خلفية الدراسة:

عانت مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات بشكل خاص في الأراضي الفلسطينية المحتلة قبل قدوم السلطة الوطنية من تخلف شديد في المفهوم والأداء. ويعزى ذلك بشكل رئيسي ومباشر إلى القوانين الضريبية الجزافية والجائرة التي كانت تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية على المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية دون مراعاة لنتائج أعمالها الحقيقية من ربح أو خسارة. الأمر الذي كان له بالغ الأثر في عدم وجود أنظمة محاسبية في معظم المؤسسات الفلسطينية، وان وجدت مثل هذه الأنظمة في قلة قليلة من المنشآت الاقتصادية فقد عملت القوانين الضريبية الإسرائيلية على تقزيمها وحصر آلياتها في عملية مسك الدفاتر للأغراض الضريبية، وبمعنى آخر في إجراءات الهدف منها تحديد الربح الضريبي بما يخدم مصالح الاحتلال الجشعة والمتمثلة في نهب أموال ومدخرات الشعب الفلسطيني دون أدنى نظر للربح المحاسبي الحقيقي لهذه المنشآت وحاجاتها الاقتصادية في الاستمرار والتطور والنمو.

في ظل هذا الفهم البسيط والخاطئ لمهنة المحاسبة وأهدافها وإجراءاتها انحسر أيضا مفهوم وممارسة مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المراجعة الضريبية للدفاتر والمستندات للتأكد من حقيقة الانصياع للأوامر الضريبية التي تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية.

أختلف الحال منذ الشروع بعملية السلام واستلام السلطة الوطنية الفلسطينية لزمام الأمور الإدارية في الأراضي الفلسطينية، حيث نمى اهتماما متزايداً بعلم ومهنة المحاسبة على وجه العموم، وعلم ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على وجه الخصوص. هذا التطور يعزى لأسباب عدة أهمها الشروط التي فرضتها ولا زالت تفرضها الجهات الأجنبية المانحة للقروض والمساعدات، الحكومية والخاصة منها. هذه الجهات لاحظت عدم وجود أنظمة محاسبية يعتمد عليها في المنشآت الاقتصادية الفلسطينية واعتبرت ذلك مصدر خطر لضياع استثماراتها المحتملة في هذه الوحدات الاقتصادية، وكذلك الحال بالنسبة للأموال التي يمكن أن تقدم لهذه المنشآت سواء على شكل قروض أو مساعدات. لذا طالبت هذه الجهات بضرورة إنشاء أنظمة محاسبية قوية للضبط والرقابة الداخلية في المشروعات المختلفة واعتبرت في هذا الخصوص مبادئ المحاسبية الأمريكية والدولية مثال يحتذى به. وازداد تبعا لذلك الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات مفهوما وتنظيما وكفاءة. فالتدقيق وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمنشآت الاقتصادية المختلفة وما تشتمل عليه هذه الأنظمة من بيانات ومستندات وحسابات وسجلات خاصة، وما يتبع ذلك من الحكم على صحة وعدالة مخرجات هذه الأنظمة من قوائم وبيانات مالية.

أهمية الدراسة:

لا يخفى على أحد في العصر الحالي أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، وحتى السياسية لأي مجتمع، الأمر الذي غاب عن أذهان الكثيرين من المهتمين الفلسطينيين بالتنمية من باحثين ومسؤولين وصناع قرار. فيمكن للمحاسبة المالية من خلال تحديدها للأسس والإجراءات التي تعد وتقدم بموجبها البيانات والقوائم المالية المنشورة للمنشآت الاقتصادية أن تتحكم في توزيع الدخل والثروة في المجتمع الواحد. فاختلاف نتائج الأعمال يعمل على توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة في ذلك المجتمع للاستثمار في مشروع دون الآخر، أو صناعة دون الأخرى، أو قطاع دون غيره، الأمر الذي قد ينعكس سلبا على عملية النمو والتطور الاقتصادي في بلد ما. ومن هنا تتضح أهمية مهنة تدقيق الحسابات والمتمثلة في ضمان إعطاء الرأي الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية للمشاريع المختلفة، مما يتيح للمستخدم الخارجي للقوائم المالية التعرف على الأوضاع المالية الحقيقية لهذه المشاريع وقدراتها المختلفة على تحقيق الإيرادات كأساس يعتمد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالاستثمار، والتمويل، وتقويم الأداء. وبناءا عليه تسهم مهنة تدقيق الحسابات في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وصائبة تتمثل في توجيه عناصر الإنتاج المختلفة (من رأس مال، وأرض، وعمل) للاستثمارات الأجدى اقتصاديا، الأمر الذي يسهم بالضرورة إيجابيا في الاستقرار الاقتصادي للبلد ودفع عجلة النمو والتطور قدما.

