مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين
اسم الكاتب: د. يوسف محمود جربوع
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3036
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 15:11 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٧٨(٢٧) ٢٠٠٥
ص ص [٩-٣٨]

العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين

الدكتور يوسف محمود جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات المشارك
كلية التجارة – قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية في غزة
وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

المستخلص

إن الثقة في رأي المراجع الخارجي للقوائم المالية المنشورة تتوقف على أدائه المهني واستقلاله وحياده في ممارسة واجباته المهنية، لذلك فمن الضروري أن يثق الغير في رأي المراجع في اتصافه بالنزاهة والموضوعية، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتماداً على المعرفة والمهارة والخبرة، وأن يزاول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث.

ولأن أهمية مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، من هنا يجب على المراجع الالتزام بالجودة وحُسن الأداء المهني المطلوب منه أثناء تنفيذه المهام الموكولة إليه.

ويرى الباحث أن على المراجع ان يؤكد من خلال تقريره كفايته الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال، وان يعمل على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المالية المضللة، لكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع المالي لمهنة مراجعة الحسابات.

مقدمة

لقد أصبحنا الآن في بدء العقد الأول من القرن الحادي والعشرين الذي يتطلب منا الاستعداد لمواجهة عصر المعلومات، وتوجه بعض المؤسسات لدمج أعمالها والاتجاه نحو تحويل بعض مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص، مما سيؤدي إلى زيادة أسواق المال عمقاً واتساعاً وتخطي المعاملات فيها المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي، وستصبح فيه الشركات القابضة متعددة الجنسيات تتحكم في الفواصل الاستراتيجية للاقتصاد العالمي، وسوف يترتب على ما سبق أن تزداد الأهمية النسبية للبيانات المالية المنشورة كمصدر للمعلومات التي تخدم رجال الأعمال والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات سواء في مجال الاستثمارات أم في مجال التمويل. (Jennings, 1986-1987,104-115)

ولكي تفي البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها في المجالات المشار إليها آنفاً، لابد من توافر شرطين أساسيين هما:

تاريخ التسلم ٢٠٠٤/٩/٢٩ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٤/١٠/١٨

١. أن تتسم المعلومات التي توفرها تلك البيانات بقدر معقول من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
٢. أن تكون تلك المعلومات قابلة للمقارنة، وذلك كي تحوز المؤشرات المشتقة منها على قبول عام يمكن من استخدامها أساساً لتقييم أداء الشركات والوقوف على مركزها المالي وإجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية. (جربوع، حلس، ٢٠٠١، ٢٠-٢١)

ولكن لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تعطي تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (Hylas, and Ashton, 1982, 751-765)، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة لتنفيذ النظام المحاسبي للعمليات المالية بالمنشأة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي أن يُضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلال، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ومنع إصدار القوائم المالية المضللة. (Boyntan, and Kell, 1996, 53-54) (Albrecht, and Willingham, 1993,102-124)

كما أن القوائم المالية لا تعطي الدقة والثقة الكاملة بها زيادة عما تسمح به طرق القياس المحاسبية، فمثلاً لا يُطلب من المحاسب أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة (IAS- 32, 1998, 582-602) وزيادة على ذلك فإن مبادئ القياس المحاسبية تقدم دائماً أكثر من طريقة واحدة لتسعير بضاعة آخر المدة وهي: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وطريقة المتوسط المرجح، وكذلك توجد عدة طرق لإهلاك الأصول الثابتة وهي: طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص بالأرصدة، وطريقة الإهلاك على اساس وحدات الإنتاج أو ساعات العمل أو الخدمة وغيرها، اذ إن جميع هذه الطرق مقبولة ومعترف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، هذه المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية قد مكنت إدارة المنشأة من التأثير في القوائم المالية التي تعدها. (Kieso and Weygandt, 1998,404-410).

أنظر على سبيل المثال:

(Mosich, and Larsen, 1986, 604-610).
(Arens, and Loebbecke, 1988, 241-250).
(Meigs, and Meigs, 1981, 462-475).
(Meigs, and Meigs, 1990, 388-394).
(Smith, *et. al*., 1986, 341-358).
(Fess, and Warren, 1984, 270-273).
(Larsen, 1989,314 – 318).

وفضلاً عن القيود المفروضة من النظام المحاسبي، توجد قيود مفروضة بواسطة القرارات التي تصدرها إدارة المنشأة بخصوص المحاسبة وإجراءات

الرقابة والتي تستخدمها في معالجة العمليات المالية، إن إدارة المنشاة تصدر قراراتها أساساً مبنية على الموازنة بين المنافع والتكاليف عند تصميمها لنظام الرقابة الداخلية.

(Cohen and Kida, 1989, 263-275).

أنظر على سبيل المثال:

(Georgiades, 2001, 148-153).
(Jancura, and Lilly, 1977, 69-74).

ولكن يجب على المراجع أن يقوم بالأداء المهني السليم عن طريق تنفيذ عملية المراجعة مراعياً الاستقلال والموضوعية والنزاهة، والكفاءة المهنية، وممارسة الشك المهني، كما يجب عليه إدراك تأثير بيئة المراجعة على ممارسته للأداء المهني ومنها: المعرفة بأعمال منشأة العميل، والمخاطر الملازمة أو المتأصلة، ومخاطر الرقابة، (Arens, and Loebbecke, 2002, 388-399) ومخاطر الاكتشاف، وحالات عدم التأكد، والضغوط التنافسية من قبل زملائه في المهنة، .(Simon,1985,71-78)

كما يجب على المراجع أن يُمارس الأداء المهني في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، (Boynton, and Kell, 1996, 202) وفي مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، (AICPA, 1984, GAAP) وفي مرحلة إعداد تقرير المراجعة. (Grinaker, 1980, 63 -69)

مشكلة البحث

تكمن مشكلة هذا البحث في عدم التزام المراجع الخارجي بالأداء المهني السليم في عملية المراجعة التي يندرج منها عدم المحافظة على استقلاله وحياده ونقص الكفاءة المهنية عنده وهما الركيزتان الأساسيتان للمراجعة والسببان الرئيسيان في وجودها، وعدم ممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.

كما توجد مشكلة عدم قيام المراجع بتقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وعدم ممارسته للأداء المهني في مراحل تخطيط عملية المراجعة، وأثناء تنفيذ هذه العملية، وفي مرحلة إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

وهناك مشكلة أخيرة وهي عدم دراسة المراجع لطبيعة نشاط العميل وفهم المعلومات عن الصناعة التي ينتمي إليها هذا النشاط، وتأثير المخاطر وعدم التأكد، وتأثير الضغوط التنافسية على المراجع.

فرضيات البحث

اعتمد الباحث في اجابته على مشكلة البحث بمجموعة من الفرضيات حسب الاتي:

١. لا توجد علاقة بين قيام المراجع بالمحافظة على الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وتوافر الكفاءة المهنية والشك المهني عنده، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم.

٢. لا توجد علاقة بين تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم للمراجع الخارجي.
٣. لا توجد علاقة بين موقف المراجع الخارجي من مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها ومرحلة إعداد التقرير، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم.
٤. لا توجد علاقة بين المعرفة الكافية بمنشأة العميل وتأثير المخاطر وعدم التأكد وتأثير الضغوط التنافسية على المراجع الخارجي، وبين الالتزام بالأداء المهني.

هدف البحث

يُعالج هذا البحث موضوعاً هاماً وأساسياً في مراجعة الحسابات وهو تطبيق معايير الأداء المهني في عملية المراجعة، من هنا تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق الأداء المهني من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين.

كما يهدف هذا البحث إلى التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى عدم ممارسة المراجعين للأداء المهني المطلوب منهم، والتي منها تخطيط عملية المراجعة، ودراسة تقويم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ونقص استقلال وحياد المراجعين، وكذلك نقص الكفاءة المهنية عندهم، وعدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة إشرافها وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

أهمية البحث

تتطلب مهنة المراجعة ممارسة المراجعين للأداء المهني السليم عند مراجعة القوائم المالية في المنشآت تحت المراجعة، وتؤثر تلك الممارسة على فعالية المراجعة، وثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعين.

كما يتطلب من المراجع عند ممارسته للأداء المهني أن يراعي تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة المقبولة عموماً، وقواعد السلوك المهني، كما أن جودة أو نوعية القوائم المالية للمنشأة، تعتمد بدرجة كبيرة على جودة أو نوعية الأداء المهني الذي يُمارس عند إعداد ومراجعة تلك القوائم .

إن ممارسة الأداء المهني بطريقة غير فعالة يعد العامل الأساسي المؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضد المراجعين، كما أن فحص حالات فشل المراجعة الرئيسة التي سببت صعوبات لمنشآت المحاسبة العامة، يوضح أن المشكلات قد نتجت بدرجة كبيرة عن الممارسة غير السليمة للأداء المهني في ظل ظروف من الاجتهاد والتوتر، ولا يمكن إخفاء حقيقة أن أداء المراجعين في تلك الحالات كان أقل من المستوى المهني الملائم، مما جعل تلك المنشآت تواجه مطالبات قضائية تجاوزت ٧ بليون دولار أمريكي نتيجة لأخطاء التدقيق وقصور في أنظمة الرقابة الداخلية لديها.

الدراسات السابقة

الدراسة التي قام بها موتز Mautz في عام ١٩٧٢ والذي يرى أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين، اذ يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل. (Mautz, 1972,91)

الدراسة التي قامت بها مجموعة العمل لعضو الكونجرس لي متكالف Lee Metcalf التي صدرت عن الكونجرس في أوائل عام ١٩٧٧ بعنوان المؤسسة المحاسبية، تضمنت هجوماً شديداً على مهنة المحاسبة وطريقة عملها وخصوصاً في مجال الاستقلال (Metaclf Staff Report, 1976) والمنافسة بين مكاتب المحاسبة وعمل معايير للمحاسبة والمراجعة.

