

الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين "دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين"

عبد الفتاح سعيد السرطاوي*

قسم انظمة المعلومات المحاسبية، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة فلسطين التقنية-خضوري
* البريد الإلكتروني: sartawi_vat@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 20 اذار 2016 تاريخ القبول: 17 نيسان 2016 تاريخ النشر: 14 حزيران 2016

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى مدى انسجام وتناغم مسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات التي بين النصوص في القوانين والتشريعات التي تعني بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ومدى انسجام تلك النصوص مع معايير التدقيق الدولية. وكانت بيانات الدراسة من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) للعام 2004 وكافة القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المطبقة في فلسطين. بالإضافة الى معايير التدقيق الدولية. وتم تتباع المنهج تحليل المحتوى والمضمون لجميع النصوص القانونية التي تتعلق بتنظيم مهنة التدقيق. أظهرت نتائج الدراسة أنه لا يوجد تناغم او انسجام بين النصوص التشريعية نفسها بما يخص مسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات وما بين النصوص التشريعية او التعليمات ومعايير التدقيق الدولية وبالتالي يمكن تفسيرها بطريق مختلفة مما يزيد من مسؤوليات مدقق الحسابات وهذا يتناقض مع معايير التدقيق الدولية، ويوصي الباحث بضرورة مراجعة جميع النصوص القانونية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات والعمل على توحيدها بما يتلائم مع معايير التدقيق الدولية .

كلمات مفتاحية: تنظيم مهنة التدقيق، القوانين والتشريعات، التعليمات واللوائح التنفيذية، معايير التدقيق الدولية .

المقدمة

ضوابط تحكم العمل المهني بما يساهم في الارتقاء بالمهنة. ومثال ذلك معايير التدقيق الدولية الصادرة عن المجلس الدولي للمحاسبين والتي تعتبر المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق، وهي عبارة عن نماذج معيارية تهدف إلى تحقيق الانسجام الدولي . بالرغم من التطور الذي حصل على مهنة تدقيق الحسابات وهذا التطور نابع من حاجة الانسان الى التحقق من البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في قراراته في العديد من دول العالم وحتى في الدول العربية المجاورة (عبدالله، 2000). وفي بداية القرن الفائت تزايد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وبدا الاهتمام بالتشريعات في مجال المحاسبه من اجل الحصول على تقارير ماليه ذات خصائص عامه موحد (الذنيبات، 2015). إلا أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بقيت على حالها منذ مطلع الستينات منذ صدور قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (10) لعام 1961 والذي بقي ساري المفعول حتى صدور أول قانون فلسطيني في العام 2004 والذي يعني بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

إن مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات سواء النامية منها أو المتطورة، و ذلك للدور الهام و المميز للمهنة في تنمية و تطوير الاقتصاديات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار المالي و الاقتصادي من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات. وقد مرت مهنة تدقيق الحسابات في تطور مستمر وذلك تبعاً لتطور الاقتصاد ونظراً لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية، وكذلك تبعاً للإخفاقات والأزمات العالمية التي حدثت في العديد من الدول العالمية. وباعتبار مهنة تدقيق الحسابات تعمل على إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، كما أن لنتائجها أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستفيدة من البيانات المالية. ونظراً لهذه الأهمية ظهرت منظمات متعددة حول العالم لتنظيم المهنة، تسعى إلى إيجاد قواعد مهنية وأخلاقيات المهنة وإلى إرساء

أهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى انسجام مسؤولية مدقق الحسابات عن:
 - التحقق من صحة البيانات المالية.
 - تقرير المدقق.
 - الهدف من التدقيق.
 - اكتشاف الغش والخطأ.
 - جمع أدلة التدقيق.
 - مراقبة أعمال الشركة.
 - التثبت من أن الدفاتر والسجلات منظمة بصورة أصولية.
 - المسؤولية عن عمل التقديرات المحاسبية.
- بين ما هو موجود في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وبين معايير التدقيق الدولية.

فرضيات الدراسة

فرضية رئيسية

- لا يوجد انسجام وتوافق بين معايير التدقيق الدولية والقوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات فيما يخص مسؤوليات مدقق الحسابات.
- الفرضيات الفرعية:
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن التحقق من صحة البيانات.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن تقرير المدقق.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن الشهادة على صحة البيانات.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن جمع أدلة التدقيق.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن مراقبة أعمال الشركة.
- لا يوجد انسجام وتوافق بين المعايير والقوانين في مسؤولية المدقق عن عمل التقديرات المحاسبية.

الإطار النظري

التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

يعود تدقيق شركات المساهمة العامة إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث كانت الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مما استدعى ضرورة وجود من يقوم بطمأنة المالكين غير الفاعلين وحمايتهم من تصرفات المالكين الذين يتولون إدارة شؤون المنشأة، والذين يقومون بتسيير أمور المنشأة لصالحهم. ويظهر

عانت مهنة تدقيق الحسابات خلال فترة الاحتلال إلى عدم الاهتمام بالمهنة وعدم مواكبتها للتطورات التي حدثت على مهنة التدقيق على المستوى العالمي وحتى على المستوى الاقليمي مما أدى إلى تأخر المهنة، 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 لأوراق المالية في العام 1995. إلا أن المهنة بقيت في جمودها لفترة ما يقارب عشر سنوات. وفي العام 2004 تم صدور أول قانون في فلسطين لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات ويعرف باسم قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004. وبالرجوع إلى القوانين والتشريعات المحلية المطبقة في فلسطين يلاحظ أن تنظيم عمل مدقق الحسابات لم يقتصر فقط على قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004 ، حيث لا زالت القوانين الأخرى القديمة والتي تعنى بتنظيم المهنة ما زالت سارية المفعول في الأراضي الفلسطينية. وصدرت قوانين أخرى تطرقت في نصوصها عن مهنة تدقيق الحسابات. وبالتالي فقد تعددت مسؤوليات مدققي الحسابات تبعاً لتعدد القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة. كما أن نصوص بعض المواد لتلك القوانين لم ترتقي إلى مستوى التوافق مع بعض نصوص القوانين الأخرى. وفي ظل هذا التعدد والتعارض يطرح التساؤل حول مدى اتساق القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المطبقة في فلسطين مع معايير التدقيق الدولية. تحديداً النصوص القانونية التي توضح مسؤوليات مدقق الحسابات.

