

Islamic University – Gaza
Department of Post Graduate
faculty of Commerce
Accounting & Finance Program



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي

(دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)

إعداد الباحث:

همام غسان محمد حسن

إشراف:

الأستاذ الدكتور / سالم عبد الله حلس

قُدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2015م-1437هـ

نموذج رقم (1)

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

دور التعليم المرن في خفض كفاءة مرفوع الجابان الخارجي
(دراسة ميدانية على مكاتب تدفيع الجابان في قطاع غزة)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.


DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any
other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب: صام فاضل محمد

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 2016/1/10



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ همام غسان محمد حسن لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي

دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة

The Role of Professional continuing Education in Enhancing External Auditor's Efficiency Empirical Study: Accounting Firms in Gaza Strip

وبعد المناقشة التي تمت اليوم السبت 22 ربيع الأول 1437هـ، الموافق 2016/01/02م الساعة العاشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....
.....
.....

مشرفاً و رئيساً

أ.د. سالم عبد الله حلس

مناقشاً داخلياً

أ.د. علي عبدالله شاهين

مناقشاً خارجياً

د. علي سليمان النعامي

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

.....

أ.د. عبدالرؤف علي المناعمة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ "

(البقرة: 32)

الإهداء

إلى أمي وأبي

الأيدي المتوضئة التي علمتني وربتني ودفعتني إلى العلم وبهم أزداد افتخاراً

إلى أخي وأخواتي

من أستمد بهم عزتي وإصراري وسندي

إلى أعمامي وعماتي وعائلي

من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالعطاء فكانوا رمزاً للحب والوفاء

إلى أصدقائي

تلك الكوكبة المستنيرة التي أضاءت دربي وكانوا معي على طريق الخير والنجاح

إلى الجامعة الإسلامية

حاضنة العلم والإبداع والصرح العلمي الشامخ

إلى كل من آزرني بدراستي

أسأل الله أن يجزيهم خير الجزاء وأن يكافئهم بجزيل العطاء

شكر وتقدير

أحمده تعالى القائل في محكم التنزيل "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" (إبراهيم: 7)، كما وأصلي وأسلم على المبعوث رحمة للعالمين، وانطلاقاً من هديه ﷺ "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" فإنه يطيب لي بعد شكر الله عز وجل أن أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس لتفضله بالإشراف على هذا البحث وتوجيهاته السديدة التي كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث وإخراجه على أكمل وجه.

والشكر موصول للأساتذة الكرام، أعضاء لجنة المناقشة، الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين والدكتور/ علي سليمان النعامي على تفضلهم بمناقشة هذا البحث وإثرائه بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

وأقدم بجزيل الشكر لأساتذتي في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية لما أمدوني به من عون وإرشاد.

فجزاهم الله عني خير الجزاء

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى بيان دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة، من خلال التعرف على دور المعارف العلمية والمهنية التي يجب توافرها في مدقق الحسابات للحفاظ والارتقاء بمستوى كفاءته، والتعرف على دور البرامج التدريبية والخبرات العملية في زيادة الكفاءة، وكذلك دور المؤسسات المهنية والقوانين الفلسطينية في تبنيها لبرامج تدعم وتحرص على رفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.

وأتبع في البحث المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل متغيرات البحث، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع البحث ومحاوره وفرضياته، وتم توزيع (63) استبانة على مدققي الحسابات المسجلين في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المتواجدين في قطاع غزة، وتم استرداد (49) استبانة، أي بنسبة إرجاع (77.8%).

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: تدني دور المؤسسات المهنية في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات وتوفير المدربين والمتخصصين الأكفاء الذين يمكن الاعتماد عليهم، عدم وجود برامج تعليم مهني مستمر وملزم في فلسطين، والذي نتج عن ضعف المؤسسات المهنية والقوانين الفلسطينية، وجود حرص ورغبة لدى مدققي الحسابات في تطوير قدراتهم من خلال برامج للتعليم المهني المستمر وكذلك إمام كافي لمواكبة القوانين والتشريعات بشكل عام في مجال المهنة، ضرورة إجادة مدقق الحسابات مهارات الحاسوب واللغة الانجليزية لرفع كفاءته المهنية.

وأوصى الباحث بعدة توصيات أهمها: ضرورة تبني وتطبيق برامج تعليم مهني مستمر من قبل القانون الفلسطيني والمؤسسات المهنية وتطوير المناهج التعليمية الفلسطينية في الجامعات والمؤسسات المهنية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي والمهني، وضرورة قيام المؤسسات المهنية ببذل جهد وعناية أكبر بمهنة تدقيق الحسابات، من خلال طرح برنامج تعليم مهني طوعي على مدققي الحسابات وعقد المحاضرات والندوات التي تشجع على الاقتناع وقبول برنامج تعليم مهني مستمر.

Abstract

The Role of Professional Continuing Education in Enhancing External Auditor's Efficiency

(Empirical Study: Accounting Firms in Gaza Strip)

The research aims to indicate the role of continuous professional education on raising the efficiency of external auditor in the Gaza Strip, through awareness of the role of scientific and professional knowledge which auditors should own to keep and promote their efficiency levels, and to identify the role of training and practical experience to increase efficiency, as well as the role of professional associations and Palestinian laws in adopting certain programmes which support and raise the professional competence of the auditor.

The research followed a descriptive analytical approach to describe and analyze the variables of research as a questionnaire was built to suit them and objectives of the study, (63) questionnaires were distributed among several auditors who have a license of work from the Palestinian Auditors society in Gaza, (49) questionnaires were received, In ratio of (77.8%).

The research found a range of outcomes, the most important were: The decrease and lowering of the role of professional institutions in offering and providing the continuous training and qualification auditors and in providing qualified trainers and efficient specialists who can be relied and depend upon, The professional education programme in Palestine does not exist, this was a result of weakness of professional institutions and Palestinian laws, Having a strong desire among Auditors in developing their abilities through continuous professional education programme as well as having enough knowledge and awareness of laws and legislation in profession field, the necessity of perfection on computer and English skills to raise the professional competence of the auditor .

The research recommended the following: It is very necessary to adopt and implement continuous professional education program by the Palestinian law and professional institutions, To develop the Palestinian curriculum in universities and professional institutions which meet the needs of local market, Adopt educational methods depending on practical and professional application, To the professional institutions to do their best and give more attention to auditing profession through providing a voluntary professional education programme for Auditors and giving lectures and meeting which encourage and convince auditors to accept such programmes.

فهرس المحتويات

ب.....	قرآن كريم.....
ج.....	الإهداء.....
د.....	شكر وتقدير.....
ه.....	ملخص البحث.....
و.....	Abstract.....
ز.....	فهرس المحتويات.....
ي.....	فهرس الجداول.....
1.....	الفصل الأول
2.....	1.1 مقدمة.....
3.....	1.2 مشكلة البحث.....
4.....	1.3 أهداف البحث.....
4.....	1.4 أهمية البحث.....
5.....	1.5 فرضيات البحث.....
5.....	1.6 متغيرات البحث.....
6.....	1.7 الدراسات السابقة.....
6.....	1.7.1 الدراسات العربية.....
11.....	1.7.2 الدراسات الأجنبية:.....
14.....	الفصل الثاني
15.....	2.1 مقدمة.....
15.....	2.2 المعايير العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق.....
16.....	2.3 قواعد السلوك المهني.....
17.....	2.4 الكفاءة المهنية ومفهومها في تدقيق الحسابات.....
17.....	2.4.1 مفهوم الكفاءة المهنية.....
17.....	2.4.2 المتطلبات المهنية لمدقق الحسابات.....
19.....	2.4.3 المهارات والكفاءة.....
20.....	2.5 نقص الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي.....
21.....	2.6 تحسين الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.....
22.....	2.6.1 المؤهل الجامعي المتخصص.....
23.....	2.6.2 قضاء فترة من التدريب والممارسة العملية كشرط لمزاولة المهنة.....
24.....	2.6.3 التعليم والتدريب المهني المستمر.....
25.....	الفصل الثالث

26.....	3.1 مقدمة
26.....	3.2 ماهية التعليم المهني المستمر
26.....	3.2.1 مفهوم التعليم المهني المستمر
27.....	3.2.2 أهمية التعليم المهني المستمر
28.....	3.3 الفترة الزمنية وآلية احتساب الأنشطة
29.....	3.4 النقاط والمجالات لبرنامج التعليم المهني المستمر
30.....	3.5 التدرج والمرونة في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر
31.....	3.6 واقع مهنة تدقيق الحسابات
32.....	3.6.1 واقع المهنة في فلسطين
33.....	3.6.2 الإطار النقابي والمؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين
34.....	3.6.3 مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة
35.....	3.7 عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة
37.....	الفصل الرابع
38.....	4.1 المقدمة
38.....	4.2 منهجية البحث
38.....	4.3 طرق جمع البيانات
39.....	4.4 مجتمع وعينة البحث
39.....	4.5 الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة البحث
42.....	4.6 أداة الدراسة
43.....	4.7 صدق وثبات الاستبيان
43.....	4.7.1 صدق فقرات الاستبيان، تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين:
51.....	الفصل الخامس
52.....	5.1 مقدمة
52.....	5.2 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Shapiro-Wilk)
52.....	5.3 تحليل فقرات ومحاور البحث:
53.....	5.4 اختبار فرضيات البحث
53.....	5.4.1 اختبار الفرضية الأولى
56.....	5.4.2 الفرضية الثانية
58.....	5.4.3 الفرضية الثالثة
62.....	5.4.4 الفرضية الرابعة
71.....	الفصل السادس
72.....	أولاً: النتائج
73.....	ثانياً: التوصيات

74.....	ثالثاً: الدراسات المستقبلية
75.....	المراجع
76.....	أولاً: المراجع العربية
79.....	ثانياً: المراجع الأجنبية
81.....	الملاحق
I.....	ملحق رقم (1)
VI.....	ملحق رقم (2)

فهرس الجداول

- 39..... جدول 1: المؤهل العلمي
- 40..... جدول 2: الشهادة المهنية
- 40..... جدول 3: المسمى الوظيفي
- 41..... جدول 4: العمر
- 41..... جدول 5: عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق
- 42..... جدول 6: عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية
- 43..... جدول 7: مقياس الاجابات
- 43..... جدول 8: الصدق الداخلي لفقرات المجال الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية
- 44..... جدول 9: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية ومدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية
- 45..... جدول 10: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية
- 46..... جدول 11: معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات البحث مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة
- 47..... جدول 12: معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)
- 48..... جدول 13 : معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)
- 49..... جدول 14: مقياس ليكرت الخماسي
- 52..... جدول 15: اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk)
- 55..... جدول 16: المحور الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية
- 58..... جدول 17: المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية ومدقق الحسابات ترفع من كفاءته
- 61..... جدول 18: المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته
- 61..... جدول 19: نتائج اختبار T حسب للفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي.
- 63..... جدول 20: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء مجتمع البحث في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)
- 64.....

- جدول 21: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ 65
- جدول 22: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى العمر بالسنوات 66
- جدول 23: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 68
- جدول 24: اختبار شفيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق 68
- جدول 25: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 70

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

- 1.1 .المقدمة
- 1.2 .مشكلة البحث
- 1.3 .أهداف البحث
- 1.4 .أهمية البحث
- 1.5 .فرضيات البحث
- 1.6 .متغيرات البحث
- 1.7 .الدراسات السابقة

1.1 مقدمة

تعتبر تدقيق الحسابات من المهن الاجتماعية ذات الصلة بالتنمية الاقتصادية وتطور الاقتصاد في الدولة، وغالباً ما تتطور مهنة التدقيق مع تقدم وتطور الوضع الاقتصادي لتلك الدول، لما تقدمه المهنة من معلومات ملائمة ومناسبة في اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستويين الجزئي والكلي (Belkaoui, 1994).

تهدف مهنة تدقيق الحسابات إلى تقديم خدماتها إلى الغير متمثلة في إبداء رأي فني ومهني مستقل ومحايدين عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركات بهدف إضفاء مزيد من الثقة على هذه القوائم التي تعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يتوافر في مدقق الحسابات المعارف والمهارات اللازمة التي تمكنه من القيام بدوره بكفاءة، والعمل على تطوير قدراته باستمرار حتى يستطيع مواكبة التغيرات المستمرة والمتسارعة في البيئة التي يعمل بها، ويعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات المعيار الأول والأهم في معايير التدقيق المتعارف عليها، والتعرف على كل جديد في مجال المهنة من خلال متابعة التطورات والمستجدات على صعيد المهنة والعمل على زيادة الكفاءة المهنية والعلمية والتدريب المستمر للعاملين في نفس المجال.

وتعتبر الجامعات والمؤسسات المهنية المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والتدقيق، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع وبذلك يمكن للمدقق القيام بدوره الأساسي في المجتمع.

على الرغم من عدم كفاية الشهادة الجامعية لممارسة المهنة، لذلك تشترط الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ضرورة حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة، وتتوقف عملية تعليم وتدريب مدققي الحسابات على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا مدققي حسابات ذوي كفاءة وخبرة، وتقع مسئولية تلك المهمة على عاتق المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة وذوي الخبرة منهم فلا ينبغي أن تكون عملية روتينية وصورية بل ينبغي أن يكون هناك إشراف ومتابعة صحيحين أثناء إسناد المهام إلى حديثي العهد مع إتاحة الفرص أمامهم للتعلم ومراعاة تنويع المهام لضمان إكسابهم الخبرة في مجال العمل، ولأهمية التعليم والتدريب فقد اشترطت المجمع المهنية المسئولة عن مهنة

تدقيق الحسابات ضرورة تطوير معارف مدقق الحسابات وذلك من خلال برامج التعليم المهني المستمر كشرط لاستمرار الترخيص له بمزاولة المهنة.

وعلى الصعيد المحلي فقد واجهت مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين توسعا كبيرا بعد تواجد السلطة الوطنية الفلسطينية، وزيادة عدد وحجم الشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين، والتي نتج عنها زيادة المنافسة بين شركات ومكاتب التدقيق وذلك بعد قيام الجهات الرقابية (هيئة سوق رأس المال) بتصنيف شركات ومكاتب التدقيق مما تطلب توفر جودة الخدمات التي تقدمها تلك المكاتب والعمل على رفع كفاءتها من أجل المنافسة والبقاء في سوق العمل والاستمرار، ومواكبة التطور والتقدم في المهنة (سمور، 2014).

وبناءً على ما سبق نجد أن التعليم المهني المستمر من خلال فرض برامج له وقد حظي باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما تشكله من أهمية كبيرة وخاصة في ظل التقدم والتطور السريع في مجال المهنة، لذلك تأتي هذه الدراسة للتعرف على دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في فلسطين من خلال تحليل دور وأهمية المعرفة العلمية والمهنية للمدققين، ودور التدريب والدورات العملية على زيادة كفاءتهم، ومدى قدرتهم على متابعة المستجدات في مجال المهنة على الصعيد المحلي والدولي، وتعميق المفاهيم المتعلقة بتطبيق القوانين والمعايير والتشريعات المتعارف عليها في أداء أعمالهم الموكلة إليهم من قبل عملائهم.

1.2 مشكلة البحث

في ضوء المسؤوليات الملقاة على عاتق مدققي الحسابات وضرورة اضطلاعهم بمسؤولياتهم قبل إبداء الرأي الفني المحايد ونظراً للمشكلات التي تواجه أداء هؤلاء المدققين خاصة في ظل ما بات يعرف (بفجوة التوقعات) أو فجوة التدقيق والتي تظهر من خلال قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه عن القوائم المالية، وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على حسابات واستمرار أداء المنشأة في أعمالها، الأمر الذي يلقي مسؤوليات جديدة على المهنة وتتطلب من المدققين العمل نحو زيادة كفاءتهم وأدائهم من خلال توفير برامج للتعليم المهني المستمر في تطوير المهنة والمدققين.