الدراسة التي قام بها كل من Hartley and Ross في عام ١٩٨٢ وأوضحا فيها أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يجعله يفقد حياده واستقلاله، طالما أن الغرض منها هو تقديم النصيحة ولا يسهم المراجع في اتخاذ القرارات، كما أيدا ما جاء في الدراسة التي قام بها كل من Goldman and Barlev (Hartley and Ross, 1982, 42-52) .

الدراسة التي قام بها Ryan في عام ١٩٩٢، والتي تبين منها عدم قبول معظم مستخدمي القوائم المالية للرأي القائل بأن المراجع الخارجي الذي يخطط فحصه بمستوى معقول من الكفاءة، وبطريقة مهنية، قد لا يكون قادراً على اكتشاف بعض حالات الغش الهامة. (Ryan Commission, 1992, 74)

الدراسة التي أعدها ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية عن جودة أعمال المراجعة في إحدى عشر مؤسسة مالية أفلست في عام ١٩٨٩، وخلص فيها أن المراجعين في ستة من هذه المؤسسات الإحدى عشرة لم يؤدوا المراجعة كما يجب، ولم يعدوا تقاريرهم عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة في أمريكا. (U.S., GOA, The United States General Accounting Office, 1989).

الدراسة التي قام بها كل من .Gay, Schelluch, and Reid في عام ١٩٩٧، والذين خلصوا فيها إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أنه يجب على المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة، التأكد من اكتشاف كل حالات الغش الهامة، ويؤيد بعض الباحثين النتائج السابقة بقولهم، أن معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات تتمثل في أن المراجعين يجب أن يكتشفوا كل حالات الغش الهامة. (Gay, and *(et.al)*, 1997, 51-61) الدراسة التي قام بها الدكتور محمد عطية مطر في عام ١٩٩٤، حول سُبل تدعيم استقلال المراجع الخارجي وحياده بالأردن، وهي دراسة ميدانية تحليلية لأراء المراجعين، ومستخدمي القوائم المالية، وجهات الاشراف والرقابة على المهنة (مطر، ١٩٩٤، ٣٢١– ٣٧٣).

الدراسة التي قام بها الدكتور علي إبراهيم طلبة في عام ١٩٩٧، حول قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات ومن ضمنها استقلاله وحياده في

ممارسة مهنته، وهي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في سلطنة عُمان. (طلبة، ١٩٩٧، ١٣ــ ٣٧).

الدراسة التي قام بها الدكتور محمد حسين أبو نصار في عام ١٩٩٩، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٢٦، العدد تموز ١٩٩٩. (أبو نصار، ١٩٩٩، ٣٩٧ ــ ٤١١).

الدراسة التي قام بها الدكتور سالم عبدالله حلس، في عام ٢٠٠٢، حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، والذي خلص فيها إلى تأثير الأتعاب على استقلال المراجع وجودة الخدمة التي يقدمها لعميله في ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة.(حلس، ٢٠٠٢، ٢٤٣-٢٧٥).

منهجية البحث

سوف ينتهج هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات والدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها، وتتكون هذه المنهجية من الآتي :

أولاً- الدراسة النظرية وتشتمل على المباحث الاتيـة:

المبحث الأول: (الصفات التي يجب أن يتمتع بها المراجع عند ممارسته الأداء المهني)

١. المحافظة على الاستقلال والموضوعية والنزاهـة.
٢. الكفاءة المهنية .
٣. الشك المهني .

المبحث الثاني: (المواقف التي تتطلب ممارسة المراجع للأداء المهني)

١. مواقف تتصل بتقييم تقديرات وقرارات إدارة المنشأة، ومنها:
   أ. التوصل إلى قرار عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تعتمدها إدارة المنشأة لتجهيز القوائم المالية .
   ب. تقييم اختيار الإدارة من بين المبادئ المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المنشأة .
٢. مواقف ذات علاقة بعملية المراجعة، ومنها:
   أ. تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.
   ب. إبداء الرأي في تقريره عن القوائم للمنشأة موضوع المراجعة.

المبحث الثالث: (موقف المراجع الخارجي من مراحل عملية المراجعة)

١. مرحلة تخطيط عملية المراجعـة.
٢. مرحلة تنفيذ عملية المراجعــة .
٣. مرحلة إعداد التقرير.

المبحث الرابع: (تأثير بيئة المراجعة على الأداء المهني للمراجع)

١. المعرفة الكافية بأعمال منشاة العميل.

٢. تأثير المخاطر وعدم التأكد على ممارسة المراجع للأداء المهني.
٣. تأثير الضغوط التنافسية على ممارسة المراجع للأداء المهني.

الصفات التي يجب أن يتمتع بها المراجع عند ممارسته الأداء المهني

١. المحافظة على الاستقلال والموضوعية والنزاهة

طبقاً لقواعد السلوك المهني فإنه من الضروري أن يتصف المراجع بالاستقلال والموضوعية والنزاهة عند مزاولته لعمله المهني، ويتفق الباحث مع ما يراه البعض من أن مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة مترابطة، اذ يشير الاستقلال إلى الظروف التي تدعم تطبيق الأداء المهني غير المتحيز للتوصل إلى قرار أو رأي في موقف معين، والموضوعية هي حال من التفكير تؤدي إلى تطبيق الأداء المهني غير المتحيز، والموضوعية تتصف بالنزاهة وهي منهج نزيه أو عادل للأداء المهني، والنزاهة المهنية للمراجع هي معيار لتقييم الموضوعية.

وقد ناقش موتز وشرف Mautz and Sharaf استقلال المراجعين من وجهة نظر المجتمع، وخلصا الى أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائماً الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائماً . (Mautz, and Sharaf, (191), 210) فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المدراء والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف Lee Metaclf ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعد تهديداً حقيقياً للاستقلال، نظراً لأنها تخلق تعارضاً في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في الوقت نفسه ، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المدراء للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع تصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، ويكون المطلوب منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.

كما يرى البعض الآخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ويؤكد على ذلك موتز Mautz بقوله: من المحتمل أن يقوم المراجع من غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه للقرارات في عملية المراجعة. (Mautz, 1972, 91) ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين، اذ يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل، أنظر على سبيل المثال:

(Firth, 1980, 451-466).
(Shockley, 1981,785 – 800).
(Nichol, and Smith,1983, 534 – 544).
(Citron, and Toffler, 1990).
(Waller, 1990, 56).

وعلى العكس من ذلك ترى لجنة كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنه الأكثر علماً ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة (AICPA,1978,95-97)، ويؤيد هذا الرأي كثير من الباحثين، اذ يرون أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى إلى عملاء المراجعة يزيد من اعتماد العملاء على المراجعين ومن ثم يقلل من اعتماد المراجعين، أنظر على سبيل المثال:

(Goldman, and Barlev, 1974, 707-718)
(Nichols, and Price,1976, 335-346).
(Simmic, 1984, 679-702).
(Antle,1987, 1-20).

ويجد بعض الباحثين يجادلون أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة لا يمكن أبداً أن تؤثر على استقلال المراجعين، اذ إن الخوف من فقد العميل يقابله دائماً الخوف من أن يفقد المراجعون سمعتهم ومن ثم استمراريتهم في مزاولة المهنة إن هم فقدوا استقلالهم .(Woolf, 1986, 17-28).

ومن وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة، وهذا بدوره يهدد دور المراجع في المجتمع، ويؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

٢. الكفاءة المهنية

يُقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال. (Jarvis, 1983, London, Groom helm).

ومن هذا المفهوم يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة والسببين الرئيسين في وجودها. وعلى الرغم من تأكيد موتز وشرف Mautz and Sharaf الآنف الذكر في أن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين دائماً وبالتالي فإنها ليست محل شك من وجهة نظرهما، فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين من حيث انهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، وقد أكد على ذلك المحامي الأمريكي أماهوتز Amhawtiz من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي.

ولهذا يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة كافية في أمور عديدة، منها ما يأتي:
أ. المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة عموماً، وقواعد السلوك المهني.
ب. الممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقواعد.
ت. أثر التطورات في الحاسبات الإلكترونية على مزاولة المراجع لعمله المهني.
ث. استخدام الأساليب الكمية في المحاسبة والمراجعة.
ج. معرفته بالقوانين والتشريعات التي تؤثر على تنفيذه لواجباته المهنية.
ح. تأثيرات تزايد الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت الاقتصادية على ممارسته لعمله المهني.
خ. تأثيرات النمو في احتياجات مستخدمي القوائم المالية على ممارسة المراجع لعمله المهني، إذ قد ترتب على ذلك وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمي تلك القوائم من المراجعين، وبين ما يتحقق فعلاً بواسطتهم .

٣. الشك المهني

عادة ما يحدد المراجع الخارجي إجراءات المراجعة على أساس افتراض حُسن نية الإدارة، وعند تنفيذه لتلك الإجراءات يكون لديه شك مهني، كما يجب أن يكون قادراً على التوصل إلى ما إذا كان هناك احتمال وجود حالات غش أو تصرفات غير قانونية وأخطاء، (Matsumura, and Trucker, 1992) أنظر على سبيل المثال:
(Glover, and Aono, 1995, 3 – 4).
(Madision, and Ross, 1990, 41).
(AICPA, 1988, Circular No. 53, No. 54).
(Castello, 1991, 17).
(Read, *(et.al)*, 1996, 28-34).
(Robson,1988, 356 – 360).

وأن يحصل على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة، وبصفة عامة يجب على المراجع أن يتابع أو يتعقب أي إشارات تحذيرية لما يبدو أنه مثير للشك أو الريبة. (Reckers, and Wing, 1991, 66-68).

