



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

تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة

"دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"

إعداد الطالبة

سهام أكرم عمر الطويل

إشراف الدكتور

حمدي شحدة زعرب

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

١٤٣٣هـ - ٢٠١٢م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ سهام أكرم عمر الطويل لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة

دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 23 رجب 1433هـ، الموافق 2012/06/13 الساعة العاشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	د. حمدي شحدة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	د. علي عبد الله شاهين
.....	مناقشاً خارجياً	د. بهاء الدين أحمد العريني

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

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى: "فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَالَ"

صدق الله العظيم

ملخص الدراسة

"تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة على ٥٦ مراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة تم تصميمها خصيصاً لخدمة أهداف هذه الدراسة شملت كافة البيانات المطلوبة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مثل كبر حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب المراجعة، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة، كما أن هناك بعض المتغيرات لها آثار سلبية مثل: كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، ومن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة هي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

في ضوء نتائج الدراسة تم التوصل إلى التوصيات التالية:

ضرورة وجود دور قوي وفعال للحكومة والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في قطاع غزة في وضع معايير للرقابة على جودة أداء المراجعين، توعية جميع الأطراف بأهمية جودة المراجعة وجعلها الأساس عند اختيار المراجع، وذلك من خلال إصدار نشرات مهنية لتوعية المراجعين، ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة، والعمل على وجود معايير للرقابة عليها، ضرورة التنوع في استخدام شتى أساليب الرقابة على جودة المراجعة، إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، إلى جانب حضور ورشات العمل والدورات التدريبية.

Abstract

The Effect of Audit Environment Factors on Professional Quality Performance of Auditors in the Gaza Strip "

This study aims to identify the effect of auditing environment factors on professional quality performance of auditors in the Gaza Strip, to accomplish the study's aims, the researcher used the descriptive analytical method and designed particularly questionnaire was distributed to 56 auditors working in audit firms located in the Gaza Strip, data was analyzed by using the statistical analysis program (SPSS).

The study found that:

The following factors have a appositve effect on the audit quality such as: audit firm size, professional experience, scientific and practical qualifications, competition and audit firm reputation. also there are some factors have negative effects such as: the large number of lawsuits raised against audit firm, advisory services submitted by audit firms, The study found that the main method to improve the audit quality is the existence of audit criteria to control audit quality.

In light of the study a set of recommendations had been deduced:

The need for effective government and professional role, to set audit standards for auditors, and force them to follow it, aware all parties about the importance of audit quality, through issuing professional bulletins, the need to aware audit firms about the importance of perform control over audit quality, issuing standards to monitor audit quality, the need to diversity the methods of audit quality control.

الإهداء

إلى أعظم نساء الدنيا، إلى من علمتني أن الحياة جد ومثابرة وكفاح، إلى من دعمتني
وساندتني لإكمال مسيرتي التعليمية، إلى من تحملت الكثير من أجلي، إلى من هي قدوتي
وعزي وفخاري، إلى من أدين لها بما وصلت إليه الآن، إلى من يضيق المقام لقدرها ولا
يفي حقها. إليك أُمي

عرفاناً وامتناناً

إلى والدي الفاضل، وإخوتي عمر و عمار و عرفات

سندي في هذه الدنيا

إلى أخواتي سهيلة وشيرين وإيناس

تقديراً واحتراماً

إلى الشمعتان اللتان تضيئان حياتي ... نهى وفرح

محبة وأملاً

إلى كل من أحببتهم بصدق وإخلاص وبادلونني نفس الشعور

حباً وإخلاصاً

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

الشكر والتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس".
الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على من أرسله الله
رحمة للعالمين محمد بن عبد الله ومن سار على هديه إلى يوم الدين.
يطيب لي بعد انتهائي من إعداد رسالتي هذه أن أتقدم بالشكر الجزيل والاحترام والتقدير
إلى أستاذي الفاضل الدكتور حمدي شحدة زعرب لما قدمه لي من عون مستمر في
إشرافه على هذه الرسالة خطوة بخطوة.
كما وأتقدم بالشكر والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الدكتور علي عبدالله شاهين
"مناقشاً داخلياً"، والدكتور بهاء الدين أحمد العريني "مناقشاً خارجياً"، وذلك لتفضلهم
بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة.
وأخيراً أشكر كل من تعاون معي من مكاتب المراجعة في قطاع غزة، والشكر موصول
إلى كل الأساتذة المحكمين الذين استجابوا وقاموا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وتقديم
اقتراحاتهم السديدة.
ويا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

الباحثة

سهام أكرم الطويل

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	ملخص الدراسة باللغة العربية
ت	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية
ث	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
ح	محتويات الدراسة
ذ	قائمة الجداول
الفصل الأول " الإطار النظري "	
3	مقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
4	فرضيات الدراسة
6	أهمية الدراسة
6	منهجية الدراسة
6	مجتمع الدراسة وعينتها
6	متغيرات الدراسة
7	الدراسات السابقة
19	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثاني " جودة المراجعة "	
22	المقدمة
22	مفهوم جودة المراجعة
25	أهمية جودة المراجعة

27	الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة المراجعة
31	وسائل تحسين جودة المراجعة
33	الرقابة على جودة المراجعة
الفصل الثالث "متغيرات بيئة المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات"	
37	مقدمة
37	حجم نشاط مكتب المراجعة
39	أتعاب المراجعة
42	القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة
44	الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات
44	المنافسة بين مكاتب المراجعة
46	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة
47	تخصص مكتب المراجعة
48	عدد السنوات التي يقضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة
49	تقديم خدمات استشارية
51	توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة
51	توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة
53	التزام مكتب المراجعة بأداب وقواعد السلوك المهني
الفصل الرابع " الطريقة والإجراءات"	
59	منهجية الدراسة
66	صدق وثبات الاستبيان
71	المعالجات الاحصائية
الفصل الخامس " نتائج الدراسة الميدانية"	
75	1- Sample (اختبار التوزيع الطبيعي) اختبار كولمجروف- سمرنوف K-S)
77	تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

79	النتائج
100	التوصيات
102	قائمة المراجع
110	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
37	مقارنة بين مكاتب المراجعة كبيرة وصغيرة الحجم	١
60	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	٢
61	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	٣
61	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	٤
62	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	٥
63	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	٦
63	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	٧
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	٨
65	مقياس الإجابات	٩
66	الصدق الداخلي لفقرات القسم الأول : تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	١٠
68	الصدق الداخلي لفقرات القسم الثاني (مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة)	١١
68	الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات)	١٢
69	معامل الارتباط بين معدل كل قسم من أقسام الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	١٣
70	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	١٤
71	معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)	١٥
72	أطوال الفترات	١٦
75	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	١٧
76	مدة مزاوله المكتب لنشاطه	١٨
76	عدد العاملين في مكتب المراجعة	١٩
78	حجم نشاط مكتب مراجعة الحسابات	٢٠
78	زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة	٢١
79	سمعة مكتب مراجعة الحسابات	٢٢

80	ارتفاع أتعاب مكتب المراجعة	٢٣
80	تخصص مكتب المراجعة	٢٤
81	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة	٢٥
82	تقديم مكتب المراجعة الخدمات الاستشارية	٢٦
82	زيادة عدد السنوات التي يمضيها مكتب المراجعة في مراجعة المنشآت	٢٧
83	توفر نظم الكترونية في مكاتب المراجعة	٢٨
84	وجود نظام اتصال لدى مكتب المراجعة	٢٩
80	التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني	٣٠
85	تحليل فقرات المحور الثاني: مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة	٣١
87	تحليل فقرات المحور الثالث: وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	٣٢
88	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى المؤهل العلمي	٣٣
89	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى التخصص	٣٤
90	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى عدد سنوات الخبرة	٣٥
91	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر	٣٦
91	اختبار شفيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادة المهنية	٣٧
92	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى المسمى الوظيفي	٣٨
93	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات	٣٩

	بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه	
93	اختبار شفیه للفروق بين المتوسطات حسب متغير مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه	٤٠
94	نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة	٤١
95	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة	٤٢
95	اختبار شفیه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة	٤٣
96	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى تخصص عمل مكتب المراجعة	٤٤
96	اختبار شفیه للفروق بين المتوسطات حسب متغير تخصص عمل مكتب المراجعة	٤٥

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- ١-١ المقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة
- ٣-١ أهداف الدراسة
- ٤-١ فرضيات الدراسة
- ٥-١ أهمية الدراسة
- ٦-١ منهجية الدراسة
- ٧-١ مجتمع الدراسة وعينتها
- ٨-١ متغيرات الدراسة
- ٩-١ الدراسات السابقة
- ١٠-١ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

١-١ المقدمة

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً وهدفاً أساسياً لكافة أطراف عملية المراجعة فالمراجع يحاول أن يطبق معايير المراجعة ويحرص على أن تتم عملية المراجعة بشكل سليم وهو بذلك يعمل على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية وذلك لإضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذهم القرارات إلى جانب ذلك فإن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدارها للمعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها على أكمل وجه. ويلاحظ أن اهتماماً متزايداً شهدته السنوات الأخيرة بما يخص موضوع جودة المراجعة نتيجة ارتفاع معدلات إفلاس الشركات، وتوجيه الاتهام إلى مهنة المراجعة بعدم تحملها لمسئولياتها المهنية من خلال عدم التقرير عن المخاطر التي تعترض نشاط المنشآت ومدى مقدرتها على الاستمرار في مزاولتها (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ١٢).

١-٢ مشكلة الدراسة

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات، وتحسين أدائها، وخاصة بعد انهيار واحد من أكبر مكاتب التدقيق في العالم (Arthur Anderson) عام ٢٠٠٢م، ونظراً لما للتدقيق الخارجي من دور فاعل ومحوري في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع من مختلف القطاعات لذا أصبح من الضرورة بمكان تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلب الأمر العمل على إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وذلك من خلال التركيز على جودة عملية التدقيق والعوامل الخارجية التي تساهم في زيادتها.

وبناء على ما سبق يمكن أن تتمحور مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ما هي أهم متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة، وما مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟
- ما هي الأهمية النسبية لكل متغير من المتغيرات من وجهة نظر مكاتب المراجعة؟ وما هي مقترحات تحسين جودة المراجعة؟

١-٣ أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على مفهوم جودة المراجعة، وإبراز أهميتها وأهدافها.
- الوقوف على الوسائل المستخدمة في الرقابة على جودة المراجعة.
- التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة المراجعة.
- التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة ومناقشة مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- العمل على خروج الدراسة بالنتائج والتوصيات المرجوة والتي تساعد في تطوير كفاءة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، بما يحقق مستوى معقول من الجودة.

١-٤ فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى " تؤثر متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات"

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

- يؤثر كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تؤثر زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يؤثر ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

- تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

الفرضية الثانية: توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة، الشهادة المهنية ، المسمى الوظيفي) عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$
- توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$
- توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$
- توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

• توجد فروق دالة إحصائياً بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

١-٥ أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها، من أهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات وأهمية نتائج عملية المراجعة والتي تهدف إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، هذا إلى جانب أن الدراسة تشمل تقييم متغيرات بيئة المراجعة من وجهة نظر مكاتب المراجعة، وترجع أهمية هذه الدراسة لخروجها بالنتائج والتوصيات التي تعمل على الارتقاء بمهنة مراجعة وتدقيق الحسابات في قطاع غزة.

١-٦ منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لأنه يناسب الظاهرة موضع الدراسة، وقامت الباحثة باستخدام المصادر الثانوية والأولية في الدراسة، وتتكون المصادر الثانوية من الكتب والمجلات العلمية المتخصصة، والدراسات السابقة، أما المصادر الأولية فكانت من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

١-٧ مجتمع الدراسة وعينتها

يشمل مجتمع الدراسة مدققي الحسابات، ومدراء التدقيق، وأصحاب مكاتب وشركات التدقيق في مكاتب وشركات التدقيق المسجلة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في قطاع غزة والبالغ عددها حسب آخر إحصائية ٨٣ مكتب، أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم توزيع ٨٠ استبيان وتم استرداد ٥٦ منها أي ما نسبته ٧٠%.

