



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة - أم البواقي -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع:

التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية

دراسة حالة - الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في فلسطين

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: المحاسبة والتمويل

إشراف الدكتور:

عبد الوهاب شنيخر

إعداد الطالبة:

نسرين محمد محمود منصور

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	أ. د. كواشي مراد
مقررًا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر أ	د. شنيخر عبد الوهاب
عضواً	جامعة قالمة	أستاذ التعليم العالي	أ. د. بوقموم محمد
عضواً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر أ	د. مرداسي شوقي
عضواً	جامعة تبسة	أستاذ محاضر أ	د. يوسف رفيق
عضواً	جامعة سوق أهراس	أستاذ محاضر أ	د. فؤاد عزالدين

السنة الجامعية ٢٠٢١-٢٠٢٢

## شكر وتقدير

### بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: (فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ أَنْ يُقْضَى إِلَيْكَ وَحْيُهُ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا) ... «سورة طه: الآية 114»

وعن جابر بن عبد الله -رضي الله عنه - قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (سألوا الله علماً نافعاً، وتَعَوَّدُوا بالله من علمٍ لا ينفعُ) ... «حديث شريف»

اللهم إن شُكركَ نعمة تستحق الشكر، فعلمني كيف أشكرك... الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين،،

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير والاحترام للأستاذ الدكتور/ عبد الوهاب شنيخر الذي لم يدخر جهداً بتقديم نصائحه المستمرة، وإرشاداته القيّمة، رغم بُعد المسافة من فلسطين إلى الجزائر إلا أنه كان دائم التواصل والإرشاد لنا، كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور/ حمدي زعرب لكرم توجيهاته في إعداد الأطروحة عبر مراحلها المختلفة حتى اخراجها في صورتها النهائية، ونشكر ونقدر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة.

والشكر موصول كذلك إلى السيد عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ونائب العميد اللذان قدّما لنا تسهيلات مواصلة الدراسة في جامعة العربي بن مهيدي/ أم البواقي، كما الشكر كذلك إلى جميع أساتذة وعمال الطاقم الإداري للكلية ونخص بالذكر الأخت حفيظة رعاها الله، وإلى كل من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد في بلادي الجزائر.

الباحثة: نسرين منصور

# إهداء

إلى من علمني كيف أحب العلم والنعم منذ طفولتي، إلى من أخذ بيدي نحو طريق كنت أجهلهم، إلى من قال لي  
دوماً بأن أساس التعامل والمحبة تقوى الله ودين الوالدين... أبي العزيز

إلى سرّ نجاحي وموازير أمنيّاتي، إلى من ساعدتني في كل مراحل حياتي ولا زالت، إلى التي تحت أقدامها  
وُضعت الجنة، بل الجنة التي خلقها الله تعالى لأجلي... أمي الحبيبة

إلى من ساندني بكل ما يملك من قوة ومحبة، إلى الذي علمني أن الحياة مشاركة، وأن النجاح يتطلب السير  
قدماً، إلى الأمان في حياتي والسند الحقيقي، إلى رفيق دربي زوجي الغالي... الأستاذ/ أبو إيراد مصلح

إلى إخوتي الأعزاء... منال، أمين، ايناس

إلى مَهجّة قلبي وعطرها الفواح، أبنائي الأعزاء...

إلى أهلي جميعاً، إلى كل صديقاتي، إلى كل من ساندني في أرض المليون ونصف شهيد "الجزائر" وأرض العزة  
والإباء، بلدي "فلسطين"...

إلى شهداء الأرض الطيبة المباركة، إلى الأكرم منا جميعاً "شهداء فلسطين"...

إلى كل من تمنى لي النجاح والنوفيق،،،

والحمد لله رب العالمين الذي وفقني لإنجاز هذا العمل.

الباحثة: نسرين محمد منصور

## قائمة المحتويات

ص	البيان
ب	شكر وتقدير
ت	إهداء
ث - د	قائمة المحتويات
ذ - ر	فهرس الجداول
ر - س	فهرس الأشكال
س	فهرس الملاحق
س - ش	الاختصارات
ص - ي	المقدمة العامة
١	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات</b>
٢	<b>تمهيد</b>
٣	<b>المبحث الأول: مدخل عام حول مراجعة الحسابات</b>
٣	<b>المطلب الأول: مفهوم وتطور علم مراجعة الحسابات</b>
٣	١- تطور مراجعة الحسابات
٤	٢- مفهوم مهنة مراجعة الحسابات
٧	٣- أهمية مراجعة الحسابات الرئيسية
٨	<b>المطلب الثاني: أنواع وأهداف ومسببات ظهور الحاجة لمراجعة الحسابات</b>
٨	١- أنواع مراجعة الحسابات الرئيسية
١٠	٢- أهداف مهنة مراجعة الحسابات
١٤	٣- مسببات الحاجة لظهور مراجعة الحسابات
١٥	<b>المطلب الثالث: نظريات المراجعة</b>
١٥	١- العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة لمهنة مراجعة الحسابات
١٦	٢- نظريات الحاجة للطلب على مراجعة الحسابات
١٩	٣- مكونات نظرية المراجعة
٢٧	<b>المبحث الثاني: خدمات التأكيد - امتداد مستقبلي لخدمات المراجعة</b>
٢٧	<b>المطلب الأول: طبيعة وأنواع خدمات التأكيد</b>
٢٧	١- طبيعة خدمات التأكيد
٢٨	٢- أنواع خدمات التأكيد
٣٠	٣- العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد
٣٣	<b>المطلب الثاني: أهمية ونطاق ومعايير الخدمات التأكيدية</b>
٣٣	١- أهمية الخدمات التأكيدية
٣٤	٢- نطاق أداء الخدمات التأكيدية
٣٧	٣- معايير مراجعة التأكيد
٣٩	<b>المطلب الثالث: تقرير مراجع الحسابات</b>

٤٠	١- مفهوم تقرير مراجع الحسابات
٤٠	٢- بنود تقرير المراجعة
٤٣	٣- أنواع تقارير إبداء الرأي لمراجع الحسابات
٤٦	<b>المبحث الثالث: الشك المهني ومسؤوليات مراجع الحسابات</b>
٤٦	<b>المطلب الأول: تعزيز الشك المهني وقياسه</b>
٤٧	١- ماهية الشك المهني
٤٨	٢- دور مراجع الحسابات في تعزيز الشك المهني
٥١	٣- تحديد وقياس مستوى الشك المهني
٥٤	<b>المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات</b>
٥٤	١- المسؤولية التأديبية أو المهنية
٥٦	٢- المسؤولية المدنية
٥٧	٣- المسؤولية الجنائية
٦١	<b>المطلب الثالث: ردود الأفعال تجاه مسؤوليات المراجع</b>
٦٢	١- الاتهامات الموجهة نحو المراجع
٦٣	٢- حماية المراجع من الدعاوى القضائية
٦٤	<b>المبحث الرابع: مسؤوليات الهيئات المهنية في النهوض بالمهنة في ظل معايير المراجعة</b>
٦٤	<b>المطلب الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية</b>
٦٤	١- وظائف الهيئات المهنية للمراجعة
٦٦	٢- المسؤوليات الحديثة للهيئات المهنية للمراجعة
٦٦	٣- معايير أداء مهنة المراجعة
٧٠	<b>المطلب الثاني: معايير المراجعة الأمريكية</b>
٧٠	١- نشأة معايير المراجعة المتعارف عليها
٧١	٢- آلية وضع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)
٧٢	٣- عرض معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)
٧٤	<b>المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية</b>
٧٥	١- مفهوم معايير المراجعة الدولية
٧٦	٢- أهمية معايير المراجعة الدولية
٧٧	٣- إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية
٨٠	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
٨١	<b>الفصل الثاني: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات</b>
٨٢	<b>تمهيد</b>
٨٣	<b>المبحث الأول: الهيئات المهنية الدولية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات</b>
٨٣	<b>المطلب الأول: ماهية وأهم الهيئات والمنظمات الدولية المهنية</b>
٨٤	١- التعريف بالهيئات المهنية
٨٤	٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

٨٦	٣- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
٨٧	<b>المطلب الثاني: نبذة عن أهم المنظمات المهنية الدولية الأخرى المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات</b>
٨٨	١- اللجنة الدولية لممارسة المراجعة
٨٨	٢- مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية
٩١	٣- مجلس معايير المراجعة
٩٢	٤- مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز
٩٢	٥- الأمم المتحدة- فريق المراجعين الخارجيين
٩٤	<b>المطلب الثالث: مساهمات المنظمات المهنية المحاسبية في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي</b>
٩٤	١- مراحل تطور الفكر والتطبيق المحاسبي
٩٥	٢- دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة الاقتصاد العالمي
٩٦	٣- أهمية اللجان المشكلة من الاتحاد الدولي للمحاسبين
٩٨	<b>المبحث الثاني: الهيئات الإقليمية والمحلية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات</b>
٩٨	<b>المطلب الأول: الهيئات الإقليمية العربية</b>
٩٩	١- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
١٠١	٢- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
١٠٣	٣- اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب
١٠٤	٤- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
١٠٦	<b>المطلب الثاني: الهيئات الإقليمية الأوروبية</b>
١٠٦	١- المنظمة الأوروبية لهيئات مراجعة الحسابات العليا
١٠٨	٢- المنظمة الآسيوية لهيئات مراجعة الحسابات العليا
١٠٨	٣- لجنة هيئات الرقابة الأوروبية لمراجعة الحسابات
١٠٩	<b>المطلب الثالث: الهيئات المحلية في فلسطين</b>
١١١	١- مجلس مهنة مراجعة الحسابات - فلسطين
١١٣	٢- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين
١١٥	٣- نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية
١١٦	<b>المطلب الرابع: الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر</b>
١١٧	١- تنظيم مهنة المراجعة على المستوى المحلي الجزائري
١١٨	٢- الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة في الجزائر
١٢٢	<b>المبحث الثالث: توافق الهيئات المحلية والدولية</b>
١٢٢	<b>المطلب الأول: مزايا ومعوقات التوافق</b>
١٢٢	١- مفهوم التوافق
١٢٣	٢- مزايا التوافق
١٢٤	٣- معوقات التوافق
١٢٥	<b>المطلب الثاني: التوافق من وجهات نظر مختلفة</b>
١٢٥	١- التوافق من وجهة نظر دولية

١٢٦	التوافق من وجهة نظر الباحثين والدراسات الحديثة	-٢
١٢٧	<b>المطلب الثالث: إجراءات توافق الهيئات المحلية والدولية للمراجعة</b>	
١٢٩	صياغة وتحديث المعايير	-١
١٣١	تفعيل دور اللجان التابعة للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات	-٢
١٣٦	توافق الهيئات المحلية والدولية من حيث اختلاف البيئة (دراسة البيئات المختلفة)	-٣
١٤٢	<b>المبحث الرابع: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني</b>	
١٤٣	<b>المطلب الأول: آليات تأهيل مراجع الحسابات للالتحاق بالمهنة</b>	
١٤٣	عضوية مراجع الحسابات في الهيئات المهنية	-١
١٤٤	متطلبات تنظيمية لتأهيل مراجع الحسابات	-٢
١٤٦	التقديم للإمتحانات	-٣
١٤٩	<b>المطلب الثاني: البرامج التدريبية</b>	
١٥١	مميزات وعيوب التأهيل والتدريب المهني الداخلي (داخل الوطن)	-١
١٥٢	مميزات وعيوب التأهيل والتدريب المهني الخارجي (خارج الوطن)	-٢
١٥٣	<b>المطلب الثالث: آلية متابعة عمل المراجع في شركات المراجعة</b>	
١٥٤	مراقبة مدى التزام المراجع بقواعد السلوك المهني المطبقة	-١
١٥٤	أشكال قواعد السلوك المهني	-٢
١٥٦	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>	
١٥٧	<b>الفصل الثالث: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات والمشكلات المعاصرة</b>	
١٥٨	<b>تمهيد</b>	
١٥٩	<b>المبحث الأول: معايير المراجعة الدولية بين التطبيق الفعلي والتبني</b>	
١٥٩	<b>المطلب الأول: موقف الهيئات المهنية من تبني المعايير الدولية للمراجعة</b>	
١٦١	متطلبات القبول وتحقيق التوافق الدولي	-١
١٦٣	مميزات تطبيق معايير المراجعة الدولية	-٢
١٦٤	أساليب تبني معايير المراجعة الدولية	-٣
١٦٥	<b>المطلب الثاني: تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية</b>	
١٦٧	عقبات تطبيق معايير المراجعة الدولية في الدول العربية	-١
١٦٨	أهداف ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المختلفة	-٢
١٦٩	<b>المطلب الثالث: موقف بعض الدول العربية من تبني معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية</b>	
١٧٠	في فلسطين	-١
١٧١	في الجزائر	-٢
١٧٣	في الأردن	-٣
١٧٤	في مصر	-٤
١٧٥	في العراق	-٥
١٧٦	في السعودية	-٦
١٧٩	<b>المبحث الثاني: المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات</b>	

١٨٠	<b>المطلب الأول: المشكلات المزمنة في مهنة المراجعة</b>
١٨٠	١- مشكلة الممارسة المهنية واتباع أخلاقيات المهنة
١٨٣	٢- مشكلة التنظيم القانوني للمهنة
١٨٥	٣- مشكلة دور الهيئات المهنية
١٨٧	<b>المطلب الثاني: المشكلات الحديثة في مهنة المراجعة</b>
١٨٧	١- مشكلة التكنولوجيا والبرامج التطبيقية الحديثة
١٩٢	٢- مشكلة المنافسة بين مكاتب المراجعة
١٩٧	٣- مشكلة تأكيد المعلومات المالية المنخفضة الجودة
١٩٩	<b>المبحث الثالث: معايير تطوير مهنة المراجعة في فلسطين</b>
١٩٩	<b>المطلب الأول: رؤية شاملة لمشاكل مهنة المراجعة في فلسطين</b>
١٩٩	١- مسببات وانعكاسات مشاكل مهنة المراجعة في فلسطين
٢٠١	٢- عقبات المهنة في فلسطين
٢٠٣	٣- معايير تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين
٢٠٤	<b>المطلب الثاني: ظاهرة عدم تماثل المعلومات</b>
٢٠٤	١- عدم تماثل المعلومات المحاسبية
٢٠٦	٢- العوامل المؤثرة على مشكلة عدم تماثل المعلومات
٢٠٧	٣- طرق التغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات في فلسطين
٢٠٨	<b>المطلب الثالث: تعدد وقصور أداء الجهات الرقابية على شركات المراجعة المحلية</b>
٢٠٨	١- أهمية دور الجهات الرقابية على شركات المراجعة
٢٠٩	٢- برامج رقابة الجودة لمكاتب المراجعة
٢١٠	٣- دور الجهات الرقابية على هيئات المراجعة في فلسطين
٢١١	<b>المبحث الرابع: آلية تذييل الصعوبات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات</b>
٢١١	<b>المطلب الأول: الحلول المقترحة لتذليل الصعوبات المهنية</b>
٢١١	١- التقيد بالإطار المفاهيمي
٢١٢	٢- التحقق من قابلية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة في الممارسة المهنية
٢١٣	٣- تشريع قوانين حديثة للمهنة
٢١٥	٤- توطيد التواصل بين العميل ومراجع الحسابات
٢١٩	<b>المطلب الثاني: الحلول المقترحة بشأن دور الهيئات المهنية في تذييل صعوبات المهنة</b>
٢٢٠	١- الاهتمام بالبحوث الأكاديمية
٢٢٢	٢- ترسيخ الفكر التعاوني والتواصل الفعال من خلال الهيئات المهنية للمراجعة
٢٢٤	<b>المطلب الثالث: العولمة والهيئات المهنية لمراجعة الحسابات</b>
٢٢٥	١- العلاقة المتبادلة بين العولمة ومهنة المراجعة
٢٢٦	٢- أثر العولمة على المعايير الدولية
٢٢٩	<b>خلاصة الفصل الثالث</b>
٢٣٠	<b>الفصل الرابع: منهجية الدراسة</b>

٢٣١	تمهيد
٢٣٢	المبحث الأول: إجراءات منهجية الدراسة
٢٣٢	المطلب الأول: منهجية وأسلوب الدراسة
٢٣٢	١- مجتمع وعينة الدراسة
٢٣٤	٢- خطوات بناء الاستبانة
٢٣٤	٣- أداة الدراسة
٢٣٥	المطلب الثاني: الصدق والثبات
٢٣٥	١- صدق الاستبانة
٢٤١	٢- ثبات الاستبانة
٢٤٢	٣- التحليل العملي التوكيدي
٢٥٠	المبحث الثاني: المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
٢٥٠	المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
٢٥١	المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي
٢٥٢	خلاصة الفصل الرابع
٢٥٣	الفصل الخامس: عرض النتائج ومناقشتها
٢٥٤	تمهيد
٢٥٥	المبحث الأول: تحليل البيانات الإحصائية وعرض النتائج
٢٥٥	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية
٢٥٩	المطلب الثاني: الوزن النسبي لفقرات المجالات
٢٦٩	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات
٢٨١	خلاصة الفصل الخامس
٢٨٢	الخاتمة العامة
٢٨٩	قائمة المراجع
٣٤٢	الملخص/Abstract

### فهرس الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
١١	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	١-١
٣٠	خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد	٢-١
٣٦	الاختلاف بين عقد التأكيد المعقول وعقد التأكيد المحدود	٣-١
٣٨-٣٧	التغيرات الحديثة في مجال خدمات التأكيد	٤-١
١٠٣	أعضاء الجمعية العمومية لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب	١-٢
١٣٨	ملخص اختلاف بيئة التقارير المالية في بريطانيا، إيطاليا وإيرلندا	٢-٢
١٤٦	تسميات شهادات مراجع الحسابات حول العالم	٣-٢
١٤٩	توزيع الامتحان المهني لمراجع الحسابات	٤-٢
١٦١	مقارنة متطلبات القبول	١-٣

١٦٦	توزيع الدول العربية حسب مدى الزام القوانين والتشريعات باستعمال IFRS	٢-٣
١٧١	المعايير الوطنية الجزائرية للمراجعة المصدرة حديثاً	٣-٣
١٧٧	التوافق بين المعايير السعودية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة	٤-٣
٢١٨	قطاعات سوق المراجعة والمراجعين	٥-٣
٢٢٣	استراتيجيات التنسيق والتواصل بين شركات المراجعة	٦-٣
٢٢٦	مستويات العولمة	٧-٣
٢٣٣	توزيع مجتمع وعينة الدراسة	١-٤
٢٣٤	توزيع محاور الاستبانة	٢-٤
٢٣٥	درجات مقياس استجابات المبحوثين	٣-٤
٢٣٦	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "مسؤوليات الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للمحور	٤-٤
٢٣٧	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "توافق الهيئات المحلية والدولية" والدرجة الكلية للمحور	٥-٤
٢٣٧	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "استراتيجيات تأهيل المراجع المهني" والدرجة الكلية للمحور	٦-٤
٢٣٨	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للمحور	٧-٤
٢٣٩	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "المشاكل والصعوبات المهنية" والدرجة الكلية للمحور	٨-٤
٢٣٩	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "تطوير مهنة مراجعة الحسابات" والدرجة الكلية للمحور	٩-٤
٢٤٠	معامل الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية	١٠-٤
٢٤١	معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية والثبات المركب ومتوسط الاختلاف لقياس ثبات الإستبانة	١١-٤
٢٤٣	مؤشرات القبول لجودة النموذج	١٢-٤
٢٤٣	مقياس جودة النموذج لمحاور الدراسة	١٣-٤
٢٥٠	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	١٤-٤
٢٥٥	الاستبيانات المستكملة	١-٥
٢٥٥	توزيع متغير الجنس على عينة الدراسة	٢-٥
٢٥٦	توزيع متغير العمر على عينة الدراسة	٣-٥
٢٥٦	توزيع متغير المؤهل العلمي على عينة الدراسة	٤-٥
٢٥٦	توزيع متغير التخصص العلمي على عينة الدراسة	٥-٥
٢٥٧	توزيع متغير سنوات الخدمة على عينة الدراسة	٦-٥
٢٥٧	توزيع متغير المسمى الوظيفي على عينة الدراسة	٧-٥
٢٥٨	توزيع متغير الشهادات المهنية على عينة الدراسة	٨-٥
٢٥٨	توزيع (المعلومات العامة التي تخص الهيئة المهنية) على عينة الدراسة	٩-٥
٢٥٩	درجات تفسير الإجابة حسب فئات المتوسط الحسابي	١٠-٥
٢٦٠	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال مسؤوليات الهيئات المهنية	١١-٥
٢٦١	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال توافق الهيئات المحلية والدولية	١٢-٥
٢٦٢	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال استراتيجيات تأهيل المراجع المهني	١٣-٥
٢٦٣	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية	١٤-٥

٢٦٥	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال المشاكل والصعوبات المهنية	١٥-٥
٢٦٦	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور التوجه الحديث للهيئات المهنية	١٦-٥
٢٦٧	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور تطوير مهنة مراجعة الحسابات	١٧-٥
٢٦٩	معامل الارتباط بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات	١٨-٥
٢٦٩	معامل الارتباط بين توافق الهيئات الدولية والمحلية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات	١٩-٥
٢٧٠	معامل الارتباط بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات	٢٠-٥
٢٧٠	معامل الارتباط بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات	٢١-٥
٢٧١	معامل الارتباط بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة و تطوير مهنة مراجعة الحسابات	٢٢-٥
٢٧١	نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية على التغيير في تطوير مهنة مراجعة الحسابات	٢٣-٥
٢٧٤	نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين - الجنس	٢٤-٥
٢٧٥	نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA - العمر	٢٥-٥
٢٧٦	نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA - المؤهل العلمي	٢٦-٥
٢٧٨	نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA التخصص	٢٧-٥
٢٧٩	نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA سنوات الخدمة	٢٨-٥

### فهرس الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
١-١	ملخص لتعريف المراجعة	٥
٢-١	الأهداف التقليدية لمراجعة الحسابات	١٣
٣-١	دور المراجع في تقليص فجوة البعد	١٥
٤-١	النظريات الأربعة للمراجعة	١٧
٥-١	عناصر ومكونات الإطار الفكري لنظرية المراجعة	١٩
٦-١	فروض المراجعة	٢٠
٧-١	المسلمات الأساسية للمراجعة	٢٣
٨-١	مميزات خدمات التأكيد	٣٢
٩-١	إطار عمل خدمات التأكيد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	٣٥
١٠-١	نموذج مبسط لقياس الشك المهني	٥٣
١١-١	معايير المراجعة الأمريكية	٧٢
١٢-١	كيفية إعداد ومراجعة المعايير	٧٨
١-٢	مهام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي	٨٩
٢-٢	الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات للقطاعين العام والخاص	٩٠
٣-٢	مجالس ولجان نشاط المصلحة العامة	٩٥
٤-٢	دور الاتحاد في خدمة الاقتصاد العالمي	٩٧

٩٩	نبذة عن بعض الهيئات الاقليمية والمحلية في الوطن العربي	٥-٢
١٠٢	الهيكل التنظيمي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي	٦-٢
١٠٦	الهيئات الاقليمية الأوروبية	٧-٢
١١٠	قوانين تنظيم مهنة المراجعة في فلسطين	٨-٢
١١٢	الهيكل التنظيمي لمجلس مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين	٩-٢
١١٥	لجان نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية	١٠-٢
١٢٠	هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر	١١-٢
١٢٨	آلية توافق الهيئات المحلية والدولية	١٢-٢
١٣٣	دور لجان المراجعة	١٣-٢
١٣٧	معايير اختلاف البيئات لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية	١٤-٢
١٣٩	العوامل البيئية التي تؤثر على التنوع المحاسبي والتوافق الدولي	١٥-٢
١٤١	العوامل البيئية المؤثرة على تطور النظم المحاسبية	١٦-٢
١٤٢	استراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات	١٧-٢
١٤٧	مواضيع منهاج مؤهل (ACPA)	١٨-٢
١٤٨	مواد الامتحان لممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين	١٩-٢
١٥٠	أهداف وهيكل التأهيل العملي والعملي للمحاسبين المهنيين	٢٠-٢
١٦٠	برنامج امتثال الأعضاء للمعايير الدولية	١-٣
١٧٩	المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات	٢-٣
٢٠٠	مشكلات المهنة في فلسطين	٣-٣
٢٠١	مشاكل مهنة المراجعة في فلسطين من وجهة نظر الأساتذة الباحثون	٤-٣
٢٠٣	معيقات تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين	٥-٣
٢١١	الحلول المقترحة لتذليل الصعوبات المهنية	٦-٣
٢٤٤	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (مسؤوليات الهيئات المهنية)	١-٤
٢٤٥	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (توافق الهيئات المحلية والدولية)	٢-٤
٢٤٦	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (استراتيجيات تأهيل المراجع المهني)	٣-٤
٢٤٧	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية)	٤-٤
٢٤٨	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (المشاكل والصعوبات المهنية)	٥-٤
٢٤٩	التحليل العاملي التوكيدي لمحور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات)	٦-٤
٢٧٣	النموذج الهيكلي العام للدراسة (تحليل المسار)	١-٥

### فهرس الملاحق

البيان	الرقم
ملحق رقم (١): استبانة الدراسة	-١
ملحق رقم (٢): قائمة محكمي الاستبانة	-٢
ملحق رقم (٣): قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤	-٣
ملحق رقم (٤): مخرجات التحليل الإحصائي	-٤

## الاختصارات (Abbreviations)

الاختصار	اللغة الانجليزية	اللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AAS	Assurance Audit Standards	معايير مراجعة التأكيد
ABP	Accounting Board Principles	مجلس مبادئ المحاسبة
ACPA	Arab Certified Public Accountant	محاسب قانوني معتمد عربي
AFAA	Arab Federation of Accountants and Auditors	اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASB	American Standard Board	مجلس معايير المراجعة الأمريكي
ASCA	Arab Society of Certified Accountant	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
ASEC	Assurance Services Executive Committee	اللجنة التنفيذية لخدمات التأكيد
BOPA	Board of Auditing Profession	مجلس مهنة مراجعة الحسابات
CAP	Compliance Advisory Board	الهيئة الاستشارية للإلتزام
CICA	Canadian Institute of Certified Accountant	معهد المحاسبين القانونيين الكندي
CIMA	Certified Institute of Managerial Accountants	معهد المحاسبين الإداريين القانونيين
DNC	Developing Nations Committee	لجنة البلدان النامية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة الأمريكية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي
IAPC	International Auditing Practice Committee	لجنة ممارسات المراجعة الدولية
IAPS	International Auditing Practice Standards	معايير تطبيقات المراجعة الدولية
IAS	International Accounting standards	المعايير الدولية للمحاسبة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England & Wales	مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز
IES	International Education Standards	معايير التعليم الدولي
IESBA	International Ethics Standards Board of Accounting	مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للمراجعة

ISQC	International Standards on Quality Control	المعايير الدولية لرقابة الجودة
ISRE	International Standards on Review Engagements	معايير ارتباطات الفحص
PACPA	Palestinian Association of Certified Public Accountants	جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية
PAIBC	Public Accounting of International Board Committee	لجنة المجلس الدولي للمحاسبة في القطاع العام
PCAOB	Public Corporation of Accounting Oversight Board	مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة
PIOB	Public Interest Oversight Board	مجلس إشراف المصلحة العامة
POA	Public Oversight Authority	هيئة الرقابة العامة
SAS	Statements on Auditing Standards	نشرات معايير المراجعة
SEC	Security of Exchange	سوق الأوراق المالية الأمريكي
SCAS	Special Committee of Assurance Services	اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد
SMPC	Small & Medium offices Practices Committee	لجنة ممارسات مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة
SSARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services	معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي
TAC	Translation Accounting Committee	لجنة المحاسبة للترجمة

## المقدمة العامة

تواكب مهنة مراجعة الحسابات التطور المستمر الذي يشهده العالم في بيئة الأعمال والتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة، وقد شكل أثر هذه التغيرات والتطورات عاملاً مهماً في تشكيل مستقبل المهنة إذ نرى تحديثاً متتابعاً في التشريعات والقوانين المنظمة لها، كما تزداد أهميتها كونها جزءاً رئيسياً من عملية الاتصال بين معدي التقارير المحاسبية وصناع القرار، وتعتبر وسيلة موجهة لخدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية من إدارة المؤسسات والمستثمرون والبنوك والعاملين وغيرها، وتتكون عملية المراجعة من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمراجعين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية والتي تمكن المراجع في النهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة.

وليس هناك من شك بأن مهنة مراجعة الحسابات تلعب دوراً مهماً في تنمية اقتصاديات الدول النامية التي تتطلع إلى مزيد من الازدهار، كما أن الأوان لهذه الدول أن تحرص على تطوير وتنظيم إطار عام منظم لها من خلال رفع مستوى وفعالية الهيئات والمنظمات والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة، ويجب النظر إلى وظائف هذه الجهات المهنية ودعمها باعتبارها جهات منظمة تتمتع بالكفاءة والموضوعية اللازمة ومسايرة للتغيرات المستمرة، وفي هذا الإطار تعد معايير المراجعة الدولية أساس مهم في تطوير مستوى الممارسة العملية على المستوى المحلي وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل التفاوت في الأداء بينهم، كما تهدف هذه المعايير إلى عولمة مهنة المراجعة مما يزيد من ثقة الجمهور المستفيد من المعلومات المالية وغير المالية التي يقدمها تقرير مراجع الحسابات والتي يعتمد عليها الطرف الثالث في اتخاذ قراراتهم المناسبة، ولعل أهم المنظمات الدولية هو الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي بادر بوضع معايير المراجعة الدولية وأصبحت هذه المعايير متعارفاً عليها في معظم دول العالم، وأساساً لوضع معايير محلية في العديد من الدول العربية.

وقد نشأت في فلسطين جمعيات وهيئات مهنية تعمل في ضوء معايير المراجعة الدولية على تحسين الجانب المهني لمراجع الحسابات، ويتولى أعضاؤها تنظيم العمل عن طريق الإصدارات والتوصيات التي تصدرها تجمعاتهم المهنية، إذ لا يمكن القول بوجود مهنة المراجعة إلا إذا توافر لدى أعضاؤها المقدرة والرغبة على التعاون في تنظيمها، وإذا أعدنا النظر في آلية عمل هيئات مراجعة الحسابات نجد بأن هناك قصوراً واضحاً في الأهداف التنظيمية والتنفيذية، والتي يجب أن تصب في مصلحة المراجع ومهنة المراجعة ككل وهنا تكمن المسؤولية العملية لهذه الهيئات.

ويقع على عاتق تلك الهيئات تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد للمهنة وتقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه الأطراف الخارجية عن طريق إنفاذ قواعد الممارسة المهنية لتكون في الصالح العام، كما أن الدخول لمهنة المراجعة في سياقٍ دولي، يتطلب منا التعامل مع التغيير بما يتماشى مع البيئة المعولمة، وفهم الصعوبات المهنية الحديثة والموجودة في الفترة الحالية وإعادة النظر فيها، وفي إطار التماشي مع التطورات الاقتصادية العالمية، عملت العديد من الدول العربية على تحقيق التوافق بين

معاييرها الوطنية والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات في محاولة للتقليل من التفاوت الموجود بين ممارسي المهنة، كما أن التوافق بين الهيئات المهنية نفسها سواء كان بصورة محلية أو دولية يعتبر عملية مؤسساتية لإحداث التقارب في المعايير والتقليل من الفروقات في تطبيقات التقرير المالي، ومن المفترض أن تعزز الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين قوانين المهنة والتوافق مع الهيئات الدولية وإجراءات مراجعة الحسابات، هذا ويجب أن لا تكتفي فقط بالتشريعات الحديثة بل بإنشاء نظام رقابة عامة على جودة عمليات مهنة المراجعة، إذ أن أفضل القوانين والتشريعات في العالم لا تكون فعالة ما لم يدعمها الوضوح والعصرية.

#### ١- إشكالية الدراسة

تتبع إشكالية الدراسة من مساهمة التطورات الحديثة لمهنة مراجعة الحسابات، إذ تمتاز هذه المهنة بالحساسية العالية نتيجة الخدمات الملقاة على عاتقها والتي تتطلب درجة عالية من الكفاءة العلمية والعملية، كما تظهر تساؤلات عديدة عن ماهية الدور الرئيسي الذي تلعبه الجهات والهيئات المهنية الدولية منها أو المحلية والاقليمية في تطويرها والارتقاء بها في كثير من الدول، والحد من الاعتداء عليها سواء كان الاعتداء تشريعياً أو كان مخالفاً لنصوص التشريعات أو غياب التعاون لتفعيل هذه التشريعات، وبذلك يمكننا صياغة إشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى توفر متطلبات نجاح الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في تطوير المهنة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية بفلسطين؟**

- وتتفرع عن هذه الاشكالية مجموعة من التساؤلات التي تمس كافة جوانب هذا البحث، ولعل أهمها ما يلي:
- ما مسؤولية الهيئات والمنظمات المهنية ودورها في النهوض بمهنة المراجعة؟
  - ما مدى توافق المنظمات والهيئات الدولية مع الهيئات المحلية في تطوير مهنة المراجعة؟
  - ما هي الآليات المعمول بها لضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية في تطوير مهنة المراجعة؟
  - ما دور الهيئات المهنية في تطوير استراتيجيات لتأهيل المراجع المهني والارتقاء بأدائه وفقاً لأعلى المستويات المهنية؟
  - ما مدى قدرة الهيئات المهنية على توفير حلول نظرية وعملية للمساهمة في التغلب على المشاكل والصعوبات التي تعاني منها المهنة في فلسطين؟

#### ٢- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في النظر إلى الدور التي تؤديه الهيئات والمنظمات المهنية المختلفة الدولية والمحلية التي تنظم مهنة المراجعة في مختلف دول العالم والوقوف على مدى توافر متطلبات النجاح الأساسية للهيئات العاملة في فلسطين من خلال الدور الذي تؤديه في سبيل النهوض بهذه المهنة إلى أعلى المستويات، إذ أن مهنة مراجعة الحسابات تقف على مفترق طرق بسبب التقدم السريع في

التكنولوجيا وتغير وقت وطريقة وصول المعلومات وتحليلها والتضارب الواضح في الأوضاع المالية والاقتصادية لمعظم دول العالم.

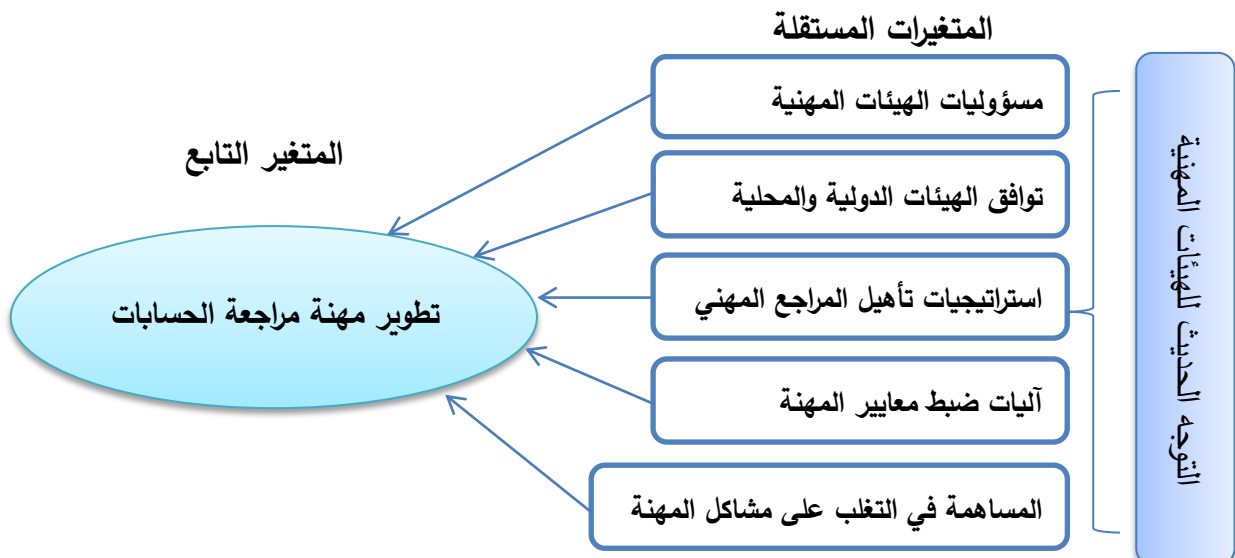
من جهة أخرى حظيت مهنة المراجعة بالاهتمام على المستوى الدولي، مما دفع الهيئات والمنظمات المحاسبية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من المعايير الدولية للاسترشاد بها في ممارسة المهنة، وقد نالت هذه المعايير اهتمام واسع من قبل الأكاديميين والمهنيين في دول عديدة من العالم، واعتبارها مرجعية لتحسين وتطوير مهنة المراجعة، ولذلك سوف يساهم هذا البحث في تقديم مادة إرشادية ودراسة توعوية لكافة العاملين والمهتمين بتطوير مهنة مراجعة الحسابات والهيئات المهنية المنظمة لهذه المهنة في فلسطين، وذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

### ٣- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على أهم المسؤوليات المنوطة بالمنظمات والهيئات المهنية في فلسطين ودورها في النهوض بمهنة المراجعة.
- معرفة مدى توافق المنظمات والهيئات الدولية مع الهيئات المحلية في فلسطين بتطوير مهنة المراجعة.
- دراسة وتحليل استراتيجيات وجهود الهيئات المهنية في تأهيل المراجع المهني والارتقاء بالمهنة وفقا لأعلى المستويات المهنية.
- تبيان الآليات المعمول بها لضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية للمراجعة في فلسطين.
- دراسة وتحليل مدى قدرة الهيئات المهنية على توفير حلول نظرية وعملية للمساهمة في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة.
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تطوير مهنة مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى تقديم بعض الارشادات للهيئات المهنية المنظمة للمهنة.

### ٤- نموذج ومتغيرات الدراسة



إعداد : (الباحثة، ٢٠١٩)

## ٥- فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

### الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية الثانية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافق الهيئات الدولية والمحلية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية الرابعة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية الخامسة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية السادسة:

يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية (مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، المشاكل والصعوبات المهنية) وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

### الفرضية السابعة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية ( الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة، التخصص).

## ٦- منهجية الدراسة

للإجابة عن إشكالية البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة من خلال الدراسة، سوف نعتمد على المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر الدراسة، إذ سيكون

المنهج التاريخي هو المتبع في تتبع تطور مهنة مراجعة الحسابات منذ نشأتها وتطورها التاريخي بشكل عام.

كما سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الإطار الفكري والنظري لمهنة المراجعة والهيئات المهنية المنظمة لهذه المهنة وسوف يأخذ هذا المنهج جانبا كبيرا من البحث إذ يهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري للموضوع.

بالإضافة إلى استخدام برنامجي الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) و(AMOS)، عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض الدراسة.

#### ٧- مجتمع وعينة الدراسة

**مجتمع الدراسة:** جميع الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين المتمثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية برام الله ونقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية بغزة، ويبلغ عدد مجتمع الدراسة ٩٣٥ مفردة، وتتوزع ما بين جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ومقرها رام الله وعددهم ٢٤٨ مفردة ([www.pacpa.ps](http://www.pacpa.ps))، ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ومقرها غزة وعددهم ٦٨٧ مفردة ([www.paas.ps](http://www.paas.ps)).

**عينة الدراسة:** أعضاء الهيئات المهنية بدءاً برئيسها والأعضاء التابعين لها والمحاسبين والمراجعين الذين ينتمون للهيئات، وعددهم (٢٧٣)، وقد تم احتساب حجم العينة المناسب باستخدام معادلات رياضية موضحة في الجانب التطبيقي للفصل الرابع.

#### ٨- دوافع اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب تعتبر مبررا لاختيار هذا الموضوع، تتمثل في الآتي:

- موضوع رسالة الدكتوراه هو توسع في نفس مجال رسالة الماجستير (مجال مراجعة الحسابات) والتي كان محتواها عن مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية إذ عالجت هذه الرسالة العديد من الاشكاليات التي تخص تدوير مراجع الحسابات ( the rotation of external auditor)، كتداعيات وجود فترة التهدئة (Cooling-off period)، والمصالح المالية المرتبطة (Related Parties Interests)، وممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وغيرها من المتغيرات التابعة للدراسة.

- تدريس مساق مراجعة الحسابات في الجامعات الفلسطينية كان دافعا كبيرا لاستكمال دراستي العليا في نفس المجال والرغبة الكبيرة في تقديم البحوث العلمية في هذا الميدان، والمساهمة في تطويره، لاسيما أن جامعاتنا لحد الآن لا تزال تحتاج لذوي الخبرة والكفاءة العلمية في هذا المجال.

- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في مراجعة الحسابات خاصة الدراسات الحديثة التي تضعها المجالات العلمية المحكمة والجامعات العربية والأجنبية.
- الاطلاع على الدور الذي تؤديه الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية ومساهماتها في تطوير مهنة مراجعة الحسابات يعطي اقناعاً بضرورة النهوض بهذه الهيئات ومساعدتها في حل المشاكل والصعوبات التي يمكن أن تواجهها المهنة، ومحاولة وضع إطار جديد لخلق التوافق بين الهيئات المهنية الدولية والهيئات المهنية المحلية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات.
- وضع نتائج وتوصيات تلامس الواقع الحقيقي لما آلت إليه الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين بعد دراسة تداعيات تطوير المهنة محلياً.

#### ٩- حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

##### الحدود الزمنية:

شملت هذه الدراسة تطورات مهنة مراجعة الحسابات على المستوى المحلي بالهيئات المهنية في فلسطين، وكانت الدراسة الميدانية محددة بالفترة الزمنية ما بين ٢٥ أكتوبر ٢٠٢٠ إلى غاية ٢٤ مارس ٢٠٢١، وتعتبر مدة طويلة نسبياً لظروف عمل الهيئات المهنية في ظل الوضع العام الذي نتج عن فيروس كورونا المستجد Covid-19.

##### الحدود المكانية:

شملت هذه الدراسة فلسطين، بقطاع غزة والضفة الغربية أي ما يُعرف بمناطق السلطة الفلسطينية من خلال توزيع قوائم الاستبيان على مجموعة من الأعضاء المختصين في الجمعيات والهيئات المهنية الفلسطينية، من أجل التعرف على جهودها في تطوير المهنة محلياً وفق التوجهات الحديثة التي تحدث في العالم.

##### صعوبات الدراسة:

قمنا بإعداد وتصميم استبيان إلكتروني إلى جانب الاستبيان الذي طُبِعَ للتوزيع يدوياً بُغية الوصول إلى أكبر عدد من أعضاء الهيئات المهنية للمراجعة الذين يقطنون في الضفة الغربية وذلك لصعوبة الوصول إليهم، وتم توزيع الاستبيان الإلكتروني عبر الواتس أب (WhatsApp) وعناوين البريد الإلكتروني وواجهتنا صعوبة عدم تعبئة الاستبيان من بعض أفراد العينة بسبب اختلاف نوعية أجهزة الهواتف الذكية لكل شخص مما نتج عنه عدم تمكنهم من فتح نموذج الاستبيان الإلكتروني، وتم التغلب على ذلك بواسطة إرشادهم للدخول إلى الاستبيان عبر متصفح الانترنت Google Chrome، أو فتحه من الرابط المرسل لهم عبر الإيميل.

١٠ - الدراسات السابقة

أولاً - الدراسات العربية:

١ - دراسة (زين، ٢٠١٩) بعنوان: تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية- دراسة عينة من مكاتب مراجعة الحسابات بالجزائر:

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى فاعلية مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية وذلك من خلال التعرف على واقع المهنة في الجزائر والتعرف على نظم المعلومات الإلكترونية وإيضاح التحديات والفرص التي تفرضها ومعرفة مدى التزام المراجع بالجزائر بالمتطلبات العملية للمراجعة. توصلت الدراسة إلى أن الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة بالجزائر لم تحدد إطار قانون واضح يسمح بممارسات مهنية تتصف بالكفاءة والفعالية بالمؤسسات التي تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية وأن أغلب المراجعين الخارجيين لا يلتزمون بالعناية المهنية اللازمة أثناء أداء ممارسة مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية. أوصت الدراسة بوضع إطار تشريعي واضح ينظم مسك المؤسسات لنظم المعلومات الإلكترونية العمل على وضع شروط تضمن العناية المهنية من محافظي الحسابات في أداء مهامهم وإنشاء معهد تكويني خاص بتكوين المراجعين، وأنه على الهيئات المهنية أن تعمل على تكييف مهنة المراجعة بما يتماشى والمعايير الدولية.

٢ - دراسة (بهلولي، ٢٠١٧) بعنوان: أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين:-

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، والتعرف على الإصلاحات التي تشهدها المهنة وتحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في ذلك. توصلت الدراسة إلى أن اهتمام الهيئات بمعايير التدقيق الدولية لا يقتصر على الاتحاد الدولي للمحاسبين بل على الهيئات العربية أيضاً وعلى رأسها الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وأن التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية. أوصت الدراسة باستقلالية الهيئات المشرفة على التدقيق وجعلها غير تابعة للسلطة العمومية والاهتمام بفترة التكوين النظري وفترات التبرص، وضرورة الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين لجعل ممارسة المهنة تأخذ طابع مهني والالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي.

٣ - دراسة (ديلمي، ٢٠١٧) بعنوان: نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية- دراسة حالة الجزائر:

هدفت الدراسة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ومحاولة ترفيقته من خلال معالجة الآليات والمعايير الداعمة لتحسين أداء خدمات المراجعين بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية وتحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي. أظهرت نتائج الدراسة بأن مهنة المراجعة في الجزائر تحتوي على إطار تطبيقي يحدد الخطوات العملية التي يجب على المراجع اتباعها لكنها تعاني من بعض المشاكل كافتقارها لمعايير

متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل علمية المراجعة كما أن معايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة لا تتضمن الإرشادات اللازمة لكيفية استخدام أسلوب المعاينة. أوصت الدراسة بضرورة العمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر والاهتمام بالهيئات والمنظمات المهنية ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة وإنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في عملية تسيير العلاقة بين أصحاب المؤسسة محل المراجعة والإدارة والمراجعين.

٤- دراسة (مفتاح، ٢٠١٧) بعنوان: الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات من خلال دراسة ميدانية على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات في مدينة بنغازي والبالغ عددهم ٣٠ مراجع حسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تواجه مهنة المراجعة تتعلق بالتنظيم القانوني للمهنة وعلاقة المراجع بالإدارة وضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعين، كما أوصت الدراسة بضرورة زيادة تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين بما يمكنها بالدور المناط بها والعمل على دعم استقلالية مراجع الحسابات وتوفير الحماية اللازمة له من أي إجراء تعسفي يمارس عليه من قبل الإدارة.

٥- دراسة (زوهري، ٢٠١٥) بعنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر:

تناولت هذه الدراسة مفهوم التدقيق المالي في إطاره الدولي ووضحت أهم الانجازات المتعلقة بالمجال المحاسبي والمالي والتدقيقي من خلال النموذج الدولي المتمثل في مختلف المعايير ووضعت الدراسة مجموعة من التوصيات كان أهمها أن الإفصاح المحاسبي ذا أهمية بالغة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي لسنة ٢٠١٠ نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية كما أن حرص المؤسسات على تطبيق معايير التدقيق الممتهنة من طرف المتخصصين والمؤهلين سيمكنها من تجنب أي اختلالات أو هفوات مالية ومحاسبية.

٦- دراسة (شريقي، ٢٠١٣) بعنوان: التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية:

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام للدراسة، الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة ودستور وآداب السلوك المهني، وتم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

٧- دراسة (اللهبي وخلف، ٢٠١٣) بعنوان: نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق

هدفت الدراسة إلى توضيح واقع ودور الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في جمهورية العراق في تحقيق جودة التدقيق وتحديد المعوقات التي حالت من دون تحقيق فاعلية رقابة الجودة على مكاتب مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية. توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها عدم وجود معيار لرقابة الجودة يلزم تنفيذه من قبل مراقبي الحسابات وضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ورقابة المحاسبين والمدققين ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية. قدمت الدراسة عدة توصيات منها ضرورة إصدار معيار رقابة الجودة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وإنشاء وحدة تنظيمية لرقابة الجودة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وتفعيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بما يواكب التطورات التي حدثت في المهنة.

٨- دراسة (العيساوي والعاني، ٢٠١٠) بعنوان: العوامل المؤثرة في نشوء وتطور مهنة التدقيق - حالة العراق:

هدفت الدراسة لتحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر في نشوء وتطور مهنة التدقيق دوليا ومحليا ومن بين هذه العوامل انفصال الملكية عن الادارة ونشوء أسواق رأس المال ونشوء المنظمات المهنية والتطور المحاسبي وتلبية حاجات الدائنين وغيرها من العوامل في العراق. توصلت الدراسة إلى استنتاجات كان أهمها أن العوامل الأكثر تأثيرا في نشوء وتطور المهنة هو وجود اطار قانوني ينظم هذه المهنة وكذلك دور الجهات والمنظمات المهنية، وخلصت الدراسة إلى وجود ضعف في دور العوامل الملازمة لمهنة التدقيق مثل التعليم الأكاديمي والمنظمات المهنية العراقية فيما يتعلق بالبحوث والدراسات والتعليم المستمر لممارسي المهنة وتركز اهتمام مهنة التدقيق في العراق لتلبية التشريعات القانونية بصورة أوسع من العوامل الأخرى مثل (قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات لسنة ١٩٩٧).

٩- دراسة (البشاري، ٢٠٠٧) بعنوان مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية السودان والمملكة العربية السعودية:

هدفت الدراسة إلى توضيح واقع التنظيم والتعليم لمهنة المحاسبة والمراجعة في كل من جمهورية السودان والمملكة العربية السعودية ودراسة الهيئات والجمعيات المهنية التي تنظم المهنة في البلدين وتطرقت الدراسة إلى النظر في مستقبل المهنة والتحديات التي تواجهها متمثلة في التكنولوجيا والعولمة مشيرة إلى سبل تحسين فعالية المهنة. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة افتقار مهنة المراجعة في جمهورية السودان وجود نظرية تعبر عن الاطار العام كما أن القوانين المنظمة للعمل المهني تعاني من قصور وبالأخص الجهات المهنية واللجان التي لم تباشر عملها حتى الآن. أما في المملكة العربية السعودية فقد أوصت الدراسة بإعادة النظر في نصوص القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالمهنة من قبل الأجهزة المختصة لمعالجة نواحي القصور والتغلب على الثغرات الموجودة وتدعيم مقومات المهنة والارتقاء بها.

١٠- دراسة (الحلبي، ٢٠٠٦) بعنوان: المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة- دراسة ميدانية:

هدفت الدراسة إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة وذلك بتحديد متغيران هما درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً، ومدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية، وقد اختيرت عينة من ٢٠ قائمة مالية عائدة لمختلف الشركات الخاصة (تضامنية ومساهمة). توصلت الدراسة إلى أنه إذا أرادت مهنة المراجعة تحقيق إحدى وظائفها الاجتماعية والتي تتجلى في زيادة مصداقية القوائم المالية فإن على المراجعين أن يحسنوا من مستوى أدائهم وأن يخفضوا من حالات الاخفاق التي تواجهها المهنة اليوم، وأوصت الدراسة بضرورة تقوية نظام الرقابة الداخلية عن طريق توضيح إجراءات ودور الرقابة الداخلية بين مختلف الأنشطة التنفيذية، والاهتمام بملاحظات القائمين على أعمال المراجعة عند إعدادهم تقارير المراجعة السنوية والتدريب المستمر وإعداد الدورات المهنية للمراجعين، والاعتماد على البيانات المالية وغير المالية وزيادة الاهتمام بالمعلومات النقدية وتطوير التعليمات والإجراءات الضريبية بما يتناسب وطبيعة عمل الشركات في سوريا.

ثانياً - الدراسات الأجنبية:

### 1- دراسة (Elshandidy, Eldaly and Abdel-Kader, 2021) بعنوان Independent oversight of the auditing profession: A review of the literature

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات السابقة حول تطوير الرقابة المستقلة ودور الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في تطوير مهنة المراجعة. استنتجت الدراسة بأن وجود هيئات مهنية للمراجعة يساهم في تعزيز أسواق رأس المال من خلال إضافة المزيد من المصداقية للمعلومات المنشورة، وتطبيق العديد من الهيئات المهنية مناهج مختلفة للرقابة المستقلة على أعمال المراجعة في بلدان مختلفة كالولايات المتحدة ومصر، بينما تقوم السلطات المحلية المستقلة للمراجعة في بلدان أخرى بالإشراف على شركات المراجعة الكبرى والتي تقوم بمراجعة الحد الأدنى من كيانات المصلحة العامة، في حين يتم الإشراف على شركات المراجعة الأصغر من قبل الهيئات المهنية المحلية، ويطبق هذا النهج في بريطانيا وأستراليا. أوصت الدراسة بضرورة أن يكون لدى الهيئات المهنية للمراجعة الحد الأدنى من الجودة في أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها.

### 2- دراسة (Macve, 2021) بعنوان Alternative lenses for viewing how China has built its accounting and auditing profession

هدفت هذه الدراسة إلى عرض كيفية بناء الصين لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال استعراض بعض الأساليب النظرية التي تم تبنيها لفهم إنجازات الهيئات المهنية الصينية والتحديات التي تواجهها في المستقبل. استنتجت الدراسة بأنه تم إنشاء وتطوير المهنة بشكل فعال من "أعلى لأسفل" في أقل من ٢٥ عاماً على عكس النهج الأمريكي والبريطاني والذي طور المهنة من "أسفل لأعلى" على مدى

قرن ونصف مما يدل على أن الهيئات المهنية للمراجعة في الصين قد نجحت في وضع استراتيجيات تطوير صحيحة من خلال المراحل الثلاثة وهي استقدام الخبرات الأجنبية، بناء مهنة مراجعة موحدة وتطوير القدرة على تحدي المنافسين الأجانب وتحويل المنافسين الأجانب إلى شركات مراجعة صينية. تتمتع مهنة المراجعة في الصين الآن بتأثير عالمي متزايد بسبب مساهمتها المباشرة في هيئات وضع المعايير الدولية بما في ذلك IASB و IFRS لاسيما أن لديها قائمة واضحة بالإصلاحات المحاسبية الفاشلة أو المخيبة للأمال في البلدان النامية، وفي هذا الصدد فإن تطور المهنة يتناسب مع نفوذ الصين المتنامي في النطاق الأوسع للمؤسسات المالية.

### 3- دراسة (Juric, O'Connell, Rankin & Birt, 2018) بعنوان **Determinants of the Severity of Legal and Employment Consequences**

بحثت هذه الدراسة في تأثير هيئة الأوراق المالية (SEC) لإجراءات تطبيق وتعزيز والتحقق من الأفراد الذين يحملون محاسب معتمد - قانوني، وأثبتت الدراسات السابقة أن معظم الشركات التي تتعرض للتقاضي لم تأخذ بعين الاعتبار المحددات والعواقب القانونية لتوظيف المحاسب القانوني، وتم استخدام 262 عينة ممن يحملون CPA. خلصت الدراسة إلى أن معظم الخروقات التي تحدث من قبل المحاسب القانوني تتعلق بالإيرادات والدخل أو الأرباح كما أكدت النتائج بأن هناك عواقب وخيمة للمحاسب القانوني فيما يتعلق بشروط توظيفه من قبل الهيئة، كما أثرت نتائج هذه الدراسة على الممارسين في المهنة وعلى المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

### 4- دراسة (Anderson, 2017) بعنوان **4 Keys to the Future of Audit**

أوضحت الدراسة بأن مهنة المراجعة تمر بمفترق طرق مهم ويجب الأخذ بإحدى الحلين إما المحافظة على الوضع الراهن وعدم القيام بشيء أو أن تصبح مهندسين لمستقبلنا وربطت الدراسة التحديات الأكثر إلحاحا التي تواجه مهنة المراجعة في أربع فئات رئيسية هي: الجودة والابتكار والموهبة والأهمية وبينت تأثير كل من هذه التحديات على المهنة اليوم وكيفية إعادة تصميم الحلول لهذه التحديات التي يمكنها تحويل عمليات مراجعة المستقبل. وخلصت الدراسة إلى ضرورة تشكيل رؤساء لشركات المراجعة ذو كفاءة وذكاء ومرونة وابداع، كما يجب على المعنيين بتطوير المهنة خلق ثقافة ترحب بالتحديات التي تواجه الوضع الراهن وتستفيد من التكنولوجيا والانتشار الهائل للمعلومات المتاحة وخلق مشهد جديد للتقارير المالية.

### 5- دراسة (Forbes insights, 2017) بعنوان: **Future Role Of Audit- A More Insightful Audit For A More Complex World**

أظهرت الدراسة الحاجة إلى تطور المراجعة بناءً على طلب اللجنة العالمية للسياسات العامة (Global Public Policy Committee- GPPC) إذ أجريت هذه الدراسة بحثية لاستكشاف دور المراجعة المستقبلية من منظور أصحاب المصلحة لمهنة التدقيق، وكان أحد الأدوار التي تم اقتراحها هو أن تتطور المراجعة لتقدم رؤى أكبر حول أداء الشركات ونقاط القوة والمخاطر فيها، لم تتناول الدراسة

تحديات التنفيذ بشكل مباشر (التكلفة، مخاطر الالتزام، المعايير الموضوعية، قبول العميل) حتى لا يتم تقييد الحوار حول ما يجب أن يكون عليه الدور المستقبلي لمراجعة الحسابات. توصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير مهنة المراجعة تلبية لمتطلبات العالم الأكثر تعقيداً يوماً بعد يوم، ووجوب أن يلقي المراجع نظرة أعمق على أداء الشركة ومخاطرها. واستنتجت الدراسة بأن أصحاب المصالح يشعرون بالسعادة عندما تكون مهنة المراجعة أكثر استباقية ويجب أن تتحرك المهنة بسرعة لهذا النداء من أجل التغيير.

#### **6- دراسة (Löhlein, 2016) بعنوان: Guarding the Guardians- Essays on Audit Regulation**

هدفت هذه الدراسة تحليل تنظيم مهنة المراجعة من خلال مناقشة معايير المراجعة وتطويرها والدور الذي تلعبه الهيئات المهنية في تكوين وتنظيم المهنة. توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتم مراجعتها مراجعات حكومية عالية الجودة وأقل عرضة لتلقي عقوبات (SEC) وأقل انتهاكا لمعايير المراجعة الدولية، وأن الإشراف على نظام رقابة المراجعة الأوروبية يؤدي للاستقلال التنظيمي أي أن استقلالية أنظمة الرقابة على المراجعة هي الشرط الأساسي لاستعادة ثقة الجمهور في عمليات المراجعة، ووجود فجوة واضحة بين البلدان التي تتمتع بسلطات رقابة مستقلة قوية نسبياً مثل إيطاليا ولوكسمبورغ والتي لا تزال تحتفظ على هيئات محاسبية لها تأثير تنظيمي، وأوصت الدراسة القيام بتقييم شامل للجودة كل فترة زمنية محددة وإصلاح هياكل الرقابة الخاصة بمهنة المراجعة، والاحتفاظ بكفاءات تنظيمية بعيدة المدى.

#### **7- دراسة (Lombardi, and others, 2015) بعنوان: The Current State and Future of the Audit Profession**

هدفت هذه الدراسة لتوضيح الوضع الحالي والمستقبلي لمهنة المراجعة من خلال دراسة آراء مجموعة من الخبراء على الوضع الحالي لمهنة المراجعة وعلى كيفية عمل هذه المهنة ومدى إمكانية تطويرها في العقد المقبل من الزمن، وتضمن اجماع الخبراء المنبثق من الدراية زيادة أتمتة إجراءات المراجعة، والبيانات المالية التنبؤية، والمراجعة المستمرة والحفاظ على النظرة العامة العالمية لمعاملات المراجعة. خلصت الدراسة إلى أن المهنة ككل قد انتقل إلى بيئة لا ورقية وسلطت الضوء على ثلاثة مجالات رئيسية هي نموذج المراجعة والتكنولوجيا، الأتمتة والتعليم، إذ تطورت مهنة المراجعة الدورية التقليدية إلى المراجعة الإلكترونية وتطبيق الإجراءات التحليلية. وأوصت الدراسة بضرورة التدريب الإضافي للمراجعين القدامى ليواكبوا عصر التكنولوجيا الحالي مع التحفظ بأن المراجع لا يمكن أن يكون حكمه دقيقاً إذا كانت عملية صنع القرار آلية بالكامل.

#### **8- دراسة (WORLD BANK GROUP, 2014) بعنوان: Current Status of the Accounting and Auditing Profession in Asian Countries**

بينت الدراسة بأن رابطة دول جنوب شرق آسيا (ASEAN) تعمل من أجل تحسين التكامل لمهنة مراجعة الحسابات من خلال التنسيق التنظيمي والحد من الحواجز التجارية وتعزيز تنقل المراجعين بين البلدان، وتم إعداد هذه الدراسة بالتعاون مع منظمة محاسبة اقليمية رئيسية تابعة للاتحاد الآسيوي

(AFA) للمساعدة في عملية التنسيق من خلال توفير حقيقة الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة والمراجعة في كل بلد وتحديد مجالات الاختلاف الرئيسية والعوامل التي تحد من سد (فجوة التطور - Development Gap) في كل دولة. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها تعزيز تنمية القدرات المستدامة لمهنة المحاسبة والمراجعة عبر البلدان الأعضاء في جنوب شرق آسيا، وضرورة مساعدة البلدان (الأقل نمواً) في توجيه الإصلاحات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار وتقديم المساعدة الفنية والدعم المالي. وأوصت الدراسة بضرورة أن تنتظر (AFA) في تسهيل إنشاء آلية لضمان جودة مراجعة صارمة خاصة بالبلدان الأقل نمواً.

## 9- دراسة (Manuzi, 2013) بعنوان: **The Role and Structure of Professional Bodies: Current and Future Challenges**

هدفت الدراسة إلى توضيح دور الهيئات المهنية في وضع استراتيجيات لضمان استمرار أهميتها ومساهمتها في الأسواق والمصلحة العامة، وأظهرت الفوائد التي تعود على الهيئات المهنية من تحديد رؤية استراتيجية لتطويرها على المدى الطويل، وتحليل الاتجاهات الهيكلية وتحديد الخطوات الواجب اتخاذها لتلبية الاحتياجات المتغيرة للممارسين والأسواق والهيئات التنظيمية. توصلت الدراسة إلى أن الهيئات المهنية تكافح للحفاظ على ملائمتها ومصداقيتها عن طريق تخطيط الموارد الفعالة والاستثمار في تطوير البنية التحتية، كما استنتجت الدراسة أن الهيئات المهنية تستطيع الحفاظ على أهميتها عن طريق تطوير التنظيم الداخلي وقاعدة الأعضاء والمنتجات والعلاقات مع الجهات الفاعلة الأخرى في السوق والسلطات العامة، وتساعد هذه الهيئات على اجتذاب الوافدين الجدد إلى المهنة والاحتفاظ بهم، وأوصت الدراسة بتعزيز الإدراك بأهمية الهيئات المهنية وتطوير خدماتها، والتمسك بالتعاون بين الهيئات المهنية عبر الحدود مع الاعتماد على جوهر يستند إلى المعايير الدولية.

### ■ الفجوة البحثية:

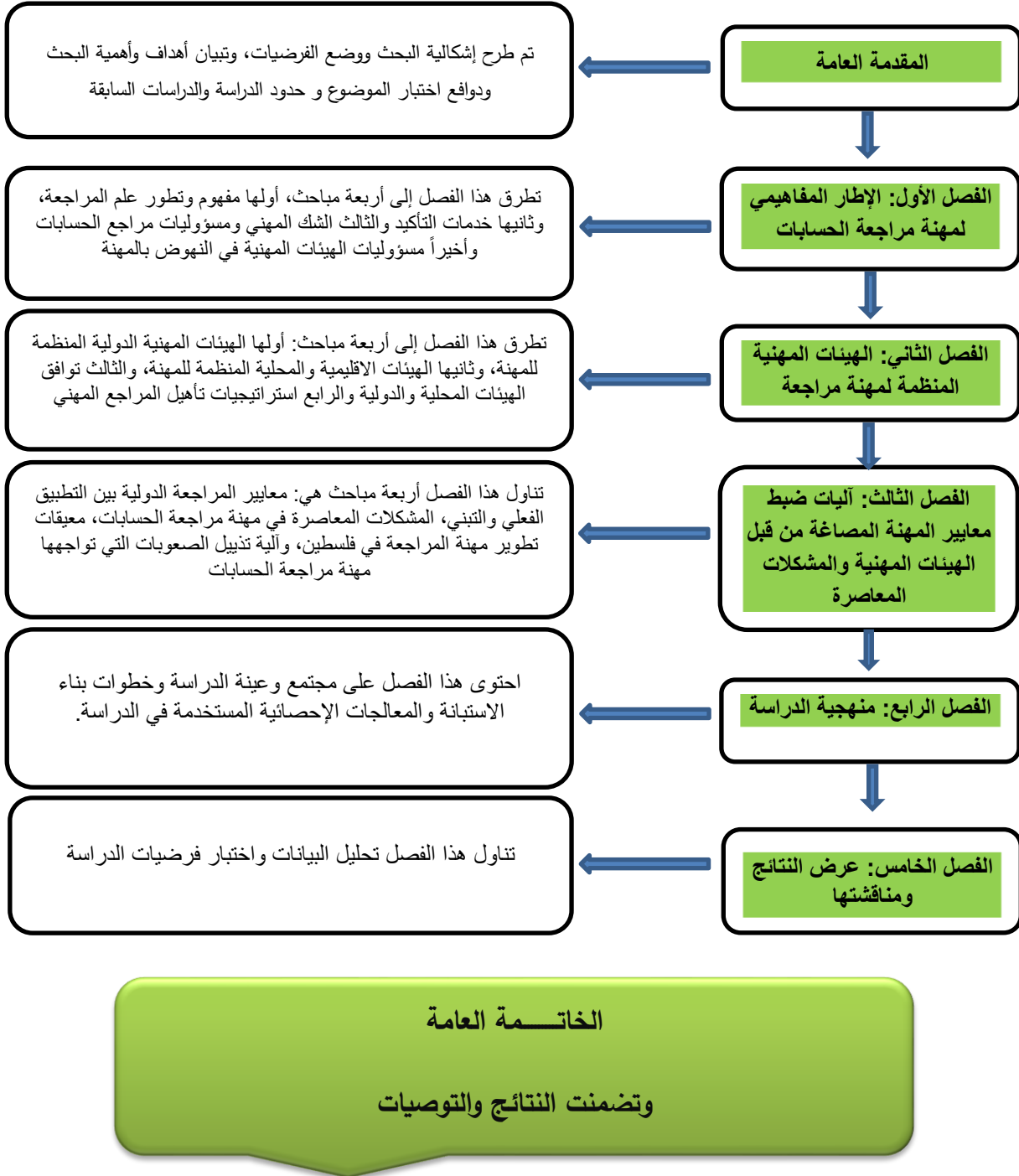
من خلال استعراض الدراسات العربية والأجنبية السابقة ننق مع هذه الدراسات في مواضيعها الرئيسية والتي كان هدفها العام تطوير مهنة مراجعة الحسابات من خلال الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية للمراجعة، إلا أن دراستنا الحالية تختلف عن هذه الدراسات في عدة جوانب إذ تضمنت ربط مشكلة الدراسة المتعلقة بمدى توفر متطلبات نجاح الهيئات المهنية في تطوير المهنة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية في فلسطين بالمتغيرات المعاصرة للمسؤوليات والاستراتيجيات وآليات التوافق الدولي وضبط المعايير والمشكلات المهنية الحديثة، وتعتبر دراسة هذه المتغيرات توجهاً حديثاً، وتم تناولها من زوايا مختلفة ويحاكي البيئة المهنية الفلسطينية على وجه الخصوص.

وعالجت هذه الدراسة فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير المهنة وخصّصت لتشمل كلا من نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية وجمعية مدققي الحسابات القانونيين، وشمول عينتها لجميع أعضاء الهيئات المهنية في فلسطين وتعدد أدوات تحليل البيانات لاستخدام برنامجين احصائيين هما SPSS و AMOS، واستخدام المنهج الوصفي التحليلي.



## 12- الهيكل العام للبحث

تم إعداد هيكل البحث في أربعة فصول، تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة والشكل التالي يوضح ترتيب الفصول، ومضامين كل فصل.



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

## الفصل الأول

### الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات

ويتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : مدخل عام حول مراجعة الحسابات

المبحث الثاني: خدمات التأكيد - امتداد مستقبلي لخدمات المراجعة

المبحث الثالث: الشك المهني ومسؤوليات مراجع الحسابات

المبحث الرابع: مسؤوليات الهيئات المهنية في النهوض بالمهنة في ظل معايير المراجعة

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات

## تمهيد

تعتمد إدارة المشروع اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية لتضع خططها وتراقب أدائها وتقيّمه، ومن هنا جاء الحرص على أن تكون هذه البيانات مراجعة حسابياً من قبل هيئة فنية خارجية محايدة، أو شخص طبيعى محايد، يقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق ويبيدي رأيه حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة، وسوف يترتب على ذلك خدمة المؤسسات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة في مجالي الاستثمار والتمويل.

وُبغية تحديد الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات توجب علينا تناول عدة عناصر، بدءاً بعرض لتاريخ ومراحل تطورها عبر الزمن، ثم إعطاء مفهوماً للمراجعة وتحديد أهميتها وأنواعها وأهدافها وبعد ذلك تم التطرق إلى مسببات الحاجة لظهور المراجعة والعوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى مراجعة الحسابات ووصولاً إلى نظريات الحاجة للطلب على المراجعة ومكوناتها.

**المبحث الأول: مدخل عام حول مراجعة الحسابات**

لقد تطورت مهنة مراجعة الحسابات تطوراً كبيراً في الآونة الأخيرة بسبب التطور الهائل في عالم الأعمال التجارية كانتشار الشركات المساهمة والشركات متعددة الجنسيات وما نتج عنها من انفصال بين أصحاب رؤوس الأموال أو المصالح المالية وبين القائمين بالإدارة على تلك الشركات، وزاد من أهمية هذه المهنة تعدد الأطراف التي تعتمد على خدمات مراجع الحسابات وبخاصة تقاريره المنشورة وما تحويه من بيانات تُهم مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرون ورجال الاقتصاد وهيئات الاقراض ونقابات العمال والوزارات الحكومية المختلفة وغيرها.

**المطلب الأول: مفهوم وتطور علم مراجعة الحسابات**

ساعدت التكنولوجيا المعاصرة والتطور الاقتصادي إلى مزيد من التوضيحات عن تطور مهنة المراجعة ومفهومها وزيادة أهميتها وفي هذا المطلب سنتطرق إلى هذه العناصر بشيء من التفصيل.

**١- تطور مهنة المراجعة:**

مرت مراجعة الحسابات منذ ظهورها حتى اليوم بعدة مراحل ساهمت في ترسيخ المفهوم والأهداف والإجراءات العامة للمراجعة يمكن تحديدها كما يأتي (درغام ومطير، ٢٠٠٨: ٥٥-٥٦):

**المرحلة الأولى:** ظهرت مهنة المراجعة في الفترة قبل عام ١٥٠٠م، والتي كان يستمع فيها المراجع إلى الحالات التي تعرض عليه، حتى أن اسمه (Auditor) اشتق من الكلمة اللاتينية وهي (Audire) بمعنى يستمع، وانصب الاهتمام الأساسي للمراجعة في تلك الفترة على منع التزوير من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانتهم.

**المرحلة الثانية:** تقع هذه المرحلة بين عام ١٥٠٠م حتى ١٨٥٠م، ظهر في بدايتها تفسير لاستخدام أسلوب القيد المزدوج من طرف الإيطالي (لوكا باشيولي)، وقد كان هذا الأسلوب مطبقاً من قبل، كما انصب هدف المراجعة خلال هذه الفترة على حماية الممتلكات وأهمها النقدية والبضاعة مع توجيه بعض الاهتمام لمنع واكتشاف الأخطاء والغش.

**المرحلة الثالثة:** تأتي المرحلة الثالثة التي تقع في الفترة ما بين عام ١٨٥٢م حتى ١٩٠٥م، والتي تميزت بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية، وظهرت الحاجة إلى وجود اتحاد لمهنة المراجعة، وانصب الهدف الأساسي للمراجعة على اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعهما، مع توجيه بعض الاهتمام لفحص نظام الرقابة الداخلية، من خلال الطرق المحاسبية المستخدمة، واستخدام أسلوب الفحص بالعينة على نطاق محدود بعد أن كان الأسلوب السائد في المراجعة هو الفحص التفصيلي لجميع العمليات.

**المرحلة الرابعة:** كانت المرحلة الرابعة لتطور المراجعة في الفترة ما بين عام ١٩٠٥م حتى ١٩٣٣م، وانصب الهدف الأساسي للمراجعة في هذه الفترة على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي،

وبدأ الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وإعداد برنامج لعملية المراجعة مع تغيير أسلوب المراجعة بشكل كبير من المراجعة التفصيلية إلى استخدام أسلوب العينة.

**المرحلة الخامسة:** جاءت هذه المرحلة في الفترة من ١٩٣٣م حتى ١٩٤٠م، تميزت بالتطور الواضح في أهداف وأساليب المراجعة، وأصبح الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كنظام مستقل عن النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة، وأصبح أسلوب الفحص بالعينة هو القاعدة وليس الاستثناء، كما ظهرت أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

**المرحلة السادسة:** تميزت هذه المرحلة من مراحل تطور المراجعة وهي بعد عام ١٩٤٠م، باعتبار إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية هو الهدف الأول والرئيسي للمراجعة، وازداد الاهتمام على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، بالإضافة إلى ظهور ما يسمى بالمراجعة الاجتماعية والبيئية.

من خلال استعراض مراحل تطور مهنة المراجعة، يتضح أن التطور فيها أخذ اتجاهين هما:

- الاتجاه الأول وهو الاتجاه الرأسي، وذلك برفع كفاءة المراجعة دون توسيع لمجالها ومن خلال الاستعانة بالأساليب المتطورة مثل الحاسوب، العينة الإحصائية، التحليلات المالية وبحوث العمليات.
- الاتجاه الثاني وهو الاتجاه الأفقي، من خلال توسيع مجال المراجعة وعدم الاقتصار على شكلها التقليدي القائم على المراجعة الحسابية والمستندية للدفاتر والسجلات وإبداء الرأي الفني المحايد، إلى أداة لتوفير المعلومات لخدمة أطراف متعددة منها إدارة المؤسسة كما ظهرت المراجعة الاجتماعية والبيئية التي تهتم بتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات.

## ٢- مفهوم مراجعة الحسابات:

مراجعة الحسابات هي مجموعة من الاجراءات والعمليات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأيهم المهني بخصوص القوائم المالية، ولا بد أن يكون لدى القائمين على مهنة المراجعة المعرفة العلمية والمهنية الكافية قبل ممارسة المهنة، وقد تناول العديد من الكُتاب والباحثين مفهوم مراجعة الحسابات، ونوجز بعض هذه التعاريف فيما يلي:

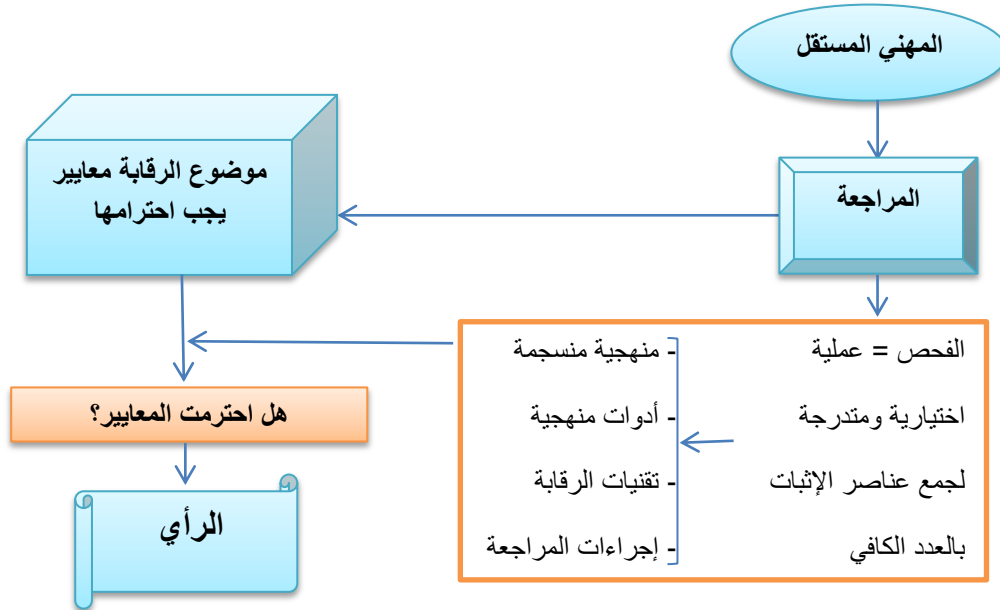
**مراجعة الحسابات (التدقيق)** هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصاً حسابياً والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد مستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة (زريقات وآخرون، ٢٠١١: ١٩)، كما عُرفت المراجعة بأنها "فحص انتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي اتبعت تلك المعلومات" (بوتين، ٢٠٠٥: ١١)، أما (صديقي وطواهر) فقد وضعاً تعريفاً آخر للمراجعة إذ حددا بأن "المراجعة هي اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية

ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة" (صديقي وطواهر، ٢٠١٠: ١٠)، وعرفها (Boynton, et. al., 2006: 15) بأنها "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".

كما عرف (الوقاد ووديان، ٢٠١٠: ١٧) مراجعة الحسابات بأنها "فحص القوائم المالية ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة".

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية" (الصبان، ١٩٩٠: ١٨).

الشكل رقم (١-١): ملخص لتعريف المراجعة



المصدر: Burlaud et. al., (Comptabilite et audit: manuel & applications), editions foucher, Vanves, 2008/ 2009, p. 442

يتضح من خلال الشكل السابق، أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وأن هذا الرأي ينصب حول مدى انسجام المؤسسة للمعايير المعتمدة وتطبيقها في إعداد القوائم المالية عن طريق فحص المراجع للسجلات والدفاتر يتخلله جمع لأدلة الإثبات الكافية والملائمة ويستخدم أثناء عملية الفحص الميداني العديد من الأدوات والتقنيات والإجراءات.

أما المراجعة بمعناها المهني فهي عبارة عن "عملية منهجية منظمة systematic process للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة إثبات الخاصة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية وتحديد مدى تمشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة" (لطي، ٢٠٠٥: ٣).

ولعل أهم عناصر وأركان المراجعة التي تتضح من التعريفات السابقة يمكن أن نوجزها في النقاط التالية:

- أنها عملية منتظمة تفحص أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق اتخاذ مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال برنامج مراجعة وخطوات مدروسة يتبعها المراجع.
- تتعلق بجمع وتقييم أدلة إثبات، إذ تعتبر هذه الأدلة جوهر عملية المراجعة، ويجب على المراجع أن يحتفظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.
- مرتبطة بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وتدعم هذه الحقائق السجلات المحاسبية للمؤسسة المراد مراجعة حساباتها.
- التأكد من درجة تطابق الحقائق مع المعايير الموضوعية، والمعايير مجموعة قواعد وإرشادات يستخدمها المراجع لإصدار حكمه الشخصي.
- توصيل النتائج لمستخدمي القرار والأطراف المعنية، ويتم ذلك عن طريق تقرير المراجع والذي يعده بعد الانتهاء من مهامه.

من سردنا للتعريف السابقة لمراجعة الحسابات نجد بأنها تشتمل على العناصر التالية:



وعرف (جربوع، ٢٠٠٠: ٧) الفحص، التحقيق والتقرير كما يلي:

- **الفحص:** ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

- **التحقيق:** يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضع المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

- **التقرير (إبداء الرأي):** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي المراجع في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل

لوضعية المنشأة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق، فالنقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة.

ويتضح مما سبق بأن وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان يهدفان لتمكين المراجع من إبداء رأيه عن الأحداث المالية وسلامة القياس الكمي وإعطاء الصورة الحقيقية والسليمة لنتيجة أعمال المنشأة، ويُعتبر التقرير النتيجة النهائية لعمل المراجع، بعد أن يتوفر لديه مستوى عالي من الثقة المعقولة وليس المطلقة بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة خالية من أية أخطاء جوهرية.

### ٣- أهمية مهنة مراجعة الحسابات:

إن أهمية مراجعة الحسابات تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات عديدة ذات مصلحة بالمنشأة محل المراجعة، سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد هذه الأطراف على البيانات المالية التي تفصح عنها المنشأة لاتخاذ قراراتها ورسم خططها المستقبلية، حيث أنه كلما كبر حجم المنشأة وزاد عدد مستخدمي البيانات المالية كلما أضحت مهنة المراجعة أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك يتمثل دور مراجع الحسابات في أنه يضيف قيمة للمعلومات التي تنتج من النظام المحاسبي للمنشأة لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، وبالتالي التخفيض من (خطر المعلومات) الذي ينتج عن صعوبة الوصول المباشر للمعلومات والتحيز من قبل معد المعلومات والحجم الكبير للمعلومات (جمعة، ٢٠٠٩: ٣٦-٣٧).

وتصنف الأطراف المستفيدة من المراجعة ضمن المجموعات التالية (الصباغ، ٢٠٠٨: ١٠-

(١١):

أ- الإدارة: إن مراجعة الحسابات تعمل على توفير المعلومات الموثوق فيها والتي تحتاجها الإدارة لمراقبة أنشطة المنشأة المختلفة، وفي اتخاذ القرارات على أساس سليم، كما تؤدي إلى تحسين أنظمة الرقابة وتقليل احتمالات وقوع الغش أو التلاعب أو الأخطاء، ويوفر تقرير مراجع الحسابات الخارجي مقياساً سليماً يتم الاعتماد عليه في تقييم كفاءة الإدارة.

ب- المستثمرون والمحللون الماليون: تعتمد هذه الفئة على البيانات المالية والحسابات الختامية التي تم مراجعتها، من أجل اتخاذ قراراتهم المتعلقة بكيفية وتحديد مجالات الاستثمار الملائمة.

ج- أصحاب حقوق الملكية: وتعتمد هذه الفئة على تقرير المراجع الخارجي للاطمئنان إلى مدى دقة وسلامة الحسابات الختامية والميزانية وعدالة إفصاحها عن نتيجة أنشطة المنشأة ومركزها المالي.

د- الإدارة الضريبية: توفر الحسابات التي تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل قدراً كبيراً من الثقة والاطمئنان لموظفي الإدارة الضريبية وذلك عند تحديد وعاء الضريبة.

هـ- البنوك والدائنون والموردون: تعتمد هذه الفئة على البيانات المالية المنشورة والمعتمدة من قبل المراجع الخارجي في التحقق من مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها تجاههم وعليه يتم اتخاذ قرار بمنحهم الائتمان من عدمه.

و- **العمال ونقاباتهم:** تعتمد هذه الفئة على وجود مراجعة الحسابات للتحقق من حسن سير أعمال المنشأة، والاطمئنان إلى استمرارها وعدالة نصيبهم في الربح، والتفاوض مع أصحاب الأعمال فيما يتعلق برسم سياسة الأجور والتوظيف.

ز- **أجهزة التخطيط والمتابعة والرقابة على المستوى القومي:** تعتمد هذه الأجهزة على المعلومات التي خضعت للمراجعة لإجراء أعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء مثل وزارة التخطيط والاقتصاد والمالية، أما الهيئات الحكومية فتعتمد على القوائم المراجعة في أغراض كثيرة مثل التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار (أبو رقة والمصري، ٢٠١٤: ١٥).

وكقاعدة عامة يجب أن تكون عمليات المراجعة دائماً تقييماً مستقلاً يشمل درجة من التحليل الكمي والنوعي، في حين أن التقييم ينطوي على نهج أقل استقلالية وأكثر تشاوراً، ولا يزال الدستور السلوكي هو الذي يحكم عمل المراجع (Mukoro, 2015: 3).

### المطلب الثاني: أنواع وأهداف ومسببات ظهور الحاجة لمراجعة الحسابات

تنوعت أقسام مراجعة الحسابات إلى عدة أقسام تبعاً لعدة اعتبارات، كما تباينت أهداف المراجعة بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة ومهنة مراجعة الحسابات لن تتواجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، وفي هذا المطلب توضيح شامل لهذه التقسيمات.

#### ١- أنواع مراجعة الحسابات الرئيسية:

قسمت أنواع المراجعة إلى ثلاثة أقسام رئيسية حسب التقسيم الحديث للمراجعة، وقد تم تناول تعريفات مفصلة لكل نوع (الذنيبات، ٢٠١٥: ٢٩-٣٠):

**النوع الأول- مراجعة القوائم المالية:** وهي المراجعة الخارجية التي تم تعريفها في بداية هذا الفصل، حيث يكون الهدف منها هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبية، وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد لنتيجة الأعمال والتدفقات النقدية، وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول (وليس مطلق) عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية، ويقوم المراجع بالتأكد من مدى مساهمة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي النهاية يقدم تقريره إلى المساهمين في الشركات المساهمة العامة والخاصة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، وإلى من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى.

**النوع الثاني- مراجعة الالتزام (الإذعان):** هذا النوع من المراجعة يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة، وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة توجه تقارير المراجعة في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد، أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

**النوع الثالث- المراجعة التشغيلية:** هذا النوع من المراجعة يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المراجع ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحياناً المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء، ويقع تحت اختصاص المراجع الداخلي عادة، فهو يُعتبر بشكل أساس من أقسام المراجعة الداخلية، وتتناول المراجعة التشغيلية ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة للمنشأة وهي الاقتصادية والكفاءة والفاعلية: أما **الاقتصادية** فتعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة ( Doing things sheep)، وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل المنشأة من خلالها على الموارد اللازمة لها (بشرية ومادية)، أما **الكفاءة**، فتعني (Doing things right)، وتعبّر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات، أما **الفاعلية**، فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق الأثر المطلوب (Doing the right thing)، وحتى يقوم المراجع بتحقيق أهداف المراجعة التشغيلية بتقويم العمليات التشغيلية المختلفة، لا بد أن يقوم بتقويم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية كالأهداف والخطط والهيكل التنظيمي والنشاط المحاسبي وطرق التشغيل وغيرها.

من ناحية أخرى فأنواع المراجعة متعددة، حسب المعيار أو الزاوية التي ينظر منها، ولا يعني ذلك إن لكل منها أصول عملية مختصة لها، إذ إن الأصول العلمية التي تحكم في عملية المراجعة بأنواعها المتعددة تكاد تكون واحدة لأنواعه المتعددة، وتعدد أنواع المراجعة يرجع إلى وجهات نظر اتخذت أساساً للتقسيم وهي نطاق المراجعة، توقيته، الهيئة التي قامت به، درجة الإلزام القانوني، درجة الشمول ومدى المسؤولية وفيما يلي شرح مختصر لهذه الأنواع (الوقاد ووديان، ٢٠١٠: ٣٣-٣٦):

**أولاً- من حيث نطاق عملية المراجعة:**

- **مراجعة كاملة:** يتم بفحص جميع العمليات المقيدة والمسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن كافة العمليات مقيدة بانتظام صحيحة، ويهدف للتأكد من عدالة المركز المالي ونتيجة الأعمال.
- **مراجعة جزئية:** هو العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل، ويهدف إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف للحصول على رأي فني محايد.

**ثانياً- من حيث الوقت الذي يتم فيه عملية المراجعة:**

- **مراجعة نهائية:** يقصد بها بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمنشأة بعد إن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر بعد مراجعتها.

- **مراجعة مستمرة:** يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع بزيارة المنشأة فترات متعددة خلال السنة لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر.
  - ثالثاً- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:**
    - **مراجعة داخلية:** هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين، يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.
    - **مراجعة خارجية:** هي الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.
  - رابعاً- من حيث درجة الالتزام القانوني:**
    - **مراجعة إلزامية:** تتم وفقاً لإلزام قانوني أو تفرضها التشريعات القانونية فهي إجبارية مقرونة بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضماناً وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بقوائم المنشأة المالية، كمراجعة شركات التوصية بالأسهم.
    - **مراجعة اختيارية:** يقصد بها الذي يتم بإرادة المالك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك مثل المؤسسة الفردية، وشركات التضامن والتوصية البسيطة.
  - خامساً- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية:**
    - **مراجعة عادية:** يقصد بها فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والمستندات ومفردات القوائم المالية ودلالاتها للمركز المالية ومدى الاعتماد عليها وإصدار تقرير محتوى رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية.
    - **مراجعة لغرض معين:** يقصد بها مراجعة موضوع محدد لهدف محدد، ويتم بتكليف خطي ومن أمثله فحص نظام الرقابة الداخلية، تحديد الشهرة، فحص مستندات عملية معينة.
- ٢- أهداف مهنة مراجعة الحسابات:**
- لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطوراً ملحوظاً في أهدافها ومستوى (مدى) التحقق والفحص أو التأكيد والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح هذه التطورات من قبل عام ١٥٠٠ إلى يومنا هذا، إذ كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية، ومن عام ١٩٠٥-١٩٤٠ كان الهدف من المراجعة تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، وبدء الاهتمام بالرقابة الداخلية، ومن عام ١٩٤٠-١٩٦٠ كان الهدف من المراجعة تحديد مدى صحة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختبارية التي تعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن عام ١٩٦٠ وحتى الآن أضيف أهداف عامة للمراجعة أهمها (جمعة، ٢٠٠٩: ٨) :

- أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- ت- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- والجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة، ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية في الفترات المختلفة.

الجدول رقم (١-١): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام ١٥٠٠	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
١٥٠٠-١٨٥٠	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
١٨٥٠-١٩٠٥	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بعض الاختبارات ولكن الأساس والمراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
١٩٠٥-١٩٣٣	١- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. ٢- اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	اعتراف سطحي
١٩٣٣-١٩٤٠	١- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. ٢- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة اختبارية	بداية في الاهتمام
١٩٤٠-١٩٦٠	١- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: الصبان، محمد سمير (الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٨، ص ١٦.

- بتوضيح هذا التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها يمكن لنا أن نبين الاتجاهات لما ستكون عليه المهنة في المستقبل، وهذه الاتجاهات هي (الصبان، ١٩٨٨: ١٦-١٧):
- الهدف الأول والمهام للمراجعة سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمشروع؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وسوف تصبح المراجعة - أساسا- نظاما "لمراجعة الاجراءات"؛

- قيام مراجع الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت حيث مثل هذه الأخطار سوف تؤثر في مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال. وبذلك يصبح أهم إجراء في برنامج المراجعة تحديد مدى سلامة تمثيل القوائم المالية هو تقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

أشارت معايير المراجعة الدولية في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) أن الهدف الأساسي لمراجعة الحسابات هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين في البيانات المالية، من خلال تعبير المراجع عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (IFAC, IAASB, 2012: 75).

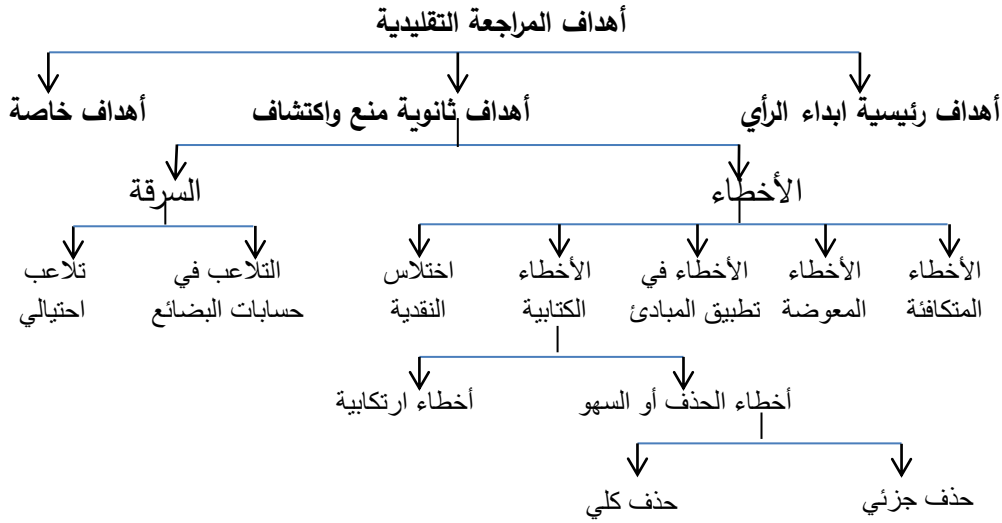
حيث أن الهدف من عملية مراجعة الحسابات يشكل أساس عملية المراجعة، ويجب أن يكون لعمليات المراجعة أهدافاً واضحة يمكن من خلالها استخلاص النتائج، وعملية المراجعة بحاجة إلى أهداف محددة والتي يجب تعريفها بوضوح بالشكل الذي يسمح لفريق المراجعة القيام بعمله على أكمل وجه، وينبغي على أهداف المراجعة أن تستند إلى متطلبات اللوائح والقوانين والسياسات ذات الصلة، كما ينبغي أن تكون واقعية وقابلة للتحقق وتعطي معلومات كافية للمنشأة وأصحاب المصالح الأخرى حول محور عملية المراجعة.

## ٢-١ الأهداف التقليدية للمراجعة:

تتمثل الأهداف التقليدية للمراجعة في الآتي (عبد الله، ٢٠١٢: ١٤):

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، والتقرير عن مدى الاعتماد عليها؛
  - الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
  - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
  - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة للمؤسسة وتدعيم نظام الرقابة الداخلية.
- ويتضح من ذلك بأن الأهداف التقليدية للمراجعة كانت قاصرة على اكتشاف الغش والخطأ ومحاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، لكن حالياً اختلفت هذه الأهداف إذ أصبحت تُعد من الأهداف الثانوية والتي تتحقق تلقائياً مع مراحل وخطوات المراجعة التنفيذية، كما أن بلورة ناتج عمل المراجع تتمثل في إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ويعتبر تقريره الناتج الرئيسي لعملية المراجعة واكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو الناتج الفرعي لها لكنه ذو أهمية كبيرة عند قيام المراجع بفحص الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

الشكل رقم (١-٢): الأهداف التقليدية لمراجعة الحسابات



المصدر: (ترجمة الباحثة) IFA, (HandBook, Auditing, ISA, No. 200, Objective and General Principles Governing and Audit Financial Statement), IAASB, N. Y, USA, 2005, p. 3.

**٢-٢ الأهداف الحديثة للمراجعة:**

من أجل تحقيق ما تصبو إليه مهنة المراجعة تم إيضاح الأهداف المعاصرة لمراجعة الحسابات كالتالي (مسعد والخطيب، ٢٠٠٩: ٢١):

- مراجعة الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضاً المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات؛
- مراجعة كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية، أي النظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة؛
- تقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية، عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال تطبيق المراجعة باستخدام معايير الجودة العامة.

وتعتبر الأهداف الحديثة للمراجعة وليدة التطور السريع الذي يشهده عالمنا اليوم، فقد برزت الحاجة إلى وجود مراجعة إدارية ومالية للخطط الشاملة للحياة الاقتصادية، وهو ما يُعرف **بالمراجعة الاقتصادية** التي تهدف إلى تحقيق أهداف متطورة تتناول تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الانتاجية والتأكد من مدى الالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا من قبل العاملين في المؤسسة، وذلك من أجل تعظيم قيمة المؤسسة وتحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع (حاج بكري، ٢٠٠٤: ٤٦).

**٢-٣ الأهداف العامة للمراجعة:**

إن الهدف النهائي لما تقدمه مهنة مراجعة الحسابات يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشآت، وبصفة عامة يمكن لنا أن نوجز أهداف المراجعة العامة فيما يلي (سكاك، ٢٠١٥: ٣٨٨-٣٨٩):

- **الشرعية:** أي مدى مطابقة المناهج والأساليب المعمول بها مع الأنظمة والتشريعات المفروضة على المؤسسة؛
  - **الكشف عن الغش:** إذ يستوجب على المراجع البحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوث مثل هذا الغش؛
  - **تحسين التسيير:** يتوصل المراجع إلى تحسين التسيير من خلال التشخيص الجيد للأسباب وتقديم التوصيات اللازمة، وبالتالي زيادة فعالية التسيير بتقديم النصائح والتوجيهات للمسيرين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب؛
  - **وضع ومتابعة الاستراتيجية:** المساهمة في وضع استراتيجية المؤسسة من خلال المنهجية الصارمة التي يتبعها والأدوات التي يستخدمها المراجع في متابعتها.
- وهكذا وبعد التطور الحاصل في بيئة الأعمال العالمية وأثر العولمة على اقتصاديات الدول والتجارة العالمية تغيرت النظرة إلى مهنة المراجعة، وتطلب الأمر من مراجع الحسابات أن يقدم خدمات أهم من اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، وتلخصت هذه الأهداف في العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الانتاجية والقضاء على الهدر والاسراف في جميع نشاطات المنشأة وصولاً إلى تحقيق الرفاهية للمجتمع ككل.

### ٣- مسببات الحاجة لظهور مراجعة الحسابات

- مما لا شلا فيه أن مراجعة الحسابات لن تتواجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية لعملية المراجعة حددت فيه أربع حالات تخلق طلباً على خدمات المراجعة (الفيومي وليبيب، ١٩٩٨: ٢١):
- التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمونها (الملاك، الدائنين أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة؛
  - الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات؛
  - الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها؛
  - العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.
- كما أن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وطالما أن مستخدمي المعلومات غالباً تتقصصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة للمراجعة.

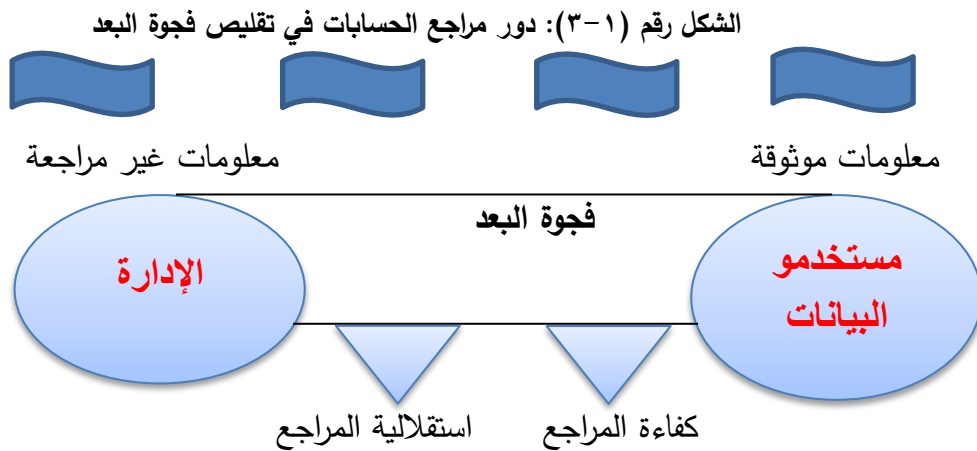
## المطلب الثالث: نظريات المراجعة

إن اعتماد نظرية لمراجعة الحسابات يساعد المراجع على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة بطريقة صحيحة، ويقلل من المخاطر التي يمكن أن تواجه المراجع في مهامه، وتستند نظرية المراجعة على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات وفي هذا المطلب توضيحاً شاملاً لهذه النظريات.

## ١- العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة لمهنة مراجعة الحسابات:

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الانسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية (كافي، ٢٠١٤: ١٥)، وقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة نتيجة حدوث نوع من التعقيد في عمليات إدارة المؤسسات، وتطلب الأمر ضرورة الاستعانة بطرف ثالث محايد ممثلاً في مراجع الحسابات ليحدد مدى صحة وسلامة ما تفصح عنه القوائم المالية (الجمال، ٢٠١٤: ٢٣)، ووضح "الذنبات" العديد من العوامل التي أدت لظهور الحاجة إلى المراجعة، ونذكر فيما يلي بعض هذه العوامل (الذنبات، ٢٠١٥: ٩-١١):

أ- **فجوة البعد (Remoteness Gap):** إن النقص في الموثوقية، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد Remoteness Gap، وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة. إن هذه الفجوة تعود بشكل أساس إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة، إذ أن فصل الإدارة عن الملكية وبالتالي استحالة إطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشأتهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين، والإدارة هي المسؤولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المنشأة، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها.



المصدر: الذنبات، علي عبد القادر (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق)، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، ٢٠١٥، ص ١٠.

ب- تضارب المصالح (Conflict of Interests): إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة حتى تطمئنها بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة، ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس بين الإدارة والمساهمين، والتضارب بين الشركة والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها.

ج- الأثر المتوقع (Consequence): إن الهدف الأساس من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج، وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل، والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم المالية هي تسهيل عملية اتخاذ القرارات، وإن من مستلزمات الاعتماد على القوائم المالية أن تتميز المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بملاءمتها ومصداقيتها حتى يكون أثرها في الاتجاه الصحيح، وبالتالي فإنه لا بد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لتطمئن متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

د- التعقيد (Complexity): إن التطور في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدراً من التعقيد في عمل المحاسبين، وبالتالي فإن المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء، مما ينعكس على البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية المراجعة تساهم في طمأننة الفئات المختلفة عن مدى ملاءمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

هـ- تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية: نظراً لأن المراجعة تضفي الثقة والمصداقية على اعداد القوائم الختامية، فإنها تضيف منفعة للمعلومات المحاسبية تتمثل في تقليل حالة عدم التأكد التي تحيط بمستخدمي القوائم بشأن دقة وأمانة المحتوى الاخباري لها (فتح الله، ٢٠١٣: ٣٠٥).

## ٢- نظريات الحاجة للطلب على مراجعة الحسابات:

هنالك العديد من المحاولات التي قامت بها الهيئات العلمية والمهنية والباحثين بُغية النظر إلى النظريات التي تكوّن منها علم مراجعة الحسابات، إذ أن هذا العلم يحتوي على نظريات مختلفة تفسر الطلب على خدمات المراجعة، بعضها معروف جيداً في مجال البحوث العلمية وبعضها يعتمد بشكل أكبر على التصورات، ومن ناحية أخرى فالممارسة المهنية للمراجعة تتطلب مرجعية نظرية يعتمد عليها الممارسون المهنيون في مواجهة المشاكل المعاصرة للمهنة.

إن اعتماد نظرية للمراجعة يساعد المراجع على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة بطريقة سليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء أداء مهامه، وتعزز من الأداء للمُضي قُدماً لمزيد من المهام الصعبة بمتغيرات حديثة، على أساس أن المهارات المهنية المكتسبة ترجع إلى أصول علمية وهي نظرية المراجعة (سردوك، ٢٠١٥: ٤٦).

## الشكل رقم (١-٤): النظريات الأربعة للمراجعة



المصدر: (ترجمة وتلخيص الباحثة) **Principles of Auditors: An Introduction to International Standards on Auditing**, Second Edition, FT -Prentice Hall, Pearson Education Limited: Edinburgh, 2005, p. 45

**١-٢ نظرية الشرطي Policeman Theory:**

وتزعم هذه النظرية بأن المراجع مسؤول عن البحث عن الاحتيال واكتشافه ومنعه، إذ كان هذا هو الحال بالتأكيد في أوائل القرن العشرين، ومع ذلك كان التركيز الرئيسي لمراجعي الحسابات في الآونة الأخيرة هو تقديم ضمان معقول والتحقق من صحة ونزاهة البيانات المالية، ولا يزال اكتشاف الاحتيال موضوعاً ساخناً حول مسؤوليات المراجع، وعادة بعد الأحداث التي تم فيها كشف عمليات الاحتيال في البيانات المالية، يزداد الضغط على زيادة مسؤوليات مراجعي الحسابات في الكشف عن الاحتيال (Hayes et al., 2005: 44).

**٢-٢ نظرية إقراض المصداقية The lending credibility theory:**

تشير نظرية إقراض المصداقية إلى أن الوظيفة الأساسية لمراجعة الحسابات تتمثل في إضفاء مصداقية إلى البيانات المالية، وعليه فإن الخدمة التي يبيعها المراجعون للعملاء هي المصداقية، حيث يُنظر إلى البيانات المالية المراجعة على عناصر تزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية في الأرقام التي قدمتها الإدارة (في البيان المالي)، ويشعر المستخدمون بالرضا لاكتساب فوائد من المصداقية المتزايدة وهذه المزايا (Hayes et al., 2005: 45-46).

## ٢-٣ نظرية الثقة الملهمة Theory of Inspired Confidence:

إن الطلب على خدمات المراجعة هو النتيجة المباشرة لمشاركة أصحاب المصلحة الخارجيين (الأطراف الثالثة) في الشركة، ويطلب أصحاب المصلحة هؤلاء بالمساءلة من الإدارة مقابل مساهمتهم في الشركة، نظراً لأن المعلومات التي تقدمها الإدارة قد تكون منحازة أو وجود احتمال الاختلاف بين مصالح الإدارة وأصحاب المصلحة الخارجيين، وعليه يلزم إجراء مراجعة لهذه المعلومات ( Hayes et al., 2005: 46).

## ٢-٤ نظرية الوكالة:

تحاول نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون من فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف (Vernimmen, 2002:628).

وعليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين على الأقل ويمكن أن نقدم أطراف الوكالة في الآتي:

- الطرف الأول: يسمى الوكيل.
- الطرف الثاني: يسمى الموكل الذي لديه التوكيل باسم الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيها التفويض لاتخاذ القرارات.

كما تحاول نظرية الوكالة شرح جانباً آخر من الطلب على المراجعة، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك المؤسسة يرغبون في المصادقية التي تضيفها عملية المراجعة على بيانات القوائم المالية، أما طلب المديرين على المراجعة ورغبتهم في إجرائها فإنها تنشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة، وطبقاً لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضاً بين الملاك والمديرين، وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين، ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة من قبل طرف مستقل، وبناءً على ذلك سيكون لدى الملاك حافزاً أقل لتخفيض مكافآت المديرين، كما يؤدي خضوع القوائم المالية للمراجعة إلى تحسين مكانة المديرين بالمؤسسة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في الوكيل، وبالإضافة إلى النظريات الأربع سابقة الذكر تحدث بعض الباحثون على نظرية أخرى تسمى النظرية التحفيزية وفيما يلي شرح مختصر لها.

## ٢-٥ النظرية التحفيزية:

يوجد اعتقاد لدى البعض أن عملية المراجعة بالإضافة إلى كونها تمنح المصادقية للقوائم المالية، فإنها تضيف قيمة أيضاً لما تشتمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية، وطبقاً لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل

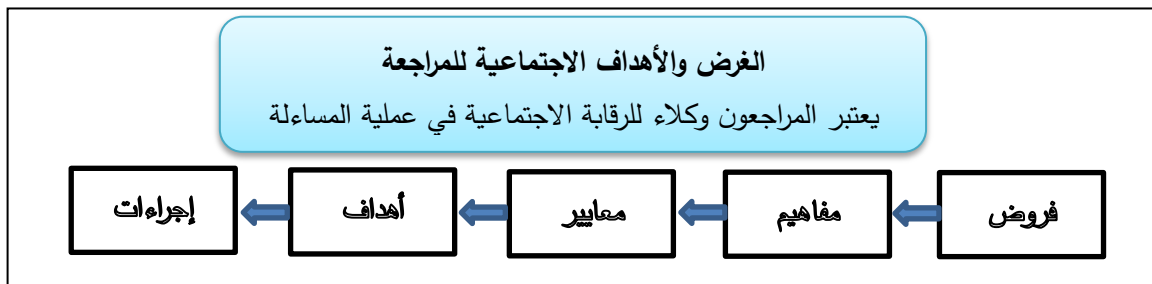
وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة وبناءً على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم.

ورغم صعوبة قياس المنافع التحفيزية إلا أنه يوجد اعتقاد غريزي لدى البعض بأن العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة أو غير سليمة (يورة، ٢٠١٥: ٩). وأوضحت العديد من البحوث والدراسات بأن الطلب على المراجعة في معظم بلدان العالم كان لفترة طويلة على أساس طوعي، أي أن الشركات هي التي تقرر ما إذا كانت تحتاج لمراجعة حسابات بياناتها المالية أم لا، هذا بالنسبة للطلب، أما جانب العرض فقد ظل توفير خدمات المراجعة مفتوحاً للسوق الحرة في بعض البلدان دون أي متطلبات قانونية رسمية لمراجعي الحسابات (Hayes, et, al., 2005: 47)، وعلى الرغم من اختلاف التشريعات فإن كل من العرض والطلب على خدمات المراجعة ينظمان حالياً إلى حد ما في معظم البلدان، كما تشير بحوث المراجعة والمالية الحديثة إلى أن البيئات القانونية الوطنية هي من العوامل الرئيسية المحددة لتطور السوق المالي، بالإضافة إلى هياكل ملكية الشركات وسياسات الشركات وخصائص المعلومات المحاسبية في جميع أنحاء العالم.

### ٣- مكونات نظرية المراجعة

تتكون نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات والتي تتحدد كنتيجة منطقية للعناصر السابقة لها، من خلال هذا الطرح يمكن تقسيم معالجة الإطار الفكري للمراجعة من خلال مستويين، حيث يوجد في المستوى الأول إيضاح للأهداف الاجتماعية للمراجعة، ويتبع ذلك بالفروض الأساسية التي تصور الغرض الاجتماعي لوظيفتها والممارسات وإجراءات المراجعة على الجانب الآخر، بينما في المستوى الأسفل يوجد إطار متماسك ومترابط لمجموعة الأفكار التي تشكل ممارسة المراجعة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (١-٥): عناصر ومكونات الإطار الفكري لنظرية المراجعة



المصدر: لطفي، أمين السيد (دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ١٢٧.

وعموماً فإن الهدف لا يتمثل فقط في توفير نظرية شامل للمراجعة، وإنما يتمثل في توفير إطار عمل أساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل أساس ممارسة المراجعة، وفي البداية يتم إيجاز الغرض الاجتماعي، وتحديد فروض المراجعة، وتوفير إطار عمل أساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية

التي تشكل أساس ممارسة المراجعة، وبعد ذلك مناقشة المفاهيم من حيث معناها وملائمتها للمراجعة (سردوك، ٢٠١٥: ٤٨).

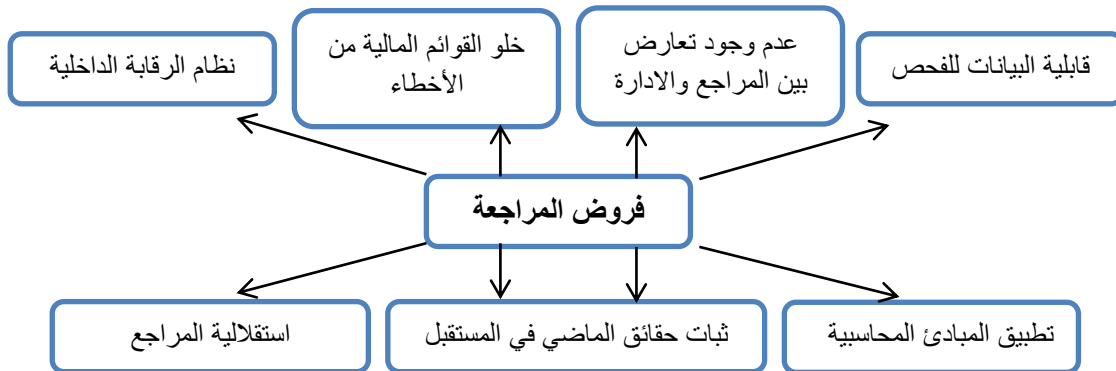
ومن وجهة نظر الباحثة، فإن تكوين نظرية المراجعة لا يعني بناء نظام علمي للمراجعة فقط وإنما التخطيط لدراسات مستقبلية لنظرية المراجعة تؤسس على البحوث النظرية وفقاً للبيئات المختلفة عربياً وعالمياً، وذلك لتعزيز وترشيد الممارسة المهنية، إضافة إلى دراسة دور التراكم المعرفي للمحاسبة والمعارف الناتجة عن الممارسة المهنية في وضع أسس فلسفية للنظرية من خلال استخدام المناهج المختلفة للمعرفة العلمية كالمنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وغيره.

### ٣-١ فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض التي تشكل الإطار النظري الذي يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة والأسس التي بُنيت عليها المراجعة، فهي المرجع عند الرغبة في التطوير وفي حال وجود أي خلاف، ويمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار (Themas and Henke, 1983: 54).

ولكن لم تحظ فروض المراجعة بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير، ويمكن أن تعرف الفروض "بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار" (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢٠)، كما تعتبر الفروض قاعدة تحظى بقبول عام وتستخدم في حل مشكلة معينة أو ترشيد سلوك معين وذلك عن طريق التطبيق العملي، ويُعد الفرض معتقد سابق تعتمد عليه أفكار وقواعد أخرى، وسنذكر في البنود التالية أهم الفروض التجريبية لعلم مراجعة الحسابات، وهي ملخصة في الشكل التالي:

الشكل رقم (١-٦): فروض المراجعة



المصدر: (إعداد وتلخيص الباحثة، ٢٠٢٠)

### أولاً- فرض قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات

المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل في العناصر التالية (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢١):

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها؛
- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة؛
- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة؛
- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

**ثانياً: فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:**

يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد الإدارة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف مراجع الحسابات بُغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة (أحمد قايد، ٢٠١٥: ١٢).

**ثالثاً: فرض خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

يشير هذا الفرض لمسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء فوجوده سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها من خلال اختياراته العادية فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون الفرض ذو قيمة حقيقية (الصبان وهلال، ٢٠٠٢: ٣٣).

**رابعاً: فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية**

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مراجع الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة الرقابة المحاسبية وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، الرقابة الإدارية وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطط الموضوعية، والضبط الداخلي وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال من خلال تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢١).

**خامساً: فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية**

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشراً حقيقياً على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها (الصبان وهلال، ٢٠٠٢: ٣٥).

**سادساً: فرض العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل (ثبات حقائق الماضي في المستقبل):**

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض (صديقي وطوهرى، ٢٠٠٥: ١٤-١٥)، ونجد أن هذا الفرض مستمد من فرض الاستمرارية، ويعني أنه إذا اتضح للمراجع أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فإنه يُفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، وإذا تبين للمراجع أن الإدارة تميل للتلاعب و نظام الرقابة الداخلية ضعيف، فوجب عليه الحرص لاحقاً (الصحن والصبان، ٢٠٠٤: ٣٠).

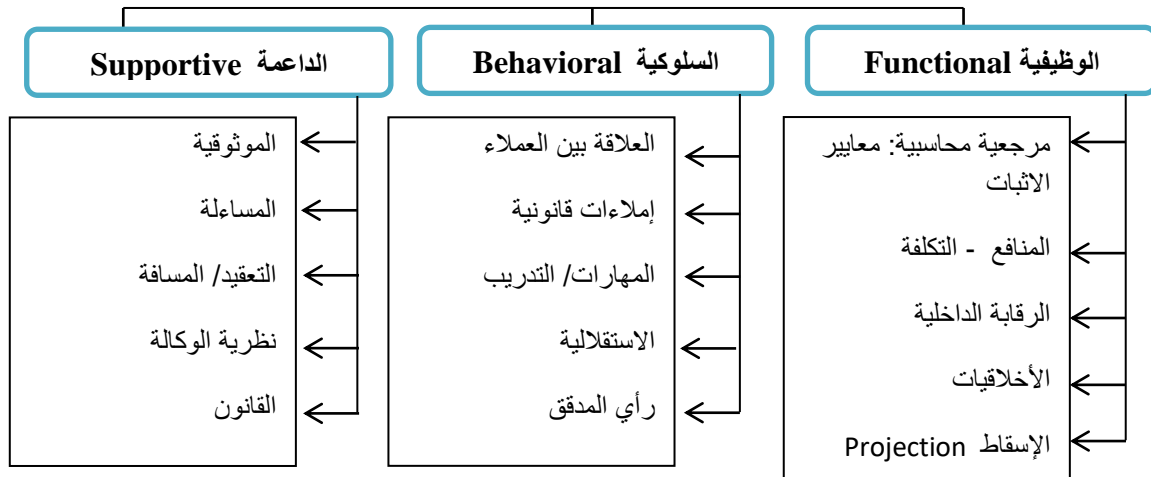
**سابعاً: فرض مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:**

يثير هذا الفرض موضوع استقلال مراجع الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراجع الحسابات سنداً أساسياً لجدية عملية المراجعة، ومن ثم فأى عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية (الصبان وهلال، ٢٠٠٢: ٣٥).

كما أنه لا بد من التسليم بمجموعة من الأمور للقيام بعملية المراجعة مثل: أن القوائم المالية يمكن مراجعتها، عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والإدارة في الأجل الطويل، وأن نظم الرقابة الداخلية فعالة، وأن ما حدث في المنشأة في الماضي غالباً سوف يتكرر في المستقبل وأن الوضع المهني للمراجع يملئ عليه التزامات مهنية، ومن جهة أخرى فقد وضع " Mautz and Sharaf, 1961 " خصائص عامة للمسلمات وهي (Almeida, 2015: 152):

- \* أنها أساس لتطوير أي مجال فكري؛
- \* لا تفسح المجال للتوجيه والتحقق المباشر؛
- \* أساس للاستدلال، وإقامة أي هيكل نظري؛
- \* عرضة للتحدي في ضوء تقدم المعرفة في وقت لاحق.

