المشاكل المستجدة لهيئات التدقيق الفلسطينية في بيئة الأعمال المعاصرة دراسة نظرية تحليلية

نسرين منصور [1]*

عبد الوهاب شنيخر [2]

1. جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، (الجزائر)، mansour.nesrine@univ-oeb.dz
2. جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،(الجزائر)، chnikher.wahab@univ-oeb.dz

استلم في: 2020-09-10 **قُبل في:** 2020-11-07 **نُشر في:** 2021-01-27

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى طرح المشكلات الحديثة لهيئات التدقيق الفلسطينية في بيئة الأعمال المحلية، وذلك من خلال استخدام المنهج التحليلي، كما استعرضت العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع. توصلت الدراسة إلى أن قانون مهنة التدقيق لا يعالج العديد من الأمور الرئيسية التي تخص المهنة وأن الايرادات التي تتحصل عليها الهيئات غير كافية لممارسة عملها، كما أن الأهداف التنظيمية الصادرة عن هيئات التدقيق غير ملائمة لواقع التغيرات الحديثة مهنياً. وعليه توصي الدراسة الجهات التشريعية بإصدار قوانين جديدة للمهنة تناسب التحديات المعاصرة وتضمن مسايرة التطورات العالمية، وتوفير الدعم المادي لهيئات التدقيق الفلسطينية، وانشاء مجلس رقابي للتأكد من تنفيذ المهام الوظيفية التدقيقية بشكل فعال.

الكلمات المفتاحية: مشاكل مستجدة؛ هيئات تدقيق فلسطينية؛ بيئة الأعمال المعاصرة؛ مهنة التدقيق؛ دراسة تحليلية.

رموز تصنيف JEL: M42؛ N15.

*: المؤلف المرسل.

The Emerging Problems of Palestinian Audit Bodies in the Contemporary Business Environment- An Analytical Theoretical Study-

MANSOUR Nesrine [1*]

CHENIKHER Abdelwahab [2]

1. Larbi ben M'hidi University, Oum El Bouaghi, (Algeria), mansour.nesrine@univ-oeb.dz
2. Larbi ben Mhidi University, Oum El Bouaghi, (Algeria), chnikher.wahab@univ-oeb.dz

Received: 10/09/2020 **Accepted**: 07/11/2020 **Published**: 27/01/2021

Abstract:

This Study aimed to show the modern problems of the Palestinian audit bodies in the contemporary business environment, by using the analytical approach, and reviewed many previous studies related to the subject. The study found that the law of auditing profession does not address the main matters pertaining to the profession and the revenues received by these bodies are insufficient to practice their work, and so the organizational objectives are not appropriate to the reality of recent changes insulting. Accordingly, the study recommended to the legislative bodies to issue modern laws for the profession that suit contemporary challenges, provide material support to Palestinian audit bodies and establish a supervisory council to ensure that the audit functions are effectively implemented.

Keywords: Emerging problems; Palestinian Audit Bodies; Contemporary Business Environment; Auditing Profession; Analytical Study.

JEL classification codes : M42; N15.

[*] : ***Corresponding author***

مقدمة

تتعرض الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات الفلسطينية للعديد من التحديات والعقبات في بيئة المال والأعمال المعاصرة، سيما أنها تشكل الطرف الأساسي لتشريع وتنظيم القوانين التي يجب على المدقق اتباعها، وتتعرض هذه الهيئات للعديد من المشكلات المستجدة والتي تتعلق بالتنظيم المهني للمدقق والتوافق بين الأهداف التنظيمية المتمثلة في اتباع أخلاقيات سلوك المهنة ومعايير التدقيق الدولية والمهنية التي يمارسها المدقق في عمله، إذ أن بيئة العمل تتأثر في الغالب بنظام القيم المهنية، ومشاكل التمويل المالي والتي تعاني منها هيئات التدقيق بصورة واضحة كونها جمعيات مهنية غير تابعة للحكومة لكنها تحتاج للدعم المادي من قبلها.

وتمشياً مع بيئة الأعمال المعاصرة فقد انتهجت مهنة التدقيق في فلسطين منهجاً متطوراً في ظل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، رغم وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية، وهنا يأتي الدور الواجب على الهيئات المهنية في تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة المعمول بها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية.

وفي ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

❁ ما مدى مواجهة الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات في فلسطين للمشكلات المستجدة في ظل متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة؟

وحتى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية سنقوم بتجزئتها إلى عدة **أسئلة فرعية:**

– هل توفر الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات المتطلبات الرئيسية لمدقق الحسابات بُغية تطوير المهنة؟

– هل تواجه الهيئات المهنية مشكلات حقيقية تخص التمويل المالي في ظل بيئة الأعمال المعاصرة؟

– هل تتلاءم بيئة العمل المهنية بالأهداف التنظيمية لهيئات التدقيق الفلسطينية تبعاً لواقع التغيرات الحديثة في المهنة؟

تقسيمات الدراسة:

– **المحور الأول:** المهنة والاحتراف المهني

– **المحور الثاني:** المشاكل المستجدة لهيئات تدقيق الحسابات في فلسطين

– **المحور الثالث:** بيئة الأعمال المعاصرة ومهنة التدقيق في فلسطين في ظل المعايير الدولية للتدقيق

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

* تسليط الضوء على الأدبيات النظرية لمهنة تدقيق الحسابات والتطور المهني لمدقق الحسابات.

* توضيح أهم المشكلات المستجدة لهيئات التدقيق الفلسطينية في بيئة الأعمال المعاصرة من خلال التطرق للخلفية المؤسساتية لهذه الهيئات ومشاكل التمويل المالي لها، ومشكلات التوافق بين الأهداف التنظيمية والمهنية.

* الخروج بنتائج وتوصيات تساعد الهيئات المهنية الفلسطينية على وضع حلول ملائمة للمشاكل المستجدة على المستوى المهني والوظيفي.

المهنة والاحتراف المهني Profession and Professionalism:

لا يوجد تعريف شامل وكامل للمهنة والاحتراف المهني، ومع ذلك فقد أشار المعجم إلى أن المهنة عبارة عن نوع من الوظائف التي تقدم نوعاً معيناً من الخدمات المهنية للمجتمع، وتقديم نوع الخدمة يتطلب اجتياز دورات جامعية واكتساب المهارات والخبرة الكافية، ويعد الاحتراف "اكتساباً للمهارات المتخصصة في أداء واجبات العملاء وأصحاب العمل وجميع أصحاب المصلحة الآخرين" (Rotimi, Olaiya, & Nneka, 2012, p. 38)، أما الاحتراف المهني فيرتبط بسلوك الشخص المحترف وأهدافه وخصائصه وميزاته (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018, p. 178)، فبالنسبة لمهنة التدقيق نجد أن الحياد والثقة من السمات الرئيسية للمدقق، إضافة إلى متطلبات وأنظمة السلوك المهني التي طورتها جمعيات المحاسبة والتدقيق المهنية، وهناك اتفاق عام على أن مستوى الاحتراف يتجاوز المهارة أو المعرفة ليشمل القيم (Shaub & Braun, 2014, p. 5)، وفي الأدبيات المعاصرة أشار العديد من الباحثين إلى أن أيديولوجية الاحتراف المهني هي جزء كبير من الأخلاق التقليدية وأن المهنة عبارة عن عمل يزاولُه أشخاص متخصصين حصلوا على معلومات وتدريب ملائم.