١-٨ متغيرات الدراسة

أولاً: المتغير التابع: ويتمثل في جودة الأداء المهني

ثانياً: المتغيرات المستقلة، وتتمثل في التالي:

١. كبر حجم نشاط مكتب المراجعة
٢. حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة
٣. السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة
٤. ارتفاع أتعاب مكتب المراجعة

٥. تخصص مكتب المراجعة في نشاط معين
٦. ارتفاع مستوى التأهيل للعاملين في مكتب المراجعة
٧. تقديم مكتب المراجعة الخدمات الاستشارية التي يثقها
٨. عدد السنوات التي يمضيها المراجعين في مراجعة وتدقيق منشآت معينة
٩. توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة
١٠. وجود نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة
١١. التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني

١-٩ الدراسات السابقة

١. دراسة (الجلال، ٢٠١٠): "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني

لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"

هدفت الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لجودة المراجعة، وأساليب الرقابة عليها وعناصر تحسينها، والتعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية بكل من مكاتب المراجع والمنشآت محل المراجعة، ودراسة تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، كما تضمنت الدراسة مناقشة واقع مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية، ومراحل تطورها، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وشملت عينة الدراسة مراجعي الحسابات العاملين في العاصمة اليمنية صنعاء.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

أن مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة تسعى إلى تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على محتويات تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية، ويتطلب تحسين جودة المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة إنشاء جهاز فني مستقل أو هيئة مهنية مستقلة تتبنى إصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، التأكيد على أهمية دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن خمس سنوات لضمان استقلالية مراجعي الحسابات وتقليل احتمالات نشوء علاقات شخصية أو زيادة اعتماد

مكتب المراجعة على المنشأة محل المراجعة، ضرورة إنشاء هيئة مهنية مستقلة تختص بمهام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة.

٢. دراسة (الأهدل، ٢٠٠٨) بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحديد مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وشمل مجتمع الدراسة كلاً من (المراجعون، مدرء الائتمان في البنوك التجارية العاملة بالجمهورية اليمنية، المدرء الماليون بالشركات المساهمة)

وتم إعداد استبيان ورّع على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية (المراجعين، المدرء الماليين، موظفي الائتمان في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام، تلا ذلك الالتزام بمعايير المراجعة، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة وعميل المراجعة وخُص الأهدل إلى مجموعة من التوصيات أهمها : سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة خاصة بالجمهورية اليمنية نظراً لأهميتهما في تحقيق جودة المراجعة، والعمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين. بالإضافة إلى إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

٣. دراسة (التويجري والنافعابي، ٢٠٠٨) بعنوان: "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المنفذة بواسطة مكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد تم تنفيذ الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبيان، وقد شارك في الدراسة (56) مراجع حسابات من العاملين في ثمانية مكاتب مراجعة في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

اتفاق آراء غالبية مفردات عينة الدراسة على أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر المراجعين تمثلت في الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال مراجعة الحسابات، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وأثناء إعداد تقرير المراجعة، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة ممثلة بالشهادات الأكاديمية، المحافظة على سرية معلومات عملاء المراجعة، استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل، مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة عن الهيئات المهنية والجهات المعنية، مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة، مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة. وأن أكثر العوامل تأثيراً على العملاء في قرار اختيار مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين تتمثل في التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، أتعاب المراجعة، السمعة والشهرة لمكتب المراجعة، حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة، العلاقات الشخصية أو المعرفة المسبقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة وجودة خدمة المراجعة، أما أبرز التوصيات فقد تمحورت حول النقاط التالية:

- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر.
- التزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل.
- بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل المراجعة لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة.

٤. دراسة (الحداد، ٢٠٠٨): " تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، وهي دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة وقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل وذلك لصغر المساحة الجغرافية وقلة عدد المكاتب والتي تقدر ب 85 مكتب.

ولتحقيق أهداف الدراسة ثم تصميم استبيان يتناسب مع متغيرات مشكلة الدراسة والفرضيات. وكانت أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملية لهم باستمرار يؤدي إلى تحسين أدائهم و تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة، هناك اهتمام من مكاتب المراجعة بالتخصص المهني في نشاط عميل المراجعة وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالنشاط بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية وأن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في النشاط التي ينتمي إليها عميل المراجعة يساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة، وتحديد مخاطر النشاط بدقة، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

وقدمت الدراسة عدة توصيات أهمها ما يلي:

- ضرورة قيام المنظمات والجمعيات المهنية بوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة.
- ضرورة الاهتمام بتجميع النصوص والتشريعات المهنية في تشريع مهني واحد يتم فيه دمج كل التشريعات ذات البعد المهني لتوفير إرشادات للممارسة المهنية في جميع الأنشطة.

٥. دراسة (الخرندار، ٢٠٠٨) بعنوان " مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله - دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. ولتحقيق أهداف الدراسة تم عمل استبانة وزعت على ٨٥ مكتب مراجعة حسابات في قطاع غزة واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:-

- توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.
- توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعاب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:

- إجراء دراسات وبحوث في مجال التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بالشركات المساهمة في قطاع غزة والمتعلقة بقياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في النشاط التي ينتمي إليها عميل المراجعة.
- دراسة أثر تكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات المالية في عملية المراجعة باستخدام التخصص المهني في النشاط التي ينتمي إليها عميل المراجعة.

٦. دراسة (عيسى، ٢٠٠٨): "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على بعض الشركات ومكاتب المراجعة العاملة جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة من خلال شقها النظري إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باستخلاصها مما اقترحه المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية. ويهدف الشق التطبيقي إلى اختبار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق عملياً مما إذا كان لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دوراً إيجابياً في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر، وكان من أهم نتائج عيسى ما يلي:

- أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، زيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
- أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
- أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات، والذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

وكان من توصيات الدراسة أنه يجب على أصحاب المصلحة العمل على ضمان توافر العوامل الأساسية لتحقيق جودة وظيفة المراجعة الداخلية كأهلية المراجعين الداخليين، موضوعيتهم، جودة أداء عمل المراجعة الداخلية، والتفاعل الجيد بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقي أطراف حوكمة الشركات، وذلك بمقابلة المعايير التي تحقق ذلك، وهذا من شأنه تحسين جودة حوكمة الشركات. و فحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية تتوافر

لديهم الخبرة في هذا المجال كالمراجعين الخارجيين، وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى مرضى من الجودة.

٧. دراسة (الشاطري والغفري، ٢٠٠٦): "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة

الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"
هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من المحددات المختارة، والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات

البحث الثلاث، هذه المحددات تم استخلاصها من خلال مراجعة الدراسات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، وقد اعتمدت الدراسة على تقسيم مكاتب المراجعة محل البحث إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب صغيرة الحجم، والمكاتب متوسطة الحجم، والمكاتب كبيرة الحجم.

أما بالنسبة لنتائج الدراسة الميدانية فكانت متضاربة إلى حد كبير. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع، التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية ومن أهم توصيات الدراسة:

- ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة ونوعية أداء مكاتب المراجعة.
- ضرورة تحديد حد أدنى لأتعاب المراجعة على أن تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وضع الترتيبات اللازمة، وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، وتعريف وتوعية العملاء بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها في المجتمع، وضرورة تحري الدقة في الاختيار والمفاضلة بين المراجعين، بتغليب عامل الكفاءة والجودة على عامل الأتعاب المنخفضة.

٨. دراسة (Carey and Simnett, 2006) بعنوان: " معدل دوران شريك المراجعة وأثره

على جودة التدقيق - دراسة تطبيقية على المكاتب العاملة في أستراليا "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في أستراليا في العام 1995 م، حيث لم يكن دوران شريك المراجعة في أستراليا إلزامياً حتى عام 2001م، وذلك من خلال تحديد ميل المراجعين لإصدار تقرير يتضمن الرأي بشأن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها بالنسبة للمنشآت الأكثر عرضة للمخاطر، وذلك على اعتبار أن طول الفترة التي أمضاها الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة تساهم في التأثير سلباً على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى أدائهم المهني، نظراً لأن طول فترة ارتباط شريك المراجعة المكلف بالإشراف على نفس عميل المراجعة يصاحبه تطور في العلاقات الشخصية بين شريك المراجعة وإدارة منشأة العميل، والذي قد يترتب عليه إغفال التقرير عن بعض التحريفات الجوهرية ذات التأثير على صدق وعدالة القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دوران شريك المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن سبع سنوات.

٩. دراسة (أبو هين، ٢٠٠٥) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة

نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم وتوزيع إستبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل المهمة والمؤثرة إيجابياً في عملية التدقيق وأن شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة خاصة في ظل تخفيض أتعاب عملية المراجعة، أما توصيات الدراسة فتمثلت في التالي:

• اختيار مكاتب التدقيق لمدققي الحسابات وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

• يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد أتعاب المدقق، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين.

• ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بأن يكون لديها قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة.

١٠. دراسة (أحمد، ٢٠٠٥) بعنوان: "العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية- دراسة عملية على مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال في جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوامل التي تحول دون تفعيل المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات في مصر، فضلاً عن اختبار العلاقة بين القواعد البديلة المنظمة للمسئولية المدنية لمراجعي الحسابات، وكل من مستوى جهد المراجعة وحجم الاستثمار في منشآت الأعمال، وصولاً إلى اقتراح ملامح نظام المسؤولية المدنية لمراجعي الأعمال الملائم لبيئة الأعمال الحالية في مصر وتم إجراء دراسة استطلاعية بهدف التعرف على أبعاد المشكلة من خلال إجراء مقابلات شخصية متعمقة مع عدد من أعضاء هيئة التدريس في كليات التجارة ثم تم تطوير قائمتي استبيان أحدهما موجه لمراجعي الحسابات والآخر إلى مستخدمي القوائم المالية.

وكان من نتائج الدراسة أنه تبين عدم وجود وعي بأبعاد المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات كما تنص التشريعات المصرية المنظمة لها خلال فترة الدراسة، أما توصيات الدراسة فأكدت على أن تقوم السلطة التنفيذية المختصة بالدولة باتخاذ ما يكفل لتسهيل إجراءات التقاضي وسرعة الفصل في المنازعات المدنية، ووجوب زيادة الوعي الاستثماري لدى جمهور المستثمرين في بيئة الأعمال المصرية، وضرورة أن تضطلع هيئة سوق المال المصرية بمهمة إعلام مستخدمي القوائم المالية بطبيعة و أبعاد المسؤولية المدنية لمراجعي الحسابات فضلاً عن تدعيم ممارستها لدور رقابي على جودة التقرير والإفصاح المالي.

١١. دراسة (jaffar et al,2005) بعنوان : "تصورات شريك المراجعة، لجنة المراجعة

ومحلي الاستثمارات بخصوص جودة تدقيق الحسابات في ماليزيا"

هدفت الدراسة إلى التطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاثة مجموعات الشركاء في مكاتب المراجعة، لجان المراجعة، مستخدمي القوائم المالية وأكدت نتيجة الدراسة على أن العوامل الأربعة الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة تتمثل في :

- المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة.
- استطاعة المراجع إبلاغ العميل عن أي تطوير في المحاسبة والتقارير المالية.
- التزام المراجع بمعايير السلوك.
- معرفة المراجع في نشاط العميل.

١٢. دراسة (بن يخلف، ٢٠٠٢) بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر- دراسة حالة

تطبيقية لشركة قابضة عمومية في الجزائر "

هدفت الدراسة إلى تناول مفهوم المراجعة الخارجية، وطبيعة التنظيم الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر، ودرجة تأثير عمل المراجعة الخارجية على الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال دراسة أهمية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وأهمية الرقابة الدائمة على نشاط المنشأة، والأهمية التي يكتسبها وجود مخطط دقيق للوظائف وتصنيف سليم للمسئوليات فيتحسن نشاط المنشأة، بالإضافة إلى أهمية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.

وقد اعتمدت بن يخلف على تنفيذ دراسة تطبيقية على إحدى الشركات القابضة العمومية في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- يؤدي التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية إلى تمكين المراجع الخارجي من التعرف على درجة التحكم في العمليات المالية التي تنفذها المنشأة محل المراجعة، وذلك من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الحالات التي تتطلب التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة والتي تمكن المراجع من إبداء رأيه بشأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
- إن عدم وجود رقابة على نشاط المنشأة يزيد من احتمالات فشل المنشأة وتعرضها لمخاطر الإفلاس والتصفية، مما يوجب على المنشآت تصميم وتنفيذ أنظمة دقيقة للرقابة على عملياتها التشغيلية والمالية، وتكليف مراجع خارجي لفحص حسابات

- المنشأة وإبداء رأيه الفني المحايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها لنشاط المنشأة ونتائج عملياتها وتدفعاتها المالية خلال الفترة محل المراجعة.
- إن وجود تصنيف سليم للوظائف وتحديد دقيق للسلطات والمسئوليات ووجود نظام جيد لتبادل المعلومات، يزيد من مقدرة المنشأة على حماية أصولها وممتلكاتها من السرقة وسوء الاستخدام، ويزيد من مقدرة المنشأة على الاستخدام الأمثل لمواردها.
- إن وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يزيد من مقدرة إدارة المنشأة على تقييم مدى التزام العاملين فيها بالسياسات الإدارية الموضوعية، وتحقيق رقابة فاعلة على العمليات التشغيلية والمالية للمنشأة، والذي يزيد بدوره من درجة اعتماد المراجع الخارجي على التقارير التي يعدها المراجعون.

