

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة بوليتكنك فلسطين

كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات

واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر فاحصي الحسابات في
الدوائر المالية

(دراسة تطبيقية على مدينة رام الله، بيت لحم، الخليل)

فريق البحث

شيرين ماهر الشرباتي

آلاء فيصل السلامين

إشراف

د. إقبال الشريف

حزيران - 2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة بوليتكنك فلسطين

كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات

واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر فاحصي الحسابات في الدوائر المالية

(دراسة تطبيقية على مدينة رام الله، بيت لحم، الخليل)

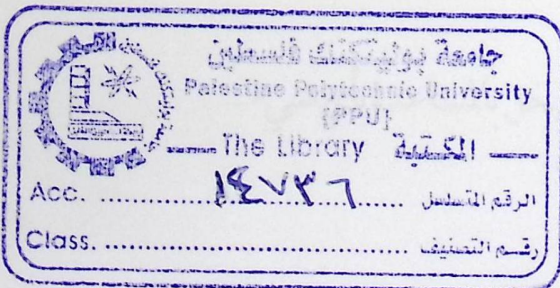
فريق البحث

الآء فيصل السلامين شيرين ماهر الشرباتي

إشراف

د. إقبال الشريف

قدمت هذه الدراسة للوفاء بجزء من متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في تخصص إدارة الأعمال المعاصرة في كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات في جامعة بوليتكنك فلسطين .



حزيران - 2011

الشكر والتقدير

يتقدم فريق البحث بالشكر الجزيل والعميق لكل من ساهم وساعد في إتمام هذا العمل

بالشكل الذي هو عليه، ونخص بالذكر:

- دائرة العلوم الإدارية في كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات بجامعة بوليتكنك

فلسطين بكافة طاقمها العامل على تخريج الأجيال وبناء الغد .

- جميع الأساتذة والمدرسين بالجامعة ونخص بالذكر د. إقبال الشريف، الذي بذل الجهد

النفيس للخروج بهذا العمل بالشكل اللائق.

- الأساتذة الكرام الذين قاموا بتحكيم الاستبانة د. بلال الفلاح، د. محمد حسونة،

أ. محمد الشالفة، د. معن الصرصور.

- الأستاذ محمد أكرم حسونة رئيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية لما

قدمه من مساعدة وذلك بتزويدنا بمعلومات حول واقع مهنة تدقيق الحسابات.

- لكل من قدم العون وكانت سواعده سواعدنا ولم يخل بالمساعدة بأي شيء .

الإهداء

إلى من أروضعتني الحب والحنان إلى مرمر الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع

بالبياض . . . (والدتي الحبيبة)

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة

سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

. . . (والدي العزيز)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي . . . (إخوتي)

الآن تفتح الأشعة وترفع المرساة لتتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو

بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة

إلى الذين أحببتهم وأحبوني . . . (أصدقائي)

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الشكر والتقدير
ب	الإهداء
هـ	فهرس الجداول
و	المصطلحات الإجرائية
ح	الملخص باللغة العربية
الفصل الأول (الإطار العام للدراسة)	
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	أسئلة الدراسة
6	حدود الدراسة
6	محددات الدراسة
7	الهيكل التنظيمي للدراسة
الفصل الثاني (الإطار النظري)	
9	تمهيد
9	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات
10	مفهوم التدقيق
11	الفرق بين المحاسبة والتدقيق
12	أهمية التدقيق
13	أنواع التدقيق
15	أهداف عملية التدقيق
17	معايير التدقيق
20	مدقق الحسابات (صفاته، حقوقه، واجباته)
22	الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق
22	جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
23	جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية
26	الدراسات السابقة
26	الدراسات العربية
36	الدراسات الأجنبية
39	التعقيب على الدراسات السابقة
الفصل الثالث (الطرق والإجراءات)	
41	مقدمة
41	منهجية الدراسة
41	أدوات جمع البيانات والمعلومات
42	مجتمع الدراسة
42	عينة الدراسة
45	صدق الأداة
45	ثبات الأداة
46	إجراءات الدراسة
46	المعالجة الإحصائية
الفصل الرابع (مناقشة أسئلة الدراسة)	
49	تحليل البيانات والنتائج
الفصل الخامس (الاستنتاجات والتوصيات)	
76	الاستنتاجات
79	التوصيات
83	المصادر والمراجع
الملاحق	
قائمة المحكمين	
مقابلة مع رئيس جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية	
الإستبانه	
قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات	
الملخص باللغة الإنجليزية	

صفحة	جمعية مدققي الحسابات القانونيين المستقلين
	الدراسات السابقة
43	الدراسات العربية
43	الدراسات الأجنبية
44	التعقيب على الدراسات السابقة
44	
45	مقدمة
46	منهجية الدراسة
47	أدوات جمع البيانات والتحليل
50	مجتمع الدراسة
	عينة الدراسة
55	صدق الأداة
	ثبات الأداة
60	إجراءات التحليل
	المعالجة الإحصائية
66	تحليل البيانات
69	الاستنتاج

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
43	توزيع المجتمع حسب الجنس	1
43	توزيع المجتمع حسب المؤهل العلمي	2
44	توزيع المجتمع حسب التخصص العلمي	3
44	توزيع المجتمع حسب الدائرة المالية	4
45	توزيع المجتمع حسب سنوات الخبرة	5
46	الإجابات اللفظية ومقدارها بالدرجات	6
47	جدول مفاتيح المتوسطات الحسابية	7
50	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الأول في الاستبانة	8
55	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الثاني في الاستبانة	9
60	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الثالث في الاستبانة	10
66	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الرابع في الاستبانة	11
69	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الخامس في الاستبانة	12

المصطلحات الإجرائية

✓ علم تدقيق الحسابات: مجموعة النظريات والمبادئ التي تنظم فحص البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

✓ تدقيق الحسابات (المراجعة): عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بتأكيدات حول وقائع اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المحاسبية المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك.

✓ المعايير الدولية للتدقيق: هي مستويات عامة للأداء المهني وضعت من قبل لجنة التدقيق الدولية المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويُعتمد على هذه المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز من قبله.

✓ المدقق (المراجع): الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق ومرخص له بمزاولة المهنة.

✓ حقوق المدقق: ما يتمتع به المدقق من صلاحيات تساعد في القيام بواجباته.

✓ واجبات المدقق: ما يقع على المدقق من أمور يجب القيام بها مع تمتعه بحقوق وصلاحيات تمكنه من ذلك.

✓ المؤسسات المهنية: تمثل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق وهم جمعية مدققي

الحسابات القانونيين الفلسطينيين وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

✓ الدوائر المالية: تتمثل في دائرة ضريبة الدخل، ودائرة القيمة المضافة

والجمارك.

✓ فاحصي الحسابات: هم أحد مستخدمي البيانات المالية التي تصدرها الشركات

المساهمة بعد تدقيقها من قبل مدقق حسابات قانوني مستقل، وتقدم إلى فاحص

الحسابات كنتاج نهائي لعمل كل من المحاسب والمدقق.

✓ القوانين والتشريعات: تعني القوانين والتشريعات الفلسطينية التي تنظم مهنة

تدقيق الحسابات.

المُلخَص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع مهنة التدقيق من وجهة نظر فاحصي الحسابات في مدينة رام الله، وبيت لحم، والخليل، وذلك من خلال قياس مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية، ومدى مساهمة القوانين والتشريعات والجمعيات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات للخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع مستوى مهنة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ثم إعداد استبانة مكونة من (4) أجزاء، ولقد وزعت على مجتمع الدراسة وهم فاحصي الحسابات في كل من الدوائر المالية (ضريبة الدخل، القيمة المضافة، الجمارك) في كل من مدينة (رام الله، بيت لحم، الخليل) وبلغ عددهم (77) فاحص، تم استرداد (69) استبانة خضعت للتحليل من خلال برنامج الإكسل (Excel) وبرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

ولقد توصل فريق البحث من خلال الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها: يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية بدرجة متوسطة، بالإضافة إلى مساهمة القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية في تنظيم مهنة التدقيق بدرجة متوسطة.

كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: (1) ضرورة الالتزام من قبل المدققين وتبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة، (2) على جمعية مدققي الحسابات تحديد حد أدنى لآتعاب المدقق لضمان استقلاليته، (3) على الدوائر المالية إلزام المدقق بضرورة توضيح الأسباب الجوهرية التي دعت له للامتناع عن إبداء رأيه، (4) ضرورة قيام مجلس المهنة بإعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة بالإضافة إلى منح تراخيص مزاولة المهنة لمدققين مؤهلين، (5) ضرورة قيام مجلس المهنة بالتعاون مع جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بإصدار معايير تدقيق محلية منبثقة عن معايير التدقيق الدولية بما يتلاءم مع البيئة الفلسطينية.

الفصل الأول

(الإطار العام للدراسة)

1-1: المقدمة

1-2: مشكلة الدراسة

1-3: أهداف الدراسة

1-4: أهمية الدراسة

1-5: أسئلة الدراسة

1-6: حدود الدراسة

1-7: محددات الدراسة

1-8: الهيكل التنظيمي للدراسة

1-1: المقدمة

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة مهمة لا تقل أهميتها عن المهن الأخرى وذلك بسبب دورها المميز في تنمية وتطوير الاقتصاد الوطني من خلال ما تقدمه من معلومات تشكل الجوهر الأساسي لعملية اتخاذ القرار المالي والاقتصادي، وما يترتب عليه من حماية الأموال وتوجيهها إلى أفضل المشروعات وتشجيع الاستثمار من قبل مستخدمي هذه المعلومات. ونظراً لأهمية هذه المهنة نظم لها قوانين لتنظيم المهنة وأسست لها جمعيات مهنية محلية ودولية تعمل على مراقبة المهنة والرفع من مستواها.

وقد ازدادت أهمية تدقيق الحسابات عند ظهور الشركات المساهمة العامة وما رافقه من فصل للملكية عن الإدارة، كما أدى تزايد إفلاس عدد كبير من الشركات في بعض دول العالم وتزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدققين القانونيين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية لمطالبة المدققين المقصرين بتعويض المتضررين عما أصابهم من ضرر نتيجة إهمال المدققين وتقصيرهم في الرقابة، وبالتالي ظهرت حاجة ملحة بأن يتم الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وفق ضوابط ومعايير لتطوير مهنة التدقيق وحماية المستثمرين.

ونظراً لأهمية الموضوع فقد استهدف فريق البحث مهنة التدقيق في كل من مدينة رام الله، بيت لحم، والخليل حيث تركزت هذه الدراسة على:

- (1) تفحص واقع مهنة تدقيق الحسابات.
- (2) ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة التدقيق.
- (3) سبل التغلب على المشكلات التي قد تعاني منها المهنة.

1-2: مشكلة الدراسة

تمر مهنة المحاسبة بل قطاع الأعمال بأزمة ثقة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات تتبع من سيطرة الطمع والمصالح الخاصة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في جميع أنحاء العالم، يظهر ذلك من خلال انهيار بعض الشركات العالمية مثل انرون، وورلدكوم والذي أكد على قصور مهنة التدقيق في تحقيق الهدف منها، وضرورة العمل من أجل تطوير المهنة حتى تقوم بدورها في حماية المستثمرين والاستثمارات، وهذا ما أشارت إليه الدراسات السابقة مثل دراسة (أحمد، 2007) التي توصلت إلى جهل المراجع الخارجي لكثير من معايير المراجعة ونقص الكفاءة المهنية لدى المراجع، بالإضافة إلى دراسة (البحيصي) التي توصلت إلى أن القانون مليء بالثغرات والنواقص التي تحد من قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين، كما أكدت دراسة (المعتاز، 2007) إلى ضرورة إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة والأعمال المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، كما أشارت ورقة عمل (كلاب، 2007) إلى ضعف البيئة الفلسطينية لبرامج التدريب والتأهيل المهني والتعليم المستمر، وأن الواقع الفلسطيني يفتقر لأي نوع من برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء، وأكد على أن عملية تطبيق قوانين مهنة المحاسبة في فلسطين لم ترتقي إلى المستوى المطلوب بسبب عدم وجود إطار قانوني وضعف آليات المسائلة.

من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك إجماع بين العديد من الدراسات على أن هناك مشاكل عديدة تواجه مهنة التدقيق من شأنها أن تضع صعوبات أمام المدقق عند القيام بعملية التدقيق، ومن هنا ظهر الشعور بالحاجة إلى دراسة واقع مهنة التدقيق في بعض المدن الفلسطينية منها رام الله، بيت لحم، الخليل، لمعرفة ما إذا كانت مهنة التدقيق

تعاني من مشاكل لمحاولة التوصل إلى توصيات للحد من هذه المشاكل والمساهمة في رقي وتقدم هذه المهنة.

وبذلك تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال التالي: "ما هو واقع مهنة تدقيق الحسابات في كل من مدينة رام الله، بيت لحم، الخليل؟".

1-3: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات وذلك من خلال:

- 1- التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.
- 2- التعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين.
- 3- دور القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.
- 4- دور جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بمتابعة جودة أداء عملية التدقيق و متابعتها.

1-4: أهمية الدراسة

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة أساسية في تنمية و تطوير الاقتصاديات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار المالي و الاقتصادي من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات، حيث شهدت مهنة تدقيق الحسابات توسعاً كبيراً في فلسطين خلال السنوات الماضية، ويتضح ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق وعدد العاملين فيها (فقد بلغ عدد مكاتب التدقيق في الضفة الغربية عام 1999 (80) مكتب وفي عام 2010 (110) مكتب حسب إحصائيات جمعية مدققي الحسابات القانونيين)، يعود السبب الرئيس لهذا التوسع إلى الزيادة

الكبيرة في عدد الشركات والمنظمات الحكومية-غير الحكومية في فلسطين (ففي الضفة الغربية بلغ عدد الشركات منذ بدء السلطة الوطنية وحتى اليوم 2250 وذلك من خلال إحصائيات وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني)، والتي تعمل في ظل أنظمة وقوانين تتطلب تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب تدقيق مرخصة، هذا النمو السريع رافقه بعض المشاكل في بنية شركات التدقيق والتي أدت للتأثير على أداء هذه المكاتب (من هذه المشاكل عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل، وعدم وجود برامج تدريب كافية لمواكبة المستجدات في مهنة المحاسبة والتدقيق (درغام، 2009) الأمر الذي يتطلب مواجهة هذه المشاكل واتخاذ الإجراءات الملائمة لحلها مما سيكون له اثر فعال على عمل مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية واتخاذ القرار المالي الاقتصادي المناسب، وهذا بدوره يؤدي إلى تعزيز ثقة المجتمع في مهنة التدقيق.

كما تتبع أهمية الدراسة في لفت انتباه الجهات المنظمة للمهنة الى واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ، من وجهة نظر فاحصي الحسابات في الدوائر المالية الذين يقومون بمراقبة ومتابعة التقارير المالية المُعدة من قبل مدققي الحسابات، حيث أن هذه الجهة هي أكثر الجهات التي تتعامل مع القوائم المالية المدققة كما أنها أكثر الجهات تعاملًا مع مدققي الحسابات بشكل مباشر، كما ستستخدم هذه الدراسة في تقديم معلومات للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب التدقيق من أجل الارتقاء بأدائها.

1-5: أسئلة الدراسة

1- هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟ ويتفرع عن ذلك ثلاثة أسئلة فرعية،

وهي:

- هل يلتزم مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية (العامة) ؟
 - هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني؟
 - هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير)؟
- 2- هل تساهم القوانين والتشريعات و المؤسسات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟
- ويتفرع عن ذلك سؤالين فرعيين، هما:

- هل تساهم القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟
 - هل تساهم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة التدقيق؟
- 3- ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة التدقيق؟ وسبل التغلب عليها.

1-6: حدود الدراسة

- 1- الحدود المكانية: ممثلة بمدينة رام الله، بيت لحم، الخليل.
- 2- الحدود الزمنية: ممثلة بالفصل الثاني للعام الدراسي 2011 / 2010.
- 3- الحدود البشرية: ممثلة بفاحصي الحسابات في الدوائر المالية (دائرة الدخل، الجمارك، القيمة المضافة).