## الشكل رقم (٧-١): المسلمات الأساسية للمراجعة Basic Postulates of Auditing



المصدر: Almeida, Bruno (The Postulate Systems of Auditing in The Evolution of The American Thought: A Historical Interpretative Approach), Revista de Gestao, Financas e Contabilidade, ISSN 2238-5320, UNEB, Salvador, V. 5 No. 4, 2015, p. 153 - ترجمة الباحثة

تحتوي المسلمات الداعمة (Supportive postulates) على مجموعة من العناصر التي تتعلق بالموثوقية، المساءلة، التعقيد، نظرية الوكالة والقانون، أما المسلمات السلوكية (Behavioral postulates) فتشير إلى الجوانب السلوكية لمعدي المعلومات المالية والمديرين والمراجعين، وبشكل أساسي إلى وجود أو عدم وجود تعارض بين الوكلاء وقواعد السلوك المهني بالإضافة لاستقلالية المراجع وأخلاقيات سلوكه وانعكاس هذه القيود على تقرير المراجع، وتعزز المسلمات الوظيفية (Functional postulates) عملية المراجعة وتوجهها وهي بمثابة دليل للإجراءات التي يتخذها المراجع في عمله.

## ٢-٣ مبادئ المراجعة

يُعرف المبدأ بأنه عبارة عن "قضية مسلم بها وتتخذ أداة للكشف عن بعض الحقائق العلمية في كل عمل- فالمبدأ يعتبر مرشد في تنظيم الفكرة وأداة بدء ضرورية لكل بحث مما يعني أنه ليس قاعدة حتمية لا يمكن الخروج عليها"، والواقع أن المبادئ بصفة عامة يجب أن تكون نابعة من تطبيق الفروض المحاسبية تطبيقاً سليماً وأن تكون ثابتة تلقى قبولاً عاماً من المحاسبين ما دامت في إطار علمي متكامل (علي والمعتصم، ٢٠٠٣: ٢٦).

ومن الجدير بالتنويه والتوضيح أن المبادئ النظرية لا تقل أهمية عن التطبيق العملي، فهي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه في تفسير المبادئ العلمية التي تحكم التطبيق العملي، وبذلك قد تكون وسيلة لتحسين أو تقدم المبادئ العلمية، فالمبادئ النظرية تعتبر أنماط تستخدم في معرفة مدى سلامة التطبيق العملي أو مقدار انحرافه عن هذه المبادئ، كما تستخدم المبادئ النظرية كأساس للمقارنة والمفاضلة بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن اتباعها في الحياة العملية، وبذلك اختيار الأفضل، أو تحسين الموجود فعلاً (الباز، ٢٠١٣: ١٤).

وترتبط مبادئ المراجعة بأركان المراجعة والتي تتمثل في ركني الفحص والتقرير، وتنقسم إلى مجموعتين هما (جمعة، ٢٠٠٠: ٢٣):

أولاً- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- **مبدأ التكامل:** يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية المحتملة على كيانها. ويعبر (متولي، ٢٠١٣: ١٤) بمبدأ تكامل الإدراك الرقابي أن يكون لمراجع الحسابات الخارجي المعرفة بالمؤسسة وآثار الأحداث المتوقعة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير؛
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها؛
- **مبدأ فحص الكفاية الانسانية:** نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الانسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الانتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

#### ثانياً- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة؛
- **مبدأ الإفصاح:** يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والاجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات؛
- **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية؛
- **مبدأ السببية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ويتضح لنا من عرض مبادئ وفروض المراجعة أنها ترتبط فيما بينها كمؤشر للحكم على مدى سلامة عمل مراجع الحسابات، إذ لا يمكن الاستغناء عنهما في بناء أي نظرية، لكن الفروض أحياناً تثير مشاكل لتحديد مسؤولية المراجع عندما تكون قاصرة أو غير موجودة، خاصة وأن الاتجاه الحديث للمهنة يتضمن فهم نتائج المعرفة التراكمية، والذي ينجم أساساً عن أفكار الفرد وضبط تصرفاته، وبالتالي أصبحت هناك ضرورة لوضع انسجام وتكامل لبناء نظرية متكاملة لمراجعة الحسابات.

### ٣-٣ مفاهيم المراجعة:

إن المفاهيم هي التعميم الذهني أو الأفكار الأساسية أي هي الأساس في التفكير وبمثابة العقل الموجه للجسم البشري، وتتمثل مفاهيم مراجعة الحسابات في التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض السابقة، كما تعتبر بدورها الأساس لتحديد المعايير والإجراءات، ومن أهم مفاهيم المراجعة:

- مفهوم حياد واستقلال المراجع؛
- مفهوم العناية المهنية الواجبة؛
- مفهوم الأدلة؛
- مفهوم الصحة والمصادقية؛
- مفهوم السلوك الأخلاقي.

وتتضمن المفاهيم المفردات والمصطلحات التي تستخدم في حقل المراجعة على وجه الخصوص، والمفهوم هو تعبير يبين بذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة، ويستخدم للدلالة على الأشياء أو الأحداث المالية التي تساهم في تحقيق أهداف المراجعة (كحول، ٢٠١٧: ٢٠).

### ٣-٤ معايير المراجعة:

المعيار بصفة عامة هو كل ما يعتمد عليه المهنيون في القياس، وهو نموذج تضعه السلطات والجهات المختصة كمرشد أو مقياس لمدى فاعلية الأداء، فهي قواعد عامة لا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان صحة أداء مهمة المراجعة بكفاءة ومصادقية وشفافية وهي كذلك تحمي المراجع من المسؤولية التي قد تقع على عاتقه، وقد انقسمت معايير المراجعة إلى المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الأمريكية للمراجعة، ومعايير تخص دول بعينها، وانتهجت معظم الدول بالأخذ بالمعايير الدولية وتوحيدها مع المعايير المحلية خاصة في البيئة العربية.

### ٣-٥ أهداف المراجعة:

إن الأهداف بصفة عامة هي الغايات التي يُرجى تحقيقها من نشاط معين، فالهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي المحايد حول صحة ومصادقية القوائم المالية وتمثيلها لواقع المشروع بدقة، وبالتالي فإن على المراجع التأكد من تحقيق جملة من الأهداف الفرعية وصولاً إلى تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة، وهذه الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

- التحقق من الوجود: أي التحقق من الوجود الفعلي للأصول والعمليات؛

- التحقق من الاكتمال: أي التأكد من أن كل ما حدث وقع خلال السنة محل الفحص؛
- التحقق من الملكية: التحقق من أن أصول الشركة ملك خاص لها؛
- التحقق من صحة التقييم: أي أنه تم تقييم مختلف الأصول وفق المبادئ المحاسبية؛
- التحقق من سلامة التبويب والتصنيف: أي سلامة تبويب عناصر القوائم المالية وتصنيفها؛
- التحقق من الدقة الحسابية: أي التأكد من صحة عمليات الجمع والقيود والترحيل... الخ؛
- التحقق من الحد الفاصل: أي التحقق من أن العمليات التي تمت قرب نهاية السنة قد أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

ويتعين على مراجع الحسابات التأكد من تحقيق مختلف الأهداف الفرعية وذلك للوصول للهدف الرئيسي، عن طريق الاعتماد على أدلة المراجعة واختيار حجبتها، من أجل تكوين رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

٣-٦ إجراءات المراجعة:

يُقصد بإجراءات المراجعة الطرق (The Methods) التي تطبق والمهام التي تنفذ بواسطة المراجع خلال عملية المراجعة، وتركز إجراءات المراجعة على الحصول على أدلة الإثبات التي يمكن المراجعون من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعلى سبيل المثال، فإن إجراءات المراجعة تتضمن فحص مذكرة تسوية البنك، الإشراف على جرد المخزون، وبالمقارنة بمعايير المراجعة، والتي تطبق في كل عملية مراجعة للقوائم المالية، فإن إجراءات المراجعة قد تختلف من منشأة محل المراجعة لمنشأة أخرى، نظراً لاختلاف حجوم المنشآت، خصائص الملكية في كل منشأة، وتعدد أنشطة كل منشأة عن الأخرى (العلي، ٢٠١٥: ١٢).

نعني إذاً بالإجراءات مجموعة الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمد عليها ويطبّقها مراجع الحسابات للحصول على أدلة الإثبات والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراءات المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجعة الثانوية (الوسيط) وتحقيقها.

وبهذا نكون قد أوجزنا شرح الإطار الفكري لنظرية المراجعة، مع التأكيد على أن المدخل النظري للمراجعة يعتبر أحدث نسبياً من المدخل العملي لها، حيث يعتمد هذا المدخل على الافتراضات المبدئية بخصوص هذه العمليات، وعلى أساس هذه الافتراضات فإن المراجع يستخدم استنباطاً منطقياً ليصل إلى نتائج خاصة بالنشاط المحاسبي، ومن هنا يرى البعض أن معظم النظريات المحاسبية ظهرت كنتيجة لعدم الرضا عن الوضع الجاري للمهنة، كما يمكن الجزم بأن تطور مهنة المراجعة لم يأتِ كمجرد علم وإنما استجابةً للعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المطبقة بالدول المختلفة.

**المبحث الثاني: خدمات التأكيد - امتداد مستقبلي لخدمات المراجعة:**

تم التوسع في مجال ونطاق الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، حيث تعتبر الخدمات التقليدية التي تقدمها أقل ملائمة لمتخذي القرارات في ظل عصر تكنولوجيا المعلومات، فقد تطور مفهوم المراجعة خلال العقدين الأخيرين بشكل جوهري كاستجابة للطلب المتزايد من الجمهور على الدور الواسع لخدمات مكاتب المحاسبة القانونية والتي تطورت من المراجعة إلى خدمات التصديق إلى خدمات التأكيد Auditing, Attestation, and Assurance Services، فلم تعد وظائف المراجعة التقليدية كافية للوفاء بدور المراجعة في عالم اليوم والغد الذي يتسم بأنه عالم رقمي يعمل في ظل ثورة متجددة لتكنولوجيا المعلومات، ويتأثر بعدد من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وإن رؤوس الأموال وتدفق المعلومات في ظل العولمة الجديدة سوف تخلق سوقاً لخدمات موسعة النطاق تقدمها مكاتب المراجعة، لذلك يتعين على المراجعين على وجه الخصوص أن يقوموا بشكل متزايد بالتقرير عن مصداقية المعلومات النوعية Credibility of Qualitative Information وتكنولوجيا معلومات قاعدة البيانات، بالإضافة إلى التقرير عن عمليات وأداء منشآت الأعمال، وتوجيه أعمالهم نحو التوسع الجديد ضمن إطار خدمات التأكيد.

**المطلب الأول: طبيعة وأنواع خدمات التأكيد**

بلا شك يتعين على مراجعي الحسابات في ظل القرن الحادي والعشرين أن يوسعوا من نطاق خدماتهم لتمتد إلى التأكيد على مصداقية المعلومات ومراجعة أدوات مالية مشتقة وتقييم أصول منشأة الأعمال في ظل بيئة عالمية متغيرة بالإضافة إلى مراجعة نظم الرقابة غير المالية، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى طبيعة خدمات التأكيد وأنواعها والعلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد.

**١ - طبيعة خدمات التأكيد:**

يعرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عملية التأكيد Assurance Services بأنها "العملية التي يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسئول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع على أساس المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تتجم عن تطبيق المقاييس" (IFAC, 2013/A, p.13).

أما (زريقات وآخرون، ٢٠١١: ٤٣) فقد عرفوا خدمات التأكيد على أنها "خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد".

وعليه يتضح من التعريفات السابقة لخدمات التأكيد أنها تتميز بالخصائص التالية:

- أنها خدمات مستقبلية؛

- أنها خدمات مستقلة؛

- أنها تركز بصورة أساسية على تحسين جودة المعلومات ومحتواها؛

- أنها ظهرت لتلبية حاجات، وأغراض متخذي القرارات المختلفة.

ويقصد بالتوكيد تلك المعلومات التي تؤكد التشغيل الصحيح أو غير الصحيح لأي عملية، أو يعبر عن بيان أو إشارة تبعث على الثقة أو مستوى الرضا بإمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، بينما يقصد بالخدمات التوكيدية بالاختبار الموضوعي للأدلة بغرض توفير توكيد مستقل عن عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر، والحوكمة، ومن أمثلة التكاليف التي يمكن النظر إليها بكونها تكاليف توكيدية : المراجعة المالية، والأداء، والالتزام، وأمن النظام، وبذل العناية الواجبة (شحاته، ٢٠١٤: ٢٨٠).

## ٢- أنواع خدمات التأكيد:

تعتبر خدمات التأكيد خدمات مهنية حديثة ظهرت لمواكبة التطورات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية وغير المالية ولأغراض اتخاذ القرار، وتلعب الهيئات المهنية دورا بارزا في تطوير وتحديد مقومات هذه الخدمات إذ يوجد العديد منها مازال يخضع للدراسة والبحث والتطوير المستمر، ويؤكد ذلك ما قامت به اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي قامت بتحديد أكثر من (٢٠٠) خدمة تأكيد من خلال إجراء دراسة على مكاتب المحاسبة القانونية الكبيرة والمتوسطة (Elliott, 1997: 69)، وعددت هذه المكاتب خدمات التأكيد التي تقوم بتقديمها ووجدت أنها (٢٨٣) خدمة تأكيد مختلفة (AICPA, 2015)، وفيما يلي الأنواع العامة من خدمات التأكيد الأولية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية (شعبان، ٢٠١٠: ١٩٨):

- **تقييم المخاطر Risk Assessment**: يقوم المراجع بإعطاء صورة شاملة لمخاطر النشاط وتقييم ما إذا كانت الشركة لديها فعلا نظم ملائمة للإدارة الفعالة لمثل هذه المخاطر؛

- **قياس أداء المشروع Business Performance Measure**: توفير تأكيد بأن نظام قياس أداء الشركة يتضمن مقاييس ملائمة وذات موثوقية لتقييم الدرجة التي معها يتم تحقيق أهداف وأغراض الشركة، وكيفية مقارنتها بالأداء الخاص بمنافسيها؛

- **إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات Information System Reliability**: توفير معلومات موثوق بها لخدمة القرارات المالية والتشغيلية، حيث توفر تأكيد عن جودة الرقابة الداخلية المبنية داخل عمليات نظم المعلومات للتأكد من أمن النظام وإمكانية الاعتماد عليه والتوقيت المناسب والدقة؛

- **أداء العناية الصحية Health Care Performance Measurement**: تأكيد على مقاييس أداء في العناية الصحية التي سوف توفر تأكيد للمرضى والعاملين والعملاء الآخرين لخدمة العناية بالصحة بحيث تفي الخدمات المقدمة بمعايير محددة؛

- **التجارة الإلكترونية Electronic Commerce**: توفير تأكيد بأنه النظم والأدوات محل الاستخدام تم تصميمها وتشغيلها طبقاً للمعايير المقبولة الخاصة بالنزاهة والأمن، لأهمية مراجعة أنشطة التجارة

الإلكترونية والتبادل الإلكتروني للبيانات المتبادلة من خلال تلك النظم والشبكات، فقد أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) مشروعاً مشتركاً باستحداث خدمتين مهنتين جديدتين تتعلقان بالتجارة الإلكترونية (القشي، ٢٠٠٣: ١٢١):

أ- **خدمة الثقة في النظام System Trust**: خدمة التأكيد على الثقة في النظم خدمة مهنية تصديقية تقدم تأكيد إيجابي بشأن اختبار مدى صدق النظام وأمنه لخدمة المسؤولين عن النظم ومستخدمي مخرجاتها، فهي خدمة يقدمها مراجع الحسابات لتوفير مستوى معقول من التأكيد بأن الإدارة اتخذت خطوات لمعالجة موثوقية النظام وتنفيذ مجموعة متوازنة من الضوابط (AICPA, 2015/B: 14-15).

وفي الممارسة العملية تتم خدمة التأكيد على الثقة في النظم من خلال تقسيم النظام مجال الاختبار إلى عناصر أربعة رئيسية (عبيد وشحاته، ٢٠٠٧: ١١٤):

- البنية التحتية للنظام؛
- البرامج الجاهزة؛
- إجراءات تشغيل النظام؛
- البيانات والمعلومات.

أما المبادئ التي يجب أن تتوفر في النظام فهي كما حددها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ومجمع المحاسبين القانونيين الكندي CICA وتشمل: الجاهزية أو الإتاحة (Availability)، الأمان (Security)، التكامل (Integrity)، القابلية للصيانة باستمرار (Maintainability).

ب- **خدمة الثقة في مواقع الويب Web Trust**: وهي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت، لاختبار مدى تمشي هذه المزاعم مع معايير الثقة في الموقع، وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة في الموقع، وبصفة خاصة الإدارة وزائري الموقع نفسه، فهي خدمة يقدمها مراجع الحسابات لإضفاء المصداقية على تعاملات التجارة الإلكترونية التي تتم عن طريق شبكة الانترنت من خلال منح الشركة الرغبة بالحصول على هذه الخدمة الجديدة ختماً إلكترونياً يوضع على صفحة موقعها بحيث يبين للمتعامل معها بأن موقعها يتم مراجعته من قبل أحد منتسبي المعهد.

ويمكن تصنيف **خدمة الثقة في الموقع** كواحدة من الخدمات المهنية المستحدثة لمواجهة فائض الطلب - فجوة التوقعات- على تشكيلة خدمات مراجع الحسابات في نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين ويمكن رد الطلب على هذه الخدمة إلى الأسباب التالية (عبيد وشحاته، ٢٠٠٧: ٩٢):

- لزيادة المعاملات التجارية عبر الانترنت، خاصة التجارية بين الشركات والأفراد، يجب دعم ثقة الأفراد في المواقع على الانترنت، ولن يتحقق ذلك إلا بختم التأكيد على الثقة في الموقع؛
- تؤدي هذه الخدمة إلى زيادة عنصر الأمان في المعاملات التجارية وتنشيطها؛

- زيادة ثقة مستخدمي الانترنت في مراجع الحسابات في أداء هذه الخدمة، كامتداد لكفاءته وسمعته المهنية في أداء خدمات مهنية مستقرة، مثل المراجعة والفحص المحدود، ورغبة في عدم ترك الممارسة المهنية لأدعياء المهنة؛
- لأن المؤسسات المالية، خاصة البنوك، طرف أصيل في إتمام المعاملات من خلال التجارة الالكترونية فإنها تريد ما يطمئنها إلى سلامة مواقع المتعاملين التجاريين خاصة عبر الانترنت، ويتحقق ذلك من خلال قيام المراجع بأداء خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع.

### ٣- العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد:

يوضح الجدول التالي العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد ويلاحظ أن التعريفات التي يتضمنها ذلك الجدول تتراوح من تعريفات محددة جدا لخدمات المراجعة إلى التعريفات العامة جدا لخدمات التأكيد، ولقد عرفنا في هذا الفصل مراجعة القوائم المالية حيث أنها تمثل الخدمة الرئيسية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية، إلا أنه في عديد من الحالات فإن المدخل والطرق والأساليب لأغراض مراجعات القوائم المالية تطبق أيضا على خدمات التصديق والتأكيد.

الجدول رقم (١-٢): خدمات المراجعة والتصديق والتأكيد

تعريف الخدمة	خصائص المعلومات التي يتم التقرير عنها	الخدمة
تقرير مكتوب عن فحص القوائم المالية الخاصة بأحد عملاء المراجعة.	- إمكانية الاعتماد - المصدقية	المراجعة
التعبير عن رأي عن إمكانية الاعتماد على تأكيد مكتوب مقدم عن طريق طرف آخر.	- إمكانية الاعتماد - المصدقية	التصديق
الخدمة المهنية التي تحسن جودة المعلومات لمتخذي القرار.	- إمكانية الاعتماد - المصدقية - الملائمة/ التوقيت المناسب	التأكيد

المصدر: لطفي، أمين السيد (مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٦٩٧.

وعليه وجب التفريق بين خدمات المراجعة وخدمات إبداء الرأي والتصديق وخدمات التأكيد في المفاهيم التالية:

### أ- خدمات المراجعة Auditing

يُشار إلى أن خدمات المراجعة خاصة بإبداء الرأي في القوائم المالية التي تخص العميل، أما خدمة التصديق تتعلق بإبداء الرأي في مجموعة واسعة من المعلومات المالية تمتد أبعد من القوائم المالية أو عنصر محدد فيها، في حين تتضمن خدمات التأكيد نواح متعددة من المعلومات بما فيها المعلومات غير المالية.

ولقد تم التطرق لمفهوم المراجعة والخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي بشيء من التفصيل في مباحث سابقة.

### ب- خدمات إبداء الرأي والتصديق Attestation

عُرفت خدمات إبداء الرأي والتصديق على أنها "خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المحاسب القانوني بإصدار تقرير مكتوب عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى" (الذنيبات، ٢٠١٠: ٣٨).

وعرف ارتباط أو تعهد أو التزام الشهادة أو المصادقة Attestation Engagements وفق مجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) على أنه "التزام يتعهد من خلاله المحاسب القانوني بإصدار تقرير مكتوب عن فحص أو مراجعة أو إجراءات متفق عليها بشأن أي موضوع (أو التأكيد حول هذه الموضوع) الذي هو أساساً من مسؤولية طرف آخر" (Lambert, 2014: 50).

وتشمل خدمات التصديق على خمس فئات وهي (Arens et. al., 2014: 816):

- ١- مراجعة البيانات المالية التاريخية؛
- ٢- مراجعة الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية؛
- ٣- خدمات الاطلاع أو المراجعة للبيانات المالية التاريخية؛
- ٤- خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات: وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت) Web Trust وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الإلكترونية System Trust.

### ج- خدمات التأكيد Assurance

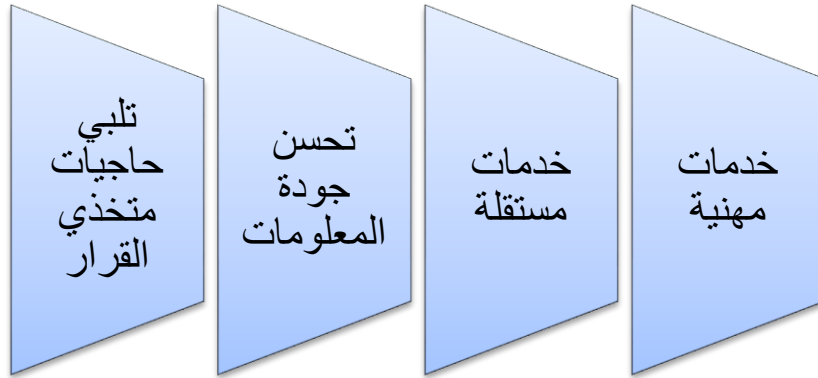
تعتبر خدمات التأكيد من الخدمات الحديثة التي يقوم بها المراجعون جنباً إلى جنب مع الخدمات التقليدية الأخرى، وقد تم تعريف خدمات التأكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة اغراض متخذي القرارات المختلفة كما عرفت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها خدمات مهنية تهدف إلى خدمة اغراض متخذي القرارات المختلفة وتقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسؤولية طرف ثالث عن طريق تقييم تلك المعلومات وفقاً لمقاييس مناسبة (Massier, et, al., 2006: 400).

ويتضح من خلال هذين التعريفين أن خدمات التأكيد تتميز بالخصائص التالية:

- أ- أنها خدمات مهنية وذلك يعني أنها تتطلب ممارسة الحكم المهني من قبل المراجع بناء على الاجراءات التي يتبعها والمعلومات التي يقوم بجمعها في ظل توافر الأمور التالية:
  - تمتع المراجع بالتأهيل العلمي والمهني اللازم؛
  - قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة؛
  - التخطيط والاشراف على عملية أداء خدمات التأكيد؛

- جمع بيانات كافية وملائمة تكفي لإعطاء أساس معقول للاستنتاج أو التوصيات المتعلقة بالخدمة المهنية المقدمة.
  - ب- استقلالية المراجع الذي يقوم بتقديمها حيث يقصد بوصفها خدمات مستقلة أن المراجع يقوم بأدائها بصفته مراقبا خارجيا مستقلا لا يرتبط مع المنشأة بعلاقة التبعية والخضوع الذي تحكم علاقة المنشأة بموظفيها الداخليين (3: 2005, et, al., louwers).
  - ت- تهدف خدمات التأكيد الى تلبية حاجات متخذ القرار الى المعلومات الملائمة سواء كان متخذ القرار متمثلة في الأطراف الخارجية التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المتعلقة بمختلف جوانب أداء المنشأة أو كان متمثلا في الادارة العليا للمنشأة كمتخذ قرار داخلي يحتاج الى معلومات ملائمة لاتخاذ مختلف القرارات الاستراتيجية والرقابية وسواء كانت المعلومات التي يتم تقديمها لمتخذ القرار مالية ام غير مالية حيث ان تعدد متخذي القرارات واختلاف كل منهم ونوع القرار الذي سيقوم باتخاذها (الشمري، ١٩٩٤: ١٥).
  - ث- تركز خدمات التأكيد بصورة أساسية على تحسين وتطوير جودة ومحتوى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار نظرا لان القرارات الجيدة تتطلب معلومات ذات جودة عالية ومحتوى ملائم لأغراض اتخاذ القرار.
- أما (محمود وآخرون، ٢٠١١: ٤٣) فقد عرفوا خدمات التأكيد على أنها: خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وتحسين مصداقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات، وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد.
- ويتضح من التعريفات السابقة لخدمات التأكيد انها تتميز بأربع مميزات نوجزها في الشكل التالي:

الشكل رقم (١-٨): مميزات خدمات التأكيد



المصدر: (تصميم وإعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

فالتأكيد على وجه العموم عملية تحليل وتقييم العمليات والمعلومات المحاسبية والإجراءات المتبعة في السجلات المالية أي أن الغرض الرئيسي له هو التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وتوافقها مع المبادئ والمعايير المختلفة.

## المطلب الثاني: أهمية ونطاق ومعايير أداء الخدمات التأكيدية

## ١- أهمية الخدمات التأكيدية:

يعتبر ظهور خدمات التأكيد بداية مرحلة تطويرية مهمة في مهنة المراجعة، إذ تحول دور المراجع من دوره التقليدي في فحص أو مراجعة معلومات أو قوائم معدة مسبقاً ذات صيغة مالية محددة إلى أن يقوم بمنح شهادة التأكيد في إعداد هذه المعلومات أو القوائم المالية وحتى غير المالية، وهذه الشهادة "التقرير" تمتاز ببعض الخصوصية عن تقرير المراجعة المتعارف عليه (ياسين والبكوع، ٢٠١٤: ١٨٢).

ولقد قامت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في مختلف دول العالم بإنشاء مجالس ولجان تختص بهذه الخدمات، إذ تم إدخال الكثير من التعديلات على مسميات اللجان والمجالس التابعة لبعض المنظمات المهنية، بالإضافة لتعديل هيكله الإدارات المهنية، لتشمل معايير مهنية مختصة بخدمات التأكيد، ومن الأمثلة على ذلك:

- مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) الذي حل محل لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) منذ ٢٠٠٢/٤/١ (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤: ١).

- إنشاء اللجنة التنفيذية لخدمات التأكيد The Assurance Services Executive Committee (ASEC) في عام ١٩٩٧م من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (Salterio, 2000).

- لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) International Accounting Standards Committee وعدلت ليحل محلها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) International Accounting Standards Board، والذي أصدر المعايير الدولية للمحاسبة IAS's والتي حل محلها من ٢٠٠٢/٤/١ المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS's) International Financial Reporting Standards (الشريف، ٢٠١٣: ٤٤١).

- تغيير اسم مجلس معايير المراجعة The Auditing Standards Board التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) في عام ١٩٩٨ ليصبح مجلس معايير التأكيد The Assurance Standards Board ثم في عام ٢٠٠٣ تم إعادة تسميته ليصبح مجلس معايير المراجعة والتأكيد، كما قام معهد المحاسبين القانونيين الكندي بإنشاء مجلس الإشراف على معايير المراجعة والتأكيد (AASOC)، والذي أنشأ بهدف الإشراف وتوفير المدخلات لأنشطة مجلس معايير المراجعة والتأكيد (AASOC, 2014: 4).

وتعكس هذه المسميات الجديدة للجان والمجالس التابعة للمنظمات المهنية المختلفة الاهتمام المتزايد من قبلها بخدمات التأكيد، ومن المتوقع أن تشهد هذه الخدمات مزيداً من الاهتمام والتطوير في المستقبل كامتداد طبيعي لمهنة مراجعة الحسابات، حيث يرى (Blair, et, al., 2008: 335-337) أن هناك عدة

عوامل تتسبب في نمو سريع للطلب على خدمات التأكيد التي يقدمها مراجع الحسابات منها: النمو في التجارة الدولية والاستعانة بمصادر خارجية، والتعقيد المتزايد للمنتجات، والحاجة من تلبية متطلبات الجودة والتأكد من تلبية المعايير البيئية.

وتوضح العوامل التالية أهمية خدمات التأكيد (حسين، ٢٠١٣: ٣٦٤-٣٦٣):

- أ- أنها تقدم معلومات كافية وشاملة، وبصورة تحد من مخاطر القرار الخاطئ وتساعد متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكد؛
- ب- تؤدي إلى تعزيز إمكانية قيام المحللين الماليين بإعطاء قيمة أعلى لأسهم الشركة نتيجة تعزيز اعتمادية إفصاحها عن معلومات الأداء المختلفة؛
- ت- تؤدي إلى تقليص فجوة التوقع في المراجعة؛
- ث- تمكن الشركة من تطوير أساليب استخدام نظم المعلومات الإلكترونية، وتحقيق رقابة أفضل؛
- ج- تتيح للشركة فرص للحصول على رأس مال بتكلفة أقل نتيجة الحد من حالات عدم التأكد المتعلقة بجوانب الأداء؛
- ح- تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه خدمات المراجعة التقليدية، وتتيح فرص جديدة للممارسة المهنية؛
- خ- تمكن المراجعين من زيادة إيراداتهم، استغلال مهاراتهم وخبراتهم في الفرق والتقييم والحفاظ على ثقة العملاء الحاليين؛
- د- تساهم في تامين جودة القرار من خلال زيادة كفاءة استخدام المعلومات نتيجة الحصول على معلومات ملائمة، والحد من الخصائص السلبية للمعلومات كالتحيز، وتعارض المصالح.

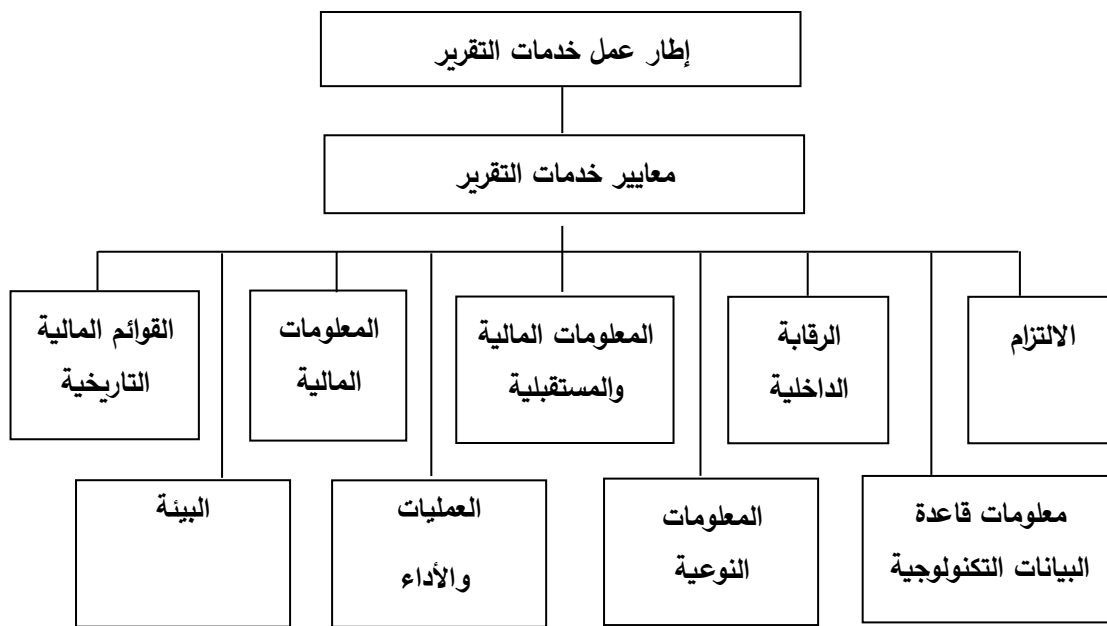
ويمكن للباحث في مجال نطاق خدمات التأكيد أن يستنتج بأنه ليست كل العمليات التي تتم بين المراجع والشركة قيد المراجعة عمليات يتم أداؤها بصورة متكررة، وبالتالي لا يغطيها إطار خدمات التأكيد، والذي بدوره، كما أنه يوجد بعض العمليات التي يسري عليها التعريف إلا أنه لا يتم أداؤها عن طريق خدمات التأكيد، ووجب على المراجع تقديم تقرير تأكيد مكتوب طبقاً لنموذج مناسب لمهام إصدار هذا التقرير سواء كان تأكيد مناسب أو تأكيد محدود لما توصل إليه وبالإعتماد الكلي على معايير المراجعة لمهام الفحص المحدود.

## ٢- نطاق أداء الخدمات التأكيدية

تسعى الأطراف المرتبطة بالشركات إلى اتخاذ قرارات دقيقة باستخدام كل من المعلومات المالية وغير المالية، لذلك يطلبون بأن تكون المعلومات المقدمة موثوقة، وكما نعلم بأن الهدف من المراجعة المستقلة هو فحص البيان المالي للشركة للتأكد من أن الوضع المالي ونتائج التشغيل متوافقة مع معايير التقارير المالية وذلك من قبل مراجع حسابات مستقل، وحديثاً يطلب صناع القرار خدمات تأكيدية بالإضافة إلى خدمات المراجعة لزيادة موثوقية المعلومات التي يستخدمونها في عملية صنع القرار.

والتأكيد هو الشعور بالثقة الذي يتكون من بيان صادر عن سلطة مقبولة جداً حول امتثال موضوع ما لهدف ما، وعرفت جمعية اللغة التركية هذا المفهوم على أنه البيان المقنع الذي تم وضعه لإزالة شكوك شخص ما، والخدمات التأكيدية هي ظاهرة واسعة تتطوي على خدمات المراجعة والشهادات المستقلة، ويمكن وصفها بأنها خدمات مهنية مستقلة تزيد من جودة المعلومات ( Madray, 2006: 106)، وتجدر الإشارة إلى أنه تم تعيين مراجعي الحسابات الخارجيين لتقديم خدمات ضمان أن البيانات المالية التي أعدتها الإدارة تتفق مع القوانين والمعايير وتُظهر الحقائق المالية، ويوفر المراجع خدمات ضمان الجودة كجزء من مسؤولياته (Ikechi, et, al., 2019: 309).

الشكل رقم (١-٩) إطار عمل خدمات التأكيد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين



المصدر: لطفي، أمين السيد (مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٧٠٥.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يشير في الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن المراجعة يعد مهمة (عملية) تأكيد معقولة Reasonable assurance Engagement، لذلك يعرف المجلس مهمة التأكيد Assurance Engagement بأنها (IFAC, IAASB, 2008: 3):

"عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تتجم عن تطبيق المقاييس"، وبموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد، هناك نوعان من عمليات التأكيد يسمح للممارس بإجرائهما الأولى : عملية التأكيد المعقولة ، والثانية: عملية التأكيد المحدودة وهما على النحو التالي (IFAC, IAASB, 2013/B: 11):

- عملية التأكيد المعقولة أو المناسبة **Reasonable assurance engagement** بأنها: عملية تهدف إلى تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس.
  - عملية التأكيد المحدودة **Limited assurance Engagement** بأنها: عملية تهدف إلى تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول، حيث تكون تلك المخاطر أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس.
- الجدول رقم (١-٣): الاختلاف بين عقد التأكيد المعقول وعقد التأكيد المحدود

نوع عقد التأكيد	جمع الأدلة Evidence Collection	التقرير Report
عقد التأكيد المعقول <b>Reasonable Assurance Contract</b>	كجزء من عملية العقد المنهجي، يتم الحصول على أدلة كافية ومناسبة، وتتضمن عملية العقد المنهجي ما يلي: - فهم شروط العقد، - تقييم المخاطر، - الاستجابة للمخاطر المقدرة، - استخدام المزيج من التحقيق، الملاحظة، التأكيد، إعادة الاحتساب، إعادة التنفيذ، الإجراءات التحليلية، التحقق، إجراء عمليات إضافية تشمل الحصول على معلومات تكميلية وعمليات موضوعية تتضمن اختبار كفاءة الضوابط وتقييم الأدلة.	يتم تحديد شروط العقد ويتم التعبير عن الرأي مباشرة.
عقد التأكيد المحدود <b>Limited Assurance Contract</b>	كجزء من عملية العقد المنهجي، يتم الحصول على أدلة كافية ومناسبة، وتتضمن عملية التعاقد المنهجي استيعاب موضوع العقد وشروط العقد، لكن العمليات محدودة بدرجة أكبر مقارنة بعقود التأكيد المعقول.	يتم تحديد شروط العقد ويتم التعبير عن الرأي بشكل غير مباشر في الجمل المقلوبة (inverted sentences)

المصدر: Arslan, Mihriban Coskun & Demirkan, Serkan (**Auditing and Assurance Services**), article, The Journal of Accounting and Finance, and presented at the IV. International Symposium on Accounting and Finance in Ohrid, Macedonia, Special Issue, July, 2017, p. 134- ترجمة الباحثة.

كما يصنف نطاق أداء الخدمات التأكيدية من حيث نوع العقد والنتائج إلى فئتين هما (Dinç and Atabay, 2016: 1527):

- **المراجعة المباشرة Direct Audit**: يتم من قبل مراجعي الحسابات.
  - **خدمة التأكيد Confirmation Service**: يتم إجراؤه بواسطة خبراء غير مراجعي الحسابات.
- وأضاف (Dinç and Atabay, 2016: 1528) بأنه يتم قبول مشكلات مثل الاستدامة والامتثال التنظيمي كخدمات تأكيد، وتتعلق هذه الخدمات بدقة المعلومات التي حصل عليها الممارس نتيجة عملية

المراجعة، ففي المراجعة المباشرة يكون قياس الموضوع باستخدام معايير صالحة والإبلاغ عن النتائج في تقرير ضمان للأطراف المعنية وفي هذه المراجعة، يقوم الممارس بتقييم الموضوع ويطلب بيان من الطرف المسؤول الذي يقوم بالتقييم والقياس.

### ٣- معايير مراجعة التأكيد Assurance Audit Standards

تنظم معايير مراجعة التأكيد Assurance Audit Standards (AAS) عمليات مراجعة التأكيد بخلاف عمليات المراجعة المستقلة أو المحدودة للمعلومات المالية التاريخية، عند وجود AAS إضافية ذات صلة بموضوع المراجعة، حيث يتم استخدام هذه المعايير كمكمل، إذ نشرت هيئة الرقابة العامة التفويض الوحيد لوضع اللوائح في مجالات المحاسبة والمراجعة، أربعة معايير تتعلق بخدمات التأكيد من بينها (Arslan and Demirkan, 2017: 135):

- **AAS3000** يحدد القواعد العامة حول خدمات التأكيد؛
- **AAS3400** معيار فحص المعلومات المالية المرتقبة: وهو نوع من المراجعة يهدف إلى زيادة موثوقية المعلومات المالية المحتملة؛
- **AAS3420** نوع من المراجعة يهدف إلى زيادة موثوقية المعلومات المالية الأولية؛
- **AAS3402** تعد تقارير معايير خدمات التأكيد المتعلقة بضوابط التنظيم في الخدمة نوعاً من عمليات المراجعة التي تطلبها الشركات التي تقوم ببعض الخدمات من مصدر خارجي بهدف زيادة موثوقية وجودة الخدمات المدفوعة.

وبين (الشريف، ٢٠١٣: ٤٢٢) أنه من ضمن الاتجاهات الحالية لمعايير المراجعة الدولية تم إعادة التوبيخ لخدمات المراجعة والخدمات المرتبطة تحت مسمى **خدمات التأكيد والخدمات ذات الصلة Assurance and Related Services**، ورأى المؤلف أن المراجعة بمفهومها العادي (مراجعة القوائم المالية) تعتبر إحدى خدمات التأكيد، كما ألقى الضوء على الإصدارات والتغييرات الحديثة في مجال خدمات التأكيد والموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (٤-١): التغييرات الحديثة في مجال خدمات التأكيد

رقم ١	المعيار العام	رقم المعيار	أهداف ومتطلبات ومجال التطبيق
معايير ارتباطات التأكيد الأخرى (ISRE's 3000-3699)	ارتباطات التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص القوائم المالية	ISRE 3000	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية للمراجع لأداء ارتباطات التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص القوائم المالية التاريخية، وقد تم صياغة هذا المعيار الدولي ليصلح للتطبيق على ارتباطات التأكيد المختلفة بخلاف المراجعة والفحص المحدود (ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود)، وذلك للتمييز بين نوعي التأكيد المسموح بها.

<p>يقصد بالمعلومات المستقبلية، المعلومات التي تبني على افتراضات عن الأحداث التي تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المتوقع تجاهها وهي تخضع للحكم الشخصي وعند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار المعلومات المالية المستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة ويراعي ما يلي:</p> <p>١- أن المعلومات المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم.</p> <p>٢- أن يكون عرض المعلومات المستقبلية بطريق مباشر.</p> <p>٣- أن المعلومات المالية المستقبلية يتم إعدادها على أساس متسق.</p> <p>٤- أن الافتراضات التي بني عليها أفضل تقارير الإدارة والتي اعتمدت عليها المعلومات المستقبلية تعتبر محاسبة.</p>	<p>ISRE 3000</p>	<p>اختبار المعلومات المالية المستقبلية</p>	
--	------------------	--	--

رقم ٢	المعيار العام	رقم المعيار	أهداف ومتطلبات ومجال التطبيق
<p>معايير الخدمات ذات الصلة (ISRE's 4000-4699)</p>	<p>الارتباط لأداء إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات</p>	<p>ISRE 4400</p>	<p>يحدد المعيار المسؤوليات المهنية للمراجع عند الارتباط لأداء إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية وعن شكل ومضمون التقرير الذي يصدره المراجع عن هذه الارتباطات.</p>
	<p>الارتباط لإعداد معلومات مالية</p>	<p>ISRE 4410</p>	<p>تحديد مسؤوليات المحاسبة عند الارتباط بإعداد معلومات مالية وشكل ومضمون التقرير الذي يصدره المراجع بخصوص إعداد هذه المعلومات.</p> <p>ويهدف ارتباط اعداد المعلومات المالية إلى قيام المحاسب بالاستناد إلى خبراته المحاسبية على عكس خبراته في مجال المراجعة بتجميع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية وقد يمتد الارتباط إلى اعداد القوائم المالية، وتضمن هذا المعيار القواعد واللوائح التي يتعين على المراجع الالتزام بها عند الارتباط بهذه الخدمة ثم التخطيط لأدائها.</p>

المصدر: الشريف، أحمد زكي حسين متولي (الإتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير)، نُشر بواسطة HP- Harthy Press، ٢٠١٣، ص ٤٣٩-٤٤٠.

ومراجعة التأكيد هو عملية يتم فيها إجراء مجموعة متنوعة من العمليات بين الشركات التي تطالب بمراجعة التأكيد والممارسين (المراجع الفردي أو الخبير) الذين يقومون بإجراء عمليات المراجعة، وفي هذه

العملية يقوم المراجع بأنشطة تتوافق مع المعايير الدولية وينتهي عمله بإعداد تقرير الضمان أو التأكيد، وتتكون هذه العملية من خمسة مراحل هي (Arslan and Demirkan, 2017: 137):

أ- **مرحلة البدء Start-up phase**: يسلم العميل طلب مراجعة التأكيد إلى شركة مراجعة معتمدة من خلال خطاب طلب يتضمن معلومات حول اللوائح التي سيتم استخدامها للمراجعة أو الاتصال بالشخص والتأكيد عن طريق البريد أو البريد الإلكتروني أو الهاتف أو أي نوع من الاتصالات، وعند تسليم الطلب، يقوم الطرف الممارس بجمع المعلومات المتعلقة بقطاع وتشغيل وإدارة الأعمال التجارية، ويجري فحص للاستقلالية حتى لا يؤثر الاعتراف بالادعاء على استقلاله، وبعد هذا التحكم، يعد نموذج الطلب وتبدأ العملية وفقاً للشروط.

ب- **مرحلة التخطيط Planning phase**: بعد إعداد عقد التأكيد، يجب وضع تخطيط حول مدة مراجعة التأكيد، ونطاقه، وبواسطة من وكيف سيتم إجراؤه، وتعتبر شروط العقد، موضوع المراجعة والمعايير التي سيتم استخدامها من قبل المراجع ذات أهمية كبيرة لهذه العملية، وفي هذه المرحلة، يتم تحديد نطاق المراجعة بوضوح، ويمكن تحديثه لأنه يحتوي على العملية برمتها.

ت- **مرحلة التنفيذ Execution phase**: تتعلق هذه المرحلة بتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتم استخدام تقنيات جمع الأدلة مثل: التحقق، الملاحظة، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة التنفيذ، الإجراءات التحليلية والتحقق.

ث- **مرحلة الإكمال Completion phase**: يقوم الممارس بإكمال المراجعة بطلب بيانات مكتوبة من الإدارة، وبعد ذلك يعد تقرير التأكيد ويقدمه إلى عمل العميل من خلال توثيق الإجراءات التي تم إجراؤها.

ج- **مرحلة التوثيق Documentation**: يقوم الممارس أو المراجع بتوثيق الإجراءات التي تم تنفيذها أثناء المراجعة، وتكون المستندات الخاصة بالتوثيق في شكل أوراق عمل، وقد يختلف محتواها وشكلها حسب عوامل مختلفة، وتتضمن أوراق العمل اسم المراجع واللقب والتاريخ وهدف المراجعة ونطاقه، ويتكون المحتوى من نتائج الإجراءات المنفذة والأدلة والتقييمات.

وفي نهاية عملية المراجعة يعبر المراجع عن رأيه، مستنداً بالأدلة التي جمعها أثناء عمله، ويمكن التعبير عن هذا الرأي بأشكال مختلفة فإما أن يعطي تقريراً نظيفاً (غير متحفظ)، أو تقريراً متحفظاً، أو تقريراً معاكساً، أو يمتنع عن إبداء رأيه.

### المطلب الثالث: تقرير مراجع الحسابات

يمثل تقرير مراجع الحسابات محصلة عملية المراجعة ابتداءً من تعيين المراجع في الشركة أو المؤسسة محل المراجعة ووصولاً إلى إعطاء رأيه الفني عن القوائم المالية، حيث يجب أن يشير المراجع

إلى أهم النتائج التي توصل إليها، وأهم الإجراءات التي قام بها أثناء ممارسته لمهنة المراجعة في شكل تقرير رسمي.

### ١- مفهوم تقرير مراجع الحسابات:

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين المراجع ومستخدمي البيانات المالية المراجعة، وهو زبدة عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، ويعتبر تقرير المراجع الخارجي خلاصة عمله والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالبيانات المالية وبعملية المراجعة (الزبدية والذنيبات، ٢٠١٢: ٤٧٣)، ويعتبر أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء منها المدنية أو الجنائية، ويعد من أهم مكونات عملية المراجعة، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وكذلك تعتبر فقرة الرأي في تقرير المراجع أهم الفقرات، حيث أنها هي التي تعبر عن نتيجة عملية المراجعة وبالتالي فإنه لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم، وبشكل رئيس إعطاء القسط الأكبر من الاهتمام لفقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة (الذنيبات، ٢٠١٥: ٢٣٧).

تعددت تعاريف تقرير المراجع ولكنها تصب في نفس المحتوى والمعنى، إذ عرفها (الوقاد ووديان، ٢٠١٠: ٢٤٣) بأنه "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة"، أما هادي التميمي فقد عرفه بأنه "خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال مراجعته ومعرفة أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات" (التميمي، ٢٠٠٤: ١٦١).

### ٢- بنود تقرير المراجع

لا بد من توافر النواحي الشكلية التالية في تقرير المراجع بالإضافة إلى العديد من النواحي الفنية (عبد الله، ٢٠١٦: ٥٥٨):

- يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة؛
- يجب أن يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين أي أن يكون موجهاً لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم، وذلك لكونه وكيلاً عنهم فيوجه التقرير للمساهمين بعبارة "إلى حضرات المساهمين" أو "إلى مساهمي شركة...";
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية؛
- يجب أن يكون التقرير موقفاً عليه من قبل المراجع ومؤرخاً، ويؤرخ التقرير عادةً بتاريخ انتهاء عملية المراجعة أو تاريخ نهاية العام المالي للمشروع؛

- يجب أن يكون التقرير مصاغاً بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها، وأن يضمنه عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد لا لبس فيها ولا التواء؛
  - يقوم المراجع بتلاوة تقريره في اجتماع الهيئة العامة.
- وبما أن تقرير مراجع الحسابات حلقة الوصل بين المراجع والأطراف الأخرى وجب أن يتضمن على العناصر الأساسية التالية:

- **عنوان التقرير:** يجب أن يحتوي تقرير مراجع الحسابات على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير مراجع الحسابات" في العنوان، وذلك لتمييزه عن التقارير المالية والإدارية التي تصدر عن موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة، أو عن تقارير المراجعين الآخرين (القاضي وآخرون، ٢٠١٤: ١١٨).

- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يكون التقرير عادةً موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وتكليفه للقيام بعملية المراجعة، أي المالك الفرد للمشروعات الفردية أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال (الصباغ وآخرون، ٢٠٠٨: ٤٨٧)، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع تحت المراجعة لأن التعيين أيضاً حسب هذا الشكل، وهناك حالات خاصة نصت عليها بعض القوانين كتلك التي تتطلب إعداد تقارير خاصة (كالإقرار الضريبي) وعندها يقدم التقرير للجهة المعنية (كسلطة الضريبة) (عبد الله، ٢٠١٦: ٥٥٦).

- **الفقرة الافتتاحية (فقرة المقدمة):** تبين هذه الفقرة اسم الشركة وأسماء البيانات المالية المراجعة (الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وملخص السياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة) والفترة الزمنية والتاريخ، وقد يبين المراجع رقم الصفحة التي تتضمن هذه البيانات إذا كانت ضمن تقرير سنوي (الذنيبات، ٢٠١٥: ٢٤٢):
- **إن الفقرة الافتتاحية لتقرير مراجع الحسابات تحدد ثلاث أمور أساسية وهي (السقا وأبو الخير، ٢٠٠٣: ١٥٢-١٥٣):**

\* القوائم المالية التي خضعت للمراجعة.

\* يحدد التقرير من أول عبارة فيه أن ما تم إنجازه على القوائم المالية هو مراجعة، وفي هذا الصدد يركز مراجع الحسابات على أمرين أساسيين:

أ- أن التقرير الحالي يركز على كلمة "راجعنا" بدلاً من كلمة "فحصنا" لعمومية الأولى عن الثانية.

ب- أن التقرير يؤكد على أن القوائم المالية تم مراجعتها، وذلك لتمييزها من الفحص المحدود.

\* الجزء الأخير من الفقرة تضع حدوداً واضحة للفصل بين مسؤولية مراجع الحسابات ومسؤولية إدارة المؤسسة محل المراجعة.

- **فقرة النطاق:** تبين هذه الفقرة مسؤوليات المراجع عن إبداء الرأي ومدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة ومدى التزامه بالمتطلبات الأخلاقية، وتصف فقرة النطاق بأن عملية المراجعة قد تم

انجازها وفقاً للمعايير الدولية ووفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة (القاضي وآخرون، ٢٠١٤ : ١١٨)، وتشير إلى تمكن المراجع من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية وحصوله على البيانات والايضاحات التي رآها لأزمة لأغراض المراجعة (الصحن وحسن والصبان، ٢٠٠٤ : ٣٩١)، كما تصف فقرة النطاق عملية المراجعة والهدف من تخطيطها وتنفيذها (علي، ٢٠٠١ : ١٧١)، وتوضح الفحص الاختباري الذي يقوم به المراجع على أساس العينة وليس على أساس الفحص الشامل (السقا وأبو الخير، ٢٠٠٣ : ١٥٥).

● **فقرة الرأي:** وفيها يعبر المراجع عن رأيه في أن البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية أو تعطي صورة حقيقية وعادلة بما يتفق مع إطار الإبلاغ المالي المتبع، عن المركز المالي بتاريخ ... والأداء المالي للمنشأة وتدقيقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بتاريخ ...، وفي حالة اتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية بالإضافة إلى معايير أو متطلبات محلية فلا بد من الإشارة إلى كليهما (الذنيبات، ٢٠١٥ : ٢٤٤)، وتعتبر فقرة الرأي الفقرة الأخيرة في تقرير المراجع النمطي وتعتبر عن النتيجة النهائية التي توصل إليها المراجع بناءً على مراجعته، وهذه الفقرة مهمة للغاية لأنها تصور للقارئ رأي المراجع في مجمله عن القوائم المالية كوحدة واحدة (السقا وأبو الخير، ٢٠٠٣ : ١٥٦).

● **تاريخ التقرير:** يجب على مراجع الحسابات أن يؤرخ تقريره بتاريخ إكمال عملية المراجعة، كما يجب عليه عدم إصدار التقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات، لأن مسؤولية محافظ الحسابات هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من طرف الإدارة (شاهين، ٢٠٠٧ : ١٦١).

● **توقيع مراجع الحسابات:** يجب على المراجع أن يوقع باسمه أو اسم مكتب المراجعة أو كليهما حسب البلد، وقد يشير إلى الانتماء المهني (الجهة المهنية التي ينتمي إليها).

● **عنوان مراجع الحسابات:** يجب أن يُذكر في تقرير المراجع عنواناً واضحاً لمراجع الحسابات، ويشتمل العنوان على المدينة التي يقع فيها مكتب المراجعة.

تقرير مراجع الحسابات كمصطلح مفرد لا يعني أنه تقرير واحد فقط بل يمثل مجموعة تقارير، فمراجع الحسابات ملزم بإصدار مجموعة من التقارير (بوركايب، ٢٠١٧ : ٤٠١):

✓ **تقرير المصادقة على القوائم المالية المجمعة:** في حالة مجمع شركات، يلزم المراجع الخاص بالشركة الأم بتقديم رأيه حول القوائم المالية المجمعة أو المدعمة، التي تعكس كل المجمع وكأنه شركة واحدة في تقرير منفصل وإضافي عن تقريره الخاص بالشركة الأم فقط.

✓ **تقرير المصادقة على القوائم المالية المفردة:** يتضمن كافة الاتفاقيات التي أبرمتها الشركة مع الغير، سواء كانت داخلية مثل نقابة العمال، أو خارجية كاتفاقيات الشراكة أو التمويل، إذ يحدد

هذا التقرير موضوعها، شروط إبرامها، المستفيدين منها، ورأي المراجع حول شرعيتها قبل تقديمها للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

✓ **تقرير حول أعلى خمس تعويضات:** يبدي مراجع الحسابات رأيه حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات أو أجور بالشركة.

✓ **تقرير حول امتيازات المستخدمين:** يبدي مراجع الحسابات رأيه حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين من أجور وغيرها لاسيما تلك التي لها طبيعة خاصة.

✓ **تقرير حول تطور النتيجة:** يبدي مراجع الحسابات رأيه حول تغير النتيجة من دورة إلى أخرى في حدود خمسة دورات سابقة، كما يشير إلى تغير نتيجة السهم أو الحصة الاجتماعية.

✓ **تقرير حول نظام الرقابة الداخلية:** يقدمه المراجع بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تقليدية أو إلكترونية، بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام، وهو يشمل نقاط الضعف المكتشفة والأخطار الناتجة عنها مع اقتراحات حلول.

✓ **تقرير حول استمرارية الشركة:** في حالة التماس المراجع لأدلة يرى أنها قد تؤثر على استمرارية النشاط ما قد يؤدي لإفلاس أو العسر المالي، يعلم المساهمين والأطراف المهتمة.

### ٣- أنواع تقارير إبداء الرأي لمراجع الحسابات

نص المعيار الرابع من معايير إعداد تقرير المراجع على ضرورة إعداد المراجع لتقرير يبين فيه رأيه في القوائم المالية، ويختلف هذا الرأي باختلاف نتائج عملية المراجعة أي باختلاف عمليتي الفحص والتحقق، كما نجد أن قوانين الشركات في شتى الدول تنص على ضرورة قيام المراجع بوضع تقرير بخلاصة عمله، ويكون في العادة موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيينه، ومن المتعارف عليه أن رأي المراجع لا يخرج عن أربعة احتمالات وهي:

• **التقرير النظيف (غير المتحفظ):** يوضح المراجع في حالة إبداء الرأي النظيف أو غير المتحفظ عن توفر فناعته المهنية والايجابية اللازمة لسلامة عرض التقارير المالية كلها بدون تحفظ أو تقصير ما في عرض تلك التقارير أو في محتوياتها أو بأحد عناصرها، ويعني إبداء الرأي النظيف اقتناع المراجع بأن هناك التزام بالعناصر الثلاثة التالية (سرايا، ٢٠٠٧: ٣٢٣-٣٢٤):

- إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة ومقبولة؛
- عدم اكتشاف أي مخالفات للقوانين أو النظم أو اللوائح الخاصة بالمؤسسة موضوع المراجعة؛
- عدم وجود أي قيود مهمة تمنع المراجع من الالتزام بقواعد وسلوك المهنة وأداء عمله بحرية وحيادية كاملة، سواء كانت هذه القيود خاصة بالمراجع أو بالمؤسسة أو بظروف معنية تواجهه.

• **التقرير المتحفظ (المقيد):** يكون نطاق مهمة المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصّل عنها بالقوائم المالية، وقد تنشأ هذه القيود نتيجة لظروف خاصة أو بناءً على طلب العميل (المؤسسة المراجع حساباتها)، حيث

يعتبر السبب الثاني أكثر خطورة من مجرد سيادة ظروف خاصة أدت إلى محدودية النطاق، ويجب على المراجع أن يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلة اللازمة، حتى يستطيع أن يقرر ما إذا كان من الملائم له أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع كلية عن إبداء الرأي (وليام وامرسون، ١٩٩٧: ١٠٦-١٠٧).

\* ويذكر التحفظ عادةً في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام (عبد الله، ٢٠١٦: ٥٦٤):

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع ومثال ذلك ما يقرره المراجع عادة من أنه اعتمد حسابات الفروع مع أنه لم يتم بزيارتها شخصياً، أو لم تصل إليه ردود المصادقات؛

- التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالباً ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل عدم كفاية مخصصات الاستهلاك أو مخصصات الديون المشكوك فيها؛

- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون الشركات أو لنظام الشركة الداخلي.

• **التقرير المعاكس (السلبى):** يبدي المراجع رأياً عكسياً أو سلبياً فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرقة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وحتى يبدي المراجع هذا الرأي يجب أن يكون قد قام بأعمال المراجعة، وأكمل عملية التحقق ووصل إلى قناعة بأن إعداد وعرض القوائم المالية لا يتفق مع المبادئ المحاسبية، وأن التحريف كان جوهرياً، وأن هناك اختلاف بين الإدارة والمراجع حول السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية (الشحنة، ٢٠١٥: ٢٥١).

• **الامتناع عن ابداء الرأي:** ينبغي على مراجع الحسابات الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهريّة في المراجعة ومنها ما يلي (حاج دحو، ٢٠١٨: ٤٨):

- عدم التزام المراجع بقواعد المهنة وسلوكياتها مثل: قد يفقد المراجع لاستقلاله أو عدم توفر الدليل المهني وبرنامج المراجعة؛

- عدم القيام أصلاً بفحص ومراجعة حسابات القوائم المالية.

ومعنى ذلك أن الامتناع عن ابداء الرأي يرتبط أساساً بالمخالفات، أو التحفظات المحاسبية، أو المخالفات النظامية، أو مجموعة من القيود التي فرضت على المراجع في مرحلة مراجعته للحسابات وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأيه حول التقارير والقوائم المالية (سرايا، ٢٠٠٧: ٣٣٥).

نستنتج مما سبق بأن المراجع يصدر تقريراً نظيفاً عندما لا يجد أية ملحوظات أثناء قيامه بعملية المراجعة تؤثر على صحة القوائم المالية، والتي بدورها تكون ممثلة لواقع المشروع وأعدت وفقاً للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها، ويعطي المراجع رأياً متحفظاً عند وجود بعض التحفظات أو الملاحظات التي تؤثر على صحة البيانات، أما الامتناع عن ابداء الرأي فيصدر عندما لا يحصل المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه الفني المحايد سواءً كان بسبب تضيق نطاق المراجعة أو وجود ظروف استثنائية غير طبيعية.

وإن مسؤولية المراجع في إعداد التقرير وتضمينه العمليات التي حدثت بتاريخ لاحق لانتهاؤ السنة المالية وقبل تقديم التقرير للهيئة العامة، تأتي من تطبيق المعيار الثالث من معايير اعداد التقرير الذي يقضي بأن البيانات الواردة في القوائم المالية تعبر تعبيراً كافياً لما هو عليه واقع المشروع أما هذه الأحداث اللاحقة فهي ثلاثة (عبد الله، ٢٠١٦: ٥٦٥):

- أحداث لاحقة تؤثر على القوائم المالية مباشرة وتتطلب تعديلاً لتلك القوائم كما في حالة تحصيل نسبة عالية من الذمم المدينة أو تسديد الالتزامات على أساس مختلف تمام الاختلاف مع الأسس المتبعة في السابق، وهذا يتطلب التعديل في البنود والعناصر التي تأثرت بالأحداث اللاحقة دون تعديل القوائم المالية، وهكذا ترفق ايضاحات بتاريخ وقوع الحادث الذي أدى إلى الزيادة أو النقص في الأرصدة.

- أحداث لاحقة لها تأثير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة، ولكن قد يكون من الأفضل الإفصاح عنها دون إجراء تعديلات بالقوائم المالية نفسها بل بمرفقات إيضاحية مثل إصدار سندات أو دفعة جديدة من الأسهم أو شراء مشروع قائم أو عوامل طبيعية أخرى.

- أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وهذه لا تتطلب إحقاقاً بالقوائم المالية كمعلومات إضافية، إذ أن إحقاقها قد يؤدي إلى الإضرار بالشركة وسياستها وبخاصة في حالة المنافسة كما في التغييرات الإدارية أو تسويق المبيعات على أساس جديد.

يتضح من ذلك أن المراجع يهتم بنوعين من الأحداث اللاحقة، وهما الأحداث التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها على سبيل المثال بيع أصول ثابتة غير مستعملة في أول السنة التالية بقيمة تقل عن القيمة الدفترية، أو بيع أوراق مالية تقل قيمتها عن القيمة الدفترية وهذا يعطي دليلاً على عدم صحة تقويمها في تاريخ الميزانية، أو إشهار إفلاس أحد عملاء الشركة الذين لهم رصيد كبير قابل للتحصيل، مما يؤكد للمراجع على عدم صحة رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وغيرها من الأمثلة، والنوع الثاني هو الأحداث التي ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية، لكن الإفصاح عنها على شكل مرفقات كملاحظات يُعتبر ضرورياً، مثل: إصدار قرض سندات، شراء شركة جديدة أو الاندماج، انخفاض كبير في قيمة الاستثمارات السوقية، وهذا يعني أن المراجع مسؤولاً عن التأكد من الإفصاح الكافي والمعقول للقوائم المالية عن الحقائق الهامة.

أما بالنسبة للطرق المحاسبية التي يجب على المراجع اتباعها في عملية المراجعة للعمليات اللاحقة فالمفروض إتباع نفس الطرق السابقة حتى لا يحدث مخالفة لمبدأ الثبات، وفيما يخص مدة الأحداث اللاحقة فتختلف من دولة لأخرى وهي في فلسطين مثلاً ثلاثة أشهر.

## المبحث الثالث- الشك المهني ومسؤوليات المراجع

إن لممارسة الشك المهني أهمية بالغة عند أداء عملية المراجعة ككل، ويرجع الفشل الذي يقع فيه مراجع الحسابات في الغالب إلى عدم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني، لذلك يقع في مشاكل عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، ففي حال انخفاض امكانية حدوث الغش فإنه ينبغي عليه توخي الحذر الشديد وممارسة مستوى عالي من الشك المهني، والذي يقوم على التحري والاستفسار والبحث والاطلاع للوصول إلى التثبت والاطمئنان حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

كما ويُعتبر الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والأساسية لممارسة مهنة المراجعة، ومن دونه لا يمكن للمراجع أن يصل إلى تأكيد معقول حول مدى صحة أدلة الإثبات والمعلومات التي حصل عليها من قبل الإدارة محل المراجعة، ومن خلو القوائم المالية من حالات الغش والانحرافات والأخطاء الجوهرية، وإن امتلاك المراجع لخصائص الشك المهني وممارسته له أثناء عملية المراجعة تحسن من جودة المراجعة، إذ يرتبط بصورة كبيرة بالأحكام المهنية التي يُصدرها المراجع، خاصة في ضوء ما شهدته مهنة المراجعة من أزمات انخفاض الثقة التي أدت بدورها إلى فضائح مالية وانهيارات في شركات عالمية كبرى، مما أثار اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية في التعرف على المزيد من المفاهيم والسلوكيات الخاصة بالشك المهني، لذلك سوف نتطرق فيما يلي إلى ماهية الشك المهني، دور مراجع الحسابات في تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة، وعلاقته بمراحل عملية المراجعة، وكيفية تحديد وقياس مستوى الشك المهني.

وقد تطرق هذا المبحث أيضاً إلى دراسة مسؤوليات مراجع الحسابات والتي تضمنت المسؤولية التأديبية أو المهنية، والمسؤولية المدنية والجنائية ووصولاً إلى ردود الأفعال تجاه مسؤوليات المراجع.

## المطلب الأول: تعزيز الشك المهني وقياسه

يعد الشك المهني أحد المفاهيم التي تناولتها المعايير المهنية ولكن بقليل من الدقة، وأحد الأبعاد التي قدمها (SAS, No. 1) بشأن فعالية عملية المراجعة، حيث يشير المعيار إلى أن الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية وأن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة، ويستخدم مراجع الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية، وجمع وتقييم موضوعي لأدلة المراجعة، ومن ناحية أخرى أوضح (SAS, No. 67) أنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني خلال عملية المراجعة.

## ١- ماهية الشك المهني:

يعتبر الشك المهني أمراً هاماً في تصميم متطلبات عملية المراجعة، وأداء الإجراءات، وتقييم نتائج الإجراءات، هذا وقد عرفت معايير المراجعة الدولية (ISAs) الشك المهني بأنه "موقف يتضمن تساؤلاً عقلياً والانتباه للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش وتقييم جوهري للأدلة، فهو يتطلب من مراقب الحسابات أن يخطط ويؤدي بصورة صريحة المراجعة في حالة من الشك المهني لكي يدرك مراقب الحسابات الظروف التي قد تتسبب في وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (شحاته، ٢٠١٤: ٨-٩).

ويُعبّر الشك المهني عن أحكام المراجع وقراراته التي تعكس تقديرات مرتفعة لمخاطر عدم صحة وموثوقية المعلومات (شريعة والغزواني، ٢٠١٧: ٤).

وفي دراسة تبناها الباحث "Hurt" عرف الشك المهني بأنه ميل الفرد إلى الاستنتاجات للدرجة التي تكون عندها الأدلة توفر الدعم الكافي لبدل معين أو تفسير معين مقارنة بالآخرين، واستنتج "شحاته" من تعريف "Hurt" أن الشك المهني هو سمة ملازمة لمراقب الحسابات الفرد والتي تتشابه مع سمات شخصية أخرى مثل الضمير الحي والفضول وغيرها، فهو يرى أن مراقب الحسابات ينشأ ولديه مستوى فطري من الشك للبيئة المهنية حيث يركز على الأمور المهنية والأحداث الموجودة في عملية المراجعة (شحاته، ٢٠١٤: ١٠).

كما عُرف الشك المهني بأنه امتلاك المراجع عقلاً متسائلاً وتقييم نقدي لأدلة المراجعة (Grenier, 2010: 1)، وهو يقظة المراجع للحالات التي تتناقض فيها أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، أو المعلومات التي تقود إلى الشك في مصداقية الوثائق أو ردود الإدارة على استفسارات المراجع (Ray, 2016: 1)، وأضاف (Jaya et, al., 2016: 174) بأن الشك المهني هو خيار المراجع بممارسة واجبه المهني من أجل منع أو تقليل الآثار السلبية الناجمة من سلوك شخص آخر"، كما فُسر الشك المهني بأنه "ميل الشخص نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على أدلة كافية وصالحة لدعم تفسير معين على باقي التفسيرات (عثمان والطائي، ٢٠١٧: ٦٠٠)، وتُعرف معايير المراجعة الشك المهني على أنه عقلية متسائلة Questioning Mind وتقييم انتقادي Critical Assessment لأدلة المراجعة (زيتون، ٢٠١٧: ٢).

ويرى "Koeswayo" أن الشك المهني يمثل عنصر من العناصر التي يعتمد عليها المراجع في حكمه المهني واتخاذ القرارات، وأن المستوى المنخفض من الشك المهني يؤدي إلى فشل المراجع في اكتشاف الاحتيال الأمر الذي قد يؤدي إلى تعرض الزبون إلى مشاكل اقتصادية، فضلاً عن تأثير سمعة المراجع بشكل سلبي نتيجة فشله في اكتشاف التحريفات والاحتمالات (Koeswayo, 2016: 91).

وتتضح أهمية الشك المهني بالنسبة لمهنة المراجعة من خلال ممارسة المراجع للشك المهني الذي من المتوقع أن يؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني ابتداءً من الارتباط بالعمل وتقييمه في مرحلة ما قبل

التعاقد مروراً بمرحلة التخطيط وأداء العمل الميداني ووصولاً إلى تقرير المراجع، ووجب على المراجع عدم المبالغة في الحاجة للشك المهني، ولكنّه يعتبر موقفاً ضرورياً لتعزيز قدرته على تحديد الظروف التي تدل على وجود تحريفات والاستجابة لها.

## ٢- دور مراجع الحسابات في تعزيز الشك المهني

يتأثر الشك المهني بالسمات السلوكية الشخصية مثل (المواقف والقيم الأخلاقية) كما يتأثر أيضاً بمستوى الكفاءة مثل (المعرفة) للأفراد الذين يؤدون عملية المراجعة، وهذا بدوره يتأثر بالتعليم والتدريب والخبرة، كما أن الشك المهني في فريق المراجعة يتأثر بكل من أفعال قائد مكتب المراجعة وشريك المراجعة وبتقافة بيئة الأعمال لمكتب المراجعة.

ويؤثر الشك المهني على سلوك المراجع في المقام الأول من خلال التأثير على تشكيل ومراجعة معتقدات المراجعين وأن المراجع المتشكك سوف يميل إلى تكوين معتقدات مختلفة وبالتالي يميل إلى معالجة المعلومات، أو الأدلة بشكل مختلف في تحديث أفكاره من المراجعين الذين ليسوا كذلك (Yankova, 2015: 145).

والمراجعين هم بشر، لذلك فهم مقيدون عندما يتخذون الأحكام والقرارات، ونظراً لأن الشك المهني مهم في حكم المراجع وصنع القرار فإن مستوى المراجعين من الشك المهني يحكمه افتراض العقلانية المقيدة، والذي يشير إلى أن هناك حدوداً لمدى جودة أداء المراجعين فيما يتعلق بالمستوى المعروض من الشك المهني في المراجعة (Olsen, 2017: 9).

## ٢-١ ارشادات خلق بيئة الشك المهني:

قد قدم كل من (ISA and ISQC) إرشادات ومتطلبات للمساعدة على خلق بيئة على مستوى مكتب المراجعة، ومستوى المهمة، التي فيها يستطيع مراقب الحسابات أن يمارس فيها الشك المهني المناسب كما يلي (شحاتة، ٢٠١٤: ١٢-١٤):

### أ- على مستوى مكتب المراجعة:

- وضع السياسات والإجراءات المصممة لزيادة إدراك الثقافة الداخلية أن الجودة تعتبر ضرورية في أداء عملية المراجعة.
- تدعيم الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة من خلال إجراءات ووسائل واضحة ومتسقة ومتكررة على كل مستويات إدارة مكتب المراجعة.
- وضع السياسات والإجراءات المصممة لتوفير تأكيد معقول بأن المكتب لديه عدد كافي من الموظفين بالكفاءة والقدرات اللازمة وبالالتزام بالمبادئ الأخلاقية.
- تطوير وتنفيذ برامج التدريب الداخلي والتعليم المستمر لكل المستويات من أفراد المكتب.

**ب- على مستوى التكليف:**

على مستوى المهمة، فإن الشريك مطلوب منه تحمل المسؤولية عن الجودة الشاملة لكل عملية المراجعة والتي تم تعيين هذا الشريك لها، فتصرفات الشريك والرسائل المناسبة للأعضاء الآخرين في فريق التكليف تركز على أن الجودة أمر ضروري في أداء عمليات المراجعة، وعلى أهمية جودة المراجعة لقدرة فريق المراجعة على إصدار تقرير المراجعة المناسب في الظروف المعينة بدون الخوف من الدعاوي القضائية.

وأكد (Douglas & Brian, 2015: 33) بأن الحاجة إلى الحكم المتشكك طوال عملية المراجعة تحتاج لتعيين شركاء ومديرو المراجعة وأعضاء الفريق من الذين يمتلكون الصفات ومستوى الخبرة والمعرفة المناسب وبما يتناسب مع مستوى مخاطر المراجعة المرتبطة بعملية المراجعة، كما أشار الباحثان إلى "الإجراءات التشككية" من حيث القلق من أن المراجع الذي يمتلك الدرجة المناسبة من الخبرة والمعرفة لإصدار أحكام متشككة قد يختار عدم القيام بذلك بناءً على عوامل البيئة والضغط المحتملة وتشمل هذه الضغوط الشائعة ضغط ميزانية المشاركة ومواعيد نهائية صارمة لإكمال المراجعة، والترقية القوية وأنظمة المكافآت التي تقلل من جودة المراجعة، وثقافة الشركة التي تشدد بشكل كبير على جانب خدمة العملاء من المشاركة على حساب الضرر من السلوك المتشكك، ولضمان الإجراءات المتشككة ينبغي على شركاء المراجعة والمديرين وضع ميزانية مناسبة للوقت لكل جزء من أجزاء عملية مراجعة للسماح للمراجعين بتقديم الاستفسارات والانخراط في الشك المهني .

بناءً على ما تقدم يتضح بأن الشك المهني موقف يتضمن استجواب العقل والتقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويجب على المراجع أن يتعامل مع عقلية تُدرك إمكانية وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش، بغض النظر عن أي تجربة سابقة مع العميل، وبغض النظر عن اعتقاد المراجع بأمانة الإدارة ونزاهتها، وعلاوة على ذلك تتطلب الشكوك المهنية استجاباً مستمراً حول ما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى حدوث خطأ مادي بسبب الاحتيال.

**٢-٢ علاقة الشك المهني بمراحل عملية المراجعة**

إن ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال وبالتالي الحفاظ على ثقة المجتمع بمهنة المراجعة، لذلك يجب على المراجع ممارسة الشك المهني قبل وبعد قبول عملية المراجعة (الطائي، ٢٠١٧: ٦٠٠)، وإن نقطة البداية للمراجعة هي جمع البيانات دائماً وفقاً للمعايير في إطار عملية محايدة، وبذلك فالمراجع يتطلب منه أن يكون محايداً ومتشككاً في نفس الوقت، والسمات الشخصية والظرفية كلاهما مهم للتشكك المهني (Wijnmaalen, 2017: 281)، ويعتبر الشك المهني مهم وضروري في جميع مراحل عملية المراجعة برمتها، فقد أصبح الشك المهني لمراقب الحسابات هام بصفة خاصة عند تناول مجالات المراجعة التي هي أكثر تعقيداً وجوهرية وذات درجة من الأحكام المرتفعة مثل (شحاتة، ٢٠١٤: ٢٠-٢١):

أ- التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة على سبيل المثال عند:

- تقويم معقولة الافتراضات الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية؛
- تحديد ما إذا كانت التغيرات في التقديرات المحاسبية أو في الطرق المستخدمة في الفترات السابقة هي المناسبة للظروف؛
- فحص الأحكام والقرارات التي أخذتها الإدارة في صنع التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات لتحيز الإدارة المحتمل.

ب- الاستمرارية، فسبيل المثال عند تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييم استمراريتهما حيث أن مخرجات ونتائج هذه الخطط من المرجح أن تحسن الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مفيدة في هذه الظروف وقد شددت المعايير الدولية على أهمية الشك المهني والإحكام في تقويم الإفصاح.

ج- العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، على سبيل المثال عندما يظل مراجع الحسابات في حالة تأهب خلال عملية المراجعة للمعاملات التي قد تدل على التحديد أو الإفصاح المسبق عن المعاملات والعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة.

د- اعتبارات القوانين والأنظمة، عندما تظل في حالة تأهب عند أداء إجراءات المراجعة الأخرى لحالات عدم الالتزام بالقوانين أو الاشتباه بذلك، الأمر الذي يؤدي لوقف العمليات ويستدعي الشك في استمرارها.

وقد أثبتت العديد من البحوث أن الشك المهني هو طبيعة إدراك المراجع لاحتمال الاحتيال في عملية المراجعة، ويجب على المراجع ألا يفترض أن الإدارة طرف غير صادق، ولا يشكك في النزاهة التي تنقلها الإدارة له، ويستخدم شكوكه المهنية عند جمع الأدلة (7: Kamil and Fathonah, 2020)، وهذا يشير إلى أن موقف التشكيك المهني له تأثير إيجابي على عملية إبداء الرأي وإصدار التقرير النهائي من قبل المراجعين، والمراجع المحترف ينظر في جميع جوانب المهمة، ويعتمد الدقة والموضوعية، ومع استخدام الشك المهني ستكون الآراء المقدمة أكثر ملاءمة وتتوافق مع الوضع الفعلي.

وتنحصر العوامل التي تؤثر على ممارسة الشك المهني في ثلاثة عوامل أساسية هي (الزايغ،

٢٠٢٠: ٢٢٠):

- **عقلية الشك المهني:** حيث تُعد عقلية الشك من العوامل الرئيسية المؤثرة على ممارسة المراجع المتشكك مهنيًا وتتمثل تلك الممارسات المتشككة في: التوسع في البحث، زيادة العمل في الكشف عن المتناقضات، زيادة القدرة على توليد البدائل وزيادة التدقيق في المعلومات الشخصية، وبذلك فإن عقلية الشك لدى المراجعين تؤثر على ممارستهم المهنية.
- **ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية (بيئة منشأة العميل):** تختلف كل بيئة منشأة عن الأخرى وبالتالي تؤدي إلى اختلاف الأحكام والقرارات الصادرة عن المراجعين، وأيضاً البيئة التنظيمية والهيكل

التنظيمي ونموذج أعمال المنشآت تُعتبر ذات تأثير على الشك المهني عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاحتيال.

ووجب التنويه إلى أن العلاقة بين العاملين السابقين هي علاقة تبادلية، فيتضح أن عقلية الشك المهني تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر المنشأة، كما أن حالة منشأة العميل تؤثر على تكوين وتشكيل عقلية الشكل المهني للمراجع.

• **خصائص الشك المهني:** وتُعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على ممارسات المراجعين، والتي بدورها تنعكس على قرارات وأحكام المراجعة، وذلك من خلال مراجعة مكثفة لمعايير المراجعة ولهذه الخصائص أثر كبير في زيادة نطاق معرفة البحث في كشف عمليات الغش.

ويمكن تقسيم خصائص الشك المهني إلى نوعين: **الخصائص المعتمدة على السمات** وهي مرتبطة باستجواب العقل والميل للتساؤل حول الادعاءات والمعلومات المطروحة والبحث عن المعرفة، و**الخصائص المعتمدة على العمل** وهي تتعلق بفهم نزاهة ودوافع الأفراد الذين يقدمون الأدلة، ولا ترتبط بكيفية تقييم المدقق للأدلة، وعلى المراجع التعرف على النوايا الغامضة للأشخاص الذين يقدمون المعلومات أو اكتشافها مسبقاً (Ciolek, 2017: 36-37)، وقد يتأثر الشك المهني بعوامل داخلية للمؤسسة أو العميل مثل الحوافز (حافز مؤسسة المراجعة)، أو خصائص المراجعين (السمات) من المعرفة والخبرة والتدريب، وأخيراً يؤثر هذا الشك المهني على جودة نتائج الإثبات ويؤثر على نتائج المراجعة (Hai, et al., 2020: 832).

ونظراً لأن الشك المهني هو حالة ذهنية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً باستجواب العقل، فإنه من الصعب في بعض الأحيان توثيق مراجع الحسابات لكيفية تطبيق الشك المهني خلال عملية المراجعة، إلا أنه يمكن للمراجع أن يوثق ما توصل إليه من الأدلة المتوفرة لديه.

### ٣- تحديد وقياس مستوى الشك المهني

لتمهيد الطريق والتحقيق في قياس الشك المهني، وجب تقديم الدلالة التوضيحية بخصوص مفهوم الشك المهني "الحذر المهني" فهذا المصطلح يستخدم كلمة "الشك" للحكم على فكرة أو بناء، أما "التشكك المهني" فهو مصطلح مجمع يتكون من مفهومي المهنية والشك معاً (Yankova, 2015: 82).

وأوضحت دراسة "Hurtt" طبيعة الشك المهني لمراجع الحسابات، وقدمت مقياساً لمستوى الشك المهني الفطري لدى المراجع، ونظر للشك المهني باعتباره خاصية فردية متعددة الأبعاد تتضمن كلاً من بُعد السمة Trait وبُعد الحالة State، وتحدد السمة جوانب شخصية مراجع الحسابات، وتتمثل في السمات الداخلية المستقرة التي تميز الأفراد في المواقف المختلفة، وعلى العكس الحالة هي ظرف مؤقت، قابل للتغيير، ويحدث نتيجة عوامل موقفية، وبصفة عامة تعتبر السمة والحالة تصرفات سلوكية مترابطة تدمج في التأثير على إدراك وعاطفة وتفكير واعتقاد وموقف وتصرفات المراجع (زيتون، ٢٠١٧: ٨).

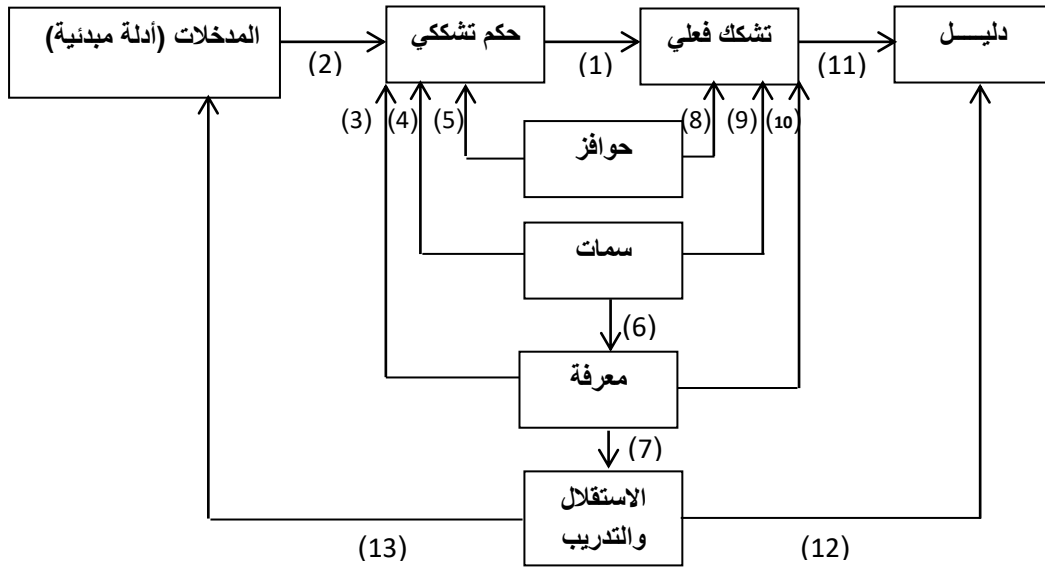
وعلى صعيد آخر ترى بعض الأوساط الأكاديمية أن الشك المهني يمكن تشبيهه "بصندوق أسود"-**Black box**- وأن عملية المراجعة هي صندوق أسود في مجال مراجعة الأدلة، ويرجع ذلك أساساً للقيود التي قد تتوفر في المعلومات (DeFond and Zang, 2014: 304)، ويستند ذلك لحقيقة أنه لا أحد يعرف حقاً كيف يعمل الشك المهني ومن الصعب تحديده، ويواجه الباحثون وجهات نظر متضاربة حوله، إذ أقر البعض بأنه لا يوجد مقياس شامل واحد للشك المهني، وأن الباحثون يفترضون لنظرية دقيقة تصف كيفية عمل تحديد وقياس الشك المهني (Olsen, 2017: 3).

وعلى غرار دراسة "Hurt" أوضحت دراسة "زيتون" خطوات تطوير مقياس "Hurt" للشك المهني تتلخص فيما يأتي (زيتون، ٢٠١٧: ١٢-١٣):

- **تطوير مجموعة العبارات الأولية:** بعد تحديد خصائص الشك المهني، قامت "Hurt" بتصميم مجموعة أولية من العبارات التي تعكس خصائص سمة الشك المهني وطورتها لتغطي جوانب الشك المهني التي لا تنعكس في مقاييس علم النفس، وتكييفها على مقياس ليكرت السداسي، ثم قارنت بين الاستجابات التي حصلت عليها ووجدت أنه لا يوجد أسس جديدة للشك المهني خارج التي حددتها.
- **الاختبار القبلي:** طلبت "Hurt" من ثلاثة خبراء أكاديميين لديهم خبرة مهنية كبيرة فحص عبارات المقياس لتحديد اتساقها ومعقوليتها وملاءمتها لبناء مفهوم الشك المهني، وهدفت هذه الخطوة إلى تحسين صدق المحتوى للمقياس، ثم قامت بتحليل النتائج ووجدت أن خصائص سمة الشك المهني عالية وذلك دليل على الاتساق الداخلي الجيد للمقياس.
- **الاختبار التجريبي واختبار الثبات:** قامت "Hurt" بإجراء اختبار تجريبي باستخدام عينات من الطلبة وأوضحت النتائج عدم وجود ارتباط بين الاختلافات في درجات الشك المهني والخصائص الديموغرافية للمشاركين، ونظراً لأن الهدف هو الوصول إلى مقياس مكون من ٣٠ عبارة لقياس خصائص الشك المهني، فقد كررت نفس الإجراء السابق ووجدت نفس النتائج، وهذا يدل على أن المقياس ثابت ومستقر.
- **اختبار الصدق:** في نهاية عملية تطوير المقياس، تم تطبيق المقياس النهائي على عينة ٢٠٠ مراجع حسابات بالأربع منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى، ووجدت أن مستوى الشك المهني مرتفع للمهنيين.

ومع ذلك ينبغي الأخذ في عين الاعتبار بعض المخاوف فيما يتعلق بمقياس "Hurt" للشك المهني لأنه يعتمد أساساً على فرضيتين أساسيتين الأولى أن كل خاصية من خصائص الشك المهني متساوية في الأهمية، والفرضية الثانية أنه قد يتضمن المقياس خصائص فردية تتعلق بالجوانب النفسية للأفراد، وبالرغم من ذلك يعتبر هذا المقياس الأداة الصادقة الأولى التي تمكنت من قياس مستوى الشك المهني.

الشكل رقم (١-١٠): نموذج مبسط لقياس الشك المهني



المصدر: Nelson, M. W. (A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing) Auditing: A Journal of Practice and Theory 28 (2), 2009, p. 4.

وقدمت دراسة "Nelson" استعراضاً لنموذج بسيط لقياس الشك المهني إذ نجد في منتصف النموذج أنه يفرق بين الأحكام التشككية والإجراءات التشككية (١) حيث أن الشك المهني هو نتاج لأحكام مراقب الحسابات لكنه يكتشف الشك المهني من خلال السلوك التشككي ولذلك هو موقف أداء مراقب الحسابات، كما نجد في الرسم أن الأدلة المبدئية (Evidential Input) توفر مدخلات هامة لعملية الأحكام (٢)، وتتضمن المدخلات الأخرى في عملية الأحكام معرفة مراقب الحسابات knowledge (٣)، والسمات الأخرى بخلاف المعرفة التي تم الإشارة إليها بصورة مجمعة في سمات مراجع الحسابات traits مثل: الذكاء والميل للشك والثقة بالنفس (٤) والحوافز incentives (٥)، وتكون نتيجة المعرفة لمراقب الحسابات هي دمج لسماته (٦) والخبرة السابقة له مثل التدريب (٧)، ومع ذلك تترجم أحكام الشك المهني إلى إجراءات الشك المهني، وتعتمد على المدى الذي يعكس عنده الأحكام الشك المهني، لكن أيضاً على حوافز مراقب الحسابات (٨)، وسماته (٩) ومعرفته (١٠)، ويمكن أن تغير الإجراءات التشككية من كمية أو طبيعة الأدلة المتوفرة لمراجع الحسابات (١١) والتي يجب أن يعاد النظر فيها بواسطة مراجع الحسابات والتي أصبحت جزءاً من خبرته ومعرفته وجزءاً من الأدلة المبدئية في عمليات المراجعة المستقبلية (١٢،١٣) ولهذا يعتبر نموذج الشك المهني نموذجاً متكاملًا ومتداخلاً (شحاته، ٢٠١٤: ٢٥-٢٦).

ولا يزال الشك المهني "صندوقاً أسوداً" لأن العمليات المعرفية وراءه غير معروفة، ويمكننا النظر إليه من خلال نظامين، النظام الأول والذي يرى بأن الشك المهني هو عملية تلقائية يستخدمها المراجعون المتشككون في حين النظام الثاني والذي يعتبر أن الشك المهني هو عملية متعمدة، حيث يختار المراجعون عدم الاعتماد على ردود أفعالهم العاطفية، وهنا يتضح الفرق بين النظامين، فالمراجع الذي

يعتمد على الإشارات العاطفية في إصداره أحكامه يشارك العميل في مستوى المخاطر، وهنا التفاعلات العاطفية هي جزء من أحكام المراجع المتشكك، لكن التأثير مختلف في النظام الثاني إذ يحاول المراجع المتعمد بوعي تجنب تضمين التأثير (الذي ينعكس في رودهم على ضوابط التلاعب في التأثير) في أحكامه، وعليه يُحدد مستوى الشك المهني الصحيح بالتحول إلى عملية اتخاذ القرار الإدراكي للنظام الثاني في ظل ظروف عالية المخاطر (Olsen, 2017: 14).

وعليه فالشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة المراجعة، ومن دونه لا يمكن للمراجع أن يصل لتأكيد معقول عن مدى صحة أدلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها وبممارسة هذا الشك المهني يزيد من جودة المراجعة، نظراً لأن معايير المراجعة تتطلب أن يتم تطبيق الشك المهني طيلة عملية المراجعة وبذلك ترتفع ثقة المجتمع المالي بالمهنة ككل.

### المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات

يدور نقاش مستمر حول طبيعة المسؤوليات وحدودها ومدى تحمل المراجع مسؤوليات اتجاهها، إذ يرافق ذلك عدد القضايا المرفوعة ضد مراجع الحسابات في النصف الأول من القرن الحادي والعشرين، وكثيراً ما يتعدّد الجدل في هذا الموضوع بمساعدة مجموعة من العوامل أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبارات والتي تعود إلى كبر حجم المشروعات واستخدام الحاسوب وظهور الشركات القابضة متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها، كما أن السبب الرئيسي لظهور هذا الجدل هو الأهمية الكبيرة التي يوليها المجتمع لعملية المراجعة والمسؤوليات الكبيرة التي يتوقعها المجتمع من المراجعين، وبما أن رأي المراجع له آثار على كافة الأطراف ذات العلاقة والتي تأخذ رأيه بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها المالية فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المراجع بما في ذلك حماية مصالح المستثمرين، ويمكن تقسيم مسؤوليات المراجع إلى الأقسام الرئيسية التالية:

#### ١- المسؤولية التأديبية أو المهنية:

وهي المسؤولية التي يتعرض لها المراجع إذا ما خالف الأدب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاوله مهنة المراجعة، وفي هذه الحالة فإنه يتم مساءلة المراجع من قبل الهيئة العليا للمراجعة في بلاده، حيث تقوم هذه الهيئة بتشكيل لجنة تأديبية تقوم بالنظر في المخالفات التي يرتكبها المحاسب القانوني والمتدرب لأحكام قانون تنظيم المهنة والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى قوانين بلاده، وكذلك في حالة إخلالهم بواجباتهم وبقواعد السلوك المهني وذلك بناءً على ما يحيله المجلس لهذه اللجنة والتي قد تقوم بتوقيع العقوبة المناسبة من العقوبات التالية (الذنبات، ٢٠١٥: ٧٧):

#### أ- إذا كان المخالف محاسباً قانونياً:

- التنبيه؛
- الإنذار الخطي؛

- تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد على سنتين؛
- إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين.

### ب- إذا كان المخالف محاسباً متدرباً:

- التنبيه؛
  - الإنذار الخطي؛
  - وقف التدريب لمدة لا تزيد على سنتين.
- وتتركز مسؤولية مراجع الحسابات ومسؤولية مراجعة الحسابات المهنية في النواحي التالية:
- أ- **المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء** (الوقاد ووديان، ٢٠١٠: ٦٠-٦١): من الأخطاء الواجبة على مراجع الحسابات اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:
- أخطاء دفترية أو حسابية، وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها؛
  - أخطاء فنية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفترياً أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات؛
  - أخطاء إجرائية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء اجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الاجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالي مثلاً.

ب- **المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية:** تمثل هذه المخالفات النظامية في نوعين من المخالفات هي (زريقات وآخرون، ٢٠١١: ١٩١-١٩٢):

- **المخالفات المالية والحسابية:** هي المخالفات ذات الطبيعة المالية أو الحسابية مثل:
  - مخالفة إجراءات صرف بعض المبالغ أو النفقات وعدم الالتزام بها؛
  - تجاوز مبالغ معينة عن الحد المسموح به للصرف في مجال ما؛
  - الخطأ في تسجيل المبالغ المعينة زيادة أو نقصاً؛
  - الخطأ في التوجيه المحاسبي داخل السجلات والدفاتر لبعض العمليات؛
  - مخالفة إجراءات مالية خاصة بالشراء أو البيع أو الإنتاج أو التمويل؛
  - مخالفة إجراءات بعض المناقصات أو المزايدات لغرض ما.
- **المخالفات القانونية للنظام العام للدولة:** هي المخالفات التي تتعلق بمخاتق القوانين التي تحكم طبيعة العمل في الشركات أو المؤسسات موضوع مراجعة الحسابات ومنها ما يلي:
  - مخالفة القانون للنظام الداخلي في الشركة؛

- مخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشركة أو بنود عقد تكوين الشركة في بعض النواحي؛
- مخالفة بنود عقد تكوين الشركة في بعض النواحي؛
- مخالفة العقود المختلفة بين الشركة أو أي أطراف أخرى؛
- مخالفة القانون المنظم للنشاط المعين أو الصناعة المعينة على مستوى القطاع أو الوزارة؛
- مخالفة القانون العام على مستوى الدولة.

ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوافر ركنين مادي ومعنوي (الرماحي، ٢٠٠٩: ٩٥):

- **الركن المادي:** يتمثل في العامل الايجابي أو السلبي الذي يصدر من المراجع فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت اخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبياً وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.
- **الركن المعنوي:** لا يكفي صدور الخطأ من المراجع حتى يحاكم تأديبياً بل لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً فهو قد يكون عمدياً أو غير عمدي، كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفاً مشدداً عند تقدير العقوبة.

## ٢- المسؤولية المدنية:

لقد نص قانون الشركات الأردني والمعمول به في فلسطين على أن مراجعي الحسابات مسؤولون عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم وأركان المسؤولية المدنية ثلاثة هي:

- وقوع المراجع في خطأ وإخلاله بالواجبات المحددة في القانون أو العقد؛
- ضرر يصيب المدعي؛
- رابطة سببية بين الخطأ والضرر.

أما عبء إثبات ذلك فيقع على المدعي عملاً بالأحكام العدلية البينية على من ادّعى واليمين على من أنكره، ويستطيع مراجع الحسابات رفع المسؤولية المدنية في كل الحالات إذا استطاع أن يثبت أنه مارس حذره المهني (due audit care) وقام بجميع الالتزامات المترتبة بموجب القانون وسائر الواجبات الأخرى (عبد الله، ٢٠١٦: ١٠٧)، لذلك من المتوقع أن يقوم المراجع بتوجيه عمله بالحرص الواجب وأن يكرس اختصاصه المهني على أداء مهنته، لأن تقريره يعتمد عليه مجموعة متنوعة من الأفراد والمنظمات في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

وعليه فالمسؤولية المدنية تنشأ في حال إهمال المراجع بواجباته وإلحاق الضرر بالعمل أو الغير أي عدم بذل العناية المهنية الكافية، وبالتالي حسب القانون فإن من يقع عليه الضرر له الحق في الحصول على تعويض بمقدار الضرر، وتقسم المسؤولية المدنية لنوعين (الذنيبات، ٢٠١٥: ٧٨-٧٩):

- أ- **مسؤولية المراجع تجاه العملاء:** وهي المسؤولية الناتجة عن العلاقة التعاقدية، حيث تقوم العلاقة بين المراجع وعميله على أساس عقد بين طرفين، وبموجب هذا العقد يكون المراجع وكلياً عن

العمل بنص قانوني، ولا بد من الإشارة إلى أن مسؤولية المراجع تجاه العميل مسلّم بها، وهي مسؤولية خاضعة للقانون العام، وهو القانون المبني على ما قرره المحاكم في القضايا السابقة المماثلة (Gwilliam, 1997: 71)، وبناء على هذا القانون فإن المراجع قد يتحمل نوعين من المسؤولية، المسؤولية التعاقدية والتي تكون نابعة من قانون العقد، والمسؤولية التقصيرية النابعة من قانون الضرر، وهذا الضرر قد يكون ناتج عن الإهمال العادي (غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع مهامه)، أو الإهمال الجسيم (يحدث نتيجة عدم بذل أي قدر من العناية)، أو الغش (حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثره السلبي ووجود النية لدية لخداع الآخرين) وهو أكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم.

في حالات الإهمال، يجب أن يثبت المدعى عليه ذلك من خلال ما يلي: ١- تتضمن البيانات المالية تشوهات جوهرية (أخطاء أو احتيال)، ٢- اعتماد المدعى عليه على البيانات المالية وتضرر المدعى عليه نتيجة لهذا الاعتماد، ٣- تطبيق معايير المراجعة المقبولة بشكل عام يجب أن يؤدي إلى اكتشاف هذه التشوهات (Bin Haron, Idiab & Ahmad, 2013: 516).

ب- مسؤولية المراجع تجاه الغير: وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المراجع بعقد، والغير هو الطرف الثالث، وقد يكون منتفعا أصيلاً أو بشكل غير مباشر، وهذه المسؤولية موضع خلاف، حيث يرى البعض أنه لا توجد مسؤولية للمراجع إذا لم يكن هناك عقد، وأشارت بعض الأدبيات أن الطرف الثالث قد يكون مستفيداً أساسياً من البيانات المالية، أو مستفيداً غير أساسي، أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المراجع على علم مسبق بأنه سيستخدم البيانات المالية، أما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية المراجعة (Boynnton, 2006: 110).

وبناءً على ما سبق ترى الباحثة أن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً أمام الغير عن الغش أو الإهمال الجسيم إذ يُعتبر في الحالتين بأنه يعلم أن القوائم المالية محرّفة، ولم يُقْم بالعناية المهنية الواجبة، إذ أن معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجع للمحاكمة تكون نتيجة عدم اكتشافه للتلاعب أو الاختلاس، كنتيجة لفشله في بذل العناية المهنية اللازمة للقيام بالعملية الموكلة إليه.

وبالرغم من أن إدارة الشركة التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها هي المسؤولة عن إعداد البيانات الموجودة في القوائم المالية وعن صحة وكفاية وشكل التقارير المالية، إلا أن ذلك لا يعفي المراجع من تلك المسؤولية المهنية، لذلك وجب عليه إبراز مسؤولياته عند تصميم برنامج المراجعة.

### ٣- المسؤولية الجنائية:

تمثل المسؤولية المدنية مسؤولية المراجع تجاه عميله، وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر، أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على

المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات، ولاشك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولة المهنة في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي، وأي خدمات إدارية واستشارية أخرى، ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية بخلاف المسؤولية المدنية فكل من يرتكب أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو أحد مساعدي المراجع (جربوع، ٢٠٠٢: ٥٣)، أي في حال المسؤولية الجنائية لأي شركة مراجعة، فإن المسؤولية بخلاف الغرامة تنتقل فقط إلى الشريك أو الشركاء المعنيين الذين تصرفوا بطريقة احتيالية أو تحريضية أو تواطؤ ( Suhas, 2019: 7)، واتضح جلياً بأن المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، أي شخص قام بأعمال ضد القانون، ويجب أن يتحمل عقوبة كالغرامة أو السجن (Bin Haron, Idiab & Ahmad, 2013: 520). ويُعتبر المراجع مسؤولاً عن أفعاله بموجب المادتين ٢٧، ٢٨ من القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥، كذلك جعل قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ مراجع الحسابات مسؤولاً جزئياً عن الأفعال التالية (عبد الله، ٢٠١٦: ١٠٥-١٠٦):

- يُعاقب كل شخص يرتكب أياً من الأفعال التالية بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على عشرة آلاف دينار:
  - إصدار الأسهم أو شهاداتها أو القيام بتسليمها إلى أصحابها أو عرضها للتداول قبل تصديق النظام الأساسي للشركة والموافقة على تأسيسها أو السماح لها بزيادة رأسمالها المصرح به قبل الإعلان عن ذلك في الجريدة الرسمية؛
  - إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو قبول الاكتتابات فيها بصورة وهمية أو حقيقية لشركات غير قائمة أو غير حقيقية؛
  - إصدار سندات القرض أو عرضها للتداول قبل أوانها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون؛
  - تنظيم ميزانية أي شركة وحسابات أرباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع أو تضمين تقرير مجلس إدارتها أو تقرير مراجعي حساباتها بيانات غير صحيحة والإدلاء إلى هيئتها العامة بمعلومات غير صحيحة أو كتم معلومات أو إيضاحات؛
  - توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.
  - يعتبر المراجع الذي يخالف أحكام هذه القانون بتقديم تقارير أو بيانات لا تتفق وواقع حسابات الشركة التي قام بمراجعة حساباتها أنه ارتكب جرماً ويعاقب عليه بالحبس مدة لا تقل عن ٦ شهور ولا تزيد عن ٣ سنوات، أو بغرامة لا تقل عن ألف دينار، أو بكلتا العقوبتين.
- نشير فيما يلي لبعض الحالات التي يمكن أن يُسأل فيها المراجع جنائياً (علاق، ٢٠١٩: ٦٤):

- جرائم التهرب الضريبي وتكون بالاشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة أو إخفاء وقائع جوهرية عند اعتماد الإقرار الضريبي للممولين؛
- جريمة إفشاء أسرار المهنة ينتج عنها ضرر للمجتمع أما إذا كان الضرر لحق صاحب السر فهنا تقع مسؤولية مدنية؛
- جريمة التوقيع على بيانات كاذبة بنشرات إصدار أسهم، وجريمة تعمد وضع تقرير كاذب؛
- جريمة تعيين مراجع في شركات الأموال خلاف ما هو مقرر.

نستنتج مما طُرح أن المراجع يتعرض للمسؤولية الجنائية في حال ارتكابه لإحدى الجرائم المنصوص عليها في قوانين الشركات لأي دولة في العالم، وإذا تعدى الضرر للشخص أو الأشخاص المحددين إلى الإضرار بالمجتمع ككل، وعليه سوف يعاقب المراجع بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً حفاظاً على مستوى المهنة وثقة الجمهور فيها.

وتستذكر الباحثة في هذا المقام الأزمة المالية التي مر بها الاقتصاد العالمي عام ٢٠٠٨، نتيجة مشكلة الرهن العقاري في الولايات المتحدة، والتي أسفرت على إفلاس العديد من البنوك العالمية وانهايار العديد من الشركات الكبرى ودخول الاقتصاد العالمي في مرحلة الركود أو الكساد التي انعكست في زيادة عدد حالات الافلاس، ورغم الجهود التي بذلتها الولايات المتحدة والاتحاد الأوروبي ودول شرق آسيا من مساندة الدول النامية والدول النفطية للمؤسسات المالية بُغية الخروج من هذه الأزمة، إلا أنها لم تتجاوب بشكل كبير للتغلب عليها وقد وُجّهت أصابع الاتهام إلى مهنة المراجعة وضعف عمل مكاتب المراجعة. إن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة العادلة لعملية المراجعة قد يُعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة مكتب المراجعة، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يُعد مقياساً على جودة المراجعة المنجزة (القاضي وآخرون، ٢٠١٤: ٤٦٨)، ويترتب على الدعاوى القضائية تحمل المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن تلحق بهم (نور، وآخرون، ٢٠٠٧: ١٣).

وقد تعرض المراجع في دول مختلفة إلى عدة قضايا حول المسؤولية الجنائية نذكر منها:

\* قضية شركة (McKesson & Robbins): تُعتبر هذه الحالة من أوائل الحالات التي تمتد أكثر من عقدين من الزمن، وتُظهر بوضوح حالة احتيال، وذلك قبل عام ١٩٣٩، وفيها لم يلاحظ مراجعو الحسابات عدد المخزون، واستكفوا بذكر قيمته بحجة أنهم غير مؤهلين لتحديد وقياس المخزون، وكان عليهم تجنب هذه المسؤولية بتوضيح كمية المخزون ووجوده في المخازن، وتُعد حالة احتيال هذه الشركة مثالا على فشل المراجعون ووفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً في ذلك اليوم في الحصول على حوالي ١٠ ملايين دولار من المخزون والمدينين الوهميين التي تم المبالغة في مقدارها بأكثر من ٨ ملايين دولار، وعليه فالمراجعون لم يتبعون إرشادات نشرة المعهد الأمريكي (في ذلك الوقت) والتي نصت

بضرورة حضور المراجع المستقل وقت الإحصاء والملاحظة المناسبة والاختبارات والاستفسارات وإرضاء نفسه باحترام طرق جرد المخزون، وقد وقعت المسؤولية المدنية والجنائية على المراجعين ( Foster and Strauch, 2009: 1).

\* قضية شركة: (The Continental Vending Machine Corporation)، في هذه القضية اعتبر المراجع مسؤولاً مدنياً وجنائياً، حيث شهد بصحة القوائم المالية رغم علمه بوجود تلاعب هام بالقوانين المالية بهدف حماية مصلحة الشركة، وقد أثبتت الحكومة الأمريكية التي رفضت الدعوى القضائية أن المراجع لم يبحث عن نفع مادي، ولكنه حرص على سمعة الشركة لدى الجهات الحكومية، وتسوية بعض حوادث التلاعب التي تمت في أعوام ماضية من قبل الشركة (رشوان، ٢٠١٩: ١١١).

\* قضايا شركات المراجعة الكبرى: هناك بعض القضايا التي تمس سمعة شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersen) الأخلاقية، ففي عام ١٩٩٩ عُزمت مبلغ ٩٠ مليون دولار لإدانتها في قضية خسارة شركة (Colonial Realty) والبالغة ٣٠٠ مليون دولار، والتي أفلست في عام ١٩٩٠، وفي عام ٢٠٠٠ وافق المدير المالي لشركة آرثر أندرسون على دفع مبلغ ٧٥٠٠٠ دولار تعويضاً بسبب إخفائه مبلغ ٢٠ مليون دولار من الخسائر عن إدارة حملة أسهم الشركة، وفي العام نفسه تم إدانة الشركة من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية لارتكابها أخطاء جسيمة وإصدار تقارير مراجعة مضللة (William, 2002: 2)، ويرى البعض بأن مسلسل الفضائح التي هزت وأرعبت أسواق المال في أمريكا، قد كشفت الكثير من الحقائق وخصوصاً فضيحة عملاق الطاقة شركة (Enron) وهي الفضيحة الأعظم في تاريخ الاقتصاد العالمي، وفضيحة شركة (worldcom) للاتصالات، لتليها بعد ذلك الفضيحة الأحدث والتي لن تكون الأخيرة لشركة (zerox) المتخصصة في آلات النسخ (مطر، ٢٠٠٢: ٣).

\* وفي أحدث قضية عربية وقعت في الإمارات العربية المتحدة وتحديداً في دبي، حيث قامت الهيئة القضائية باتهام مراجع حسابات عربي في مكتب محاسبين قانونيين بأخذ رشوة بقيمة ٥٠ ألف درهم لقاء الإسراع في إعداد تقرير المراجع وأن يكون هذا التقرير في صالح العميل، وقد قامت الجهات المختصة بملاحقته قضائياً (صحيفة البيان، ٢٠١٨: ٣).

وكنتيجة لزيادة معدلات الدعاوي القضائية، قامت المهنة بصياغة مجموعة لوائح وقوانين لتضع للمراجعين محددات واجباتهم ومسؤولياتهم تجاه المهنة، ومن أهم آثار الدعاوي القضائية على مهنة المراجعة ما يلي (رشوان، ٢٠١٩: ١١٦):

- تعرض مهنة المراجعة إلى انتقادات واسعة وفقدان المصداقية بها من قبل مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المحيط بها؛
- ظهور العديد من الجوانب السلبية فيما يتعلق بالفرض والقواعد الأساسية لمهنة المراجعة؛
- ظهور الحاجة إلى تطوير مهنة المراجعة بالشكل الذي يحقق لها الفاعلية والكفاءة ليحد من الآثار السلبية للدعاوي القضائية؛

- على الجهات القائمة على التشريعات المهنية بوضع آليات لفض النزاعات والدعاوى القضائية بين مستخدمي القوائم المالية والعملاء، ومراجع الحسابات وذلك لتقليل الآثار السلبية لتلك الدعاوى؛

- ومن الآثار المترتبة على المراجع تحمله الضرر الأكبر من الدعاوى القضائية نتيجة تعرضه لخسائر كبيرة تمثلت في التعويضات التي يتحملها نتيجة للأحكام القضائية ضده لصالح العملاء أو مستخدمي القوائم المالية، وفقده كثير من ثقة العملاء مما يؤثر على سمعته المهنية.

إن تزايد رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين الخارجيين له آثار سلبية عليهم وعلى مهمة المراجعة ولعل أهمها (إبراهيم، ٢٠٠٩: ٨٧):

- التأثير السلبي على السمعة المهنية للمراجعين الخارجيين وهذا بدوره ينعكس على نموهم المهني ومدى تقبل العملاء لخدماتهم، بل وقد يتعدى ذلك إلى تهديد استمراريتهم؛

- تحميل المراجعين الخارجيين بأعباء وتكاليف إضافية والتي تتمثل في تكاليف التقاضي واحتمال خسارة عملاء حاليين ومتوقعين، هذا بالإضافة إلى التعويض المالي الذي قد يصدر بحقهم؛

- الوقت والجهد الذي يضيعه المراجعون الخارجيون في بحث حالات التقاضي وتحضير الدفاع والاجتماع مع المحامين والمستشارين والذي كان من الممكن استغلاله في ممارسات مهنية مثمرة.

ترى الباحثة بأن مهنة المراجعة متجسدة في رأي المراجع لها آثار على كافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، مما يولد مسؤوليات مختلفة يجب على المراجع تحملها، وتعد هذه المهنة أحد أسباب الأزمات المالية التي واجهها المجتمع نتيجة تعدد الجهات الرقابية وعدم التطبيق السليم لمعايير المراجعة الدولية، فضلاً عن وجود فجوة توقعات بين ما يعمله المراجع وما يتوقعه الطرف الثالث منه، وإن كانت الأزمات المالية سبباً لإيضاح الأسباب المباشرة لها، فهي أيضاً سبب في وضع حلول جوهرية لتخطي هذه الأزمات، ومن الاتجاهات الرئيسية التي يجب على المراجع اتباعها في عمله الاتجاه السلوكي والأخلاقي واتباع المعايير، وذلك لتحسين جودة المهنة التي ينتسب إليها.

#### المطلب الثالث: ردود الأفعال تجاه مسؤوليات المراجع:

أرجع العديد من الكتاب والباحثون أسباب وقوع المراجع تحت عقوبة إحدى المسؤوليات إلى الأسباب المحاسبية والتي تعد الأكثر خطورة، إذ أن المشكلة الجوهرية التي تعبر عن المشاكل المالية في الشركات تكمن في نوعية المعلومات المحاسبية المعروضة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، وكذلك مدى وجود آليات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب التي يمكن أن تنتج عن ممارسة محاسبية خادعة وعرض معلومات وبيانات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح الشركة المتأمرة (غزال ويحي، ٢٠١٣: ٣٣١)، وتمثل أهمية تقديم تقارير مالية شفافة ومسؤولية مراجعي الحسابات في كشف الاحتيال مصدر قلق كبير للمستثمرين والهيئات التنظيمية (Bedard, et, al., 2001: 80)، وتُجمع آراء المتخصصين على أنه لتفادي هذه المشكلة لا بد من توفر أنظمة مراجعة جيدة وفعالة تمنع تواطؤ

المراجعين مع من لهم علاقات ومصالح في الشركة كأعضاء مجلس الإدارة مثلاً، ولا بد أن يكون هناك إفصاحاً قائماً على أساس أن المعلومات المحاسبية تقدم لأطراف متعددة وذات مصالح مختلفة، وهنا وجب التمييز بين مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية لإدارة المنشأة تنظر للإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن الجهات الرقابية وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصالحته (بن فرج، ٢٠١٥: ٥٧).

#### ١- الاتهامات الموجهة نحو المراجع:

تم توجيه العديد من الاتهامات إلى مهنة المراجعة من قبل العديد من الجهات لأنها من الأسباب الرئيسية للأزمات المالية، ويمكن حصر هذه الاتهامات في نقطتين أساسيتين (غزال ويحي، ٢٠١٣: ٣٣٢-٣٣٥):

- **قصور في تطبيق معايير المراجعة:** وُجّهت عدة اتهامات إلى معايير المراجعة المتعلقة بالاستقلالية وحيادية مراجع الحسابات، وقصور المهنة في تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار، وغياب الالتزام بأخلاقيات المهنة وانخفاض جودة المراجعة.
  - **قصور دور المراجعة في حوكمة الشركات:** إن مصطلح حوكمة يُقصد به الرقابة أو ممارسة السلطة، وعرفته اللجنة البريطانية في تقريرها السنوي على أنها النظام السليم للرقابة المالية وغيرها الذي بواسطته يتم توجيه الشركة ومراقبتها، وتعد الحوكمة أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استخدام سلطاتها، وقد أشارت الدراسات إلى أن أسباب الانتهاكات المالية يرجع لعدم الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- كما أن دراسة أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض الجودة ومحاولة منعها (3: 2010, Hazgui et autres).

من جهة أخرى يستخدم مراجعو الحسابات لغة فنية من الممكن عدم فهمها من طرف مستخدمي التقرير، كما أن مستخدمي نتائج خدمات مراجعي الحسابات لا يتفهمون بصورة دائمة كل المعلومات التي يستقبلونها من المراجعين ويكون ذلك نتيجة ضعف الاتصال، وهذا النقص في الفهم أو الاستيعاب هو ما جعل مجلس معايير المراجعة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يبحث على ضرورة تحسين وتطوير الاتصال بين مراجعي الحسابات ومستخدمي خدماتهم (الريس، ٢٠٠١: ٦٩).

ومن الواضح أن الأنشطة المحظورة تأخذ أيضاً جانباً كبيراً من ردود الأفعال اتجاه مسؤوليات المراجع، فقد نصت العديد من قوانين المهنة صراحة على المراجع أن يُحظر عليه عدة أمور مثل العمل بالتجارة، ممارسة المهنة أو الإعلان عنها بأي طريقة تتعارض مع القوانين المعمول بها أو مع قواعد السلوك المهني، كما يُحظر عليه القيام بأية أعمال تتعارض مع أعمال المراجعة والتي يكون له مصلحة

فيها سواء مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك مراجعة حسابات الشركة التي يعمل بها كموظف ما لم يمتنع على تركه للعمل في مجال المراجعة مدة معينة.

## ٢- حماية المراجع من الدعاوى القضائية:

إن أفضل وسيلة لحماية المراجع من الدعاوى القضائية هو خط سير عمله منذ بداية عملية المراجعة أي المراجع نفسه، كما أن الأمر يتطلب أحياناً تدخل أطراف ثالثة تؤكد مدى صحة عمله أو ما يسمى بمراجعة النظير وتعني بأن يقوم شخص مختص بتقييم العمل في نفس مجال المهنة، كما أن التوجيهات الواردة في معايير المراجعة والتصريحات التي وضعتها الهيئات المهنية للمراجعة تساعد على تعزيز جودة المراجعة من خلال توفير التوجيه بشأن الكفاءات المطلوبة والعمليات التي يجب اتباعها في تحقيق مستوى الكفاءة.

وقد وضع مراجعو الحسابات عدة آليات كردود أفعال تجاه مسؤولياتهم ولحماية أنفسهم من مخاطر الدعاوى القضائية وهي على النحو التالي (رشوان، ٢٠١٩: ١١٤):

- الالتزام بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها وقواعد سلوك المهنة؛
- تعيين مستشار قانوني دائم بمكتب المراجعة للحصول على المشورة القانونية السليمة؛
- القيام بإجراء فحص دقيق للعملاء المرتقبين وإدارتهم قبل إبرام التعاقد النهائي معهم؛
- الحصول على معلومات دقيقة على نشاط العميل والأعمال التي يقوم بها؛
- ممارسة العناية الفائقة عند التعاقد مع العملاء الذين يعانون من عسر مالي؛
- ضرورة استخدام خطابات التعاقد في جميع الخدمات المهنية المتفق على تقديمها للعميل؛
- تحديد أتعاب عملية المراجعة وتحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع تجاه العميل.

ونرى إضافة إلى ما تقدم وجب على المراجع الاهتمام بإجراء خطة أو مخطط تفصيلي واضح لمهام المراجعة، إذ تساعده هذه الخطة على توضيح ما تم إنجازه، والتوثيق الملائم لكافة القرارات ونتائج عملية المراجعة والخدمات المتعاقد عليها، وذلك لإخلاء مسؤوليته في حال تعرض للمساءلة مستقبلاً، ويجب على مراجع الحسابات أن يتمتع بالكفاءة في مجاله ويظهر ذلك من خلال فهمه للمعايير وفهم بيئة معالجة البيانات والتي أصبح معظمها إلكترونياً وفهم قواعد الهيئات التنظيمية، ويمكن قياس الزيادة الحقيقية في جودة المراجعة من خلال وصول المراجع لنتائج وتوصيات مفيدة في نهاية عملية المراجعة وتحقيق أهدافها وغاياتها وأيضاً من خلال موثوقية تقرير المراجع في النهاية.