وفي نشاط التدقيق هناك مجموعتان من اللوائح التي يجب أخذها في الاعتبار قواعد التدقيق وقواعد المحاسبة، ويتم وضع اللوائح المحاسبية من قبل الهيئات التنظيمية في المجال والتي عادة ما تكون كائنات مستقلة للمصلحة العامة، وقواعد المحاسبة هي نفسها إلزامية لجميع الأفراد الذين يقومون بتسجيل البيانات المالية واستخدامها، ويتم تأهيل الأفراد الذين يتحكمون في البيانات المالية أو المدققون في كل بلد على حدة، وتشير قواعد التدقيق إلى مجموعة من اللوائح التي تحددها سلطة مهنية، ويجب أن يتم نشاط التدقيق من قبل فرد معتمد لمؤسسة مهنية (Stefan-Duicu & Stefan-Duicu, 2015, p. 269)، ويتم تأسيس معظم شركات التدقيق تحت رعاية الحكومات أو الجامعات الممولة من القطاع العام (Xu, Zhang, & Yizhe, 2019, p. 3).

مهنة تدقيق الحسابات:

تدقيق الحسابات هو مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص بهدف إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، وقد عُرفت على أنها " عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة" (Boynton, Johnson, & Kell, 2006, p. 15). وتعد أهمية مهنة التدقيق من الضرورات التي تلبي احتياجات المجتمع، حيث من المتوقع أن يكون التدقيق دائماً مواكباً للتطور والحداثة، كون الرغبات مختلفة والفئات التي تهم تقرير المدقق كثيرة ومتجددة وقد يكون لها توقعات مختلفة، على سبيل المثال يعتمد المستخدمون على البيانات المالية المدققة عند اتخاذ قرار بالتوجيه والاستثمار حتى يحققوا أكبر عائد ممكن في مجال البنوك، وبالتالي يتطلب الأمر رفع مستوى الجودة التي ينتجها المدققون (Al-Qatamin & Salleh, 2020, p. 37).

وتستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة المؤسسات والشركات إلى فحص صحة وصدق وعدالة القوائم المالية والتأكد من مطابقتها لواقع المشروع، وقد ظهرت أول منظمة في مجال التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581، وكان لمصر السبق الأول عربياً لتنظيم المهنة، أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية مستمدة من القانون البريطاني عام 1929م.

إن الحاجة إلى التدقيق تكاد تكون ملازمة لظهور الوكالة، حيث أنه منذ القدم، أينما كان هناك توكيل من طرف معين لشخص أو جهة أخرى فإنه يكون هناك حاجة لوجود طرف ثالث يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالأعمال الموكلة إليه حسب الشروط المتفق عليها، وفي بداية القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق والطلب عليه بسبب تزايد الاهتمام بالشركات المساهمة العامة وازدياد الفجوة بين المالكين والمديرين، وبدأ الاهتمام بالتشريعات في مجال المحاسبة من أجل الحصول على تقارير مالية ذات خصائص عامة موحدة، وبعد ذلك حدثت **تحولات هامة في مجال التدقيق ومسؤوليات المدققين** كان منها (الذنيبات، 2015، صفحة 8):

– التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية؛

– تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة؛

– تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق.

التطور المهني لمدقق الحسابات:

تتمتع مهنة التدقيق بالأهمية الكبيرة التي توجب على جميع منظميها من هيئات ومنظمات مهنية الاهتمام بتطوير المدقق من خلال وضع متطلبات تنظيمية وتحسين مستوى أدائه، وتعتبر هذه الهيئات الجهات الأكثر قدرة على نشر ثقافة التخصص المهني لما تملكه من سلطة إلزامية على المدقق من خلال إصدار النشرات التوعوية والتوصيات اللازمة التي تبين مضمون التخصص المهني وأهميته وكيفية تطبيقه.

وعلى الرغم من أن الهيئات المهنية تختلف اختلافاً كبيراً في المتطلبات التي تفرضها على الدخول في المهنة، إلا أن هناك ميلاً واسعاً في مهنة تدقيق الحسابات يتضمن مستويين، المستوى الأول هو التعليم الأولي وغالباً ما يتكون من نوع معين من برنامج درجة البكالوريوس أو الدبلوم، والمستوى الثاني هو التدريب المهني المحدد ويأخذ مجموعة متنوعة من الأشكال قد يكون على مستوى الجامعات والكليات أو يقتصر على عدد من المراكز الإقليمية ومؤسسات وهيئات تدريبية متخصصة (Harvey, Mason, & Ward, 2014, p. 11).

صفات المدقق المتخصص: هناك عدة صفات يتحلى بها المدقق المتخصص بنشاط أو صناعة معينة، عن المدققين غير المتخصصين في نشاط معين نوجزها في التالي (كلاب، 2018، صفحة 22):

– **المعرفة المتميزة والمتطورة:** أي أن يكون للمدقق قاعدة معرفة أساسية متسعة كما أنه يبذل جهوداً خاصة ليجاري الحقائق والاتجاهات الحديثة والتطورات؛

– **القدرة على التكيف والمرونة:** يستطيع المدقق أن يعدل ويكيف استراتيجية اتخاذ القرار لتصحيح الأوضاع الموجودة، ويكون سريع الاستجابة لتغيير الأمور الخاصة بحل المشاكل باستمرار؛

– **خبرة الاتصال:** بحيث يقنع الآخرين أن معرفته المتخصصة توصل بطريقة فعالة، ومقدرته على اتخاذ القرارات للآخرين؛

– **نشيط وفعال:** يستثمر كمية كبيرة من طاقته في حل المشكلات، ويستغرق وقتاً إضافياً في اتخاذ القرار؛

– **الخبرة:** يستخدم بطريقة فعالة الخبرة المباشرة، والغير مباشرة في اتخاذ القرارات، ويكون ماهراً في اتخاذ القرارات اعتماداً على خبرته السابقة؛

– **استخدام التغذية الراجعة:** وذلك باستخدام المعلومات المتاحة ودعم اتخاذ القرار في تقدير دقة وصحة قراراته، كما يستطيع أن يجعل المشكلات أقل تعقيداً عن طريق البحث عن التغذية الراجعة السابقة؛

–**يملك مهارات البحث،** بالإضافة إلى الذكاء والاتقان والدقة وسرعة الإدراك والتفكير، ومهارة التحليل.

وقد فرق البعض بين **الخبرة العامة والتخصص** وذلك بتقديم إطار ذو ثلاثة أبعاد (الشريف، 2013، الصفحات 15–16):

* **البعد الأول: محتوى المعرفة** (Knowledge Content) وهي الحصول على المعرفة التوضيحية مثل الحقائق والقواعد عن عمل محدد.