وفيما يأتي بعض الأمثلة لما يجب أن يجذب انتباه المراجع عند تنفيذه لعملية المراجعة:
أ. أن هناك قيود أو حدود على نطاق الفحص قد فرضت عليه من إدارة المنشأة.
ب. أن إدارة المنشأة قد قدمت إليه المعلومات التي طلبها بعد تأخير غير معقول.
ت. وجود بعض العمليات غير العادية من حيث الطبيعة أو الحجم، وبصفة خاصة إذا كانت في أواخر الفترة المالية.
ث. حدوث أي تغيير في تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية وعرضها، بهدف التلاعب في نتيجة أعمال المشروع والمركز المالي له.
ج. أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كاملة أو غير كافية بدرجة كبيرة.
ح. أنه قد حصل على أدلة مراجعة متعارضة أو غير مقنعة، أو قد تم توفيرها بوساطة إدارة المنشأة أو العاملين فيها.

ويتفق الباحث ما يراه البعض في أنه لا توجد مشكلة تواجه مهنة المراجعة، من حيث الصعوبة أو الحاجة إلى المزيد من العناية والاهتمام مثل مشكلة الغش الإداري وكيفية اكتشافه. ومن وجهة نظر الجمهور أو العامة يعد اكتشاف حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، هدفاً هاماً لعملية المراجعة، ويجب على المهنة أن تطور وسائل يمكن أن تساعد على اكتشاف تلك الحالات (Palmrose,1987, 90 – 103).

ويرى الباحث أن التقييم الشامل لافتراض حُسن نية الإدارة يجب أن يكون جزء متكامل من عملية المراجعة، ذلك أن المراجع يجب أن لا يثق بصورة مطلقة في إدارة المنشأة، وفي الوقت نفسه يجب ألا ينظر إلى كل عملية على أنها تنطوي على غش محتمل، لأنه في تلك الحالة لن يستطيع الانتهاء من عملية المراجعة، ولكنه بصفة عامة يجب أن يكون أكثر وعياً وإدراكاً لحالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث وأيضاً للعوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم احتمالات حدوث تلك الحالات.

المواقف التي تتطلب ممارسة المراجع للأداء المهني

١. مواقف تتصل بتقييم تقديرات وقرارات إدارة المنشأة

أ. مدى معقولية التقديرات المحاسبية

يجب على المراجع أن يحصل على فهم للإجراءات والطرق التي تستخدم بوساطة الإدارة، عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة ، كما يجب أن يحصل على تأكيد معقول بأن البيانات التي تعد التقديرات على أساسها دقيقة وكاملة ومناسبة، كما أنها تشكل أساساً معقولاً لإعداد التقديرات.

عند تقييم المراجع للافتراضات التي تعتمد عليها التقديرات، يجب أن يحدد ما إذا كانت معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات المحاسبية السابقة. (AICPC, SAS No. 57, 1988). انظر على سبيل المثال:

(Wallace, 1993, 125-176).

ب. تقييم اختيار الإدارة للمبادئ المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المنشأة

إذا كان معيار محاسبي معين قد تمت صياغته في عبارات عامة، والتقدير مطلوب فيما يتعلق بالسياسة المحاسبية التي يجب تبنيها لتنفيذ المعيار، فإنه يجب على المراجع التأكد من أن السياسة المحاسبية المستخدمة عادلة، وتمثل تفسيراً معقولاً لروح المعيار.

٢. مواقف ذات علاقة بعملية المراجعة، ومنها

أ. تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

الأهمية النسبية يعبر عنها في نطاق القوائم المالية ككل، والبند أو العنصر يكون هاماً نسبياً إذا كان من المتوقع، أن يترتب على عدم أخذه في الاعتبار أو سوء تقديره

تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية. (Chidgey, and Mitchell, 1995, 203).
أنظر على سبيل المثال:

(Chewning, *(et.al)*, 1981, 482-501).
(Krogstad, *(et.al)*, 1984,54-74).

ومخاطر المراجعة تتمثل في أن المراجع قد يبدي رأياً غير ملائم عن المعلومات المالية التي حُرفت جوهرياً، على سبيل المثال، المراجع الذي يبدي رأياً نظيفاً أو غير مُقيد عن القوائمالمالية، بدون معرفة أنها قد حُرفت جوهرياً. (Clarence, *(et.al)*, 1991).
أنظر على سبيل المثال:

(William, *(et.al)*, 2000,).

وتركز وجهة النظر المهنية في المراجعة على تقييم مخاطر المراجعة في مرحلة التخطيط، وذلك قبل الارتباط بالعميل، وتعد خطوة هامة في عملية المراجعة، نظراً لأنه توجد وسائل رقابة أخرى يمكن أن تخفض بكفاءة من التأثيرات العكسية الناتجة عن اتخاذ قرار بخدمة عميل غير مرغوب فيه، ولذلك يعتقد الباحث أنه يجب تقييم بعض المخاطر في تلك المرحلة، بدلاً من تقييمها بعد قبول الارتباط بالعميل، وتؤكد بعض الدراسات ذلك، اذ إنها تقترح الاهتمام بتقييم المخاطر الهامة قبل اتخاذ قرار بقبول الارتباط بالعميل.

(Skeratt, and Woodhead, 1992,122-125).
(Huss, and Jacobs, 1991, 20-25).

ب. إبداء الرأي في تقرير المراجع عن القوائم المالية

يجب على المراجع الخارجي قبل إبداء رأيه بالقوائم المالية موضوع المراجعة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وتكون أدلة الإثبات كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون ملائمة، أي جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة. (Taylor, and Glezen, 1994, 524).

موقف المراجع الخارجي من مراحل عملية المراجعة

١. مرحلة تخطيط عملية المراجعة

يعد تخطيط عملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع، كما ينبغي عليه أن يخطط عمله لمساعدته في القيام بمراجعة فعالة وبأسلوب كفء، وفي الوقت المحدد، ويجب أن يركز في وضع الخطط على أساس معرفته بأعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها، كما يجب أن يوضح برنامج المراجعة طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة، فضلاً عن ان التخطيط يساعد على الاستقلال السليم للمساعدين وفي تنسيق العمل المنجز من المراجعين الآخرين والخبراء، كما يجب على المراجع الخارجي أن يُعد برنامجاً خطياً للمراجعة يبرز فيه الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة المراجعة، وقد يحتوي البرنامج أيضاً على أهداف المراجعة بالنسبة لكل واحد من المجالات ، كما يتضمن تفصيلاً كافياً لاستخدامه

كمجموعة من التعليمات للمساعدين المشاركين في عملية المراجعة ووسيلة للرقابة على تنفيذ العمل بشكل سليم، أنظر على سبيل المثال:

(Boynton, and Kell, 1996, 41).
(Bailey, and *(et.al)* 1974, 3572-574).
(Gipple, and Metacif, 1974, 38 – 46).
(Stetter, 1982, 116 – 123).

٢. مرحلة تنفيذ عملية المراجعة

عند تنفيذ عملية المراجعة يجب على المراجع الحصول على دليل مراجعة مع تحديد ما إذا كان هذاالدليل كافٍ وملائم، كما يجب عليه تقييم مدى معقولية الأخطاء بحيث أنها لا تشكل تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية، مع مراعاة وجود مخاطر متأصلة بالنظام المحاسبي، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف والعمل على تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى حد ممكن.

٣. مرحلة إعداد التقرير

تنتهي عملية المراجعة بإبداء المراجع الخارجي رأيه في القوائم المالية للمنشأة موضوع المراجعة كوحدة واحدة، ويجب أن يمارس المراجع الأداء المهني السليم عند إبداء ذلك الرأي، ورأي المراجع قد يأخذ أحد الأشكال التالية:
أ. رأي نظيف / بدون تحفظ/ رأي غير مقيد.
ب. رأي متحفظ/ مقيد.
ت. رأي سلبي (معاكس).
ث. الامتناع عن إبداء الرأي.

وعندما يبدي المراجع رأياً نظيفاً في القوائم المالية يجب تحقيق المنفعة الاجتماعية من مفهوم وجهة النظر الصادقة والعادلة على تلك القوائم، وهذا الأمر يتطلب أن يتوافر لدى المراجع درجة عالية من المعرفة بالأمور الفنية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، فضلاً عن إلى الكفاءة في ممارسة الأداء المهني فيما يتعلق بأهمية العوامل التي تؤثر على ملاءمة المعلومات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

ويرى الباحث أن مفهوم التمثيل الصادق والعادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية، يتطلب من المراجع ممارسة الأداء المهني الفني السليم فيما يتعلق بتفسيره وكيفية تطبيقه، وتلك الممارسات يجب أن تتم من خلال الإطار المحاسبي الذي يشتمل على المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني.(Parker, and Nobes, 1991, 352)

أنظر على سبيل المثال:

(Higson, and Blake, 1993, 104 – 105).
(Waller, 1980, 53).
(Renshall, 1976, 105-106).

تأثير بيئة المراجعة على الأداء المهني للمراجع

١. المعرفة الكافية بمنشأة العميل

من الضروري أن يتوافر للمراجع إلمامكافٍ بأعمال منشأة العميل، وأن يحصل على معلومات وافية عن الصناعة التي تنتمي إليها، والقوانين التي تؤثر على مزاولتها لأنشطتها، ومن أمثلة ذلك ما يتعلق بضمان سلامة العاملين، وحماية كل من البيئة والمستهلكين، (Muller, and Shirm, 1999) وتتطلب معايير المراجعة الدولية أن يحصل المراجع على معرفة كافية بمنشأة العميل، تساعده على تحديد الأحداث والعمليات والممارسات التي في تقديره يكون لها تأثير هام على الفحص أو المعلومات المالية أو التقرير.