## المبحث الرابع: مسؤوليات الهيئات المهنية في النهوض بالمهنة في ظل معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة مستويات للأداء المهني، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل المراجع ضمنه، ويعتمد على المعايير في الحكم على أداء مراجع الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المراجع، حيث أن علم الجمهور بأن عملية المراجعة منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية المراجعة وأن عملية المراجعة ليست عملية ارتجالية، ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا تحد من إبداع المراجع وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة.

وقد بادرت الجهات المنظمة للمهنة في بعض البلدان بإصدار المعايير التي أصبحت متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً، وتبنتها العديد من البلدان، تلا ذلك إصدار المعايير الدولية للمراجعة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول الأعضاء في ذلك الاتحاد، وفي نفس الوقت لا تزال معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المراجع الأساسية في مجال مهنة مراجعة الحسابات، خاصة أن المعايير الدولية جاءت على شكل توليفة من المعايير الأمريكية والإنجليزية.

## المطلب الأول- مسؤوليات الهيئات المهنية

يقع على عاتق الهيئات المهنية المنظمة لأي مهنة في العالم تنظيم شؤون المهنة ووضع المتطلبات التنظيمية من قواعد وآداب وواجبات يجب على المهني الالتزام بها، وكذلك هي الهيئات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات، وقد اختلفت المسميات من هيئة أو جمعية أو منظمة خاصة في الدول العربية لكن المضمون لهذه المسميات واحد، وقامت هذه الهيئات بإصدار العديد من التشريعات والمعايير المحاسبية لتنظيم المهنة (باسرودة، ٢٠١٧: ٣٤). نحاول في هذا المطلب توضيح وظائف الهيئات المهنية للمراجعة والمسؤوليات الحديثة لها.

## ١- وظائف الهيئات المهنية للمراجعة:

يطلق اصطلاح هيئة أو جمعية مهنية على أي تنظيم يهدف بصفة أساسية ومباشرة إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية، وتقوم الجمعيات المهنية بالعديد من الوظائف يمكن تلخيص أهمها في الآتي (شحاتة، ٢٠١٣: ٧٩):

أ- وضع دستور بآداب وسلوك المهنة ينظم علاقة عضو المهنة بالعملاء والزلاء والمجتمع وينظم تأديب الخارجين على قواعد السلوك المهني السليم؛

ب- وضع معايير محددة لدخول المهنة من حيث المؤهلات العلمية والمهارات العملية اللازمة، ووضع معايير للممارسة المهنية والزام الأعضاء باتباعها؛

ج- المساعدة في تأهيل الأعضاء للعمل بالكفاءة المهنية الواجبة من خلال وضع برامج لتعليم وتدريب الأعضاء وقياس أدائهم واستمرار عملية التعليم المهني بعد حصول العضو على حق ممارسة المهنة؛  
د- تدعيم مجال الدراسة وذلك بإجراء الأبحاث والدراسات وعقد المحاضرات والمؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات. فمن خلال هذه الوسائل يمكن للجمعية نشر المعرفة بين أعضاء المهنة وإعلامهم بأحداث التطورات في مجال العمل المهني، وتسهيل اتصال الأعضاء بعضهم ببعض البعض الآخر وتبادل المعلومات فيما بينهم؛

هـ- العمل كمجموعات مباشرة للتأثير في صياغة القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة، وتنظيم علاقاتها بمختلف الجهات والهيئات الحكومية والجمعيات المهنية في الداخل والخارج؛  
و- تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة وفي المجتمع ككل، بمنح الممارس التأييد القانوني والمعنوي لمساعدته في أداء دوره المهني وحمايته من المجموعات الوظيفية الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق الاختصاص المهني.

ويعتبر تطور مراجعة الحسابات تجاوباً لمجمل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال، ومتطلبات المجتمع المالي، لذلك فقد تسابقت مكاتب وشركات المراجعة الكبرى في تسويق خدمات المراجعة الحديثة ذات العائد الإضافي باستخدام مصطلحات جديدة مثل المراجعة المبتكرة (Audit Innovation)، ومراجعة الأعمال (Business Audit)، وعملية قياس النشاط (Business Measurement) (Process)، وإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) (العنقري، وبكر، ٢٠٠٧: ٣).

وتعمل الهيئات المهنية عادة تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة، وتقوم بوضع المتطلبات المهنية للمحاسبين والمراجعين المصرح لهم، والقيام بما يؤدي إلى النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وقد يُسند للهيئة المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة عدة مهام منها (القرني، ٢٠١٥: ٦٠٣):

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة ومعايير المراجعة؛
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة؛
- تنظيم دورات التعليم المهني المستمر؛
- مراقبة جودة الأداء المهني للمكاتب المهنية؛
- إعداد البحوث والدراسات؛
- إصدار الدورات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة؛
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ويرتبط ظهور الهيئات المهنية ارتباطاً وثيقاً بالحاجة إلى معالجة المشكلات الأساسية للمجتمع والتي لا يمكن للأدوات القائمة أن تحقق النتائج المتوقعة إذا كان المجتمع غير قادر على التعامل مع

الظروف الناشئة، وبما أن طبيعة نشاط الهيئات المهنية للمراجعة هي النشاط الاجتماعي، فعلياً أن تتفاعل مع البيئة الاجتماعية من خلال تنفيذ الوظائف الأساسية لها، علاوة على ذلك فهي أنظمة اجتماعية منظمة تسعى لتحقيق مصالح اقتصادية للفرد والمجتمع (Ekaterina, 2016: 1-2).

## ٢- المسؤوليات الحديثة للهيئات المهنية للمراجعة:

تعتبر كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، من أعرق الدول التي عرفت مهنة مراجعة الحسابات ومن أكثرها تقدماً، ولكن لكل منها تقاليد مهنية وطابعه الخاص وتجربته المميزة في مجال محاولات وضع معايير لأداء مهنة مراجعة الحسابات، والواقع أن محاولات وضع معايير دولية سواء معايير محاسبية أو لمراجعة الحسابات كانت استجابة للنمو السريع لأسواق المال العالمية، واتساع نطاق التجارة الدولية، وتعاضم الدور الاقتصادي للشركات الدولية متعددة الجنسيات، والذي انعكس على حجم ونوعية الدور الذي ينبغي أن تلعبه المهنة في تنظيم الحياة الاقتصادية والوفاء بتوقعات رجال الأعمال وكافة القطاعات الاقتصادية من هذه المهنة.

وتكمن المسؤوليات الحديثة للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في التوفيق بين الأهداف التنظيمية والأهداف المهنية، وفي هذا الصدد وضعت هيئات المراجعة في تركيا استراتيجية جديدة تأخذ في الاعتبار توقعات ومساهمات أصحاب المصلحة الخارجيين أي بين مؤسسات المراجعة والعملاء، إذ تساعد هذه الاستراتيجية على تحقيق الأهداف التنظيمية في تحقيق وشفافية ونظام الإدارة المالية الخاضع للمساءلة وهدفت إلى (Kraker, et, al., 2020: 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.

وتعد الأهداف التنظيمية التي تتعلق بالقوانين التي تصدرها هيئات مراجعة الحسابات من أهم المواضيع الحديثة التي لم تلق اهتماماً واضحاً من الباحثين، إذ يُلاحظ جلياً على القوانين والتشريعات المعمول بها في فلسطين، والتي معظمها يعود للقرار الرئاسي رقم (١) لسنة ١٩٩٤ أنها غير ملائمة لواقع التغيرات الحديثة، خاصة وأن الهيئات المهنية الدولية أصبحت تهتم بتنقيح المعايير الدولية وجعلها أكثر مرونة مما سبق ونحن لا نزال نطبق المعايير الدولية للمراجعة دون النظر إلى هذه التنقيحات.

## ٣- معايير أداء مهنة المراجعة

بدأت المحاولات لوضع معايير موحدة دولية مع بداية القرن العشرين حيث عقد المؤتمر الأول في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٠٤، وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك التاريخ، وخلال الفترة التاريخية منذ عام ١٩١٧م، وحتى عام ١٩٤٠م تميزت مهنة مراجعة الحسابات بالتركيز على إجراءات

مراجعة الحسابات التفصيلية المكتوبة وكان للمهنة خلال هذه الفترة (معايير) أداء ولكن كانت متمثلة في مؤلفات علماء المهنة وفي تطبيق مراجعها أو تعريفها، سواء كانت هناك وثائق مكتوبة لتحديد المعايير أو تعريفها، سواء كانت وثيقة رسمية أو غير رسمية، وعلى ذلك فقد كانت هناك معايير متعارف عليها للأداء، إلا أن كل ممتحن كان يطبقها حسب تقديره الشخصي (زريقات وآخرون، ٢٠١١: ٤٦).

ويمكن تعريف المعايير بأنها " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات"، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة، فمن معايير المراجعة مثلاً قيام المراجع بجمع وتقييم أدلة الإثبات تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار هي إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون، كما يمثل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسب، لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوي المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن (القاضي وحمدان، ٢٠١١: ١٠٣)، و المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها (المغربي، ٢٠١٨: ٢٨).

**وللمعايير خصائص فكرية وعملية حددها (حنان، ٢٠٠٣: ٤٢-٤٦ بتصرف) في الآتي:**

- في المحاسبة تعتبر الخطوة التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي حتى تكون هذه المعايير مرشداً للتطبيق العملي؛
- تمثل المعايير نماذج أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي ليست للاسترشاد العام فقط، وإنما هي تعبير عن موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ، وترجمة واعية لها؛
- المعايير هي ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض؛
- تعتبر المبادئ العملية هي مرحلة النضوج الفكري لتكوين النظرية؛
- إن الربط بين المعايير والنظرية هو أمر ضروري حتى تتحقق خاصية الاتساق المنطقي سواء بين المعايير نفسها وبين الفكر المحاسبي الذي يحكم عملية تطبيقها؛
- يتعين أن تكون المعايير ملائمة للظروف البيئية المحيطة (واقع التطبيق العملي)؛
- لا تتسم المعايير بصفة الثبات وعمومية الاستخدام، مما يجعلها أقل ثباتاً من المبادئ بسبب تغير الظروف البيئية من وقت لآخر؛
- هناك معايير للتطبيق في المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح خلافاً للمشروعات غير الهادفة إلى ذلك، ولعل أبرز مثال على أثر الاعتبارات البيئية ما نجده في معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل، والمعايير الخاصة بمشروعات القطاع العام؛

• هناك اعتبارات فنية قد يكون لها تأثير على المعايير المحاسبية، على الرغم من عدم وجود أساس فكري أو مبرر بيئي، فهي مجرد اصطلاح أو تقليد محاسبي.

وتعتبر معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات بمثابة مقاييس للأداء، يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياساً موحدا للأداء، كما تعرف بأنها نموذج للأداء يتم وضعه نتيجة للعرف أو الاتفاق العام أو بواسطة المنظمات العلمية للمهنة أو عن طريق التشريع أو التنظيمات الإدارية، نتيجة للملاحظات الطويلة والتجربة والبحث والاختبار أو التخطيط، وتعتبر قواعد أساسية للعمل، بالنسبة للمجموعة التي تخضع لهذه المهنة (زريقات وآخرون، ٢٠١١).

وقد اتضح أن معايير المراجعة تعرضت للعديد من الدراسات الفردية والجماعية الصادرة عن المجمعات العلمية، وكانت تهدف في معظمها إلى تطويرها للتغلب على مشاكل الممارسة المهنية، فقد كانت مهنة مراجعة الحسابات تعتمد على المعايير الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لمدة تزيد عن ربع قرن من الزمن، وفي عام ١٩٧٧ تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد ضمنت لجنة مراجعة الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد ممثلين عن عدة دول.

#### نستنتج مما سبق أن لمعايير مهنة مراجعة الحسابات وظيفتين أساسيتين:

أ. الأولى: تعتبر أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات لمختلف الجهات؛

ب. الثانية: تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بعد القيام بعملية مراجعة الحسابات.

ونضيف بأن معايير المراجعة هي مرشحات عامة General Guidelines تساعد المراجعين على الاضطلاع بمسؤولياتهم المهنية في مراجعة القوائم المالية التاريخية، وتتضمن هذه المعايير الصفات المهنية Professional Qualities التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية المراجعة مثل الكفاءة، والاستقلالية، وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقارير (العلي، ٢٠١٥: ١٠).

في حين أن (الطفي) يعتبر معايير المراجعة على أنها تمثل أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المراجعين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوءها يتم تقييم العمل الذي قام به المراجعون وهي تعبر عن ما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المراجع، كما أنها تعبر عن أداء المراجع الذي يبذل العناية المهنية المعقولة (الطفي، ٢٠٠٥: ٤٣).

واعتبر (العلي) أن معايير المراجعة عامة بدرجة كبيرة، هذا فضلا عن أن المعايير الأساسية التي يتم إصدارها لم تعد كافية لمواجهة كافة الظروف والمستجدات المحيطة بالمهنة، ولقد أدى هذا الأمر إلى أن قام مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) من خلال مجلس معايير المراجعة (ASB) بإصدار إرشادات المراجعة أو ما يعرف بنشرات معايير المراجعة (SAS)، والتي

تعتبر بمثابة ايضاحات وتفسيرات لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وتعتبر هذه الارشادات أو النشرات بمثابة معايير للمراجعة، على الرغم من أنها ليست جزءاً من المعايير الأساسية، ويقوم مجلس معايير المراجعة (ASB) سالف الذكر، بإصدار إرشادات أو نشرات جديدة أولاً بأول كلما دعت الحاجة إلى ذلك نتيجة ظهور مشاكل جديدة ذات أهمية جوهرية وتتطلب تفسيراً أو توضيحاً رسمياً، ويبلغ عدد الارشادات التي تم إصدارها حتى الآن ١١٤ إرشاداً أو نشرة (العلي، ٢٠١٥: ١١).

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن معايير المراجعة سلاح ذو حدين، فهي تعتبر مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي يجب على المراجع العمل بها واتباعها من جهة، ومن جهة أخرى يمكن الحكم على أداء المراجع من خلالها فهي مقياس للأداء.

ولقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة حاجة الخدمات التي يقدمها المراجع، فبشكل عام تهدف المراجعة إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والاجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس، كما أن مهنة المراجعة ترتكز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارستها (سليمان، ٢٠١٤: ١٣).

وفي نفس الوقت فإن وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المراجعين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضاً، حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم، ولا بد من الإشارة إلى أن معايير المراجعة قابلة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاط المؤسسة أو نوع الصناعة التي يعمل بها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية، وإن إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المراجع ومسؤولياته حيث أن توقعات المجتمع ورجباته فيما يتعلق بدور المراجع ومسؤولياته في تزايد (الذنيبات، ٢٠١٥: ٥٢).

وتسعى مهنة المراجعة إلى رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات التي تنشرها المؤسسة في قوائمها المالية، لذا فقد تبدو أهمية معايير المراجعة في حاجة ممارسة هذه المهنة لضوابط تسمح بالحكم على صحة تلك القوائم، لذا فهناك من يرى أن المعايير تعتبر هامة في كونها "تحمل الأساس الذي في ضوئه تم تكوين رأي مراجع الحسابات وبدون وجود ذلك الأساس فإن تقرير مراجع الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير" (لظفي، ٢٠٠٧: ٣٥).

كما أوضح العديد من الكتاب بأن أهمية المراجعة تتجسد في وجودها حيث أنها تكفل "الحفاظ على قياس موحد لعمل مراجع الحسابات المستقل والمحايد لأن المعايير توفر لمهنة المراجعة المحاسبين الثقة والكرامة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالقوائم المالية، وهذه المعايير تعتبر الحد الأدنى من المستويات الواجب القيام بها من قبل المراجعين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم" (التميمي، ٢٠٠٤: ٣٠)، أي أن هذه المعايير توفر الإطار المرجعي الذي يستند عليه مراجع الحسابات في أداء مهمته، وتزيد من ثقة

الجمهور ومستخدمي القوائم المالية، وتوضح لهم آلية عمله، كما ترفع من جودة المراجعة وتوفر الحماية اللازمة للمراجع.

ويضيف (أبو هيبة) بأن المعايير تعد جزءاً هاماً من الإطار الفكري للمراجعة كأحد العلوم الاجتماعية، مما يساهم في تطوير هذا الإطار الفكري باستمرار، كما أن وجودها يمكن أن يفيد في إعلام الغير، وفي تعليمه أيضاً، مما يضيف مزيداً من الثقة في مهنة المراجعة ذاتها، وفي أداء من يمارسها، وبجانب ذلك، فإن معايير المراجعة تعد أيضاً بمثابة دليل يرشد المراجعين في ممارستها المهنية ويوجه - بدرجة كبيرة- أعمالهم، فضلاً عن أن هذه المعايير ذاتها قد تعتبر - عند اللزوم- بمثابة أدوات لقياس مدى قيام المراجعين بأداء مهامهم، خاصة عند تعرضهم للمساءلة القانونية (أبو هيبة، ٢٠١٢: ١٥٦).

### المطلب الثاني: معايير المراجعة الأمريكية

تعتبر معايير المراجعة الأمريكية (معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS) المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة (سواد، ٢٠٠٩: ٣٢).

وعليه، فإن معايير المراجعة الأمريكية هي معايير المراجعة العشرة المقبولة قبلاً عاماً (GAAS) Generally Accepted Auditing Standards والتي قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بإصدارها في سنة ١٩٤٧، وهذه المعايير العشرة لا تعتبر كافية لاضطلاع المراجعين بمهامهم، ولكنها تمثل إطاراً، في ضوءه يقوم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصدار التفسيرات المختلفة في صيغة نشرات، وتبويب المعايير الأساسية في ثلاث مجموعات (العلي، ٢٠١٥: ١٢).

#### ١- نشأة معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)

تعتبر عملية صياغة ووضع المعايير في واقع الأمر نشاطاً سياسياً، فلا يكفي اقتراح المعايير على أساس المزايا الفنية فحسب، وإنما يجب أن تكون تلك المعايير مقبولة وليست مجرد صالحة للعمل، وكلمة "مقبولة" هي لب الموضوع، وإن وصف عملية وضع المعايير المحاسبية بأنها نشاط سياسي يعني ببساطة القول بأنها يجب أن تكون مقبولة، فلا تستطيع كيانات وضع المعايير أن تصدر معياراً دون أن يحظى بقبول من قطاعات عريضة، حتى ولو كان مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) نفسه والذي يسانده قوة تنفيذية مثل هيئة الأوراق المالية (SEC)، وعلى ذلك يمكن القول بوجود ارتباط واضح بين عملية صياغة المعايير وبين قبول أو عدم قبول جماعة المستخدمين للعمل الفني الذي يقوم به الكيان المحاسبي المختص في مجال وضع المعايير المحاسبية (حماد وصالح، ٢٠١٣: ٦٩).

وكنيجة للعديد من الضغوطات "كأزمة الكساد التي أصابت سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة والتي انتشرت بعدها إلى القارة الأوروبية، لتصبح أزمة كساد عالمية" بدأت الهيئات في وضع

وإصدار المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة، وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) (بهلولي، ٢٠١٧: ١٢)، ويعتبر هذا المعهد بمثابة "منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين، تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة والخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب" (أرينز ولوبك، ٢٠٠٢: ٥٠).

يتمثل الدور الأساسي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير معايير المحاسبة والمراجعة من أجل خدمة أعضائه في مجال مزولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد أنشأ المعهد ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة، هي (لظفي، ٢٠٠٥: ٤٥):

- لجنة إجراء المراجعة من عام ١٩٣٩-١٩٧٢؛

- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة عام ١٩٧٢-١٩٧٨؛

- مجلس معايير المراجعة من عام ١٩٧٨ حتى الآن.

## ٢- آلية وضع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)

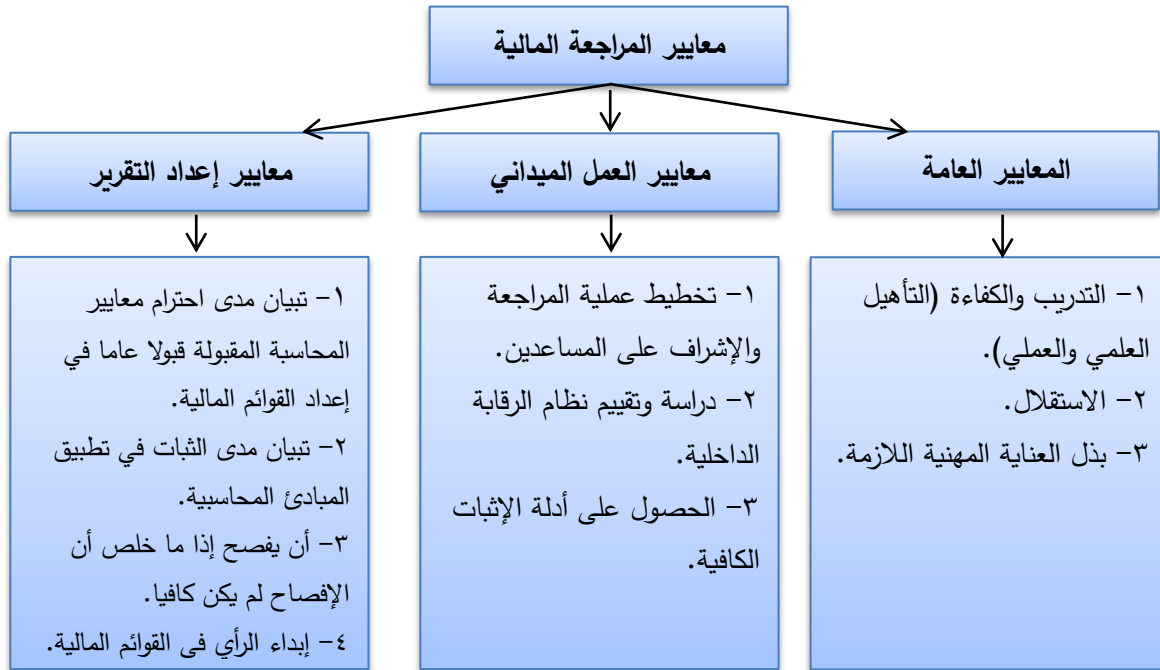
إن أهمية معايير المحاسبة والمراجعة جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (القاضي وحمدان، ٢٠١١: ١٠٣)، ويمكن تلخيص خطوات عملية وضع وتطوير معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) في التالي (بهلولي، ٢٠١٧: ١٤):

- **التحديد:** أي تحديد مدى الحاجة لإصدار إرشاد معين في مجال محدد، ومن أهم المصادر التي يعتمد عليها في تحديد تلك الحاجة الدعاوي القضائية، التنظيمات القانونية؛
- **البحوث:** ويتم بمزج جهود أعضاء المجلس وفريق عمل المزاولين للمهنة، إذ يتم وضع شكل للإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات، فحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة؛
- **الدراسة:** يتم نقاش النشرة المقترحة عن طريق المجلس لتقييم البدائل المقترحة سابقاً، ويتم تعديل المسودات المبدئية عدة مرات نتيجة مقترحات الاجتماعات والجلسات التي ينظمها المجلس؛
- **النشرة المبدئية:** في هذه الخطوة يتم اتفاق حول نشرة مبدئية كمسودة على مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجلس والمنظمين والجهات المهتمة، بالإضافة إلى أي فرد يرغب في المشاركة، ويتم السماح بتقديم تعليقات مكتوبة خلال ٩٠ يوم على الأقل من تاريخ إرسالها؛
- **إصدار المعيار:** بعد استلام كافة التعليقات يقوم المجلس بفحصها وتقييم كافة الأمور التي تم طرحها ولم تكن في دراستها سابقاً، ثم يجب الموافقة على النشرة ١٠ أعضاء من المجلس، بعد ذلك يتم إصدار النشرة في سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير المراجعة؛

- **التنفيذ والتطبيق:** بعد إصدار النشرة التي عادة ما تتضمن كيفية تنفيذها، يتم تطبيق تلك النشرة من طرف مكاتب المراجعة، قد يطرح تطبيق هذه النشرة في العمل الميداني مشاكل أخرى جديدة تؤدي لإصدار تفسيرات وقد يتعدى الأمر إلى الحاجة لإصدار نشرات جديدة أخرى.
- وتعتبر كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات معايير المراجعة إصدارات رسمية، وعلى كل عضو في المهنة إتباع وتطبيق التوصيات الواردة بهما، ويتم الإشارة إلى كل نشرة من نشرات معايير المراجعة وفقاً لـ (SAS و AU)، حيث أن رقم (SAS) يعبر عن ترتيب المعيار مع المعايير الأخرى، أما (AU) فيعبر عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- ٣- عرض معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)

تتمثل معايير المراجعة المتعارف عليها في عشرة معايير عامة تمثل إطاراً عاماً لممارسة مهنة مراجعة الحسابات، فمنها ما يتعلق بالمعايير الشخصية أو العامة، ومنها ما يهتم بالعمل الميداني، وأخيراً منها ما توضح كيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات.

الشكل رقم (١-١١): معايير المراجعة الأمريكية



المصدر: Whittington, O. Ray, Pany, Kurt (**Principles of Auditing**), twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998, p. 37

#### أولاً- المعايير العامة أو المعايير الشخصية

- يحتوي هذا الفرع على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات ويتكون من ثلاثة معايير وهي :
- **المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجع** وذلك فيما يلي (سواد، ٢٠٠٩: ٣٢):
    - التأهيل العلمي والدراسي؛
    - التأهيل العملي والخبرة المهنية؛
    - الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني.

• المعيار الثاني : الاستقلالية

- وتعني أن يقوم المراجع بعمله وفي جميع مراحل المراجعة بكل أمانة واستقامة وموضوعية وبدون أي تحيز لجهة معينة، وهذه يعني أن يكون المراجع مستقلاً من الناحيتين الفعلية والذهنية، فهي مبدأ أساسي في الأداء المهني بشكل عام وفي مهنة المراجعة بشكل خاص، يتطلب أن يقوم المراجع بأي عمل في المجال المهني بكل موضوعية ونزاهة وبدون الخضوع لأي تأثيرات، ومن أي نوع كانت، والتي يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة، وإن هذا المبدأ يركز بشكل أساس على الناحية الذهنية (الفكرية)، ويتطلب أن يكون المراجع قاصداً العدل تجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره، ولكن هذه الاستقلالية الذهنية لا تكفي، أو بشكل أدق لا يمكن تحقيقها إلا بالاستقلالية المادية كذلك، ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواء في عملية تعيين المراجع أو عزله أو تحديد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المراجع بعمله (الذنيات، ٢٠١٥: ٥٤).

• المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل المراجعة

- يستوجب هذا المعيار تحمل المسؤولية عند أداء المهمة، وهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها (المطارنة، ٢٠٠٦: ٤١):
- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة؛
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- أن يعمل المراجع دائماً على تطوير خبرته المهنية؛
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

ثانياً- معايير العمل الميداني (معايير التدريب والكفاءة)

- وتتعلق هذه المعايير بعملية تنفيذ إجراءات مراجعة الحسابات المختلفة، وتشمل ثلاثة معايير (الذنيات، ٢٠١٥: ٥٥-٥٦):

• المعيار الأول: التخطيط والإشراف

- يجب على المراجع أن يقوم بالتخطيط الكافي والمناسب لعملية المراجعة، حيث أنه لا يجوز أن تكون المراجعة ارتجالية، وإنما لابد أن تكون هناك خطة واضحة وبرنامج مراجعة مفصل يبين المهمات التي يجب مراجعتها ومواعيدها ومن يقوم بها.

## • المعيار الثاني: دراسة وفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية

حيث يقوم المراجع بذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات المراجعة، وتشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تستخدمها بهدف الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية، وتشجيع الكفاءة والفاعلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة الموضوعية من قبل الإدارة.

## • المعيار الثالث: الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وذات موثوقية

أدلة المراجعة تعني جميع ما يحصل عليه المراجع مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرية والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن أدلة المراجعة تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة والتي تعزز هذه البيانات المالية وهذا التعريف يشير إلى أن الجزء الأول (البيانات المالية) هي أدلة متوفرة للمراجع ويمكن الدخول إليها مباشرة وتشمل: السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول، أما النوع الثاني فيشمل الأدلة التي يتم إنشاؤها لتلبية احتياجات المراجع وتشمل معلومات الإدارة والعاملين وتقييم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

## ثالثاً- معايير إعداد التقرير

تتمثل معايير إعداد التقرير في الآتي (الصبان وعبد العظيم، ١٩٩٧: ١٦٦):

- يجب أن ينص تقرير المراجع عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة؛
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عما تحمله هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه، في حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

## المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية

تعتبر المعايير الدولية للمراجعة إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء كان داخلياً أو خارجياً، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة (سايج، ٢٠١٥: ٨٨)، وتُعد معايير المراجعة الدولية International Standards on Auditing هي المعايير

التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتتفق معايير المراجعة الدولية مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وإن كان هذا الاتفاق لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن هذه المعايير لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية مراجعة المعلومات المالية، فلكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها العامة التي تحكم تطبيقات عملية المراجعة، وهذه القواعد التي يتم إصدارها من خلال جهات حكومية رسمية، أو تقوم بإصدارها المنظمات المهنية في الدولة. ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار سبع مجموعات من معايير المراجعة الدولية تشمل ٣٦ معياراً، كما أصدر أيضاً مجموعة من الإيضاحات الخاصة بتطبيقات المراجعة الدولية (IAPSS) International Auditing Practice Statements بلغ عددها خمسة عشر إيضاحاً، فضلاً عن إصداره معياراً عن الارتباطات الخاصة باستعراض (فحص) القوائم المالية (Engagement to Review Financial Statements)، كما قام أيضاً بإصدار ثلاث معايير بالارتباطات الخاصة بخدمات التأكيد International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)، هذا بالإضافة إلى إصداره معيارين خاصين بالخدمات ذات الصلة International Standards on Related Services (ISRSs) (العلي، ٢٠١٥: ١٥).

#### ١- مفهوم معايير المراجعة الدولية

معايير المراجعة الدولية هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي هو منظمة دولية تهتم بشؤون المحاسبة، وأدرك الاتحاد الدولي مدى الحاجة إلى إطار عام عالمي متجانس ليشمل مكونات تتعلق بدليل السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية، وقام الاتحاد بصياغة وإصدار المعايير من أجل المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات المراجعة والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة (الذنيبات، ٢٠١٥: ٥٨)، وهناك عدة تعريف لمعايير المراجعة الدولية تناولتها العديد من الدراسات والكتب والاتحادات الدولية، فقد لخص الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير المراجعة في أنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.

وعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى محتويات إبداء الرأي"، والوظيفة الأساسية للمعايير هي أنها استرشادية يعتمد عليها المراجع في إعداد نفسه كمراجع فهي إذن "مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين" (عبد الله، ٢٠١٦: ٦٥).

كما عرف ويليام توماس وأمرسون هنكي معايير المراجعة بأنها "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته والتي ستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها" (ويليام وأمرسون، ١٩٩٥: ٥٢)، وتعتبر معايير المراجعة الدولية "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات

المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المراجعة المتعارف عليها، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها" (الصبان وعلي، ٢٠٠٢: ١٥٦).

وتناول الكتاب مفهوم معايير المراجعة الدولية على أنها "مجموعة من المعايير التي تمثل إطاراً متكاملًا لعملية المراجعة يتعين على المراجع الالتزام بها وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني" (الشحنة، ٢٠١٥: ١٠٥).

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج الصفات العامة لمعايير المراجعة:

- أنها دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونها وسيلة للقياس والحكم؛
- أنها مؤشر يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهنته؛
- أن المعايير الدولية وسيلة لتحديد خطوات المراجعة الرسمية.

## ٢- أهمية معايير المراجعة الدولية:

إن استخدام معايير المراجعة الدولية (IAS) عند مراجعة وفحص القوائم المالية أصبح مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف المتمثلة في مراجع الحسابات نفسه والمجتمع المالي (Users)، وإدارة المشروع، وحتى الحكومة أيضاً، ففي السابق كانت تتمثل أهداف عملية المراجعة هي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المتمثلة في الدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش (Errors & Fraud) والتقليل من ارتكابها، ومن ثم الخروج برأي فني محايد يُعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج المشروع ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلا أن للمراجعة أهدافاً حديثة في الوقت الحاضر كانت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده ومازال يشهده عالمنا المعاصر، لذا أصبحت معايير المراجعة الدولية مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلك كان دافعا لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في معظم الدول العربية لأن تلزم المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق معايير المراجعة الدولية على حساب الشركات والبنوك والمؤسسات المالية، وذلك بعد مراعاة تكيف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية في كل منها (جربوع، ٢٠٠٢: ١٣-١٤).

كما وترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في المراجعة، ومع ظهور الشركات متعددة الجنسيات والعبارة للقارات وازدياد دورها حالياً في العلاقات الدولية، الأمر الذي أدى إلى خلق مشكلة مزدوجة في أمام مهنة المراجعة فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعا المنظمات المهنية المحاسبية لمواجهتها بإصدار معايير المحاسبة الدولية ومن ثم معايير المراجعة.

قد يتضمن كل معيار من معايير المراجعة الدولية هدفاً واحداً أو عدة أهداف، وحتى تكون هذه المعايير أكثر فعالية ومنهجية ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف التالية (جمعة، ٢٠٠٩: ١٧):

- تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة؛
- أن تكون مرجعاً ومرشداً يوضح أسلوب العمل وخطواته وأهدافه؛
- تمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المهنيين؛
- أن تكون مرشداً معيناً للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة؛
- العمل على ضوء معايير المراجعة الدولية يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية اللازمة والمتعارف عليها بين أعضاء المهنة.

**وتتجسد أهمية المعايير الدولية للمراجعة في جملة من النقاط (عبد الجبار، ٢٠١٦: ٢٣٤):**

- وضع معايير مراجعة دولية مقبولة بشكل عام عالمياً؛
- إرشاد عالي الجودة لكل من العمليات المالية وغير المالية؛
- نشر قواعد حول مسائل المراجعة تزيد من مستوى فهم الجمهور لدور ومسؤولية المراجع المهني؛
- تدويل تقارير المراجعين عن طريق اعتماد معايير مراجعة دولية موحدة؛
- بيان واجبات المراجع ومسؤولياته تجاه الإدارة والمهنة والطرف الثالث؛
- إضفاء الثقة على البيانات المالية عن طريق تقرير المراجع للمستثمرين والمقرضين والجهات الأخرى؛
- وضع أسس للمهنة بحيث يضمن لها الاحترام عن طريق توضيح السلوك الأمثل للمراجعين؛
- تطوير مهنة المراجعة ودعمها ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة.

يتضح مما سبق بأن معايير المراجعة الدولية هي عبارة عن سلسلة من البيانات الرسمية الصادرة عن جهات مهنية يسترشد بها مراجع الحسابات في أداء مهمته، حيث ألزمت التطورات الاقتصادية وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، وذلك لتسهيل عملية القياس والافصاح ومقارنة القوائم المالية وبالتالي اتخاذ القرارات الاقتصادية على النطاق الدولي، كما يسمح وجود المعايير الدولية على تأهيل محاسبين ومراجعين قادرين على العمل في الأسواق العربية والدولية.

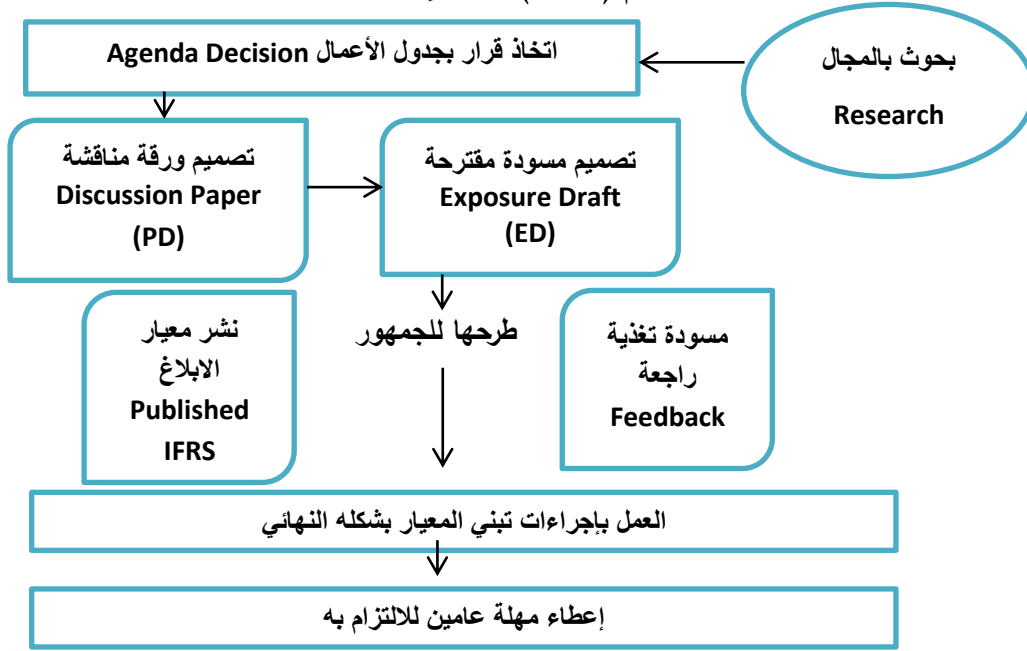
### ٣- إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية:

حددت مقدمة معايير المراجعة الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية (الصبان، وعلي، ٢٠٠٢: ١٥٧):

- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلاً عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصاً لذلك، وتخول لجنة تطبيقات/ ممارسة المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير؛

- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أي مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهمة وغيرها، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار؛
- بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات؛
- يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول؛
- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط أن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

الشكل رقم (١-١٢): كيفية إعداد ومراجعة المعايير



المصدر: [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (official site), Date of site visit: 5/1/2020.

- وقام مجلس معايير المراجعة بوضع عدة مجموعات لمعايير المراجعة الدولية وصياغتها من أجل المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات المراجعة والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، وقد تبنت معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد المشكل من قبل المجلس هذه المعايير، وفيما يلي شرح موجز لهذه المجموعات (الذنيات، ٢٠١٥: ٥٩-٦٢) - بتصرف:
- المجموعة الأولى (١٠٠-١٩٩) قضايا تمهيدية: وتبين هذه المجموعة المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير المراجعة، والتعاريف الأساسية.

- المجموعة الثانية (٢٠٠-٢٩٩) المبادئ العامة والمسؤوليات: وتحتوي على المعايير التي تبين الهدف من المراجعة والمبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، وشروط اتفاقيات المراجعة والأسس التي تحكم جودة عملية المراجعة، ومسؤوليات المراجع.
- المجموعة الثالثة (٣٠٠-٤٩٩) تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر: وتتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية التخطيط، وبيان لكيفية أهمية فهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية
- المجموعة الرابعة (٥٠٠-٥٩٩) أدلة المراجعة: وتشمل هذه المجموعة المعايير التي تبين أدلة المراجعة من حيث ماهيتها وخصائصها وأنواعها والاجراءات التي يقوم بها المراجع للحصول على هذه الأدلة.
- المجموعة الخامسة (٦٠٠-٦٩٩) استعمال عمل الآخرين: وتتعلق هذه المجموعة بالمعايير التي تحكم تعامل المراجع مع المراجعين الآخرين والمراجع الداخلي والخبراء من حيث مدى التعاون بينهم ومتطلبات الاستعانة بهم.
- المجموعة السادسة (٧٠٠-٧٩٩) نتائج المراجعة والتقرير: تبين هذه المجموعة معايير تقارير المراجع من حيث أنواع التقارير.
- المجموعة السابعة (٨٠٠-٨٩٩) مواضيع خاصة: تتضمن اعتبارات خاصة بالتقرير المعد وفقا لأطر ذات أغراض خاصة وغيرها.
- المجموعة الثامنة (١٠٠٠-١١٠٠) تفسيرات معايير المراجعة الدولية: وتشمل المجموعة تفسيرات لبعض معايير المراجعة.
- المجموعة التاسعة (٢٠٠٠-٢٦٩٩) المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع: وتشمل مهمات مراجعة (الاطلاع على) البيانات المالية.
- المجموعة العاشرة (٣٠٠٠-٣٦٩٩) المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى: وتشمل مهام تأكيد غير الاطلاع ومراجعة البيانات المالية.
- المجموعة الحادية عشر (٤٠٠٠-٤٦٩٩) المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة: وتتضمن التكاليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية، والتكاليف لتحضير البيانات المالية.

## خلاصة الفصل الأول

إن تطور مهنة مراجعة الحسابات كان نتيجة التغيير الكبير في عالم الأعمال التجارية والاقتصادية وانتشار شركات المساهمة وتعدد الطوائف التي تعتمد على خدمات مراجع الحسابات، فاتخذت المهنة أهدافاً حديثة تتماشى مع هذا التطور وتلبي رغبات وتطلعات الأطراف التي تتعامل مع تقرير المراجع، وعلم مراجعة الحسابات كباقي العلوم له أساس نظري يتكون من العديد من النظريات التي تكون منها هذا العلم، إذ أن الممارسة العملية تتطلب مرجعية نظرية لمواجهة المشاكل المهنية، وتتكون نظرية المراجعة من مجموعة فروض، مفاهيم، معايير، أهداف وإجراءات وكذلك مجموعة مبادئ تعتبر كأساس يُعتمد عليه في تفسير التطبيق العملي.

وتعدت الخدمات التي يقدمها المراجع إلى خدمات التأكيد وتوسعت لتمتد إلى التأكيد على مصداقية المعلومات ومراجعة أدوات مالية مشتقة وتقييم أصول منشأة الأعمال في ظل بيئة عالمية متغيرة بالإضافة إلى مراجعة نظم الرقابة غير المالية، وتُعتبر خدمات التأكيد خدمات مستقبلية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة ومحتوى المعلومات لمتخذي القرارات، وازدادت أهمية الخدمات التأكيدية بإنشاء المنظمات والهيئات المهنية مجالس ولجان تختص بهذه الخدمات، كما وتتجسد أهمية عمل المراجع في تقريره الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة والذي يُعتبر وسيلة اتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية ونتيجة ما توصل إليه المراجع من أحكام.

وتتناول هذا الفصل أيضاً الشك المهني كأحد المفاهيم التي ترتبط بصورة كبيرة بالأحكام المهنية وأوضح بأن مراجع الحسابات يجب أن يمارس الشك المهني المطلوب والاستجابات المستمرة حول المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها لضبط جودة الأداء المهني، ومن هنا تم توضيح المسؤوليات التي وجب على المراجع تحملها من مسؤولية تأديبية يتعرض لها إذا ما خالف الآداب المهنية ومسؤولية مدنية في حال وقوعه في خطأ وإخلال بالواجبات المحددة قانوناً، والمسؤولية الجنائية التي يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، واهتم المبحث الأخير في هذا الفصل بمسؤوليات الهيئات المهنية في النهوض بالمهنة في ظل معايير المراجعة سواء معايير المراجعة الدولية أو المعايير الأمريكية للمراجعة، والتي تعتبر كإرشادات وجب على المراجع العمل بها واتباعها.

وسيتم في الفصل الثاني التطرق لموضوع الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات سواء المحلية أو الدولية ومدى التوافق بين المعايير الدولية والمحلية واستراتيجيات تأهيل المراجع بشيء من التفصيل.

## الفصل الثاني

الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات

ويتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : الهيئات المهنية الدولية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات

المبحث الثاني: الهيئات الإقليمية والمحلية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات

المبحث الثالث: توافق الهيئات المحلية والدولية

المبحث الرابع: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني

## الفصل الثاني: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات

## تمهيد

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاعين التجاري والاقتصادي أثراً كبيراً على مهنة مراجعة الحسابات، إذ ظهرت الحاجة إلى مواكبة الممارسات الدولية التي تضع قواعدها المنظمات العالمية للمهنة من بينها المعايير التي تنظم عمل المهنيين، وقد تبنى هذا التطور في المقدمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأدى الانتشار السريع للمؤسسات الدولية في المراجعة إلى جذب العديد من القضايا والمشاكل المحاسبية الجديدة كعولمة المعايير، مما استدعى الأمر إعادة النظر في دور الهيئات المهنية الدولية للمراجعة.

وإن نشوء المنظمات والهيئات المهنية التي تعمل في ضوء معاييرها الخاصة كان عاملاً في تحسين جودة المراجعة (إلى جانب انفصال الملكية عن الإدارة ونشوء أسواق رأس المال، وتلبية حاجات الدائنين) ومن أهم المؤثرات المؤسسية التي كان لها بالغ الأثر على مهنة المراجعة العوامل التنظيمية حيث يتولى أعضاء المهنة تنظيم مهنتهم بأنفسهم عن طريق الإصدارات والتوصيات التي تصدرها تجمعاتهم المهنية.

**المبحث الأول: الهيئات المهنية الدولية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات:**

ساهمت العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات ومن أهم هذه الهيئات الدولية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، إضافة إلى عدد آخر من المعاهد المهنية وقواعد السلوك وآداب المهنة التي يجب إتباعها من قبل ممارس المهنة إضافة إلى فرض شروط ومتطلبات تأهيلية لإصدار تراخيص مزاوله المهنة من قبل الأعضاء الجدد فضلا عن وضع معايير الرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية.

في هذا المبحث سنتناول ماهية وأهم الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة كما سنقدم نبذة عن المنظمات الدولية الأخرى لمهنة المراجعة ومساهمات المنظمات المهنية في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي.

**المطلب الأول: ماهية وأهم الهيئات والمنظمات الدولية المهنية**

يرى معظم الباحثين في مجال المهن أنه لا وجود للمهنة إلا إذا انتظم الممارسون في مؤسسات أو تنظيمات وجمعيات مهنية، مع توفر المقدرة والرغبة على التضافر والتعاون لأعضائها من خلال هذه الجمعيات، فقد توجد المعرفة المهنية والعملية، والتنظيم والتدريب اللازمين لاكتسابها، ورغم ذلك لا يمكن القول بوجود مهنة إلا إذا وجدت روابط وعلاقات بين الممارسين والتي تأخذ شكل جمعيات أو تنظيمات مهنية، ويرى البعض الآخر أنه يمكن النظر للجمعيات المهنية على أنها حكومات خاصة، كونها تقوم بوضع البرامج والخطط اللازمة لتقديم خدمات لأفراد المجتمع لا يمكنهم الحصول عليها من القطاع الخاص، وكذلك الجمعية تضع البرامج وتقدم الخدمات التي لا يمكن لأعضائها الحصول عليها من مصدر آخر سواها (مثل برامج التعليم والتدريب والأبحاث والاستشارات).

وتقوم الجمعية المهنية بتنظيم سلوك الأعضاء "المواطنين" والدفاع عن مصالحهم تجاه المجموعات الأخرى "الحكومات الأخرى" التي قد تحاول الاعتداء على نطاق الاختصاص المهني، كما تعتبر الجمعيات المهنية هي الميدان الذي يصاغ فيه القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة (شحاتة وآخرون، ٢٠١٣: ٧٨)، وأصبحت هذه القوانين والارشادات بالغة الأهمية خاصة بعد تأدية المراجعين لعملهم دون وجود متطلبات مراجعة يهتدون بها لمدة طويلة من الزمن (Chatfield, 1977: 120).

## ١- التعريف بالهيئات المهنية:

تُعرف الجمعية المهنية في كثير من المجالات على أنها تنظيم من الممارسين يمكنهم من خلاله الحكم على الكفاءة المهنية النسبية لبعضهم البعض، ويمكن من خلاله القيام ببعض الوظائف الاجتماعية التي لا يمكن للممارسين القيام بها إذا كان كل منهم يعمل بصفة مستقلة عن الآخرين.

كما عُرفت على أنها: "تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وإصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية، وتقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد في المهنة، كما تعمل على تقديم العون للمهنيين وحمائهم تجاه أي أطراف خارجية" (الجعافرة، ٢٠٠٨: ٣٠).

ويتم إنشاء الهيئات التنظيمية من قبل الحكومة لتنظيم المؤهلات و/أو التدريب لمهنة معينة على سبيل المثال: المجلس الهندسي، والمجلس الطبي العام، والمجلس المركزي للتمريض والقبالة والزيارات الصحية ووكالة تدريب المعلمين، وتمارس الهيئات التنظيمية السيطرة على المهنة بطرق مختلفة فهذه الهيئات بمثابة هيئات مراقبة خارجية مسؤولة عن (Harvey, et, al, 2014: 5):

- التحكم في الدخول إلى المهنة من خلال تحديد المعرفة والكفاءة المطلوبة؛
- الاحتفاظ بسجل للممارسين، والإدماج المطلوب للممارسة المستمرة؛
- إنفاذ قواعد الممارسة المحددة لتكون في الصالح العام.

وعرف (Harvey, et, al., 2014: 6) الهيئة المهنية (professional body) من منظورين الأول على أنها "منظمة معترف بها رسمياً بموجب ميثاق أو نظام أساسي لها اختصاص على مهنة أو قسم من المهنة، وتشمل معايير العضوية الكاملة الامتحانات المهنية والحد الأدنى لفترة الممارسة المهنية المقدر"، والمنظور الآخر من ناحية عملية فالهيئة المهنية هي التي تحدد متطلبات الدخول إليها، بما في ذلك المؤهلات التعليمية أو المهنية الأولية، وتحدد متطلبات العضوية المستمرة وخبرة العمل وما إلى ذلك، ولديها مجموعة من اللوائح أو قواعد الأخلاقيات المهنية التي يجب على الأعضاء الالتزام أو المخاطرة بعقوبة الطرد من الهيئة المهنية.

وقد تختلف التسميات من هيئة أو جمعية أو مؤسسة أو منظمة مهنية أو مجلس وكلها تصب في نفس الاهتمام والمجال المهني ألا وهو تنظيم مهنة المراجعة، ووضع قواعدها وأسسها.

## ٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) - International Federation of Accountants

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٧٧م نتيجة لاتفاقية وقعت من قبل ٦٣ منظمة محاسبية تمثل ٤٩ دولة ويعد منظمة ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم ويعمل مع أعضائه لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، ويمثل أعضاء ومنتسبو الاتحاد الدولي للمحاسبين وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية محاسبون يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية، يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع وتطوير معايير دولية في

مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكدات والتعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام، كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين والموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، والدول النامية، وتتكون عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين أكثر من ١٧٠ منظمة محاسبية مهنية في ١٣٠ دولة ويمثل مجموع الأعضاء أكثر من ٣ ملايين محاسب محترف في جميع أنحاء العالم، ويبين الاتحاد في دستوره اللوائح الداخلية ومسؤوليات وصلاحيات اللجان الفرعية ومجلس الإدارة، كما تناول متطلبات العضوية وقد تمت مراجعة الدستور في عام ٢٠١٣ لضمان استمراره في تبني أفضل الممارسات وتمكين العمل في الوقت المناسب من خلال تحسين هيكل الحوكمة وتوضيح أدوار ومسؤوليات الاتحاد في وضع المعايير ضمن المصلحة العامة، وضمان استمراره في الحصول على تمثيل واسع من أنحاء العالم، وتمت الموافقة على مراجعة الدستور في نوفمبر ٢٠١٧ من قبل المجلس (2020, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>, IFAC).

### ويضم الاتحاد اللجان التالية:

١. اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة؛
٢. لجنة التعليم؛
٣. لجنة السلوك؛
٤. لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
٥. لجنة تقنية المعلومات؛
٦. لجنة العضوية؛
٧. لجنة القطاع العام.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد، المعايير الدولية لرقابة الجودة، المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة، معايير التأهيل الدولية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وانتشر اعتماد هاته المعايير في العديد من دول العالم، وخاصة دول الاتحاد الأوروبي وامتدت حتى لبعض الدول العربية (كراجه، ٢٠٠٤: ٢٨).

ومنذ نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين تم تطوير برنامج عمل يضم نقاط توجيهية للجان التابعة له ولا يزال العديد من عناصر البرنامج ذات صلة حتى يومنا هذا ويشمل ( IFAC, 2020, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>):

- تطوير القوائم المالية التي تعمل كمبادئ توجيهية للمبادئ الدولية ومراجعة الحسابات؛
- وضع المبادئ الأساسية التي ينبغي إدراجها في مدونة قواعد السلوك لأي هيئة عضو في الاتحاد ولتحسين أو توضيح المبادئ التي تراها مناسبة؛
- تحديد المتطلبات وتطوير البرامج أو التعليم المهني وتدريب المحاسب؛
- جمع وتحليل وبحث ونشر المعلومات حول إدارة ممارسات المحاسبة العامة لمساعدة الممارسين في إدارة ممارساتهم بشكل أكثر فعالية؛

- تقييم وتطوير والابلاغ عن الإدارة المالية وغيرها من التقنيات والإجراءات الإدارية؛
  - الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الاقليمية واستكشاف إمكانات إنشاء منظمات إقليمية أخرى؛
  - تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية وغيرها من المؤلفات الصادرة عن الهيئات الأعضاء؛
  - تنظيم وإجراء مؤتمر دولي للمحاسبين كل خمس سنوات تقريباً.
- وتنقسم العضويات المتاحة للمنظمات المحلية والدولية الأخرى في الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ثلاثة أنواع (El-Fakki and Khalifa, 2013: 150):
- أ- **العضوية الكاملة:** يمنح العضو الحق في التصويت والانتخاب، وتسعى معظم الهيئات ومنظمات المحاسبة للحصول على هذه العضوية.
- ب- **العضوية المنتسبة:** يمكن منحها للهيئات ومؤسسات المحاسبة المهنية في حالة عدم تلبية هذه المجالس لمتطلبات العضوية وشروطها الأساسية.
- ت- **العضوية التابعة:** يتم توجيه العضوية التابعة لأولئك الذين لديهم مجال اهتمام معين يتداخل مع مهنة المحاسبة ولا تعتبر المحاسبة نشاطاً رئيسياً لهم.

### ٣- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) - American Institute of Certified Public Accountant

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هو منظمة مهنية غير ربحية للمحاسبين القانونيين المعتمدين (CPA) في الولايات المتحدة، تأسس في عام ١٨٨٧، تحت اسم الرابطة الأمريكية للمحاسبين القانونيين، وهو جزء لا يتجزأ من واضعي القواعد والمعايير المهنية، ويعمل كراعي للهيئات التشريعية ومجموعات المصلحة العامة، ومن عام ١٨٨٧ إلى أواخر السبعينات من القرن العشرين كان هذا المعهد الهيئة الوحيدة التي تضع المعايير الفنية والمهنية المقبولة عموماً، إلى أن تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التي وضع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ومع ذلك احتفظ المجلس بمسؤولياته عن وضع المعايير في مجالات مثل الأخلاقيات المهنية وتقييم الأعمال، ومراجعة القوائم المالية، وخدمات التصديق ومراقبة جودة الشركات (Kenton, 2020: 4).

وقد اختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير في عام ١٩٤٨م ووافق على المعيار العاشر في عام ١٩٤٩م، على الرغم من أن تلك المعايير قد خضعت للتعديل منذ ذلك الحين إلا أن الجوهر الأصلي لها ما زال كما هو، بالإضافة لذلك فإن المجمع قد أنشأ ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة هي (الطفي، ٢٠٠٥: ٤٥):

- لجنة عن إجراءات المراجعة من عام ١٩٣٩م - ١٩٧٢م؛
- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة من عام ١٩٧٢م - ١٩٧٨م؛

- مجلس معايير المراجعة من عام ١٩٧٨م حتى الآن.

في الآونة الأخيرة عام ٢٠١٢، عمل المعهد بالشراكة مع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين (CIMA) لإنشاء تسمية محاسب قانوني عالمي، وأنشأ المعهدان مبادئ المحاسبة الإدارية العالمية في عام ٢٠١٤، من أجل إضفاء الطابع الرسمي على أفضل الممارسات في مجال المحاسبة الإدارية، وفي عام ٢٠١٧، شكل المعهدان جمعية دولية هي جمعية المحاسبين القانونيين الدوليين المعتمدين، والتي تسعى إلى تعزيز مهنة المحاسبة من خلال الجمع بين مهارات ومعرفة كل من المحاسبين العاملين والإداريين (Kenton, 2020: 5).

**وقد كلف المجمع مجلس معايير المراجعة (ASB) Auditing Standards Board**

**بالآتي (الطفي، ٢٠٠٥: ٤٦):**

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبناها أعضاء المجمع؛

- توفير تفسيرات Interpretations وإرشادات Guidelines أو مساعدات أخرى للمراجعين في التنفيذ بتلك المعايير.

واستجابة لمراجعي الحسابات في جميع أنحاء صناعة المحاسبة العامة في العالم الذين يشكون من فشل تطبيق الشك المهني مع بيانات العملاء، اقترح معهد المحاسبين القانونيين (AICPA) في عام ٢٠١٩ معايير جديدة بهدف تعزيز الشكوك كجزء من معايير المراجعة العامة وهي معيار (SAS no. 122) القسم ٥٤٠، ومعيار تقديرات محاسبة القيمة العادلة والافصاحات ذات الصلة، ومعيار مراجعة تقديرات المحاسبة (Kenton, 2020: 6).

يتضح مما سبق بأن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي منظمة مهنية غير ربحية، له عدة وظائف أهمها على الاطلاق وضع المعايير المهنية والتي من بينها معايير مراجعة الحسابات المالية ومراقبة الجودة وتقييم الأعمال والتخطيط المالي وغيرها، وتعليم الأعضاء الجدد من خلال وضع امتحان شهادة المحاسب القانوني المعتمد (CPA)، ويُطلب منهم اجتيازه، كما يعقد المجمع العديد من الندوات بشكل مستمر لإبلاغ أعضائه بكافة التطورات والتغييرات التي تكون في القوانين ويمكن أن تؤثر على عملهم كمراجعين.

**المطلب الثاني: نبذة عن أهم المنظمات المهنية الدولية الأخرى المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات**

ظهر في مجال مهنة مراجعة الحسابات العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية على مستوى العالم ككل، إذ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) بأولى المبادرات لإصدار معايير المراجعة والتأكد الدولي (As. ISA)، ثم تبعه العديد من الهيئات الأخرى على اختلاف موطنها، ولم تكن الدول العربية بعيدة جدا عن هذا التطور الحاصل في المهنة، فقد سارع العديد منها إلى الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على سبيل المثال جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وجمعية

المحاسبين القانونيين السورية، وجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين اللبنانية، وجمعية خبراء المحاسبة التونسية وغيرها من الدول العربية.

## ١- اللجنة الدولية لممارسة المراجعة (IAPC) - The International Auditing Practice Committee

تعد اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة أهم اللجان على الإطلاق وتعتبر إنجازاتها من أهم الإنجازات التي حققها الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهي لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجلس يدير عمل الاتحاد) وتم تأسيسها بغرض تطوير وإصدار المعايير والإرشادات الدولية لمهنة مراجعة الحسابات والخدمات ذات العلاقة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتعتقد اللجنة بأن إصدار هذه المعايير والإرشادات سوف يساعد على تحسين درجة تماثل ممارسات المراجعة والخدمات المرتبطة بها من خلال العالم (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨: ٢٦).

### إجراءات عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة:

أ- تقوم اللجنة باختيار مواضيع لدراساتها بشكل مفصل من قبل لجنة فرعية تشكلت لهذا الغرض، وتقوم اللجنة بتحويل اللجنة الفرعية المسؤولة الأولية لتهيئة وإعداد مسودة الإعلان وبيانات المراجعة، وبعدها تقوم اللجنة الفرعية بدراسة لخلفية المعلومات وذلك عن المشروعات والتوصيات أو الدراسات أو المعايير الصادرة عن الهيئات الأعضاء أو المنظمات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ونتيجة لهذه الدراسة يتم إعداد مسودة أولية لدراساتها من قبل اللجنة، وفي حالة قبولها يتم توزيع المسودة الأولية للتعقيب عليها من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد والمنظمات الدولية ذات العلاقة والتي لها مصلحة بمعايير المراجعة، حيث يتم إعطاء وقت مناسب لكل مسودة أولية لدراساتها من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليهم للتعقيب؛

ب- تدرس التعقيبات والمقترحات المستلمة من قبل اللجنة ويتم إدخال التعديلات على المسودة، وفي حالة المصادقة على المسودة المعدلة يتم إصدارها بشكل نهائي كمعيار دولي للمراجعة أو كإرشادات دولية لمهنة المراجعة، وتصبح نافذة المفعول من التاريخ المحدد فيها؛

ت- تصدر معايير المراجعة الدولية باللغة الإنجليزية.

وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) ابتداء من ١٩٩٤ أعضاء من ١٣ دولة وهي: أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية (القاضي وحمدان، ٢٠١١: ١١٢).

## ٢- مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) - International Assurance & Auditing Standard Board

يعد هذا المجلس أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تحدد المعايير الدولية للمراجعة، ويضع مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معايير دولية عالية الجودة للمراجعة والتأكد ومراقبة الجودة، لغرض تعزيز ثقة الجمهور في المهنة عالمياً، ويتمثل هدفه في تحسين درجة توحيد ممارسات

المراجعة والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم، عن طريق إصدار تعليمات وظيفية ويخدم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات IASSB المصلحة العامة من خلال (لظفي، ٢٠٠٧: ٣٨):

- القيام بشكل مستقل وبموجب الصلاحية المناطة به، بوضع معايير أداء عالية الجودة تعالج عمليات المراجعة، الفحص، عمليات التأكد الأخرى، الرقابة النوعية والخدمات ذات العلاقة؛
- القيام بتسهيل التقارير في تعزيز جودة الممارسة وتوحيدها على نطاق العالم.

واستجاب مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي حديثاً لمساعدة المراجعين في وضع برنامج لخدمة المصلحة العامة لاستمرار تأثيرات جائحة كورونا فيروس (COVID-19) في تعطيل عمل العديد من المؤسسات والأسواق والشركات، ودعم الدور الذي يلعبه المراجعون في الحفاظ على ثقة التقارير المالية، وفي مارس ٢٠٢٠ نشر المجلس ستة تنبيهات لممارسة المراجعة، تتعلق ببعض المجالات التي تحتاج لمزيد من الدراسة عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على الأدلة الكافية في ظل تأثير فيروس كورونا المستجد، وتقديم تقرير مراجع وفقاً لذلك، وسلطت هذه التنبيهات الضوء حول الأحداث اللاحقة، تقرير المراجع، مراجعة التقديرات المحاسبية، مراجعة الارتباطات على المعلومات المالية المرئية، إمكانية الوصول الأسهل للجمهور، والاهتمام بالندوات عبر الإنترنت.

الشكل رقم (٢-١): مهام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي

يطور مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي معايير المراجعة الدولية والمعايير الدولية لعمليات المراجعة التي تتناول مراجعة البيانات المالية التاريخية والمعايير الدولية لعمليات التأكد التي تتناول عمليات التأكد عدا عن مراجعة المعلومات المالية التاريخية

يقوم مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية بتطوير بيانات الممارسة المتعلقة بكل منها بحيث تبرز هذه المعايير والبيانات المبادئ والإجراءات الأساسية للمراجعين والمحاسبين المهنيين الآخرين، وتقدم لهم الأدوات للتعامل مع المطالب المتزايدة والمتغيرة للتقارير بشأن المعلومات المالية وتوفر الإرشاد في مجالات متخصصة

يطور مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي معايير رقابة الجودة للشركات وفرق العمليات في مجالات ممارسة المراجعة والتأكد والخدمات ذات العلاقة

المصدر: جمعة، أحمد حلمي (الريادية في المحاسبة والتدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص. ١٧١ - تلخيص الباحثة"

كما أصدر IAASB مجموعات عديدة من المعايير الدولية التي يتعين تطبيقها على خدمات المراجعة والتأكد وهي:

- معايير دولية عن المراجعة (IASS)؛
- معايير دولية عن خدمات التأكد؛
- معايير دولية عن رقابة الجودة؛

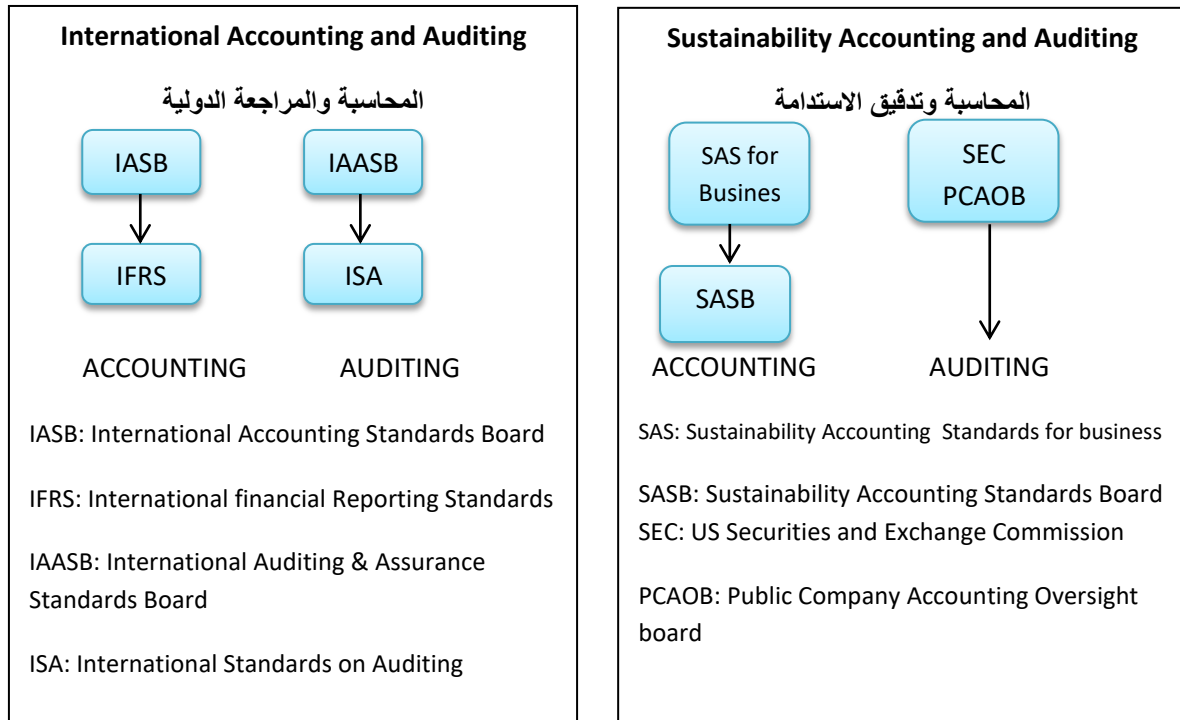
- معايير دولية عن الخدمات ذات الصلة؛
- معايير دولية عن مهام الفحص.

ويبذل المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد العديد من الجهود في مجال تنقيح المعايير لتحسين جودة المراجعة حول العالم، وكان آخر التعديلات التي قام بها في المعيار الدولي رقم (٥٤٠)، بشأن مخصصات القروض وعقود التأمين والتقديرات المرتبطة بها، وهذا المعيار يندرج تحت برنامج أوسع يعرف باسم "معالجة العناصر الأساسية للمراجعة"، ويدخل حيز التنفيذ على عمليات مراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ بعد ديسمبر ٢٠١٩، مع وجود مادة محددة توضح كيفية تطبيقه على جميع أنواع التقديرات المحاسبية (www.ascasociety.org, 2020).

والشكل التالي يوضح الجهات المسؤولة عن وضع المعايير في كلا من القطاع العام والخاص في الولايات المتحدة الأمريكية (International and Sustainability-Setters):

الشكل رقم (٢-٢): الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات للقطاعين العام والخاص في

الولايات المتحدة الأمريكية



المصدر: Gnanarajah, Raj (Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and

International), CRS- Report, Congressional Research Service, 2017, p. 19.

ويبين الشكل السابق بأن الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصلحة بين القطاعين العام والخاص تختلف باختلاف الجهة المسؤولة عن وضع المعايير، فنجد بأن معايير الإبلاغ المالي (IFRS) توضع من قبل مجلس معايير المراجعة الدولية (IASB)، بينما معايير المراجعة الدولية (ISA) توضع من قبل مجلس معايير التأكيد والمراجعة الدولية (IAASB) هذا بالنسبة للقطاع العام، أما القطاع الخاص بالأعمال التجارية وغيرها فيضع المعايير مجلس معايير المحاسبة المستدامة (SASB)، بينما

معايير المراجعة فتوضع من قبل هيئة تداول رأس المال (SEC) ومجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB).

### ٣- مجلس معايير المراجعة (ASB) - Auditing Standards Board

يعتبر مجلس معايير المراجعة هو المسؤول عن وضع معايير المراجعة بالإضافة إلى إجراءات المراجعة التي يتبعها أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وتعرف تلك المعايير والإجراءات طبيعة ونطاق مسؤوليات المراجعين، كما أنها توفر إرشادات لتنفيذ واجبات المراجعة، بالإضافة إلى ذلك فقد وضعت إحدى اللجان المستقلة بمجمع المحاسبين الأمريكي معايير للخدمات التي يقدمها المحاسبون القانونيون المرتبطون بالقوائم المالية غير المراجعة للشركات غير العامة، فتعتبر لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلي مسؤولة عن إصدار إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي (SSARS) Statements on Standards for Accounting and Review Services ، وقد اتبع

مجلس معايير المراجعة عملية معينة في تطوير تلك المعايير هي (لظفي، ٢٠٠٥: ٤٦-٤٧):

أ- **التحديد:** قد يتم تحديد مدى الحاجة إلى إصدار معيار (أو نشرة) من عدة مصادر أهمها الدعاوي القضائية، الضغوط من التنظيمات القانونية، أو تعليقات المحاسبين المزاولين، أيًا كان المصدر يتم الاعتراف بالعنصر الشائع كحاجة لإصدار إرشاد معين في مجال محدد؛

ب- **البحوث:** يتم تقييم شكل الإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات عن المزاولة القائمة، وفحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة، وتتمثل تلك الخطوة في مزج مجهود أعضاء المجمع وفريق عمل من المزاولين؛

ج- **الدراسة:** يتم مناقشة النشرة المقترحة عن طريق المجلس ويتم تقييم البدائل، حيث يقوم فريق العمل بتقديم مسودة للمناقشة ويتم مراجعتها في ضوء الجدل والانتقادات والمقترحات من خلال اجتماعات وجلسات علنية مقترحة، حيث يتم تعديل المسودات المبدئية عديد من المرات؛

ح- **النشرة المبدئية:** يجب أن يتم الموافقة على النشرة المقترحة كمسودة عن طريق ١٠ من الأعضاء البالغين ١٥ عضواً، ويتم توزيع المسودات المبدئية للتعليق من جانب مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجمع والمنظمين والجهات المهتمة الأخرى بالإضافة إلى أي فرج يطلب أو يرغب في المشاركة، عادة ما يتم توزيع ٧٠٠٠ نسخة تقريباً، ويتم السماح بإبداء التعليقات كتابة خلال ٩٠ يوماً على الأقل من تاريخ إرسالها؛

خ- **إصدار المعيار:** يتم فحص كافة التعليقات عن طريق مجلس معايير المراجعة، حيث يتم تقييم أي أمور تم طرحها في التعليقات ولم تكن قد تم دراستها سابقاً، والغرض من النشرة المبدئية يتمثل في تحديد الأمور التي يتعين فحصها والتي لم يتم دراستها، فالنشرة المبدئية لا يتم عملها لتقييم شعبية الإرشاد المقترح، ويتم الموافقة على النشرة المبدئية عن طريق ١٠ من أعضاء المجلس بعد ذلك يتم إصدار النشرة في سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير المراجعة؛

د- **التنفيذ والتطبيق:** عادة ما تسفر النشرة النهائية عن ايضاحات للطريقة التي عن طريقها يمكن لمكاتب المحاسبة القانونية تطبيقها بشكل صريح عند مزاولتهم لعملية المراجعة، وقد يطرح تطبيق النشرة في العمل الميداني مشاكل أخرى جديدة قد تؤدي إلى إصدار تفسيرات، وربما قد تؤدي إلى تحديد مدى الحاجة لإصدار نشرة جديدة أخرى.

#### ٤- مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW) - Institute of Chartered Accountants in England and Wales:

لقد تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز سنة ١٨٨٠م، وقد اهتم المجمع بتنظيم المهنة، وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنتي المحاسبة والمراجعة بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة ١٩٧٥م قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم (الجوهري، ١٩٨٥: ٢٠٢)، وفي سنة ١٩٧٦م تم تكوين لجنة تابعة للمجمع، مهمتها صياغة للأداء المهني وفي سنة ١٩٨٠م أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية (معايير أداء العمليات، معيار تقرير المراجع، معيار التحفظات في تقارير المراجعة) (لطي، ١٩٩٦: ٩٩-١٠٠)، ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنكلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها (جربوع، ٢٠٠٨: ١٤).

ويُعد مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز من المعاهد الرائدة في مجال التطوير المهني، وتطوير قدرات المحاسبين والمراجعين، إذ تتيح الشهادة التي يقدمها المجمع استخدام مسمى "محاسب قانوني معتمد" وتقوم العديد من الشركات اليوم بتدريب موظفيها للحصول على هذه الشهادة لأهميتها وقوتها في جميع أنحاء العالم.

#### ٥- الأمم المتحدة - فريق المراجعين الخارجيين:

أنشأ فريق مراجعي الحسابات الخارجيين للأمم المتحدة بقرار من الجمعية العامة ١٤٣٨ (دال) ١٤) في ٥ ديسمبر ١٩٥٩، وهو مكون من (أ) أعضاء مجلس مراجعي حسابات الأمم المتحدة (ب) مراجعو الحسابات الخارجيين للوكالات المتخصصة في الأمم المتحدة والوكالة الدولية للطاقة الذرية، وتتركز الأهداف الرئيسية للفريق على تعزيز تنسيق عمليات المراجعة التي يسأل عنها أعضائه، وتبادل المعلومات بشأن طرق مراجعة الحسابات ونتائجها، ويقوم أعضاء الفريق بالمراجعة وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، كما تتم عمليات المراجعة طبقاً للنظامين الإداري والأساسي الماليين لفرادى المنظمات، وعليه فالمسؤولية الأساسية لأعضاء الفريق ترتبط بالمراجعة المالية والتحقق من الامتثال والتأكد من (الأمم المتحدة- فريق المراجعين الخارجيين، ٢٠١٨: ١):

\* أن البيانات المالية تعرض بأمانة الموقف المالي، ونتائج العمليات في نهاية الفترة؛

\* أن البيانات المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقررة؛

\* أن السياسات المحاسبية قد طبقت بصورة متنسقة مع تلك التي طبقت في الفترة المالية السابقة؛

\* أن المعاملات كانت طبقاً للنظام المالي ذات الصلة والسلطة التشريعية.

ويشكل فريق مراجعي الحسابات الخارجيين للأمم المتحدة والوكالات المتخصصة التابعة لها من (العسالي، ٢٠١٠: ٦٤٤-٦٤٧- بتصرف):

- مجلس مراجعي الحسابات الخارجيين للأمم المتحدة: ومهمته القيام بمراجعة حسابات الأمم المتحدة، وتقديم التقارير ذات الصلة إلى الجمعية العامة، وله دور إبلاغ هذه الأخيرة عن حالات التدليس وتبذير الأموال، أو انفاقها بشكل غير سليم، وللمجلس أمانة فنية تتولى الاتصال بين المجلس وفريق مراجعي الحسابات، وكذا مع الهيئات الأخرى التابعة للأمم المتحدة؛
- فريق مراجعي الحسابات الخارجيين لحسابات الأمم المتحدة، والوكالات المتخصصة والوكالة الدولية للطاقة الذرية: ويهدف هذا الفريق إلى تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات عن الأنشطة والطرق والنتائج الخاصة بمراجعة الحسابات على مستوى منظومة الأمم المتحدة بأكملها.
- اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية: وهي هيئة فرعية تابعة للجمعية العامة ومن مهامه المراجعة الفنية والمالية في الميزانية البرنامجية للأمم المتحدة، وكذا مراجعة حسابات ميزانيات الوكالات المتخصصة، وهي تقدم إلى الجمعية العامة تقارير مفصلة عن حسابات الأمم المتحدة، وأيضاً حسابات المنظومة التابعة لها؛
- لجنة الخدمة المدنية الدولية: ومن مهامها تنظيم وتنسيق كافة الجوانب المتعلقة بتوحيد الخدمة المدنية الدولية، وذلك لإعداد قواعد مشتركة خاصة بالموظفين، بما في ذلك شروط الخدمة، ومدة التعيين، وترتيب الوظائف، وجدول المكافآت والعلاوات وتقييم الأداء؛
- لجنة البرامج والتنسيق: تقوم هذه اللجنة بالعديد من المهام، فعلاوة على مهامها في مجال تقرير السياسات من خلال استعراض برامج الأمم المتحدة، كما تحدد الخطة المتوسطة الأجل، تقوم هذه اللجنة بمهمة التنسيق البرامجي بين برامج منظومة الأمم المتحدة بشكل عام.

يتضح من تشكيلة فريق المراجعين أن نطاق الرقابة والإشراف التي تقوم به مركزي أي سيادي رقابي مباشر للمنظمات المتخصصة التابعة له، ويتجلى ذلك في السياسات التي ينتهجها الفريق في عمل لجانها، ومشاريع موازنتها، وأنظمتها المالية، وبرامجها في المؤتمر العام الذي تنشؤه كل سنة.

وقد عقد فريق المراجعين التابع للأمم المتحدة الدورة العادية التاسعة والخمسون بنيويورك من

٢٧ نوفمبر إلى ٤ ديسمبر ٢٠١٨ " Meeting of Panel of External Auditors, December 2018"

2018"، وحضر الاجتماع ممثلون من كندا وفرنسا وألمانيا والهند وشيلي واندونيسيا وإيطاليا وغانا والفلبين وسويسرا والمملكة المتحدة، وأكد الفريق على ضرورة تطوير وتحسين قيمة وجودة الضمان الخارجي، ويسعى إلى دعم تقديم ضمانات عالية الجودة تستند إلى المعايير، وناقش الفريق مسائل مثل أجندة إصلاح الأمين العام والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، ومراجعة أهداف التنمية المستدامة واكتشاف الاحتيال والإبلاغ عن الاحتيال داخل المنظمات الدولية

وتضارب المصالح، وإدارة المخاطر ومخاطر المراجعة ذات الصلة (الأمم المتحدة- فريق المراجعين الخارجيين، ٢٠١٨: ٢).

وترى الباحثة، أن المنظمات المتخصصة التابعة لفريق المراجعين مسؤولة أمام المؤتمرات العامة التي يخصصها الفريق عن طريق دراسة برامج وتقديرات الموازنات التي يرفعها المدراء العامون، وعليه فهذه الأجهزة السيادية (المنظمات المتخصصة) عليها تعيين مراقب مالي خارجي لحسابات هذه المنظمة ومشاريعها اللوائح الإدارية والمالية كونها مسؤولة عن جميع أعمالها أمام فريق المراجعين، والذي بدوره يقوم بالمصادقة عليها.

### المطلب الثالث: مساهمات المنظمات المهنية المحاسبية في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي

إن نشأة العلوم وتطورها مرهون بالمساهمات التي تلبّيها المنظمات المهنية، لتلبية حاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي، ويُعد المحرك الأساسي لتطور الفكر المحاسبي هو وضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي، وهذا ما قامت به المنظمات المهنية خلال القرن العشرين عبر عدة مراحل. وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى مراحل تطور الفكر والتطبيق المحاسبي ودور الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة الاقتصاد العالمي وأهمية اللجان المشكلة من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

#### ١- مراحل تطور الفكر والتطبيق المحاسبي:

مر التطور الفكري المحاسبي عبر أربعة مراحل، كانت أولها المرحلة المهنية والتي اهتمت بتنظيم تسجيل الحسابات، ثم المرحلة الأكاديمية التي دفعت الأكاديميين لوضع قواعد وأسس المحافظة على رأس المال، ثم جاءت مرحلة نظم المعلومات مصاحبة معها تطوراً كبيراً في الفكر والتطبيق المحاسبي من خلال ظهور الأساليب الكمية والإحصائية التي تساعد في اتخاذ القرارات، وتلاها مرحلة المسؤولية الاجتماعية التي تركز على الإفصاح وقياس التكلفة والعائد الاجتماعي.

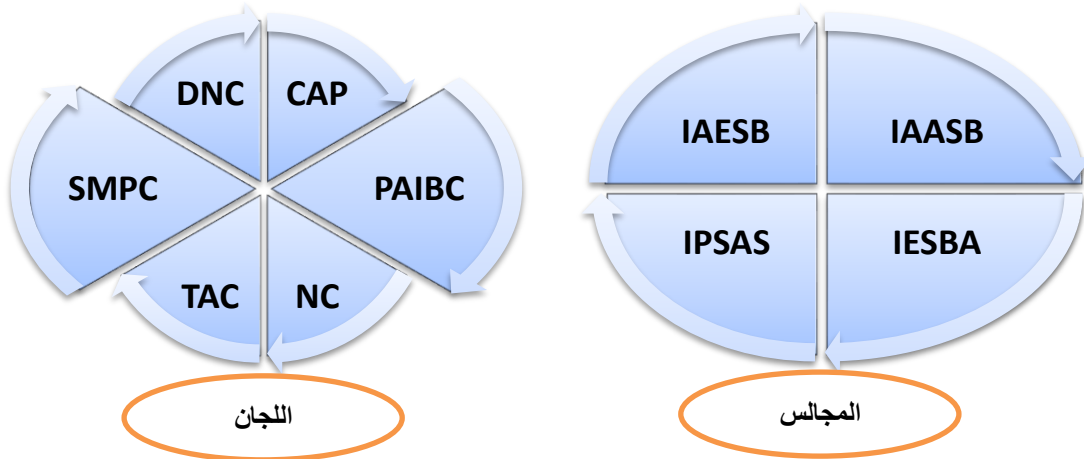
ويشهد التاريخ أن هناك العديد من المنظمات المهنية المحاسبية قد أسهمت بشكل كبير في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي، وعلى رأسها معهد المحاسبين في إنجلترا وويلز الذي تأسس عام ١٨٨٠، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي تأسس عام ١٨٨٧، وجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) التي تأسست عام ١٩١٦، ومعهد المراجعين الداخليين (IIA) الذي تأسس عام ١٩٤٢، ومجلس مبادئ المحاسبة (ABP) الذي تأسس عام ١٩٥٩، وحل محله مجلس معايير المحاسبة المالية عام ١٩٧٢، ومجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) الذي تأسس عام ١٩٧٣ (جمعة، ٢٠١٠: ١١٢).

وأثبتت بريطانيا مساهمة كبيرة في تطور الفكر المحاسبي والمهنة بشكل عام، كونها أول دولة قامت بتأسيس الهيئات والمنظمات المهنية، وكما نعلم بأن أول منظمة مهنية كانت في أدمبرة في عام ١٨٥٤، ومنظمة مهنية أخرى مشابهة في جلاسكو، ثم المعهد البريطاني المسمى بمعهد المحاسبين

القانونيين في إنجلترا وويلز عام ١٨٨٠، وانتقل هذا التطور المهني إلى كل من أستراليا وكندا وهونغ كونغ وسنغافورة وغيرها من المستعمرات البريطانية، وكان المصدر الرئيسي لمعايير المحاسبة في بريطانيا هو قانون الشركات ومهنة المحاسبة (Companies Acts)، وتلا ذلك إصدار العديد من المجالات الدورية للمحاسبة ومراجعة الحسابات.

فمع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً، وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة المحاسبة والمراجعة في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وأدت إلى آثار بليغة في المهنة وممارستها، حيث صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المحاسب المهني في المجتمع. وقد أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين مجالس ولجان نشاط المصلحة العامة الخاضعة لمجلس إشراف المصلحة العامة (PIOB)، موضحة في الشكل التالي (جمعة، ٢٠١١: ١٦٠-١٦١):

الشكل رقم (٢-٣): مجالس ولجان نشاط المصلحة العامة



المصدر: جمعة، أحمد حلمي (الريادية في المحاسبة والتدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص. ١٦١.

كما يسجل التاريخ أنه مع بداية العقد الأول من الألفية الثالثة بدأ في الأفق سطوع نجم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة والذي يتكون من اللجان الموضحة في الشكل، ليتبوأ قمة مهنة المحاسبة ويضعها في موقعها المتميز والفريد عالمياً، من أجل المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، ومن خلال استمرار إصداره وتطويره لمعايير فنية وأخلاقية عالية الجودة

٢- دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة الاقتصاد العالمي:

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين دوراً خاصاً بكل مجلس وذلك من أجل متابعة التطورات المهنية والارتقاء بمستوى المهنة (جمعة، ٢٠١١: ١٧١-١٧٣):

- دور مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB): تحدد دور المجلس بتطوير معايير المراجعة الدولية والمعايير الدولية لعمليات المراجعة وتطوير بيانات الممارسة المتعلقة بكل منها، والاهتمام أيضاً بتطوير معايير رقابة الجودة للشركات وفرق العمليات في مجالات ممارسة المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- دور مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين (IESBA): تمحورت مهام هذا المجلس في تأسيس المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وتطوير الميثاق الأخلاقي لهم وتوفير إطاراً للمفاهيم لجميع المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني.
- دور مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB): عمل من أجل التقدم في برامج المحاسبة في جميع أنحاء العالم، وكانت مهامه تتعلق بتطوير معايير التعليم الدولية لتضع بذلك إشارة مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة، كما طور بياناً لممارسة التعليم الدولي وإرشاداً آخر لمساعدة الهيئات الأعضاء على تطبيق أفضل الممارسات في تعليم المحاسبة.
- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS): يركز هذا المجلس على تطوير معايير إعداد تقارير مالية ذات نوعية جيدة لاستخدام في مؤسسات القطاع العام في مختلف أرجاء العالم، تطوير مجموعة شاملة من المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام وتحديد متطلبات تقديم التقارير المالية من قبل الحكومات ومنظمات القطاع العام.

### ٣- أهمية اللجان المشكلة من الاتحاد الدولي للمحاسبين:

- ركز الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوفير الدعم للجان التي قام بتشكيلها وهي كالتالي:
- لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة **Small and Medium Practices Committee (SMPC)**: تهتم بوضع إرشادات حول المواضيع الرئيسية المتعلقة بهذه المؤسسات والمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، بما في ذلك إرشادات تطبيق استخدام معايير المراجعة الدولية.
- لجنة الدول النامية **(DNC) Developing Nations Committee**: أنشأها الاتحاد الدولي للمحاسبين لدعم تطوير المهنة في جميع أرجاء العالم، وذلك بتمثيل وتحقيق مصالح البلدان النامية، والحصول على الموارد والمساعدة التنموية من قبل مجتمع المانحين بالنيابة عنهم وعقد منتديات سنوية تتناول احتياجات الدول النامية.
- الهيئة الاستشارية لبرنامج الامتثال **(CAP) Compliance Advisory Panel**: لضمان التزام أعضاء الاتحاد من المنظمات المهنية بإصداراته وتعليماته أنشأت هذه الهيئة لمتابعة تبني المعايير الدولية، وتحديد التزاماتهم تجاه ضمان الجودة والتحقق والبرامج التأديبية لأعضائها.

- لجنة المراجعين الدوليين **Transnational Auditors Committee (TAC)**: تختص هذه اللجنة بمتابعة وتأهيل المراجع المهني على المستوى الدولي علمياً وعملياً وتبحث في الطرق المختلفة لتوفير احتياجات المراجع الدولي.
- لجنة المحاسبين المهنيين في الأعمال **Professional Accountants in Business Committee (PAIBC)**: تقوم هذه اللجنة بتقديم إرشادات لتتعاون مع هؤلاء الأعضاء في تناول سلسلة واسعة من المواضيع المهنية ودعم وتشجيع الأداء الرفيع للمحاسبين المهنيين في الشركات، وبذل قصارى الجهد لبناء الوعي العام والفهم للعمل الذي يقدموه.
- لجنة الترشيح **Nominating Committee (NC)**: تهتم هذه اللجنة بالأعضاء الذين يرغبون بالترشح في عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومتابعة عملية الترشيح. ومن العرض المتقدم نجد أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يمتلك السيطرة الكبيرة على مهنتي المحاسبة والمراجعة، لما قدمه من جهد لتحقيق التطور المهني المطلوب، كما كان له دوراً كبيراً في خدمة الاقتصاد العالمي وحدد الأنشطة الرئيسية له وتتلخص هذه الأنشطة في الشكل التالي:  
الشكل (٢-٤): دور الاتحاد في خدمة الاقتصاد العالمي



المصدر: IFAC, Education Committee (IES,7 Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence ), International Federation of Accountants, IFAC, May, 2004

يبين الشكل السابق بأن جُل مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين تتمحور في خدمة المصلحة العامة من خلال تطوير ورفع مستوى المعايير المهنية الدولية والتشجيع للعمل بها والسعي نحو تحقيق التحسين المستمر في نوعية مراجعة الحسابات للمنشآت والإدارات المختلفة، كما يساهم الاتحاد في كفاءة الاقتصاد العالمي عن طريق تحسين الثقة في المعلومات المقدمة للطرف الثالث وتقديم خدمات ذات جودة عالية، وطبعاً يعتبر المتحدث باسم المهنة عالمياً كونه صاحب القدرة على الإبداع في متطلبات المهنة واستراتيجيات استقرارها عالمياً.

## المبحث الثاني: الهيئات الإقليمية والمحلية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات

تشكل في الآونة الأخيرة من القرن الماضي العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الإقليمية والمحلية التي سعت جاهدة للنهوض بمهنة مراجعة الحسابات، ومجاراة التطورات العالمية، من خلال إعادة العمل على توحيد مقومات المهنة، ويعتبر أصل الاختلاف بين هذه الهيئات والهيئات الدولية إلى الظروف والمتغيرات التي تؤثر حتماً على آلية سير أعمالها، واتخذت الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة أشكالاً قانونية مختلفة حسب البيئة التي تعمل بها.

ففي معظم البلدان العربية يُعتبر القانون هو الأساس في تشكيل الهيئات المهنية المحلية للمراجعة كقانون مزاوله المهنة أو قانون الجمعيات الخيرية أو ما تسمى قانون المؤسسات غير الهادفة للربح (NGO'S)، ويتم إدارة هذه الهيئات عن طريق مجالس إدارة وفقاً لنظام أساسي داخلي تحدده كل هيئة، وينطوي تحت هذه المجالس لجان عمل مختصة، أما الهيئات المهنية الإقليمية فتتكون من عدد من المحاسبين والمراجعين للعمل المشترك في مجلس تعاون أو هيئة عربية تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة إدارياً ومالياً، أو عن طريق اتفاقية تأسيس موقعة من عدة مؤسسات مالية، والهدف الرئيسي لهذه الهيئات تحقيق التناسق والتكامل لتنظيم مهنة المراجعة على المستوى الإقليمي في الدول العربية.

## المطلب الأول: الهيئات الإقليمية العربية

اشتركت الهيئات الإقليمية العربية لمراجعة الحسابات في تأسيس مرجعية هامة للمراجع ضمن إطار فكري مجارٍ للبيئة العربية، من خلال وسائل التدريب وعقد الندوات وإصدار النشرات وإعداد البحوث المتنوعة، بُغية تنمية ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تصدر عن المراجعين التابعين لها، وقد عملت أيضاً على الاهتمام بالانضمام إلى الاتحادات والمنظمات الدولية للمراجعة، وأصبحت عضواً فعالاً فيها كاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، وغيرهما، واستطاعت هذه الهيئات أن تخلق لغة مالية عربية في ظل معايير المراجعة الدولية.

ونحاول في المخطط التالي تقديم شكل توضيحي لبعض الهيئات، المجمعات والمنظمات المهنية لمراجعة الحسابات وذلك على المستوى المحلي والعربي.

شكل رقم (٢-٥): نبذة عن بعض الهيئات الإقليمية والمحلية في الوطن العربي



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

وقد قامت الهيئات الإقليمية والمحلية في الوطن العربي بمسؤوليات وأدوار مختلفة تتمحور بين تنمية القدرات المهنية للمراجع ووضع دليل الممارسات والتطوير المهني المستمر ومتطلبات الكفاءة المهنية للمراجع، إلا أن معظمها إلى يومنا هذا لم يرق لمستوى الهيئات الدولية من عدة نواحي ونخص بالذكر صياغة وإعداد معايير المراجعة المحلية، وبالمقابل فقد قامت بعض الهيئات الإقليمية بإصدار الكتب والنشرات التوضيحية للمعايير الدولية لمساعدة الممارسين المهنيين، وكان في مقدمتها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

#### ١- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٨٤م من عدد من المحاسبين العرب كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والإدارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والمراجعة، كما وتهدف أيضا إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني.

اكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، ومن منطلق رسالته بتطوير مهنتي المحاسبة والمراجعة في العالم العربي وفقاً لأعلى المستويات المهنية الدولية فقد بدأ المجمع منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور للمحاسبين العرب في المنتديات الدولية، ويعمل المجمع على رفد الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات الدولية المعروفة بالإضافة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية وتطوير ونشر الأفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة في عالم المال والأعمال من أجل إكساب أعضائه ومنتسبيه القدرة والوسيلة على مجاراة التطور والإبداع في مهنتي المحاسبة والمراجعة، وتدعيماً للتعاون المستمر والتواصل الدائم بين المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأوساط المهنية، فقد تم عقد خمس وثلاثون اتفاقية تعاون مع العديد من الجامعات والهيئات والمنظمات التعليمية والأكاديمية بهدف تأهيل الطلبة لامتحانات التأهيل المحاسبي المهني من أجل إقامة الدورات المهنية الخاصة بالمنهاج الدراسي للمجمع بالإضافة إلى الدورات التدريبية الخاصة المتنوعة التي تلبي الحاجات المستمرة والمتزايدة لعالم المال والأعمال، وتوفر اتفاقيات التعاون المختلفة إمكانية عقد امتحانات التأهيل المحاسبي المهني في مختلف العواصم والمدن العربية في نفس اليوم والوقت تسهيلاً على الطلبة وتوفيراً للوقت والجهد والتكلفة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٤: ٥).

**وعليه فقد أصبح المجمع عضواً فعالاً في الهيئات والمنظمات الدولية التالية:**

- الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- لجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة ؛
- اللجنة الدولية للتعليم والبحث المحاسبي؛
- لجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة.

**دور المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في صياغة وترجمة وترويج المعايير الدولية**

اتضح دور المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في صياغة وترجمة وترويج المعايير الدولية بتكليف من مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين إذ شارك المجمع في إعداد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة حيث تم اعتماد المجمع من قبل هاتين المنظمتين الدوليتين كجهة عربية وحيدة لترجمة كل ما يصدر عنهما من معايير محاسبة ومعايير المراجعة وأية إصدارات أخرى من هاتين اللجنتين، وتوزيعها على نطاق العالم العربي ليسهل على ممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعة فهم وتطبيق تلك المعايير، كما شارك المجمع بوضع معايير الرقابة على مستوى أداء المحاسبين والأعضاء في الجمعيات والهيئات والمنظمات المهنية ذات العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين بما يضمن حسن أدائهم وتقيدهم بالمعايير والممارسات الدولية ذات العلاقة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٤: ٣٣).

انطلاقاً من المسؤولية المهنية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين وسعيه لمواكبة التطورات وكل جديد في علوم المحاسبة والمراجعة واهتمامه بالإصدارات المحاسبية باعتباره الجهة الوحيدة المعتمدة لترجمة هذه الإصدارات إلى اللغة العربية، فقد أنهى المجمع عام ٢٠١٩ عملية ترجمة وطباعة ونشر الإصدارات المهنية التالية (IASCA, 2020 - [www.iasca.org](http://www.iasca.org)):

- إصدار النسخة العربية عام ٢٠١٩ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتعاون مع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
  - إصدار كتاب المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة؛
  - إصدار كتاب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويشمل الكتاب أساس النقد لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
  - إصدار دليل معايير المراجعة الدولية على المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهدفه تمكين الممارسين من تطوير فهم أعمق لعملية المراجعة التي تتم بالامتثال لمعايير المراجعة الدولية.
- ويُعد هذا التوجه الجديد للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين كتكملة لمجموعة التطويرات التي قام بها، وقد ساعدت العديد من الممارسين الذين يواكبون تطور المهنة في العالم العربي، كما اتخذها العديد من الباحثين كمرجع رئيسي في فهم وتحليل المعايير الدولية.

## ٢- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية:

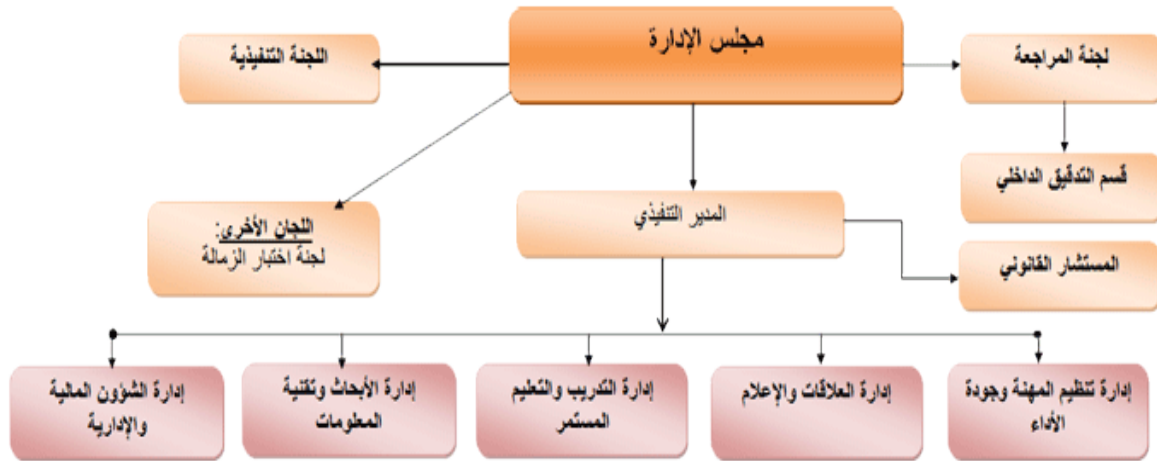
بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار العمل المشترك بين دول مجلس التعاون، وجرت الموافقة للجنة التعاون التجاري في ١٥ سبتمبر ١٩٩٨م على مشروع النظام الأساسي للهيئة، وبدأت الهيئة مزاوله أعمالها بدعوة الأمانة العامة في مايو ٢٠٠١ لعقد الاجتماع الأول للجمعية العمومية بالرياض، وقد التزمت الهيئة على الممارسات التالية:

- العمل على توحيد مقومات المهنة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؛
- الحضور الاقليمي والدولي من خلال التعاون مع الهيئات المهنية والمنظمات الدولية ذات العلاقة بالمهنة؛
- المساهمة في التنمية الاقتصادية وتنمية الموارد البشرية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؛
- تقديم الخدمات الاستشارية والمهنية للأعضاء؛
- مساهمة في تنمية المعرفة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار النشرات والدراسات وتشجيع البحوث.

كما وضعت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية عدة أهداف ننكر منها (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ٢٠١٨: ٣):

- مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية، وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة آخذة في الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المحلية؛
- وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما في ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة؛
- الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ برنامج التعليم المستمر المتعلق بالمهنة؛
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهني؛
- إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً؛
- التنسيق بين الجمعيات والجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسبين الممارسين العمل على دعمها وتطويرها؛
- توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية.

الشكل رقم (٢-٦): الهيكل التنظيمي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية



المصدر: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (الدليل الأساسي)، مطبوعات منشورة،

٢٠١٨، ص. ١١

إن المتمعن في دراسة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وإصداراتها المهنية كهيئة إقليمية، يتوصل إلى أن هذه الهيئة نجحت في تنظيم وتطوير المهنة في دول مجلس التعاون، وتحقيق التناسق والتكامل بينها، سيما أنها أعدت معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة آخذة في عين الاعتبار تجارب الدول المتقدمة، وبالرغم من الجهود التي بذلها مستشارو الهيئة في إعداد المعايير المحاسبية إلا أنه اقتضى فرضها دستورياً، والدستور يأخذ شكل النظام في أنه يحتاج للتشريع، الذي بدوره يحتاج لسلطة تشريعية تفرضه، والمتعارف عليه أن دستور المهنة يتم تعديله تبعاً لتغير الظروف، وهذا يعني أن قرارات الهيئة لا تسري إلا بعد إقرارها من الجهات المختصة في الدول

الأعضاء، وقد كان لانعكاس ثقافة المجتمع الخليجي أثراً في توحيد الاجراءات المحاسبية في الدول الأعضاء وهذا يُعد خطوة ايجابية نحو تحقيق أهداف الهيئة.

### ٣- اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA)

يعتبر اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح، ويتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال إداري ومالي، ويهدف الإتحاد إلى القيام بكل ما من شأنه تحقيق التنسيق والتكامل لتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية، وإعداد الدراسات والتوصيات المتعلقة بذلك، وعلى الأخص إعداد أو اعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها، بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني، وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه، وضع برنامج التعليم المهني المستمر وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملية لتأهيل مزاولي المهنة بما يمكنهم من مواكبة التطور المالي والاقتصادي العالمي مع مراعاة الظروف الخاصة لكل بلد، المشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية وفق الضوابط التي تعتمدها الجمعية العمومية، والعمل على توحيد المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

شكل المجلس لجاناً فنية متخصصة دائمة ومؤقتة، من بين أعضاء الاتحاد، أو الخبراء المحاسبين، أو الاستشاريين في الأمور التي تساعد على تحقيق أهداف الاتحاد، ويحدد المجلس مهامها ومكافآتها، وذلك في الموضوعات المتعلقة بالمهنة وعلى الأخص (اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠٢٠

:<http://theafaa.org.eg/afaa>

- معايير المحاسبة؛
- معايير المراجعة؛
- العضوية؛
- مراقبة الأداء المهني؛
- معايير الخدمات الاستشارية؛
- التدريب والتعليم المستمر؛
- قواعد سلوك وآداب المهنة؛
- البحوث والنشر والمعلومات والمكتبات؛
- اختبارات الزمالة.

جدول رقم : (١-٢) أعضاء الجمعية العمومية لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب

الدولة	الهيئة/ الجمعية
الأردن	جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين
الإمارات	جمعية المحاسبين ومراجعي الحسابات بالإمارات
البحرين	جمعية المحاسبين البحرينية
تونس	هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية

الجزائر	المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالجزائر
السودان	الاتحاد المهني للمحاسبين والمراجعين السودانيين
سوريا	جمعية المحاسبين القانونيين السورية
العراق	نقابة المحاسبين والمراجعين العراقيين
فلسطين	جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية
قطر	جمعية المحاسبين القانونيين القطرية
الكويت	جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
لبنان	نقابة خبراء المحاسبين المجازين بلبنان
ليبيا	نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبيين
مصر	جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
المغرب	هيئة الخبراء المحاسبين في البلاد المغربية
اليمن	جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية
مصر	شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة الحرة - نقابة التجاربيين
السودان	مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني
تونس	مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية

المصدر: اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠٢٠ <http://theafaa.org.eg/afaa>، تاريخ الزيارة: ٢١/٥/٢٠٢٠.

يتضح من الجدول السابق أن معظم الدول العربية لها نقابات وجمعيات مهنية تابعة لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، مع ملاحظة أنه عند تعدد الهيئات المهنية في دولة واحدة (كمصر)، قد تمنح لها أكثر من عضوية واحدة، وتتنوع عضوية الاتحاد إلى أعضاء عاملين تتشكل من النقابات والمنظمات المهنية الذين استوفت شروط عضويتهم، والأعضاء المراقبون المتمثلون في الهيئات المهنية التي لا تستوفي شروط العضو العامل، وأعضاء منتسبين وهم الأفراد المزاولون للمهنة أي مراجعي الحسابات في البلدان العربية.

#### ٤- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية:

تم إنشاء هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية بموجب اتفاقية التأسيس الموقعة من عدد من المؤسسات المالية بتاريخ ١ صفر ١٤١٠هـ الموافق ٢٦ فبراير ١٩٩٠ في الجزائر، وقد تم تسجيل الهيئة في ١١ رمضان ١٤١١هـ الموافق ٢٧ مارس ١٩٩١ في دولة البحرين بصفتها هيئة عالمية ذات شخصية معنوية مستقلة لا تسعى إلى الربح (النجدي، ٢٠٠٩: ٦). وتضم الهيئة أكثر من ٢٠٠ عضواً من أكثر من ٤٥ بلداً حتى الآن ومنها المصارف المركزية والمؤسسات المالية الإسلامية وغيرها من الأطراف العاملة في الصناعة المالية والمصرفية الإسلامية الدولية، وقد حصلت الهيئة على الدعم الكبير لتطبيق المعايير الصادرة عنها، حيث تعتمد هذه المعايير اليوم في مملكة البحرين ومركز دبي المالي العالمي والأردن ولبنان وقطر والسودان وسوريا، كما أن الجهات المختصة في أستراليا

وأندونيسيا وماليزيا وباكستان والمملكة العربية السعودية وجنوب أفريقيا أصدرت أدلة إرشادية مستمدة من معايير الهيئة وإصداراتها (بوهرين، ٢٠١١: ١٠).

وتهدف الهيئة إلى تطوير فكر المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، ونشر الفكر وتطبيقاته عن طريق التدريب وعقد الندوات وإصدار النشرات الدولية وإعداد الأبحاث وغير ذلك من الوسائل، وإعداد وإصدار وتفسير ومراجعة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة لتلك المؤسسات وذلك بما يتفق مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية التي هي المنظم الشامل لجميع مناحي الحياة، وبما يلائم البيئة التي تنشأ فيها تلك المؤسسات، وينمي ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تصدر عنها وتشجيعهم على الاستثمار والإيداع لديها والاستفادة من خدماتها، وفي عام ١٩٩٨ تم إدخال تعديلات على النظام الأساسي للهيئة وشملت هذه التعديلات توسيع أهداف الهيئة، وقد نصت المادة الرابعة من النظام الأساسي المعدل على أن الهيئة تهدف في إطار الشريعة الإسلامية إلى (حماد، ٢٠١٩: ٥٧٦):

- تطوير فكر المحاسبة والمراجعة والمجالات المصرفية ذات العلاقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية؛
- نشر فكر المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية وتطبيقاته عن طريق التدريب وعقد الندوات وإصدار النشرات الدولية وإعداد الأبحاث والتقارير؛
- إعداد وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وتفسيرها للتوفيق ما بين الممارسات المحاسبية التي تتبعها هذه المؤسسات في إعداد قوائمها المالية؛
- مراجعة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة لتواكب التطور في أنشطة المؤسسات المالية الإسلامية والتطور في فكر وتطبيقات المحاسبة والمراجعة؛
- إعداد وإصدار ومراجعة وتعديل البيانات والإرشادات الخاصة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية فيما يتعلق بالممارسات المصرفية والاستثمارية وأعمال التأمين؛
- السعي لاستخدام وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والبيانات والإرشادات المتعلقة بالممارسات المصرفية والاستثمارية وأعمال التأمين التي تصدرها الهيئة من قبل كل الجهات الرقابية ذات الصلة والمؤسسات المالية الإسلامية وغيرها ممن يباشرون نشاطاً إسلامياً ومكاتب المحاسبة والمراجعة.

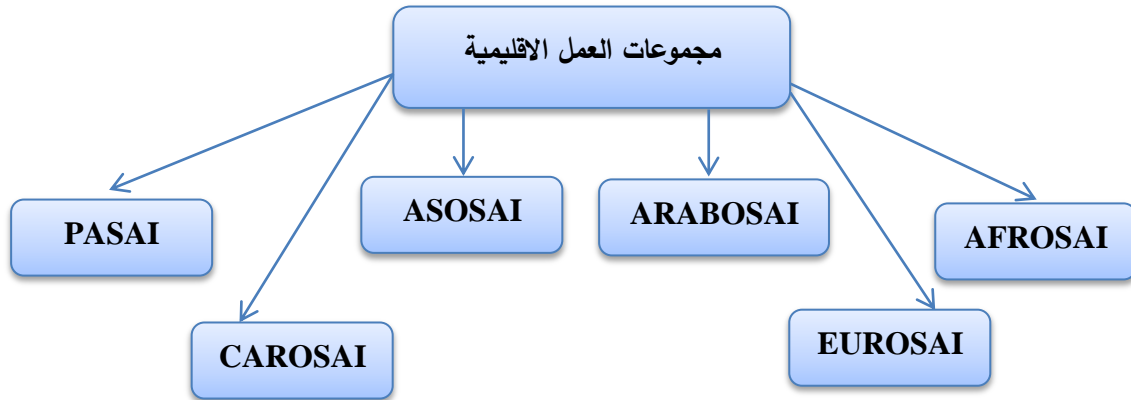
ترى الباحثة بأن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية قد بادرت بوضع مفاهيم وأهداف تستلزمها المحاسبة المالية مع مراعاة المبادئ الإسلامية في ذلك فعلى سبيل المثال لم تأخذ بمفهوم اختلاف قيمة النقد وذلك لاختلاف تواريخ استحقاقه المعترف به في النظم التقليدية، واستبعدت مبدأ التكلفة المقررة لرأس المال من خلال الفائدة الربوية المرتبطة بالتمويل في أنشطة المؤسسات المالية الإسلامية، وقد حظيت هذه المفاهيم باهتمام هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي أيضاً عندما وضعت معاييرها المهنية.

## المطلب الثاني: الهيئات الإقليمية الأوروبية

كان التنسيق التنظيمي لمهنة المراجعة يُشكّل عند مستوى منخفض، وظل الاتحاد الأوروبي صامتاً بشأن متطلبات الرقابة والمراجعة لوجود كيانات رقابية مستقلة بذاتها، إلى أن تم تنظيم المهنة في التسعينات من القرن الماضي استعداداً لوضع الإطار التنظيمي الأوروبي للإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات (Majoor and Vanstraelen, 2012: 118)، وبدأ الطلب على إطار تنظيمي مشترك وأكثر إحكاماً، وعليه أصدرت المفوضية الأوروبية ورقة خضراء بعنوان "دور وموقف ومسؤولية المراجع القانوني داخل الاتحاد الأوروبي"، حيث اعتبر عدم وجود آلية خارجية لضمان الجودة في مختلف البلدان بمثابة عائقاً أمام السوق الموحدة في السياق الدولي (Lohlein, 2016: 79).

وفي غضون فترة وجيزة حدثت تغييرات تنظيمية في أوروبا، تلخصت في إلزام الدول الأعضاء بتنفيذ نظام رقابة عامة بشكل مستقل عن مهنة المحاسبة وجعله إلزامياً، ولتعزيز التنسيق بين الدول أنشأت اللجنة التنظيمية لمراجعة الحسابات (AuRC) وهيئة المراقبة للمجموعة الأوروبية لمراجعي الحسابات (ECAOB)، ومن بين الهيئات الإقليمية في أوروبا (EUROSAI)، و تقسم الهيئات والمنظمات الإقليمية لمراجعة الحسابات التابعة للمنظمة العالمية INTOSAI إلى ستة مجموعات موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (٧-٢): الهيئات الإقليمية الأوروبية



المصدر: (إعداد وتلخيص الباحثة، ٢٠٢٠ بالاعتماد على: EUROSAI (The Objectives of EUROSAI), (2020. date of site visit: 3/3/2020- [www.euroesai.org](http://www.euroesai.org))

## ١- المنظمة الأوروبية لهيئات مراجعة الحسابات العليا (EUROSAI)

يرجع تاريخ فكرة إنشاء المنظمة الأوروبية لمؤسسات مراجعة الحسابات العليا إلى تأسيس المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (INTOSAI) عام ١٩٥٣، وهي مجموعة عمل إقليمية تضم ٤٥ مؤسسة مراجعة عليا داخل أوروبا، تضم هذه المنظمة هيئات المراجعة العليا (Supreme Audit Institutions- SAIs) المكونة من ١٩٥ عضواً كامل العضوية و٥ أعضاء منتسبين وعضواً واحداً، وهي مدرجة كمنظمة دعم تابعة للأمم المتحدة، وقد اتخذت الخطوات الأولى إلى تأسيس

الإنتوساي بين عامي ١٩٧٥ و ١٩٨٩، حيث مهدت الأجهزة العليا للرقابة في إيطاليا واسبانيا، والتي تعتمد على لجنة الاتصال لرؤساء الأجهزة العليا لدول المجموعة الاقتصادية الأوروبية، الطريق لليوروساي من خلال إعداد المسودات الأولية للنظام، وفي يونيو ١٩٨٩، اعتمد مؤتمر الإنتوساي الذي انعقد في برلين "إعلان برلين" الذي تضمن اتفاقية إنشاء المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية. في نوفمبر ١٩٩٠ عقد المؤتمر التأسيسي لليوروساي (EUROSAI) مع ٣٠ عضواً والمكونين من الأجهزة العليا للرقابة من ٢٩ دولة أوروبية ومحكمة مراجعي الحسابات الأوروبية، وتبلغ العضوية الآن ٥٠ من الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتتمثل أهداف المنظمة فيما يلي (EUROSAI, 2020):

[www.eurosai.org](http://www.eurosai.org):(

- تعزيز التعاون المهني بين أعضاء الجهاز؛
  - تشجيع تبادل المعلومات والوثائق؛
  - المُضي قُدماً في دراسة مراجعة القطاع العام والعمل على تنسيق المصطلحات في مجال المراجعة العامة.
- ودعت المنظمة الأوروبية لهيئات الرقابة العليا إلى اتباع استراتيجية جديدة للفترة من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٠ والتي تنص على اعتماد مزيد من عمليات المراجعة والدراسات القائمة على البيانات التي تعالج القضايا عبر الدوائر الحكومية والمناطق المحلية، وإجراء مراجعة مشتركة بين الحكومات لاستخلاص المعلومات الشائعة ونشرها على جمهور أوسع، ومع تطبيق مجموعة جديدة من معايير المراجعة الوطنية للقطاع العام في عام ٢٠١٧، أصبحت ممارسة المراجعة في جميع أنحاء المنظمة أكثر انسيابية وتوحيداً، وأنشأت المنظمة فريق تحليل داخلي مكلف بالمهام التالية (2: EUROSAI, 2019):
- المساهمة في وضع إطار لتحديد وتطوير وتنسيق تنفيذ عمليات المراجعة التي تبحث عن أفكار الحكومة عن دراسات حكومية مشتركة تعتمد على البيانات؛
  - اختبار برامج ومنهجيات تحليل البيانات الجديدة، مثل عمليات التنقيب وأدوات تصوير البيانات.
  - إنشاء نظرة عامة على مصادر البيانات الحكومية ذات الصلة؛
  - وضع خريطة المسؤوليات التي تشترك فيها العديد من الإدارات الحكومية وتعيين "اسم المستخدم" عبر وكالات الإدارة الحكومية؛
  - معرفة هوية المستخدمين والذين لديهم خبرة في هذا المجال، بما في ذلك مؤسسات المراجعة العليا الأخرى؛
  - إنشاء برنامج تغييرات في هيكل وحوكمة المنظمة بما يتماشى مع النظام الأساسي لليوروساي، وتنسيق خطة الاستقرار الأوروبي لعمليات المراجعة وتفعيل إجراءات التخطيط والمراقبة للمدة الزمنية ما بين ٢٠١٩-٢٠٢٣.

يتبين أن المنظمة الأوروبية لمؤسسات مراجعة الحسابات العليا هي منظمة عامة لمجتمع مراجعة أداء الحكومة الخارجي والرقابة المالية الخارجية العامة، استخدمت المبادئ التوجيهية كأساس لوضع مجموعة

المعايير الخاصة بها، ومن أهم مهامها وخططها دعم وتنسيق عمليات المراجعة الفعالة والمبتكرة من خلال تعزيز التعاون المهني، ومساعدة الأجهزة العليا للرقابة على التعامل مع الفرص والتحديات الجديدة من خلال دعم وتسهيل تنمية القدرات المؤسسية.

## ٢- المنظمة الآسيوية لهيئات مراجعة الحسابات العليا (ASOSAI)

تعتبر المنظمة الآسيوية لهيئات مراجعة الحسابات العليا منظمة إقليمية غير سياسية أنشأت بتاريخ ٤ أكتوبر ١٩٧٩ بموجب محضر اجتماع الوفود الممثلة لتسعة أجهزة من الأجهزة الآسيوية خلال اجتماعهم الذي عقد في مدينة برلين بألمانيا الغربية، وذلك استجابة لاقتراحات وتوصيات المنظمة الدولية بإنشاء مجموعات إقليمية تقوم على تعزيز روابط التعاون وتبادل المنافع والخبرات فيها بين الأجهزة الأعضاء ويبلغ عدد أعضائها حالياً ٤٦ جهازاً أعلى للرقابة، ولم يدخر الأسوساي جهداً في تعزيز التعاون مع المنظمات الإقليمية الأخرى، ونتيجة لذلك عمل على تطوير الاختصاصات لأعضائه واقترح على EUROSAI تعاون ثنائي ومؤتمر مشترك يهدف إلى تنويع البرامج لمستويات مختلفة للمشاركين ودعم اللجان الفرعية التابعة له، وتعزيز الاحتراف للمراجعين من خلال التبادلات الثنائية وتبادل المعرفة عبر تصميم مذكرة تفاهم لتوسيع التعاون بين المنظمات الإقليمية (ASOSAI, 2017: 6).

يتضح بأن أهداف "الأسوساي" صُممت لتعزيز التفاهم والتعاون بين المؤسسات الأعضاء من خلال تبادل الأفكار والخبرات في مجال المراجعة العامة، وتوفير تسهيلات للتدريب والتعليم المستمر للمراجعين الحكوميين بهدف تحسين الجودة والأداء، ولتكون بمثابة مركز للمعلومات وحلقة وصل إقليمية مع المؤسسات في أجزاء أخرى من العالم.