- 4- الحدود الموضوعية: تحدد بالمفاهيم والمهارات والإجراءات الواردة في الدراسة، وأدواتها وأساليب التحليل الإحصائي فيها.

1-7: محددات الدراسة

- 1- عدم تمكن فريق البحث من الوصول للتأهيل العلمي والمهني لمدققي الحسابات.
- 2- رفض ضريبة الدخل في مدينة بيت لحم التعاون مع فريق البحث للإدلاء برأيهم حول واقع المهنة من خلال الاستبانة.

3- عدم توفر معلومات عن مهام ومسؤوليات الدوائر المالية وذلك بسبب عدم وجود هذه المعلومات لدى الدوائر نفسها.

1-8: الهيكل التنظيمي للدراسة

تتكون الدراسة من ثلاثة أقسام: القسم الأول الصفحات التمهيدية، القسم الثاني يتكون من خمسة فصول، القسم الثالث المراجع والملاحق سيتم تفصيلهم كما يلي:

القسم الأول: حيث يتضمن الصفحات التمهيدية المتمثلة في صفحة العنوان، الشكر والتقدير، الإهداء، قائمة المحتويات، قائمة الجداول، المصطلحات الإجرائية، والملخص .

القسم الثاني: ويتضمن خمسة فصول، وهي على النحو التالي:

1- الفصل الأول: ويحتوي هذا الفصل على مقدمة الدراسة، والهدف منها، وأهميتها،

ومشاكلتها، وأسئلتها، وحدودها، والهيكل التنظيمي لها.

2- الفصل الثاني: يحتوي على الإطار النظري والدراسات السابقة.

3- الفصل الثالث: ويحتوي هذا الفصل على منهجية الدراسة، أدوات جمع البيانات

والمعلومات، مجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، المعالجة الإحصائية.

4- الفصل الرابع: يحتوي هذا الفصل على تحليل نتائج البحث واستخلاص أهم النتائج.

5- الفصل الخامس: يحتوي هذا الفصل على النتائج والتوصيات من وجهة نظر فريق

البحث.

القسم الثالث : يتضمن قائمة المراجع والملاحق.

الفصل الثاني

(الإطار النظري)

1-2: الإطار النظري

2-2: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

2-1: الإطار النظري

2-1-1: تمهيد:

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلاً عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم، وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة يتعين أن تركز على معلومات موثوق فيها، ولا شك أن مهنة تدقيق الحسابات تلعب دوراً هاماً ومؤثراً في تلك العملية عن طريق توفير تقارير موضوعية وحيادية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (لطفي، 2006).

2-1-2: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من الحاجة إلى التحقق من عدالة البيانات المالية التي يعتمد عليها مستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها "يستمع". ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة (عبد الله، 1986).

كما أدى قيام الثورة الصناعية إلى ظهور الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة ثم إن نموها وانتشارها كان من أهم العوامل التي ساعدت على تطور مهنة المحاسبة والتدقيق وازدياد الإقبال على خدمات المحاسبين.

وكان للسياسة المالية والضريبية دوراً ملحوظاً في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أن دوائر الضريبة تطالب الشركات بتقارير مالية مدققة من قبل مدقق حسابات قانوني (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008).

وظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581، أما في الشرق العربي فكان لمصر السبق في هذا المجال ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919، وبعدها تم تنظيم المهنة وفق القانون الأردني منذ عام 1961 إلى أن أقر المجلس التشريعي الفلسطيني عام 2004 قانون جديد لتنظيم المهنة في فلسطين ويحمل رقم 9/2004 (البحيصي).

ومن هنا يتعين القول أن التطور التاريخي لمهنة التدقيق أوجد مفهوماً مستقلاً لتدقيق الحسابات، وكان لابد من الإشارة إلى مفهوم التدقيق باعتباره علماً بحد ذاته.

2-1-3: مفهوم التدقيق

إن المفهوم العام لكلمة "تدقيق الحسابات" هو فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من عدالتها، وتعبير آخر فالتدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً وبشكل يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

هذا وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.

(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003).

ونظراً للتداخل الكبير بين مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق كان لابد من توضيح الفرق بين المحاسبة و التدقيق.

2-1-4: الفرق بين المحاسبة والتدقيق

لا يعتبر تدقيق الحسابات فرعاً من فروع المحاسبة ولكنه نظام مستقل بذاته بيد أنه يعتمد كلياً على نتائج عمليات المحاسبة، فالمحاسبة هي مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعنى بتسجيل وتبويب وتوصيل البيانات المالية التي يكون لها تأثير مباشر على المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بينما التدقيق هو مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعنى بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بهدف التأكد من عدالتها ودرجة الاعتماد عليها، وأحد أهم الفروق بين المحاسبة والتدقيق هو أن المحاسب موظف لدى الوحدة الاقتصادية وخاضع بالتبعية لإدارتها، أما المدقق والذي يسمى في العديد من الدول محاسب قانوني مستقل فلا تربطه بإدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق علاقة تبعية وهو خبير مهني محايد (عوض، 2006).

فالمحاسبة مهمة إنشائية أما التدقيق فمهمة تحليلية انتقادية وتبدأ حيث تنتهي المحاسبة أي القوائم المالية المعدة من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003).

إن ظهور التدقيق كمهنة مستقلة والتوسع بها بين أهمية التدقيق في خدمة ونمو الوحدات الاقتصادية، وسيتناول الجزء التالي هذه الأهمية بنوع من التفصيل:

2-1-5: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، عدا عن ذلك فإن ظهور نظرية الوكالة أي الفصل بين الملكية والإدارة أفضى إلى ضرورة تدقيق البيانات التي تصدرها الإدارة من خلال طرف محايد وهو مدقق الحسابات.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، وكذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لها أكبر عائد ممكن، أما البنوك التجارية ومؤسسات الإقراض فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات وكذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور.

وبذلك أصبحت المحاسبة علماً اجتماعياً يخدم العديد من فئات المجتمع، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، ولكن لن ننسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدت إلى هيئة خارجية مستقلة محايدة تقوم بفحص تلك البيانات فحصاً انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء الرأي الفني

المحايد عن عدالة هذه التقارير ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصورها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من الربح أو الخسارة (عبدالله، 1986).

نمو مهنة تدقيق الحسابات ووضوح أهميتها وخطورتها في الميدان الاقتصادي والمالي أدى إلى إيجاد أنواع متعددة للتدقيق، والتي تتمثل بالآتي:

2-1-6: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه عام يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق (Scope Of Audit)

1- تدقيق كامل: هو الذي يخول المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع

الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق. وفيه يستخدم المدقق

رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

2- تدقيق جزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة،

أي التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من

الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

ثانياً: من حيث توقيت التدقيق (Timing Of Audit)

1- تدقيق نهائي: يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية.

2- تدقيق مستمر: التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفقاً لبرنامج محدد مسبقاً.

ثالثاً: من حيث القائم بعملية التدقيق (Staff Of Audit)

1- تدقيق خارجي: التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلاً عن إدارة الوحدة.

2- تدقيق داخلي: التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.

رابعاً: من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق (Degree Of Compulsion)

1- تدقيق إجباري: وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ألزم القانون عدداً كبيراً من المنشآت بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المنشآت شركات الأموال (الشركات المساهمة العامة).

2- تدقيق اختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

خامساً: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness)

1- تدقيق شامل: يقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات

الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً.

2- تدقيق اختياري: هو تدقيق عينة من العمليات فحسب.

(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003).

ومهما تعددت أنواع التدقيق واختلفت إلا أنها في نهاية المطاف تخدم الأهداف التالية:

2-1-6: أهداف عملية التدقيق

أولاً : الأهداف التقليدية لعملية التدقيق وهي على نوعين:

- الأهداف الرئيسية، ومنها:

1- التحقق من صدق ودقة وعدالة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر ومدى

الاعتماد عليها.

2- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي

تعددها إدارة المنشأة، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج

أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية، وحقيقة مركزها المالي في نهاية

تلك الفترة.

- الأهداف التبعية (غير المباشرة)، والتي نذكر منها:

1- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير.

2- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير، عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة،

وما تحدثه زيارات مراقبة الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين (Alan, 1996).

3- اعتماد القائمين على إدارة المنشأة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم

السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلية واتخاذ القرارات على أساس من البيانات المحاسبية

التي اطمأنت إلى صدقها وسلامتها.

- 4- طمأنة من يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات كالدائنين وحملة السندات وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم.
- 5- اعتماد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراقب حسابات موثوق به وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب إذا قدم المراقب تقريره الضريبي كاشفاً عن المخالفات الضريبية.
- 6- يعاون مراقب الحسابات المنشأة في ملئ الاستثمارات وتقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية والرقابية كجهاز الإحصاء والوزارات التابع لها الوحدة الاقتصادية وغيرها.

ثانياً : الأهداف المتطورة للمراجعة، نذكر منها :

- 1- مراقبة خطة الشركة ومتابعة تنفيذها، والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.
- 2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.
- 3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.

- 4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

(عبد المنعم وأبو طبل، 1982).

ولتحقيق هذه الأهداف كان لا بد من إيجاد مجموعة من المعايير المتعارف عليها، والتي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة، وبذلك كان لا بد من التطرق إلى هذه المعايير التي تعرف بمعايير التدقيق بنوع من التفصيل.

هي عبارة عن مستويات للأداء المهني توضع من قبل الجهات المنظمة للمهنة كما هو الحال بمعايير وضوابط العمل في المهن المختلفة كالهندسة والطب والصيدلة، حيث تهدف الجهات المهنية من وضع المعايير إلى توفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل وتحديد إطار مناسب وواضح ليعمل المدقق ضمنه، وتساعد هذه الجهات للحكم على أداء المدقق ونوعية العمل، وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير الدولية للتدقيق والتي تشكل المعايير الأمريكية والإنجليزية مرجعاً لها ولا تزال الأردن وفلسطين تعتمدان المعايير الدولية للتدقيق كإطار للعمل على الرغم من دخول المعايير الأمريكية أحياناً لمجال العمل المهني (دحدوح والقاضي، 2009).

وقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاثة مجموعات وهي: المعايير العامة أو الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إيداء الرأي (إعداد التقرير).

1- المعايير العامة أو الشخصية: تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على مستوى من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ومؤهلين، وتوصف هذه المعايير بأنها "عامة" لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر "شخصية" لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المدقق على درجه من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب ويتتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

2-1-7: معايير التدقيق

هي عبارة عن مستويات للأداء المهني توضع من قبل الجهات المنظمة للمهنة كما هو الحال بمعايير وضوابط العمل في المهن المختلفة كالهندسة والطب والصيدلة، حيث تهدف الجهات المهنية من وضع المعايير إلى توفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل وتحديد إطار مناسب وواضح ليعمل المدقق ضمنه، وتساعد هذه الجهات للحكم على أداء المدقق ونوعية العمل، وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير الدولية للتدقيق والتي تشكل المعايير الأمريكية والإنجليزية مرجعاً لها ولا تزال الأردن وفلسطين تعتمدان المعايير الدولية للتدقيق كإطار للعمل على الرغم من دخول المعايير الأمريكية أحياناً لمجال العمل المهني (دحدوح والقاضي، 2009).

وقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاثة مجموعات وهي: المعايير العامة أو الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إيداء الرأي (إعداد التقرير).

1- المعايير العامة أو الشخصية: تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على مستوى من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ومؤهلين، وتوصف هذه المعايير بأنها "عامة" لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر "شخصية" لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المدقق على درجه من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب ويتتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:

- أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.

- التزام الاستقلال، الحياد، في أي عمل يوكل للمدقق القيام به.

- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير (الصبان وعلي، 2002:ص 49).

2- معايير العمل الميداني: تتعلق بتنفيذ عملية التدقيق، حيث تتضمن ثلاثة معايير وهي:

- التخطيط والإشراف: يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً كافياً ومناسباً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا وبطريقة مناسبة وفعالة.

- دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها: ويتم ذلك بشكل مفصل وواف حتى يتم التمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

- أدلة الإثبات والبراهين: والتي يجب أن تكون كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية، والاستفسارات، والمصادقات، بغرض تكوين أساس مناسب

لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص 28).

3- معايير إبداء الرأي (إعداد التقرير): تحدد هذه المعايير الخطوط العريضة التي يسترشد

بها المدقق عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية

الختامية، حيث تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي. ومن ثم

فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

- يفترض أن تحتوي القوائم المالية على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة (دحود والقاضي، 2009).

ولتطبيق مهنة التدقيق كان لابد من وجود شخص يدعى (المدقق) ليقوم بمتطلبات المهنة وتدقيق القوائم المالية على أكمل وجهه، فلذلك كان لابد من التطرق إلى تعريف المدقق، وصفاته، وحقوقه، وواجباته.

2-1-8: مدقق الحسابات

مدقق الحسابات: هو خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه الملاك وكيلاً عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لتدقيق أعمال الإدارة التي تنعكس نتائجها على التقارير والقوائم المالية الختامية التي تعدها، ويرفع بتقريره عن عملية فحصه لهذه القوائم للملاك وبالتالي هو لا يخضع لسلطة الإدارة حتى يتوفر له الحياد والاستقلال في أداء مهنته وأن يتوافر له التدريب الكافي على أعمال الفحص والتدقيق حتى يستطيع أن يكتشف الأخطاء والانحرافات من خلال عملية التدقيق (Tandon at all,2000) .

• صفات المدقق الشخصية

1- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متبعاً لاتجاهاتها الحديثة، متفهماً للتدقيق وأصوله.

2- أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها.

3- أن يكون متشبعاً بالروح العملية، ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات، والضرائب.... الخ.

4- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولويات، حاضر البديهة، وواقعياً لا يتأثر بالآخرين.

5- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها.

6 - أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا ما طلب منه إبداء نصيحة فنية تتصل بعمله، عليه إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي.

2-1-8: مدقق الحسابات

مدقق الحسابات: هو خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه الملاك وكيلاً عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لتدقيق أعمال الإدارة التي تنعكس نتائجها على التقارير والقوائم المالية الختامية التي تعدها، ويرفع بتقريره عن عملية فحصه لهذه القوائم للملاك وبالتالي هو لا يخضع لسلطة الإدارة حتى يتوفر له الحياد والاستقلال في أداء مهنته وأن يتوافر له التدريب الكافي على أعمال الفحص والتدقيق حتى يستطيع أن يكتشف الأخطاء والانحرافات من خلال عملية التدقيق (Tandon at all,2000) .

• صفات المدقق الشخصية

- 1- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متبعاً لاتجاهاتها الحديثة، متفهماً للتدقيق وأصوله.
- 2- أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- 3- أن يكون متشبعاً بالروح العملية، ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات، والضرائب....الخ.
- 4- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولويات، حاضر البديهة، وواقعياً لا يتأثر بالآخرين.
- 5- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها.
- 6 - أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا ما طلب منه إسداء نصيحة فنية تتصل بعمله، عليه إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي.

7- أن لا يقع بأية صورة من الصور تحت سيطرت أو نفوذ أعضاء مجلس الإدارة، و أن يقول رأيه خالصاً وصريحاً، وأن يتمسك بهذا الرأي حتى النهاية ما دام يعتقد أنه على حق.
(عبد الله، 1998: 132).

• **حقوق المدقق : مادة (21) حسب قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004** يحق للمدقق تقديم المشورة و الخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.

• **واجبات المدقق : مادة (22) حسب قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004** على المدقق عند مزاوله المهنة إجراء ما يلي:

1- الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضرورياً للقيام بعمله على أحسن وجه.

2- التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطأً إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.

3- القيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها، والالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها.

(قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004).