مشكلة الدراسة

تطرقت العديد من القوانين والأنظمة والتعليمات إلى موضوع مسؤوليات وواجبات المدققين في فلسطين. وقد لوحظ وجود بعض المشاكل في هذه التشريعات منها الغموض وعدم الوضوح. وهذه المشاكل تتطلب إعادة النظر في القوانين والأنظمة للتأكد من مدى توافقها مع ما هو متعارف عليه من واجبات ومسؤوليات المدققين. وبالتالي فإن مشكلة هذه الدراسة تتمثل في معرفة مدى انسجام التشريعات الخاصة بمسؤوليات المدققين في فلسطين مع مسؤوليات المدققين كما هو متعارف عليها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة من أهمية المجال الذي نتناوله مسؤوليات وواجبات مدققي الحسابات في القوانين والتشريعات. حيث أن الوضوح والفهم الكامل لهذه المسؤوليات يمكن المدققين من تحملها بشكل كامل وأداء واجباتهم على أكمل وجه. بالتالي خدمة الأطراف ذات العلاقة في توضيح مهمة وأهداف التدقيق ومما يساهم في تقليص فجوة التوقعات، وهذا بدوره سينعكس إيجاباً على المدققين وسمعة المهنة بشكل عام.

الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات. وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حدثت تغيرات جوهرية في طبيعة الملكية خاصة في بريطانيا. حيث أن الثورة الصناعية أدت إلى ظهور اقتصاديات الحجم والشركات الكبرى والإدارات ذات الخبرة المهنية الواسعة، وبالتالي فصل الملكية عن الإدارة (Boynton et al., 2006). وبالتالي كان لا بد من وجود مهنة التدقيق. وقد أشار الباحثون منذ القدم إلى أهداف التدقيق الأساسية في بدايات ظهور التدقيق الإلزامي تمثلت في اكتشاف الغش واكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء في المبادئ. وعندما نشأ التدقيق بمفهومه الإلزامي وصدرت أول قوانين للشركات في بريطانيا عام 1844 تضمن قانون الشركات في تلك العام بعض الأمور التي تتعلق بتدقيق الحسابات. وقد كان تقرير المدقق يسمى شهادة Audit Certificate، وكانت الشهادة تتعلق بصحة البيانات المالية، حيث كان المدقق يقول نشهد بأن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وصحيحة.

وكان دور المدقق في ذلك الوقت منصب على اكتشاف الغش والخطأ، لذلك كان مستخدمو التقرير يتوقعون أن المدقق يشهد بأن البيانات المالية خالية من جميع أنواع الغش أو الانحرافات (الذنبات، 2015). وبعد ذلك وخاصة في الفترة ما بين 1920 - 1960 حاولت مهنة التدقيق مواجهة التوقعات المجتمع غير المعقولة بتبني دور المثقف للمجتمع عن ما يسمى المسؤوليات المعقولة وكما تفهمها المهنة، حيث كان التركيز على إبراز مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش والتلاعب، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك هي ثانوية، وأن الهدف الأساس من التدقيق هو إضفاء المصادقية على البيانات المالية. وفيما بعد الستينات من القرن العشرين تزايد النقد الموجه للمهنة من قبل السياسيين والإعلاميين وغيرهم مناديين بضرورة تبني المهنة لدور أكبر في مجال اكتشاف الغش والتنبيه عنه. إلا أن المهنة استمرت في المراوغة وأصررت على أن المسؤولية الرئيسية في اكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة، وأن على المدققين أن يضعوا في خطتهم ما يمكنهم من الخروج بتأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية. وأخيراً أصبح المدقق يعطي تقريراً مطولاً يتكون من ثلاث فقرات وليس شهادة ويقول فيه "برأينا فإن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (تظهر بعدالة). وقد تبنت معايير التدقيق الدولية معيار رقم (700) تقرير المدقق المطول والذي يتكون من ثلاث فقرات رئيسية وأشارت إلى أن المدقق يمكن أن يستخدم عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" أو "تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية". وهذه العبارات متوافقة مع الهدف الرئيس لعملية التدقيق، وهو حسب معايير التدقيق الدولية "إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية". وكذلك فإن معيار التدقيق الدولي رقم (700) تم تعديله ليصبح ساري المفعول اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 عدل تقرير المدقق ليشمل أربع أو خمس فقرات مع تبني نفس العبارات الخاصة بالرأي. إذا المدقق يعطي تأكيد معقول وليس مطلق وهذا يعني أن المدقق مطمئن لقارئ البيانات المالية ولتقرير المدقق بأن البيانات المالية خالية من

التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

تعود بداية ظهور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين إلى عام 1919، حيث طبقت في تلك الفترة تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وخاصة أنها كانت دولة الانتداب على فلسطين من العام 1918 - 1948، والدولة التي لها السبق في هذا التنظيم المهني (أبو هين، 2005). حيث أن مكتب سابا لتدقيق الحسابات كان من أوائل مكاتب التدقيق التي أسست في فلسطين وتم تأسيسها في العام 1926 بعد حصوله على عضوية جمعية المحاسبين (سرتيفايد لندن) وعلى رخصة حكومة فلسطين كمصدق حسابات قانوني. وأسس شركة (سابا) وشركائهم محاسبون قانونيون وكانت أول مؤسسة تدقيق حسابات في الشرق الأوسط (حمادة، 2000).

وكان أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين هو القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929 ويحمل الرقم (18) لعام 1929. وبعد الحرب في العام 1948 بقي هذا القانون مطبق في قطاع غزة حتى العام 1967 في حين بقي ساري المفعول في الضفة الغربية حتى العام 1961 حين تم استبداله بالقانون الأردني رقم (10) لعام 1961.

وقد طبق هذا القانون في الأردن بالإضافة إلى تطبيقه في الضفة الغربية الفلسطينية ولم يطبق على قطاع غزة. وقد استمر العمل بهذا القانون في الضفة الغربية حتى عام 1997. أما في قطاع غزة فقد كانت القوانين التي تنظم مهنة التدقيق عبارة عن خليط من القوانين المصرية ومجموعة من الأوامر العسكرية الصهيونية حتى عام 1997 (عبد الله، 2000).

وفي عام 1997 صدر من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية القرار رقم (5) لعام 1997، وينص هذا القرار بتعميم تطبيق القانون رقم (10) لعام 1961 "قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات الأردني" على جميع الأراضي الفلسطينية (درغام، 2009).

وفي عام 2004 قامت السلطات الفلسطينية بإصدار قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004 للعمل به في جميع الأراضي الفلسطينية. والذي جاء لتنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. قد بين البحيسي (2010) في دراسة حول هذا القانون، أنه يحتوي على العديد من أوجه القصور تجعله غير صالح لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين. لذلك تمت التوصية بضرورة استبداله بقانون آخر أكثر ملائمة وقدرة على تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين .

مسؤوليات مدققين الحسابات

مدقق الحسابات شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ولها أداة سلوك نهائية ويطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء عمله، وعليه أن يؤدي عمله باستقلاليته وحياد تام حتى لا يتأثر رأيه بمواقف الآخرين ويكون مستنداً على حكمه المهني، ويتوقع منه أن يؤدي عمله بجودة إذا كان الضرر مصحوباً بسوء نية كأن تضاهي أعمال الآخرين، وألا يخالف القوانين المعمول بها فقد يحكم عليه بالغرامة أو السجن أو كليهما. أما المسؤولية القانونية تجاه العميل الذي يدقق حساباته فينجم عن العقد الموقع بين المدقق وعميله وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية التدقيق ويكون المدقق مسؤول عن أية أضرار تلحق بهذا العميل ويطالب بالتعويض إذا قصر في أداء واجباته المهنية (مسؤولية عقدية).