وتلعب المنظمة دوراً رئيسياً في مراجعة الحسابات والعمليات الحكومية للدول الأعضاء فهي بمثابة إحدى المجموعات الإقليمية للمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (INTOSAI)، وتدعم أعضائها في مهمة الإدارة والمساءلة من خلال توفير فرص لتبادل المعلومات والخبرات حول تحديات المراجعة والتقييم التي تواجههم في متطلبات الأعمال المعاصرة المتزايدة الترابط.

## ٣- لجنة هيئات الرقابة الأوروبية لمراجعة الحسابات (CEAOB) - Committee of European Auditing Oversight Bodies

تم تشكيل لجنة هيئات الرقابة الأوروبية للمراجعة على مستوى الاتحاد الأوروبي بموجب تشريعات تنظيمية لمهنة المراجعة، وهي تحل محل هيئات الرقابة التابعة للمجموعة الأوروبية لمراجعي الحسابات (EGAOB)، ويكمن دورها الأساسي في إصلاح مهنة المراجعة ومتابعتها، وتتكون من ممثلين رفيعي المستوى لهيئات الرقابة العامة الوطنية: هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية (ESMA)، والتي بدورها تُعد عضواً في هذه اللجنة، في حين أن الهيئة المصرفية الأوروبية (EBA) والهيئة الأوروبية للتأمينات والمعاشات المهنية (EIOPA) هم مجرد مراقبون، وتتمثل الأهداف الاستراتيجية للجنة هيئات الرقابة الأوروبية في تحسين جودة المراجعة والثقة في عمليات المراجعة من خلال الأنشطة التالية (Accountancy Europe, 2018: 5):

- تطوير التعاون والاتساق بين هيئات الرقابة العامة؛
  - المساهمة في التقييمات الفنية وتقديم المشورة للمفوضية الأوروبية وهيئات الرقابة العامة؛
  - الاتصالات الفعالة والتواصل مع الأطراف الخارجية، أي شركات المراجعة والهيئات المهنية وواضعي المعايير، والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين؛
  - مراقبة السوق أي المخاطر على جودة المراجعة وتركيز السوق وأداء لجان المراجعة.
- تم تأسيس لجنة هيئات الرقابة الأوروبية للمراجعة (CEAOB) في عام ٢٠١٦، كإطار للتعاون بين هيئات الرقابة في الاتحاد الأوروبي ويساهم في التعاون بين السلطات المختصة من أجل تعظيم الإطار القانوني لها فيما يتعلق بالمراجعة القانونية، وقد استند الإصلاح الذي تم في مهنة المراجعة على المستوى الأوروبي إلى التوجيه ٢٠٠٦/٤٣، والذي تم تعديله بواسطة التوجيه ٢٠١٤/٥٦، وتم تنفيذ التوجيه الأخير بشكل مختلف في دول الاتحاد الأوروبي، حيث اختارت بعض الدول أن تكون هيئات الرقابة خاضعة لسيطرة الهيئات الحكومية بالكامل، بينما اختار البعض الآخر إشراك الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات بشكل أكبر (Hategan, 2020: 130).

برأينا أن التغييرات التنظيمية المتتالية التي حدثت في الاتحاد الأوروبي كانت تتناسب مع الأوضاع العالمية التي آلت إليها المهنة، خاصة بعدما شهد العالم على الفصائح التي حدثت في مهنة المراجعة، والتي أدت إلى دراسات مستفيضة حول هذا الموضوع وفرضت تنظيماً أكثر للمهنة، وتحسين جودة المراجعة في العديد من مكاتب المراجعة، وعلى الأرجح فقد كان "تقرير المراجع الموسع" إحدى الابتكارات التنظيمية الرئيسية الحديثة في أوروبا.

### المطلب الثالث: الهيئات المحلية في فلسطين:

بدأت مهنة مراجعة الحسابات بالظهور في بدايات القرن العشرين بعد الانتداب البريطاني على فلسطين عام ١٩١٩م، واستند أول تشريع للمهنة على قانون الشركات البريطاني رقم (١٨) لعام ١٩٢٩م، وتميزت هذه الفترة بتدعيم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي حيث أن ترخيص مزاوله المهنة كان يصدر من الحكومة.

وعانت مهنة مراجعة الحسابات خلال فترة الاحتلال إلى عدم الاهتمام بالمهنة وعدم مواكبتها للتطورات التي حدثت على مهنة المراجعة على المستوى العالمي وحتى على المستوى الاقليمي، وذلك بسبب تطبيق القوانين التي كانت سارية قبل الاحتلال والتي مع مرور الزمن أصبحت غير ملائمة بسبب تطور الاقتصاد، وظهور العديد من الشركات المساهمة العامة، وعلى الرغم من تأسيس سوق فلسطين للأوراق المالية في عام ١٩٩٥ إلا أن المهنة بقيت في جمودها لفترة ما يقارب العشر سنوات (السرطاوي، ٢٠١٦: ١٨)، وبعد ضياع جزء كبير من فلسطين عام ١٩٤٨م وأصبح قطاع غزة تحت الإدارة المصرية، بقي القانون البريطاني هو الناظم للمهنة، ومع زيادة الخريجين بدأ يظهر في المجتمع الاهتمام بمهنة المراجعة حيث تشكلت جمعيتان مهنيتان الأولى بالضفة الغربية وهي جمعية مدققي الحسابات

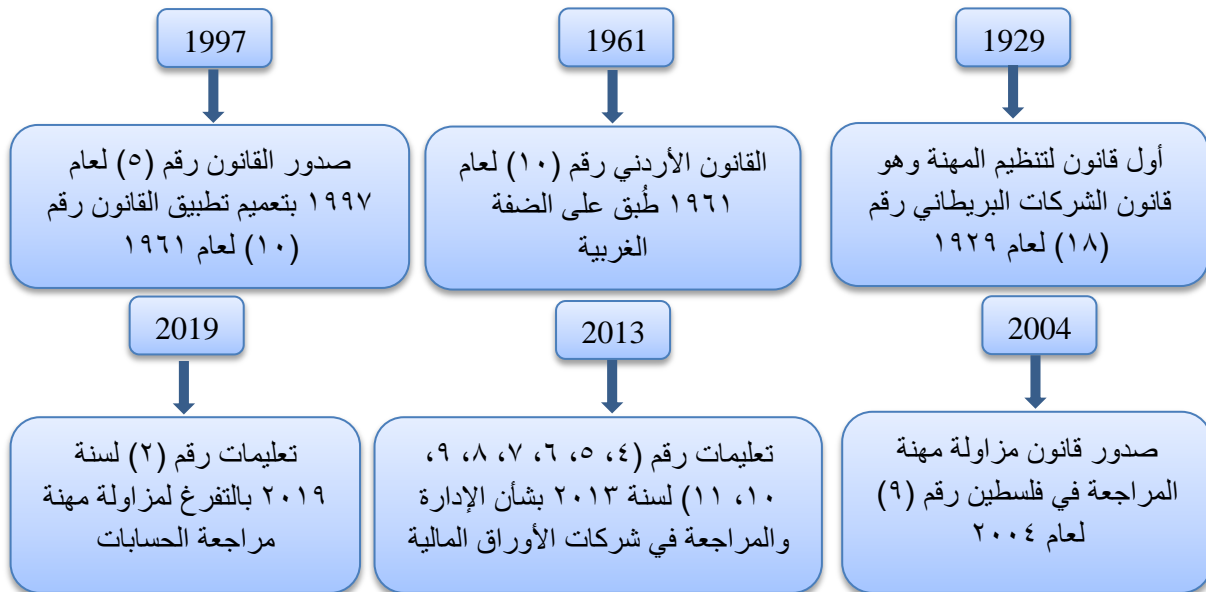
القانونيين الفلسطينيين والثانية في قطاع غزة هي جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، واقتصر دورهما في المجال النقابي والسياسي بالإضافة إلى تطوير قدرات المراجعين دون أن يكون لها دور يذكر في تنظيم المهنة (جلس، ٢٠٠٥: ٥).

في الفترات اللاحقة لعام ١٩٦٧، أقيمت سلطات الاحتلال الإسرائيلي القوانين التي تنظم المهنة على حالها في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، ولكن تحت سلطات الحاكم العسكري الإسرائيلي، وذلك بعد احتلال كل من المنطقتين (البحيبي، ٢٠١٠: ١٢٥٦).

وبعد استلام السلطة الوطنية الفلسطينية لقطاع غزة في عام ١٩٩٤، استمر العمل بنفس القانون إلى أن صدر مرسوم رئاسي بتعميم العمل بالقانون رقم (١٠) لعام ١٩٦١ على كامل الأراضي الفلسطينية والذي أخذ عليه معالجة مهنة المراجعة دون المحاسبة، والقطاع الخاص دون القطاع العام وكذلك تحديد الحقوق والالتزامات دون تحديد معايير للمهنة، ولم يشمل على ضوابط وأخلاقيات وسلوكيات لممارسة المهنة، وفي عام ٢٠٠٤ أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة يحمل رقم (٩) لعام ٢٠٠٤، وعلى غرار الظروف السياسية التي تبعت انتخابات عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧ لم يصدر بعد هذا القانون أي قانون آخر للمهنة رغم بعض القيود التي تميز بها هذا القانون.

فيما يلي مخطط يوضح القوانين التي طبقت في فلسطين كقوانين تنظيم مهنة مراجعة الحسابات:

الشكل رقم (٢-٨) قوانين تنظيم مهنة المراجعة في فلسطين



المصدر: (إعداد وتصميم الباحثة، ٢٠٢٠)

واستكمالاً لمجموعة القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، أصدر مجلس مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين مجموعة تعليمات تخص ضوابط السلوك المهني ومزاوله المهنة في محاولة للارتقاء بمستوى الأداء ووصولاً لأعلى درجات الشفافية والمهنية وتتمثل هذه التعليمات فيما يلي ([www.BOPA.ps](http://www.BOPA.ps)).  
:(Date of site visit: 6/2/2020

- تعليمات رقم (٤) لسنة ٢٠١٣ بشأن ترخيص الأشخاص الطبيعيين ومزاوله الأشخاص المعنويين؛

- تعليمات رقم (٥) لسنة ٢٠١٣ بشأن الشهادات في المهنة؛
- تعليمات رقم (٦) لسنة ٢٠١٣ بشأن ضوابط السلوك المهني لمراجع الحسابات القانوني المزاولة؛
- تعليمات رقم (٧) لسنة ٢٠١٣ بشأن الامتحانات؛
- تعليمات رقم (٨) لسنة ٢٠١٣ بشأن تشكيل لجان التحقيق وأعمالها؛
- تعليمات رقم (٩) لسنة ٢٠١٣ بشأن تشكيل اللجان التأديبية وأعمالها؛
- تعليمات رقم (١٠) لسنة ٢٠١٣ بشأن إحالة الملفات في الجريمة الجزائية؛
- تعليمات رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ بشأن إيقاع العقوبات والإجراءات التأديبية؛
- تعليمات رقم (٢) لسنة ٢٠١٩ بشأن التفرغ لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات.

وتتمثل المؤسسات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين في ثلاث مؤسسات وهي "مجلس مهنة مراجعة الحسابات، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية - والتي أُعيد تسميتها حديثاً بنقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية- وجمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية"، وفيما يلي نظرة تفصيلية لهذه الهيئات المهنية.

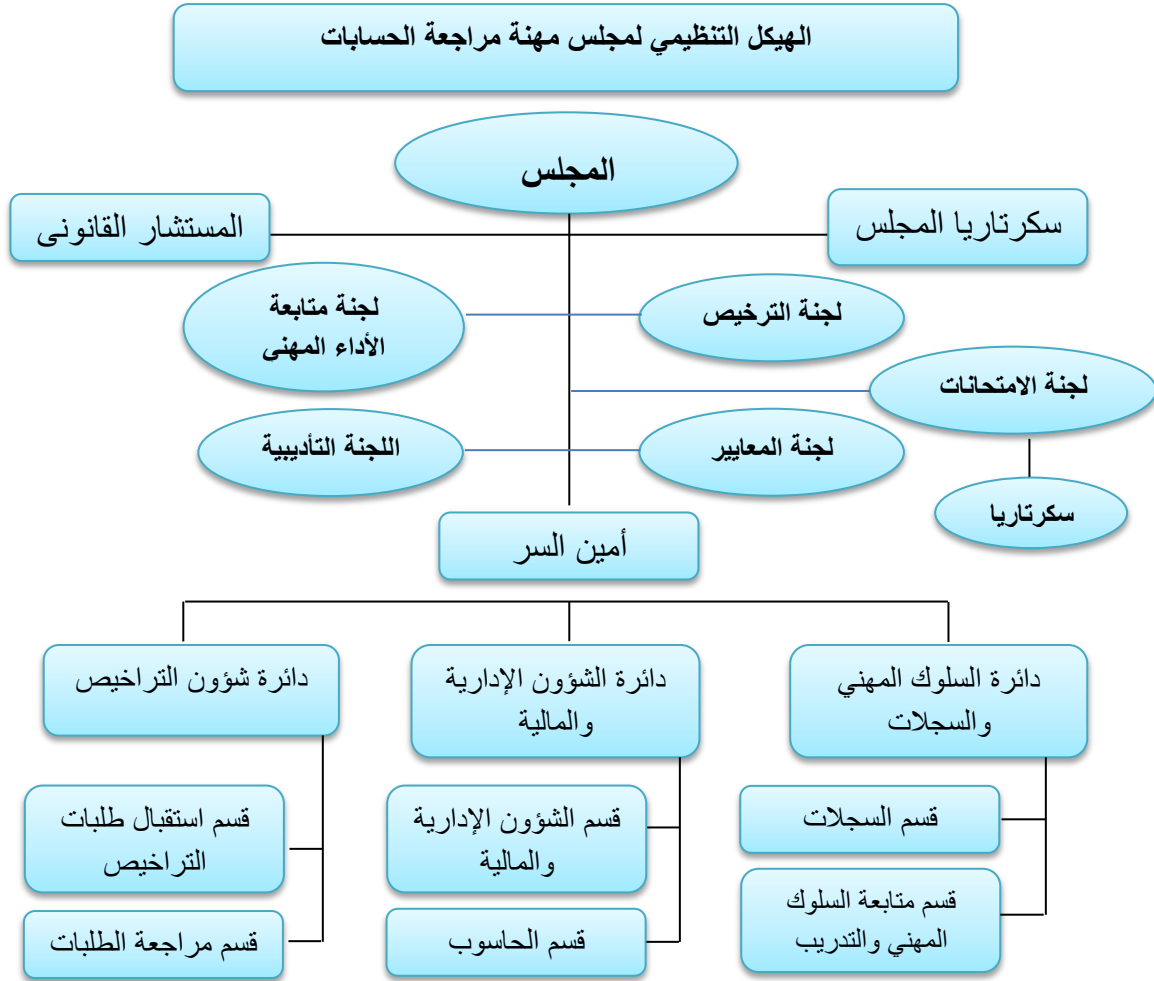
#### ١- مجلس مهنة مراجعة الحسابات - فلسطين: Board Of Auditing Profession (BOPA)

تم إنشاء مجلس مهنة مراجعة الحسابات استناداً إلى المادة رقم (٣) من قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤، كجهة مختصة بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، ويتمتع المجلس بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية لمباشرة كافة الأعمال والتصرفات التي تكفل له تحقيق أغراضه وفق أحكام القانون.

وتتمثل الاختصاصات الرئيسية لمجلس المهنة وفقاً للمادة رقم (٥)، (٨) من قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ بما يلي (قانون مزاولة المهنة، ٢٠٠٤):

- منح رخص مزاولة مهنة المراجعة وفق أحكام هذا القانون؛
- اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون؛
- توقيع الجزاءات التأديبية على المراجعين المخالفين؛
- إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقاً للائحة التنفيذية؛
- أيّاً من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

الشكل رقم (٢-٩): الهيكل التنظيمي لمجلس مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين



المصدر: تصميم وإعداد الباحثة بالاعتماد على: [www.BOPA.ps](http://www.BOPA.ps) : 6/2/2020 Date of site visit.

وتتكون تشكيلة أعضاء المجلس استناداً للمادة رقم (٢) من قرار قانون رقم (١٢) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤، من سبعة أعضاء وذلك على النحو التالي:

- 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.

وقد أصدر المجلس عدة تعليمات في سنة ٢٠١٣ بشأن ضوابط السلوك المهني وتشكيل اللجان والاجراءات التأديبية، وتُعد هذه التعليمات نقلة نوعية في الارتقاء بمستوى الأداء المهني في فلسطين، بغرض الوصول لدرجة شفافية معقولة، ووفقاً للصلاحيات الممنوحة للمجلس استناداً لقانون المزاوله لسنة

٢٠٠٤، يتعين عليه الاهتمام والتنسيق الكامل لتطبيق معايير المراجعة الدولية في جميع المؤسسات وتحت إشرافه الكامل، وبالتعاون مع جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

## ٢- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية: **Palestinian Association of Certified (PACPA) Public Accountants**

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة ١٩٩٧ تحت الرقم (٥٠٢٦) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية ووفقت أوضاعها وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (١) لسنة ٢٠٠٠، وتم التأكيد على ذلك بموجب المادة رقم (١٧) من قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤، 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 (١١) عضواً تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهما، كما ويتم تشكيل لجان متخصصة بقرار من مجلس الإدارة، تغطي مجالات عمل الجمعية وهي كما يلي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠١٩: ٣):

- لجنة العضوية؛
- لجنة التأهيل للإمتحانات؛
- لجنة التعليم المستمر والبحث العلمي؛
- لجنة المجلة واللجنة الإعلامية؛
- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة العلاقات الخارجية؛
- لجنة صندوق التقاعد؛
- اللجنة التأديبية؛
- لجنة الرقابة على جودة الأداء.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أعضاء الجمعية حالياً حوالي ٢٠٦ عضواً مزاولاً، و ٥٠ عضواً غير مزاول للمهنة، وأن قرارات اللجان استشارية وغير ملزمة لمجلس الإدارة، حيث يكون من صلاحيات المجلس قبولها أو رفضها، وتهدف الجمعية إلى رفع المستوى العلمي والعملية للممارسة المهنية في فلسطين ولها في سبيل انجاز هذه الأهداف القيام بالمهام التالية (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠١٩: ٣-٤):

- تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء؛
- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم الاستقلالية؛
- المحافظة على أداء وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة؛
- تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة؛
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع مستوى مزاوله المهنة في فلسطين؛

- عقد المؤتمرات والندوات وورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
  - التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الاتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع أهدافها؛
  - العمل على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق؛
  - التنسيق مع جهة الاختصاص بخصوص إعداد وعقد الامتحانات الخاصة بالمتقدمين للحصول على رخصة مزاولة المهنة؛
  - إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة؛
  - العمل على توفير الخدمات الاجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الاجتماعي للأعضاء؛
  - التنسيق مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
  - ✓ ملخص بإنجازات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠١٩: ١٤):
  - الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك بعد استكمال طلب العضوية وتسديد الرسوم والمصادقة على الخطة التنفيذية للجمعية للعام ٢٠١٤؛
  - عقد المؤتمر المهني الدولي الثاني تحت شعار "مراجعة الحسابات: كفاءة جودة ونزاهة" بمشاركة عربية ومحلية وإقليمية ودولية؛
  - تحضير دليل إجراءات ضبط جودة الأداء لمراجعي الحسابات؛
  - تنفيذ كثير من البرامج والدورات التدريبية وورشات العمل والندوات والمحاضرات العلمية؛
  - تواصل الجمعية مع مراجعي الحسابات من خلال عمل اجتماعات في جميع المحافظات؛
  - تمثيل فلسطين في كثير من المؤتمرات والورشات والندوات العربية والدولية؛
  - تفعيل لجان الجمعية وإشراك الجمعية العمومية في اتخاذ القرارات؛
  - اعتماد سجل المراجعين غير المزاولين وتصويب أوضاعهم؛
  - إصدار دليل وأجندة مراجعي الحسابات الفلسطيني وإصدار مجلة "المراجع الفلسطيني" الغير دورية في عددها السادس، السابع والثامن.
- برأينا فقد حرصت الجمعية على المشاركة في النشاطات المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والاجتماعات الدولية والمشاركة في ورشات العمل التي يعقدها الاتحاد، وهذا يدل على الوعي المستمر بالالتزام على تطوير مهنة المراجعة في فلسطين، كما لا ننسى دورها الفاعل في تكوين البرامج التدريبية كبرنامج الاتصال والتواصل التقني وبرنامج التعريف بالمعايير الدولية وبرامج قواعد السلوك المهني، ونجحت الجمعية في تكوين علاقات خارجية مع الهيئات المماثلة على مستوى العالم العربي من خلال ورشات العمل المشتركة ذات العلاقة، وكان آخرها مشاركة الجمعية بالمؤتمر المهني الدولي الذي عُقد في ماليزيا بعنوان "تطوير القدرات المحاسبية في الدول النامية" المنظم من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

### ٣- نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية: Palestinian Accountants Auditors (PAAS) Syndicate

نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية نقابة مهنية تهتم بشؤون المحاسب والمراجع، ومهنتي المحاسبة والمراجعة، تأسست في آذار/ مارس عام ١٩٧٩ في مدينة غزة في شكل جمعية، ومقرها الرئيس في مدينة القدس، وتتخذ من مدينة غزة مقراً مؤقتاً لها، وقد أعيد توفيق أوضاعها وفقاً لقانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٠م لدى الدائرة المختصة في محافظات غزة تحت رقم ١٩٧٤ بتاريخ ٣٠/٥/٢٠٠١، باسم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، حصلت النقابة على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا ١٧/٩/٢٠٠٢ والجمعية عضو في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام ١٩٨٥م. بعد إقرار قانون النقابات رقم (٢) لسنة ٢٠١٣ وبموجبه تم توفيق أوضاع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين لتصبح نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية في السجل العام للنقابات لدى وزارة العدل تحت رقم (١١). (نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، ٢٠١٩ [www.paas.ps](http://www.paas.ps) - تاريخ زيارة الموقع: ٢٣/١١/٢٠١٩).

الشكل رقم (٢-١٠): لجان نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية



المصدر: (نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، ٢٠١٩ - [www.paas.ps](http://www.paas.ps) تاريخ زيارة الموقع: ٢٣/١١/٢٠١٩).

يُلاحظ من عمل اللجان التابعة لنقابة المحاسبين والمدققين أن هناك بعض اللجان النشطة أكثر من اللجان الأخرى كـ لجنة العضوية واللجنة الثقافية ولجنة المحاسبات وهذا ما يسمى (تركيز الأدوار أو المهام)، على حساب لجان مهمة أخرى كاللجنة القانونية وشؤون المهنة.

#### ❖ العلاقة بين مجلس مراجعة الحسابات وجمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية

هناك توجهان عالميان فيما يخص العلاقة بين مجلس مراجعة الحسابات وجمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية، التوجه الأول هو التوجه الأوروبي الذي يعتقد أن الدولة هي المشرع للحقوق، أي

يبني على فكرة الدولة الأبوية ومثال ذلك ألمانيا، والتوجه الثاني هو التوجه الأنجلوسكسوني أو الأمريكي الذي يقوم على فكرة إعطاء القطاع الخاص حرية التصرف، وينحصر دور الدولة في الرقابة على أداء القطاع الخاص، ومثال ذلك الولايات المتحدة الأمريكية، حيث منحت الحرية للقطاع الخاص للعمل কিيفما يشاء، وتولت الدولة مهمة الرقابة على أدائه مستخدمة أسلوب العصا والجزرة، وقد نجح هذا الأسلوب بدلالة أن نحو ٧٥% من معايير المحاسبة الأمريكية هي أمريكية الأصل.

أما في الأراضي الفلسطينية فإن النظام الذي يحكم العلاقة بين مجلس مراجعة الحسابات وجمعية مراجعي الحسابات فإنه يميل إلى النظام الأنجلوسكسوني، حيث يقع على كاهل مجلس المهنة كثير من المسؤوليات والجهود من حيث إعداد الامتحانات ومنح التراخيص وغيرها، ويقوم مبدأ عمل المجلس على أسلوب مكافحة الحرائق، أي العمل الدؤوب على حل المشكلات المتجددة، ويؤدي ذلك إلى عدم تمكن المجلس من ممارسة مهامه وواجباته بحرية، وبالتالي بقيت إنجازاته دون المستوى المطلوب، وهناك اقتراحان للتغلب على هذه المشكلة (الكوني، ٢٠١٢: ١٥):

**الأول:** دعم دور القطاع الخاص لأنه الأقدر على إدارة الدفة بطريقة سليمة، كما أنه يتمتع بمرونة كافية لمعالجة المشكلات المختلفة، بشرط أن يكون لدى القطاع الخاص القدرة المناسبة القيام بذلك، وهذا الأسلوب أفضل، خاصة في ظل تعطل أداء المجلس التشريعي الفلسطيني والانتظار الطويل لسن القوانين، ومن هنا فإن التطبيق العملي لهذا الاقتراح يعني أن يتولى مجلس المهنة وضع الضوابط العامة، وأن يترك لجمعية المراجعين تفاصيل الأمور.

**الثاني:** تشكيل لجان داعمة لمجلس المهنة، تتكون من النقابات المختلفة، ويعد تشكيل هذه اللجان أحد حلول التغلب على مشاكل التمويل التي يواجهها المجلس، سيما إذا أخذنا بعين الاعتبار أن وجود مراجعي الحسابات أنفسهم فيه توفير كبير على خزينة السلطة الفلسطينية باعتبارهم حلقة الوصل بين المواطنين وموظفي ضريبة الدخل، إذ من الصعوبة على موظفي الضريبة الوصول إلى كافة المواطنين.

#### المطلب الرابع: الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر

بدأ اهتمام الدولة (الجزائر) بمراجعة الحسابات سنة ١٩٦٩ التي تعتبر بداية التاريخ لها بالجزائر المستقلة حتى وإن لم تكن لها صفة المهنة آنذاك، وهذا وفق ما جاء به قانون المالية لسنة ١٩٧٠ بأن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"، ومع بداية الثمانينيات، أعادت الجزائر هيكلتها شركاتها العمومية بتقسيمها، ما أدى لتضاعف عددها لترتفع من ١٥٠ شركة عام ١٩٨٠ إلى ٤٦٠ عام ١٩٨٤، وفي هذه المرحلة تكيفت المهنة مع المستجدات، فموظفي وزارة المالية لم يعد بمقدورهم مسايرة هذا العدد الهائل، كما أن تشعب نشاط الشركات عَقَد من مهمتهم في ظل محدودية تكوينهم، لذا استحدثت المشرع

مجلس المحاسبة كهيئة مستقلة عن وزارة المالية تركز جهودها في مراقبة الشركات الاقتصادية العمومية، كان ذلك بإصدار القانون (٠٥-٨٠، ١٩٨٠) المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة (بوركايب، ٢٠١٧: ٥٤-٥٥).

وتسعى الجزائر إلى الاندماج أكثر في المنظومة المحاسبية العالمية، فهي تعمل جاهدة على تكيف منظومة المراجعة الخارجية فيها بما يتواءم مع التطورات الحديثة للمهنة، فبعد تبنيتها للنظام المحاسبي المالي، ها هي تصدر أولى المعايير الوطنية للمراجعة التي من شأنها أن تقربها أكثر من الممارسات المعتمدة في مجال المراجعة الخارجية على المستوى الدولي (يرقي، ٢٠١٧: ١٢١).

### ١- تنظيم مهنة المراجعة على المستوى المحلي الجزائري

منذ استقلال الجزائر شهدت مهنة مراجعة الحسابات مرحلتين أساسيتين هما قبل عام ٢٠١٠ وبعد عام ٢٠١١، إذ تخضع هذه المهنة بشكل رئيسي لقانون التجارة، بالإضافة إلى التغيرات التي تمت عليها من قبل قوانين مختلفة، وبما أننا بصدد الاهتمام بتطور مهنة المراجعة في الجزائر -في هذه الدراسة- فسوف يتم التركيز على الفترة ما بعد ٢٠١٠.

ألغى القانون رقم 01-10 المؤرخ ٢٩ يونيو ٢٠١٠ المتعلق بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بموجب المادة ٨٣، جميع الأحكام المخالفة له وخاصة القانون 08-91 من ٢٧ أبريل ١٩٩١ الذي يتعلق بمهنة المحاسب القانوني، وأعقب إصدار هذا القانون بعض المراسيم والأوامر المشتركة بين المهنة الثلاثة، وتنص هذه المراسيم على (Ayadi, 2018: 46):

\* المرسوم التنفيذي رقم ٢٤-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ بشأن تحديد تكوين المجلس وتنظيمه وقواعد تشغيله.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٢٦-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ الذي يحدد تكوين وصلاحيات وقواعد عمل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٢٨-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ بشأن تحديد تركيبة وصلاحيات اللجنة المخصصة المسؤولة عن تنظيم انتخابات المجالس الوطنية للنظام الوطني للمحاسبين.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٢٩-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ بشأن تحديد رتب وصلاحيات ممثلي وزير المالية في المجالس القومية للجمعية الوطنية للمحاسبين، والمجلس الوطني لمراجعي الحسابات، والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين القانونيين.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٣٠-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ الذي يحدد شروط وأحكام الموافقة على ممارسة مهنة المحاسب العام والمراجع القانوني والمحاسب القانوني.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٣١-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ بشأن الشروط والمعايير الخاصة بشركات المحاسبة العامة ومراجعي الحسابات والمحاسبين القانونيين.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٣٢-٢٠١١ المؤرخ ٢٧ يناير ٢٠١١ بشأن تعيين مراجعي الحسابات.

\* المرسوم التنفيذي عدد ٢٠١١ لسنة ٢٠١٢ المؤرخ ١٦ فبراير ٢٠١١ بتحديد الدبلومات الجامعية التي تمنح الحق في المنافسة في الوصول إلى معهد التدريس المتخصص لمهنة المحاسب.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٧٣-٢٠١١ المؤرخ ١٦ فبراير ٢٠١١ الذي يحدد إجراءات ممارسة مهنة المراجعة القانونية.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٢٠١١-٢٠٢ المؤرخ ٢٦ مايو ٢٠١١ الذي يحدد معايير تقارير المراجع وشروط وتوقيت إرسالها.

\* المرسوم التنفيذي رقم ٣٩٣-٢٠١١ المؤرخ ٢٤ نوفمبر ٢٠١١ الذي يحدد شروط وأحكام إدارة التدريب، والضيافة ومكافأة المحاسبين المتدربين، ومراجعي الحسابات والمحاسبين.

\* المرسوم التنفيذي رقم ١٣-٢٠١٣ الصادر في ١٣ يناير ٢٠١٣ بشأن تحديد درجة سوء السلوك التأديبي من قبل المحاسب والمراجع والمحاسب القانوني في أداء واجباتهم والعقوبات الواردة فيه.

\* أمر ٢٦ مارس ٢٠١٣ الخاص بتحديد شروط المساحة والمرافق والمعدات اللازمة للمباني المهنية للمحاسب والمراجع والمحاسب القانوني.

وعليه، فالمتمعن في دراسة هذه المراسيم التنفيذية، يجد بأن هذه المهنة تتطور تدريجياً في الجزائر لكنها لا ترقى للمستوى الدولي خاصة في المصطلحات المستخدمة محلياً، إذ نجد أنها تختلف عن المصطلحات العالمية المتداولة، ومن جهة أخرى نرى بأن المعايير الموضوعية منقوصة نوعاً ما من جوانب عدة كمراجعة النظير (peer review) على سبيل المثال فلم يقدم المشرع الجزائري تفسيرات تخص هذا الموضوع.

وأوضح (Slimane) بأن تبني المعايير الدولية على مستوى الدول النامية يعزز من التنمية الاقتصادية على النحو التالي: "التكامل المالي الدولي يمكن أن يعزز التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع التحسينات في النظام المالي المحلي، مع تداعيات إيجابية لفترة طويلة- زيادة الانتاجية-" و "من شأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل هيئات المحاسبة في البلدان النامية أن يقلل من تكاليف إنشاء معايير محاسبية محلية" (Slimane, 2011: 123)، وتتبع أهمية اعتماد المعايير الدولية في الجزائر من ضرورة تسهيل المعاملات الاقتصادية الدولية، وإنشاء بيئة معترف بها من أجل جذب المستثمرين المحتملين وبالتالي التنمية الاقتصادية.

## ٢- الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة في الجزائر

قن المشرع الجزائري مزاول مهنة مراجعة الحسابات، ووضع لها شروط علمية وعملية وإدارية صارمة، كما عمل على تغيير هيكلية الهيئات المشرفة على المهنة لكي يواكب التطورات الحاصلة في دول العالم الأخرى، ويعتبر هذا التغيير نقلة نوعية إيجابية في مسار ممارسة المهنة، ولقد رسم مساراً دقيقاً يسير عليه مراجع الحسابات في مزاولته مهنته.

ونظراً لأهمية مهنة مراجعة الحسابات كأى مهنة في العالم، نجد أنها تمتلك هيئات مهنية مشرفة عليها توحد الجهود المبذولة، وتتسق بين المهنيين لتنظيم المهنة، وتوجد في الجزائر ثلاث هيئات أساسية هي المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

## ٢-١ المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وتنبثق عنه خمس لجان: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط، ولجنة مراقبة النوعية (مرنيش، ٢٠١٨: ٩٨).

ولم يحدد التشريع عدد أعضاء اللجان الخمسة للمجلس الوطني للمحاسبة ولا صفتهم، بل أشار إلى سلطة تعيينهم ممثلة في وزير المالية، ولكن وفق (قرار وزير المالية، ٢٠١١) المتضمن تشكيلة هذه اللجان فقد جاء عددهم اثنا عشر (١٢) عضو بكل لجنة، تكون عهدتهم ثلاث (٣) سنوات، ولكل لجنة مهام خاصة بها، سنتناولها فيما يلي (بوركايب، ٢٠١٧: ٦٢-٦٣):

- **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:** تختص هذه اللجنة بتحضير مشاريع القوانين حول المعايير والطرق المحاسبية، وإصدارها بعد دراستها اعتماداً على المرجعية المحاسبية الدولية، كما تتولى تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة ومراجعة الحسابات.
- **لجنة الاعتماد:** تختص هذه اللجنة بتحديد معايير وشروط الالتحاق بمهنتي المحاسبة ومراجعة الحسابات، كما تعمل على إعداد معالجة ملفات الاعتماد وتسيير طلبات الاعتماد بقبولها أو رفضها وتحضير ملفاتها، بالإضافة لضمانها نشر جداول المهنيين المعتمدين وتحيينها كل سنة.
- **لجنة التكوين:** تتولى إعداد وتحضير برامج وطرق تكوين المتربصين في المحاسبة ومراجعة الحسابات والمشاركة في تعيين اللجان المشرفة على الامتحانات المهنية، كما تدرس ملفات وطلبات التبرص وتتابعها بتوجيه المتربصين إلى مكاتب المهنيين، بالإضافة لمساهمتها في تنظيم الملتقيات والأيام الدراسية وبناء بنك معلومات لمعايير المحاسبة وتدقيق الحسابات.
- **لجنة الانضباط والتحكيم:** تتولى إعداد طرق العمل ومشاريع الأحكام حول الانضباط، كما لها دور في مجال الاستشارة، الرقابة، المصالحة والتحكيم في حالة نشوب منازعات بين المهنيين وزبائنهم أو بين المهنيين مع بعضهم البعض، كما تقوم بدراسة ملفات الحالات التأديبية المطروحة عليها حول أي مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية التقنية والأخلاقية للمهنيين.
- **لجنة مراقبة النوعية (جودة المراجعة):** تقوم بإعداد طرق العمل وإبداء الرأي واقتراح النصوص التنظيمية المتعلقة بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع، كما تتابع مدى احترام المهنيين لجودة المراجعة وقواعد الاستقلالية والأخلاقيات المهنية، بالإضافة للتحسيس بأهمية نوعية الخدمات الواجب تقديمها والتصرفات التي يجب التحلي بها مع الزبائن بتنظيمها للملتقيات والندوات.

ومن بين المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة، العمل على ترقية وتحسين الممارسة المهنية لمهن المحاسبة، وكذا تطوير برامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين، كما يقوم بمتابعة كل تطور متعلق بالممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، والتي من شأنها أن تستفيد منها الأطراف المعنية بها في الجزائر، وفي هذا الصدد يسعى المجلس الوطني بإجراء الدراسات المحاسبية التي لها علاقة بالممارسة المهنية، ومساعدة كل هيئات التكوين عن طريق اقتراح لدعائم بيداغوجية من شأنها تحسين مستوى الممارسة لمهنة المحاسبة في الجزائر، ويضم المجلس الوطني للمحاسبة الهيئات المحلية التالية (يرقي، ٢٠١٧: ١٤٥):

#### أ- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي.

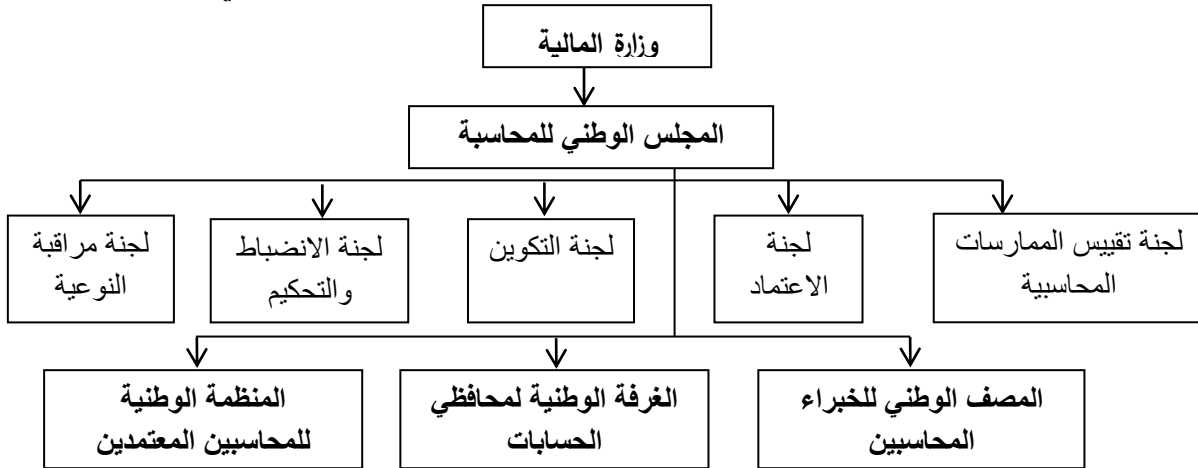
#### ب- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ومحافظ الحسابات هو "كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس لحسابه الخاص أو تحت أية تسمية كانت مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها قانوناً" (ديدان، ٢٠١١: ٢).

#### ج- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

الشكل رقم (٢-١١): هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر



المصدر: بلبية، مجد (دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات)، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي ٢٤-٢٥ نوفمبر، ٢٠١٤، ص ٥٣٤.

ويساهم كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في مجال التقييم المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن، كما تمثل مصالح المهنة إزاء التغيير والمنظمات الأجنبية المماثلة (مرنيش، ٢٠١٨: ١٠٠).

## ٢-٢ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، المحدد في القوانين المنظمة للمهنة، ويسيره مجلس وطني ينتخبه مهنيون، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية، وبموجب المرسوم التنفيذي ١١/٢٥ الذي حدد المهام الموكلة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والتي تتمثل فيما يلي (عيسى، ٢٠١٩: ٣١-٣٢):

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجلس الذي تغطيه المهنة والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وتنظيم الملتقيات.

## ٢-٣ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

قبل إصلاح مهنة مراجعة الحسابات التي قامت به الجزائر بإصدار (القانون ١٠-٠١، ٢٠١٠)، كانت كل المهن المحاسبية بما في ذلك مهنة مراجعة الحسابات (محافظات الحسابات) ممثلة بهيئة واحدة هي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين، الذي أنشأ سنة ١٩٩١ وفق (القانون ٩١-٠٨، ١٩٩١) الملغى المتعلق بالمهن المحاسبية، ونتيجة لما جاء به (القانون ١٠-٠١، ٢٠١٠) من إصلاحاته الجوهرية، أعيدت هيكله الهيئة السابقة أو بالأحرى تم حلها لتحل محلها ثلاث هيئات منفصلة، لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة، بحيث أصبح لكل مهنة هيئة خاصة بها تتمثل في المصنف الوطني لخبراء المحاسبة، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وعليه أصبحت مهنة مراجعة الحسابات ممثلة بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي تشكلت وفق (القانون ١٠-٠١، ٢٠١٠)، بحيث تمثل الغرفة وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الممارسين للمهنة، وتسير عن طريق مجلس وطني ينتخبه المهنيون (بوركايب، ٢٠١٧: ٦٤).

نرى بأن إعادة هيكلة الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تُصَب في صالح التنظيم المهني والقانوني، كما ننوه بأنها قد خطت خطوات ايجابية نحو التوجه للإصلاح المحاسبي وذلك بإصدار قوانين جديدة تمحورت في تبني النظام المحاسبي المالي الجديد والذي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، ولكي يزداد الثقة في مستقبل المهنة وجب على المشرعين تنسيق الجهود وتحسين التواصل بين منظمي المهنة ومراجع الحسابات.

## المبحث الثالث: توافق الهيئات المحلية والدولية

تعددت المصطلحات التي تتخذ مفهوم التوافق في ميدان المحاسبة والمراجعة، بين مصطلح التناسق ومصطلح التقارب وغيرهما وهي على نفس المعنى، إذ يتعلق التوافق بزيادة الاستخدام أو التناسق بين الأنظمة المحاسبية الموجودة بينها أي تخفيض نسبة الاختلاف بين الممارسين، وذلك عن طريق الابتعاد عن العمليات غير الضرورية وتخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية المعمول بها، وهذا ما يُعبر عنه بطريقة أخرى على أنه التقارب بين النظم والسياسات المحاسبية.

وترجع فكرة التوافق التي تتعلق بتنسيق معايير المحاسبة والمراجعة إلى المؤتمر الأول للمحاسبين والذي عقد في عام ١٩٠٤ في سانت لويس في أمريكا، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات وهو المنتدى والاجتماع العالمي الذي خصص لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم (لطي، ٢٠٠٤: ٤٢٩)، كما يمكن الإشارة إلى أن هناك فرقاً بين التوحيد والتوافق، فالأول يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين، أما الثاني محاولة التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، فالتوحيد يعني الاتجاه نحو التماثل والتكامل، بينما التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماماً (شنوف، ٢٠٠٧: ٧٧).

## المطلب الأول: مزايا ومعوقات التوافق

يُعد التوافق بين الهيئات المحلية والدولية مفهوم حديث نسبياً إذ يتعلق بمجموعة عوامل مشتركة بين هذه الهيئات أهمها استخدام معايير المراجعة الدولية وتقليل الفروقات في الممارسات المحاسبية المهنية، وقد طبقت العديد من الدول هذا المفهوم، وأثيرت العديد من الآراء حوله فمنهم من وضع العديد من الميزات وآخرون وضعوا العديد من المعوقات التي سنراها في هذا المبحث.

## ١- مفهوم التوافق

التوافق هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا عالمية أسواق رأس المال (القباني، ٢٠٠٣، ١٧٠).

ويعرف التوافق المحاسبي الدولي على أنه "محاولة جمع مختلف الأنظمة المحاسبية مع بعضها البعض، أي القيام بعملية مزج وتوحيد للممارسات المحاسبية المختلفة ضمن هيكل منهجي مرتب، هدفه الأساسي إعطاء نتائج متناسقة" فعملية التوافق المحاسبي تشمل على اختبار ومقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية وهذا بهدف الملاحظة ومن ثم التوصل إلى نقاط الاتفاق والاختلاف، ومن تم العمل على جمع مختلف تلك الأنظمة (أبو زيد، ٢٠١١، ٢٢٩).

نستنتج من التعريفات السابقة بأن التوافق الدولي هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي بين الدول المختلفة مما يؤدي إلى زيادة امكانية المقارنة بين القوائم المالية وبالتالي زيادة الانسجام بين الممارسات المحاسبية والتغلب على الصعوبات التي من الممكن أن يواجهها المستثمر المحلي والدولي على حد سواء.

## ٢- مزايا التوافق

لقد اعتمدت العديد من الدول العربية معايير المراجعة الدولية كنقطة بداية وكمرجعية أساسية لوضع المعايير المحلية، ومن هذه الدول نجد الجزائر، مصر، السعودية، تونس، المغرب، وغيرها... وقد تباينت الدراسات والبحوث حول موضوع التوافق لهذه المعايير، وفي دراسة قام بها (Minlei & Ping, 2011: 7) حلالاً من خلالها تأثير اعتماد معايير المراجعة الموحدة على الدول ذات الميزات الاقتصادية والقانونية الفريدة على قيمة المراجعة، ووجدوا بأن عملية التوافق مجدية في البلدان المشاركة على نطاق واسع في التمويل والاستثمار الدولي، ويمكن لهذه الدول أن تتفق مع المعايير المتقاربة عن طريق ضبط خصائص أنظمتها القانونية.

وأوضح (Hayes, et al., 2005: 6)، بأن معظم الدول النامية تعتمد على معايير المراجعة الدولية وتشجعها، ففي جمهورية الصين الشعبية أصبحت معايير المحاسبة والمراجعة متوافقة أكثر فأكثر مع معايير التقارير المالية الدولية، وهذا التقارب مع IFRS يعتبر بنفس القدر من الأهمية للوصول إلى التنسيق الدولي، كما من المتوقع أن يتدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير المحاسبة المحلية في الدول النامية، وهذا لأن العديد من الدول النامية تعتمد إلى حد كبير على الاستثمار الأجنبي، ومن المرجح أن يوجه المستثمرون الأجانب الأموال إلى الدول النامية إذا كانت لديهم ثقة في معايير المراجعة في تلك الدولة.

لقد كان اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية حول العالم في كثير من الأحيان مدفوعاً بفوائد محتملة لهذه المعايير في تسهيل مقارنة البيانات المالية وحماية المستثمرين من خلال زيادة الشفافية، وارتفاع السيولة في أسواق رأس المال وما يصاحب ذلك من آثار إيجابية على الاقتصاد العالمي (De George, et, al., 2016: 899)، وكذلك عاملاً مساعداً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (Othman & Kossentini, 2015: 74) إضافة إلى ذلك، إن مزايا التوافق متعددة نذكر منها ما يلي (الشهب، ٢٠١٤: ٨٤):

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.
- زيادة المعلومات على المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة.
- زيادة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.

وعليه، يحقق التوافق قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، والتي تؤدي لتعزيز قرارات الاستثمار وتسهيل فهم وإدراك هذه القوائم من قبل مستخدمي القوائم المالية، كما يختصر هذا التوافق الزمن والتكلفة والجهد للدول النامية في الوصول للنتيجة التي وصلت إليها الدول المتقدمة من خلال

تطبيق المعايير الدولية، وهذا يفتح مجالاً للهيئات المهنية المحلية أيضاً بالانتساب إلى الهيئات الدولية للمحاسبة والمراجعة، ويؤدي إلى انفتاح الأسواق حول العالم.

### ٣- معوقات التوافق

لا شك أن معرفة معوقات التوافق في مجال المحاسبة أو المراجعة الدولية مهم جداً لفهم مجال المهنة بشكل واضح في البيئات المختلفة ونظراً لكثرة المعوقات فسوف نقتصر بذكر البعض والأهم منها فقط، فقد ذكر (لطي، ٢٠٠٥: ٣٧٧):

- **النظرة القومية:** فقد ترى الدول النامية أن المعايير الدولية لم تراعى أوضاعها وظروفها، ومن جهة أخرى متحيزة إلى النظرة الأمريكية والبريطانية، والواقع أن المعايير ما هي إلا تمثيل لنظرة واضعها.
  - **مجموعات مستخدمي القوائم:** تختلف الدول في تحديد المستخدم الأكثر أهمية للقوائم المالية، فرغم تفضيل المستثمر في الكثير من الحالات، إلا أن دولاً عديدة تمنح هذه الأهمية للضرائب أو المصالح الحكومية، وهذا ما يجعل من بقية المستخدمين عائقاً لتنامي عملية التوافق.
  - **النظم القانونية:** تُبنى المعايير الدولية بناءً على المدخل التشريعي (تشريعات الدولة) والتي بدورها تحتاج إلى تعديلات جوهرية كالضرائب وقوانين التجارة وغيرها، فأغلب الدول لا تريح التغيير في تشريعاتها لكي لا تولد اضطراباً في السير الحسن لاقتصادها.
  - **ضعف الهيئات المحاسبية المهنية:** ناتج عن عدم وجود هذه الهيئات في الكثير من الدول، وإن وُجدت فهي غير فعالة، أو غير مستقلة، وبالتالي بدلاً من أن تكون عامل تحفيز، تُصبح عائقاً في وجه التطور المحاسبي.
  - **اختلاف النظرة إلى القوائم المالية:** حسب المصلحة التي تخدمها إن كانت ضريبية أو تخطيطية أو للمصالح الحكومية، وبالتالي فإن تسهيل التوافق المحاسبي يبدأ بالاتفاق على هدف واحد لهذه القوائم المالية.
  - **القوانين المتعارضة:** كثير من الدول تتطلق في قوانينها من القانون الضريبي، بينما دول أخرى تعتمد قانون الشركات، قانون الاستثمار، قانون العمل وغيرها.
  - **القصور في الالتزام بالتنفيذ:** إن ما يميز لجنة المعايير الدولية أن لها صفة الدولية في الإصدار لكنها لا تملك السلطة أو القوة للتنفيذ، ولذلك فإن تبني هذه المعايير وتطبيقها متروك للحكومات والهيئات المحاسبية المهنية المحلية.
  - **الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول:** نشاط المجتمع يتأثر بالعوامل البيئية، وبالتالي فإن لجنة المعايير الدولية لابد أن تراعي هذه التأثيرات في وضعها للمعايير.
- تعددت الكتابات والأبحاث في عواقب التوافق مع المعايير الدولية على المستوى القطري أو المحلي، وبشكل عام يمكن تصنيف الأدب حول هذا الموضوع إلى مجريين رئيسيين، الأول يركز بشكل حصري على العواقب الاقتصادية (economic consequences) لاعتماد المعايير الدولية على مستوى

الشركات (Daske et, al., 2013: 497)، أما الثاني فيبحث في المحددات المضادة ( ante determinants) لاعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومع ذلك فالدراسات المتعلقة بهذا الجزء نادرة من حيث المستويات المحلية ( Hope, et, al., 2006: 7; Zaidi & Huerta, 2014: 13). نرى مما سبق بأن معيقات التوافق تعتمد على مجموعة من العوامل التاريخية، الاقتصادية، السياسية، التنظيمية، الاجتماعية والتطور المحاسبي على المستوى المحلي، كما أن المجتمع المحلي يحتاج لنظام وقوانين محلية تعمل ضمن خط اقتصادي معين يفرض عليها طرق وإجراءات محاسبية يجب أن تتلاءم وبيئتها، الأمر الذي لم تراعه منظمات وهيئات التشريعات المهنية الدولية.

### المطلب الثاني: التوافق من وجهات نظر مختلفة

إن المعيارية (القياسية) أو التوافق المحاسبي هي توجه أو حركة معاصرة نحو استخدام معيار محاسبي موحد أو استعمال القواعد المحاسبية نفسها، كما يشير التوافق المحاسبي إلى جهود موجهة نحو تقليص الاختلافات بين النظم المحاسبية وتشجيع ودعم استخدام طرائق متشابهة موحدة وواضحة (الموسوي، ٢٠١٥: ٣٩٩)، وإن استخدام أو توظيف الطرائق والقواعد المحاسبية نفسها سيسهم في تحسين القدرة على المقارنة بين التقارير المالية، وهناك العديد من العوامل التي أسهمت في تنامي الحاجة إلى التوافق المحاسبي (Radebaugh and Gray, 2002: 27)، خاصة وأن المؤسسات الاقتصادية والتجارية تعمل في بيئة اقتصادية عالمية متجددة باستمرار، لذلك ارتأينا أن ندرس عملية التوافق من وجهات نظر دولية ومن وجهة نظر الباحثين أيضاً.

#### ١- التوافق من وجهة نظر دولية

#### • مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD- United Nations Conference on Trade and Development)

أكدت الدورة الحادية والثلاثون لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأمم المتحدة (UNCTAD) (فريق الخبراء الحكومي الدولي) الدور الميسر الذي سيؤديه إعداد الشركات تقارير موثوق بها وقابلة للمقارنة عالمياً في بلوغ أهداف التنمية المستدامة التي تنتظر الدول الأعضاء في اعتمادها، واتفق الفريق على أن آليات رصد الامتثال والإنفاذ تؤدي دوراً حاسماً في التنفيذ الفعال للمعايير والقواعد العالمية المتعلقة بالإبلاغ عالي الجودة من قبل الشركات، وهنا سلط الضوء على أن تبذل سلطات التنظيم والإنفاذ وأصحاب المصلحة الآخرون في جميع أنحاء العالم جهوداً متضافرة تكفل تطبيقاً متسقاً للمعايير والمتطلبات الدولية، وتيسير اتباع نهج متكامل وكي لبناء أساس وطني قومي تنظيمي ومؤسسي يتعلق ببناء القدرات لتقديم تقارير عالية الجودة، وتنفيذ المعايير والقواعد والأسس المرجعية والممارسات الجيدة المعترف بها عالمياً في مجال المحاسبة والمراجعة وتحطيم الحواجز

وتعزيز الحوار والثقة على مستوى السياسات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين (الأمم المتحدة، ٢٠١٤: ٢٦).

لذلك شجّع فريق الخبراء الحكومي الدولي الهيئات المهنية الإقليمية (مثل اتحاد المحاسبين الأفارقة والاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين باللغة الفرنسية والمنظمات الإقليمية الأخرى) على النظر في استخدام أداة التطوير المحاسبي على المستوى الإقليمي، والتوعية بالمتطلبات الدولية والممارسات الجيدة في مجال الإبلاغ من قبل الشركات، وبالعناصر الأساسية للبنية التحتية لإعداد التقارير الوطنية التي ينبغي إقامتها أو تدعيمها في البلد للوفاء بهذه المتطلبات.

## ٢- التوافق من وجهة نظر الباحثين والدراسات الحديثة:

التوافق المحاسبي الدولي عملية مؤسساتية تهدف إلى إحداث تقارب المعايير والممارسات المحاسبية المحلية، ومن ثم تسهيل مقارنة القوائم المالية للشركات في البلدان المختلفة. وهناك العديد من الفوائد المستوحاة من وجود توافق بين معايير المحاسبة التي يمكن تطبيقها في مختلف دول العالم، تتمثل أهمها في تحسين الكفاءة وفي تخصيص رأس المال، وتخفيض تكلفته، ومساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل أفضل، حيث يكون هناك المزيد من الشفافية والقبالية للمقارنة بين المنافسين في الأسواق العالمية، كما يمكن ذلك المؤسسات من تحسين اتخاذ قراراتها الاستراتيجية في مجال عمليتي الاندماج والاستحواذ (جبر، ٢٠١٧: ٣٨)، وقد تباينت الآراء لنهج التوافق المحاسبي، وحاولنا تلخيصها في بعض الدراسات.

\* أجريت دراسة حديثة للباحث (Toudas) على أربع دول أوروبية، اثنتان منها تأثرت بشدة بالأزمة الاقتصادية العالمية (اليونان والبرتغال)، واثنتان بقيا نسبياً قويتان خلال الأزمة الاقتصادية الأوروبية (فرنسا وألمانيا)، وكان الغرض الرئيسي من هذه الدراسة هو الإشارة إلى أن اقتصاد بلد ما يؤثر بالفعل في تصور الشركات المدرجة نحو التوافق والتقارب المحتمل في معايير المراجعة الدولية، وكشفت نتائج الدراسة أن العوامل التي تؤثر على التقارب المحتمل يحدث على المستوى القطري، وكذلك على المستوى الاقتصادي، وبدى أن الاقتصاديات الأقوى تولي المزيد من الاهتمام للعوامل الاقتصادية والتنظيمية من أجل أحداث التوافق والتقارب العالمي، أما الاقتصاديات الأضعف أكثر تردداً في التنسيق والتعاون من أجل تحقيق التوافق (Toudas, 2018: 21).

\* وفي دراسة أجراها (Fraser) حول التوافق فيما يخص مجموعة واحدة من معايير المراجعة العالمية عالية الجودة، وأوضحت الدراسة بأن أسواق المال أصبحت عالمية في حين أن القوانين واللوائح والمعايير ذات الصلة تظل ذات طابع وطني في الغالب، وأوصت الدراسة بضرورة مشاركة الهيئات التنظيمية لمهنة المراجعة بالمشاركة في العملية التشريعية ووضع المعايير لاتخاذ الإجراءات المناسبة لصالح التوافق والتقارب بما يخدم المصلحة العامة العالمية، كما يأمل الباحث من المنظمات العالمية والإقليمية على لعب دورها في تثبيط النزعة القومية الضيقة (Fraser, 2010: 307).

\* ومن جهة أخرى رأى العديد من الباحثون في مجال مهنة مراجعة الحسابات أن عملية التوافق تتم باتخاذ المعايير الدولية كمرجعية في إعداد التقارير للوصول إلى المستوى المطلوب، إذ توضح دراسة (Dragu & Tudor, 2013: 441)، أن تقارير الشركات في الآونة الأخيرة تواجه سلسلة من التحديات للكشف عن المعلومات ضمن بيئة اقتصادية عالمية تتطور باستمرار، وأن هناك حاجة قوية لاتخاذ إجراء منسق دولياً، حيث أن المعلومات المالية وغير المالية تؤثر على القرارات الاستراتيجية، وأوصت الدراسة بنشر تقارير متكاملة تمثل للمعايير الدولية للمراجعة كشرط أساسي لتحقيق التوافق الدولي.

وقد ساعد تبني المعايير الدولية للمراجعة في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والمراجعة في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة، ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية (بكيحل، ٢٠١٨: ١٢٨).

ومن جهة أخرى أوضح (Kumar & Malyadri, 2015: 3) بأن معايير الإبلاغ المالي (IFRS) توفر مزيداً من التوافق بين القطاعات والبلدان والشركات، نظراً لجاذبيتها العالمية، إذ يمكن عن طريق هذه المعايير تحسين العلاقات مع المستثمرين والعملاء والموردين في جميع أنحاء العالم، كما وتقدم معايير الإبلاغ المالي حافزاً لعمليات الاستحواذ عبر الحدود - cross border acquisitions - ، وتمكن الشركات المحلية من التحالف مع الشركات الأجنبية، وعليه وصولاً أفضل إلى أسواق رأس المال العالمية والتقليل من تكلفة رأس المال، ومن خلال مسح استبيان شامل في دراسة قام بها (Uyar, Kilic & Gokcen, 2016: 157) كشف الباحثون بأن هناك اختلافات في درجة الامتثال لإعداد التقارير المالية بين الشركات التركية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ففي حين أن جميع الشركات تقريباً تمثل امتثالاً تاماً لمعيارى المخزون وبيانات التدفق النقدي (IAS7, IAS2)، تبين أن نفس هذه الشركات لا تمتثل تماماً في تطبيق المعايير الدولية عن المدفوعات القائمة على الأسهم وعقود التأمين، وأرجعت الأسباب إلى التعقيدات في العمليات التجارية في البلاد التركية.

### المطلب الثالث: إجراءات توافق الهيئات المحلية والدولية للمراجعة

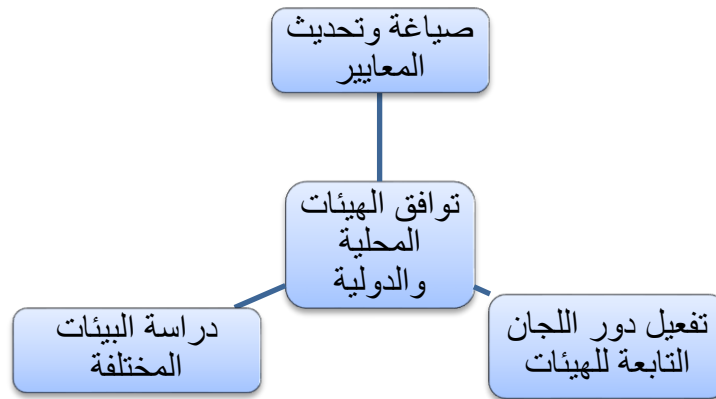
قامت العديد من الهيئات المهنية الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين على تسهيل إجراءات التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من خلال العمل المشترك بين هذه الهيئات، وبالفعل قامت بعض الدول العربية بالامتثال التام لمعايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية والبعض الآخر اختارت أن تأخذ بالمعايير الدولية مع بعض التغييرات التي تتناسب والبيئة المحلية لها، وقد نُشرت مؤخراً العديد من البحوث العربية والأجنبية التي تتحدث عن التوافق في المعايير الدولية والمحلية وإجراءات الدول المختلفة حول هذا التوافق.

وتتقت البحوث الحديثة في هذا المجال وأرجعت الأسباب المباشرة لتطبيق المعايير الدولية إلى الملكية الأجنبية وحجم الشركات ونوع المراجعين (Appiah et, al., 2016: 155)، وقدمت بحوث

أخرى أدلة تجريبية تدعم وجود علاقة مباشرة بين سمات أصحاب المصلحة وتعزيز لجان المراجعة المختصة بالمعايير الدولية والامتثال للمعايير الدولية، وأن امكانية زيادة هذا الامتثال تزيد بوجود عدد من المحاسبين في مجالس إدارة الشركات (Tawiah and Boolaky, 2019: 574)، وهناك تأكيد مشترك مع (Frendi & Sellami, 2017: 604) بالنسبة للجان المراجعة المختصة التي تضمن الامتثال بين شركات جنوب أفريقيا والامتثال للمعايير الدولية، كما وضعت دراسات أخرى قيوداً لتحقيق الامتثال تتعلق بمستخدمي البيانات المالية، وافصاحات الشركات المتعلقة بدمج الأعمال، إذ يتطلب من هذه الشركات الإفصاح حسب المعايير الدولية للتقارير المالية (Glaum et, al., 2013: 165)، وسجلت دراسة (Santos et, al., 2014: 174) بأن الشركات البرازيلية تتوافق بنسبة ضئيلة مع متطلبات المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وأرجعوا ذلك إلى التقاليد الثقافية المؤسسية ومنحنى التعليم أثناء اعتماد المعايير الدولية وضعف التطبيق.

لم تشأ الباحثة الخوض في نفس عناصر التوافق التي تحدثت عنها البحوث السابقة وارتأت أن تطرح عناصر جديدة نسبياً تُهم البيئة المحلية الفلسطينية على وجه الخصوص، فنحن في فلسطين نحتاج لإصدار وصياغة معايير محلية لمراجعة الحسابات أو الأخذ مبدئياً بالمعايير الدولية وتطبيقها إلزامياً في جميع الشركات العامة والخاصة العاملة في فلسطين، وذلك يتبعه تفعيلاً لدور اللجان التابعة للهيئات المهنية، كما ندعو أصحاب الاختصاص المهني وذوي الخبرة لدراسة البيئة المحلية وتكييف العمل بالمعايير المفترض إصدارها فيها وذلك ضمن استكمال العمل الخاص بالهيئات المحلية والتي بدورها عضواً في الهيئات الدولية.

الشكل رقم (٢-١٢): آلية توافق الهيئات المحلية والدولية



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

الرسم التخطيطي السابق يوضح آلية توافق الهيئات المحلية والدولية من وجهة نظر الباحثة، وسيتم التطرق لهذه الآليات تباعاً.

## ١ - صياغة وتحديث المعايير

هناك عنصران يشكلان الجزء الفعال في عملية وضع المعايير هما **التحكيم المهني والقيادة**، فإذا كان من الواجب تلبية رغبات كل الأطراف، فمن الأساس المحافظة على دور التحكيم المهني في تحديد طريقة مثلى لتقديم وعرض المعلومات المالية، وأيضاً المحافظة على الدور القيادي للكيانات والهيئات المهنية في عملية وضع المعايير.

فمن مصلحة المجتمع أن تظل مهنة المحاسبة في موقع القيادة بالنسبة لعملية وضع المعايير التي لا مناص من كونها عملية حيوية ولن يكون في مصلحة أحد إذا اكتفت المهنة بكونها مجرد كاتب حسابات أو أحد ممارسي النفوذ، وقد حرصت لجان المعايير على عدم إصدار معايير محاسبية تفصيلية بدرجة مبالغ فيها، فهي تفضل المعايير التي تقرر قواعد عامة لتترك حيزاً كافياً للتحكيم المهني - الحكم الشخصي في بعض الظروف (حماد وصالح، ٢٠١٣: ٥٥).

وكما نعرف بأن مفهوم التحكيم المهني أو الحكم الشخصي قد أصبح كحجر الزاوية لمهنة مراجعة الحسابات، إذ أن المشرع لا يمكن له صياغة معايير تناسب التطبيق العام ومناسبة لكل الظروف، وعليه يتطلب وجود التحكيم المهني، ويتوجب على الهيئات والمنظمات المهنية أن تمارس دورها القيادي في صياغة معايير مرنة تناسب التطورات العالمية في الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.

وعلى مستوى الهيئات التنظيمية تتولى اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة (IAPC) عملية إصدار معايير المراجعة والإرشادات الدولية لمهنة المراجعة، وكما ذكرنا سابقاً بأن هذه اللجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتتسم معايير المراجعة الدولية بجملة من الخصائص ولعل أهمها (سايح، ٢٠١٥: ٨٩-٩٠):

- يعد المعيار بمثابة هدف مرغوب وتحقيقه أمر مطلوب؛
- يعد المعيار نمط يتم تأسيسه إما عن طريق العرف أو من خلال القبول العام، أو بواسطة إصدارات الهيئة المهنية أو العملية أو بمجمل القرارات الحكومية، أو عن طريق القوانين والتشريعات؛
- يعمل المعيار على تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها الأفراد عند أدائهم المهام المنوطة بهم؛
- يجب أن لا يختلف المعيار والعرف السائد فيما يتعلق بمجال التطبيق.

إن وجود معايير مراجعة تفرض مجموعة من المتطلبات بشكل عام دونما تحديد دقيق لطبيعة الإجراءات الواجب اتباعها لم يعد كافياً لتجنب الأخطاء التي يرتكبها مراقب الحسابات، سواء عمداً أو بدون قصد منه، في أحكامه المهنية التي يصدرها، وعليه فقد أكد "شحاتة" على مدى أهمية تفعيل المساءلة القانونية من خلال اتباع مدخل أكثر تشدداً من الناحية القانونية وتعديل بعض معايير المراجعة المصرية خاصة المعيار رقم ٥٧٠ ليتوافق مع أحدث التعديلات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عقب ظهور الملامح الأولى لأزمة الاستمرارية (شحاتة، ٢٠١٤: ٦٥-٦٦).

وأكد (Sikka) على ضرورة إجراء تحسين وإصلاح في المعايير والإصدارات المهنية وما يقترن بها من متطلبات لتدارك الفشل الذي مُنيت به المهنة أثناء أزمة الائتمان العالمية، وكان من أهم ما أوصى به هو ضرورة العمل المشترك بين كل من الجهات المنظمة للمهنة والمسؤولة عن إصدار الإصدارات والمعايير التي تحكم عمل مراقبي الحسابات وتوفر الإرشادات لأداء المهنة، وبين الممارسين للمهنة للوقوف على أهم نقاط الضعف والقوة في تلك المعايير والإرشادات، كما أثبت (Callaghan) حدوث تحسن ملحوظ في جودة الأداء والممارسة المهنية نتيجة التحول إلى الاعتماد على القواعد والتوجيهات والإرشادات الواردة بمعايير المراجعة، بدلاً من الاعتماد على قيام مراقب الحسابات على التقدير فقط، في إصداره لأحكامه المهنية، وذلك من منطلق أنه كلما كانت القواعد الموضوعية والمعتمد عليها في اتخاذ القرارات أكثر وضوحاً وسهولة كلما كانت القرارات المتخذة استناداً لتلك القواعد أكثر دقة (شحاته، ٢٠١٤: ٦٧).

وقد تم الاعتراف بأن عملية المراجعة الصارمة يتم تنفيذها وفقاً لمعايير قوية كعنصر أساسي لجودة المراجعة، وتتحمل هيئات الرقابة على المراجعة عادة مسؤولية اعتماد معايير الأخلاقيات المهنية ومراقبة الجودة الداخلية وأداء مراجعة الحسابات، فعلى سبيل المثال، في الولايات المتحدة الأمريكية، تشترط (المادة ١٠١: التأسيس، الأحكام الإدارية) من قانون ساربنس أوكسلي "Sarbanes Oxley Act" إنشاء أو تبني - أو كليهما - الحكم على مراجعة الحسابات ومراقبة الجودة والأخلاق والاستقلال، كما تنص (المادة ١٠٣) من القانون على أن التقرير السنوي ينبغي أن يشمل على (CFRR, 2018: 9):

- نتائج مسؤوليات وضع المعايير؛
- مناقشة عملها مع أصحاب المصلحة الآخرين؛
- المشكلات العالقة المتعلقة بوضع المعايير في المستقبل.

أما بالنسبة لموضوع تحديث المعايير، فقد قدمت شركة المراجعة العالمية "Price water House" عام 2015 في استعراضها لمعايير الإبلاغ الجديدة لمراجع الحسابات، بعض الامكانيات القيمة للتغيرات التي أدخلها المجلس (IAASB) في المعايير الجديدة، ودون شك فإن إدخال "مسائل المراجعة الرئيسية" (ISA701) تلقي الضوء على تلك الأمور التي في رأي مراجع الحسابات كانت الأكثر أهمية في مراجعة حسابات البيانات المالية للفترة الحالية (Appolos, et, al., 2016: 129)، وقد برهن المشرع الجزائري في هذا السياق، والمتمثل في الهيئات المسؤولة عن صياغة معايير المراجعة الجزائرية بتحديث وإصدار معايير محلية جديدة، إذ تم نشر أربعة معايير مراجعة جزائرية في ٤ فبراير ٢٠١٦ وهي المعايير رقم: ٢١٠-٥٠٥-٥٦٠-٥٨٠، وكان هناك إصداراً ثانٍ لأربعة معايير أخرى في ١١ أكتوبر ٢٠١٦ هي: ٣٠٠-٥٠٠-٥١٠-٧٠٠، وفي ١٥ مارس ٢٠١٧ كان الإصدار الثالث من أربعة معايير على النحو التالي: معيار رقم ٥٢٠-٥٧٠-٦١٠-٦٢٠، وفي ٢٤ سبتمبر ٢٠١٨ كان هناك إصدار رابع من أربعة معايير أخرى هي المعايير: ٢٣٠-٥٠١-٥٣٠-٥٤٠ (Benyoucef and Hadjadj, 2019: 154).

وبذلك أثبتت الجزائر مواكبتها للمعايير الدولية وتكيف معاييرها الوطنية معها، واتخاذها للخطوات الصحيحة للتنظيم المهني المطلوب، وجعلت إجراءات مهنة المراجعة أكثر وضوحاً وتنظيماً.

## ٢- تفعيل دور اللجان التابعة للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات

وجب التمييز هنا بين نوعين من لجان المراجعة الأول لجان المراجعة التابعة للهيئات المهنية والثاني لجان المراجعة الخارجية، وقد تم عرض ما يخص هذين النوعين تباعاً.

### ✓ لجان المراجعة التابعة للهيئات المهنية

على الصعيد الفلسطيني تقوم اللجان العاملة في الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بالعديد من المهام والمسؤوليات، وقد حرصت إدارة الجمعيات المهنية على البناء والتنظيم الواضح والموثق لتسيير أعمال اللجان والهيئات من خلال ما يلي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠١٩: ٢٦-٢٧):

- المصادقة على التقرير المالي؛
- المصادقة على النظام المالي والإداري المعد من قبل مجلس إدارة الهيئة؛
- المصادقة على اللوائح المنظمة لعمل اللجان والذي أعد من قبل مجلس الإدارة؛
- التزام أعضاء الجمعية العمومية بتسديد اشتراكاتهم السنوية؛
- فتح باب العضوية في الهيئة المهنية لمراجعي الحسابات الحاصلين على ترخيص مزاولة المهنة؛
- تحديث قاعدة بيانات الأعضاء من تنظيم السجلات، أسماء موظفي المكاتب، أسماء المكاتب، أسماء الشركاء، أرقام هواتف الاتصال، والبريد الإلكتروني الخاص بكل عضو؛
- التواصل مع أعضاء الجمعية العمومية للهيئات والرد على استفساراتهم وتقديم الخدمات؛
- تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تبني قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين؛
- تحديث موقع الهيئة المهنية الإلكتروني وترجمته للغة الإنجليزية؛
- التأسيس لعقد مؤتمرات دولية في المستقبل من خلال تجربة عقد المؤتمرين الدوليين الأول والثاني بمشاركة دولية ومحلية من ممثلي ورؤساء النقابات والهيئات والجمعيات المهنية؛
- التأسيس لعلاقة متميزة مع المؤسسات المحلية والرسومية؛
- إعادة تشكيل وتفعيل لجان الجمعية المهنية؛
- توثيق حضور الهيئات المهنية عالمياً من خلال استكمال طلب الهيئة المهنية في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وعضوية الإتحاد المتوسطي للمحاسبة (FCM).
- وتتمثل اللجان العاملة في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في الآتي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠١٩: ١٢):
- لجنة صندوق التقاعد؛

- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة التعليم المستمر والبحث العلمي؛
- اللجنة التأديبية؛
- لجنة التأهيل للامتحانات؛
- لجنة المجلة واللجنة الاعلامية؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة الرقابة على جودة الأداء.

ووفقاً للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من (١١) عضواً، تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، كما ويتم تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات العمل. ونظراً للمسؤوليات الملقاة على عاتق مجلس مهنة مراجعة الحسابات (BOAP) في فلسطين، وأهمية القرارات والإجراءات التي يقوم باتخاذها في سبيل تنظيم مهنة مراجعة الحسابات بشكل يلبي احتياجات ومتطلبات جميع الأطراف العاملة في هذا القطاع، فقد قام المجلس بتشكيل عدة لجان فرعية متخصصة تقوم بمساندة المجلس في اتخاذ قراراته، ومن هذه اللجان (www.boap.ps, 2020):

- أولاً- **لجنة الترخيص:** وتختص هذه اللجنة بدراسة طلبات الترخيص المقدمة من الأشخاص الطبيعيين الذين يرغبون بالحصول على رخصة لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات.
- ثانياً- **لجنة المزاولة:** وتختص هذه اللجنة بدراسة طلبات الترخيص المقدمة من الأشخاص المعنويين (الشركات) الذي يرغبون بالحصول على رخصة المزاولة.
- ثالثاً- **لجنة متابعة الأداء المهني:** وتختص هذه اللجنة بمتابعة أداء مراجعي الحسابات والتزامهم بالمعايير الدولية لممارسة المهنة وكذلك التزامهم بالسلوك الأخلاقي والمهني لممارسة هذه المهنة.
- رابعاً- **لجنة الامتحانات:** وتختص هذه اللجنة بإعداد وإجراء الامتحان الذي يجريه المجلس، ويقوم المجلس بتشكيل هذه اللجنة من نخبة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال إعداد الامتحانات المهنية، وعلى مستوى عالٍ من المهنية واطلاع واسع على التغيرات والتطورات الحاصلة في المهنة.

#### ✓ لجان المراجعة الخارجية

يمكن أن تلعب لجان المراجعة دوراً حاسماً في بناء إطار مناسب لحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية عالية الجودة، وهذا يتطلب أن يكون لدى أعضائها المهارات والخبرات المناسبة وأن يكون لديهم فهم جيد للضوابط الداخلية والمراجعة الداخلية وأنظمة المراجعة الخارجية، وعادة ما تكون لجان المراجعة مسؤولة عن مراقبة سلامة البيانات المالية، تقديم توصيات بشأن التعيينات وإعادة التعيين وإقالة المراجعين الخارجيين، مراجعة ومراقبة الاستقلالية والإشراف على فعالية لعملية المراجعة (CFRR, 2018: 21).

وقد بين التقرير الصادر عن مركز إعادة صياغة التقارير المالية CFRR- Centre for Financial Reporting Reform، بأن دور لجان المراجعة تمت مناقشته بشكل مستفيض في

تشريعات الاتحاد الأوروبي، وأوضح التقرير بأنه يتطلب التوجيه من الدول الأعضاء التأكد من أن كل هيئة من هيئات المصلحة العامة لديها لجنة مراجعة وتحدد مسؤولياتها حسب المخطط التالي:

الشكل رقم (٢-١٣): دور لجان المراجعة



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على CFRR- Centre for Financial Reporting Reform – World Bank

Group (Reporting By Audit Oversight Bodies), Report, pp. 1-28, Austria, 2018, p. 21.

كما أوضح التقرير السابق الذكر، بأن إشراف لجان المراجعة يتضمن أتعاب المهنة، وتوفير خدمات غير المراجعة، وتعيين المراجعين القانونيين، ورصد استقلالية مراجعة الحسابات، ونصت المادة (٣٩-١) التابعة لتشريعات المراجعة في الاتحاد الأوروبي على المتطلبات المتعلقة بتشريع لجنة المراجعة كما يلي (CFRR, 2018: 22):

- تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين في الهيئة الإدارية و/أو أعضاء الهيئة الإشرافية للكيان (المؤسسة) الذي تم مراجعته و/أو أعضاء معينين من قبل الاجتماع العام لمساهمي (المؤسسة) أو الشركة التي تتم مراجعة حساباتها؛
- يكون لعضو واحد على الأقل من لجنة المراجعة اختصاص في المحاسبة و/أو مراجعة الحسابات؛
- يكون لأعضاء اللجنة ككل اختصاص ذي صلة بالقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجعة؛
- يجب أن يكون غالبية أعضاء لجنة المراجعة مستقلون تماما عن المؤسسة محل المراجعة، ويعين رئيس لجنة المراجعة من قبل أعضائها أو من قبل الهيئة الإشرافية للشركة محل المراجعة، ويكون مستقل تماما عنها.

واقترح العديد من الباحثين تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرعين بالشركة، بهدف المساهمة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي عن طريق تنفيذ مسؤولياتها، التي يتعلق بعضها بترشيح تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير المراجعة، بالإضافة إلى ذلك، يعتقد الباحثون أنه يمكن للجنة المراجعة المساهمة في تدعيم استقلال المراجع عن طريق (غالي، ٢٠٠١: ٣٩):

- فحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجع الخارجي لتنفيذ خدمات غير المراجعة، مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والأتعاب المقدرة، والتأكد من أن تلك الخدمات لن تؤثر على استقلاله المهني؛
- فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة، ومحاولة تقريب وجهات النظر بينهما، مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال المراجع؛
- كما أوصت لجنة Treadway بضرورة أن تفحص لجنة المراجعة بالمنشأة خطط الإدارة للارتباط بالمراجع الخارجي لتنفيذ الخدمات الاستشارية للإدارة، واقترح مجمع المحاسبين القانونيين في اسكتلندا، بأن تحصل إدارة المنشأة على موافقة لجنة المراجعة قبل التعاقد مع المراجع لأداء خدمات غير المراجعة.

#### ✓ أهمية تقرير لجان المراجعة

يعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة، كما أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت، وقد أكد بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يمكن أن يساهم في تحسين نزاهة التقارير المالية، لأنه يوفر تأكيد عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهم المتعلقة بعملية التقرير المالي (غالي، ٢٠٠١: ١٠٨).

#### ✓ محتويات تقرير لجان المراجعة

- يرى بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يجب أن يركز على مجالات اهتمام مجلس الإدارة، وكحد أدنى يجب التركيز على ما يتعلق بالمجالات الأساسية التالية (غالي، ٢٠٠١: ١٠٩):
- السياسات المحاسبية للمنشأة، ومدى اتقادها مع تلك التي تطبق في الصناعة التي تنتمي إليها؛
  - تقارير كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين؛
  - تقارير المستشار القانوني للمنشأة؛
  - التقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها.

#### ✓ مبررات العمل بلجان المراجعة

تلعب لجان المراجعة دوراً هاماً في زيادة المصداقية والشفافية في المعلومات التي تفصح عنها الشركات ولا سيما المعلومات المالية، وذلك من خلال دورها في الإشراف على إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في دعم وظيفة مراجع الحسابات وزيادة استقلاليتها، كما تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل المراجع الخارجي وإدارة الشركة (حميدي وآخرون، ٢٠١٧: ٧٦٩)، وهناك مجموعة من المبررات للعمل بلجان المراجعة ونذكر منها التالي (سلطان، ٢٠٠٩: ٨٨):

- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وخاصة في الشركات العظمى ويحتاج على أعضاء مجلس إدارة مُلمّون بكل النواحي المالية والإدارة ويجب أن يكون هؤلاء الأعضاء ذوي خبرة عالية في المحاسبة والإدارة المالية؛

- حماية الحقوق والقضاء على المصالح الشخصية وإظهار تقارير مالية ذات كفاءة وجودة عالية؛
- الحاجة إلى نشر التقارير المالية بصفة دورية وخصوصاً وأنه في معظم الشركات يتم إصدار قوائم مالية ربع سنوية وتحتاج هذه التقارير إلى مراجعة جيدة وفي الوقت نفسه يقوم أعضاء مجلس الإدارة بأعمالهم الأخرى والتي قد يترتب عليها خسائر للشركة؛
- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وزيادة عددهم لا يتناسب مع تفاصيل عرض التقارير ومراجعة القوائم المالية والتي تتطلب خبرة ودقة ومجهود كبير؛
- حماية مصالح حملة الأسهم لأن هذه اللجان مؤهلة وذات كفاءة وبالتالي تقوم بكشف أي أخطاء أو غش يعود بالضرر على المساهمين وهذه اللجان تكون محايدة بين إدارة المنظمة والمساهمين.

### ✓ مسؤوليات لجان المراجعة

هناك عدة مسؤوليات تترتب على لجان المراجعة القيام بها نوردتها في الآتي:

- **مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للشركة:** تقوم لجنة المراجعة بدور المسؤول عن الحماية والحفاظ على السلامة المالية للشركة، بما يضمن المحافظة على حقوق المساهمين، لذا فإنه يجب أن يكون أعضاء لجان المراجعة على وعي دقيق بالمسؤوليات الإشرافية والرقابية، ويجب عليهم فهم تلك المسؤوليات بصورة تامة وواضحة، للتأكد من صحة البيانات المالية والتقارير السنوية والتركيز بشكل خاص على ما يلي (الوردات، ٢٠١٤: ٤١٥):

- المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية؛
- إبراز النواحي الخاضعة لتقدير الإدارة؛
- التعديلات الجوهرية الناتجة عن المراجعة؛
- العمليات المعقدة أو غير العادية والأمور التي تتطلب قدر كبير من الحكم التقديري؛
- متابعة أحدث الإصدارات المهنية والتنظيمية وفهم مدى تأثيرها على إصدار البيانات.

- **مراقبة نظام إدارة المخاطر المالية بالشركة:** تتحمل لجنة المراجعة بصفقتها لجنة معينة من قبل مجلس الإدارة مسؤولية مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية، وتتمثل الواجبات والمسؤوليات الأولية الملقاة على عاتق لجنة المراجعة بشكل خاص في عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي قد تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة، ومراقبة سلامة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير والالتزام بالمعايير المحاسبية، بالإضافة إلى مساندة عملية تقييم المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها المؤسسة ومساعدة الإدارة في تقييم مدى كفاءة وفعالية عملية إدارة المخاطر للحصول على تأكيد معقول لمنع أو اكتشاف عملية غش أو احتيال جوهري (حمدان وآخرون، ٢٠١٢: ٤١١).

- **مراقبة إعداد التقارير المالية:** يتعين على لجان المراجعة متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة الصادرة بموجبه ودراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة.

- مراقبة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية: تقوم اللجان بمتابعة جميع القضايا التي أثارها مراجعو الحسابات الداخليين والخارجيين والتأكد من أن عمل كل منهما يتم الآخر، والتنسيق فيما بين مجهوداتهم الخاصة بالمراجعة.

### ٣- توافق الهيئات المحلية والدولية من حيث اختلاف البيئة (دراسة البيئات المختلفة)

يشهد مجتمعنا المعاصر موجة غير مسبوقه من التطور والتغير تمتد بظلالها لتشمل كافة البيئات المختلفة، فالهيئات المحلية لمراجعة الحسابات أصبحت تبحث أيضاً على البيئة التي تتلائم مع معايير المراجعة الدولية لتحقيق تطوراً مشهوداً في مهنة مراجعة الحسابات، وقد أدى ذلك إلى اتجاه بعض الدول العربية لتكييف بيئتها الاقتصادية المحلية مع المعايير الدولية للمراجعة سواء للأخذ بها كما هي أو بإضافة بعض التغييرات التي لا تعتبر جوهرية نوعاً ما.

وقد أدى تطور المعايير المحاسبية في البيئة الاقتصادية الدولية إلى التقارب والمواءمة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة، إلى جانب معايير المحاسبة الوطنية لكل بلد، ومعايير المراجعة الدولية، إذ خلقت هذه المجموعة من المعايير المحاسبية إطاراً فريداً يتكون من مبادئ وقواعد تتميز بالتوحيد نتيجة للإصلاحات المتتالية للسلطات الرقابية والتنظيمية (Toudas, 2018: 15).

هنا ظهرت الحاجة الملحة لتنظيم المهنة على المستوى الدولي مع اختلاف البيئات للدول كافة سواء العربية أو الأجنبية، ويمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المهنة دولياً (الأسعد، ٢٠١٣: ٢٦٣):

- الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطوير المهنة: وذلك باستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة في الدول المختلفة؛

- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة: ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً. ولدراسة اختلاف البيئات في سبيل الحصول على توافق للهيئات المحلية والدولية وجب علينا معرفة مقومات هذا التوافق، إذ أن المشكلة الأساسية التي تعاني منها المعايير الدولية، والتي تنعكس سلباً على عنصر التوافق، تتمثل في كثرة ما تحويه من بدائل يسمح بإتباعها في مجال تطبيق كل من قواعد القياس والإفصاح، وهكذا وجدت مهنة المحاسبة والمراجعة بين نقيضين، فمن جانب يفترض فيها باعتبارها لغة الأعمال أن تطور معاييرها المتبعة في مجال القياس والإفصاح في اتجاه يزيد من مستوى التناسق بين تطبيقاتها على المستوى العالمي، وذلك بقصد تحسين مصداقية البيانات المالية المعدة بموجب هذه المعايير وزيادة قابليتها للمقارنة، ولكنها من جانب آخر تعاني من ظاهرة التنوع والاختلاف السائد حالياً بين الممارسات المهنية في الدول المختلفة، مما يقف حائلاً دون قيامها بدورها المطلوب، كنظام للمعلومات يتخطى النطاق الإقليمي إلى النطاق الدولي.

## ٣-١ مقومات التوافق البيئي للهيئات المحلية مع الهيئات الدولية لمراجعة الحسابات:

- ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوفر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي (جبار، ٢٠١٦: ١٩٥):
- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية، منظمة البورصات العالمية وغيرها؛
  - تكييف القوانين التشريعات وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات عديدة كالصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها، والمقصود بالتكييف المهني التدريب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية، ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير؛
  - أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتضح دور الدولة في التنظيم والتنسيق وليس في القيادة والتوجيه والسيطرة والملكية.

أوضح (Nnadi and Soobaroyen, 2015: 230)، (Tawiah and Boolaky, 2019: 574) بأن الشركات في اقتصاديات البلدان النامية تختلف من حيث اختلاف بيئة أعمالها إلى ثلاثة عناصر وهي ملكية المشروع، التمويل وهيكل الإدارة مقارنة بتلك الموجودة في البلدان المتقدمة، فالملكية في معظم الدول النامية تهيمن عليها التكتلات والممتلكات الداخلية، وأصحاب القلة الخارجيين ليسوا مشاركين نشطاء في عملية التبادلات التجارية، وتعتمد معظم الشركات على التمويل خارج البورصة (سوق رأس المال) المحلية للبلدان النامية، كما أن هيكلية الإدارة هي التي تتحكم بمدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة ويختلف مستوى الامتثال لها من دولة لأخرى، ويمثل الشكل التالي معايير اختلاف البيئات التي تسعى لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية:

الشكل رقم (٢-١٤): معايير اختلاف البيئات لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

وأثار (Tawiah and Boolaky, 2019: 575) نقطة جديدة على مستوى البحوث الأكاديمية ألا وهي جانب المواءمة مع مرور الوقت، إذ أثبت بأن الامتثال والتوافق الدولي يزيد بمرور الوقت، أي أن الباحث يريد أن يصل إلى أن البلدان النامية على اختلاف بيئاتها تستطيع الوصول للتوافق الدولي مع مرور مدة زمنية معينة.

يوجد على مستوى دول الاتحاد الأوروبي أيضاً اختلافات بين بيئات التقارير التي تواجهها الشركات العاملة في كل من بريطانيا وإيطاليا وإيرلندا، على سبيل المثال، وهذه الاختلافات تساعد في تفسير التطبيق غير الملزم للمعايير الدولية عبر هذه الدول، والجدول التالي يلخص اختلاف البيئة التي يُصدر فيها التقرير المالي :

الجدول رقم: (٢-٢) ملخص اختلاف بيئة التقارير المالية في بريطانيا، إيطاليا، إيرلندا

الموضوع	بريطانيا	إيطاليا	إيرلندا
المصادر الرئيسية للتنظيم (Major Sources of Regulation)	* قانون الشركات * المعايير المحاسبية * متطلبات أسواق رأس المال * سلطات (هيئة) الخدمات المالية	* قانون الشركات * المعايير المحاسبية * متطلبات أسواق رأس المال * مكتب مدير الشركات الحكومية	* قانون الشركات * المعايير المحاسبية * متطلبات أسواق رأس المال * مكتب مدير الشركات الحكومية
النظام القانوني (Legal System)	* القانون العام	* القانون المدني	* القانون العام
المستخدمين الرئيسيين للتقرير السنوي (Main users of annual report)	* المستثمرون	* الدائنون	* المستثمرون
أساس المحاسبة (Basis of accounting)	* هيمنة مبدأ الحيطة والحذر	* هيمنة أساس الاستحقاق	* هيمنة أساس الاستحقاق
الاقتصاد وهيكل السوق (Economy & market structure)	* الاقتصاد المفتوح * سوق رأس المال (البورصة) * سوق رأس المال المتطور	* الاقتصاد المفتوح * سوق الأوراق المالية (البورصة) * سوق رأس المال المتطور	* الاقتصاد المفتوح * سوق رأس المال المتطور

المصدر: (ترجمة الباحثة) Dunne Theresa, Finningham Gary, Hannah Gwen, Power David, Fifield Susanne, Fox Alison, Helliari Christine & Veneziani Monica (**The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland**), published by Institute of Chartered Accountants of Scotland, T. J. International Ltd., 2008, p. 30.

يوضح الجدول السابق بأن العوامل البيئية المتمثلة في المصادر الرئيسية للتنظيم المهني، النظام القانوني، المستخدمين الرئيسيين للتقرير السنوي، الأسس المحاسبية والاقتصاد وهيكل السوق هي السبب

الرئيسي وراء التنوع المحاسبي الدولي الذي حتماً تعيه تماماً الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في شتى البلدان، وهذا التنوع يؤثر في امكانية تحقيق التوافق والمواءمة مع المعايير الدولية.

### ٢-٣ العوامل البيئية المؤثرة على التنوع المحاسبي والتوافق الدولي

في الأدبيات المحاسبية تعتبر العوامل البيئية أساساً مهماً يستخدم في شرح الاختلافات الدولية في الممارسات المحاسبية وذلك استناداً لقوة أسواق رأس المال ودرجة الهيمنة الثقافية إضافة إلى النظام السياسي والدين ودرجة التنمية المتواجدة فضلاً عن الظروف الاقتصادية وتمويل الشركات وحجم وقوة مهنة المحاسبة والمراجعة (Branson and Abu Alia, 2011: 25-26)، وقد تم تجميع العوامل البيئية في المخطط التالي:

الشكل رقم (٢-١٥): العوامل البيئية التي تؤثر على التنوع المحاسبي والتوافق الدولي



المصدر: Branson Joel, Abu Alia Muiz Jamil, (The Effect of Environmental Factors on Accounting Diversity- A Literature Review), Bedrijfskunde Journal, Vol. 31(2), March, 2011, p. 27.

توفر البيئة الاقتصادية هياكل تحدد المعلومات التي يجب أن تؤثر على التطور والانفتاح الاقتصادي وكذلك التنمية الاقتصادية والتجارة العالمية (Belkaoui and AlNajjar, 2006: 194; Baker and Barbu, 2007: 613)، إذ أن البلدان في المراحل المختلفة من التنمية الاقتصادية يكون لها ممارسات محاسبية مختلفة (Ding et al., 2007: 4)، وفي العالم العربي أكدت العديد من الدراسات على تأثير التنمية الاقتصادية على أطر الإبلاغ المالي (Al-Shammari, et al., 2008: 431) وقد شجع هذا النمو على اعتماد المعايير الدولية في الدول العربية. أما من ناحية البيئة السياسية يعتبر النظام السياسي أحد المحددات المالية للوائح الإبلاغ المالي والممارسات المحاسبية المختلفة، وتمتلك جميع الدول المتقدمة أنظمة سياسية راسخة قائمة على مستويات عالية من الديمقراطية والاستقرار السياسي وثقافة المساءلة، وينعكس ذلك على أطر أعمالهم، بينما البلدان النامية غالباً تفتقر إلى بعض أو كل هذه المميزات، والسبب المباشر في ذلك هو الأنظمة السياسية التي تكون غالباً عرضة للتغيير (Branson and Abu Alia, 2011: 28)، ويرى (حماد، ٢٠١١: ١٢٧) بأن اختلاف البيئة القانونية والضرائب لها أثر كبير على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي وفي التنظيم المهني للمحاسبة ككل، خاصة إذا كانت معدلات الضريبة مرتفعة، والتي تؤدي بالمنشآت إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض من صافي الربح، وتشكل بيئة الأعمال عنصراً بارزاً يساعد الهيئات المهنية في اتخاذ قرارات التوافق مع المعايير الدولية من حيث وجوب الفهم الشامل لبيئة الأعمال في ظل منهج المراجعة القائم على مخاطر الأعمال المستخدم في المنشأة، بحيث يقع على المراجع تقديم إجابات على الأسئلة المتعلقة ببيئة المراجعة ذاتها على المستويين الاستراتيجي والعملياتي وتقييم مخاطر الأعمال (إبراهيم، ٢٠٠٩:

(١٢)، ويمكن أن يؤثر نوع النظام القانوني بشكل كبير على الاتجاهات التنظيمية للمهنة مثل القوانين ذات الصلة مثل القانون التجاري وقانون الشركات وهذه القوانين تحدد شكل وأهداف البيانات المالية ( Ashraf and Ghani, 2005) وتحدد بيئة الأعمال إلى حد كبير شكل ومحتوى المعلومات المطلوبة، وبالتالي تساعد على تشكيل قواعد وممارسات إطار عمل التقارير المالية، وتؤثر البيئة المهنية على التوافق الدولي للمعايير وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ويمكن قياس ذلك من خلال كفاية المعايير الدولية، أهمية الهيئات المهنية المحلية ومشاركتها بنشاط في تطوير وظائف المحاسبة والمراجعة، كفاية مؤهلات المراجع وتوفر الدعم القانوني والتنظيمي ( Branson and Abu Alia, 2011:29).

تناولت العديد من البحوث والأدبيات السابقة العلاقة بين البيئة الثقافية وإمكانية التوافق مع المعايير الدولية وعرف ( Hofstede, 1984: 83) الثقافة بأنها البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة أو مجتمع عن الآخرين، كما سلط الضوء على أربعة أبعاد للاختلافات الدولية في القيم الثقافية المتعلقة ببيئة إطار التقارير المالية للبلد وهي القيم القوية مقابل القيم الضعيفة، قيم متقاربة وأخرى متباعدة، قيم يقينية وقيم عدم يقين أو القيم الفردية مقابل الجماعية وقيم الذكور مقابل قيم الإناث وقد أكدت بحوث أخرى بتأثير الثقافة على نجاح المحاسبة الدولية والمواءمة مع المعايير الدولية، إذ أن الأنظمة الثقافية تؤثر على كيفية إدراك الناس للمواقف وتنظيم المؤسسات ( Zeghal and Mhedhbi, 2006: 376; Baker and Barbu, 2007: 609; Perumpral et al., 2009: 107) وتمثل الديانة عنصراً ثقافياً رئيسياً يؤثر على التقارير المالية، ويعد الدين الإسلامي في الدول الإسلامية محركاً أساسياً للأخلاق التجارية، كما تخضع المعاملات التجارية للشريعة الإسلامية، وهذا بدوره يؤثر على مستوى التوافق والمواءمة مع المعايير الدولية ( Karim, 2001: 171)، وإن للبيئة التعليمية تأثيراً واضحاً على التوافق الدولي فكلما كان مستوى نظام التعليم أكثر تطوراً، كلما ازدهرت المهن الأخرى بما في ذلك مهنتي المحاسبة والمراجعة، ويُقاس مستوى التعليم بمعدل معرفة المحاسبين بالقضايا العملية والأكاديمية ذات الصلة والتعليم الجامعي إذ أن توافر النظام التعليمي العالي الجودة شرط أساسي لاعتماد المعايير الدولية ( Chand and Patel, 2008: 118)، ولا يتأثر التوافق الدولي فقط بالبيئة المحلية بل تساهم البيئة الدولية بشكل كبير في تشكيل المعايير المحلية وأطر الإبلاغ المالي خاصة في البلدان النامية، ويمكن تطوير المعايير المحلية لأي دولة بالمشاركة الفاعلة بين الهيئات المحلية وهيئات المجتمع الدولي. استنتجت الباحثة بأن التحديات الرئيسية التي تواجه البيئات المختلفة في سبيل إنفاذ المعايير الدولية خاصة في البلدان النامية تتطلب من الحكومات والهيئات المهنية معاً دراسة حقيقية وناقدة للوصول إلى الإصلاحات اللازمة للهيكل التنظيمية والقانونية والاقتصادية وتكييف الثقافة المحلية مع الأجنبية عن طريق التدريب والتعليم في الجامعات، والمطالبة بمزيد من المساءلة والمشاركة السياسية، وتعزيز التعاون المشترك للجهات التنظيمية والمحاسبية المختلفة من سياسيين وصانعي القوانين والمحليين والهيئات المهنية المحاسبية والسلطات الضريبية ومنظمي أسواق رأس المال وأكاديمي الجامعات والخبراء المهنيين.

## ٣-٣ النظم المحاسبية كعامل بيئي مؤثر على توافق الهيئات المحلية والدولية

صُنفت أنظمة المحاسبة الوطنية بناءً على خصائص التقارير المالية الأساسية، وتم تطوير العديد من النماذج لتحديد العوامل التي قد تفسر الاختلافات البيئية الخاصة بالتوافق الدولي ومساهمات الهيئات المهنية في ذلك إذ تطورت المحاسبة في بعض الدول استناداً إلى معايير ما يسمى بـ "مناطق التأثير" (Zones of Influence Criteria) أي خصوصية كل دولة في تطوير النظم المحاسبية، ويبدو أن تطوير النظم المحاسبية الوطنية هو أحد العوامل البيئية الهامة التي تؤثر على التوافق الدولي (Chand, et, al., 2008: 112).

الشكل رقم (٢-١٦): العوامل البيئية المؤثرة على تطور النظم المحاسبية

الثقافة Culture	النظام القانوني Legal System	ملكية المشروع Enterprise Ownership	أنشطة المشروع Enterprise Activities
النمو والتطور الاقتصادي Economic Growth & Development	النظم المحاسبية Accounting Systems		مهنيو المحاسبة Accounting Professional
الأطر المحاسبية المنظمة Accounting Regulation			الأسواق المالية وأسواق رأس المال Financial & Capital Markets
المناخ الاجتماعي Social Climate	التضخم Inflation	الضريبة Taxation	مزودو التمويل Providers of Finance

المصدر: (ترجمة الباحثة) **International Accounting and Multinational Enterprises**, Sixth edition, John Wiley & Sons Inc., 2006, p. 21

يوضح الجدول السابق مساهمة مدى تطور واختلاف النظم المحاسبية في إمكانية تحقق توافق الهيئات المحلية والهيئات الدولية من خلال العوامل المختلفة، وكان أهمها مدى توسع أنشطة المشروع والأسواق المالية والنظام القانوني، وغيرها وجميعها أسهمت في دعم وتشجيع التوافق الدولي لهذه الهيئات، ومن المفترض أنه إذا نجحت الهيئات المحلية والدولية بتقليص الاختلافات في عوامل النظم المحاسبية، كلما اقتربنا من التوافق واستخدام طرائق متشابهة وموحدة محاسبياً، وبهذا نصل إلى أن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية يتأثر ببيئة الأنظمة المحاسبية، وقد يحدث التوافق بطريقة إيجابية إذا استطاعت هذه الهيئات تخفيض الفروق بين الأنظمة المحاسبية عن طريق انسجام التطبيقات المحاسبية.

## المبحث الرابع: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني

دعت الحاجة في مجتمعنا المعاصر للاهتمام بالدور الذي يؤديه مراجع الحسابات، وذلك لمواجهة التغيرات والتحديات الحديثة في الممارسة المهنية، وقد يقع على عاتق الهيئات المهنية المنظمة للمهنة تأهيل المراجع المهني تأهيلاً يناسب المستوى الذي يجب أن تظهر عليه المهنة، وذلك عند وضع امتحانات خاصة بمراجعة الحسابات تؤهله من الالتحاق بالمهنة، ووضع برامج تدريبية لتحسين كفاءته العملية ومتابعة عمله في شركات المراجعة التي يعمل بها.

وقد أسفرت المستجدات العالمية في ميدان المراجعة عن توجيه المهتمين بهذه المهنة إلى المزيد من التمعن في استراتيجيات عملها، خاصة وأن الدور المهني لمكاتب المراجعة وفقاً للنهج الحديث للمراجعة، هو عبارة عن القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المستخدمة من طرف العميل في اتخاذ القرارات، المتعلقة بالقوائم المالية والمراجعة الداخلية والأنظمة السلوكية لأنشطة مراجع الحسابات، بالإضافة إلى دوره في مساعدة منشأة معينة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها، وتدعيماً لتعزيز دور المراجعة الخارجية في مواجهة الأزمات والاستجابة إلى التحديات المعاصرة، ومواجهة مختلف مشاكل البيئة الحالية.

تتنوع أساليب التأهيل المناسب للمراجع في بلدان العالم المختلفة إلا أنها تتفق جميعاً على ضرورة التأهيل العلمي والعملية، وهذا ما يجب أن تقوم به الهيئات المهنية للمراجعة على أكمل وجه، وقد اتخذت الهيئات المهنية الدولية طريقتين واضح المعالم في ذلك، بينما لا يزال التذبذب يحيط بهيئات المراجعة في الدول العربية.

شكل رقم (٢-١٧): استراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

وفيما يلي شرح مفصل لاستراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات المقترح من وجهة نظر الباحثة.

## المطلب الأول: آليات تأهيل مراجع الحسابات للالتحاق بالمهنة

إن مراجع الحسابات كمهني يقدم الخدمات المهنية التي يجب أن تقدم بأعلى درجة من الكفاءة والمهنية لذا فإن مهنة المراجعة تتميز ببعض الخصائص المعينة تتضمن (حافظ، ٢٠١٦: ٣٠٢):

- إتقان المهنة ويتم ذلك عن طريق التأهيل العلمي والممارسة العملية؛
  - الالتزام بالقواعد العامة للأداب والسلوك المهني لأداء الواجب نحو المجتمع بكافة فئاته؛
  - وأن يؤدي هذه الخدمة بمستوى يحظى بثقة جمهوره؛
  - الإفصاح، فمن الضرورة الامتثال للإفصاح العادل والكامل والعرض العادل، إذا كانت المبادئ المحاسبية لا ينتج عنها هذا النوع من الإفصاح، فإنه لا يمكن للمحاسبين أن يختبئوا وراء لك بل أن عليهم أن يذهبوا خلفها ويعملوا على تحقيق الوسائل اللازمة للإفصاح الكامل.
- إن أهم وسائل تفعيل استراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات في فلسطين خضوعه لامتحان تكويني يمكنه من ممارسة المهنة، على أن يكون مستوى الامتحان مقبول عالمياً، وتتابع الهيئات المهنية للمراجعة تراخيص مزولة المهنة بعد نجاح مراجع الحسابات في هذا الامتحان، ويقع على عاتقها أيضاً وضع معايير الرقابة على جودة أدائه، بالإضافة إلى إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية باستمرار.

## ١ - عضوية مراجع الحسابات في الهيئات المهنية

من المتعارف عليه أن هناك نوعان من الهيئات المهنية، أولها الهيئات التي تكون فيها العضوية إلزامية للممارسة داخل المهنة (مثل المحامين)، والثانية تلك الهيئات التي تكون فيها العضوية غير إلزامية لكنها مفيدة لأعضائها (مثل المحاسبين والمراجعين)، ويستوجب على مراجع الحسابات المهني أن يكون عضواً في الهيئات المهنية، لكن مواصفات متطلبات القبول وتحديد متطلبات العضوية المستمرة تختلف بين هيئة مهنية وأخرى بشكل كبير فعلى سبيل المثال تتضمن متطلبات الدخول إلى هيئة مهنية واحدة أكثر مما يلي (Harvey, et, al., 2014: 9):

- مؤهل جامعي مناسب؛
- شهادة الدراسات العليا؛
- الحصول على مؤهل مقدم من الهيئة المهنية؛
- فترة من الوقت كممارس (والتي قد تكون أو لا تكون تحت إشراف أو تقييم)؛
- دفع رسوم سنوية.

نص نظام ممارسة مهنة مراقبة ومراجعة الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ في المادة الثانية منه التابع للأردن، على أن تمنح إجازة ممارسة مهنة مراقبة ومراجعة الحسابات لعضو النقابة الذي سدد التزاماته تجاهها وفق الشروط الآتية (الرماحي، ٢٠٠٩: ٦٩):

أ- شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو ما يعادلها؛

ب- شهادة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات العراقية أو ما يعادلها أو كان مكتسباً حق العضوية في النقابة على أن يكون كل منهما:

- مارس أعمال المراجعة مدة لا تقل عن خمس سنوات بصورة مستمرة داخل العراق بعد حصوله على الشهادة الجامعية أو اكتساب حق العضوية في النقابة تحت إشراف مراقب لحسابات بعلم وموافقة النقابة أو في ديوان الرقابة المالية ولمجلس النقابة خفض هذه المدة إلى مدة لا تقل عن ثلاث سنوات بالنسبة لحملة الشهادات العليا في المحاسبة؛
- اجتياز الاختبارات التي تجريها الهيئة المشرفة على دراسة دبلوم مراقبة الحسابات للمراحل الدراسية المطلوبة لنيل تلك الشهادة بعد انتهاء مدة الممارسة المشار إليها في الفقرة (١) من هذا البند وللهيئة المشرفة إعفاء حملة الشهادات العليا في المحاسبة من أداء الاختبار في بعض مفردات الدراسة.

ث- أن يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملية المشار إليه سابقاً؛

ج- أن يؤدي اليمين التالية أمام نقيب المحاسبين والمراجعين : "أقسم بالله العظيم أن أحترم قواعد السلوك المهني وأتقيد بأحكامها نصاً وروحاً عند أدائي لواجباتي المهنية أو من خلال علاقتي بزملائي في المهنة والله على ما أقوله شهيد".

وفي الجزائر على سبيل المثال، من أجل الحصول على "شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والمراجعة" يتابع الطلبة التأهيل بمعهد التكوين المتخصص لمهنة المحاسبة للحصول على دورة تكوينية أولى متخصصة، وذلك لمدة سنتين، وبعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والمراجعة يمكن للطلبة المعنيين الاختيار بين شهادة محافظ الحسابات أو شهادة خبير محاسب، ويلزم الطلبة الذين اختاروا مهنة محافظ حسابات متابعة تربية مهني نظامي، وبعد إتمامه يصبح لديهم الحق في اجتياز اختبار الامتحان النهائي من أجل الحصول على شهادة محافظ الحسابات، في حين يتابع الطلبة الذين اختاروا شهادة الخبير المحاسب دورة تكوينية إضافية من التكوين المتخصص لمدة سنة إضافية، تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بالحصول على "شهادة الدراسات العليا المعمقة والمالية"، ويلزم الحاصلون على هذه الشهادة متابعة تربية مهني نظامي يخضعون بعد إتمامه لامتحان نهائي من أجل الحصول على شهادة الخبير المحاسب (يرقي، ٢٠١٧: ١٥١).

## ٢- متطلبات تنظيمية لتأهيل مراجع الحسابات

تتمتع مهنة المراجعة بالأهمية الكبيرة التي توجب على جميع منظميها الاهتمام بتطويرها من خلال الشروع في وضع متطلبات تنظيمية لتأهيل مراجع الحسابات وتحسين مستوى الأداء المهني، إذ يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية، وتنتهي النتائج المرغوبة بتحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين ومستخدمي المعلومات وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية

صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات (هندركسون، ٢٠٠٥: ١٥).

يقصد بالتأهيل المهني المحاسبي توافر قدر مناسب من المعرفة بالعلوم التي ترتبط بطبيعة عمله مع ضمان استمرار عملية التعليم بما يحقق دائماً المستوى الملائم للأداء المهني في مجال المحاسبة (أبو السعود، ٢٠١٤: ٢٢)، وتُعنى الممارسة المهنية لمهنتي المحاسبة والمراجعة بجميع ما يقوم به المحاسب والمراجع من أعمال تتعلق بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنظمات على اختلاف أنواع منظمات الأعمال، أو الجهات الحكومية، أو المنظمات غير الربحية، أو مكاتب المراجعة الخارجية، أو أي منظمات أخرى لها علاقة بمهنة المحاسبة، ولا يقتصر دور المحاسب على اعداد الموازنات والميزانيات، وادخال البيانات، بل يتعدى ذلك لتقديم القرارات المالية والمحاسبية، وتجهيز التقارير المالية والمحاسبية (العلوي، ٢٠١٢: ١٠٤).

يعتمد تطوير التأهيل المهني المحاسبي على ركائز أساسية من أهمها (الطويل ورشوان، ٢٠١٩، ٨-٧):

- بث الشعور بالحاجة إلى التطوير بين مختلف المهنيين بهدف تكوين رأي عام لتوقع التطوير والمطالبة به، ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال المؤتمرات العلمية ووسائل الإعلام المختلفة؛
- تكاثف الجهود بين كل المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية ومنظمات الأعمال، وذلك لأن تطوير التأهيل المهني لم يعد شأنًا خاصاً، وإنما هو من مسؤوليات الحكومة ومؤسسات التعليم وأساتذة الجامعات وقطاعات التجارة والصناعة بل ووسائل الإعلام أيضاً؛
- تحديد خطوات وإجراءات التطوير بشكل متدرج وبعيداً عن العفوية والتصرفات الفردية؛
- توفير الإمكانيات المادية والبشرية بالإضافة إلى الأدوات والوسائل اللازمة للتطوير؛
- استمرارية التقويم والتطوير والتحسين، وذلك من خلال المراجعة المستمرة لمحتويات المقررات المحاسبية وسياسات التدريب العملي للتحقق من ملائمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المتجددة والمتطورة؛
- إعطاء الوقت الكافي للتعرف على آثار تطوير التأهيل المهني المحاسبي إذ أن الآثار التي يحدثها التطوير لا يمكن أن تظهر فوراً، وإنما تظهر بعد فترة قد تطول أو تقصر حسب مدى عمق التطوير (رمو وإسماعيل، ٢٠١٧: ٣٩٩).

وينبغي تأهيل مراجع الحسابات على متطلبات تنظيمية مختلفة تشمل العديد من الخطوات الشائعة الاستخدام نذكر منها (INTOSAI, 2010: 14):

- إنشاء برامج للدورات التدريبية تعكس بالكامل التخصص المهني للمراجع والمهارات اللازمة له؛
- ضمان توفر المعلمين والمحاضرين في الأوقات المناسبة؛
- التدريب الرسمي، والمشاركة في الدورات التدريبية لكل طالب (مراجع حسابات)؛
- تأسيس برنامج من الخبرة العملية لكل طالب ومراجعة تجربة العمل المخطط لها مع المشرفين؛

- إعداد سجلات تدريب لكل طالب، مع توضيح ما ينبغي عليهم القيام به خلال السنة؛
- الحصول على أدلة من مسؤولي الدورة والمشرفين لإثبات أن المراجع قد أكمل الدورات المطلوبة وخبرة العمل والدراسات الخاصة، مع نتائج الاختبارات.

### ٣- التقديم لامتحانات

يتحمل المراجعون المستقلون المسؤولية الرئيسية عن أداء وظيفة مراجعة الحسابات في البيانات المنشورة للشركات المتداولة في أسواق المال والشركات الحكومية والخاصة، ونجد بأن بعض الدول لديها عدة فئات من مراجعي الحسابات الذين لديهم وظائف مختلفة، وعادة ما يتم اعتماد المراجع المستقل إما من قبل منظمة مهنية أو وكالة حكومية.

ولقد شوهدت أدوار مراجعي الحسابات تتغير بسبب التغيرات في العالم ككل، مما استدعى الأمر على المراجعين فهم أدوارهم جيداً، إذ أن الفضول في التحقق والحصول على رأي خبير هو الغرض الأساسي من المراجعة (Owolabi, et, al., 2016: 38)، والجدول التالي يوضح أهم الشهادات والتسميات التي يحصل عليها المراجع بعد تقدمه لامتحان وظيفي تنظمه الهيئة التنظيمية في بلاده:

الجدول رقم (٢-٣): تسميات شهادات مراجع الحسابات حول العالم

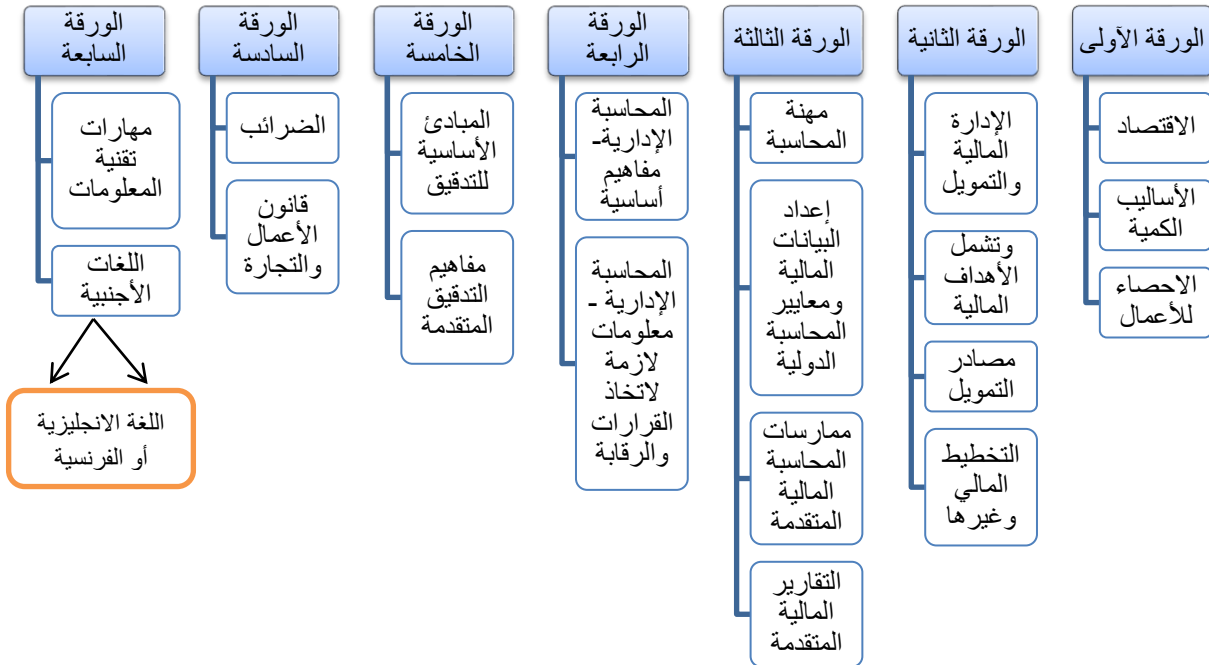
أستراليا، بليرز، السلفادور، غواتيمالا، هونج كونج، فلسطين، اليابان، كينيا، فكوريا، ماليزيا، ملاوي، ميانمار، الفلبين، سنغافورة، تايوان، ساموا الغربية والولايات المتحدة الأمريكية	<b>Certified محاسب قانوني معتمد (CPA) Public Accountant</b>
أستراليا (ACA)، جزر البهاما، برمودا، بوتسوانا، كندا، جزر كايمان، جزر القنال، قبرص، فيجي، غيانا، المجر، الهند، جامايكا، نيجيريا، ترينيداد، نيوزيلندا، بابوا غينيا الجديدة، المملكة العربية السعودية، جنوب إفريقيا (CA-SA)، سوازيلند (CA-SD)، الإمارات العربية المتحدة، المملكة المتحدة وزيمبابوي	<b>Chartered محاسب قانوني (CA) Accountants</b>
الأرجنتين، البرازيل (محاسب)، تشيلي، كولومبيا (CP Titulado)، كوستاريكا (CP Autorizado-CPA)، جمهورية الدومينيكان، إكوادور، المكسيك، بنما وبيرو	<b>Contador Publico محاسب عام (CP)</b>
فرنسا (or commissaire aux comptes)، لوكسمبورغ، السنغال والجزائر	<b>Expert محاسب خبير Comptable (EC)</b>
البحرين، جمهورية التشيك، قطر وجزر سليمان	<b>Auditors مراجع حسابات</b>
المحاسب المسجل والمستشار الإداري في جزر الأنتيل الهولندية وهولندا، (Wirtschaftsprufer) في النمسا وألمانيا، (Statautoriseret Revisor) في الدنمارك والنرويج، (Dottore Commercialista) في إيطاليا، (Revisor Official de contas) في البرتغال، (Expert Comtable & Wirtschaftsprufer) في سويسرا، (Akuntan Publik) في إندونيسيا، (محاسب قانوني) في العراق	<b>Other Titles تسميات أخرى</b>

المصدر: (ترجمة الباحثة) Hayes, R., Dassen, R. Schilder, A. and Wallage, P. (**Principles of Auditors: An Introduction to International Standards on Auditing**), Second Edition, FT Prentice Hall, Pearson Education Limited: Edinburgh, 2005, p. 18.