* **البعد الثاني: هيكل المعرفة** (Knowledge Structure) حيث تم تقسيم المعرفة المكتسبة إلى معلومات تخزن في ذاكرة قصيرة الأجل ومعلومات تخزن في ذاكرة طويلة الأجل، كما تم تقسيمها إلى معلومات توضيحية وأخرى إجرائية حيث تشمل الأولى معرفة الحقائق وتخزينها في الذاكرة بينما تشمل الثانية معرفة الحقائق وكيفية تطبيقها.

البعد الثالث: طريق تحصيل المعرفة (Mode of Knowledge Acquisition) فالمعرفة التوضيحية يتم الحصول عليها من خلال قنوات التعليم سواء بالكتب أو المحاضرات أو أثناء تأدية العمل من خلال المنشورات وتتطور المعرفة دائماً عن طريق التفاعل مع البيئة ومتغيراتها.

ويعد التدريب والتعليم المهني المستمر أداة فعالة وضرورة ملحة على الجمعيات والمنظمات المهنية الاهتمام بوجودها، ومكملاً للدور الذي تؤديه معايير التدقيق وقواعد السوك المهني وباقي مرتكزات المهنة، ويقسم التدريب المهني لمدقق الحسابات إلى نوعين، التدريب المهني الداخلي أي داخل الوطن، والتدريب المهني الخارجي.

ويُقصد **بالتدريب المهني الداخلي** التدريب الذي تقدمه المؤسسات والهيئات الوطنية للتدقيق، عن طريق أساتذة متخصصين في المهنة، لكن هذا التدريب خصوصاً في الدول العربية وفي فلسطين تحديداً، يركز على الممارسات التقليدية، كما أن الهيئات المهنية قد لا تجد موظفين يتمتعون بقدرة تدريس جيدة، أو يتعذر حضور المدقق لعدم شعوره بالثقة.

أما **التدريب الخارجي** فهو الذي تقدمه الهيئات الدولية أو الإقليمية، فإذا كان مقدم التدريب هيئة دولية لها خبرة كبيرة في المهنة، أو من الهيئات التي وضعت المعايير الدولية للتدقيق فسوف يحصل المدقق على أفضل الممارسات الحديثة والإجراءات المحدثة في المجال المهني، إذ أنه في هذه الحالة سوف يحصل على التدريب المهني الملائم والموثوق.

ولم يحظ موضوع تطوير مهنة التدقيق بالاهتمام الكافي، سواء على المستوى الرسمي أو المهني، بما في ذلك سوق العملات المالية، والبنوك المركزية ونقابة المحاسبين والمدققين، إذ لم تعطِ هذه الجهات الاهتمام اللازم لتطوير المهنة من حيث نوعية التقارير المالية والأهداف المتوخاة منها، وتطوير الأسس والمعايير التي ينبغي تطبيقها عند إعداد التقارير (خميس، 2019، صفحة 11)، وأظهرت بعض الدراسات نواحي قصور واضحة في تولي وضع المعايير المحلية للتدقيق، مما أتبعه تقصير بعض المدققين في اتباع المعايير الدولية للتدقيق.

المشاكل المستجدة لهيئات تدقيق الحسابات في فلسطين

شهدت مهنة التدقيق في فلسطين العديد من التوسعات من خلال عدد المكاتب المرخصة أو عدد المدققين العاملين فيها، ويرجع السبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في بلادنا، والتي تعمل بموجب أنظمة واتفاقات تقتضي تقديم حسابات مدققة، إلا أن هذا النمو السريع صاحبة العديد من المشاكل المستجدة في هيئات التدقيق، وأدى لانعكاسات جوهرية على أداء الكثير من المدققين، وسوف نستعرض بعض هذه المشكلات في البنود التالية، بعد التطرق للخلفية المؤسساتية للهيئات التدقيقية.

الخلفية المؤسساتية لهيئات التدقيق الفلسطينية:

إن الأزمة الاقتصادية التي اجتاحت أمريكا وأوروبا جذبت انتباه المشرعين نحو تنظيم عمل الشركات والتركيز على الالتزام بأخلاقيات العمل، ومن الأهمية الإشارة إلى أن هناك توجه عالمي نحو الحد من ظاهرة غياب حماية مصالح الأفراد الذين تربطهم علاقة بمجتمع الأعمال (السناوي، دراغمه، و جرار، 2015، صفحة 412)، وقد أدت الإخفاقات المرتبطة بشركات التدقيق إلى إلحاق الضرر بالصورة العامة للمهنة والثقة في وظيفتها، مما أدى إلى التغير نحو زيادة تحديد أولويات أهداف الأعمال (Baker, 2014, p. 217).

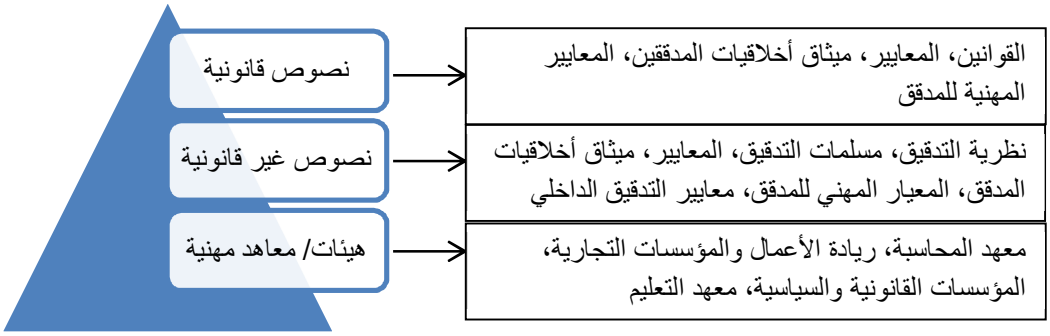
وكما هو معروف فقد كان للاستعمار الإسرائيلي لفلسطين (1918–1994) تأثير سلبي على مهنة التدقيق وهو ما أصبح أداة مبسطة لأغراض ضريبية حيث تحول عمل المدقق إلى ضمان عدم دفع الشركات للضريبة أو عدم دفعها، وعلى الرغم من ذلك لم يخضع المدققون للمساءلة بموجب قانون الشركات التجارية إلا أن مهنة التدقيق شهدت تطوراً سريعاً مع إنشاء هيئة سوق رأس المال (Rabaya, Rabaia, & Daraghma, 2017, p. 2).

وبعد فترة طويلة من التذبذب، بدأت مهنة التدقيق الفلسطينية إعادة تأسيس نفسها في أوائل القرن العشرين، بعد إصدار مجموعة قوانين تخص المهنة، وكان آخرها قانون رقم 9 لعام 2004، رغم أن هذا القانون يشوبه العديد من الانتقادات كعدم معالجته لبعض الأمور الرئيسية التي تهم مهنة المحاسبة بشكل شامل واقتصاره على معالجة مهنة التدقيق بصورة غير دقيقة، وبالرغم من الجدل الكبير الذي أحدثه هذا القانون في أوساط الممارسين للمهنة إلا أنه صدرت حديثاً العديد من التعليمات التي تعالج الإدارة والتدقيق في شركات الأوراق المالية، وبلا شك فقد كان لمجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين السبق في تنظيم المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها.