إن أهمية مدقق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكفاءة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدقق الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه (ISA, 1998).

إن المجتمع المالي يتوقع من مدقق الحسابات أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلال، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور البيانات المالية المضللة (Beasley et al 1999).

ولكن لا توجد عملية تدقيق تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنشأة، والأداء غير السليم من القسم المالي بها، والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Hylas and Ashton 1999).

الهدف من عملية التدقيق هو الحصول على تأكيد معقول حول إذا ما كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، فإذا قام المدقق بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها، وبذل العناية المهنية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها، فإنه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعطى نفسه من المسؤولية. وخلاف ذلك فإنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة رقابية عليه. ويمكن تقسيم مسؤوليات مدقق الحسابات إلى الأقسام الرئيسية التالية:

أولاً: المسؤولية التأديبية أو المهنية

وهي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدر عن الجهة التي تنظم مزاوله مهنة التدقيق. حيث أشارت المادة رقم (25) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004. أنه إذا ارتكب المدقق أي مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو

ارتكب تصرفاً يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها جمعية مدققين الحسابات.

ويعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

- التنبيه الخطي.
- الإنذار الخطي.
- الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ثانياً: المسؤولية المدنية

وتنشأ مسؤولية المدقق إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً يعمل بأجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه الضرر كالمساهمين والغير حسن النية، حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر (الذنيبات، 2004)، ويقسم هذا النوع إلى قسمين:

- مسؤولية المدقق تجاه الغير

لقد بينت الأدبيات أن مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث فيه خلاف، فقد يكون الطرف الثالث مستفيداً أساسياً من البيانات المالية، أو مستفيداً غير أساسي. أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق على علم مسبق بأنه سيستخدم البيانات المالية. أما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية التدقيق (Boyton 2004).

فأحياناً يقوم العميل بإبلاغ المدقق بأن طرفاً ثالثاً سيعتمد على تقريره عند اتخاذ قرارات معينة، وعلى سبيل المثال إعلام المدقق بأن البيانات المحاسبية المدققة من قبله ستعرض على شركة أخرى لغرض الشراء، أو تقدم لأحد البنوك من أجل الحصول على قرض، ففي مثل هذه الحالات فإن المدقق واجب بذل العناية المهنية المعقولة تجاه الطرف الثالث، وبالتالي يتحمل المدقق المسؤولية تجاه هذا الطرف في حالة الإهمال العادي والإهمال الجسيم والغش كما هو الأمر بالنسبة للعميل.

وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققين للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم للتلاعب في عملية التدقيق، كانت من الأسباب هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة بمهنة التدقيق الموكل إليه (مسؤولية تقصيرية) ولكي تتعدد المسؤولية المدنية بنوعيتها التعاقدية أو التقصيرية ضد مدقق الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة أركان هي:-

- حصول إهمال وتقصير من جانب المدقق في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المدقق.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مدقق الحسابات.

- مسؤولية المدقق تجاه العملاء

إن مدقق الحسابات يعتبر مسئولاً من الناحية القانونية (جربوع، 2004) تجاه عمله أي المنشأة التي تراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات

ينجزه مدقق الحسابات. وأحد أركان هذه الفجوة هي فجوة نقص المعايير وتعني الفرق بين واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفق المعايير الدولية للتدقيق (أحمد، 2007) ويوجد فجوة بين تصورات مدققين الحسابات والقضاء (القانون) حيث وافق القضاء باعتدال بأن من مسؤولية مدقق الحسابات البحث بشكل فعال عن الغش والخطأ غير الجوهري مما رفضه المدققين مما يزيد من مسؤولية الملقى على عاتقهم وهذا ما نجده جلياً وواضحاً في النصوص القانونية في التشريع الفلسطيني أو التشريع المطبق في فلسطين.

وبناء على التعريف أعلاه وبين ما تنص عليه المعايير وما نصت عليه النصوص القانونية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تبين وجود اختلاف وعدم توافق والتناغم ما بين النصوص فيما بينها وبين النصوص القانونية والمعايير الدولية لتدقيق الحسابات هذا التناقض أو الاختلاف أو عدم الوضوح يؤدي إلى اتساع مسؤولية مدقق الحسابات ويزيد من فجوة التوقعات.

الدراسات السابقة

دراسة كاظم (2013) بعنوان: "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، التي هدفت إلى تشخيص العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على التحليل العملي كأداة إحصائية. وبينت الدراسة أن التزام المراقب الخارجي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني العامل الأكثر تأثيراً على استقلاليته بالإضافة إلى دورها في تضييق فجوة التوقعات. كما أن تقديم المدقق لخدمات أخرى إلى العميل يوطد العلاقة بينهما مما يهدد استقلالية المدقق. وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في قواعد السلوك المهني بما يتناسب مع التطورات الحديثة في المجال المهني وبما يتلائم مع الظروف البيئية. وأيضاً أوصت بأن تكون معايير التدقيق غير متعارضة مع القوانين والأنظمة والتشريعات القائمة.

دراسة البحيصي (2010) بعنوان "نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في فلسطين" هدفت الدراسة حول تقييم قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين و الذي يحمل رقم (9) لعام 2004 والصادر عن السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث تم اعداد و توزيع إستبانه خاصة بالامر على عينة من الممارسين للمهنة (أكاديميين و مهنيين) و من ثم تحليل مواد القانون المذكور والتعرف على أوجه القصور والتضارب فيها إضافة إلى تحليل أوجه القصور العام في القانون المذكور. الأمر الذي يجعله غير مناسب لتنظيم المهنة. و في ضوء نتائج البحث التي أوضحت وجود نواقص وتعارضات في القانون المذكور، فقد أوصى الباحث بضرورة تغيير القانون المذكور و استبداله بقانون جديد أكثر ملاءمة و قدرة على تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في فلسطين.

على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها ، وتسمى المسؤولية (مسؤولية عقدية).

ثالثاً: المسؤولية الجنائية

هي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق إذا نتج عن عمله ضرر بالمجتمع بشكل عام. وفي هذه الحالة فإن المدعي العام هو صاحب الصلاحية في إقامة الدعوى القضائية على المدقق. وقد بينت المادة رقم (29) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004 العقوبات التي يتعرض لها مدقق الحسابات في حالة الغش أو الإهمال الجسيم حيث نصت المادة على ما يلي:

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

حيث نصت هذه البنود على الأفعال التالية

البند (6): "إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.