يوضح الجدول السابق مختلف التسميات والشهادات المعتمدة التي قد يحصل عليها مراجع الحسابات في مختلف دول العالم، وكما نعلم بأن مصدر التصديق على هذه الشهادات يأتي من طرف الهيئات والمنظمات والجمعيات المهنية الوطنية والدولية، فعلى سبيل المثال المحاسب القانوني المعتمد (CPA) هي شهادة تم تصميمها من قبل معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)، ويحتوي الامتحان المصمم لهذه الشهادة على محتوى علمي مهني منوع يضم كل ما يخص المحاسب والمراجع معاً، ومن جهة أخرى تحتل هذه الشهادة مكانة مرموقة في الأوساط المحاسبية، حيث يحظى حاملوها باحترام المجتمع المحاسبي ويحصلون على الفرصة الكاملة للتأهيل للوظائف القيادية في مجالهم.

وعلى مستوى الدول العربية نجد بأن مراجع الحسابات يمكن أن يحصل على شهادة المحاسب القانوني العربي ACPA التي يصدرها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عن طريق التعاون المستمر مع الأوساط المهنية، فقط تم عقد خمس وثلاثون اتفاقية تعاون مع العديد من الجامعات والهيئات والمنظمات التعليمية والأكاديمية بهدف تأهيل الطلبة لامتحانات التأهيل المحاسبي المهني من أجل إقامة الدورات التدريبية الخاصة المتنوعة التي تلبي الحاجات المستمرة والمتزايدة لعالم المال والأعمال، وتوفر اتفاقيات التعاون المختلفة إمكانية عقد امتحانات التأهيل المحاسبي المهني في مختلف العواصم والمدن العربية في نفس اليوم والوقت تسهياً على الطلبة وتوفيراً للوقت والجهد والتكلفة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١١: ١٧)، والشكل التالي يوضح مواضيع منهاج مؤهل (ACPA).

شكل رقم (٢-١٨): مواضيع منهاج مؤهل (ACPA)



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠) بالاعتماد على دليل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (دليل مؤهل 2011 ACPA)، جامعة كامبريدج، الامتحانات العالمية، ٢٠١١، ص. ١٨-١٩.

أما على النطاق الفلسطيني فيجب على ممارس المهنة أن يكون قد خضع لامتحان مزاوله المهنة الذي ينظم من قبل مجلس مهنة مراجعة الحسابات (Board of Auditing Profession)، أو إحدى الهيئات العاملة في قطاع غزة كنقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، ولقد وضع المجلس تعليمات بشأن الامتحانات موضحة في "دليل المتقدم لامتحان مزاوله مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين لسنة ٢٠١٩"، ويبيّن هذا الدليل أن الهدف من الامتحان هو توفير ضمانات معقولة للمجلس على أن المتقدم للحصول على رخصة مزاوله المهنة لديه المعرفة والقدرة المهنية اللازمة، ويتمتع بالصفات السلوكية الملائمة، ويمتلك الكفاءة والمهارة اللازمة للقيام بعمله والارتقاء بجودة الأداء وحماية المصالح العامة.

شكل رقم (٢-١٩): مواد الامتحان لممارس مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠) بالاعتماد على - مجلس مهنة تدقيق الحسابات (دليل المتقدم لامتحان مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)، تعليمات رقم (٢) بشأن الامتحانات، فلسطين، ٢٠١٩، ص. ٦.

وتعتبر لجنة الامتحانات التابعة لمجلس مهنة مراجعة الحسابات هي المسؤولة عن وضع الامتحان والتأكد من أن طبيعة الامتحان تغطي المبادئ النظرية والتطبيق العملي للمبادئ النظرية والتحليل والمحاسبة واتخاذ القرار، كما أنها تتنظر في التظلمات التي تقدم من الممتحنين وترد عليهم وتجري اللجنة الامتحانات على مدار يومين يحددهما المجلس على أن تعقد جميع الجلسات في الدورة الإمتحانية الواحدة خلال فترة حدها الأقصى أربعة عشر يوماً، ويتكون امتحان كل مادة من جزأين، جزء موضوعي، وجزء تحريري إنشائي، وتكون لغة الامتحان الرئيسية هي اللغة العربية وتكون مدة الامتحان موزعة في أربعة أيام كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٢-٤): توزيع الامتحان المهني لمراجع الحسابات

اليوم	الفترة الصباحية	الفترة المسائية	عدد الساعات
الأول	مراجعة الحسابات		٤
الأول		الضرائب والقوانين ذات الصلة	٣
الثاني	المحاسبة المالية		٤
الثاني		محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	٣

المصدر: مجلس مهنة تدقيق الحسابات (دليل المتقدم لامتحان مزاول مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)، تعليمات رقم (٢) بشأن الامتحانات، فلسطين، ٢٠١٩، ص. ٧.

كما وضع المجلس بأن نتائج الامتحان تعلن في مقره، وترسل نتيجة كل متقدم على عنوانه البريدي أو بواسطة البريد الإلكتروني المسجل في البيانات التي يزودها للمجلس عند تقديمه نموذج طلب التقدم للامتحان، ويتم إعلام الجمعية بأسماء الناجحين (مجلس مهنة مراجعة الحسابات، ٢٠١٩: ٩).

### المطلب الثاني: البرامج التدريبية

على الرغم من أن الهيئات المهنية تختلف اختلافاً كبيراً في المتطلبات التي تفرضها على الدخول في المهنة وتحديد التعليم والتدريب الضروريين، إلا أن هناك ميلاً واسعاً بين العديد من المهن لوضع منهجاً واضحاً يضمن مستويين، المستوى الأول هو التعليم الأولي وغالباً ما يتكون من نوع معين من برنامج درجة البكالوريوس أو الدبلوم في كلية أو جامعة، والمستوى الثاني هو التدريب المهني المحدد ويأخذ مجموعة متنوعة من الأشكال قد يكون على مستوى الجامعات والكليات أو يقتصر على عدد من المراكز الإقليمية ومؤسسة تدريب متخصصة.

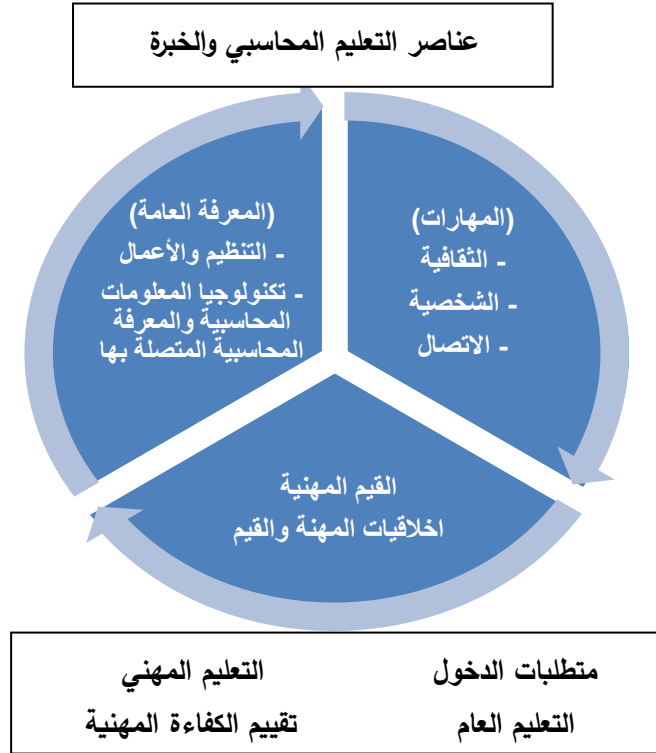
وليصبح مراجع الحسابات على درجة من الكفاءة المهنية قادر على تطوير مهاراته وقدراته وزيادة المعرفة العلمية والعملية لديه لابد له من تبني برنامج للتعليم والتدريب المهني المستمر لمواكبة الأحداث والتغيرات البيئية المحيطة بمهنة مراجعة الحسابات وقد اعتبرت كل من المعاهد والجمعيات التعليم المهني المستمر ركيزة أساسية لتطوير الكفاءة المهنية للمراجعين، ونجدها ألزمت المنتمين لها لتجديد تراخيصهم لمزاولة المهنة والالتحاق في برامج التعليم المستمر واعتبرته شرطاً أساسياً للاستمرار في مزاولة المهنة، كما وأوضحت دراسة (Okpala, 2015: 98-99) بأن معظم مراجعي الحسابات الذين لا يُحسنون التركيز يتغيبون عن التدريب الذي تنظمه معاهد المحاسبة والمراجعة مجاناً في نيجيريا.

وجدير بالذكر أن التدريب العملي يجب أن يتم من خلال جمعيات المحاسبة والمراجعة، ووفق برنامج محدد، كما يجب على هذه الجمعيات أن تصدر كتيباً يحتوي على برنامج ومراحل التدريب، وما يجب أن يمارسه المتمرن في كل مرحلة، مع مراعاة أن ترسل الجهة تقريراً دورياً عن حالة الطالب كما هو متبع

في إنجلترا، وإجراء امتحان في نهاية مدة التمرين تغلب عليه الصفة العملية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية. هذا وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين قسم خاص للتعليم المحاسبي المهني وقد تضمن هذا القسم مجموعة من الارشادات Guidelines ولعل أهمها (جمعة، ٢٠٠٠: ٥٦-٥٧):

- الارشاد رقم (٢) بخصوص التعليم المهني المستمر؛
  - الارشاد رقم (٧) بخصوص التعليم والتدريب كمتطلبات لتقنيات المحاسبة؛
  - الارشاد رقم (٩) بخصوص التعليم قبل التأهيل، وتقييم الكفاءة المهنية والخبرة المطلوبة للمحاسبين المهنيين/ "الارشادات ١، ٣، ٤، ٥، ٦، ٨" تم إدماجهم في الارشاد رقم (٩)؛
  - الارشاد رقم (١٠) بخصوص الأخلاقيات المهنية (التحديات التعليمية والتطبيق العملي)؛
  - الارشاد رقم (١١) بخصوص تكنولوجيا المعلومات في مناهج المقررات الجامعية للمحاسبة.
- والشكل التالي يوضح أهداف وهيكل التعليم والتأهيل والخبرة للمحاسب المهني وذلك كما يلي:

شكل رقم (٢-٢٠) أهداف وهيكل التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين المهنيين



المصدر: جمعة، أحمد حلمي (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات How to become a Global Accountant)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠، ص. ٥٧.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الشكل السابق وفي الفقرة (٧) من الارشاد رقم (٩) على أن التعليم والخبرة يجب أن يقوموا على أساس المعرفة والمهارات والقيم المهنية التي تمكنهم من الاستمرار في التعليم والتكيف مع التغيرات طوال حياتهم المهنية.

ويعد التعليم والتدريب المهني جانباً مهماً في توفير التعليم بعد التعليم الإلزامي في بريطانيا، إذ ترتبط نسبة كبيرة من الملتحقين بالتعليم العالي على ضرورة توفر التدريب المهني المحدد وربما كان نمو

التعليم المهني أهم ميزة لتطوير التعليم العالي في المملكة المتحدة على مدار الثلاثين عاماً الماضية، وفي جميع أنحاء العالم الغربي عموماً، ويوجد في بريطانيا أكثر من تسعين جهة مهنية مرتبطة بالدورات التي تقدمها الجامعات والكليات والمعاهد الفنية، وتم تصميم العديد من دورات التعليم العالي بالاشتراك مع الهيئات المهنية، وهناك أربعة جوانب رئيسية للدور الذي تلعبه الهيئات المهنية ويؤثر على التعليم العالي للمراجع المهني (Harvey, et, al, 2014: 11-12):

\* تحديد طبيعة التعليم والتدريب اللازمين لدخول المهنة؛

\* تقييم معرفة وكفاءة وقيم المهنيين الطامحين كشرط للدخول في المهنة؛

\* التأكد من أن مقدمي التعليم والتدريب المهنيين مناسبون؛

\* تحديد التعليم والتدريب المستمر المطلوب للممارسة المستمرة داخل المهنة.

وعليه فالهدف من برنامج التعليم المهني المستمر لمراجع الحسابات الخارجي هو تجديد معلومات المراجع ومهاراته المهنية والفنية في الموضوعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بغرض مواكبته المستجدات والمتغيرات المتسارعة في البيئة التي تمارس بها مهنته بحيث يكون قادراً على أداء مهمته بكفاءة وتحقيق معيار من أهم معايير المراجعة، وهو التأهيل المهني الكافي (جلس، ٢٠٠٨: ٨-٩)، وإن أنسب أنواع التدريب هو التدريب الذي يناسب السلوكيات المختلفة لجميع الموظفين، أي التدريب الديناميكي (Nehme and AlKhoury, 2019: 4).

ويمكن أن تلعب الهيئات المهنية دوراً مهماً في وضع معايير التطوير المهني المستمر، والمساعدة في تكوين معلمين ومدربين أكفاء في مجالهم المهني والموضوعي وطرائق التدريس إذ أن المتطلبات المهنية الحديثة تحتاج إلى الإبداع والابتكار والمزيد من المرونة والاستقلالية لممارسي المهنة (Boon and Fazaeli, 2014: 46)، وعلى الأكاديميين المشاركين في التعليم المحاسبي موازنة متطلبات التعليم العالي مع متطلبات الهيئات المهنية، والاستمرار في تقديم الخريجين المستعدين إلى السوق لأصحاب العمل المجهزين تجهيزاً كاملاً بالكفاءات اللازمة (Barac, 2013: 7).

نستنتج مما سبق أن وجود برامج التدريب والتعليم المهني المستمر لمراجع الحسابات قد أصبح ضرورة ملحة يجب على الجمعيات والمنظمات المهنية الاهتمام بوجودها وتنفيذها لما لها من فائدة على مراجع الحسابات والمجتمع واكتساباً لثقة المستفيدين أيضاً، إذ يعد دور هذه البرامج مكملاً للدور الذي تؤديه المعايير وقواعد السلوك المهني وباقي مرتكزات المهنة، خصوصاً بعد اجتياح التكنولوجيا الحديثة وبرامج نظم المعلومات التي تربعت عرش معظم الأعمال والمهن في الأسواق الدولية والمحلية.

#### ١ - مميزات وعيوب التأهيل والتدريب المهني الداخلي (داخل الوطن)

تلجأ الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات بتأهيل المراجع محلياً بتوفير عدد من البرامج والدورات التدريبية المجدولة سنوياً، وتكون إما مجانية أو مدفوعة الأجر بثمن مقبول عادةً، ولهذا التدريب العديد من المميزات، كما أن له عيوباً أيضاً سنتطرق لها تباعاً.

أ- **المميزات:** يتميز التدريب المهني داخل الوطن الذي يعمل به مراجع الحسابات بالعديد من المزايا، إذ يمكن لهذا التدريب أن يكون مجدولاً بطريقة زمنية أي أن يكون التدريب ثابتاً وملائماً لاحتياجات مراجع الحسابات، ومن ناحية أخرى يعتبر هذا التدريب الداخلي تخفيضاً لتكاليف السفر والإقامة للمتدربين أو حتى القضاء عليها، ويمكن توفير هذا التدريب بمرونة وأن يشمل الخيارات التالية (19: 2010, INTOSAI):

- برنامج تدريبي رسمي (formal training program) صممه ونفذه الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو الهيئات المنظمة للمهنة؛
- برنامج تدريبي تم شراؤه من قبل المدرب المحترف (off-the-shelf training program) ويديره هو؛
- برنامج تدريبي يناسب احتياجات المهنة (tailored program) ويديره مدرب محترف مؤهل على رأس عمله؛
- التدريب غير الرسمي (informal on-the-job training) أثناء العمل.

برأينا، لكي يكون التدريب الداخلي فعالاً ستحتاج الجهات المهنية المختصة في مراجعة الحسابات للرقابة والتأكد من امتلاكها للخبرة الفنية وإجراءات مراقبة الجودة المعمول بها، ومن المهم التأكد من أن المدربين لديهم القدرة على التدريس بفعالية، وتمكنهم من اللغة الأجنبية كاللغة الانجليزية على سبيل المثال، وسوف يمنح هذا التدريب المراجع فرصة البقاء بالقرب من أعماله وأشغاله وحتى ذويه.

ب- **العيوب:** من أبرز عيوب التأهيل والتدريب المهني الداخلي وجود خطر من تمرير أوجه القصور أو إدامة الأساليب والإجراءات القديمة التي لا تمثل أفضل الممارسات، وقد تواجه الهيئات المهنية صعوبة في العثور على موظفين يتمتعون بقدرة تدريس جيدة، وقد لا يتحصل المراجع المهني على المؤهل بجدارة، وقد لا يحضر التدريب بانتظام أو عدم شعوره بالثقة وإثارة المشكلات والصعوبات المتعلقة بالتدريب (24: 2010, INTOSAI).

إضافة لما تقدم نرى بأن أن التدريب الداخلي قد يقيد من فكر واتجاهات المراجع المهنية، فقد يركز على الممارسات العملية التي يمارسها في عمله فقط ولا يعطي أهمية للممارسات الأخرى التي لا تصادفه في عمله.

## ٢- مميزات وعيوب التأهيل والتدريب المهني الخارجي (خارج الوطن)

للتدريب المهني الخارجي العديد من المزايا خاصة إذا كان مدفوع الأجر من قبل الدولة أو الإدارات المحلية، إذ لا يتم إخراج المراجع المهني من عمله لحضور التدريب، ويعتبر التدريب المقدم من هيئة دولية مستقلة لوضع المعايير من أفضل الممارسات والإجراءات المحدثة، إذ يمتاز المدربون بالخبرة الكافية في مجال مراجعة الحسابات، وقد يوفر التدريب المهني الخارجي دعم ما بعد التأهيل ووثيقة

برنامج من قبل هيئة التدريب الخارجية، وأهم هذه الميزات على الإطلاق هو حصول المتدرب على مؤهل دولي معترف به مع شهادة دولية.

أما بالنسبة لمساوى التدريب المهني الخارجي فنجد بأن الدورة المقدمة قد لا تفي بالكامل بمتطلبات المهنة داخليا، أو قد لا تكون أجزاء الدورة التدريبية ذات صلة بنقاط الضعف عند مراجع الحسابات، أو أن توقيت هذه الدورة غير مناسب وغير مريح، بالإضافة إلى تكاليف السفر والإقامة للمراجع وتكاليف التدريب والرسوم والمصاريف الإضافية الأخرى (INTOSAI, 2010: 27).  
ونجد أنه على الرغم من إمكانية تحصل المراجع على تدريب عالي المستوى، إلا أنه من أخطر مساوى التدريب الخارجي هو احتمال مغادرة مراجع الحسابات المؤهل مهنيًا إذا أمكنهم الحصول على الشهادات الدولية والعمل بأجر إضافي خارج البلاد.

### المطلب الثالث: آلية متابعة عمل المراجع في شركات المراجعة

تتم عملية تأهيل ومتابعة مراجع الحسابات في السنوات الأولى بعد حصوله على تعليم وخبرة ملائمين لمزاولة المهنة، لكن السؤال الذي يطرح نفسه في هذه المرحلة هل يوجد اعتبارات يأخذها مراجع الحسابات في تحقيق الامتثال للقوانين والتشريعات؟

والجواب هنا واضح فمراجع الحسابات لن يكون مسؤولاً طبعاً عن منع عدم الامتثال للقوانين والتشريعات، ومع ذلك، فإن إجراء المراجعة قد يكون بمثابة رادع، وتخضع عملية مراجعة الحسابات لخطر لا مفر منه يتمثل في عدم اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وعلى الرغم من أن عملية المراجعة قد تم تخطيطها وتنفيذها وفقاً لمعايير وإجراءات المراجعة المقبولة عموماً فهناك عوامل تؤدي لزيادة خطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عدم الامتثال للقوانين واللوائح مثل ( Balwani, 2012: 107):

- وجود القوانين واللوائح المتعلقة بالجوانب التشغيلية للكيان أو المؤسسة محل المراجعة والتي ليس لها تأثير مادي على البيانات المالية ولا يتم التقاطها من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية؛
  - القيود الكامنة في أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية وإجراءات الاختبار؛
  - الإقناع وليس الطبيعة الحاسمة لأدلة المراجعة؛
  - التصميمات المتعمدة، مثل التواطؤ أو التزوير أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة العليا للضوابط أو التحريفات المتعمدة المقدمة للمراجع لإخفاء عدم الامتثال.
- وفي حقبة ما بعد انزون، تمت مراقبة مهنة المراجعة عن كثب من قبل المنظمين كجزء من الآلية الخارجية لحوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم وذلك لتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة للعملاء، وتدعم العديد من الدراسات السابقة فكرة وجود المعايير وحدها لا تكفي للحفاظ على جودة المراجعة وتحسينها، وضرورة الإشراف من قبل طرف خارجي مستقل في الهيكل قادر على توفير التأهيل اللازم لمراجع الحسابات (Sanusi, et, al., 2014).

والمتوقع من الهيئات المهنية أن تزيد من الجانب الردعي لمراجع الحسابات في حال مخالفة أي قوانين أو تشريعات للمهنة، وهذا ما أشارت له المواد (٢٩، ٢٨، ٢٧، ٢٦، ٢٥) من قانون ٢٠٠٤ في الفصل السابع والذي يخص التأديب والعقوبات.

### ١- مراقبة مدى التزام المراجع بقواعد السلوك المهني المطبقة

إن من أهم الوسائل الهادفة إلى نهضة البلاد اقتصادياً ومالياً هو وجود مراجع حسابات مهني، وبذلك حاول المشرع في معظم أنحاء العالم، وكذلك المنظمات المهنية نفسها وضع دستور سلوكي يحكم تصرف مراجع الحسابات، ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها يطلق عليها عادة قواعد السلوك المهني (Professional Ethics) أو مبادئ وآداب المهنة، وتهدف هذه القواعد إلى تحقيق أغراض عدة، وتكاد تكون الأغراض التالية أهمها لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني (كافي، ٢٠١٤: ٨٣-٨٤):

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛
  - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
  - تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبادئ الكفاية والتأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياد مراجع الحسابات في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة؛
  - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.
- وأصبحت المكانة التي تحتلها مهنة مراجعة الحسابات اليوم في عالم الأعمال والاقتصاد مكانة رفيعة جداً، حتى أن مراجعي الحسابات الذين يتولون تنفيذ هذه المهمة أصبحوا يشكلون الدعامة الأساسية في نهضة الدولة مالياً واقتصادياً، لذلك أخذ المقنن بالتعاون مع المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بوضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المراجعين ويحدد لهم مبادئ ومعايير يسيرون عليها، وسميت بقواعد السلوك المهني (بولحبال، ٢٠١٨: ٣١).

### ٢- أشكال قواعد السلوك المهني:

إن الباحث في قواعد السلوك المهني يجدها عدة أنواع تبعاً للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، وفيما يلي أهم هذه الأنواع (عبد الله، ٢٠١٦: ٣٤-٣٥):

أولاً- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها: ويمكننا أن نجد نوعين متباينين هما:

أ- قواعد قانونية **Statutory** والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أ، التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.

ب- قواعد تنظيمية **Professional** والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بأداب وقواعد سلوك المهنة.

ثانياً- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: ويمكننا أن نتبين نوعين متميزين من قواعد آداب السلوك المهني هما:

أ- قواعد مكتوبة **Written** وهي تلك المثبتة كتابة سواء أكانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في البلد أم كانت نطوقاً أو نشرات من المنظمة المهنية.

ب- قواعد عرفية **Conventional** والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون والمحاسبون ويلتزمون بإتباعها والتمسك لها واحترامها، ويعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب التقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون ما حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

وأصدر الاتحاد الدولي معايير ارشادية للسلوك المهني الذي يجب على الأعضاء الممارسين الالتزام بها من أجل رفعة شأن المهنة وتعزيز وجودها ومصداقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي، ولعل المرونة التي اتسمت بها هذه المعايير، جعل مسألة التباين أقل أهمية، ومن أجل تحقيق الأهداف المشار إليها فيجب تنفيذ المبادئ والقواعد والمعايير التي يجب على الأعضاء الممارسين القيام بها وهي (جربوع، ٢٠٠٠: ٢١٧-٢١٨):

- الاستقامة: على مراجع الحسابات المستقل أن يكون مستقيماً ومخلصاً أثناء تأديته لعمله؛
  - الاستقلال والموضوعية: يجب على المراجع أن يكون موضوعياً وعادلاً ولا يسمح لأي تأثير أن يغير من طبيعة ما يقوم به، على أن لا يسمح لأي مؤثر خارجي أن يبعده عن موضوعيته؛
  - الكفاءة والعباية المهنية: على المراجع الخارجي المستقل ألا يقبل أي عملية لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه القيام بها بكفاءة مهنية معقولة ومناسبة؛
  - السلوك المهني: على المراجع أن يتصرف في تعامله مع ما يتوافق من السمعة الجيدة والتي تتمتع بها المهنة، وأن يبتعد عن أي سلوك قد يؤثر على سمعة وكرامة المهنة والعاملين فيها؛
  - المعايير الفنية العامة: على المراجع أن يقوم بعمله المهني وفقاً للمعايير المهنية لمراجعة الحسابات والمعتمدة من قبل الهيئات المهنية بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه.
- انطلاقاً مما سبق يمكن اعتبار قواعد السلوك المهني مبادئ مثالية وجب على مراجع الحسابات التقيد بها، والعمل بما جاء فيها، وذلك لجعل مهنة المراجعة مستمرة و متماسكة، وضبط السلوك المهني للمراجع وتحسين الخدمات المهنية التي يقدمها.

## خلاصة الفصل الثاني

تعد الهيئات والجمعيات والمنظمات المهنية الجهة المسؤولة عن تنظيم شؤون المهنة ووضع متطلباتها التنظيمية من قواعد وآداب وواجبات يجب على المراجع المهني الالتزام بها، ويتم إنشاؤها من قبل الحكومات، ومن أهم الهيئات المهنية الدولية التي ساهمت في تطوير مهنة المراجعة كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، إضافة إلى عدد آخر من المنظمات المهنية الإقليمية كالمجمع العربي للمحاسبين القانونيين والذي اكتسب مكانة كبرى في الأوساط المهنية، والهيئات الإقليمية الأوروبية التابعة للمنظمة الأوروبية لهيئات المراجعة العليا، كما ركزت هذه المجمعات المهنية بتوفير لجان ذات مهام مختلفة، أما الهيئات المحلية الفلسطينية فتتخصص في مجلس مهنة مراجعة الحسابات، نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية وجمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية والتي تعمل جميعها تحت إطار قوانين تنظيم المهنة وكان آخرها قانون مزاول مهنة المراجعة في فلسطين رقم (٩) لعام ٢٠٠٤، وحديثاً في ٢٠١٣ التعليمات الصادرة بشأن الإدارة والمراجعة في شركات الأوراق المالية.

وتحدث هذا الفصل عن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من خلال تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، وتتضمن عملية التوافق تطوير المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المحلية إن وجدت بما يجعل الممارسات العملية ضمن هيكل منهجي متناسق، ويحقق التوافق قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة في بلدان مختلفة، أما معيقاته فتعتمد على مجموعة من العوامل التاريخية، الاقتصادية، السياسية، التنظيمية والتطور المحاسبي على المستوى المحلي، وتحتاج البيئة الفلسطينية لتحقيق هذه التوافق إلى صياغة وتحديث معايير المراجعة المعمول بها وتفعيل دور اللجان التابعة لهيئات المهنية ودراسة البيئات المختلفة.

كما تطرقنا إلى آليات تأهيل مراجع الحسابات المهني، إذ يقع على عاتق الهيئات المنظمة للمهنة تأهيله بما يتناسب مع المستوى الذي يجب أن تظهر عليه المهنة، وذلك من خلال وضع استراتيجيات تؤهله من الالتحاق بالمهنة كالتأهيل المهني ومشاركته في برامج للدورات التدريبية للتحسين من كفاءته العملية، ومتابعة عمله في شركات المراجعة التي يعمل بها، ومراقبة مدى التزامه بقواعد السلوك المهني، من أجل تعزيز دور المراجعة الخارجية في مواجهة الأزمات والاستجابة للتحديات المعاصرة ومواجهة مختلف المشاكل المحاسبية الحالية.

## الفصل الثالث

آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل  
الهيئات المهنية والمشكلات المعاصرة

ويتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : معايير المراجعة الدولية بين التطبيق الفعلي والتبني

المبحث الثاني: المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات

المبحث الثالث: معوقات تطوير مهنة التدقيق في فلسطين

المبحث الرابع: تذييل الصعوبات التي تواجهها  
مهنة تدقيق الحسابات

## الفصل الثالث: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية والمشكلات المعاصرة

### تمهيد

إن الدخول إلى مهنة مراجعة الحسابات في سياقٍ دوليٍّ، يتطلب منا ضبطاً للمعايير المهنية المصاغة من قبل الهيئات المختلفة والتعامل مع التغيير المستمر في هذه المعايير بما يتماشى مع البيئة المعولمة التي توفر فيها المهنة خدماتها، ويتطلب من الدول التي تطبق معايير المراجعة الدولية أو تتبناها سواءً جزئياً أو كلياً أن تنسق المتطلبات القانونية للتدريب والتعليم وغيرها للوصول إلى المستوى الدولي المطلوب، وقد سعت الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية إلى تشجيع تبني معايير المراجعة الدولية لتحقيق التوافق الدولي، وإزالة الغموض عن مستخدمي القوائم المالية، لذلك فنجاح تبني الدول العربية على سبيل المثال يعتمد على مراعاة البيئة التي ستطبق فيها هذه المعايير.

وتتأسس الأهداف الهامة لضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المختلفة من خلال ملاءمة عدة عوامل داخلية وخارجية كالعوامل الثقافية في الدول النامية إذ أن معظم هذه الدول التي تبنت اعتماد المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الدولية للمحاسبة بالرغم من معرفة أن جذور تأسيس هذه المعايير ينتمي ويلائم الدول المتقدمة تطبقها في معاملاتها المحاسبية، ومن هنا اتضح إلى العن العديد من المشكلات المعاصرة التي تدرج تحت التنظيم القانوني للمهنة واستخدام التكنولوجيا والمنافسة بين مكاتب المراجعة وغيرها.

## المبحث الأول: معايير المراجعة الدولية بين التطبيق الفعلي والتبني

قد عملت الشركات المتنامية بمنطقة الشرق الأوسط في مختلف الصناعات، على تطبيق معايير المراجعة الدولية بغض النظر عن الاختلافات الاجتماعية والثقافية (Hussain et al., 2002: 357)، وتتخذ بلدان الشرق الأوسط ودول الخليج العربي آلية تطبيقية لمعايير المحاسبة الدولية والإطار الدولي من بينها دول المشرق العربي والتي تطبق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة منذ عام ٢٠٠٢ (Jizi, Nehme and El Hout, 2017: 4)، وتتوافق المملكة العربية السعودية حالياً مع المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية التي تم اقرارها بواسطة هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتمتثل الكويت والإمارات العربية المتحدة أيضاً لمعايير المراجعة الدولية.

ويساهم التطبيق الفعلي لمعايير المراجعة الدولية (ISA) في جذب المستثمر الأجنبي للعديد من الدول التي تتطلع لزيادة انفتاح أسواقها واقتصادها، كما أن التركيز على استخدام هذه المعايير يعزز مكانة مراجعي الحسابات في المنافسة على المسرح العالمي مما يفتح طريقهم إلى المراجعة الدولية.

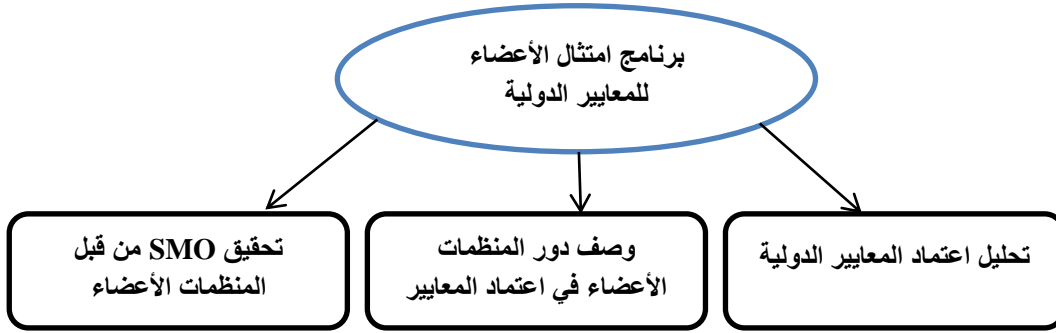
## المطلب الأول- موقف الهيئات المهنية من تبني المعايير الدولية للمراجعة

شجعت العديد من المنظمات المهنية على تبني المعايير الدولية للمراجعة، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لتكون هذه المعايير المرجعية الأساسية لعمل المراجع. ويُعد استخدام معايير واضحة ومقبولة دولياً لنشاط المراجعة تعزيراً لمبدأ "الشفافية" المالية للشركات (Tussibayeva, et, al., 2017: 2)، إذ أن عملية تبني المعايير الدولية للمراجعة تنتج ممارسات أفضل لمزاوي المهنة، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بمجموعة واسعة من الأنشطة الحديثة التي انتقلت من مرحلة تطوير المناهج الدراسية إلى إنتاج المواد التعليمية، ووضع ترتيبات التعليم، وتسليم الفحص، ومتطلبات الخبرة العملية من خلال مراجعة معايير التعليم العالمية المنقحة لعام ٢٠١٦ - IES- International Education Standards، ما استدعى العديد من الجامعات الدولية ومقدمي التدريب لضبط برامجهم التعليمية وفقاً للتغيرات الجديدة، كما أكد الاتحاد بأن البيئة التنظيمية الحالية بحاجة إلى ضمان وإثبات جودة الخدمات التي يقدمها المراجعون، وعليه قام الاتحاد بإنشاء أنظمة مراجعة ضمان الجودة وتشغيلها بفعالية (IFAC, 2017: 18).

وقد حلل الاتحاد الدولي للمحاسبين حالة تبني المعايير الدولية للمراجعة ووضح دور الأعضاء المنتسبين في ذلك، ووضع الاتحاد برنامجاً يتضمن معلومات عن امتثال الأعضاء للمعايير الدولية من خلال مجموعة من البيانات المنشورة على موقع (IFAC) التي غطت ١٠٤ منظمة عضو في الفترة ٢٠١٦-٢٠١٧، وأكد التقرير الذي توصل إليه الاتحاد بأن اعتماد تطبيق المعايير الدولية يتطلب المزيد من الدعم الوطني والإقليمي والعالمي، وأن تبذل الهيئات المنتسبة للاتحاد قصارى جهدها للتقدم في اعتماد ودعم وتنفيذ المعايير الدولية، فضلاً عن انشاء أنظمة مراجعة ضمان الجودة ذات الصلة وآليات

التنفيذ، كما على الهيئات المنظمة للمهنة أن تتقاسم مسؤولية تبني المعايير الدولية مع أصحاب المصلحة مثل الحكومة وسلطات الرقابة على مراجعة الحسابات ومنظمي السوق المالي ومنظمات المحاسبة المهنية الأخرى و/أو المجتمعات الاقتصادية الإقليمية، ويوضح الشكل التالي آلية تنفيذ البرنامج الذي وضحة الاتحاد الدولي لتبني المعايير الدولية:

الشكل رقم (٣-١): برنامج امتثال الأعضاء للمعايير الدولية



المصدر: اعداد وتلخيص الباحثة بالاعتماد على - IFAC, (International Standards: 2017 Global Status Report), report published by IFAC, 2017, p. 17-19

والواضح من الشكل السابق أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يسعى إلى تقييم جميع الهيئات والمنظمات المهنية الأعضاء من ناحية اعتماد المعايير الدولية، ووضع دور واضح للهيئات الأعضاء في المساهمة بتبني هذه المعايير، وتم تحقيق ذلك في المنظمات الصغرى والمتوسطة (SMO's)، لما تواجهه هذه المنظمات من تحديات وعوائق تنظيمية، وموارد محدودة.

## ١- متطلبات القبول وتحقيق التوافق الدولي

تختلف متطلبات القبول والتوافق الدولي من عدة نواحي كالمهارات والتدريبات والخبرات العملية والاختبارات الموضوعية، ولمزيد من التوضيح تم الاستعانة بالجدول التالي لمقارنة لمتطلبات القبول وتحقيق التوافق في المهنة بين الدول، وذلك في إطار برنامج الامتثال (قبول التوافق الدولي للمعايير) لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وشركائها.

الجدول رقم (٣-١): مقارنة متطلبات القبول

الدول	المهارات المطلوبة	التدريب النظري	التدريب العملي	هل هناك مدرب خبرة عملية؟	الاختبار
ألمانيا	على الخط مع IES	الجامعات	٣ سنوات	يوجد مدرب	امتحان كتابي وشفوي كل ٦ شهور
كندا	تريد تقديم IES و IEPS	الجامعات والمؤسسات	٣ سنوات، سنتين مستوى عالي	تريد تقديم مرشدين	امتحان كتابي كل ٦ شهور (يتبع 6 IES)
الصين	تسعى لتقديم IES	لا تدريب محدد	سنتين مع شركة مراجعة صينية	مدرب معتمد، لا رقابة أو متابعة	امتحان سنوي
اسبانيا	لا تتبع IES	الجامعات و/أو المؤسسات	٣ سنوات، ٢ مع المراجع	لا يوجد	امتحان كتابي ليس له مدة محددة
أمريكا	تتبع IES	الجامعات	سنة أو ٢ مع الممارسة	لا يوجد	امتحان كتابي
فرنسا	تسعى لتقديم IES	الجامعات معا مع وزارة التعليم و CSOEC CNCC	٣ سنوات (٢ مع المراجع) اكتساب خبرة متنوعة	مدربين معتمدين (مرخصين)	امتحان سنوي كتابي وشفوي
ايرلندا	تتم مراجعة المناهج وفقا ل IES	الجامعات و/أو المؤسسات	٣ سنوات في مجال محدد	مدرب يقيم النشاطات ويقدمها للمؤسسات	امتحان كتابي سنوي
ايطاليا	IES تُؤخذ في الحسبان	الجامعات معا مع المؤسسات	٣ سنوات	لا يوجد	امتحان كتابي وشفوي سنوياً

اليابان	تتبع IES	دورة بواسطة المؤسسات للذين يجتازون امتحان CPA	على الأقل سنتين في شركة مراجعة	لا يوجد	سنوياً
بريطانيا	تتبع IES	الجامعات والهيئات التعليمية الخاصة	غير محدد	مدرب يسجل ويقيم النشاطات ويقدم تقرير للمؤسسة	امتحان كتابي كل ٦ شهور - دراسات الحالة

المصدر: Garcia-Benau, Maria & Zorio, Ana (**Entry Requirement to the auditing profession: A need for harmonization**), International Network of Business and Management, Glob Bus Perspect, February, 2013, p. 129-130.

تم اختصار المصطلحين التاليين في الجدول السابق:

\* IES: International Education Statement - قائمة التعليم الدولي.

\* IEPS: International Education Practice Statement - قائمة ممارسات التعليم الدولي.

ولمزيد من التوضيح تتضمن قائمة التعليم الدولي (IES) ما يلي:

- IES 1 : متطلبات القبول لبرنامج تعليم المحاسبة المهنية
- IES 2 : محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية
- IES 3 : المهارات المهنية والتعليم العام
- IES 4 : القيم المهنية والأخلاقيات
- IES 5 : متطلبات الخبرة العملية
- IES 6 : تقييم القدرات المهنية والكفاءة
- IES 7 : التطوير المهني المستمر: برنامج التعلم مدى الحياة والتطوير المستمر
- IES 8 : متطلبات الكفاءة لمحترفي المراجعة

أما قائمة ممارسات التعليم الدولي فتتضمن :

- IEPS 1 : مقاربات لتطوير القيم المهنية والأخلاق والمواقف والحفاظ عليها
- IEPS 2 : تكنولوجيا المعلومات للمحاسبين المحترفين
- IEPS 3 : متطلبات الخبرة العملية - التطوير المهني الأولي للمحاسبين المحترفين

نستنتج من الجدول السابق بأن هناك دعماً قوياً من المنظمات الدولية وتحديدًا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نحو التوافق والمواءمة الدولية للمعايير الدولية من خلال التدريب الأولي وتعليم مراجع الحسابات ليصبح مراجع قانوني عالمي، ويتضح بأن الاتحاد الأوروبي يلتزم التزاماً واضحاً بمعايير المراجعة الدولية، أما إذا كان تدريب المراجع وتعليمه لم ينسجم مع متطلبات التوافق، هنا يتم التعامل مع التدريب النظري وسنوات الخبرة العملية وامتحان الكفاءة من قبل لوائح الدول الأعضاء في هذا المجال كما هو موضح بالجدول، كما يحظى التدريب النظري لدخول المهنة بتقدير كبير في جميع البلدان

باستثناء الصين، وتكون الجامعات مسؤولة عن هذا التعليم، وعادةً ما يكون في شكل درجة الماجستير، كما تم التأكيد في الجدول على دور وزارة التعليم والشركات المهنية والهيئات التنظيمية أيضاً في هذا المجال، أما على مستوى الامتحانات فيتم اختبار القبول أو الامتحان على أساس منتظم في الدول المذكورة في الجدول، ولا شك أن هذا التقارب في المعايير الدولية واعتمادها من هذه الدول سوف يوفر عمليات مراجعة عالية الجودة في الأسواق العالمية والمُضي قدماً نحو أهداف المصلحة العامة.

## ٢- مميزات تطبيق معايير المراجعة الدولية

وقد حظيت المعايير الدولية للمراجعة على العديد من الميزات التي تنطوي على السهولة الكبيرة التي ستولد بالتواصل المالي بين الدول إذ يمكن اعتمادها كأساس للتخطيط الاقتصادي إضافة إلى أنها تخلق تنافساً دولياً بتوحيد تطبيق القواعد والأسس والمعايير والإجراءات المحاسبية (مشكور، ٢٠٢١، ١٣)، وترى العديد من الهيئات المهنية بأن تبني تطبيق معايير المراجعة الدولية إقليمياً وعربياً ينطوي على العديد من المزايا (الشمري، ١٩٩٤: ٣٦):

أ- توفير الوقت والجهد والتكاليف اللازمة لإصدار معايير قطرية خاصة بالدول التي لا تمتلك تلك المعايير؛

ب- الأخذ بالمعايير الدولية يدفع المنشآت المحلية بقوة إلى الأسواق العالمية حيث أن البيانات المالية المنشورة والمعدة وفق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة وفق معايير المراجعة الدولية تمتلك مجموعة من العناصر الإيجابية أهمها المصدقية والقبول والقابلية للمقارنة مما سيعمق الثقة بهذه البيانات وسيعطي المنشآت قدرة أكبر على المنافسة في الأسواق العالمية؛

ت- تشكل معايير المراجعة الدولية التي صدرت إطاراً متكاملاً لمهنة مراجعة الحسابات أكثر شمولية من جميع المعايير القطرية وهذا يلبي حاجة جميع المهنيين في العالم المختلفة؛

ث- تتميز معايير المراجعة الدولية بالمرونة وذلك من خلال عملية مراجعة مستمرة لهذه المعايير من قبل اللجان الفرعية في اللجنة الدولية لممارسة المراجعة، وذلك بهدف التأكد من ملاءمتها للظروف الراهنة والتطورات العالمية مما يجعلها صالحة للتطبيق في دول العالم المختلفة؛

ج- يحقق تطبيق معايير المراجعة الدولية للشركات متعددة الجنسيات ميزة القبول والثقة في بياناتها المالية المنشورة والمراجعة وفقاً لهذه المعايير، كما تساعدها في طرح أسهمها في البورصات العالمية (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢٢).

وأضاف الباحثان (الخرابشة والقضاة، ٢٠١٦: ١٥) المزايا التالية والتي ظهرت من خلال تبني الأردن لمعايير المراجعة الدولية:

- إن تبني معايير المراجعة الدولية تؤدي إلى زيادة الاستثمار الأجنبي بشكل إيجابي على النمو الاقتصادي؛

- أدى تبني معايير المراجعة الدولية إلى تخفيض تكاليف ترجمة القوائم المالية من اللغة المحلية إلى لغة الشركة الأم؛

- ونتيجة تبني الأردن لمعايير المراجعة الدولية أصبح الأردن من الدول الرائدة والأولى في تبني تلك المعايير، وتعتبر هذه من أهم المزايا نتيجة توجه الاستثمار الأجنبي إليها وهذه من مزايا جذب الاستثمار الأجنبي.

وأوضحت دراسة (حولي وبن عمارة، ٢٠١٦: ١٦٣) بأن معايير المراجعة الدولية تعمل على تحقيق مجموعة من المزايا إذ يؤدي تبني هذه المعايير إلى زيادة فعالية مستوى المحاسبة والمراجعة في نفس الوقت، كما يزيد من مصداقية القوائم المالية والثقة في الاعتماد عليها من قبل ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

هذا ويحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي (حولي، ٢٠١٥: ١٣٣).

### ٣- أساليب تبني معايير المراجعة الدولية

وهناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير المراجعة الدولية نوجزها فيما يلي (بامشوش، ٢٠١٠: ٨):

- **التبني الكامل للمعايير:** تقوم بعض الدول بتبني معايير المراجعة الدولية بشكل كلي ودون إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من ٧٠ دولة قامت بتبني معايير المراجعة الدولية بصفة كاملة منها على سبيل المثال: الأردن ولبنان.

- **استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:** إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للمراجعة دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية والدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاماً بمعايير المراجعة الدولية ولا داعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

- **استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:** في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية والدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار

تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، بحيث يكون الهدف من التفسير هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند اعداد تقريره والذي يوضح فيه أن المراجعة الذي قام بها قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات مراجعة إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

يتضح من العرض السابق أن هناك ثلاثة اتجاهات لأساليب تبني معايير المراجعة الدولية وأكثرها جدلاً هو التبني الكامل للمعايير خاصة في الدول العربية التي لها قوانين مختلفة عن تلك القوانين التي سُنت في بلادها هذه المعايير، فضلاً عن الاختلاف الكبير في أسواق المال وبيئة الأعمال، أما الاتجاه الأكثر حرصاً هو استخدام المعايير الدولية للمراجعة في إعداد وتطوير معايير وطنية وفهم الاختلافات الهامة لهذا الاستخدام، وتحليل وقياس هذه الاختلافات.

### المطلب الثاني: تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية

تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية إفصاحات أكثر شمولاً من معظم المعايير المحلية أو الوطنية، كما تحتاج لمراقبة وتعزيز أقوى عندما يتم اعتمادها، وبالتالي يمكنها تقليل عدم تناسق المعلومات (El Helaly, et, al., 2020: 5)، وتؤثر لوائح ومعايير المراجعة على جودة التدقيق أيضاً، وتمكن إدارة المنشآت من الاختيار المناسب بين السياسات المحاسبية واتخاذ قرارات بشأن تقديرات الحسابات (Hosseinniakani, 2020: 18)، ومن الملاحظ أن هناك الكثير من العوامل التي تلعب دوراً هاماً في امكانية تبني المعايير الدولية للتقارير المالية، كما تختلف هذه العوامل من دولة لأخرى طبقاً لظروف كل منها، إلا أن هناك عدد من المؤشرات التي يمكن أن تبين العلاقة بين هذه العوامل وتوافق البيئة التشريعية للنظم المحاسبية في الدول العربية مع المعايير الدولية للتقارير المالية، ومن بين هذه المؤشرات مؤشر الحرية الاقتصادية، مؤشر التنافسية العالمية ومؤشر جودة بيئة الأعمال.

وقد تم تقسيم مدى تجانس البيئة التشريعية إلى ثلاث مستويات حسب المحددات التالية (بن ترديت، ٢٠١٨: ٥١):

\* **المستوى الأول:** حيث تكون معايير IFRS غير مسموح استعمالها.

\* **المستوى الثاني:** حيث تكون معايير IFRS مسموحة أو ملزمة في حالات خاصة.

\* **المستوى الثالث:** حيث تكون معايير IFRS ملزمة لكافة البنوك والشركات المدرجة في أسواق المال.

ويبين الجدول التالي توزيع مدى التزام الدول العربية مع المعايير الدولية للتقارير المالية، والتي تنقسم إلى ثلاث مستويات (غير متوافق، متوافق جزئي، وتوافق كلي).

## الجدول رقم (٣-٢): توزيع الدول العربية حسب مدى إلزام القوانين والتشريعات باستعمال IFRS

مستويات الالتزام		
IFRS غير مسموحة	IFRS مسموحة في حالات خاصة	IFRS إلزامية
• تونس	• الصومال	• الأردن
• الجزائر	• السودان	• الإمارات
• موريتانيا	• مصر	• البحرين
• جيبوتي	• ليبيا	• السعودية
• جزر القمر	• المغرب	• سوريا
		• العراق
		• عمان
		• قطر
		• الكويت
		• لبنان
		• اليمن
		• فلسطين

المصدر: بن تردايت، وليد (تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية)، صادرة عن صندوق النقد العربي، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، ٢٠١٨، ص. ٥٢.

يتبين من الجدول السابق أن أكثر من نصف عدد البلدان العربية تلزم استعمال المعايير الدولية للتقارير المالية حيث بلغ عددها ١٢ دولة من إجمالي عدد الدول العربية، بينما بلغ عدد الدول التي تسمح في حالات خاصة باستعمال المعايير الدولية للتقارير المالية ٥ دول، وكذلك الأمر بالنسبة للدول التي لا تسمح باستعمال المعايير الدولية للتقارير المالية.

وتناولت العديد من الدراسات الحديثة موضوع استراتيجيات تبني المعايير الدولية للتقارير المالية ومن بينها دراسة (Alon & Dwyer, 2016: 17)، وتم حصرها في أربعة محاور رئيسية:

- **الإحلال:** ويعني الاستغناء الكامل عن المعايير القديمة واستبدالها بمعايير جديدة.
- **التنقية:** ويقصد بها تصفية المعايير الموجودة، بمعنى تأسيس معايير جديدة ووضع ضوابط لها بجانب المعايير القديمة دون الاستغناء كلية عن الأخيرة.
- **الانتقال التدريجي:** ويحدث عندما لا تستبدل المعايير القديمة استبدالاً مطلقاً، وهذا يعني ببساطة عدم الإهمال الكلي للمعايير القديمة.
- **التحول:** ويعني إعادة ترجمة المعايير القديمة بطريقة مغايرة عما كانت عليه مع عدم استبدالها. وترى الباحثة أن الاستراتيجيات الأربعة المذكورة سابقاً تتمحور في أسلوبين وهما إما أن تأخذ البلدان المعنية بالمعايير الدولية للتقارير المالية بطريقة اختيارية متدرجة وهذا ما أوضحه مفهومي الانتقال التدريجي والتحول أو التطبيق الفوري وبطريقة إلزامية وهو ما أوضحه مفهومي الإحلال والتنقية.

## ١- عقبات تطبيق معايير المراجعة الدولية في الدول العربية

هذا وقد أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية مباشرة، كما دلت التجربة لدى بعض الدول الأفريقية التي طبقت المعايير تطبيقاً مباشراً على وجود بعض العقبات أهمها (القاضي وحمدان، ٢٠١١: ١١٣-١١٧ بتصرف):

## أ- اختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم:

يتأثر التطور المهني بعوامل اقتصادية كاتساع السوق وتوفير أسواق للأوراق المالية وتعدد شركات الأموال العادية أو القابضة والتابعة ومدى توسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية، وعوامل قانونية كوجود تشريعات ناظمة لبعض المبادئ المحاسبية أو المراجعة كقانون الشركات الإنجليزي أو الياباني... وعوامل إدارية وسياسية تختلف بين دولة وأخرى من دول العالم، وبالتالي فإن مرحلة معينة من التطور المهني تواكب بالضرورة مرحلة معينة من التطور الاقتصادي والسياسي، لذا فإن المعايير المهنية تحاول حل المشكلات العملية التي تواجه المهنة في مجتمع من المجتمعات، أما المعايير المهنية الدولية فإنها أقرب إلى منشآت مراجعة الحسابات الكبرى وتحتاج إلى اقتصاد متطور.

## ب- اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى:

يقتضي تقرير المراجع أن يلبي المتطلبات القانونية المرعية في دولة من الدول، فإذا تباينت المتطلبات القانونية مع نصوص المعايير الدولية، يجد المحاسب القانوني نفسه مضطراً لتغليب نصوص القوانين المحلية، فينص قانون التجارة السوري وقانون الشركات الأردني مثلاً على ضرورة المطابقة بين القوائم المالية ودفاتر الشركة الخاضعة للمراجعة، أما المعايير الدولية للمراجعة فتكتفي بالإشارة إلى القوائم المالية، وينص القانون الياباني على مبادئ محاسبية معينة مأخوذة بشكل عام من GAAP في أمريكا وقد يختلف عن المعايير الدولية المتطورة بشكل مستمر، ومن الطبيعي أن دول القانون العام أكثر قابلية للتطور من الدول الأخرى.

## ج- الطبيعة التوفيقية للمعايير:

ذكرنا عند الإشارة إلى كيفية إصدار المعايير الدولية أو تعديلها أنها تعمم ثم تقوم اللجنة المختصة بدراستها والتصويت عليها لتعمم إذا حصلت على نسبة ٣/٢ أو ٤/٣ وهي هنا ذات طبيعة توفيقية تراعي مصالح المنظمات المختلفة الممثلة باللجنة مما قد يحمل تجاوزاً لبعض المسائل الجوهرية، فنجد التقرير المعياري النظيف الأمريكي يشير إلى العرض العادل، بينما يشير التقرير البريطاني إلى العرض الحقيقي والعادل، ولا يخفى ما تنطوي عليه كلمة حقيقي من أهمية وحاجة إلى المزيد من الأدلة والبراهين القاطعة التي قد لا يفلح المراجع في الوصول إليها، وجاء المعيار الدولي ليقول عادل أو حقيقي وعادل.

## د- سرعة الوصول:

إذ أن عدم معرفة بعض مزاولي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة، وكثير من المعايير تصدر ويمر على صدورهما فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف

المزاولون في دول كثيرة عنها شيئاً، وقد تصل مسودات لمعايير دولية كثيرة إلى بعض المنظمات المحلية وتبقى شهوراً طويلة دون أن تبدي رأياً فيها، وعند اعتماد هذه المسودات بعد دراسة التعليقات عليها من قبل اللجنة الدولية المختصة، تبلغ المنظمة المحلية فتصنف المعيار مع المسودة حتى لا تكاد تميز بين المعيار والمسودة، بانتظار مدة من الزمن على هذا المعيار ليترجم.

#### ه- تباين مستوى التأهيل العلمي والعملية:

حيث يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى، كما يختلف نظام التدريب المهني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى، ونادراً ما نجد نظاماً لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم، مما يجعل المحاسبين الأقل خبرة وتأهيلاً يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلون، وقد يواجه المراجعون صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، وعدم قدرة منظماتهم المهنية على قيادة كافة المدققين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية والانتقال إلى المعايير الدولية.

#### و- اختلاف الظروف التاريخية:

نجد أن للظروف التاريخية التي عاشتها المهنة في كل دولة من الدول آثاراً طبعت المهنة بطابعها وجعلتها مختلفة نسبياً مع المهنة في دول أخرى، وفي الوطن العربي وبالرغم من اللغة والتقاليد والتراث وغيرها من العوامل المشتركة التي توحد بين العرب من المحيط إلى الخليج، نجد أن مهنة المراجعة وما يرتبط بها من معايير أو مبادئ المحاسبة كانت متأثرة بالتجربة التاريخية التي عاشتها كل دولة عربية، فلبان كانت شديدة التأثر بالتجربة الفرنسية، وكذلك دول المغرب العربي، أما مصر وسورية والأردن فكانت أكثر تأثراً بالتجربة الأمريكية، والعراق كانت أشد تأثراً بالتجربة الانجليزية.

ويتضح بأن عقبات تطبيق المعايير الدولية تختلف من بيئة لأخرى فمرحلة تطور المهنة في دولة متقدمة تختلف اختلافاً كبيراً عنه في دولة من الدول النامية، وذلك راجع إلى اختلاف القوانين التنظيمية وقوانين الشركات وصولاً إلى تنوع درجات التأهيل التي يمارسها مراجع الحسابات، وتعتبر تجربة فلسطين في تطبيق هذه المعايير تجربة خاصة كونها لم تتخلص بعد من الاحتلال بصورة كلية، وتأثيره التعسفي على المهن والتجارة والاقتصاد.

#### ٢- أهداف ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المختلفة

تتضمن بيئة الأعمال العالمية جميع العمليات التي تتم بين دولتين أو أكثر وهذه العمليات تتم عبر معايير عالمية مصاغة من قبل الهيئات الدولية لمراجعة الحسابات، وهذا ما ينشأ أهدافاً عدة لضرورة ضبط معايير المهنة عالمياً (9: Radebaugh, et, al., 2006)، ووجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يستخدم قنوات وعمليات اتصال أفضل للمعايير الدولية من أجل خدمة ثلاثة أهداف (EI : Helaly, et, al., 2020: 28):

- استكشاف كيف يمكن للسياسات الداخلية للدول ذات الحوكمة المؤسساتية الأضعف والمؤسسات السياسية أن تعيق اعتماد المعايير الدولية للابلاغ المالي؛
- التحقق في الكيفية التي يمكن بها للإطار المؤسسي لبلد ما أن يمنع المعايير الدولية من تحقيقها للنتائج المرجوة؛
- إبلاغ هذه البلدان بشكل أفضل عن كيفية تعاملها مع تحديات اعتماد المعايير الدولية، وتحديد الأسس اللازمة لهذا التبنى من أجل تحقيق النتائج المرجوة.

وقد شجعت التطورات في تكنولوجيا المعلومات علماء المحاسبة والمراجعة على النظر في استخدام تأثير الطابع المؤسسي عند تحليل اعتماد وضبط المعايير الدولية من قبل المنظمات والدول المختلفة (Guerreiro, et, al., 2020: 4)، وكان الهدف الرئيسي لوضع المعايير الدولية هو الاستقرار والمطابقة والتماثل (Rankin & Lu, 2014: 375; Nurunnabi, 2015: 138)، وعلى هذا النحو تطورت المعايير الدولية من خلال النظر في آثار التعقيد والتجزئة والغموض في المتطلبات المؤسسية لمختلف الأشكال التنظيمية (Aburous, 2019: 8).

ترى الباحثة بأن العديد من الدول العربية توجهت للأخذ بالمعايير الدولية للمراجعة، لما شهدته أسواق المال من تطورات ملحوظة، وتعزيز الشفافية المالية للشركات، لذا وجب على المنظمات والهيئات المهنية في دول العالم المختلفة أن تطالب المجتمع الدولي متمثلاً في اللجان الدولية للممارسة المهنة بمزيد من الضبط لمعايير المهنة كي لا يحتاج مراجع الحسابات لوضع ملاحظات كثيرة في حال اعتماده على المعايير الدولية، ومن جهة أخرى وجب على الهيئات المهنية المحلية والإقليمية إزالة الغموض الذي قد يواجهه المراجعون من خلال العمل بمتطلبات التدريب والتعليم المستمر، كما استنتجت الباحثة أن من الأهداف الهامة لضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المختلفة هو ملاءمة العوامل الثقافية في الدول النامية إذ أن معظم هذه الدول التي تبنت اعتماد المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الدولية للمحاسبة بالرغم من معرفة أن جذور تأسيس هذه المعايير ينتمي ويلائم الدول المتقدمة.

### المطلب الثالث: موقف بعض الدول العربية من تبني معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية

بالرغم من الجودة العالية التي تمتاز بها المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المحاسبة الدولية إلا أنه يجب أن نأخذ في عين الاعتبار بأن هذه المعايير قد أعدت للتطبيق في بيئة مالية ومهنية متقدمة جداً، وتتوفر لها وسائل تطبيقية مناسبة كتوفر المعلومات الملائمة لتطبيق القيمة العادلة، بالإضافة إلى توفر الخبرات المهنية المؤهلة للتعامل مع مشاكل وصعوبات التطبيق، لذلك فنجاح تبني الدول العربية للمعايير الدولية يعتمد على مراعاة البيئة التي ستطبق فيها هذه المعايير.

أدرجت مهنة المحاسبة والمراجعة منذ فترة طويلة الحاجة إلى إطار عمل محاسبي متناسق، إذ قام منظمو المهنة بهذه المبادرة عندما أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى جانب الاتحاد الدولي

للمحاسبين، لتشجيع تحسين وتنسيق معايير المحاسبة والمراجعة في جميع أنحاء العالم، ومحاولة تبني المعايير الدولية وذلك باعتماد أفضل الممارسات المتاحة (Chand, et, al., 2008: 114).

وعند إلقاء نظرة شاملة على تجارب الدول العربية من تبني معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية نجد بأن المهنة في الوطن العربي تتميز بالعديد من المميزات التالية (عاشور، ٢٠٠١: ١٧١):

- البطء في الاستجابة للمتغيرات المعاصرة، بالإضافة إلى ضعف حركة البحث العلمي فيها فمعظم الدراسات المحاسبية تتم حول المفاهيم الأساسية دون التركيز على مشاكل التطبيق؛
  - التباين بين الدول العربية في الأخذ بمعايير المحاسبة في إعدادها للقوائم المالية، حيث إن المحاسبة في الدول العربية تعمل في ظل بيئات اقتصادية وسياسية وقانونية مختلفة، ومن هنا فالدول التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية هي الدولة التي تتميز بالانفتاح الاقتصادي.
- وعلى إثر التطورات المتسارعة عبر السنوات القليلة الماضية بدأت العديد من البلدان النامية البدء في تبني معايير المراجعة الدولية، وقد أظهرت العديد من الدراسات والاسهامات البحثية المعاصرة أن التحول إلى المعايير الدولية للمراجعة سيحقق العديد من المنافع للمنظومة المحاسبية (Halbouni, 2005: 93)، وبرغم ذلك لا زال الجدل قائماً في أوساط الأكاديميين والممارسين حول مدى تبني تلك المعايير وامكانية تبنيها لاختلاف النظم المحاسبية بين البلدان (Briston, 1990: 196)، خاصة وإن تلك المعايير طورت أساساً لتلائم متطلبات الأسواق الرأسمالية والأسواق الحرة في الدول والاقتصاديات المتقدمة.

### ١ - في فلسطين

تمتاز البيئة الفلسطينية التجارية والاقتصادية بالخصوصية اللامحدودة، كونها ليست دولة مستقلة فعلياً كباقي الدول العربية، ومع ذلك فهنة المراجعة في فلسطين سلكت منهجاً متقدماً رغم كل الصعوبات التي تواجهها البلاد، فقد نص قانون الشركات للعام ٢٠٠٨ في المادة ٦٦ على وجوب قيام إدارة شركات المساهمة بمراجعة حساباتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

وإن أحد الأسباب المهمة التي دفعت معظم الدول ومن بينها فلسطين إلى التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية هي التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الأخيرين، وأن كلا من الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية، فالشركات التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت للقيود في أسواق المال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثاً عن فرص استثمارية أفضل، من هنا بدأت تتسع الحاجة إلى معايير دولية بهدف حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة، وحماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية (نشوان والطويل، ٢٠١٧: ٢٦٩).

وفي ضوء ما سبق استعراضه من واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، وتحت إطار معايير المراجعة الدولية، نجد بأن هناك حاجة ملحة للاندماج الحقيقي بالمجتمع الدولي بشكل عام،

وذلك بإيجاد آليات ووسائل تطوير مهنة المراجعة بمستوى يتوافق مع المستوى الدولي والبيئة الدولية، ويتحقق ذلك بتطبيق المعايير الدولية المنقحة أي التي يجب أن يضعها المشرع الفلسطيني في أقرب وقت ممكن، بشرط أن تتوافق هذه المعايير مع وضع الشركات العاملة في دولة فلسطين، ومن ثم تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

## ٢- في الجزائر

في إطار التماشي مع التطورات الاقتصادية العالمية وما يصاحبها من التقدم السريع الذي تشهده المهنة حالياً، وبُغية تحقيق التوافق على الصعيد الدولي للتقليل من التفاوت الموجود بين ممارسي مهنة مراجعة الحسابات، عملت الجزائر على إصدار جملة من النصوص التشريعية التي تحكم وتنظم المهنة، إذ قامت حديثاً بإصدار مجموعة من المعايير الوطنية الجزائرية للمراجعة وذلك بالتوافق مع المعايير الدولية، وقد بلغ عددها اثنا عشر معيار جزائري للمراجعة في نهاية سنة ٢٠١٧، والتي صدرت عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية من خلال ثلاث مقررات، كل مقرر يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة كالآتي :

الجدول رقم (٣-٣): المعايير الوطنية الجزائرية للمراجعة المصدرة حديثاً

المقرر رقم ٠٠٢ المؤرخ ٤ فيفري ٢٠١٦	المقرر رقم ١٥٠ المؤرخ ١١ أكتوبر ٢٠١٦	المقرر رقم ٢٣ المؤرخ في ١٥ مارس ٢٠١٧
م ج ت* ٢١٠: اتفاق حول أحكام مهام المراجعة	م ج ت ٣٠٠: تخطيط مراجعة الكشوف المالية	م ج ت ٥٢٠: الاجراءات التحليلية
م ج ت ٥٠٥: التأكيدات الخارجية	م ج ت ٥٠٠: العناصر المقنعة	م ج ت ٥٧٠: استمرارية الاستغلال
م ج ت ٥٦٠: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	م ج ت ٥١٠: مهام المراجعة الأولية- الأرصدة الافتتاحية	م ج ت ٦١٠: استخدام اعمال المراجعين الداخليين
م ج ت ٥٨٠: التصريحات الكتابية	م ج ت ٧٠٠: تأسيس الرأي وتقرير المراجع على الكشوف المالية	م ج ت ٦٢٠: استخدام اعمال خبير معين من طرف المراجع

المصدر: بلقاضي، بلقاسم وبوعبيدة، محمد (انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر)، مجلة المدير، المجلد ٧، العدد ٥، ديسمبر، ٢٠١٨، ص. ٣١-٣٢/ تلخيص الباحثة.

\* م ج ت تعني: (معايير جزائرية للمراجعة)

وعليه فمراجع الحسابات الجزائري ليس مجبراً على تطبيق معايير المراجعة الدولية، وذلك لعدم وجود أي نص تشريعي جزائري ينص على ذلك، فهو مجبر فقط على تطبيق النصوص التشريعية المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر. من ناحية أخرى فمراجع الحسابات الجزائري ملزم

بتطبيق المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية (IFRS) وكذلك هذا التطبيق إجباري على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري (بن نعمة، ٢٠١٨: ٥٦).

وأوضحت دراسة "حولي وبن اعمارة" بأن تبني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر يعد خياراً لإصلاح مهنة المراجعة الخارجية، وهذا بعد سلسلة الاصلاحات التي باشرتها الدولة لتحرير الاقتصاد الوطني، ومنها تبني النظام المحاسبي المالي المنبثق من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، كما بين الباحثان أنه في حال وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية والدولية تقوم الدولة بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي وتفسير لهذا الاختلاف، بحيث يكون الهدف من التفسير هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند اعداده لتقريره والذي يوضح فيه أن المراجعة التي قام بها قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وفي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات مراجعة إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الاجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير المراجعة الدولية (حولي وبن اعمارة، ٢٠١٦: ١٦٣).

وفي دراسة حديثة لـ (فياش وبوعبانة) حول مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة مع نظيراتها الدولية لعينة من المعايير الجزائرية التي أصدرت حديثاً، توصلت الباحثان إلى أن هناك تطابق في أرقام المعايير وأسمائها لكن الاختلاف يكمن في أن المعايير الدولية أكثر تفصيلاً من المعايير الجزائرية مع وجود اختلافات في الصياغة والمصطلحات فقط وعلى المشرع الجزائري أن يقوم بتحسين المعايير الصادرة لكي تتماشى مع التطورات وليس كما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الذي ما زال على حاله رغم تطور معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (فياش وبوعبانة، ٢٠١٧: ٢١٠).

ومن ايجابيات تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) المأخوذة من المعايير الدولية للمراجعة (ISA) تحسين مستوى المهنة وتعزيز سمعتها، إذ يساعد تبني المعايير الدولية من تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والمراجعة في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة، ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة على الصعيد الوطني، بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية (بكيحل، ٢٠١٨: ١٢٧).

وبعد التطلع والبحث في العديد من المقالات والدراسات المقسمة بين النصوص التشريعية والتنظيمية المنشورة على فترة طويلة نسبياً، شهد عام ٢٠١٦ ولادة ثمانية معايير مراجعة جزائرية ثم أكملت في عام ٢٠١٧ بأربعة معايير أخرى مستوحاة إلى حد كبير من المعايير الدولية للمراجعة، يمكننا أن نستنتج أن الجزائر قد اعتمدت رسمياً وبقرار من وزارة المالية المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) كنظام مرجعي وطني للمراجعة، وهو إلزامي لجميع المهنيين، ويأمل الباحث هنا أن يتم تطبيق معايير المراجعة الجزائرية من قبل جميع المراجعين الوطنيين في جميع الكيانات الوطنية وأن يتم توليها على مستوى المناهج الدراسية الجامعية من أجل السماح بظهور ثقافة مراجعة مستوحاة من المعايير الجزائرية (Djekidel and Messaoudi, 2019: 52-53).

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة، بأن الجزائر خضت خطوات لا بأس بها في صياغة وتحديث معايير المراجعة واهتمت بتطوير مستوى المهنة داخليا، وحققت التقارب بين المعايير الوطنية الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة، مع وجود بعض النقائص في تطوير النظام المحاسبي المالي، ومن جهة أخرى اهتم العديد من الباحثين الجزائريين بدراسة أهمية الاعتماد على معايير المراجعة الدولية وذلك لإصلاح وتطوير مهنة المراجعة، وانقسمت الآراء تجاه المعايير الدولية إلى فريقين، فريق يدعو بالتوحيد أي تطبيق المعايير الدولية مباشرة كما هي وبدون تحفظ، وفريق آخر ينادي بإصدار معايير محلية تلائم البيئة المحلية الجزائرية، وبالتالي فعلى المشرع الجزائري إعادة النظر في تحديث وصياغة معايير المراجعة وإشراك ذوي الخبرة المهنية في ذلك.

### ٣- في الأردن

تأثرت القوانين بالمملكة الأردنية بعد الاستقلال بالطابع العثماني إضافة إلى التأثير البريطاني والفرنسي لاحقاً، وكان القانون رقم ١٠ لعام ١٩٦١ هو أول قانون ينظم ممارسة مهنة المراجعة (Hanini, 2013: 102)، يليه قانون الشركات التجارية الصادر سنة ١٩٦٤، الذي اشتمل على أول محاولات تنظيم الإفصاحات المالية حيث تم إلزام بعض أنواع من الشركات التجارية بإعداد بيانات مالية دون توضيح مكونات هذه البيانات أو طريقة إعدادها، وتم تحديث القانون التجاري الأردني عدة مرات وصولاً إلى سنة ١٩٩٧ حيث أصبح من الإلزامي أن تعد الشركات بالأردن بيانات مالية حسب المبادئ المحاسبية العالمية بصفة عامة دون تفصيل، إلا أن القوانين الأخرى القطاعية فسّرت الأمر على أن المقصود هو المعايير الدولية للتقارير المالية (بن ترديت، ٢٠١٨: ٢٢).

في عام ١٩٨٨ تأسست جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (JACPA) بموجب قانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٨٧ ككيان مالي وإداري مستقل الصادر وفقاً للمادة ١٨ من قانون مهنة المراجعة رقم ٣٢ لعام ١٩٨٥ (Al-Qatamin and Salleh, 2020: 36)، وتهدف الجمعية إلى رفع المعايير التعليمية والفنية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن، ولتحقيق هذه الأهداف واجهت جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين الحاجة إلى تطوير المستوى الفني لأعضاء الجمعية، ومراقبة قواعد السلوك المهني، وتشجيع البحث العلمي في مجالات مختلفة من مهنة المراجعة وتحديد معايير المراجعة المقبولة بشكل عام، ورفع الوعي بقواعد ومبادئ المحاسبة، وتحقيقاً لهذه الغاية عملت الجمعية بجد من أجل تطوير مهنة المراجعة في الأردن وكان الانجاز الأكثر أهمية بالنسبة لها هو توصية اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي دخلت حيز التنفيذ اعتباراً من يناير ١٩٩٠ (Al-Farah, Abadi & Al-Shaar, 2015: 173).

وطبقاً لقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية لسنة ٢٠٠٣، تتولى جمعية المحاسبين الأردنيين صلاحيات عدة منها نشر المعلومات المتعلقة بالمهنة بين المحاسبين القانونيين وإصدار الكتب والمجلات والنشرات الدورية المهنية وتوثيق العلاقات المهنية بين مزاولي المهنة محلياً وعربياً ودولياً بالإضافة إلى

اقترح تطوير التشريعات ذات العلاقة بالمهنة وتدريب المحاسبين القانونيين لتطبيق معايير المحاسبة ومعايير مراجعة الحسابات (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢٦٢).

وفي الأردن تحديداً يمكن اعتبار القرار رقم (٥٤) الصادر بتاريخ ١٣/٣/١٩٨٩ والذي يقضي بتبني معايير المراجعة الدولية في الممارسات المهنية خطوة رشيدة وذلك لدورها الهام في زيادة النمو الاقتصادي، والمحافظة على أموال المستثمرين، ورفع كفاءة وفعالية أنظمة المراجعة والرقابة المالية (الخرابشة، القضاة، ٢٠١٦: ١٥).

برأينا ساعدت البيئة الأردنية الضيقة الانخراط في ممارسة معايير المراجعة الدولية، والتحول التدريجي لاقتصاد السوق عبر انضمامه إلى منظمة التجارة العالمية، وهذا يقودنا إلى القول بأن الأردن قد انطلق فعلاً من دائرة متطلبات مراجعة الحسابات المحلية الضيقة إلى متطلبات الساحة الدولية، وهذا ينعكس إيجابياً على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الأردنية، بما فيها شركات التأمين والبنوك، كما تعتمد الهيئات المهنية والهيئات الرقابية لمراجعة الحسابات المعايير الدولية سيما أنها واردة أيضاً في نصوص التشريعات الأردنية.

#### ٤- في مصر

تتمتع مصر بتاريخ حافل في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات وعلى وجه التحديد في الستينات انتقلت هذه الدولة إلى التخطيط الاقتصادي والتوسع السريع للقطاع العام (Elbayoumi et, al., 2019: 210)، وبعد ذلك أعلنت الحكومة المصرية عن خطة "الباب المفتوح- Open door- لتحرير اقتصاد الدولة، وخلال التسعينيات قدمت الحكومة برنامج اصلاح اقتصادي واسع النطاق والتكيف الهيكلي يعزز صندوق النقد الدولي (Khlif and Samaha, 2014: 140)، وفي المقابل اضطرت مصر إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية كجزء من برنامج الاصلاح لاستعادة ثقة المستثمرين (Samaha and Stapleton, 2009: 270)، وعلى الرغم من النمو المستمر لمصر كسوق ناشئة ذات امكانيات أجنبية كبيرة فإن شركات المراجعة الرئيسية هي big4 و CAO، وفي الآونة الأخيرة قامت مصر بالعديد من الاصلاحات التنظيمية، فعلى سبيل المثال تم تقديم معايير المحاسبة المصرية (EAS) في عام ٢٠٠٦، وقانون حوكمة الشركات في عام ٢٠٠٥ والمعايير المصرية للمراجعة (ESA) التي تم تقديمها في أوائل عام ٢٠٠٩ (Khlif and Samaha, 2014: 141).

تم اعتماد المعايير المصرية من معايير المراجعة الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية، مع تطابق المتطلبات المهنية بشكل وثيق مع المتطلبات الدولية (Abdelhak, et, al., 2019: 575)، وترجع أهمية تبني مصر للمعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية للمحاسبة إلى الأسباب التالية:

- تتلاءم المعايير الدولية مع سياسة الانفتاح الاقتصادي والتحول من اقتصاد مخطط مركزياً إلى اقتصاد حر، وهو ما يساهم في إصلاح الممارسات المحاسبية من خلال تبني ممارسات محاسبية مقبولة عالمياً، بالإضافة إلى الحد من مخاطر الاستثمار الأجنبي (Qu, et, al., 2012: 192)؛

- زيادة قدرة الأسواق المالية الناشئة على الاندماج في الأسواق المالية، وهو ما يسهم في انخراط الدول النامية في الاقتصاد العالمي (أبو طالب، ٢٠١٣: ٢٣)؛
- حاجة مصر إلى مواكبة التطورات العالمية في مجال مهنة المحاسبة، ومحاولة لإضفاء ثقة المتعاملين في التقارير المالية المنشورة بالبورصة لتحسين كفاءة سوق المال (هلال، ٢٠١٨: ١٨).

نجد أن تطبيق وتبني معايير المراجعة الدولية في مصر لم يكن صعباً، بل كان ضرورة حتمية لمواكبة التطورات العالمية، خاصة من جانبي توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار وكفاءة السوق المالي للمستثمر المحلي والأجنبي، فضلاً عن زيادة توفير الموارد المالية الوطنية لتمويل المشاريع والتي عادة يبحث أصحابها عن فرص ملائمة في مجال الاستثمار أو الإقراض فيتوجهون إلى الكشوفات التي أعدت وفقاً للمعايير الدولية.

#### ٥- في العراق

بدأت عدد من الدول العربية ومنها العراق في تطبيق معايير المراجعة الدولية، ويعد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية الجهة المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وإعداد القواعد المحاسبية وأدلة المراجعة في العراق، وتم تأسيسه في ٢٢/٣/١٩٨٨، وبناءً على المقترح المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية، تم إصدار معايير المراجعة والتي بلغ عددها (٦) معايير من قبل المجلس والمعيير السابع قيد الإصدار وقد أطلق عليها تسمية أدلة المراجعة عن طريق التوافق بين هذه المعايير والمعايير الدولية والتي تم تعميمها على الوزارات والجهات المعنية (جبار، ٢٠١٦: ١٩٢).

وبينت عدة دراسات بأن العراق سوف تواجه مشاكل عديدة خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للأسباب التالية (شيرزا، ٢٠١٣: ٢٣١):

- التكلفة الكبيرة التي ستقع على عاتق الجهات المعنية من خلال تأهيل القوى العاملة للتأقلم مع المعايير الدولية وتطبيقها، وعدم تمكن بعض الشركات من مجاراة تلك المعايير قد يخرجها نهائياً من السوق وبالتالي حصول بعض الضرر والذي قد يكون كبير للاقتصاد الوطني؛
- للعراق ظروف خاصة سيتم تجاهلها في حالة اتباع المعايير الدولية من كونه بلد غير صناعي وعلى الأغلب اتباع المعايير والخوض في عالم العولمة سيفتح أسواقنا على مصرعيها للغزو الاقتصادي الأجنبي والذي قد يؤدي لهجرة الاستثمارات ونضوب الموارد وتفتشي الفقر والبطالة بنسب أعلى مما هي عليه؛
- تنافس العالم المتقدم فيما بينه على معاييره الخاصة به قد ينعكس على العراق سلباً باتباعه المعايير الدولية من منطلق أنها لن تؤهله لدخول الأسواق الأمريكية الغير راضية كل الرضا على المعايير الدولية، وكذلك أسواق الدول المتقدمة الأخرى من منطلق بأنها تعتقد بأن المعايير الدولية مسيسة لأمريكا؛

- الثقافة: إذ تعد الثقافة عاملاً حاسماً في اختيار كيفية تبني المعايير الدولية، حيث تختلف الدول في سرعة تبني المعايير الدولية تبعاً للتأثر بالثقافات الخارجية (ثابت وذنون، ٢٠١٧: ٨١).

واستنتجت دراسة (مشكور، ٢٠١٧: ٢٧) بأن القواعد المحاسبية العراقية قد أخذت جزئياً بإحكام وقواعد بعض المعايير المحاسبية الدولية والتي تشمل المعايير المرقمة (٣٧، ٣٦، ٢٤، ١٩، ١٨، ١٦)، حيث بلغ عدد هذه المعايير ٦ معايير من أصل ٢٩ معيار محاسبي، كما أوصت هذه الدراسة بالاستمرار بإصدار قواعد المحاسبة والمراجعة، بحيث تتماثل تماماً مع المعايير الدولية، وليس تبني معالجات جزئية أو مختصرة، وإزالة أسباب الاختلاف ما بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية، كما يتعين على الجهات المسؤولة عن التنظيم المحاسبي في العراق أن تستوعب حقيقة هيمنة الفكر المحاسبي البديل للقياس على أساس القيمة العادلة.

نرى مما تقدم أن تخوفات الباحثين من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق تتجلى في الصراع الاقتصادي القائم في البلاد خاصة وأن المنطقة غير مستقرة سياسياً في الآونة الأخيرة، ومع ضعف ظهور المؤسسات الرائدة في البلاد والتي يمكن أن تخدمها هذه المعايير ظهرت العديد من شركات المستثمرين الأجانب والذين يسعون بجد إلى السيطرة على الاقتصاد العراقي الذي تجوبه العديد من الموارد الطبيعية والمتنوعة كالمخزون النفطي.

#### ٦- في السعودية

وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في اجتماعه التاسع للدورة السادسة المنعقد بتاريخ ٢٠١٢/٢/١٨، فإنه تم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير الدولية في مستند مستقل لكل معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح واف لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل، وقد اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة مع التوصيات التالية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠: ٦٥):

- يسري مفعول هذه المعايير على أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١؛
  - وضع قيد على تعريف الشركات الصغيرة كما وردت في المعايير، بحيث لا يشمل التعريف الشركات المدرجات في السوق المالية، والمنشآت التي تخضع للمساءلة العامة؛
  - تحديد المقصود بـ"الهيئة المهنية للمراجع" لتعني "الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين"؛
  - إضافة حواشي للملاحق التي تتضمن النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل.
- وكخطوة حديثة نسبياً، قامت المملكة العربية السعودية بتدشين دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام الصادر عن مركز الاستحقاق المحاسبي بوزارة المالية بعد دراسة مستفيضة أخذت في

الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبلغ عدد الموضوعات المعتمدة التي شملها الدليل ٤٠ موضوعاً، تضمنت إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام وستة وثلاثين معياراً وثلاثة إرشادات موصى بها وبعض التعديلات المدخلة على المعايير الدولية (مجلة المحاسبون، ٢٠٢٠: ٥- <https://socpa.org.sa> تاريخ الزيارة: ١٦/٧/٢٠٢٠).

وفيما يلي التعديلات التي وضعتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على بعض المعايير الدولية مع لتتوافق مع البيئة السعودية مع بقاء باقي المعايير التي لم نذكرها كما هي:

الجدول رقم (٣-٤): التوافق بين المعايير السعودية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة

المعيار الدولي	التعديلات التي تمت على المعيار
معيار المراجعة (٢٢٠)	اعتمدت الهيئة معيار المراجعة (٢٢٠) كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات نظام الشركات المهنية في السعودية والذي يُجيز تأسيس شركات مهنية تضامنية فقط، وعليه تم تعديل تعريف مكتب المراجعة ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة.
معيار المراجعة (٢٣٠)	اعتمدت الهيئة معيار المراجعة (٢٣٠) كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة ١٢ من نظام المحاسبين القانونيين.
معيار المراجعة (٣٣٠)	اعتمدت الهيئة معيار المراجعة (٣٣٠) كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف المصطلح لأغراض معايير المحاسبة، وتم تعريف "الفترة الأولية" بأنها "الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية".
معيار المراجعة (٧٠٠)	اعتمدت الهيئة معيار المراجعة (٧٠٠) كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع التعديلات التالية: - اضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى "على المراجع تضمين تقريره إذا ما تبين له مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس" - اضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام. - اضافة حاشية للفقرة رقم (٥١) تنص على أنه وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحويل للمعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد

مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة.	
اعتمدت الهيئة معيار التأكيد كما هو مع الأخذ في الحسبان التعديل التالي: إضافة حاشية للفقرة (١١٢) تنص على أنه وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط، وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع النظام المعمول به محلياً.	معياري التأكيد (٣٠٠٠)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (التحول إلى المعايير الدولية للتدقيق- المحاسبة والمراجعة)، كتاب وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠، ص. ٦٧-٧٢

في الواقع، تساعد التحالفات التجارية والاقتصادية أيضاً بين البلدان على فهم تأثير اعتماد المعايير الدولية في عملية صنع القرار، فقد قررت الإمارات العربية المتحدة بتبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي كاستجابة للمتطلبات التنظيمية للوكالات الدولية الكبرى مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي (Irvine, 2008: 126)، بينما قررت الهند تأخير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تأثراً بالنهج الحذر الذي تمارسه، وكان العامل المحلي الرئيسي في هذا التأخير هو الضغوط الصناعية والقضايا الضريبية التي كانت تعالج فقط من خلال التعديلات التشريعية من قبل الدولة، وأدت التحالفات التجارية الإقليمية بين الهند والدول الأخرى على اتخاذ قرار تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي مع فهم أكبر للفروق الدقيقة بين قرارات التقارب المحلية والدولية (Krishman, 2018: 312).

بناءً على ما تقدم، نجد بأن السعودية قد أحسنت فعلاً بتوفيق معاييرها مع المعايير الدولية، وفي صالح البيئة السعودية، وذلك بعد دراسات أخذت بعين الاعتبار، لتحسين صنع القرار المالي والإداري.

## المبحث الثاني: المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات

يعتبر تطوير مهنة المراجعة الديناميكية عنصراً رئيسياً في التنمية الاقتصادية والتجارية، ويمكن تفسير التطورات في مجال المراجعة بالإشارة إلى التغييرات في البيئة الاقتصادية خلال الربع الأخير من هذا القرن، وتغيرت المهنة في الجوانب الفنية البحتة التي تعمل على تطوير النتائج السلوكية والاجتماعية والسياقية، إذ يتعرض المحاسب المحترف حالياً للضغط الخارجي لإظهار اعترافهم بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، كما يواجهون ضغوطاً داخلية من آليات حوكمة الشركات وذلك لاتباع قواعد السلوك المهني. وتواجه مهنة المراجعة في الوقت الحاضر مجموعة من المشكلات المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بها، ومما لا شك فيه أن هذه التغيرات تؤثر بشكل أساسي على نوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها المهنة، ويمثل التغير المفروض لمواكبة احتياجات المجتمع نوعاً من التحدي لكل من الباحثين في هذا المجال، باعتبار أن المشكلات التي تواجههم أثناء ممارستهم لأعمالهم تتطلب أسساً علمية وحلولاً عملية لمواجهةها (غالي، ٢٠٠١: أ)، كما تدرج بعض الصعوبات بالتنظيم القانوني للمهنة وبالعلاقة المراجع بالإدارة وصعوبات أخرى تتعلق بدور نقابة المحاسبة والمراجعة في ذلك. وعلى صعيد آخر تشهد مهنة المراجعة والهيئات المهنية والمراجع على حد سواء مشكلة التكنولوجيا والبرامج والتطبيقات الجديدة التي تحد من بناء المهارات وتحسين العمليات التي من شأنها أن تخدم العملاء بشكل أفضل مع خدمات أوسع وأعمق، كما أن الشركات تستخدم التكنولوجيات في المقام الأول لخفض التكاليف وزيادة الإنتاجية، بدلاً من الاستفادة من التكنولوجيا للحصول على أداء أفضل فيما يريده العملاء وتوفير رؤيا استباقية وتحليلات وإرشادات (Hood, 2018: 5)، فالتكنولوجيا يمكن أن تحل محل الأفراد ولكنها لا يمكن أن تحل محل الحكم والحكمة التي يبحث عنها العميل حقاً من مراجعيهم. وارتأت الباحثة أن تلخص المشكلات المعاصرة والمتجددة في مهنة مراجعة الحسابات التي سوف يتحدث عنها هذا المبحث في الشكل التالي:

الشكل رقم (٣-٢): المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات



المصدر: (إعداد الباحثة، 2020)

**المطلب الأول: المشكلات المزمنة في مهنة المراجعة:**

تعد المشكلات المزمنة التي سيتحدث عنها هذا المطلب مشكلات حديثة وقديمة في نفس الوقت لذلك أطلقنا عليها هذا المسمى وتشمل مشكلة الممارسة المهنية واتباع الأخلاقيات ومشكلة التنظيم القانوني للمهنة ومشكلة الدور الذي تؤديه الهيئات المهنية للمراجعة.

**١ - مشكلة الممارسة المهنية واتباع أخلاقيات المهنة**

التفكير الأخلاقي هو بناء نفسي راسخ يشير إلى مجموعة المهارات المعرفية التي يستخدمها الأفراد لحل المعضلات الأخلاقية مع أربعة مكونات أخلاقية متسلسلة لعملية التفكير الأخلاقي: الحساسية في تحديد وجود سؤال أخلاقي، وتقييم أخلاقي للموقف، نية التصرف أخلاقياً فيما يتعلق بمسألة ما، والسلوك الأخلاقي الفعلي (Iqbal and Sholihin, 2019: 6)، وسيؤثر الصراع بين الأهداف التجارية والمهنية على المراجع وينتج في شكل ضغوط ومعضلات أخلاقية، من شأنها أن تؤثر على عملية البحث عن الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها (Espinosa-Pike and Barrainkua, 2016: 11)، وغالباً ما يكون للمراجعين خياران: الخيار الأول هو إصدار رأي حول البيانات المالية غالباً ما يكون أكثر فائدة للعميل وعلاقة المراجع بالعميل، وبالتالي تحقيق منفعة شخصية للمراجع من خلال مواصلة عمله وتوطيد العلاقة مع الطرف الآخر، والخيار الثاني هو إصدار رأي بشأن البيانات المالية وفقاً لمعايير وقواعد الأخلاقيات، مما يؤدي إلى خسارة العميل مستقبلاً، ويعتقد بعض المراجعين أن الاهتمام الشخصي واستقرار العلاقة مع العميل وتوازن الأرباح والخسائر هو الخيار الأفضل، كما يعتقد البعض الآخر بأن الامتثال لمعايير المراجعة وقواعد الهيئات المهنية لأفضل الممارسات والأخلاق هو الخيار الوحيد، ونتيجة لذلك هناك حاجة متزايدة للأخلاقيات المهنية في جميع المهن بشكل عام، وخاصة المهن التي تعتمد على الحكم المهني كمهنة المراجعة (Abdelhak, et, al., 2019: 559-560).

أظهرت التحليلات التي أجريت على أسباب الانهيارات التي تحدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة (السعدي، ٢٠١٤: ٢٤٧)، وتعد المعايير العالية للأخلاقيات المهنية عاملاً مهنيًا في مهنتي المحاسبة والمراجعة وأي حل وسط للرموز الأخلاقية يمكن أن يقوض جودة التقارير المالية، وقد واجهت مهنة المراجعة المزيد من الضغوط والنقد بقصد دراسة وتقييم جودة المراجعة التي تأثرت بغياب طرق تقييم هذه الجودة (Albeksh, 2016: 611)، وهذا مهم بشكل كبير خاصة وأن المجتمع يتوقع من المراجعين أن يكون لديهم تفوقاً في التفكير الأخلاقي يؤهلهم لمواجهة ضغوط العملاء وإصدار أحكام مهنية مستقلة، إذ أن المستوى العالي من السلوك الأخلاقي في مهنة المراجعة يعد إلزامياً، إذ يجب على المراجع الموازنة بين المصالح المتنافسة في أداء دوره في مهمته، ويحتاج ذلك إلى تطبيق كفاءة صنع القرارات الأخلاقية، حيث من المتوقع أن يمارس المراجع الحكم المهني في هذه البيئة الديناميكية (Haron et, al., 2015: 27).

إن حاجة مراجعي الحسابات لكسب ثقة المجتمع تحتم عليهم الالتزام بالسلوك الأخلاقي وتحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، حيث أنه في حال عدم القدرة على تقديم خدمات نوعية تحظى بثقة المجتمع فإن مراجعي الحسابات ستراجع قدرتهم على تقديم الخدمات للمجتمع بالشكل المطلوب، وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى التأثير بشكل سلبي على مكانة المهنة لدى المجتمع، لذلك فإن العديد من الجهات المنظمة للمهنة عكفت على تفعيل وإصدار قواعد للسلوك المهني لتشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي، حيث تعد قواعد السلوك المهني من أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة وبالتالي فإن مراجعي الحسابات الذين لا يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية يتسببون في فقدان سمعة المهنة التي ينتمون إليها (كراجة، ٢٠٠٤: ٧٤).

وقد يواجه النهج العام والمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات، في ظروف متعددة العديد من التهديدات التي يمكن توضيحها على النحو التالي (الذنيبات، ٢٠١٥: ١١٣-١١٥):

- **تهديدات المصلحة الشخصية Self-interest threats:** والتي قد تحدث نتيجة للمصالح المالية أو غير المالية للمحاسب المهني أو لأعضاء العائلة المباشرة أو القريبة مثل: وجود مصلحة مالية للمحاسب القانوني مع العميل، اعتماد كبير في أتعاب المحاسب القانوني على أحد العملاء، وجود علاقة عمل قريبة مع العميل، وجود نوع من الاهتمام أو القلق حول احتمالية فقدان العميل... الخ.
- **تهديدات المراجعة الذاتية Self-review threats:** والتي قد تحدث عندما يصبح هناك حاجة إلى إعادة تقييم حكم سابق للمراجع بواسطة المحاسب المهني المسؤول عنه أو قيام المراجع نفسه بمراجعة نشاط ساعد في تنفيذه ومن أمثلة ذلك اكتشاف خطأ جوهري خلال عملية إعادة عمل المحاسب القانوني الذي يعمل في الممارسة العامة، والتقرير عن فاعلية تشغيل الأنظمة المحاسبية بعد أن كان المحاسب القانوني قد ساهم في تصميم وتنفيذ هذه النظم.
- **تهديدات الدفاع أو التأييد Advocacy threats:** والتي قد تحدث عندما يؤيد المحاسب المهني موقع أو رأي بحيث تؤدي إلى تهديدات لاحقة للموضوعية عند قيام المراجع بالقيام بالدفاع عن نفسه، ومن أمثلة ذلك: عمل نوع من الترويج لأسهم شركة مدرجة قام بمراجعة حساباتها، والعمل كمحام أو مدافع عن العميل في قضية في المحكمة.
- **تهديدات الاعتياد Familiarity threats:** والتي قد تحدث بسبب العلاقات القريبة، فالمحاسب المهني يصبح متعاطف أكثر مع مصالح الآخرين بسبب هذه العلاقات، كأن يكون أحد أعضاء فريق المهمة له علاقة عائلية قريبة أو حميمة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة، أو أن أحد الشركاء في شركة المراجعة عمل مديراً أو عضواً لمجلس إدارة العميل.
- **تهديدات التخويف أو المضايقة Intimidation threats:** والتي قد تحدث عندما يتم منع المحاسب المهني من ممارسة الموضوعية بواسطة التهديد، مثل: تهديد العزل من المهمة

والاستبدال، وجود تهديد بدعوى قضائية ووجود ضغوط لتقليل العمل المهني الذي يبذله المحاسب القانوني من أجل تخفيض الأتعاب.

وقد تسبب الكشف عن المخالفات المحاسبية التي حدثت في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا أيضاً على تركيز المنظمين والباحثين ووسائل الإعلام على اهتمام واسع النطاق بالأسباب الأخلاقية، لا سيما في شركات المراجعة، فعلى سبيل المثال في عام ٢٠١٤، وقعت فضيحة محاسبة في المملكة العربية السعودية إذ انخفض سعر سهم MMG (مجموعة محمد العجل) من ٢٠ دولاراً إلى ٣٠ سنتاً في فترة زمنية قصيرة (67: 2014, Zureigat; 3: 2017, Zerban)، والتي تم مراجعتها من قبل شركة Deloitte، وفي يونيو ٢٠١٥، مُنعت شركة Deloitte في المملكة العربية السعودية من القيام بأعمال المراجعة في البلاد للعامين المقبلين (231: 2017, Peterson)، وهذا يرجع أساساً إلى ارتكاب الأخطاء الأخلاقية وعدم الإعلان عنها، وقد شهد القرن الحادي والعشرين العديد من الاخفاقات في مراجعة الحسابات مما أثار العديد من علامات الاستفهام على الدرجة التي يمارس بها السلوك الأخلاقي داخل شركات المحاسبة والمراجعة، والتي يعتمد نجاحها على جودة آراء المراجعين والتي تتأثر أساساً بسلوكهم (Nehme & AlKhoury, 2019: 1-2).

ولا تقتصر الأخلاقيات على معرفة السلوك الصائب والخطي، لكن تتعدى ذلك إلى أنها تتضمن أفكار معقدة وتفسيرات ليس فقط في تحديد ما هو الصواب وما هو الخطأ، وإنما معرفة سبب اعتبار الأفعال خطأً وصواباً، وقد عرّفت الأخلاقيات أيضاً على أنها "محاولة إيجاد طريقة لحماية حقوق واحتياجات شخص معين إلى جانب المحافظة على حقوق واحتياجات الآخرين"، وقد أوضح (Bishop) أن الأخلاقيات تهتم بالسلوك الأخلاقي للأشخاص بناءً على معايير واضحة ومحددة، وهي في حد ذاتها عبارة عن مجموعة من القيم الفردية، وهي الشرط المسبق لإجراء أي عمل (636: 2013, Bishop)، لكن الأخلاقيات المهنية تعتبر فرعاً من فروع الأخلاقيات التطبيقية في المهنة وتعكس المسؤولية الأخلاقية للشخص في وظيفته (4: 2018, Namazi and Rajabdorri)، أيضاً قد يكون في إخلال المراجع بقواعد وآداب السلوك المهني أساساً لتعرضه للمسؤولية التأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها (أبو هيبه، ٢٠١٢: ١٩١).

بناءً على تقدم نجد أن المراجعون كغيرهم من المهنيين هم بحاجة ماسة إلى المبادئ الأخلاقية، لأن عملهم له نتائج تؤثر على العميل وعلى المجتمع أيضاً، وقد تواجه مراجع الحسابات أحد التهديدات التي تتعلق بالمبادئ الأساسية والتي تتضمن الاستقامة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية والسرية، وبالتالي فهو بحاجة إلى اختيار البديل المناسب الذي ليس فيه تحيز لجهة على حساب جهة أخرى لضمان القيام بالمهمة الموكلة إليه على أحسن وجه.

وعلى الصعيد الفلسطيني، نجد أن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد لمستخدمي القوائم المالية بأن لديها أفراد مهنيين يتمتعون بالكفاءة المهنية المطلوبة في مواجهة التحديات والمتغيرات وذلك عن طريق تطوير

برامج تعليم وتدريب مستمر أثناء مزاوله المهنة والاهتمام برقابة جودة الأداء المهني من خلال الهيئات المهنية الفلسطينية.

## ٢- مشكلة التنظيم القانوني للمهنة

مما لا شك فيه، أن اقتصاد أي بلد يستفيد من الدور الذي يضطلع به المحاسبون المحترفون الذين يساهمون في التوزيع الفعال للموارد عبر المؤسسات في جميع أنحاء البلاد، وبالتالي تحسين مستوى المعيشة الذي يتمتع بها المجتمع ككل، لذلك من المهم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة تنظيمًا قانونياً للتأكد من أن الخدمات التي تقدمها المهنة ذات جودة مناسبة لحماية المصلحة العامة، والحفاظ على الثقة والسمعة العامة، وعليه يجب تحسين التنظيم المهني.

وقد عززت خيبة أمل وفقدان ثقة الجمهور في مهنة المراجعة من فشل مراجعي الحسابات في الإبلاغ عن مخاوفهم في البيانات المالية للشركات، إذ أن حقيقة ما جرى أو سُمي بالفضائح المالية التي حدثت في Enron, Worldcom, Healthsouth بالولايات المتحدة الأمريكية، و Nortel بكندا أدى إلى تدخل الحكومات من خلال فرض قوانين تنظم المهنة، وفي هذا الصدد استجابت الولايات المتحدة الأمريكية لاستعادة ثقة الجمهور بالمهنة من خلال اصدار قانون ساربنيس أوكسلي لعام ٢٠٠٢ " SOX, 2002"، وفي الاتحاد الأوروبي جاءت القوانين من خلال التوجيه EEC/84/253 الصادر في ابريل ٢٠٠٦، كما أنه تم تطبيق العديد من لوائح المراجعة المختلفة في جميع أنحاء العالم، وعليه يمكن فهم هذه الأطر التنظيمية على أنها الوسيلة التي يتم بها التحكم في النشاط (Eltweri, 2015: 35-36)، ومن المهم أن نفهم الالتزام التنظيمي والتواصل على الأداء الوظيفي وضغوط العمل، إذ أن مستويات الإجهاد في العمل لا تتخفف عن طريق المزيد من التواصل التنظيمي (Chen et al., 2006: 248).

وفي نشاط المراجعة هناك مجموعتان من اللوائح الواجب مراعاتها: قواعد المراجعة والقواعد المحاسبية، إذ يتم وضع اللوائح والقواعد المحاسبية من قبل الهيئات التنظيمية والتي عادة ما تكون كائنات مستقلة ذات مصلحة عامة، وتكون القواعد المحاسبية إلزامية التطبيق، أما القواعد المتعلقة بالمراجعة تنقسم إلى قواعد العمل الاحترافية، وقواعد الإبلاغ وقواعد السلوك المهني العامة، وقد اقترح الاقتصاديون حديثاً أنظمة مراجعة عشوائية بسيطة ولسوء الحظ، كان من الصعب تقييم خطط المراجعة المقترحة بشكل تجريبي لأن الذين ينتهكون اللوائح يميلون إلى إخفاء أفعالهم (Adrian and Viorica, 2015: 270).

وفي الأدبيات السابقة، حدد عدد من المؤلفين عوامل مهمة للتنظيم القانوني المهني نلخصها فيما يلي (Odendaal & De Jager, 2008: 4-7):

- **الالزامية (Mandate):** يعد التفويض الذي تتمسك به الجهة التنظيمية أحد العوامل المهمة للتنظيم القانوني، كما أن نطاق التفويض الممنوح للجهة التنظيمية مهم جداً، إذ يُقاس نجاح المنظمين على أساس درجة امتثالهم لولاية المنظم، إذ يتم تعزيز الولاية الرقابية لولاية المنظم إذا

كان هناك شرط قانوني بضرورة تقديم تقرير بذلك ويُعد فرض الامتثال أحد الجوانب المهمة لولاية المنظم؛

- **الهيكيلية (Structure):** هيكل المنظم هو عامل آخر مهم للتنظيم القانوني، إذ تشارك العديد من الأطراف المعنية مباشرة وتأخذ بعين الاعتبار البيئة التي تحدث فيها، كما يجب على المنظم الحفاظ على التوازن بين المصالح المتضاربة المختلفة والمصلحة العامة، لذلك يجب على هيكل الهيئة التنظيمية النظر في جميع الأطراف المعنية؛
- **المنافسة (Competence):** تعد المنافسة عامل مهم للتنظيم القانوني، ومن الأهمية بمكان أن يتم الوثوق بالمنظمين للعمل بكفاءة وتنافس وفي المصلحة العامة، وقد تتطلب بعض وظائف الجهة التنظيمية للقوانين الحكم من خبراء خاصة عند إصدار حكم بشأن المصالح المتضاربة؛
- **الاستقلالية (Independence):** الاستقلال سمة أساسية من سمات التنظيم القانوني إذ يجب أن يتم هذا التنظيم من قبل جهة مستقلة (الحكومة أو وكلائها) لما لذلك من تأثير على مقبولية شكل التنظيم، فيجب ألا يكون المنظم منظماً مستقلاً فقط عن أولئك الذين يخضعون للتنظيم، ولكن يجب أن يُنظر إليه على أنه مستقل؛
- **الكفاءة (Efficiency):** تعد كفاءة المنظم من العوامل المهمة أيضاً إذ يجب تنفيذ ولاية الجهة المنظمة بطريقة أكثر اقتصادية وفعالية، ومن الضروري أن يكون لدى الهيئة التنظيمية الموارد اللازمة لتكون قادرة على أداء المهام المفوضة لها؛
- **المساءلة (Accountability):** المساءلة هي المسؤولية التي يتحملها جميع أولئك الذين يمارسون السلطة للمساءلة عن الطريقة التي أوفوا بها بالمسؤوليات المنوطة بهم معهم، وينبغي على المنظمين أن يقدموا مساءلة مناسبة للطريقة التي يؤديون بها مهامهم من أجل ضمان مراعاة المصلحة العامة.

وحتى يتمكن مراجع الحسابات من ترشيد حكمه الشخصي فعليه بذل العناية المهنية الواجبة من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية والالتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة (النعامي، ٢٠١٣: ٢٦٧)، وتكتسب إجراءات العناية المهنية الواجبة أهمية بالغة في الوقت الحاضر بين خدمات المراجعة ككل، إذ تتطلب تطوير إجراءاتها لتبلي متطلبات ظروف الاقتصاد واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والتحليلية (Antonova, 2019: 299)، ولطالما كان التنظيم القانوني لمهنة المراجعة موضوع نقاش بين مجموعات أصحاب المصلحة المختلفة إذ يتطلب على الدوام بعض الإصلاحات، فهناك العديد من المنظمات المهنية تفقر لآلية التدريب المهني القانوني أو تنتج مجموعة واسعة من برامج التطوير المهني دون رقابة مناسبة على جودتها، لذلك لا يمكن دمج التنظيم القانوني الحكومي والإشراف على المنظمات المهنية للمراجعين والمحاسبين بشكل فعال دون وجود خوارزمية واضحة للتفاعلات المؤسسية في عملية التنسيق في سوق مهنة المراجعة، وبالتالي نقترح إنشاء

مجلس تنسيق بشأن التعاون بين المنظمات المهنية لمراجعي الحسابات وواضعي القوانين التي تخص المهنة، وذلك لتجنب الاحتكار أو التنافس غير العادل بين المنظمات المهنية (Shulga, 2019: 73)، من جهة أخرى وضع قوانين مهنة المراجعة يتطلب العديد من التقييمات للجوانب القوية والضعيفة مع اعتبارين مهمين، الأول ماذا سيتعين على مراجع الحسابات العيش فيه وفقاً للقوانين التي تم تكييفها مع قوانين الدولة المنظمة للمهنة، والثاني من المفترض أن تخلق القوالب النمطية المهنية لخدمات المراجعة الارتياح في عمل المراجع بموجب القانون (Redko, 2018: 95).

وفي قضية أخرى طُرحت هي البيئة التنظيمية القانونية التي طرحتها مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة (PCAOB) والتي حققت الكثير من الميزات للمهنة لكنها جعلتها أيضاً غير مرغوبة من الناس الذين يعتقدون بأن أعمالهم يجب أن يتم مراجعتها بتخمينات أخرى، هذا يعني أن محترفي المهنة يجب أن يرفعوا مستوى عملهم للوفاء بالمتطلبات المتزايدة (KPMG, 2017: 14)، وقد تبين بأنه من أسباب عدم الالتزام بمتطلبات الأنظمة يعود إلى غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين القائمين على المكاتب المهنية من موظفين ومراجعين من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة (العمرى والعنقري، ٢٠٠٧: ٢١٦).

ومن ناحية القوانين الصادرة لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، ترى الباحثة بأنها قليلة وغير شاملة لكل جوانب مهنة المراجعة فهي لم تتطرق على سبيل المثال إلى التعليم المهني المستمر لمراجع الحسابات، بل وأيضاً لم تذكر معايير المراجعة المهنية الواجب اتباعها في فلسطين سواء كانت معايير المراجعة الدولية أو الأمريكية كما أنها لم تضع معايير مراجعة فلسطينية خاصة بالبيئة المحلية، وعملياً لا نجد سوى قانونين تحدثا عن المهنة وهما: قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم ١٠ لسنة ١٩٦١، وقانون مزاولة المهنة رقم ٩ لسنة ٢٠٠٤.

### ٣- مشكلة دور الهيئات المهنية

يعد ضمان جودة المراجعة الدولية أمراً مهماً في بيئة الأعمال والاقتصاد الحالية المعولمة، وتقوم الهيئات المهنية والتنظيمية على زيادة جودة المراجعة الدولية عن طريق زيادة الثقة في البيانات المالية، وبالتالي تعزيز حركة رأس المال (Kleinman & Lin, 2017: 63)، وفي ظل التوسع والانتشار لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، ظهرت الجمعيات والنقابات المهنية من أجل تطوير المهنة وكان أهمها "نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية" التي وضعت القواعد الأساسية لمزاولة المهنة، و"جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية" والتي كان أهم أهدافها تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء المنتسبين لها، بالإضافة إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في فلسطين.

إن المشكلة الأساسية للجمعيات المهنية هي أن هناك تدخلاً كبيراً في المعرفة التي قد تمارس بها التخصصات المختلفة وأن أعضاؤها قد ينجرّفون إلى المجالات التي تطالب بها جمعيات أخرى (على سبيل المثال: مراجع الحسابات يتلقى حسابات الشركة)، وقد أدى ذلك لجعل الجمعيات المهنية في منافسة

مستمرة على الرغم من أن القصد الأصلي كان البحث عن مجالات تكميلية، وفي معظم الحالات التي بينتها دراسات سابقة، تشير تحليلات المنافسة بين جمعيات مراجعة الحسابات لها آثار سلبية على العملاء وعلى المهنة، وهذا ما قد يخلق مكاتب أو جمعيات مهنية احتكارية (Richardson, 2017: 8)، ومن جهة أخرى إذا تتبعنا وتيرة الترقية للمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة نجدها بطيئة في المستويات الهرمية العليا، وفرصة الحصول على ترقية هي أعلى بناءً على أدائهم السابق (Demere, 2016: 18)، وتتم ترقية المراجع بناءً على الدور الكافي للهيئات والجمعيات المهنية في تأهيله. واستجابة للتوقعات المتزايدة من الدور الذي تؤديه الهيئات التنظيمية للمحاسبة والمراجعة في جميع أنحاء العالم يتوجب على هذه الهيئات مراجعة طرق إدارة الأعمال ومراجعة بعض معايير اعداد التقرير في محاولة لوقف أي فجوة متوقعة في عمل مراجع الحسابات يجب أن تعمل الهيئات المهنية على وضع معايير منقحة تكون في صالح المهنة أولاً ثم العاملين فيها، وقد عمل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي حديثاً على وضع معايير جديدة سارية المفعول بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦، ولكن مدى ارتباط معايير المراجعة والابلاغ المقدمة حديثاً تنذر بدرجة كبيرة من الاهتمام بدراستها، وتشمل المعايير المنقحة التي أصدرها المجلس: المعيار ٢٠٠ الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية، المعيار ٢١٠ الموافقة على شروط المشاركة في المراجعة، المعيار ٢٦٠ التواصل مع المسؤولين عن الحكم، المعيار ٢٦٥ ايصال أوجه القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة، المعيار ٥٧٠ الاستمرارية، المعيار ٧٠٠ تكوين الرأي وتقديم التقارير بشأن البيانات المالية، المعيار ٧٠٥ التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل، المعيار ٧٠٦ التأكيد على فقرات المادة وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المراجع المستقل، بالإضافة إلى إصدار معيار جديد هو ISA701 Key Audit Matters، وقد وصف الخبراء هذه المعايير الجديدة المنقحة بأنها لعبة تغيير فعلاً لأصحاب المصلحة والمهنة (Nwaobia, et. al, 2016: 119).

في الآونة الأخيرة، ظهرت الحاجة إلى الانضمام إلى المؤسسات الدولية كشرط أساسي لنمو الاقتصاد والمراجعة من المهن المعنية بنمو الاقتصاد وتنمية المجتمعات، ولتحقيق ذلك يجب أن تحصل الهيئات المهنية للمراجعة على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم تحقيق أهداف المنظمات الأعضاء في الاتحاد من خلال (El-Fakki and Khalifa, 2013: 148):

أ- الامتثال لمعايير الجودة المهنية العالية سواء الصادرة عن (IFAC) والمعتمدة من قبل الهيئات المهنية، أو من خلال معايير المجالس المحلية؛

ب- الالتزام بالمعايير الدولية من خلال العمل على زيادة الإجماع الدولي على هذه المعايير. وقد ارتأت دراسة "أبو بكر" بأن أهم نقاط الضعف التي تواجهها مهنة المراجعة على الإطلاق هو دور الهيئات المهنية ونقابات المحاسبين والمراجعين في التنظيم القانوني للمهنة (أبو بكر، ٢٠٠٢: ١٩٥)، وتوصلت دراسة أخرى إلى أن تطور المهنة مرهون بتوفير مجموعة من العوامل أهمها: وجود هيئات المهنية للتعليم المحاسبي واستقرار المؤسسات (الدرويش والغالي، ٢٠٠٦: ٢٨).

ونرى أن الهيئات المهنية لها دور مزدوج إما خلق المشكلة أو تقاديتها ويتضح ذلك من خلال جودة تطبيق القواعد الأساسية والنظام الأساسي اللذان تقوم عليهما عمل هذه الهيئات، ففي فلسطين على سبيل المثال نجد أن هناك بعض التجاوزات التي تحدث في عمل هذه الهيئات، أو بصيغة أخرى عدم العمل بصورة جدية في مجالي مساعدة المراجع على تطوير نفسه سواء بالتدريبات المهنية اللازمة أو الامتحانات التي من المفترض أن تكون دورية كما في الدول الأجنبية (كل ٦ شهور أو ما شابه ذلك)، كما أن تعاون الهيئات المهنية الفلسطينية مع الهيئات الدولية قليل نسبياً، وتدعو الباحثة إلى تمكين التعاون المحلي مع الدولي لتعزيز وتأهيل المراجع على المستويات الدولية وتعزيز دوره في المجتمع أيضاً، وتجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من وجود هيئات منظمة للمهنة تابعة للدولة إلا أنه يتوجب أيضاً وجود هيئات مهنية مستقلة عن القطاع الحكومي لكي يتسنى الإشراف على ممارسي المهنة واعتماد التشريعات والقوانين بدرجة استقلالية أكبر، والمساهمة في تنظيم المهنة.

### المطلب الثاني: المشكلات الحديثة في مهنة المراجعة

تحتل مشكلة التكنولوجيا والبرامج التطبيقية الحديثة قمة الهرم في المشكلات الحديثة التي تواجه مهنة المراجعة وتحت إطار الهيئات المهنية، تليها مشكلة المنافسة بين مكاتب المراجعة والتي انتشرت في عبر أنحاء العالم بصورة كبيرة أيضاً، كما اتضح جلياً وجود مشكلة تأكيد المعلومات المالية منخفضة الجودة، وفي هذا المطلب سوف نتطرق لها تباعاً.

#### ١ - مشكلة التكنولوجيا والبرامج التطبيقية الحديثة:

لقد أصبحت تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف أنواع منشآت الأعمال الهادفة وغير الهادفة إلى الربح في عملياتها المختلفة، سواء كان ذلك في عمليات التخطيط أو الإشراف أو التوثيق أو الشؤون الإدارية أو المحاسبة أو غيرها من أوجه النشاط، وفي نفس الوقت شهدت عملية المراجعة تطوراً متزايداً ضمن مواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك المنشآت والشركات، ونتيجة لذلك ظهر ما يسمى مراجعة الأنظمة الحاسوبية أو مراجعة الحاسوب (الذبيبات، ٢٠١٥: ٣٣٣)، وفي عالمنا الرقمي المتجدد تعد التكنولوجيا مثل الكمبيوتر والآلات الأخرى مهمة جداً للمؤسسات لإدارة أعمالها وإنجاز الأعمال بطريقة أكثر فعالية (Vasarhelyi and Romero, 2014: 351).

ويمكن القول بأن المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات لها ثلاثة أساليب وهي (الشنطي وآخرون،

٢٠١٦: ٢٣):

- أسلوب يتجاهل وجود الحاسب الآلي عند القيام بعملية المراجعة حيث يعرف باسم أسلوب المراجعة حول الحاسب الآلي؛
- أسلوب يطلق عليه المراجعة من خلال الحاسب الآلي ويقصد به أن الحاسب الآلي وبرامجه سوف ينظر لها كهدف للمراجعة أي أن المراجع يركز على الحاسب الآلي وبرامجه مباشرة وليس فحواً للمخرجات؛

- أسلوب المراجعة بالحاسب الآلي ويُقصد به أن الحاسب الآلي وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة.

هذا وتشكل عولمة الاقتصاديات في ظل التكنولوجيا الحديثة تحديات لكل من العالم المتقدم والمتنامي، فقد وصل هذا التقدم السريع من البرامج التطبيقية في واقع مهنة مراجعة الحسابات لمستوى لا يُستهان به لكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا، ما هي المشكلات الملازمة للمراجعة باستخدام الحاسوب وهل ستقلص الشركات من خدمات مراجعي الحسابات؟.

يشير ممارسو مهنة المراجعة بواسطة البرامج التطبيقية الحديثة أن التقنيات القائمة على الذكاء الاصطناعي قد تحسنت لدرجة أن أجهزة الحاسوب تستطيع معالجة المشكلات الانسانية بطبيعتها، لكن حكم مراجع الحسابات هو الأمر الذي لا يمكن لأي جهاز حاسوب تنفيذه، خاصة وأن نتيجة التحليل وإجراءات المراجعة تعتمد على حكمه (Chowdhury, 2013: 5)، ومن الواضح أن الخطر الأكبر على المهنة هو قدرتها البطيئة على هضم ودمج التقنيات والمقاربات الجديدة بسبب القيود التنظيمية (Appelbaum, 2019: 162)، وأشارت نتائج الدراسات إلى أن بعض برامج المراجعة المخصصة تؤثر بشكل كبير على ممارسات المراجعة المهنية، ومع ذلك عند تنفيذ برنامج المراجعة المخصص بشكل صحيح مع معايير المحاسبة والمراجعة المعمول بها يجب أن يرافقه تحسناً لكفاءة مراجع الحسابات مع وضع سياسات حكيمة ومدروسة تتعلق بمخاطر المراجعة (Thottoli, et, al., 2019: 535).

وتتعدد أدوات وتقنيات المراجعة الحديثة التي تتم بواسطة الحاسوب، وتتراوح هذه الأدوات من برنامج بسيط لجدول البيانات إلى استخدام متقدم لتطبيق برنامج المراجعة المتخصص الذي يتضمن استخدام قواعد البيانات وتطبيقات ذكاء الأعمال، وتعرف تقنية المراجعة بأنها "مجموعة أدوات المراجع" التي تشير إلى أداة تكنولوجيا المراجعة.