وخلاصة الحديث أن مهنة تدقيق الحسابات لها أبعاد اقتصادية ومالية هامة تمس ليس مصالح جهات محددة وإنما تنعكس على المجتمع بأسره، لذلك فان عملية تطوير أسس واضحة وملزمة لمهنة تدقيق الحسابات هو أمر بالغ الأهمية في عملية الإصلاح الاقتصادي وترويج الاستثمار وتقوية الأسواق المالية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة لأمرين رئيسيين:

أولا: تشخيص الوضع الحالي لمهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في فلسطين.

ثانيا: الخروج بمقترحات وتوصيات من شأنها رفع مستوى الأداء لهذه المهنة لمقابلة التحديات المفروضة عليها.

عينة الدراسة:

تم تصميم استبانه متعلقة بالمحاور المذكورة أعلاه ووزع منها، من خلال مركز تطوير القطاع الخاص، 70 استمارة على مكاتب مدققين حسابات قانونين مزاولين للمهنة في الضفة الغربية، رجع للمركز منها 37 استمارة وتم إجراء التحليل الإحصائي لإجابات 30 منها وذلك بعد استبعاد 7 استبيانات لعدم استكمالها لشروط الاستجابة.

وبالرغم من أن الردود المستلمة تجاوزت بقليل نسبة ألـ 50% من عدد الاستبيانات الموزعة، إلا أنه يمكن الاعتداد بنتائج هذه الدراسة للأسباب التالية:

- أن المسح اشتمل على ما نسبته اكثر من 85% من ممارسين مهنة تدقيق الحسابات القانونين، حيث بلغ عدد هؤلاء حسب دراسة أعدت عام 1999 (82) مدقق.
- أن الاستمارات المكتملة والتي جرى تحليلها إحصائيا غطت أكثر من 3/1 مجتمع الدراسة (36.85%) وهي عينة كبيرة من منظور إحصائي.
- أن الردود جاءت من مناطق مختلفة من الضفة ومكاتب تدقيق تتفاوت في الإمكانيات وحجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لزبائنها، وبالتالي يمكن اعتبار العينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

ألا أنه كان يأمل في استرجاع غالبية الاستمارات إن لم يكن جميعها، وهذا يطرح تساؤلا كبيرا عن رغبة الممارسين للمهنة أنفسهم قبل الغير للتغير، والتحديث، والتنظيم للمهنة، وضبط الأمور ووضعها في نصابها الصحيح؟

النتائج الرئيسية للدراسة:

1. التأهيل العلمي للمدققين الممارسين للمهنة:

تشير الدراسة أن ما نسبته 80% من المدققين الممارسين للمهنة حاصلين على درجة البكالوريوس و13,3% حاصلين على درجة الماجستير، وأن ما نسبته 83,3% من المدققين الممارسين للمهنة يحملون شهادات في تخصص المحاسبة، و 13,3% في تخصص إدارة الأعمال، و3,3% في تخصص التمويل.

هذه النتيجة تدل على التأهيل العلمي الرفيع لممارسين المهنة، وتعتبر عاملا مساعدا على تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية إذا ما توفرت الشروط الأخرى الملائمة لذلك والتي سيأتي ذكرها لاحقا.

2. التأهيل العملي للمدققين الممارسين للمهنة:

أظهرت الدراسة أن ما نسبته أكثر من 93,4% من أفراد العينة حصلوا علـــى رخصـــة مزاولة مهنة التدقيق بعد مرورهم بفترة تدريب من أربع إلى أكثر من خمـــس ســـنوات، حيث أن 16,7% من أفراد العينة حصلوا على رخصة التدقيق بعد مرور فترة تـــدريب لمدة 3 سنوات، و16.7% بعد مرور فترة تدريب لخمس سنوات، و60% بعد مـــرور فترة تدريب لأكثر من خمس سنوات.

هذه النتيجة بحد ذاتها ممتازة ويفترض أن تساهم بشكل إيجابي في تطوير مهنـــة تـــدقيق الحسابات. ألا أنه يتضح من خلال الإجابات للأسئلة المفتوحة أن فترات التدريب اشتملت بشكل رئيسي على التدقيق الضريبي وهذا ما تؤكده أيضا الأرقام والنسب التي أفرزتهـــا نتائج الدراسة وذلك على النحو التالي:

- أن ما نسبته 73,3% من أفراد العينة يقدمون استشارات ضريبية لزبائنهم، كما وأفادت الدراسة إلى أن ما نسبته 70% من المبحوثين يعتقدون بوجود تأثير كبير لمســـك الدفاتر للأغراض الضريبية على مهنة تدقيق الحسابات، وهذا ما أكدته النتائج حيث يعتقد ما نسبته 66,7% من المبحوثين بوجود تأثير سلبي لضريبة الدخل والجمارك والمكوس على أداء مكاتب التدقيق.
- وأظهرت البيانات أن ما نسبته 43Û3% من أفراد العينة أجابوا بأنه يوجد لحد ما قواعد واضحة وملزمة تحكم مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية، بينما يـــرى 50% من أفراد العينة بعدم وجود هذه الضوابط. وفي ظل غياب أو ضعف الالتزام بهذه القواعد لممارسة المهنة، كيف يمكن أن يكون هناك تدريب على أصول مهنة تدقيق الحسابات؟
- وعند السؤال عن مدى التزام مكاتب التدقيق المحلية بالمعايير الدولية لممارســـة المهنة، أجاب ما نسبته 40% من أفراد العينة بعدم الالتزام، و53,3% بالالتزام أحيانا. ولدى البحث عن سبب عدم الالتزام بهذه المعايير أجاب ما نسبته 58,6% من المبحوثين بسبب عدم وعي من الممارسين للمهنة لهذه المعايير.