إن ظهور المؤسسات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالحاجة إلى معالجة المشكلات الأساسية للمجتمع والتي لا يمكن للأدوات القائمة أن تحقق النتائج المتوقعة أو لن تحققها، والشرط الأساسي لظهور مؤسسات التدقيق هو الوضع الذي يكون فيه المجتمع غير قادر على التعامل مع الظروف الناشئة (Ekaterina, 2016, pp. 1–2)، وطبيعة نشاط المؤسسات المهنية لتدقيق الحسابات هي النشاط الاجتماعي، إذ تتفاعل هذه المؤسسات مع البيئة الاجتماعية أو المجتمع من خلال تنفيذ الوظائف الأساسية لها، علاوة على ذلك هي أنظمة اجتماعية منظمة تسعى لتحقيق مصالح اقتصادية للفرد والمجتمع.

شكل (1)

مكونات مؤسسات التدقيق



المصدر: (Ekaterina, 2016, p. 2)

وتتمثل الأطر التنظيمية والقانونية للتدقيق في التصريحات أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية (Usaini & Shina, 2019, p. 29)، مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات بفلسطين، وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية وفيما يلي شرح موجز لهاتين الهيئتين.

مجلس مهنة تدقيق الحسابات (BOPA):

تم إنشاء هذا المجلس استناداً إلى المادة رقم (3) من قانون مزاولة المهنة رقم (9) لسنة 2004، كجهة مختصة بتنظيم مهنة التدقيق في فلسطين، ويتمتع المجلس بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية لمباشرة كافة الأعمال والتصرفات التي تكفل له تحقيق أغراضه وفق أحكام القانون، وتتكون تشكية أعضاء المجلس استناداً للمادة رقم (2) من قرار قانون رقم (12) لسنة 2016 بشأن تعديل قانون مزاولة المهنة من سبعة أعضاء وذلك على النحو التالي (مجلس مهنة تدقيق الحسابات، 2020، صفحة 5):

- وزير المالية والتخطيط أو من يفوضه من موظفي الفئة العليا/ رئيساً؛
- ممثل عن ديوان الرقابة المالية والإدارية من موظفي الفئة العليا/ نائباً للرئيس؛
- مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني/ عضواً ؛
- مراقب البنوك في سلطة النقد الفلسطينية/ عضواً؛
- ممثلين اثنين عن جمعية مراجعي الحسابات؛
- أكاديمي مختص بالمحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي.

جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية (PACPA):

تأسست جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية سنة 1997 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية ووفقت أوضاعها وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة 2000 وتم التأكيد على ذلك بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاولة المهنة، 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 يديرها هيئة إدارية منتخبة تتكون من (11) عضواً بشكل دوري لمناقشة الأمور التي

تهمها، كما ويتم **تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات عمل الجمعية** وهي كما يلي (جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، 2020، صفحة 3):

- **لجنة العضوية** – **لجنة التأهيل للامتحانات** – **لجنة التعليم المستمر والبحث العلمي**
- **لجنة المجلة واللجنة الإعلامية** – **لجنة السوك المهني** – **لجنة العلاقات الخارجية**
- **لجنة صندوق التقاعد** – **اللجنة التأديبية** – **لجنة الرقابة على جودة الأداء**

وجدير بالذكر أن لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية عدة إنجازات مهمة أهمها حصولها على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وذلك بعد استكمال طلب العضوية والمصادقة على الخطة التنفيذية للعام 2014، إضافة إلى عقد عدة مؤتمرات مهنية دولية ومحلية، وتحضير دليل إجراءات ضبط جودة الأداء لمدققي الحسابات وإصدار دليل مدقق الحسابات الفلسطيني ومجلة المدقق الفلسطيني، ومن الملاحظ أن المشرع الأمريكي والمشرع البريطاني قد فعلا خيراً عندما نصا على إنشاء مجلس إشراف رقابي محاسبي، باشتراط الكفاءة في أعضائه، ورئاسة المجلس تكون من طرف مدقق حسابات قانوني، مع الحفاظ على استقلاليته، وهذا يدلل على الكفاءة التي يجب أن يتصف بها المدير مع الممارسة المهنية، وحافظ المشرع الأمريكي والبريطاني على التكفل بالموارد المالية اللازمة للمجلس الرقابي، وهذا ما لم يهتم به المشروعون العرب بصفة عامة وفلسطين بصفة خاصة.

مشاكل التمويل المالي لهيئات التدقيق الفلسطينية:

إن ظهور المؤسسات والهيئات المهنية للتدقيق يرتبط بالحاجة الأساسية إلى معالجة المشكلات الأساسية للمجتمع، والتعامل مع الظروف الناشئة ولكي تكون هذه الهيئات قادرة على العمل في بيئة التكنولوجيا المعاصرة وجب عليها توفير الموارد المالية المناسبة لها، والتي عادة تكون عبارة عن ايرادات تتحصل عليها بطرق مختلفة.

– **ايرادات المنح:** تعهدات المانحين غير المشروطة هي تلك التعهدات التي يعطيها المانح للجمعية دون وجود أية شروط مسبقة، ويتم الاعتراف بها كما يلي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2018، صفحة 6):

– يتم الاعتراف بالمنح غير مقيدة الاستخدام بهدف معين كإيراد عند الحصول على تعهد غير مشروط من المانح؛

– يتم الاعتراف بالمنحة المقيدة مؤقتاً والمخصصة لغرض معين كإيراد عند تنفيذ هذا الغرض.

– **التبرعات العينية:** يتم الاعتراف بالقيمة العادلة العائدة لها عند استلامها.

– **إيرادات رسوم تجديد إجازة مزاولة المهنة:** هي الايرادات التي تحصل عليها هيئة التدقيق من المدققين المزاولين للمهنة سواء كانوا من الضفة الغربية أو من قطاع غزة كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (1)

إيرادات رسوم تجديد إجازة مزاولة المهنة

الأعضاء	رسوم تجديد إجازة المهنة	العدد	2018 $	رسوم تجديد إجازة المهنة	العدد	2017 $
أعضاء مزاولين– الضفة الغربية	320	201	64320	320	202	64640
أعضاء مزاولين – قطاع غزة	220	37	8140	--	--	--
أعضاء غير مزاولين للمهنة	100	61	6100	100	57	5700

شركات مهنية محلية	720	7	5040	720	8	5760
فروع شركات مهنية محلية	300	3	900	300	6	1800
شركات مهنية أجنبية	2120	4	8480	2120	4	8480
فروع شركات مهنة أجنبية	300	3	900	300	2	600
تمثيل شركات مهنية أجنبية	300	11	3300	300	12	3600
رسوم انتساب غير المزاولين	250	6	1500	250	4	100
الانضمام لسجل مدقق تحت التدريب	100	27	2700	100	9	900
أخرى			946			1060
المجموع			**102326**			**93540**

المصدر: (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2018، صفحة 11)

يلاحظ من الجدول أن رسوم تجديد إجازة مزاولة المهنة قد زات بنسبة ضئيلة في عام 2018 لزيادة عدد الأعضاء المزاولون للمهنة لكن هذه الزيادة تعتبر قليلة جدا مقارنة بالمدققين الذين يتخرجون كل عام من الجامعات الفلسطينية، وإن دل على شيء إنما يدل على تعذر مزاولة المهنة لعدم وجود مناصب عمل لهم، واستناداً لقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 واللائحة التنفيذية، إذا لم يقم المدقق بتجديد إذن مزاولته لمدة ثلاث سنوات على التوالي تعتبر الرخصة ملغاة حكماً، وتعتبر رسوم تجديد إجازة المزاولة من أهم النقاط التي يجب مناقشتها إذ أن كثير من المدققين في فلسطين يهملون هذا الأمر أو يؤجلونه لأسباب قد تكون عجزاً في الميزانية.