البند (7): "إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته"

البند (8): "الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها"

البند (9): "تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة"

البند (10): "وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاوله المهنة "

البند (11): "المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية"

فجوة التوقعات وتدقيق الحسابات

تنشأ فجوة التوقعات في مهنة تدقيق الحسابات نتيجة لعدم تطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع مستخدمي البيانات المالية المدققة من قبل مدقق الحسابات لما يجب أن تكون عليه مسؤولية مدقق الحسابات، وبين فهم مدققي الحسابات لحدود مسؤولياتهم. ولكي تتمكن مهنة تدقيق الحسابات من الوفاء بمتطلباتها ووظيفتها في المجتمع فلا بد أن يحافظ المدقق على ثقة المستفيدين من خدماته والتي تعتمد على أساس الفهم المتبادل لمسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات (العمرى، 2003).

وأحد العناصر الرئيسية لفجوة التوقعات هي فجوة الأداء وتعني هذه الفجوة الفرق بين ما يتوقعه المجتمع والمستفيدين أن ينجزه مدقق الحسابات وبين ما

إحصائية بين آراء المدققين والمحامين فيما يتعلق بالأهمية النسبية للعوامل التي تحد من تعرض المدقق للمساءلة القانونية من قبل طرف ثالث. كما أوصت بضرورة صياغة القواعد والقوانين التي تعمل على تحديد مسؤولية المدقق تجاه فئات الطرف الثالث، وذلك من خلال دراسة القوانين والحالات ذات العلاقة في دول أخرى والاستفادة منها بما يتناسب مع طبيعة الوضع الاقتصادي والسياسي في المملكة وما يتناسب مع تطوير مهنة التدقيق وتضييق فجوة التوقعات وفي نفس الوقت المحافظة على حقوق الأطراف ذات العلاقة.

دراسة أبو هين (2005) بعنوان : "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة أعمال التدقيق، وإبراز أهميته وأهدافه، وتحديد الخصائص والعوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين. حيث تم تصميم استبانته وتم توزيعها على (87) من مكاتب المراجعة والتدقيق العاملة في قطاع غزة. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتباعه من أجل اجتذاب عملاء جدد. وكذلك بينت إن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

دراسة الذنبيات (2004) بعنوان "دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى وضوح مسؤوليات وواجبات المدققين في القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة التدقيق في الأردن، وإلى التعرف على مدى توافق مسؤوليات وواجبات المدققين في الأردن مع تلك التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية. وتكونت بيانات الدراسة من القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية. وتبين من هذه الدراسة تعدد القوانين التي تحكم عملية التدقيق، وتعدد الجهات التي تضع هذه القوانين، وبالتالي تعدد وجهات النظر مما أدى إلى وجود تعارض بينها في بعض الحالات، وبينها وبين معايير التدقيق الدولية في حالات أخرى، كما أنه لم تتم صياغة القوانين بلغة واضحة ومناسبة بحيث يمكن إدراك معانيها بشكل كامل. وأوصت الدراسة بضرورة المراجعة الفورية لجميع القوانين والأنظمة التي لها علاقة بمهنة تدقيق الحسابات، خاصة ما يتعلق منها بواجبات المدققين ومسؤولياتهم. وضرورة توحيد القوانين المنظمة للمهنة، خاصة فيما يتعلق بواجبات المدققين ومسؤولياتهم.

دراسة Fakhfakh (2015) بعنوان: "قراءة المعيار الدولي لتقرير المدقق: تسوية بين المبادئ المعيارية والمتطلبات اللغوية"، ناقشت هذه الدراسة المشكلات اللغوية المرتبطة بإعداد التقارير، وركزت على تقارير عملية التدقيق الموضحة من قبل المعايير الدولية للتدقيق. حيث حددت معايير التدقيق الدولية محتوى تقرير المدقق ونوعية نتائج التدقيق. لذلك تمت مراجعة

دراسة عمورة (2012) بعنوان : "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة" (ISA) ، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة هل مهنة المراجعة أو التدقيق في الجزائر مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق المتعارف عليها وهل واقعها يعكس ذلك. بالإضافة إلى التعرف إذا كان من الضروري تكييف مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق جنباً إلى جنب مع تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية. وذلك من خلال منهج الدراسة الميدانية. وتوصلت هذه الدراسة عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق النصوص القانونية التي تنظم مهنة المراجعة وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة، ومجلس الخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وبالتالي إفراغ الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة. وعليه تم اقتراح الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة والتي تصدر في شكل معايير لقيت قبولاً عاماً. واعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنباً إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبية.

دراسة جليله (2015) بعنوان اثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة تدقيق الحسابات" هدفت هذه الدراسة الى تحديد المعايير الدولية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، وتكونت بيانات الدراسة من المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق بالإضافة معالم الاصلاحات بمهنة المحاسبه كما كانت دراسة ميدانية لتقييم خلية تدقيق على مستوى شركة شيالي لصناعة الانابيب البلاستيكية في الجزائر. واطهرت نتائج الدراسة الى ان التدقيق وظيفة واداة فعالة يمكن الاعتماد عليها للتنظيم والسيطرة داخل المنشأة، وقد اولت الهيئات المحلية لوظيفة التدقيق اهتماماً بالغاً ايماناً منها باهمية الخدمات التي تقدمها وتؤديها هذه الوظيفة.

دراسة محمد وشمس الدين (2010) بعنوان : "مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01" ، هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مدى توافق الواقع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق. استنتجت الدراسة أن بيئة التدقيق في الجزائر حالياً لا تساعد على تبني المعايير الدولية للتدقيق. كما بينت أن تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق، نظراً لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام التدقيق. وبناءً عليه تم اقتراح صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق أو التكيف معها.

دراسة صبحي والذنبيات (2006) بعنوان: "دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى المسؤولية القانونية للمدقق تجاه الطرف الثالث من أجل المساهمة في الحد من مدى تعرضه للدعاوى القاضية وفي الوقت نفسه المحافظة على حقوق الأطراف ذات العلاقة. وللوصول إلى هذا الهدف تم تصميم استبانتيين وزعت الأولى على المحامين والثانية على المدققين في الأردن. وأظهرت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة

عينة الدراسة

قانون الشركات الأردني رقم (12) لعام 1964 المطبق في فلسطين.
قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لعام 2004.
تعليمات رقم (6) لعام 2013 بشأن ضوابط السلوك المهني لمدقق الحسابات القانوني المزاوول صادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات -فلسطين.
تعليمات رقم (6) لعام 2013 بشأن الإدارة والتدقيق في شركات الأوراق المالية صادرة عن مجلس إدارة هيئة سوق رأس المال الفلسطيني.
قرار مجلس الوزراء رقم (24) لعام 2010 باللائحة التنفيذية لقانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004.
نظام جمعيات التعاون رقم (1) لعام 1957.

1. المسؤولية عن التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية
بينت معايير التدقيق الدولية أن من الأهداف الكلية للمدقق هو الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالي (2015).
بينما ورد في التعليمات رقم (6) بشأن الإدارة والتدقيق المادة (15) بند2-ج.
"التحقق من صحة وسلامة البيانات التي أعطيت له خلال عملية التدقيق".
ومن المعروف أن الصحة والسلامة تعبران عن الخلو من أي نوع من الأخطاء سواء المادية أو غير المادية. وهذه المادة تزيده من الواجبات المطلوبة من المدقق وتحملانه مسؤوليات إضافية خارج نطاق عملية التدقيق الذي حدده معايير التدقيق الدولية.