إذن بالمجمل تظهر النتائج السابقة أن سنوات الخبرة لم تشتمل على التدريب العملي بالشكل الذي تقتضيه الأصول المتعارف عليها دوليا في مهنة تدقيق الحسابات، وبل وتركيز ذلك التدريب على الاستشارات الضريبية ومسك الدفاتر. هذا الأمر يستدعي العمل علـــى إيجـــاد بـــرامج تدريبيـــة متخصصة تنعقد تحت إشراف سليم ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في تدقيق الحسابات لرفـــع مستوى الأداء المهني بما يتفق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية.

3. معايير الترخيص بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات:

تبين أن ما نسبته 10% ممن جرى مسحهم من المدققين تم تأهيلهم لمزاولة المهنة بعد تقدمهم لامتحان المجمع العربي للمحاسبين القانونين، و6Û7% بعد حصولهم على CPA الأمريكي. الملفت للنظر أن ما نسبته 73,3% من أفراد العينة حصلوا على رخصة مزاولة المهنة بعد قدوم السلطة الفلسطينية، بينما ما نسبته 6Û7% حاصلين على رخصة أردنية. هذه النتيجة تعكس بوضوح الآتي:

- أن فترة الاحتلال شهدت جمود في مهنة تدقيق الحسابات، ويعزى ذلك لحد كبير كما ذكر في مقدمة الدراسة إلى اقتصار مفهوم المهنة على تقديم الخدمات الضريبية بما يخدم رغبات سلطات الاحتلال الإسرائيلية والمدنية والمتمثلة بشكل رئيسي في السيطرة على الاقتصاد الفلسطيني واتباعه لنظيره الإسرائيلي. وينوه في هذا السياق أيضا إلى المعوقات الكثيرة والإجراءات الصعبة التي كانت تضعها وتنتهجها سلطات الاحتلال لمنع تطور مهنة تدقيق الحسابات وتكوين الشركات المساهمة العامة والتي تعتبر محركا رئيسيا لتطوير مهنة المحاسبة وما يصاحب ذلك من تحديات لمهنة تدقيق الحسابات كما هو معروف من تجارب دول مختلفة من العالم.
- الفترة بعد مجيء السلطة الوطنية الفلسطينية شهدت ارتفاع ملحوظ في أعداد الحاصلين على رخصة مزاولة المهنة، وهذا أمر بالتأكيد تطلبه ما شهدته هذه الفترة من تأسيس للعديد من الشركات المساهمة والتي دفعت بقوة باتجاه تنظيم هذه المهنة وتطويرها. إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل روعي التأهيل العلمي والعملي المناسبان في عملية منح التراخيص؟. نتائج الدراسة الحالية تشير الى أن فقط ما نسبته 23Û3% ممن شملتهم يعتقدون بأن الترخيص لمزاولة المهنة يتم حسب أسس موضوعية، بينما يعتقد 43,3% من المبحوثين بان التراخيص لا تتم حسب أسس موضوعية، و33Û3% آخرون يرون بان الترخيص يتم تقريبا بحسب أسس موضوعية. وحين السؤال عن مدى التزام هيئة الرقابة العامة بهذه الأسس أجاب بالإيجاب فقط ما نسبته 26Û7% من المبحوثين، 30% أجابوا تقريبا، بينما 40% أجابوا بالنفي.

وقد أشارت إجابات الأسئلة الكتابية مثلا إلى منح رخصة مزاولة المهنة لمن يحصل على شهادة بعمله Senior Auditor، أو مأمورا في ضريبة الدخل، أو رئيسا لقسم التدقيق في الضريبة الإضافية لمدة خمس سنوات، دون مراعاة حقيقة لطبيعة ما قام به من أعمال وممارسات مهنية خلال تلك الفترة. كذلك فان من يعمل في هيئة الرقابة العامة لمدة خمس سنوات بوسعه أن يأخذ ترخيص بمزاولة المهنة بعد سنة من تركه لوظيفته.