تُعرف أداة تكنولوجيا المراجعة "Audit Technology" بأنها "كل الأشياء المصممة لتعزيز قدرة المراجع على أداء مهمة المراجعة"، وعليه فتكنولوجيا المراجعة هي أي استخدام للتكنولوجيا لمساعدة المراجع في إكمال المراجعة مثل جداول البيانات الالكترونية وأوراق العمل الإلكترونية وبرامج المراجعة المعمم ووحدات المراجعة المدمجة وقاعدة بيانات محاكاة البرمجيات واختبار البيانات SQL, Parallel and Search & Retrieval، وعلى الرغم من فوائد تكنولوجيا المراجعة، لا يتم استخدام هذه التطبيقات على نطاق واسع بين شركات المحاسبة والمراجعة (Rosli, et, al., 2013: 3).

ومن العيوب الشائعة للمراجعة بمساعدة الكمبيوتر أن برامجه تفتقر إلى واجهة مشتركة مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات، مثل تنسيقات الملفات وأنظمة التشغيل وبرامج التطبيقات، والمشكلة هي أن على المراجعين تصميم برنامج مراجعة متخصص واحد لنظام المعالجة الالكترونية للبيانات لكل جهة مراجعة، إذا كان نظام المعالجة الالكترونية للبيانات يستخدم تنسيقات ملفات خاصة أو أنظمة تشغيل مختلفة، ويستغرق هذا وقتاً طويلاً عندما يحتاج المراجعون إلى تصميم برامج مراجعة مختلفة لكل من عملائهم،

وعادةً ما يكون تطبيق المراجعة بمساعدة محوسبة مكلفاً للغاية حتى لو كان ذلك ممكناً لأن بعض برامج المراجعة تتطلب دمج وحدات برامج المراجعة الخاصة في نظام معالجة البيانات الإلكتروني في مرحلة التصميم، لذلك تصبح المشاركة المبكرة للمراجعين في الوقت الذي يكون فيه النظام قيد التطوير ضرورياً (Mazlina & Soh, 2017: 55).

وإضافة إلى ما تقدم فإن مراجع الحسابات عند قيامه بمهامه لوحدة اقتصادية تستخدم الحاسوب في إعداد بياناتها المحاسبية يواجه مجموعة من المشاكل التي لم تكن موجودة من قبل في النظام اليدوي للبيانات، والتي يمكن الإشارة إليها فيما يلي (جبار، ٢٠١٢: ٩٥):

- أن المشكلة الرئيسية عند مراجعة حسابات الأنظمة المحاسبية المعدة بالحاسوب تتعلق بعدم توافر كل مقومات المراجعة المتمثلة في المستندات المؤيدة للعمليات ومن قيود تم إثباتها في الدفاتر والسجلات التي قد لا تتوفر بشكل كامل في الأنظمة المحاسبية بسبب طبيعة تشغيل العمليات بالحاسوب والتي تقوم بشكل إثبات العمليات وإزالتها وتحديثها في الملفات دون وجود أي دليل مادي ملموس يؤيد حدوث هذه التغيرات؛
  - صعوبة تحقق مراجع الحسابات من مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عناصر النظام المحاسبي المعد بالحاسوب في المدخلات والعمليات والمخرجات؛
  - صعوبة الفصل بين المهام، إذ يتطلب الفصل الواضح بين المهام في ظل التشغيل بالحاسوب للبيانات ضرورة الفصل بين مهام إدخال البيانات والرقابة عليها، ومهام الرقابة على تشغيل البيانات، ومهام رقابة المخرجات ومهام تعديل البرامج وصيانتها؛
  - صعوبة اكتشاف الأخطاء وتتبع الغش باستخدام الحاسوب، لأنه في أنظمة التشغيل للبيانات بالحاسوب غالباً ما يصعب على المراجع اكتشاف الغش الذي قد يحدث عن عمد، وذلك لأنه بمجرد تقديم البيانات إلى الحاسوب لتشغيلها يتوقف التدخل البشري اليدوي؛
  - إهمال فحص ومراجعة حسابات مخرجات الحاسوب سواء من جانب المستخدمين للحاسوب أو الإدارة أو بعض مراجعي الحسابات اعتقاداً منهم بأن مخرجات الحاسوب دائماً صحيحة.
- ولقد تغيرت طبيعة التهديدات التي تواجه بيئة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة ونظم المعلومات على مدار العشرين عاماً الماضية، إذ نجد أن المعلومات التي يتم الحصول عليها من العميل كموضوع للمراجعة له قيمة معينة، وقد يحصل الأفراد على هذه المعلومات عن طريق اختراق أنظمة المعلومات والوصول إليها ويمكن استخدامها لأغراض ضارة ولا يمكن استبعاد إمكانية وصول المنافس إلى المعلومات القيمة، علاوة على ذلك يتم تخزين المعلومات التي يكتسبها المراجعون في أنظمتهم وقد يؤدي عدم وجود جدران حماية وبرامج الحماية إلى أن البيانات تكون عرضة للسرقة من قبل مرتكبي الوصول المنطقي، وبذلك تزيد احتمالات خطر الاحتيال والتزوير إلى نسب أكبر ( Shaikh, et, al., 2018: 6).

وبينت العديد من الدراسات الحديثة بأن أدلة الإثبات الإلكترونية يرافقها العديد من المشاكل نلخصها فيما يلي (بوركايب، ٢٠١٩: ٣٥٨):

- **عدم جودة أدلة الإثبات الإلكترونية:** تعتبر شرعية، مصداقية، ونزاهة النظام الإلكتروني المنشئ للأدلة الإلكترونية المحددات الرئيسية لإمكانية الاعتماد عليها، فالطرق التقليدية لجمع أدلة إثبات ذات جودة بالتفتيش، الملاحظة، الاستفسار والمصادقات قد لا تكون مناسبة في البيئة الإلكترونية، كما أن جمع أدلة إثبات كافية وذات جودة مرتبط بتوفر نظام رقابة داخلية قوي يؤمن أمن، صحة، اكتمال، مصداقية وسلامة المعلومات التي ينتجها النظام الإلكتروني. التأكد من مصداقية وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة إلكترونية متفاوتة التعقد يعتبر تحدي للمراجع، إذ أصبح ملزم بأن يستوفي شروط التأهيل بأدبيات التكنولوجيا.
- **تعدد أنواع أدلة الإثبات الإلكترونية:** تتميز المعلومات الإلكترونية بكونها قد تكون غير كاملة أو جزئية، والمراجع غير قادر على معرفة أن المعلومات التي وصلته كاملة وغير مبتورة أو مجزأة، فقد تشكل هذه المعلومة الإلكترونية أدلة إثبات ناقصة أو بدون جودة، عدم اكتشاف المراجع لهذا النقص قد يساعد في الوصول إلى حكم فني سليم حول الوضعية المالية الحقيقية للشركة.
- **استحالة أو صعوبة الوصول لأدلة الإثبات:** قد لا تتوفر المعلومات الإلكترونية لمراجع الحسابات متى كان بحاجة للوصول لها، لفقدانها وعدم اعتماد الشركة على خطة الحفظ الاحتياطي لقواعد بياناتها، أو بسبب استعمال الشركة لبرمجيات محاسبية جديدة غير مكيمة مع تكنولوجيا النسخة القديمة لهذه البرمجيات أو برمجيات مخالفة تماما، ما يفرز مشكلة عدم قدرتها على قراءة ملفات البرمجيات القديمة، وبالتالي عدم قدرة المراجع على الاطلاع على تاريخ المعلومات محل عملية المراجعة.
- **عدم ملاءمة أدوات جمع أدلة الإثبات الإلكترونية:** تكنولوجيا استخراج المعلومات من النظام الإلكتروني قد يصيبها خلل وظيفي وتكون غير قادرة على استخراج المعلومات بشكل كامل، كما أن عدم تنظيم البيانات في ملفات موحدة داخل قواعد البيانات المرتبطة بالبرمجيات المحاسبية، يتسبب في عدم حصول مراجع الحسابات على الأدلة المترابطة مع بعضها البعض بشكل كامل (El Safty, 2009: 32).
- **صعوبة اكتشاف الأخطاء بأدلة الإثبات الإلكترونية:** أدلة الإثبات قد تتضمن أخطاء ناتجة عن التغييرات والتحريفات التي لا يمكن اكتشافها ولا تترك أثر يدل على أنها قد وقعت، بالإضافة إلى الأخطاء الناتجة عن نقل البيانات، قرصنتها أو تعديلها باحترافية بدون ترك أثر، وهذا ما قد يرفع من خطر المراجعة، ويلزم مراجع الحسابات على الرفع من تقديره له (El Safty, 2009: 33).
- **ارتباط جودة أدلة الإثبات الإلكترونية بجودة نظام الرقابة الداخلية:** الإجراءات الرقابية الإلكترونية غير مرئية، ما قد يسبب عدم إمكانية التأكد من فعاليتها، ولأن جودة أدلة الإثبات

تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فإن عدم رؤيتها قد يقيد امكانية الاعتماد عليها من طرف مراجع الحسابات، فالبيئة الإلكترونية خفضت من الفصل بين المسؤوليات ما يثير الشكوك حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

هناك العديد من الأخطار التي تهدد أمن نظام المعلومات المحاسبي في الشركات التي تمارس التجارة الإلكترونية إذ يتضح أيضاً تعقيد دور المراجع لتداخل هذه النوعيات من الأخطار وصعوبة التعامل معها نذكر منها (حجازي، ٢٠١٠: ٢٤١-٢٤٤):

- **فقدان أو اتلاف أو ضياع البيانات عن طريق القرصنة (Hackers):** وبمجرد أن يستطيع الدخيل (القرصان) الدخول إلى نظام معلومات الشركة، تتاح له الفرصة لتحرير أو اتلاف بيانات الشركة أو تعديلها، ولأن النظام الإلكتروني للشركة لا يمكنه التمييز بين القرصان والمشتريين الآخرين فإن الشركة تتعرض نتيجة ذلك إما لبيع المنتجات بخسارة، وإما لرفض إتمام عملية البيع، وما ينتج عن ذلك من دعاية سلبية للشركة بين عملائها.
- **الأخطار الناتجة عن الفيروسات:** تُعرف فيروسات الحاسب بأنها مجموعة من أوامر البرمجة يتم الحاقها ضمن برامج أخرى دون علم المستخدم، وعندما يقوم المستخدم بتشغيل البرنامج الأساسي المصاب بالفيروس، فإن الفيروس يعمل تلقائياً ليحدث أفعال غير متوقعة وضارة غالباً، ويعد من أخطر التهديدات التي تواجه الشركات، فقد يقوم الفيروس على اتلاف محتويات الملفات الموجودة أو محو بعضها، كما قد ينسخ نفسه مما يعوق عمل النظام والاتصالات في الشبكة.
- **الوصول غير المصرح به إلى النظام:** حيث ينشأ هذا الخطر من العاملين الحاليين والسابقين بالشركة، أو من القرصنة المحترفين الذين يركزون على اكتشاف نواحي الضعف في نظام الحاسب الخاص بموقع معين، وعند الدخول للموقع يستطيع الدخيل سرقة معلومات هامة ليحقق منها مكاسب شخصية، وأشهرها سرقة أرقام بطاقات الائتمان الخاصة بالعملاء، واستخدامها في عمليات الحساب الدخيل.
- **الخسائر المالية التي تتعرض لها الشركة أو العملاء:** من المؤكد أن تحقيق أي من الأخطار الأمنية يمكن أن يسبب خسائر مالية للشركة والتي تنعكس بدورها على العملاء: كتعطيل نظام معلومات للشركة عن العمل لفترة معينة مما يؤدي لفقدان الشركة لثقة عملائها، الأمر الذي قد يصل لإفلاس الشركة.
- **اختراق خصوصية المعلومات الشخصية:** كثيراً ما تشمل مواقع التجارة الإلكترونية على بيانات شخصية هامة تتعلق بالعملاء والذين يطلب منهم الإدلاء بمعلومات شخصية (الأسماء، العناوين، السن، الوظيفة، الدخل السنوي، الحالة الصحية، وغير ذلك)، ولا شك أن وصول بعض الدخلاء لتلك المعلومات يشكل خرقاً لخصوصية العملاء وما ينتج عن ذلك من أثار سلبية للعميل والشركة.

برأينا أن درجة الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والحاسوب في مهنة المراجعة يتطلب النظر إلى حجم شركة المراجعة وأنظمة المعلومات المحاسبية لدى العميل، فمعظم الشركات الصغرى أو المتوسطة كما هو الحال في فلسطين بإمكانها استعمال جداول البيانات الإلكترونية لمراجعة حسابات عملائها، ولكنها لن تستعمل البرامج المعقدة لعدة أسباب كالتكلفة العالية أو احتمالية عدم وجود خبرة كافية للمراجعين، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تظل البيانات الإلكترونية التي يتم العبث بها من قبل أفراد غير مصرح لهم غير مكتشفة إلى الأبد، إذا لم تكن هناك ضوابط داخلية كافية، كما يوجد في شخصية المراجع العديد من السلوكيات التي تنقر إليها الآلات كالحكمة والملاحظات الناقدة .

كما ترى الباحثة بأن أمن المعلومات من التحديات الهامة التي تواجه الإدارة والمراجع على حد سواء، إذ ينعكس أثرها على عملية المراجعة وبالخصوص المخاطر واعتبارات الرقابة على الشركات التي تتعامل مع التجارة الإلكترونية، إذ يتوجب على مراجع الحسابات أن يولي أهمية ل خطة الشركة ووسائل وعناصر تحقيق أمن البيانات.

## ٢- مشكلة المنافسة بين مكاتب المراجعة

قدمت معظم الأدبيات المحاسبية، خلال أكثر من عشرين سنة مضت، عدداً لا بأس به من حالات إخفاق عمل مكاتب المراجعة مما جعل المناقشة حول مشكلات التوقع في عملية المراجعة حديثاً تظهر في جدول أعمال كل من مهنة المحاسبة والمراجعة والقائمين على هذه المهنة (الجلي، ٢٠٠٦: ٢١٣)، ويعتبر تطور مراجعة الحسابات تجاوباً لمجمل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال، ومتطلبات المجتمع المالي، لذلك فقد تسابقت مكاتب وشركات المراجعة الكبرى في تسويق خدمات المراجعة الحديثة ذات العائد الإضافي باستخدام مصطلحات جديدة مثل المراجعة المبتكرة (audit Innovation)، ومراجعة الأعمال (Business Audit)، وعملية قياس النشاط ( Business Measurement ) و (Process Re-Engineering)، وإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) وغيرها (العنقري وبكر، ٢٠٠٧: ٣).

تعتبر المنافسة الميزة الخاصة لسوق ومكاتب خدمات المراجعة، ويُعد العمل على توفير المنافسة الشريفة بين مكاتب المراجعة أحد المقومات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة، وإن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفتشي ظاهرة الأتعاب تعتبر من التحديات التي تواجه مهنتي المحاسبة والمراجعة (بولحبال، ٢٠١٨: ١٩٠)، إذ قد تؤدي هذه المنافسة إلى تخفيض جودة المراجعة من خلال تخفيض الأتعاب (علي وشحاته، ٢٠٠٧: ٣٩٧) وللمنافسة بين مكاتب المراجعة تأثير مزدوج على جودة المراجعة إما بالإيجاب أو السلب، فإما أن تدفع المنافسة مكاتب المراجعة نحو تحسين خدماته وبذل العناية المهنية اللازمة لتقديم أداء رفيع المستوى لخدماته المهنية (راضي، ١٩٩٨: ٢٩٦)، أو تدفعه إلى التحايل في الوقت أو مستوى الخدمات المقدمة، كما يمكن أن تدفع المنافسة المكتب إلى تقديم خدمات استشارية تؤدي إلى المساس باستقلالية مراجع الحسابات والتأثير السلبي على مهنة المراجعة.

تظهر مشاكل المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات في حال إخلال هذه المكاتب لإحدى النقاط التالية (الشاهين، ٢٠١٥: ٦١):

- إعطاء التأكيدات المعقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، أي تأكيد الالتزام بها؛
  - تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباع مكاتب المراجعة للإرشادات والمعايير الصادرة عن الجمعيات المهنية؛
  - اتباع أساليب الجودة في المراجعة، إذ تعتبر من الوسائل المقنعة في اكتساب العملاء الجدد لمكاتب المراجعة، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة؛
  - رفع مستوى المصداقية في المراجعة من خلال التأكد خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية.
- ناقشت العديد من البحوث مجموعة من المشاكل التي تواجه مكاتب مراجعة الحسابات في سوق المهنة والتي تعد من أهم العوامل التي جعلتها تتخذ من توسيع نطاق خدماتها المهنية كاستراتيجية للمواجهة، ومن أهمها تزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وانخفاض الأتعاب المهنية، وظاهرة تغيير/ دوران المراجعين، أو التحول من مكتب إلى آخر (auditor rotation)، وظاهرة استحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، والقيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب المراجعة، فضلاً عن حرصهم الدائم على التأقلم المستمر مع تطور متطلبات المستفيدين ( Nikkinen & Sahlstrom, 2004: 258; Basioudis, 2002: 211)، وتعد اقتصاديات العمل من العوامل الجوهرية التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية، فمكاتب المراجعة تنتمي للقطاع الخاص الهادف إلى تحقيق الأرباح وتتعرض لضغوط اقتصادية تحد من قدرتها على الاستمرار والتوسع (Arrunada, 1999: 519).

ومن الآثار الواضحة للمنافسة المتزايدة لمكاتب مراجعة الحسابات احتكار بعض المكاتب أو الشركات الكبرى للمراجعة بتقديم الخدمات المهنية، وذلك لتمييزها بالسمعة الجيدة، وقد وضعت بعض الدراسات استراتيجيات يمكن أن يتبناها مكاتب المراجعة لمواجهة تهديد التنظيم الخارجي للمهنة والمتمثل في تنظيم الحكومة المتزايد، وزيادة المسؤوليات والالتزامات القانونية والتكنولوجيا المتغيرة وتتمثل تلك الاستراتيجيات فيما يلي (الجفري والعنقري، ٢٠٠٧: ٢٣٨):

- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال تقديم التسهيلات وخدمات إضافية مثل تقديم الاستشارات؛
- الحفاظ على العلاقات مع الآخرين مثل البنوك، والمستثمرين المحتملين، والجامعات، وغيرهم؛
- تقديم انطباع عن شكل المكتب، وتستند هذه الاستراتيجية إلى إبراز أهمية ما تقدمه المكاتب من خدمات مهنية للاقتصاد والعملاء والمجتمع بشكل عام.

ولتفادي مشاكل التنافس بين مكاتب المراجعة قامت العديد من الشركات الصغيرة لمراجعة الحسابات بالاندماج، وذلك ما أدى في بعض هذه المكاتب المندمجة للتوسع في عدد العملاء، وتحسن في كفاءة المراجعين أنفسهم، وهذا ما ساعد هذه الشركات على اكتساب الميزة التنافسية.

ومن ناحية أخرى هناك بعض الصعوبات قد تواجه شركات المراجعة المندمجة أي بعد دمج الشركات الصغيرة للمراجعة منها نقص الخبرة السابقة في التعامل مع العملاء الجدد الذين يتم اكتسابهم بعد الاندماج، أيضاً صعوبات تقاسم المعرفة عند اندماج شركات خدمات مهنية ذات مستويات جودة مختلفة، حيث قد يمتنع الخبراء والعاملين في الشركات المندمجة عن مشاركة المعلومات والخبرات الخاصة عند وجود فجوة وتعارض في ثقافة الشركات المندمجة، وبالتالي التكيف مع اندماج ثقافات مختلفة يمكن أن يأخذ سنوات عديدة (Brant, et, al., 2020: 17-18).

ويختلف التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة تبعاً لحجم العمل وطبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه، وهذا يعني أن تنظيم العمل وتخطيطه بات ضرورياً للوصول إلى الأهداف (مسعودي، ٢٠١٩: ٤٩)، كما يلعب العنصر البشري في مكاتب المراجعة دوراً هاماً في انجاح مهامه واعطاء سمعة جيدة للمكتب الذي يعمل فيه، ومع زيادة الضغوطات التي تواجهها المهنة خاصة المتعلقة بزيادة المنافسة، ضغوط الوقت وضغوط الأتعاب، اتجهت العديد من المكاتب إلى أداء عمليات مراجعة غير مهيكلة باستعمال طرق مختصرة غير مرغوبة تؤدي لتسريع المهام (نور، وآخرون، ٢٠٠٧: ٢٢).

**وتندرج العديد من المحددات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند النظر لطبيعة المنافسة بين مكاتب المراجعة ارتأت الباحثة أن تجمعها فيما يلي :**

- **قيود الوقت:** تعتبر قيود الانتهاء من أعمال المراجعة في وقت محدد أمر طبيعي نظراً لطبيعة المنافسة التي تواجهها المكاتب، وقد أصدر مجلس الرقابة العامة تقريراً أكد فيه أن ضغوط موازنة الوقت التي توضع على المراجعين تجعل عملية المراجعة دون المستوى النمطي المطلوب أو أقل مما يجب (أبو الخير، ٢٠٠٦: ٨٢).
- **متطلبات السوق:** تعمل مهنة المراجعة كأى مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجلب العملاء، خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة وعدد المراجعين المرخص لهم بممارسة المهنة. قد تستحوذ عدد قليل من الشركات أو المؤسسات على الحصة الأكبر والأهم من إجمالي سوق المهنة والتي يمكن قياسها وفق عدة مؤشرات أهمها نسبة التركيز والحصة السوقية مما يؤثر سلباً على المنافسة السليمة بين مكاتب المراجعة (القرني، ٢٠١٥: ٦٠٤).
- **التطوير والتعليم المهني المستمر:** تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني التي تساعد على تمتع المراجع بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية المراجعة بجودة عالية، إذ أنه ومع التطور الحاصل في مجال التدقيق وتعدد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث تجاه دور المراجع، أصبح من الضروري على مكاتب المراجعة العمل على تطوير أداء

- الأفراد المنتمين للمكتب من خلال اطلاعهم على التطورات الحديثة في مجالي المحاسبة والمراجعة (أحمد، ٢٠٠٩: ٣٣).
- **نمط هيكلية مكتب المراجعة:** يُقصد بمدخل المراجعة المهيكّل "مدخل المراجعة المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات المراجعة المصممة لمساعدة المراجع على إكمال عملية المراجعة".
  - **مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية:** التزام مكاتب المراجعة له أثر ايجابي على جودة عملية المراجعة حيث يؤدي إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، كما أن الالتزام بمعايير المراجعة المهنية يعني القيام بأعمال المراجعة بشكل منظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي الفني وإعداد تقرير المراجع بشكل دقيق (نور وآخرون، ٢٠٠٧: ١٧).
  - **الأتعاب:** أتعاب المراجع هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاضها إلى عزوف المهنيين عن مزاوله المهنة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة، وفي ظل التطورات التي تشهدها المهنة من حدة المنافسة بين المكاتب في سوق المراجعة وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين، أدى ذلك باختلاق دافعاً قوياً للمكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر في العمل وتوظيف مراجعين برواتب متواضعة مما أثر ذلك عملياً على الشكل المناسب لتقديم الخدمة أي انخفاض جودة المراجعة (عابي ويعقوبي، ٢٠١٤: ٢٠٨).
  - **سمعة مكتب المراجعة:** تتمثل السمعة في مجموعة المميزات التي يتميز بها مكتب المراجعة، والتي تؤدي إلى خلق وزيادة شهرة مكتب المراجعة بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب (الجدعاني والعنقري، ١٤٩: ٢٠٠٩)، وترى الباحثة بأن الضغوط التنافسية بين مكاتب المراجعة يزداد تأثيرها تبعاً لزيادة أتعاب المراجعة.
  - **حجم مكتب المراجعة:** يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فوفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومكاتب كبيرة وذلك تبعاً لعدة معايير منها: عدد الشركاء، عدد العملاء، سمعة مكتب المراجعة وانتماء مكتب المراجعة إلى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وقد أشارت العديد من الدراسات أن المكاتب الكبيرة تقدم خدمات ذات جودة أعلى من المكاتب الصغيرة، وبالمقابل فإنها أكثر عرضة لإصدار تقارير مراجعة محل قلق العملاء في مجال إدارة الأرباح (عابي ويعقوبي، ٢٠١٤: ٢٠٥)، كما يرى البعض أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة المراجعة وأنه كلما كان مكتب المراجعة أكبر كلما زادت جودة المراجعة (لخذاري، ٢٠١٩: ١٢٨).

- **التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة:** يستطيع مكتب المراجعة المتخصص بصناعة معينة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة ويزيد من تقديرات المخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية (O'Reily & Reisch, 2002: 44)، وهذا ما يزيد من المنافسة بين مكاتب المراجعة حيث أن المكاتب التي لديها خبرة معينة وفهم أعمق في صناعة معينة تجذب العملاء أكثر.
- وأولت الكثير من الحكومات في العالم اهتمامها بظاهرة تركيز سوق مهنة المراجعة والمنافسة بين شركات المراجعة وأبدت قلقها حول توجه سوق مهنة المراجعة بالعالم وخصوصاً بعد الأزمة المالية، فأصدرت لجنة الشؤون الاقتصادية التابعة لمجلس اللوردات البريطاني تقريراً بهذا الخصوص عام ٢٠١٠، تناول عدة محاور منها أثر هذا التركيز على المنافسة ومدى ملائمة المعايير التقليدية لمستجدات السوق، وجاءت توصيات التقرير لمكتب شؤون التجارة وهيئة المنافسة البريطانية بضرورة البحث حول هذه الظاهرة ومن ثم تحليل آثارها السلبية والإيجابية على المهنة (House of Lords, 2011: 47).
- وقد حاول الكثير من الأكاديميين تسليط الضوء على الثقافة التنظيمية وتأثيرها في مكاتب المراجعة حيث يعتقدون أن هناك تأثير قوي للثقافة التنظيمية لمكاتب المراجعة على معتقدات وأخلاق الموظفين، ومن شأنها أيضاً تقليل السلوك الغير مرغوب أو المنحرف من طرف أعضاء المكتب (مامي، ٢٠١٧: ٣٠)، وتُصنف الثقافة التنظيمية لمكاتب المراجعة والمحاسبة إلى ثلاث مجموعات هي (Serge & Haurit, 2003: 3-4):

- **المكاتب المبتكرة:** هي مكاتب تتميز ثقافتها التنظيمية بالمخاطرة والتجريب، ولهم توجه محدود جداً نحو العمل الجماعي أو القيام بأي عمل على شكل فرق، كما تتميز ببيئتهم بعدم الاستقرار، وهذا أمر مفهوم باعتبارهم يفضلون الابتكار، وتجريب كل ما هو جديد.
  - **المكاتب الجماعية:** تتميز الثقافة التنظيمية لهذا الصنف من المكاتب بتوجهها أساساً إلى العمل الجماعي، وهي في نفس الوقت تحترم العمل الفردي، وتتميز بالاستقرار وتتوجه إيجابياً إلى تحقيق النتائج، ويتميز الشركاء المديرين في أنهم يرون المستقبل بثقة نظراً لنوعية عملائهم، ويفضلون العمل الجماعي المؤدي إلى الاستقرار في العمل.
  - **مكاتب غير واضحة الأهداف:** وهي مكاتب ثقافتها التنظيمية الداخلية لا تركز على الابتكار أو العمل الجماعي ولا تتجه نحو البحث عن النتائج، ولا تهتم بشكل جيد وأقل احتراماً للأفراد ومبادراتهم، ولا يملك شركائهم المديرون نظرة استراتيجية حول الأهداف المراد تحقيقها.
- ومن هنا، ترى الباحثة بأن الثقافة التنظيمية لمكاتب المراجعة تعد أهم الجوانب التي لا بد أن تترسخ لدى موظفي هذه المكاتب، باعتبارها خليط من المعارف والمعتقدات والأخلاق والقوانين التي يجب على المراجع اكتسابها داخل مؤسسته، كما أن أهمية التدخل التنظيمي الحكومي أو المؤسساتي لتنظيم ومراقبة أداء وعمل مكاتب المراجعة، والحد من المنافسة غير الشريفة والتأكيد على الخطوط العريضة والواضحة

لأخلاقيات المهنة خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية، والتي قد تنشأ بين العميل ومكاتب المراجعة من خلال سعي هذه المكاتب لإرضاء العملاء، وقد تتطور العلاقة إلى أن يُصبح المكتب معتمداً على نجاح العميل لتكوين سمعة لنفسه.

### ٣- مشكلة تأكيد المعلومات المالية المنخفضة الجودة

تعتبر المعلومات المالية في عصرنا الحالي مورداً هاماً في المؤسسة ولا تقل أهمية عن أي مورد آخر فيها، فهي عنصر حاكمي تؤثر في جميع مفاصل المؤسسة، وتساهم بشكل أساسي في عملية اتخاذ القرار عن طريق كيفية استخدام هذا المورد وتخصيصه بالشكل الأمثل وتحقيق القيمة الاقتصادية المضافة، وصولاً للربح المنشود الذي تسعى إليه المؤسسة، فالمعلومات المالية اليوم في ظل التطور التكنولوجي والمعرفي الهائل تشكل حجر الزاوية في عمل مراجع الحسابات أيضاً، سيما أن توفير هذه المعلومات هي من اختصاص إدارة المؤسسة المزمع مراجعة حساباتها، وبالتالي نجد بأن أي تدني في جودة تلك المعلومات سوف يؤثر مباشرة على عملية المراجعة، وعلى تقرير مراجع الحسابات.

إن الانخفاض الذي يحدث اليوم في دور مهنة المراجعة بالتحكم في التشوّهات التي قد تُصيب التقارير المالية نتيجة الإجراءات غير العادلة التي تتخذها إدارة المؤسسة محل المراجعة، والتي بدورها تشهد على ذلك بتأكيد البيانات المالية المشوهة، ويُظهر تحليل مشكلة تأكيد المعلومات المالية منخفضة الجودة بأنها نتيجة للأسباب التالية (2: Svetlana & Skobara, 2019):

- **عدم الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة:** إذ يتم التعبير عن الفشل في تلبية متطلبات معايير المراجعة غير كاف لمجابهة مخاطر التشوّهات الأساسية في التقارير المالية، بسبب الإجراءات غير العادلة لإدارة المؤسسة، ولكن المشكلة الأكثر أهمية هي أن المراجعين يؤكدون البيانات المالية المشوهة ويتخذون قرارات على أساس معلومات غير موثوقة.
- **غياب أو عدم كفاية الاهتمام بعمل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:** وهنا يتطلب من مراجع الحسابات تقييم نظام الرقابة الداخلية تقييماً مناسباً لتقادي الوقوع في فشل مهمة المراجعة.
- **الأزمة المالية:** في البلدان ذات اقتصاد السوق المتقدم ومع الهيئات المهنية المستقرة للمراجعة ظهرت حالات تأكيد منفصلة من قبل مراجعي الحسابات للبيانات المالية منخفضة الجودة فقط في ظروف الركود الاقتصادي وتم تحديد نتائجها بدقة (تحطم البنوك، المنظمات العامة والخاصة الكبيرة، تغطية موسعة في وسائل الإعلام)، وتلقت الأزمة المالية الانتباه إلى واحدة من المشاكل الرئيسية لمهنة المراجعة والتي تتطلب الحل العاجل وهي النمو الخطير للمخاطر المرتبطة بحقيقة أن حجم الفوائد المالية قد وصل إلى المستوى الذي يجعل المزيد من الناس على استعداد لانتهاك القانون ونبذ المبادئ الأخلاقية.
- **خلل في منهجية المراجعة فيما يتعلق بتحديد تشوهات البيانات المالية:** إن منهجية المراجعة موحدة إلى حد ما، ولا تزال لا تأخذ في الاعتبار تصاعد متطلبات الأطراف المهتمة بالنشاط

الاقتصادي للحصول على معلومات مالية نوعية، لكن المناهج التقليدية لمراجعة التقارير المالية تحتاج إلى المزيد من البحوث النظرية وتجميع الخبرة العملية في هذا المجال.

وفي هذا السياق، يؤكد "المطيري" أن معظم إدارات المنشآت تقوم بالتغيير في بعض السياسات المحاسبية والتي يؤثر على جودة المعلومات بهدف (المطيري، ٢٠٠٤: ٤):

- التلاعب في معلومات التقارير المالية عن طريق إخفاء حقيقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي؛
- تحقيق رغبات الإدارة من خلال تحسين صورة المركز المالي للشركة بهدف الحصول على قروض ، أو سعي إدارة الشركة للحصول على مكاسب ذاتية مثل المكافآت أو الحوافز .

يرى (هندريكسون) أن المعلومات المالية هي البيانات التي يكون لها صدى لدى مستقبلها، وتؤدي إلى تخفيض عدم التأكد، وتوصيل رسالة إلى متخذ القرار، وتكون قيمتها أعلى من تكلفتها، ومن المحتمل أنها تستدعي استجابة متخذ القرار (هندريكسون، ١٩٩٠: ١٢٣)، وتنقسم المعلومات المالية من حيث توقيت الحصول عليها إلى معلومات مالية متوفرة (جاهزة): وهي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها، وتكون معدة ومجهزة مسبقاً، وهي بالتالي مفيدة وبدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات التشغيلية، ومعلومات مالية غير متوفرة (غير جاهزة): وهي معلومات غير متوفرة عند الحاجة إليها، مما يتطلب وقتاً أطول في إعدادها وتجهيزها، وترتبط عادة بالقرارات الاستراتيجية للمنظمة، ويقع على عاتق مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة هذين النوعين من المعلومات.

نستخلص أنه من المهم وضع شروط معينة مسبقاً قبل البدء بعملية المراجعة لتفادي مشكلة تأكيد المعلومات المالية منخفضة الجودة، وهذه الشروط يجب أن تتجاوز منهجية الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية، بحيث تشمل طرق بحث خاصة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة محل المراجعة، وإنشاء طرق للكشف عن الظواهر السلبية في المحاسبة المالية، أي الخروج من حدود المفاهيم التي هي حجر الزاوية في المعايير الدولية للمراجعة إلى الأدوات والأساليب التي يجب على المراجع ابتكارها لتحديد الأخطاء المتعمدة في التقارير المالية.

## المبحث الثالث: معوقات تطوير مهنة المراجعة في فلسطين:

نستطيع القول بأن مهنة مراجعة الحسابات هي من المهن التي دخلت النشاط الاقتصادي قبل زمن قصير نسبياً، وازداد الاهتمام بهذه النسبة في العقود الأربعة الأخيرة كنتيجة لما شهدته المنطقة العربية بصورة عامة وفلسطين بصورة خاصة من دخول للشركات الأجنبية والدولية وبالخصوص المنظمات والجمعيات الدولية لهذه المنطقة، وقد اهتمت فلسطين بهذه المهنة إذ عملت على إصدار تشريعات وقوانين منظمة لها ومع ذلك ظهر حديثاً العديد من المعوقات التي تواجهها هذه المهنة. وتتنوع مشاكل تطوير مهنة المراجعة في فلسطين بين المشاكل المهنية لكل من المراجع والهيئات المهنية ومكاتب المراجعة، والمشاكل الوظيفية التي تخص المهنة كمستوى فهم الممارسين لها وغيرها، وواجهت المهنة أيضاً معوقات تتعلق بتطبيق معايير المراجعة الدولية، فالبيئة التي سُنت فيها تلك المعايير عادة لا تلائم بيئتنا المحلية لضعف التشريعات والقوانين التي تعالج هذه المعايير، وقلة الرقابة على الأداء المهني للمراجع، وسوف نحاول في هذا المبحث أن نقدم رؤية شاملة عن المشاكل المهنية في البيئة الفلسطينية مع بعض المعوقات التي تتعلق بالمعايير الدولية للمراجعة.

## المطلب الأول- رؤية شاملة لمشاكل مهنة المراجعة في فلسطين

تشهد مشاكل مهنة المراجعة في فلسطين مسببات متعددة، وسوف يقدم هذا المطلب أهم مسببات وانعكاسات هذه المشاكل والعقبات المهنية ومعوقات تطبيق معايير المراجعة الدولية في بلادنا.

## ١- مسببات وانعكاسات مشاكل مهنة المراجعة في فلسطين:

إن النمو السريع لهذه المهنة رافقه حصول بعض التشوهات المهنية في بنية شركات المراجعة، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها، ولعل أبرز هذه الخصائص والتشوهات ما يأتي (درغام، ٢٠٠٩: ٢٥٥-٢٥٦):

- لم يطبق في عملية ترخيص وإعادة ترخيص مكاتب المراجعة مواصفات وشروط مهنية تضع ضوابط فعالة تتعلق بمستوى أداء هذه المكاتب؛

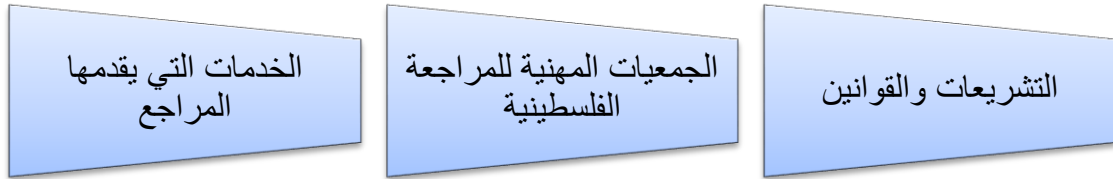
- تخضع كثير من مكاتب المراجعة للسيطرة العائلية بشكل كبير؛

- لقد أدى دخول شركات المراجعة الدولية للسوق الفلسطيني إلى انعكاسات بعيدة الأثر على هذه الصناعة، كان بعضها إيجابياً والبعض الآخر سلبياً.

وهناك عدد كبير من الاقتراحات الرامية لمعالجة أسباب المشكلات الراهنة التي تواجه مهنة المراجعة وتحول دون تطورها، كما يتوقع من القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ أنه سوف يؤدي إلى المساهمة في معالجة مختلف القضايا والمشكلات التي تعيق تطوير هذه المهنة والتأكيد على إتباع الاجراءات والاعتبارات الآتية (درغام، ٢٠٠٩: ٢٥٦):

- إن إقرار القانون الجديد لا يشكل سبباً كافياً للاطمئنان على مستقبل مهنة المراجعة، حيث إن بعض مواد القانون لا تزال تسمح بحدوث تجاوزات من قبل الجهات المعنية، لذلك يجب أن يتم وضع ضوابط لهذه العملية من خلال أنظمة تفصيلية متخصصة؛
- يمكن لمجلس المهنة الذي ينص عليه القانون أن يشكل أحد أهم الآليات المستخدمة لمراقبة أوضاع هذه المهنة وتشخيص مشكلاتها ووضع السياسات اللازمة لتطهير أداء مختلف الجهات ذات العلاقة بها، لذا يفترض أن يكون لممثلي جمعية المراجعين في مجلس المهنة دور فعال وضابط باتجاه تحقيق مصالح أعضائها، خاصة من النواحي القانونية والرقابية والتدريبية؛
- يفترض أن تلعب جمعية المراجعين دوراً أكثر فاعلية في تطوير مهنة المراجعة، خاصة في المجالات الأتية: المساعدة في توفير فرص التدريب لأعضائها من خلال دورات تأهيلية متخصصة، وفرض رقابة أكبر على مستوى الجودة، والدفاع عن مصالح أعضائها لدى المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، وفرض التزام أكبر على الأعضاء بالنسبة لنقادي المنافسة السعريّة في العمل، ومطالبة الجهات الرقابية المختصة لتوفير قدر فعال من الرقابة على إدارات الشركات والتأكد من التزامها بأحكام القانون بالنسبة لآليات إعداد الحسابات الختامية وعقد اجتماعات الهيئة العامة، وتشجيع التوجه نحو اندماج مكاتب المراجعة المحلية؛
- هناك مجال واسع لأن تلعب الجامعات المحلية دوراً أساسياً في عملية توفير فرص التدريب المتخصص للعاملين في هذه المهنة؛
- يمكن للمؤسسات الدولية المانحة أن تلعب دوراً مهماً في تنفيذ التوصيات السالفة الذكر، خاصة من خلال دعم الجهود الرامية لتوفير فرص التدريب المستمر للعاملين في مهنة المراجعة.

الشكل رقم (٣-٣): مشكلات المهنة في فلسطين:



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

ونظراً لوجود العديد من العوامل التي تؤدي إلى المشاكل المهنية نجد أن التأثيرات السياسية والاقتصادية والعوامل الثقافية وعوامل أخرى، لها تأثير كبير على الممارسات المحاسبية، بالإضافة إلى النظم المحاسبية وفهم العوامل البيئية التي تساعد في تشكيل الممارسات المحاسبية لما لهذه العوامل من أهمية خاصة في هذا الوقت من التغيير والنمو الاقتصادي (Al- Farah, Abadi & Al Shaar, 2015: 168).

وقد شهدت المهنة في فلسطين توسعاً من خلال عدد المكاتب المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب، وبالطبع فإن السبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في

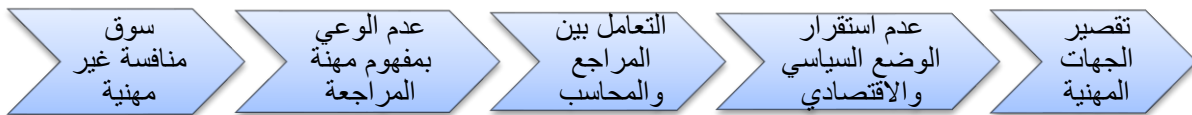
عدد المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مراجعة من قبل مكاتب مرخصة، إلا أن هذا النمو السريع لهذه المهنة صاحبه بعض المعوقات في بنية منشآت المراجعة، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها، ولعل أبرز المعوقات هي ما يلي (الداود، ٢٠١٤، ص ٢٣-٢٤):

- تخضع كثير من المكاتب للسيطرة العائلية بشكل مفرط، مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصور هام من حيث مستوى الخبرة الحقيقية المتوفرة لدى مسؤولي هذه المكاتب؛
- لقد أدى دخول الشركات الدولية للسوق الفلسطيني إلى انعكاسات بعيدة الأثر على هذه المهنة، كان بعضها إيجابياً والآخر سلبياً، ومن الانعكاسات السلبية التأثير على مدى الالتزام بالمعايير الدولية والضوابط الأخلاقية؛
- اللجوء المفرط لمكاتب المراجعة للمنافسة السعرية من أجل الحصول على العمل، بل والاستعداد لتقديم نتائج عملية المراجعة بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المالكين والمسؤولين في الإدارة؛
- قيام مجالس الإدارة في المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية بممارسة مسؤولية تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم وشروط عملهم، علماً بأن هذه المسؤولية من اختصاص الهيئات العامة لدى قيامها بعقد اجتماعاتها السنوية؛
- أدى التراجع الكبير في المستوى المهني لمهنة المراجعة في فلسطين إلى تآكل ثقة المستثمرين المقيمين في الخارج وكذلك الداخل بدقة وصحة البيانات المالية؛
- عزوف غالبية المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب المراجعة المحلية، وتوجهها للمكاتب الدولية التي فتحت فروعاً لها في فلسطين، والتي تبدي التزاماً أكبر بالمعايير ومتطلبات الجودة.

## ٢- عقبات المهنة في فلسطين:

قد لخص بعض الأساتذة الباحثون الفلسطينيون المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في قطاع غزة في النقاط التالية، وارتأت الباحثة أن تضع هذه المشكلات في المخطط التالي:

الشكل رقم (٣-٤): مشاكل مهنة المراجعة في فلسطين من وجهة نظر الأساتذة الباحثون



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

استعرض بعض الأساتذة الباحثون بأن المشاكل التي تواجه المهنة على الصعيد الفلسطيني ترجع إلى ما يلي (جلس، ٢٠٠٣: ٢٦٠):

- عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم مع وجود سوق منافسة غير مهنية فيما بينهم، حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض للشركات يوجد فيها مراجعين أصلاً ويعرضون أتعاب تصل إلى

نصف أتعاب المراجع السابق، وتكمن المشكلة في تصرفات بعض المراجعين الذين يحاولون استيعاب أكبر قدر من الشركات والمؤسسات والمشاريع والبنوك للعمل كمراجعين لحساباتها وذلك على حساب زملائهم دون الالتزام بقواعد السلوك المهني، مما أدى إلى خلق المنافسة غير المهنية بين المراجعين، وهذا ما حدا ببعضهم إلى النقد السيء لأعمال زملائهم والدعاية لأنفسهم؛

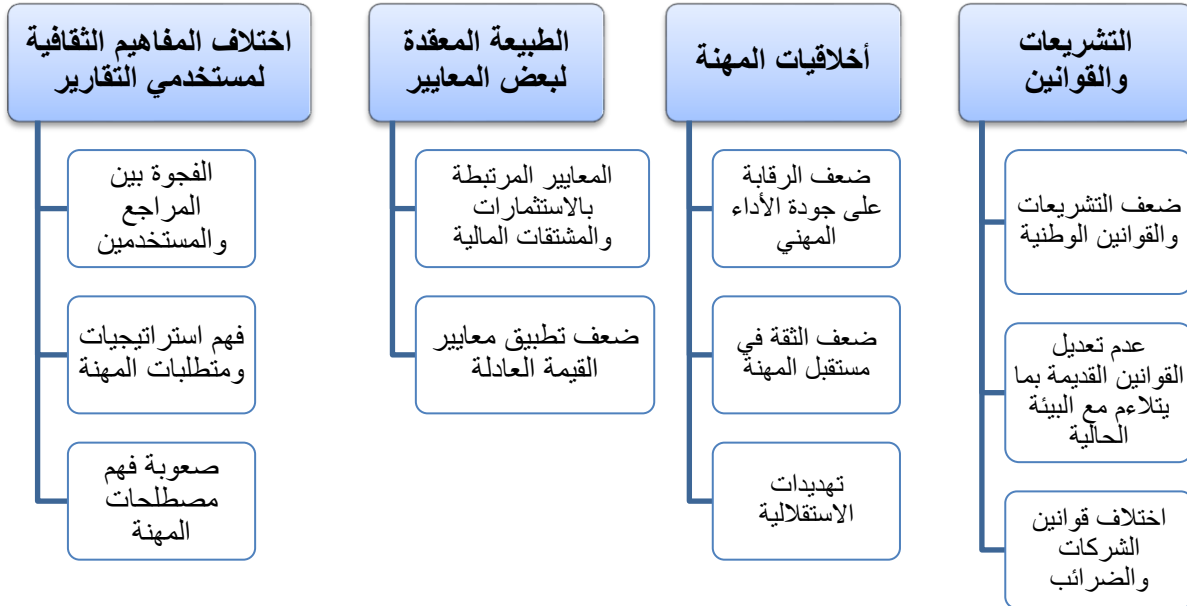
- عدم وعي كثير من الجهات لمفهوم مهنة المراجعة والرأي الذي يبديه المراجع على القوائم المالية وخصوصاً الشركات مما يدفعها للبحث عن مراجع آخر يتوافق مع رأيها، كما أن بعض المراجعين على استعداد تام لأن يكون بديلاً عن زملاء لهم تم عزلهم أو رفضوا الاستمرار في عملية المراجعة لدى مؤسسة ما، دون الوقوف على أسباب رفض الزميل الاستمرار في العمل مع الشركة ودون الحصول على الموافقة الخطية المسبقة منهم مما يشكل امتعاضاً لأخلاقيات تلك المهنة وتعدياً على حقوق الآخرين؛
- عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المراجع، لأنه يعتقد أن المراجع إنما جاء لیتصيد أخطاءه، مما يدفع المحاسب لعدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي؛
- عدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي للوطن بشكل عائقاً أمام محاولات تطوير مهنة المراجعة (حماد، ٢٠٠٥: ١٣٥)؛
- عدم اهتمام جهات الاختصاص التشريعية والمهنية في فلسطين بوضع معايير مراجعة محلية نابعة من البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي يمارس فيها المراجع عمله، ويرجع هذا التقصير إلى عدم الاستفادة من المعايير الدولية أو معايير بعض الدول التي سبقت في هذا المجال (حماد، ٢٠٠٥: ١٣٤)؛
- قد يؤدي عدم تصميم النظام الرقابي للمراجع الخارجي بشكل محايد إلى عدم قبول المسؤولين بهذه النظم (عمامرة، ٢٠١٥: ٧٣)؛
- معوقات مرتبطة بجمعية مراجعي الحسابات وتتمثل في عدم متابعة الجمعية لأسباب تغيير المراجع، وعدم تبنيها لإجراءات عقابية كافية في حال مخالفة المراجع لأصول المهنة، وعدم تدخلها في الخدمات التي تقدمها لأعضائها (أبو عليا وآخرون، ٢٠٠٦: ١٢).

وترى الباحثة أن دولة فلسطين تحتاج وبشدة إلى تشريعات وقوانين منظمة لمهنة مراجعة الحسابات حالها حال الدول العربية الأخرى، فإما أن تضع قوانين محلية لمراجعة الحسابات أو تعتمد رسمياً معايير المراجعة الدولية مع التعديلات التي تراها ضرورية، كما أن إلزام توحيد هذه المعايير يعمل في صالح تنظيم المهنة وتطورها، بالإضافة إلى أن الجمعيات والنقابات المهنية يقع على عاتقها الدور الأكبر في صياغة ووضع المعايير وتحديثها، جنباً إلى جنب مع خبراء المحاسبة والمراجعة وسوق رأس المال الفلسطيني ومكاتب مراجعة الحسابات الفلسطينية والكوادر المهنية الجامعية.

## ٣- معيقات تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين

تمتاز البيئة المحلية الفلسطينية بمميزات تختلف فيها عن باقي الدول العربية من عدة نواحي اجتماعيا واقتصاديا وسياسيا وثقافياً، إذ أن تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين يشوبه عدة معيقات، وأول هذه المعيقات يتجلى في وضع التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، فمنذ آخر قانون مهني لعام ٢٠٠٤، لم يُصدر أي قانون جديد يتماشى مع الوضع الراهن والتطورات الحاصلة في العالم، إضافة إلى تدني الاعتماد على الأخلاقيات المهنية والرقابة عليها، وكذلك الطبيعة المعقدة لبعض المعايير العالمية الموضوعية والتي لا تتناسب مع البيئة المحلية والاختلافات الثقافية لواضعي المعايير ومستخدميها في فلسطين، وقد لخصت الباحثة معيقات تطبيق المعايير الدولية في فلسطين في الشكل التالي:

الشكل رقم (٣-٥): معيقات تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

وكما وضحنا من خلال الشكل السابق فإن ضعف وقصور التشريعات والقوانين الوطنية أو طول وضعها يعتبر معيقاً أساسياً في عملية تبني أو صياغة معايير مراجعة محلية، كما أن القوانين المعمول بها في فلسطين قديمة ولا تتلاءم مع البيئة المحلية الحالية التي تطورت بتطور التكنولوجيا، ويعتبر اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب المحلية أيضاً عائق من عوائق تطبيق المعايير الدولية لعدم تلاؤمها مع بعضها.

ومن جهة أخرى فهناك ضعفاً واضحاً للرقابة على جودة الأداء المهني من قبل الجهات المهنية المختصة بذلك، كما أن هناك ثقة غير واضحة المعالم في مستقبل المهنة، ونزهد على ذلك بأن المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات المالية من الصعب تطبيقها محلياً لاعتبارات عدة أهمها أن هناك سوق مالي وحيد وهي بورصة فلسطين للأوراق المالية، كما أن هناك ضعفاً في تطبيق معايير القيمة العادلة

لقلة وجود أسواق مفتوحة على العالم، ومن ناحية مستخدمي التقارير المالية وخاصة تقرير مراجع الحسابات نجد أيضاً أن هناك سوء فهم لاستراتيجيات المهنة ومصطلحاتها وهذا ما يعرف بفجوة المراجعة.

وبينت دراسة "نشوان والطويل" بأنه توجد معيقات تحد من تطبيق معايير المراجعة الدولية في شركات المساهمة الخاصة المحدودة (م.خ.م) في فلسطين، وهذا ما يؤكد الدور الهام للجمعيات المهنية المختصة المتمثل في تنظيم المهنة، والإشراف عليها ومتابعة رقابة الجودة من خلال إلزام أعضائها بالحفاظ على المستوى المطلوب من جودة الأداء المهني، ويمكن للجمعيات تحقيق ذلك من خلال تبني معايير المراجعة الدولية، وإلزام أعضائها بذلك، ويعتبر غياب دورها في هذا الجانب معيقاً جوهرياً، وتشكل الظروف السائدة في قطاع غزة من فقر وبطالة مرتفعة معيقاً أمام تطبيق المعايير الدولية للمراجعة (نشوان والطويل، ٢٠١٧: ٢٩٣).

كما أن الواقع الحالي لممارسة مهنة المراجعة في فلسطين في إطار معايير المراجعة الدولية، بحاجة إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة، وبات من المطلوب أن تستمد دولة فلسطين جاهزيتها للاندماج مع المجتمع الدولي الحديث بشكل عام، والتفاعل معه بصورة إيجابية ومضطردة في المجالات الاقتصادية والثقافية والمحاسبية، وكذلك إيجاد آليات ووسائل لتطوير مهنة المراجعة بمستوى ينسجم ويتوافق مع البيئة الدولية (نشوان، ٢٠١٦: ١٠٤٥).

إضافة إلى ما تقدم ترى الباحثة الخوض في العناصر التالية لمعيقات تطبيق المعايير الدولية بفلسطين في المطلب التالي.

### المطلب الثاني: ظاهرة عدم تماثل المعلومات

تحدث ظاهرة عدم تماثل المعلومات عندما يمتلك طرفاً واحداً في المؤسسة الاقتصادية معلومات أفضل أو أكثر من الطرف الآخر مما يؤثر على اتخاذ القرارات السليمة ويترتب عليها مشاكل في عمل المراجع أيضاً إذ أن معرفة إدارة المنشأة أو الأطراف الداخلية معلومات حول الأداء الاقتصادي الحالي والمستقبلي بشكل يفوق الأطراف الخارجية يؤثر سلباً على تقرير مراجع الحسابات، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى مشكلة عدم تماثل المعلومات، والعوامل المؤثرة عليها وطرق التغلب على هذه المشكلة.

#### ١ - عدم تماثل المعلومات المحاسبية

يُقصد بظاهرة عدم تماثل المعلومات أن إدارة الشركة هم أكثر الناس معرفة عن وضع الشركة نظراً لما تتوفر لديهم من معلومات عن القيمة المالية والواقعية والمستقبلية للشركة من المستثمرين، وهي الدعائم التي تؤهل الشركة لدورها الفاعل في السوق حيث توظف هذه المعلومات لإعطاء الوضع الجيد للمستثمرين بقدرة الشركة التي تُعبر عنها توزيع الأرباح على المساهمين بالشركة، وفي حالة انعدام هذه المعلومات وتباينها ما بين الشركة والمستثمرين، تقوم الإدارة بزيادة مستوى الإفصاح التطوعي عن القوائم

المالية وذلك بكشف معلومات عن الشركة غير مُجبرين عن الإفصاح عنها قانونياً ليتم تحليلها ونقلها إلى السوق من قبل المحللين الماليين، لذلك فإن زيادة عدد المحللين الماليين يوحى بوجود مستوى أقل من عدم تماثل المعلومات والتي يُستنتج منها علاقة عكسية ما بين سياسة توزيع الشركات لأرباحها على المستثمرين وظاهرة عدم تماثل المعلومات (رشوان، ٢٠١٧: ٤٠٥-٤٠٦).

تحدث مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية عندما يمتلك طرفاً واحداً في المعاملة معلومة أفضل من الأطراف الأخرى في نفس المعاملة، أي عندما يمتلك بائع معلومة عن منتج معين أكثر مما يمتلك المشتري من معلومات عنها، أو يعرف المقترض معلومات أكثر من المقرض حول عملية ائتمانية معينة، وترجع مشكلة عدم تماثل المعلومات إلى عدة أسباب أهمها (غنيم، ٢٠١٣: ١٧):

- التوجيه الخاطئ للاستثمارات من جانب المستثمر، فقد يحدث قبل الاستثمار ونتيجة لعدم تماثل المعلومات بين المستثمرين الاحجام عن الاستثمار أو عرض أسعار خاطئة للأوراق المالية؛
- عدم التخصيص السليم للأموال المستثمرة من جانب الشركة، فعدم توافر المعلومات لدى حملة الأسهم عن كيفية استخدام أموالهم بواسطة مديري الشركة يجعلهم أكثر عرضة لعدم التخصيص السليم؛
- زيادة أعباء التمويل (تكلفة رأس المال).

وتوجد أسباب فرعية أخرى مثل الاختلافات في التحفيز والمعرفة، فمن حيث التحفيز كانت خسارة شركة انرون بسبب تأكيد الشركة على تعظيم المصلحة الذاتية للوكلاء وفي النتيجة كان ذلك على حساب الشركة مما أدى إلى تأكيد المساهمون خسائر فادحة فضلاً عن خسارة سمعة الشركة في الأسواق، أما الاختلاف في المعرفة فتمثلت بسبب عدم معرفة المالكين بقدر كافٍ من معلومات بالواجبات الموكلة إليهم وبالتالي فإن المدير على علم ومعرفة أكثر بالجوانب الإدارية من غيره في الشركة (محمد، ٢٠١٧: ٥٨).

ويترتب على مشكلة عدم تماثل المعلومات نوعين من المشاكل هي (Hellman, 2008: 71):

- **مشكلة الاختيار السيئ:** تظهر مشكلة الاختيار السيئ أو المعاكس عندما تمتلك شركة معينة معلومة ما تكون مفيدة لاتخاذ قرار معين ولا يعرفها الأطراف الخارجيون ولا يستطيعون معرفتها لذل فإن اتخاذ قرارا معين من قبل الشركة وفقاً إلى هذه المعلومة تؤدي إلى اختيار سيئ للمستخدمين الخارجيين نتيجة عدم اطلاعهم على المعلومة مسبقاً، ويمكن تمثيل ذلك من خلال قيام شخص ما بعرض سيارة للبيع ولا يقوم بإعطاء المشتري معلومات كافية عن وجودها مما يؤدي إلى اتخاذ قرار الشراء من قبل المشتري والذي يترتب عليه اختيار سيئ للسيارة.
- **مشكلة مخاطر سوء النية:** تحدث هذه المشكلة حتى مع افتراض قدرة المستثمر على التفرقة بين الجيد والسيئ من الشركات قبل اتخاذ قرار الاستثمار، ومن ثم عدم تعرضه إلى مشكلة الاختيار السيئ إلا أنهم لا يزالون عرضة لمشاكل أخرى تحدث بعد الاستثمار وهي احتمالية تعرضهم لمخاطر سوء النية من قبل مستخدمي الأموال الذين يقومون باستعمالها في أنشطة لا يرضى

عنها أصحاب المصلحة والمستثمرين كالأُنشطة المرتفعة المخاطر الأمر الذي يزيد من فرص عدم قدرتهم على الوفاء بالالتزامات المالية (عبد الله، ٢٠١٩: ٢٠١).  
وهنا يستوجب تفعيل دور مراجع الحسابات كونه العنصر المهم في القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات من خلال الثقة والمصداقية التي يُضيفها على المعلومات والحد من المخاطر الأخلاقية التي قد تنجم عن هذه المشكلة.

## ٢- العوامل المؤثرة على مشكلة عدم تماثل المعلومات:

تحدث مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية عندما يمتلك طرفاً واحداً في المعاملة معلومات أفضل أو أكثر من الطرف الآخر، وهناك العديد من العوامل المؤثرة في عدم تماثل المعلومات نذكر منها (فهود، ٢٠١٦، ٤٩٢-٤٩٤):

- **طبيعة النظام الاقتصادي:** والمقصود به درجة تدخل الدولة في النشاطات الاقتصادية فكلما زادت درجة التدخل، قلت درجة المرونة في النظم المحاسبية، وأصبحت الأنظمة تمارس من خلال القوانين والتشريعات الحكومية، مما ينتج عنه الحاجة الكبيرة إلى معلومات محاسبية تقلل من درجة عدم التأكد.
- **الضريبة:** تعد الضريبة أحد الأسباب الرئيسية للاختلافات الموجودة في التطبيقات المحاسبية، فضلاً عن كونها أحد عوامل تطور المحاسبة في الدول كافة بغض النظر عن الأنموذج المستعمل، ويختلف أثرها في أنموذج الإبلاغ باختلاف المدخل الاقتصادي المستعمل، وعليه يوجد انفصال واضح بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.
- **تضارب المصالح:** وتظهر هذه المشكلة في ظل نظرية الوكالة لكون العلاقة بين كل من الأصيل والوكيل علاقة متداخلة فالوكيل (المدراء) تتمثل واجباتهم في إدارة شؤون الوحدة الاقتصادية مقابل حصولهم على تعويض من المالكين أما المالكين فمصالحهم تعظيم الأرباح، ونجد بأن هذه المشكلة تؤدي إلى تقديم تقارير مالية مضللة.
- **تأثير سلوك الإدارة وأخلاقياتها:** يقصد بالإدارة هنا إدارة الشركات المساهمة، إذ لها دور كبير وذات تأثير بيئية الأعمال والدور الأساسي لها في الإبلاغ المالي هو إعداد القوائم المالية، ومسئوليتها على إعدادها، ولها دور في عملية إعداد وتوفير المعلومات، لكن التصرفات الانتهازية للمدراء له دور كبير في جودة الإبلاغ المالي، وهذا يفسر العلاقة بين جودة الإبلاغ المالي وحرية الاختيار من بين السياسات المحاسبية.
- **خطط الحوافز الإدارية:** من العوامل التي تؤثر في سلوك الإدارة هي خطط الحوافز المعتمدة من قبل مجلس الإدارة فعندما تربط الإدارة حوافز المدراء بما هو متحقق من إيرادات أو أرباح تقلل في حدة التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين.

• **إدارة الأرباح:** وهي العملية التي يستعمل فيها المدراء أحكامهم الشخصية في الإبلاغ المالي بهدف تعديل التقارير المالية والتي تؤدي لتضليل المستثمرين حول الأداء الاقتصادي، وهي محاولة المدراء التأثير في الدخل المفصح عنه في المدى القصير، وتهدف إدارة التلاعب المصطنع بالأرباح إلى تحقيق رقم الأرباح المتوقعة والتي تأخذ بالحسبان اعتبارات عدة مثل (تنبؤات المحللين، والتقديرات المسبقة للإدارة، ومتابعة اتجاه الإيرادات)، ويحدث التلاعب لتحقيق دافعين أساسيين هما تشجيع المستثمرين على شراء أسهم الوحدة الاقتصادية وزيادة القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية في المدى الطويل (الداعور والعايد، ٢٠٠٩: ٨٢٢):

### ٣- طرق التغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات في فلسطين:

إن مشكلة عدم تماثل المعلومات تحدث عادة عندما تعتمد المنشأة أو إدارة الشركة بحجب معلومات معينة عن المستثمرين لاستخدامها في تحقيق أرباح غير عادية، كما قد تحجب إدارة الشركة معلومات تعتقد أنها تضر بمركزها التنافسي في السوق، وللتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات يستوجب بنا اتباع أحد الأسلوبين (المهندي وصيام، ٢٠٠٧: ٢٦٢):

أ- **الإفصاح الاختياري:** اتضح أن الإفصاح الشامل سوف يعمل على التخفيض من عدم العدالة بين المستثمرين ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات، وذلك يتحقق من خلال الإفصاح عن أكبر قدر ممكن من المعلومات لخدمة المستثمرين، وفي هذا الصدد فإن إدارة الشركات تسعى للإفصاح اختيارياً عن المعلومات التي لديها؛

ب- **إصدار معايير محاسبية ملزمة:** إن إدارة الشركات لن تفصح بالكامل عن المعلومات التي لديها إذا تركت لها الحرية في الإفصاح، لذلك فإن الإفصاح الإلزامي (إصدار معايير ملزمة) يكون ضرورياً لإلزام الشركات على الإفصاح عن المعلومات المحجوبة عن المستثمرين، إذ تعمل المعايير المحاسبية الملزمة على تخفيض عدم التماثل في المعلومات، وبالتالي منع الأطراف الداخلية من استغلال المعلومات على حساب الأطراف الخارجية.

وإيماناً منا بأهمية المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها توجب على المشرع الفلسطيني أن يلعب دوراً فاعلاً في تضمين قوانين مهنة مراجعة الحسابات على متطلبات إعداد الإفصاح الخارجي عن المعلومات المحاسبية وعرضها وتنظيمها ونخص بالذكر الناحية الشكلية ومحتوى التقارير المالية، للقضاء على الفجوة الذي قد تتواجد في بعض الحالات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والقضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات وتحقيق ميزات معلوماتية متكافئة بين الأطراف الداخلية متمثلة بالمؤسسات والأطراف الخارجية متمثلة بالمراجع الخارجي.

### المطلب الثالث: تعدد وقصور أداء الجهات الرقابية على شركات المراجعة المحلية

يعتبر موضوع أداء الجهات الرقابية على أعمال المراجعة من المواضيع الفكرية والتطبيقية الحديثة والبناءة إذ إن جودة عمل المراجع يحتاج دوماً إلى جهات رقابية تؤكد نزاهته، فهذه الجهات الرقابية تعمل

على إرساء قواعد التطور المهني من خلال تقديم الخدمات الرقابية على مختلف الهيئات المهنية وكذلك على شركات المراجعة المحلية، وبدورنا في هذا المطلب سوف نبين أهمية دور الجهات الرقابية على شركات المراجعة، وبرامج رقابة الجودة لها.

#### ١ - أهمية دور الجهات الرقابية على شركات المراجعة:

تكمن أهمية دور الجهات الرقابية في رسم السياسات ووضع القرارات وتحمل المسؤولية أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات من خلال المحافظة على جودة الأداء المهني الإشرافي على شركات المراجعة ، ويترتب على ذلك الهدف الأساسي المشترك بينهما في تحسين أداء المراجع وحمائته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

وإن تعدد الجهات الرقابية والتي تشرف على شركات ومكاتب المراجعة المحلية في فلسطين، يطرح التساؤل حول فعالية الهيئات المهنية التي تنظم مهنة المراجعة، وأثر ذلك على التقرير الذي يصدره المراجع بسبب خضوعه للضغوطات من عدة جهات، وفي هذا الصدد ينبغي على شركات المراجعة المحلية وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن عملية المراجعة تتم وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تقرير المراجع يصدر في ظروف ملائمة.

فعلى مكاتب مراجعة الحسابات أن تضع خطة عملية للرقابة مصممة للمراجعين المنتمين لها قبل الخضوع للجهات الرقابية الأخرى وتشمل هذه الخطة (مامي، ٢٠١٧: ٦٢):

- اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في المكاتب، بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية؛
- تقتضي توكيل مسؤولية عملية الرقابة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية؛
- تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو المراجعة جودة العملية في الفحص.

ترى الباحثة بأن الجهة الرقابية الأكثر فاعلية لشركات أو مكاتب المراجعة هي شركة المراجعة نفسها وذلك من خلال متابعة أداء العمليات التي يقوم بها فريق العمل من خلال اتباعه لجميع السياسات والإجراءات والمعايير المهنية، واتخاذ وسيلة التشاور بين الشركاء، وتحت إشراف فريق عمل يتسم بالخبرة العملية المناسبة، ووجب على الجهات الحكومية في فلسطين أن توحد الجهة الرقابية على الهيئات المهنية أيضا وأن تضعها في مجلس أعلى يضع الإجراءات اللازمة للتأكد من جودة العمل.

## ٢- برامج رقابة الجودة لمكاتب المراجعة:

على المستوى الدولي تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا على برنامجين لرقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة وهما برنامج مراجعة النظير، وبرنامج الرقابة عن طريق الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة، وفيما يلي شرح مختصر لهذين البرنامجين.

- **برنامج مراجعة النظير:** وهو برنامج من إعداد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ويعتبر أحد متطلبات الانضمام إليه، ويتم فحص النظير بواسطة مكتب المراجعة لفحص مدى التزام مكتباً آخر بنظم رقابة الجودة الموضوعية (لطفي، ٢٠٠٧: ٤٢١)، ويساعد هذا البرنامج على مراقبة ممارسات مكاتب المراجعة والمحاسبة في أمريكا، وكذا تعزيز جودة خدمات المراجعة لدى هاته المكاتب المنتمية إلى المعهد الأمريكي.

- **برنامج الرقابة عن طريق الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة:** في عام ٢٠٠٢ تم تبني مفهوم جديد لرقابة الجودة على مكاتب المراجعة يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة والمحاسبة، من أجل حماية مصالح المستثمرين وتعزيز المصلحة العامة، ويعتبر التسجيل في هذا المجلس إلزامياً لجميع الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق المالية.

على المستوى المحلي الفلسطيني يتضح أن وجود برامج رقابية مماثلة قد يساهم في تعزيز وتطوير المهنة من خلال تكوين مجلس مهني على مستوى عالي يكون مسؤولاً مسؤولية مباشرة على مكاتب المراجعة والتأكد من ظروف العمل فيها للوصول إلى شفافية أكبر للتقارير التي يعدها مراجعو الحسابات.

وترى الباحثة أنه في ضوء ما سبق يمكن تحديد أهمية برامج الرقابة على مكاتب المراجعة في

النقاط التالية:

- التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع.
- تحسين قدرة مكاتب المراجعة على المنافسة الفعالة.
- المساهمة في زيادة الثقة في تقرير المراجع.
- تخصيص الإرشادات والسياسات والإجراءات التي يجب على المراجع اتباعها.
- التقليل من احتمالية التعرض للمشاكل القانونية.
- التطوير من هذه البرامج قد يؤدي إلى توفير ضمان تطوير الكفاءة العملية والمهنية.

## ٣- دور الجهات الرقابية على هيئات المراجعة في فلسطين

يُعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين ويشكل أبرز مؤسسة رقابية رسمية ويتمتع بصلاحيات رقابية تتسم بالشمولية وهذا الديوان ليس مسؤولاً فقط على هيئات المراجعة في فلسطين وإنما هو مسؤول أيضاً على المؤسسات العامة بأكملها كما يقع على عاتقه سلامة الأداء في هذه المؤسسات وانسجام أنشطتها المالية والإدارية مع القوانين والسياسات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ومن بعض الاختصاصات التي يتمتع بها ديوان الرقابة المالية والإدارية (زكارنة وأبو زبيدة، ٢٠١٤: ٢):

- التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الجهات الخاضعة بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة ودراسة القواعد التي تنظم الأعمال للتحقق من الكفاءة والدقة؛
- مراقبة نفقات الجهات الخاضعة وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن وغيرها؛
- بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي قد تعرقل سير أعمال المؤسسات العامة والهيئات المهنية؛
- الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء القيام بواجباتهم ووظائفهم؛
- كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة؛
- دراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تحال أو يُحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية أو المجلس التشريعي ولجانته المختصة أو مجلس الوزراء، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان.

ومن أهم المخالفات الجوهرية لدى الهيئات المحلية من واقع تقارير الديوان (زكارنة وأبو زبيدة، ٢٠١٤: ٨-٩):

- المخالفات المالية كوجود حالات اختلاس واستغلال وإساءة ائتمان في بعض الهيئات المحلية؛
- غياب الرقابة الوقائية والمتزامنة وضعف أنظمة الضبط الداخلي؛
- الصرف لنفقات خارج صلاحيات الهيئات المحلية وليست ضمن أوجه الصرف الواردة في النظام المالي ودون وجود معززات قانونية؛
- لا تلتزم بعض الهيئات المحلية بمسك كافة السجلات المحاسبية اللازمة لترحيل العمليات المالية. وترى الباحثة أن الهيئات المهنية للمراجعة في فلسطين لا تخضع عملياً لديوان الرقابة المالية والإدارية فقط بل لمجلس المهنة في فلسطين والجهات الحكومية أيضاً وهذا التعدد في الجهات الرقابية مع عدم وجود التزام رقابي حقيقي يؤدي إلى ضعف البنية الإدارية والمحاسبية أيضاً في هذه الهيئات، لذلك تؤكد مرة أخرى إلى ضرورة وجود مجلس رقابي أعلى وحيد على هيئات المراجعة.

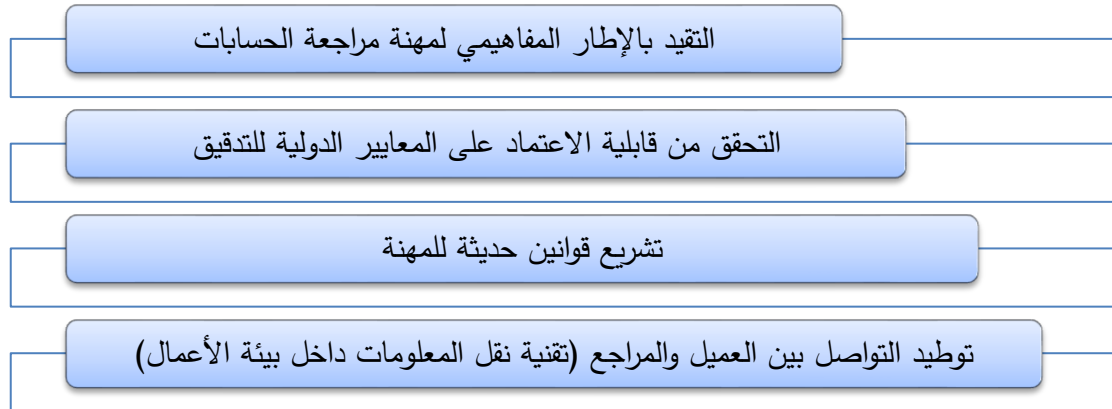
## المبحث الرابع: آلية تذييل الصعوبات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات

في الواقع، من المهم أن يفهم ممارسو مهنة المراجعة بالصعوبات المهنية الحديثة والموجودة في الفترة الحالية وإعادة النظر فيها، فقد تشكلت هذه الصعوبات والتي نذكر منها التعليم والخبرة، كيفية ومتابعة السلوك المهني، التواصل، التطبيق والتخطيط لعملية المراجعة ووقتها والتكنولوجيا، كنتيجة مرتبطة بالتطورات التي تحصل في اقتصاديات العالم، وقد تطرقت العديد من الدراسات لطرق وكيفيات وضع الحلول المناسبة لهذه الصعوبات وغيرها، ومحاولة التغلب عليها، وفي هذا الصدد قامت الباحثة باقتراح الحلول التالية الذكر كرؤيا جديدة لتقليص الصعوبات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات.

## المطلب الأول: الحلول المقترحة لتذليل الصعوبات المهنية

من دراستنا للصعوبات التي تواجه المهنة وخصوصاً على المستوى العربي المحلي والإقليمي وعلى مستوى دولة فلسطين أيضاً في العديد من الدراسات والمقالات، حاولنا تجميع الحلول المقترحة من وجهة نظر الباحثة لتذليل هذه الصعوبات في الشكل التالي:

شكل رقم (٣-٦): الحلول المقترحة لتذليل الصعوبات المهنية



المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢٠)

## ١- التقيد بالإطار المفاهيمي

الإطار المفاهيمي هو هيكل من الأفكار أو المفاهيم المرتبطة بطريقة تجعل من السهل التواصل مع الآخرين (Yearwook, 2011: 3)، ولكي يمارس المراجع الخارجي مهام المراجعة وجب عليه أن يتبع إجراءات ومفاهيم معينة وأن يقوم بمهام خاصة تملئها عليه الإطار الفكري لمهنة مراجعة الحسابات، كما يشترط على المراجع في عمله أن يكون حذر ويرتكز على منهجية موجهة منذ قبول مهمة المراجعة إلى حين إعداد التقرير النهائي (هيري، ٢٠١٨: ١٤٧)، وعلى هذا الأساس طور المؤلفون مجموعة من المبادئ يجب أن تكون جزءاً من الإطار المفاهيمي، كدليل مرشد بالقواعد التفصيلية، والحس السليم والمحافظة على أساسيات المهنة ثم حماية الجمهور (Elliot and Jacobson, 1998: 8)، وفقاً لدراسة مسحية حديثة، فإن أفضل ثلاث مهارات يبحث عنها العملاء في المراجع هي في مجالات التكنولوجيا

والاتصالات والتفكير النقدي، تليها المهارات المالية الاستقصائية، علاوة على ذلك فإن ما يقرب من نصفهم يودون أن يتمتع مراجعو الحسابات بالقدرة على العمل النقدي لتقديم صور أكثر اكتمالاً للمنظمة (KPMG, 2017: 11).

لقد طور مجلس معايير المحاسبة الدولية إطاراً مفاهيمياً يحتوي على عدد من المبادئ الأساسية لتوجيه تطوير المعايير الدولية الجديدة أيضاً، إذ تناول هذا الإطار المفاهيمي الغرض من إعداد التقارير المالية وخصائص عناصر البيانات المالية وكذلك جودة المعلومات (Hasan and Abdul Rahman, 2019: 59)، وقد أصبح الإطار المفاهيمي محور التركيز في الأدبيات المحاسبية، ومن الميزات الخاصة لاستخدامه في عملية المراجعة ما يلي (Nijam and Athambawa, 2016: 96):

- تحسين إمكانية المقارنة بين الشركات وعبر البلدان بعد اعتماد المعايير والمفاهيم؛
  - لم يعد المحللون الماليون والمراجعون والمنظمون وأصحاب المصلحة الآخرون بحاجة إلى فهم البيانات المالية التي تم إعدادها باستخدام معايير محاسبية مختلفة؛
  - تقليل تكاليف معالجة المعلومات.
- وقد ساعد التقييد بالإطار المفاهيمي مراجع الحسابات على كشف إشارات الاحتيال وخداع الإدارة وأعطاهم فهماً أفضل لاكتشاف الخداع في تمثيلات الإدارة وممارسة الشكوك الفعالة والتي تعتبر قضية مثيرة للاهتمام وناشئة للغاية (Wallage, 2018: 194).

ترى الباحثة بأن الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات يعتبر حجر الأساس لممارسة المهنة والدليل الإرشادي الأساسي لمراجعي الحسابات، لكنه يحتاج إلى بعض التعديلات لأن القواعد والضوابط التي تم استخدامها في الماضي، تصبح غير سليمة في وقتنا الحاضر، ويؤخذ عليه بأنه لم يتخذ البحوث والتحليلات الدراسية الحديثة في عين الاعتبار، كما أن هناك نظرة مهمة في هذا المجال هي نظرة المستثمرين والتي من الممكن أن يتم دعوتهم للتطوع بأرائهم الاستطلاعية حول الإطار المفاهيمي للمهنة، ومع تكاثف تلك الجهود نرتقي ونصل إلى إطار جديد يخدم مصلحة المراجع والمستثمر على حد سواء.

## ٢- التحقق من قابلية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة في الممارسة المهنية

عند بزوغ فكرة المعايير الدولية للمراجعة، كان تفكير واضعي هذه المعايير هو مقابلة الحاجة إلى تأسيس مجموعة معايير موحدة، ولديها القدرة على تخفيض تكلفة حيازة المعلومات، وتدنية تكلفة معالجة المعلومات الناتجة من تباين ترجمة المصطلحات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية بين الدول. وقد تتلاءم المعايير الدولية للمراجعة مع الدول التي تتمتع بارتفاع مؤشرات أسواقها المالية، لكنها تظل محل جدل بالنسبة إلى الدول النامية، ولذا فإن نجاح الأخذ بها يتوقف بالضرورة على مدى ملاءمتها لبيئة أعمال الدول التي تبتغي تطبيقها (هاللي، ٢٠١٨: ٢٧).

اكتسبت معايير المراجعة صفة الدولية كونها تخص الدول الصناعية التي أنشأتها من الأساس، وعملت الجمعيات والهيئات المهنية في هذه الدول (بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا،

ألمانيا، اليابان، هولندا، فرنسا، وغيرها...) على وضع معايير مراجعة بالاتفاق فيما بينها، دون النظر إلى الدول النامية واحتياجاتها ومدى قابلية تطبيق هذه المعايير في بلدانها.

ومع ذلك فقد أبدى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB) رأيه فيما يخص امكانية قبول معاييره عالمياً ونلخص ذلك في الخطوات التالية (Todaro, 2000: 77):

- يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية تحسين أداءه بشكل أفضل، وكذلك تحسين هيكلية لتأمين إصدار معايير مستقبلية بشكل أفضل وبنوعية عالية الجودة؛
- يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية إعادة هيكله بأن يصبح مجلس ذاتي القرار وذاتي الرؤية والتوقعات باستقلالية تامة دون أن يتأثر بالغير.
- ومن ناحية الدول العربية نجد أن الأجهزة الحكومية والسلطات التشريعية والتنفيذية تفقر في قوانينها إلى فرض عقوبات نتيجة عدم الالتزام بالمعايير الدولية مما يؤدي إلى تراخي البعض عن تطبيقها، بالإضافة إلى الاتكال على المعايير الدولية بغض النظر هل تطبيقها يلائم بيئة الأعمال التي تعيشها الدول النامية أم لا.
- تنظر الباحثة إلى أنه يمكن للدول العربية أن تعتمد على المعايير الدولية للمراجعة في الممارسة المهنية في الحالات التالية:

- عدم وجود معايير مراجعة محلية، كما هو الحال في فلسطين؛
  - الحصول على المعرفة العلمية والتدريب المهني الكافي لمراجعي الحسابات؛
  - الانضمام لهيئات المهنية الدولية لمواكبة التطورات والتغيرات في مجال المهنة؛
  - المساهمة في تنظيم المهنة، وحل أغلب المشاكل المهنية وتحسين جودة العمل المنجز.
- ونظراً لاختلاف البيئات العربية عن البيئات الأجنبية، كما وضعنا سابقاً، تم الأخذ بالمعايير الدولية للمراجعة في معظم الدول العربية مع التغييرات الطفيفة وغير الجوهرية في معاييرها المحلية، إذ أثبتت التجربة العربية بأن اعتماد المعايير الدولية للمراجعة يقلل من عدم تناسق المعلومات أي التقليل من عدم تماثل المعلومات وتعزيز مقارنة المعلومات المالية عبر الحدود.

### ٣- تشريع قوانين حديثة للمهنة

تخضع مهنة المراجعة للتنظيم الذاتي، عندما يكون لها قواعدها ولوائحها الخاصة التي تتبعها في شؤونها اليومية، ومعاييرها المهنية الخاصة التي تراقب عمل المحاسبين والمراجعين، إذ أن أفضل معايير المراجعة في العالم لا تكون فعالة ما لم تدعمها قوانين واضحة وعصرية، ويفترض أن تعزز الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات قوانين المهنة وإجراءات المراجعة، ويعتبر تشريع قوانين حديثة للمهنة بمثابة تحسين لجودة المهنة وتنظيم جديد لها خاصة إذا كان هذا التغيير للأفضل.

من الحلول العملية للصعوبات التي تواجهها المهنة حديثاً هو سن وتشريع قوانين حديثة للمهنة، إذ أن من أسباب النقص وضعف التشريعات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات هو عدم اهتمام الحكومة بمكانة المهنة بين المهن الأخرى، وقد تصدرت هذه المشكلة الترتيب الأساسي إن لم يكن الأول في المشاكل المهنية للدول العربية خاصة (مرهون، ٢٠١٢: ١٣٩)، وتمت الإشارة إلى أن تطوير مهنة المراجعة بشكل فعال يتطلب الأخذ بعين الاعتبار ثلاثة أمور رئيسية (Arrunada, 2000: 208):

- أن عملية المراجعة تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني، والذي يعني الاعتماد على معلومات ليس من السهولة بمكان التحقق منها، وقد تكون عملية التحقق منها مكلفة، فيأتي دور تنظيم المهنة بوضع قوانين وأنظمة تخص طرق التحقق التي على المراجع اتباعها؛
  - يجب مراعاة تضرر الشركات ومستخدمي بياناتها بسبب ضعف تنظيم المهنة، وليس بالضرورة فقط بسبب انخفاض جودة خدمة المراجعة المقدمة لها، فلا بد من مراقبة عمل هذه الشركات، ويأتي دور المنظم بالمساعدة في عملية المراقبة؛
  - الأخذ بعين الاعتبار أن شركات المراجعة تستخدم عدداً من آليات الحماية لجودة خدماتها وكسمة للشركة والأصول التي تملكها، فيأتي دور تنظيم المهنة بضرورة مراعاة كيفية عمل هذه الآليات والسماح للشركات ببعض الحرية في اختيار المزيج الذي يناسبها من هذه الآليات.
- أما بخصوص مشكلات السلوك الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة، والتي تؤثر بمدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الرقابة على أداء الشركة، واتخاذ القرارات الإدارية، كونها معلومات مالية غير كافية، عن طرق غير صحيحة أحياناً، تاريخية، غير ملائمة، لا تستند إلى الأساس النقدي، فهناك حاجة إلى تطوير إجراءات المهنة من خلال (خميس، ٢٠١٩: ١٠٩):
- نشر الوعي بين المهنيين والمستفيدين من القوائم المالية؛
  - التدريب المستمر للمحاسبين والإداريين؛
  - تطوير التعليمات والإجراءات القانونية والعقدية التي تتناسب مع إجراءات الرقابة الإدارية.
- ومن الضرورة بمكان معرفة الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة وتشريع القوانين المنظمة لها، فهي تختلف من بلد لآخر، وبشكل عام فإن أهم مصادر تنظيم المهنة في فلسطين خاصة والعالم عامة هي (الذنيبات وآخرون، ٢٠١٢، ٢٠٣-٢٠٤):
- **الجهات الحكومية:** وهي جهات تشريعية تعمل على متابعة المهنة ومراقبتها لحماية المجتمع ومقدمي الخدمة، وقد انتقد بعض الكتاب هذا الشكل من التنظيم للمهنة، فأشار إلى أن أسباب فشل المهنة هو النقص الواضح في المهنية الأصيلة والأناية التي تدعو إلى حصر ما يخص تنظيم المهنة في يد جهة حكومية وعدم إفساح المجال للمجمعات المهنية للمشاركة في عملية التطوير، وتعتبر الصين من البلدان التي يتبع فيها هذا النوع من التنظيم، حيث يتم فرض متطلبات قانونية إجبارية على الشركات المدرجة في سوق الصين المالي.

• **الجهات المختصة في مجال المهنة:** تتغير البيئة الاقتصادية بشكل مستمر بما يتناسب مع الحاجات والعوامل الاقتصادية المحيطة، وهذا يتطلب وجود مؤسسات مختصة ذات كفاءات عملية وعلمية قادرة على التغيير بما يتناسب مع مجريات البيئة، وقد تبين أن وجود هذه المؤسسات المتخصصة والتي تتمثل في الجمعيات المهنية يساعد الحكومات وذلك من خلال توفير وسائل ذات تكلفة منخفضة تعمل على زيادة موثوقية البيانات المالية للشركات وبالتالي المحافظة على ثقة المستثمرين.

• **الجهات المختصة التي تعمل تحت سيطرة الحكومة (التنظيم المشترك):** قد يمثل هذا المصدر الحل الأمثل للجمع بين مزايا المصدرين السابقين وتجنب سلبياتهما، فهنا تعمل المؤسسات المختصة على بلورة المهنة وتطويرها بما يتماشى مع سياسات الحكومة وأهدافها المحلية، ففي بريطانيا على سبيل المثال يتم تنظيم المهنة من خلال البرلمان الذي يمثل الجهة القانونية لتشريع المهنة والإشراف عليها، ويعمل إلى جانبها مؤسسات مختصة (الجمعيات المهنية) التي تواكب التطورات الحاصلة في العالم.

كما أن مفهوم تشريع قوانين حديثة لمهنة مراجعة الحسابات يصب في المصلحة العامة للمهنة ويؤدي إلى زيادة الثقة في أعمال المراجعة وموثوقية المعلومات المالية المنشورة وحماية المساهمين والمستثمرين والدائنين، وذلك عن طريق إنشاء نظام الرقابة العامة على مهنة المراجعة والذي يتضمن مراقبة أعلى لجودة لعمليات المراجعة واللوائح القانونية (Üç and Kruja, 2021: 60).

أما في فلسطين فيتم متابعة المهنة من خلال وزارة المالية والجمعيات المهنية التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية، والتي من المفروض أن تشارك في اقتراح أي تشريعات جديدة في المهنة. وتشير الباحثة إلى أن تعديل القوانين المنظمة للمهنة أو سن قوانين جديدة لها يجب أن تتم بناءً على البيئة الثقافية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة نفسها، وبما أن العالم يتجه نحو التطور التكنولوجي والعولمة فلا بد من إعادة النظر في المراجعة ومتطلباتها ومعاييرها وعملية تنظيمها لتتناسب مع المتطلبات الحديثة للمهنة، من جهة أخرى يجب أن تأخذ التشريعات الحديثة للمهنة في سنها عملية تقديم الخدمة الأمثل للعميل وجودة الأداء المهني وكذلك التأكد من تطبيقها للمحافظة على مصالح جميع الأطراف، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين نظرة المجتمع للمهنة والخدمات التي تقدمها.

#### ٤- توطيد التواصل بين العميل ومراجع الحسابات

يعتبر التواصل عصباً حيوياً والمحرك الرئيسي لأي مؤسسة والعنصر الرئيسي للتنفيذ الجيد للاستراتيجيات الموضوعية من أجل أصحاب المصلحة والذين يعبر عنهم "كشخص أو مجموعة أو منظمة أو عضو أو نظام يمكنه التأثير أو يمكن أن يتأثر بإجراءات وأهداف وسياسات الحكومة وكيانات القطاع العام"، والتواصل ليس غاية في حد ذاته، ولكنه أكثر شمولاً وأوسع نطاقاً ويهدف في المقام الأول لتحقيق ما يلي (ASOSAI, 2017: 15):

- الإبلاغ عن نتائج المراجعة بشكل شامل وشفاف يمكّن أصحاب المصلحة ذوي الصلة من تقييم الكيانات الحكومية؛
- إقامة علاقات جيدة مع أصحاب المصلحة وتعزيزها بشكل مستمر، من خلال مساعدة المسؤولين عن إدارة الكيانات الحكومية على الاضطلاع بمسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج المراجعة والتوصيات من خلال الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- استخدام نظم المعلومات الالكترونية الحديثة للتفاعل المفتوح مع وسائل الإعلام وأصحاب المصلحة الآخرين.

ويعرف التواصل بين العميل ومراجع الحسابات بأنه "تقنية للتعبير عن الأفكار بشكل فعال، وهو عملية نقل المعلومات داخل بيئة الأعمال" (Gopal, 2009: 3)، بينما يعرف التواصل التجاري بأنه "الاتصال الذي يتم داخل الشركة أو مع أصحاب المصلحة الخارجيين المعنيين في العمل (Bové & Thill, 2008: 4)، وإن مفهوم الاتصال ليس فقط التعبير عن فكرة لفرد أو كيان آخر (المراجع)، بل يتطلب أيضاً من الطرف الآخر المعني التصرف والاستجابة بطريقة ما للفكرة (العميل) (Gopal, 2009: 12)، ويجب على المرء أن يجد أنسب طريقة لمشاركة الأفكار والمعلومات التي في متناول اليد وعلى النحو الأمثل يجب أن يكون لدى جميع الأطراف المشاركة في الاتصال نفس الأفكار والمعلومات (Bruckmann & Hartley, 2002: 5)، وتعتمد كيفية التواصل إلى حد كبير على من يشارك في الاتصال وما يريد الشخص أو الطرف الذي بدأ الاتصال تحقيقه من خلاله، لذلك من المهم معرفة مع من يجب على المرء التواصل ومن خلال أي قنوات (Fontaine, et, al., 2013: 9)، وغالباً ما يخلق التواصل الجيد علاقات أقوى بين المراجع والعميل من خلال العثور على المشكلات الحالية وإصلاحها (Abdolmohammadi, et, al., 2004: 5).

إذا كانت المنظمة التي تقوم بمراجعة حساباتها لا تفهم نطاق وعرض برنامج المراجعة الخاص بك، فإنك تخاطر بتهيئة بيئة يصبح فيها الأشخاص الذين تجري معهم مقابلات أقل مساعدة وأكثر تشدداً مع إجاباتهم، فيما يلي بعض الطرق لتجنب هذا الفخ (نقص التواصل بين المراجع والعميل) وتطوير علاقة تواصل صحية بين المراجع والعميل (Johnson, 2019: 3):

- **تجنب تقنية الثرثرة:** إذ أن الثرثرة تؤدي فقط إلى الارتباك والفرص الضائعة، وبصفتك مراجعاً من المحتمل أن تكون مرتاحاً تماماً لجميع الاختصارات والعبارات المصاحبة لخط عملك، ولكن لا تقترض أن عملائك هم كذلك، فمن الممكن أن تسأل عن أشياء تقنية من موظفين ليسوا تقنيين للغاية (كالسؤال عن next-gen AV/IDS/IPS) وبدلاً من ذلك يمكن السؤال ب: أخبرني قليلاً عن جدار الحماية الخاص بك، هل تقوم فقط بالحظر التقليدي، هل تقوم بالبحث عن الفيروسات؟، وبذلك تحسن من وسيلة تواصلك وتزيد من الثقة المتبادلة بينك وبين العميل.

• **تكوين صداقات مع موظفي تكنولوجيا المعلومات والأمن:** من المفهوم أن هؤلاء الأشخاص قد يشعرون بالتهديد، وأن يصبحوا دفاعيون قليلاً عندما يتعين عليهم أن يوضحوا لشخص غريب كيف تتم حماية الشبكة وتأمينها، وأفضل طريقتين لتخفيف التوتر هما اللطف والطعام، وعند البدء في المحادثة مع الموظفين قدم بعض التأكيدات مثل "فقط لكي أكون واضحاً، وظيفتي هنا لا تنتقد العمل الذي تقوم به، أريد أن أعمل معكم لتحديد المخاطر، أريد أن أستمع منك ما الذي تريده الشركة لحماية أفرادها..". فبمجرد أن يرى الفريق أنك في صفه، سيتم الرد على أسئلتك بمزيد من الصدق، وستكون أدلة المراجعة أكثر دقة والجودة وسيحصل الجميع على قيمة أكبر من التقييم.

إضافة إلى ما تقدم فقد ينجرّف المراجع إلى نطاق المناقشات التي تخرج عن الموضوع وتكلف الجميع الوقت والمال، فبدلاً من أن تقضي وقتاً في التحدث عن الأشياء الخارجة عن نطاقها والعمل عليها، حدد نطاقك والتزم به، فمعظم المؤسسات على سبيل المثال لها معايير تنظيمية تمتثل إليها فعليك أنت كمراجع أن تعتبرها بوصلة عمل لك، فإذا أصر العميل أن يطلب رأيك بشأن العناصر الخارجة عن النطاق، فهذا يعني أن العميل يقدر خبرتك، وهنا تسهل المهمة على الجميع بتقديم نموذج من قبلك كمراجع يوضح عمك والساعات الإضافية التي ممكن أن يقبلوا لك بتأديتها وتحديد رسوم المراجعة الخاصة بك تحديداً ملائماً، وهذا بحد ذاته نجاح في آلية التواصل الفعال بين المراجع وعميله.

وفيما يخص تقرير المراجع، قد يدون المراجع تقريراً بنبرة صارخة أو اتهامية معتقداً أنه إذا قام بكتابة تقرير مليء بالاستنتاجات الشديدة فستتحمس الإدارة للبدء بمعالجة الأشياء، وبدلاً من ذلك غالباً ما تحدث أنها توبخ موظفي تكنولوجيا المعلومات أو الأمن على النتائج التي توصل إليها المراجع، وعليه بدلاً من التركيز على التوبيخ ركز على العلاج، فمعظم الشركات اليوم تواجه مشكلات مختلفة، وتتطلع لك كمراجع للحصول على المساعدة والتوجيه، والوجه الحديث للمراجعة يركز على أن المراجعة هي خطة عمل أمنية تقدم إرشادات علاجية لكل خطر تم تحديده، إلى جانب التكاليف المتوقعة والوقت، فيمكن للعملاء ربط تقرير المراجعة التفصيلي بخطة العمل الأمنية، وجعل المؤسسة أفضل وهذا ما يريده المراجع لعملائه (Johnson, 2019: 5).

ويزداد دور المراجع بشكل متزايد في ظل الاضطرابات المالية العالمية، مما يتطلب من المهنة النظر في تحسين التواصل بين المراجع والعميل، وفي الوقت نفسه تلبية المتطلبات المنصوص عليها في التشريعات والمعايير وهنا يمكن التمييز بين أربعة قطاعات لسوق المراجعة والمراجعين مع خصائصهم الرئيسية المرتبطة بكل قطاع موضحة في الجدول التالي:

## الجدول رقم (٣-٥): قطاعات سوق المراجعة والمراجعين

مميزات عملية المراجعة الرئيسية	الشركات الرئيسية المقدمة لخدمة المراجعة	الأنواع الأربعة من عملاء المراجعة
* علامة تجارية عالمية.	* الشركات الأربعة الكبرى Big 4	* عملاء شركات متعددة الجنسيات.
* سعة وحجم محفظة العملاء (استقلال)	* جميع الشركات المعتمدة باستثناء الممارسين المنفردين.	* عملاء محليون كبار.
* شهادة ومصداقية	* جميع الشركات المعتمدة.	* عملاء محليون صغار مع أصحاب المصلحة الذين تعتبر لهم عملية المراجعة مهمة.
* المصداقية ليست عاملاً حاسماً	* جميع الشركات المعتمدة.	* عملاء محليون صغار مع أصحاب المصلحة الذين لا تهمهم المراجعة.

المصدر: (ترجمة الباحثة) **Changes and Challenges facing the audit profession in Latvia**, 19<sup>th</sup> International Scientific Conference; Economics and Management, ECEM 2014, 23-25, Procedia, Science Direct, ELSEVIER, Social and Behavioral Sciences, Vol. 156, , 2014, p. 629.

يتضح من الجدول السابق بأن العملاء يتنوعون إلى عملاء متعددي الجنسيات والذين يتلقون خدمة المراجعة عادة من الشركات الأربعة الكبرى العالمية، العملاء المحليين الكبار والذين يتلقون الخدمة من جميع شركات المراجعة المعتمدة محلياً، العملاء المحليين الصغار مع أصحاب المصلحة الذين يمثل مراجعة حساباتهم ذو أهمية والعملاء المحليين الصغار مع أصحاب المصلحة الذين لا تمثل مراجعة حساباتهم ذو أهمية وكلا من هذين النوعين من العملاء يتلقون الخدمة من جميع الشركات المعتمدة، وهنا تظهر أهمية التعاون المشترك بين شركات المراجعة الصغيرة والكبيرة وتبادل الخبرات فيما بينهم، لما له من دور فعال في تحسين الاتصال والتواصل بين العميل والمراجع.

من الضروري أيضاً العمل على تحسين التواصل بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات وذلك بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقرير المراجعين وكذلك تقرير الإدارة من أجل توضيح مسؤولية كل طرف والتفرقة بينهما كما هو موضح فيما يلي (سردوك، ٢٠١٥: ١٥٩-١٦٠):

- دور تقرير الإدارة في تحسين عملية التواصل: كما هو معلوم أن مستخدمي القوائم المالية لديهم سوء فهم بخصوص مسؤوليات كلاً من الإدارة والمراجعين، مما يترتب عليه اعتقادهم بمسؤولية المراجعين عن إعداد القوائم المالية، وحيث أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم فإنه بالإمكان إزالة سوء الفهم من خلال تقرير الإدارة، والذي يجب أن يتضمن الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، واختيار السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى المرتبطة

بالإدارة وأن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وأن الإدارة مسؤولة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ومقتنعة بدرجة معقولة بقدرة المنشأة على الاستمرار.

- **دور تقرير المراجع في تحسين عملية التواصل:** يرى عدد من الباحثين أن تقرير المراجع الحالي يعتبر وسيلة اتصال جيدة، حيث يهتم المراجع عند استخدام التقرير إلى وصف طبيعة عملية المراجعة بشكل عام، كذلك يرى البعض أن بقرير المراجع يستخدم كوسيلة لحماية أنفسهم من المخاطر مستقبلاً، ويصف التقرير الجيد مسؤولية المراجع في تخطيط وأداء عملية المراجعة ويحسن عملية التواصل مع العميل ويساهم في تضيق فجوة التوقعات مع مستخدمي التقرير.

كما وتواجه المجموعات العالمية لمراجعة الحسابات تحديات التنسيق والتواصل فيما بينها أيضاً، إذ يتم إجراء عمليات مراجعة الكيانات متعددة الجنسيات بشكل شائع من قبل العديد من شركات المراجعة، وقد يؤدي تطبيق معيار جديد على سبيل المثال للحاجة إلى عمليات وضوابط جديدة ( AICPA 6: 2014, Conference)، وأعرب منظمو المراجعة عن قلقهم المستمر بشأن جودة المراجعة في هذه الحالة، حيث أن نتائج المراجعة تكون متكررة، كما أكدوا أن النظام القوي لمراقبة الجودة هو عنصر حاسم في تحسين جودة المراجعة واستدامتها والتخطيط لمواصلة الحوارات بين مجالس مراجعة الحسابات ومجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (3: 2020, IFIAR)، وتظهر الحاجة إلى ضرورة توطيد العلاقة التواصلية بين مراجعي الشركات متعددة الجنسيات كحل جذري لتفادي أوجه القصور التي من الممكن حدوثها، وبناءً على بعض الدراسات تم اقتراح بعض العناصر التي يجب على الشركات العالمية للمراجعة إعادة ضبطها وهي: حجم العملاء والهيكل العالمي للشركات والحواجز اللغوية والثقافية (2: 2017, Harris)، وترتبط هذه العناصر بتحديات التنسيق والتواصل بين شركات المراجعة ووجب في هذه الحالة تطوير ما يسمى بالتنسيق الضمني بين شركات المراجعة أي تطوير أرضية مشتركة بين أعضاء فريق المراجعة من خلال الخبرات والمعارف المشتركة (Srikanth, and Puranam, 2014: 1255).

تريد الباحثة أن تشير إلى نقطة مهمة لمستها من قراءتها للدراسات الأجنبية بأن معظمها يركز على كيفية زيادة فعالية التواصل بين المراجع والعميل من ناحية مراجع الحسابات أو أهميته لجودة عملية المراجعة ولكن هذه الدراسات لم تتطرق إلى منظور التواصل من جهة الشركة المراجعة أو العميل، وهنا وجب على الباحثين سد الفجوة البحثية بين نتائج البحوث التي تتعلق بهذا الموضوع.

### المطلب الثاني: الحلول المقترحة بشأن دور الهيئات المهنية في تذييل صعوبات المهنة

إن الدور الأساسي في تذييل الصعوبات المهنية للمراجعة تكمن في التنظيم العملي والمهني للهيئات المهنية، فبعيداً عن الدور التقليدي بالاهتمام بالهيئات من ناحية تكوينية للمراجعين وغيرها وجب النظر إلى ناحية أخرى تخص الاهتمام بالبحوث الأكاديمية، وترسيخ الفكر التعاوني والتواصل الفعال من خلال هذه الهيئات وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب.

## ١- الاهتمام بالبحوث الأكاديمية:

تتحقق الميزة الإيجابية للبحث الأكاديمي إذا ما تم تطبيقه فعلياً على أرض الواقع، وهذا بالضبط ما تقتقر إليه مؤسسات الدول العربية بالخصوص، فهناك العديد من البحوث القيمة والتي لم يتخذها صناع القرار مطلباً مهماً في التطوير المهني.

ففي دراسة كان الغرض الأساسي منها هو الضغط من أجل التوحيد بين المجتمع الأكاديمي والممارسة المهنية تساءل الباحث عن "كيف يرى المراجعون دور البحث الأكاديمي في تشكيل مستقبل مهنة المراجعة؟"، وخلصت الدراسة إلى أن البحث الأكاديمي لم يستخدم مباشرة من قبل الممارسين، لأنه لم يكن قابلاً للاستخدام من منظور عملي، كما طرح العديد من مراجعي الحسابات معايير توحيد الأطر القانونية (Johansson & Sjoberg, 2016: 84)، وهنا يكمن دور الهيئات المهنية في تفعيل البحوث الأكاديمية وتطويرها واعتماد نتائجها العلمية بشكل واضح عن طريق المؤتمرات والنشرات التوعوية إضافة إلى التدخل في وضع أطر قانونية جديدة للهيئات المهنية التي تعمل في مجال المراجعة.

كما قد تواجه مهنة مراجعة الحسابات بعض التحديات الجديدة، والنجاح المستمر لهذه المهنة يعتمد جزئياً على استجابتها لهذه التحديات، عن طريق دور البحوث في استكشاف الاستجابات الممكنة، ويتعين على هذه البحوث طرح أسئلة أساسية حول سبب ومكان وجود سلطة المراجع وقوته في المجتمع وكيف يتغير هذه الموقع بمرور الوقت، والحاجة إلى إصلاح جوانب الممارسة والتنظيم وتطوير جانب التفاعلات بين الهيئات المهنية، لا سيما بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والهيئات التنظيمية الدولية وشركات المراجعة الكبرى، وعلى الباحثون في هذا المجال أن يكونوا على درجة من الحساسية للهيكال المالي العالمي المتطور في السياقات الوطنية والدولية المختلفة (Humphrey, et. al, 2009: 810).

وفي دراسة قام بها "د. غالي" عن المشكلات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات استخلص فيها إلى أنه إذا استمر اهتمام المراجعين بالتركيز على استخدام طرق وأساليب للحديث عن المراجعة، بدلاً من استخدام طرق وأساليب أفضل لتنفيذ المراجعة، فإنه من المتوقع استمرار واتساع فجوة التوقعات، وأوصت الدراسة بما يلي (غالي، ٢٠٠١: ٤٩-٥٢ بتصرف):

- يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم غير المعقولة، وذلك عن طريق تطوير كل من تقارير الإدارة وتقارير المراجعة؛
- يجب على المنظمات المهنية العمل على تدعيم استقلال المراجع عن طريق التحديد الواضح لدور لجان المراجعة؛
- يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا التي لم تغطي بطريقة مقنعة في المعايير المحاسبية الحالية، وتضييق نطاق البدائل المحاسبية التي تستطيع الإدارة الاختيار من بينها عند إعداد القوائم المالية؛

- يجب على المنظمات المهنية توسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني، بالإضافة إلى توفير إرشادات تتضمن شرح لكيفية ضمان ذلك في الواقع العملي؛
  - يجب على المنظمات المهنية توسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف التصرفات غير القانونية، ويتطلب ذلك تطوير معايير مهنية تحدد القوانين التي يجب على المراجعين التأكد من الالتزام بها، وطبيعة ونطاق إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها؛
  - ضرورة أن تقوم المنظمات المهنية بإجراء فحص لقضايا الغش والتصرفات غير القانونية، وتشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقارير المراجعين عنها، بهدف التأكد من التزامها بالمعايير المهنية والقوانين التي تطبق عليها.
- وأعطى الباحثان (نشوان والطويل، ٢٠١٧: ٢٦٩)، إطاراً مقترحاً لتقديم معايير محاسبة فلسطينية لخدمة قرارات الاستثمار في ضوء التغيرات البيئية وذلك عن طريق الاستعانة بذوي الخبرة الخارجية وإنشاء جهة تشريعية، وضرورة تضافر جهود الجهات الرسمية والتشريعية والجمعيات المهنية المتخصصة على الشروع في إصدار معايير محاسبية فلسطينية تتوافق مع المعايير الدولية وتلاءم البيئة الفلسطينية، بالإضافة إلى إقامة الندوات والدراسات وورش العمل وإعادة هيكلة سوق الأوراق المالية.
- تضع العديد من الهيئات المهنية في الوقت الحالي حلولاً مقترحة لمواجهة مخاطر التجارة الالكترونية أيضاً كأحد أنواع تكنولوجيا المعلومات وتتمثل في توخي الحذر لإعطاء المعلومات الشخصية، استخدام برنامج آمن للدخول إلى شبكة الانترنت، التأكد من موقع التاجر على الشبكة، استخدام بطاقات الدفع المضمونة، الحذر من تنزيل برامج عبر الانترنت غير موثوقة المصدر واستخدام المواقع المرخصة (Manhal, 2011: 122)، في حين يشير البعض بأن وسائل الحماية بأهداف التجارة الالكترونية تتعلق بوضع سياسة واضحة للبيئة الالكترونية.
- ترى الباحثة نظرة مختلفة لم تتعرض لها أغلبية البحوث السابقة وهي اتخاذ الهيئات المهنية الخطوة الأولى والتي تتكون من إجراء سلسلة من الدراسات الاستقصائية والبحوث ودعمها وتقديرها، وتوصيل النتائج إلى المشرع السياسي والتنفيذي أي محاولة سد فجوة بين النظرية والتطبيق.
- كما وتضع الباحثة المقترحات الآتية بشأن دور الهيئات المهنية في تذييل الصعوبات المهنية:
- توفير الآليات الكافية لتأهيل المراجع، ومما لاشك فيه أن من المستلزمات الرئيسية لأي مهنة هي وجود الكادر المؤهل الذي يوفر الكفاءة والخبرة التي تلائم احتياجات العصر على المدى الطويل؛
  - حماية وحفظ الاستقلالية للأعضاء المنتمين للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات وممارسة الرقابة المهنية عليهم؛
  - الاهتمام بكتابة إرشادات ولوائح حديثة تخص المهنة وتساعد المراجع في عمله، وكذلك للعمل على حماية سمعة المهنة؛

- الإشراف المباشر على تبني المراجع لمعايير المراجعة بحذافيرها، إذ من الضروري تتبع معايير تحكم المهنة على المستوى المحلي؛
- ممارسة العقوبات المهنية في حال مخالفة مراجعي الحسابات لأي قوانين مهنية أو قيامهم بأي إخلال بالممارسة المهنية، بالإضافة إلى حفظ الأسرار المهنية؛
- المساهمة في التقليل من المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة المحلية؛
- محاولة دمج بعض مكاتب المراجعة المحلية وذلك لكثرة عددها وتمركزها في منطقة واحدة، وذلك في سبيل الوصول إلى التنوع في مجال ممارسة التخصص الصناعي بين مكاتب المراجعة وتقديم خدمة مهنية أفضل؛
- ضرورة إنشاء مجلس أعلى يحكم الهيئات المهنية ككل ويكون كمرشد لها ويوفر المتطلبات المنقوصة التي تحتاجها هذه الهيئات من تمويل ومقرات منتشرة عبر الأراضي الوطنية وغيرها.

## ٢- ترسيخ الفكر التعاوني والتواصل الفعال من خلال الهيئات المهنية للمراجعة:

تتفرع الحلول التي بإمكان ممارسي المهنة اقتراحها لتذليل صعوبات المهنة بين الحلول النظرية والحلول العملية، إذ وجب على الأنظمة والممارسات التي تديرها هذه الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات أن تتطلع لأفق أبعد كالتعاون بينها وبين هيئات تنظيمية أخرى لمهن أخرى أي خدمة المصلحة العامة وزيادة فعالية التواصل بين مكاتب المراجعة والتنسيق النموذجي في بيئة أعمال يسودها تبادل للخبرات.

ولابد للهيئات المهنية أن ترعى عدداً من المصالح المتنافسة، على سبيل المثال "المصلحة العامة في معايير الخدمة المختصة، ومصلحة صاحب العمل"، و"اهتمام المهنة بالحصول على وضع جماعي ومصالح الفرد ومصالحته في التنمية الشخصية"، لكن ما هي الأدوار الرئيسية للهيئات المهنية فيما يتعلق بالتنوير المهني المستمر؟ هنا نجد بأن التواصل والمشاركة مهمان في هذا التطوير مع التأكيد على أن الهيئات المهنية يجب أن تحتفظ بالطموحات المهنية والتوجيهات والبرامج القادرة على تحقيقها، وفي الوقت الحاضر قد تحتاج بعض المنظمات المهنية إلى إدخال تغييرات على أنظمتها وممارساتها وثقافتها، وإدخال بعض التفكير التعاوني مع أقرانهم من المنظمات الأخرى والمشاركة في العمل وتبادل الخبرات، وهذه الطرق جديدة وفعالة لاستخدام الوقت وتعزيز درجة التطور المطلوبة للهيئات المهنية (Boon and Fazaeli, 2014: 45).

ولزيادة فعالية التواصل بين شركات المراجعة فيما بينها وبين العميل، تم اقتراح الحلول التالية (Downey and Bedard, 2019: 124):

- تطوير أرضية مشتركة بين أعضاء فريق المراجعة من خلال الخبرات والمعارف المشتركة؛
- تطبيق نظام الوحدات النمطية، التخطيط المسبق لتوحيد التفاعلات بين أعضاء فريق المراجعة وتقليل الاعتماد المتبادل أثناء العمل؛

- التواصل المستمر والمتكرر والمفتوح واستخدام الأساليب التي توفر المزيد من المعلومات الظرفية (situational information)؛
- إشراك الجهات التنظيمية في العمل على تعزيز التواصل بين شركات المراجعة عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ المتبادل للمراجعين في العمل الموزع جغرافياً.

الجدول رقم (٣-٦): استراتيجيات التنسيق والتواصل بين شركات المراجعة

التواصل المستمر ( Ongoing communication)	تطبيق نظام النمذجة (Modularization)	التنسيق الضمني ( Tacit Coordination)
المحتوى، الطريقة وسهولة التواصل أثناء أداء مهمة المراجعة	نمذجة الأنشطة مقدماً، من خلال التنسيق المسبق للعمل	الاستفادة من أرضية مشتركة من التجارب والممارسات المعروفة
السياق: الاجتماع الافتتاحي، مناقشة التعليمات المكتوبة، اجتماع العصف الذهني للغش. العمليات: توافر واستخدام الأدوات الإلكترونية التكنولوجية لمشاركة العمل الجاري، إرشادات حول كيفية العمل عن بعد، زيارات ميدانية، الاتصالات المتزامنة (مثل مؤتمرات عبر الهاتف أو الويب)	* تكييف التعليمات وتنظيم العمل الميداني المحلي دون الاعتماد على المراجع الرئيسي للمجموعة. * وضع خطط أو إجراءات موحدة للتفاعلات المستقبلية. * السماح للمراجع تحت التكوين بتحديد النطاق (أي التخطيط) للعمل المراد تنفيذه.	المعرفة: البيئة القانونية، و GAAP الخبرة: حيازة قادة للمجموعات، الخبرة السابقة والعمل المشترك، دوران مراجعي الحسابات والتدريب الثقافي. قابلية الملاحظة: عمل جولات لمراجعي الحسابات تحت التكوين، تحسين الأرضية المشتركة من خلال المراجعين المخضرمين، شرح السمات السياقية المحلية الضمنية التي تؤثر على صنع القرار

المصدر: Downey Denise Hanes and Bedard Jean C. (Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits), Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol. 38, No. 1, pp. 123-147, February, 2019, p. 128

يتضح من الجدول السابق بأن أولى استراتيجيات التواصل بين شركات المراجعة هي التنسيق الضمني أي تأسيس أرضية مشتركة للخبرات المشتركة والممارسات المعروفة، "إذ أن نقل المعلومات والمعرفة تكون أبطأ في الفرق الموزعة جغرافياً" (Zack and McKenney, 1995: 397)، وعليه فإن التنسيق الضمني يحسن من إمكانية التنبؤ المتبادل للعمل من خلال زيادة المعرفة بالعمل وسياقه عبر الفرق ويمكن أيضاً تحسين الأرضية المشتركة من خلال المراجعين المؤهلين وذوي الخبرات للمجموعات، "إذ يزيد ذلك من الفهم المشترك للسمات السياقية للعمل" (Srikanth and Puranam, 2011: 853)، كما قد تقوم الفرق الموزعة ببذل الجهود لمساعدة بعضهم البعض على فهم عملية اتخاذ القرار عن بعد من خلال شرح الميزات السياقية المحلية للطرف الآخر.

الاستراتيجية الثانية للتنسيق والتواصل بين شركات المراجعة هي **تطبيق نظام النمذجة** أو ما يسمى "نشاط الأنشطة مقدماً"، حيث يتم تقليل الحاجة إلى تنسيق لاحق، ويعني هذا النظام "الالتزام بإجراءات التشغيل التي تحدد ما يجب على كل فرد فعله بشكل فردي حتى يتم تنسيق الإجراءات المشتركة" (Sunderland and Trompeter, 2017: 162)، مما يزيد من إمكانية التنبؤ المتبادل للإجراءات المتبعة.

الاستراتيجية الثالثة **التواصل المستمر**، وهنا يمكن لشركات المراجعة أن تنشئ فهماً مشتركاً أثناء سير المراجعة من خلال التواصل المستمر أي التحديث المستمر لعملية المراجعة، ولكي تنجح هذه الاستراتيجية توجب على المراجعين اتباع معايير المراجعة، وحضور الاجتماعات الرئيسية، وغالباً ما يتم في هذه الاستراتيجية اعتماد الوثائق الموجزة لأنها تسهل التعاون عن بعد والعمل المشترك وتزيد من إمكانية التنبؤ المتبادل للعمل.

وكما نعلم أن العديد من الشركات والمؤسسات التجارية تشتري خدمات المراجعة الخارجية، وهذا ما يجعل المراجعة الخارجية تختلف عن المراجعة الداخلية (Eilifsen et, al., 2014: 30)، ومن خلال شراء خدمة المراجعة تصبح هناك علاقة بين العميل والمراجع، ويمكن أن تتخذ العلاقة بين المراجع الخارجي والعميل عدة أشكال، لكن هناك قواعد ولوائح تفرض قيوداً على العلاقة بين الطرفين، وتحاول هذه القواعد إرشاد المراجعين الخارجيين وعملائهم بطريقة توضح ما هو مقبول أو غير مقبول في سياق علاقتهم، وعند وجود توقعات بين المراجع وعميله تتماشى مع فكرتهما الخاصة بشأن أدوار كل منهما، **ينخفض خطر سوء الاتصال** (Ahlkvist and Lagerlof, 2017: 9).

وترى الباحثة أن تفعيل التواصل بين هيئات المراجعة محلياً في فلسطين يصب في صالح تطوير المهنة نفسها خاصة إذا تم تنفيذ برامج وسياسات وورش عمل موحدة بين هذه الهيئات وهذا ما تم تسميته بالتنسيق الضمني والذي له أثر ايجابي على صنع القرار الصحيح، أما نظام النمذجة فيكون من خلال التنسيق المسبق للعمل بين الهيئات والمراجعين وهذا النظام مهم في تخطيط العمل والنظام الثالث المقترح فيتضمن استراتيجية التواصل المستمر بين الهيئات والمراجعين أثناء أداء مهمة المراجعة وهذا ما يتم العمل به والاستفادة منه في ظل الوضع الراهن المزمن لانتشار فيروس كورونا المستجد covid-19، وقد ساعدت التكنولوجيا ووسائل التواصل الاجتماعي على نجاح هذه الاستراتيجية.