ومما سبق فإن مشكلة البحث تتمحور في السؤال الرئيس التالي:

ما دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي؟

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما دور المعرفة العلمية والمهنية لمدقق الحسابات في رفع كفاءته؟
2. ما دور المهارات والخبرات والتدريبات العملية لمدقق الحسابات في رفع كفاءته؟
3. ما مدى قيام مدقق الحسابات بمتابعة المستجدات المهنية والعلمية في رفع كفاءته؟

1.3 أهداف البحث

تعمل الدراسة على تحقيق الأهداف التالية:

- 1- الوقوف على واقع التعليم المهني المستمر في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.
- 2- التعرف على دور المعارف العلمية والمهنية التي يجب أن يكتسبها مدقق الحسابات، وسبل الحصول عليها للارتقاء بالمستوى العلمي والمهني لديه في زيادة كفاءته.
- 3- التعرف على دور البرامج التدريبية، والخبرات العملية التي تزيد من كفاءة مدقق الحسابات.
- 4- التعرف على دور الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة، والأنظمة والقوانين والتشريعات الموجودة، في رفع كفاءة مدقق الحسابات، ومدى تطبيقها ومواكبتها للتطور.

1.4 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية مهنة تدقيق الحسابات في تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة التي تقود إلى التنمية الاقتصادية وتطور اقتصاد البلاد، وأهمية الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات والتي لا بد من توافرها حتى يستطيع المدقق أداء واجباته وخدماته بالشكل الصحيح والصائب، ولتحقيق ذلك على المدقق الاهتمام بالتعليم المهني والعلمي ومتابعة الدورات والمستجدات العلمية التي ترفع من كفاءته من دورات في اللغة الإنجليزية ومهارات الحاسوب وتطبيقاته الحديثة، وتوضح أهمية البحث من بيان دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي من التأهيل العلمي والمهني والدورات العملية ومطالعة التطورات في مجال المهنة، ومعرفة المتطلبات المهنية للمدقق والقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة التي على المدقق اكتسابها، لاشك أن البحث سيخرج بنتائج وتوصيات تساعد في تحسين مستوى مهنة التدقيق في فلسطين خاصة في تطبيق برامج وتابعة برامج التعليم المهني المستمر، وعدم اكتمال المهنة من حيث التشريعات والقوانين، ويزيد من أهمية البحث ندرة الدراسات التي تبحث

في دور وأهمية التعليم المهني المستمر وعلاقته بكفاءة المدقق، في ظل وجود المتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال.

1.5 فرضيات البحث

1- المعرفة العلمية والمهنية التي يكتسبها مدقق الحسابات تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

2- المهارات والتدريبات العملية، والخبرات العملية التي يكتسبها مدقق الحسابات تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

3- قيام المدقق بمتابعة المستجدات المهنية والعلمية تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

4- عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المتغيرات الديموغرافية التالية (المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية) عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

1.6 متغيرات البحث

المتغير التابع: كفاءة مدقق الحسابات الخارجي.

المتغيرات المستقلة:

- المعرفة العلمية والمهنية لدى مدقق الحسابات.
- التدريب والمهارة العملية، والخبرات العملية لدى مدقق الحسابات.
- متابعة مدقق الحسابات المستجدات المهنية والعلمية.

1.7 الدراسات السابقة

1.7.1 الدراسات العربية

1- دراسة قمر الدين (2014) بعنوان: "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السودان".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراجع الحسابات على جودة الأداء، بيان عناصر جودة الأداء المهني على كافة عملية المراجعة، التعرف على الآثار المترتبة على تطبيق جودة الخبرة المهنية على عملية المراجعة. ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة لمعرفة أثر معايير جودة الأداء المهني في زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى الآتي: التأهيل العلمي والعملي يساعد المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته، والالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلى تعيين مراجعين مؤهلين.

أما أهم توصيات الدراسة: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما له من أثر فعّال في رفع الكفاءة المهنية وضرورة تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي، أن الالتزام بمعايير المراجعة يؤثر في جودة المراجعة، والتأهيل العلمي والعملي يساعد المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته، والالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلى تعيين مراجعين مؤهلين، والاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما له من أثر فعال في رفع الكفاءة المهنية، بالتالي تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي.

2- دراسة الغامدي (2014) بعنوان: "دور التدريب في رفع كفاءة أداء موظفي القطاع

العام-دراسة حالة وزارة الشؤون الاجتماعية-مكاتب الضمان الاجتماعي بمنطقة الباحة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى الاستفادة من الدورات التدريبية التي يحصل عليها الموظفون في الوزارة، ودور التدريب في تطوير ورفع أدائهم، التعرف على المشاكل التي تواجه

العملية التدريبية، توضيح المعوقات التي تؤدي إلى فشل العملية التدريبية وقللة الاستفادة منها. واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أدوات جمع البيانات المختلفة كالاستبانة والمقابلات والملاحظات وفحص السجلات، وبلغت عينة الدراسة (40) استبانة موزعة على فروع مكاتب الضمان الاجتماعي بمنطقة الباحة.

وجاءت أهم النتائج موافقة أفراد العينة على دور التدريب في زيادة كفاءة الأداء وحاجتهم إليه لتطوير أدائهم، أغلب الدورات نظرية وليس لها علاقة بالعمل الميداني، عدم موافقة أساليب التدريب للأساليب الحديثة وعدم الجدية من المتدربين.

وأوصى الباحث بضرورة ربط الترقيات والمهام الخارجية وبعض أنواع الحوافز والمكافآت بالسجل التدريبي للموظفين بالوزارة، ومنح حوافز مالية للمتدربين عند اجتياز بعض أنواع البرامج التدريبية بتفوق.

3- دراسة جربوع وشاهين (2011) بعنوان: "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل".

هدفت الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل. وقد تم تصميم استبانة مكونة من (5) أجزاء بالاعتماد على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على مراجعي الحسابات القانونيين بقطاع غزة وعددهم (110)، وبلغت الردود (97) استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة إرجاع (88%) تقريباً، واستخدم الباحثان برنامج (SPSS) في الدراسة التطبيقية.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية: أن نجاح عملية المراجعة تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية لدى المراجعين الخارجيين، وتتمثل مخاطر المراجعة في عدم قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية التي ربما تحتويها القوائم المالية، وأن التخصص المهني في الصناعة الذي ينتمي إليها عميل المراجعة سوف تؤثر على أدائه المهني بدرجة كبيرة.

وأوصت الدراسة بما يلي: ضرورة تشجيع الكفاية المهنية للمراجعين الخارجيين من أجل تمكينهم للوفاء بمتطلبات المراجعة المهنية الفاعلة، وتؤكد المراجع الخارجي من أن الشركة سوف تستمر في أعمالها خلال الفترة القادمة، وضرورة مراعاة التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة وذلك لزيادة فهم طبيعة المخاطر المحيطة بالأداء للمراجع الخارجي.

4- دراسة البحيصي (2010) بعنوان: "نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة".

هدفت الدراسة إلى تقييم الواقع الحالي لمهنة المحاسبة في فلسطين وذلك من وجهة نظر الممارسين للمهنة، وقد اعتمدت الدراسة الأسلوب الوصفي في التحليل، ولتحقيق ذلك صمم الباحث استبانة وتم توزيعها على عينة من الممارسين للمهنة وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وقد تم زيادة حجم العينة إلى 500 مفردة من المحاسبين الذين لديهم بريد إلكتروني وتم استعادة 264 نسخة معبأة وصالحة للتحليل.

وتوصلت الدراسة إلى أن الوضع الحالي للمهنة يعاني من ضعف في فلسطين وجاء من خصائصه ما يلي: غياب قانون ينظم المهنة، نظرة المجتمع للمهنة مقارنة بمهن أخرى، عدم وجود برامج تعليم مستمر للمحاسبين ومدققي الحسابات الممارسين للمهنة، وعدم وضوح مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى أصحاب الشركات، وضعف استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات، وضعف دور الجمعيات المهنية في تطوير المهنة بالإضافة إلى الوضع السياسي القائم في الأراضي الفلسطينية.

وأوصى الباحث بما يلي: تنظيم مهنة المحاسبة، رفع كفاءة المحاسبين من خلال وضع برامج تعليم مستمر، وتطوير دور الجمعيات المهنية في تطوير المهنة وممارستها، أن يتم تنظيم مهنة المحاسبة عبر جسم مهني حكومي مشترك.

5- دراسة حلس (2008) بعنوان: "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التعليم المهني المستمر بوصفه ركيزة لمحافظة المحاسب القانوني على كفاءته المهنية، وأيضاً دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني

المستمر في ثلاث من أهم المؤسسات المهنية وهي: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وتناولت الدراسة تحليل ودراسة ميدانية لأهمية التعليم المهني المستمر والزامية تطبيقه من وجهة نظر عينة من المحاسبين والمراجعين. واعتمدت الدراسة الميدانية أسلوب المسح الإحصائي، حيث تم استخدام استبانة مصممة لهذا الغرض.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إذا لم يطور المحاسب القانوني في قطاع غزة مهاراته ومعلوماته من خلال برامج التعليم المهني المستمر فقد يكون أقل قدرة على أداء مهامه بكفاءة، يوجد متغيرات ومستجدات عديدة تشهدها البيئة التي يعمل فيها المحاسب القانوني في قطاع غزة، ومهنة المحاسبة والتدقيق تتأثر بها وخاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات ويوجد تنوع وتغير في طبيعة الأنشطة والعمليات التجارية والاستثمارية، الخبرة العملية وحدها لا تكفي لتطوير مهارات ومعارف المحاسب القانوني في قطاع غزة.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام المحاسب القانوني في قطاع غزة بتطوير مهاراته ومعلوماته من خلال برامج التعليم المهني المستمر حتى يتمكن من المحافظة على كفاءته المهنية، قيام المؤسسات المهنية في فلسطين بوضع برامج للتعليم المهني المستمر وإلزام أعضائها بالتقيد بمتطلبات هذه البرامج.

6- دراسة المريش (2007) بعنوان: "دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية

للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطوير المهنة، والعوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطوير المهنة في الجمهورية اليمنية. قد استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في تحليل الاستبيان الذي يجري كجانب من الدراسة التطبيقية.

ومن أهم النتائج: أن مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية دون المستوى اللازم لتحقيق الفاعلية والكفاءة المطلوبين في الأداء وبالتالي في التنمية الاقتصادية، إدراك المهنيين لأهمية التأهيل العلمي والعملية في تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة.

وأوصت الدراسة بقيام الجهات المهتمة بالمهنة في صياغة الخطط والبرامج والمناهج الدراسية بما يحقق الارتقاء بمستوى التأهيل العلمي والمهني، زيادة التعاون بين الأكاديميين ومزاولي المهنة في جميع المجالات التي تساهم في تطوير المهنة، ضرورة إتباع أساليب التدريس الحديثة.

7- دراسة أبو هين (2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين".

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، وتقديم الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة. ولتحقيق ذلك قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة المتمثل في أصحاب مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، وقد استخدم الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل الاستبانة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: أن التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدى إلمام المدقق بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة في جودة تدقيق الحسابات، وأن تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق تأتي من خلال تبني مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة جودة على أعمال التدقيق، كما وأظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بإيجاب على جودة التدقيق، وأن ارتفاع المنافسة بين المكاتب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعبه من أجل اجتذاب عملاء جدد.

وأوصى الباحث بما يلي: اختيار مكاتب التدقيق لمدققي حسابات ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني، الخبرة العملية الكافية مع التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، ضرورة تبني مكاتب التدقيق لقسم مراقبة الجودة، يجب على المؤسسات المهنية أن تحدد حد أدنى لأتعب المدقق لا يجوز التنازل عنها، مع فرض نظاماً

علمياً في تحديد الأتعاب، المحافظة على استقلالية مدقق الحسابات ودعمها بالضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

1.7.2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Zinyama,2013) بعنوان:

"Efficiency and Effectiveness in Public Sector Auditing: An Evaluation of the Comptroller and Auditor General's Performance in Zimbabwe from 1999 to 2012"

"الكفاءة والفعالية في تدقيق القطاع العام (الحكومي): تقييم للمراقب المالي والمراجع العام للأداء في زمبابوي في الفترة من عام 1999 إلى 2012".

هدفت الدراسة إلى تحليل نقدي للأطر التشريعية ذات الصلة بالكفاءة والفعالية ولها تأثير على مراجعة حسابات الحكومة، وتحديد وتحليل أسباب وآثار القصور وعدم الفعالية من المراجع العام للحسابات والمراقب المالي. وقد استخدمت الدراسة وسائل الإعلام المطبوعة والإلكترونية وجمع البيانات من الدراسات السابقة وتحليلها واستخراج أهم نتائجها وإجراء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين وهم المراقب المالي والمراجع العام ووزير المالية والحاسب العام وغيرهم، وقد تم أخذ عينة من الردود التي تركز على الأدوار الهامة في قطاعات مختلفة من الاقتصاد.

ونتج عن الدراسة أن الإطار التشريعي به ثغرات عديدة منها: دستور زمبابوي، والإدارة الشؤون المالية العامة، وأن الحالة الراهنة لعمليات مراجعة الحسابات تعطي تقارير غير مرضية، وكشفت الدراسة أيضاً التحديات التي تواجهها المفوضية للمساعدة النقدية منها: الثغرات الموجودة في الصكوك القانونية المواتية، الأجور غير المجدية، والافتقار إلى سلطات العقوبات والقيود المفروضة على الميزانية.

وأوصت الدراسة بتحسين نظام التوظيف والتعيين للموظفين على درجة من الكفاءة والفاعلية، وأن يكون هناك نظام أجر مجزي لمراجعي الحسابات لتمكينهم من الحصول على الاستقلالية، وكذلك تعديل التشريعات والقوانين المهنية.

2- دراسة (Al -Ansi,et.al,2013) بعنوان:

"The Effect of IT knowledge and IT Training on the IT Utilization among External Auditors: Evidence from Yemen"

"أثر المعرفة والتدريب واستخدام تكنولوجيا المعلومات على مدققي الحسابات: أدلة من اليمن".

هدفت الدراسة إلى التحقق من مستوى استخدام تكنولوجيا المعلومات والعوامل التي تؤثر في استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل الممارسين لمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، وقد استخدمت الدراسة عوامل منها أثر المعرفة بتكنولوجيا المعلومات وأثر التدريب على تكنولوجيا المعلومات. واستخدم الباحثون الدراسة الاستقصائية المتمثلة في الاستبانة وتم جمع البيانات من 197 مدقق خارجي، من الشركات الأربع الكبرى Big-4 وغيرهم من الشركات العاملة في اليمن، واستخدم منهج نموذج معادلة (PSL) لتحليل البيانات واختبار النموذج المقترح واستخدم الباحثون 16 تكنولوجيا تم استخلاصهم من الدراسات السابقة.

وجاء من أهم النتائج أن المعرفة بالتكنولوجيا والتدريب عليها أسهم إلى حد كبير في استخدام تكنولوجيا المعلومات بين مراجعي الحسابات الخارجيين، بالإضافة إلى أن المعرفة بتكنولوجيا المعلومات يعزز الفهم في العلاقة بين التدريب واستخدام تكنولوجيا المعلومات بين مراجعي الحسابات الخارجيين، وأن نظم معلومات التدقيق في اليمن ما زال في أدنى مستوياته.

وأوصت الدراسة أن "جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين" يجب أن تأخذ بالسياسة التي تتطلب من مراجعي الحسابات امتلاك الحد الأدنى من تلك المعارف والمهارات اللازمة لمراجعة حسابات الشركة مع النظم الحاسوبية المعقدة، وأن يستخدم الباحثون في المستقبل تكنولوجيات مختلفة عن التي استخدمها الباحثون في هذه الدراسة.

3- دراسة (Farg,2009) بعنوان:

"The Accounting development in Egypt: Its origin and development.

"تطور المحاسبة في مصر: أصوله وتطوره".

هدفت الدراسة إلى استعراض التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية، والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي أثرت في المهنة وتطورها، وتقديم وجهات

النظر اللازمة لفهم وتقييم المشهد المعاصر. واستخدمت الدراسة السرد التاريخي لظهور وتطور مهنة المحاسبة في مصر والاعتماد على المراجع والكتب والدراسات السابقة.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن النظام المحاسبي بحاجة ضرورية للتطوير، وأن المحاسبين بحاجة ماسة للتدريب المهني وخاصة حديثو التخرج، وتطوير الدور المهني للجمعيات المهنية ذات العلاقة بالمحاسبة وتدقيق الحسابات، وقد أضاف أنه من المهم لمهنة المحاسبة توقع المتغيرات في الوقت المناسب من أجل الاستجابة للاحتياجات المتغيرة للمجتمع.