ولتطوير مهنة التدقيق ورفع المستوى المهني للمدقق أسست لها مؤسسات مهنية تتابع وتنظم عمل المهنة، لذلك كان لابد من الإشارة إلى المؤسسات التي تنظم المهنة في فلسطين، ونشأتها وأهدافها.

2-1-9: الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

بعد توسع وانتشار مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين جرت عدة محاولات لتطوير المهنة سواء على صعيد سن القوانين والتشريعات أو من خلال تأسيس الجمعيات المهنية المتخصصة، والتي تمثل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق. ويمكن إعطاء لمحة تعريفية عن دور هذه الجمعيات كما يلي:

1- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية جمعية مهنية تأسست عام 1979 في مدينة غزة، وتم تسجيلها بصفة رسمية والاعتراف بها في شهر يوليو 1980. نصت المادة رقم (4) من النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة 2000 أن أهداف الجمعية ما يلي:

- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير الدولية والأصول العلمية.

- رفع المستوى المهني للمحاسب والمدقق بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.

- إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.

- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية والسعي لرعاية شؤونهم.

- جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.

- توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.

شهدت جمعية المحاسبين تطوراً ملحوظاً في أعداد المنتسبين إليها إذ بلغ في البداية وحتى سنة 1983 (80) عضو وفي عام 2005 أصبح (4728) عضو وذلك حسب آخر الإحصائيات (أبو هين، 2005).

2- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية:

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقاً لأحكام قانون الجمعيات والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000). وتم تعزيز وجود الجمعية ومنحها مزيداً من الصلاحيات بموجب قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) كما وتتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها.

ووفقاً للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من (9) أعضاء تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، كما وتم تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات عمل الجمعية وهي:

- لجنة البحث العلمي

- لجنة التعليم المستمر

- لجنة العلاقات الخارجية

- لجنة الامتحان

- لجنة صندوق التقاعد

- لجنة السلوك المهني

- لجنة العضوية - اللجنة التأديبية

يبلغ عدد الأعضاء والمسجلين رسمياً ضمن سجلات الجمعية حالياً (189) عضو في الضفة الغربية، (45) عضو في غزة، ويكون نطاق عمل الجمعية في جميع أنحاء فلسطين، وتتخذ من رام الله وغزة مركزين لها.

ولقد بين النظام الأساسي للجمعية في المادة رقم (7) بأن الجمعية تهدف لرفع المستوى العلمي والعملية للممارسة المهنية في فلسطين ولها في سبيل انجاز هذه الأهداف القيام بالمهام والاختصاصات والصلاحيات والأعمال التالية:

- تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم استقلالية الأعضاء العاملين.
- المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورقي المهنة في فلسطين.
- عقد المؤتمرات والندوات وورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
- التنسيق مع الاتحادات المحلية العربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الاتحادات.
- العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.

- توفير الخدمات الاجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الاجتماعي للأعضاء والعمل

على إنشاء صندوق التقاعد.

(النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية).

2-2: الدراسات السابقة

قام فريق البحث بجمع العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم عرض ملخص لنتائج وتوصيات هذه الدراسات والتي توصل إليها الباحثون.

1-2-2: الدراسات العربية:

- دراسة (درغام، 2009) بعنوان المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة "دراسة تحليلية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة سواء كانت متعلقة بالتشريعات أو القوانين أو جمعيات مهنية أو بالعملاء أو أية مشكلات أخرى. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة من مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة عددهم (30 مدقق).

أظهرت نتائج الدراسة ما يلي: (1) عدم وجود إلزام من قبل الجهات المنظمة للمهنة بمعايير التدقيق الدولية، (2) لم تقم الجمعيات المهنية بدورها في نشر الوعي وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق و واجباته، (3) قصور القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق وحاجتها إلى تعديل، (4) أتعاب المدقق لا تتناسب مع حجم العمل، (5) تدني اهتمام الحكومة بالمهنة مقارنة بالمهن الأخرى، (6) التنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات.

وأوصت الدراسة بما يلي: (1) توعية مدققي الحسابات بأهمية الالتزام بآداب وسلوك المهنة، (2) العمل على تعديل قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004، (3) التركيز على نوعية تعليم المحاسبة والتدقيق في الجامعات الفلسطينية والاهتمام بالتدريب

الميداني بشكل فاعل، (4) عقد الورش و الدورات التدريبية من قبل الجمعيات المهنية بهدف مواكبة أعضاء المهنة للمستجدات و التطورات في مهنة التدقيق.

- دراسة (المعتاز، 2008) بعنوان أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها "انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة".

هدف هذا البحث لتقديم وصفاً تحليلياً لقضية انهيار شركة إنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم باعتباره من الأحداث التي لها تأثير كبير على مهنة المحاسبة والتدقيق مما يلقي الضوء على موضوع الأخلاقيات باعتباره مانعاً وواقعياً من حدوث الانهيارات والفضائح المالية .

وقد أوصى الباحث بالتالي: (1) إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة والأعمال المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها، (2) اهتمام كليات العلوم الإدارية بكافة تخصصاتها بتخصيص مواد إلزامية عن أخلاقيات الأعمال في مراحل البكالوريوس وما بعدها لتدريسها للطلاب، (3) إعطاء لائحة حوكمة الشركات المزيد من العناية والاهتمام وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها.

- دراسة (أحمد، 2007) بعنوان فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها" دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، ومدراء البنوك، وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة".

هدفت الدراسة للتعرف على فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات، ومدراء البنوك، وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة - فلسطين.

خلصت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: (1) جهل المراجع الخارجي لكثير من معايير المراجعة، (2) وجود فجوة بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى نقص الكفاءة المهنية، (3) هناك قصور من المنظمات المهنية بعدم إصدار نشرات لتوعية المجتمع المالي توضح فيه مسؤوليات المراجع والمخاطر المتأصلة في عملية المراجعة وطبيعة عمل المراجع الخارجي.

وكان للدراسة العديد من التوصيات منها: (1) على المنظمات المهنية تفعيل عمل الرقابة على جودة أداء مكاتب وشركات المراجعة، (2) اطلاع ممارسي المهنة على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة.

- ورقة عمل (كلاب، 2007) بعنوان مقومات مهنة المحاسبة و المراجعة في فلسطين "الواقع والتحديات".

هدفت هذه الورقة إلى التعريف بالمقومات الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام والتعرف على مدى ومستوى توفر هذه المقومات في البيئة الفلسطينية وتشخيص نواحي القوة والضعف بهدف استنباط سبل العلاج واقتراح الحلول والمتطلبات اللازمة لمعالجة جوانب القصور والضعف وتقوية وتعزيز جوانب القوة وصولاً إلى تحسين وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة الفلسطينية بكافة أبعادها بما يخدم الأطراف المستفيدة وعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية .

أظهرت نتائج الورقة ما يلي: (1) الواقع الفلسطيني يفتقر لأي نوع من برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء، (2) ضعف البيئة الفلسطينية لبرامج التأهيل المهني و التدريب و التعليم المستمر، (3) أقرت جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية لائحة لممارسة مهنة المحاسبة و

المراجعة إلا أن عملية التطبيق لم ترتقي إلى المستوى المأمول بسبب عدم وجود إطار قانوني وضعف آليات المسائلة .

وقد أوصت الدراسة بما يلي: (1) ضرورة تطوير قانون مزاولة تدقيق الحسابات والتشريعات الأخرى ذات العلاقة في فلسطين، (2) إقرار معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني وبرامج التأهيل والتدريب والتعليم المستمر ومراقبة النوعية وجودة الأداء وغيرها، (3) الاهتمام بأخلاقيات المهنة والآداب والسلوكيات التي يتعين أن يتحلى بها الممارسين للمهنة ووضع القواعد والضوابط اللازمة لتطبيقها والالتزام بها،(4) ضرورة التواصل مع المنظمات المهنية المحاسبية العربية والدولية بما يساهم في تطوير المهنة.

- دراسة (أبو عليا وآخرون، 2006) بعنوان معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية.

هدفت هذه الدراسة 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 المزاولين المنتسبين لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في الضفة الغربية والذين بلغ عددهم وفقاً لبيانات الجمعية 166 مدقق.

أظهرت نتائج الدراسة 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 تبنيتها لإجراءات عقابية بحق المدققين المخالفين، 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 .

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: (1) 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، (2) تفعيل اعتماد الامتحان كشرط للترخيص والتأكد على أهمية التأهيل و التدريب كشرط لاستمرار مزاولة المهنة، (3) على الجمعية أن تتبنى إجراءات عقابية فعالة بحق المدققين المخالفين وأن تتابع مشاكل المدققين وأن تهتم بالجانب الخدماتي لهم، (4) إيجاد أسس لتحديد أتعاب المدققين لضمان استقلاليتهم.

- دراسة (عوض، 2006) بعنوان واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في

المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات لدى المنظمات الأهلية في قطاع غزة - فلسطين، وتقديم التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين الطلب على تلك الخدمة، ولتحقيق أهداف الدراسة جرى تصميم استبانة لإجراء الدراسة الميدانية من أجل اختبار الفرضيات والإجابة على أسئلة الدراسة.

ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة: (1) ضعف الدور الرقابي للجمعيات المهنية، (2) والتأكيد على أن تلزم الجهات الخارجية المانحة إدارات المنظمات بتدقيق حساباتها، (3) القوانين واللوائح المنظمة للأنشطة المالية للمنظمات الأهلية تحتاج لإضافات وتعديلات جوهرية، (4) إن عدم وعي بعض الإدارات بأهمية الخدمة احتل السبب الأساس في إجماعها عن تدقيق حساباتها.

وأهم ما أوصت به الدراسة: (1) السعي لتطوير قدرات المنظمات على تحمل أتعاب خدمة التدقيق من مصادرها الذاتية، (2) العمل على تعزيز الدور الذي تقوم به جمعية المدققين الفلسطينية بمراقبة أنشطة أعضائها بفاعلية، (3) تفعيل دور وزارة الداخلية وهيئة المنظمات الأهلية في الرقابة على أداء الأنشطة المالية للمنظمات الأهلية والسعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لذلك.

- دراسة (أبو هين، 2005) بعنوان العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين "دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي: (1) يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات، (2) أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب عملاء جدد، (3) إن تبني مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة

الجودة على أعمال التدقيق من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب، وأن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات.

وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها: (1) اختيار مكاتب التدقيق لمدققي الحسابات وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، (2) يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال التنازل عنها، (3) ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بأن يكون لديها قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق، (4) المحافظة على استقلالية مدقق الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

- دراسة (أبو احمد وصيام، 2006) بعنوان مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المدقق مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المدقق مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المدقق، وقواعد تتعلق بمحافظته المدقق على أدائه المهني. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المجازيين في الأردن نهاية عام 2004. والبالغ عددهم (455) مدقق، وتم اختيار عينة عشوائية بلغت نسبتها (30%) من مجتمع الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني ويمكن ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو التالي: قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المدقق، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق مع عملائه، والقواعد العامة للسلوك المهني، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق مع زملائه.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بقيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات يتم من خلالها مناقشة قواعد السلوك المهني، وهذا يساعد في تدعيم التزام المدقق بتلك القواعد عند أداء خدماته المهنية. كما أوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق ضمن المقررات المحاسبية لطلبة الجامعات، وحث الطلبة والباحثين على تناول موضوع الأخلاق المهنية في دراساتهم وأبحاثهم.

- دراسة (كراجة، 2004) بعنوان مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها "دراسة ميدانية".

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، وانعكاسات ذلك على أدائهم في إنجاز مهام التدقيق الموكلة إليهم، ودراسة الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني. واعتمدت الدراسة على توزيع استبانة وزعت على ثلاث فئات رئيسية: مدققو الحسابات الخارجيون المعتمدون من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والبالغ عددهم (398 مدقق)، المستثمرين المؤسسين والممثلين بالشركات المساهمة والبالغ عددهم (19 شركة)، جهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع اللوائح المؤثرة في السلوك المهني لمدقق الحسابات والتي تتكون من هيئة العليا لمهنة محاسبة ويبلغ عددهم (12

عضو)، مجلس جمعية المحاسب القانونيين الأردنيين ويبلغ عددهم (9 أعضاء)، وزارة الصناعة والتجارة - قسم مراقب الشركات ويبلغ عددهم (4 أعضاء).

أظهرت نتائج الدراسة ما يلي: (1) أن مدققين الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون وبشكل عام تقريباً من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، (2) لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني هما من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، (3) وجد أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، (4) وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: (1) توعية المدققين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، (2) حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر، (3) تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من إدارات الشركات، (4) العمل على تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظراً لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات الخارجيين.

- دراسة (البحيضي) بعنوان نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في

فلسطين "دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9/2004.

هدفت الدراسة إلى تقييم قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات الصادر عن السلطة الوطنية الفلسطينية ويحمل رقم 9/2004 وبيان مدى مناسبته للتطبيق في بيئة المحاسبة وتدقيق الحسابات الفلسطينية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستطلاع آراء عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة (80 مهني ممارس) وكذلك مجموعة من الأكاديميين المختصين (20 أكاديمي) حول المواد محل النقاش، وذلك عبر استبيان أعد خصيصاً لهذا الغرض.

خلصت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها: (1) القانون مليء بالثغرات والنواقص التي تحد من قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين، (2) القانون يتجاهل وجود أكبر وأقدم جمعية مهنية متخصصة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وينص على إيجاد جمعية مهنية أخرى، (3) القانون رقم 9/2004 هو نسخة معدلة عن القانون الأردني رقم 10/1961 والذي تم إلغاؤه في بلده المصدر (الأردن) في العام 1985 واستبداله بقانون آخر.

وتتمثل التوصية الرئيسية للدراسة في النصح بضرورة تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص من الأكاديميين والمهنيين لإعداد مسودة القانون الجديد وعرضه للنقاش على ذوي الخبرة والاختصاص قبل رفعه إلى الجهات المختصة لاعتماده.

- ورقة عمل (حماد وعطية) بعنوان واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.

تهدف هذه الورقة إلى تسليط الضوء على واقع مهنة المحاسبة المعاش في فلسطين، وتقييم مدى مواكبة المهنة للتطورات الاقتصادية في ظل الوضع الراهن، والواقع العملي، ومعوقات الارتقاء بالمهنة، وسبل التغلب عليها والنهوض بهذه المهنة الهامة والحيوية .

أظهرت نتائج الورقة ما يلي : (1) عدم وجود معايير محاسبية مكتوبة صادرة عن أي جهة مهنية فلسطينية لتنظيم الممارسة المهنية بالإضافة إلى عدم توفر المناخ السياسي والاقتصادي المناسب لذلك، (2) عدم وجود معايير تدقيق ملائمة للظروف والتشريعات الفلسطينية والتي يمكن إرجاعها لجملة من الأسباب أهمها عدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي، (3) قصور في القوانين الفلسطينية الصادرة والمعنية بمجال المحاسبة والتدقيق في فلسطين.

توصلت الورقة إلى عدة توصيات أهمها: (1) ضرورة التركيز على التدريب المستمر و المناسب لكل من الممارسين للمهنة و الأكاديميين، (2) مراجعة وتعديل القوانين ذات العلاقة بالمهنة بواسطة خبراء من مختلف التخصصات المهنية والأكاديمية بغرض تطويرها المستمر، (3) على المنظمات المهنية والمؤسسات الجامعية بذل الجهد للارتقاء بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، ومسايرة التقدم العلمي والمهني لدى الجهات العلمية المعنية في الدول الأخرى بما يخدم تطور هذه المهنة في فلسطين، (4) تنفيذ القوانين السارية في فلسطين والمتعلقة بتنظيم المهنة وتطويرها.

2-2-2: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Bamber and Lyer, 2005) بعنوان (Auditors Identification

with Their Clients and its Effect on Auditors Objectivity).

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير علاقة المدقق مع العميل وتحديد المخاطر لهذه العلاقة وما مدى تأثيرها على استقلالية المدقق، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان باختيار عينة عشوائية وتوزيع استبانة على المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات في خمس شركات كبيرة وعددهم

(1250).