كما وتوضح نتائج الدراسة اقتصار الإجراءات التجديد الدورية لرخصة مزاولة المهنة على أمور شكلية مثل شهادة حسن السيرة والسلوك (أفاد البعض بتوقف العمل بها في الوقت الراهن) ، تسديد الرسوم المقررة، براءة الذمة من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة. وقد خلت عملية التجديد من إجراءات جوهرية تؤكد على الحفاظ على التأهيل العلمي والعملي وتطويره بما يتناسب مع مواجهة ما تفرضه دنيا الأعمال ومهنة المحاسبة من تحديدات متجددة، مثلا من خلال المشاركة في دورات تدريبية، ورش عمل، دراسات ومقالات تتعلق بالمهنة .... الخ.

4. طبيعة الخدمات المقدمة للزبائن:

تناولت الدراسة مجموعة من الخدمات التي يقدمها المدقق الفلسطيني لعملائه بالتزامن مع خدمة تدقيق الحسابات. فقد أظهرت البيانات الواردة في الجدول مسا جوهريا في استقلالية المدقق الفلسطيني، حيث أفاد ما نسبته 73Û3% من المدققين الذين تم مسحهم بتقديمهم استشارات ضريبية، و45,3% يقومون بتقديم خدمات استشارية محاسبية وإدارية للمؤسسات التي يقومون بتدقيقها. تأدية هذا النوع من الخدمات في نفس الوقت الذي يقوم فيه المدقق بمهمة تدقيق الحسابات لعميله يتعارض مع ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية في كون المدقق مستقلا ومحايدا في الشكل والجوهر، لأن الاستقلال يشكل حجر الأساس في عملية التدقيق وبغيره تتلاشى ثقة الجمهور في القوائم المالية المدققة مما يلحق بالغ الضرر بالحياة الاقتصادية في المجتمع. والملفت للنظر أن ما نسبته 58% من المدققين أفراد العينة يقومون بمسك وتنظيم الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمؤسسات التي يقومون بتدقيقها، وهذه مخالفة خطيرة لمعيار الاستقلالية فكيف يمكن لمستخدم القوائم المالية أن يثق بهذه القوائم التي يعدها ويدققها ذات الشخص؟

5. الحصول على التكليف بالعمل وعلاقة مدقق الحسابات بزبائنه وزملائه:

أظهرت نتائج الدراسة أيضا مخالفات واضحة لمعايير التدقيق الدولية وخاصة الاستقلالية، حيث أشارت الإجابات المتعلقة بالسؤال: ما هي الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات من قبل العميل، أن ما نسبته 51Û1% من أفراد العينة يرون بان اختيار المدقق من قبل العميل مرهون بطبيعة الرأي الذي سيعطيه المدقق حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة المدقق لها بما يتلاءم مع رغبة الإدارة، وهذا الأمر يتنافى مع معايير وأخلاقيات ممارسة المهنة الدولية وتندرج هذه المخالفة ضمن ما يسمى بـــ Opinion Shopping. كذلك فان ما نسبته 51Û1%

أفادوا بوجود علاقة بين الخدمات الأخرى التي يتوجب على مدقق الحسابات تقديمها لإدارة المشروع مقابل الحصول على تكليف بالتدقيق للمؤسسة، هذا يؤكد ما وصلت إليه الدراسة من نتائج مشار إليها في البند السابق. ومن الملاحظ أيضا أن الرغبة في الاستمرار بالتدقيق لعام أخر عامل مهم في الاتفاق الحاصل بين المدقق وعميله، حيث أكد ما نسبته 48Û8% من المدققين الذين تم مسحهم بأنهم يحرصون على استمرارهم بالتدقيق للمؤسسة المدقق لها لعام آخر، وهذا العامل بدوره يدفع حقيقة باتجاه إصدار تقرير يناسب متطلبات إدارة هذه المؤسسة.

وفيما يتعلق بعلاقة التنافسية بين المدقق وزملائه في الحصول على الزبائن، أكد ما نسبته 75Û7% من أفراد العينة وجود مضاربة في الأتعاب بين المدققين وهذا ما تحظره أخلاقيات ممارسة المهنة تحت مسمى Low Balling. وفي هذا السياق أظهرت البيانات إلى أن ما نسبته 85% من أفراد العينة يرون في الأتعاب عاملا حاسما في اختيار المدقق، الأمر الذي يتطلب وضع معايير معينة لتحديد أتعاب المدقق حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر بعكس الواقع الحالي الذي أظهرته الدراسة، حيث يعتقد فقط 52% ممن شملهم المسح بتأثير عامل الخبرة. والأكثر خطورة من ذلك هو عامل المضاربة في نوع الرأي (التقرير) الذي يعطى للعميل، حيث أقر ما نسبته 60Û6% من المبحوثين بأهمية هذا العامل في المنافسة غير العادلة بين الزملاء في المهنة. ولا يمكن تجاهل دور العلاقات الشخصية والمحسوبيات مع القائمين على المؤسسات المدقق لها للحصول التكليف بالتدقيق حيث أفاد 55Û5% من أفراد العينة بأهمية العلاقات الشخصية و15Û1% بأهمية الواسطة والمحسوبية.