وأوصى الباحث بأن هناك حاجة إلى وضع خطة طويلة الأجل لتلبية الاحتياجات المتزايدة للاقتصاد، وأن تركز على التعليم وتطوير المناهج الدراسية، برامج تعليم مستمر للممارسين، مدونة للأخلاقيات والسلوك ينبغي إتباعها وإنفاذها.

التعليق على الدراسات السابقة:

من الملاحظ أن الدراسات السابقة قد أجريت في العديد من الدول العربية والأجنبية، وركزت الدراسات على بيان جودة التدقيق والعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق وجودة التدقيق، وتوضيح المشكلات والقصور التي تواجه المهنة و سبل العلاج في بعضها، وأكدت معظمها على ضرورة وجود برامج للتعليم المهني المستمر الذي يسهم في زيادة الكفاءة للمحاسب ومدقق الحسابات ويجعله على قدرة كافية من مواكبة تطورات المهنة، في حين أن البحث يركز على بيان دور التعليم المهني المستمر بشكل خاص في رفع كفاءة المدقق، من خلال اكتسابه المعارف الكافية في المهنة التدقيق من قوانين ومعايير والتطورات التكنولوجية الحديثة اللازمة للارتقاء بمستوى المدقق العلمي والمهني، وكذلك الدورات التدريبية والعملية التي تزيد من خبرته وكفاءته وتنمي مهاراته وقدراته، ومتابعة المستجدات والمؤتمرات العلمية وضرورة التحاقه ببرامج للتعليم المهني المستمر، وبيان مدى رغبة مدققي الحسابات في فلسطين بالالتحاق ببرامج التعليم المهني المستمر.

الفصل الثاني

الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات

2.1. مقدمة

2.2. المعايير العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق

2.3. قواعد السلوك المهني

2.4. الكفاءة المهنية ومفهومها في تدقيق الحسابات

2.5. نقص الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي

2.6. تحسين الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات

2.1 مقدمة

تحاول مهنة المحاسبة أن تجد نقطة تلاقي بين التطورات والتغيرات الحاصلة في الاقتصاديات العالمية والتي تعتبر الكفاءة المهنية للمحاسبين من أهمها وأكثرها تأثيراً في أداء المهنة، والتي يجب أن تعمل بشكل متفاعل ومترايط من أجل رفع كفاءة المحاسبين والمدققين وبالتالي تزويد المستثمرين بمعلومات تكون أكثر وضوحاً وعلى درجة من الشفافية تقودهم إلى اتخاذ قرارات رشيدة (المنصوري، 2012).

وتعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي لها دور وأهمية في تطوير اقتصاديات المجتمعات، وتعمل مهنة تدقيق الحسابات على تطوير ورفع مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني لأعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلاليتهم وممارسة الرقابة المهنية عليهم عن طريق تدريس أصولها وقواعدها وقد أسست جمعيات محلية ودولية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها وتزويدهم بالمعلومات والمستجدات والخبرات والتدريبات التي ترتقي بمستواهم، وبالتالي ترفع من كفاءتهم وتطورهم من أجل مواكبة الواقع المتسارع التطور، لذلك كلما كانت المهنة متطورة وفعالة ساهمت بشكل كبير ومؤثر في تحقيق عملية التنمية من خلال ما تقدمه من معلومات ملائمة وموضوعية يمكن الاعتماد عليها.

ويشتمل هذا الفصل على المعايير العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق، وقواعد السلوك المهني، والتطرق إلى الكفاءة المهنية ومفهومها في تدقيق الحسابات، ونقص الكفاءة المهنية ومدقق الحسابات الخارجي، وأخيراً تحسين الكفاءة المهنية ومدقق الحسابات.

2.2 المعايير العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق

تعتبر الكفاءة المهنية شرطاً أساسياً وضرورياً ومدقق الحسابات لأنها تساعد مدققي الحسابات للوصول إلى الدرجة المطلوبة من الاستقلالية والتي تميز المدققين وتبعث الثقة لدى المستفيدين من التقارير الصادرة عن المدقق وتجعل المصادقية لديه عالية وكذلك السمعة طيبة، لذلك نجد أن المعايير العامة المتعارف عليها لمهنة تدقيق الحسابات قد أولت الكفاءة المهنية عناية كبيرة وحرصت على تواجدها لدى مدقق الحسابات حتى تزيد من استقلالية المدقق، لذلك على المدقق الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية التي تحكم المهنة وبالأخص ماييلي (الذنيبات، 2009):

- **الكفاءة المهنية:** على المدقق ألا يقبل سوى الخدمات المهنية التي يستطيع أداءها بكفاءة.
- **العناية المهنية الواجبة:** على المدقق أن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة.
- **التخطيط والإشراف:** على المدقق أن يخطط ويشرف على أداء خدمات المهنة بصورة كافية.
- **الحصول على معلومات كافية وملائمة:** على المدقق الحصول على القدر المناسب من المعلومات بحيث تكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات التي يتوصل إليها فيما يتعلق بالخدمات المهنية التي يؤديها.

2.3 قواعد السلوك المهني

تم إصدار دليل السلوك المهني الخاص بمهنة تدقيق الحسابات، وعادة ما يشمل هذا الدليل الصادر عن أي من المجمعيات المهنية المنظمة للمهنة مجموعة من المبادئ التي تحكم السلوك المهني، وعلى المدقق أن يلتزم بقواعد السلوك المهني والأخلاقي في الاستجابة للمتطلبات المهنة الصادرة عن الجهات ذات العلاقة بالمهنة وأن يمتنع عن أي عمل يخل بقواعد السلوك وأخلاقيات المهنة، ونجد أن قواعد السلوك المهني قد أعطت الكفاءة المهنية الأهمية الكافية التي على مدقق الحسابات الالتزام بها والتي تحكم أدائه المهني، وتشمل ما يأتي (الذنيبات، 2009):

- 1- **الاستقامة والنزاهة:** يجب على المدقق أن يكون صادقاً ومستقيماً في كل العلاقات المهنية.
- 2- **الموضوعية:** يجب على المدقق أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وألا يسمح بتضارب المصالح.
- 3- **الكفاءة والعناية المهنية:** على المدقق أن يحصل على مستوى من المعرفة المهنية والمهارة ويحافظ على مستوى هذه المهارة والمعرفة بالدرجة الكافية والمطلوبة.
- 4- **السرية:** على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وألا يكشف هذه المعلومات لأي طرف بدون تفويض مناسب وألا يستخدمها لتحقيق المصالح الشخصية له أو لأي طرف آخر.

2.4 الكفاءة المهنية ومفهومها في تدقيق الحسابات

2.4.1 مفهوم الكفاءة المهنية

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق الحسابات المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي (Jarvis, 1983).

"وتعتمد الكفاءة المهنية على ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها وهي (صبيحي، 1998):

- حصول العضو على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها.
- قضاء فترة من التدريب والمران العملي كشرط لمزاولة المهنة.
- التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة."

كما طالبت المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المختلفة بضرورة الاهتمام بالكفاءة المهنية للمدققين، وكذلك ضرورة التعليم والتدريب المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية.

2.4.2 المتطلبات المهنية لمدقق الحسابات

تعتبر عملية تنظيم أي مهنة في العالم خطوة أساسية في سبيل قيام هذه المهنة بتحقيق أهدافها وإنجاز ما هو ملقى على عاتقها من مهمات، لذلك فإن الجهات المنظمة للمهنة تقوم بإصدار القوانين والتشريعات اللازمة من ضبط سير المهنة ومن مواكبة الظروف والتطورات المتتالية من أجل الحفاظ على استمرارية المهنة، ومن المتطلبات المهنية ما يلي:

أ- الاستقلالية:

ويقصد بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقاً.

يحظر على المدقق المزاولة للمهنة القيام بها لأنها تؤثر على الاستقلالية، وهي كالاتي (قانون مزاولة المهنة، المادة 23):

- العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.

- احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى.
 - مزاوله مهنة تدقيق حسابات أي شركة يكون شريكاً فيها.
 - القيام بالدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
 - مضاربه أو منافسه أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة.
- وتعتبر استقلالية مدقق الحسابات بمثابة ركيزة أساسية وقوية لكفاءة المدقق والتدقيق وبالتالي فإن عدم وجودها يدل على أن باقي المعايير والمتطلبات لن تكون لها أهمية كبرى.

ب- الأمانة والموضوعية:

- يحظر على المدقق الحسابات القيام بالتالي (قانون المهنة، مادة 23):
- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
 - الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.
 - تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
 - وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أي وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاوله المهنة.
 - المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

ج- السرية:

- يحظر على المدقق الحسابات القيام بالتالي (قانون المهنة، مادة 23):
- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققاً في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.

د- السلوك المهني:

وتوجد طريقة لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، وعلى مدقق الحسابات إجراء ما يلي
(قانون المهنة، المادة 21):

- التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطأً إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.
- 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.

2.4.3 المهارات والكفاءة

على مكاتب التدقيق أن تعين الأشخاص المؤهلين علمياً وعملياً لأداء أعمالهم بعناية مهنية وكفاءة عالية للارتقاء بالمهنة، ويتضمن هذا الضابط الرقابي العناصر التالية:

• التعيين أو التوظيف:

يتم تصميم برنامج معد مسبقاً لتعيين عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب ويكونوا على درجة من التأهيل المطلوب، وأن يتم وضع أهداف للتوظيف وتكون المؤهلات في مجال التوظيف للعاملين محددة، ويتم وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الأفراد المتوقع توظيفهم، وكذلك إبلاغ الأفراد المتقدمين للوظائف بالسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة.

• التطوير المهني:

هناك متطلبات وتعليمات للتعليم المهني المستمر وتعميمها على الأفراد ومتابعة التزامهم بها، وتكوين لجنة أو تعيين أشخاص لديهم القدرة على التطوير المهني ويتمتعون بصلاحيات مناسبة، وتوفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في تطوير الذات من خلال استخدام وسائل متعددة منها (التزود بالمواد المطبوعة الخاصة، ومتابعة المؤتمرات الرسمية الدولية، ومتابعة البحوث العلمية المتجددة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختبار وتأهيل المدربين)، ولا بد من إعداد برامج حسب الحاجة لسد احتياجات المكتب من أفراد ذوي خبرة وكفاءة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة (أبوهين، 2005).

هناك نظام داخل المكتب يعمل على تطوير ومتابعة أفراد مكتب المحاسبة والتدقيق من حيث الأداء والكفاءة وأن يزودهم بالتدريبات والمهارات اللازمة لسير العمل ويكونوا على قدر من التقدم لتفادي التراجع وفقدان العملاء وصعوبة مواكبة الأحداث المالية والاقتصادية المتطورة.

• الترقية الوظيفية:

لابد من وضع المؤهلات والمتطلبات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية داخل المكتب مع تحديد المعايير والأسس التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل (المعرفة العلمية والفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، علاقة مع العملاء، الدورات التدريبية وغيرها)، وأن يتم تقييم الأفراد وإبلاغهم بتقدمهم من خلال استخدام نماذج يتم تصميمها لغرض تقييم الأداء ومتابعة التقييمات.

وقد تطرق قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني إلى التطوير المهني دون أن يتطرق إلى التعيين والترقية، ونص القانون على:

"ينشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية لمدقي الحسابات تسمى "جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية" يكون هدفها رعاية مصالح أعضائها وتسعى إلى رفع مستواهم العلمي والمهني والعمل على تنمية روح التعاون بينهم".

2.5 نقص الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي

في السنوات القليلة الماضية تزداد باستمرار القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق، ويمكن تشخيص المشكلة في كل حالة بأنها إما بسبب ضعف الكفاءة المهنية أو أزمة ثقة المجتمع المالي في مهنة تدقيق الحسابات، أو تخوف المهنة من تعرضها للهجوم عليها، وعلى الرغم من أن التركيز في كل مشكلة من هذه المشاكل تختلف إلى حد ما، إلا أن أنها جميعاً تعكس فكرة واحدة مفادها أن مهنة تدقيق الحسابات قد فشلت في تحديد الدور الذي يتوقع المجتمع أن يلعبه.

وإن كان الواقع العملي يشير إلى انخفاض الكفاءة المهنية للمدققين، فقد أشارت دراسة البحيصي (2010)، إلى أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تعاني من:

1. غياب جسم يشرف على عملية التنظيم.

2. نظرة المجتمع المتدنية للمهنة قياساً بمهن أخرى.
3. عدم وجود برامج تعليم مستمر للمحاسبين والمدققين.
4. عدم وضوح مفهوم المحاسبة والتدقيق ودور كلاً من المحاسب والمدقق لدى أصحاب الشركات.
5. ضعف استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات.
6. ضعف دور الجمعيات المهنية في تطوير المهنة.
7. الظروف السياسية القائمة في الأراضي الفلسطينية تلعب دوراً هاماً في هذا التدهور.

بالإضافة إلى الاستعانة بأفراد حديثي التخرج للعمل نصف الوقت أو موسمياً في مكاتب التدقيق.

ويرى الباحث أن ما تعانيه مكاتب تدقيق الحسابات في فلسطين مما سبق ذكره من عناصر تؤثر على الكفاءة المهنية للمدقق الناتجة عن ضعف عناصر الكفاءة المهنية لمكاتب تدقيق الحسابات والتي تقود إلى ضعف في كفاءة مدقق الحسابات الفلسطيني، والتي بدورها تجعل مدقق الحسابات يعاني من نقص وتراجع في مواكبة التطورات والمستجدات العلمية والمهنية، التي يجب أن تتضمن برامج في التأهيل العلمي والعملية اللازم والدورات التدريبية بالإضافة إلى متابعة المستجدات والتشريعات والتطورات والمعايير القائمة في المهنة وإبلاغ المدققين بها وعقد مؤتمرات وندوات وورشات علمية ومهنية، حتى يقل هذا النقص في الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.

2.6 تحسين الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات

في ظل بيئة الأعمال الفلسطينية والعالمية المتغيرة والمتجددة والتي تعتبر بعضها تحديات وتهديدات لمهنة تدقيق الحسابات، فإن ذلك يتطلب من أفراد المهنة التحلي بالكفاءة المهنية المطلوبة في مواجهة التحديات والمتغيرات.

وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمدقق فإن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظاماً ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها، ووضع الحلول لتلافيها قدر الإمكان وعلاج مشكلة نقص الكفاءة المهنية والتي تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمدققين، ويتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاوله المهنة، وانتهاءً بمراقبة جودة الأداء المهني (يوسف، 2011).

ولتحسين الكفاءة هناك عدت مقومات تتلاءم مع المتغيرات الحديثة لمهنة التدقيق وهي كالاتي:

2.6.1 المؤهل الجامعي المتخصص

مما لا شك فيه إن المعرفة العلمية والتطورات الحديثة أصبحت تتضاعف بشكل كبير يوماً بعد يوم، وكذلك التقدم التكنولوجي الأمر الذي يتطلب من التعليم الجامعي مواكبة هذه التغيرات ومسايرتها بشكل سريع ودائم، لذلك نجد أن التعليم متهم بالقصور والجمود وعدم مسايرته للتغيرات ونجد هذا النقد في جميع الدول المتقدمة ومنها والنامية، فالمناهج العلمية بحاجة ماسة لمواكبة سوق العمل والمتطلبات المهنية حتى يتم تخريج كادر على درجة من تضيق الفجوة التي يعاني منها خريجو الجامعات والمشغلين في سوق العمل.