2. المسؤولية عن تقرير المدقق

محتويات تقرير مدقق الحسابات

بينت معيار التدقيق الدولي رقم (700) لعام 2014 أن تقرير المدقق ينبغي أن يحتوي على أربع فقرات رئيسية، وهي:
الفقرة التمهيديّة التي يجب أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية، وأن تذكر أن البيانات المالية تم تدقيقها، وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى، وأن تحدد التاريخ والفترة التي يعطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

فقرة مسؤولية الإدارة حيث يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

فقرة مسؤولية المدقق يورد فيها بالتقرير أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق. وأن عملية التدقيق تم إجراءها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه

المعيار الدولي لتقرير المدقق (700): تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية. وتبين أنه من ناحية نظرية، التوحيد القياسي لعملية التدقيق يتطلب أن تصاغ التقارير بطريقة واضحة ومفهومة للقارئ. والالتزام بالمبادئ اللغوية يساهم في تحسين بنية التقرير. أما من ناحية العملية، فإن هناك العديد من المصطلحات والمعاني الموجودة في تقرير مدقق الحسابات المستقل المعيارية تحتويها نوعاً من الضبابية في التفسيرات وبالتالي سيكون هناك تباين في الفهم، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تحسين عرض تقرير مدقق الحسابات المستقل ليتخفيف التباين في فهم وتفسير تلك المصطلحات. فإن تأثير هذه التقارير منقذ لأن كثير من المستخدمين لا يفهمون معلومات عملية التدقيق. لغوياً، تقارير المدققين الموحدة يمكن أن تكون غير مقروءة من قبل كثير من مستخدمي البيانات المالية. أظهرت النتائج بوجود المتطلبات المتعارضة بين معايير التدقيق الدولية والمبادئ اللغوية. وأوصت بضرورة تحسين عرض تقارير المدققين المستقلين.

دراسة ارنولد واخرون (2009) Arnold, et al. بعنوان: "هل قرارات مدققي الحسابات الأوروبيون متوافقة ومنسجمة؟ تأثير الثقافة والدولة"، هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مدى توافق قرارات مدققي الحسابات الأوروبيين في ظل توافق وانسجام معايير التدقيق الموجودة في الاتحاد الأوروبي. وللتوصل إلى هذا الهدف تم تلخيص نتائج سبع دراسات منشورة والتي ركزت عيناتها على أوروبا الغربية بحيث اشتملت على (300) مدقق. وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من وجود معايير تدقيق متشابهة في الاتحاد الأوروبي إلا أن هناك فروق ذات دلالة في تطبيق هذه المعايير في الدول المختلفة بسبب الاختلافات الثقافية لتلك الدول.

ما يميز هذه الدراسة

تعد هذه الدراسة محاولة لمعرفة مدى انسجام مسؤوليات مدقق الحسابات في التشريعات المطبقة في فلسطين مع معايير التدقيق الدولية، عن طريق استخدام منهجية تحليل المحتوى للنصوص القانونية التي تحدد مسؤوليات مدقق الحسابات.

منهجية البحث

في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها تم استخدام المنهج الوصفي - تحليل المحتوى والذي يهدف إلى وصف المحتوى الظاهر والمضمون في النصوص القانونية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات ومقارنتها مع وصف للمحتوى في معايير التدقيق الدولية.

مجتمع الدراسة

لغايات تحليل واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات في القوانين والتشريعات المطبقة في فلسطين ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية. تمت مراجعة القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، التي ذكرت في موادها واجبات ومسؤوليات المدقق.

هنا أن المادتين لم تذكر صراحة أن المدقق يقوم بتكوين رأي، وإنما ذكرت المصادقة والتي تعني أن المدقق أثبت صحة الميزانية، ووافق عليها وأقرها. وهنا يتبين أن القانون يفرض على المدقق التأكد من صحة البيانات الذي تمت الإشارة إليه سابقاً. وهذا يختلف عن دور المدقق في الحصول على التأكيدات المعقولة على خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية. كما أن هناك بعض الضبابية في لفظ "المطلقة" المستخدم في المادة حيث أنه يعني بدون استثناء. فهل المراد منه هو الرأي النظيف؟. وإن هذه المادة تزيد من عبء المدقق وتحمله مسؤوليات خارج حدود تلك التي بينها معايير التدقيق الدولية .

ومن الملاحظ أن هذا الاختلاف لم يقتصر فقط على قانون الشركات بل ظهر كذلك في التعليمات رقم (6) لعام 2013 بشأن ضوابط السلوك المهني لمدقق الحسابات القانوني المزاوّل المادة (3). حيث بينت أن أنواع الرأي هي "دون تحفظ، أو مع تحفظ، أو بالامتناع عن إبداء الرأي مع ضرورة بيان الأسباب الجوهرية التي دعت لذلك". لكن هذه المادة لم تبين الحالات التي يعطي فيها المدقق هذه الأنواع من التقارير أو الآراء. كما لم يذكر في المادة الرأي السلبي. الذي يعبر عنه المدقق بعد الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل جوهرية وواسعة النطاق أيضاً في البيانات المالية. وإن عدم وجود هذا النوع من الرأي في القانون يؤدي إلى إرباك المدقق في حال توصله إلى أخطاء جوهرية واسعة النطاق. فما هو الرأي أو التقرير الواجب على المدقق إعداده في هذه الحالة.

4. الشهادة على صحة البيانات

وضحت معايير التدقيق الدولية أنه ينبغي أن يكون المدقق رآياً حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (معايير التدقيق الدولية، 2014) بينما أشار قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المادة (22) "على المدقق 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".

والمادة (23) "يحظر على مدقق الحسابات الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها".

وكذلك المادة (3) من التعليمات بشأن ضوابط السلوك المهني لمدقق الحسابات القانوني المزاوّل "الالتزام بهذه الضوابط والقواعد لمهنة تدقيق الحسابات في جميع الأعمال المهنية التي يزاولها المدقق ويمارسها في فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات وغيرها أو عند تقديمه المشورة والخبرة المهنية أو عند قيامه بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية وفي شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والبيانات المالية".

وأيضاً في المادة (20) من قانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل "يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي: نسخة من

عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا.

فقرة رأي المدقق يعبر فيها عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار عرض عادل.

ورود في التعليمات رقم (6) لعام 2013 بشأن ضوابط السلوك المهني لمدقق الحسابات القانوني المزاوّل المادة (3) ج. "القيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بتدقيقها، ويجب أن يتم إعداد تقرير مدقق الحسابات المستقل بحيث يتكون من فقرة المقدمة وفقرة مسؤولية عن البيانات المالية وفقرة مسؤولية مدقق الحسابات القانوني وفقرة الرأي". وهذه المادة تأتي متنسقة مع ما ورد في معايير التدقيق الدولية.