توصل الباحثان إلى أن وجود علاقات بين المدققين وبين العملاء يؤدي إلى عدم الإفصاح الكامل والدقيق عن وضع العميل بالإضافة إلى أن مدققي الحسابات ذوي الخبرة العالية هم على مستوى أعلى من الكفاءة المهنية، بالتالي لا يخضعوا للضغوط التي تجبرهم على عدم إبداء رأيهم في القوائم المالية للعميل بشكل محايد.

- دراسة (Li and Wang, 2005) بعنوان (The Empirical Research on

Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation).

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مدة خدمة المدقق وتأثيرها على رأي المدقق في التقرير السنوي، وبالتالي دراسة مدى تأثير مدة خدمة المدقق على استقلال المدقق الذي يستعمل بيانات سوق الأسهم المالية الصينية، لقد تم اعتبار مدة خدمة المدقق متغير مستقل تؤثر على استقلال المدقق ورأي المدقق متغير تابع.

وأشارت النتائج إلى أن طول مدة عمل المدقق تؤثر بشكل سلبي على رأي المدقق في الشركة العميل، مما يعني أن مدة خدمة المدقق تؤثر على استقلال المدقق بشكل خاص، وأن استقلال المدقق الذي مدة خدمته قصيرة أعلى من المدقق الذي مدة خدمته طويلة، مما يستدعي إجراء التغيير الإلزامي للمدقق.

- دراسة (Shaikh and Talha, 2003) بعنوان (Credibility and

Expectation gap in reporting on uncertainties).

تهدف هذه الدراسة لفحص ما وصلت إليه معايير التدقيق الدولية بهدف خفض فجوة التوقعات في وضوح التقارير المالية نظراً لوجود خلافات بين مسؤوليات المدققين ومستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى محاولة وضع حلول لتقليل هذه الفجوة وتحسين فهم المجتمع لمهنة التدقيق.

وبينت الدراسة أنه نتيجة للارتفاع في عدد القضايا التي لها تأثير على فجوة التوقعات حدث نقاش عام وركز على عدد من القضايا والتي من أهمها: إدارة الشركة وأسلوب الإدارة والهيكل التنظيمي وإهمال سوء تصرف الإدارة، و دور لجان التدقيق وعملهم وتصورات الإدارة لمثل هذه اللجان، واستقلال المدقق، وحضور المدققين الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية. ولخفض هذه الفجوة أظهرت الدراسة بأن هناك حاجة لإعادة النظر بفاعلية عملية التدقيق ومعايير التدقيق الحالية، ومراقبة فاعلية التشريع، وتقييم إطار إعداد التقارير المالية وتقييم الإيفاء بالجودة المطلوبة والعمل على تعزيز مبدأ العقاب إذا تطلب ذلك.

- دراسة (Imhoff, E. A. Jr, 2003) بعنوان (Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance).

هدفت الدراسة إلى الوقوف على أسباب فشل النظام المحاسبي للشركات والمتمثلة في القائمون على النظام المحاسبي ومدققي الحسابات وإدارة الشركة، وقد أفادت الدراسة إلى ضرورة تحسين هذه المكونات.

ولهذه الدراسة ثلاث أهداف وهي: مراجعة التطور التاريخي للمحاسبة، التدقيق، وحوكمة الشركات وذلك بغرض فهم الملامح ذات العلاقة من الماضي والتي أدت إلى الوضعية الحالية للسوق، والغرض الثاني تقديم عروض للتغيرات في المحاسبة والتدقيق وحوكمة الشركات والتي تحل المشاكل الحالية بكفاءة ونزاهة عملية إعداد للتقارير المالية، والغرض الثالث تحفيز الدراسات وتفعيل البحث العلمي بما يحسن من كفاءة ونوعية إعداد التقارير.

ولقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الأكاديمية إلى ضرورة استخدام التغيير الإلزامي للمدققين لضمان سلامة وكفاءة عملية إعداد التقارير المالية.

- دراسة (DeAngelo, 1981) بعنوان (Auditors Size and Audit)

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة عليها. ومن خلالها فإن جودة التدقيق هو احتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد.

وتقوم الدراسة على أساس وجود علاقة بين جودة التدقيق وحجم شركات التدقيق، ولقد تبين من نتائج الدراسة أن هذه العلاقة ايجابية وقد تم توضيح ذلك على أساس أن شركات التدقيق الكبرى إذا ما أصدرت تقارير تنقصها الجودة للعملاء، فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان عدد كبير من عملائها وبالتالي خسارة أتعاب شركة التدقيق بالإضافة إلى السمعة والشهرة مما سيدفع شركات التدقيق إلى الاهتمام بجودة التدقيق وذلك للمحافظة على عملائها وجذب عملاء جدد.

• التعقيب على الدراسات السابقة:

إن القراءة المتأنية للدراسات السابقة وخاصة الفلسطينية منها يلاحظ أن أي منها لم يتطرق مباشرة إلى موضوع الدراسة، فالعديد منها تناول قواعد السلوك المهني المتعلقة بمهنة التدقيق، كما تناول عدداً منها المشكلات والمعوقات التي تواجه مهنة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، وتعرضت بعضاً من تلك الدراسات إلى جودة التدقيق وتنظيم مهنة التدقيق.

تتناول هذه الدراسة موضوعاً جديداً لم يسبق التطرق إليه في الحالة الفلسطينية حيث تهدف لتشخيص واقع مهنة تدقيق الحسابات، ونأمل أن تساهم هذه الدراسة في تقديم نتائج وتوصيات تعمل على تحسين مستوى مهنة التدقيق في فلسطين.

الفصل الثالث

(الطرق والإجراءات)

3-1: منهجية الدراسة

3-2: أدوات جمع البيانات والمعلومات

3-3: مجتمع الدراسة

3-4: عينة الدراسة

3-5: صدق الأداة

3-6: ثبات الأداة

3-7: إجراءات الدراسة

3-8: المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

الطرق والإجراءات

المقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمد عليها فريق البحث في تحليل الدراسة.

3-1: منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة وتحديد خصائصها ووصف طبيعتها وأسبابها واتجاهاتها، وذلك نظراً لملائمة هذا الأسلوب لطبيعة مشكلة الدراسة.

3-2: أدوات جمع البيانات والمعلومات

اعتمد فريق البحث في هذه الدراسة:

- بشكل أساسي: على المعلومات والبيانات الميدانية التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق استبانة، تضمنت (4) أجزاء موزعة على النحو التالي: الجزء الأول تضمن معلومات شخصية عن المستجيبين على الاستبانة، الجزء الثاني اشتمل على (3) محاور: المحور الأول مدى التزام مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية، المحور الثاني مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني، المحور الثالث مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير)، الجزء الثالث تضمن محورين: المحور الرابع مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات،

المحور الخامس مدى مساهمة جمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات،
الجزء الرابع اشتمل على سؤالين مفتوحين هما: ما هي المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق
الحسابات في فلسطين؟ واقتراح آليات لتحسين مهنة التدقيق.

• بشكل ثانوي: تم الإطلاع على المعلومات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع
الدراسة، كما قام فريق البحث بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد مجتمع الدراسة
لأخذ آرائهم حول الموضوع.

3-3: مجتمع الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من فاحصي الحسابات في الدوائر المالية (ضريبة الدخل، الجمارك، القيمة
المضافة) في كل من مدينة رام الله، بيت لحم، الخليل. حيث بلغ عدد فاحصي الحسابات في
الدوائر المالية في مدينة رام الله (34)، في مدينة بيت لحم (14)، في مدينة الخليل (29).

3-4: عينة الدراسة

قام فريق البحث باستخدام أسلوب المسح الشامل، وقد تم توزيع (77) استبانة، ولقد تم استرجاع
(69) منها، موزعة على النحو التالي: مدينة رام الله (34)، بيت لحم (6)، الخليل (29)،
والجداول التالية تبين خصائص مجتمع الدراسة:

جدول رقم (1) يبين توزيع المجتمع حسب الجنس، حيث بلغت النسبة المئوية للذكور 81%،
وللإناث 19%.

جدول "1"

توزيع المجتمع حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	56	% 81
أنثى	13	% 19
المجموع	69	% 100

جدول رقم (2) يبين أن 7% من أفراد المجتمع هم من حملة الدبلوم، و 87% هم من حملة البكالوريوس، و 6% فقط من حملة الدراسات العليا.

جدول "2"

توزيع المجتمع حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	5	% 7
بكالوريوس	60	% 87
دراسات عليا	4	% 6
المجموع	69	% 100

جدول رقم (3) يبين أن 15% من أفراد المجتمع هم من تخصص إدارة الأعمال، و 72% من تخصص المحاسبة، و 1% من تخصص العلوم المالية والمصرفية، و 6% من تخصص الاقتصاد، و 6% من تخصصات أخرى.

جدول "3"

توزيع المجتمع حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
15 %	10	إدارة أعمال
72 %	50	محاسبة
1 %	1	علوم مالية ومصرفية
6 %	4	اقتصاد
6 %	4	تخصص آخر
100 %	69	المجموع

جدول رقم (4) يبين توزيع المجتمع حسب الدائرة المالية التي يعمل بها كل موظف أجاب على هذه الاستبانة، حيث بلغت نسبة موظفي دائرة ضريبة الدخل 36%، و دائرة القيمة المضافة 39%، ودائرة الجمارك 25%.

جدول "4"

توزيع المجتمع حسب الدائرة المالية

النسبة المئوية	العدد	الدائرة المالية
36 %	25	دائرة الدخل
39 %	27	دائرة القيمة المضافة
25 %	17	دائرة الجمارك
100 %	69	المجموع

جدول رقم (5) يبين أن 26% من أفراد العينة كانت خبراتهم أقل من 5 سنوات، و 52% تراوحت خبراتهم من 5 إلى 15 سنة، و 22% من أفراد المجتمع كانت خبراتهم 15 سنة فأكثر.

جدول "5"

توزيع المجتمع حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	26%
من 5 إلى 15 سنة	36	52%
15 سنة فأكثر	15	22%
المجموع	69	100%

3-5: صدق الأداة

تم التحقق من صدق الأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق، وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناءً على ملاحظات المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من (37) فقرة، ضمن (4) أجزاء.

3-6: ثبات الأداة

تم استخدام معادلة الثبات "كرونباخ ألفا" لاحتساب ثبات الأداة، حيث بلغت قيمتها (0.9067) وهي عالية مما يدل على مدى الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبانة.

7-3: إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات التالية:

- 1- إعداد أداة الدراسة "الاستبانة"، والتأكد من صدقها.
- 2- تحديد أفراد مجتمع الدراسة.
- 3- قام فريق البحث بتوزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة.
- 4- قيام فريق البحث بإدخال البيانات ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وبرنامج الإكسل (Microsoft Excel).

8-3: المعالجة الإحصائية

بعد جمع الإستبانات قام فريق البحث بمراجعتها وإعطاء أرقام معينة لبدائل كل فقرة، أي تحويل الإجابة اللفظية إلى إجابة رقمية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم "6"

الإجابات اللفظية ومقدارها بالدرجات

الدرجة	الإجابة
3	نعم
2	إلى حد ما
1	لا

هذا في الفقرات الموجبة ولقد تم عكسها في الفقرات السالبة، وبذلك أصبحت الاستبانة تمثل واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر فاحصي الحسابات بالاتجاه الموجب بحيث كلما زادت الدرجة كلما كان الاتجاه نحو الأفضل.

وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية من خلال برنامج الإكسل (Excel)، بالإضافة إلى استخراج المتوسطات الحسابية (Mean)، والانحرافات المعيارية (Standard Deviation)، واستخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS).

وقد تم بيان الدرجات بناءً على المتوسطات الحسابية، حيث يبين الجدول التالي مفاتيح المتوسطات الحسابية.

جدول "7"

جدول مفاتيح المتوسطات الحسابية

الدرجة	المتوسط الحسابي
درجة منخفضة	من 1 إلى 1.66
درجة متوسطة	من 1.67 إلى 2.33
درجة مرتفعة	من 2.34 إلى 3

الفصل الرابع

(مناقشة أسئلة الدراسة)

1-4: تحليل البيانات والنتائج

1-1-4: السؤال الأول: هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟

2-1-4: السؤال الثاني: هل تساهم القوانين و التشريعات والمؤسسات

المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

3-1-4: السؤال الثالث: ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة تدقيق

الحسابات

الفصل الرابع

4-1: تحليل البيانات والنتائج

يتضمن هذا الفصل عرض تفصيلي لنتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على أسئلة الدراسة، للوصول إلى تقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر فاحصي الحسابات في كل من رام الله، بيت لحم، الخليل.

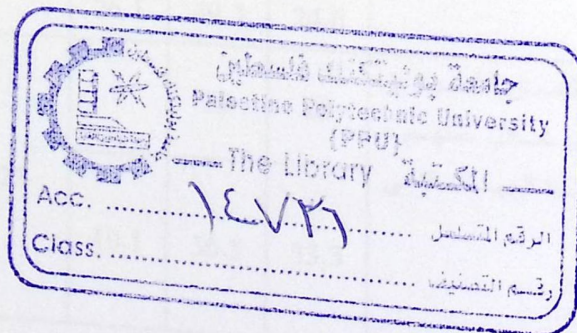
4-1-1: السؤال الأول: هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟ ويتفرع عنه

الأسئلة التالية:

- هل يلتزم مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية؟
- هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني؟
- هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير)؟

المحور الأول: هل يلتزم مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية؟

وللإجابة على هذا المحور تم استخراج التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات فاحصي الحسابات في الدوائر المالية نحو مدى التزام مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية من وجهة نظرهم، كما هو واضح في الجدول رقم (8).



جدول "8"

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الأول في الاستبانة.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.54974	2.14	6	47	16	يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة.
			8.7	68.1	23.2	
منخفضة	.66357	1.64	32	30	7	يتحرر مدققي الحسابات من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية.
			46.4	43.5	10.1	
متوسطة	.72585	2.13	14	32	23	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه بالمهنة.
			20.3	46.4	33.3	
متوسطة	.81231	1.96	24	24	21	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد.
			34.8	34.8	30.4	
متوسطة	.76641	1.97	21	29	19	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر.
			30.4	42.0	27.5	
متوسطة	.71728	1.99	18	34	17	يقبل المدقق هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه.
			26.1	49.3	24.6	
متوسطة	.62178	2.23	7	39	23	يحرص مدققي الحسابات على كتمان الأسرار و المعلومات التي يطلعون عليها خلال عملهم ، ولا يصرحون بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها.
			10.1	56.5	33.3	

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.82739	1.86	29	21	19	يقوم مدققي الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق.
			42.0	30.4	27.5	
متوسطة	.64102	1.97	15	41	13	يبدل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية و إيداء رأيهم حولها.
			21.7	59.4	18.8	
متوسطة	.72278	1.99	المعدل الكلي للمحور الأول			

المحور الأول: من خلال الجدول رقم (8).

الفقرة الأولى تبين أن 23.2% من أفراد المجتمع يتفوقوا على توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة لدى مدققي الحسابات، و68.1% يظهروا أن بعض مدققي الحسابات تتوافر لديهم الخبرات والمهارات إلى حد ما، و8.7% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي يساوي 2.14 مما يشير إلى توفر الخبرات والمهارات بدرجة متوسطة.

الفقرة الثانية تبين أن 10.1% من أفراد المجتمع يتفوقوا على تحرر مدققي الحسابات من المصالح الشخصية وأنهم يتمتعون بالنزاهة والموضوعية، و43.5% يظهروا أن مدققي الحسابات يتمتعون بالنزاهة والموضوعية إلى حد ما، في حين أن 46.4% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي يساوي 1.64 مما يشير إلى أن المدققين يتحررون من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والموضوعية بدرجة منخفضة.