والمعرفة الكافية للمراجع بمنشأة العميل تساعده على ممارسة أدائه المهني بفعالية وذلك فيما يتعلق بتقييم الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة، وتحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها، تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في عملية المراجعة، تقييم التقديرات المحاسبية للإدارة، وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

٢. المخاطر وعدم التأكد

تتصف بيئة المراجعة بالمخاطر وعدم التأكد (جربوع، ١٩٩٨، ٣٠) مما يؤثر على ممارسة المراجع الأداء المهني المطلوب منه، ذلك أنه قد لا يحتاج إلى ممارسة التقدير المهني إذا لم يكن هناك مخاطر وعدم تأكد فيما يتعلق بنتائج الأحداث التي حدثت أو قد تحدث مستقبلاً، بالإضافة إلى أنه لا توجد وسائل دقيقة للقياس فيما يتعلق ببنود معينة، فإنه لا يمكن الاستغناء عن التقديرات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمنشأة ومراجعتها، ومن أمثلة تلك التقديرات ما يتعلق بمخصصات الديون المعدومة، والاهلاكات، والمنازعات القضائية، وضمان المنتجات المباعة من التلف وعيوب البضاعة، وإدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد تلك التقديرات المحاسبية، ويجب على المراجع التأكد من مدى (Budescu, and Wallsten, 1992,259 – 260) معقوليتها، وملاءمة الافتراضات التي تعتمد عليها.(Blazek, 1990)

٣. الضغوط التنافسية

تتميز بيئة المراجعة بزيادة حدة التنافس المهني واتساع نطاق النشاط الاقتصادي، هذا بالإضافة ألي أن أنشطة المنشآت الاقتصادية التي تراجع أصبحت أكثر تعقيدا، كما أن هناك فجوة توقعات تتعلق بأداء المراجع، وهي تتمثل في الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من المراجع، والأداء الفعلي له طبقاً للمعايير المهنية، (Godsell, 1991, 22 – 28) أنظر على سبيل المثال:

(Guy, and Sullivan, 1988,36 – 46).

(ICAEW, 1992).

إذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين أداء أفضل الخدمات فيما يتعلق بتحسين درجة الدقة للمعلومات المالية وتوفير تحذير مبكر عن احتمال فشل المنشأة، واكتشاف كل حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية. ويرى البعض أنه قد يترتب على تلك الفجوة تأثير في اتجاهين مختلفين، فهي من ناحية قد أدت إلى زيادة الضغط على المراجعين لتخفيض أتعاب المراجعة، ومن ناحية أخرى فقد أدت إلى زيادة الضغط عليهم لتحسين أدائهم، فضلاً عن إلى أن بعض المنشآت قد تضع ضغوطاً عديدة على المراجعين، ليطبقوا القواعد المهنية بما يتلاءم مع منفعتها.

وفي حقيقة الأمر فإن ضغط الأتعاب قد يؤدي بدرجة كبيرة إلى ضغط في وقت من اوقات المراجعة، (Simon, 1985, 71 – 78)

أنظر على سبيل المثال:

(Elliot, and Kapri, 1979).
(Firth, 1985, 23-27).
(Simmic, 1980, 161 – 190).
(Taffler, and Ramalingan, 1981).

وفي الوقت نفسه فإن هناك اتساعاً في نطاق ما يتوقع إنجازه من جانب المراجعين، وهذا يتطلب منهم محاولة إيجاد توازن بين طبيعة ونطاق عملية المراجعة، وجودة أو نوعية ممارستهم لعملهم المهني، مع الرغبة في المحافظة على علاقات طيبة مع العملاء. (Journal of Accountancy, 1989,101 – 106)

وفيما يتعلق بتأثيرات ضغط الوقت على عملية المراجعة، فقد أوضحت إحدى الدراسات أن تسلسل الاستجابة لتأثيرات ضغط الوقت، يتمثل في الآتي:
(Mcdaniel, 1990, 267 – 270).

١. يحاول المراجعون تسريع أدائهم للأعمال، بهدف أداء الأعمال نفسها في وقت أقل.
٢. إذا كان ضغط الوقت كبيراً جداً لعمل ما سبق، فإنهم في أدائهم للأعمال قد يحاولون التركيز فقط على مجموعة فرعية من البيانات المتاحة.
٣. إذا كان ضغط الوقت لا يمكن احتماله، فإنهم قد يغيروا خطة المراجعة، والنتائج المترتبة على ذلك قد تكون إيجابية في حالة تطوير خطة مراجعة أكثر كفاءة وفعالية، أو سلبية إذا ترتب على ذلك زيادة مخاطر المراجعة.

ويرى الباحث بأنه يجب على المراجع أن يزاول عمله لتحسين أدائه المهني ومن ثم جودة أو نوعية المراجعة، وفي الوقت نفسه فإن الضغوط التنافسية المتعلقة بالأتعاب والوقت، قد تضع قيوداً على تنفيذه لواجباته المهنية، وبالتالي يجب على المراجع أن يكون واعياً ومُدركاً للتأثيرات العكسية التي قد تسببها تلك الضغوط والتحيزات التي قد تنتج عنها، والتي قد تؤدي إلى زيادة مخاطر المراجعة.

ثانياً- الدراسة الميدانيـــة

١. مراجعة الحسابات في فلسطين

تكاد ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين تكون معدومة في ظل سلطة الاحتلال الإسرائيلي، ولكن هذه الممارسة بدأت تظهر تدريجياً مع عودة السلطة الوطنية الفلسطينية، والشروع في تكوين وحدات اقتصادية وطنية كالبنوك والمؤسسات المالية وغيرها، ولا شك أن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها ما يزال في حده الأدنى، وكذلك لا يزال أمام المهنة والمهنيين جهوداً كبيرة يجب عليهم عملها للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة، ويرجع ذلك حسب ما يراه الباحث إلى ماياتي:

أ. عدم كفاية القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٦١، الصادر في الأردن لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات المعمول به في الضفة الغربية والذي صدر بشأنه قرار من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية/ رئيس منظمة التحرير الفلسطينية رقم ٥ لسنة ١٩٩٧ بتطبيقه على جميع الأراضي الفلسطينية، وتم إلغاء العمل بهذا القانون بالأردن بصدور القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥.
ب. ضعف إمكانيات جمعية مدققي الحسابات، وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية القائمة على تنظيم المهنة.
ت. انخفاض وعي مستخدمي القوائم المالية بأهمية مراجعة الحسابات.

ويجب التمييز هنا بين عدة أنواع من خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية التي تقدمها عادة شركات ومكاتب مراجعة الحسابات والتي تشمل:

أ. مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.
ب. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.
ت. تقديم المشورة في الشؤون المحاسبية والمالية بما في ذلك استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية.
ث. الاستشارات الضريبية.
ج. الاستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.
ح. الاستشارات الإدارية.
خ. عمل الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة.
د. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.
ذ. التحقيقات الخاصة في الأمور المالية.

٢. مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

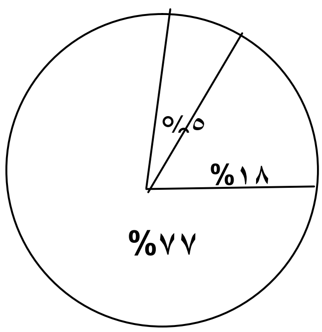
من الجدير بالذكر أن عدد المكاتب للمحاسبة والمراجعة في قطاع غزة هي المكاتب المعتمدة والمسجلة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وهي ٨٥ مكتباً.

أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المحاسبة والمراجعة، فمنطقة غزة كان نصيبها ٦٦ مكتباً وتمثل ٧٧% من عدد المكاتب بسبب كونها مركزاً اقتصادياً وسياسياً فهي مقر السلطة الوطنية الفلسطينية في الوقت الراهن، أما المنطقة الجنوبية

فكان نصيبها ١٥ مكتباً وتمثل ١٨% من عدد المكاتب، والمنطقة الوسطى كان نصيبها ٤ مكاتب وتمثل ٥% فقط من عدد المكاتب، والجدول ١ الموضح أدناه يبين عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة.

الجدول ١
عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

م	الإيضاحات	عدد المكاتب	النسبة المئوية
٠١	منطقة غزة	٦٦	%٧٧
٠٢	المنطقة الجنوبية	١٥	%١٨
٠٣	المنطقة الوسطى	٤	%٥
	المجموع الكلي	٨٥	%١٠٠



رسم بياني يوضح عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة حسب النسبة المئوية

٣. طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة:

بصفة عامة يقوم المحاسبون والمراجعون بأداء خدمات مختلفة، أهمها خدمات المحاسبة وخدمات المراجعة، والخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى مثل الخدمات الضريبية، وخدمات التكاليف، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات.

الجدول ٢
يبين توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

م	الايضاحات	النسبة المئوية
٠١	خدمات المحاسبة	%٤٠
٠٢	الخدمات الضريبية	%٣٠
٠٣	خدمات مراجعة الحسابات	%٢٣

٠٤	خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية	٧%
	المجموع الكلي	١٠٠%

وبالنسبة لخدمات المحاسبة وخدمات المراجعة فيقوم بها عادة كل المحاسبين القانونيين، أما خدمات الضرائب فيقوم بها بعض المحاسبين القانونيين المتخصصين في شؤون الضرائب في البلاد التي تفرض قوانينها ضرائب على الدخل وخاصة في الدول التي يسمح فيها للمحاسبين القانونيين بمصاحبة عملائهم أمام السلطات الضريبية في حالات الخلاف على مكونات وعاء الضريبة، وذلك بوصفهم خبراء في شؤون الضرائب لمناقشة أوجه الخلاف نيابة عن العملاء.