6. أثر المضاربة بين مكاتب التدقيق ورغبات الزبائن على مدى الالتزام بالمعايير المهنية:

ما ذكر في البند السابق عن المضاربة غير النظيفة (إذا صح التعبير) بين مدققين الحسابات كان له كبير الأثر في عدم فعالية مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والتزامها بالمعايير المهنية في الأداء، وإضعاف استقلالية المدقق وقدرته على عدم الرضوخ لتلبية رغبات الإدارة للمؤسسات المدقق لها، فقد أظهرت النتائج أن ما نسبته 86Û7% من أفراد العينة يؤكدون أن المنافسة الحالية القائمة بين مكاتب التدقيق تؤثر سلبا على مدى التزامها بالمعايير المهنية. ويعتقد كذلك ما نسبته 50% بتأثير توجهات ورغبات الزبائن على مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية المعتمدة، فما يهم الزبائن بالدرجة الأولى هو التسوية الضريبية مع الجهة الضريبية بصرف النظر عن مطابقة هذه التسوية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يضاف إلى ذلك عدم الوعي الكافي لدى إدارات المنشآت الاقتصادية الفلسطينية المختلفة لأهمية الالتزام بمبادئ المحاسبة المالية لما تحققه هذه المبادئ من شفافية وموضوعية ضرورية لتقيم الأداء وتسهيل

الحصول على الاحتياجات الملية من مصادر تمويل خارجية. يعود ذلك بشكل كبير إلى الملكية أو السيطرة العائلية لمعظم الوحدات الاقتصادية في فلسطين وحتى في الشركات المساهمة العامة والتي من المفترض أنها تشكل الدعائم الأساسية للاقتصاد الوطني لأي بلد.

7. ضوابط ممارسة المهنة ومدى الالتزام بها:

إلا أن عدم الالتزام بمعايير ممارسة المهنة له أسبابه الأخرى التي لا تقل أهمية عن المضاربة غير العادلة بين المدققين أنفسهم ورغبات الزبائن، فعند السؤال عن وجود تشريعات أو قواعد محلية واضحة وملزمة تحكم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين أجاب ما نسبته فقط 6،7% ممن شملتهم الدراسة بنعم، و43Û3% لحد ما، و50% لا. وعن مدى التزام مكاتب التدقيق المحلية بالمعايير الدولية لمهنة تدقيق الحسابات، لم يجب أحد من المبحوثين بنعم، بينما أجاب ما نسبته 53Û3% من أفراد العينة بأنها ملتزمة لحد ما، و40% بأنها غير ملتزمة، و6Û7% لا رأي.

ولدى البحث عن الأسباب التي تقف وراء عدم التزام مكاتب التدقيق المحلية بالمعايير المهنية عامة وبمعايير التدقيق الدولية خاصة، احتل عامل غياب المسائلة القانونية النسبة الأكبر من تأييد أفراد العينة حيث بلغت النسبة 82Û6 %، تبعه عامل عدم تطبيق سياسة الثواب والعقاب بنسبة 68Û6 %، وعدم الوعي من الممارسين للمهنة بنسبة 58Û6 %، وإرضاء رغبات الزبائن بنسبة 54 % (راجع نقطة 6 أعلاه).

ومما يعزز مشكلة عدم الالتزام، الضبابية الموجودة حول طبيعة المبادئ والإجراءات المحاسبية المطبقة في فلسطين، فقد أجاب ما نسبته 16Û7% من أفراد بأنها مبادئ المحاسبة الدولية، و3Û3% أنها مبادئ المحاسبة الأمريكية، و6Û7 % يعتقدون بأنها المبادئ المحاسبية الأوروبية. وقد احتلت التعليمات الضريبية المرتبة الأولى بما نسبته 36Û7% من أراء المبحوثين، بينما اعتقد 36Û7% بان ما هو مطبق في فلسطين هو مزيج من كل ما سبق، وهذا ما أكدته إحدى ورش العمل التي نظمها مركز تطوير القطاع الخاص في غرفة صناعة وتجارة مدينة نابلس بعنوان "الأوضاع المحاسبة في المنشآت التجارية: المشكلات الراهنة ومتطلبات التطوير" وحضرها لفيف من المختصين والمهتمين بمهنة المحاسبة في فلسطين، ولم يكن بالإمكان الاتفاق على طبيعة المبادئ والإجراءات المحاسبية المتبعة في فلسطين، هل هي معايير وطنية، عربية، إنجليزية، أمريكية، أوروبية، أم هل هي ما يصطلح على تسميته International Accounting Standards؟.