الفقرة الثالثة تبين أن 33.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يتجنب القيام بأعمال تسيء إلى سمعته وسمعة مهنته، و46.4% يظهروا أن المدقق يتجنب القيام بأعمال تسيء إلى السمعة إلى حد ما، و20.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي يساوي 2.13 مما يشير إلى تجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه بالمهنة بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 30.4% من أفراد المجتمع يتفقوا على قيام المدقق بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد، و34.8% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، في حين أن 34.8% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي يساوي 1.96 مما يشير إلى قيام المدقق بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد بدرجة متوسطة.

الفقرة الخامسة تبين أن 27.5% من أفراد المجتمع يتفقوا على قيام المدقق بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عمل يقوم به مدقق آخر، و42% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و30.4% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي يساوي 1.97 مما يشير إلى قيام المدقق بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عمل يقوم به مدقق آخر بدرجة متوسطة.

الفقرة السادسة تبين أن 24.6% من أفراد المجتمع يتفقوا على قبول المدقق هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه، و49.3% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، في حين أن 26.1% يعارضوا ذلك .

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.99 مما يشير إلى قيام المدقق بقبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه من العملاء بدرجة متوسطة.

الفقرة السابعة تبين أن 33.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على حرص مدققي الحسابات على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلعون عليها خلال عملهم، ولا يصرحون بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها، و56.5% يظهروا حرص المدققين على ذلك إلى حد ما، و10.1% يعارضوا كتمان المدققين لأسرار ومعلومات العمل.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.23 مما يشير إلى قيام مدققي الحسابات بكتمان الأسرار والمعلومات المتعلقة بعملهم بدرجة متوسطة.

الفقرة الثامنة تبين أن 27.5% من أفراد المجتمع يتفقوا على قيام مدققي الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق، و30.4% يظهروا قيام المدققين بذلك إلى حد ما، في حين أن 42% يعارضوا قيام المدققين بذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.14 مما يشير إلى قيام مدققي الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب غير مرخص بدرجة متوسطة.

الفقرة التاسعة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على بذل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في فحص البيانات المالية وإبداء رأيهم حولها، و59.4% يظهروا بذل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة إلى حد ما، و21.7% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.97 مما يشير إلى بذل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية بدرجة متوسطة.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمحور الأول يساوي 1.99 مما يشير إلى التزام مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية بدرجة متوسطة¹، ويعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى:

¹ درجة متوسطة: التزام بعض مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية في حين يتجاهل البعض الآخر ذلك.

- عدم تمتع بعض مدققي الحسابات بالاستقلالية حيث تبين وجود الكثير من الانتهاكات التي تواجه استقلالية المدقق مثل قبول هدايا ذات أهمية من العميل.

- وجود علاقات للمدقق مع عملائه تؤدي إلى إفشاء معلومات خاصة بعميل معين لعميل آخر كما تؤثر هذه العلاقات في الضغط على المدقق بعدم الإفصاح الكامل والدقيق عن وضع العميل، وهذا ما أكدت عليه الدراسات السابقة مثل: دراسة (أبو هين، 2005)، و دراسة (Lyer, Bamber and 2005).

- قيام بعض مكاتب التدقيق المرخصة بالمصادقة على تقارير تدقيق تم إعدادها من قبل مكاتب تدقيق غير مرخصة بسبب عدم منح مجلس المهنة لتراخيص مزاوله المهنة دفع العديد من مكاتب التدقيق غير المرخصة بالتوجه إلى مكاتب مرخصة للمصادقة على تقاريرهم مقابل عمولة، الأمر الذي أدى إلى عدم تمتع المدققين بالنزاهة.

- نقص الكفاءة والعناية المهنية اللازمة لدى بعض المدققين نتيجة لجهل المدقق ببعض معايير التدقيق، وهذا ما أكدت عليه دراسة (أحمد، 2007)، حيث أظهرت الدراسة قيام مدققي الحسابات ببذل عناية مهنية متوسطة خلال إعداد خطة التدقيق والحصول على الأدلة الملائمة وفي مرحلة إعداد التقرير.

- قيام بعض المدققين بأعمال تتنافى مع أخلاقيات المهنة مثل تخفيض أتعاب التدقيق للحصول على عملاء جدد أو عمل يقوم به مدقق آخر، وممارسة أعمال تسيء لسمعة زملائه بالمهنة.

المحور الثاني: هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني؟

وللإجابة على هذا المحور تم استخراج التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات فاحصي الحسابات في الدوائر المالية نحو مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني من وجهة نظرهم، كما هو واضح في الجدول رقم (9).

جدول رقم "9"

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الثاني في

الاستبانة.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.77471	1.75	31	24	14	يقوم مدقق الحسابات بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه.
			44.9	34.8	20.3	
متوسطة	.70921	1.71	30	29	10	يقوم المدقق بإجراء عملية تخطيط منظمه لكل مهمة تدقيق على حدة.
			43.5	42.0	14.5	
متوسطة	.72585	1.87	23	32	14	يقوم مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد.
			33.3	46.4	20.3	
منخفضة	.75943	1.52	44	14	11	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق.
			63.8	20.3	15.9	
متوسطة	.69280	1.92	19	36	14	وجود سياسات وإجراءات لدى مكاتب التدقيق تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.
			27.5	52.2	20.3	
متوسطة	.71011	2.10	14	34	21	يقوم المدقق بالإشراف والرقابة على مساعديه في عملية التدقيق، للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتوقع عليه.
			20.3	49.3	30.4	

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	نعم		الفقرة
			إلى حد ما	لا	
			العدد	العدد	
متوسطة	.70650	1.97	18	35	يقوم المدقق بجمع القرائن الكافية والأدلة الملائمة التي يركز عليها عند تعبيره عن رأيه في القوائم المالية.
			26.1	50.7	
متوسطة	.77526	1.95	22	28	يحرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال الشركة بعناية.
			31.9	40.5	
متوسطة	.74743	1.85	المعدل الكلي للمحور الثاني		

المحور الثاني: من خلال الجدول رقم (9).

الفقرة الأولى تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفوقوا على قيام مدقق الحسابات بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه، و34.8% يظهروا قيام المدقق بالفحص والدراسة والتقييم إلى حد ما، في حين أن 44.9% يعارضوا قيام المدقق بذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.75 مما يشير إلى قيام مدققي الحسابات بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائهم بدرجة متوسطة.

الفقرة الثانية تبين أن 14.5% من أفراد المجتمع يتفوقوا على قيام المدقق بإجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة، و42% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و43.5% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.71 مما يشير إلى قيام مدققي الحسابات بإجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة بدرجة متوسطة.

الفقرة الثالثة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفوقوا على قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق، و46.4% يظهروا قيام مكتب التدقيق بذلك إلى حد ما، في حين أن 33.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.88 مما يشير إلى قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 15.9% من أفراد المجتمع يتفوقوا على ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق، و20.3% يظهروا وجود تأثير سلبي ناتج عن ارتفاع المنافسة إلى حد ما، و63.8% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.52 مما يشير إلى أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق بدرجة منخفضة.

الفقرة الخامسة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفوقوا على وجود سياسات وإجراءات لدى مكاتب التدقيق تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية، و52.2% يظهروا وجود سياسات وإجراءات إلى حد ما، في حين أن 27.5% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.71 مما يشير إلى قيام مدققي الحسابات بإجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة بدرجة متوسطة.

الفقرة الثالثة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق، و46.4% يظهروا قيام مكتب التدقيق بذلك إلى حد ما، في حين أن 33.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.88 مما يشير إلى قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 15.9% من أفراد المجتمع يتفقوا على ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق، و20.3% يظهروا وجود تأثير سلبي ناتج عن ارتفاع المنافسة إلى حد ما، و63.8% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.52 مما يشير إلى أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق بدرجة منخفضة.

الفقرة الخامسة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على وجود سياسات وإجراءات لدى مكاتب التدقيق تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية، و52.2% يظهروا وجود سياسات وإجراءات إلى حد ما، في حين أن 27.5% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.92 مما يشير إلى وجود سياسات وإجراءات لدى مكاتب التدقيق تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية بدرجة متوسطة.

الفقرة السادسة تبين أن 30.4% من أفراد المجتمع يتفوقوا على قيام المدقق بالإشراف والرقابة على مساعديه في عملية التدقيق، و49.3% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و20.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.10 مما يشير إلى قيام المدقق بالرقابة والإشراف على مساعديه في عملية التدقيق للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه بدرجة متوسطة.

الفقرة السابعة تبين أن 23.2% من أفراد المجتمع يتفوقوا على قيام المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي يركز عليها عند تعبيره عن رأيه في القوائم المالية، و50.7% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، في حين أن 26.1% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.97 مما يشير إلى قيام المدقق بجمع القرائن الكافية والأدلة الملائمة التي يركز عليها عند تعبيره عن رأيه في القوائم المالية بدرجة متوسطة.

الفقرة الثامنة تبين أن 27.5% من أفراد المجتمع يتفوقوا على حرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال الشركة بعناية، و40.6% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و31.9% يعارضوا ذلك.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمحور الثاني يساوي 1.85 مما يشير الى التزام مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني بدرجة متوسطة²، ويعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى:

- أن هناك قصور من قبل بعض مدققي الحسابات بشأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي للعملاء، وذلك بهدف التخطيط لعملية التدقيق ووضع أسلوب فعال لها وتقدير مخاطر التدقيق.

- إغفال بعض المدققين لعملية الرقابة على مساعديهم، حيث أن رقابة المدقق وإشرافه على مساعديه في عملية التدقيق أمر ضروري لضمان سلامة عملية التدقيق، وهذا ما أشارت إليه الدراسات السابقة مثل دراسة (أحمد، 2007).

المحور الثالث: هل يلتزم مدقي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (التقرير)؟

وللإجابة على هذا المحور تم استخراج التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات فاحصي الحسابات في الدوائر المالية نحو مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي من وجهة نظرهم، كما هو واضح في الجدول رقم (10).

² درجة متوسطة: التزام بعض مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني في حين يتجاهل البعض الآخر ذلك.

جدول رقم "10"

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الثالث في الاستبانة.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.70469	2.05	15	35	19	يقوم المدقق بالإفصاح وفقا لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.
			21.7	50.7	27.5	
متوسطة	.70439	1.78	26	32	11	يلتزم المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد.
			37.7	46.4	15.9	
متوسطة	.72526	1.94	20	33	16	يبين المدقق في تقريره مدى إفصاح القوائم المالية عن البيانات الجوهرية.
			29.0	47.8	23.2	
متوسطة	.78780	1.71	34	21	14	يقوم المدقق بالمصادقة على تقارير عن حسابات ختامية و ميزانيات تم إعدادها من قبل مكتب تدقيق غير مرخص .
			49.3	30.4	20.3	
متوسطة	.64102	1.97	15	41	13	يعمل المدقق على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية ملائمة من شأنها أن تكون أساس معقول لإبداء رأيه في البيانات المالية محل التدقيق .
			21.7	59.4	18.8	
متوسطة	.68350	1.72	28	32	9	ينكر المدقق في تقريره عدم ثبات الشركة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية.
			40.6	46.4	13.0	
منخفضة	.79828	1.66	37	18	14	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي).
			53.6	26.1	20.3	
منخفضة	.74697	1.64	36	22	11	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضااد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضااد).
			52.2	31.9	15.9	

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة		
			لا	إلى حد ما	نعم
			العدد	العدد	العدد
			%	%	%
متوسطة	.72673	1.83	25	31	13
			36.2	44.9	18.8
متوسطة	.67123	1.93	18	38	13
			26.1	55.1	18.8
متوسطة	.72862	1.82	المعدل الكلي للمحور الثالث		

المحور الثالث: من خلال الجدول رقم (10).

الفقرة الأولى تبين أن 27.5% من أفراد المجتمع يتفقوا على قيام المدقق بالإفصاح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة، و50.7% يظهرون قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و21.7% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.05 مما يشير إلى قيام المدقق بالإفصاح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته بدرجة متوسطة.

الفقرة الثانية تبين أن 15.9% من أفراد المجتمع يتفقوا على التزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد، و46.4% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و37.7% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.78 مما يشير إلى أن التزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد بدرجة متوسطة.

الفقرة الثالثة تبين أن 23.2% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يبين في تقريره مدى إفصاح القوائم المالية عن البيانات الجوهرية، و47.8% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و29% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.94 مما يشير أن المدقق يبين في تقريره مدى إفصاح القوائم المالية عن البيانات الجوهرية بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يقوم بالمصادقة على تقارير عن حسابات ختامية و ميزانيات تم إعدادها من قبل مكتب تدقيق غير مرخص، و30.4% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و49.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.71 مما يشير إلى أن المدقق يقوم بالمصادقة على تقارير عن حسابات ختامية و ميزانيات تم إعدادها من قبل مكتب تدقيق غير مرخص بدرجة متوسطة.

الفقرة الخامسة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يعمل على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية ملائمة من شأنها أن تكون أساس معقول في لإبداء رأيه في البيانات المالية محل التدقيق، و59.4% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و21.7% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.97 مما يشير إلى أن المدقق يعمل على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية ملائمة من شأنها أن تكون أساس معقول في لإبداء رأيه في البيانات المالية محل التدقيق بدرجة متوسطة.

الفقرة السادسة تبين أن 13% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يذكر في تقريره عدم ثبات الشركة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية، و46.4% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و40.6% يعارضوا ذلك .

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.72 مما يشير إلى أن المدقق يذكر في تقريره عدم ثبات الشركة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية بدرجة متوسطة.

الفقرة السابعة تبين أن 20.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن يوضح المدقق في تقريره عن الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة، و26.1% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و53.6% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.67 مما يشير إلى أن المدقق يوضح في تقريره عن الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد) بدرجة منخفضة.

الفقرة الثامنة تبين أن 15.9% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق في تقريره يوضح الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة، و31.9% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و52.2% يعارضوا ذلك .

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.64 مما يشير إلى أن المدقق يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مصاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة بدرجة منخفضة.

الفقرة التاسعة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يذكر في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات و المعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها، 44.9% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، 36.2% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.83 مما يشير إلى أن المدقق يذكر في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات و المعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها بدرجة متوسطة.

الفقرة العاشرة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يقوم بتوثيق عملية متابعة ومراجعة تقارير سير العمل، و 55.1% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و 20.1% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.93 مما يشير إلى أن المدقق يقوم بتوثيق عملية متابعة ومراجعة تقارير سير العمل بدرجة متوسطة.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمحور الثالث يساوي 1.82 مما يشير إلى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير) بدرجة متوسطة³، ويعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى:

³ درجة متوسطة: التزام بعض مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقارير) في حين يتجاهل البعض الآخر ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.64 مما يشير إلى أن المدقق يوضح في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة بدرجة منخفضة.

الفقرة التاسعة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يوضح في تقريره توفير الشركة محل التدقيق للبيانات و المعلومات اللازمة لتقييم مدى الاعتراف عليها، 44.9% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و 36.3% يوافقون على أن المدقق يوضح في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات و المعلومات اللازمة لتقييم مدى الاعتراف عليها بدرجة متوسطة.

الفقرة العاشرة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن المدقق يقوم بتدقيق عملية متابعة ومراجعة تقارير سير العمل، و 55.1% يظهروا قيام المدقق بذلك إلى حد ما، و 20.1% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.93 مما يشير إلى أن المدقق يقوم بتدقيق عملية متابعة ومراجعة تقارير سير العمل بدرجة متوسطة.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمدققين في هذا المجال يشير إلى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء رأي مضاد في حالة عدم الاعتراف على الاعتراف و يعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى

- تجاهل بعض مدققي الحسابات جمع أدلة وقرائن كافية لإبداء رأيهم في البيانات المالية، الأمر الذي يؤثر على عدالة التقارير المالية.

- تجاهل مدققي الحسابات توضيح الأسباب الجوهرية التي تدعو المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه أو إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المدققة، الأمر الذي قد يشير إلى تعرضه لقيود وضغوط من قبل الإدارة أو العميل.