أما الخدمات الخاصة بالاستشارات فإنها تعتمد على توافر خبرات متعددة في المحاسبة والاقتصاد والإدارة والقانون ونظم المعلومات والهندسة وغيرها، لذلك لا تستطيع توفير هذه الخدمات إلا المؤسسات المهنية الكبرى التي تضم محاسبين قانونيين ومستشارين وخبراء في تلك المجالات. (AICPA, Committee on Management Services, No. 2 and No.3) .

وبخصوص طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة وتحديد نسبة كل منها إلى حجم أعمال المكتب، فإن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، بحيث استحوذت على حوالي ٤٠% من أعمال المكاتب، كما يلاحظ أن الاستشارات الضريبية عالية جداً إذ بلغت ٣٠% من أعمال المكاتب، وهذا يدل على اهتمام من قبل أصحاب الشركات والأعمال في التعرف على حقوقهم وواجباتهم، كما يدل أيضاً على عدم وضوح القانون الخاص بالضرائب مما تضطر الشركات للاستفسار المستمر.

وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات، اذ بلغت ٢٣%، أما دراسات الجدوى الاقتصادية فقد انخفض نصيبها بشكل كبير ووصل إلى ٧% رغم الاهتمام الواسع بدراسة الجدوى في السابق، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى قلة الدعم من المؤسسات الأجنبية للسوق المحلي وهذا يؤكد أن دراسات الجدوى التي كانت تجري في السابق إنما كانت بهدف التمويل.

محددات البحث

لا بد من الإشارة إلى أن هذا البحث يقتصر على قطاع غزة من دولة فلسطين، لعدم الإمكانية العملية لتطبيق البحث على الضفة الغربية بسبب الأوضاع السياسية الراهنة، ويسجل الباحث بأن تزامن جمع البيانات ميدانياً مع أحداث انتفاضة الأقصى، وما صاحبها من تقطيع وعزل لمناطق قطاع غزة عن بعضها البعض، مما أدى إلى عدم تمكن الباحث من الوصول إلى بعض مراجعي الحسابات خاصة في المنطقة الجنوبية من قطاع غزة، كما يسجل الباحث بأن عدداً من المراجعين قد اعتذروا عن تعبئة الاستبيانات لأسباب مختلفة.

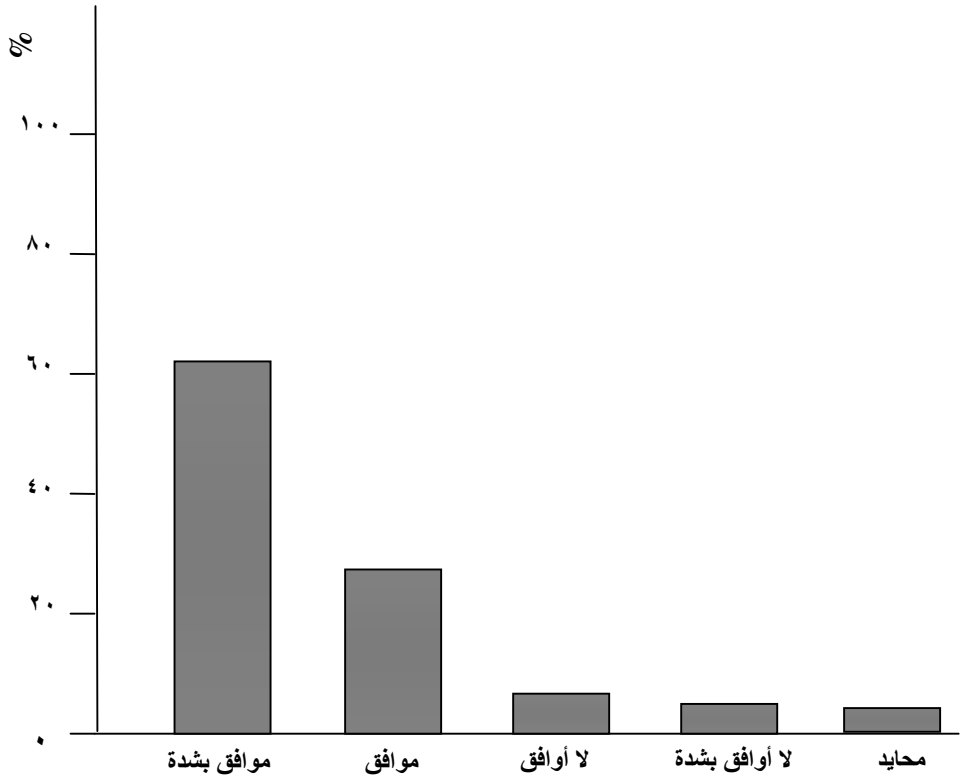
تم تصميم الاستبيانات وأرسلت إلى جميع مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة وعددهم ٨٥ مكتباً، كما تم تفريغ وتحليل المعلومات التي وردت في الاستبيانات واستكمال النقص في بعضها لاستخدامها في إعداد الدراسة. القيام بعدد من المقابلات لاختبار النتائج وتعزيزها.

فيما يتعلق بتحليل البيانات، أتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وذلك باستخدام الجداول التوضيحية والمقارنات وتحليل القوانين المتعلقة بالموضوع.

الجدول ٣

"يُبين بأنه لا توجد علاقة بين قيام المراجع الخارجي بالمحافظة على الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وتوافر الكفاءة المهنية والشك المهني عنده، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم"

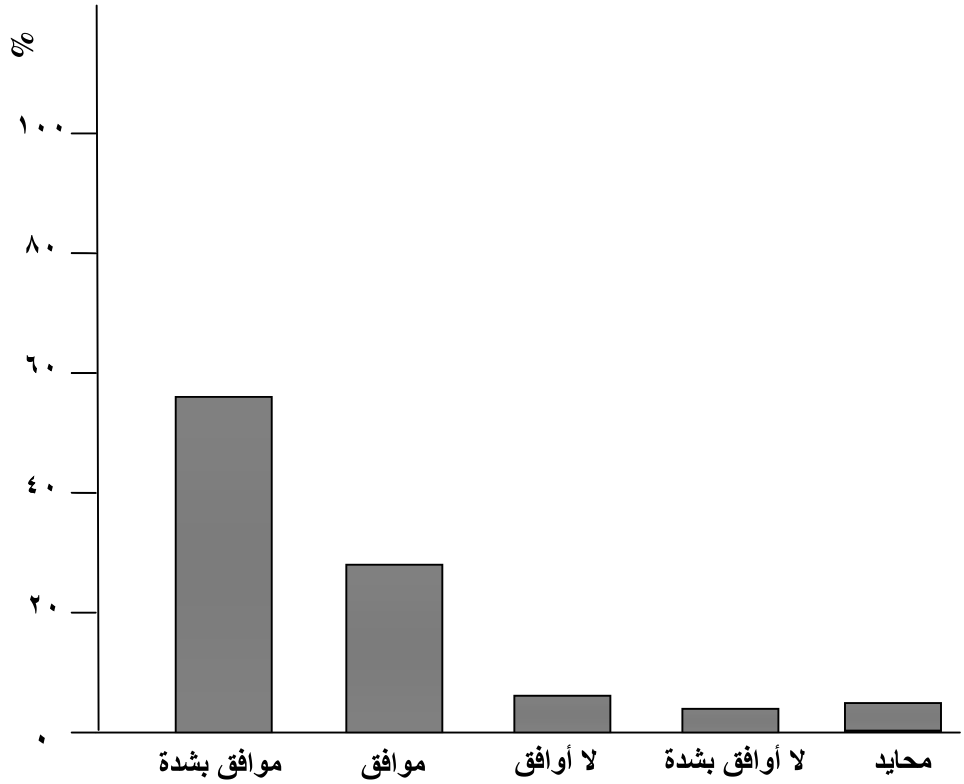
Descriptions	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	٤٣	٦١.٤٣	٦١.٤٣	٦١.٤٣
موافق	١٩	٢٧.١٤	٢٧.١٤	٨٨.٥٧
لا أوافق	٥	٧.١٤	٧.١٤	٩٥.٧١
لا أوافق بشدة	٢	٢.٨٦	٢.٨٦	٩٨.٥٧
محايد	١	١.٤٣	١.٤٣	١٠٠.٠٠
المجموع	٧٠	١٠٠.٠٠	١٠٠.٠٠	-



الشكل لتوضيح محتوى الجدول ٣

الجدول ٤
"يُبين بأنه لا توجد علاقة بين تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم للمراجع الخارجي"

Descriptions	Frequency	Percent%	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة Valid	٤٠	٥٧.١٤	٥٧.١٤	٥٧.١٤
موافق	٢٠	٢٨.٥٧	٢٨.٥٧	٨٥.٧١
لا أوافق	٣	٤.٢٩	٤.٢٩	٩٠.٠٠
لا أوافق بشدة	٢	٢.٨٦	٢.٨٦	٩٢.٨٦
محايد	٥	٧.١٤	٧.١٤	١٠٠.٠٠
المجموع	٧٠	١٠٠.٠٠	١٠٠.٠٠	-