تم توجيه العديد من الانتقادات لمناهج التعليم المحاسبي في أمريكا، واستجابت المهنة وتم تشكيل لجان التعليم المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للمساهمة في تطوير التعليم وقد تم وضع عدت مرتكزات للتعليم الجامعي في الولايات المتحدة الأمريكية منها: ركزت على إجازة واعتماد المناهج الدراسية من جانب الجمعيات والمنظمات المهنية، التوجه نحو التخصص الدقيق للطلبة، التركيز على الربط الدائم بين المشاكل العلمية والدراسة الأكاديمية، امتداد الدراسة الجامعية لخمس سنوات، التشجيع على اجتياز برامج التعليم المهني المستمر.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت ضعف ومشكلات التعليم الجامعي والمهني في فلسطين، يمكن التلخيص هذه المشكلات على النحو الآتي (زعرى وآخرون، 2005):

1. عدم توافر الخبرة الكافية لدى خريجو قسم المحاسبة في الجامعات الفلسطينية حول مجال عملهم.
2. ضعف قدرتهم في التعامل مع الحاسب الآلي وضعف القدرة على التحليل وكذلك قدرتهم التخصصية.
3. مشكلة أسلوب التدريس المتمثل في استخدام أساليب تقليدية في التعليم، عدم توفر أعضاء هيئة تدريس بشكل كافٍ، ووجود تباين بين طريقة التدريس والمقرر الدراسي.
4. عدم توافر مكتبة خاصة لكلية التجارة، وقلة المراجع للمادة العلمية إضافة إلى وجود مشاكل في المكاتب (إن وجدت) من حيث الازدحام وقلة المرشدين وعدم توفر أساليب الراحة فيها.

5. التركيز على الجانب النظري للتعليم بشكل أكبر من العملي، وتقليدية المناهج وعدم تطويرها وتكرارها، وضعف المقررات الدراسية وعدم ترابطها، وعدم إفادة الطالب من مقرر بحث التخرج.

6. الخوف من الوقوع في الخطأ وعدم القدرة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب، والارتباك عند التعامل مع الآخرين.

ولتحسين الكفاءة المهنية للمدقق يجب تحسين مناهج التعليم المحاسبي الجامعي من خلال تطوير المناهج وربطها بالواقع العملي وبالمتغيرات في مهنة التدقيق والاهتمام بالجانب العملي وبالتدريب مع وضع امتحانات تقيس القدرة على الفهم والاستيعاب ومتابعة التطورات والابتكار. وأن يتم وضع المناهج الدراسية بحيث يكون الهدف منها إكساب الطلاب المهارة والكفاءات المختلفة التي تمكنهم من ممارسة المهنة بكفاءة مهنية عالية، وكذلك الحرص على التعليم المهني المستمر للمدققين ومتابعتهم للمستجدات والمؤتمرات العلمية والمهنية.

2.6.2 قضاء فترة من التدريب والممارسة العملية كشرط لمزاولة المهنة

القانون والجمعيات المهنية في فلسطين قد تطرقت إلى هذا العنصر وحددت شروط حصول المدقق الفلسطيني على ترخيص لمزاولة المهنة وهي كالاتي:

الأول: الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة.

الثاني: الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في مجال المحاسبة والتدقيق منها ثلاث سنوات على الأقل في التدقيق.

الثالث: الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في المحاسبة والتدقيق واحدة منها على الأقل في مجال التدقيق.

الرابع: شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق أو قام بتدريس التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الفلسطينية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراه.

ومن تنطبق عليه الشروط عليه اجتياز امتحاناً يجريه المجلس له في أعمال المحاسبة والتدقيق وفي التشريعات ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق والأمور الضريبية المعمول بها في فلسطين.

وبالرغم من الشروط المذكورة إلا أنه لا يعتبر توفرها في طالب المزاولة الكفاءة المهنية الكاملة، ولا يعني أيضاً أن القانون قد شمل بهذه الشروط جميع بنود الكفاءة المهنية الواجب توفرها في مدقق الحسابات الخارجي، الأمر الذي يستدعي من المنظمات المهنية متابعة المدقق والحرص على الارتقاء به إلى أفضل المستويات لتحقيق الكفاءة.

2.6.3 التعليم والتدريب المهني المستمر

ليصبح مدقق الحسابات على درجة من الكفاءة المهنية وقدرة على تطوير مهاراته وقدراته وزيادة المعرفة العلمية والعملية لديه لابد له من تبني برنامج للتعليم والتدريب المهني المستمر لمواكبة الأحداث والتغيرات البيئية المحيطة بمهنة تدقيق الحسابات والتي تتجدد باستمرار وبوتيرة سريعة، وتقلبات اقتصادية تحتاج من المدقق الإلمام بها وإدراكها للتغلب عليها.

وتوصلت دراسة (الرويتع، 2002) إلى وجود إجماع بين كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين على اعتبار التعليم المهني المستمر ركيزة أساسية في تطوير الكفاءة المهنية للمنتسبين للمهنة وأنه ذو أهمية كبيرة، كما وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين ثلاثة سنوات لبرنامج التعليم المستمر على المدقق أن يجتاز هذا البرنامج وسنة واحدة بالنسبة لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز.

وبالنسبة للقانون 9 عام 2004 الفلسطيني الخاص بمهنة تدقيق الحسابات لم ينص بأي مادة من مواده على فرض برنامج للتعليم المهني المستمر والذي على أساسه يجب تجديد رخصة مزاولة المهنة لمدقق الحسابات.

الفصل الثالث

التعليم المهني المستمر وواقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

- 3.1 . المقدمة
- 3.2 . ماهية التعليم المهني المستمر
 - 3.2.1 . مفهوم التعليم المهني المستمر
 - 3.2.2 . أهمية التعليم المهني المستمر
- 3.3 . الفترة الزمنية وآلية احتساب الأنشطة
- 3.4 . النقاط والمجالات لبرنامج التعليم المهني المستمر
- 3.5 . التدرج والمرونة في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر
- 3.6 . واقع مهنة تدقيق الحسابات
 - 3.6.1 . واقع المهنة في فلسطين
 - 3.6.2 . الإطار النقابي والمؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين
 - 3.6.3 . مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة
- 3.7 . عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة

3.1 مقدمة

تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد المحاسبين والمدققين ذوي المعرفة العلمية والعملية، التي تقودهم إلى مزاولة المهنة بشكل كفؤ وفعال، ونجد أن المؤسسات المنظمة للمهنة لا تكتفي بحصول المدقق على شهادة جامعية فقط لممارسة مهنته وإنما فرضت عليه اكتساب تدريب مهني لمدة زمنية معينة في مجال عمل تدقيق الحسابات لضمان إكسابهم الخبرة التي توهمهم لممارسة المهنة على أكمل وجه، لذلك يعد الاهتمام بمدقق الحسابات وتأهيله ورفع كفاءته من الأمور الأساسية اللازمة لتطوير أداء المهنة.

عانت مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات بشكل خاص في فلسطين قبل قدوم السلطة الوطنية من تخلف شديد في المفهوم والأداء، ويعتبر السبب الرئيس هو القوانين الضريبية الجزافية والجايزة التي فرضت من قبل الإدارة المدنية الإسرائيلية على المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية دون مراعاة أعمالها الحقيقية من ربح أو خسارة. فقد عملت القوانين الضريبية على تقزيم المؤسسات الاقتصادية وحصر آلياتها في عملية مسك الدفاتر للأغراض الضريبية، وبمعنى آخر في إجراءات الهدف منها تحديد الربح الضريبي بما يخدم مصالح الاحتلال الجشعة والتمثلة في نهب أموال ومدخرات الشعب الفلسطيني، دون النظر إلى الربح المحاسبي الحقيقي لهذه المنشآت وحاجاتها الاقتصادية في الاستمرار والتطور والنمو (الداود، 2014).

ويتناول هذا الفصل مفهوم التعليم المهني المستمر، وأهميته، والفترة الزمنية وآلية احتساب الأنشطة، والنقاط والمجالات لبرنامج التعليم المهني المستمر، والتدرج والمرونة في تطبيق برامج، ونشأة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، وواقع المهنة في فلسطين، الإطار النقابي والمؤسسي للمهنة في فلسطين، ومكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة، وعدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة.

3.2 ماهية التعليم المهني المستمر

3.2.1 مفهوم التعليم المهني المستمر

إن التعليم المهني المستمر يقوم على أساس أن التعليم يستمر باستمرار الحياة، ولذلك لا بد من تطوير الذات والتي من خلالها نتوصل إلى تطوير المجتمع، وذلك على المدقق متابعة كل ما هو جديد في مجال مهنته، وعليه فإن التعليم المهني المستمر يتيح للمدقق حريته في التعليم وتطلق قدراته الخاصة ومواهبه في الوصول إلى أقصى ما يستطيع، ويقوم

بتجديد خبراته ومعارفه باستمرار ولا يتوقف إلا بتوقف الحياة، ومن هنا فإنه على كل مدقق حسابات أن يسعى إلى تطوير ذاته من خلال التعليم المهني المستمر والتثقيف الذاتي سواء كان ذلك فردياً أو ضمن برامج مهنية معدة من قبل خبراء ومتخصصين في مجال المهنة وكل هذا في النهاية يولد لنا مجتمعاً مالياً واقتصادياً متناسقاً مع عصره ومواكباً له.

وبناءً على ذلك يمكن التوصل إلى مفهوم التعليم المهني المستمر لمدقق الحسابات الخارجي: وهو عبارة عن النقاط أو الساعات التي تطلبها بعض الهيئات أو التشريعات المهنية من مدققي الحسابات ضمن برامج تحددها لهم تحتوي على أنشطة تعليم مهني مستمر نظامية وغير نظامية، يتم احتسابها وفق آليات محددة، للمحافظة على بقاء ترخيص المدقق ساري المفعول.

لذلك فإن التعليم والتدريب المهني يعمل على تحديث وتعزيز المعارف والمهارات التي تم اكتسابها من التعليم الأساسي لمدقق الحسابات، يأتي ذلك من مفهوم أن التعليم يستمر مدى الحياة.

3.2.2. أهمية التعليم المهني المستمر

تناول كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أهمية التعليم المهني المستمر وضرورته في ظل البيئة التي يعمل فيها مدقق الحسابات، والتي تمتاز بالتغيرات المستمرة في الجوانب الفنية والمهنية، فالتغيرات المتلاحقة في طبيعة الأنشطة والتطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها المختلفة، وكذلك التغيرات في البيئة التنظيمية والآثار المترتبة على عولمة التجارة. كل ذلك يتطلب من مدقق الحسابات تطوير معارفه ومهاراته ومواكبة المستجدات المهنية والعلمية حتى يحافظ على رفع كفاءته، والتي لا تتحقق إلى من خلال إتباع برامج التعليم المهني المستمر لزيادة الخبرات المهنية والعملية للمنتمين للمهنة.

وقد اعتبرت كل من المعاهد والجمعيات التعليم المهني المستمر ركيزة أساسية لتطوير الكفاءة المهنية للمدققين، ونجدها ألزمت المنتمين لها لتجديد ترخيصهم لمزاولة المهنة الالتحاق في برامج التعليم المستمر واعتبرته شرطاً أساسياً للاستمرار في مزاولة المهنة. ويستمد التعليم المهني المستمر أيضاً أهميته من اشتماله على عدة خصائص وهي: الشمولية حيث نجده يشمل كافة أنواع التعليم النظامي وغير النظامي، التكامل ويقصد به جميع مصادر المعرفة من مراكز

التدريب والمؤتمرات والندوات والدراسات وغيرها، المرنة حيث أنه يتماشى مع متغيرات ومتطلبات المهنة في سوق العمل المتغير والمتطور، تحقيق وتطوير الذات فنجد أنه على المدقق أن يطور ويرفع كفاءته ليعيش بتناسق مع ما يفرضه عليه واقع المهنة والتغيرات والتقلبات المتجدد والسريعة، كل ذلك من أجل أن يتكيف المدقق مع العوامل المحيطة ويستطيع أن يطلق إبداعه في تطوير المهنة والتي في دورها تنعكس على المجتمع ككل بالتقدم والتطور تبعاً لذلك.

3.3 الفترة الزمنية وآلية احتساب الأنشطة

بالنسبة للفترة التي ينبغي أن يتضمنها برنامج التعليم المهني المستمر، فقد تراوحت من سنة واحدة في كل من معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين إلى ثلاثة سنوات بالنسبة للمعهد الأمريكي للمحاسبين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. لذلك نجد أن امتداد التعليم المهني المستمر ثلاث سنوات يعطي درجة من المرونة، حيث أنه يوفر للأفراد الملزمين بالتعليم المهني المستمر نطاق واسع من الموضوعات عند اختيار برنامج التعليم المهني المستمر الذي يناسب نشاطاتهم المهنية، فالمبدأ الأساسي هو أن جميع البرامج التي تساهم في زيادة كفاءة مدقق الحسابات في مجال المحاسبة والتدقيق والمجالات ذات العلاقة ويمكن قبولها كجزء من برامج التعليم المهني المستمر.

كما أن البرامج التي تساهم في تطوير المهارات المهنية الأخرى مثل البرامج المتعلقة بموضوعات الحاسوب، والسلوك المهني، والعلوم السلوكية، والإحصاء والإدارة يمكن اعتبارها أيضاً برامج مقبولة لأغراض التعليم المهني المستمر.

أما فيما يتعلق بآلية احتساب الأنشطة المختلفة لبرنامج التعليم المستمر فإن هناك أسلوبين: نظام الساعات ونظام النقاط حيث أن نظام النقاط يبدو أكثر ملاءمة ومرونة نظراً لتنوع الأنشطة واختلاف طبيعتها، إذ يوفر هذا النظام أساساً ملائماً لقياس واحتساب مختلف الأنشطة والفعاليات التي يمكن أن يستكملها مدقق الحسابات والتي تعد جزءاً من برنامج التعليم المهني المستمر (جلس، 2008).

وبالنسبة لمكونات البرنامج للأنشطة، هناك أنشطة تعليم مهني مستمر نظامية (رسمية) وأنشطة تعليم مهني مستمر غير نظامية (غير رسمية)، وهذا التنوع يتيح لمدقق الحسابات الوفاء بجزء من متطلبات برنامج التعليم المهني المستمر من خلال الأنشطة المختلفة، وتوفر

لهم أيضاً إمكانية اختيار الأنشطة التعليمية التي تتناسب مع ظروفهم واحتياجاتهم ومجالات اهتمامهم، بالرغم من ذلك يجب ألا تغطي أنشطة التعليم المهني المستمر الغير نظامية على النظامية، وأن يتم وضع حد أعلى لنقاط التعليم المهني المستمر الغير نظامي بالنسبة إلى إجمالي النقاط المتعلقة بأنشطة التعليم المهني المستمر (جلس، 2008).

3.4 النقاط والمجالات لبرنامج التعليم المهني المستمر

بالنسبة إلى عدد نقاط برنامج التعليم المهني المستمر فيمكن أن تتراوح ما بين (250) إلى (300) نقطة كل ثلاث سنوات للممارسين، حيث يتم احتساب ثلاث نقاط لكل ساعة من ساعات التعليم المهني المستمر النظامي ونقطة واحدة لكل ساعة من ساعات التعليم المهني المستمر غير النظامية، والبعض قد اعتبر قياس الساعة على أساس (50) دقيقة وألا يقل أقصر برنامج لأغراض اعتماد التعليم المهني المستمر عن ساعة واحد من المشاركة، وألا تزيد نقاط احتساب الأنشطة المتعلقة بالتعليم المهني المستمر غير النظامية عما نسبته من (30%) إلى (40%) من إجمالي نقاط برنامج التعليم المهني المستمر.

أما بالنسبة لمجالات التعليم المهني المستمر، فيشتمل مواضيع متنوعة ومتعددة في مجالات المحاسبة والتدقيق والزكاة والضرائب والأنظمة التجارية وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من المجالات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بمجال عمل مدقق الحسابات، على أن يقوم مدقق الحسابات باختيار المواضيع والبرامج التي تلائم مجال نشاطه وتخصصه، وذلك لأن تحديد مجموعة متجانسة من المعارف والمهارات لجميع المنتمين للمهنة يصعب تجميعها وفرضها على المنتمين لأنها تتسم بالنقص (جلس، 2008).

ومن أمثلة التعليم المهني المستمر النظامي: الدورات المتخصصة، حضور المؤتمرات والندوات العلمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، المشاركة في اللجان الفنية، إعداد البحوث والمحاضرات وأوراق العمل ذات العلاقة بالمهنة.

ومن أمثلة التعليم المهني المستمر غير النظامي: الدراسة الذاتية، القراءة العامة.