4-1-1: السؤال الثاني: هل تساهم القوانين و التشريعات والمؤسسات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟ ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

- هل تساهم القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

- هل تساهم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

المحور الرابع: هل تساهم القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

وللإجابة على هذا المحور تم استخراج التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات

المعيارية لإجابات فاحصي الحسابات في الدوائر المالية نحو مدى مساهمة القوانين

والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة التدقيق من وجهة نظرهم، كما هو واضح في الجدول

رقم (11).

جدول رقم "11"

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الرابع في الاستبانة.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.54154	2.03	9	49	11	تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل.
			13.0	71.0	16.0	
متوسطة	.73837	2.11	15	31	23	تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح.
			21.7	44.9	33.3	
متوسطة	.78861	1.77	31	23	15	تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.
			44.9	33.3	21.7	
متوسطة	.80281	1.87	27	24	18	وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل.
			39.1	34.8	26.1	
متوسطة	.72673	1.83	25	31	13	وجود سياسات وإجراءات تقيد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية .
			36.2	44.9	18.8	
متوسطة	.73312	1.92	المعدل الكلي للمحور الرابع			

المحور الرابع: من خلال الجدول رقم(11).

الفقرة الأولى تبين أن 15.9% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة بحاجة إلى التعديل، 71% يظهروا حاجة القوانين للتعديل إلى حد ما، و13% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.03 مما يشير إلى أن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بحاجة للتعديل بدرجة متوسطة.

الفقرة الثانية تبين أن 33.3% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن القوانين و التشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق تتسم بالوضوح، و44.9% يظهروا أن القوانين والتشريعات تتسم بالوضوح إلى حد ما، و21.7% يعارضوا ذلك .

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.11 مما يشير إلى أن القوانين و التشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق تتسم بالوضوح بدرجة متوسطة.

الفقرة الثالثة تبين أن 21.7% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني، و33.3% يظهروا أن القوانين و التشريعات تتضمن عقوبات رادعة إلى حد ما، و44.9% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.77 مما يشير إلى أن القوانين والتشريعات تتضمن عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 26.1% من أفراد المجتمع يتفقوا على وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل، و34.8% يظهروا

وجود نصوص كافية في القوانين و التشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل إلى حد ما، و 39.1% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.88 مما يشير إلى وجود نصوص كافية في القوانين و التشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق و تقديم الاستشارات للعميل بدرجة متوسطة.

الفقرة الخامسة تبين أن 18.8% من أفراد المجتمع يتفوقوا على وجود سياسات و إجراءات تفيد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقا للمعايير و المتطلبات المهنية، و 44.9% يظهروا وجود سياسات و إجراءات إلى حد ما، و 36.2% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.83 مما يشير إلى وجود سياسات و إجراءات تفيد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقا للمعايير و المتطلبات المهنية بدرجة متوسطة.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمحور الرابع يساوي 1.92 مما يشير إلى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بدرجة متوسطة، ويعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى:

- أن قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بحاجة إلى التعديل وهذا ما أكدت عليه دراسة (درغام، 2009)، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات والنواقص مثل السماح للمدقق بتقديم المشورة والخبرة المهنية بالإضافة إلى فحص وتدقيق الحسابات وهذا ما أشارت إليه دراسة (البحيصي).
- بعض مواد القانون تتسم بالغموض نوعاً ما، ومن هنا تظهر الحاجة إلى المزيد من التوضيح والتفصيل لتلك المواد والنصوص.

- عدم وجود إلزام قانوني بضرورة إتباع سياسات وإجراءات تقييد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.
- أن القوانين تتضمن فرض عقوبات على المخالفين، إلا أنها غير مطبقة على أرض الواقع.

المحور الخامس: هل تساهم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

وللإجابة على هذا المحور تم استخراج التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات فاحصي الحسابات في الدوائر المالية نحو مدى مساهمة الجمعية في تنظيم مهنة التدقيق من وجهة نظرهم، كما هو واضح في الجدول رقم (12).

جدول رقم "12"

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة في المحور الخامس في الاستبانة.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا	إلى حد ما	نعم	الفقرة
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.76195	1.91	23	29	17	صممت القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المعمول بها في فلسطين بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين.
			33.3	42.0	24.6	
منخفضة	.71995	1.50	43	17	9	يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.
			62.3	24.6	13.0	

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة			
			لا	إلى حد ما	نعم	
			العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
متوسطة	.69648	2.32	9	29	31	اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق.
			13.0	42.0	44.9	
متوسطة	.60722	1.88	17	43	9	تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق.
			24.6	62.3	13.0	
متوسطة	.71341	1.70	31	28	10	وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.
			44.9	40.6	14.5	
متوسطة	.74825	1.86	المعدل الكلي للمحور الخامس			

المحور الخامس: من خلال الجدول رقم (12).

الفقرة الأولى تبين أن 24.6% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن القوانين و التشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية و المعمول بها في فلسطين مصممة بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين، و 42% يظهروا ان القوانين والتشريعات مصممة بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين إلى حد ما، و 33.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.91 مما يشير الى أن القوانين و التشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية و المعمول بها في فلسطين مصممة بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين بدرجة متوسطة.

الفقرة الثانية تبين أن 13% من أفراد المجتمع يتفقوا على أنه يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حال مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، و24.6% يظهروا أنه يتم تطبيق العقوبات والمخالفات القانونية من قبل جمعية مدققي الحسابات، و62.3% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.50 مما يشير إلى أنه يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حال مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بدرجة منخفضة.

الفقرة الثالثة تبين أن 44.9% من أفراد المجتمع يتفقوا أن اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم و المستمر لمهنة التدقيق يؤدي الى تحسين مستوى المهنة، و42% يظهروا أن اهتمام الجمعية بالتطوير يؤدي إلى تحسين مستوى المهنة الى حد ما، و13% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 2.31 ما يشير إلى أن اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم و المستمر لمهنة التدقيق يؤدي الى تحسين مستوى المهنة بدرجة متوسطة.

الفقرة الرابعة تبين أن 13% من أفراد المجتمع يتفقوا على أن جمعية مدققي الحسابات تقوم بدور فاعل في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق، و62.3% يظهروا أن الجمعية تقوم بدور فاعل في التدريب الى حد ما، و24.6% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.88 مما يشير إلى أن جمعية مدققي الحسابات تقوم بدور فاعل في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق بدرجة متوسطة.

الفقرة الخامسة تبين أن 14.5% من أفراد المجتمع يتفقوا على وجود إلزام قانوني من قبل الجمعية يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق، و40.6%

يظهروا وجود إلزام قانوني من قبل الجمعية بضرورة اتباع نظام الرقابة الى حد ما، و44.9% يعارضوا ذلك.

بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الجدولي 1.70 مما يشير إلى وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدقي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق بدرجة متوسطة.

ومن خلال ذلك تبين أن المتوسط الحسابي الجدولي الكلي للمحور الخامس يساوي 1.86 مما يشير إلى مساهمة جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بدرجة متوسطة، ويعزى ذلك من وجهة نظر فاحصي الحسابات إلى:

- ضعف الدور الرقابي للجمعيات المهنية بالإضافة إلى عدم تطبيق القوانين على جميع المدققين والشركات والمؤسسات وهذا ما أشارت إليه (دراسة عوض، 2006).

- القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدقي الحسابات مناسبة إلى حد ما لبيئة التدقيق في فلسطين.

- عدم قيام الجمعية بتطبيق نظام العقوبات والمخالفات القانونية على مكاتب التدقيق في حال مخالفة معايير التدقيق المعمول بها مثل التوقيف عن العمل، وهذا ما أشارت إليه (دراسة أبو عليا، 2006).

- لم تقم الجمعية بدور فاعل في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق، وذلك من خلال إصدار نشرات توعية لتنقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق، وأهمية تدقيق الحسابات لديهم من قبل مدقي الحسابات، وهذا ما أكدت عليه (ورقة عمل كلاب وورقة عمل حماد).

- قصور الدورات التدريبية التي تقوم بها الجمعية لإطلاع المدققين على أحدث المستجدات المتعلقة بالمهنة.

4-1-3: السؤال الثالث: ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة تدقيق الحسابات؟

وللإجابة على هذا السؤال تم جمع المعلومات عن طريق السؤالين المفتوحين في الإستبانة، حيث تمثلت إجابات المستجيبين نحو المشاكل التي تعاني منها مهنة التدقيق على النحو التالي:

1- عدم منح تراخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات منذ فترة طويلة وبالتالي انحصار المهنة في فئة محددة من المدققين.

2- يقوم المدقق بدور المحاسب لنفس العميل، بالإضافة إلى قيام المحاسب بدو المدقق.

3- عدم الالتزام الكامل بمعايير التدقيق وقيام بعض مدققي الحسابات بتزويد معلومات غير صادقة.

4- عدم تطبيق نظام العقوبات المتعلق بالمخالفات.

5- عدم التميز بين مكاتب التدقيق المرخصة وغير المرخصة.

6- المحسوبية لدى الجهات المسؤولة في جمعية مدققي الحسابات، بالإضافة إلى عدم فاعلية مجلس المهنة.

7- عدم تحديث وتعديل القوانين والأنظمة الخاصة بمهنة التدقيق.

8- المنافسة الغير الشريفة بين المدققين.

9- قلة التدريب للمدققين، وقلة التعاون مع المؤسسات الدولية التي تعنى بذلك.

وبناءً على ذلك قدم فاحصي الحسابات بعض الاقتراحات لحل هذه المشاكل ومنها:

1- إخضاع مدققي الحسابات لفحوصات دورية لتأكد من تأهيلهم المهني.

- 2- وجود نظام رقابي ضابط للمدققين ولمهنة التدقيق.
- 3- العمل على فتح أكاديمية لصقل المدقق وتدريبه وتطويره.
- 4- ضرورة قيام المدقق بتحري الصدق في جميع المعاملات.
- 5- عمل دورات تدريبية مستمرة لمكاتب التدقيق والعاملين فيها.
- 6- وجود مجلس مهنة يهتم بمهنة التدقيق وتطويرها.
- 7- تطبيق نظام عقوبات صارمة بحق من لا يلتزم بالأنظمة والتشريعات الخاصة بمهنة التدقيق.

- 8- إتباع النظم الحديثة في مهنة التدقيق من خلال تبادل الخبرات مع الدول المجاورة.
- 9- تشكيل لجنة من الجمعية تكون مهمتها الرقابة الدائمة على مكاتب التدقيق.
- 10- نشر الوعي عبر وسائل الإعلام وشرح الأهمية التي يعطيها مدقق الحسابات عبر التقارير.

- 11- إلزام مدققي الحسابات بإتباع التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة.

الفصل الخامس

(الاستنتاجات والتوصيات)

1-5: الاستنتاجات.

2-5: التوصيات.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب لأسئلة الدراسة، وبعد ما تم عرضه في الإطار النظري، والدراسات السابقة بغرض تشخيص واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر موظفي الدوائر المالية من أجل المساهمة في تحسين المهنة، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، تم التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات التالية بهدف إلزام جميع مدققي الحسابات بالالتزام بالمعايير الدولية، والقوانين والتشريعات وتفعيل دور جمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق:

5-1: الاستنتاجات:

- 1- نتائج تتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية.
- لا يتمتع بعض مدققي الحسابات بالاستقلالية حيث تبين وجود الكثير من الانتهاكات التي تواجه استقلالية المدقق مثل قبول هدايا ذات أهمية من العميل.
- تقوم بعض مكاتب التدقيق المرخصة بالمصادقة على تقارير تدقيق تم إعدادها من قبل مكاتب تدقيق غير مرخصة.
- يبذل مدققي الحسابات عناية مهنية متوسطة خلال إعداد خطة التدقيق والحصول على الأدلة الملائمة وفي مرحلة إعداد التقرير.

2- نتائج تتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني.

- أظهرت الدراسة قيام بعض مدققي الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي للعملاء، بهدف التخطيط لعملية التدقيق ووضع أسلوب فعال لها وتقدير مخاطر التدقيق.

- إغفال بعض المدققين عملية الرقابة على مساعدتهم.

3- نتائج تتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير).

- استناد بعض مدققي الحسابات إلى أدلة وقرائن كافية لإبداء رأيه في البيانات المالية، في حين يتجاهل البعض الآخر ذلك الأمر الذي يؤثر على عدالة التقارير المالية.

- يتجاهل مدققي الحسابات توضيح الأسباب الجوهرية التي تدعو المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه، أو إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المدققة.

4- نتائج تتعلق بمدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

- بينت الدراسة حاجة القوانين والتشريعات الفلسطينية المنظمة للمهنة إلى التعديل.

- تتسم بعض مواد القانون بالغموض نوعاً ما.

- أظهرت الدراسة أن القوانين تتضمن فرض عقوبات على المخالفين، إلا أنها غير مطبقة على أرض الواقع.

5- نتائج تتعلق بمدى مساهمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

- أشارت الدراسة إلى أن القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات مناسبة إلى حد ما لبيئة التدقيق في فلسطين.

- أظهرت الدراسة وجود إجماع على عدم قيام الجمعية بتطبيق عقوبات ومخالفات قانونية على مكاتب التدقيق المخالفة.

- لم تقم الجمعية بدور فاعل في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار نشرات توعية لتتقيد المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته.

- قصور الدورات التدريبية التي تقوم بها الجمعية لإطلاع المدققين على أحدث المستجدات المتعلقة بالمهنة.

بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت الدراسة إلى بعض المشاكل العامة التي تعاني منها مهنة تدقيق الحسابات منها:

- مزاوله مدقق الحسابات لأعمال أخرى مثل التجارة.

- قيام المدقق بتقديم خدمات مزدوجة للعملاء مثل الجمع بين تقديم الاستشارات وتدقيق الحسابات للعميل ذاته مما يؤثر على مصداقية ونزاهة العمل الذي يقوم به.

- أتعاب التدقيق لا تتناسب مع الجهد المبذول من قبل المدقق، بالإضافة إلى مماطلة العملاء بتسديد أتعاب المدققين.

- احتكار مهنة التدقيق من قبل مجموعة من مدققي الحسابات القدامى، ومن هنا تظهر الحاجة الملحة لمنح تراخيص جديدة لمزاولة المهنة.

- معظم الشركات الموجودة في فلسطين شركات بسيطة وعائلية مما يؤثر على عدم التزامها بتدقيق الحسابات حسب الأصول المهنية.

- وجود عدد كبير من مكاتب التدقيق غير المرخصة.

- عدم الفصل بين مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق لنفس العميل .

على ضوء ما سبق من نتائج فإن فريق البحث يرى القيام بالتوصيات التالية، من أجل تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.

1- توصيات لمدقي الحسابات.

- ضرورة الالتزام من قبل مدقي الحسابات وتبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق.
- المحافظة على استقلالية مدقق الحسابات ودعمها بقدر كافي من خلال وضع ضوابط ومحددات تحكم العلاقة بين المدقق والعميل، وذلك من قبل جهة رقابية لضمان استقلالية المدقق.
- يجب على مكاتب التدقيق المرخصة الامتناع عن مصادقة تقارير المكاتب غير المرخصة وكل من يخالف ذلك يتعرض للمساءلة القانونية.
- ضرورة بذل مدقي الحسابات العناية المهنية الملائمة خلال إعدادهم لخطة التدقيق وحصولهم على الأدلة والقرائن الكافية لإعداد تقرير تدقيق الحسابات.
- يجب على مدقي الحسابات القيام بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلي للعملاء قبل البدء بعملية التدقيق، لما لذلك من أهمية في تحديد درجة العمق المطلوبة في فحص أدلة الإثبات التي يستند إليها المدقق في عمله.
- وضع سياسات وإجراءات من قبل المدقق للرقابة على مساعديه لضمان إتمام عملية التدقيق بشكل سليم.

- ضرورة قيام المدقق بجمع أدلة وقرائن كافية لإبداء رأيه في البيانات المالية، بالإضافة إلى ضرورة قيام المدقق بالتخطيط قبل البدء بعملية التدقيق.

2- توصيات لمشرعي القوانين.

- ضرورة إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وذلك للحد من الثغرات والنواقص التي يتضمنها القانون.