- **إيرادات أنشطة:** هي الإيرادات التي تتحصل عليها هيئة التدقيق من الدورات التعليمية التي تقيمها سواء داخل الوطن أو خارجه.

جدول (2)

إيرادات الأنشطة

الأنشطة	2018 ($)	2017 ($)
الدورة التأهيلية لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات	31150	--
دورة قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين وتطبيقات عملية – تركيا	39437	--
دورة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين- الخليل	3600	--
دورة معايير التدقيق الدولية – ISA	8550	--
دورة معيار التدقيق الدولي رقم (9)	7310	--
دورة الرقابة على جودة الأداء ومعيار التدقيق الدولي رقم (1)	5453	--
التعريف بقانون الضمان الاجتماعي رقم (19) لسنة 2016 وإجراءات التسجيل لدى المؤسسة	2714	--
اليوم العلمي في اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب – القاهرة	1625	--
المؤتمر الدولي المهني الثالث- دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز الحوكمة ومكافحة الفساد	--	56173
دورة معيار التدقيق الدولي رقم (240) – القاهرة	--	27124

دورة معيار التدقيق الدولي رقم (240) – رام الله	--	5500
دورة محاسبة المقاولات	--	3532
دورة التدقيق الداخلي – كتابة تقارير التدقيق	--	2754
دورة إدارة المخاطر	--	2240
دورة أنظمة ضريبة القيمة المضافة	--	1456
المجموع	**99839**	**98779**

المصدر: (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2018، صفحة 12)

يلاحظ من الجدول أن إيرادات أنشطة الهيئة المهنية (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية) في عام 2018 قد زادت بنسبة بسيطة، وهذا يشير إلى بعض الجمود في تطوير الأنشطة من سنة لأخرى، وتوجب على الجمعية إضافة جدول أعمال منظم لدورات تدريبية يشارك فيها المدققين وليس تقليص هذه الدورات، بالإضافة إلى ضرورة زيادة المشاركات في المؤتمرات الدولية والإقليمية، وقد شاركت الجمعية في نقاشات الخطة الاستراتيجية لمجلس معايير المحاسبة في القطاع العام في الفلبين (مانيلا) عام 2018، وكانت هذه الخطة تشتمل السنوات من 2019 إلى 2023، وقدمت توصيات ومقترحات للحكومة الفلسطينية من أجل التحول لتطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام، لكن ليومنا هذا لم نشهد أي تطورات إيجابية في هذا الجانب.

– **إيرادات تبرعات مجلس الإدارة وأعضاء الهيئة العامة والإيرادات المتنوعة:** ويوضحها الجدول التالي:

جدول (3)

إيرادات تبرعات مجلس الإدارة وأعضاء الهيئة العامة

البيـــان	2018 ($)	2017 ($)
مجلس الإدارة	----	1100
تبرعات مقيدة– مقر الجمعية الجديد		
– مجلس الإدارة	10000	----
– أعضاء الهيئة العامة	37845	1300
المجموع	**47845**	**2400**
إيرادات متنوعة		
– تصديق شهادات	629	547
– غرامات أعضاء الهيئة العامة	664	1100
– أخرى	1076	1297
المجموع	**2369**	**2944**

المصدر: (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2018، صفحة 13)

يتضح من الجدول السابق أن إيرادات تبرعات المجلس تذبذب كثيراً من سنة لأخرى إذ نجد أنها في سنة 2018 أعلى بكثير من سنة 2017 بسبب التبرعات التي تلقتها الجمعية لبناء مقرها الجديد، أما الايرادات المتنوعة فهي لم تختلف كثيراً.

كما تشهد علاقة المهنيين مع بعضهم ببعض توتراً حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، وفي هذا الإطار أصبح الاهتمام منصباً حول السعي في الحصول على مقعد في الهيئات المهنية الذي بات انتخاب أعضائه رهن الحسابات وضغط جماعات المصالح، ولقد كان لهذه الأسباب انعكاسات على مهنة التدقيق من عدة نواحي يمكن ايجازها فيما يلي (بن حواس، 2020، صفحة 159):

– ضعف فعالية أصحاب المهنة وانفراد الوصية بكل الأمور المتعلقة بمجال التوحيد المحاسبي والتدقيق؛

– غياب شبه كلي عن الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم؛

– ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين.

إضافة إلى ما تقدم نجد أن ضعف دور الحكومة الفلسطينية في تقديم التمويل المالي للهيئات المهنية للتدقيق يؤثر سلباً أيضا على عمل الهيئات ويتوجب على الحكومة تخصيص معونات بمبالغ محددة سنوياً، خاصة وأن نجاح وتطور هذه الهيئات له تبعيات ليس فقط في تطوير المهنة ذاتها وإنما في رُقي المجتمع ككل.

مشكلات التوافق بين الأهداف التنظيمية والمهنية في مهنة التدقيق:

من المفترض بشكل أساسي أن بيئة العمل المهنية تتأثر في الغالب بنظام القيم المهنية، لذلك في المنظمات المهنية إذا كانت الأهداف المهنية أكثر تشابهاً مع الأهداف التنظيمية فيجب أن يكون هناك توافق أكبر بين الالتزام المهني والتنظيمي من المهنيين العاملين في بيئات العمل غير المهنية الذين يعانون من عدم التوافق بشكل أكبر (Heyrani, Banimahd, & Rahnamayeh, 2016, p. 178).

وتستند الجودة في التدقيق إلى جودة المدقق الظاهرة في مخرجات عملية إبداء الرأي وتقرير المدقق (Zarefar, Andreas, & Zarefar , 2016, p. 829) ونظراً لأن المدققين يلعبون دوراً أساسياً في ضمان جودة المعلومات المالية، وجب عليهم التوفيق بين المتطلبات التنظيمية والمهنية، وتعزيز قدراتهم باستمرار، وتشير التقديرات إلى أن أكثر من 3 ملايين طالب في جميع أنحاء العالم يختارون كل عام الدراسة خارج وطنهم (Zhang, 2019, p. 417)، من خلال التعليم المتقدم والمعرفة القيمة التي تم الحصول عليها في البلدان المتقدمة، تلعب المواهب العائدة دوراً متزايد الأهمية خاصة في الاقتصاديات الناشئة، إذ تحقق فرع من الدراسات في المحاسبة والمالية من أن المديرين ذوي الخبرة في التعليم الأجنبي لهم تأثير ودخول عميق للأعمال التجارية (Hou, Liu, Pang, & Xiong, 2020, p. 2)، وهذا إن دل على شيء فإنه يؤكد جودة التعليم والتدريب الخارجي للمدقق خاصة وإن كان في إحدى الدول المتقدمة صناعياً، ومن المشاكل العملية التي تواجه المدقق مستوى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية الدولية في فلسطين يختلف من شركة لأخرى ومن ممارس مهني لآخر، فعلى سبيل المثال فإن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 2 " المخزون" والامتثال لمتطلبات الإفصاح كان ضعيفاً، إذ لا يزال المحاسبون يطبقون حتى الآن معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في بعض الشركات (Daraghma, 2018, p. 14).