3.5 التدرج والمرونة في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر

من الضروري التدرج في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر لمؤسسات القائمة على هذا البرنامج وإعادة النظر في سياسات هذه البرامج وتقييمها وأخذ آراء الأطراف المعنية والمتخصصة في محتوى وآلية تنفيذ هذه البرامج خصوصاً في الدول العربية، حيث لم يصل مستوى تطور المهنة إلى المستوى الذي وصل إليه في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وذلك بسبب عدم توافر الإمكانيات المادية والبشرية والفنية اللازمة لتطبيق مثل هذه البرامج لذلك من الملائم في البداية تبني برنامج تعليم مهني مستمر تطوعي (غير إلزامي) ثم التدرج بعد فترة إلى مرحلة التعليم المهني المستمر الإلزامي، وهذا التدرج يعطي فرصة للمؤسسات القائمة على هذه البرامج لشرح وتوضيح مفهوم التعليم المهني المستمر للمنتسبين للمهنة وبيان أهميته فيما يتعلق برفع الكفاءة المهنية لديهم والمحافظة عليها، ومن المهم أن تتوافر في برنامج التعليم المهني المستمر المرونة الكافية، بحيث يعفى من متطلبات البرنامج الأشخاص الذين تحول ظروف معينة دون قدرتهم على الوفاء بمتطلبات البرنامج كالمرض أو الإعاقة، وكذلك الإقامة في بلد آخر، بالإضافة إلى استثناء الأعضاء المتقاعدون ومن هم ملزمون بالخدمة العسكرية، وغير ذلك من الظروف التي تحول دون الوفاء بمتطلبات البرنامج (جلس، 2008).

وعند وضع برنامج تعليم مهني مستمر إلزامي لا بد من وضع سياسات رادعة لمن لا يوفي بمتطلبات البرنامج دون وجود مبرر مقبول لاستثنائه من هذه المتطلبات، ويترتب على عدم الالتزام بمتطلبات البرنامج فقدان العضوية والحرمان من مزولة المهنة.

أما في فلسطين فإن قانون مزولة مهنة تدقيق الحسابات فلم ينوه في أي مادة من مواده إلى التعليم المهني المستمر لمدقق الحسابات، بل اكتفى بإنشاء جمعية تعرف باسم "جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية" والتي تقوم على رعاية مصالح أعضائها، وتسعى إلى رفع مستواهم العلمي والمهني، وجعل القانون الانتساب لهذه الجمعية إلزامياً على مدقق الحسابات.

وبالنسبة لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، فإن النظام الداخلي لها لم يذكر برامج لتعليم المهني المستمر التي توجب على مدقق الحسابات إتباعه ولم تربط التعليم المهني المستمر بتجديد الترخيص لمزولة المهنة للمنتسبين لها، قد اكتفت بتشكيل لجنة للتعليم المستمر، وحددت مهامها في إعداد الدراسات والأبحاث لعقد دورات دراسية مهنية متخصصة في المواضيع التي تراها ضرورية، تنظيم اللقاءات وإدارة المحاضرات والاتصال مع

المتخصصين، دراسة المواد العلمية المتعلقة باللقاءات، إعداد النشرات الدورية المتخصصة، المشاركة في إعداد واختيار مواد الامتحان للمتقدمين للحصول على إذن لمزاولة المهنة.

3.6 واقع مهنة تدقيق الحسابات

تعود بدايات التطور العلمي في مجال التدقيق إلى ظهور الكتابات الأولى للكاتب "ماتتهام" عام 1869م، والتي ركزت على الاقتراحات الخاصة باكتشاف ومنع الغش والأخطاء (Moyer, 1951).

يفهم من مفهوم التدقيق أن عملية التدقيق عملية منظمة تعتمد على التخطيط المسبق، وأن أدلة الإثبات هي الوسيلة الوحيدة لتقييم الأحداث الاقتصادية بموضوعية، وأن الرأي المهني للمدقق له الدور الأساس في تحديد مدى خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، ونتيجة لتطور التدقيق فقد تطورت أهدافه من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس إلى الهدف الجديد وهو تقرير ما إذا كانت البيانات المالية تعبر وبصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي تمت بها وكذلك عن المركز المالي في نهاية الفترة (جمعة، 2009).

حيث تعد مهنة التدقيق من المهن المهمة التي تلعب دوراً رئيساً في تقدم ونمو الوحدات الاقتصادية في المجتمع، ولقد نشأت الحاجة والطلب على خدمات التدقيق من قبل المقترضين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من ذوي العلاقة، هذا نتيجة التعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية، ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات، أو نتيجة عدم توفر الخبرة اللازمة لمستخدمي القوائم المالية لفهم وتفسير ما تحويه من تحويه من معلومات والتحقق من مصداقيتها، حيث أن "خدمات التأكد التي يقدمها المدقق تتضمن مجموعة من الخدمات تهدف إلى زيادة جودة المعلومات التي تقدمها الإدارة" (Gray and Manson, 2005).

إن مهنة المحاسبة والتدقيق يجب أن تتميز بخصائص منها: مستوى عالٍ من التعليم لا يقل عن درجة جامعية وتدريب عملي متخصص، ومعايير للكفاءة والنجاح والإبداع في الأداء المهني ذات طبيعة مثالية وأخلاقية وليست ذات طابع مادي، وجمعيات مهنية تركز مجهودها في تطوير الخدمات المهنية والارتقاء بجودتها وليس فقط الحفاظ على جودة الخدمات (Blauch, 1956).

كما وأن مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى كالطب والهندسة لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المتطورة، وتمتاز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن بأنها لا تحتاج إلى

تقنية عالية أو استثمار مكلف كالاستثمار في صناعة الكمبيوتر وغيرها، وكل ما يحتاجه المدقق هو فقط الدراسة والتأهيل وتطبيق المعلومات والالتزام بالسلوك المهني، إن المهنة بشقيها المحاسبية والتدقيق تعتمد على قدرات ونوعية التأهيل والتدريب وعلى إبداع المحاسب أو المدقق المهني (دهمش، 1996).

وبناءً على ما سبق يتبين أن مهنة التدقيق قد حظيت باهتمام كبير وحرص على تطويرها وجعلها مواكبة للمتغيرات الحديثة، الأمر الذي يدل على أن المهنة مستمرة بالتقدم والتطور والحاجة الماسة لها، وأن النهوض بالمهنة مسؤولية مزاوليها وهي في تطور ونمو مستمر.

3.6.1. واقع المهنة في فلسطين

تناولت القوانين والأنظمة مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين والأردن بعد الحاجة لتلك القوانين مع التطورات التي شهدتها المنطقة العربية خلال العقود الخمسة الأخيرة من القرن الماضي، حيث لم تكن هناك قوانين تنظم المهنة إلا في سنة 1961 وهو قانون مهنة تدقيق الحسابات والذي عالج مهنة التدقيق دون المحاسبة، وعلى مستوى القطاع الخاص دون العام وتناول الإجراءات والحقوق والواجبات دون معايير المهنة، وقد طبق القانون في الضفة الفلسطينية ولم يطبق على قطاع غزة حتى يناير 1997 (جلس ومقداد، 2000).

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية تم إنشاء هيئة الرقابة العامة والتي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، وهي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، وتخضع لإشرافه المباشر، وتتولى اختصاصاتها على النحو الوارد في القانون، وتهدف إلى تحقيق الرقابة على المال العام، وضمان حسن استغلاله، كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج (أبو هين، 2005).

وفي عام 2005 أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانوناً جديداً لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ويحمل رقم 9/2004 ونص القانون على إنشاء جسم حكومي يعرف باسم مجلس تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين يشرف على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، ولكن لأسباب سياسية لم يقر المجلس المذكور بأي دور يذكر على صعيد تنظيم المهنة (البحيصي، 2010).

3.6.2. الإطار النقابي والمؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

في ظل التوسع والانتشار وظهور الحاجة لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين، وكذلك زيادة عدد الشركات والمؤسسات والهيئات التي بحاجة إلى تدقيق الحسابات، وزيادة عدد خريجي المحاسبة من الجامعات الفلسطينية وغيرها، بالإضافة إلى وجود نظام وتشريعات وقوانين وكذلك إطار ينظم ويمثل المهنة في فلسطين، وعن ذلك كله ظهرت الجمعيات المهنية المتخصصة من أجل تطوير مهنة تدقيق الحسابات والارتقاء بها إلى المستوى المطلوب. ويمكن إعطاء لمحة عن النقابة والجمعيات المهنية في فلسطين وهي كما يلي:

1. نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية:

نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية نقابة مهنية تأسست في عام 1979م في مدينة غزة، وقد تم تسجيلها بصفة رسمية وتم الاعتراف بها في شهر يوليو 1980م، وفي بداية عام 1998م تم تعديل النظام الأساسي للنقابة وقد تم إقرار نظام جديد وتم اعتماده من قبل وزارة الداخلية في السلطة الوطنية الفلسطينية، وبناءً على هذا النظام تم تغيير اسم النقابة إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وكانت تعرف قبل ذلك باسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة (أبو هين، 2005).

وقد كان من أهدافها الأساسية وفق المادة رقم (4) رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية، ورفع المستوى المهني للمحاسب والمدقق بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك، أما بالنسبة لشروط العضوية فمن أهم هذه الشروط كما تنص عليها المادة رقم (5) من النظام الأساسي للجمعية أن يكون (من يرغب بالانتساب للنقابة) أن يكون حاصلاً على شهادة بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها، وقد ميزت بين المحاسبين والمدققين، حيث ذكرت المادة رقم (8) كون للمحاسبين والمدققين سجل عام يلحق به الجداول حسب التصنيفات التالية: جدول المحاسبين ويقيد فيه من تتوافر فيه الشروط الواردة في المادة (5) من هذا النظام، جدول المدققين يقيد فيه كل من تتوافر فيه إحدى الشروط التالية إضافة إلى الشروط الواردة في المادة (5) من هذا النظام، أن يكون لديه خبرة عملية مدة تزيد عن خمس سنوات على الأقل في أي من الأعمال الواردة أدناه وأن يجتاز الامتحان الذي يعقد المجلس لهذا الغرض (النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2000).

هذا وتعتبر نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية كبرى الجمعيات في فلسطين حيث زاد عدد أعضائها في بداية عام 2015 عن 7900 عضو منتسب.

2. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية:

ظهرت جمعية مدققي الحسابات والقانونيين الفلسطينية في سنة 1986م، في الضفة الفلسطينية وذلك كفرع لجمعية مدققي الحسابات الأردنية، والتي تأسست بموجب نظام رقم 42 لسنة 1986م، وبقرار الحكومة الأردنية فك الارتباط مع الضفة الفلسطينية أصبح فرع الجمعية يعيش في فراغ قانوني حتى بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في منتصف عام 1994. ومع نهاية سنة 1997م وبداية سنة 1998 بذلت جهود مكثفة ومنسقة بين مجموعة من المحاسبين في قطاع غزة ومجلس إدارة الفرع الموجود في الضفة الفلسطينية بفضل الجهود المبذولة تم وضع نظام أساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية حتى أصبحت الجمعية حقيقة واقعة (جلس ومقداد، 2000).

وقد جاء في النظام الأساسي للجمعية في المادة رقم (7) من أهم أهدافها: تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء، عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورفي المهنة في فلسطين، العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.

3.6.3 مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة

كادت مهنة تدقيق الحسابات أن تكون معدومة في ظل الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة، وتعرضت لإهمال كبير ولفترة من الزمن وذلك بسبب قلة الاستثمار، وضعف النشاط الاقتصادي، وعدم انتشار الشركات المساهمة العامة، كل ذلك أدى إلى تراجع ملحوظ لمهنة المحاسبة والتدقيق وعدم تطور المهنة بالشكل المناسب. وبعد فرض وتطبيق ضريبة القيمة المضافة من قبل الاحتلال الإسرائيلي على قطاع غزة بأمر عسكري انتعشت مكاتب المحاسبة وزاد عددها حتى وصلت في يونيو 1995 إلى (45) مكتب (جلس وجريوع، 2001).

في حين أن مكاتب المحاسبة والتدقيق في عام 2015 المسجلة في نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية الموجودة في قطاع غزة بلغت (186) مكتب.

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية وشروعها بتكوين شركات ومؤسسات اقتصادية، وكذلك انتشار البنوك والمؤسسات المالية أصبحت هناك حاجة لزيادة تفاعل مهنة المحاسبة والتدقيق، واختلاف طبيعة عمل المهنة بما يناسب التغيرات الحادثة في النشاط الاقتصادي الجديد، إلا أنه يغلب على معظم المكاتب صغر حجم رأس مالها، والملكية، وحجم الأعمال التي تقوم بها، والقليل من هذه المكاتب تعود لشركات محاسبية كبرى ودولية مثل شركة طلال أبو غزالة الدولية، وشركة سابا لتدقيق الحسابات، وشركة آرثر أندرسون (أبو هين، 2005).

بالنظر إلى واقع مهنة المحاسبة حالياً نجده قد تميز بالضعف والبعد عن المهنية والكفاءة في الكثير من الأحيان، وذلك لأن مكاتب المحاسبة والتدقيق في الغالب ركزت عملها على إعداد القوائم المالية والكشوف المالية التي تقدم لمصلحة الضرائب، وبالتالي تحولت هذه المكاتب إلى مخلصي ضرائب أكثر منها محاسبة وتدقيق مهنية ومتخصصة، ومن ناحية أخرى نجد أن استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية ضعيفة جداً نظراً لجهل الأغلب بأهمية هذه المعلومات وكيفية استخدامها في عملية اتخاذ القرار (أحمد، 2006).

أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المحاسبة فنصف هذه المكاتب تقريباً يقع في مدينة غزة أما النصف الآخر فهو موزع على باقي المناطق الجغرافية (رفح، خانونس، المعسكرات الوسطى)، وهذا أمر طبيعي ومتوقع حيث تعتبر مدينة غزة المركز التجاري والاقتصادي لمحافظة الجنوب الفلسطيني فضلاً عن كونها مركزاً سياسياً فهي مقر للسلطة الوطنية الفلسطينية في المرحلة الحالية (حلس، 2000).

وفي ظل وجود المنافسة بين المكاتب، وكذلك زيادة عدد المؤسسات والشركات المالية وكبر حجم بعضها، ووجود حاجة لمهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة، وقلة الوعي لدى المجتمع بالمهنة وضعف القوانين والأنظمة المنظمة للمهنة، نجد أن هناك قصور في أداء المكاتب، حيث أن الخدمات التي تقدمها تلك المكاتب هي في الغالب لخدمة أو تنفيذ لمطلوبات جهات خارجية أكثر منها لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة والتي ترتقي بالمستوى الاقتصادي.

3.7 عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة

يلاحظ أن القوانين الصادرة لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، قليلة وغير شاملة لكل جوانب مهنة التدقيق فهي لم تتطرق إلى موضوع البحث والمتمثل في التعليم المهني المستمر لمدقق الحسابات، بل وأيضاً لم تذكر معايير التدقيق المهنية الواجب إتباعها في

فلسطين سواء كانت معايير التدقيق الدولية أو الأمريكية أو حتى سنت معايير محددة لتنظم عمل المهنة لذلك لم نجد سوى صدور قانونين تحدثا عن المهنة وهما:

- قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1961م.
- قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004م.

وبالنظر إلى المشاكل التي تواجه مكاتب تدقيق الحسابات في فلسطين والتي تتمثل في وجود قوانين وتشريعات وقرارات عسكرية إسرائيلية يعود الجزء الأكبر منها إلى زمن الانتداب البريطاني على فلسطين وما قبل ذلك مثل قانون الضرائب والمكوس وغيرها، فهي بالتالي تؤثر على مهنة تدقيق الحسابات، حيث نجد أن المكاتب والمدققين يعملون على تقادي هذه القوانين التي يعتبرونها مجحفة في حقهم ومفروضة عليهم جزافياً فنجد التقارير غير معبرة عن الواقع الذي تعمل به الشركات والمؤسسات العاملة في فلسطين ولا تخدم سوى جهات الضريبة والرقابية ولا نجد أنها موجهة إلى الإدارة أو المساهمين حتى تخدمهم في اتخاذ القرارات الصائبة.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

4.1. المقدمة

4.2. منهجية البحث

4.3. مجتمع وعينة البحث

4.4. صدق وثبات الاستبانة

4.5. الأساليب الإحصائية

4.1 المقدمة

تم استخدام الاستبانة في جمع البيانات من مجتمع البحث، والتي تتطلب إعداداً دقيقاً وواضحاً لفقراتها وبالتالي يستفاد من بياناتها في بيان الجانب التطبيقي للبحث، لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات البحث المتعلقة بموضوعه، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناءً على ذلك يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج البحث، وأفراد مجتمع البحث وعينته، وكذلك أداة البحث المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات اللازمة في تقنين أدوات البحث وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البحث.