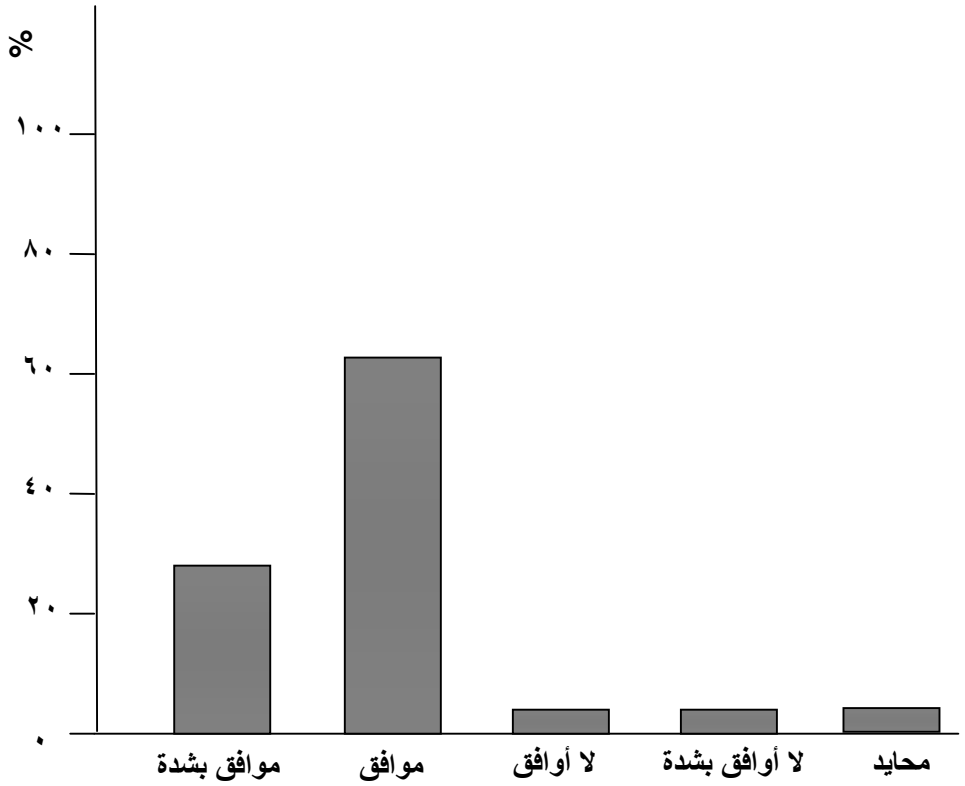


الشكل يوضح محتوى الجدول ٤

الجدول ٥

"يُبين بأنه لا توجد علاقة بين موقف المراجع الخارجي من مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومرحلة إعداد التقرير، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم"

Descriptions	Frequency	Percent%	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق بشدة	٢٠	٢٨.٥٧	٢٨.٥٧	٢٨.٥٧
موافق	٤٥	٦٤.٢٩	٦٤.٢٩	٩٢.٨٦
لا أوافق	٢	٢.٨٥	٢.٨٦	٩٥.٧٢
لا أوافق بشدة	٢	٢.٨٦	٢.٨٦	٩٨.٥٨
محايد	١	١.٤٢	١.٤٢	١٠٠.٠٠
المجموع	٧٠	١٠٠.٠٠	١٠٠.٠٠	-

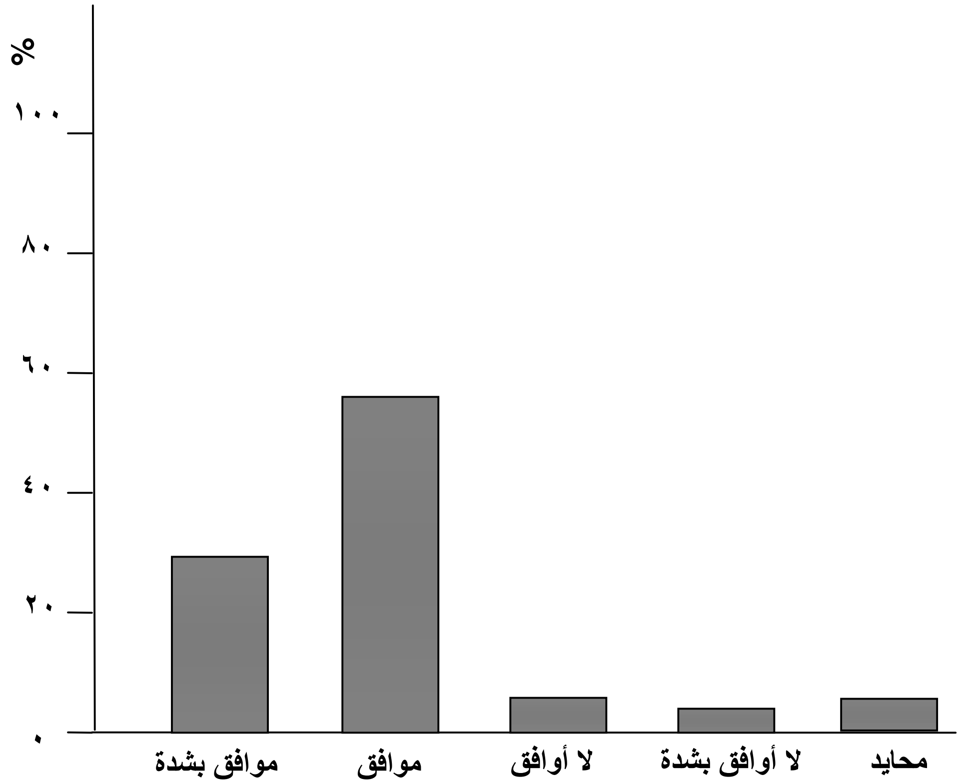


الشكل يوضح محتوى الجدول ٥

الجدول ٦

"يُبين بأنه لا توجد علاقة بين المعرفة الكافية بمنشأة العميل وتأثير المخاطر وعدم التأكد وتأثير الضغوط التنافسية على المراجع، وبين الالتزام بالأداء المهني"

Descriptions	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة Valid	٢٢	٣١.٣٤	٣١.٤٣	٣١.٤٣
موافق	٤٠	٥٧.١٤	٥٧.١٤	٨٨.٥٧
لا أوافق	٣	٤.٢٩	٤.٢٩	٩٢.٨٦
لا أوافق بشدة	٢	٢.٨٦	٢.٨٦	٩٥.٧٢
محايد	٣	٤.٢٨	٤.٢٨	١٠٠.٠٠
المجموع	٧٠	١٠٠.٠٠	١٠٠.٠٠	-



الشكل يوضح محتوى الجدول ٦

جمع البيانات

لقد تم إرسال قوائم الاستبيانات إلى ٨٥ مكتباً في قطاع غزة، وذلك بإتباع الخطوات الاتية:

أ. أرفق مع قوائم الاستبيانات خطاب موجه من الباحث إلى المراجعين القانونيين، حدد فيه هدف البحث وإجراءات إكمال الاستبيانات وحث المراجعين على سرعة الإجابة.

ب. أرسلت قوائم الاستبيان إلى جميع الـ ٨٥ مكتباً وذلك حسب عناوينهم المسجلة في دليل المحاسب الفلسطيني.

ج. تم الحصول على رد ٥٢ مكتباً في المرحلة الأولى، ولقد تم معاودة الاتصال الشخصي مرة أخرى بعد شهر من الإرسال، وتم الحصول على إجابة ١٨ مكتباً آخر، وعليه بلغ إجمالي الردود ٧٠ مكتباً تمثل نسبة إرجاع قدرها ٨٢% تقريباً، وهي نسبة عالية ومعقولة.

تحليل نتائج الدراسة

بعد تفريغ البيانات التي تضمنتها أداة البحث (الاستبانة) ومعالجة هذه البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، ومن هذه البرامج تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للتحقق من صحة فرضيات الدراسة وذلك على النحو الاتي:

١. **اختبار الفرض الأول**

"لا توجد علاقة بين قيام المراجع الخارجي بالمحافظة على الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وتوافر الكفاءة المهنية والشك المهني عنده، وبين التزامه بالأداء المهني السليم" وللتأكد من صحة هذا الفرض تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل إجابة أسئلة "الاستبانة ١" والتي تشتمل على ١٦ سؤالاً والجدول ٣ يوضح ذلك. اذ أفاد ٦٢ مراجعاً وهم يمثلون نسبة مئوية قدرها ٨٨.٥٧% بموافقتهم على أن قيام المراجع الخارجي بالمحافظة على الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وتوافر الكفاءة المهنية عنده، والشك المهني الذي يمارسه له علاقة كبيرة بالتزام المراجع بالأداء المهني السليم، وهذا ما يؤيد عدم صحة الفرضية الأولى.

٢. **اختبار الفرض الثاني**

"لا توجد علاقة بين تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وبين التزام المراجع الخارجي بالأداء المهني السليم" وللتأكد من صحة هذا الفرض تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل إجابة أسئلة الاستبانة ٢ والتي تشتمل على ٨ أسئلة ، والجدول ٤ يوضح ذلك. حيث أفاد ٦٠ مراجعاً، وهم يمثلون نسبة مئوية قدرها ٨٥.٧١% بموافقتهم على أن المراجع له علاقة بين تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وبين التزامه بالأداء المهني السليم، وهذا ما يؤيد عدم صحة الفرضية الثانية .

٣. **اختبار الفرض الثالث**

"لا توجد علاقة بين موقف المراجع الخارجي من مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومرحلة إعداد التقرير وبين التزامه بالأداء المهني السليم" وللتأكد من صحة هذا الفرض تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل إجابة أسئلة الاستبانة ٣ والتي تشتمل على ١٥ سؤالاً، والجدول ٥ يوضح ذلك. حيث أفاد ٦٥ مراجعاً، وهم يمثلون نسبة مئوية قدرها ٩٥.٧٢% بأنهم موافقون على أن المراجع له علاقة بين مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومرحلة إعداد التقرير، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم . وهذا ما يؤيد عدم صحة الفرضية الثالثة.