١٣. دراسة (مجاهد، ٢٠٠١) بعنوان: "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة- دراسة على مكاتب المراجعة التابعة للقطاع الخاص في جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد وسيلة يمكن استخدامها في تقييم جودة أداء المراجعة ومما خلصت إليه الدراسة النتائج التالية:

- أبدى أغلب المراجعون تأييدهم الشديد لسبعة خصائص فرضية لجودة المراجعة وهي الخبرة المهنية لمكتب المراجعة، واستقلال مكتب المراجعة، وخبرة مكتب المراجعة في صناعة العميل، والسمعة أو الشهرة للمكتب، والتزام المكتب بالمعايير والسلوك والآداب المهنية، وإمام أفراد المراجعة بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة، وعدم وجود دواعي قضائية مرفوعة ضد المكتب.
- بالنسبة لفئة المستفيدين فقد أيدوا ستة خصائص وهي استقلال مكتب المراجعة، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير، والخبرة المهنية للمكتب، وخبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل، وسمعة وشهرة المكتب، وحجم مكتب المراجعة.

١٤. دراسة (الحميد، ١٩٩٥) بعنوان: "خصائص جودة المراجعة المالية - دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التوصل إلى معرفة الخصائص التي من خلالها يمكن تحديد جودة المراجعة، لتكون فيصلاً في المقارنة بين أداء المراجعين وتحديد أتعابهم، بالإضافة إلى تعريف المراجعين بوجهة نظر نظرائهم في تحديد خصائص جودة المراجعة واعتمدت الدراسة على توزيع إستبانة لتشمل ثلاث فئات هي (139) مراجعاً

قانونياً (68) مديراً مالياً للشركات المساهمة، (81) مستفيداً، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

• حددت الدراسة ست خصائص ذات أهمية من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة لها علاقة بفريق المراجعة شملت مدى الاهتمام الذي يوليه شريك المراجعة لعملية المراجعة المالية، التخطيط لعملية المراجعة من قبل فريق العمل، وجود اتصال جيد ومباشر بين فريق العمل وإدارة الشركة، استقلال فريق المراجعة، الخبرات المهنية لفريق عمل المراجعة، وجود اتصال جيد بين فريق المراجعة وأعضاء لجانها.

• حددت الدراسة خاصيتين ذاتي أهمية من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة، ولها علاقة بمكتب المراجعة، شملت وجود الوسائل داخل مكتب المراجعة لتطويع فريق العمل مهنيًا وعلمياً.

حددت الدراسة أربع عناصر من وجهة نظر شركاء مكاتب المراجعة شملت مدى الاهتمام الذي يوليه شريك المراجعة لعملية المراجعة، التخطيط لعملية المراجعة، وجود اتصال جيد ومباشر بين فريق العمل وإدارة الشركة والخبرات المهنية لفريق العمل.

استهدفت الدراسة تحديد الخصائص التي يعتقد المراجعون ومعدو القوائم المالية ومستخدموها أنها ذات علاقة بجودة المراجعة. واعتمدت الدراسة في جمع البيانات على قائمة استقصاء اشتملت على (٤١) خاصية مؤثرة على جودة المراجعة وطلب من المشاركين في الدراسة وهم المراجعين والمديرين الماليين ومستخدمي للقوائم المالية)، تحديد الأهمية النسبية لهذه الخصائص والالتزام بالمعايير العامة - الواردة ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها، وإن هذه العوامل ترتبط بصورة وثيقة بخصائص أعضاء فريق المراجعة أكثر من ارتباطها بالخصائص العامة لمكتب المراجعة.

١. يوجد اختلاف كبير حول تقييم أثر العوامل التالية بين الشركاء في مكتب المراجعة والمديرين الماليين: استجابة المنشأة لاحتياجات العميل، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة، والمحافظة على نزعة الشك المهني.

٢. أن هناك اختلاف كبير بين الشركاء في مكتب المراجعة ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم أثر بعض العوامل وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتزام مكتب المراجع بالمعايير العامة للمراجعة، ومشاركة إدارة مكتب المراجعة في عمليات المراجعة.

٣. أن هناك فروق كبيرة بين المديرين الماليين ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم أثر بعض العوامل وعلى الأخص فيما يتعلق باستجابة مكتب المراجعة لاحتياجات العميل، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة.

١٥. دراسة (De Angelo, 1981) بعنوان: "العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة التدقيق"

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة عليها وقد تم تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية. حيث تم تعريف جودة التدقيق بأنه احتمال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد. وتقوم فكرة هذه الدراسة على أساس وجود علاقة بين جودة التدقيق، وحجم شركة التدقيق ومن النتائج التي توصلت إليها أن هذه العلاقة إيجابية وقد تم تفسير ذلك على أساس أن شركات التدقيق الكبيرة إذا ما أصدرت تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان عدد كبير من عملائها وبالتالي خسارة أتعاب شركة التدقيق بالإضافة إلى السمعة والشهرة مما سيدفع شركات التدقيق الكبيرة إلى الاهتمام بجودة التدقيق وذلك للمحافظة على عملائها وجذب عملاء جدد آخرين.

١٦. دراسة (Randolph, 1981) بعنوان: "التوقعات عن استقلالية مراجع الحسابات"

هدفت الدراسة إلى تحديد التأثيرات المتوقعة لأربعة متغيرات على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة عملية المراجعة، و تمثلت هذه المتغيرات فيما يلي:

- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.
- حجم مكتب المراجعة .
- دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة.

وقد قامت الدراسة باستطلاع آراء عينة مكونة من أربع مجموعات تضمنت عدد من شركاء المراجعة في مكاتب المراجعة الثمانية كبيرة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية، وشركاء مراجعة في مكاتب مراجعة محلية وإقليمية، بالإضافة إلى مسؤولي الإقراض في البنوك، و المحللين الماليين. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن مكاتب المراجعة التي تعمل في بيئة تتسم بارتفاع حدة المنافسة تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها.

- أن مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات استشارية لعملائها و تقوم في الوقت نفسه بتنفيذ عمليات المراجعة تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها.
- أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تكون أكثر عرضة لفقدان استقلاليتها بالمقارنة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم.
- اتفقت آراء غالبية عينة الدراسة بتأثير طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة على انخفاض استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة.

١-١٠ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تأتي الدراسة مكملة لما سبقها من دراسات تناولت خصائص جودة المراجعة و أثر كل عامل من هذه العوامل على جودة عملية المراجعة، ولكن ما يميز هذه الدراسة هو بيان جميع خصائص جودة المراجعة الخارجية في قطاع غزة ودراسة تأثيرها على جودة عملية المراجعة، إلى جانب البحث عن أهم عناصر تحسين جودة المراجعة وأهم أساليب الرقابة عليها، إضافة إلى محدودية الدراسات التي تناولت جودة المراجعة الخارجية في قطاع غزة.

الفصل الثاني

جودة المراجعة

الفصل الثاني جودة المراجعة

- ١ - ٢ المقدمة
- ٢-٢ مفهوم جودة المراجعة
- ٣-٢ أهمية جودة المراجعة
- ٤ - ٢ الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة المراجعة
- ٥-٢ وسائل تحسين جودة المراجعة
- ٦-٢ الرقابة على جودة المراجعة

٢ - ١ المقدمة:

تطور نشاط المنشآت واتساع نطاق ملكيتها، وتنوع مصادر تمويلها إلى تطور وظيفة المراجع من مجرد التقرير عن حالات الخطأ والغش عن طريق المراجعة التفصيلية لجميع العمليات المالية للمنشأة، إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة.

وتعد خدمة المراجعة من الخدمات ذات الخصائص المتعددة، مما يزيد من صعوبة قياس جودة الخدمة مقدماً مثل جودة الخدمات المصرفية وغيرها. وتشمل بيئة المراجعة معدي القوائم المالية ممثلة بإدارة المنشأة محل المراجعة، طالبو الخدمة (مراجعي الحسابات)، المستفيدون من القوائم المالية، وتقرير مراجع الحسابات، وتشمل المستثمرين الحاليين والمتوقعين والبنوك والدائنين وحملة السندات ومصلحة الضرائب (الأهدل، ٢٠٠٨).

٢ - ٢ مفهوم جودة المراجعة:

الجودة في اللغة العربية مشتقة من: (جود) وهو أصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء والحواد: السخي، وقيل: هو الذي يعطي بلا مسألة صيانة للآخر من ذل السؤال. ومن اشتقاقاته: الجيد: ضد الرديء. ويقال أجاد فلان في عمله وأجودَ، وجاد عمله يجود جودةً. ورجل مجيد: أي يجيد كثيراً. وعليه فإن المعنى اللغوي يتضمن: العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً ومن مرادفات الجودة الإتقان (www.ar.wikipedia.org) تاريخ الزيارة ٢٠١٢/١/٥م.

بالإضافة إلى أن تراثنا الإسلامي أيضاً يحفل بالكثير بما يخص الجودة مثل قوله تعالى: (وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون) سورة التوبة، الآية ١٠٥. وقوله صلى الله عليه وسلم: ﴿إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه﴾ رواه الطبراني في المعجم الوسيط.

والجودة كما هي في قاموس اكسفورد تعني الدرجة العالية من النوعية أو القيمة، وعرفتها مؤسسة الجودة الأمريكية المتخصصة في تدريب وإعداد الشركات لتصبح متصفة بالجودة بأنها إتمام الأعمال الصحيحة في الأوقات الصحيحة (www.hrdiscussion.com/hr10488.html) ، تاريخ الزيارة ٢٠١٢/١/٥م.

كما يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualities) التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ، ودرجة الصلابة، وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية بما فيها من تماثيل وقلاع بغرض التفاخر بها. وحديثاً تغير مفهوم

الجودة، بعد ظهور الثورة الصناعية وتطور علم الإدارة وظهور الإنتاج الكبير وظهور الشركات الكبرى وازدياد المنافسة، حيث أصبحت له أبعاد جديدة ومتشعبة ، فقد تمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة (الخالدي، ٢٠٠٦، ص ٣٨).

وبداية القرن العشرين بدأت هذه الثورة والتي ظهرت معالمها في المنافسة الحادة بين الأمريكيين واليابانيين في أوائل الخمسينيات، ففي الولايات المتحدة تأسست أول هيئة للجودة في عام 1949 بإسم (NCA) The National Commission on Accreditation . اللجنة القومية لاعتماد الجودة وظهر في اليابان هذا المصطلح (مفهوم الجودة) على نطاق الشركة ككل كمفهوم متكامل (Company Wide Quality Control) وتبعاً لذلك، ظهر المفهوم في الولايات المتحدة بمعنى لا أخطاء (zero-defect)(الطاهر، ص ٤، ٢٠٠٧).

وظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة (Audit Quality)، رقابة الجودة (Quality Control)، ضمان الجودة (Quality Assurance)، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين في هونج كونج Hong Kong Society of Accountants إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (الأهدل، ص ٣، ٢٠٠٨).

كما ويشير مصطلح جودة المراجعة إلى "خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة، ويتضح أن هذا التعريف يركز على إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية باعتباره هدفاً للجودة، ومرشداً أساسياً لتطوير وتحسين الرأي الفني للمراجع كلما سمحت بذلك المعايير، إضافة إلى أن اعتبار مستوى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية مقياساً لدرجة جودة المراجعة يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، وتعمل على تطوير المعايير المهنية باستمرار لتلبية هذه الاحتياجات بما يساهم في سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة (www.infotechaccountants.com/forums.php) م. ٢٠١٢/١/١٥

وهناك تعريف آخر حيث تتمثل جودة المراجعة في قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها (De Angelo, 1981.p183)

ويتضح من هذا التعريف بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح.

كما أن جودة المراجعة تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة، والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع (مجاهد، ٢٠١١، ص ٢٦٥).

وترى دراسة (محمد، ٢٠٠٣) أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة وقد أوضحنا أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي:

- 1- معدو القوائم المالية.
- 2- المستخدمون الخارجيون.
- 3- المنظمون للمهنة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.
- 4- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 5- أعضاء مكاتب المحاسبة.

وتعتبر عملية تحديد جودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة أداء المراجعة تعتبر مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة المراجعة وذلك للأسباب التالية (مجاهد، ٢٠١١، ص ٢٥٢):

• يراعي المراجع إتمام عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره.

• ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية لذلك تحتاج أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.

• ترى المنظمات المهنية أن جودة أداء عمليات المراجعة تضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية.

• نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي يتم به تمييز المراجع عن غيره من المنافسين مزاولي المهنة.

وتنقسم جودة المراجعة إلى نوعين (Simunic & stein,1987):

• جودة قبلية للمراجعة:

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها إحتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية.

• جودة بعدية للمراجعة:

ويتحدد هذا النوع من الجودة للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف بأنها إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها، ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على إستقلال المراجع ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل إقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها.

٢-٣ أهمية جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة وتتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

• تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإرتقاء بها بما يخدم الصالح العام وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة (عشماوي، ١٩٩٩، ص٨٧). ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.

• المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المراجع رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده، وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع، وقصور السياسات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع ويتطلب تضيق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، ودراسة توقعات المجتمع بشأن دور مراجع الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام مراجع الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني والتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات، وبما يوفر تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة المراجعة ويعزز من ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية المنشورة (أبو جريوع، ٢٠٠٤).

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات لفجوة التوقعات في المراجعة، وتعرف فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المقدمة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة" (الزغبى، ٢٠٠٤، ص ١٤٨).

• تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

أوضحت التعريفات أن جودة المراجعة تتمثل في "ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقارير عنها، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها (Grant and others, 1996, p142)

• أداة تنافسية جيدة (زيادة مقدرة مكاتب المراجعة المحلية في الحفاظ على حصتها في السوق المحلية)

يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، حيث إن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة المراجعة في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع جودة خدمات المراجعة التي تنفذها يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء وجودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية في الدول النامية، مما قد يترتب عليه تحول في اعتماد منشآت الأعمال المحلية وفروع الشركات الأجنبية إلى فروع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (الجلال، ٢٠١٠، ص ٣٩).

• المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكثر قدر ممكن من الأمانة والشفافية، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل. وتكتسب جودة المراجعة الخارجية أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمنشأة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين المنشأة والمساهمين (الجلال، ٢٠١٠، ص ٤٠).

٢-٤ الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإرتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل

المراجع والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة. وسوف يتم الإشارة إلى هذه الجمعيات، مع بيان الإجراءات والعناصر التي على أساسها يمكن الحكم على جودة المراجعة من قبل الجمعيات المهنية: (أبو هين، ص ٢٠٠٥، ص ٥٥)

٢-٤-١ إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991م، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين. وفي عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Review Program ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص. وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم.

وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات.

وتطبق معايير رقابة الجودة حالياً بصورة إلزامية في الكثير من الأماكن في الولايات الأمريكية ويعتبر الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة أما باقي الولايات الأخرى فإن الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين لا يزال إختيارياً.

٢-٤-٢ إرشادات مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة

قام المجمع بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة.

وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

٢-٤-٣ إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة (SOCPA):

على المستوى العربي أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية ، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الإلتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الإرتقاء بمستوى المهنة. وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب .ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة حيث تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور .وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها .وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

٤-٤-٢ إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة
أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص
بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على
الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. ومما هو جدير بالذكر فإن هذه الإرشادات تتشابه
إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين عام
1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي
يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات
مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها
وموقع المكتب وهيكله التنظيمي وإجراءات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات
المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات ومن العناصر الرئيسية التي يمكن
إستخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة (المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف
بالمهام، التوجيه والإشراف، الإستشارات، قبول أو الإحتفاظ بالعملاء والمراقبة).

٥-٤-٢ إرشادات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

نظراً لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ١٩٨١م
بإصدار معيار المراجعة رقم ٢٢٠ والخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى
تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة. وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات
وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وأن
طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقبة الجود تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم
المكتب انتشاره الجغرافي، الهيكل التنظيمي، التكلفة والعائد من الجودة، ويتضمن المعيار رقم
٢٢٠ سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية: (أحمد، ٢٠٠٩)

- المتطلبات المهنية: وتتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.
- المهارة والكفاءة: وبناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.
- التكليف بالمهام: وبموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.
- التفويض: ويتطلب أن يكون هناك توجيه، وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.

- الاسترشاد بالرأي: بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين - حينما يكون ذلك ضرورياً - سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة.
- قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: وفي ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين، وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري.
- المتابعة: ويتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

٢-٥ وسائل تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، حيث يؤدي انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضى بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة المراجعة يتطلب توافر عدد من العناصر التي تزيد من كفاءة انجاز المراجعين لمهامهم ، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة(الجلال، ٢٠١٠، ص٤١).

(الخرندار، ٢٠٠٨، ص١٥) ذكرت أن هناك العديد من الوسائل والعوامل التي يمكن اتباعها لتحسين جودة المراجعة وهي:

• الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة

- معايير المراجعة:** وهي تتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به، وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام:
١. **المعايير العامة،** وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع وتشمل ما يلي:
 - أ- التأهيل المهني، وتعني ضرورة أن تتوفر في المراجع القدر اللازم من التأهيل العلمي والعملية.
 - ب- الحياد والموضوعية والاستقلالية، وتعني أن يكون المراجع محايداً ومستقلاً وموضوعياً عند أداءه لمهامه وإبداء رأيه.
 - ت- العناية المهنية اللازمة، وتعني أن يبذل المراجع العناية المهنية المعقولة عند أداءه مهامه وخلال إعداد تقريره.

٢. **معايير العمل الميداني**، وهي تتمثل في مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية وتتضمن ما يلي:

- أ- التخطيط والإشراف، ويعني أن تنفذ أعمال المراجعة وفق خطة وافية وشاملة وأن يكون هناك إشراف جدي على أعمال المساعدين.
- ب- دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتعني ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة لتحديد مدى الاعتماد عليها وحجم ونطاق الاختبارات ولأدلة وقرائن، وتعني أن يكون رأي المراجع مبنياً على قدر وافي من أدلة وقرائن الإثبات المناسبة والملائمة.

٣. **معايير التقارير**، وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي، وتشمل:

- أ- القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتعني أن يبين تقرير المراجع ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب- الثبات أو التجانس، بمعنى أن المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها التي طبقت في الفترة السابقة.
- ت- الإفصاح، بمعنى أن تكون البيانات والقوائم المالية المدققة معبرة تعبيراً كافياً وشاملاً عما تكنه هذه القوائم من معلومات.
- ث- إبداء الرأي، بمعنى أن على المراجع أن يعطي رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

٤. **الاستقلال والحياد أثناء تنفيذ عملية المراجعة**

مفهوم استقلال مراجع الحسابات على أنه "المقدرة على مقاومة ضغوط العملاء" وقدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقرير عادل عن صحة البيانات المالية لعميله، وقدرته على أن يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تغير مساره عن تقديم رأيه أو عند إعداده للتقرير (أبو القمصان، ٢٠٠٧، ص ٣٤).

ويتطلب استقلال المراجع تحقق الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر كما يلي:

تاريخ الزيارة ٢٠/٢/٢٠١٢، (www.infotechaccountants.com)

١. الاستقلال في الظاهر: أي أن لا يكون للمراجع أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل بشكل يجعل سلوكه لا يوحى للجمهور بالاستقلال.
٢. الاستقلال في الواقع: "الاستقلال الذهبي" وهو ما يعني أن يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حيادي في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه.

أهمية الاستقلال:

تكمن أهمية استقلال المراجع في طمأننة الأطراف الأخرى وتعزيز ثقة الجمهور بخدماته، ويعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية Taylor,et al, 2003, p (258).

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالاشتراك مع لجنة الأوراق المالية والبورصات بإنشاء مجلس معايير الاستقلال عام 1997 م، والذي يتكون من ثمانية أعضاء أربعة منهم محاسبون قانونيون وأربعة أعضاء من الجمهور، وقد حددت مسؤوليات مجلس معايير الاستقلال فيما يلي (عبد العال، ٢٠٠٤، ص ٩٣):

- وضع إطار تنظيمي لتقييم مدى استقلالية المحاسبين القانونيين .
- التعرف على قضايا الاستقلال من خلال لجنة قضايا الاستقلال، وهي مجموعة من معاونين لمجلس معايير الاستقلال مكونة من ثمانية أعضاء جميعهم محاسبين قانونيين.
- إصدار معايير وقواعد تمنع مكاتب المحاسبة من قبول المهام التي من شأنها التأثير على استقلال وجودة مراجعة القوائم المالية.

وتوصلت العديد من الدراسات (الجلال: ٢٠١٠، الأهدل: ٢٠٠٨: الخزندار: ٢٠٠٨) إلى أن الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال، تعتبر أحد مقومات تحسين جودة المراجعة وأكدت على أنه يجب التحقق من مدى التزام مكاتب المراجعة بسياسات وإجراءات الاستقلال عند إجراء مراجعة النظير، والتي تعتبر أحد وسائل تحسين جودة المراجعة، وأن زيادة درجة استقلال المراجع تزيد من جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

٦-٢ الرقابة على جودة المراجعة

إن تحسين جودة المراجعة يتطلب وجود رقابة للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يساهم في زيادة فاعليتها في إحكام الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، وتطرفت الدراسة إلى أسلوب من أساليب الرقابة على جودة المراجعة وهو مراجعة النظير.

برنامج فحص النظرير

ويعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر، بغرض التأكد من التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة عملية المراجعة.

ويتم التحقق من الالتزام بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة من خلال إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظرير كما يلي (الجلال، ٢٠١٠، ص ٩٩):

• إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة

تتطلب الرقابة على جودة المراجعة وفق هذه الآلية إنشاء إدارة مستقلة في مكتب المراجعة، تختص بتصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بتنفيذها، وتقييم فعاليتها وذلك من خلال القيام بالمهام التالية :

١. تحديد مسؤوليات العاملين في المكتب بشأن الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
٢. وضع نظام للاتصال، يتم من خلاله إبلاغ العاملين في مكتب المراجعة بطبيعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
٣. توثيق سياسات وإجراءات نظام الرقابة على جودة المراجعة.
٤. تحديد التصرفات المخالفة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والقائمين بتنفيذها.
٥. التقييم المستمر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتحديثها وفق متطلبات تحسين الرقابة على جودة المراجعة.

الفصل الثالث

متغيرات بيئة المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء
المهني لمراجعي الحسابات

الفصل الثالث

متغيرات بيئة المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

١-٣	مقدمة
٢-٣	حجم نشاط مكتب المراجعة
٣-٣	أتعاب المراجعة
٤-٣	القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة
٥-٣	الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات
٦-٣	المنافسة بين مكاتب المراجع
٧-٣	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة
٨-٣	تخصص مكتب المراجعة
٩-٣	عدد السنوات التي يقضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة
١٠-٣	تقديم مكتب المراجعة خدمات استشارية
١١-٣	توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة
١٢-٣	توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة
١٣-٣	التزام مكتب المراجعة بأداب وقواعد السلوك المهني

٣-١ مقدمة:

يتأثر أداء مراجع الحسابات بالكثير من المتغيرات خلال مختلف مراحل تنفيذ عملية المراجعة حيث تساهم بعض تلك المتغيرات في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات مما يساهم في فعالية نتائج المراجعة، ويُحسّن من السمعة المهنية لمكاتب المراجعة ويزيد من درجة اعتماد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة في حين تساهم بعض المتغيرات في التأثير سلباً على جودة أداء مراجعي الحسابات وتزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للنقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة مما يؤثر على سمعة مهنة المراجعة ويقلل من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة (الجلال، ٢٠١٠، ص ١٠٦).

٣-٢ حجم نشاط مكتب المراجعة

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة حيث يسود تصور عام لدى السواد الأعظم من المتعاملين مع مكاتب تدقيق الحسابات بأن حجم مكتب المراجعة يعتبر من الأسس المهمة في التمييز بين المكاتب وتصنيفها من حيث الجودة (عبدالله، ٢٠٠٩).

وتنقسم مكاتب المراجعة حسب أحجامها إلى عدة أقسام

(www.infotechaccountants.com) بتاريخ ٢٣/٦/٢٠١١

١- مكاتب كبيرة الحجم : ترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا ينفرد فيها المراجع برأي أو عملية فردية ولكن يكون للإشراف دوراً واسعاً في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد تأخذ شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات مثل شركه وايتر هاوس وكبي بي إم جي وقد تشتهر تلك الشركات على مستوى الدولة الواحد مثل ال بيغ أيت eight big في أمريكا.

٢- مكاتب متوسطة الحجم : تعتمد على الشراكة ما بين إثنين من المراجعين بينهم مسئولية تضامنية قبل الغير وتتسم جودة المراجعة فيها بمتوسطة نظراً لأن العمل بعد التقرير عنه يتم مراجعته من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعته من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من الشركات الكبيرة وأكبر من الشركات الفردية.

٣- مكاتب فردية: وهو محاسب حصل على فترة التدريب يزاول المهنة منفرداً وتتسم جودة العمليات بضآلتها تجاه النوعين السابقين.

وتضمنت دراسة الأهدل مقارنة عملية بين صفات مكاتب المراجعة الكبيرة وصفات مكاتب المراجعة الصغيرة تمثلت في الجدول التالي (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ٩):

جدول رقم (١)

مقارنة بين مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والمكاتب صغيرة الحجم

الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الصغيرة	الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة
قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين.
قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين	يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات.
ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية.
قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.
قد يقسم المكتب داخلياً إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.	يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.

مؤشرات قياس حجم المكتب

توصلت دراسة صبيحي (1997) إلى عدد من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في قياس حجم مكتب المراجعة تتمثل في بعض أو كل ما يلي:-

1- عدد عملاء مكتب المراجعة، حيث أنه كلما زاد عدد عملاء مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب.