وفي الإجراءات العملية، التهديد الرئيسي الذي قد ينشأ هو خلل في مؤسسات التدقيق، إذا كانت الحاجة المتغيرة للمجتمع والمؤسسات لا تتوافق مع الهيكل والوظائف، فسيتم تقليص دور عملهم في المجتمع وقد يؤدي إلى شكلية وجودهم، ففي الصين على سبيل المثال تم طرح قضية عدم التفاوت بين منح التراخيص لشركات التدقيق التي تعمل

لتدقيق حسابات الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية بشنغهاي، والتي تشمل العديد من الشركات المملوكة للدولة (Macve, 2020, p. 2).

ولحل مشكلات التوافق بين الأهداف التنظيمية والمهنية وضعت هيئات التدقيق في تركيا استراتيجية اتصال جديدة تأخذ في الاعتبار توقعات ومساهمات أصحاب المصلحة الخارجيين أي بين مؤسسات التدقيق والعملاء، وهدفت هذه الاستراتيجية إلى (Kraker, Ricard, Gtari, Dodaro, & Amoroso, 2020, p. 19):

– تحقيق الأهداف والغايات التنظيمية، وخلق قيمة لجميع أصحاب المصلحة؛

– المساهمة في مساءلة القطاع العام والشفافية من خلال زيادة تأثيرات المهنة؛

– إبراز آليات التغذية الراجعة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

كما أكد العديد من الباحثين أن التعاون في مهنة التدقيق هو مفتاح لتحسين جودة التدقيق، ليس فقط بين الأوساط الأكاديمية والممارسين، ولكن أيضاً بين شركات التدقيق من جهة والعملاء والمنظمين وصانعي السياسات من ناحية أخرى (Wallage, 2018, p. 193)، وتعد الأهداف التنظيمية التي تتعلق بالقوانين التي تصدرها هيئات التدقيق من أهم المواضيع الحديثة التي لم تلق العديد من البحوث اهتماماً بها، إذ يُلاحظ على القوانين والتشريعات المعمول بها في فلسطين، والتي معظمها يعود للقرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994، أنها غير ملائمة لواقع التغيرات الحديثة في مجال التدقيق، خاصة أن الهيئات الدولية أصبحت تهتم بتنقيح المعايير الدولية وجعلها أكثر مرونة وملائمة، ونحن هنا لا نزال نطبق المعايير الدولية لكن دون النظر إلى هذه التنقيحات والتعميمات الجديدة.

من جهة أخرى يتم تنظيم مهنة التدقيق بشكل عام إما عن طريق المؤسسات المهنية أو الحكومة على أنها لوائح واجبة التنفيذ أي أنها تقارب أن تكون عملية سياسية للغاية وهذا ما تؤيده السوق الحرة مقابل أصحاب الحجة المؤيدة للتنظيم، وينظرون للمعلومات المحاسبية مثل أي سلعة أخرى وينادون بترك قوى العرض والطلب للعمل بشكل لا يعرقل توفير الكميات المثلى للمعلومات، بينما يتطلع المؤيدون لتنظيم المهنة على أن المعلومات هي منفعة عامة وسوف يتم انتاجها بشكل ناقص في الأسواق غير المنظمة (Deegan, 2014, pp. 77–78).

وغالباً ما يستشهد المنظمون بحماية المستثمر كأساس لمتطلبات إعداد التقارير المالية الأكثر صرامة والتي يتم سنها بعد الأزمات المالية، (Barton & Waymire, 2004, p. 69)، وظهرت حجج حماية المستثمرين بعد انهيار سوق الأسهم عام 1929 كمبرر لمتطلبات إعداد التقارير المالية الواردة في قانون الأوراق المالية، وفي الآونة الأخيرة تم اعتماد معايير الإبلاغ المالي وذلك لتقديم معلومات مالية عالية الجودة، وعلى مستوى فلسطين التنظيم المهني يتم عن طريق الحكومة ممثلة بوزارة المالية والهيئات التنظيمية، وكمعظم مجالات الممارسة المهنية، يتم تنظيم الإشراف من خلال التشريعات وقواعد السلوك المهني (McNamara, 2020, p. 19)، وقد ساهمت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في هذا التنظيم من خلال تنمية قدرات الأعضاء وتنظيم ورش عمل وندوات حيث بلغ معدل الالتزام بميثاق السلوك المهني (73.5%)، وبلغت نسبة الامتثال لمعايير التدقيق الدولية (59.5%) وهذا طبقاً لدراسة تجريبية، (Ateeq, 2017, p. 158)، وهذا يدل على أن احترام الأهداف التنظيمية والمعايير لا يزال يُطبق بنسبة متوسطة مما يؤثر على الأهداف المهنية والوثوق بمستقبل المهنة.

بيئة الأعمال المعاصرة ومهنة التدقيق في فلسطين

حذا شُراع القانون حذو التوجه العالمي في اعتماد المعايير الدولية في القوانين الحديثة، وعلي سبيل المثال نص المشرع الفلسطيني في القرار بقانون المصارف رقم (9) لسنة 2010، على تطبيق المعايير الدولية بخصوص تدقيق الحسابات، وهو ما يفهم من المادة 46/2 التي نصت "على جميع المصارف تسجيل عملياتها وإعداد بياناتها المالية بالاستناد إلى المعايير الدولية ذات العلاقة"، وضوابط المؤسسات المالية الإسلامية وفقاً لما تقرره سلطة النقد، وكذلك هيئة سوق رأس المال بالتعاون مع جهات قانونية وأكاديمية (أخرس، 2017، صفحة 48).