هذه الحالة من الهلامية المتعلقة بطبيعة المبادئ المحاسبية المطبقة في فلسطين يمكن ردها لعدة أسباب منها: -

- لا توجد في المناطق الفلسطينية نصوص واضحة ومحددة لمبادئ محاسبية ملزمة التطبيق لجميع المهتمين بمهنة المحاسبة.
- كما أن المهنيون والأكاديميون الفلسطينيون، الذين انهوا تعليمهم الأكاديمي و/أو اكتسبوا خبراتهم العملية في دول أجنبية مختلفة، حملوا في جعبتهم ما اكتسبوه في تلك البلدان من معايير وسياسات محاسبية، وحاولوا التسويق وحتى التعصب لها لاعتقادهم بأنها تحمل في طياتها بذور التقدم، ولسان حالهم يقول: إذا أردنا لهذا الاقتصاد أن ينمو ويتطور فلا بد من الأخذ بما أتوا به فهو نتاج حضارة متقدمة.
- وكذلك الحال بالنسبة لرؤوس الأموال الوافدة والتي أحضرت معها خبراتها وتجاربها الخاصة في هذا المجال.
- وكان لشركات التدقيق التي قدمت لفلسطين بعد نشوء السلطة الوطنية الفلسطينية، سواءً العربية منها أو العالمية، دورا بارزا في التأثير على واقع مهنة المحاسبة في فلسطين، حيث حملت معها هذه الشركات معايير الدول التي أتت منها أو ثقافتها المحاسبية الخاصة.
- ولعبت الجهات المانحة أو المقرضة، الحكومية منها والخاصة، دورا هاما في التأثير على الواقع المحاسبي الفلسطيني، حيث ربطت مساعداتها المالية للمؤسسات والشركات الفلسطينية بتبني معايير محاسبية معينة لتحقيق الشفافية كما ترها من وجهة نظرها.

8. تأثير الجهات الضريبية على مهنة تدقيق الحسابات:

كما تم الإشارة له في البند 1 أعلاه، تتحمل الجهات الضريبية مسؤولية كبيرة في الحالة المتدهورة التي تعاني منها مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، حيث أفاد ما نسبته 70% من المبحوثين بالتأثير الكبير لمسك الدفاتر للأغراض الضريبية على مهنة تدقيق الحسابات، واعتقد ما نسبته 7Û66% أن هذا التأثير سلبي. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الدوائر الضريبية تهتم بالدرجة الأولى بتحصيل الضريبة من المكلف وليس بالضرورة أن يتم هذا الأمر بناءا على أسس وإجراءات محاسبية واضحة (مطابله كما يقال). فكيف يمكن لهذه الممارسات أن تشجع المكلف الضريبي على الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما أن الدوائر الضريبية لا تتعامل بالضرورة مع مدققين حسابات معتمدين في تسوياتها الضريبية (يشار هنا إلى أصحاب المكاتب الضريبية والذين ليس لديهم تراخيص من أية جهة معتمدة لمزاولة مهنة المراجعة والتدقيق). وقد أشارت بعض إجابات المبحوثين إلى عدم التأهيل المهني الكافي لمأمور التقدير.

9. دور الجهات ذات العلاقة في تنظيم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات وتطورها:

عكست نتائج الدراسة الحاجة الملحة لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، حيث لم يقر أحد من المدققين الذين شملتهم العينة بوجود تنظيم جيد لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، وأجاب ما نسبته 56Û7 % بأنه لحد ما يوجد تنظيم جيد للمهنة، بينما أجاب ما نسبته 43Û3% بعدم وجود التنظيم الجيد للمهنة.

ولدى سؤال المبحوثين عن تقيمهم للدور الحالي للجمعيات المهنية الفلسطينية في تطوير المبادئ المحاسبية وقواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، أقر فقط ما نسبته 10% بوجود تأثير إيجابي كبير لهذه الجمعيات، و20% بوجود تأثير متوسط، بينما كان رأي الغالبية بما نسبته 63Û3% بوجود تأثير ضعيف، وأفاد ما نسبته 6Û7% بعدم وجود تأثير يذكر لهذه الجمعيات سواءا على مهنة المحاسبة أو مهنة تدقيق الحسابات.

وقد عزى المبحوثين هذا الانخفاض في دور الجمعيات المهنية الفلسطينية إلى عدة أسباب: حيث عزى ما نسبته 60% من أفراد العينة ذلك إلى عدم المتابعة لأحدث المستجدات في علم تدقيق الحسابات والعلوم الأخرى المتعلقة بها، وأفاد ما نسبته 53Û5% بعدم التأهيل المناسب للأفراد المنتمون للمهنة حيث تم تأهيل الكثيرين وفقا لمتطلبات السوق الحالية والمسيطر عليها مسك الدفاتر للأغراض الضريبية، ومن هذا المنطلق فاقد الشيء لا يعطيه. هذا يقتضي إما إعادة تأهيل لهؤلاء المهنيين حسب ما تقتضيه المعايير العليمة والعملية للمهنة أو اعتماد تصنيف المهنيين إلى درجات بحسب تأهيلهم وتحديد المجالات التي يمكن للمهني الخدمة فيها. كما عزى ما نسبته 49Û9% من المبحوثين انخفاض درجة التأثير للجمعيات المهنية للضعف في برامج التطوير المستمر، و44Û5% لتشتت المرجعية، 27Û8% للانتماء التنظيمي أو العائلي أو العشائري.