2- عدد الأفراد العاملين في المكتب، حيث أنه كلما زاد عدد الأفراد العاملين في مكتب المراجعة زاد حجم نشاط مكتب المراجعة.

3- إيرادات المكتب، حيث أنه كلما زادت إيرادات مكتب المراجعة، زاد حجم نشاط المكتب.

4- الارتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية، حيث أنه كلما كان مكتب المراجعة مرتبط بمكاتب عالمية كلما زاد حجم مكتب المراجعة.

5- عدد فروع المكتب في الداخل والخارج، حيث كلما زادت عدد فروع مكتب المراجعة في الداخل والخارج كلما زاد نشاط مكتب المراجعة.

ويذكر أنه توصلت العديد من الدراسات (أبو هين: ٢٠٠٥، الأهدل: ٢٠٠٨، الجلال: ٢٠١٠) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة ممثلة بعدد المراجعين العاملين بالمكتب وجودة المراجعة، وأن ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة على جودة المراجعة بشكل كامل، ومع ذلك فإن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط ولا يمكن أن تنفرد بها المكاتب الكبيرة فقط ، وإنما ترتبط الجودة أيضا بالمكاتب الصغيرة، لأن قلة عدد العملاء يمكن أن يعود لأسباب مختلفة من ضمنها حرص مكتب المراجعة على اختيار وقبول العملاء الجدد وحرصه البالغ على سمعته وشهرته من أي شائبة تشوبها.

٣-٣ أتعاب مراجعة الحسابات

تعرف أتعاب المراجعة: بأنها المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعمليات التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة من المدقق وحاجة عملية التدقيق للمساعدین (زريقات وآخرون، ٢٠١١، ص ١٠٦).

وتمثل أتعاب المراجعة مصدراً رئيساً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة. ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها (العنقري والشاطري، ٢٠٠٦، ص ٩٨).

أشكال الأتعاب والاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تحديدها (عبدالله، ٢٠٠٧، ص ١١٣):

- ١- الأتعاب الثابتة : (Fixed Fees) تحدد سلفاً ك مبلغ معين غير قابل للزيادة.
 - ٢- الأتعاب المتغيرة : (Variable Fees) وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المدقق أو مندوبه في عملية التدقيق.
 - ٣- الأتعاب الشرطية : (Contingent Fees) وتتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية.
- الأمر التي يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب (الساعي وعمرو ، ١٩٩١، ص ١٣٤):

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للتدقيق وذلك لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب وعملية التدقيق مما قد يفقد المدقق حياده واستقلاله.
- تتاسب الأتعاب مع ما يبذله المدقق من جهد في عمله وأن تكون مجزية.
- يجب أن لا تكون الأتعاب زهيدة مما تدفع المدقق إلى التهاون في عمله.

العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

إن هناك عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة سواء في مكاتب المراجعة الكبيرة أو الصغيرة وتم توضيح ذلك بصورة كاملة في دراسة **الجلال** حيث أسهب في ذكر وتفصيل هذه العوامل وهي (الجلال، ٢٠١٠، ص ١٢١):

١. حجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة نشاطها وارتفاع حجم المخاطر المرتبطة بها.
٢. حجم مكتب المراجعة وسمعته المهنية.
٣. سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
٤. طبيعة النظام المحاسبي المطبق في المنشأة محل المراجعة.

تأثير تحديد الأتعاب على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تعددت آراء الباحثين حول العلاقة ومدى التأثير بين أتعاب عملية المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وانقسموا إلى رأيين:

الرأي الأول: ارتفاع أتعاب المراجعة تساهم في التأثير إيجاباً باتجاه تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث يرى أصحاب هذا الرأي بأن ارتفاع أتعاب المراجعة تساهم في التأثير بشكل إيجابي في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات حيث أكد Palmrose على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تطلب أتعاب أكبر، ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأنها تستغرق ساعات أكثر ولكون جودتها أعلى (Palmrose, 1986, pp 97-110).

وكذلك أكدت لجنة مسؤوليات المراجعين التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تقريرها الذي صدر عام 1978 م عن قلقها بشأن تأثير الانخفاض النسبي لأتعاب المراجعة على استقلالية مراجعي الحسابات، وأثر ذلك على مستويات أدائهم، ويرجع ذلك إلى اعتقاد اللجنة بأن قبول أتعاب مراجعة منخفضة نسبياً في السنوات الأولى للارتباط بالمنشأة محل المراجعة يؤثر سلباً على أداء المراجعين ويساهم في زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، نظراً لما يترتب على انخفاض أتعاب المراجعة من انخفاض مقدرة المراجع على التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة، مما يقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية (Daniel and Francis, 1988, p267).

ولقد تناولت العديد من الدراسات (العنقري والشاطري: ٢٠٠٦، الأهدل: ٢٠٠٨، الجلال: ٢٠١٠) دراسة تأثير أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني وأثبتت أن أتعاب المراجعة مرتبطة بشكل كبير بحجم مكتب المراجعة، بالإضافة إلى مخاطر عملية المراجعة ومستوى عمليات المراجعة إلى جانب معدل الربحية للشركات محل المراجعة كما أثبتت الدراسات أن ارتفاع أتعاب عملية المراجعة له أثر إيجابي في معظم الأحيان لأنه كلما زاد تقدير مبلغ الأتعاب بين المنشأة محل المراجعة وبين مكتب مراجعة الحسابات كلما دل ذلك على استعانة مكتب المراجعة بمراجعين خبراء ومختصين ومؤهلين علمياً بما يتناسب ومتطلبات ومستوى عملية المراجعة المخطط لها، وكلما دل على اتساع نطاق العمليات للوصول إلى التأكيد المطلق بشأن خلو القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة من أي أخطاء جوهرية وبالتالي الدلالة على جودة عالية لعملية المراجعة ككل.

• الاتجاه الثاني: ارتفاع أتعاب المراجعة تؤثر سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي

الحسابات

نظراً لطبيعة العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية للأتعاب ومقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العملاء، فإن ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المراجع تزيد من مقدرة المنشأة على ممارسة الضغوط على المراجع، وبالتالي زيادة احتمالات فقدان المراجع لاستقلاليتته، مما يزيد من مقدرة المنشأة على وضع القيود على نطاق عمل المراجع، ويقلل من حجم الاختبارات التي يقوم بتنفيذها وأدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، حيث يؤدي ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل معين في إجمالي إيراداته إلى إثارة الشكوك بشأن مقدرة المراجع في المحافظة على استقلاليتته (الجلال، ٢٠١٠، ص ١٢٥).

٣-٤ القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة

لقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدین الأخيرین من القرن العشرين من المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية. وحيث إن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة. كما أشار إلى أن رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين ترجع إلى الأسباب التالية (جربوع، ٢٠٠٤، ص ٣٦٨):

١. إفلاس الشركات خلال دورات الركود الاقتصادي.
٢. النمو السريع للمهنة، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو الطرف الثالث.
٣. عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة.
٤. انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية لربحية السهم بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.

واستجابة إلى الدعاوى القضائية تم اتخاذ الخطوات اللازمة لإرساء وبتش الروح المهنية في ممارستها، ولقد وضعت مجالس المحاسبة والمراجعة القانونية بالولايات الأمريكية المختلفة حداً أدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة، كما أن أغلب الولايات تلزم ممارس المهنة مواصلة تعليمهم المهني حتى يمكنهم الاستمرار في ممارستها (أبو هين، ٢٠٠٥، ص ٧٦).

٣-٥ الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعمل لمراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة

تعرف الخبرة المهنية لمكتب المراجعة كما عرفت بعض الدراسات على أنها محصلة مدة مزاوله المهنة لكل من المكتب وفريق العمل به، وإمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة وكذلك المعرفة التامة بصناعة أو نشاط عميل المراجعة مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (مجاهد، ٢٠٠١، ص ٢٧١).

ويذكر أن هناك خلط من قبل الباحثين بين مصطلح الخبرة والأقدمية مما يؤدي إلى نتائج مغايرة وغير متسقة، ومصطلح الممارسة لفترة طويلة، حيث أن الخبرة تتمثل في اكتساب مهارة أو حكمة فائقة من خلال المشاهدة أو المشاركة في نشاط محدد بذاته، أما الأقدمية فيقصد بها المقدرة الذاتية المكتسبة من كل من المعلومات والمهارة والممارسة التي تنشأ مجتمعة نتيجة الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث خلال فترات طويلة من الزمن، وأنه بالرغم من أن الخبرة والأقدمية يتضمنان اكتساب الممارس المهني للمعرفة والمهارة، إلا أن الخبرة تعكس مستويات نوعية مرتفعة من المعرفة والمهارة (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ٣٠).

وحسبما يرى كل من (Bonner and Walker) فإن الخبرة المهنية تؤثر بشكل إيجابي على أداء مراجع الحسابات، و كلما زادت عدد سنين الخبرة كلما كان ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني (Bonner and Walker, 1994,P6).

ويذكر أن التأهيل العلمي السليم هو أحد مكونات ودعائم الخبرة المهنية لمراجع الحسابات حيث شدد قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين رقم ٢٤ لعام ٢٠١٠ في المادة ٣٢ لمنح الترخيص معايير وشروط تجمع بين المؤهل العلمي والخبرة المهنية وهي كالتالي:
http://www.pacpa.ps/pdfs/low9_2004.pdf تاريخ الزيارة ١٠/٢/٢٠١٢م

١. درجة الدكتوراه في المحاسبة على أن يكون لديه خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة، أو أن يكون قد قام بتدريس مادة التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الفلسطينية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراه.
٢. شهادة الماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة على أن يكون لديه خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة، وأن يجتاز الامتحان المقرر من قبل المجلس.
٣. شهادة البكالوريوس أو ما يعادلها بتخصص المحاسبة على أن يكون لديه خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة ، وأن يجتاز الامتحان المقرر من قبل المجلس.

٤. شهادة البكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل في إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد على أن يكون لديه خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على المؤهل العملي، وأن يجتاز الامتحان المقرر من قبل المجلس.

كما أكد قانون مزاولة تدقيق الحسابات في طياته على ضرورة أن يكون المراجعين المستوفيين للشروط السابقة قد أمضوا ما لا يقل عن (٢٠٠٠) ساعة عمل فعلي سنوياً من ضمنها (٥٠٠) ساعة عمل في أعمال التدقيق ومراجعة الحسابات قبل ثلاث سنوات من تقديمه لطلب الترخيص.

وأكدت العديد من الدراسات (الأهدل:٢٠٠٨،الجلال،٢٠١٠: Bonner and Walker 1994) على وجود تأثير إيجابي لخبرة فريق المراجعة على جودة الأداء المهني لفريق المراجعة فإن الخبرة المهنية تؤثر بشكل إيجابي على أداء مراجع الحسابات، و كلما زادت عدد سنين الخبرة كلما كان ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني. كلما ارتفع مستوى التأهيل العلمي لفريق المراجعة وكلما زادت سنوات العمل في حقل مراجعة الحسابات بشكل عملي وفاعل، وكلما زادت الدورات التدريبية التي يتلقاها المراجع للتعرف على كل جديد على صعيد المهنة فإن ذلك كله يؤثر على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة بشكل إيجابي .

٣-٦ المنافسة بين مكاتب المراجعة

إن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعمل في سوق مفتوح، حيث هناك الكثير من المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات، وقد أدت شدة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات إلى قلق عام لدى المنظمات المهنية التي تعنى بمهنة المراجعة وبجودة مراجعة الحسابات، من مدى تأثير المنافسة على استقلالية المراجعين ومستوى أدائهم المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبما ينعكس بالمحصلة على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة (الأهدل،٢٠٠٨،ص١٥).

طبيعة المنافسة بين مكاتب المراجعة

شددت القاعدة (502) من قواعد آداب سلوك المهنة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979 م على عدم السماح للمراجعين المزاولين للمهنة استخدام وسائل الإعلان بهدف اجتذاب العملاء ، وذلك على اعتبار أن جودة المراجعة هي الوسيلة الأنسب لإشهار المراجعين والتعبير عن جودة الخدمات التي يقدمونها لعملائهم ، إلا أن هذا الوضع قد تغير كثيراً خاصة في السنوات القليلة الماضية، نتيجة الضغوط التي مارستها وزارة العدل ولجنة التجارة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية على مهنة المراجعة، بهدف إلغاء قواعد السلوك المهني التي تحد من المنافسة بين مكاتب المراجعة. وقد أسفرت تلك الضغوط عن استجابة المهنة، حيث

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإجراء تعديل لقواعد ودستور المهنة في يناير 1988 م، بما يسمح بقدر أكبر من المنافسة بين مكاتب المحاسبة المراجعة (الجلال، ٢٠١٠، ص ١١٥).

ويذكر أن القانون الفلسطيني شدّد على أهمية وضع الضوابط والمحددات التي تلزم المدقق الفلسطيني باتباع آداب وسلوكيات المهنة والحفاظ على سمعة مكاتب تدقيق الحسابات، من خلال تنظيم قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين حيث نص في المادة رقم ٢٣ منه على أنه يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة. بالإضافة إلى حظر مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة (قانون مهنة تنظيم الحسابات رقم ٢٤ لعام ٢٠١٠).

تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

إن للمنافسة بين مكاتب المراجعة تأثير جوهري على جودة الأداء المهني للمراجعة وذلك لأهميته في صياغة السياسات العامة التي تنظم عمل مراجعي الحسابات.

ومن المعروف أن قضية المنافسة بين مكاتب المراجعة جذبت الكثير من الانتباه في السنوات الأخيرة، حيث إن عدد مكاتب التدقيق الكبيرة حول العالم تناقصت من ثمانية إلى ستة مكاتب في العام ١٩٨٩م، ثم تناقصت إلى خمسة في العام ١٩٩٨م وذلك لحدوث الاندماج بين عدد من مكاتب المراجعة، إلى أن وصل عدد مكاتب المراجعة في العام ٢٠٠٢ م إلى أربعة مكاتب بعد انهيار واحد من أكبر مكاتب مراجعة الحسابات في العالم وهو مكتب آرثر أندرسون ((Kallapur,2008,p1)).

واهتمت العديد من الدراسات والأبحاث ومنها (صبيحي: ١٩٩٧، أبو هين: ٢٠٠٥، الجلال: ٢٠١٠، Copley and Doucet: 1993) بدراسة وتوضيح تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني وهي تتراوح بين بدليلين وهما: التأثير الإيجابي للمنافسة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة والتأثير السلبي للمنافسة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

التأثير الإيجابي: أثبتت بعض الدراسات ومنها (الجدعاني، ٢٠٠٧: صبيحي، ١٩٩٧) التي تناولت التأثير الإيجابي للمنافسة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات أن حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تعمل على تقديم جودة أفضل، وشددت على أن المنافسة ليست سعرية بل أن الجودة هي الأساس.

التأثير السلبي: بينت بعض الدراسات ومنها (رضوان، ١٩٨٥: طلبية، ٢٠٠٢) التأثير السلبي للمنافسة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة حيث وضّحت الدراسات أن تزايد حدة المنافسة

بين مكاتب المراجعة والتدقيق للحصول على عملاء جدد، والتهاون من قبل الجمعيات والمؤسسات المهنية في إصدار قوانين تنظم المهنة، قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية، وأن كل ذلك يمثل تهديداً حقيقياً يواجهه جودة أداء هذه المهنة اتجاه عملائها.

٣-٧ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بمكتب المراجعة، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة عالية (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ١٠).

كما نوّهت مجاهد إلى أن هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعة المكتب تقود إلى جودة الأداء (مجاهد، ٢٠٠١، ص ٢٦٩).

وأوضحت دراسة مجاهد أن هناك تعدداً في العناصر المكونة لسمعة مكتب المراجعة حيث رأت بعض الدراسات أن شهرة مكتب المراجعة تتكون وفقاً لعدة عناصر متداخلة تتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة، والخبرة المهنية لفريق المراجعة، والخبرة بنشاط العميل، والاتصال الجيد بين المكتب وعملائه، والدعوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام لرقابة الجودة بالمكتب.

ويذكر أنه توصلت العديد من الدراسات (الجلال، ٢٠١٠، الأهدل، ٢٠٠٨) إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة. غير أن أحد الباحثين أشار إلى أنه من غير الواضح ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية يقيمون جودة المراجعة بدقة، وذلك لأنهم لا يملكون الخبرة الكافية للتمييز بين المستويات المختلفة لجودة المراجعة. ولهذا السبب قد يعتمدون على السمعة كمقياس بديل لجودة المراجعة. (www.pacpaps.com) تاريخ الزيارة ٢٥/٨/٢٠١١م.

ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة (آرثر

أندرسون). وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كون الهدف الرئيس من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (جبران، ص ٣).

٣-٨ تخصص مكتب المراجعة

يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ١٦). كما يعرف التخصص الصناعي على أنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات ويعتبر تخصص المراجعين في قطاع معين من القطاعات أساساً لرفع مستوى الأداء بهدف تطوير مهنة المراجعة والبعد كل البعد عن المسببات التي أدت إلى انهيار عدد من شركات المراجعة العالمية (الجلال، ٢٠١٠، ص ١٢٧).

وعرّف Reilly and Reisch المراجعة المتخصصة في مهنة معينة على أن مؤسسة المراجعة صاحبة أكثر الحصص في السوق لكل نشاط صناعي تعتبر متخصصة في هذا المجال الصناعي (Reilly and Reisch, 2002).

مقاييس التخصص الصناعي:

يمكن تحديد ما إذا كان مكتب المراجعة متخصص في نشاط معين أم لا من خلال عدة مقاييس وهي (الحداد، ٢٠٠٨، ص ٦٣):

١. **مقياس حصة السوق:** ويقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لمهنة المراجعة هو تمييز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة.

٢. **مقياس الحصة في المحفظة:** يقوم هذا المقياس على افتراض أن حجم العميل مقاساً بالمبيعات مقارنة بإجمالي مبيعات جميع العملاء ويرتبط بالعمل في صناعة معينة وبحسب كالتالي: التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة = إجمالي مبيعات العميل مقسوماً على إجمالي مبيعات جميع العملاء لنفس الصناعة وأعرّب الحداد أن هذا المقياس يعطي اعتبار

درجة توزيع خدمات المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب مراجعة بصورة منفصلة.

٣. تحديد نسبة تحكيمية معينة: وهي تحديد حد أدنى أو نسبة مئوية معينة يجب أن يحصل عليها مكتب المراجعة ليكون له حصة من سوق صناعة معينة.

٤. تحديد المتخصصين في الصناعة: ويعتبروا هم أكبر الموردين ومقدمي الخدمة في كل صناعة.

وذكر (Mayhew and Wilkins, 2003, pp.35-36) أن هناك العديد من المنافع التي يمكن أن يحققها مكتب المراجعة من التخصص المهني وهي:

- تخفيض تكاليف المراجعة: أن التخصص في مراجعة صناعة معينة يمكن المراجعين أن يكونوا على قدر عالي من الخبرة في تلك الصناعة مما يساعدهم على حل المشكلات التي تواجههم بقدر عالي من الاحتراف.
- تعامل العميل مع مكتب مراجعة متخصص يعمل على تقليل الوقت الذي يقضيه المراجع مع العميل في فهم طبيعة.

وتناولت العديد من الدراسات ومنها (المقطري، ٢٠١١: الحداد، ٢٠٠٨: Balsam, 2003) العلاقة بين التخصص في مهنة المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني وأثبتت الدراسات أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل، نزاهة الإدارة، المنافسة في الصناعة، أو الاتجاهات المالية للشركة موضوع المراجعة وأن التخصص المهني لمكاتب المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة بكفاءة وفعالية بما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

٣-٩ عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة

ويقصد بعدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، ويذكر أن كثير من الدراسات ومنها توصلت لوجود تأثير سلبي لطول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة وأثر ذلك على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة قد يصاحبها العديد من الأسباب التي تفقد المراجع موضوعيته واستقلاله من أهمها (جربوع، ٢٠٠٨):

١. أن المراجع قد يصبح أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ويفقد شكوكه المهنية
٢. أن طول فترة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة يصبح المراجع ذو نظرة غير متجددة وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في السابق.
٣. إن عدم تحديد مدة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة يزيد من الحافز لدى المراجع للاحتفاظ بعميل المراجعة عن طريق التوافق مع إدارة هذا العميل، لأن العمل على خلاف ذلك يؤدي إلى فقد العميل وبالتالي يفقد العائد الاقتصادي من العلاقة الممتدة معه.

إلا أن هناك وجهة نظر أخرى تؤيد أن لطول ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة تأثير إيجابي على تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات حيث وضّح الجلال بعض مميزات طول ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة ومن ضمنها أن المراجع يستطيع التعرف بصورة جيدة على طبيعة نشاط المنشأة ويمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية فيها ومعرفة مواطن الضعف، إضافة إلى تحسين تنفيذ اختبارات المراجعة (الجلال، ص ٢٠١٠، ١٣٥).

إلى جانب تأكيد لجنة Cohen ولجنة Treadway على أن قصر فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة سبب رئيسي لإنجاز عملية المراجعة دون المستوى المطلوب, Knapp (1991, p.38).

ومن المهم ذكره أن قانون sarbanes-oxley المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مدقق الحسابات كل خمس سنوات بصفة دورية

http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=252، تاريخ

الزيارة ٢٠١٢/٣/١٥

٣-١٠ تقديم خدمات استشارية

لم تعد الخدمات المقدمة من قبل مكتب المراجعة خدمات تدقيق مجردة، بل تعدت ذلك لتشمل قائمة مطولة من الخدمات، وأخذت أبعاد واتجاهات متعددة مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة، وبالأخص بعد تزايد معدل إيرادات مكاتب المراجعة من الخدمات الاستشارية من ١٥ % في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي ٤٠ % أو ٥٠ % خلال الفترة الحالية) ويذكر انه لدى العديد من المهتمين في مجال مراجعة وتدقيق الحسابات العديد من المخاوف والتي تشكل تهديداً فعلياً لاستقلال المراجعين (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ١٠٣).

تعريف الخدمات الاستشارية

تعرف الخدمات الاستشارية بأنها "الممارسة المهنية التي تهتم بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف ، وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، وعليه يمكن تحديد أركان الخدمات الاستشارية بحيث تشمل على التالي (جمعة، ١٩٩٩، ص ٣١٢):

- ممارس الخدمة
- العميل
- طبيعة الاستشارة.

خصائص الخدمات الاستشارية

أكدت الدراسات أن من خصائص الخدمات الاستشارية (قريط، ٢٠٠٨، ص ١٥):

- تتم وفقاً لحاجات ورغبة الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد المنشأة التي تقدم الخدمات الاستشارية لصالحها
- يجب أن تمارس وتزاول من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيًا والمؤهلين علمياً والذين يتمتعون بالخبرة والدراية.
- يجب الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية، وعن نطاق العلاقات الخاصة عند تقديمها لصالح منشآت العملاء بهدف ضمان استقلالهم.
- يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة للعميل
- إن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يجب أن يكون من باب النصيحة والمشورة. وتدعيماً لاستقلال المراجع منع قانون Sarbanses-Oxley مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية-(771-pp , Sarbanses - Oxley Act of 2002 , : (772).

- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر.
- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.
- خدمات التقييم أو التثمين
- الخدمات التأمينية
- أداء خدمات المراجعة الداخلية.

- الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية.
- خدمات السمسة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية.
- الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالمراجعة.

تأثير تقديم مكاتب مراجعة الحسابات الخدمات الاستشارية على جودة المراجعة

إن تأثير تقديم مكاتب المراجعة الخدمات الاستشارية يؤثر سلباً على جودة المراجعة، حيث إن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تجعل المراجعين يعتمدون مالياً على عملائهم، ومن ثم يصبحون أقل استعداداً للصمود أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم، كما أن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.

٣-١١ توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة

كثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في العديد من مناحي الحياة، وأصبحت هناك الكثير من الشركات تستخدم تكنولوجيا المعلومات لمعالجة بياناتها بشكل الكتروني بحيث تقوم بربط العملاء، الموردين، العاملين، شركاء الشركة، المساهمون والوحدات الحكومية، وشاع مصطلح **المراجعة الالكترونية** الذي يقصد به مراجعة الحسابات باستخدام الحاسوب لإتمام كل أو جزء من عملية المراجعة، لذا فإن كل من يستخدم الحاسوب لتسجيل بيانات الأنشطة التجارية الخاصة بالمنشأة التي يعمل بها، والحفاظ على هذه البيانات الكترونياً فهو بذلك جزء من المراجعة الالكترونية.

www.dor.myflorida.com تاريخ ٢٠١١/١٠/١٦

أثر استخدام النظم الالكترونية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

أظهرت نتائج العديد من الدراسات ومنها (حمدونة وحمدان: ٢٠٠٧، الجلال، ٢٠١٠) أن استخدام التدقيق الالكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق. وخلصت الدراسات إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة.

٣-١٢ توفر نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة

يمكن تعريف الاتصال على أنه عملية تتم بمقتضاها تفاعل بين مرسل ومستقبل ورسالة في مضامين معينة، وفي هذا التفاعل يتم نقل أفكار ومعلومات بين الأفراد عن قضية أو واقع معين،

أي أن عملية الاتصال تتمثل في إيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة، وبين الأجهزة الفرعية والتنظيم الكلي من جهة أخرى.