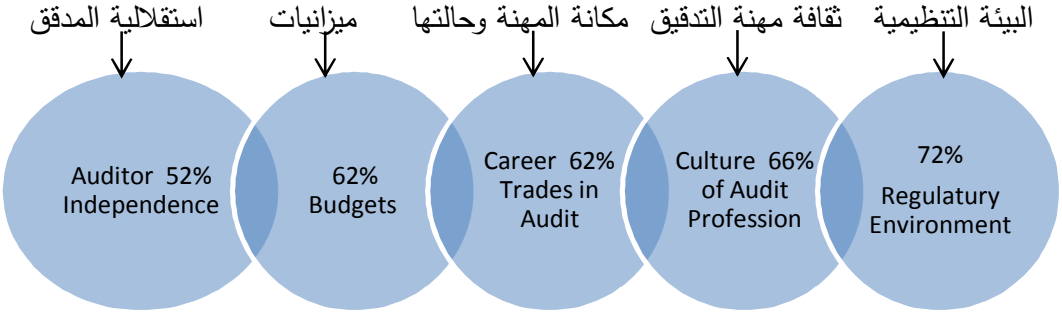
وبيئتنا الاقتصادية الفلسطينية لها خصوصيتها كونها تحت سيطرة الاحتلال الاسرائيلي، ففي كثير من الجوانب خاصة المقصات البنكية التي تتم بين البنوك يستولي الاحتلال على مبالغ ضخمة منها دون تقديم أعذار أي بصيغة أخرى تكسيراً وطغياً على القوانين المعمول بها بين البنوك، ومع ذلك ينبغي لأي دولة تريد **تحقيق التوافق مع البيئة الدولية أن تتوافر فيها عدة مقومات** نذكر منها (شعلان، 2016، صفحة 18):

– أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها ومنظمة البورصات العالمية وغيرها؛

– تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها، والمقصود بالتكييف المهين التدريب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير.

إن عملية إصدار معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق تمثل خطوة هامة نحو تدويل مهنة التدقيق، مما يتطلب من المنظمات المهنية والباحثين في حقل مهنة التدقيق العمل على توفير نوع من التوافق والموائمة بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير محلية، والالتزام بمعايير التدقيق الدولية في الدول التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها (زيادي، بوعافية، و سراي، 2020، صفحة 35).

وحسب دراسة استطلاعية حديثة يتضح بأن **أهم التحديات التي تواجه مهنة التدقيق** تتلخص فيما يلي:



المصدر: (Forbes Insights & KPMG, 2020, p. 7)

تعتبر البيئة التنظيمية (72%) والثقافة (66%) من أكبر التحديات التي تواجه تعزيز دور التدقيق، حيث يؤدي التنظيم المكثف للتدقيق إلى بيئة عمل منظمة للغاية وموجهة نحو العمليات، ومقاومة للتغيير الغير نافع، ويتضح من الشكل أيضاً أن مكانة المهنة وحالتها لها تأثير مماثل لميزانيات الشركة المدققة والتي بلغت (62%) أما استقلالية المدقق كانت آخر التحديات ب (52%)، ويتضح من هذه الدراسة أن هناك مجالات تحتاج فعلاً لتطوير مهنة التدقيق.

الخاتمة

يتأثر تطور مهنة التدقيق تأثيراً مباشراً بالهيئات المهنية التي ترعى مصالح المهنة، وتنظم شؤون الممارسين من خلال إنفاذ قواعد التطبيق المهني، والسيطرة على المهنة بطرق ايجابية مختلفة، إلا أن هذه الهيئات تعاني من عدة مشكلات مهنية ووظيفية ومالية تعرقلها من أداء مهامها بالشكل المطلوب، وبناءً على الدراسة التحليلية والنظرية التي قمنا بها **توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:**

– يتضح بأن القانون رقم 9 لعام 2004، يشوبه العديد من الانتقادات كعدم معالجته لبعض الأمور الرئيسية التي تخص معايير التدقيق الدولية وتكييفها مع البيئة الفلسطينية، وبالرغم من الجدل الكبير الذي أحدثه هذا القانون إلا أنه أصدر حديثاً العديد من التعليمات التي تعالج الإدارة والتدقيق في شركات الأوراق المالية؛

– لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية عدة إنجازات مهمة كحصولها على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) 2014، إضافة إلى عقد عدة مؤتمرات مهنية دولية ومحلية لكنها غير كافية لتطوير المهنة؛

– تعد الإيرادات التي تتحصل عليها هيئات التدقيق الفلسطينية غير كافية لممارسة عملها، وهذا راجع إلى الجمود في تطوير الأنشطة والدورات التدريبية التي يشارك فيها المدققين؛

– تعتبر الأهداف التنظيمية التي تتعلق بالقوانين التي تصدرها هيئات التدقيق والتي معظمها يعود للقرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994، غير ملائمة لواقع التغيرات الحديثة في مجال التدقيق، خاصة أن الهيئات الدولية أصبحت تهتم بتنقيح المعايير الدولية وجعلها أكثر مرونة وملائمة، ونحن لا نزال نطبق المعايير الدولية دون تجديد؛

– تعتمد شركات التدقيق الفلسطينية على معايير التدقيق الدولية رغم وجود اختلافات في الممارسات المحاسبية والبيئة التنظيمية والثقافة المهنية.

كما توصي الدراسة بما يلي:

– ضرورة إصدار الجهات التشريعية لقوانين حديثة للمهنة تناسب التحديات المعاصرة للمهنة والإضافات الجديدة في المعايير الدولية للتدقيق والنشرات والأدلة التوضيحية.

– نحث الجهات الحكومية على توفير الدعم المادي لهيئات التدقيق الفلسطينية، إذ أن أي مؤسسة مهنية تحتاج لتخصيص ميزانية تناسب أعمالها، وتنفيذ ما توصلت إليه الجمعيات من مقترحات خلال حضورها لمؤتمرات دولية.

– يجب على الهيئات المهنية للتدقيق أن تحسن آلية الاتصال والتواصل بينها وبين المدقق، وتوفير ارشادات تتضمن شرح لكيفية ذلك في الواقع العملي.

– وضع وتطبيق العقوبات المهنية المناسبة في حال مخالفة مدققي الحسابات لأي قوانين مهنية أو قيامهم بإخلال في الممارسة العملية، مما يزيد ثقة المجتمع في المهنة ككل.

– إنشاء مجلس إشراف رقابي على الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات يقوم بمهام التأكد من تنفيذ مهام التدقيق بشكل فعال ومتابعة عمل اللجان التابعة للهيئات وتزويدها بالتوجيهات المهنية والتشغيلية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية:

أحمد زكي حسين متولي الشريف. (2013). ***الاتجهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير***. الاسماعيلية، مصر: HP Harthy Press.

تامر خميس. (2019). ***اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاق***ة. مصر: دار تويتة للنشر والتوزيع.

ثابت عبد المجيد أخرس. (2017). ***التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة ودوره في حوكمتها (دراسة مقارنة)***، رسالة ماجستير. نابلس، فلسطين: جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا.

جبار ناظم شعلان. (2016). ***التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية- متطلبات التوافق والتطبيق - دراسة مقارنة***. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، الصفحات 1-28.

جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية. (2020). ***دليل الجمعية***. تاريخ الاسترداد (2020/8/22)، من www.pacpa.ps

راغب محمد كلاب. (2018). ***واقع التخصص القطاعي لدى مكاتب التدقق في فلسطين وفقاً لمدخل الحصة السوقية المرجحة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين***، (رسالة ماجستير). غزة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين: مكتبة الجامعة الاسلامية.

سامي زيادي، سمير بوعافية، و صالح سراي. (2020). ***منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية***. مجلة العلوم الإدارية والمالية، الصفحات 19-36.