أما بالنسبة للهيئات أو الجمعيات أو المؤسسات الأكثر تأثيرا على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، فقد احتلت جمعية مدققين الحسابات الفلسطينية المرتبة الأولى حسب أراء أفراد العينة بنسبة 75Û5 %، وبالرغم من ذلك أفاد العديد من أفراد العينة إلى بساطة الخدمات التي تقدمها الجمعية من عقد جزء يسير من ورش العمل، تنظيم العلاقة بين الأعضاء ومعالجة بعض المشاكل المتعلقة، متابعة الأمور القانونية المتعلقة بتنظيم المهنة مع الأطراف الأخرى ذات العلاقة مثل هيئة الرقابة العامة.

جاء في المرتبة الثانية من حيث التأثير على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات هيئة الرقابة العامة بنسبة 68Û3 %، ومؤسسة طلال أبو غزالة في المرتبة الثالثة بنسبة 42Û2 %، ثم وزارة الاقتصاد الوطني في المرتبة الرابعة بنسبة 28Û3%. ويعود سبب انخفاض تأثير دور وزارة الاقتصاد بحسب الذين تم مسحهم إلى الدور غير الفعال لمراقب الشركات في متابعة أداء الشركات المساهمة العامة وتأكيد التزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واقتصار دوره على حضور اجتماعات الهيئة العامة، وإقرار البيانات المالية، وإقرار مجالس الإدارة، كما يؤخذ عليه محاولته عدم الاصطدام مع مجالس الإدارة لهذه الشركات والتي تسيطر عليها غالبا العائلية. ضمن الجهات الأخرى التي لها تأثير محدود على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ورد اسم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي مقرها الرئيسي غزة.

10. دور مكاتب التدقيق الدولية والعلاقة معها:

أشارت نتائج الدراسة إلى مستوى الأداء المتميز لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية، حيث أقر ما نسبته 16Û7% من أفراد العينة بأن أداء هذه المكاتب جيد جدا، و76Û6% بأن أدائها جيد، بينما لم يفد أحدا بأن أداءها مقبول أو ضعيف، وامتنع 16Û7% عن إعطاء رأي. وبالتالي كما يقول المثل الشعبي "عين الشمس لا تغطى بغربال" فان أداء هذه المكاتب جيد ويسهم في رفع مستوى الأداء للمهنة ككل. وان كانت البيانات تظهر انخفاض درجة التزام هذه المكاتب بمبادئ المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، حيث بلغت درجة الالتزام حسب رأي المبحوثين 46Û7 %، بينما رأى ما نسبته 33Û3% أنها ملتزمة أحيانا، بينما لم يفد أحد بعدم التزامها بالمطلق، وامتنع ما نسبته 20% عن إبداء الرأي. وفي رأي أن عدم وجود التزام كامل من قبل مكاتب التدقيق الأجنبية بالمعايير الدولية يمكن أن يفهم في ظل غياب نظم محاسبية تقوم على أساس هذه المعايير في الغالبية العظمى من المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية.

أما عن الأسباب أو العوامل التي أدت لفتح مؤسسات تدقيق أجنبية في فلسطين، فقد احتل عامل انفتاح سوق المنافسة الذي صاحب نشوء السلطة الوطنية الفلسطينية المرتبة الأولى بنسبة 43Û3 % من أراء أفراد العينة، وضغوط من الدول والمؤسسات المانحة المرتبة الثانية بنسبة 36Û7 %، وجاء في المرتبة الثالثة عدم قدرة المكاتب المحلية على تقديم نفس المستوى من الخدمات.

وقد أدى وجود المكاتب الأجنبية للتدقيق في فلسطين إلى شعور بالمنافسة لدى المكاتب المحلية وان كانت تختلف الآراء في مدى حدتها، ففي حين أفاد ما نسبته 26Û7% من أفراد العينة بأن

درجة المنافسة كبيرة جدا، رأى ما نسبته 36Û7% أن درجة المنافسة كبيرة، 6Û7% أن درجة المنافسة متوسطة، بينما أفاد ما نسبته 30% بضعف المنافسة. وفي رأي أن الذين أجابوا بضعف المنافسة هم من مكاتب التدقيق المحلية الصغيرة التي لا تشاركها مكاتب التدقيق الأجنبية مجالات عملها، وخاصة ما يتعلق بالمؤسسات الاقتصادية الصغيرة والتي يهمها بالدرجة الأولى مسك دفاترها للأغراض الضريبية كما ذكر في بند سابق من هذه الدراسة.