ويعتبر نظام الاتصال والتواصل علاقة ثنائية بين أعضاء مكتب المراجعة من جهة، وبين مكتب المراجعة والعميل من جهة أخرى، ويعد نظام الاتصال من أهم العناصر والعوامل التي تعمل على نجاح مكتب المراجعة، بحيث يتمكن العاملون في مكتب المراجعة من رفع المعوقات التي يعانون منها والتوصيات الملائمة لحل تلك المعوقات للإدارة العليا التي يتبعون لها، كما يستقبلون السياسات والخطط من الإدارة العليا، كما أن الاتصال بين مكتب المراجعة وبين العميل يعود بالفائدة على مراجع الحسابات الذي يتمكن من فهم طبيعة نشاط العميل وإتمام عمله بالجودة الكافية، بما يعمل في النهاية على إيجاد آلية لتنسيق العمل بشكل منظم وفعال

www.kenanaonline.com بتاريخ ٢٦/١٠/٢٠١١.

تأثير نظام الاتصال على جودة الأداء المهني لمكتب مراجعة الحسابات

إن لنظام الاتصال الفعال تأثيراً قوياً على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات تتمثل في النقاط التالية:

أكدت العديد من الدراسات (الحميد، ١٩٩٥: الأهدل، ٢٠٠٨: الجلال، ٢٠١٠) على أن وجود نظام اتصال فعال يساهم بشكل كبير وقوي في جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وأوضحت أن وجود نظام اتصال فعال يعمل على:

١. تعميق روح الانتماء إلى مكتب المراجعة، من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام.
٢. تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ المراجعين بالتعليمات والتوجيهات وأساليب تنفيذ المهام، وتعريفهم بالتعديلات والإضافات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يحسن من أداء المراجعين.
٣. التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وعقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين مستويات أدائهم.
٤. إيجاد وسيلة مناسبة لتحقيق المشاركة الفاعلة بين مراجعي الحسابات من خلال عقد الدورات التدريبية، وبما يكفل تبادل المعلومات والخبرات بين المراجعين والشركاء والمدراء في مكتب المراجعة.

كما أن من خصائص جودة المراجعة المتعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ قيام مدير المراجعة بمقابلة المديرين المسؤولين لدى العميل واتصال فريق المراجعة بمدير الإدارة المالية للعميل باستمرار، ووجود اتصال دوري ودائم بين فريق عمل المراجعة ومديري العميل، وإطلاع مجلس إدارة الشركة على جميع نتائج المراجعة بصفة مستمرة (الحמיד، ١٩٩٥).

٣-١٣ التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني

قواعد السلوك المهني :

تعرف قواعد السلوك المهني على أنها مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، وناجحاً في مهنته، وقادراً على التفريق بين المقبول وغير المقبول ليكون قادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه. وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والالتزام كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهنتهم بكفاءة مرتفعة (صيام، أبو حميد، ص ٢٠٥، ٢٠٠٦).

وبذلك يتضح أن السلوك الأخلاقي لا يقتصر على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملئ على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تتسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها ونظراً لكبر عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في قواعد سلوك المهنة وآدابها، أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة، والتي تشير إلى أن أهداف المهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية، وتحقيق أعلى مستويات الأداء.

يتم ذلك من خلال وضع بعض الأساليب للعمل وتنظيم السلوك المهني مثل:

- ١) وضع وتطوير المعايير الشخصية للمدققين
- ٢) تحديد المعايير التي تتعلق بالعمل الميداني
- ٣) وضع المعايير الخاصة بمعايير إعداد التقرير
- ٤) حث المهنيين على التعليم المستمر والتدريب والإطلاع على كل جديد

- ٥) العمل على وضع وتطبيق معايير جودة الأداء والعمل
- ٦) مراجعة أعمال التدقيق من قبل مدققين آخرين
- ٧) تحديد شروط مزاوله المهنة والامتحانات اللازمة للمزاوله
- ٨) العمل على إصدار دليل لضبط السلوك المهني.

المبادئ التي تحكم سلوك المهنيين: www.acc4arab.com تاريخ الزيارة ٢٠١٢/٢/١م

الموضوعية: يجب على المدقق أن يؤدي عملة دون أي تأثيرات أو تحيز لطرف على حساب طرف آخر ويتحرى الاستقامة والعدل عند إصدار التقرير. **بذل العناية المهنية:** ويقصد بها الحصول على مستوى معين من المعرفة والمهارة ويحافظ على ذلك باستمرار ويحافظ على تطوير هذه المهارات.

الأمانة والاستقامة: يجب على العضو أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية.

الالتزام بالمعايير: يجب على العضو الذى يقدم خدمات المراجعة ، المحاسبية ، الاستشارات ، الزكاة والضريبة ، أو أى خدمات مهنية أخرى أن يلتزم بمعايير المهنة التى تحكم تلك الخدمات وعليه تبرير أى انحراف عن تلك المعايير .

المعايير العامة: يجب على العضو التقيد بالمعايير المهنية وتفسيراتها التى تصدر من الجهة المخولة وعلى الأخص ما يلي :

أ - الكفاءة المهنية ب - العناية المهنية الواجبة

ج - التخطيط والاشراف د - الحصول على معلومات كافية وملائمة

معايير المحاسبة: لا يجوز للعضو الممارس ابداء رأى يوحى بأن القوائم المالية لمنشأة معينة قد تم اعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعتمدة من قبل جهة مخولة اذا كانت تلك القوائم تحتوى على انحراف ذى أهمية نسبية عن تلك المعايير وكان لهذا الانحراف تأثير جوهري على هذه القوائم ككل ، الا اذا استطاع العضو الممارس اثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فان اعداد تلك القوائم حسب تلك المعايير يؤدي الى قوائم مالية مضللة. وفي هذه الحالة يجب عليه ان يوضح فى تقريره الانحراف وآثاره التقريبية اذا كان هذا ممكناً ، وبيان الأسباب التى من شأنها أن يؤدي التقيد بالمعيار الى قوائم مالية مضللة.

السرية: حيث أن مرجع الحسابات يطلع على كل البيانات ويستطيع الوقوف على أسرار العميل وبياناته الخاصة وعلى هذا الأساس لا يحق للمدقق تقديم هذه المعلومات لأي طرف كان إلا في الحالات التي يحددها القانون .

الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها العضو الممارس.

الاتصال بالمراجع السابق: على العضو الممارس الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميله السابق عما اذا كانت لديه أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة. وعلى العضو الممارس أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه ، خلال فترة زمنية معقولة ، وذلك بعد أخذ موافقة العميل في كلا الحالتين.

السلوك الحسن: على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

العمولات وأتعاب الاحالة: يحظر على العضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شان له أو لأحد مساعديه.

مزاولة الأعمال الأخرى: للعضو الممارس أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة :

١. أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله ، مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والادارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة. على ألا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد وفي وقت واحد. ولا يشمل هذا الحظر تقديم خدمات الزكاة والضريبة لذات العميل وفي وقت واحد شريطة أن يتضمن خطاب الاتفاق ما يؤكد أن خدمات الزكاة والضريبة جزء من نطاق المهمة المتفق عليها ، وأن تعرض أتعاب المراجعة وخدمات الزكاة والضريبة على الجمعية العمومية للشركة لقرارها.

٢. أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية ، مثل تملك الأوراق المالية وتملك المزارع والعقارات والاشتراك في الشركات.

اقتران اسم العضو بالقوائم المالية: مع مراعاة ما تنص عليه معايير المراجعة على العضو الممارس ارفاق تقرير مع أى قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التى قام بها ومدى مسؤليته.

تأثير اتباع قواعد والسلوك المهني على جودة مراجعة الحسابات

أكدت الدراسات (محمود، ٢٠٠٤: الأهدل، ٢٠٠٨: الجلال، ٢٠١٠) أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع ومن نتائج الدراسات السابقة لوحظ أن هناك إجماعاً حول مدى التأثير الإيجابي للالتزام بقواعد السلوك المهني على جودة أداء مراجعي الحسابات.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

- ❖ منهجية الدراسة
- ❖ صدق وثبات الاستبانة
- ❖ المعالجات الإحصائية

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها في تحليل الدراسة .

منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث (Saunders,2000,p:84)، فإن الدراسة اعتمدت على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنها ستستخدم أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة، وسيستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات:

١-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصص 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 الدراسة .

٢ - البيانات الثانوية.

وتمت مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة تأثير متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، وأية مراجع قد ترى الباحثة أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وتتوي الباحثة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في

كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة .

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

١. الجنس :

يبين جدول رقم (٢) أن 85.7% من عينة الدراسة من " الذكور" و 14.3% من عينة الدراسة من " الإناث".

جدول رقم (٢)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
٨٥,٧	٤٨	ذكر
١٤,٣	٨	أنثى
١٠٠,٠	٥٦	المجموع

٢. العمر:

يبين جدول رقم (٣) أن ١٤,٣% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم " أقل من ٣٠ سنة"، و ٣٥,٧% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم " من ٣٠ - أقل من ٤٠ سنة " ، و ٣٥,٧% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم " من ٤٠ - أقل من ٥٠ سنة "، و ١٤,٣% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم " أكثر من ٥٠ سنة ".

جدول رقم (٣)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٣٠ سنة	٨	١٤,٣
من ٣٠ - أقل من ٤٠ سنة	٢٠	٣٥,٧
من ٤٠ - أقل من ٥٠ سنة	٢٠	٣٥,٧
أكثر من ٥٠ سنة	٨	١٤,٣
المجموع	٥٦	١٠٠,٠

٣. المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (٤) أن ٧٦,٩ % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس " ، و ١٧,٨ % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ماجستير " ، و ٥,٤ % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ماجستير " .

جدول رقم (٤)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	٠	٠,٠
بكالوريوس	٤٣	٧٦,٨
ماجستير	١٠	١٧,٩
دكتوراه	٣	٥,٤
المجموع	٥٦	١٠٠,٠

٤. التخصص:

يبين جدول رقم (٥) أن ٨٢,١% من عينة الدراسة متخصصين في " محاسبة"، و ٥,٤% من عينة الدراسة متخصصين في " إدارة أعمال"، و ٣,٦% من عينة الدراسة متخصصين في " اقتصاد وعلوم سياسية"، و ٨,٩% من عينة الدراسة متخصصين في " علوم مالية ومصرفية".

جدول رقم (٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
٨٢,١	٤٦	محاسبة
٥,٤	٣	إدارة أعمال
٣,٦	٢	اقتصاد وعلوم سياسية
٨,٩	٥	علوم مالية ومصرفية
١٠٠,٠	٥٦	المجموع

٥. عدد سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (٦) أن ١٤,٣% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " أقل من ٥ سنوات"، و ٥١,٨% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من ٥ - ١٠ سنوات"، و ٢١,٤% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " ١١ - ١٥ سنة"، و ١٢,٥% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " ١٦ سنة فأكثر".

جدول رقم (٦)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٨	١٤,٣
من ٥ - ١٠ سنوات	٢٩	٥١,٨
١١ - ١٥ سنة	١٢	٢١,٤
١٦ سنة فأكثر	٧	١٢,٥
المجموع	٥٦	١٠٠,٠

٦. الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (٧) أن ١١,١ % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية من نوع "ACCA بريطاني"، و ٣,٧ % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية من نوع "CPA أمريكية"، و ٧٧,٤ % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية من نوع "ACPA محاسب قانوني عربي"، و ٧,٤ % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية من نوع "أخرى".

جدول رقم (٧)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
ACCA بريطانية	٦	١١,١
CPA أمريكية	٢	٣,٧
ACPA محاسب قانوني عربي	٤٢	٧٧,٨
أخرى	٤	٧,٤
المجموع	٥٤	١٠٠,٠

٧. المسمي الوظيفي:

يبين جدول رقم (٧) أن ٣٢,١% من عينة الدراسة المسمي الوظيفي لهم " مدقق حسابات رئيسي " ، و ٣٠,٤% من عينة الدراسة المسمي الوظيفي لهم "مساعد مدقق" ، و ٢٥,٠% من عينة الدراسة المسمي الوظيفي لهم "مدير تدقيق" و ٨,٩% من عينة الدراسة المسمي الوظيفي لهم " صاحب أو شريك " ، و ٣,٦% من عينة الدراسة المسمي الوظيفي لهم " أخرى " .

جدول رقم (٨)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمي الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمي الوظيفي
٣٢,١	١٨	مدقق حسابات رئيسي
٣٠,٤	١٧	مساعد مدقق
٢٥,٠	١٤	مدير تدقيق
٨,٩	٥	صاحب أو شريك
٣,٦	٢	أخرى
١٠٠,٠	٥٦	المجموع

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ٣ أجزاء كما يلي:

◀ الجزء الأول : يتكون من معلومات خاصة بالمدقق ويتكون من ٧ فقرات

◀ الجزء الثاني: معلومات خاصة بمكتب المراجعة: ويتكون من ٤ فقرات

◀ الجزء الثالث: يتناول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع

غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وتم تقسيمه إلى ثلاث أقسام كما يلي:

◀ القسم الأول : يتناول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع

غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ويتكون من ١٢ فقرة

◀ القسم الثاني : يتناول مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة ويتكون من ٤ فقرات

◀ القسم الثالث : يتناول وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ويتكون من ٥ فقرات

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من ٥ إجابات حيث الدرجة " ٥ " تعني موافق بشدة والدرجة "١" تعني غير موافق بشدة كما هو موضح بجدول رقم (٩).