4.2 منهجية البحث

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبعها الباحث خطأها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل البحث، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعنى بكيفية إجراء البحوث العلمية.

4.3 طرق جمع البيانات

ويوجد نوعان من البيانات:

1- البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصراً وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS (Statistical Package for Social Science الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

2- البيانات الثانوية.

قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد البحث، والتي تتعلق بدراسة دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي، وأية مراجع قد تسهم في إثراء البحث بشكل علمي، من خلال اللجوء للمصادر

الثانوية في البحث، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الأبحاث، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدثت في مجال البحث.

4.4 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات والبالغ عددهم 63 مدقق حسابات من قطاع غزة، والذي تم الحصول على أفراد من جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية أصحاب الترخيص بمزاولة المهنة عام 2015، ولصغر حجم مجتمع البحث تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، وتم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع البحث وتم استرجاع 51 استبانة، وبعد فحص الاستبانات تم استبعاد استبانتين نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة لبحث 49 استبانة، أي بنسبة إرجاع (77.8%).

4.5 الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة البحث

1. المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (1) أن 79.6% من عينة البحث مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و20.4% من عينة البحث مؤهلهم العلمي "ماجستير فأعلى".

جدول 1: المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	39	79.6
ماجستير فأعلى	10	20.4
المجموع	49	100.0

2. الشهادة المهنية

يبين جدول رقم (2) أن 59.2% من عينة البحث حاصلين على شهادة مهنية "ACPA عربية"، و18.4% من عينة البحث حاصلين على شهادة مهنية "أخرى"، و16.3% من عينة البحث

غير حاصلين على أي شهادة مهنية، و6.1% من عينة البحث حاصلين على شهادة مهنية "أجنبية".

جدول 2: الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
6.1	3	أجنبية
59.2	29	عربية (ACPA)
18.4	9	أخرى
16.3	8	لا يوجد
100.0	49	المجموع

3. المسمى الوظيفي

يبين جدول رقم (3) أن 44.9% من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم "صاحب أو شريك مكتب تدقيق"، 32.7% من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم "مدقق حسابات رئيسي"، و12.2% من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم "مدير تدقيق"، و10.2% من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم "مساعد مدقق".

جدول 3: المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
32.7	16	مدقق حسابات رئيسي
10.2	5	مساعد مدقق
12.2	6	مدير تدقيق
44.9	22	صاحب أو شريك مكتب تدقيق
100.0	49	المجموع

4. العمر بالسنوات

يبين جدول رقم (4) أن و40.8% من عينة البحث بلغت أعمارهم "50 سنة فأعلى"، و32.7% من عينة البحث بلغت أعمارهم "من 30 إلى أقل من 40 سنة"، و14.3% من عينة

البحث بلغت أعمارهم "من 40 إلى أقل من 50 سنة"، و 12.2% من عينة البحث بلغت أعمارهم "أقل من 30 سنة".

جدول 4: العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
12.2	6	أقل من 30 سنة
32.7	16	من 30 إلى أقل من 40 سنة
14.3	7	من 40 إلى أقل من 50 سنة
40.8	20	50 سنة فأعلى
100.0	49	المجموع

5. عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

يبين جدول رقم (5) أن و 32.7% من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "20 سنة فأكثر"، 26.5% من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة "15 إلى أقل من 20 سنة"، 16.3% من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة "5 إلى أقل من 10 سنوات"، 16.3% من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "10 إلى أقل من 15 سنة"، 8.2% من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "أقل من 5 سنوات".

جدول 5: عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق
8.2	4	أقل من 5 سنوات
16.3	8	5 إلى أقل من 10 سنوات
16.3	8	10 إلى أقل من 15 سنة
26.5	13	15 إلى أقل من 20 سنة
32.7	16	20 سنة فأكثر
100.0	49	المجموع

6. عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية

يبين جدول رقم (6) أن 36.7% من عينة البحث بلغ عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق "من 1 إلى 4 دورات"، و24.5% من عينة البحث بلغ "9 دورات فأكثر"، و22.4% من عينة البحث بلغ "من 5 إلى 8 دورات"، و16.3% من عينة البحث لم يلتحقوا بأي دورة في مجال التدقيق".

جدول 6: عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية

النسبة المئوية	التكرار	عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية
36.7	18	من 1 إلى 4 دورات
22.4	11	من 5 إلى 8 دورات
24.5	12	9 دورات فأكثر
16.3	8	لم ألتحق بدورة في مجال التدقيق
100.0	49	المجموع

4.6 أداة الدراسة

وقد تم إعداد الاستبانة وتم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

◀ **الجزء الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لعينة البحث ويتكون من 6 فقرات.

◀ **الجزء الثاني:** تناول دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي وتم تقسيمه إلى ثلاثة مجالات كما يلي:

المحور الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية ويحتوي على 10 فقرات.

المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية ومدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية ويحتوي على 8 فقرات.

المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية ويحتوي على 12 فقرة.

وقد كانت الإجابات على حسب مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في جدول رقم (7)

جدول 7: مقياس الاجابات

1	2	3	4	5	الدرجة
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً	درجة الموافقة

4.7 صدق وثبات الاستبيان

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون 2001)، وقد تم التأكد من صدق أداة البحث كما يلي:

4.7.1 صدق فقرات الاستبيان، تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين:

1) الصدق الظاهري لأداة البحث (الاستبانة)

قام الباحث بعرض أداة البحث في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية وجامعة فلسطين متخصصين في المحاسبة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة البحث. وقد طُلب من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة البحث، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة.

وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد بعض الفقرات وضرورة تعديلها بما يتناسب مع محاور الاستبانة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بإضافة بعض العبارات إلى محاور الاستبانة.

واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداهها المحكمون فقد تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

(2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة البحث الاستطلاعية البالغ حجمها 20 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وتبين الجداول من رقم (8-10) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول 8: الصدق الداخلي لفقرات المجال الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يحرص مكتب التدقيق على تنمية وبناء التراكم المعرفي لدى مدققي الحسابات.	0.730	0.000
2	هناك اهتمام وحرص من قبل مدقق الحسابات في الحصول على شهادة مهنية متخصصة في التدقيق.	0.680	0.001
3	يوجد اهتمام وإلمام كافيين لدى مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.	0.794	0.000
4	يحرص مدقق الحسابات على الإلمام الكافي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	0.761	0.000
5	يعمل مدقق الحسابات على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة.	0.866	0.000
6	يوجد برنامج تعليم مهني مستمر وملزم لمدقق الحسابات، لغرض تنمية قدراته ومهاراته.	0.736	0.000
7	تطبيق معايير وقواعد مهنية واضحة وملزمة إلى حد ما على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.	0.756	0.000
8	تطوير المناهج التعليمية الفلسطينية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي يسهم في رفع كفاءة المدقق.	0.720	0.000

0.000	0.796	سهولة التحرك والتنقل لمدقق الحسابات بين الدول يساعد على اكتساب المعارف والخبرات العلمية والمهنية اللازمة له.	9
0.012	0.549	افتقار المكتبات الفلسطينية إلى الكتب والمجلات العلمية الحديثة في مجال التدقيق.	10

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "18" تساوي 0.444

جدول 9: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يسهم التدريب المهني لمدقق الحسابات في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق.	0.554	0.011
2	توفر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق.	0.592	0.006
3	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والتدقيق مثل (النكاء-النباهة - الحكم الشخصي-القيادة....).	0.606	0.005
4	قيام مدقق الحسابات بتدقيق أعمال لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق.	0.538	0.014
5	دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعّال في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات.	0.782	0.000
6	البرامج التدريبية المستمرة تسهم في رفع كفاءة مدققي الحسابات.	0.517	0.020
7	عدم وجود الخبراء والمدربين المتخصصين وأصحاب الكفاءة العالية في مجال المهنة.	0.570	0.011
8	يسهم وضع برامج تدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة مدقق الحسابات.	0.657	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "18" تساوي 0.444

جدول 10: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات والندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية المتخصصة.	0.724	0.000
2	ارتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية.	0.479	0.032
3	اهتمام الجمعيات المهنية الفلسطينية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يرفع من كفاءة المدقق.	0.775	0.000
4	وجود برنامج تعليم مهني مستمر ملزم لمدقق الحسابات، ينمي القدرات والمهارات الخاصة لديه.	0.595	0.006
5	مطالعة مدقق الحسابات للمعايير والقواعد المهنية وإصداراتها الحديثة يزيد المعرفة المهنية للمدقق ويزيد من كفاءته.	0.563	0.010
6	متابعة مدقق الحسابات للوضع الاقتصادي والمالي العالمي والإقليمي والمحلي.	0.631	0.003
7	معرفة مدقق الحسابات للتقدم التكنولوجي في البرامج المحاسبية والوسائل الحديثة في مجال المهنة.	0.739	0.000
8	نقص الأنشطة المهنية والعلمية، وورشات العمل والمؤتمرات المحلية في مجال التدقيق.	0.601	0.006
9	عدم توفر الثبات الاقتصادي والمالي العالمي يؤثر سلباً على كفاءة مدقق الحسابات في فلسطين.	1.701	0.001
10	الإطلاع على الأبحاث والمقالات العلمية في مجال التدقيق.	1.769	0.000
11	إجادة مدقق الحسابات للغة الإنجليزية تساعد على رفع كفاءته.	1.610	0.004
12	إجادة مدقق الحسابات مهارة الحاسوب تساعد على رفع كفاءته.	1.707	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "18" تساوي 0.444

3) صدق الاتساق البنائي لمحاور البحث

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور البحث مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361.

جدول 11: معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات البحث مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المجال	عنوان المجال	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	0.836	0.000
الثاني	المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	0.870	0.000
الثالث	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	0.845	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "18" تساوي 0.361

4.7.2 ثبات فقرات الاستبانة Reliability

أما ثبات أداة البحث فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995). وقد أجريت خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (12) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبانة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.876

مما يمكن من استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول 12: معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	عنوان المجال	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	0.782	0.878
الثاني	المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	0.792	0.884
الثالث	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	0.757	0.862
	جميع الفقرات	0.779	0.876

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

تستخدم طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (13) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.894 مما يمكن من استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول 13 : معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	10	0.892
الثاني	المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	8	0.901
الثالث	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	12	0.882
	جميع الفقرات	30	0.894

4.8 المعالجات الإحصائية

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (0.8=5/4)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (14) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول 14: مقياس ليكرت الخماسي

الفترة (متوسط الفقرة)	1-1.8	1.8-2.6	2.6-3.4	3.4-4.2	4.2-5
التقدير	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5
الوزن النسبي	20% 36%	36% 52%	52% 68%	68% 84%	84% 100%

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك، 1996) علماً بأنه يفسر مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات المبحوثين لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات المبحوثين لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).

5. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

6. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

7. معادلة سبيرمان براون للثبات.

8. اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Sample K-S).

9. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"

10. اختبار t للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

11. تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

12. اختبار شفیه للفرق المتعددة بين المتوسطات.

الفصل الخامس

نتائج البحث الميدانية وتفسيرها

5.1 .مقدمة

5.2 .اختبار التوزيع الطبيعي

5.3 .تحليل فقرات وفرضيات البحث

5.1 مقدمة

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على مجتمع البحث، و فقرات البحث، وتحليل النتائج تفصيلاً، تحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منهما، تأثير ذلك على كفاءة مدقق الحسابات مع تحليل واختبار فرضيات البحث.

5.2 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Shapiro-Wilk)

تم عرض اختبار Shapiro-Wilk لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ويستخدم في حالة أن تكون حجم العينة أقل من 50 حالة، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (15) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول 15: اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	10	0.975	0.363
الثاني	المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	8	0.975	0.370
الثالث	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	12	0.976	0.402
	جميع الفقرات	30	0.989	0.917

5.3 تحليل فقرات ومحاوير البحث:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن عينة البحث يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 % والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد 3)، وتكون الفقرة

سلبية بمعنى أن عينة البحث لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 % والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد 3)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

5.4 اختبار فرضيات البحث

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت التعليم المهني المستمر وكذلك الكفاءة المهنية والمشكلات التي ظهرت نتيجة التراجع في برامج التعليم المهني المستمر والذي أثر في بعض الأبحاث على جودة التدقيق وكفاءة المدققين، تمت صياغة الفرضيات في ضوء مشكلة البحث، ولأجل تحقيق أهداف البحث والوصول لحلول مشكلة البحث، يمكن صياغة فرضيات البحث كما يلي:

5.4.1 اختبار الفرضية الأولى

المعرفة العلمية والمهنية التي يكتسبها مدقق الحسابات تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين آراء مجتمع البحث في فقرات المحور الأول (المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأكبر أهمية إلى الأقل أهمية كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "85.31%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "هناك اهتمام وحرص من قبل مدقق الحسابات في الحصول على شهادة مهنية متخصصة في التدقيق".
2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "85.31%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مدقق الحسابات يحرص على الإلمام الكافي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة".
3. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "84.49%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مكتب التدقيق يحرص على تنمية وبناء التراكم المعرفي لدى مدققي الحسابات".

4. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "82.45%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "سهولة التحرك والتنقل لمدقق الحسابات بين الدول يساعد على اكتساب المعارف والخبرات العلمية والمهنية اللازمة له".
5. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "82.04%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مدقق الحسابات يعمل على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة".
6. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "81.63%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يوجد اهتمام وإلمام كافيين لدى مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية".
7. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "77.96%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "افتقار المكتبات الفلسطينية إلى الكتب والمجلات العلمية الحديثة في مجال التدقيق".
8. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "72.24%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تطوير المناهج التعليمية الفلسطينية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي يسهم في رفع كفاءة المدقق".
9. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "69.39%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تطبيق معايير وقواعد مهنية واضحة وملزمة إلى حد ما على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين".
10. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "65.71%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.051 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على إن أنه "لا يوجد برنامج تعليم مهني مستمر وملزم ومدقق الحسابات، لغرض تنمية قدراته ومهاراته وهو ما يمثل الواقع، حيث أن المؤسسات المهنية لم تلزم بتطبيقه ولم تذكره كشرط لتجديد ترخيص المزاولة. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية) تساوي 3.93 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.552 والوزن النسبي يساوي 78.65% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 11.818 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما

يدل على أن المعرفة العلمية والمهنية التي يكتسبها مدقق الحسابات تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الأولى والموضحة في الجدول رقم (16) فإن المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية، مما يدل على صحة الفرضية الأولى. وقد توافقت هذه النتيجة مع دراسات خلصت بنفس النتيجة التي تؤكد على ضرورة وجود برامج للتعليم المهني المستمر ينمي البناء التراكمي المعرفي لمدقق الحسابات، ووجود تطوير من قبل مدقق الحسابات لمعارفه وخبراته العلمية والمهنية ومنها: دراسة حلس (2008)، ودراسة أبو هين (2005)، دراسة المريش (2007)، والبحيصي (2010)، دراسة قمر الدين (2014).