عبد الرؤوف محمد السناوي، زهران محمد علي دراغمه، و صهيب توفيق جرار. (2015). ***مدى توفر مقومات الحاكمية المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإدارة الشركة: دراسة ميدانية من واقع الشركات المساهمة العامة في فلسطين***. عمان: المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.

علي عبد القادر الذنيبات. (2015). ***تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق***، (المجلد الطبعة الخامسة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

كريمة بن حواس. (مارس, 2020). ***النظام المحاسبي المالي وأثره على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر***. مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 4، العدد 1، الصفحات 151-169.

مجلس مهنة تدقيق الحسابات. (2020). ***دليل المجلس***. تاريخ الاسترداد (2020/8/22)، من www.bopa.ps

المراجع العربية باللغة الانجليزية:

Akhras, T. A. (2017). ***The legal organization of the profession of external auditor in joint-stock companies and its role in their governance (a comparative study)***, Master's thesis. Nablus, Palestine: An-Najah University, College of Graduate Studies.

Al Sharif, A. Z. H. M. (2013). ***Recent trends of revision in light of the globalization of standards***. Ismailia, Egypt: HP Harthy Press.

Al Thonaybat, A. A. (2015). ***Auditing in Light of International Standards - Theory and Practice***, (Vol. 5th Edition). Amman, Jordan: Wael Publishing House.

Auditing Standard Board. (1/8/2020). ***Council Guide***. Recovery Date 22/8/2020, from www.bopa.ps

Ben Hawas, K. (2020). ***The financial accounting system and its impact on the external audit profession in Algeria***. Journal of Research and Business Studies, Volume 4, Issue 1, Pages 151-169.

El Senawi, A. M., Daraghma, Z. M. A., & Jarar, S. T. (2015). ***Availability of the components of corporate governance related to auditing and managing the company: a field study of the reality of public shareholding companies in Palestine***. Amman: The Jordanian Journal of Business Administration.

Khamis, T. (2019). ***Trends in developing the accounting and auditing profession in Egypt in light of the relevant legislation***. Egypt: Tweeta House for Publishing and Distribution.

Kolab, R. M. (2018). ***The reality of sector specialization at audit offices in Palestine according to the weighted market share entry: An applied study on joint stock companies listed on the Palestine Exchange***, (Master Thesis). Gaza, College of Commerce, Islamic University, Palestine: Islamic University Library.

Palestinian Association of Auditors. (30/7/2020). ***Assembly guide***. Recovery date 22/8/2020, from: www.pacpa.ps

Sha'lan, J. N. (2016). ***International accounting auditing and the Iraqi environment - compliance and application requirements - a comparative study***. Al-Qadisiyah Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 2, Issue 3, Pages 1-28.

Ziyadi, S., Bouafia, S., & Seray, S. (2020). ***Auditing methodology in light of international auditing standards***. Journal of Administrative and Financial Sciences, Pages 19-36.

المراجع الأجنبية:

Al-Qatamin, K. I., & Salleh, Z. (2020). ***Overview of the audit profession in Jordan: Review the change and development of the profession***. Malaysia: International Journal of Business Marketing and Management.

Ateeq, I. M. (2017). ***The role of Palestininan Association of Certified Public Accountants in promoting the Palestinian Audit Profession***. Research Journal of Finance and Accounting.

Baker, C. R. (2014). ***An examination of the ethical discourse of the US public accounting profession from a Foucaultian perspective***. Journal of Accounting & Organizational Change.

Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). ***The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students***. Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review.

Barton, J., & Waymire, G. (2004). ***Investor protectin under unregulated financial reporting***. Journal of Accounting and Economics.

Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2006). ***Modern Auditing***. USA: John Wiley and Sons Inc.

Daraghma, Z. (2018). ***Expectatin Gap in Applying the ISA 2 (Inventories): Evidence from Palestine***. Academy of Accounting and Financial Studies Journal.

Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory* (Vol. 4th Edition). Australia: McGraw-Hill Education.

Ekaterina, E. (2016). ***The problems of Dysfunction the Russian Audit Institution***. Moscow: Peoples' Friendship University of Russia.

Forbes Insights & KPMG. (2020). ***A Focus on Change***. Forbes Insights.

Harvey, L., Mason, S., & Ward, R. (2014). ***The role of professional bodies in higher Education Quality Monitoring***. Birmingham: Quality in Higher Education Project.

Heyrani, F., Banimahd, B., & Rahnamayeh, R. (2016). ***Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management***. International Conference on Applied Economics and Business, ICAEB. Science Direct, Procedia Economics and Finance, ELSEVIER, (pp. 177-188).

Hou, F., Liu, J., Pang, T., & Xiong, H. (2020). ***Singing Auditors' Foriegn Experience and Audit Pricing***. China: Journal Pre-proof.

Kraker, M., Ricard, S., Gtari, N., Dodaro, G., & Amoroso, E. (2020). ***New Communication Strategy***. International Journal of Government Auditing.

Macve, R. (2020). ***Perspectives form mainland China, Hong Kong and the UK on the development of China's auditing firms: implications and a research agenda***. London, UK: Accounting and Business Research.

McNamara, M. j. (2020). ***Supervision in the legal Profession***. Palgrave Macmillan.

Rabaya, A. R., Rabaia, J. R., & Daraghma, M. A. (2017). ***Auditor's Perception on Quality of Audit Process: Palestinian Case Study***. Conference: Research Seminar on Palestinian Issues-2- Malaysia: Research Gate, (pp. 1-12).

Rotimi, O., Olaiya, A. N., & Nneka, E. S. (2012). ***Ethics and Professionalism in Nigerian Business Environment; Analysis of Users' Perspective of Accounting Information.*** Nigeria: International Journal of Management Sciences and Business Research.

Shaub, M. K., & Braun, R. L. (2014). ***Call of Duty: A Framework for Auditors' Ethical Decisions*** (Vol. 4th edition). Mintz S. Edition, Accounting for the public interest.

Stefan-Duicu, A., & Stefan-Duicu, V. (2015). ***Development and regulatory factor of professional bodies in the audit activity***. 4th World Conference on Business, Economics and Management, WCBEM. Vol. 26,. Romania: Procedia Economics and Finance, (pp. 268-271).

Usaini, M., & Shina, L. M. (2019). ***The implication of ethical misconduct in auditing profession in Nigeria***. Vol. 1, Issue 5: International Journal of All Research Writings.

Wallage, P. (2018). ***Moving the Audit Profession Forward***. The 3rd International Conference of the Foundation for Auditing Research- New Research and Best Practices, (pp. 193-194). Amsterdam (UvA): MAB- MaandbladVoor Accountance En Bedrijfseconomie.

Xu, J., Zhang, Y., & Yizhe, X. (2019). ***Controlling Shareholder's Share Pledging and Firm's Auditor Choice***. Japan: Emerging Markets Finance and Trade.

Zarefar, A., Andreas, & Zarefar , A. (2016). ***The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a moderating variable***. 3rd Global Conference on Business and Social Science-2015, GCBSS-16,17 December. Malaysia: Procedia: Social and Behavioral Sciences, (pp. 828-832).

Zhang, G. M. (2019). ***Does a foriegn degree pay? The return to foreign education in China***. Review of Development Economics.