٤. **اختبار الفرض الرابع**

"لا توجد علاقة بين المعرفة الكافية بمنشأة العميل، وتأثير المخاطر، وعدم التأكد، وتأثير الضغوط التنافسية على المراجع، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم" وللتأكد من صحة هذا الفرض تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل إجابة أسئلة الاستبانة ٤ والتي تشتمل على ١٦ سؤالاً، والجدول ٦ يوضح ذلك. اذ أفاد ٦٢ مراجعاً، وهم يمثلون نسبة مئوية قدرها ٨٨.٥٧% بأنهم موافقون على أن المراجع له علاقة بين المعرفة الكافية بمنشأة العميل، وتأثير المخاطر، وعدم التأكد،

وتأثير الضغوط التنافسية عليه، وبين الالتزام بالأداء المهني السليم، وهذا ما يؤيد عدم صحة الفرضية الرابعة.

النتائج والتوصيات

أ. النتائج

١. إن مهنة مراجعة الحسابات تتطلب من المراجع الخارجي ممارسة الأداء المهني السليم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومعايير المراجعة المقبولة عموماً، وقواعد السلوك المهني.
٢. إن عدم ممارسة الأداء المهني بطريقة فعالة من قبل المراجعين يعد عاملاً أساسياً يؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضدهم أمام المحاكم.
٣. تعد المساءلة المحاسبية على ممارسة المراجع الخارجي للأداء المهني أمر ضروري حتى يتحمل نتائج أعماله، اذ إن تحمل المراجع للمسؤولية عن نتائج أعماله يؤثر على ممارسته للأداء المهني السليم.
٤. يجب ملاحظة أن طبيعة الموقف وتعقيده، والصفات التي يتمتع بها المراجع، وبيئة المراجعة، وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع تؤثر تأثيراً جوهرياً على ممارسة المراجع للأداء المهني عند مراجعته للقوائم المالية.
٥. هناك نوعان من المواقف التي تتطلب ممارسة المراجع للأداء المهني، الأول له صلة بتقييم وقرارات إدارة المنشأة ، والثاني له علاقة بعملية المراجعة.
٦. طبقاً لقواعد السلوك المهني فإنه من الضروري أن يتصف المراجع الخارجي بالاستقلال والموضوعية والنزاهة عند مزاولته للأداء المهني.
٧. تتأثر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع في فلسطين بشكل أساسي بحجم المنشأة، الخاضعة للمراجعة، الوقت الذي يستلزمه تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها، ومدى صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
٨. من الضروري أن يتوافر للمراجع الخارجي مستوى مرتفع من الكفاءة المهنية، ويقصد بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة ومراجعة الحسابات والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال.

ب. التوصيات

١. يجب على مكاتب المراجعة المزاولة للمهنة العمل على توفير بيئة مدعمة لممارسة الأداء المهني ، على أن يتضمن ذلك توفير الحوافز والمساندة الملائمة لممارسات المراجعين بغض النظر عن نتائجها.
٢. على المراجعين تفادي تأثيرات الضغوط المتعلقة بالأتعاب والوقت وفجوة التوقعات في عملية المراجعة، والتي قد تضع قيوداً على تنفيذهم واجباتهم المهنية بكفاءة تامة، وذلك حتى يمكنهم المحافظة على ثقة مستخدمي القوائم المالية للمنشآت في تقاريرهم.
٣. يجب على المراجعين عند ممارستهم للأداء المهني تحديد المواقف التي تتطلب ذلك، والحصول على المعلومات الملائمة، وتحديد البدائل تقييمها مبكراً بقدر

الإمكان وذلك لتخفيض الضغط والتوتر بسبب الرغبة في مقابلة المواعيد النهائية لاتخاذ القرارات.

٤. من الضروري توثيق عملية اتخاذ القرارات التي تتبع عند ممارسة الأداء المهني، وبصفة خاصة إذا كانت المواقف التي تتطلب ذلك معقدة، ولا توجد معايير مهنية واضحة، كما أنه من المتوقع أن يترتب على قرارات ممارسة الأداء المهني، تأثيرات جوهرية على مستخدمي القوائم المالية.

٥. يجب على المراجعين التأكد من أنهم يمارسون الأداء المهني، عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت باستقلال وموضوعية ونزاهة، وعليهم تفادي أي عوامل قد تمثل تهديداً غير مقبول للممارسة الفعالة في الواقع العملي.

٦. يجب على مكاتب المراجعة المزاولة للمهنة، أن تطور سياساتها وإجراءاتها كجزء من نظمها للرقابة الداخلية على الجودة، بهدف التأكيد على ضمان الاستقلال والموضوعية والنزاهة للمراجعين من ناحية المظهر والجوهر، اذ إن عليهم مسؤولية أساسية تتمثل في ممارسة الأداء المهني بفعالية، اعتماداً على مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة.

٧. من الضروري أن تتضمن قواعد السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، نسبة للعلاقة بين أتعاب المراجعة من عميل معين وإجمالي إيرادات منشأة المراجعة والتي قد تثير الشك فيما يتعلق باستقلال المراجع عند ممارسته لأدائه المهني.

٨. يجب أن تتضمن تحديداً مناسباً للفترة التي لا يمكن بعدها لمكتب المراجعة الاستمرار في مراجعة عميل معين ، وذلك تدعيماً لمفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة.

٩. من الضروري أن يفترض المراجعون حسن نية الإدارة كجزء مكمل لعملية المراجعة، كما يجب أن يكونوا متنبهين لأي عوامل قد تثير شكهم المهني، وأكثر وعياً وإدراكاً لحالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث، والعوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند التيقن من احتمالات حدوثها.

١٠. يجب أن تطور مهنة المراجعة أساليبها المتعلقة باكتشاف حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى فشل المراجعة، ومن الضروري استمرار التعليم المهني للمراجعين، ويمكن أن يتم ذلك بإصدار مواد تعليمية تتعلق بحالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي حدثت، والتي أدت إلى فشل المراجعة، وقد يؤدي ذلك إلى مساعدة المراجعين على تجنب المواقف المماثلة وتحسين جودة خدماتهم.

المراجع

أولاً-المراجع باللغة العربية

١. سالم عبدالله حلس، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢.
٢. علي إبراهيم طلبة،حول قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عُمان، مجلة الإداري، العدد ٦٩، ١٩٩٧.
٣. محمد حسين أبو نصار،العوامل المؤثرة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٢٦، العدد ٢، تموز ١٩٩٩.
٤. محمد عطية مطر، سُبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين، ومستخدمي القوائم المالية، وجهات الإشراف والرقابة على المهنة، مجلة دراسات مجلد ٢١، العدد الثالث،١٩٩٤.
٥. يوسف محمود جربوع، سالم عبدلله حلس، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار الوراق للطباعة والنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠١.
٦. يوسف محمود جربوع،المخاطر ووجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ١٠٥، مارس ، ١٩٩٨.

ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية

1. Albrecht, W.S. and Willingham, J.J, An Evaluation of SAS- No.53, the Auditor's Responsibility, to Detect and Report Errors and Irregularities, in the Expectation Gap Standards, American Institute of Certified Public Accountants, 1993.
2. American Insstuitute of Certified Public Accountants, The Report of the Commission to Study the Auditors Responsibilty (Cohen Committee Report),New york: AICPA 1978.
3. American Institute of Certified Public Accountants, Committee On Auditing Procedures, (GAAP), New York, 1984.
4. American Institute of Certified Public Accountants, Committee On Management Services, No.2 and No.3.
5. American Institute of Certified Public Accountants, The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors, Fraud and Illegal Acts, Circular No.53, No.54, 1998.
6. American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards No. 57: Auditing Accdounting Estimates, American Institute of Certified Public Accountants, New York, N.Y, 1988.
7. Antle, R., Auditor's Independence Journal of Accounting Research, vol. 22,No.1, (Spring 1987).
8. Arens, A. A. and Loebbeck, J.K., The Studying of Internal Control and Assessment of Control Risk, Auditing: An Integrated Approach, Third Edition,2002.
9. Arens, A.A. and Loebbecke, J.K., Materiality and Risk, Inherent Risk, Control Risk and Detection Risk, Auditing, 1988, Fourth Edition, 1988.
10. Bailey, A. D. and (*et.al*), The Audit Staff Assignment Problem: A. Comment, The Accounting Review, (July 1974).
11. Blazek, M.M., An Empirical Study of Bayesian Decision Theory and Auditor Judgment Under Uncertainty, Ph.D. Dissertation, Arizona State University, 1990.
12. Boynton, W.C. and Kell, G.K., Planning Audit Program, Modern Auditing, 1996, Sixth Edition.
13. Boynton, W.C. and Kell, W.G., Planning An Audit, Modern Auditing, 1996, Sixth Edition,1996.
14. Boynton, W.C. and Kell, W.G. Auditor's Responsibility and the Expectation Gap, Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, 1996.