### المطلب الثالث: العولمة والهيئات المهنية لمراجعة الحسابات

إن تداخل الدور الذي تؤديه الهيئات والمنظمات المهنية لمهنة مراجعة الحسابات، أدى بنا للنظر على أفق أوسع فيما يخص الإصلاحات التي يجب أن تُؤخذ بعين الاعتبار في معايير المراجعة الوطنية والدولية على حد سواء، فالعولمة والبحث عن رأس المال في الأسواق الدولية يتطلب بيئة اقتصادية مناسبة للشركات وإجراءات مشتركة واعتماد معايير مشتركة عند إعداد ومراجعة البيانات المالية.

هناك العديد من التفسيرات للعولمة الاقتصادية، لكن الجانب الأكبر هو أنها تخفض الحواجز التي تقيد حرية حركة التجارة من صادرات وواردات، إذ يمكن اعتبار العولمة بأنها اتحاد اقتصادي لاقتصاديات العالم والعديد من الأسواق التجارية والمالية، وتتطلب أن ترى البلدان نفسها على أنها تنتمي إلى اقتصاد واحد متكامل كبير، يؤدي في الغالب إلى زيادة الأرباح المحلية داخل البلد نفسها، ويخفض من التفاوت الاقتصادي على الصعيد العالمي بين المجتمعات، وقد واجه المحاسبون قديما صعوبات في مواكبة التغيرات التي تحدث في العالم، وجاءت العولمة لتساعد المهن أجمع على التكامل والتعاون بين البلدان والأفراد والشركات، وتتضمن الأشياء الرئيسية التي تحفز العولمة الاستثمار والتجارة العالمية وأحدث التقنيات.

### ١ - العلاقة المتبادلة بين العولمة ومهنة المراجعة

تفرض العولمة لوائح جديدة، وتقلبات في تفسير وتطبيق الأنظمة الحالية، إذ يحتاج منظمو مهن الشركات العالمية إلى تبرير الفوائد التي تجلبها شركاتهم، كما قد يواجه المديرون تدقيقاً جديداً بشأن حريتهم في اتخاذ اجراءات استراتيجية، مثل نقل الأنشطة عبر المواقع ( Cuervo-Cazurra, Doz and Gaur, 2020: 5).

نجد بأن العولمة تفرض نفسها على مهنة مراجعة الحسابات وعلى الهيئات المهنية المنظمة لهذه المهنة إذ تخلق العديد من الميزات تذكر الباحثة منها ما يلي من وجهة نظرها:

- خلق فرص جديدة للنمو الوظيفي للأشخاص المنتمين للهيئات المهنية؛
- مجارة التغيرات المتسارعة التي تحدث في العالم تجاه المهنة؛
- إدراك المراجع نفسه للفرص المعروضة له والتي تمنحها العولمة؛
- توحيد التشريعات والقوانين المهنية بين الدول وتحقيق التقارب خاصة فيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية؛
- تحسين العلم والتكنولوجيا لمراجع الحسابات؛
- تقليل تكاليف الأعمال والاستثمارات الأجنبية، وتخفيض الحواجز التجارية خاصة في عملية المراجعة عبر الحدود؛
- تبادل الثقافات المهنية لعملية المراجعة نفسها، والارتقاء بالمستوى المهني للمراجع؛
- مواكبة الهيئات المهنية والمراجعين لاقتراح أي حلول عملية للمشاكل التي تواجهها المهنة على مستوى عالمي.

وتتطوي العولمة الاقتصادية في المقام الأول على عولمة الانتاج، التكنولوجيا، التمويل، الأسواق، العمل، الأنظمة التنظيمية والشركات، وهي نظام هرمي معقد يتم ترتيبه على مستويات مختلفة موضحة في الجدول التالي:

## الجدول رقم (٣-٧): مستويات العولمة

المستوى العالمي	زيادة الترابط الاقتصادي بين البلدان والمناطق، ونسج أنظمتها الاقتصادية
دولة معينة	انفتاح متزايد للاقتصاد واندماجه في النظام الاقتصادي العالمي
صناعة معينة	تزايد الاعتماد المتبادل للقدرة التنافسية للشركات داخل الصناعة في بلد ما إلى بلدان أخرى.
شركة معينة	تطوير ونشر الشركات العالمية والتحالفات الاستراتيجية

المصدر: Wilfred, Ethier (**Globalization, Globalization: Trade, Technology, and Wages**), international Review of Economics and Finance, Vol. 14, pp. 237-258, 2005, p. 238.

ومن السمات الهامة للعولمة الاقتصادية عملية التنمية للتكامل الاقتصادي الدولي، والتي تتجلى في إزالة الاختلافات بين الموضوعات الاقتصادية، وتدويل النشاط الاقتصادي وإضفاء الطابع الإقليمي عليه، إضافة إلى تشكيل مجموعات التكامل بين الدول، فنجد على مستوى الهيئات المهنية للمراجعة تشكيل العديد من المجموعات الدولية التي تهتم بتحقيق الاندماج العالمي، فعلى سبيل المثال فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمساعي كثيرة لجعل هذه المنظمة عالمياً باشتراك عدد كبير جداً من الهيئات الأخرى في عضويته.

وبينما ترمز العولمة للتغيرات في العالم لجعلها أكثر تكاملاً، فإنها تشير في مهنة المراجعة إلى تحول الأعمال حيث ترتبط شركة مراجعة ما أو تتعاون مع شركة أخرى تدير العديد من الفروع في بلدان مختلفة، ومن الآثار الواضحة لها نجد بأن ممارسو مهنة المحاسبة والمراجعة يمتلكون المعرفة ليس فقط بالمعايير المحلية إن وجدت ولكن أيضاً بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وأصبح العديد من مراجعي الحسابات الذين يتطلعون لتطوير أنفسهم البقاء على علم بالتحديثات العالمية التي تتغير باستمرار على مستوى المهنة، ونخص بالذكر تقرير مراجع الحسابات والتغيرات التي حدثت في إعداداته، وهنا نلمس بأن هناك تقدم واضح في إعداد تقرير المراجع والتقارير المالية ككل.

إن النمط الأكثر شيوعاً في العالم الحديث هو الزيادة الهائلة في العلاقات الاقتصادية الخارجية والتقارب بين البلدان ذات مراحل التنمية المختلفة، ويؤثر هذه التقارب الاقتصادي للدول أكثر من أي وقت مضى على وتيرة وطبيعة العلاقات بين الهيئات المهنية المنظمة للمهنة عالمياً ومحلياً كنتيجة مباشرة للتدويل التدريجي للمعلومات والإنتاج وتطوير الأسواق والعولمة.

## ٢- أثر العولمة على المعايير الدولية

يوفر التقارب في العلاقات الاقتصادية الدولية دراسة وتحليل المعايير الدولية والمبادئ التوجيهية واللوائح للهيئات والمنظمات المهنية بين الدول ويرجع ذلك إلى عدة أسباب (Juan, 2007: 240):

- تغير مستوى طبيعة القوى المنتجة الحديثة وتطورها ديناميكياً تحت تأثير تغييرات العلوم والتكنولوجيا، مما يتسبب ذلك في ضرورة مراقبة مفهوم الإدارة لغرض تكوين معلومات محاسبية ومعلومات تحليلية موثوقة؛
  - شكّل المستوى العالمي من تدويل معايير المحاسبة ومعايير المراجعة إلى تقسيم دولي للعمل يجمع بين العمل المحلي والدولي للحد من تنوع المحاسبة الدولية؛
  - التخفيضات الكبيرة والمستمرة في الحواجز التجارية الوطنية وضوابط رأس المال إلى جانب التقدم في تكنولوجيا المعلومات؛
  - التفاعلات المحاسبية والاقتصادية عبر الحدود تعني أن التقارير المحاسبية التي يتم إعدادها في بلد ما يجب أن تستخدم بشكل متزايد ويفهمها المستخدمون في دولة أخرى.
- كما وراعت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة عند وضع المعايير الدولية مجموعة من الاعتبارات يمكن تلخيصها في الآتي (الجعفري، ٢٠١٥: ٣٩١):
- تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية في إعدادها؛
  - استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً؛
  - تطبيق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي منشأة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه؛
  - أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء؛
  - اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره.
- وقدمت العولمة رؤى جديدة للهيئات المهنية حول الاتجاهات العالمية في جودة المراجعة والإشراف ووضع المعايير، سيما أن التغيير الهادف يجب أن يركز على الثقافة ونموذج الأعمال والمواهب الكافية وإدارة العمليات لدعم استراتيجيات تقديم عمليات مراجعة عالية الجودة في جميع أنحاء الشركات المهنية للمراجعة (Wallage, 2018: 194).
- مما سبق نرى أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوة متقدمة نحو عولمة مهنة المراجعة في ظل العولمة مما استدعى الأمر من الهيئات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير المحلية إن وجدت، إذ أثبتت التجربة أيضاً

بأن وجود مجموعة واحدة من المعايير الدولية، وبأعلى جودة يعزز الاتساق في البيانات المالية وقابليتها للمقارنة وزيادة الكفاءة في الأسواق الرأسمالية العالمية، ومع مرور الوقت يصبح العالم فعلاً أصغر قليلاً كل يوم ومن الصعب أن يظل المراجعون معزولين عما يجري خارج حدود بلدانهم، ومع استمرار العولمة في فرض تحديات شخصية ومهنية جديدة على المراجعين تبني التغيير المستمر والمتسارع والاستعداد للاستفادة مما قد يخشونه من العولمة وآثارها الحتمية مستقبلاً.

وتمارس الهيئات المهنية عملها في تنظيم مهنة المراجعة سواء بشكل رسمي أو غير رسمي نظراً لأن المراجعة نفسها هو استجابة من الحاجة إلى المساءلة، ويمكن القول هنا أن التغيرات العالمية أو العولمة يجب أن تنعكس أيضاً على ممارسة المراجعة، وكننتيجة طبيعية يجب على المراجعين إعادة المهارات وإعادة التدريب ليظلوا ملائمين في مواجهة هذه التغيرات ليس فقط في بلده، ولكن أيضاً بما يتماشى مع الحقائق العالمية الجديدة، ومما لا شك فيه أن العولمة أحدثت تغيرات في بيئة عمل الهيئات المهنية نفسها ومن أهم هذه التغيرات هيكلية الهيئة المهنية إذ جعلتها العولمة ذات طابع تكنولوجي بالكامل، والعلاقة بين الهيئات والمراجع نفسه تطورت وتوسعت وأصبحت أكثر ملائمة من السابق.

### خلاصة الفصل الثالث

شجعت العديد من المنظمات المهنية على تبني معايير المراجعة الدولية لتكون مرجعية أساسية لعمل مراجع الحسابات، وإطاراً متكاملًا يدفع المنشآت المحلية بقوة إلى الأسواق العالمية، حيث أن البيانات المالية المنشورة وفق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة وفق معايير المراجعة الدولية تمتلك مجموعة عناصر ايجابية أهمها المصدقية والقبول والقابلية للمقارنة، وقد اختلف مقياس تبني المعايير الدولية للمراجعة بين التبنّي الكامل للمعايير أو استخدامها في تطوير معايير وطنية، وقد أثار بعض المهنيين صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة مباشرة لاختلاف درجات التطور المهني بين الدول واختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى، وهنا يأتي دور الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في ضرورة ضبط وصياغة المعايير المحلية لتكون ملائمة للممارسة المهنية ضمن العوامل التنظيمية والثقافية المحلية.

وتواجه مهنة المراجعة في الوقت الحالي مجموعة من المشكلات المعاصرة التي ترجع للتغيرات والتطورات البيئية المحيطة بها وارتأت الباحثة مجموعة من المشكلات تمثلت في مشكلة الممارسة المهنية واتباع أخلاقيات المهنة، مشكلة التنظيم القانوني للمهنة، مشكلة دور الهيئات المهنية، مشكلة التكنولوجيا والبرامج التطبيقية الحديثة، مشكلة المنافسة بين مكاتب المراجعة وأخيراً مشكلة تأكيد المعلومات المالية المنخفضة الجودة.

وشهدت المهنة في فلسطين توسعاً لا بأس به في الآونة الأخيرة، خاصة في عدد المكاتب المرخصة وعدد المزاويلين فيها، وقد استعرض هذا الفصل المشاكل التي تواجه المهنة على الصعيد الوطني وتمثلت في تقصير الجهات المهنية، عدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي، نقص وقصور التشريعات الوطنية المعمول بها، قلة الوعي مفهوم مهنة المراجعة ووجود سوق منافسة غير مهنية بين مكاتب المراجعة.

وفي نهاية هذا الفصل تطرقنا إلى آلية تذييل الصعوبات المهنية بحلول مقترحة من الباحثة، وكننتيجة مرتبطة بالتطورات التي تحصل في اقتصاديات العالم بشكل عام وفي فلسطين شكل خاص، وقد تضمنت الحلول المقترحة في التقيد بالإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة، التحقق من قابلية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة، تشريع قوانين حديثة للمهنة وتوطيد التواصل بين العميل والمراجع، كما أن الدور الذي تؤديه الهيئات المهنية للمراجعة أدى بنا للنظر إلى علاقتها مع العولمة والتي تفرض نفسها على مستوى التجارة والأسواق الرأسمالية آخذين في عين الاعتبار التوافق الدولي للمعايير وتقارير المحاسبين والمراجعين التي تتم عبر الحدود.

## الفصل الرابع

### منهجية الدراسة

ويتضمن هذا الفصل:

اجراءات منهجية الدراسة

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

## الفصل الرابع: منهجية الدراسة

### تمهيد

تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تصميم أداة الدراسة وتقنينها بالاستناد إلى الإطار النظري وكذلك للدراسات السابقة والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية والإجرائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- **المبحث الأول:** إجراءات منهجية الدراسة
- **المبحث الثاني:** المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

## المبحث الأول: إجراءات منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

## المطلب الأول: منهجية وأسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد استخدم الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع (الآغا والأستاذ، ٢٠٠٣: ٨٢).

## وقد استخدمت الباحثة مصدرين أساسيين للمعلومات:

(أ) المصادر الثانوية: حيث اتجهت الباحثة إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والمؤتمرات العلمية والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة، ولقد استفادت الباحثة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة بأخذ صورة واضحة عن آخر المستجدات التي حدثت في مجال الدراسة.

(ب) المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث صممت خصيصاً لهذا الغرض.

## ١ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين المتمثلة جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية.

ويبلغ عدد مجتمع الدراسة ٩٣٥ مفردة، وتتنوع ما بين جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ومقرها رام الله وعددهم ٢٤٨ مفردة ([www.pacpa.ps](http://www.pacpa.ps))، ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ومقرها غزة وعددهم ٦٨٧ مفردة ([www.paas.ps](http://www.paas.ps)).

وتتمثل عينة الدراسة في أعضاء الهيئات المهنية بدءاً برئيسها والأعضاء التابعين لها والمحاسبين والمراجعين الذين ينتمون للهيئات، وعددهم (٢٧٣).

وقد تم حساب حجم العينة باستخدام معادلة (Moore, et, al., 2003) التالية:

$$n = \left( \frac{Z}{2m} \right)^2 \quad (1)$$

حيث:

Z: القيمة المعيارية المقابلة لمستوى دلالة معلوم (مثلاً: Z=1.96 لمستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ).

m: الخطأ الهامشي: ويُعبّر عنه بالعلامة العشرية (مثلاً:  $\pm 0.05$ )

يتم تصحيح حجم العينة في حالة المجتمعات النهائية من المعادلة:

$$n_{\text{المُعَدَّل}} = \frac{nN}{N + n - 1} \quad (2)$$

حيث N تمثل حجم المجتمع ، وباستخدام المعادلة (1) نجد أن حجم العينة يساوي:

$$n = \left( \frac{1.96}{2 \times 0.05} \right)^2 \cong 384$$

حيث أن مجتمع الدراسة N=935، فإن حجم العينة المُعَدَّل باستخدام المعادلة (2) يساوي:

$$n = \frac{384 \times 935}{935 + 384 - 1} = 273$$

وبذلك فإن حجم العينة المناسب في هذه الحالة يساوي (273) مفردة.

الجدول رقم (٤-١): توزيع مجتمع وعينة الدراسة

عينة الدراسة	مجتمع الدراسة	مناطق السلطة الفلسطينية
٧٢	٢٤٨	الضفة الغربية
٢٠١	٦٨٧	قطاع غزة
٢٧٣	٩٣٥	الاجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

## ٢- خطوات بناء الإستبانة:

- قامت الباحثة بإعداد أداة الدراسة لمعرفة التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية - "دراسة حالة الهيئات المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين"، واتبعت الباحثة الخطوات التالية لبناء الإستبانة :
- الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها؛
  - تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الإستبانة؛
  - تحديد الفقرات التي تقع تحت كل محور؛
  - عرض الاستبانة على المشرف للنقاش وإبداء الملاحظات؛
  - تم تصميم الإستبانة في صورتها الأولية؛
  - تم عرض الإستبانة على (١٣) من المحكمين ذوي الخبرة في المجالات الأكاديمية والادارية والإحصائية في عدد من الجامعات، والملحق رقم (٢) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
  - في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الإستبانة في صورتها النهائية على (٦٣) فقرة، ملحق رقم (١).

## ٣- أداة الدراسة :

- وتتكون استبانة الدراسة من ثلاث أقسام :
- القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، التخصص).
- القسم الثاني: المعلومات العامة التي تخص الهيئة المهنية (٤) اسئلة.
- القسم الثالث : محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية "ويتكون من (٦٣) فقرة.

الجدول رقم (٤-٢): توزيع محاور الاستبانة

عدد الفقرات	محاور الدراسة	#
10	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية	1
10	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.	2
10	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.	3
10	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات	4

المهنية.		
المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.	10	5
المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات.	13	6
الاستبانة ككل	63	

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

تم استخدام التدرج (1-5) لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم (٣) :

الجدول رقم (٤-٣): درجات مقياس استجابات المبحوثين

الاستجابة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
المقياس	5	4	3	2	1

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

اختارت الباحثة التدرج (1-5) للاستجابة، وكلما اقتربت الإجابة من 5 دل على الموافقة الشديدة على ما ورد في الفقرة المعنية وكل تدرج له وزن نسبي 20%.

### المطلب الثاني: الصدق والثبات

تعد مرحلة الصدق والثبات مهمة في إعداد الإستبانة، وذلك لمعرفة مدى ملائمة الفقرات الموضوعية لقياس ما وُضعت من أجله ويتم في هذه المرحلة تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة لتطوير الاستبانة من خلال معرفة وقياس مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة باستخدام عدة معاملات كمعامل بيرسون ومعامل ألفا كرونباخ وطريقة التجزئة النصفية، ويتم إجراء التحليل العاملي التوكيدي، وذلك للتحقق من الصدق البنائي للمقياس.

#### ١ - صدق الاستبانة:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وتم توزيع عينة استطلاعية حجمها ٣٦ إستبانة لاختبار الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات الإستبانة، وتم اعتبار العينة الاستطلاعية جزء من العينة الفعلية، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

#### أولاً: صدق المحكمين "الصدق الظاهري"

عرضت الباحثة الإستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المجالات الأكاديمية والادارية والمهنية والإحصائية والمدرجة أسماؤهم بالملحق رقم (٢)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين

وقاموا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية - أنظر الملحق رقم (١).

• صدق المقياس :

- الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع البعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات أبعاد الإستبانة والدرجة الكلية للبعد نفسه (الجراوي، ٢٠١٠: ١٠٥).

- نتائج الاتساق الداخلي :

الجدول رقم (٤-٤): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "مسؤوليات الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للمحور

#	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية.	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تضع الهيئات المهنية دستورا واضحا بأداب وسلوك المهنة	0.660**	0.000
2	تقوم الهيئات المهنية بالمحافظة على الاستقلالية المهنية للمراجع عن طريق تطبيق معايير الإشراف المهني	0.859**	0.000
3	تساعد الهيئات المهنية الأعضاء في عملية التعليم المهني المحاسبي	0.807**	0.000
4	تعمل الهيئات على صياغة السياسات والقوانين التي تنظم علاقة المهنة بمختلف الجهات الحكومية والجمعيات المهنية.	0.726**	0.000
5	تدعم الهيئات المهنية مجال الدراسة والبحث وتبادل المعلومات لتطوير المهنة	0.865**	0.000
٦	تعزز الهيئات المهنية المكانة المهنية للمراجع وتحميه من المجموعات الوظيفية الأخرى (المهن الأخرى)	0.848**	0.000
٧	تعقد الهيئات المهنية مؤتمرات واجتماعات وندوات تدريبية لتشجيع البحث العلمي والمهني	0.809**	0.000
٨	تحصل الهيئات المهنية على الايراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها	0.724**	0.000
٩	تتناقش الهيئات المهنية نتائج المؤتمرات العلمية مع السلطات التشريعية للقوانين في سبيل إنفاذها	0.874**	0.000
١٠	تتشارك الهيئات المهنية مع المؤسسات الأكاديمية في تثبيت المستجندات العلمية لتطوير المهنة	0.779**	0.000

\* \* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "مسؤوليات الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ٠.٠٥  $\alpha \leq$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (٤-٥): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "توافق الهيئات المحلية والدولية" والدرجة الكلية

للمحور

#	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	يتم التواصل بين الهيئات المحلية والهيئات الدولية بصورة مستمرة	0.705**	0.000
٢	تقوم الهيئات المحلية بالتعاون في التعليم والتأهيل لمنح الشهادات مع الهيئات الدولية	0.740**	0.000
٣	يوجد لدى الهيئات المهنية المحلية ممثلين في الاتحاد الدولي للمحاسبين	0.778**	0.000
٤	تقوم الهيئات المحلية بعمل حوارات ومناقشات حول معايير جديدة تصدرها الهيئات الدولية	0.860**	0.000
٥	تشارك الهيئات المحلية في عقد دورات ومؤتمرات مع الهيئات الدولية المختلفة	0.882**	0.000
٦	تساهم الهيئات المحلية في إصدار النشرات والدراسات من خلال التعاون مع المنظمات الدولية ذات العلاقة بالمهنة	0.867**	0.000
٧	تحاول الهيئات المحلية بالارتقاء بمستوى الأداء المهني عن طريق تنفيذ برنامج التعليم المستمر للهيئات الدولية	0.880**	0.000
٨	يسهل التوافق الدولي للمعايير بين الهيئات المحلية والدولية في مقارنة القوائم المالية للشركات	0.728**	0.000
٩	تتقارب الممارسات المهنية والعملية للهيئات المحلية مع الهيئات الدولية بشكل كبير	0.752**	0.000
١٠	يُحسن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية	0.821**	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي 0.349.

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٥) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "توافق الهيئات المحلية والدولية" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (٤-٦): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "استراتيجيات تأهيل المراجع المهني" والدرجة الكلية

للمحور

#	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	تهتم الهيئات المهنية بتأهيل مراجع الحسابات من الناحية العملية	0.882**	0.000
٢	يخضع المراجع المهني إلى امتحان تكويني يمكنه من ممارسة المهنة	0.781**	0.000
٣	تتابع الهيئات المهنية التطورات العالمية فيما يخص تأهيل مراجع الحسابات	0.856**	0.000
٤	تقوم لجنة خاصة في الهيئات المهنية بتهيئة مراجع الحسابات وتمكينه من عمله	0.893**	0.000
٥	تصدر الهيئات المهنية تراخيص مزاوله المهنة بعد استكمال المتطلبات التأهيلية لمراجع الحسابات	0.710**	0.000
٦	تقوم الهيئات المهنية بوضع معايير الرقابة على جودة أداء المراجع المهني	0.852**	0.000

0.000	0.916**	تعلم الهيئات المهنية على تنمية مهارات المراجعين من خلال إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية	٧
0.000	0.891**	تجدد الهيئات المهنية معلومات المراجع ومهاراته الفنية والمهنية باستمرار	٨
0.000	0.906**	تهتم الهيئات المهنية بإعداد برامج تدريبية متنوعة تحقيقاً لهدف لجنة التعليم المستمر في الهيئة لتطوير مستوى المراجع	٩
0.000	0.852**	تهتم الهيئات المهنية بالتدريب المهني داخل الوطن وخارجه	١٠

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩.

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٦) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "استراتيجيات تأهيل المراجع المهني" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (٤-٧): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للمحور

#	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	تعتمد مهنة المراجعة في فلسطين على معايير المراجعة الدولية	0.779**	0.000
٢	تعلم الهيئات المهنية للمراجعة على متابعة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في مكاتب وشركات المراجعة	0.846**	0.000
٣	تُزَم الهيئات المهنية أعضائها ومكاتب المراجعة على العمل وفقاً لمعايير المراجعة الدولية	0.830**	0.000
٤	تواكب الهيئات المهنية التطور الحاصل في معايير مراجعة الحسابات الدولية	0.810**	0.000
٥	تضع الهيئات المهنية دستوراً بأداب وسلوك المهنة ينظم العلاقة بين المراجع وعملاءه	0.729**	0.000
٦	تُحسن الهيئات المهنية من فهم المراجع للمعايير المهنية المصاغة عن طريق إصدار نشرات توعوية	0.807**	0.000
٧	تتلاءم معايير المهنة (معايير المراجعة الدولية) مع البيئة الفلسطينية بشكل تام	0.768**	0.000
٨	توقع الهيئات المهنية اتفاقيات تعاون مع الجامعات الفلسطينية والمؤسسات الرسمية لتحديث المعلومات الخاصة بمعايير المراجعة	0.843**	0.000
٩	تنشأ الهيئات المهنية أنظمة مراجعة ضمان جودة تطبيق المعايير الدولية وتشغلها بفعالية	0.834**	0.000
١٠	تواصل الهيئات المهنية جهودها في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية لمراجعة الحسابات تلائم البيئة المحلية	0.780**	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩.

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٧) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (٤-٨): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "المشاكل والصعوبات المهنية" والدرجة الكلية للمحور

#	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	تفتقر الهيئات لوجود إطار فكري عام لمهنة المراجعة يواكب التطورات الحديثة في المهنة	0.677**	0.000
٢	تقوم الهيئات والجمعيات المهنية بالدور الوظيفي اللازم تجاه المراجعين لتطوير المهنة	0.430**	0.000
٣	تتعدم القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل الهيئات المهنية	0.591**	0.000
٤	يواجه المراجع صعوبة فهم نصوص وإرشادات معايير المراجعة الدولية المتبعة من قبل الهيئات المهنية	0.785**	0.000
٥	يوجد نقص كبير في استخدام الأساليب الرادعة لعدم اتباع شركات المراجعة لأخلاقيات المهنة	0.655**	0.000
٦	تعاني الهيئات المهنية من نقص المدربين الأكفاء القادرين على تدريب مراجع الحسابات وإكسابه المهارات اللازمة للرقى بالمهنة	0.687**	0.000
٧	تؤدي اللجان التابعة للهيئات المهنية عملها بدرجات متفاوتة إذ تتركز فعاليتها في لجان العضوية واللجان التعليمية وتقل في باقي اللجان (تركيز الأداء)	0.717**	0.000
٨	تواجه الهيئة المهنية عقبات للتواصل مع مراجع الحسابات بفعالية	0.640**	0.000
٩	تجد الهيئات المهنية صعوبات في تحسين التواصل بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات	0.689**	0.000
١٠	تلقي الهيئات المهنية صعوبات مرافقة للعمل بالتكنولوجيا والبرامج الحديثة	0.637**	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٨) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "المشاكل والصعوبات المهنية" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (٤-٩): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "تطوير مهنة مراجعة الحسابات" والدرجة الكلية

للمحور

#	المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	يُعد صياغة قوانين جديدة للمهنة عامل مؤثر في تطويرها لأفضل	0.477**	0.000

0.000	0.606**	يزيد التقيد بالاطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات في تطويرها	٢
0.000	0.607**	تضع الهيئات المهنية المحلية متطلبات تأهيلية لإصدار تراخيص مزاولة المهنة	٣
0.000	0.630**	تمسك المراجع بمعايير التدقيق الدولية في عمله يعزز من تطوير المهنة محلياً	٤
0.000	0.627**	تحافظ الهيئات المهنية المحلية لمراجعة الحسابات على علاقات جيدة مع المنظمات الدولية للمراجعة	٥
0.000	0.754**	يحقق تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الفلسطينية تطويراً للمهنة	٦
0.000	0.745**	تحتاج البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة لمعايير تدقيق فلسطينية تلائم المتطلبات المحلية	٧
0.000	0.682**	يؤدي تنفيذ برامج التعليم المهني المستمر إلى تطوير المهنة محلياً	٨
0.000	0.486**	تشارك الهيئات المحلية في المؤتمرات الدولية للمراجعة في سبيل تطوير المهنة ومواكبة كل ما هو جديد	٩
0.000	0.616**	تصدر الهيئات المهنية توصيات دورية لمراجع الحسابات لتنظيم وتطوير المهنة	١٠
0.000	0.577**	يساهم خلق علاقة تواصل صحية بين المراجع والعميل في زيادة الثقة وتطوير المهنة	١١
0.000	0.753**	يعزز تبادل الثقافات المهنية بين المراجعين الممارسين محلياً ودولياً في تطوير المهنة	١٢
0.000	0.488**	التدريب المهني الحالي في الهيئات المهنية لا يتلاءم مع تطور مهنة المراجعة	١٣

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩.

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يوضح جدول رقم (٤-٩) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "تطوير مهنة مراجعة

الحسابات" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ٠.٠٥  $\alpha \leq$  وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

### ثانياً : الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

الجدول رقم (٤-١٠): معامل الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية

#	محاور الدراسة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية	0.794**	0.000
٢.	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.	0.837**	0.000
٣.	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.	0.872**	0.000
٤.	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات	0.904**	0.000

المهنية.			
المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.	0.475**	0.000	٥.
المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات.	0.653**	0.000	٦.
الاستبانة ككل	.794**	0.000	

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ . قيمة الارتباط الجدولية تساوي ٠.٣٤٩

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٤-١٠) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر جميع ابعاد الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

## ٢- ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة (الجرجاوي، 2010:97)، وقد تحققت الباحثة من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (٤-١١).

الجدول رقم (٤-١١): معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية والثبات المركب ومتوسط الاختلاف لقياس ثبات الإستبانة

متوسط الاختلاف المستخلص Average Variance Extracted AVE	الثبات المركب Composite Reliability CR	التجزئة النصفية	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	
0.400	0.848	0.969	0.934	10	١ المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
0.478	0.899	0.936	0.939	10	٢ المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.
0.513	0.912	0.966	0.959	10	٣ المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.
0.431	0.882	0.956	0.937	10	٤ المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية.
0.430	0.880	0.820	0.806	10	٥ المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.

0.400	0.852	0.876	0.829	13	المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات.	٦
-	-	0.971	0.959	63	إجمالي محاور الاستبانة	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (٤-١١) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لإجمالي الاستبانة حيث بلغت بطريقة ألفا كرونباخ ٠.٩٥٩ بينما بطريقة التجزئة النصفية فبلغت ٠.٩٧١.

وبالمثل كانت نتائج قيم الثبات المركب (CR) كانت مرتفعة حيث تجاوزت ٠.٨ وقيم متوسط الاختلاف المستخلص AVE تجاوزت ٠.٤٠.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (١) قابلة للتوزيع، وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات إستبانة الدراسة، مما يجعله على ثقة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### ٣- التحليل العاملي التوكيدي:

قبل القيام بتطبيق الاستبانة (أداة الدراسة) وبشكلها الأولي، قامت الباحثة بإجراء التحليل العاملي التوكيدي، وذلك للتحقق من الصدق البنائي للمقياس، إذ تتمثل الإجراءات المتبعة في التحليل العاملي التوكيدي في تحديد الأنموذج المفترض (الأنموذج البنائي) والذي يتكون من المتغيرات الكامنة أو المتغيرات غير المقاسة أو المتغيرات الخارجية وهي تمثل الأبعاد المفترضة للمقياس، ومنها تخرج أسهم متجهة إلى النوع الثاني من المتغيرات والتي تعرف بالمتغيرات المقاسة أو المتغيرات التابعة أو المتغيرات الداخلية والتي تمثل العبارات الخاصة بكل بعد أو الأبعاد الخاصة بكل عامل عام، و يفترض هنا أن الفقرات تمثل مؤشرات للمتغيرات الكامنة (علام، ٢٠٠٠: ٥٠٤-٥٠٧)، وفي حالة أن التحليل العاملي التوكيدي حقق الأنموذج المفترض للمقياس مؤشرات جودة المطابقة المقبولة فإنه يمكن الحكم على صدق عبارته، أو صدق أبعاده في حالة التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية وفي ضوء الأوزان الإنحدارية المعيارية والتي تعرف بمعاملات الصدق أو التشبع على المتغير الكامن يمكن تحديد قيمة معينة يتم رفض التشبعات التي تقل عن (0.4) وكذلك يمكن الحكم على صدق العبارات في ضوء النسبة الحرجة وتشير إلى دلالة الفرق بين تأثير العبارة (الوزن الإنحداري) والتأثيري الصفري (Hair, et. al, 2010:116).

الجدول رقم (٤-١٢): مؤشرات القبول لجودة النموذج

Model Fit				
RMSEA	GFI	CFI	CMIN/DF	المؤشر
< 0.05	$\geq 0.90$	$\geq 0.95$	<3	Good
$0.05 < \alpha < 0.10$		$\geq 0.90$	<5	OK
>0.10		$\geq 0.80$		Barely

(المصدر: (Gaver &amp; Mentzer, 1999; Hulland, 1999)

الجدول رقم (٤-١٣): مقياس جودة النموذج لمحاوير الدراسة

جودة النموذج				
RMSEA	GFI	CFI	CMIN/DF	
0.092	0.918	0.888	3.262	١. المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
0.095	0.942	0.921	3.409	٢. المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
0.095	0.954	0.936	3.147	٣. المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
0.097	0.939	0.908	3.504	٤. المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية
0.090	0.937	0.911	3.164	٥. المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
0.081	0.909	0.880	2.752	٦. المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات

(المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي من خلال Amos v21)

حيث أن (CMIN/DF) هي قيمة  $ch^2$  (مربع كاي المعياري) وهي حاصل قسمة مربع كاي على درجات الحرية، أما (CFI) هي مؤشر الموائمة المقارن ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح Comparative Fit Index، أما (GFI) هي مؤشر ملائمة الجودة ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح Goodness of fit Index، أما (RMSEA) هي الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA).

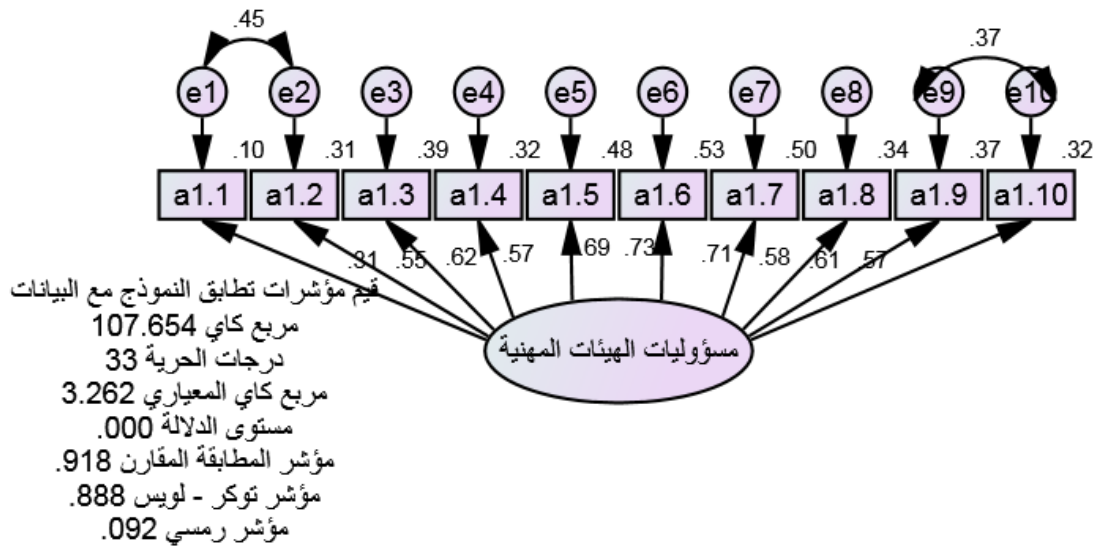
من خلال الجدول السابق يتضح أن معظم مؤشرات المطابقة مقبولة للنموذج المقترح لقياس "التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة المراجعة في فلسطين"، إذ أن (CMIN/DF): مؤشر حجم العينة (الرجح لهولمر) يكون محقق عند محك القبول [١-٥]، وهذا ما أكدته مقياس جودة النموذج أعلاه في جميع المحاور (المتغيرات المستقلة: من المحور ١ إلى المحور ٥)، ماعدا المحور السادس (المتغير التابع)، والذي وضعته الباحثة بغرض تأكيد بعض الفقرات التي وردت في المتغيرات المستقلة، أما

(CFI: مؤشر المطابقة المقارن) فهو محقق للنموذج إذ أن جميع المحاور قريبة من الواحد الصحيح ونخص بالذكر المحور الثالث "استراتيجيات تأهيل المراجع" والذي حصل على أعلى قيمة بمقدار 0.936، وبالنسبة للمقياس الثالث (GFI مؤشر حسن جودة المطابقة) والذي محك قبوله ( $GFI \geq 0.9$ ) فهو محقق لجميع المحاور، والمقياس الرابع (RMSEA الجذر التربيعي لمتوسط الخطأ التقريبي) تم قياسه عند مقياس ( $0.05 < \alpha < 0.10$ ) وجميع المحاور محققة لذلك، وهذا يعني أن النموذج جاهز وقابل للتحليل وأنه تم التحقق من الصدق البنائي للمقياس.

### المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "مسؤوليات الهيئات المهنية" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك المحاور وال فقرات المعبرة عنها وعددها ١٠ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-١): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (مسؤوليات الهيئات المهنية)



المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

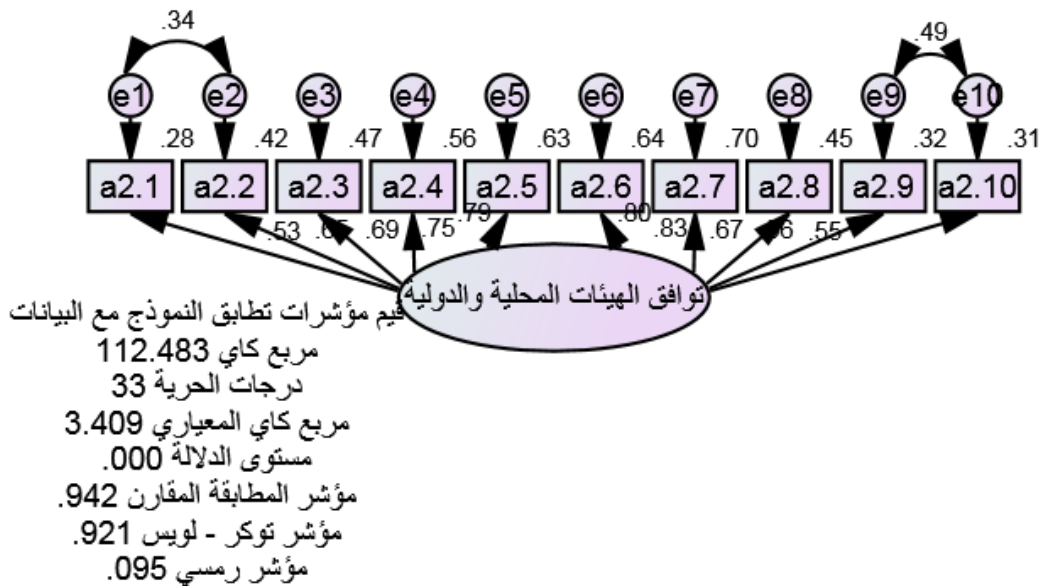
عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (مسؤوليات الهيئات المهنية) بفقراته، أظهرت النتائج أن قيمة  $ch^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس متغيرات (مسؤوليات الهيئات المهنية) بلغت (3.262) وهي دالة عند مستوى ( $0.05 \geq \alpha$ )، وهو ما يعكس مستوى الموائمة الجيد، وبلغت قيمة (GFI ما قيمته (0.912) وهو مقارب لقيمة الواحد الصحيح (الموائمة التامة)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (0.888) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (0.092) وهي مقاربة لقيمة الصفر وهذا يؤشر جودة

المطابقة وصدق فقرات هذا المحور، حيث أن معاملات الصدق تجاوزت النسبة المحددة وهي (0.4) وكما هو موضح بالشكل (٤-١)، وقد تجاوز متوسط الاختلاف المستخلص Average Variance Extracted القيمة 0.5، وقد بلغت قيم الثبات المركب (0.848) كما يتضح من جدول (٤-١١)، وهو ما أكد عليه (Hair,et.al, 2010) بالإشارة إلى أن قيمة الثبات المركب من المفترض أن تتجاوز (٠.٨) وأن قيمة متوسط الاختلاف المستخلص من المفترض أن تتجاوز (٠.٤)، وبذلك يمكننا القول بأن نموذج القياس لهذا المحور يتميز بصدق التمايز.

### المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "توافق الهيئات المحلية والدولية" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك المحاور والفقرات المعبرة عنها وعددها ١٠ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-٢): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (توافق الهيئات المحلية والدولية)



المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

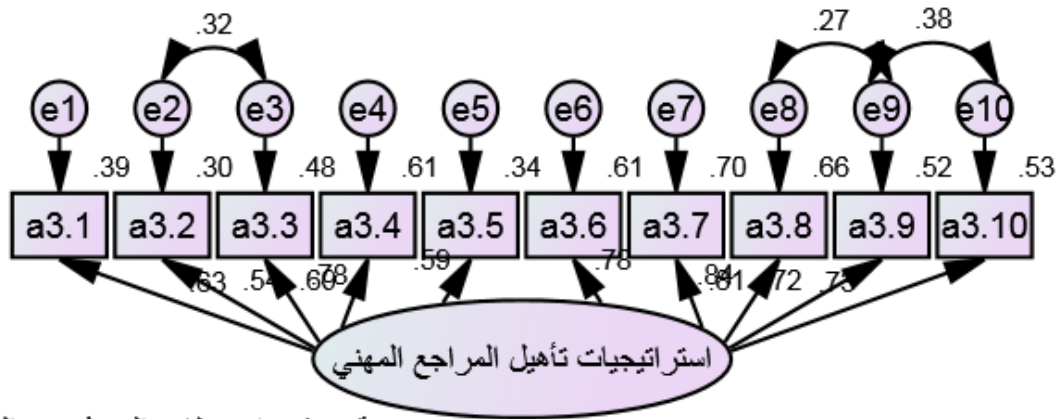
عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (توافق الهيئات المحلية والدولية) بفقراته، أظهرت النتائج ان قيمة  $\chi^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس متغيرات (توافق الهيئات المحلية والدولية) بلغت (3.409) وهي دالة عند مستوى  $(0.05 \geq \alpha)$ ، وبلغت قيمة (GFI) ما قيمته (0.942)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (0.921) وهو مقارب الى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (0.095)، وقد تجاوز متوسط

الاختلاف المستخلص القيمة ٠.٤، وقد بلغت قيم الثبات المركب (0.899)، وبذلك يمكننا القول بأن نموذج القياس لهذا المحور يتميز بصدق التمايز.

### المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "مسؤوليات الهيئات المهنية" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك المحاور والفقرات المعبرة عنها وعددها ١٠ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-٣): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (استراتيجيات تأهيل المراجع المهني)



قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات  
 مربع كاي 100.688  
 درجات الحرية 32  
 مربع كاي المعياري 3.147  
 مستوى الدلالة .000  
 مؤشر المطابقة المقارن 954  
 مؤشر توكر - لويس .936  
 مؤشر رمسي .090

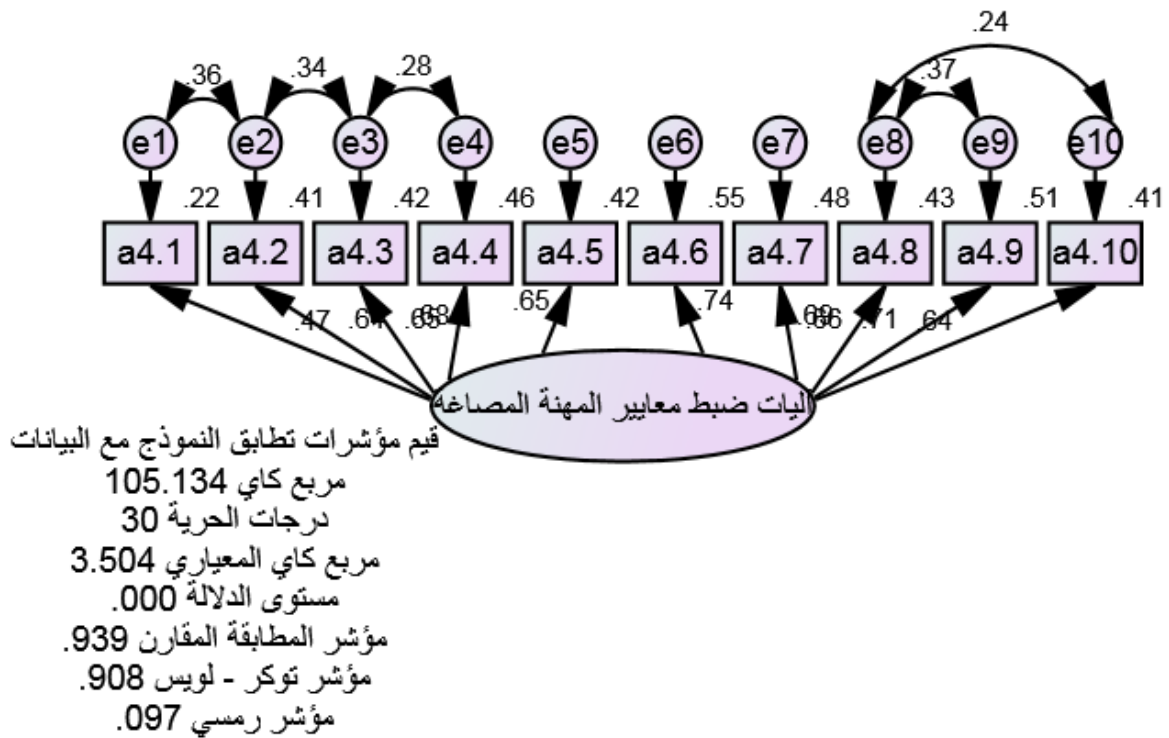
المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (استراتيجيات تأهيل المراجع المهني) بفقراته، أظهرت النتائج أن قيمة  $\chi^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس متغيرات (استراتيجيات تأهيل المراجع المهني) بلغت (٣٠١٤٧) وهي دالة عند مستوى  $(0.05 \geq \alpha)$ ، وبلغت قيمة (GFI) ما قيمته (٠.٩٥٤)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (٠.٩٣٦) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (٠.٠٩٠)، وقد تجاوز متوسط الاختلاف المستخلص القيمة ٠.٤، وقد بلغت قيم الثبات المركب (٠.٩١٢)، وبذلك يمكننا القول بأن نموذج القياس لهذا المحور يتميز بصدق التمايز.

## المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك الأبعاد والفقرات المعبرة عنها وعددها ١٠ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-٤): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية)



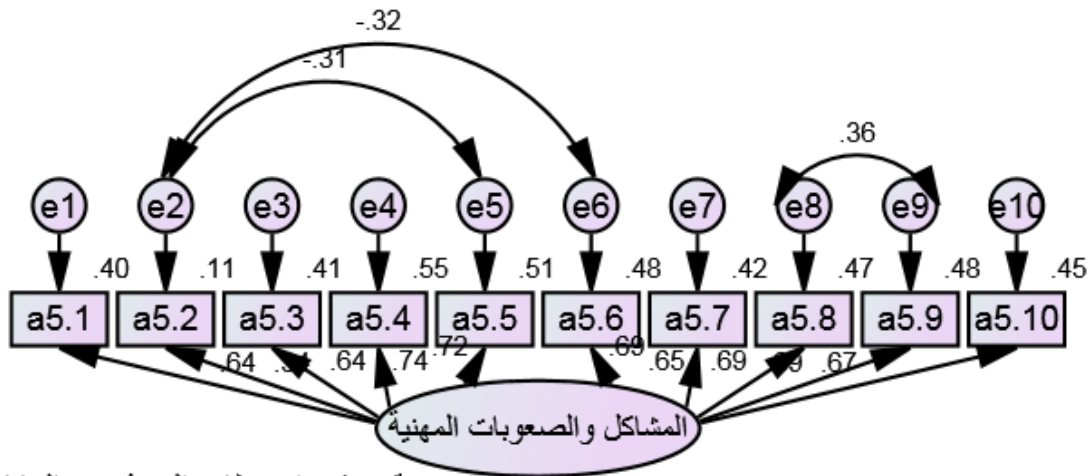
المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية) بفقراته، أظهرت النتائج ان قيمة  $ch^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس متغيرات آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية بلغت (3.504) وهي دالة عند مستوى  $(0.05 \geq \alpha)$ ، وبلغت قيمة (GFI) ما قيمته (0.939)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (0.908) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (0.097)، وقد تجاوز متوسط الاختلاف المستخلص القيمة 0.4، وقد بلغت قيم الثبات المركب (0.882)، وبذلك يمكننا القول بأن نموذج القياس لهذا المحور يتميز بصدق التمايز.

## المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "المشاكل والصعوبات المهنية" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك الأبعاد والفقرات المعبرة عنها وعددها ١٠ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-٥): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (المشاكل والصعوبات المهنية)



قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات  
 مربع كاي 101.242  
 درجات الحرية 32  
 مربع كاي المعياري 3.164  
 مستوى الدلالة .000  
 مؤشر المطابقة المقارن .937  
 مؤشر توكر - لويس .911  
 مؤشر رمسي .090

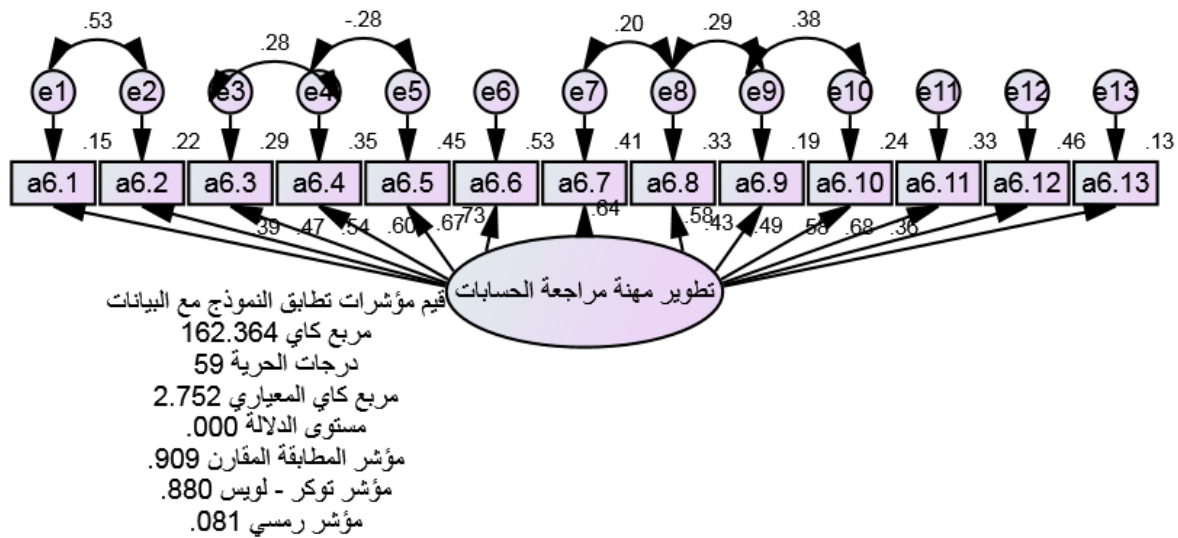
المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (المشاكل والصعوبات المهنية) بفقراته، أظهرت النتائج أن قيمة  $ch^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس مجالات (المشاكل والصعوبات المهنية) بلغت (٣.١٦٤) وهي دالة عند مستوى  $(0.05 \geq \alpha)$ ، وبلغت قيمة (GFI) ما قيمته (٠.٩٣٧)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (٠.٩١١) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (٠.٠٩٠)، وقد تجاوز متوسط الاختلاف المستخلص القيمة ٠.٤، وقد بلغت قيم الثبات المركب (٠.٨٨٠)، وبذلك يمكننا القول بأن نموذج القياس لهذا المحور يتميز بصدق التمايز.

## المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات

الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي لمحور "تطوير مهنة مراجعة الحسابات" هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول تلك الأبعاد والفقرات المعبرة عنها وعددها ١٣ فقرات، ومدى قدرة هذه الأخيرة على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس.

الشكل رقم (٤-٦): التحليل العاملي التوكيدي لمحور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات)



المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

عند إجراء التحليل العاملي التوكيدي لمحور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بفقراته، أظهرت النتائج ان قيمة  $\chi^2$  (مربع كاي المعياري) بعد إجراء بعض العلاقات بين مؤشرات قياس متغيرات (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بلغت (٢.٧٥٢) وهي دالة عند مستوى  $(0.05 \geq \alpha)$ ، وبلغت قيمة (GFI) ما قيمته (٠.٩٠٩)، وبنفس السياق بلغ مؤشر الموائمة المقارن (CFI) (٠.٨٨٠) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (٠.٠٨١)، وقد تجاوز متوسط الاختلاف المستخلص القيمة ٠.٤، وقد بلغت قيم الثبات المركب (٠.٨٥٢)، لهذا يمكننا القول بأن نموذج القياس يتميز بصدق التمايز.

## المبحث الثاني: المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

## المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمجوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (١٤-٤).

## الجدول رقم (١٤-٤): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

#	محاور الدراسة	عدد الفقرات	كولمجوروف-سمرنوف (K-S)	المعنوية Sig.
١.	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية	10	0.113	0.200
٢.	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.	10	0.123	0.187
٣.	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.	10	0.129	0.134
٤.	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية.	10	0.134	0.099
٥.	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.	10	0.144	0.063
٦.	المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات.	13	0.141	0.069
	الإستبانة ككل	63	0.116	0.200

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (١٤-٤) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وحيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

## المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha), لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛
- اختبار التجزئة النصفية (split half) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛
- الثبات المركب (Composite Reliability (CR)؛
- استخدام اختبار كولمجوروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) : يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة، والعلاقة بين المتغيرات؛
- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة؛
- اختبارات لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات؛
- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات؛
- اختبار الانحدار المتعدد Multiple Regression؛
- اختبار الانحدار البسيط Simple Regression ؛
- التحليل العامل التوكيدي؛
- تحليل المسار باستخدام برنامج IBM SPSS/AMOS-21.

## خلاصة الفصل الرابع

قدم هذا الفصل منهجية تتناسب مع هدف الدراسة، ففي بدايته تطرقنا إلى منهجية وأسلوب الدراسة إذ استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، معتمدةً في ذلك على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع واهتمت بوصفها وصفاً دقيقاً والتعبير عنها كميّاً وكيفياً، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين متمثلة في جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينيين، وبلغ مجتمع الدراسة ٩٣٥ مفردة تتوزع ما بين ٢٤٨ و ٦٨٧ لكلا الهيئتين على التوالي، وتم احتساب عينة الدراسة لتكون ٢٧٣ مفردة، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق وثبات الاستبانة بتوزيع عينة استطلاعية حجمها ٣٦ استبانة لاختبار الاتساق الداخلي والصدق البنائي أيضاً.

وقامت الباحثة بإجراء التحليل العاملي التوكيدي، وذلك للتحقق من الصدق البنائي للمقياس، إذ تتمثل الإجراءات المتبعة في التحليل العاملي التوكيدي في تحديد الأنموذج المفترض (الأنموذج البنائي) والذي يتكون من المتغيرات الكامنة أو المتغيرات غير المقاسة أو المتغيرات الخارجية وهي تمثل الأبعاد المفترضة للمقياس، وكان الهدف من هذه المرحلة من التحليل العاملي التوكيدي هو التحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول جميع الأبعاد والفقرات المعبرة لمحاور الدراسة، ومدى قدرتها على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس، وتوصلنا إلى أن النموذج الموضوع لكل محور يتميز بصدق التمايز ويحتفظ ببنائه العملية.

واستخدمت الباحثة العديد من الأدوات الإحصائية المثلة في المتوسطات الحسابية، اختبار ألفا كرونباخ واختبار التجزئة النصفية، الثبات المركب، استخدام اختبار كولمغوروف-سمرنوف، معامل ارتباط بيرسون، اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test)، اختبار ت لعينتين مستقلتين، اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance)، اختبار الانحدار المتعدد Multiple Regression، اختبار الانحدار البسيط Simple Regression، التحليل العاملي التوكيدي وتحليل المسار باستخدام برنامج IBM SPSS/AMOS-21.

## الفصل الخامس

عرض النتائج ومناقشتها

ويتضمن هذا الفصل:

تحليل البيانات الإحصائية وعرض النتائج

اختبار الفرضيات

## الفصل الخامس: عرض النتائج ومناقشتها

### تمهيد:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة وفرضيات الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، التخصص)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) (v.25)، وبرنامج (Amos v.21) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: تحليل البيانات الإحصائية وعرض النتائج
- المبحث الثاني: اختبار الفرضيات

## المبحث الأول: تحليل البيانات الإحصائية وعرض النتائج

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، قامت الباحثة بتحليل البيانات الإحصائية باستخدام الاختبارات المعلمية لمعرفة درجات الاستجابة واستخدام الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجالات الدراسة، كما تم الاعتماد على النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري وتفسير النتائج المتوصل إليها.

## المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

في هذا الجزء ناقشنا الوصف الإحصائي لعينة الدراسة تبعاً للبيانات الشخصية للمبحوثين من خلال احتساب التكرارات والنسب المئوية لمتغيرات الدراسة مع تفسير هذه النسب والوزن النسبي لفقرات المجالات باستخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T لعينة واحدة) لمعرفة متوسطات درجات الاستجابة.

الجدول رقم (٥-١): الاستبيانات المستكملة

النسبة	التكرار	
97.8	267	استبيانات مكتملة
2.2	6	استبيانات مفقودة (لم يتم الإجابة عليها)
100.0	273	المجموع

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من خلال جدول (٥-١) أن 97.8% من الاستبيانات تم استكمالها بالتعبئة من المبحوثين بينما 2.2% تم اعتبارها استبيانات مفقودة ولم يتم الإجابة عليها غالباً.

الجدول رقم (٥-٢): توزيع متغير الجنس على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
72.7	194	ذكر
27.3	73	انثى
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٥-٢) أن 72.7% من الذكور، بينما 27.3% من الإناث، وهذا يرجع إلى ميل الذكور لمهنة مراجعة الحسابات أكثر من الإناث.

الجدول (٣-٥): توزيع متغير العمر على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
20.2	54	أقل من 30 سنة
30.0	80	30 سنة إلى أقل من 40 سنة
29.2	78	40 سنة إلى أقل من 50 سنة
20.6	55	50 سنة فأكثر
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٣-٥) أن ٣٠% أعمارهم من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة، ٢٩.٢% من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة، ٢٠.٦% من ٥٠ سنة فأكثر، ٢٠.٢% أقل من ٣٠ سنة وهذا يدل على تباين أفراد العينة من الأعمار ويرجع ذلك إلى طبيعة العمل في الهيئات المهنية الفلسطينية، إذ من الواضح أن الفئة العمرية ذات التكرار الأعلى لصالح الذين أعمارهم فوق ٣٠ سنة وكذلك فوق ٤٠ سنة، وهذا يعبر على وجود عدد جيد من ذوي الخبرة الذين يعتمد عليهم في مجال مراجعة الحسابات.

الجدول رقم (٤-٥): توزيع متغير المؤهل العلمي على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
3.7	10	دبلوم فأقل
42.7	114	بكالوريوس
39.7	106	ماجستير
13.9	37	دكتوراه
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٤-٥) أن ٤٢.٧% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ٣٩.٧% ماجستير، ١٣.٩% دكتوراه، ٣.٧% دبلوم فأقل، ويتضح من هذه النتائج أن أفراد العينة حصلوا على التعليم الكافي والملائم، وهذا يعني أن النسبة الأكبر من أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال مراجعة الحسابات.

الجدول رقم (٥-٥): توزيع متغير التخصص العلمي على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
79.4	212	محاسبة
7.5	20	علوم مالية
9.7	26	إدارة أعمال

1.1	3	اقتصاد
1.5	4	أخرى
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٥-٥) أن ٧٩.٤% تخصصهم العلمي محاسبة، ٩.٧% إدارة أعمال، ٧.٥% علوم مالية، ١.١% اقتصاد، ١.٥% تخصصات أخرى مثل (أنظمة معلومات)، وتعني هذه النتائج أن غالبية الفئة المستهدفة تحمل التخصص العلمي "محاسبة" وما تتضمنها من فروع تخصصية أعلى كمراجعة الحسابات في المراحل المتقدمة من التعليم، وهي الفئة المطلوبة في هذه الدراسة.

الجدول رقم (٥-٦): توزيع متغير سنوات الخدمة على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
18.4	49	أقل من ٥ سنوات
24.3	65	من ٥- أقل من ١٠ سنوات
27.0	72	من ١٠- أقل من ١٥ سنوات
8.6	23	من ١٥- أقل من ٢٠ سنوات
21.7	58	من ٢٠ سنة فأكثر
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٦-٥) أن 27% سنوات خدمتهم من ١٠- أقل من ١٥ سنة، ٢٤.٣% من ٥ - أقل من ١٠ سنوات، ١٨.٤% أقل من ٥ سنوات، ٢١.٧% من ٢٠ سنة فأكثر، ٨.٦% من ١٥- أقل من ٢٠ سنة، وهذا يعني أن ما نسبته ٨١.٦% من عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال مراجعة الحسابات مما يعبر عن وجود عدد جيد من ذوي الخبرة الذين يُعتمد عليهم في مجال مراجعة الحسابات وعمل الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين.

الجدول رقم (٥-٧): توزيع متغير المسمى الوظيفي على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
3.4	9	رئيس مجلس إدارة
22.8	61	عضو مجلس الإدارة
19.1	51	مدير مالي
4.5	12	مدير تنفيذي
13.5	36	رئيس قسم

25.8	69	مراجع حسابات
10.8	29	اخرى
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٥-٧) أن ٢٥.٨% مساهم الوظيفي مراجع حسابات، ١٩.١% مدير مالي، ٢٢.٨% عضو مجلس ادارة، ١٣.٥% رئيس قسم، ٤.٥% مدير تنفيذي، ٣.٤% رئيس مجلس إدارة، ١٠.٨% أخرى مثل (محاسب، مدرب، مدير إداري في الهيئة المهنية)، وهذا مؤشر جيد بأن العينة التي شملتها الدراسة لديها إلمام جيد بعمل الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين، ويُضفي على البيانات المجمعة درجة من المصداقية.

الجدول رقم (٥-٨): توزيع متغير الشهادات المهنية على عينة الدراسة

النسبة	التكرار	
18.7	50	مدقق حسابات قانوني فلسطيني PCPA
8.6	23	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA
7.1	19	أمريكية CPA
1.9	5	بريطانية CA, ACCA
41.2	110	لا يوجد
22.5	60	أخرى
100.0	267	الإجمالي

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٥-٨) أن ١٨.٧% شهاداتهم المهنية مدقق حسابات قانوني فلسطيني PCPA، ٨.٦% المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA، ٧.١% أمريكية CPA، ١.٩% بريطانية CA، ٢٢.٥% أخرى، وهذه النسب جميعها جيدة للدلالة على أن العاملين في الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين لديهم شهادات مهنية تزيد من كفاءتهم في العمل.

الجدول رقم (٥-٩): توزيع (المعلومات العامة التي تخص الهيئة المهنية) على عينة الدراسة

النسبة	التكرار		
79.0	211	نعم	تعتمد الهيئة المهنية في سير أعمالها على موقعها الالكتروني
21.0	56	لا	
80.9	216	نعم	يوجد في الهيئة المهنية لمراجعة الحسابات لجان فعالة خاصة بها
19.1	51	لا	

74.9	200	نعم	تتشارك الهيئة المهنية العضوية مع هيئات دولية أخرى مثل IFAC
25.1	67	لا	
74.9	200	نعم	يزيد عدد مراجعو الحسابات المزاوولون الذين ينتمون إلى الهيئة المهنية سنوياً
25.1	67	لا	

المصدر: (إعداد الباحثة، ٢٠٢١)

يتضح من جدول (٥-٩) أن الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين تعتمد في سير عملها على الموقع الإلكتروني لها بنسبة كبيرة بلغت ٧٩%، والباقي أي ما نسبته ٢١% لا يعتمدون على الموقع الإلكتروني وهذا يدل على أن الأغلبية العاملة في الهيئات المهنية تعتمد على الموقع الإلكتروني، وتحوي الهيئات المهنية في فلسطين على العديد من اللجان الفعالة الخاصة بها وبلغت نسبتها ٨٠.٩%، كما تتشارك الهيئات المهنية في العضوية مع هيئات دولية مثل IFAC بنسبة ٧٤.٩% وهذا ما أكدنا منه خلال البحث عن عضويات الهيئات المحلية مع الهيئات الدولية لمراجعة الحسابات، ففي سنة ٢٠١٤ تحصلت جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أما بالنسبة لعدد مراجعو الحسابات الذين ينتمون للهيئة المهنية فبلغت نسبته ٧٤.٩% أي أنهم في تزايد مستمر كل سنة.

#### المطلب الثاني: الوزن النسبي لفقرات المجالات

##### • تحليل فقرات الاستبانة :

لتحليل فقرات الاستبانة تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T لعينة واحدة) لمعرفة متوسطات درجات الاستبانة، واعتبرت الدرجة 3 هي المتوسطة وهي تمثل 60% على مقياس الدراسة (Ozen, Yaman, & Acar, 2012).

الجدول رقم (٥-١٠): درجات تفسير الإجابة حسب فئات المتوسط الحسابي

الوزن النسبي للمتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي	درجة التأثير
أقل من 36%	1.00-1.79	قليلة جدا
من 36-52%	1.80-2.59	قليلة
من 52-68%	2.60-3.39	متوسطة
من 68-84%	3.40-4.19	كبيرة
من 84-100%	4.20-5.00	كبيرة جدا

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

## للإجابة على تساؤلات الدراسة:

الجدول رقم (٥-١١): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال مسؤوليات الهيئات المهنية

درجة التأثير	ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
كبيرة	1	0.00	33.99	83.75	0.57	4.19	1 تضع الهيئات المهنية دستورا واضحا بأداب وسلوك المهنة
كبيرة	2	0.00	24.76	79.93	0.66	4.00	2 تقوم الهيئات المهنية بالمحافظة على الاستقلالية المهنية للمراجع عن طريق تطبيق معايير الإشراف المهني
كبيرة	3	0.00	22.56	78.95	0.69	3.95	3 تساعد الهيئات المهنية الأعضاء في عملية التعليم المهني المحاسبي
كبيرة	4	0.00	21.61	78.28	0.69	3.91	4 تعمل الهيئات على صياغة السياسات والقوانين التي تنظم علاقة المهنة بمختلف الجهات الحكومية والجمعيات المهنية.
كبيرة	5	0.00	19.31	78.20	0.77	3.91	5 تدعم الهيئات المهنية مجال الدراسة والبحث وتبادل المعلومات لتطوير المهنة
كبيرة	8	0.00	13.62	75.13	0.91	3.76	6 تعزز الهيئات المهنية المكانة المهنية للمراجع وتحميه من المجموعات الوظيفية الأخرى (المهن الأخرى)
كبيرة	6	0.00	15.00	76.78	0.91	3.84	7 تعقد الهيئات المهنية مؤتمرات واجتماعات وندوات تدريبية لتشجيع البحث العلمي والمهني
كبيرة	10	0.00	13.16	73.86	0.86	3.69	8 تحصل الهيئات المهنية على الايراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها
كبيرة	9	0.00	13.37	74.46	0.88	3.72	9 تناقش الهيئات المهنية نتائج المؤتمرات العلمية مع السلطات التشريعية للقوانين في سبيل إنفاذها
كبيرة	7	0.00	15.95	76.33	0.84	3.82	10 تتشارك الهيئات المهنية مع المؤسسات الأكاديمية في تثبيت المستجندات العلمية لتطوير المهنة
كبيرة		0.00	27.86	77.66	0.52	3.88	إجمالي المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١١) أن الوزن النسبي لإجمالي مجال (مسؤوليات الهيئات المهنية) بلغ ٧٧.٦٦% وبمتوسط بلغ (٣.٨٨) وانحراف معياري بلغ ٠.٥٢، بينما لقرارات مجال مسؤوليات الهيئات

المهنية كانت الفقرة الأولى (تضع الهيئات المهنية دستورا واضحا بآداب وسلوك المهنة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٨٣.٧٥%، بينما كانت الفقرة الثامنة (تحصل الهيئات المهنية على الايراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧٣.٨٦% وتغزو الباحثة ذلك إلى أن الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في فلسطين تضع بالفعل دستورا واضحا بآداب وسلوك المهنة ويخضع الممارسون إلى قواعد وبنود قانون المهنة لسنة ٢٠٠٤، بالإضافة إلى التعليمات التي وضعت حديثاً عام ٢٠١٣ بخصوص ضوابط السلوك المهني، والتعليمات الخاصة بسنة ٢٠١٩ بشأن التفرغ لمزاولة المهنة، أما بالنسبة للإيراد الذي تتحصل عليه الهيئات المهنية فهو مرهون بمقدار الدعم المالي والتبرعات الخارجية ورسوم تجديد إجازة مزاولة المهنة والأنشطة أو الدورات التدريبية، وهذه إشارة إلى بعض الجمود الذي يعترى هذه المصادر المالية من سنة لأخرى.

الجدول رقم (٥-١٢): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال توافق الهيئات المحلية والدولية

درجة التأثير	ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
كبيرة	10	0.00	9.59	71.01	0.94	3.55	يتم التواصل بين الهيئات المحلية والهيئات الدولية بصورة مستمرة
كبيرة	7	0.00	14.65	73.86	0.77	3.69	تقوم الهيئات المحلية بالتعاون في التعليم والتأهيل لمنح الشهادات مع الهيئات الدولية
كبيرة	5	0.00	14.64	75.06	0.84	3.75	يوجد لدى الهيئات المهنية المحلية ممثلين في الاتحاد الدولي للمحاسبين
كبيرة	9	0.00	12.09	73.26	0.90	3.66	تقوم الهيئات المحلية بعمل حوارات ومناقشات حول معايير جديدة تصدرها الهيئات الدولية
كبيرة	8	0.00	11.30	73.48	0.97	3.67	تشارك الهيئات المحلية في عقد دورات ومؤتمرات مع الهيئات الدولية المختلفة
كبيرة	6	0.00	12.53	74.38	0.94	3.72	تساهم الهيئات المحلية في إصدار النشرات والدراسات من خلال التعاون مع المنظمات الدولية ذات العلاقة بالمهنة
كبيرة	4	0.00	13.00	75.36	0.96	3.77	تحاول الهيئات المحلية بالارتقاء بمستوى الأداء المهني عن طريق تنفيذ برنامج التعليم المستمر للهيئات الدولية
كبيرة	2	0.00	15.67	77.38	0.91	3.87	يسهل التوافق الدولي للمعايير بين الهيئات المحلية والدولية في مقارنة القوائم المالية للشركات
كبيرة	3	0.00	15.26	76.10	0.86	3.81	تتقارب الممارسات المهنية والعملية للهيئات المحلية مع الهيئات الدولية بشكل كبير

كبيرة	1	0.00	18.30	78.28	0.82	3.91	يُحسن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية	10
كبيرة		0.00	18.58	74.87	0.65	3.74	إجمالي المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١٢) أن الوزن النسبي لإجمالي مجال (توافق الهيئات المحلية والدولية) بلغ ٧٤.٨٧% وبمتوسط بلغ (٣.٧٤) وانحراف معياري بلغ ٠.٦٥، بينما لفقرات مجال توافق الهيئات المحلية والدولية كانت الفقرة العاشرة (يُحسن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٧٨.٢٨%، بينما كانت الفقرة الأولى (يتم التواصل بين الهيئات المحلية والهيئات الدولية بصورة مستمرة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧١.٠١% وتعزو الباحثة ذلك إلى التوافق بين الهيئات المحلية والدولية في شتى المجالات كتطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين بصورة كاملة وشاملة والمعرفة بكيفية تطبيقها يؤدي بنا إلى توفير مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية وبالخصوص في شركات متعددة الجنسيات، أما بالنسبة إلى التواصل بين الهيئات المحلية والدولية فهو من وجهة نظر عينة الدراسة أقل تأثيراً بهم لأن هيئاتنا المحلية لا تبذل جهداً أكبر في سبيل التعاون الجدي مع الهيئات الدولية لوضع تعليمات أو منشورات تخص المهنة، وبسبب القيود المفروضة على أعضائها في التنقل من قبل الاحتلال الاسرائيلي لحضور ورشات العمل التي تقام على مستوى دولي.

الجدول رقم (٥-١٣): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال استراتيجيات تأهيل المراجع المهني

درجة التأثير	ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
كبيرة	4	0.00	21.19	80.60	0.79	4.03	1 تهتم الهيئات المهنية بتأهيل مراجع الحسابات من الناحية العملية
كبيرة	2	0.00	24.56	81.80	0.73	4.09	2 يخضع المراجع المهني إلى امتحان تكويني يمكنه من ممارسة المهنة
كبيرة	7	0.00	20.27	78.95	0.76	3.95	3 تتابع الهيئات المهنية التطورات العالمية فيما يخص تأهيل مراجع الحسابات
كبيرة	10	0.00	16.09	77.83	0.90	3.89	4 تقوم لجنة خاصة في الهيئات المهنية بتهيئة مراجع الحسابات وتمكينه من عمله
كبيرة	1	0.00	25.25	83.67	0.77	4.18	5 تصدر الهيئات المهنية تراخيص مزاوله المهنة بعد استكمال المتطلبات التأهيلية لمراجع الحسابات
كبيرة	3	0.00	20.34	80.90	0.84	4.04	6 تقوم الهيئات المهنية بوضع معايير الرقابة على

رقم	درجة	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	المعنوية p-value	ترتيب الفقرة	التأثير	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات
7	كبيرة	0.86	80.30	19.23	0.00	5	كبيرة	تعلم الهيئات المهنية على تنمية مهارات المراجعين من خلال إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية
8	كبيرة	0.83	78.80	18.42	0.00	8	كبيرة	تجدد الهيئات المهنية معلومات المراجع ومهاراته الفنية والمهنية باستمرار
9	كبيرة	0.86	79.70	18.66	0.00	6	كبيرة	تهتم الهيئات المهنية بإعداد برامج تدريبية متنوعة تحقيقاً لهدف لجنة التعليم المستمر في الهيئة لتطوير مستوى المراجع
10	كبيرة	0.87	78.80	17.58	0.00	9	كبيرة	تهتم الهيئات المهنية بالتدريب المهني داخل الوطن وخارجه
	كبيرة	0.62	80.19	26.51	0.00		كبيرة	إجمالي المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١٣) أن الوزن النسبي لإجمالي مجال (استراتيجيات تأهيل المراجع المهني) بلغ ٨٠.١٩% وبمتوسط بلغ (٤.٠١) وانحراف معياري بلغ ٠.٦٢، بينما لفقرات مجال استراتيجيات تأهيل المراجع المهني كانت الفقرة الخامسة (تصدر الهيئات المهنية تراخيص مزاولة المهنة بعد استكمال المتطلبات التأهيلية لمراجع الحسابات) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٨٣.٦٧%، بينما كانت الفقرة الرابعة (تقوم لجنة خاصة في الهيئات المهنية بتهيئة مراجع الحسابات وتمكينه من عمله) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧٧.٨٣%، وتعزو الباحثة ذلك إلى أن الهيئات المهنية المحلية لمراجعة الحسابات تهتم جيداً بتقديم امتحان دوري أو سنوي لمزاولة المهنة والذي يحصل فيه المراجع على ترخيص مزاولة للمهنة بعد النجاح في هذا الامتحان، أما بالنسبة لعمل اللجان في الهيئات المهنية فيحتاج إلى المزيد من الاهتمام والمراقبة ونخص بالذكر لجنة متابعة الأداء المهني والتي من واجباتها متابعة أداء مراجعي الحسابات والتزامهم بالمعايير الدولية للممارسة المهنة والسلوك الأخلاقي والمهني.

الجدول رقم (٥-١٤): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات

المهنية

رقم	درجة	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	المعنوية p-value	ترتيب الفقرة	التأثير	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية
1	كبيرة	0.68	84.12	29.14	0.00	1	كبيرة	تعتمد مهنة المراجعة في فلسطين على معايير المراجعة الدولية
2	كبيرة	0.70	80.30	23.55	0.00	3	كبيرة	تعلم الهيئات المهنية للمراجعة على متابعة

							تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في مكاتب وشركات المراجعة	
كبيرة	6	0.00	19.71	78.58	0.77	3.93	تُزَمُّ الهيئات المهنية أعضائها ومكاتب المراجعة على العمل وفقاً لمعايير المراجعة الدولية	3
كبيرة	5	0.00	19.90	79.03	0.78	3.95	تواكب الهيئات المهنية التطور الحاصل في معايير مراجعة الحسابات الدولية	4
كبيرة	2	0.00	23.37	80.37	0.71	4.02	تضع الهيئات المهنية دستوراً بأداب وسلوك المهنة ينظم العلاقة بين المراجع وعملاءه	5
كبيرة	4	0.00	18.83	79.25	0.84	3.96	تُحسَّن الهيئات المهنية من فهم المراجع للمعايير المهنية المصاغة عن طريق إصدار نشرات توعوية	6
كبيرة	9	0.00	15.16	76.85	0.91	3.84	تتلاءم معايير المهنة (معايير المراجعة الدولية) مع البيئة الفلسطينية بشكل تام	7
كبيرة	7	0.00	16.70	77.75	0.87	3.89	توقع الهيئات المهنية اتفاقيات تعاون مع الجامعات الفلسطينية والمؤسسات الرسمية لتحديث المعلومات الخاصة بمعايير المراجعة	8
كبيرة	8	0.00	17.21	77.23	0.82	3.86	تتشأ الهيئات المهنية أنظمة مراجعة ضمان جودة تطبيق المعايير الدولية وتشغلها بفعالية	9
كبيرة	10	0.00	15.27	76.48	0.88	3.82	تواصل الهيئات المهنية جهودها في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية لمراجعة الحسابات تلائم البيئة المحلية	10
كبيرة		0.00	27.48	79.04	0.57	3.95	إجمالي المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١٤) أن الوزن النسبي لإجمالي مجال (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية) بلغ ٧٩.٠٤% وبمتوسط بلغ (٣.٩٥) وانحراف معياري بلغ ٠.٥٧، بينما لفقرات مجال آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية كانت الفقرة الأولى (تعتمد مهنة المراجعة في فلسطين على معايير المراجعة الدولية) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٨٤.١٢%، بينما كانت الفقرة العاشرة (تواصل الهيئات المهنية جهودها في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية لمراجعة الحسابات تلائم البيئة المحلية) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧٦.٤٨% وتعزو الباحثة ذلك إلى أن درجة الاعتماد على معايير المراجعة الدولية وتطبيقها في فلسطين عالية جداً من قبل مكاتب المراجعة والمراجعين، ونلتزم هذا الاعتماد بشكل كبير في مراجعة حسابات الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كونها المرجع الاستثماري الأكبر بين الشركات الاستثمارية، كما ثبت بالدليل الوثائقي

المعلن عبر الانترنت في شكل تقرير مراجع الحسابات أن العديد من الشركات العاملة في قطاع غزة والضفة الغربية تعتمد اعتماداً كلياً على معايير المراجعة الدولية، من ناحية أخرى تفتقر الهيئات المحلية لمراجعة الحسابات في فلسطين إلى الآلية الواضحة والعملية لوضع معايير فلسطينية لمراجعة الحسابات في الوقت الراهن، ولم تتشكل أي لجان لدراسة هذا الموضوع ويتطلب الأمر وجود هيئة إشرافية ذات كفاءة عالية علمياً وعملياً قادرة على وضع تغيير ملموس في مجال المهنة يخص معايير المراجعة، ولعل عدم اهتمام جهات الاختصاص التشريعية والمهنية في فلسطين بوضع معايير مراجعة محلية راجع للتقصير من الاستفادة من معايير بعض الدول العربية التي سبقتنا في هذا المجال، إضافة إلى عدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي في البلاد.

الجدول رقم (٥-١٥): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال المشاكل والصعوبات المهنية

درجة التأثير	ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
كبيرة	1	0.00	18.60	78.73	0.82	3.94	1 تفتقر الهيئات لوجود إطار فكري عام لمهنة المراجعة يواكب التطورات الحديثة في المهنة
كبيرة	6	0.00	15.65	76.78	0.88	3.84	2 تقوم الهيئات والجمعيات المهنية بالدور الوظيفي اللازم تجاه المراجعين لتطوير المهنة
كبيرة	10	0.00	10.62	73.11	1.01	3.66	3 تتعدم القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل الهيئات المهنية
كبيرة	9	0.00	12.80	74.91	0.95	3.75	4 يواجه المراجع صعوبة فهم نصوص وإرشادات معايير المراجعة الدولية المتبعة من قبل الهيئات المهنية
كبيرة	3	0.00	15.41	77.45	0.93	3.87	5 يوجد نقص كبير في استخدام الأساليب الرادعة لعدم اتباع شركات المراجعة لأخلاقيات المهنة
كبيرة	4	0.00	15.37	77.30	0.92	3.87	6 تعاني الهيئات المهنية من نقص المدربين الأكفاء القادرين على تدريب مراجع الحسابات وإكسابه المهارات اللازمة للرقى بالمهنة
كبيرة	2	0.00	16.70	77.75	0.87	3.89	7 تؤدي اللجان التابعة للهيئات المهنية عملها بدرجات متفاوتة إذ تتركز فعاليتها في لجان العضوية واللجان التعليمية وتقل في باقي اللجان (تركيز الأداء)
كبيرة	8	0.00	13.61	75.88	0.95	3.79	8 تواجه الهيئة المهنية عقبات للتواصل مع مراجع الحسابات بفعالية
كبيرة	5	0.00	15.41	77.23	0.91	3.86	9 تجد الهيئات المهنية صعوبات في تحسين التواصل بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات

كبيرة	7	0.00	14.87	76.55	0.91	3.83	10	تلقي الهيئات المهنية صعوبات مرافقة للعمل بالتكنولوجيا والبرامج الحديثة
كبيرة		0.00	21.53	76.59	0.63	3.83		إجمالي المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١٥) أن الوزن النسبي لإجمالي مجال (المشاكل والصعوبات المهنية) بلغ ٧٦.٥٩% وبمتوسط بلغ (٣.٨٣) وانحراف معياري بلغ ٠.٦٣، بينما لفقرات مجال المشاكل والصعوبات المهنية كانت الفقرة الأولى (تفتقر الهيئات لوجود إطار فكري عام لمهنة المراجعة يواكب التطورات الحديثة في المهنة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٧٨.٧٣%، بينما كانت الفقرة الثالثة (تتعدم القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل الهيئات المهنية) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧٣.١١% وتعزو الباحثة ذلك إلى عدم وجود إطار مفاهيمي محدث واضح المعالم يمارس من خلاله المراجع إجراءات مفاهيم معينة يملها عليه الإطار الفكري لمهنة المراجعة، كم أن الإطار المفاهيمي لا يقتصر على ذلك بل وجب النظر للتحديات التي تخص مجال التكنولوجيا والاتصال والتفكير النقدي في ذلك، لأن القواعد والضوابط التي تم استخدامها في الماضي تصبح غير سليمة في الوقت الحاضر، كما أن وجوب التقيد بالإطار المفاهيمي الصحيح يساعد المراجع على كشف إشارات احتيال الإدارة إن وجد، أما بالنسبة لانعدام القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية فهذا واضح من خلال عدم تشريع أي قانون ينص على ذلك وتُرك المجال مفتوحاً في ذلك لشركات ومكاتب المراجعة، رغم أن مكاتب المراجعة المعروفة لدينا كمجموعة "طلال أبو غزالة وشركاؤه للمراجعة" و" مكتب سابا وشركاه للمراجعة" وغيرهم يطبقون معايير المراجعة الدولية في عملهم أسوةً بالشركات الدولية للمراجعة العاملة في قطاع غزة والضفة الغربية كإرنست أند يانغ "Ernst & young".

الجدول رقم (٥-١٦): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور التوجه الحديث للهيئات المهنية

المتغير المستقل التوجه الحديث للهيئات المهنية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار	المعنوية p-value	ترتيب الفقرات	درجة التأثير
المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية	3.88	0.52	77.66	27.86	0.00	3	كبيرة
المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.	3.74	0.65	74.87	18.58	0.00	5	كبيرة
المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.	4.01	0.62	80.19	26.51	0.00	1	كبيرة
المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية.	3.95	0.57	79.04	27.48	0.00	2	كبيرة

5	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.	3.83	0.63	76.59	21.53	0.00	4	كبيرة
	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الإجمالي)	3.88	0.46	77.68	31.43	0.00		كبيرة

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

من خلال جدول (٥-١٦) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) بلغ ٧٧.٦٨% وبمتوسط بلغ (٣.٨٨) وانحراف معياري بلغ (٠.٤٦)، إذ احتل إجمالي المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٨٠.١٩% وبمتوسط بلغ (٤.٠١) وانحراف معياري بلغ (٠.٦٢)، بينما احتل إجمالي المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية المرتبة الأخيرة بوزن بلغ ٧٤.٨٧% وبمتوسط بلغ (٣.٧٤) وانحراف معياري بلغ (٠.٦٥)، وتعزو الباحثة ذلك إلى أن محور استراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات أوضح اهتمام الهيئات المحلية بتطوير المراجع من خلال الامتحان التكويني وتنمية مهاراته بالدورات التدريبية وحصوله على رخصة المزاولة للمهنة بينما جاء محور (توافق الهيئات المحلية والدولية) في المرتبة الأخيرة وذلك لقلة التواصل الفعال بين هذه الهيئات وندرة المشاركة في عقد وحضور مؤتمرات دولية ويتفق هذين المحورين في أن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية يُحسن من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية.

الجدول رقم (٥-١٧): الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور تطوير مهنة مراجعة الحسابات

درجة التأثير	ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات
كبيرة	1	0.00	28.60	85.09	0.72	4.25	يُعد صياغة قوانين جديدة للمهنة عامل مؤثر في تطويرها للأفضل
كبيرة	8	0.00	23.82	82.17	0.76	4.11	يزيد التقيد بالاطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات في تطويرها
كبيرة	6	0.00	25.69	82.92	0.73	4.15	تضع الهيئات المهنية المحلية متطلبات تأهيلية لإصدار تراخيص مزاولة المهنة
كبيرة	4	0.00	26.55	83.30	0.72	4.16	تمسك المراجع بمعايير التدقيق الدولية في عمله يعزز من تطوير المهنة محلياً
كبيرة	10	0.00	20.07	80.37	0.83	4.02	تحافظ الهيئات المهنية المحلية لمراجعة الحسابات على علاقات جيدة مع المنظمات الدولية للمراجعة
كبيرة	3	0.00	26.40	83.45	0.73	4.17	يحقق تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الفلسطينية تطويراً للمهنة
كبيرة	7	0.00	25.05	82.47	0.73	4.12	تحتاج البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة لمعايير تدقيق فلسطينية تلائم المتطلبات المحلية
كبيرة	5	0.00	28.27	84.27	0.70	4.21	يؤدي تنفيذ برامج التعليم المهني المستمر إلى

							تطوير المهنة محلياً	
كبيرة	12	0.00	18.17	79.85	0.89	3.99	تشارك الهيئات المحلية في المؤتمرات الدولية للمراجعة في سبيل تطوير المهنة ومواكبة كل ما هو جديد	9
كبيرة	11	0.00	19.30	80.22	0.86	4.01	تصدر الهيئات المهنية توصيات دورية لمراجع الحسابات لتنظيم وتطوير المهنة	10
كبيرة	9	0.00	21.71	81.57	0.81	4.08	يساهم خلق علاقة تواصل صحية بين المراجع والعمل في زيادة الثقة وتطوير المهنة	11
كبيرة	2	0.00	26.40	84.42	0.76	4.22	يعزز تبادل الثقافات المهنية بين المراجعين الممارسين محلياً ودولياً في تطوير المهنة	12
كبيرة	13	0.00	13.50	77.15	1.04	3.86	التدريب المهني الحالي في الهيئات المهنية لا يتلاءم مع تطور مهنة المراجعة	13
كبيرة		0.00	37.75	82.16	0.48	4.11	<b>إجمالي المحور السادس</b>	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (٥-١٧) ان الوزن النسبي لإجمالي مجال (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بلغ ٨٢.١٦% وبمتوسط بلغ (٤.١١) وانحراف معياري بلغ ٠.٤٨، بينما لفقرات مجال تطوير مهنة مراجعة الحسابات كانت الفقرة الأولى (يُعد صياغة قوانين جديدة للمهنة عامل مؤثر في تطويرها للأفضل) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ ٨٥.٠٩%، بينما كانت الفقرة الثالثة عشرة (التدريب المهني الحالي في الهيئات المهنية لا يتلاءم مع تطور مهنة المراجعة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي ٧٧.١٥% وتعزو الباحثة ذلك إلى أن مستقبل المهنة بالفعل يحتاج إلى صياغة قوانين جديدة وتعديل القانون المعمول به منذ ٢٠٠٤ بعد اتضاح النقص الموجود في هذا القانون، وقد عملت الهيئات التشريعية بوضع تعليمات تخص المهنة بالفعل سنة ٢٠١٨ لكنها لم تصدر قانوناً واضحاً بذلك، أما بالنسبة للتدريب المهني الحالي والذي تمارسه الهيئات المهنية فهو يركز على بعض الدورات المحاسبية التعزيزية لمواد دراسية يأخذها المراجع في الجامعة ولا ترتقي هذه الدورات إلى التحديثات الجديدة في المهنة إذ أصبح العالم يتجه نحو الدورات التدريبية المتقدمة كدورة مراجعة الحسابات المبني على المخاطر، ودورات الفحص التحليلي للحسابات، ودورات (SQL & Powershell) لمراجعي حسابات تكنولوجيا المعلومات، ودورات برامج المراجعة الداخلية وغيرها.

**المبحث الثاني: اختبار الفرضيات**

بداية وجب تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

**الفرضية الصفرية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

**الفرضية البديلة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

إذا كانت  $\text{Sig. (P-value)}$  أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \geq 0.05$  فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة، أما إذا كانت  $\text{Sig. (P-value)}$  أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \geq 0.05$  فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

**الفرضية الأولى:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (١٨-٥): معامل الارتباط بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات

الدلالة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
دال إحصائياً	0.000	0.371*	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة مراجعة الحسابات ومسؤوليات الهيئات المهنية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (١٨-٥) أن معامل الارتباط يساوي 0.371، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة طردية بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات وبذلك تم قبول الفرضية.

**الفرضية الثانية:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافق الهيئات الدولية والمحلية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (١٩-٥): معامل الارتباط بين توافق الهيئات الدولية والمحلية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات

الدلالة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
دال إحصائياً	0.000	0.422*	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافق الهيئات الدولية والمحلية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ .

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٥-١٩) أن معامل الارتباط يساوي 0.422 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة طردية بين توافق الهيئات الدولية والمحلية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك تم قبول الفرضية.

#### الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (٥-٢٠): معامل الارتباط بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات

الدلالة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
دال إحصائيا	0.000	0.450*	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني و تطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ .

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٥-٢٠) أن معامل الارتباط يساوي 0.450، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة طردية بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك تم قبول الفرضية.

#### الفرضية الرابعة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (٥-٢١): معامل الارتباط بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات

الدلالة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
دال إحصائيا	0.000	0.501*	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية و تطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ .

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٥-٢١) أن معامل الارتباط يساوي 0.501، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة

إحصائية متوسطة طردية بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك تم قبول الفرضية.

**الفرضية الخامسة:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (٥-٢٢): معامل الارتباط بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة و تطوير مهنة مراجعة الحسابات

الدلالة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
دال إحصائيا	0.000	0.349*	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة و تطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٥-٢٢) أن معامل الارتباط يساوي ٠.٣٤٩ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة طردية بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك تم قبول الفرضية.

**الفرضية السادسة:**

يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية (مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، المشاكل والصعوبات المهنية) وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الجدول رقم (٥-٢٣): نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية على التغير

في تطوير مهنة مراجعة الحسابات

المتغير التابع	المتغير المستقل	$\beta$ معامل الانحدار	اختبار T	Sig. مستوى الدلالة	(R) الارتباط	(R <sup>2</sup> ) معامل التحديد	F المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة
تطوير	التوجه	المقدار الثابت	10.134	.000	0.543	0.295	36.6	0.000

				0.000	4.586	.273	آليات ضبط معايير المهنة المصاغة	الحديث للهيئات المهنية	مهنة مراجعة الحسابات
				0.003	3.018	0.131	المشاكل والصعوبات المهنية		
				0.009	2.618	0.128	توافق الهيئات المحلية والدولية		
الأبعاد المستبعدة من النموذج لعدم الدلالة الإحصائية									
				0.111	1.601	0.105	مسؤوليات الهيئات المهنية		
				.247	1.161	0.097	استراتيجيات تأهيل المراجع المهني		

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

يبين جدول رقم (٥-٢٣) أن معامل الارتباط يساوي ٠.٥٤٣، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00 وهي أقل من مستوي الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود أثر ذات دلالة إحصائية متوسطة بين محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية (مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، المشاكل والصعوبات المهنية) و تطوير مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك تم قبول الفرضية.

ويبين نموذج الانحدار المتعدد أن تطوير مهنة مراجعة الحسابات وهو يمثل المتغير التابع يتأثر بصورة جوهرية وذات دلالة إحصائية بالأبعاد (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة، المشاكل والصعوبات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية).

تم استبعاد الأبعاد (مسؤوليات الهيئات المهنية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني) لعدم الدلالة الإحصائية في النموذج.

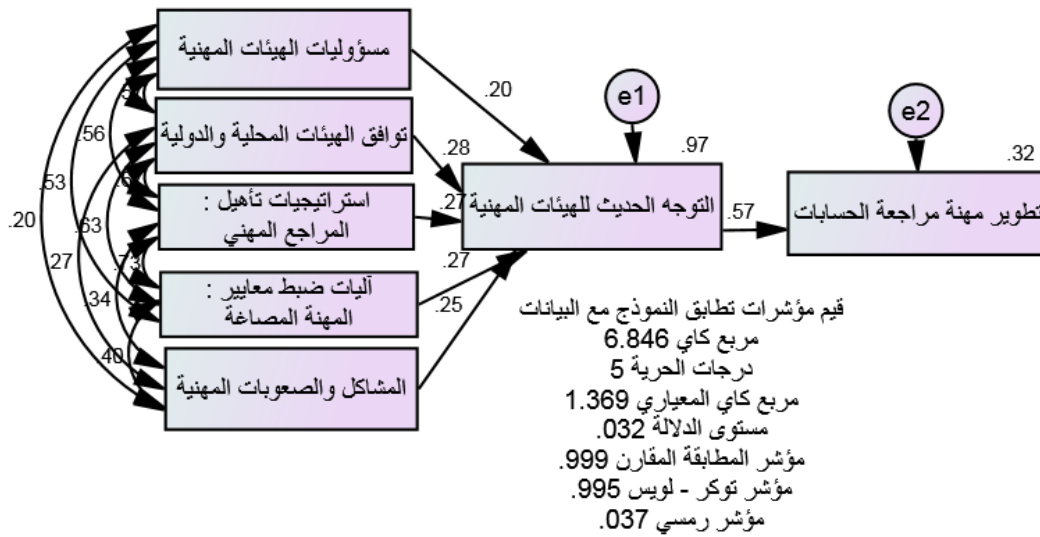
بلغ معامل التحديد المعدل ٠.٢٩٥ و هذا يعني أن ٢٩.٥% من التغير في تطوير مهنة مراجعة الحسابات يعود إلى تأثير المتغيرات المستقلة (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة، المشاكل والصعوبات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية) والباقي ٧٠.٥% يعود لعوامل أخرى تؤثر على التغير في تطوير مهنة مراجعة الحسابات.

معادلة التأثير:

$$\text{تطوير مهنة مراجعة الحسابات} = ٢.٠٤٤ + ٠.٢٧٣ * (\text{آليات ضبط معايير المهنة المصاغة}) + ٠.١٣١ * (\text{المشاكل والصعوبات المهنية}) + ٠.١٢٨ * (\text{توافق الهيئات المحلية والدولية})$$

- عند زيادة (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بمقدار (٠.٢٧٣).
- عند زيادة (المشاكل والصعوبات المهنية) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بمقدار (٠.١٣١).
- عند زيادة (توافق الهيئات المحلية والدولية) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) بمقدار (٠.١٢٨).

الشكل رقم (٥-١): النموذج الهيكلي العام للدراسة (تحليل المسار)



المصدر: (مخرجات برنامج Amos v.21)

إن نموذج "التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية" الموضح في الشكل (٥-١) يتمتع بمؤشرات مطابقة جيدة كما هي موضحة في الشكل أعلاه، إذ جاء هذا النموذج بعد تعديلات في برنامج أموس بحذف بعض الأسئلة في محاور الدراسة لتحسين مستوى جودة مطابقة النموذج، فنموذج تحليل المسار الموضح في الشكل السابق يختبر النماذج والعلاقات بين المتغيرات الكامنة أو العوامل المشتركة والمتغيرات المقاسة والتي تعتبر مؤشرات للعوامل المشتركة، والهدف من هذا التحليل فهم أنماط من الارتباطات بين مجموعة المتغيرات وشرح أكبر قدر من التباين بينهم، إذ يعتبر هذا النموذج تقنية قوية ومرنة وشاملة لفحص العلاقات بين المتغيرات، ويحدد مدى مطابقة النموذج النظري بواسطة بيانات العينة للبيانات الميدانية (عزوز، ٢٠١٨: ٣٠١).

وأظهرت نتائج مؤشرات قياس المتغيرات للنموذج العام للدراسة علاقات قوية بين مؤشرات قياس المتغيرات ونخص بالذكر مؤشري المطابقة المقارن ولويس اللذان بلغا (٠.٩٩٩ و ٠.٩٩٥) وهما قريبان إلى الواحد الصحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) (٠.٠٣٧).

ويمكننا القول بأن محاور الدراسة والمتمثلة في مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة والمشاكل والصعوبات المهنية تحتفظ ببنية عاملية يمكن تحليلها، وهذا ما أكده التحليل العامل التوكيدي لتقدير كفاية نموذج القياس لكل بنية، وأن النموذج العام للدراسة صادق وموائم، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة باستخدام التحليل الإحصائي SPSS.

**الفرضية السابعة:**

توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة، التخصص)

١. توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) تعزى لمتغير الجنس.

الجدول رقم (٥-٢٤): نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين - الجنس

النتيجة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار t	المتوسطات	الجنس	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.025	-2.258	3.83	ذكر	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
			3.99	انثى	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.000	-3.978	3.64	ذكر	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
			3.99	انثى	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.000	-4.042	3.91	ذكر	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
			4.25	انثى	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.022	-2.312	3.90	ذكر	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة
			4.08	انثى	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.003	-3.033	3.76	ذكر	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
			4.02	انثى	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.000	-4.293	3.81	ذكر	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الاجمالي)
			4.07	انثى	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.309	-1.019	4.09	ذكر	تطوير مهنة مراجعة الحسابات
			4.16	انثى	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار نتائج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) حيث كانت قيمة

المعنوية ٠.٠٠٠ مما يوضح وجود فروق معنوية بين استجابات الباحثين حول متوسطات استجابة الباحثين حول محور إجمالي التوجه الحديث للهيئات المهنية تعزى لمتغير الجنس، وكانت الفروق لصالح الإناث.

وتبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٣٠٩ مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات الباحثين حول متوسطات استجابة الباحثين حول محور تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لمتغير الجنس.

٢- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  في استجابة أفراد العينة حول التوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى للعمر.

الجدول رقم (٥-٢): نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA - العمر

النتيجة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار F	المتوسطات		
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.679	0.505	3.91	أقل من 30 سنة	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
			3.86	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			3.93	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.83	50 سنة فأكثر	
			3.88	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.351	1.098	3.81	أقل من 30 سنة	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
			3.79	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			3.74	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.61	50 سنة فأكثر	
			3.74	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.431	0.922	3.95	أقل من 30 سنة	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
			4.05	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			4.07	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.92	50 سنة فأكثر	
			4.01	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.002	5.027	4.00	أقل من 30 سنة	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة
			3.93	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			4.10	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.73	50 سنة فأكثر	
			3.95	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.142	1.832	3.90	أقل من 30 سنة	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
			3.78	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			3.92	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.69	50 سنة فأكثر	

			3.83	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.096	2.135	3.91	أقل من 30 سنة	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الاجمالي)
			3.88	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			3.95	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			3.75	50 سنة فأكثر	
			3.88	الإجمالي	
	0.541	0.719	4.09	أقل من 30 سنة	تطوير مهنة مراجعة الحسابات
			4.12	30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
			4.16	40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
			4.04	50 سنة فأكثر	
			4.11	الإجمالي	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) حيث كانت مستوى الدلالة 0.096. مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور التوجه الحديث للهيئات المهنية تعزى لمتغير العمر.

وتبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) حيث كانت مستوى الدلالة 0.541. مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لمتغير العمر.

٣- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في استجابة أفراد العينة حول التوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى للمؤهل العلمي.

الجدول رقم (٥-٢٦): نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA - المؤهل العلمي

النتيجة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار F	المتوسطات		
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.550	0.704	3.83	دبلوم فأقل	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
			3.84	بكالوريوس	
			3.94	ماجستير	
			3.86	دكتوراه	
			3.88	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.279	1.289	3.94	دبلوم فأقل	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
			3.67	بكالوريوس	
			3.82	ماجستير	
			3.69	دكتوراه	
			3.74	الإجمالي	

غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.184	1.623	3.97	دبلوم فأقل	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
			3.91	بكالوريوس	
			4.07	ماجستير	
			4.12	دكتوراه	
			4.01	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.058	2.526	3.84	دبلوم فأقل	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة
			3.86	بكالوريوس	
			4.06	ماجستير	
			3.94	دكتوراه	
			3.95	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.056	2.547	3.87	دبلوم فأقل	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
			3.70	بكالوريوس	
			3.91	ماجستير	
			3.94	دكتوراه	
			3.83	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.075	2.332	3.89	دبلوم فأقل	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الاجمالي)
			3.80	بكالوريوس	
			3.96	ماجستير	
			3.91	دكتوراه	
			3.88	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.086	2.218	4.01	دبلوم فأقل	تطوير مهنة مراجعة الحسابات
			4.03	بكالوريوس	
			4.16	ماجستير	
			4.22	دكتوراه	
			4.11	الإجمالي	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) حيث كانت مستوى الدلالة  $0.075$ . مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور التوجه الحديث للهيئات المهنية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) حيث كانت مستوى الدلالة  $0.086$ . مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في استجابة أفراد العينة حول التوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى للتخصص.

الجدول رقم (٥-٢٧): نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA التخصيص

النتيجة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار F	المتوسطات		
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.760	0.466	3.88	محاسبة	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
			4.02	علوم مالية	
			3.83	ادارة اعمال	
			3.80	اقتصاد	
			3.78	اخرى	
			3.89	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.060	2.296	3.70	محاسبة	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
			4.05	علوم مالية	
			3.92	ادارة اعمال	
			3.20	اقتصاد	
			3.83	اخرى	
			3.75	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.412	0.993	4.00	محاسبة	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني
			4.26	علوم مالية	
			4.00	ادارة اعمال	
			3.77	اقتصاد	
			3.88	اخرى	
			4.01	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.272	1.296	3.95	محاسبة	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة
			4.16	علوم مالية	
			3.99	ادارة اعمال	
			3.67	اقتصاد	
			3.60	اخرى	
			3.96	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.015	3.138	3.81	محاسبة	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
			4.18	علوم مالية	
			3.89	ادارة اعمال	
			3.60	اقتصاد	
			3.10	اخرى	
			3.83	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.073	2.164	3.87	محاسبة	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الإجمالي)
			4.13	علوم مالية	
			3.93	ادارة اعمال	
			3.61	اقتصاد	
			3.64	اخرى	
			3.89	الإجمالي	

غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.366	1.082	4.11	محاسبة	تطوير مهنة مراجعة الحسابات
			4.27	علوم مالية	
			4.03	ادارة اعمال	
			3.79	اقتصاد	
			4.06	اخرى	
			4.11	الإجمالي	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) حيث كانت مستوى الدلالة 0.073. مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور التوجه الحديث للهيئات المهنية تعزى لمتغير التخصص.

وتبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) حيث كانت مستوى الدلالة 0.366. مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول إجمالي محور تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لمتغير التخصص.

٥- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في استجابة أفراد العينة حول التوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لسنوات الخدمة.

الجدول رقم (٥-٢٨): نتائج اختبار "التباين الأحادي" ANOVA سنوات الخدمة

النتيجة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار F	المتوسطات		
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.153	1.688	3.83	أقل من 5 سنوات	المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية
			3.91	من 5- أقل من 10 سنوات	
			3.85	من 10- أقل من 15 سنوات	
			4.11	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.80	من 20 سنة فأكثر	
			3.87	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.005	3.832	3.65	أقل من 5 سنوات	المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية
			3.95	من 5- أقل من 10 سنوات	
			3.74	من 10- أقل من 15 سنوات	
			3.90	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.52	من 20 سنة فأكثر	
			3.73	الإجمالي	
غير معنوية (لا توجد فروق إحصائية)	0.091	2.029	3.88	أقل من 5 سنوات	المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل
			4.11	من 5- أقل من 10 سنوات	
			4.06	من 10- أقل من 15 سنوات	

			4.14	من 15- أقل من 20 سنوات	المراجع المهني
			3.87	من 20 سنة فأكثر	
			4.00	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.000	6.044	3.95	أقل من 5 سنوات	المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة
			4.00	من 5- أقل من 10 سنوات	
			4.04	من 10- أقل من 15 سنوات	
			4.26	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.68	من 20 سنة فأكثر	
			3.95	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.022	2.928	3.85	أقل من 5 سنوات	المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية
			3.88	من 5- أقل من 10 سنوات	
			3.84	من 10- أقل من 15 سنوات	
			4.08	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.60	من 20 سنة فأكثر	
			3.82	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.001	4.585	3.84	أقل من 5 سنوات	التوجه الحديث للهيئات المهنية (الاجمالي)
			3.97	من 5- أقل من 10 سنوات	
			3.89	من 10- أقل من 15 سنوات	
			4.10	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.69	من 20 سنة فأكثر	
			3.88	الإجمالي	
معنوية (توجد فروق إحصائية)	0.012	3.272	4.04	أقل من 5 سنوات	تطوير مهنة مراجعة الحسابات
			4.13	من 5- أقل من 10 سنوات	
			4.14	من 10- أقل من 15 سنوات	
			4.37	من 15- أقل من 20 سنوات	
			3.97	من 20 سنة فأكثر	
			4.10	الإجمالي	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة  $0.05 \leq \alpha$  بالنسبة لإجمالي محور (التوجه الحديث للهيئات المهنية) حيث كانت مستوى الدلالة 0.001. مما يوضح وجود فروق معنوية بين استجابات الباحثين حول إجمالي محور التوجه الحديث للهيئات المهنية تعزى لمتغير سنوات الخدمة، وكانت الفروق لصالح الفئة من 15- أقل من 20 سنة.

وتبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة  $0.05 \leq \alpha$  بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات) حيث كانت مستوى الدلالة 0.012. مما يوضح وجود فروق معنوية بين استجابات الباحثين حول إجمالي محور تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لمتغير سنوات الخدمة، وكانت الفروق لصالح الفئة من 15- أقل من 20 سنة.

## خلاصة الفصل الخامس

في هذا الفصل قمنا بدراسة حالة الهيئات المهنية المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين لمعرفة التوجه الحديث لها في تطوير المهنة من خلال التواصل مع أعضاء الهيئات المهنية عن طريق الاستبيان، وجاءت نتائج الدراسة الميدانية إجمالاً مطابقة للتسلسل المعروض في الجانب النظري، إذ وافقت عينة الدراسة بوجود علاقة لمحاور التوجه الحديث للهيئات المهنية المتمثلة في (مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المهنية الدولية والمحلية، استراتيجيات تأهيل المراجع، آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل والصعوبات التي تعاني منها المهنة) وتطوير مهنة المراجعة، ومن أبرز نتائج الاستبيان للمعلومات العامة التي تخص الهيئات المهنية أن هناك موافقة كبيرة بأن الهيئة المهنية تعتمد في سير عملها على موقعها الإلكتروني وأن عدد مراجعو الحسابات المزاوون الذين ينتمون لها يزيد سنوياً، واحتوائها على العديد من اللجان الفعالة الخاصة بها.

ويتم تطوير مهنة المراجعة من خلال الاهتمام الفعلي باتباع المراجع لأداب وسلوك المهنة، وتحقيق التوافق بين الهيئات المحلية والدولية عن طريق تفعيل دور الممثلين في المنظمات الدولية لمراجعة الحسابات والمشاركة في الحوارات والمناقشات التي تصدرها هذه المنظمات بشأن المعايير الجديدة للمراجعة والنشرات المستحدثة، لجعل المراجع قادر على العمل في بيئة دولية وتأهيل المراجع من خلال اصدار تراخيص مزاولة المهنة بعد استكمالها للمتطلبات التأهيلية علماً أن المعايير المعمول بها للمراجعة في فلسطين هي معايير المراجعة الدولية، وبالرغم من ذلك تفتقر الهيئات المحلية لإطار فكري عام للمهنة يواكب التطورات الحديثة في المهنة، وتحتاج البيئة المحلية لقوانين جديدة للمهنة كعامل مؤثر في تطويرها للأفضل، وبين نموذج الانحدار المتعدد أن مهنة المراجعة تتأثر بصورة جوهرية بثلاثة أبعاد هي آليات ضبط المعايير والمشاكل المهنية وتوافق الهيئات المحلية والدولية، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى للمتغيرات الديموغرافية.

وهناك اتفاق بين عينة الدراسة على أن الهيئات المهنية المحلية للمراجعة لا تحصل على الإيراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها، وأن التواصل مع الهيئات الدولية لا يتم بصورة مستمرة ويجب إعادة النظر في عمل اللجان الخاصة بتهيئة مراجع الحسابات، ناهيك عن ضعف الجهود المبذولة في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية للمراجعة تلائم بيئتها وانعدام القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية بين الممارسين للمهنة.

# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة

استمدت هذه الدراسة اشكالياتها من واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين ومسايرة التوجه الحديث الملقى على عاتق الهيئات المهنية للمراجعة ومدى توفر متطلبات نجاحها في تطوير المهنة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ولقد سعينا من خلال استعراض الفصول إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة والفرعية، وفي هذا السياق تم تناول ثلاثة فصول نظرية تم الربط بينها طبقاً لتسلسل منطقي يحقق أهداف البحث.

أوضحنا في الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات والأساس النظري الذي يتكون من العديد من النظريات والمفاهيم الخاصة بعلم مراجعة الحسابات، وتم التطرق للخدمات التي يقدمها المراجع وصولاً إلى خدمات التأكيد على مصداقية المعلومات في ظل بيئة عالمية متغيرة وممارسة الشك المهني كأحد المفاهيم التي ترتبط بصورة كبيرة بالأحكام المهنية، ومن هنا تم توضيح المسؤوليات التي وجب على المراجع تحملها، ومسؤوليات الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في النهوض بالمهنة في ظل معايير المراجعة الدولية.

واهتمت الدراسة في الفصل الثاني بتقديم نبذة عن أهم الجمعيات والمنظمات المهنية على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي، إذ أن نشوء هذه المنظمات المهنية التي تعمل في ضوء معاييرها الخاصة كان عاملاً في تحسين نوعية المراجعة، ومن أهم المؤثرات المؤسسية التي كان لها أثراً بالغاً على مهنة المراجعة العوامل التنظيمية حيث يتولى أعضاء المهنة تنظيم مهنتهم بأنفسهم عن طريق الإصدارات والتوصيات التي تصدرها تجمعاتهم، وتقوم الهيئة المهنية في فلسطين بتنظيم سلوك الأعضاء والدفاع عن مصالحهم عادة فهي الميدان التي يُصاغ فيه القوانين والسياسات التي تؤثر على المهنة، واشتملت المؤسسات المهنية لمهنة المراجعة في فلسطين بهذه الدراسة على **جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (المسماة حديثاً نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية) ومقرها مدينة غزة، وجمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية ومقرها مدينة رام الله**، ثم تناولنا توافق الهيئات المحلية والدولية وتلخصت آليته في صياغة وتحديث المعايير، تفعيل دور اللجان التابعة للهيئات المهنية ودراسة البيئات المختلفة كما أوضحت العديد من الدراسات النظرية أن عملية التوافق تتم أساساً في تطوير المعايير الدولية والمحلية إن وجدت بما يجعل الممارسات العملية ضمن هيكل منهجي متناسق ويحقق قابلية المقارنة بين القوائم المالية وفي نهاية هذا الفصل استعرضت الدراسة استراتيجيات تأهيل المراجع المهني بما يتناسب مع المستوى الذي يجب أن تظهر عليه المهنة والاستجابة للتحديات المعاصرة لمختلف الممارسات العملية.

أما الفصل الثالث فقد كان له نصيب من استعراض آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، وأوضحت الدراسة بأن تطبيق معايير المراجعة الدولية إقليمياً وعربياً انطوى على العديد

من المزايا كتوفير الوقت والجهد والتكاليف والدخول للأسواق العالمية بقوة، وتم تطبيقها في الدول العربية بشكل متفاوت وبأساليب عدة فمنهم من تبناها بالكامل ومنهم من استخدمها لتطوير معاييرها الوطنية سواءً مع عدم وجود اختلافات هامة أو في ظل وجود اختلافات هامة، ثم استكملنا الفصل بعرض المشكلات المعاصرة في مهنة مراجعة الحسابات والتي ارتأت الباحثة أن تستجمعها في الممارسة المهنية واتباع أخلاقيات المهنة، التنظيم القانوني للمهنة، دور الهيئات المهنية، التكنولوجيا والبرامج التطبيقية الحديثة، المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأكيد المعلومات المالية المنخفضة، وقدمنا رؤية شاملة لمشاكل مهنة المراجعة في فلسطين من حيث التشريعات والقوانين وعمل الجمعيات المهنية للمراجعة والخدمات التي يقدمها المراجع مع توضيح آليات تذييل هذه الصعوبات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وتقديم حلولاً مقترحة كالتقيد بالإطار المفاهيمي لمهنة المراجعة، التحقق من قابلية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة، تشريع قوانين حديثة وتوطيد التواصل بين العميل والمراجع.

وفي الدراسة الميدانية خصصنا الفصل الرابع لتقديم منهجية تتناسب مع هدف الدراسة إذ تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي اعتماداً في ذلك على دراسة حالة الهيئات المهنية للمراجعة في فلسطين كما هي في الواقع والتعبير عنها كميّاً وكيفياً، وتمثل مجتمع الدراسة بجميع الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين، وتم احتساب العينة لتبلغ ٢٧٣ مفردة، وقد استخدمت الباحثة نوعين من البرامج الإحصائية تمثلاً في برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS-v.25)، وبرنامج (v.21) Amos للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها، وكذلك للتأكد من الصدق البنائي للمقياس بإجراء التحليل العاملي التوكيدي والتحقق من مدى مطابقة أبعاد النموذج القياسي مع البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة حول جميع الأبعاد والفقرات المعبرة لمحاوَر الدراسة، ومدى قدرتها على التعبير عن كل بُعد من أخطاء القياس، وتوصلنا إلى أن النموذج الموضوع لكل محور يتميز بصدق التمايز ويحتفظ ببنائه العاملية.

واختتمت هذه الدراسة بالفصل الخامس الذي عرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومن خلال تحليل الدراسة الميدانية للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في فلسطين والنتائج المبنية على الفرضيات السبع الموضوعية وأيضاً التحليل الموضوعي للجانب النظري توصلت الدراسة لعدد من النتائج نوجزها فيما يلي:

١- أظهرت نتائج الفرضية الأولى أن هناك علاقة بين مسؤوليات الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بمسؤوليات الهيئات المهنية تتمثل في وضع هذه الهيئات لدستور واضح بأداب وسلوك المهنة، أما أقل العوامل التي لها علاقة بهذه المسؤوليات كانت في حصول الهيئات المهنية على الأيراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها.

٢- أظهرت نتائج الفرضية الثانية أن هناك علاقة بين توافق الهيئات الدولية والمحلية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بتوافق الهيئات الدولية والمحلية تتمثل في أن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية يُحسن من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية، أما أقل العوامل التي لها علاقة بالتوافق كانت في أن التواصل بين الهيئات المحلية والدولية يتم بصورة مستمرة.

٣- أظهرت نتائج الفرضية الثالثة أن هناك علاقة بين استراتيجيات تأهيل المراجع المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة باستراتيجيات تأهيل المراجع المهني تتمثل في إصدار الهيئات المهنية تراخيص مزاوله المهنة بعد استكمال المتطلبات التأهيلية لمراجع الحسابات، أما أقل العوامل التي لها علاقة بهذه الاستراتيجيات كانت في قيام لجنة خاصة في الهيئات المهنية بتهيئة مراجع الحسابات وتمكينه من عمله.

٤- أظهرت نتائج الفرضية الرابعة أن هناك علاقة بين آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بآليات ضبط المعايير هي اعتماد مهنة المراجعة في فلسطين على معايير المراجعة الدولية، أما أقل العوامل التي لها علاقة بهذه الآليات كانت في أن الهيئات المهنية تواصل جهودها في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية لمراجعة الحسابات تلائم البيئة المحلية.