بينما ورد في المادة (171-2) من قانون الشركات رقم (12) لعام 1964 "أن تقرير المدقق يجب أن يتضمن الأمور التالية :

- مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المعروضين على الهيئة العامة للقوانين ولدفاتر الشركة وحالتها المالية.
 - موقف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها في سبيل القيام بمهمتهم وتسهيل إجراء التحقيق المادي عن كل الشؤون التي أرادوا دراستها "
- وهذه المادة تبين متطلبات إضافية يفرضها قانون الشركات على مدقق الحسابات على تقرير مدقق الحسابات.

3. أنواع رأي مدقق الحسابات

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) فإن أنواع الرأي (2014) هي:

- الرأي غير المعدل، ويطلق عليه أيضاً الرأي النظيف أو القياسي أو الرأي غير المتحفظ. وبدل على أن البيانات المالية تظهر بعدالة الوضع المالي ونتيجة الأداء للمنشأة.
- الرأي المعدل: ويتضمن فئتين من أنواع الرأي :
- التعديل في صيغة التقرير القياسي، وذلك بإضافة فقرة توضيحية على تقرير المدقق، أي دون التعديل على الرأي من حيث الجوهر، ويطلق على هذا النوع من الرأي، بالرأي مع فقرة إضافية.
- التعديل في الرأي، وتتضمن هذه المجموعة، الآراء التالية:
- الرأي المتحفظ (Qualified Opinion) ويطلق عليه الرأي المقيد أيضاً.
- الرأي السلبي (Adverse Opinion) ويطلق عليه أيضاً الرأي المخالف أو المعاكس.

• الامتناع عن إبداء الرأي (Disclaimer Opinion) ويطلق عليه حجب الرأي أيضاً.

أما بالنسبة لما ورد في القوانين المنظمة للمهنة فقد أشارت المادة (171) - (1) من قانون الشركات إلى أنه على المدققين أن يقترحوا في التقرير إما المصادقة على الميزانية السنوية بصورة مطلقة أو مع التحفظ وإما بإعادتها لمجلس الإدارة وفي نظام جمعيات التعاون رقم (1) لعام 1957 ذكر أنه "يقنضي على مدقق الحسابات أن يصادق على الميزانية العمومية" ويلاحظ

إذا فإن المدقق عليه تجنب أي عبارة قد تفيد بأنه يشهد على صحة البيانات وذلك لأنه لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق لأن هناك العديد من الأسباب التي تحول دون إعطاء التأكيد المطلق مثل استخدام المدقق للعينات بدلاً التدقيق الكامل التفصيلي، كما أن معظم أدلة التدقيق إقناعية وليست قطعية لأنها تعتمد على الحكم المهني للمدقق.

5. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ
بينت المعايير أن المدقق لا يكتب عن المخالفات المكتشفة إلا إلى الإدارة، حيث يكتب إلى المستوى الأعلى فالأعلى ولا يكتب لجهات خارجية إلا إذا كانت الإدارة هي المتورطة، وذلك من أجل الإطلاع والتصحيح. وإذا لم تستجب الإدارة فإن المدقق يتوجه للجهات الأخرى لإبلاغها .

وذكرت المادة (171) في البنود (3 و 4) من قانون الشركات "إذا اطلع المدققون على مخالفات لقانون أو نظام الشركة فعليهم أن يبلغوا ذلك خطياً لرئيس مجلس الإدارة وللمراقب. بما في الأحوال الخطيرة فعليهم أن يرفعوا الأمر إلى الهيئة العامة". فهذه المادة تعكس عدم الاتساق مع المعايير من حيث مسؤولية المدقق في التبليغ عن المخالفات. حيث أنها تفرض على المدقق أن يبلغ مراقب الشركات على المخالفات المكتشفة.

أما بالنسبة لقانون المصارف المادة (47) 2 و. "إعلام سلطة النقد خطياً وفور إطلاعه وبعد مناقشتها مع إدارة المصرف عن أية مخالفات ارتكبتها مجلس إدارة المصرف أو مجلس إدارة أي شركة تابعة للمصرف وأي من المسؤولين الرئيسيين أو أي موظف في المصرف أو في أي من الشركات التابعة له." و المادة (22) 3. من قانون مزاوله المهنة "التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطياً إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها". فيلاحظ هنا أن على المدقق التبليغ عن أي مخالفة ولم يستثن من ذلك المخالفات غير المادية وهذا الأمر فيه مبالغة ويخالف معايير التدقيق الدولية.

6. مسؤولية المدقق عن جمع أدلة التدقيق
من المتعارف عليه حسب معايير التدقيق الدولية أن المدقق يقوم باستخدام عينات سواء كانت إحصائية أو غير إحصائية. وتم وضع معيار خاص بهذا الموضوع وهو المعيار رقم (530) عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الأخرى (معايير التدقيق الدولية، 2014) يعزى السبب في استخدام أسلوب العينات إلى التغير في دور مدقق الحسابات بصفته مطمئناً لقارئ البيانات المالية وليس ضماناً للقارئ بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية. أما بالنسبة لما ورد في القوانين المنظمة للمهنة فقد ذكرت المادة (22) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات أنه على المدقق "الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضرورياً للقيام بعمله على أحسن وجه". وهنا يطلب القانون من المدقق مراجعة جميع السجلات والدفاتر، أي استخدام التدقيق التفصيلي. كما أن هناك محددات تحول دون إجراء التدقيق التفصيلي فالوقت المتاح لعملية

الحسابات الختامية للعام الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص". ويلاحظ أن هذه المواد ذكرت أن على المدقق أن يقدم شهادة في تقريره، أما معايير التدقيق الدولية بينت أن المدقق يعطي رأياً وليس شهادة.

وهناك فارق كبير بين المفهومين، إذ أن الشهادة على صحة البيانات تعني إقرار المدقق بأنه تحقق وأثبت صحة البيانات المالية بعد الحصول على أدلة قطعية، وصحة البيانات تعني خلوها من أي نوع من الأخطاء سواء المادية أو غير المادية. وبالرجوع إلى تاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات نجد أنه عندما نشأ التدقيق الإلزامي وصدرت أول قوانين للشركات في بريطانيا عام 1844 تضمن قانون الشركات في تلك العام بعض الأمور التي تتعلق بتدقيق الحسابات، وقد كان تقرير المدقق يسمى شهادة المدقق Audit Certificate وكانت الشهادة تتعلق بصحة البيانات المالية حيث كان المدقق يقول: تشهد أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وصحيحة "We certify that the financial statements give a true and correct view". وكان دور المدقق في ذلك الوقت ينصب على اكتشاف الغش والخطأ، لذلك كان مستخدمو التقرير يتوقعون أن المدقق يشهد أن البيانات المالية خالية من جميع أنواع الغش والانحرافات (الذنبات، 2004). لكن المهنة أخذت تتطور بعد ذلك وحدثت اختلافات في طبيعة مهنة التدقيق وأهدافها، حيث كان التركيز على إبراز مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش والخطأ، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك هي ثانوية. وتبع هذه التطورات تغييرات في تقرير مدقق الحسابات ومضمونه.