- وضع نصوص قانونية تلزم المدققين بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.

- إصدار لوائح تنفيذية توضح وتفصل مواد ونصوص قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

3- توصيات لجمعية مدققي الحسابات.

- قيام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بإصدار معايير تدقيق محلية منبثقة عن معايير التدقيق الدولية بحيث تتلاءم مع بيئة التدقيق الفلسطينية.

- وجود إلزام قانوني بضرورة تجنب مدققي الحسابات الجمع بين خدمات المحاسبة وخدمات التدقيق.

- ينبغي على جمعية مدققي الحسابات استحداث قسم خاص لمراقبة مكاتب التدقيق مع فرض عقوبات رادعة في حالة مخالفتهم للقوانين.

- على جمعية مدققي الحسابات تثقيف وتوعية المجتمع بطبيعة عملية التدقيق وأهميتها من خلال وسائل الإعلام وإصدار النشرات.

- عقد ورشات عمل ودورات تدريبية مكثفة بهدف تحسين وتطوير أداء مدققي الحسابات، بالإضافة إلى ضرورة حرص المدقق ذاته على تطوير نفسه ومواكبة أحدث المستجدات في سلك مهنة تدقيق الحسابات.

- ضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، مع إلزام المدقق بعدم التنازل عنها بأي حال من الأحوال، بشرط أن تتناسب الأتعاب مع حجم العمل والجهد المبذول أثناء عملية التدقيق.

4- توصيات لمجلس مهنة تدقيق الحسابات.

- ضرورة تفعيل دور مجلس المهنة من أجل منح تراخيص لمدققين مؤهلين جدد، وذلك لمنع مصادقة مكاتب تدقيق مرخصة على تقارير مكاتب غير مرخصة، كما أن زيادة عدد مكاتب التدقيق يعني زيادة المنافسة حيث أظهرت نتائج التحليل أن زيادة المنافسة تؤدي إلى أثر إيجابي في جودة عملية التدقيق.

- إيجاد جهات رقابية تُعنى بفرض عقوبات على مكاتب التدقيق في حالة مخالفتهم لقوانين المهنة.

5- توصيات للدوائر المالية.

- وجود إلزام قانوني من قبل الدوائر المالية يفرض على المدقق ضرورة توضيح الأسباب الجوهرية التي دعت إلى الامتناع عن إبداء رأيه، أو إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المدققة.

6- توصيات للمؤسسات التعليمية.

- العمل على تعزيز دور الجامعات والمؤسسات التعليمية من خلال الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق.

7- يوصي فريق البحث بالحاجة لدراسات مستقبلية تتناول:

- التأهيل العلمي والمهني وتأثيره على أداء مدققي الحسابات.
- دراسة مقارنة: واقع مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية وقطاع غزة.

(المصادر والمراجع)

دمادج، حسين، والقياسي، حسين (2009). مراجعة الحسابات لمنظمة الإعمار
التجارية والإيرادات الخيرية، لجنة الأوراق المالية والبورصة، واشنطن، دي. سي.

الأمم المتحدة، (2008). تقرير التنمية العالمية، نيويورك، نيويورك.

صالح، محمد (1998). طرق الحسابات الخيرية الأولى، جامعة قطر
البيروت، لبنان.

صالح، محمد (1998). طرق الحسابات الخيرية الخيرية، جامعة قطر
البيروت، لبنان.

(المصادر والمراجع)

الجمعية الخيرية للتأمين القانوني (2008). القانون
البيروت، لبنان.

الجمعية الخيرية للتأمين القانوني (2003). القانون
البيروت، لبنان.

المنظمة العالمية للتأمين - عمان، الأردن

المنظمة العالمية للتأمين، محمد، وعلي، عبد الوهاب، (2002). دراسة تاريخية للمصادر
الأممية والبيانات التطبيقية المتعارفة، عمان، الأردن.

المنظمة العالمية للتأمين، عمان، الأردن.

المنظمة العالمية للتأمين (2006). المراجعة من نظرية والتطبيق، عمان، الأردن.

المصادر والمراجع

✓ المراجع العربية:

• الكتب.

- دحدوح، حسين والقاضي، حسين (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- عبدالله، خالد (1998)، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، جامعة القدس المفتوحة، الأردن.
- عبدالله، خالد (1986)، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"، الطبعة الرابعة.
- عبد المنعم، عبد المنعم وأبو طبل، عيسى، المراجعة أصولها العلمية والعملية (1982)، دار النهضة العربية، القاهرة.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2008)، التدقيق.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2003)، المبادئ الأساسية للتدقيق، المطابع المركزية، عمان - الأردن.
- الصبان، محمد وعلي، عبد الوهاب (2002)، المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، القاهرة.
- لطفي، أمين (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ادارة الجامعية، القاهرة.

- إبراهيم، أكرم وحماد، عطية "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين"، ورقة عمل مقدمة إلى يوم دراسي بعنوان واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها، غزة.

- أبو عليا، معز وعبد الجواد، إسلام وفتوح، بشار(2006) "معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية"، مجلة جامعة النجاح بيت لحم، (25)، (1)، -83

.109

- أبو هين، إياد (2005) "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- أحمد، محمود، (2007) "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها - دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- البحيصي، عصام. "نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين - دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9\2004".

- درغام، ماهر (2009)، "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة

- دراسة تحليلية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، (23)، (1)،

- صيام، وليد وأبو حميد، أحمد (2006)، "مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز (الاقتصاد والإدارة)، (20)، (2)، 199-248، 5/3/2011.

- http://spc.kau.edu.sa/Files/320/Researches/51586_21721.pdf

- عوض، عدنان (2006) "واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- كراجة، أشرف (2004)، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها "دراسة ميدانية"، كلية الإدارة و المالية، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن.

- كلاب، سعيد (2007) "مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين- الواقع والتحديات"، ورقة عمل مقدمة إلى يوم دراسي بعنوان مهنة المحاسبة والمراجعة وسبل تطويرها في فلسطين، غزة.

- المعتاز، إحسان (2008)، "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها (انهيار شركة انرون والدروس المستفادة)"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز (الاقتصاد والإدارة)، (22)، (1)، 257-293، 3/3/2011.

- http://ips-dir.com/Forum/uploads/1364/22-1-Ehsan_06.pdf

• القوانين والمصادر الأخرى.

- النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

- قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين رقم 9/2004.

• الكتب:

- Millichamp, Alan (1996), Auditing, 7th edition, DP Publications, London.
- Sudharsanam, S. Sundharabahu, S. Tandon, B.(2000) Ahand Book of Practical Auditing, S.CHAND and Company LTD.

• الدراسات الأجنبية:

- Bamber, layer (2005), "Auditors Identification With Their Clients and Its Effect on Auditors", 27/3/2011.

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=776185

- De Angelo, L.E (1981), "Auditor Size And Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, (3), 183 – 199, 20/3/2011.

<http://www.sciencedirect.com/science/article/B6V87-474XWB1-2/2/0e0548f70f4e409a9707e9c0a62bc70b>

- Eugene A. Imhoff, Jr (2003), "Accounting Quality , Auditing, and Corporate Governance", Accounting Horizons, 117 – 128,

20/5/2011. www.bus.iastate.edu/aclem/592/SS03/Imhoff.pdf

- Li and Wang (2005), " The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation", Journal of Modern Accounting and Auditing, (1), (5), 22/3/2011.

www.accountant.org.cn/doc/acc200510/acc20051012.pdf

- Shaikh, Jnaid M. and Taiha Mohammad, " Credibility and Expectation gap in reporting on uncertainties", Managerial Auditing Journal, (18), (6), 517 – 529,

<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868643&show>

الرقم	الوصف	القيمة
1	المادة الثانية	1
2	المادة الثانية	2
3	المادة الثانية	3
4	المادة الثانية	4

(الملاحق)

قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	المسمى الوظيفي
1	د. بلال الفلاح	أستاذ مساعد
2	د. محمد حسونة	أستاذ مساعد
3	أ.محمد الشلالة	رئيس دائرة العلوم الإدارية / مُحاضر
4	د. معن الصرصور	أستاذ مساعد

ملخص مقابلة فريق البحث مع رئيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

(السيد محمد أكرم حسونة)

تم إجراء مقابلة مع السيد محمد أكرم حسونة من أجل التعرف بشكل أكبر على واقع مهنة تدقيق الحسابات، وقد تمت المقابلة في مكتب السيد حسونة بمدينة الخليل.

وقد تلخص الاجتماع بالتالي:

✓ أشار السيد حسونة بدايةً إلى أن هناك فرق واضح بين المحاسب القانوني والمدقق

القانوني، حيث أن المحاسب القانوني يجب أن يتبع مكتب تدقيق حسابات ويمارس

المهنة لمدة أربع سنوات منهم سنتين مدقق حسابات رئيسي إلا أنه لا يملك صلاحية

التوقيع على الميزانيات والتقارير المالية في حين يملك المدقق صلاحية التوقيع عليها.

✓ أكد السيد حسونة على اعتماد معايير التدقيق الدولية كمعايير تدقيق في فلسطين منذ عام

1998، وتسعى جمعية مدققي الحسابات حالياً لتطبيق المعايير الدولية للمؤسسات

الصغيرة والمتوسطة.

✓ بين السيد حسونة عدم وجود معيار محدد لتصنيف المدققين في مدينة الخليل، وغالباً ما

يتم التصنيف بناءً على عدد الموظفين وعدد الزبائن داخل مكتب التدقيق.

✓ تحدث السيد حسونة أنه لم يتم منح تراخيص مزاولة مهنة التدقيق لأي مدقق منذ عام

2004، نظراً لعدم وجود مجلس المهنة المسؤول عن منح إذن ترخيص المزاولة،

بالإضافة إلى الظروف السياسية الناتجة عن الانقسام.

✓ تحدث السيد حسونة عن التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني بدرجة معقولة.

✓ أكد السيد حسونة على وجود قانون لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات إلا أنه غير مطبق بشكل تام، خاصة ما يتعلق بالتأديب والعقوبات.

✓ تحدث السيد حسونة أن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بدأت نشاطها الفعلي قبل أربع سنوات فقط، حيث بدأت العمل على إصدار المجلات والنشرات التي تبين دور الجمعية ونشأتها في خدمة مهنة تدقيق الحسابات بالإضافة لسعيها المتواصل في عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل من أجل رفع مستوى مهنة التدقيق.

✓ أكد السيد حسونة على أن أهم المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق تتعلق بأن غالبية الشركات هي شركات عائلية تسعى للتهرب الضريبي بشكل أو آخر، بالإضافة إلى وجود عدد كبير من مكاتب التدقيق غير المرخصة.

يوم السبت

19-3-2011

جامعة بوليتكنك فلسطين

كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات



استبانة

السادة: فاحصي الحسابات في الدوائر المالية المحترمين.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم فريق البحث بدراسة بعنوان واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر فاحصي الحسابات في الدوائر المالية (دراسة تطبيقية على مدينة رام الله، وبيت لحم، والخليل)، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في إدارة الأعمال المعاصرة من كلية العلوم الإدارية ونظم المعلومات في جامعة بوليتكنك فلسطين.

وتهدف الدراسة إلى التعرف على مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية، ومدى مساهمة القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، لما يمثل ذلك من أهمية في تطوير مهنة التدقيق .

يرجى من حضرتكم التكرم بقراءة فقرات هذه الاستبانة والإجابة عنها بدقة وموضوعية لما لرأيكم من أهمية وأثر كبير في نجاح وإعداد هذه الدراسة، علماً بأن جميع البيانات التي ستدلون بها ستحظى بالسرية التامة ، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

فريق البحث

شيرين الشرباتي

آلاء السلامين

إشراف : د. إقبال الشريف

الجزء الأول: معلومات شخصية .

يرجى الإجابة على ما يلي بوضع إشارة (X) أمام الاختيار المناسب:

✓ الجنس :

◇ ذكر

◇ أنثى

✓ المؤهل العلمي :

◇ دبلوم

◇ بكالوريوس

◇ دراسات عليا

✓ التخصص العلمي :

◇ إدارة أعمال

◇ محاسبة

◇ علوم مالية ومصرفية

◇ اقتصاد

◇ تخصص آخر (الرجاء تحديدها).

✓ الدائرة المالية التي تعمل بها :

◇ دائرة ضريبة الدخل

◇ دائرة القيمة المضافة

◇ دائرة الجمارك

✓ سنوات الخبرة :

◇ أقل من 5 سنوات

◇ من 5 إلى أقل من 15 سنة

◇ 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني : فيما يلي عدد من الفقرات التي تخص معايير التدقيق الدولية، حدد مدى التزام المدقق بهذه المعايير وذلك بوضع إشارة (X) في المربع الذي يتوافق مع وجهة نظرك.

المحور الأول: حدد مدى التزام مدققي الحسابات بالمعايير الشخصية .

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
1	يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة.			
2	يتحرر مدققي الحسابات من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والعفة والصدق و الموضوعية.			
3	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه بالمهنة.			
4	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق و دفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد.			
5	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق و دفع عمولات للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر.			
6	يقبل المدقق هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه.			
7	يحرص مدققي الحسابات على كتمان الأسرار و المعلومات التي يطلعون عليها خلال عملهم ، ولا يصرحون بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها.			
8	يقوم مدققي الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق.			
9	يبذل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية و إبداء رأيهم حولها.			

المحور الثاني: حدد مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير العمل الميداني.

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
1	يقوم مدقق الحسابات بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه.			
2	يقوم المدقق بإجراء عملية تخطيط منظمه لكل مهمة تدقيق على حدة.			
3	يقوم مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أي خطوة من خطوات التدقيق المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد .			
4	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على أعمال التدقيق.			
5	وجود سياسات وإجراءات لدى مكاتب التدقيق تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.			
6	يقوم المدقق بالإشراف والرقابة على مساعديه في عملية التدقيق، للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه.			
7	يقوم المدقق بجمع القرائن الكافية والأدلة الملائمة التي يركز عليها عند تعبيره عن رأيه في القوائم المالية.			
8	يحرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال الشركة بعناية.			

المحور الثالث: حدد مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي (إعداد التقرير).

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
1	يقوم المدقق بالإفصاح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.			
2	يلتزم المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد.			

الرقم	المقترحة	نعم	إلى حد ما	لا
3	يبين المدقق في تقريره مدى إفصاح القوائم المالية عن البيانات الجوهرية.			
4	يقوم المدقق بالمصادقة على تقارير عن حسابات ختامية و ميزانيات تم إعدادها من قبل مكتب تدقيق غير مرخص.			
5	يعمل المدقق على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية ملائمة من شأنها أن تكون أساس معقول لإبداء رأيه في البيانات المالية محل التدقيق .			
6	يذكر المدقق في تقريره عدم ثبات الشركة محل التدقيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية.			
7	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي).			
8	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد).			
9	يذكر المدقق في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها .			
10	يقوم المدقق بتوثيق عملية متابعة ومراجعة تقارير سير العمل.			

الجزء الثالث: فيما يلي عدد من الفقرات التي تخص القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية، حدد مدى مساهمة القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وذلك بوضع إشارة (X) في المربع الذي يتوافق مع وجهة نظرك.

المحور الرابع: حدد مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
1	تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل.			
2	تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح.			
3	تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.			
4	وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل.			
5	وجود سياسات وإجراءات تقيّد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.			

المحور الخامس: حدد مدى مساهمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
1	صممت القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المعمول بها في فلسطين بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين.			
2	يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.			

الرقم	الفقرة	نعم	إلى حد ما	لا
3	اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق.			
4	تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق.			
5	وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.			