جدول 16: المحور الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يحرص مكتب التدقيق على تنمية وبناء التراكم المعرفي لدى مدققي الحسابات.	4.22	0.771	84.49	11.118	0.000
2	هناك اهتمام وحرص من قبل مدقق الحسابات في الحصول على شهادة مهنية متخصصة في التدقيق.	4.27	0.730	85.31	12.140	0.000
3	يوجد اهتمام وإمام كافيين لدى مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.	4.08	0.786	81.63	9.630	0.000
4	يحرص مدقق الحسابات على الإلمام الكافي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	4.27	0.638	85.31	13.878	0.000
5	يعمل مدقق الحسابات على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة.	4.10	0.770	82.04	10.013	0.000
6	يوجد برنامج تعليم مهني مستمر وملزم لمدقق الحسابات، لغرض تنمية قدراته ومهاراته.	3.29	1.000	65.71	2.000	0.051
7	تطبيق معايير وقواعد مهنية واضحة وملزمة إلى حد ما على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.	3.47	1.101	69.39	2.984	0.004
8	تطوير المناهج التعليمية الفلسطينية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي يساهم في رفع كفاءة المدقق.	3.61	0.996	72.24	4.302	0.000

0.000	7.918	82.45	0.992	4.12	سهولة التحرك والتنقل لمدقق الحسابات بين الدول يساعد على اكتساب المعارف والخبرات العلمية والمهنية اللازمة له.	9
0.000	8.159	77.96	0.770	3.90	افتقار المكتبات الفلسطينية إلى الكتب والمجلات العلمية الحديثة في مجال التدقيق.	10
0.000	11.818	78.65	0.552	3.93	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "48" تساوي 2.01

5.4.2 الفرضية الثانية

المهارات والتدريبات العملية، والخبرات العملية التي يكتسبها مدقق الحسابات تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين آراء أفراد عينة البحث في فقرات المحور الثاني (المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأكبر أهمية إلى الأقل أهمية كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "87.76%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "التدريب المهني لمدقق الحسابات يسهم في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق".

2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "86.12%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والتدقيق مثل (الذكاء-النباهة-الحكم الشخصي-القيادة....).

3. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "83.27%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "البرامج التدريبية المستمرة تسهم في رفع كفاءة مدققي الحسابات".

4. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "81.22%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "وضع برامج تدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات يسهم في رفع كفاءة مدقق الحسابات".
5. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "79.59%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "توفر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق".
6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "75.51%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "عدم وجود الخبراء والمدربين المتخصصين وأصحاب الكفاءة العالية في مجال المهنة".
7. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "73.47%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "قيام مدقق الحسابات بتدقيق أعمال لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق".
8. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "72.65%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعّال في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات".
- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية) تساوي 4.00 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.389 والوزن النسبي يساوي 79.95% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 17.947 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المهارات والتدريبات العملية، والخبرات العملية التي يكتسبها مدقق الحسابات يعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الثانية والموضحة في الجدول رقم (17) فإن المهارات والتدريبات والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية، مما يدل على صحة الفرضية الثانية.

هذا ما يظهر جلياً من وجهة نظر مدققي الحسابات في الفقرة الأولى والتي حصلت على أعلى وزن نسبي "يسهم التدريب المهني لمدقق الحسابات في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق"، وقد تتفق مع دراسة جربوع وشاهين (2011) في ضرورة توفر الخبرة الكافية

لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق، ودراسة (Farg,2009)، دراسة أبو هين (2005)، دراسة الغامدي (2014).

جدول 17: المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يسهم التدريب المهني لمدقق الحسابات في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق.	4.39	0.533	87.76	18.228	0.000
2	توفر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق.	3.98	0.777	79.59	8.825	0.000
3	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والتدقيق مثل (الذكاء-النباهة-الحكماء-الشمولية-القيادة...).	4.31	0.619	86.12	14.764	0.000
4	قيام مدقق الحسابات بتدقيق أعمال لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق.	3.67	0.801	73.47	5.888	0.000
5	دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعال في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات.	3.63	0.929	72.65	4.769	0.000
6	البرامج التدريبية المستمرة تسهم في رفع كفاءة مدققي الحسابات.	4.16	0.590	83.27	13.808	0.000
7	عدم وجود الخبراء والمدرسين المتخصصين وأصحاب الكفاءة العالية في مجال المهنة.	3.78	0.715	75.51	7.594	0.000
8	يسهم وضع برامج تدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة مدقق الحسابات.	4.06	0.517	81.22	14.376	0.000
	جميع الفقرات	4.00	0.389	79.95	17.947	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "48" تساوي 2.01

5.4.3 الفرضية الثالثة

قيام المدقق بمتابعة المستجدات المهنية والعلمية تعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة البحث في فقرات المحور الثالث (متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأكبر أهمية إلى الأقل أهمية كما يلي:

1. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "86.53%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "إجادة مدقق الحسابات مهارة الحاسوب تساعد على رفع كفاءته".
2. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "84.08%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مطالعة مدقق الحسابات للمعايير والقواعد المهنية وإصداراتها الحديثة يزيد المعرفة المهنية للمدقق ويزيد من كفاءته".
3. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "82.45%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "إجادة مدقق الحسابات للغة الإنجليزية تساعد على رفع كفاءته".
4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "80.41%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "اهتمام الجمعيات المهنية الفلسطينية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يرفع من كفاءة المدقق".
5. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "80.00%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات والندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية المتخصصة".
6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "80.00%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "معرفة مدقق الحسابات للتقدم التكنولوجي في البرامج المحاسبية والوسائل الحديثة في مجال المهنة".
7. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "79.59%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "متابعة مدقق الحسابات للوضع الاقتصادي والمالي العالمي والإقليمي والمحلي".
8. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "76.73%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "وجود برنامج تعليم مهني مستمر ملزم لمدقق الحسابات، ينمي القدرات والمهارات الخاصة لديه".

9. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "76.33%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الاطلاع على الأبحاث والمقالات العلمية في مجال المحاسبة والتدقيق".

10. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "75.51%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "نقص الأنشطة المهنية والعلمية، وورشات العمل والمؤتمرات المحلية في مجال المحاسبة والتدقيق".

11. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "74.69%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "عدم توفر الثبات الاقتصادي والمالي العالمي يؤثر سلباً على كفاءة مدقق الحسابات في فلسطين".

12. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "74.29%" وهي أكبر من 60 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "ارتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية) تساوي 3.96 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.508 والوزن النسبي يساوي 79.22% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.239 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن قيام المدقق بمتابعة المستجدات المهنية والعلمية يعمل على رفع كفاءته عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$.

وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الثالثة والموضحة في الجدول رقم (18)، إن متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية، مما يدل على صحة الفرضية الثالثة.

ويظهر ذلك من آراء مجتمع البحث حيث أن إجابة مدقق الحسابات لمهارة الحاسوب تساعد على رفع كفاءته، والتي لإيجادها تتطلب من المدقق متابعة المستجدات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والحاسوب والاطلاع الدائم والمستمر، وكذلك عدم وجود برامج تعليم مهني مستمر وملزم من قبل الجهات المهنية للمدقق الحسابات من أجل تجديد رخصة مزاوله المهنة في قطاع غزة وهذا ما توافق مع دراسة البجيصي (2010)، في حين أن دراسة حلس

(2008) أكدت على ضرورة قيام المؤسسات المهنية بتطبيق برامج التعليم المهني المستمر بشكل تدريجي حتى يتقبل ويقتنع به مدقق الحسابات.

جدول 18: المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات والندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية المتخصصة.	4.00	0.913	80.00	7.668	0.000
2	إرتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية.	3.71	1.208	74.29	4.140	0.000
3	إهتمام الجمعيات المهنية الفلسطينية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يرفع من كفاءة المدقق.	4.02	0.878	80.41	8.138	0.000
4	وجود برنامج تعليم مهني مستمر ملزم لمدقق الحسابات، ينمي القدرات والمهارات الخاصة لديه.	3.84	0.874	76.73	6.699	0.000
5	مطالعة مدقق الحسابات للمعايير والقواعد المهنية وإصداراتها الحديثة يزيد المعرفة المهنية للمدقق ويزيد من كفاءته.	4.20	0.645	84.08	13.071	0.000
6	متابعة مدقق الحسابات للوضع الاقتصادي والمالي العالمي والإقليمي والمحلي.	3.98	0.750	79.59	9.146	0.000
7	معرفة مدقق الحسابات للتقدم التكنولوجي في البرامج المحاسبية والوسائل الحديثة في مجال المهنة.	4.00	0.677	80.00	10.340	0.000
8	نقص الأنشطة المهنية والعلمية، وورشات العمل والمؤتمرات المحلية في مجال التدقيق.	3.78	0.771	75.51	7.041	0.000
9	عدم توفر الثبات الاقتصادي والمالي العالمي يؤثر سلباً على كفاءة مدقق الحسابات في فلسطين.	3.73	0.861	74.69	5.976	0.000
10	الإطلاع على الأبحاث والمقالات العلمية في مجال التدقيق.	3.82	0.727	76.33	7.864	0.000
11	إجادة مدقق الحسابات للغة الإنجليزية تساعد على رفع كفاءته.	4.12	0.857	82.45	9.167	0.000
12	إجادة مدقق الحسابات مهارة الحاسوب تساعد على رفع كفاءته.	4.33	0.591	86.53	15.707	0.000
	جميع الفقرات	3.96	0.508	79.22	13.239	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "48" تساوي 2.01

5.4.4 الفرضية الرابعة

عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المتغيرات الديموغرافية التالية (المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحقوا بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

والتي ينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.173 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.864 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي، ومن الملاحظ أن أغلبية عينة البحث كانوا من حملة الدرجة الجامعية الأولى "بكالوريوس" وعدد قليل منهم من حملة الدرجات العليا.

جدول 19: نتائج اختبار T حسب للفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المؤهل العلمي.

البيان	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	بكالوريوس	39	3.936	0.556	0.080	0.936
	ماجستير فأعلى	10	3.920	0.567		
المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	بكالوريوس	39	4.006	0.376	0.315	0.754
	ماجستير فأعلى	10	3.963	0.457		
متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	بكالوريوس	39	3.966	0.504	0.133	0.895
	ماجستير فأعلى	10	3.942	0.550		
جميع فقرات الاستبانة	بكالوريوس	39	3.967	0.418	0.173	0.864
	ماجستير فأعلى	10	3.940	0.501		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "47" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.01

2. عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي OneWayANOVA لاختبار الفروق بين متوسطات آراء مجتمع البحث في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى

الشهادة المهنية، والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.667 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.78، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.577 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

ويمكن القول إن غالبية حملة الشهادات المهنية في قطاع غزة هم حملة شهادة (ACPA عربي)، ويلاحظ وجود نسبة لا بأس بها من مزاولي مهنة تدقيق الحسابات لا يحملون أي شهادة مهنية أمر الذي يستدعي إعادة النظر في مثل هذه الحالات.

جدول 20: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء مجتمع البحث في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.742	3	0.247	0.800	0.500
	داخل المجموعات	13.906	45	0.309		
	المجموع	14.648	48			
المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.336	3	0.112	0.728	0.541
	داخل المجموعات	6.929	45	0.154		
	المجموع	7.265	48			
متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.398	3	0.133	0.498	0.685
	داخل المجموعات	11.992	45	0.266		
	المجموع	12.390	48			
جميع فقرات الاستبانة	بين المجموعات	0.379	3	0.126	0.667	0.577
	داخل المجموعات	8.535	45	0.190		
	المجموع	8.914	48			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 45" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

3. عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المسمى الوظيفي، والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.911 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.78، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.141 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$). وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

حيث أن معظم مجتمع البحث مساهم الوظيفي "صاحب أو شريك مكتب تدقيق"، والذي يدل على أن المبحوثين على درجة من المسؤولية وقدر من الخبرة والمهارة في مهنة التدقيق وأن إجاباتهم كانت دقيقة ودالة على المعرفة الكافية في احتياجات المهنة وسبل الارتقاء بها إلى الدرجة المطلوبة لسوق العمل.

جدول 21: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	1.122	3	0.374	1.236	0.308
	داخل المجموعات	13.615	45	0.303		
	المجموع	14.736	48			
المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.764	3	0.255	1.688	0.183
	داخل المجموعات	6.786	45	0.151		
	المجموع	7.550	48			

0.171	1.748	0.431	3	1.293	بين المجموعات	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية
		0.247	45	11.097	داخل المجموعات	
			48	12.390	المجموع	
0.141	1.911	0.340	3	1.019	بين المجموعات	جميع فقرات الاستبانة
		0.178	45	8.001	داخل المجموعات	
			48	9.020	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 45" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

4. عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى العمر بالسنوات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى العمر بالسنوات، والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.528 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.78، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.665 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى العمر بالسنوات عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$). وعليه يتم قبول الفرضية.

ومن الملاحظ أن أغلبية أعمار أفراد العينة أكبر من 50 عام والذي بدوره ساعد في أن يكون البحث مؤيد من قبل أفراد على درجة من الكفاءة والخبرة في المهنة وكذلك لديهم الرأي المناسب في كيفية تطوير والنهوض بقدرات مدقق الحسابات في قطاع غزة.

جدول 22: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى العمر بالسنوات

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.858	0.253	0.081	3	0.243	بين المجموعات	المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية
		0.320	45	14.404	داخل المجموعات	
			48	14.648	المجموع	

0.823	0.303	0.048	3	0.144	بين المجموعات	المهارات والتدريب والخبرات العملية ومدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية
		0.158	45	7.122	داخل المجموعات	
			48	7.265	المجموع	
0.490	0.819	0.214	3	0.641	بين المجموعات	متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية
		0.261	45	11.749	داخل المجموعات	
			48	12.390	المجموع	
0.665	0.528	0.101	3	0.303	بين المجموعات	جميع فقرات الاستبانة
		0.191	45	8.611	داخل المجموعات	
			48	8.914	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 45" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

5- عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجمعة تساوي 3.303 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.58، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.019 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً عليه تم رفض فرضية البحث.

لتصبح: توجد فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ولتحديد تركيز الفروق الفردية بالنسبة لفئات البحث استخدم اختبار شففيه والذي أظهرت نتائجه وفقاً لجدول رقم (24) أن الفروق تركزت بين فئتي "5 إلى أقل من 10 سنوات"، و"أقل من 5 سنوات" وكان تركيز الفروق واضحاً لصالح الفئة "5 إلى أقل من 10 سنوات"

جدول 23: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	2.680	4	0.670	2.463	0.059
	داخل المجموعات	11.968	44	0.272		
	المجموع	14.648	48			
المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	1.326	4	0.331	2.455	0.060
	داخل المجموعات	5.940	44	0.135		
	المجموع	7.265	48			
متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	2.239	4	0.560	2.426	0.062
	داخل المجموعات	10.151	44	0.231		
	المجموع	12.390	48			
جميع فقرات الاستبانة	بين المجموعات	2.059	4	0.515	3.303	0.019
	داخل المجموعات	6.855	44	0.156		
	المجموع	8.914	48			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 44" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.58

جدول 24: اختبار شفيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

الفرق بين المتوسطات	أقل من 5 سنوات	5 إلى أقل من 10 سنوات	10 إلى أقل من 15 سنة	15 إلى أقل من 20 سنة	20 سنة فأكثر
أقل من 5 سنوات		-0.729*	-0.517	-0.301	-0.596
5 إلى أقل من 10 سنوات	0.729*		0.213	0.428	0.133
10 إلى أقل من 15 سنة	0.517	-0.213		0.215	-0.079
15 إلى أقل من 20 سنة	0.301	-0.428	-0.215		-0.295
20 سنة فأكثر	0.596	-0.133	0.079	0.295	

6. عدم وجود فروق للمبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقوا بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية، والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.858 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.78، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.470 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات المبحوثين في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقوا بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

بالرغم من تدني عدد الدورات التي التحق بها مدققو الحسابات في الثلاث سنوات الماضية حيث ظهر أن غالبية المدققين لم يلتحقوا إلا بأقل من 4 دورات خلال الثلاث سنوات في مجال عملهم "تدقيق الحسابات"، وعليه فإنها تؤثر على كفاءة المدقق من خلال قلة متابعته لمستجدات المهنة وكذلك التغيرات الحاصلة دخل قطاع غزة، حيث أن عدد الدورات التدريبية له دور كبير في بيان أهمية التعليم المهني المستمر، الذي لو وجد لتطلب من المدققين أن يلتحقوا بعدد أكبر من ذلك من الدورات التدريبية المهنية.