وأخيراً أصبح المدقق يعطي تقريراً وليس شهادة يتضمن رأي المدقق الفني المحايد حول البيانات المالية ككل، حيث يقول المدقق في التقرير: "برأينا فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به". والرأي هو تطبيق للهدف العام من عملية التدقيق وهو "الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية." فالمدقق إذن يعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً، وبالتالي لا يمكنه الشهادة بصحة البيانات المالية.

معايير التدقيق الدولية أولت هذا الأمر عناية بالغة، ونصت صراحة على أنه عندما تختلف الصياغة التي حددها القانون أو الأنظمة عن العبارات التي نصت عليها المعايير بخصوص إبداء الرأي "فإن على المدقق أن يحدد بعناية ما إذا كانت هناك مخاطرة باحتمال أن يسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم الحصول عليه عند تدقيق البيانات المالية، فعلى سبيل المثال قد تنتقل الصياغة إلى القراء أن المدقق يشهد على دقة مبالغ البيانات المالية وليس إبداء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو أنها معروضة بعدالة في جميع النواحي الجوهرية، وفي هذه الحالات على المدقق تحديد ما إذا كان من الممكن تخفيف مخاطرة سوء الفهم من خلال التفسير المناسب في تقرير المدقق."

وتدقيق حساباتها، وعليهم بشكل خاص أن يبحثوا عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية." ونصت المادة (22-2) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات أنه على المدقق "التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول.

يلاحظ بأن التشريعات المنظمة للمهنة عبرت عن إطار إعداد التقارير المالية باستخدام مصطلح الصورة الأصولية. لكن هذا المصطلح لم يتم تعريفه، فما هو المقصود بالصورة الأصولية؟ فهل هي القانون نفسه، أم القوانين الأخرى ذات العلاقة، أم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟. وهذا بحد ذاته يؤدي إلى إشكال وليس في مهمة مدقق الحسابات. كما أنه يسهم في زيادة فجوة التوقعات.

8. المسؤولية عن عمل التقديرات المحاسبية

وضحت معايير التدقيق الدولية أن الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية. وأن دور المدقق يتمثل في تدقيق هذه التقديرات، عن طريق تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة معايير التدقيق الدولية (2014).

لكن المادة (177) من قانون الشركات نصت على "أعضاء مجلس الإدارة ومدققوا الحسابات مسؤولين عن اقتطاع المبالغ المخصصة للاحتياطي الإجمالي والاحتياطات الأخرى والاستهلاك على حسب النسب الواردة في نظام الشركة أو المتعارف عليها فنياً". ومن هنا يتبين أن القانون جعل مدقق الحسابات مسؤول عن عمل التقديرات المحاسبية، أي أنه يكلفه بمهام خارجة عن حدود نطاق عمله تؤدي إلى زيادة الأعباء على مدقق الحسابات.

النتائج

بناءً على ما تقدم من تحليل للنصوص القانونية المتعلقة بمسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات في ظل القوانين الفلسطينية ومقارنتها مع ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية. يلاحظ أن العبارات الخاصة بمسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات الواردة في القوانين الفلسطينية المنظمة للمهنة يكتفينا عدم الوضوح من حيث المعاني. وهذا الأمر يؤثر تأثيراً سلبياً في فهم قارئها لطبيعة ومسؤوليات مدقق الحسابات. وفي معظم الحالات لم تتوافق مسؤوليات المدقق في القوانين الفلسطينية مع ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية. ومن ضمن هذه الحالات:

- 1- تستخدم القوانين عبارات "صحة وسلامة البيانات" والتي تعني خلو البيانات المالية من كافة الأخطاء. بالرغم من أن هذه العبارات غير مستخدمة في معايير التدقيق الدولية. والتي تم استبدالها في معايير التدقيق الدولية بعبارة تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.
- 2- هناك عدم تطابق بين القوانين والمعايير فيما يتعلق بأنواع التقارير التي يمكن أن يصدرها المدقق، حيث لم تذكر القوانين الرأي السلبي.
- 3- ذكرت العديد من القوانين عبارة "شهادة المدقق" على الرغم من تغيير هذه العبارة منذ زمن بعيد في معايير التدقيق، وأصبح يستخدم رأي المدقق.

التدقيق محدود والتكاليف المتاحة محدودة. وبالرجوع للمعايير يتضح أن المدقق غير مسؤول عن الاطلاع على جميع القيود.

كما أن عملية الإطلاع تختلف عن عملية التدقيق، حيث أن عملية الإطلاع هي أقل مستوى من التدقيق، وأنها من الأعمال الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المدقق بعقد خاص، وعادة ما تشمل قيام المدقق بالاستفسارات. وقد أفردت لها المعايير الدولية للتدقيق معياراً خاصاً وهو المعيار رقم (2400) مهمات المراجعة (الإطلاع على) البيانات المالية. ومن الملاحظ أن القانون استخدم هذا اللفظ للدلالة على التدقيق بالرغم من الفارق بينهما.

7. المسؤولية عن مراقبة أعمال الشركة

ذكرت المادة 170-1 من قانون الشركات "يقوم مدققوا الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها". يلاحظ هنا أن القانون فصل بين عملية مراقبة أعمال الشركة وعملية تدقيق الحسابات. المقصود بعملية الرقابة على أعمال الشركة التحقق من سيرها وفقاً للقوانين والأنظمة. وحسب معيار التدقيق الدولي رقم (315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها (معايير التدقيق الدولية، 2014) فإن الإجراءات التي يتم تصميمها وتطبيقها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة أي مراقبة عمل شركة هي وظيفة الرقابة الداخلية.

وبالتالي فإن القيام بهذه الوظيفة يعتبر تكليف المدقق بأعمال خارج حدود مسؤولياته وواجباته. لأن مسؤولية المدقق الخارجي تقتصر على فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، وأداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. كما ونص معيار التدقيق الدولي رقم (700)، (معايير التدقيق الدولية، 2014) تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية أن على مدقق الحسابات أن يورد في فقرة مسؤولية المدقق أن عملية التدقيق تنطوي على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة التدقيق، حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تضمين إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.