الجزء الرابع: ما هي - في رأيكم - المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين؟

اقترح آليات لتحسين مهنة التدقيق :

شاكرين لكم تعاونكم

قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م

رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية، رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بعد الإطلاع على القانون الأساسي المعدل، وعلى القانون رقم (10) لسنة 1961 بشأن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات المعمول به في محافظات الضفة، وعلى قرار رقم (5) لسنة 1997م بشأن سريان قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961 على جميع الأراضي الفلسطينية، وعلى مشروع القانون المقدم من مجلس الوزراء، وبناء على ما أقره المجلس التشريعي في جلسته المنعقدة بتاريخ 2002/10/6م، أصدرنا القانون التالي:-

الفصل الأول

تعريفات وأحكام عامة

مادة (1)

يكون للكلمات والعبارات التالية المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك: المهنة: مهنة تدقيق الحسابات المجلس: مجلس مهنة تدقيق الحسابات المشكل بمقتضى أحكام هذا القانون الرئيس: رئيس مجلس مهنة تدقيق الحسابات المدقق: مدقق الحسابات المرخص له بمزاولة المهنة بمقتضى هذا القانون الجمعية: جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين التي تنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون المدقق المزاول: المدقق الحاصل على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات والمتفرغ للعمل بها سواء لحسابه الخاص أو لدى الغير. الرخصة: رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

مادة (2)

لا يجوز لأي شخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين إلا بعد حصوله على ترخيص بذلك من المجلس وفقاً للقانون واللائحة التنفيذية.

الفصل الثاني

مجلس مهنة تدقيق الحسابات

مادة (3)

1. ينشأ بموجب أحكام هذا القانون مجلس لمهنة تدقيق الحسابات يسمى "مجلس مهنة تدقيق الحسابات" يتمتع بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية. 2. يشكل مجلس مهنة تدقيق الحسابات على النحو التالي: * وكيل وزارة المالية : رئيساً * نائب رئيس هيئة الرقابة العامة : نائباً للرئيس * مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني : عضواً * مراقب البنوك في سلطة النقد: عضواً * ممثلين (2) اثنين عن جميعية مدققي الحسابات * أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي.

مادة (4)

يتولى أعمال أمانة السر موظف ذو كفاءة، يعينه رئيس المجلس ويصادق عليه المجلس، على أن يكون متفرغا لأعمال المجلس، ويساعده عدد من الموظفين بالقدر الذي تدعو إليه الحاجة، ويكون مسؤولا عن إدارة أعمال المجلس بما في ذلك إعداد جداول أعماله ومحاضر اجتماعاته وقراراته ومراسلاته وحفظ القيود والملفات والسجلات الخاصة به.

مادة (5)

يمارس المجلس الاختصاصات والمهام التالية: 1. منح رخص مزاولة مهنة التدقيق وفق أحكام هذا القانون. 2. اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون. 3. توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين. 4. إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقا للائحة التنفيذية. 5. أيا من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

مادة (6)

1. يعقد المجلس اجتماعاته بشكل دوري كل ثلاثة أشهر، ويجوز عقد اجتماع غير عادي للمجلس كلما دعت الضرورة بناء على دعوة من الرئيس وبناء على طلب كتابي يقدمه ثلاثة من الأعضاء. 2. يجلس نائب الرئيس محل الرئيس في حالة غيابه.

مادة (7)

لا يكون اجتماع مجلس الإدارة صحيحا إلا إذا حضره خمسة أعضاء شريطة أن يكون من بينهم الرئيس أو نائبه وتصدر قرارات المجلس بأغلبية أربعة أعضاء، فإذا تساوت الأصوات رجح الجانب الذي فيه الرئيس.

مادة (8)

1. يعد المجلس السجلات التالية: أ. سجل المدققين القانونيين المرخصين المزاولين للمهنة. ب. سجل المدققين القانونيين المرخصين غير المزاولين للمهنة. ج. أية سجلات أخرى يقررها المجلس. 2. تدون في السجلات المشار إليها في الفقرة السابقة جميع المعلومات والبيانات الخاصة بالمدققين وأية تعديلات تطرأ عليها. 3. تعتبر السجلات التي يتم تنظيمها بمقتضى أحكام هذه المادة بينة قانونية رسمية لإثبات محتوياتها.

الفصل الثالث

شروط الترخيص

مادة (9)

يشترط لمنح الرخصة ما يلي: 1. أن يكون طالب الرخصة فلسطينيا. 2. أن يكون متمتعا بكامل الأهلية. 3. ألا يكون قد سبق عليه الحكم في جريمة مخلة بالشرف أو الامانة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره. 4. مع مراعاة أحكام الفقرة (5) من هذه المادة يجب أن يكون طالب الرخصة حاصلًا على أحد المؤهلات التالية: أ. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنتين على الأقل في

أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة. ب. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على المؤهل العلمي. ج. الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة. د. شهادة الدكتوراة في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة أو قام بتدريس التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الفلسطينية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراة. هـ. أن يكون منتسبا لأحد جمعيات أو مؤسسات المدققين القانونيين وحاصل على شهادة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات يعتمدها المجلس بشرط أن يكون له خبرة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق في فلسطين. و. كل من عمل مدققا للحسابات في هيئة الرقابة العامة أو في أي من الدوائر الرسمية أو مؤسسة عامة من مؤسسات الدولة مدة عشرة سنوات ويحمل الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس أو ما يعادلها) بخلاف ما هو منصوص عليه في البند (د) من الفقرة (4) من هذه المادة: 5. يترتب على أي من الأشخاص الحاصلين على أي من الشهادات المنصوص عليها في البنود (أ، ب، ج، و) من الفقرة (4) من هذه المادة أن يجتاز امتحانا يجريه المجلس له في أعمال المحاسبة والتدقيق وفي التشريعات ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق والأمور الضريبية المعمول بها في فلسطين.

مادة (10)

تعتبر وزارة التربية والتعليم العالي الجهة المختصة بمعادلة وتقييم الشهادات العلمية المنصوص عليها في هذا القانون، وأما الشهادات المهنية والمستندات الأخرى فيتولى المجلس تقييمها.

مادة (11)

بالتنسيق مع وزارة الاختصاص يجوز منح رخصة مزاولة المهنة لمن يحمل جنسية غير فلسطينية إذا كان مرخصا له بمزاولة المهنة في الدولة التي يحمل جنسيتها، على أن تتوفر شروط الترخيص المنصوص عليها في البنود (2، 3، 4) من المادة (9)، بشرط المعاملة بالمثل.

الفصل الرابع

إجراءات الترخيص

مادة (12)

يقدم طلب الحصول على رخصة مزاولة المهنة إلى المجلس مرفقا به المستندات اللازمة، وفق لائحة تنفيذية يصدرها المجلس الوزراء.

مادة (13)

مادة (15)

1. يجوز إنشاء شركات عادية بين مدققين مرخصين، على أن تشكل الشركة لدى مسجل الشركات وفقاً للقرائن المعمول بها، ويشترط في ذلك ألا يكون للدق شريكا في أكثر من شركة واحدة وألا يزاول المهنة خارج نطاقها، عمود بكمية ستة أو لدى الغير. 2. يتعين إعلام المجلس عند إنضمام أي مدقق إلى الشركة أو انسحابه عنها.

مادة (16)

1. يجوز إنشاء شركات عادية بين مدققين مرخصين، على أن تشكل الشركة لدى مسجل الشركات وفقاً للقرائن المعمول بها، ويشترط في ذلك ألا يكون للدق شريكا في أكثر من شركة واحدة وألا يزاول المهنة خارج نطاقها، عمود بكمية ستة أو لدى الغير. 2. يتعين إعلام المجلس عند إنضمام أي مدقق إلى الشركة أو انسحابه عنها.

الفصل الخامس

جمعية مدققي الحسابات

مادة (17)

1. ينشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى "جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين الفلسطينية" تقوم أهدافها على رعاية مصالح أعضائها والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسمى إلى وضع مستوى التعليم والمهني. 2. يكون الانتساب إلى جمعية مدققي الحسابات إلزاميا تحت طائلة المسؤولية والنسج من مزاوله المهنة وحسب نظام الجمعية الداخلي.

مادة (18)

1. على كل من رخص له بمزاولة المهنة أن يعلم الجمعية بعنوان مكتبه الذي يزاول فيه المهنة لحسابه انقاص أو التكب الذي يزاول فيه المهنة لحساب الغير، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ منحه الرخصة، وإذا لم يتم بذلك ينقل إلى سجل المدققين غير المزاولين، على أنه يحق له التقدم بطلب الحصول على رخصة جديدة لمزاولة المهنة. 2. على كل من رخص له بمزاولة المهنة وسجل المزاولين، أن يقدم طلبا للجمعية لتحديد إذن المزاولة سنويا وفق الشروط المنصوص عليها في النظام الداخلي

1. على المجلس التثبت من صحة المستندات المرفقة بطلب الترخيص واستكمالها. 2. يحدد المجلس موعد عقد الامتحان ويعلم مقدم الطلب بذلك الموعد. 3. يعلن المجلس نتائج الامتحانات وموعد إصدار الرخصة لمن يجتاز الامتحان. 4. تدفع الرسوم المقررة لإستكمال إجراءات الامتحان والترخيص.

مادة (14)

يؤدي المدقق قبل مزاوله المهنة اليمين التالي أمام رئيس المجلس أو من يفوضه ويثبت ذلك في محاضر المجلس: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي في التدقيق بشرف وأمانة دون تحيز، وأن أتقيد بالقوانين واللوائح المعمول بها، وإن أحافظ على أسرار المهنة وأراعي آدابها وقواعدها".

مادة (15)

تعتبر الرخصة ملغاة حكما في جميع الأحوال إذا لم يزاول المدقق المهنة ثلاث سنوات متتالية إلا في حالة طلب التوقف عن المزاولة بمقتضى المادة (19) من هذا القانون.

مادة (16)

1. يجوز إنشاء شركات عادية بين مدققين مرخصين، على أن تشكل الشركة لدى مسجل الشركات وفقا للقوانين المعمول بها، ويشترط في ذلك ألا يكون المدقق شريكا في أكثر من شركة واحدة وألا يزاول المهنة خارج نطاقها، سواء بصورة مستقلة أو لدى الغير. 2. يتعين إعلام المجلس عند إنضمام أي مدقق إلى الشركة أو انسحابه منها.

الفصل الخامس

جمعية مدققي الحسابات

مادة (17)

1. ينشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى "جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين" تقوم أهدافها على رعاية مصالح أعضائها والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسعى إلى رفع مستواه العلمي والمهني. 2. يكون الانتساب إلى جمعية مدققي الحسابات إلزاميا تحت طائلة المسؤولية والمنع من مزاولة المهنة وحسب نظام الجمعية الداخلي.

مادة (18)

1. على كل من رخص له بمزاولة المهنة أن يعلم الجمعية بعنوان مكتبه الذي يزاول فيه المهنة لحسابه الخاص أو المكتب الذي يزاول فيه المهنة لحساب الغير، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ منحه الرخصة، وإذا لم يقم بذلك ينقل إلى سجل المدققين غير المزاولين، على أنه يحق له التقدم بطلب الحصول على رخصة جديدة لمزاولة المهنة. 2. على كل من رخص له بمزاولة المهنة وسجل المزاولين، أن يقدم طلبا للجمعية لتجديد إذن المزاولة سنويا وفق الشروط المنصوص عليها في النظام الداخلي

3. مزاول مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكا فيها. 4. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة. 5. مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة. 6. إفشاء المعلومات والأسرار التي إطلع عليها من خلال عمله مدققا إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها. 7. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته. 8. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها. 9. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة. 10. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولته المهنة. 11. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

مادة (24)

لا يجوز لأية مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد القيام بتغييره خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من المجلس، مع مراعاة أحكام المادة (25) من هذا القانون.

الفصل السابع

التأديب والعقوبات

مادة (25)

1. إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفا يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية. 2. يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية: أ. التنبيه الخطي. ب. الإنذار الخطي. ج. الإيقاف عن مزاولته المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات. 3. يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعا لمصادقة المجلس بثلاثي أعضائه، إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (2) بند (ج) أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة.

مادة (26)

إذا تبين للجنة التأديبية أو لجنة التحقيق أثناء التحقيق في الشكوى المقدمة بحق المدقق إرتكابه أو اشتباه بإرتكابه جريمة جزائية ضد المدقق فيترتب عليها رفع جميع الأوراق المتعلقة بالشكوى إلى رئيس الجمعية لإحالتها إلى النائب العام لإتخاذ الإجراءات القانونية بحقه.

مادة (27)

لا تحول تبرئة المدقق أمام القضاء أو الحكم بعدم مسؤوليته عن التهمة التي أسندت إليه دون إتخاذ الإجراءات التأديبية بحقه عن التهمة نفسها بمقتضى أحكام هذا القانون إذا تبين للمجلس ما يبرر ذلك.

مادة (28)

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة أو بغرامة مالية لا تزيد على 500 دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا كل من زاول المهنة دون الحصول على الرخصة المقررة بمقتضى أحكام هذا القانون أو زاول المهنة خلال مدة إيقاف رخصته أو بعد شطب اسمه من سجل المدققين المزاولين، وفي حالة العود يعاقب بالعقوبتين معا.

مادة (29)

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر: يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة سنوات أو بغرامة لا تزيد على 1000 دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا أو بكلتا هاتين العقوبتين كل من ارتكب فعلا من الأفعال المنصوص عليها في البنود (6، 7، 8، 9، 10، 11) من المادة (23) من هذا القانون.

الفصل الثامن

أحكام انتقالية وختامية

مادة (30)

يعتبر المدقق المرخص له بمزاولة المهنة قبل العمل بأحكام هذا القانون حائزا للترخيص كما لو كان قد رخص له وفقا للقانون.

مادة (31)

لا تسري أحكام هذا القانون على المدققين من موظفي المؤسسات التابعة للسلطة الوطنية أو الخاضعة لإشرافها أو الهيئات المحلية والمؤسسات العامة.

مادة (32)

تنشر قرارات منح رخصة مزاولة المهنة في الجريدة الرسمية.

مادة (33)

يلغى العمل بالقانون رقم (10) لسنة 1961 بشأن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، وكل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

مادة (34)

يصدر مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون، ويصدر المجلس القرارات والتعليمات اللازمة لتنفيذها.

مادة (35)

على جميع الجهات المختصة، كل فيما يخصه، تنفيذ أحكام هذا القانون ويعمل به بعد ثلاثين يوما من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

صدر في مدينة رام الله بتاريخ: 2004/9/8 ميلادية الموافق: 23/ رجب/ 1424 هجرية. ياسر عرفات رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

عن منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي -، اعداد معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

Abstract

The aim of the present study is to know the reality of the auditing profession from the viewpoint of accounts examiners in Ramallah, Bethlehem, and Hebron, by measuring the adherence of auditors to international auditing standards. We also explored the influence of legislations, laws, regulations and professional bodies on organizing audit profession to improve auditor's awareness toward professional standards.

This study aims to examine the degree of compliance with international auditing standards by auditors working in Ramallah, Bethlehem, and Hebron from the perspective of accounts examiners.

To achieve study objectives was used analytical descriptive method, previous related publications were reviewed, and specific aims were formulated. A questionnaire consisting of four parts was prepared and distributed to accounts examiners in every financial department such as taxation department and customs, total number of auditors was 77, total number of questionnaires recovered was 69. Collected data were analyzed using Microsoft Excel software and statistical program (SPSS).

To achieve study's objectives a questioner was developed and distributed to 77 account examiner of which 69 were recovered and analyzed using Excel and SPSS program.

The level of the adherence of auditors to the international auditing standards was medium, In addition to the contribution of laws and legislation in the organization of the auditing profession with a medium degree.

The results showed a medium compliance with international auditing standards by auditors and a medium contribution of laws in organizing the profession.

The study also found to a set of recommendations including: Auditors should adopt rules and behavior of the auditing profession , Association of Certified Public Accounts Determine the minimum wages for the auditor to ensure the independence, and financial institutions enforce auditor to clarify the causes of Disclaimer of Opinion, The Board of the profession Need Review In laws and legislation governing the profession in addition to granting licenses to practice the profession of qualified auditors, And the need for the Council of the profession in cooperation With the Association of Auditors, the Palestinian legal Issue Auditing Standards a local offshoot of international auditing standards in line with the environment Palestinian.