٥- أظهرت نتائج الفرضية الخامسة أن هناك علاقة بين مساهمة الهيئات في التغلب على المشاكل التي تعاني منها المهنة وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمشاكل والصعوبات المهنية هي افتقار الهيئات لوجود إطار فكري عام لمهنة المراجعة يواكب التطورات الحديثة في المهنة، أما أقل العوامل التي لها علاقة بهذه المشاكل والصعوبات كانت في انعدام القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل الهيئات المهنية.

٦- أظهرت نتائج الفرضية السادسة أن هناك أثر ذات دلالة إحصائية بين محاور التوجه الحديث للهيئات المهنية (مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية، المشاكل والصعوبات المهنية) وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، وقد بين نموذج الانحدار المتعدد أن تطوير مهنة مراجعة الحسابات وهو يمثل المتغير التابع يتأثر بصورة جوهرية وذات دلالة إحصائية بالأبعاد (آليات ضبط معايير المهنة المصاغة، المشاكل والصعوبات المهنية، توافق الهيئات المحلية والدولية)، وتبين أن أكثر العوامل التي لها أثر هي استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، وأقلها تأثيراً هي توافق الهيئات المحلية والدولية المرتبة الأخيرة.

٧- أظهرت نتائج الفرضية السابعة أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للتوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية (الجنس، سنوات الخدمة) وكانت الفروق لصالح الإناث وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية للتوجه الحديث للهيئات المهنية وتطوير مهنة المراجعة تعزى للمتغيرات التالية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص)، وتخص هذه الفروق محور

إجمالي التوجه الحديث للهيئات المهنية، كما أظهرت النتائج عدم وجود فروق معنوية بين استجابات الباحثين حول متوسطات الاستجابة حول محور تطوير مهنة تطوير مهنة مراجعة الحسابات تعزى لكل من الجنس والعمر والمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخدمة، بالنسبة لإجمالي محور (تطوير مهنة مراجعة الحسابات).

٨- عملية المراجعة الصارمة يتم تنفيذها وفقا لمعايير قوية كعنصر أساسي لجودة المراجعة، وتعتمد الهيئات المهنية وأعضائها من أفراد ومكاتب مراجعة حسابات على معايير المراجعة الدولية في عملها بشكل أساسي، وتتحمل هيئات مراجعة الحسابات عادة مسؤولية اعتماد معايير الأخلاقيات المهنية ومراقبة الجودة الداخلية وأداء المراجعين.

٩- تعد الأهداف التنظيمية التي تتعلق بالقوانين التي تصدرها هيئات المراجعة 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 (١) لسنة ١٩٩٤ أنها غير ملائمة لواقع التغيرات الحديثة، خاصة وأن الهيئات المهنية الدولية أصبحت تهتم بتنقيح المعايير الدولية وجعلها أكثر مرونة ونحن لا نزال نطبق المعايير الدولية للمراجعة دون النظر إلى هذه التنقيحات.

١٠- من المسؤوليات الحديثة للهيئات المهنية لمراجعة الحسابات التوفيق بين الأهداف التنظيمية والمهنية، مع الأخذ في الاعتبار توقعات ومساهمات أصحاب المصلحة الخارجيين أي بين الهيئات المهنية للمراجعة والعملاء.

١١- تحتاج مهنة المراجعة إلى وضع إرشادات واضحة تخص العمل الميداني، وقد أصدر مجلس مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين مجموعة تعليمات تخص ضوابط السلوك المهني ومزاولة المهنة في محاولة للارتقاء بمستوى الأداء ووصولاً لأعلى درجات الشفافية والمهنية.

١٢- يساهم الحصول على عضويات الهيئات المهنية الدولية في تحقيق التوافق بينها وبين الهيئات المحلية من حيث التنظيم المهني والعملية ويزيد من تطوير المهنة، علماً بأن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية حصلت على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك بعد استكمال طلب العضوية وتسديد الرسوم والمصادقة على الخطة التنفيذية للجمعية عام ٢٠١٤.

١٣- يتحقق التوافق بين الهيئات المحلية والهيئات الدولية من خلال صياغة وتحديث معايير المراجعة المعمول بها وتفعيل دور اللجان التابعة لهذه الهيئات شرط دراسة تداعيات البيئة المحلية الفلسطينية بعناية.

١٤- يقع على الهيئات المهنية الاهتمام باستراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات من خلال التأهيل المهني ومشاركته في برامج للدورات التدريبية للتحسين من كفاءته العملية، ومتابعة عمله في شركات المراجعة التي يعمل بها، ومراقبة مدى التزامه بقواعد السلوك المهني، من أجل تعزيز دور المراجعة الخارجية في مواجهة الأزمات والاستجابة للتحديات المعاصرة ومواجهة مختلف المشاكل المحاسبية الحالية.

١٥- يعتبر التدريب المهني الخارجي لمراجع الحسابات والمقدم من هيئة دولية مستقلة من أفضل الممارسات والإجراءات المحدثة، لتمييز المدربون بالخبرة الكافية ودعم المراجع بالتأهيل المناسب وحصوله على مؤهل دولي معترف به مع شهادة دولية، رغم قلة اهتمام الهيئات المهنية المحلية بالتدريب خارج الوطن مما أدى إلى عدم تواصل التجديد في المهارات الفنية والمهنية للمراجع.

١٦- تفنقر الجمعيات المهنية للمراجعة للمشاركة الفاعلة في المؤتمرات العلمية العالمية مما أثر سلباً على تثبيت المستجدات العلمية لتطوير المهنة.

١٧- قلة الحوارات والمناقشات حول امكانية وضع معايير جديدة لمراجعة الحسابات تخص البيئة المحلية الفلسطينية والتي من المفروض أن تكون هذه الهيئات المهنية المحرك الأساسي الفاعل في وضع وصياغة المعايير.

١٨- تعد الهيئات المهنية للمراجعة في فلسطين امتحانات تكوينية يخضع لها مراجعو الحسابات سنوياً تحت إشراف لجان تعليمية خاصة.

١٩- يساهم خلق علاقة تواصل صحية (تقنية للتعبير عن الأفكار بشكل فعال، وهو عملية نقل المعلومات داخل بيئة الأعمال) بين أعضاء الهيئات المهنية من مراجعي حسابات والعملاء في زيادة الثقة وتطوير مهنة المراجعة، حيث يؤيد غالبية الأعضاء ضرورة وجود قواعد ولوائح وإرشادات تفرض قيوداً على هذه العلاقة.

٢٠- يحسن الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والحاسوب في ظل المعايير الدولية للمراجعة من تطوير المهنة، لذلك تحتاج الهيئات المهنية المحلية إلى تدعيم خبرات جديدة تستطيع استخدام جداول البيانات الالكترونية والبرامج المعقدة لتحقيق نقلة نوعية في الممارسة المهنية.

٢١- تحتاج الهيئات المهنية للمراجعة الحسابات في فلسطين إلى إصلاح جوانب الممارسة والتنظيم وتطوير جانب التفاعلات مع الهيئات التنظيمية الدولية وشركات المراجعة الكبرى، وعلى أعضاء المهنة أن يكونوا على درجة من الحساسية للهيكال المالي العالمي المتطور.

٢٢- قدمت العولمة رؤى جديدة للهيئات المهنية حول الاتجاهات العالمية في جودة المراجعة والإشراف ووضع المعايير، سيما أن التغيير الهادف يجب أن يركز على الثقافة ونموذج الأعمال والمواهب الكافية وإدارة العمليات لدعم استراتيجيات تقديم عمليات مراجعة عالية الجودة تحت إشراف الهيئات المهنية للمراجعة.

### بناءً على النتائج السابقة يمكن أن نقدم بعض التوصيات التالية:

- ضرورة قيام الهيئات المهنية المحلية لمراجعة الحسابات بوضع وتحديد وسائل تطوير المهنة والتي اتضح أن أهمها إصدار معايير مراجعة فلسطينية مناسبة وبالتوافق مع المعايير الدولية، فقد تثبت نجاح هذا التوافق في العديد من الدول العربية، وبذلك يتم تحديد طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف بناءً عليها.

- لكل دولة حرية الاختيار في الحصول على مجموعة من المعايير المحلية سواء كانت معايير مراجعة أو معايير محاسبة بشرط أن تكون ذات جودة في الأداء والتنفيذ مع مراعاة القوانين والممارسات المحلية التي يمكن أن تؤثر على تلك المعايير، ووجب على دولتنا الفلسطينية الآن أن تعي جيداً أن الحصول على المعايير المحلية لمراجعة الحسابات يُعد طريقاً من طرق التنمية الاقتصادية.
- تعديل عدد من مواد قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات بما يتناسب والإرشادات المهنية المصدرة حديثاً من مجلس مهنة مراجعة الحسابات بفلسطين.
- تفعيل دور الهيئات والمنظمات المهنية الفلسطينية في نشر تحديثات مترجمة للإصدارات المهنية الدولية
- تنفيذ القوانين السارية في فلسطين تحت ظل هيئة رقابية مستقلة والمتعلقة بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات وتطويرها.
- تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في كلا القطاعين العام والخاص بصورة إلزامية كتنظيم مؤقت للمهنة إلى حين إصدار معايير مراجعة فلسطينية.
- التحديث المستمر للمناهج الدراسية في الجامعات الفلسطينية ليشتمل على مساقات دراسية جديدة تعتمد على برنامج التعليم المحاسبي المهني الذي يتبناه الاتحاد الدولي للمحاسبين، والهيئات المحاسبية المرموقة.
- عقد الندوات والمؤتمرات الوطنية حول جميع المستجدات في مجال مراجعة الحسابات وتطوير المهنة بما يساهم في زيادة التلاحق العلمي بين أفكار المشاركين، وتمكين المراجع في الابداع والنجاح في عمله.
- اتخاذ الهيئات المهنية الخطوة الأولى والتي تتكون من إجراء سلسلة من الدراسات الاستقصائية والبحوث ودعمها وتقديرها، وتوصيل النتائج إلى المشرع السياسي والتنفيذي أي محاولة سد فجوة بين النظرية والتطبيق.
- نحث الجهات الحكومية على توفير الدعم المادي لهيئات المراجعة الفلسطينية، لتخصيص ميزانية تتناسب مع حجم أعمالها وأهدافها الموضوعية وبغاية الارتقاء المهني للمراجع أيضاً.
- القيام بالمزيد من الأبحاث العلمية حول الدور الهام الذي يتوجب على الهيئات المهنية للمراجعة تنفيذه لتكوين خلفية نظرية متينة للباحثين والعاملين والمهتمين في مجال مهنة مراجعة الحسابات.
- وفي الختام وأثناء دراستنا لموضوع التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات برزت لنا عدة مجالات وجوانب يمكن أن تشكل مواضيعاً لبحوث مستقبلية منها:**
- أثر توافق المعايير المحلية للمراجعة مع المعايير الدولية من وجهة نظر هيئات مراجعة الحسابات.
- آليات صياغة القوانين والتشريعات في الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات.
- دور الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في تطوير التواصل الفعال للمراجع والعميل.
- استخدام التحليل العاملي التوكيدي في قياس فعالية معايير التدقيق الدولية لتطوير مهنة المراجعة.
- العقبات التي تواجهها الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في وضع المعايير المهنية.

## قائمة المراجع

### أولاً: الكتب العربية

- ١- إبراهيم، إيهاب نظمي (التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حداثة وتطور)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
- ٢- أبو رقبة، توفيق مصطفى والمصري، عبد الهادي اسحاق (تدقيق ومراجعة الحسابات)، دار ومكتبة الكندي، عمان، الأردن، ٢٠١٤.
- ٣- أبو زيد، محمد المبروك (المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية)، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون طبعة، ٢٠٠٣.
- ٤- أبو هيبه، حامد طلبة محمد (أصول المراجعة)، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
- ٥- أرينز، ألفين ولوبك، جيمس (المراجعة: مدخل متكامل)، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢.
- ٦- أحمد قايد، نور الدين (التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية)، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥.
- ٧- الاتحاد الدولي للمحاسبين (إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٤.
- ٨- الاتحاد الدولي للمحاسبين (المعايير الدولية للمراجعة)، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ١٩٩٨.
- ٩- الأغا إحسان، الأستاذ محمود (مقدمة في تصميم البحث التربوي)، مطبعة الرنتيسي للطباعة والنشر، غزة، ٢٠٠٣.
- ١٠- الباز، مصطفى (مقدمة في نظرية المحاسبة)، مطبعة المشرف، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٣.
- ١١- التميمي، هادي (مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
- ١٢- الجرجاوي، زياد (القواعد المنهجية لبناء الاستبيان)، مطبعة أبناء الجراح، الطبعة الثانية، فلسطين، ٢٠١٠.
- ١٣- الجمال، جيهان عبد المعز (المراجعة وحوكمة الشركات)، دار الكتاب الجامعي، بيروت، ٢٠١٤.
- ١٤- الذنبيات، علي عبد القادر (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، ٢٠١٠.

- ١٥- الذنبيات، علي عبد القادر (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق)، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، ٢٠١٥.
- ١٦- الرماحي، نواف محمد عباس (مراجعة المعاملات المالية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ١٧- السقا، السيد أحمد وأبو الخير، مدثر طه (مشاكل معاصرة في المراجعة)، منشورات جامعة طنطا، مصر، ٢٠٠٣.
- ١٨- الشريف، أحمد زكي حسين متولي (الإتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير)، نشر بواسطة HP- Harthy Press، ٢٠١٣.
- ١٩- الشحنة، أبو زيد رزق (تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٥.
- ٢٠- الشمري، عيد حامد معيوف (معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية مقارنة)، الطبعة الأولى، مطابع معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، السعودية، ١٩٩٤.
- ٢١- الصباغ، أحمد عبد المولى، العشماوي، كمال السيد أحمد، عادل عبد الرحمن (أساسيات المراجعة ومعاييرها) مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، ٢٠٠٨.
- ٢٢- الصبان، محمد سمير (الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة)، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٨.
- ٢٣- الصبان، محمد سمير وعلي، عبد الوهاب نصر (المراجعة الخارجية/ المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٢٤- الصبان، محمد سمير والفيومي، محمد (المراجعة بين التنظير والتطبيق)، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٠.
- ٢٥- الصبان، محمد سمير و هلال، عبد الله عبد العظيم (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧.
- ٢٦- الصبان، محمد سمير وهلال، عبد الله عبد العظيم (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٢.
- ٢٧- الصحن، عبد الفتاح، والصبان، محمد سمير (أسس المراجعة)، دار الجامعة، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٢٨- الصحن، عبد الفتاح محمد وحسن، شريفة علي والصبان، محمد سمير (أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٤.
- ٢٩- العسالي، عبد المجيد سعيد (إدارة المنظمات الدولية المتخصصة بالتربية والثقافة والعلوم اليونيسكو-الاسكو-الاييسيسكو)، المركز القومي للإصدارات القانونية، المجلد الثاني، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، ٢٠١٠.

- ٣٠- العلوي، كمال (مبادئ المحاسبة المالية وتدقيق الحسابات الممارسات النظرية والعملية)، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، القاهرة، مصر، ٢٠١٢.
- ٣١- العلي، مراد حسين (معايير التدقيق الدولية)، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٥.
- ٣٢- الفيومي، محمد و لبيب، عوض (أصول المراجعة)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ١٩٩٨.
- ٣٣- القاضي، حسين يوسف و دحدوح، حسين أحمد و قريط، عصام نعمة (أصول المراجعة)، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، ٢٠١٤.
- ٣٤- القاضي، حسين و حمدان، مأمون (المحاسبة الدولية ومعاييرها)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١١.
- ٣٥- القباني، ثناء (المحاسبة الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٣.
- ٣٦- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (دليل مؤهل ACPA 2011)، جامعة كامبريدج، الامتحانات العالمية، ٢٠١١.
- ٣٧- المطارنة، غسان فلاح (تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠٠٦.
- ٣٨- المطيري، عبيد سعيد (مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة)، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٤.
- ٣٩- المغربي، محمد الفاتح محمود بشير (المراجعة والتدقيق الشرعي)، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، ٢٠١٨.
- ٤٠- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (التحول إلى للمعايير الدولية للتدقيق- المحاسبة والمراجعة)، كتاب وثيقة اعتماد اصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠.
- ٤١- الوردات، خلف عبد الله (دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA)، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠١٤.
- ٤٢- الوقاد، سامي محمد، وديان، لؤي محمد (تدقيق الحسابات ١) مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
- ٤٣- بن ترديت، وليد (تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية)، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صادرة عن صندوق النقد العربي، (النسخة الإلكترونية: [www.amf.org.ae](http://www.amf.org.ae))، ٢٠١٨.
- ٤٤- بوتين، محمد (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٥.
- ٤٥- جربوع، يوسف (مراجعة الحسابات المتقدمة- وفقا لمعايير المراجعة الدولية)، الطبعة الأولى، فبراير ٢٠٠٢.

- ٤٦- جربوع، يوسف (مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
- ٤٧- جمعة، أحمد حلمي (الريادية في المحاسبة والتدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١١.
- ٤٨- جمعة، أحمد حلمي (المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي: أدلة ونتائج التدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ٤٩- جمعة، أحمد حلمي (تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ٥٠- جمعة، أحمد حلمي (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات **How to become a Global Accountant**)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
- ٥١- جمعة، أحمد حلمي (نظرية المحاسبة المالية: النموذج الدولي الجديد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
- ٥٢- حاج بكري، علي (أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، ٢٠٠٤.
- ٥٣- حجازي، وجدي حامد (المعايير الدولية للمراجعة- شرح وتحليل)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٠.
- ٥٤- حماد، أكرم ابراهيم (الرقابة المالية في القطاع الحكومي)، جبهة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٥.
- ٥٥- حماد، طارق عبد العال (المحاسبة الابتكارية- دوافعها، أساليبها، آثارها)، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١١.
- ٥٦- حماد، طارق عبد العال وصالح، سيد عبد الفتاح (دراسات متقدمة في المحاسبة المالية)، مطبعة أكتوبر الهندسية، مصر، ٢٠١٣.
- ٥٧- حنان، رضوان (النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.
- ٥٨- خميس، تامر (اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة)، دار تويته للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، ٢٠١٩.
- ٥٩- ديدان، مولود (مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار بلقيس، الجزائر، ٢٠١١.
- ٦٠- زريقات، عمر محمد و محمود، رأفت سلامة و كلبونة، أحمد يوسف (علم تدقيق الحسابات العملي)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١١.

- ٦١- سرايا، محمد السيد (أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
- ٦٢- سليمان، محمد مصطفى (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٤.
- ٦٣- سواد، زاهرة توفيق (مراجعة الحسابات والتدقيق)، دار الريا لل نشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ٦٤- شاهين، إبراهيم عثمان (أصول المراجعة)، الطبعة السادسة، منشورات جامعة حلوان، مصر، ٢٠٠٧.
- ٦٥- شحاتة، السيد شحاته (المراجعة المتكاملة- مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٤.
- ٦٦- شحاتة، السيد شحاتة و الديب، عوض لبيب فتح الله (أصول المراجعة الخارجية) دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٣.
- ٦٧- شعبان، أيمن (مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
- ٦٨- صديقي، مسعود و طاهري، محمد التهامي (المراجعة وتدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، ٢٠١٠.
- ٦٩- صديقي مسعود وطاهري، محمد التهامي (المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسات التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٥.
- ٧٠- عبد الله، خالد أمين (تدقيق الحسابات)، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، مطبوعات جامعة القدس المفتوحة، ٢٠١٦.
- ٧١- عبد الله، خالد أمين (علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢.
- ٧٢- عبيد، حسين وشحاته السيد (المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة)، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٧٣- علام، صلاح الدين محمود (تحليل بيانات البحوث النفسية والتربوية والاجتماعية)، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ٧٤- علي، عبد الوهاب نصر (خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠١.
- ٧٥- علي، عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته (مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٧.

- ٧٦- علي، كمال عبد السلام والمعتمض، خالد (أصول علم المراجعة)، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠٠٣.
- ٧٧- غالي، جورج دانيال (تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة)، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠١.
- ٧٨- كافي، مصطفى يوسف (تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠١٤.
- ٧٩- لشهب، عمر (تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالية الجزائري - دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة-)، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٤.
- ٨٠- لطفي، أمين السيد أحمد (المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات) الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤.
- ٨١- لطفي، أمين السيد (دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
- ٨٢- لطفي، أمين السيد (مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٥.
- ٨٣- لطفي، أمين السيد (إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦.
- ٨٤- متولي، عصام الدين محمد (المراجعة وتدقيق الحسابات ٢)، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، ٢٠١٣.
- ٨٥- مجلس مهنة تدقيق الحسابات (دليل المتقدم لامتحان مزاول مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)، تعليمات رقم (٢) بشأن الامتحانات، فلسطين، ٢٠١٩.
- ٨٦- مسعد، محمد فضل والخطيب خالد رابع (دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات)، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ٨٧- مشكور، سعود جايد (المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS) أطر نظرية وتطبيقات عملية)، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠٢١.
- ٨٨- نور، أحمد محمد و عبيد، حسين أحمد وشحاتة، السيد شحاتة (دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٨٩- هندركسن، إدون (النظرية المحاسبية)، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٩٠- هندركسون، إدون (نظرية المحاسبة)، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الأولى، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، ١٩٩٠.
- ٩١- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (الدليل الأساسي)، مطبوعات منشورة، ٢٠١٨.

- ٩٢- وليام، توماس وامرسون هنكي (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٧.
- ٩٣- وليام، توماس و امرسون هنكي (نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار - مفاهيم وتطبيقات)، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ١٩٩٥.

## ثانياً: المجلات والدوريات

- ١- أبو الخير، مدثر طه (التغير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية في البيئة السعودية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٠، العدد ٢، ص ٧١-١١٨، مصر، ٢٠٠٦.
- ٢- أبو طالب، أحمد محمد (دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الالتزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الالتزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية)، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٦، ص ١-٧٤، مصر، ٢٠١٣.
- ٣- أبو عليا، معز وفتوح، بشار وعبد الجواد، إسلام (معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية)، مجلة جامعة بيت لحم، العدد ٢٥، ص ١-١٤، فلسطين، ٢٠٠٦.
- ٤- الأسعد، آلاء مصطفى (المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص، ص ٢٦٠-٢٨١، العراق، ٢٠١٣.
- ٥- البحيصي، عصام (نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة)، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد ١٨، العدد ٢، ص ١٢٤٩-١٢٧٦، غزة، ٢٠١٠.
- ٦- الجدعاني، نور ساعد والنعنقري، حسام عبد المحسن (تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٣، العدد ٢، ص ١٤٣-١٩٢، السعودية، ٢٠٠٩.
- ٧- الجعفري، سندس ماجد رضا (العولمة وأدلة التدقيق العراقية- الفرص والتحديات " دراسة مقارنة")، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١١، العدد ٣٥، ص ٣٨٤-٤١٢، العراق، ٢٠١٥.
- ٨- الجفري، فوزية حامد والنعنقري، حسام عبد المحسن (اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ٢، ص ٢١٩-٢٨٨، ٢٠٠٧.
- ٩- الجوهري، علي محمد (استقلال مراجع الحسابات)، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، السنة الخامسة، ص ١٩٩-٢٤١، يناير، مصر، ١٩٨٥.

- ١٠- الحلبي، نبيل (المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة- دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد ٢، ص ٢١١-٢٤٨، سوريا، ٢٠٠٦.
- ١١- الذنبيات، علي عبد القادر ومصطفى، داليا ابراهيم والزبيدي، رامي محمد (تأثير تعديلات قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣ في جودة المهنة)، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٣٩، العدد ٢، ص ٢٠٠-٢١٤، الأردن، ٢٠١٢.
- ١٢- الزايغ، هاني فرحان (علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف العش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية- دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٨، العدد ٢، ص ٢٠٩-٢٣٢، فلسطين، ٢٠٢٠.
- ١٣- الزبيدي، رامي محمد والذنبيات، علي عبد القادر (أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٨، العدد ٣، ص ٤٦٥-٤٩٤، الأردن، ٢٠١٢.
- ١٤- السرطاوي، عبد الفتاح سعيد (الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين "دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد ٤، العدد ١، ص ١٦-٢٨، فلسطين، ٢٠١٦.
- ١٥- السعدي، عياد (مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي- حالة شركة انرون)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد ٢، العدد ١، ص ٢٢٨-٢٥١، الجزائر، ٢٠١٤.
- ١٦- الشنطي، أيمن محمد والعزب، هاني عبد الحفيظ وبواعنه، أحمد علي (مدى مواكبة تطور مهنة تدقيق الحسابات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات- دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٧، العدد ٢، ص ١-٤٥، الأردن، ٢٠١٦.
- ١٧- الطائي، بشرى فاضل (تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٤، العدد ١٠٨، ص ٥٩٧-٦١٨، العراق، ٢٠١٨.
- ١٨- الطويل، عصام محمد ورشوان، عبد الرحمن محمد (دراسة وتحليل واقع التأهيل المهني المحاسبي بهدف تعزيز التنمية الاقتصادية)، مجلة جامعة النجاح، العدد ٢، ص ١-٢٧، فلسطين، ٢٠١٩.
- ١٩- العمرو، ريم عمر محمد والعنقري، حسام عبد المحسن (تقييم فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة) مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ١، ص ٢٠١-٢٦٨، السعودية، ٢٠٠٧.

- ٢٠- العيساوي، خالد محمد و العاني ، معاوية كريم (العوامل المؤثرة في نشوء وتطور مهنة التدقيق - حالة العراق)، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد ٢، العدد ٤، ص ٤٥-١، البحرين، ٢٠١٠.
- ٢١- القرني، أحمد عبد القادر (درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة بسوق الأسهم- حالة المملكة العربية السعودية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١١، العدد ٣، ص ٦٠١-٦٢٠، الأردن، ٢٠١٥.
- ٢٢- اللهبي، إسماء و خلف، صلاح (نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٣، ص ٢٥٥-٢٨٨، العراق ٢٠١٣.
- ٢٣- المهدي، محمد عبد الله وصيام، وليد زكريا (أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم- دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٣٤، العدد ٢، ص ٢٥٨-٢٨٥، الأردن، ٢٠٠٧.
- ٢٤- الموسوي، أنعام محسن غدير (تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من منظور مستخدمي المعلومات: دراسة تحليلية للمصارف الأهلية العاملة في محافظة النجف الأشرف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد ١٣، العدد ٣٦، ص ٣٩٢-٤٢٢، العراق، ٢٠١٥.
- ٢٥- النعامي، علي سليمان (مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي "دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظة غزة- فلسطين)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٦، فلسطين، ٢٠١٦.
- ٢٦- بامشوش، عبد الله أحمد عمر (تطبيق معايير التدقيق الدولية)، مجلة المحاسب القانوني، العدد ٩، ص ١-٥٤، اليمن، ٢٠١٠.
- ٢٧- بكحل، عبد القادر (أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق "ISA" في البيئة الاقتصادية الجزائرية)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد ١٤، العدد ١٨، ص ١٢١-١٣٢، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٢٨- بلقاضي، بلقاسم وبوعبيدة، محمد (انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر)، مجلة المدير، المجلد ٧، العدد ٥، ص ٢٢-٣٧، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٢٩- بن فرج، زوينة (متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية- دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد ١٥، العدد ١٥، ص ٤٩-٧٢، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٣٠- بوركايب، محمد عبد الماجد (قبول اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر على أدلة الإثبات الإلكترونية- دراسة وصفية)، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد ١٠، العدد ٣، ص ٣٥١-٣٦٦، الجزائر، ٢٠١٩.

- ٣١- جبار، ناظم شعلان (التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣، ص ٨٣-١٠٩، العراق، ٢٠١٢.
- ٣٢- جبار، ناظم شعلان (التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية- متطلبات التوافق والتطبيق - دراسة مقارنة)، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٨، العدد ٢، ص ١٧٨-٢٠٤، العراق، ٢٠١٦.
- ٣٣- جبر، رائد جميل (المواءمة بين المعايير المحاسبية الاسلامية والمعايير المحاسبية الدولية: مواجهة التحديات القائمة في الدول العربية)، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٥، العدد ٤، ص ٣٠-٥٨، فلسطين، ٢٠١٧.
- ٣٤- جربوع، يوسف (مجالات مساهمة التغيير الانزامي للمراجع الخارجي)، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد ١٦، العدد ١، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٣٥- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين (التقرير الإداري)، فلسطين، ص ١-٧٢، ٢٠١٩.
- ٣٦- حافظ، لآلى محمد (الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية- دراسة تطبيقية لمستخدمي القوائم المالية)، مجلة الغري للعلم الاقتصادية والإدارية، السنة ١٣، المجلد ١، العدد ٣٧، ص ٢٩٢-٣٢٢، العراق، ٢٠١٦.
- ٣٧- حسين، علي (دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد - بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨ العدد ٢٣، ص ٣٤٩-٣٦٩، العراق، ٢٠١٣.
- ٣٨- حلس، سالم عبد الله (أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة)، مجلة المحاسب الفلسطيني، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين "غزة"، العدد ١٦، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٣٩- حلس، سالم عبد الله (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين)، مجلة المحاسب الفلسطيني، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين "غزة"، العدد ١٥، ص ١-٥، فلسطين، ٢٠٠٥.
- ٤٠- حلس، سالم عبد الله (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد ١١، العدد ١، ص ٢٤٨-٢٧٥، فلسطين، ٢٠٠٣.
- ٤١- حماد، محمد فضل المولى عبد الوهاب (معيار الإجارة المنتهية بالتمليك وفقاً للمعايير الإسلامية والمعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين - دراسة مقارنة)، مجلة إقتصاد المال والأعمال - JFBE -، المجلد ٣، العدد ٢، ص ٥٧٣-٥٨٨، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٤٢- حمدان، علام محمد و مشتهي، صبري ماهر و عواد، بهاء صبحي (دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٨، العدد ٣، ص ١-٤٧، الأردن، ٢٠١٢.

- ٤٣- حميدي كرار، مجي أحمد حسين ونصيف علاء حسين (أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٤، العدد ٣، ص ٧٦٥-٧٨٢، العراق، ٢٠١٧.
- ٤٤- حولي، محمد (معايير المراجعة الدولية: المفهوم، المضمون وكيفية التبنّي)، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد ٢، العدد ١، ص ١٢٣-١٤٣، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٤٥- حولي، محمد وبن اعمارة، منصور (موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة)، معارف مجلة علمية محكمة، المجلد ١١، العدد ٢١، ص ١٥٧-١٧٣، الجزائر، ٢٠١٦.
- ٤٦- درغام، ماهر موسى و مطير، رأفت حسين (إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين) المجلة العربية للإدارة، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد ٢٨، العدد ١، ص ٤٧-٨٩، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٤٧- درغام، ماهر (المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة- دراسة تحليلية)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الانسانية، المجلد ٢٣، العدد ١، ص ٢٤٥-٢٨٨، فلسطين، ٢٠٠٩.
- ٤٨- رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان (قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساته على جودة الأرباح المحاسبية)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ١، ص ٤٠٤-٤٣٨، الجزائر، ٢٠١٧.
- ٤٩- رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان (أثر مخاطر الدعاوي القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة- دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة)، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد ٣، العدد ١، ص ١٠٣-١٣٠، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٥٠- رمو، وحيد محمود واسماعيل، بشير يوسف (الارتقاء بالتدريب المهني ودوره في تعزيز الثقة بمهنة المحاسبة- دراسة استطلاعية في اقليم كردستان العراق)، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد ٢١، ص ٣٨٩-٤١٢، العراق، ٢٠١٧.
- ٥١- زوهري، جلييلة (أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر)، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد ٣، العدد ٤، ص ٥٢-٧٣، ديسمبر، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٥٢- زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ٥٤، العدد ١، ص ١-٥٥، يناير، مصر، ٢٠١٧.
- ٥٣- سكاك، مراد (التدقيق الاستراتيجي ودوره في الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد ١٥، العدد ١٥، ص ٣٧٧-٤١٢، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٥٤- شريعة، فرج والغزواني، رجب (مدى التزام المدقق الخارجي الليبي بمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ المتعلق بالاحتيال)، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، المجلد ١، العدد ٢، ص ١-٣٠، ليبيا، ٢٠١٧.

- ٥٥- شيرزا، محمد قاسم (مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الشركات العاملة في العراق بالمقارنة مع معايير المحاسبة المالية الأمريكية، ومعايير المحاسبة البريطانية)، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٣٢، ص ٢٣٠-٢٣٩، العراق، ٢٠١٣.
- ٥٦- فتح الله، عصام محمد (الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها- دراسة ميدانية)، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٣٥، العدد ٢، ص ٣٠٥-٣٠٦، مصر، ٢٠١٣.
- ٥٧- فرهود، صبيحة (عدم تماثل المعلومات المحاسبية- الأسباب والمعالجات المقترحة-)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٢، العدد ٨٧، ص ٤٨١-٥٠٥، الجزائر، ٢٠١٦.
- ٥٨- فياش، أمال وبوعبانة، فتحية (مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق")، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد ١٢، العدد ١، ص ١١٩-١٤٢، الجزائر، ٢٠١٧.
- ٥٩- عابي، خليفة ويعقوبي، محمد (دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد ٧، المجلد ٢، ص ٢٠٣-٢١٣، الجزائر، ٢٠١٤.
- ٦٠- عبد الجبار، ورقاء (الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٤٧، ص ٢٢٥-٢٤٤، العراق، ٢٠١٦.
- ٦١- عبد الله، عبد الأمير جبار (دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية- دراسة مقارنة بين شركات الاستثمار العراقية والشركات الأخرى المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٩، العدد ٢، ص ١٩٧-٢١٠، العراق، ٢٠١٩.
- ٦٢- عبد الله، هدى محمد (قياس قدرة اندماج شركات المراجعة الصغيرة على تحقيق الميزة التنافسية ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة المصري مع دراسة ميدانية)، مجلة جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد ٢٣، العدد ١، ص ٥١١-٥٦٤، مصر، ٢٠١٩.
- ٦٣- عثمان، عبد الرحمن والطائي بشرى (تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد ٢٤، العدد ١٠٨، ص ٥٩٧-٦١٨، العراق، ٢٠١٧.
- ٦٤- عزوز، عبد الناصر الهاشمي (استخدام النمذجة بالمعادلة البنائية في العلوم الاجتماعية)، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد ١٥، العدد ١، ص ٢٨٧-٣٢٢، الشارقة، ٢٠١٨.
- ٦٥- غزال، سعاد سعيد و يحيى، فيحاء عبد الخالق (تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية)، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٣٥، العدد ١١٢، ص ٣٢٥-٣٤٠، العراق، ٢٠١٣.

- ٦٦- غنيم، محمود رجب يس (دور الافصاح الالكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري )، مقالة منشورة، اتحاد مكنتبات الجامعات المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد ١، جامعة بنها، ص ١-٦٢، مصر، ٢٠١٣.
- ٦٧- محمد، ريباز محمد حسين (الافصاح الالكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من تماثل المعلومات المحاسبية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المستثمرين والمحللين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١، العدد ٣٧، العراق، ٢٠١٧.
- ٦٨- مرهون، نعيم تومان (العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق- دراسة تحليلية وتطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٤، العدد ٣، ص ١٣٢-١٦٣، العراق، ٢٠١٢.
- ٦٩- مشكور، سعود جايد (تحديد مدى علاقة الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية المحلية العراقية- دراسة مقارنة)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية الصادرة عن كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد ٢٥، العراق، آذار، ٢٠١٧.
- ٧٠- مطر، محمد (مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح)، مجلة المدقق، العدد ٥١، الأردن، ٢٠٠٢.
- ٧١- مفتاح، عبد الفتاح عثمان (الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة)، بحث منشور، مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، جامعة إجدابيا ، ص ٦٢-٦٧، ليبيا، ٢٠١٧.
- ٧٢- نشوان، إسكندر، محمود والطويل، عصام محمد (إطار مقترح لتقديم معايير محاسبة فلسطينية لخدمة قرارات الاستثمار في ضوء التغيرات البيئية- دراسة تطبيقية بدولة فلسطين)، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد ٢١، العدد الثاني، ص ٢٦٠-٣٠١، فلسطين، ٢٠١٧.
- ٧٣- نشوان، إسكندر (معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في فلسطين، وطرق معالجتها)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الانسانية- ، المجلد ٣٠، العدد ٥، ص ١٠٣٥-١٠٧٢، فلسطين، ٢٠١٦.
- ٧٤- ياسين، سمير والبكوع، فيحاء (دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٤(٢)، ص ١٨١-٢٠١، العراق، ٢٠١٤.

## المؤتمرات العلمية

- ١- أبو السعود، ممدوح (تطوير التعليم المحاسبي لمواكبة احتياجات التنمية بالدولة)، بحث مقدم للمؤتمر السنوي الخامس "المحاسبة في عالم متغير - المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" المنعقد في الفترة ٢٧ سبتمبر، ٢٠١٤، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٤.

- ٢- الأمم المتحدة، فريق المراجعين الخارجيين (اجتماع فريق المراجعين الخارجيين - Meeting of Panel of External Auditors)، مؤتمر الدورة العادية التاسعة والخمسون لفريق المراجعين الخارجيين وفريضة التقني، مقر الأمم المتحدة، نيويورك، ٢٧ نوفمبر - ٤ ديسمبر، ٢٠١٨.
- ٣- الأمم المتحدة (تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن أعمال دورته الحادية والثلاثين)، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، جنيف، في الفترة من ١٥ إلى ١٧ أكتوبر ٢٠١٤، ص ١-٢٧، ٢٠١٤.
- ٤- الداود، رولا خالد (المشكلات والتحديات التي تواجه مشكلة المحاسبة في فلسطين)، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي السنوي العام الأول بعنوان "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، بغداد، جمهورية العراق، ٢٠١٤.
- ٥- الدرويش، بشير عاشور والغالي، عبد المولى محمد (العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا)، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة "المحاسبة مهنة ومعايير، تقييم وإصلاح"، طرابلس، ٢٠٠٦.
- ٦- العنقري، حسام بن عبد المحسن و بكر، سارة بنت عبد الله (القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث)، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، عمان، ابريل، ٢٠٠٧.
- ٧- الكوني، سائد (الإطار التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين - الوضع الراهن ومتطلبات التطوير)، مداخلة في مؤتمر علمي "سلسلة قضايا الحوكمة"، معهد الحوكمة الفلسطيني، المنعقد في رام الله بتاريخ: ١٠/١٠/٢٠١٢، فلسطين، ٢٠١٢.
- ٨- النجدي، عبد الرحمن (المعايير الشرعية المحاسبية للمؤسسات المالية الإسلامية)، معهد الاسلامي للبحوث والتدريب - مؤتمر البنك الاسلامي للتنمية بجدة، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
- ٩- بلبية، محمد (دور معايير المحاسبة الدولية IAs-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات)، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي ٢٤-٢٥ نوفمبر، ص ٥٣١-٥٤٤، ٢٠١٤.
- ١٠- بوهرين، فتيحة (فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الخارجية على المصارف التجارية - دراسة حالة بنك الجزائر)، الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير بعنوان: الاقتصاد الاسلامي، الواقع ورهانات المستقبل، ٢٠١١.
- ١١- ثابت، ثابت حسان وذنون، آلاء عبد الواحد (طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها في تعزيز عملية الإصلاح الاقتصادي في العراق)، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية - ٢٤ و ٢٥ أكتوبر، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، ص ٦٨-٨٩، ٢٠١٧.
- ١٢- سلطان، عطية صلاح (دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة)، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، ص ٨٨، ٢٠٠٩.

## رابعاً: أطروحات الدكتوراه والرسائل العلمية

- ١- أبو بكر، عبد العزيز عبيد (إطار علمي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠٢.
- ٢- الجعافرة، محمد مفلح محمد (مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٨.
- ٣- الرئيس، أحمد عبده حسن (دراسة تحليلية اختبارية لمشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها)، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠١.
- ٤- الشاهين، عصام تركي (أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، ٢٠١٥.
- ٥- القشي، ظاهر (مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، ٢٠٠٣.
- ٦- باسردة، علي محسن محسون (العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختبارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن "دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية")، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٧.
- ٧- بن نعمة، سليمة (النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقاً للمعايير الدولية - حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٨- بهلولي، نور الهدى (أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف ١- الجزائر، ٢٠١٧.
- ٩- بوركايب، محمد عبد الماجد (معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، ٢٠١٧.
- ١٠- بولحبال، فريد (أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات - دراسة حالة مجموعة شركات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ٢٠١٨.

- ١١- حاج دحو، عامر (التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، ٢٠١٨.
- ١٢- ديلمي، عمر (نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية- دراسة حالة الجزائر)، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، أطروحة دكتوراه، ٢٠١٧.
- ١٣- سايج، فايز (أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة ٢، الجزائر، ٢٠١٥.
- ١٤- سردوك، فاتح (تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة/ دراسة حالة - واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر) رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥.
- ١٥- شنوف، شعيب (الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، ٢٠٠٧.
- ١٦- شريقي، عمر (التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ١، الجزائر، ٢٠١٣.
- ١٧- عبيدي، أحمد نور محمد (مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية السودان والمملكة العربية السعودية)، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الدراسات التجارية، ٢٠٠٧.
- ١٨- علاق، فاطمة (مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية- دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، ٢٠١٩.
- ١٩- عامرة، ياسمينة (دور عملية الرقابة ومراجعة الحسابات في تطوير كفاءة أسواق الأوراق المالية- دراسة حالة البورصة الجزائرية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٤)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٢٠- عيسى، زين (تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية- دراسة عينة من مكاتب مراجعة الحسابات بالجزائر)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٢١- كحول، صورية (دراسة المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة)، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٧.

- ٢٢- كراجة، أشرف عبد الحلیم محمود (مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها: دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن ، ٢٠٠٤.
- ٢٣- لخذاري، عبد الجليل (أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية- دراسة عينة من محافظي الحسابات)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٢٤- مامي، علي (تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة- دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، ٢٠١٧.
- ٢٥- مرنيش، حمدي (أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر - دراسة استقصائية-)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة ٢، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٢٦- مسعودي، عمر (فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٢٧- هيري، آسيا (فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق)، أطروحة دكتوراه ل.م.د، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر ، ٢٠١٨.
- ٢٨- يريقي، كريم (تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة - دراسة حالة الجزائر-)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة ٢، الجزائر، ٢٠١٧.
- ٢٩- يورة، يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد (التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية- دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ٢٠١٥.

### رابعاً: المراجع الإلكترونية

- ١- أحمد، محمد محمد المظهر (تقييم جودة المراجعة في دولة قطر - دراسة نظرية مقارنة)، كتاب إلكتروني متاح على موقع: [www.alukah.net](http://www.alukah.net) (تاريخ الزيارة: ٢٠٢٠/٣/٩).
- ٢- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (دليل المجمع)، كتاب الدليل متوفر أيضا على الموقع: [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org) ، ٢٠١٤.

٣- الخرابشة، فارس ارشيد والقضاة، ليث أكرم (معايير التدقيق الدولية وأثرها على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية- " دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي)، مقال نشر بواسطة research gate، إبريل، ٢٠١٦. أنظر أيضا:

<https://www.researchgate.net/publication/323546377>

٤- اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠٢٠ <http://theafaa.org.eg/afaa>، تاريخ الزيارة: ٢٠٢٠/٥/٢١.

٥- زكارنة فؤاد وأبوزبيدة أشرف (دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في اكتشاف حالات الفساد في الهيئات المحلية)، ورقة عمل مقدمة في الدورة التدريبية بعنوان " الرقابة ومكافحة الفساد للعاملين في وزارة الحكم المحلي، ٢٠١٤ <https://www.pacc.ps/uploads/books/7/book-202-cat-7-d-05-11-14.pdf>، تاريخ الزيارة ٢٠٢٠/٧/٢٨.

٦- قانون مزاولة المهنة، ٢٠٠٤ [pacpa.ps/files/server/low9\\_2004.pdf](http://pacpa.ps/files/server/low9_2004.pdf)، تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٧/١.

٧- نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، ٢٠١٩ [www.paas.ps](http://www.paas.ps)، تاريخ الزيارة: ٢٠١٩/١١/٢٣  
٢٠٢٠، 2020 [www.boap.ps](http://www.boap.ps) مجلس مهنة تدقيق الحسابات، الموقع الرسمي [www.boap](http://www.boap)، تاريخ الزيارة: ٢٠٢٠/٢/١.

٨- صحيفة البيان، الإمارات العربية المتحدة، تاريخ الزيارة: ٢٠٢٠/٢/١٦ <https://www.albayan.ae/across-the-uae/accidents/2018>

٩- مجلة المحاسبون (تدشين دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام)، الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين العدد ٩٠، ص ١-٧٢، أبريل، ٢٠٢٠. <https://socpa.org.sa>، تاريخ الزيارة: ٢٠٢٠/٧/١٦.

١٠- هلالى، أسامة أحمد جمال (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وملاءمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال- دراسة تحليلية وميدانية)، بحث منشور على موقع research gate، ص ١-٧٤، ٢٠١٨. لمزيد من المعلومات اطلع على: <https://www.researchgate.net/publication/332329289>

## FOREIGN REFERENCES

## المراجع الأجنبية

### FIRST/ BOOKS

1- Arens, A, Elder, R., Beasley, M. (Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach), 15<sup>th</sup> edition, New Jersey, Education International, 2014.

- 2- Balwani, Nitin (**Auditing Theory**), Excel Books Private Limited, Naraina, Phase-I, New Delhi, Lovely Professional University, Phagware, India, 2012.
- 3- Bedard, J. C., Simnett, R. and DeVoe-Talluto, J. A. (**Advances in Accounting Behavioral Research**), Emerald Insight Publishing, Vol. 4, 2001.
- 4- Boon Andrew, Fazaeli Toni (**Professional Bodies and Continuing Professional Education**), City Research Online, City University of London, In: S. Crowley (Ed.) Challenging Professional Learning, Oxford, U.K., 2014.
- 5- Bovée, C.L., & Thill, J.V. (**Excellence in business**) communication. 8th edition, Harlow: Pearson education international, 2008.
- 6- Bruckmann, C. G., & Hartley, P. (**Business communication**), London: Routledge, 2002.
- 7- Burlaud et., al., (**Comptabilite et Audit: Manuel & Applications**), editions foucher, Vanves, 2008/2009.
- 8-Boynton, W. C., Johnson, R. N. and Kell, W. G. (**Modern Auditing**), John Wiley and Sons Inc., USA, 2006.
- 9- Chatfield, Michael, (**A History of Accounting Thought**), Chase, K.W. The Limits of Materiality, C.A. Magazine, Krieger Publication Co., Canada, 1977.
- 10- Dunne Theresa, Finningham Gary, Hannah Gwen, Power David, Fifield Susanne, Fox Alison, Helliar Christine and Veneziani Monica (**The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland**), publisher:The Institute of Chartered Accountants of Scotland, T. J. International Ltd., 2008.
- 11- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (**Auditing & Assurance Services**), third edition, Berkshire: McGraw- Hill Education, 2014.
- 12- Gopal, Namita (**Business communication**), New age international, E-book, 2009.
- 13- Gwilliam, D. (**The Auditor Liability to Third Parties, Current issues in Auditing**), Paul Chapman, London, 1997.
- 14- Hayes, R., Dassen, R. Schilder, A. and Wallage, P. (**Principles of Auditors: An Introduction to International Standards on Auditing**), Second Edition, FT Prentice Hall, Pearson Education Limited: Edinburgh, 2005.
- 15- Juan, D. (**Fundamentals of Accounting: Basic Accounting Principles Simplified for Accounting Students**), 2<sup>nd</sup> edition, AuthorHouse, Bloomington, IN., 2007.

- 16- Louwers Timotlay, Ramsay Robort, Sinason David and Stawser Jerry (**Auditing and assurance service** ), international edition; megraw-11, New York, 2005.
- 17- Madray, J. Russel (**Attestation and Other Special Engagements**), USA, CCH Inc., 2006.
- 18- Massier, Jr. William, Steven, m. glover, and Douglas, p. Prrawitt (**Auditing and Assurance Services: a Systematic Approach**), fourth edition: megraw-hilline, 2006.
- 19- Moore, D., McCabe, G., Duckworth, W., Sclove, S. (**The Practice of Business Statistics: Using data for decisions**), W.H. Freeman & Co Ltd, 2003.
- 20- Olsen, Carmen (**A Study of Professional Skepticism**), Springer Briefs in Accounting, 1<sup>st</sup> Edition, Springer International Publishing, Switzerland, 2017.
- 21- Peterson,Jim (**Count down: The Past, Present and Uncertain Future of the Big Four Accounting Firms**), Emerald Publishing Limited, 2<sup>nd</sup> edition, 2017.
- 22- Radebaugh L. H. and Gray S. J. (**International Accounting and Multinational Enterprises**), New Jersey: John Wiley & Sons, 2002.
- 23- Radebaugh, Lee H., Gray, Sidney and Blach Evin L. (**International Accounting and Multinational Enterprises**), Sixth edition, John Wiley & Sons Inc., 2006.
- 24- Richardson, Alan J. (**Professionalization and the Accounting Profession**), Contribution to Book [The Routledge Companion to Critical Accounting], University of Windsor, Odette School of Business Publications, London, 2017.
- 25- Themas William and Henke Emerson (**Auditing, Theory and Practice**), Wadsworth. Inc. California, USA, 1983.
- 26- Vernimmen, Pierre (**Finance d'entreprise**), 5e edition, Dalloz, Paris, 2002.
- 27- Whittington, O. Ray, Pany, Kurt (**Principles of Auditing**), twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998.
- 28- Yankova, Kristina (**The influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions**), Gabler Verlag Publishing, Springer Fachmedien Wiesbaden, 1<sup>st</sup> Edition, 2015.

## SECOND/ PERIODICALS

- 1- AASOC, (**Public report for the period ended august 31, 2014**), Report, pp. 1-17, Canada, 2014.
- 2- Abdelhak Engy, Elamer Ahmed, McLaughlin Craig & AlHares Aws (**Auditors' ethical reasoning in developing countries: The case of Egypt**), International Journal of Ethics and Systems, Vol. 35(4), pp. 558-583, June, 2019.
- 3- Abdolmohammadi, M. J., Searfoss, D. G. & Shanteau, J. (**An investigation of the attributes of top industry audit specialists**), Behavioral research in accounting, Vol. 16 (1), pp. 1-17, 2004.
- 4- Aburous, D. (**IFRS and institutional work in the accounting domain**), Critical Perspectives on Accounting, Vol. 62, pp. 1-15, 2019.
- 5- Accountancy Europe (**Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe**), Survey, FACTS, March, 2018. See also: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads>.
- 6- AICPA, (**Code of Professional Conduct** ), New York, 2015/A.
- 7- AICPA, (**Exposure Draft**), proposed revision of Trust Services Principles and Criteria for Security, Availability, Processing Integrity, Confidentiality, and Privacy, New York, 2015/B.
- 8- Al Beksh, Hasen Mohamed (**Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality**), Imperial Journal of Interdisciplinary Research, Vol. 2 (12), pp. 610-621, 2016.
- 9- Al- Farah Abedel Razaq, Abbadi Sinan & Al Shaar Eshaq (**The Accounting and Auditing Profession in Jordan: Its Origin and Development**), Research Gate, Developing Country Studies Journal, Vol. 5 (8), pp. 167-179, 2015.
- 10- Almeida, Bruno (**The Postulate Systems of Auditing in The Evolution of The American Thought: A Historical Interpretative Approach**), Revista de Gestao, Financas e Contabilidade, ISSN 2238-5320, UNEB, Salvador, Vol. 5(4), pp. 149-170, 2015.
- 11- Alon, A. & Dwyer, P. (**SEC's acceptance of IFRS – based financial reporting: An examination based in institutional theory**), Accounting Organizations and Society, Vol. 48(C), pp. 1-16, 2016.

- 12- Al-Qatamin, Khaled Isam and Salleh, Zalailah (**Overview of the audit profession in Jordan: Review the change and development of the profession**), International Journal of Business Marketing and Management, Vol. 5(2), pp. 33-38, 2020.
- 13- Al-Shammari, B., Brown, P., and Tarca, A. (**An investigation of compliance with international accounting standards by listed company in the Gulf Co-operation Council member states**), The International Journal of Accounting, Vol. 43(4), pp. 425-447, 2008.
- 14- Anderson Alan W. (**4 Keys to the Future of Audit**), CHECKPOINT, Tax & Accounting Journal, pp.1-20, January, 2017.
- 15- Appelbaum, Deniz (**Commentary on this special issue of Advances in Audit Analytics**), International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 16(2), pp. 161-162, July, 2019.
- 16- Appiah K., Awunyo-Vitor D, Mireku K., and Ahiagbah C., (**Compliance with international financial reporting standards: the case of listed firms in Ghana**), Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 14(1), pp. 131-156, 2016.
- 17- Appolos N. Nwaobia, Onuoha Luke, and Agugnom A. Theophilus (**The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap**), International Journal of Advanced Academic Research, Social & Management Sciences, Vol. 2 (11), pp. 118-133, November, 2016.
- 18- Arrunada, B. (**Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation**), European Accounting Review, Vol. 9 (2), pp. 205-224, 2000.
- 19- Arrunada, B. (**The Provision of Non-Audit Services by Auditor Let The Market Evolve and Decide**), International Review of Law and Economics, Vol. 19 (4), pp. 513-531, 1999.
- 20- Arslan, Mihriban Coskun & Demirkan, Serkan (**Auditing and Assurance Services**), article, The Journal of Accounting and Finance, and presented at the IV. International Symposium on Accounting and Finance in Ohrid, Macedonia, Special Issue, pp. 127-141, July, 2017.
- 21- Ashraf, J., and Ghani, W. I. (**Accounting development in Pakistan**), The International Journal of Accounting, Vol. 40(2), pp. 175-201, 2005.
- 22- ASOSAI, (**New Theme of the issue: SAIs and Stakeholder engagement**), Asian Journal of Government, pp. 1-60 , April 2017.

- 23- Ayadi, Abdelkader (**The new Algerian reference of Audit-Implementation issues and perspectives**), *The Journal of Economics and Finance (JEF)*, Vol. 4(1), pp. 43-51, 2018.
- 24- Baker, C. R. and Barbu, E. M. (**Evolution of research on international accounting harmonization: A Historical and institutional perspective**), *Socio-Economic Review*, Vol. 5(4), pp. 603-632, 2007.
- 25- Barac, K (**A reflection on accounting within South Africa's higher education**), *South African Review*, Vol. 13(1), pp. 1-31, 2013.
- 26- Basioudis, I. (**The UK Market for Audit Services: Deregulation and Audit Pricing in the Small Client Segment**), *Journal of Practice and Theory*, Vol. 21(2), pp. 201-220, 2002.
- 27- Belkaoui, A. R. and AlNajjar, F. K. (**Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order**), *Review of Accounting and Finance*, Vol. 5(3), pp. 189-203, 2006.
- 28- Benyoucef, Meriem and Hadjadj, Zineb (**The application of the Algerian auditing standards in the performance of the audit function of companies- Conducting a personal interview with a sample of auditors in the center-**), *Journal of Economics and Human Development*, Vol. 10 (2), pp. 149-163, 2019.
- 29- Bishop, William H. (**The Role of Ethics in 21<sup>st</sup> Century Organizations**), *Journal of Business Ethics*, Vol. 118(3), pp. 635-637, January, 2013.
- 30- Bin Haron Mohamad, Idiab Ali Idiab Mohamed and Ahmad Shofian Bin Hj. (**The Civil and Legal and Criminal Liabilities of Auditor**), *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 7(4), pp. 515-525, 2013.
- 31- Blair, M., Williams, C. Lin, L. (**The New Role for Assurance Services in Global Commerce**), *Journal of Corporation Law*, Vol. 33(2), pp. 325-360, 2008.
- 32- Branson Joel, Abu Alia Muiz Jamil, (**The Effect of Environmental Factors on Accounting Diversity- A Literature Review**), *Bedrijfskunde Journal*, Vol. 31(2), pp. 23-34, March, 2011.
- 33- Brant E. Christensen, Kecia Smith, Dechun Wang and Devin Williams (**The Audit Quality Effects of small audit firm mergers in the united states**), *Mays Business School Research, SSRN Electronic Journal*, pp. 1-48, September, 2020. Available at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2635605>

- 34- Briston, R. J. (**Accounting in Developing Countries: Indonesia and the Solomon Islands as Case Studies for Regional Cooperation**), Research in Third World Accounting, Vol. 1, pp. 195-216, 1990.
- 35- Chand Parmod, Patel Chris and Day Ronald (**Factors Causing Differences in the Financial Reporting Practices in Selected South Pacific Countries in the Post-Convergence Period**), Asian Academy of Management Journal, Vol. 13 (2), pp. 111-129, July 2008.
- 36- CFRR- Centre for Financial Reporting Reform – World Bank Group (**Reporting By Audit Oversight Bodies**), Report, pp. 1-28, Austria, 2018.
- 37- Chen Jui-Chen, Silverthorne Colin, and Hung Jung-Yao, (**Organizational communication, job stress, organizational commitment, and job performance of accounting professionals in Taiwan and America**), Leadership & Organization Development Journal, Vol. 27 (4), pp. 242-249, 2006.
- 38- Ciolek, Maciej (**Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics**), Research Paper, Global Challenges of Management Control and Reporting Journal, Issue No. 474, pp. 33-40, January, 2017.
- 39- Cuervo-Cazurra Alvaro, Doz Yves and Gaur Ajai (**Skepticism of Globalization and Global Strategy: Increasing regulations and countervailing strategies**), Global Strategy Journal, Vol. 10 (1), pp. 3-31, January, 2020.
- 40- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., &Verdi, R. (**Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions**), Journal of Accounting Research, Vol. 51(3), pp. 495-547, 2013.
- 41- DeFond Mark and Zhang Jieying (**A Review of archival auditing research**), Journal of Accounting and Economics, Vol. 58 (3), pp. 275-326, 2014.
- 42- De George, E. Xi, L. & Shivakumar, L. (**A Review of the IFRS adoption literature**), Review of Accounting studies, Vol. 21(3), pp. 898, 1004, 2016.
- 43- Demere B. William, Krishnan Ranjani, Sedatole, Karen L., and Woods Alexander (**Do the incentive effects of relative performance measurement vary with the ex-ante probability of promotion?**), Management Accounting Research, Vol. 30 (1), pp. 18-31, 2016.
- 44- Dinç Engin, Atabay Esra, (**Güvence denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci**)”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,Sayı Vol. 21 (5), pp.1527-1541, 2016.

- 45- Ding, Y., Hope, O.-k., Jeanjean, T., and Stolowy, H. (**Defferences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications**), Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26, pp. 1-38, 2007.
- 46- Djekidel, Yahia and Messaoudi, Abdelhadi (**L'audit legal en Algerie: un developpement vers l'adoption d'un referential national d'audit**), Recherches économiques et managériales, Vol. 13 (1), pp. 39-56, 2019.
- 47- Douglas M. Boyle and Brian W. Carpenter (**Demonstrating Professional Skepticism**), The CPA Journal, New York, Vol. 39(2), pp. 31-35, March, 2015.
- 48- Downey Denise Hanes and Bedard Jean C. (**Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits**), Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol. 38 (1), pp. 123-147, February, 2019.
- 49- Dragu, Loana- Maria and Tudor, Adriana Tiron (**GRI Compliance and Prerequisites of Integrated Reporting for Asian-Pacific Companies**), Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Romania, Vol. 15 (2), pp. 432-442, 2013.
- 50- Elshandidy Tamer, Eldaly Mohamed Khaled and Abdel-Kader Magdy (**Independent oversight of the auditing profession: A review of the literature**), International Journal of Auditing, Vol. 25 (1), pp. 1-59, 2021.
- 51- Ekaterina, E., (**The Problems of Dysfunction the Russian Audit Institution**), Postgraduate Studies, Peoples' Friendship University of Russia, Moscow, pp. 1-3, 2016.
- 52- Elbayoumi, Ahmed F., Awadallah, Emad A., & Basuony, Mohamed A. (**Development of Accounting and Auditing in Egypt: Origin, Growth, Practice and Influential Factors**), The Journal of Developing Areas, Vol. 53(2), pp. 205-220, 2019.
- 53- El Fakki Al Fateh Al Amin, Khalifa Hussien Mohammed (**Quality Assurance as a Requirement to Membership of the International Federation of Accountants- IFAC- Sudanese Case**), International Journal of Business and Social Science, Vol. 4(12), pp. 146-159, September, 2013.
- 54- El Helaly Moataz, Ntim Collins G., Al Gazzar Manar (**Diffusion Theory, National Corruption and IFRS Adoption around the world**), Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 38(4), pp. 1-52, 2020.
- 55- Elliott, Robert (**Assurance Services Opportunities: Implications for Academia Accounting Horizons**), Vol. 11(4), p. 61-74, 1997.

- 56- Elliot, Robert K. and Jacobson, Peter D. (**Audit independence concepts: A Conceptual Framework for Audit Independence**), The CPA Journal, Vol. 68, (12), pp. 1-9, 1998.
- 57- Espinosa-Pike, Marcela & Barrainkua, Itsaso (**An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict**), Revista de Contabilidad, Vol. 19 (1), pp. 10-20, 2016.
- 58- EUROSAI (**Innovations in EUROSAI**), Newsletter, EUROAI project Group, pp. 1-10, August, 2019.
- 59- Fontaine, R., Herda, D., & Letaifa, S. B. (**An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the client's Perceived Value of the Audit Service**), Current issues in Auditing, Vol. 7 (1), pp. 1-14, 2013.
- 60- Forbes insights (**Future Role Of Audit- A More Insightful Audit For A More Complex World**), Forbes magazine and Forbes.com, pp. 1-14, 2017.
- 61- Foster, Sheila D. and Strauch, Bruce A. (**Auditing Cases That Made A Difference: Mckesson & Robbins**), Journal of Business Case Studies, Vol. 5(4), pp. 1-16, July/August, 2009.
- 62- Fraser, Nicholas (**A Single Set of Worldwide Auditing Standards: The road is long...**), Article, International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 7(4), pp. 298-309, November, 2010.
- 63- Frendi H., Sellami Y. (**The effect of audit committee characteristics on compliance with IFRS for related party disclosures: Evidence from South Africa**), Managerial Auditing Journal, Vol. 32 (6), pp. 603-626, 2017.
- 64- Garcia-Benau, Maria & Zorio, Ana (**Entry Requirement to the auditing profession: A need for harmonization**), International Network of Business and Management, Glob Bus Perspect, Vol. 1, pp. 122-131, February, 2013.
- 65- Gaver, M. & Mentzer, J. (**Logistics Research Methods: Employing Structural Equation Modeling to Test for Construct Validity**), Journal of Business Logistics, Vol. 22, pp. 33-57, 1999.
- 66- Glaum M., Schmidt P., Street D., and Vogel S., (**Compliance with IFRS 3- and IAS36- required disclosures across 17 European countries: company and country-level determinants**), Accounting and Business Research, Vol. 43 (3), pp. 163-204, 2013.
- 67- Gnanarajah, Raj (**Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International**), CRS- Report, Congressional Research Service, 2017.

- 68- Guerreiro, Marta Silva, Rodrigues, Lucia Lima & Craig, Russell (**Institutional Theory and IFRS: An agenda for future research**), Spanish Journal of Finance and Accounting, Vol. 50(1), pp. 1-31, January, 2020.
- 69- Hai Phan Thanh, Toanc Le Duc, Quy Nguyen Le Dinh and Tung Nguyen Thanh (**Research Factors Affecting Professional Skepticism and Audit Quality: Evidence in Vietnam**), International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 13(1), pp. 830-847, 2020.
- 70- Hair, J., Black, W. C., Babin, B. J. Anderson R. E. (**Multivariate Data Analysis**), 7<sup>th</sup> edition, Pearson Prentice Hall Education, 2010.
- 71- Halbouni, H. (**An empirical investigation of the perceived suitability of international accounting standards for Jordan**), Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. 21(1), pp. 73-102, 2005.
- 72- Hanini, Eman A. (**Problems Facing Auditors in Jordan**), European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Vol. 56(1), pp. 101-111, January, 2013.
- 73- Haron Hasnah, Ismail Ishak, & Na Aw Lo (**The effect of moral reasoning, exposure to ethics and perceived ethical climate on ethical judgment of auditors in Malaysia**), Asian Journal of Business and Accounting, Vol. 8(2), pp. 25-66, 2015.
- 74- Hasan, Mohammad Tariq and Abdul Rahman, Azhar (**Conceptual Framework for IFRS Adoption, Audit Quality and Earnings Management: The Case of Bangladesh**), International Business and Accounting Research Journal, Vol. 3(1), pp. 58-66, January, 2019.
- 75- Hategan, Camelia-Daniela ("**Auditing**" **the Auditors-Oversight: Necessity or Compulsoriness?**), Audit Financier, Vol. XVIII, No. 1(157), pp. 128-144, 2020.
- 76- Hellman, Niclas (**Accounting Conservation under IFRS**), Accounting in Europe, Vol. 5(2), 2008.
- 77- Hofstede, G. (**Cultural Dimensions in Management and Planning**), Asian and Pacific Journal of Management, No Volume, pp. 83-84, 1984.
- 78- Hood, Daniel (**The profession's biggest challenges**), Accounting Today Research, pp. 1-8, see also: <https://www.accountingtoday.com>, October, 2018.
- 79- Hope, O. K., Easton, S., & Van Zijl, T. (**Empirical evidence from jurisdictions that adopt IFRS**), Journal of International Accounting Research, Vol. 5(2), pp. 1-20, 2006.

- 80- House of Lords (**Auditors: Market concentration and their role**), Select Committee on Economic Affairs, 2<sup>nd</sup> Report of Session, Vol. (I), pp. 1-72, March, 2011.
- 81- Hulland, J. (**Use of Partial Least Squares in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies**), Strategic Management Journal, pp. 195-204, 1999.
- 82- Humphrey Christopher, Loft Anne and Woods Margaret (**The Global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis**), Journal of Elsevier, Accounting, Organizations and Society, Vol. 34(1), pp. 810-825, 2009.
- 83- Hussain, M. Islam, M. M., Gunasekaran, A, and Maskooki, K. (**Accounting Standards and Practices of Financial Institutions in GCC Countries**), Managerial Auditing Journal, Vol. 17(7), pp. 350-362, 2002.
- 84- IFAC, (**International Standards: 2017 Global Status Report**), report published by IFAC, pp. 1-48, 2017. See also: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- 85- IFAC, IAASB (**Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**), Part I, New York, 2013/A.
- 86- IFAC, IAASB, (**Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**), Part II, New York, 2013/B.
- 87- IFAC, IAASB, (**Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**), part one, International Federation of Accountants, USA, -www. ifac. Org., 2008.
- 88- IFAC, IAASB, Opct, p. 75, 2012.
- 89- IFIAR- International Forum of Independent Audit Regulators, (**Survey of Inspection Findings 2019**), published by IFIA and GPPC Networks, pp. 1-28, February, 2020. See also: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)
- 90- Ikechi Joseph Fineboy, Obinna Nwaigburu Kingsly and Onyinyechi Omodero Cordelia (**Factors Affecting the Effectiveness of Assurance Services and Corporate Reporting**), International Journal of Economics, Business and Management Studies, Vol. 6 (2), pp. 307-317, 2019.
- 91- INTOSAI (**Introducing professional qualifications for Audit Staff**), A guide for Supreme Audit Institutions, INTOSAI Capacity building Subcommittee, UK National Audit Office, pp. 1-54, 2010.

- 92- Iqbal, Syaiful and Sholihin, Mahfud (**The role of cognitive moral development in tax compliance decision making: An analysis of the synergistic and antagonistic tax climates**), International Journal of Ethics and Systems, Vol. 35(3), pp. 1-16, 2019.
- 93- Irvine, Helen (**The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Emirates**), Accounting Forum, Vol. 32 (2), pp. 125-142, 2008.
- 94- Jaya, Tresno Eka, Irene and Choirul (**Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality 9 case study in Jakarta, Indonesia**), Review of integrative business & economics researches, vol. 5(3), pp. 173-182, 2016.
- 95- Jizi Mohammad, Nehme Rabih and Eh Hout Rofayda (**Fraud: auditors' responsibility or organizational culture**), International Social Science Journal, Vol. 66(4), pp. 1-15, December, 2017.
- 96- Johnson, Brian (**Top 3 Audit Challenges and How to Overcome Them**), Netwrix Publishing, pp. 1-5, January, 2019. See also: <http://blog.netwrix.com/2019>
- 97- Juric Daniella, O'Connell Brendan, Rankin Michaela & Birt Jaqueline (**Determinants of the Severity of Legal and Employment Consequences for CPAs Named in SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases**), Journal of Business Ethics, Vol. 147(3), pp. 545-563, February 2018.
- 98- Karim, R. A. A. (**International accounting harmonization, banking regulation, and Islamic banks**), The International Journal of Accounting, Vol. 36, pp. 169-193, 2001.
- 99- Khlif, H. and Samaha, K. (**Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange**), International Journal of Auditing, Vol. 18(2), pp. 139-154, 2014.
- 100- Kenton, Will (**American Institute of Certified Public Accountants-AICPA**), Corporate Finance & Accounting Journal, Vol. 5(1), pp. 1-6, 2020.
- 101- Kleinman, Gray & Lin, Betsy Beixin (**Audit regulation in an international setting: Testing the impact of religion, culture, market factors, and legal code on national regulatory efforts**), International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 14(1), pp. 62-94, February, 2017.
- 102- Koeswayo, Poppy Sofia (**Effect of competence, on internal audit professionals skepticism, implications on regional head of corruption**

**practices**), European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Vol. 4(5), pp. 902-109, 2016.

103- Kraker, M., Ricard, S., Gtari, N., Dodaro, G., & Amoroso, E. (**New Communication Strategy**), International Journal of Government Auditing, Vol. 14, pp.2-23, 2020.

104- KPMG (**The Future is now**), Forbes insights, pp. 1-16, 2017.

105- Krishman, Sarada, R. (**Influence of transnational economic alliances on the IFRS convergence decision in India**), Accounting Forum, Vol. 42 (4), pp. 309-327, 2018.

106- Kumar, VDS and Malyadri P. (**Value Addition by IFRS**), International Journal of Accounting Research, Vol. 3(1), pp. 1-3, 2015.

107- Lambert, J. C. (**Levels of Assurance under the SSAEs**), The CPA Journal, Vol. 84(7), pp50-53, 2014.

108- Lombardi, Danielle Bloch, Rebecca and Vasarhelyi, Miklos (**The Current State and Future of the Audit Profession**), American Accounting Association, Current Issues in Auditing, Vol. 9(1), pp. 10-16, 2015.

109- Macve, Richard H. (**Alternative lenses for viewing how China has built its accounting and auditing profession**), Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 11 (1), pp. 49-69, 2021.

110- Maijoor, S. and Vanstraelen, A (**Research Opportunities in Auditing in the EU**), Revisited Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31(1), pp. 115-126, 2012.

111- Mazlina, Mustapha and Soh, Jin Lai (**Information Technology in Audit Processes: An Empirical Evidence from Malaysian Audit Firms**), International Review of Management and Marketing Journal, Vol. 7(2), pp. 53-59, 2017.

112- Minley, Ye and Ping, Zhang (**The Impact of Auditing Standards Convergence on Audit Value**), Published in SSRN Electronic Journal, University of Toronto, February, 2011.

113- Mukoro, Dick, O. (**Auditing Profession in Peril: Time is running out**), BEST Journal Publications, Vol. 3(2), pp. 1-9, Nigeria, 2015.

114- Namazi, M. and Rajabdorri, H. (**Professional Ethics of Auditing in Iran: Content Analysis**), Empirical Studies of Financial Accounting, Vol. 15(59), pp. 1-34, 2018.

- 115- Nehme, Rahih; AlKhoury, Christelle and Al Mutawa, Abdullah (**Evaluating the performance of auditors: a driver or a stabilizer of auditors' behaviour**), International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 69(9), pp. 1-21, April, 2019.
- 116- Nelson, M. W. (**A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing**) Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 28(2), pp. 1-34, 2009.
- 117- Nijam, H. M. & Athambawa, J. (**IFRS Adoption and Financial Reporting Quality: A Review of Evidences n Different Jurisdictions**), International Letters of Social and Humanistic Sciences Journal, Vol. 69(1), pp. 93-106, 2016.
- 118- Nikkinen, J. and Sahlstrom, P. (**Does Agency Theory provide a General Framework for Audit Pricing?**), International Journal of Auditing Vol. 8(3), pp. 253-262, 2004.
- 119- Nnadi M. and Soobaroyen T. (**International financial reporting standards and foreign direct investment: The case of Africa**), Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 31(2), pp. 228-238, 2015.
- 120- Nurunnabi, M. (**The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards-IFRS- in a developing countries**), Advances in Accounting, Vol. 31(1), pp. 136-149, 2015.
- 121- Nwaobia Appolos N., Luke Onuoha, and Theophilus Aguguom A. (**The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap**), International Journal of Advanced Academic Research, Social Sciences, Vol. 2(11), pp. 118-133, November, 2016.
- 122- Odendaal, E. M. & De Jager, H, (**Regulation of the auditing profession**), Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, Vol. 8, pp. 1-13, January, 2008 .
- 123- Okpala, Kenneth Enoch, (**Stamatis Generic Model and Audit Quality in Nigeria**), The Journal of Social Sciences Research, Vol. 1(8), pp. 94-101, Nigeria, 2015.
- 124- O'Reilly, Dennis M & Reisch, John T (**Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?**), Ohio CPA Journal, Columbus, Vol. 61(3), pp. 43-44, July-September, 2002.
- 125- Othman, H. B. &Kossentini, A. (**IFRS adoption strategies and theories of economic development**), Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 5(1), pp. 70-121, 2015.

126- Owolabi Sunday Ajao, Jayeoba Olamide & Ajibade Ayodeji Temitope (**Evolution and development of auditing**), Unique Journal of Business Management Research, Vol. 3(1), pp. 32-40, April, 2016.

127- Ozen, G., Yaman, M., & Acar, G. (**Determination of the employment status of graduates of recreation department**), The online Journal of Recreation and Sport, Vol. 1(2), pp. 6-23, 2012.

128- Perumpral, S. E., Evans, M. Agarwal, S., and Amenkhienan, F. (**The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards**), Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 25(1), pp. 106-111, 2009.

129- Petaibanlue, J., Walker, M. & Lee, E. (**When did analyst forecast accuracy benefit from increased cross-border comparability following IFRS adoption in the EU?**), International Review of Financial Analysis, Vol. 42(1), pp. 278-291, 2015.

130- Qu, W., Fong, M. & Oliver, J. (**Does IFRS Convergence improve quality of accounting information? Evidence from the Chinese Stock Market**), Corporate Ownership & Control, Vol. 9(4), pp. 187-196, 2012.

131- Rankin, Hassan E. A., Rankin, M. and Lu, W. (**The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective**), The International Journal of accounting, Vol. 49(3), pp. 371-390, 2014.

132- Redko, O. Yu., (**How should domestic auditors live on "novels of legislative r136egulation of audit in Ukraine**), Scientific Bulletin of The National Academy of Statistics, Accounting and Audit, No. 1-2, pp. 77-95, 2018.

133- Salterio, S. (**Expanding Assurance Services: An Update from the Assurance Services Executive Committee**), The Auditor's Report, Vol. 23(3), Retrieved September, 10, 2019 from: (<http://www2.aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/00summer/item03.htm>).

134- Samaha, Khaled, and Stapleton, Pamela (**Firm-Specific determinants of the extent of compliance with international accounting standards in the corporate annual reports of companies listed on the Egyptian Stock Exchange: a Positive accounting approach**), Afro-Asian Journal of Finance and Accounting, Vol. 1(3), pp. 266-294, 2009.

135- Santos E., Ponte V., and Mapurunga P. (**Mandatory IFRS Adoption in Brazil: Index of Compliance with Disclosure Requirements and**

**Explanatory Factors of Firms Reporting**), Revista Contabilidade e Financas, Vol. 25(65), pp. 161-176, 2014.

136- Sanusi Zuraidah Mohd, Isa Yusarina Mat, Iskandar Takiah Mohd, Heang Lee Teck (**Roles of Audit Oversight Bodies in Governing Financial Reporting**), Research, International Review of Management and Business Research, Vol. 3(2), Malaysia, June 2014.

137- Serge, Evraert & Haurit, Christian Prat (**La Culture organisationelle percue des cabinets comptables francais par les associes-dirigeants: essai de typologie**), Fiance-Controle-Strategie, Vol. 6(4), pp. 1-11, 2003.

138- Shaikh Humaiz, Jokhio Mohammad Uzair, Maher Zulfikar Ahmed, Chandio Shahmurad, Manirajah Mirza, Abdullah Bin, Raza Ali, Salam Shah and Shah Asadullah (**Beyond Traditional Audits: The Implications of Information Technology on Auditing**), International Journal of Engineering & Technology, Vol. 7, pp. 5-11, June, 2018.

139- Shulga, S. (**Ways to Improve Regulation of Audit Activities in the Context of Global Change**), Research Gate, Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Vol. 1(3), pp. 67-75, November, 2019.

140- Slimane, Sefian (**The Financial Accounting System in Algeria; The Horizons and the Challenges**), Journal of Financial and Accounting Studies, Vol. 2(1), pp. 119-128, 2011.

141- Srikanth, K. and Puranam, P. (**Integrating distributed work: Comparing task design, communication and tacit coordination mechanisms**), Strategic Management Journal, Vol. 32(8), pp. 849-875, 2011.

142- Srikanth, K. and Puranam, P. (**The firm as a coordination system: Evidence from software services offshoring**), Organization Science, Vol. 25 (4), pp. 1253-1271, 2014.

143- Suhas, Tuljapurkar (**Rebooting Corporate Governance: Criminal Liability and Role of Auditors**), The Compliance & Ethics Academy, Legasis, pp. 1-20, 2019.

144- Sunderland, D. and Trompeter, G. (**Multinational group audits: Problems faced in practice and opportunities for research**), A Journal of Practice & Theory, Vol. 36(3), pp. 159-183, 2017.

145- Tawiah V. and Boolaky P. (**Determinants of IFRS Compliance in Africa: Analysis of Stakeholder Attributes**), International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 27(4), pp. 573-599, 2019.

- 146- Thottoli Mohammed Muneerali, Thomas K.V., Ahmed Essia Ries, (**Qualitative Analysis on Information Communication Technology and Auditing Practices of Accounting Professionals**), Journal of Information and Computational Science, Vol. 9(9), pp. 529-537, 2019.
- 147- Toudas, Kanellos (**The International Standards on Auditing as a Convergence Parameter Between US GAAP and IFRS**), Corporate Board: Role, Duties of Composition, Vol. 14(3), pp. 15-22, 2018.
- 148- Tussibayeva Gulmira, Aliyev Murat, Yussupov Ulagat, Altynbekov Miyatbek and Shakharova Aliya (**Problems and prospects of ISA implementation**), Revista ESPACIOS, Vol. 38 (6), pp. 1-6, 2017.
- 149- Üç, Mustafa and Kruja, Alba (**Organization of Audit Profession in Albania From The Perspective of Auditing Regulations**), Accounting and Financial History Research Journal, Vol. 1(20), pp. 45-62, 2021.
- 150- Uyar A., Kilic M., and Gokcen B. (**Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey**), Economic Research- Ekonomska Istrazivnja, Vol.29(1), pp. 148-161, 2016.
- 151- Vasarhelyi, M. A., Romero, S. (**Technology in audit engagement: A case study**), Managerial Auditing Journal, Vol. 29(4), pp. 350-365, 2014.
- 152- Wilfred, Ethier (**Globalization, Globalization: Trade, Technology, and Wages**), international Review of Economics and Finance, Vol. 14, pp. 237-258, 2005.
- 153- William, Kathy (**Strategic Finance**), Robert Herz Named FASB Chairman, Finance Magazine: Streetwise, pp. 1-3, June, 2002.
- 154-World Bank Group ,(**Current Status of the Accounting and Auditing Profession in Asian Countries**), research study, World Bank Group, pp. 1-86, September 2014.
- 155- Zaidi, S. & Huerta, E. (**IFRS adoption and enforcement as antecedents of economic growth**), International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 4(1), pp. 1-27, 2014.
- 156- Zack, M. H. and Mckenney, J. L. (**Social context and interaction in ongoing computer supported management groups**), Organization Science Journal, Vol. 6(4), pp. 394-422, 1995.
- 157- Zeghal, D., and Mhedhbi, K. (**An analysis of the factor affecting the adoption of international accounting standards by developing countries**), The International Journal of Accounting, Vol. 4 (4), pp. 373-386, 2006.

158- Zerban, Ayman Mohamed. (**Enron of Saudi Arabia: Corporate Accounting and Auditing Failures**), Open Journal of Accounting, Vol. 7(1), pp. 1-18, 2017.

159- Zureigat, Qasim Mohammad (**Factors associated with audit reports in Saudi Arabia**), Global Journal of Management and Business Research, Vol. 14 (5), pp. 67-74, 2014.

### **THIRD/ CONFERENCES**

1- Adrian Stefan-Duicu, Viorica Mirela Stefan-Duicu, (**Development and regulatory factor of professional bodies in the audit activity**), 4<sup>th</sup> World Conference on Business, Economics and Management, WCBEM, Science Direct, Procedia Economics and Finance Journal, pp. 268-271, 2015.

2- Aizsila, Leva and Ikaunieks, Roberts (**Changes and Challenges facing the audit profession in Latvia**), 19<sup>th</sup> International Scientific Conference; Economics and Management, ECEM 2014, 23-25, Procedia, Science Direct, ELSEVIER, Social and Behavioral Sciences, Vol. 156, pp. 627-632, 2014.

3- Antonova, Nadezhda (**Due Diligence: Problematic Aspects of a Modern Auditing Service**), Advances in Economics, Business and management Research, Volume 79, International Scientific Conference "Far East Con" (ISCFEC 2019), pp. 299-301, January, 2019.

4- Hazgui, Mouna et autres (**Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français**) 31ème Congrès de l'association francophone de comptabilité : la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai, 2010.

5- AICPA Conference (**Highlights of the 2014 AICPA National conference on Current SEC and PCOAB Developments**), Published by National Professional Services Group, In depth, "A Look at current financial reporting issues", pp. 1-17, December , 2014.

6- Chowdhury, Anwaruddin (**Harmonization of Financial Reporting and Audit Practices: Bangladesh Perspective**), The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh, Members' Conference, Dhaka 23 February, pp. 1-32, 2013.

7- Harris, Steven. B. (**Statement on Supplemental Request for Comment: Proposed Amendments Relating to the Supervision of Audits Involving Other Auditors and Proposed Auditing Standards**), Speech delivered at the PCAOB Open Board Meeting, Washington, DC, pp. 1-3, September, 2017.

8- Kamil Krishna and Fathonah Nadya (**The Effect of Independence, Integrity, Professionalism and Professional Skepticism on the Accuracy of Giving Audit Opinion**), *Advances in Economics, Business and Management Research Journal*, Vol. 127, Annual International Conference on Accounting Research (AICAR, 2019), pp. 1-10, 2020.

9- Manuzi, Martin (**The role and Structure of Professional Bodies: Current and Future Challenges**), a roundtable discussion prepared by ICAEW, central eastern and south eastern Europe regional conference, Sinaia, Romania, January, 2013.

10- Ray, Thomas J. (**Invitation to comment: Enhancing audit quality in the public interests**), International auditing and assurance standards board, Meeting Discussion, May 15<sup>th</sup>, New York, pp. 1-13, 2016.

11- Rosli Khairina, Yeow Paul H. P. and Eu-Gene Siew (**Adoption of Audit Technology in Audit Firms**), 24<sup>th</sup> Australian Conference on Information Systems, Melbourne, Australia, 4-6 Dec. pp. 1-12, 2013.

12- Svetlana M. Bychkova and Skobara, V. V. (**Functional Problems of Audit at the Present Stage of His Development**), *International Accounting Journal*, Conference Paper, pp. 1-5, 2019.

13- Wallage, Philip (**Moving the Audit Profession Forward**), 3<sup>rd</sup> International Conference of the "Foundation for Auditing Research", MAB, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs economie* 92 (7/8), pp. 193-194, DOI 10.5117, published by Editorial, June, 2018.

14- Wijnmaalen, Julia (**FAR Research Project: Professional Skepticism: a trending concept in need of understanding**), *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfs economie*, Vol. 91, Issue (9/10), Conference Paper (**Dialogue** p. 281), pp. 274-281, October, 2017.

#### **FOURTH/ PHD. THESIS AND DISSERTATION**

1- Ahlqvist, Pontus and Lagerlof, Marcus (**Auditor-Client Communication: A qualitative study on the effects of auditor tenure, feedback, and dissemination of communication**), Thesis, Umea School of Business and Economics, 2017.

2- El Safty, Nour El Din, (**Auditing in Electronic Environment form an Actor-Network Theory Perspective: Case of Egypt**), PhD. Thesis in accounting, University of Hull, UK., 2009.

3- Eltweri, Ahmed Mohamed El-Hadi (**An Investigation into the Auditing Profession Regulatory Framework and the factors influencing the adoption**

**of ISAs in the Libyan context**), Doctoral Thesis, Liverpool John Moores University, UK, September, 2015.

4- Grenier, Jonathan Hallberg (**Encouraging professional skepticism in the industry specialization ERA: A dual- process model and an experimental test**), Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of philosophy in accounting in the graduate collage", University of Illinois, 2010.

5- Harvey Lee, Mason Selena with Ward Rowen [1995] 2014 (**The Role of Professional Bodies in Higher Education Quality Monitoring**), Thesis, Quality in Higher Education Project, University of Central England, Birmingham, QHE, 2014.

6- Hosseinniakani, Mahmoud (**Audit regulation and auditor disclosures: Essays on the consequences of ISA 701**), Doctoral Dissertation in Business administration, University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law, Sweden, 2020.

7- Johansson, Markus & Sjoberg, Partik (**Shaping the future of the auditing profession in Sweden: a study of the expected role of digitalization**), thesis, UMEA School of Business and Economics, Sweden, 2016.

8- Löhlein, Lukas (**Guarding the Guardians: Essays on Audit Regulation**), Phd. Thesis, University of Luxembourg, the Faculty of Law, Economics and Finance, 2016.

9- Manhal, Mageed Ahmad (**Re-Engineering Audit Profession in the Context of Information Technology-Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq**), PhD. Thesis, University of St Clements World, Office of Mosul, 2011.

## **WEBSITES**

- [www.accountancyeurope.eu](http://www.accountancyeurope.eu), (**Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe**), Survey, Audit & Assurance, March, 2018. Day of site visit: 10/2/2020.

- [www.BOPA.ps](http://www.BOPA.ps) . Date of site visit: 6/2/2020.

- [www.eurosai.org](http://www.eurosai.org) EUROSAI (**The Objectives of EUROSAI**), 2020. date of site visit: 3/3/2020.

- [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (official site), Date of site visit: 5/1/2020.

- [www.iasca.org](http://www.iasca.org) IASCA, (**IASCA, Newsletter, special edition, 2019**), visited day: 10/2/2020.

- IFA, (HandBook, Auditing, ISA, No. 200, Objective and General Principles Governing and Audit Financial Statement), IAASB, New York, USA, 2005, <http://www.iaasb.org> .

- [www.ifac.org](http://www.ifac.org) IFAC, Education Committee (**IES,7 Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing**

**Development of Professional Competence**), International Federation of Accountants, IFAC, May, 2004.

- IFAC, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> , 2020. Date of visit: (17/1/2020).

- [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org) , 2020. Date of visit: (21/9/2020).

ملحق رقم (١): استبانة الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة - أم البواقي -



## الاستبانة Questionnaire

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة حفظه/ها الله،،، تحية طيبة وبعد .....

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه علوم (قسم: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير)  
تخصص محاسبة وتدقيق والموسومة بعنوان:

"التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية -  
دراسة حالة الهيئات المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين"

لنا الشرف العظيم أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة بهدف الحصول على بعض المعلومات التي  
تخدم أهداف البحث والحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من فقرات، لذا نرجو من سيادتكم  
قراءة الأسئلة بتمعن والإجابة عنها بدقة وموضوعية، على أن تستخدم المعلومات التي سيتم الحصول  
عليها لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حُسن تعاونكم ،،،

مع فائق الاحترام والتقدير

الباحثة : نسرين منصور

البريد الإلكتروني: amal2m@hotmail.com

## الجزء الأول: معلومات عامة

يرجى التكرم بوضع (٧) أمام البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

### أولاً: المعلومات الشخصية

١- الجنس

ذكر  أنثى

٢- العمر:

أقل من ٣٠ سنة  من ٣٠ - أقل من ٤٠  من ٤٠ - أقل من ٥٠  ٥٠ سنة فأكثر

٣- المؤهل العلمي:

دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه فأكثر

٤- التخصص العلمي:

محاسبة  علوم مالية  إدارة أعمال

اقتصاد  أخرى حددها \_\_\_\_\_

٥- الشهادات المهنية:

مدقق حسابات قانوني فلسطيني PCPA  المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA

أمريكية CPA  بريطانية CA, ACCA  لا يوجد  أخرى حددها \_\_\_\_\_

٦- المسمى الوظيفي

رئيس مجلس إدارة  عضو مجلس الإدارة  مدير مالي  مدير تنفيذي

رئيس قسم  مراجع حسابات  أخرى حددها \_\_\_\_\_

٧- عدد سنوات الخدمة

أقل من ٥  من ٥ - أقل من ١٠  من ١٠ - أقل من ١٥  من ١٥ - أقل من ٢٠

٢٠ سنة فأكثر

### ثانياً: المعلومات العامة التي تخص الهيئة المهنية

٨- تعتمد الهيئة المهنية في سير أعمالها على موقعها الإلكتروني  نعم  لا

٩- يوجد في الهيئة المهنية لمراجعة الحسابات لجان فعالة خاصة بها  نعم  لا

١٠- تتشارك الهيئة المهنية العضوية مع هيئات دولية أخرى مثل IFAC  نعم  لا

١١- يزيد عدد مراجعو الحسابات المزاوون الذين ينتمون إلى الهيئة المهنية سنوياً  نعم  لا

## الجزء الثاني:

ضع/ ضعي علامة (√) أمام الاختيار المناسب :

المحور الأول: مسؤوليات الهيئات المهنية.					
غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	البند
					1 تضع الهيئات المهنية دستورا واضحا بأداب وسلوك المهنة
					2 تقوم الهيئات المهنية بالمحافظة على الاستقلالية المهنية للمراجع عن طريق تطبيق معايير الإشراف المهني
					3 تساعد الهيئات المهنية الأعضاء في عملية التعليم المهني المحاسبي
					4 تعمل الهيئات على صياغة السياسات والقوانين التي تنظم علاقة المهنة بمختلف الجهات الحكومية والجمعيات المهنية.
					5 تدعم الهيئات المهنية مجال الدراسة والبحث وتبادل المعلومات لتطوير المهنة
					6 تعزز الهيئات المهنية المكانة المهنية للمراجع وتحميه من المجموعات الوظيفية الأخرى (المهن الأخرى)
					7 تعقد الهيئات المهنية مؤتمرات واجتماعات وندوات تدريبية لتشجيع البحث العلمي والمهني
					8 تحصل الهيئات المهنية على الأيراد اللازم لتحقيق أهدافها التنظيمية وتطبيق برامجها
					9 تناقش الهيئات المهنية نتائج المؤتمرات العلمية مع السلطات التشريعية للقوانين في سبيل إنفاذها
					10 تتشارك الهيئات المهنية مع المؤسسات الأكاديمية في تثبيت المستجدات العلمية لتطوير المهنة

المحور الثاني: توافق الهيئات المحلية والدولية.					
غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	البند
					1 يتم التواصل بين الهيئات المحلية والهيئات الدولية بصورة مستمرة
					2 تقوم الهيئات المحلية بالتعاون في التعليم والتأهيل لمنح الشهادات مع الهيئات الدولية
					3 يوجد لدى الهيئات المهنية المحلية ممثلين في الاتحاد الدولي للمحاسبين
					4 تقوم الهيئات المحلية بعمل حوارات ومناقشات حول معايير جديدة تصدرها الهيئات الدولية
					5 تشارك الهيئات المحلية في عقد دورات ومؤتمرات مع الهيئات الدولية المختلفة
					6 تساهم الهيئات المحلية في إصدار النشرات والدراسات من خلال التعاون مع المنظمات الدولية ذات العلاقة بالمهنة
					7 تحاول الهيئات المحلية بالارتقاء بمستوى الأداء المهني عن طريق تنفيذ برنامج التعليم المستمر للهيئات الدولية
					8 يسهل التوافق الدولي للمعايير بين الهيئات المحلية والدولية في مقارنة

					القوائم المالية للشركات
9					تتقارب الممارسات المهنية والعملية للهيئات المحلية مع الهيئات الدولية بشكل كبير
10					يُحسن التوافق بين الهيئات المحلية والدولية من تأهيل مراجعي حسابات قادرين على العمل في بيئة دولية

المحور الثالث: استراتيجيات تأهيل المراجع المهني.					
					البند
غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	
					1 تهتم الهيئات المهنية بتأهيل مراجع الحسابات من الناحية العملية
					2 يخضع المراجع المهني إلى امتحان تكويني يمكنه من ممارسة المهنة
					3 تتابع الهيئات المهنية التطورات العالمية فيما يخص تأهيل مراجع الحسابات
					4 تقوم لجنة خاصة في الهيئات المهنية بتهيئة مراجع الحسابات وتمكينه من عمله
					5 تصدر الهيئات المهنية تراخيص مزاولة المهنة بعد استكمال المتطلبات التأهيلية لمراجع الحسابات
					6 تقوم الهيئات المهنية بوضع معايير الرقابة على جودة أداء المراجع المهني
					7 تعمل الهيئات المهنية على تنمية مهارات المراجعين من خلال إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية
					8 تجدد الهيئات المهنية معلومات المراجع ومهاراته الفنية والمهنية باستمرار
					9 تهتم الهيئات المهنية بإعداد برامج تدريبية متنوعة تحقيقاً لهدف لجنة التعليم المستمر في الهيئة لتطوير مستوى المراجع
					10 تهتم الهيئات المهنية بالتدريب المهني داخل الوطن وخارجه

المحور الرابع: آليات ضبط معايير المهنة المصاغة من قبل الهيئات المهنية.					
					البند
غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	
					1 تعتمد مهنة المراجعة في فلسطين على معايير المراجعة الدولية
					2 تعمل الهيئات المهنية للمراجعة على متابعة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في مكاتب وشركات المراجعة
					3 تُلزم الهيئات المهنية أعضائها ومكاتب المراجعة على العمل وفقاً لمعايير المراجعة الدولية
					4 تواكب الهيئات المهنية التطور الحاصل في معايير مراجعة الحسابات الدولية
					5 تضع الهيئات المهنية دستوراً بأداب وسلوك المهنة ينظم العلاقة بين المراجع وعملاءه
					6 تُحسن الهيئات المهنية من فهم المراجع للمعايير المهنية المصاغة عن طريق إصدار نشرات توعوية
					7 تتلاءم معايير المهنة (معايير المراجعة الدولية) مع البيئة الفلسطينية بشكل

					تام	
					توقع الهيئات المهنية اتفاقيات تعاون مع الجامعات الفلسطينية والمؤسسات الرسمية لتحديث المعلومات الخاصة بمعايير المراجعة	8
					تنشأ الهيئات المهنية أنظمة مراجعة ضمان جودة تطبيق المعايير الدولية وتشغلها بفعالية	9
					تواصل الهيئات المهنية جهودها في سبيل وضع معايير محلية فلسطينية لمراجعة الحسابات تلائم البيئة المحلية	10

### المحور الخامس: المشاكل والصعوبات المهنية.

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	البند	
					تفتقر الهيئات لوجود إطار فكري عام لمهنة المراجعة يواكب التطورات الحديثة في المهنة	1
					تقوم الهيئات والجمعيات المهنية بالدور الوظيفي اللازم تجاه المراجعين لتطوير المهنة	2
					تتعدم القوانين الملزمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل الهيئات المهنية	3
					يواجه المراجع صعوبة فهم نصوص وإرشادات معايير المراجعة الدولية المتبعة من قبل الهيئات المهنية	4
					يوجد نقص كبير في استخدام الأساليب الرادعة لعدم اتباع شركات المراجعة لأخلاقيات المهنة	5
					تعاني الهيئات المهنية من نقص المدربين الأكفاء القادرين على تدريب مراجع الحسابات وإكسابه المهارات اللازمة للرقى بالمهنة	6
					تؤدي اللجان التابعة للهيئات المهنية عملها بدرجات متفاوتة إذ تتركز فعاليتها في لجان العضوية واللجان التعليمية وتقل في باقي اللجان (تركيز الأداء)	7
					تواجه الهيئة المهنية عقبات للتواصل مع مراجع الحسابات بفعالية	8
					تجد الهيئات المهنية صعوبات في تحسين التواصل بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات	9
					تلقى الهيئات المهنية صعوبات مرافقة للعمل بالتكنولوجيا والبرامج الحديثة	10

### المحور السادس: تطوير مهنة مراجعة الحسابات. -

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	البند	
					يُعد صياغة قوانين جديدة للمهنة عامل مؤثر في تطويرها للأفضل	1
					يزيد التقيد بالاطار المفاهيمي لمهنة مراجعة الحسابات في تطويرها	2
					تضع الهيئات المهنية المحلية متطلبات تأهيلية لإصدار تراخيص مزاولة المهنة	3
					تمسك المراجع بمعايير التدقيق الدولية في عمله يعزز من تطوير المهنة محلياً	4

					5	تحافظ الهيئات المهنية المحلية لمراجعة الحسابات على علاقات جيدة مع المنظمات الدولية للمراجعة
					6	يحقّق تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الفلسطينية تطويراً للمهنة
					7	تحتاج البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة لمعايير تدقيق فلسطينية تلائم المتطلبات المحلية
					8	يؤدي تنفيذ برامج التعليم المهني المستمر إلى تطوير المهنة محلياً
					9	تشارك الهيئات المحلية في المؤتمرات الدولية للمراجعة في سبيل تطوير المهنة ومواكبة كل ما هو جديد
					10	تصدر الهيئات المهنية توصيات دورية لمراجع الحسابات لتنظيم وتطوير المهنة
					11	يساهم خلق علاقة تواصل صحية بين المراجع والعميل في زيادة الثقة وتطوير المهنة
					12	يعزز تبادل الثقافات المهنية بين المراجعين الممارسين محلياً ودولياً في تطوير المهنة
					13	التدريب المهني الحالي في الهيئات المهنية لا يتلاءم مع تطور مهنة المراجعة

مع شكر الباحثة/ نسرين منصور

ملحق رقم (٢): قائمة محكمي الاستبانة

#	الإسم	الدرجة العلمية	مكان العمل
١	أ. د. حمدي شحدة زعرب	أستاذ دكتور	الجامعة الإسلامية بغزة
٢	أ. د. سالم حلس	أستاذ دكتور	الجامعة الإسلامية بغزة
٣	د. ناهض الخالدي	أستاذ محاضر	الجامعة الإسلامية بغزة
٤	د. محمد العشي	أستاذ محاضر	الجامعة الإسلامية بغزة
٥	د. هشام ماضي	أستاذ دكتور	الجامعة الإسلامية بغزة
٦	د. صبري مشتهد	أستاذ دكتور	جامعة القدس المفتوحة
٧	د. عصام الطويل	أستاذ دكتور	جامعة الأقصى
٨	د. حرية الشريف	دكتور	جامعة الأقصى
٩	د. نضال عبد الله	أستاذ دكتور	جامعة الأقصى
١٠	د. مدحت وادي	أستاذ دكتور	جامعة الأزهر بغزة
١١	د. عبد الله الهبيل	بروفيسور (إحصاء)	جامعة الأزهر بغزة
١٢	د. محمود عكاشة	بروفيسور (إحصاء)	جامعة الأزهر بغزة
١٣	د. مفيد الشيخ علي	أستاذ دكتور	جامعة الأزهر بغزة
١٤	د. عصام البحيصي	أستاذ دكتور	جامعة فلسطين

## ملحق رقم (٣): قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

### الفصل الأول: تعريفات وأحكام عامة

**مادة (١):** 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، **المراجع:** 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 (٢):** لا يجوز لأي شخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين إلا بعد حصوله على ترخيص بذلك من المجلس وفقا للقانون واللائحة التنفيذية.

### الفصل الثاني: مجلس مهنة تدقيق الحسابات

**مادة (٣):** ١. ينشأ بموجب أحكام هذا القانون مجلس مهنة تدقيق الحسابات يسمى "مجلس مهنة تدقيق الحسابات" يتمتع بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية. ٢. يشكل مجلس مهنة تدقيق الحسابات على النحو التالي \* :وكيل وزارة المالية : رئيسا ، \* نائب رئيس هيئة الرقابة العامة : نائبا للرئيس ، \* مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني : عضوا ، \* مراقب البنوك في سلطة النقد: عضوا ، \* ممثلين (٢) اثنين عن جمعية مدققي الحسابات ، \* أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي.

**مادة (٤):** 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 (٥):** يمارس المجلس الاختصاصات والمهام التالية : ١. منح رخص مزاولة مهنة التدقيق وفق أحكام هذا القانون. ٢. اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون. ٣. توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين. ٤. إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقا لللائحة التنفيذية. ٥. أيًا من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

**مادة (٦):** ١. 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. ٢. يحل نائب الرئيس محل الرئيس في حالة غيابه.

**مادة (٧):** 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 (٨):** ١. يعد المجلس السجلات التالية : أ. سجل المدققين القانونيين المرخصين المزاولين للمهنة . ب. سجل المدققين القانونيين المرخصين غير المزاولين للمهنة . ج. أية سجلات أخرى يقرها المجلس. ٢. تدون في السجلات المشار إليها في الفقرة السابقة جميع المعلومات والبيانات الخاصة بالمدققين وأية تعديلات تطرأ عليها. ٣. تعتبر السجلات التي يتم تنظيمها بمقتضى أحكام هذه المادة بينة قانونية رسمية لإثبات محتوياتها.

### الفصل الثالث : شروط الترخيص

**مادة (٩):** يشترط لمنح الرخصة ما يلي : ١. أن يكون طالب الرخصة فلسطينيا. ٢. أن يكون متمتعا بكامل الأهلية. ٣. ألا يكون قد سبق عليه الحكم في جريمة مخلة بالشرف أو الامانة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره. ٤. مع مراعاة أحكام الفقرة (٥) من هذه المادة يجب أن يكون طالب الرخصة حاصلا 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 الدكتوراه 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 الدكتوراه .هـ. أن يكون منتسبا لأحد جمعيات أو مؤسسات المدققين القانونيين وحاصل على شهادة مزاوله 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) خلافا لما هو منصوص عليه في البند (د) من الفقرة (٤) من هذه المادة : ٥. يترتب على أي من الأشخاص الحاصلين على أي من الشهادات المنصوص عليها في البنود (أ، ب، ج، و) من الفقرة (٤) 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 (١٠):** 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 (١١):** بالتنسيق مع وزارة الاختصاص يجوز منح رخصة مزاوله المهنة لمن يحمل جنسية غير فلسطينية إذا كان مرخصا له بمزاوله المهنة في الدولة التي يحمل جنسيتها، على أن تتوفر شروط الترخيص المنصوص عليها في البنود (٢، ٣، ٤) من المادة (٩)، بشرط المعاملة بالمثل.

#### الفصل الرابع : إجراءات الترخيص

**مادة (١٢):** يقدم طلب الحصول على رخصة مزاوله المهنة إلى المجلس مرفقا به المستندات اللازمة، وفق لائحة تنفيذية يصدرها مجلس الوزراء.

**مادة (١٣):** ١. على المجلس التثبت من صحة المستندات المرفقة بطلب الترخيص واستكمالها ٢. يحدد المجلس موعد عقد الامتحان ويعلم مقدم الطلب بذلك الموعد ٣. يعلن المجلس نتائج الامتحانات وموعد إصدار الرخصة لمن يجتاز الامتحان ٤. تدفع الرسوم المقررة لاستكمال إجراءات الامتحان والترخيص.

**مادة (١٤):** 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 (١٥):** تعتبر الرخصة ملغاة حكما في جميع الأحوال إذا لم يزاول المدقق المهنة ثلاث سنوات متتالية إلا في حالة طلب التوقف عن المزاوله بمقتضى المادة (١٩) من هذا القانون.

**مادة (١٦):** ١. 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 ٢. يتعين إعلام المجلس عند انضمام أي مدقق إلى الشركة أو انسحابه منها.

#### الفصل الخامس : جمعية مدققي الحسابات

**مادة (١٧):** ١. ينشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية مدققي الحسابات تسمى "جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية" تقوم أهدافها على رعاية مصالح أعضائها والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسعى إلى رفع مستواه العلمي والمهني ٢. يكون الانتساب إلى جمعية مدققي الحسابات إلزاميا تحت طائلة المسؤولية والمنع من مزاوله المهنة وحسب نظام الجمعية الداخلي .

**مادة (١٨):** ١. 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 يتم بذلك ينقل إلى سجل المدققين غير المزاولين، على أنه يحق له التقدم بطلب الحصول على رخصة جديدة لمزاولة المهنة ٢. على كل من رخص له بمزاولة المهنة وسجل المزاولين، أن يقدم طلباً للجمعية لتجديد إذن المزاولة سنوياً وفق الشروط المنصوص عليها في النظام الداخلي للجمعية ٣. للجمعية أو لمن تفوضه لإجراء الكشف على المكتب الذي يزاول فيه المدقق المهنة للتحقق من تقيده بأحكام هذه المادة بما في ذلك التفرغ لمزاولة المهنة وفي حالة تغيير عنوان المكتب يجب تبليغ الجمعية بالعنوان الجديد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التغيير وإلا جاز للجمعية توقيع إحدى العقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا القانون .

**مادة (١٩):** للمدقق الذي يرغب في التوقف عن مزاولة المهنة أن يطلب إلى الجمعية نقل اسمه إلى سجل المدققين غير المزاولين، وللجمعية أن تسمح له بمزاولة المهنة إذا طلب إعادة قيد اسمه في سجل المدققين المزاولين، وكانت شروط الترخيص لا تزال متوافرة فيه، وذلك بعد تسديد الرسوم المقررة.

**مادة (٢٠):** للمدقق الذي يرغب في العمل خارج فلسطين في مهنة التدقيق، أو في أعمال تتعلق بالتدقيق، أن يطلب إلى الجمعية نقل اسمه إلى سجل المدققين غير المزاولين، ويسمح له بمزاولة المهنة بعد عودته إلى فلسطين، إذا طلب قيد اسمه في سجل المدققين المزاولين، وكانت شروط ترخيصه لا تزال متوافرة فيه في ذلك الوقت، على أن يدفع في هذه الحالة الرسم المقرر.

### الفصل السادس : الحقوق والواجبات

**مادة (٢١):** يحق للمدقق تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات .

**مادة (٢٢):** على المدقق عند مزاولة المهنة إجراء ما يلي ١: الاطلاع 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. ٢. التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطياً إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها ٣. 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.

**مادة (٢٣):** يحظر على المدقق المزاولة للمهنة القيام بالأعمال التالية: ١. العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة ٢. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى . ٣. مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً فيها ٤. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة ٥. مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسعى إلى المهنة ٦. إفشاء المعلومات والأسرار التي إطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها. ٧. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته ٨. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها ٩. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة . ١٠. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولة المهنة ١١. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

**مادة (٢٤):** 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 (٢٥) من هذا القانون.

## الفصل السابع : التأديب والعقوبات

**مادة (٢٥):** ١. 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 ٢. يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية: أ. التنبيه الخطي .ب. الإنذار الخطي .ج. الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات . ٣. يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعا لمصادقة المجلس بثلاثي أعضائه، إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (٢) بند (ج) أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة.

**مادة (٢٦):** إذا تبين للجنة التأديبية أو لجنة التحقيق أثناء التحقيق في الشكوى المقدمة بحق المدقق ارتكابه أو اشتباهه بارتكابه جريمة جزائية ضد المدقق فيترتب عليها رفع جميع الأوراق المتعلقة بالشكوى إلى رئيس الجمعية لإحالتها إلى النائب العام لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقه.

**مادة (٢٧):** لا تحول تبرئة المدقق أمام القضاء أو الحكم بعدم مسؤوليته عن التهمة التي أسندت إليه دون اتخاذ الإجراءات التأديبية بحقه عن التهمة نفسها بمقتضى أحكام هذا القانون إذا تبين للمجلس ما يبرر ذلك.

**مادة (٢٨):** يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة أو بغرامة مالية لا تزيد على ٥٠٠ 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 (٢٩):** مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر :يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة سنوات أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا أو بكلتا هاتين العقوبتين كل من ارتكب فعلا من الأفعال المنصوص عليها في البنود (٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١) من المادة (٢٣) من هذا القانون.

## الفصل الثامن : أحكام انتقالية وختامية

**مادة (٣٠):** يعتبر المدقق المرخص له بمزاولة المهنة قبل العمل بأحكام هذا القانون حائزا للترخيص كما لو كان قد رخص له وفقا للقانون.

**مادة (٣١):** لا تسري أحكام هذا القانون على المدققين من موظفي المؤسسات التابعة للسلطة الوطنية أو الخاضعة لإشرافها أو الهيئات المحلية والمؤسسات العامة.

**مادة (٣٢):** تنشر قرارات منح رخصة مزاولة المهنة في الجريدة الرسمية.

**مادة (٣٣):** يلغى العمل بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٦١ بشأن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، وكل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

**مادة (٣٤):** يصدر مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون، ويصدر المجلس القرارات والتعليمات اللازمة لتنفيذها.

**مادة (٣٥):** 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: ٢٠٠٤/٩/٨ ميلادية الموافق: ٢٣/ رجب/ ١٤٢٤ هجرية، ياسر عرفات رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية.

ملحق رقم (٤): مخرجات التحليل الإحصائي

Correlations

		ma1	ma2	ma3	ma4	ma5	ma6
ma1	Pearson Correlation	1	.721**	.562**	.678**	-.130-	.511**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.449	.001
	N	36	36	36	36	36	36
ma2	Pearson Correlation	.721**	1	.796**	.713**	-.206-	.357*
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.229	.033
	N	36	36	36	36	36	36
ma3	Pearson Correlation	.562**	.796**	1	.812**	.047	.343*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.787	.040
	N	36	36	36	36	36	36
ma4	Pearson Correlation	.678**	.713**	.812**	1	.019	.577**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.913	.000
	N	36	36	36	36	36	36
ma5	Pearson Correlation	-.130-	-.206-	.047	.019	1	.248
	Sig. (2-tailed)	.449	.229	.787	.913		.144
	N	36	36	36	36	36	36
ma6	Pearson Correlation	.511**	.357*	.343*	.577**	.248	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.033	.040	.000	.144	
	N	36	36	36	36	36	36
maall	Pearson Correlation	.794**	.837**	.872**	.904**	.175	.653**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.307	.000
	N	36	36	36	36	36	36

Correlations

		maall
ma1	Pearson Correlation	.794**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	36
ma2	Pearson Correlation	.837**
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	36
ma3	Pearson Correlation	.872**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	36
ma4	Pearson Correlation	.904**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	36
ma5	Pearson Correlation	.175
	Sig. (2-tailed)	.307
	N	36
ma6	Pearson Correlation	.653**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	36
maall	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	36

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		ma1	ma2	ma3	ma4	ma5
N		36	36	36	36	36
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3.8611	3.6528	3.9833	3.7111	3.3694
	Std. Deviation	.78569	.92813	.89267	.84135	.70217
Most Extreme Differences	Absolute	.113	.123	.129	.134	.184
	Positive	.074	.073	.127	.063	.097
	Negative	-.113-	-.123-	-.129-	-.134-	-.184-
Test Statistic		.113	.123	.129	.134	.184
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200 <sup>c,d</sup>	.187 <sup>c</sup>	.134 <sup>c</sup>	.099 <sup>c</sup>	.003 <sup>c</sup>

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		ma6	maall
N		36	36
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	4.1774	3.7925

	Std. Deviation	.52133	.56712
Most Extreme Differences	Absolute	.161	.116
	Positive	.102	.115
	Negative	-.161-	-.116-
Test Statistic		.161	.116
Asymp. Sig. (2-tailed)		.019 <sup>c</sup>	.200 <sup>c,d</sup>

## Regression

### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.502 <sup>a</sup>	.252	.249	.41588
2	.526 <sup>b</sup>	.277	.271	.40970
3	.543 <sup>c</sup>	.295	.287	.40522

### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	15.389	1	15.389	88.977	.000 <sup>b</sup>
	Residual	45.661	264	.173		
	Total	61.050	265			
2	Regression	16.904	2	8.452	50.354	.000 <sup>c</sup>
	Residual	44.146	263	.168		
	Total	61.050	265			
3	Regression	18.029	3	6.010	36.601	.000 <sup>d</sup>
	Residual	43.020	262	.164		
	Total	61.050	265			

### Correlations

		ma1	ma2	ma3	ma4	ma5	ma_ind
ma1	Pearson Correlation	1	.577 <sup>**</sup>	.557 <sup>**</sup>	.534 <sup>**</sup>	.201 <sup>**</sup>	.727 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.001	.000
	N	267	266	267	267	267	267
ma2	Pearson Correlation	.577 <sup>**</sup>	1	.677 <sup>**</sup>	.630 <sup>**</sup>	.259 <sup>**</sup>	.822 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000

	N	266	266	266	266	266	266
ma3	Pearson Correlation	.557**	.677**	1	.731**	.341**	.862**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	267	266	267	267	267	267
ma4	Pearson Correlation	.534**	.630**	.731**	1	.398**	.852**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
	N	267	266	267	267	267	267
ma5	Pearson Correlation	.201**	.259**	.341**	.398**	1	.582**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.000		.000
	N	267	266	267	267	267	267
ma_ind	Pearson Correlation	.727**	.822**	.862**	.852**	.582**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	267	266	267	267	267	267
ma6	Pearson Correlation	.371**	.422**	.450**	.501**	.349**	.544**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	267	266	267	267	267	267

## المُلخَص

تهتم هذه الأطروحة بدراسة العلاقة بين التوجه الحديث للهيئات المهنية والمتمثل في مسؤوليات الهيئات المهنية، توافق الهيئات الدولية والمحلية، استراتيجيات تأهيل المراجع المهني، آليات ضبط معايير المهنة والمساهمة في التغلب على المشاكل المهنية كمتغيرات مستقلة، وتطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية كمتغير تابع، ولتجسيد ذلك تم تصميم استبيان وُزِع على عينة الدراسة البالغ عددها ٢٧٣ مفردة من أعضاء الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات في قطاع غزة والضفة الغربية، وقد تم تحليل مفردات الاستبيان باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS وبرنامج Amos، وتطرقنا في الجانب النظري لتفسير متطلبات نجاح الهيئات المهنية في تطوير مهنة المراجعة تبعاً للمتغيرات الحديثة في المهنة، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الأهداف التي تتعلق بالقوانين التي تصدرها هيئات المراجعة مهمة للغاية في ظل عدم ملائمة القوانين الحالية لواقع التغيرات الحديثة، وتحتاج المهنة لوضع إرشادات واضحة تخص العمل الميداني والسلوك المهني، كما يساهم الحصول على عضويات الهيئات المهنية الدولية للمراجعة في تحقيق التوافق بينها ويزيد من تطوير المهنة من خلال صياغة وتحديث معايير المراجعة المعمول بها في فلسطين، ويقع على عاتق الهيئات المهنية الاهتمام الصارم باستراتيجيات تأهيل مراجع الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** مهنة المراجعة، مسؤوليات الهيئات المهنية، صياغة معايير المهنة، استراتيجيات تأهيل المراجع، توافق الهيئات، المشاكل المهنية، فلسطين.

## Abstract

This thesis is concerned with examining the relationship between the modern orientation of professional bodies represented in the responsibilities of it, the consensus of international and local bodies, strategies for qualifying auditors, mechanisms for setting standards and contributing to overcoming professional problems as independent variables and the development of auditing profession as a dependent variable, and for the sake of this study, a questionnaire was designed and was distributed to a sample of 273 of professional bodies members in Gaza and West Bank, which was analyzed by using the statistical packages SPSS and Amos programs, and we deal in the theoretical side to explain the requirements for the success of professional bodies in developing the audit profession according to recent changes, and we reached to important results such as the objectives related to the laws issued by the auditing bodies are very important in light of inappropriateness of current laws to the reality of modern changes, the profession needs to set clear guidelines regarding field word and professional behavior and obtaining membership of international audit bodies contributes to achieving compatibility between them and increases the profession developments through the formulation and updating of audit standards in force in Palestine, and it is the responsibility of professional bodies to pay strict attention in auditor qualifications strategies.

**Keywords:** Auditing Profession, Professional Bodies Responsibilities, Formulating Professional Standards, Auditor Qualification Strategies, P. B. Harmonization, Professional Problems, Palestine.

## **Résumé**

Cette thèse s'intéresse à l'étude de la relation entre l'orientation moderne des corps professionnels représentés dans les responsabilités des corps professionnels, le consensus des corps internationaux et locaux, les stratégies de qualification des auditeurs professionnels, les mécanismes d'établissement des normes professionnelles et contribuant à surmonter les problèmes professionnels en tant qu'indépendants. variables et le développement de la profession d'audit conformément aux normes internationales d'audit en tant que variable dépendante. Pour refléter cela, un questionnaire a été conçu et distribué à l'échantillon d'étude de 273 membres d'organismes d'audit professionnels dans la bande de Gaza et en Cisjordanie. le vocabulaire a été analysé à l'aide du programme de paquet statistique SPSS et du programme Amos, et nous avons abordé le côté théorique pour expliquer les exigences pour le succès des ordres professionnels dans le développement d'une profession Audit selon les changements récents de la profession, et l'un des plus importants résultats obtenus est que les objectifs liés aux lois émises par les organismes de contrôle sont très importants compte tenu de l'inadéquation des lois actuelles à la réalité des changements modernes, et la profession doit établir des lignes directrices claires concernant le travail de terrain et comportement, et obtenir des adhésions à des organismes d'audit professionnels internationaux pour assurer la compatibilité entre eux et développer davantage La profession en formulant et mettant à jour les normes d'audit applicables en Palestine, et il est de la responsabilité des organismes professionnels de porter une attention stricte aux stratégies de qualification de l'auditeur.

**Mots-clés** : la profession d'audit, les responsabilités des ordres professionnels, la formulation des normes professionnelles, les stratégies de qualification des références, la compatibilité des organismes, les problèmes professionnels, Palestine.