جدول 25: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة في دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
المعرفة والتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.874	3	0.291	0.952	0.424
	داخل المجموعات	13.774	45	0.306		
	المجموع	14.648	48			
المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.528	3	0.176	1.177	0.329
	داخل المجموعات	6.737	45	0.150		
	المجموع	7.265	48			
متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية	بين المجموعات	0.593	3	0.198	0.753	0.526
	داخل المجموعات	11.798	45	0.262		
	المجموع	12.390	48			
جميع فقرات الاستبانة	بين المجموعات	0.482	3	0.161	0.858	0.470
	داخل المجموعات	8.432	45	0.187		
	المجموع	8.914	48			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 45" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

ثالثاً: الدراسات المستقبلية

أولاً: النتائج

هدف البحث إلى التعرف على دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي، حيث وزعت الاستبانة على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، ومن خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عبر الاستبانة التي صممت خصيصاً لهذا الغرض، فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- 1- عدم وجود برامج تعليم مهني مستمر وملزم في فلسطين، وبالتالي يجعل مهنة التدقيق في تراجع، نتيجة عدم وجود قوانين أو شروط تجبر مدقق الحسابات على انجاز عدد من النقاط التدريبية من أجل تجديد رخصة مزاولته لمهنة تدقيق الحسابات.
- 2- وجود اهتمام وحرص كبير من قبل مدققي الحسابات في الحصول على شهادة مهنية متخصصة في مجال التدقيق وكذلك الإلمام الكافي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة، والتي بدورها تزيد من الكم المعرفي والعلمي.
- 3- وجود حصار على قطاع غزة منذ أكثر من خمس سنوات الذي بدوره حد بشكل كبير من حركة مدقق الحسابات من الوصول إلى حضور المؤتمرات وورشات العمل في الخارج لاكتساب الخبرات والمعارف المختلفة.
- 4- توفر التدريب المهني لمدقق الحسابات يلعب دوراً كبيراً في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق، وكذلك على مدقق الحسابات أن يتمتع بصفات شخصية أخرى غير التي تتعلق بأمور التدقيق لها دور في رفع كفاءة مدقق الحسابات في انجاز مهامه المهنية.
- 5- تبين أن المعرفة المهنية لمدقق الحسابات في الصناعة التي ينتمي إليها العميل يؤثر بدرجة كبيرة على كفاءته المهنية، وفي ظل عدم توفر ذلك يؤثر بالسلب على أداء مدقق الحسابات وكذلك مقدرته على أداء واجباته المطلوبة منه.
- 6- تبين أن إجادة مدقق الحسابات مهارة الحاسوب، وإجادة اللغة الإنجليزية ومتابعته للمستجدات المهنية من قوانين وإصدارات حديثة تخص مهنة تدقيق الحسابات تساعد على رفع كفاءته المهنية وتزيد من قدراته العلمية والعملية.

7- تدني دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعّال في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات وتوفير المدربين والمتخصصين الأكفاء الذين يمكن الاعتماد عليهم في النهوض بالمهنة.

8- عدم وجود فروق ذات دلالات إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسط استجابات المشاركين في الدراسة حول دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية)، باستثناء عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق حيث وجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات الباحثين.

ثانياً: التوصيات

ومن خلال نتائج البحث يوجد اقتناع من أفراد مجتمع البحث وموافقة على عناصر وفقرات برنامج التعليم المهني المستمر.

وبناءً على ما سبق يضع الباحث مجموعة من التوصيات وهي كالتالي:

1- ضرورة تبني وتطبيق برامج تعليم مهني مستمر من قبل القانون الفلسطيني وكذلك المؤسسات المهنية (جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية ونقابة المحاسبين ومراجعين الفلسطينية) التي تعمل في قطاع غزة، وإلزام أعضائها بالتقيد بمتطلبات هذه البرامج وألا تمنح الأعضاء تجديد رخصة مزاوله المهنة بشكل آلي، حتى يتم الارتقاء بمستوى المدقق ومهنة التدقيق.

2- على مدقق الحسابات الالتحاق بدورات تدريبية في مجال تدقيق الحسابات ومهارات الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات بشكل مستمر وضمن فترات قصيرة ومقاربة من أجل الحفاظ على كفاءته وزيادتها.

- 3- ضرورة قيام المؤسسات المهنية ببذل جهد وعناية أكبر بمهنة تدقيق الحسابات، من خلال طرح برنامج تعليم مهني طوعي على مدققي الحسابات وعقد المحاضرات والندوات التي تشجع على الاقتناع وقبول برامج تعليم مهني مستمر.
- 4- تطوير المناهج التعليمية الفلسطينية في الجامعات والمؤسسات المهنية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي والمهني يرفع من كفاءة مدقق الحسابات.
- 5- ضرورة تبني المؤسسات المهنية معايير وقواعد مهنية واضحة وملزمة إلى حد ما لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بحيث يسهل على مدقق الحسابات أن يطور مهاراته وخبراته ضمن إطار واضح ويمكن ممارسة المهنة على أساسه.
- 6- على المؤسسات المهنية التدرج في تطبيق برامج التعليم المهني المستمر في فلسطين حتى يؤدي ذلك إلى نجاح البرنامج وضمان استمراريته وتطويره.

ثالثاً: الدراسات المستقبلية

يقترح الباحث أبحاث مستقبلية ويوصي بها الباحثين لتغطيتها بالبحث العلمي وهي:

1. معوقات تطبيق برامج التعليم المهني المستمر في فلسطين.
2. أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة مدقق الحسابات.
3. الاحتياجات التدريبية لمدقق الحسابات في ضوء العولمة التجارية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو هين، إياد حسن. (2005). "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة -الجامعة الإسلامية بغزة (غير منشورة).
- أحمد، بسام. (2006). "دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة -الجامعة الإسلامية بغزة (غير منشورة).
- أحمد، محي الدين أحمد. (1998). "دراسة تحليلية لمعيار مدى بذل المراجع العناية المهنية الكافية للوفاء بالتزاماته تجاه عملائه والطرف الثالث". رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية (غير منشورة).
- البحيصي، عصام محمد. (2010). "نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة". مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ص1249- ص1276.
- الداود، رولا خالد. (2014). "المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين". المؤتمر العربي السنوي العام الأول، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بغداد-جمهورية العراق.
- الذنبيات، علي عبد القادر. (2009). "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق". عمان، مكتبة أفنان.
- الرويتع، سعد بن صالح. (2002). "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني". مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، المجلد 41، العدد4.
- العساف، صالح حمد. (1995). "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية". الرياض: مكتبة العبيكان.

- الغامدي، خالد عبد الله. (2014). "دور التدريب في رفع كفاءة أداء موظفي القطاع العام- دراسة حالة وزارة الشؤون الاجتماعية- مكاتب الضمان الاجتماعي بمنطقة الباحة". رسالة ماجستير في العلوم الإدارية والمالية، كلية التجارة-جامعة الباحة المملكة العربية السعودية (غير منشور).
- المريش، سلوى غالب. (2006). "دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية". رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية (غير منشورة).
- المنصوري، جابر حسين. (2012). "مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية". مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد الأول، الإصدار الثالث، ص 48-66.
- النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، يونيو، 2000م.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (1999). "القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر"، وزارة التجارة، المملكة العربية السعودية.
- جربوع، يوسف محمود وشاهين، على عبد الله. (2011). "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل".
الموقع الإلكتروني: <http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10>
- جمعة، أحمد حلمي. (2009). "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي -أدلة الخدمات ذات العلاقة"، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان.
- حلس، سالم عبد الله ومقداد، محمد إبراهيم. (2000). "العوامل المؤثرة على أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين".
- حلس، سالم عبد الله. (2008). "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة". مجلة المحاسب الفلسطيني، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، العدد 16.

- دهمش، نعيم. (1996). "المحاسب القانوني الذي نريد"، المحاسب القانوني العربي، العدد(96).
- زعرب، حمدي، ونافذ بركات، وسالم أبو شوارب. (2005). "مدى ملائمة التكوين العلمي لخريجي قسم المحاسبة لمتطلبات سوق العمل: دراسة تطبيقية على خريجي الجامعات في قطاع غزة". مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع، العدد الثاني، ص 156-175.
- سمور، نبيل ابراهيم. (2014). "دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة -الجامعة الإسلامية بغزة (غير منشورة).
- صبيحي، محمد حسني(1998). "فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة-جامعة حلوان، العدد3-4.
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد. (2001). "البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه". عمان: دار الفكر.
- قانون مزولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني 9 لسنة 2014، المادة 21.
- قانون مزولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني 9 لسنة 2014، المادة 23.
- قمر الدين، نسرین الأمين. (2014). "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان". رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (غير منشورة).
- كشك، محمد بهجت. (1996). "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية". دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر.
- يوسف، إسلام عبد الفتاح. (2011). "فجوة التوقعات في المراجعة وتأثيرها على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر". رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة-جامعة بنها (غير منشورة).

- Al-Ansi, A. A., Ismail, N. A. B., & Al-Swidi, A. K. (2013). "**The Effect of IT knowledge and IT Training on the IT Utilization among External Auditors: Evidence from Yemen**". Asian Social Science, No. (10), p307.
- Zinyama, Tawanda. (2013). "**Efficiency and Effectiveness in Public Sector Auditing: An Evaluation of the Comptroller and Auditor General's Performance in Zimbabwe from 1999 to 2012**". International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 3 No. 7.
- Farag, Shawki. (2009). "**Accounting development in Egypt**". The International Journal of Accounting, No. 44, pp. 403–414.
- Ortiz, F. M. (2005) "**Actualidad y desarrollo de la profesión de Contabilidad y auditoria en Colombia**". Revista de Administracion y contabilidad, Vol. 5, No. 2, pp. 126 -153.
- Belkaoui, A. R. (1994) "**Accounting in the developing Countries**" Quorum Books Conn. USA.
- Beasley and Lipids (2000), "**fraudulent Financial Reporting: An Analysis of technology, Healthcare and Financial fraud Cases**", Accounting Horizons, PP.441-445.
- Ellamae and Trucker (1992) "**Fraud and Errors Detection: A theoretical Foundation**", the Accounting Review, 1992.
- Tsui, J. S., Jaggi, B. & Gul, F. A. (2001). "**CEO domination, growth opportunities, and their impact on audit fees**". Journal of Accounting, Auditing & Finance, 16(3), 189-208.
- Ngah, W. S., & Isa, I. M. (1998). "**Comparison study of copper ion adsorption on chitosan, Dowex A-1, and Zerolit 225**". Journal of applied polymer science, 67(6), 1067-1070.

- Gray, L and Manson, S. (2005). "**The Audit Process: Principles, Practice and Cases**". Thomson Learning Co, London.
- Moyer, C. A. (1951). "**Early developments in American auditing**", Accounting Review, PP. 3-8.
- Blauch, Lloyd E. (1956). "**The Nature of A profession**", The Journal of Accountancy, Jun. 54-60.
- Amahowitz, (1987). "**The Accounting Profession and low the misunderstood Victim**", Journal of Accountancy, PP 356-366.
- Jarvis, p. (1983), "**Professional Education**", London Groom Helm.

الملاحق

ملحق رقم (1)



الجامعة الإسلامية _ غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

الاستبانة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد؛

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهتم خدمات المحاسبة والتدقيق في فلسطين، واستكمالاً
لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان:

دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي

"دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات هذا الاستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائج
هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

همام غسان محمد حسن

يرجى التكرم بوضع (√) بجوار البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1. المؤهل العلمي:

بكالوريوس ماجستير فأعلى أخرى حددها.....

2. الشهادة المهنية:

أجنبية (ACPA) عربية أخرى حددها.....
 لا يوجد

3. المسمى الوظيفي:

مدقق حسابات رئيسي مساعد مدقق مدير تدقيق
 صاحب أو شريك مكتب تدقيق أخرى حددها.....

4. العمر بالسنوات:

أقل من 30 30 إلى أقل من 40 40 إلى أقل من 50
 50 فأكثر

5. عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

أقل من 5 سنوات 5 إلى أقل من 10 سنوات 10 إلى أقل من 15 سنة
 15 إلى أقل من 20 سنة 20 سنة فأكثر

6. عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق خلال الثلاث سنوات الماضية:

من 1 إلى 4 دورات من 5 إلى 8 دورات 9 دورات فأكثر
 لم ألتحق بدورة في مجال التدقيق

المحور الأول: المعرفة والتأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات يرفع من كفاءته المهنية.

الرقم	الفقرات	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يحرص مكتب التدقيق على تنمية وبناء التراكم المعرفي لدى مدققي الحسابات.					
2	هناك اهتمام وحرص من قبل مدقق الحسابات في الحصول على شهادة مهنية متخصصة في التدقيق.					
3	يوجد اهتمام وإمام كافيين لدى مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.					
4	يحرص مدقق الحسابات على الإلمام الكافي بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.					
5	يعمل مدقق الحسابات على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة.					
6	يوجد برنامج تعليم مهني مستمر وملزم ومدقق الحسابات، لغرض تنمية قدراته ومهاراته.					
7	تطبيق معايير وقواعد مهنية واضحة وملزمة إلى حد ما على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.					
8	تطوير المناهج التعليمية الفلسطينية بما يتلاءم مع احتياجات السوق المحلي، وإدخال طرق تعليمية معتمدة على التطبيق العملي يساهم في رفع كفاءة المدقق.					
9	سهولة التحرك والتنقل لمدقق الحسابات بين الدول يساعد على اكتساب المعارف والخبرات العلمية والمهنية اللازمة له.					
10	افتقار المكتبات الفلسطينية إلى الكتب والمجلات العلمية الحديثة في مجال التدقيق.					

المحور الثاني: المهارات والتدريب والخبرات العملية لمدقق الحسابات ترفع من كفاءته المهنية.

الرقم	الفقرات	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
11	يسهم التدريب المهني لمدقق الحسابات في إكسابه الخبرة اللازمة لممارسة مهنة التدقيق.					
12	توفر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق.					
13	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والتدقيق مثل (الذكاء-النباهة-الحكم الشخصي-القيادة.....).					
14	قيام مدقق الحسابات بتدقيق أعمال لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق.					
15	دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعّال في توفير التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات.					
16	البرامج التدريبية المستمرة تسهم في رفع كفاءة مدققي الحسابات.					
17	عدم وجود الخبراء والمدرّبين المتخصصين وأصحاب الكفاءة العالية في مجال المهنة.					
18	يسهم وضع برامج تدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة مدقق الحسابات.					

المحور الثالث: متابعة مدقق الحسابات للمستجدات العلمية والمهنية ترفع من كفاءته المهنية.

الرقم	الفقرات	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
19	مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات والندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية المتخصصة.					
20	ارتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية.					
21	اهتمام الجمعيات المهنية الفلسطينية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يرفع من كفاءة المدقق.					
22	وجود برنامج تعليم مهني مستمر ملزم لمدقق الحسابات، ينمي القدرات والمهارات الخاصة لديه.					
23	مطالعة مدقق الحسابات للمعايير والقواعد المهنية وإصداراتها الحديثة يزيد المعرفة المهنية للمدقق ويزيد من كفاءته.					
24	متابعة مدقق الحسابات للوضع الاقتصادي والمالي العالمي والإقليمي والمحلي.					
25	معرفة مدقق الحسابات للتقدم التكنولوجي في البرامج المحاسبية والوسائل الحديثة في مجال المهنة.					
26	نقص الأنشطة المهنية والعلمية، وورشات العمل والمؤتمرات المحلية في مجال المحاسبة والتدقيق.					
27	عدم توفر الثبات الاقتصادي والمالي العالمي يؤثر سلباً على كفاءة مدقق الحسابات في فلسطين.					
28	الاطلاع على الأبحاث والمقالات العلمية في مجال المحاسبة والتدقيق.					
29	إجادة مدقق الحسابات للغة الإنجليزية تساعد على رفع كفاءته.					
30	إجادة مدقق الحسابات مهارة الحاسوب تساعد على رفع كفاءته.					

ملحق رقم (2)
قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	التخصص	الاسم	الرقم
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د على عبد الله شاهين	1.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د حمدي شحدة زعرب	2.
جامعة فلسطين	أستاذ المحاسبة	أ. د عصام محمد البحيصي	3.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة المشارك	د. ماهر موسى درغام	4.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ الإحصاء المشارك	د. نافذ بركات	5.