ولاختلاف في مستوى التأهيل والإمكانيات بين المكاتب الأجنبية وتلك المحلية للتدقيق أفاد ما نسبته 73Û3% ممن تم مسحهم من مكاتب التدقيق المحلية بعدم توفر ظروف المنافسة العادلة مع مكاتب التدقيق الأجنبية، وإذا أضفنا إلى ذلك ما نسبته 16Û7% من أراء أفراد العينة بأنه لحد ما المنافسة غير عادلة بين الجهتين، يؤدي ذلك إلى الوصول لنتيجة عدم عادلة المنافسة لصالح مؤسسات التدقيق الأجنبية. هذا الأمر حذا ببعض المكاتب المحلية للعمل تحت مظلة إحدى المكاتب الأجنبية وذلك ما أيدته نسبة 16Û7% من أراء عينة البحث. إلا أن الأمر ليس بهذه السهولة كما أجاب البعض الأخر من المبحوثين لأنه برأيهم أن مكاتب التدقيق الأجنبية ليست بحاجة لهذا النوع من التعامل فهي يمكن لها أن تمارس المهنة بالاتفاق مع مرخص محلي واحد، كما أن شروط العمل معها صعبة ولا تكون عادلة ومنصفة للطرفين، ولذلك أجاب ما نسبته 40% من المبحوثين بعدم الرغبة بالعمل تحت مظلة إحدى مؤسسات التدقيق الأجنبية، ونسبة 43Û3% أجابوا لحد ما.

توصيات:

1. **على المستوى المؤسساتي:**

- إشراك المزيد من الأكاديميين في حقلي المحاسبة والتدقيق في عملية تطوير أخلاقيات المهنة وضوابطها، وإيجاد حلول للمشاكل المهنية التي تنشأ على أرض الواقع لأن هؤلاء يتحملون بشكل رئيسي مسؤولية البحث والتطوير.
- هناك مسؤولية ملقاة على عاتق الجامعات الفلسطينية في تخريج كفاءات ذات تأهيل رفيع المستوى من حملة شهادة البكالوريوس في تخصص المحاسبة لأن من شأن ذلك أن يسهم في رفع مستوى الأداء المهني للمحاسبة والتدقيق.
- تشكيل هيئة أو لجنة متخصصة يكون أعضاءها من الأكاديميين والمهنيين في حقل المحاسبة تعنى بمهمة تحديد وتطوير المبادئ المحاسبية التي يتم تطبيقها في فلسطين بما يتناسب مع الواقع الاقتصادي فيها. يمكن لهذه اللجنة أن تنطلق من مبادئ المحاسبة الدولية كقاعدة وتجرى عليها من التعديلات ما يتلاءم مع الواقع الفلسطيني.

- ضرورة تفعيل دور جمعية مدققين الحسابات الفلسطينية في مراقبة أداء مكاتب التدقيق والتزامهم بمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق التي يتم اعتمادها، والتركيز على آليات التطوير المستمر للأعضاء من عقد المؤتمرات، ورش العمل، الدورات التدريبية، تشجيع البحث العلمي، إصدار مجلات دورية متخصصة تتناول أحدث المستجدات في المهنة وتعالج ما يواجهها من مشاكل وتحديات.
- التأكيد على الدور الحكومي (ممثلا بالجهات المعنية وتحديدا وزارة المالية، هيئة الرقابة العامة، مراقب الشركات) في الإلزام ومتابعة الأداء المهنيين بسبب الآثار الاجتماعية والاقتصادية وحتى السياسية المرتبطة بمهنة تدقيق الحسابات.
- عدم تعامل الجهات الضريبية وعدم عمل أية تسويات ضريبية إلا من خلال من يمتلك الترخيص المناسب.

2. **على المستوى المهني:**

- ابتعاد المدقق عن تقديم الخدمات التي تمس باستقلاليته
- تفعيل دور مراقب الشركات في متابعة التزام الشركات المساهمة العامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تصنيف من يحق لهم مزاولة مهنة تدقيق الحسابات إلى درجات أو فئات، مثلا أ، ب، وج وذلك وفقا لمؤهلاتهم العلمية والعملية وبالتالي تحديد نطاق عمل كل فئة.
- تحرير الشركات المساهمة العامة من السيطرة العائلية على صنع القرار فيها، هذا الأمر سيخلق تحديات متجددة لمهنة تدقيق الحسابات مما سيعمل على استقلاليتها وتطورها.
- وضع معايير معينة لتحديد أتعاب المدقق حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في اختيار المدقق.
- العمل على وضع متطلبات فاعلة لتجديد رخصة المزاولة تعمل على رفع مستوى الأداء المهني، مثلا من خلال فرض الحضور والمشاركة في دورات تدريبية بعدد معين من الساعات سنويا، المشاركة في ورش العمل المتخصصة، اجتياز نوع ما من الاختبارات المهنية .... الخ.
- التوصية بإلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق داخلية تتولى مهام اختيار مدقق الحسابات الخارجي وفق أسس موضوعية تعزز الاعتماد على الخبرة والكفاءة والمقدرة العلمية، ومتابعة كافة الشؤون المتعلقة بالتدقيق (طبيعة، نطاق، زمن) مع مدقق الحسابات المكلف. هذا من شأنه أن يقلل من السيطرة العائلية على هذا الموضوع الحساس.