المسؤولية عن التثبت من أن الدفاتر والسجلات منظمة بصورة أصولية بينت معايير التدقيق الدولية أن على المدقق التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية (2014) يشير إطار إعداد التقارير المالية المعمول به عادة إلى معايير إعداد التقارير المالية موضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، أو على متطلبات تشريعية أو تنظيمية. أما بالنسبة للقوانين والتشريعات ورد في المادة (170-1) من قانون الشركات "يقوم مدققوا الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة سير أعمال الشركة

القوانين والتشريعات القائمة ، كما ان الدراسة جاءت بشكل منسجم مع دراسة البحصي (2010) والذي تحدث عن تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين من خلال توزيع استمارة واطهرت نتائجها بوجود نواقص وتعارض في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) للعام 2004، وكانت دراسة الذنبيات (2004) التي تناولت النصوص القانونية الخاصة بمسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات في التشريع الاردني وانسجامها مع معايير التدقيق الدولية ، واطهرت النتائج بوجود عدة وجهات نظر في النصوص القانونية المختلفة للمنظمة للمهنة بالإضافة الى عدم وضوح بعض العبارات لمواد النصوص القانونية المتعلقة بمسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات، وجاءت نتائج هذه الدراسة متوافقة مع نتائج الدراسة . وبينت دراسة شمس الدين (2010) انه يجب ان تكون البيئه القانونية المؤهله لتبني معايير التدقيق الدولية، وكانت من توصيات الدراسه ان تكون هناك صياغة جديدة للنصوص القانونية لتتماشى مع المتطلبات المهنية والنتائج والتوصيات هذه الدراسة جاءت منسجمة مع نتائج دراسة القوانين والتشريعات الفلسطينية المنظمة للمهنة ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية.

المراجع

أحمد ، محمود.(2007). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
البحصي، عصام. (2010). نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في فلسطين، مجلة الجامعة الاسلاميه (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد الثامن، العدد الثاني.
جربوع، يوسف. (2004). مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والعش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين."

جربوع، يوسف. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة .مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد2.
جليله، زوهري. (2015). اثر الاصلاحات على النظام المحاسبي والمالي على مهنة تدقيق الحسابات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 4.
جمال، عمورة. (2012). ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 12-13 ديسمبر .

حمادة، محمد. (2000). موسوعة إعلام فلسطين، الجزء الأول، رقم التسجيل (10471) دار الوثائق، دمشق، سوريا.
درغام، ماهر . (2009). المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة. مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية، المجلد 3(1).

واعتماد عبارة شهادة المدقق يحمل المدقق مسؤوليات خارج الحدود التي بينتها المعايير، ويعود السبب الى التطور الذي حدث على معايير التدقيق خلال العقود السابقة ولم يصاحبها اي تغيرات في القواني والتشريعات المطبقة والمنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

4- لم يكن في القوانين وضوح حول مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ والتبليغ عنها، حيث أنها لم توضح الحالات التي يمكن التبليغ عنها، ولم تميز بين ما هو مادي أو غير مادي. ولم تميز بين المخالفات التي ترتبها الإدارة والمخالفات التي يرتكبها الموظفون.

5- ذكرت القوانين أن على المدقق الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات، بينما بينت المعايير أن عملية التدقيق تتم باستخدام العينات. كما أن عملية الإطلاع تختلف عن التدقيق، حيث أن الإطلاع هي أقل مستوى من التدقيق.

6- هناك عدم انسجام بين القوانين والمعايير في يتعلق بمسؤولية المدقق عن مراقبة أعمال الشركة، حيث أن القوانين حملت المدقق هذه المسؤولية. بينما معايير التدقيق بينت أنها مسؤولية الرقابة الداخلية في الشركة.

7- حملت القوانين مدقق الحسابات المسؤولية عن عمل التقديرات المحاسبية، بالرغم من أن الإدارة هي المسؤولة عن عمل هذه التقديرات كما بينت المعايير الدولية، أن مسؤولية مدقق الحسابات تقتصر في الحصول على أدلة تبين فيما إذا كانت هذه التقديرات معقولة.

وبناءً عليه يمكن قبول فرضية البحث الرئيسية، واستنتاج أنه يوجد نوع من عدم التوافق بين مسؤوليات المدققين في القوانين الفلسطينية المنظمة للمهنة ومسؤوليات المدققين في معايير التدقيق الدولية. كما أن العبارات الخاصة بمسؤوليات المدققين في القوانين تتسم بعدم الوضوح من حيث الصياغة، ويمكن تفسيرها بطريقة تؤدي إلى زيادة العبء على المدققين، وتحميلهم مسؤوليات خارج حدود مسؤولياتهم التي بينتها معايير التدقيق الدولية.

التوصيات

بناءً على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج يمكن التوصية بضرورة مراجعة المواد المتعلقة في مسؤوليات المدقق في القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المتعارضة مع معايير التدقيق الدولية، وصياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع معايير التدقيق الدولية. للمساهمة في فهم هذه النصوص وتوضيح مسؤوليات مدقق الحسابات، مما يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.

المناقشة

بناءً على النتائج التي تم التوصل اليها من خلال دراسة القوانين والتشريعات والتعليمات واللوائح التنفيذية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية فإن النتائج التي تم التوصل اليها تتوافق مع العديد من الدراسات منها دراسة كاظم (2013) والتي بينت ان على مدقق الحسابات الالتزام بمعايير التدقيق الدولية واوصت الدراسة انه يجب ان تكون معايير التدقيق الدولية غير متعارضه مع

المراجع الأجنبية

- Arnold D., Bernardi R. and Neidermeyer P. (2009). Do European auditors' decisions reflect harmony? The impact of country and culture. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(1):58-68.
- Beasley M.C., Carcello J.V. and Hermanson D.R. (1999). *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 An Analytical of US Public Companies*, Research Commissioned by the committee of Sponsoring organization of the Tread way Commission (Coso), New York.
- Boynton W.C., Johnson R.N. and Kell W.G.(2006), *Modern Auditing*, John Wiley and Sons Inc., USA.
- Fakhfakh M.(2015). The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 20(38):21-29.
- Hylas, R.E. and Ashton, R.H. (1999). *Audit Detection of Financial Statement Errors*, *The Accounting Review*, 57(4): 751-765.
- International Standards off Auditing (1998), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*, First Education.

- الذنيبات، علي. (2004). دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة الدراسات العلوم الإدارية، المجلد 31(1).
- الذنيبات، علي.(2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل، عمان، الأردن.
- صبيحي، علاء زياد والذنيبات علي عبد القادر.(2006). دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2(1).
- عبد الله، خالد أمين. (2000). علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- العمرى، بكر. (2003). فجوة التوقعات بين المستثمرين ومدققي الحسابات في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة (جامعة اليرموك، اريد، الأردن).
- كاظم، هيفاء. (2013). تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات. *الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، مجلد (9) رقم (29).
- محمد، سيد وشمس الدين بو عرار. (2010). مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم (1-10) مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية.
- هين، إياد. (2005). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- قانون الشركات الأردني رقم (12) لعام 1964.
- قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لعام 2004.
- قرار مجلس الوزراء رقم (24) لعام 2010 باللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004.
- المجلس الدولي للمحاسبين. (2014). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- نظام جمعيات التعاون رقم (1) لعام 1957.
- تعليمات رقم (6) 2013 بشأن ضوابط السلوك المهني لمدقق الحسابات القانوني المزاول صادره عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات -فلسطين.
- تعليمات رقم (6) 2013 بشأن الإدارة والتدقيق في شركات الأوراق المالية صادر عن مجلس إدارة هيئة سوق رأس المال الفلسطيني.