15. Budescu, D.V. and Wallsten, T. S. , Consistency in Interpretation of Probabilistic Phrases, Australian Journal of Management, The University of New South Wales, (Dec. 1992) .
16. Castello,J.L., The Auditor's Responsibilities for Fraud Detection and Disclosure. Do the Auditing Standards Provide a Safe Harbor?, CAP News Letter, (August 1991).
17. Chewning, G. Parry, K. and Wheeler, S., Auditor Reporting Decisions Involving Princeples Changes: Some Evidence on Materiality Thresholds, Journal of Accounting Research, Vol. 19, No. 2, 1981.
18. Chidgey, P. and Mitchell, J., Implementing GAAS 1995\1996: A Practical Guide to Auditing and Reporting, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1995, 1995\1996, 1995.
19. Citron, C.B. and Toffler, R.J., Auditors Independence and Going Concern Qualification: An Empirical Analysis, A. Paper Presented to the National Conference of the British Accounting Association, the University of Dundee, Scotland, U.K. (4-6 April 1990).
20. Clarence, W. Houghton, D. and John, A.F., Inherent Risk, Auditing: Journal of Practice and Theory, Vol.10, No.1 (Spring 1991).
21. Cohen, J. and Kida, T., The Impacty of Analytical Review Result's, Internal Control Reliability and Experience on Auditor's use of Analytical Review, Journal of Accounting Research, Vol. 27, No. 2, 1989.
22. Elliot, R.K. and Kopri, A., Factors Affecting Audit Fees, Responsibility Research Study No.3, AICPA, 1979.
23. Fess, P.E. and Warren, C.S., Determining Depreciation Methods, Accounting Principles, 1984, 14th Edition, 1984.
24. Firth, M., Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines, the Accounting Review, (July 1980).
25. Firth, M., An Analysis of Audit Fees and Their Determination, Auditing, Vol.4, No.2, (Spring 1985).
26. Gay, G. Schelluch, P. and Reid, I., Users Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and Reporting of Fraud, Other Illegal Acts and Errors, Australian Accounting Review, (May 1997).
27. Georgiades, G., Consideration of Internal Control in Planning and Audit, Miller- Audit Procedures, Harcourt Professional Publishing, 2001
28. Gipple, D. and Metacif, R.W., Planning Your Professional Development Program, The Journal of Accountancy, (March 1974)
29. Glover, H.D. and Aono,J.Y., Changing the Model for Preventing and Detection of Fraud, Managerial Auditing journal, Vol.10, No.5, (1995).
30. Godsell,D., Auditor's Legal Liability and the Expectation Gap, Australian Accountant, (Feb. 1991).
31. Goldman, A. and Barlev,B., The Auditors- Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence, The Accounting Review, (October 1974).
32. Grinaker, R.L., The Auditor's Responsibility in Expressing An Opinion, The Journal of Accountancy, 1980
33. Guy, D.M. and Sullivan, J.D., The Expectation Gap and Auditing Standards, Journal of Accountancy, (April 1988).
34. Hartley, R.V. and Ross, T.L., MAS and Audit Independent: An Image Problem, The Journal of Accountancy, (November 1982).
35. Higson, A. and Blake,J., The True and Fair Concept- A Formula for international Disharmony: Some Empirical Evidence, The International Jornal of Accounting, The University of Illinois, Vol.288, No.2, (1993).

36. Huss, H.F. and Jacobs, F.A. Risk Containment: Exploring Auditor Decisions in the Engagement Process, Auditing: A Journal of Practice and Theory, American Accounting Association, (Fall 1991).
37. Hylas, R.E. and Ashton, R.H. Audit Detection of Financial Statement Errors, The Accounting Review, Vol. 57, No.4, 1982.
38. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, the Audit Expectation Gap in the united kingdom, London: ICAEW, 1992.
39. International Accounting Standards, (IAS – 32), Paragraphs (47-55), Uncertainties or Future Events May Affect the Accounts, 1998.
40. Jancura, E.G. and Lilly. F.L., SAS- 3 and the Evaluation of Internal Comtrol System, The Journal of Accountancy, (March 1977).
41. Jarvis,P., Professional Education, London, Groom Helm, 1983.
42. Jennings, M., D.C. and Reckers, P.M.J., A Re- examination of the Concept of Materiality: Views of Auditors, Users and officers of the Court, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.6, No.2, 1986-1987.
43. Kieso, D. E. and Weygandt, J.J., Treatment of Changing Accounting Methods of Inventory, intermediate Accounting, 1998, Ninth edition.
44. Krogstad, J.L. Ettenson, R.T. and Shanteau, J. (1984 – 1985) Context and Experience in Auditor's Materiality Judgments Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.4, No.1 (1984- 1985).
45. Larsen, K.D., Inventory and Cost of Goods Sold, Financial Accounting, 1989, Fourth Edition,1989.
46. Madision, R.L. and Ross, W.A., The new fraud detective, the national public Accountant, (August 1990), P.41.
47. Matsumura, E.and Trucker,P., Fraud and Error Detection , A Theorietical Foundation, The Accounting Review,1992.
48. Mautz, R.K. Toward a Philosophy of Auditing In: Auditing Looks Ahead Haward Setter (ed.), University of Kansas Printing Service, 1972.
49. Mautz, R.K., Towards a Philosophy of Auditing in: Auditing Looks Ahead, Haward Stettler, (ed.) University of Kansas Printing Services,1972.
50. Mautz, R.K. and Sharaf, H.A., The Philosophy of Auditing, Sarasota: American Accounting Association, 1961.
51. Mc Daniel, L.S., The Effect of Time Pressure and Audit Program structure on Audit performance, Journal of Accounting Research, the Institute of Professional Accounting: Chicago, (Autumn 1990).
52. Meigs R.F.and W.B., Methods of computing Depreciation, Accounting: The Basic for Business Decision, 1990, Eighth Edition,1990.
53. Meigs, W.B. and Meigs, R.F. The Depreciation of Tangible Assets, Accounting, 1981, Fifth Edition,1981..
54. Mosich, A.N. and Larsen, E.J., Treatment of Changing Accounting Methods of Tangible Assets, Intermediate Accounting, 1986, Sixth Edition.
55. Muller, K. and Shirm, A., Environmental Performance Indicators, Ellipson Ltd., (June 1999).
56. Nichols, D. R. and Smith, D. B., Auditor Gredibility and Auditor Changes, Journal of Accounting Research, Vol. No.2, (Autumn 1983).
57. Nichols, D.R. and Price, K.H., The Auditors-Firm Conflict: An Analysis using Concepts of Exchange Theory, The Accounting Review, (April 1976).
58. Palmrose, Z., Litigation and Independent Auditors, The Role of Business Faiures and Management Fraud, Auditing: A Journal of Practice and Theory, American, Accounting Association, (Spring 1987),1993.

59. Parker, R.H. and Nobes, C.W., True and Fair: UK AuditorsView, Accounting and Business Research The Institute of chartered Accountants in England and Wiles, Vol.21, No.84, (1991).
60. Read, W.J., Brown, J.E. and Barnett, A.H.,, Changing the way of Auditor's detect fraud, The practical Accountant, (June 1996).
61. Reckers, P.M.J. and Wing, B. , Management's Motive and Its Effect on selected Audit Decisions, Behavioral Research in Accounting, American Accounting Assocication, (Vol.3, 1991).
62. Renshall, J. M., Changing Perceptions Behind The Corporate Report, Accounting Organizations and Society, Vol.2, No. 1, (1976).
63. Robson, D., The Expectation Gap fraud and Error Accounting SA, (November 1988).
64. Shockley, R.A., Perceptions of Auditors Inclependence: An Empirical Analysis, The Accounting Review, (October 1981).
65. Simmic, D., the pricing of services: theory and evidence, the journal of Accounting Research, (Spring 1980).
66. Simmic,D.A., Auditing, Consulting and Auditor Independence, The Journal of Accounting Research VoL. 22, No.2, (Autumn 1984).
67. Simon, D., The Audit Service Market, Audit, Voll. 5, No. 1, (Fall 1985).
68. Simon, D. , the Audit service Market', Auditing, Vol.5, No.1, (Fall 1985).
69. Skerratt, L.L. and Woodhead, A., Modelling Audit Risk', British Accounting Review, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (June 1992).
70. Smith, J.L. (*et-al*), Determining Ending Inventory, Accounting Principles, 1986, Second Edition, 1986.
71. Stetter, H.F., Supervision on Audit Staff, Auditing Principles, Fifth Edution, 1982.
72. Taylor, D.H. and Glezen, G.W. The philosophy of Evidence Gathering, Auditing Integrated Concepts and Procedures, 1994, Sixth Edition.
73. The Institute of chartered Accountants in Ireland (ICAI), Report of the commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements, (Ryan Commission), Dublin: ICAI, 1992.
74. The Journal of Accountancy, GAO Report Supports Profession's Effort on Audit Quality, the Journal of Accountancy, (May 1989).
75. Toffer, R.J. and Ramalingan,K.S., the Determinats of the Audit Fees in the U.K., city university working papers, 1981,1980.
76. U. S. GOA (The United States General office of Accounting), Report to the Chairman on Banking, Finance and Urban Affairs House of Representatives, Washington: D.C.: U.S. GOA, 1989.
77. U. S. Senate, Subcommittee on Reports, Accounting and Management of the Committee on Government Operations, Metcalf Staff Report, The Accounting Establishment: A Staff Study, U.S. Government Printing Office, 1976.
78. Wallace, W.A., Auditing Complex Accounting Estimates, In The Expectation GAP Standards, American Institute of Certified Public Accountants, 1993.
79. Waller, D., Time to Get Ride of True and Fair The Accountant's Magazine, December 1990.
80. Waller, D., Time To Get Ride of True and Fair? The Accounting, Magazine, (December 1990).
81. William, F. Messier J.R. and Elayzebth, A.A., Inherent Risk and Control Risk Assessment: Evidence on the Effect of Persuasive and Specific Risk Factors, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, No.2 (Fall- 2000).
82. Woolf, E., Auditing To Day, Englewood Cliffs, N.J, Prentice- Hall International, Third Edition, 1986.

The Factors Affecting The Professional Performance Of The External Auditors In Gaza – Zone From Palestine State

ABSTRACT

The confidence of the external auditor's opinion on the published financial statements is depending on his professional performance, independence and neutrality in practicing his professional duties. So, it is necessary from others to provide the auditor their confidence on his opinion to be attributed with integrity and objectivity, to execute his obligations with highest sense of professional efficiency, depending on his knowledge, skill and experience. The auditor must exercise the professional suspicious in cases of errors, fraud and illegal acts which may be happened.

As the importance of auditing profession is closely connected with the types of services provided to clients and all the beneficiaries of auditing services, so the auditor must comply with quality and the best performance required during the execution of audit work.

The researcher perceives that the auditor must bring to audit process technical competence, integrity, objectivity and independence, to detect material errors which affect the financial position, income statement and to prevent the issue of misleading financial statements in order to earn the public confidence and increase the respect of the financial community for auditing profession.