جدول رقم (٩)
مقياس الإجابات

درجة الموافقة	موافق بدرجة مرتفعة جداً	موافق بدرجة مرتفعة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

الاستبيان:

قامت الباحثة بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

❖ **صدق فقرات الاستبيان :** تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

(١) الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين)

قامت الدراسة بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (٥) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (١) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلبت الباحثة 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 الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية المطلوبة من المبحوثين، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحو

بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها المحكمون قامت الباحثة بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

٢- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها ٣٠ مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

الصدق الداخلي لفقرات القسم الأول: تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

جدول رقم (١٠) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الأول (تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من ٠,٠٥ وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات القسم الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٠)

الصدق الداخلي لفقرات القسم الأول: تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	
0.000	0.645	يؤثر كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	١
0.000	0.785	تؤثر زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٢
0.001	0.566	تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٣

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	
0.000	0.630	يؤثر ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٤
0.000	0.667	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٥
0.000	0.600	يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٦
0.000	0.624	يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٧
0.000	0.698	تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٨
0.035	0.386	يدعم توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	٩
0.001	0.584	يساهم استخدام برامج المراجعة الشاملة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	١٠
0.007	0.485	يؤثر وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	١١
0.000	0.729	يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	١٢

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠,٣٦١

الصدق الداخلي لفقرات القسم الثاني : مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة

جدول رقم (١١) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الثاني (مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠,٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,٣٩٦ ، وبذلك تعتبر فقرات القسم الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١١)

الصدق الداخلي لفقرات القسم الثاني (مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
١	قلة عدد الدعاوى القضائية	0.585	0.001
٢	عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل عملائه	0.699	0.000
٣	عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي.	0.598	0.000
٤	عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفترق إلى النزاهة والشفافية	0.661	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠,٣٦١

الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات)

جدول رقم (١٢) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠,٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,٣٩٦ ، وبذلك تعتبر فقرات القسم الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٢)

الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
١	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة	0.436	0.016
٢	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير	0.622	0.000
٣	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية	0.719	0.000
٤	تدعيم استقلال المراجع	0.524	0.003
٥	إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر	0.512	0.004

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠,٣٦١

• صدق الاتساق البنائي لأقسام الدراسة

جدول رقم (١٣) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل قسم من أقسام الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠,٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,٣٩٦ .

جدول رقم (١٣)

معامل الارتباط بين معدل كل قسم من أقسام الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	١٢	0.679	0.000
الثاني	مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة	4	0.772	0.000
الثالث	وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	5	0.781	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠,٣٦١

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، ١٩٩٥ : ٤٣٠)'. وقد أجرت الباحثة خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

١- 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 = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (١٤) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يطمئن الطالبة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (١٤)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	١٢	0.799	0.888	0.000
الثاني	مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة	4	0.762	0.865	0.000
الثالث	وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	5	0.860	0.925	0.000
	جميع المحاور	21	0.814	0.897	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠,٣٦١

٢- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدمت الباحثة طريقة كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (١٥) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الطالبة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (١٥)
معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
الأول	تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	١٢	0.900
الثاني	مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة	4	0.882
الثالث	وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	5	0.935
	جميع الفقرات	21	0.913

المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة 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:

١- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (١ موافق بدرجة منخفضة جداً ، ٢ موافق بدرجة منخفضة ، ٣ موافق بدرجة متوسطة ، ٤ موافق بدرجة كبيرة ، ٥ موافق بدرجة كبيرة جداً)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (٥-١=٤)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (٤/٥=٠,٨) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (١٦) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (١٦)
أطوال الفترات

الفترة	١,٨٠-١	٢,٦٠-١,٨٠	٣,٤٠-٢,٦٠	٤,٢٠-٣,٤٠	٥,٠-٤,٢٠
الدرجة	موافق بدرجة منخفضة جداً	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة مرتفعة	موافق بدرجة مرتفعة جداً
الوزن	١	٢	٣	٤	٥

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

٣- 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 ، ١٩٩٦ ، ٨٩) علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة يتم كما سبق أوضحناه في النقطة الأولى.

٤- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة 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)

٥. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

٦. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

٧. معادلة سبيرمان براون للثبات

٨. اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-

Sample K-S)

٩. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة

والمتوسط الحيادي "٣"

١٠. اختبار t للفرق بين متوسط عينتين مستقلتين

١١. اختبار تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث عينات مستقلة أو أكثر

١٢. اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات

الفصل الخامس

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

الفصل الخامس

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

- ❖ اختبار التوزيع الطبيعي
- ❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1-Sample K-S))

تم استخدام اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (١٧) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور اكبر من ٠,٠٥ ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (١٧)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	١٢	0.885	0.414
الثاني	مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة	4	1.054	0.217
الثالث	وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	5	1.497	0.023
	جميع الفقرات	21	1.053	0.218

• معلومات خاصة بمكتب المراجعة

١. مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه

يبين جدول رقم (١٨) أن ١٩,٦% من الشركات بلغت مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه " أقل من ٥ سنوات " ، و ٥٥,٤% من الشركات بلغت مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه " من ٥ - أقل من ١٠ سنوات " ، و ١٢,٥% من الشركات بلغت مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه " من ١٠ - أقل من ١٥ سنة " ، و ١٢,٥% من الشركات بلغت مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه " ١٥ سنة فأكثر " .

جدول رقم (١٨)

مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه

النسبة المئوية	التكرار	مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه
١٩,٦	١١	أقل من ٥ سنوات
٥٥,٤	٣١	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات
١٢,٥	٧	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة
١٢,٥	٧	١٥ سنة فأكثر.
١٠٠,٠	٥٦	المجموع

٢. عدد العاملين في مكتب المراجعة

يبين جدول رقم (١٩) أن ٨٢,١% من مكاتب المراجعة بلغ عدد العاملين فيها " من ١ - ١٠ " ، و ١٧,٩% من مكاتب المراجعة بلغ عدد العاملين فيها " من ١١ - ١٥ " .

جدول رقم (١٩)

عدد العاملين في مكتب المراجعة

النسبة المئوية	التكرار	عدد العاملين في مكتب المراجعة
٨٢,١	٤٦	من ١ - ١٠
١٧,٩	١٠	من ١١ - ١٥
٠,٠	٠	من ١٦ - ٢٠
٠,٠	٠	٢٠ فأكثر
١٠٠,٠	٥٦	المجموع

تحليل فقرات ومحاور الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ (أو القيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥ ، والوزن النسبي اكبر من ٦٠ %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -٢,٠ (أو القيمة الاحتمالية اقل من ٠,٠٥ ، والوزن النسبي اقل من ٦٠ %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من ٠,٠٥

فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: " تؤثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات"

وينتزع منها الفرضيات الفرعية التالية:

١- يؤثر كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٢) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٦٤ ، و الوزن النسبي يساوي ٩٢,٦٨% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٠,٩٩٦ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و القيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته له تأثير إيجابي وفعال، و يعمل على تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، بمعنى أنه كلما كبر حجم نشاط مكتب المراجعة من حيث وجود عدد كبير من الموظفين المتخصصين ذوي الخبرة والمؤهلين علمياً، وزيادة إيرادات مكتب المراجعة بسبب كثرة عملائه كل ذلك يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

جدول رقم (٢٢)

حجم نشاط مكتب مراجعة الحسابات

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	20.996	92.86	0.586	4.64	يؤثر كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٢. تؤثر زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٣) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٣٦ ، و الوزن النسبي يساوي ٨٧,١٤% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ١٤,٠٢١ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و القيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ويجب مراعاة أن المنافسة المقصودة هي المنافسة على صعيد الجودة وليست المنافسة السعرية.

جدول رقم (٢٣)

زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	14.021	87.14	0.724	4.36	تؤثر زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٣. تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٤) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٣٠ ، و الوزن النسبي يساوي ٨٦,٠٧% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "

٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ١٤,٢٣٢ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات تؤثر في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات أي أنه يتم تداول اسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة من حيث قلة عدد الدعاوى القضائية، وجود فريق مراجعة محترف وذو خبرة، الالتزام بالقوانين والمعايير المنظمة للمهنة ووجود نظم للرقابة على جودة الأداء في المكتب .

جدول رقم (٢٤)

سمعة مكتب مراجعة الحسابات

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	14.232	86.07	0.685	4.30	تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٤. يؤثر ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٥) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٠٢ ، و الوزن النسبي يساوي ٨٠,٣٦ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ٨,٤٢٣ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 و والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن ارتفاع أتعاب المراجعة يؤثر في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث تتطلب جودة الأداء المهني أن لا تكون أتعاب التدقيق زهيدة بحيث تؤثر سلباً على جودة الأداء المهني، ولا أن تترك للتقدير الشخصي والمساومات، بل يجب أن تكون الأتعاب مقدرة بناءً على الجهد المخطط له وبناءً على الاختبارات المنوي إجراؤها، وذلك لتدعيم استقلالية المدقق، وللعمل على زيادة جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

جدول رقم (٢٥)

ارتفاع أتعاب مكتب المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	8.423	80.36	0.904	4.02	يؤثر ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

يساهم تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٦) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,١٣، و الوزن النسبي يساوي ٨٢,٥٠ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % " وقيمة t المحسوبة تساوي ٩,٨٥٦ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وذلك يرجع لأسباب متعددة منها دراية مكتب مراجعة الحسابات بشكل أفضل بالمنشأة التي يقوم بتدقيقها، والقوانين التي يتم تطبيقها في المنشأة، إضافة إلى تقليل الوقت الذي يحتاجه مكتب المراجعة لتدقيق المنشأة محل المراجعة.

جدول رقم (٢٦)

تخصص مكتب المراجعة في نشاط معين

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	9.856	82.50	0.854	4.13	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٥. يساهم ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٦.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٧) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٥٧ ، و الوزن النسبي يساوي ٩١,٤٣ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % " وقيمة t المحسوبة تساوي 23.55 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات، وكلما زادت عدد سنوات عمل مكتب المراجعة وتدقيقه على منشآت مختلفة وبتخصصات متعددة، وكلما تلقى مكتب المراجعة دورات تدريبية في كل جديد على صعيد المهنة، كلما أثر ذلك كله وساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

جدول رقم (٢٧)

ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	23.550	91.43	0.499	4.57	يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٧. يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٨) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٢,٧٧ ، و الوزن النسبي يساوي ٥٥,٣٦ % وهي اقل من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % " وقيمة t المحسوبة تساوي ١,٥١٩ وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على ان تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة له تأثير سلبي على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن تقديم مكتب المراجعة الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة يعمل على التأثير على استقلالية وحيادية المدقق.

جدول رقم (٢٨)

تقديم مكتب المراجعة الخدمات الاستشارية

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.135	-1.519	55.36	1.144	2.77	يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٨. تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٩) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٢,٧٧ ، و الوزن النسبي يساوي ٥٥,٣٦ % وهي اقل من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ٢,٠٩٠ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت تؤدي إلى التأثير ايجابياً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن المراجع يستطيع التعرف بصورة جيدة على طبيعة نشاط المنشأة ويتمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية فيها ومعرفة مواطن الضعف، إضافة إلى تحسين تنفيذ اختبارات المراجعة.

جدول رقم (٢٩)

زيادة عدد السنوات التي يمضيها مكتب المراجعة في مراجعة المنشآت

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.041	2.090	55.36	0.831	2.77	تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٩. يساهم توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٠) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٥٥ ، و الوزن النسبي يساوي ٩٠,٩١ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ١٦,٦٣٤ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و القيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أنه يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق.

جدول رقم (٣٠)

توفر نظم الكترونية في مكاتب المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	16.634	90.91	0.689	4.55	يدعم توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

١٠. يساهم وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٣١) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٤,٥٤ ، و الوزن النسبي يساوي ٩٠,٧١ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ١٦,٧٣٨ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 و القيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أنه يعمل على تعميق روح الانتماء إلى مكتب المراجعة ، من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام، كما يعمل على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ المراجعين بالتعليمات والتوجيهات وأساليب تنفيذ المهام إضافة إلى التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات وعقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين مستويات أدائهم.

جدول رقم (٣١)

وجود نظام اتصال لدى مكتب المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	16.738	90.71	0.687	4.54	يؤثر وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

١١. يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٢) و يتبين أن المتوسط الحسابي تساوي ٧,٧٧ ، و الوزن النسبي يساوي ٨٥,٣٦ % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % " وقيمة t المحسوبة تساوي ٣١,٠٥٤ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن الالتزام بآداب وقواعد السلوك المهني يعني الوصول إلى درجة مرتفعة من جودة الأداء.

جدول رقم (٣٢)

التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	31.054	95.36	0.426	4.77	يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تحليل فقرات المحور الثاني: مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٣) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة على كل فقرة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

١. في الفقرة رقم " ١ " بلغ الوزن النسبي " 92.14%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على " قلة عدد الدعاوى القضائية " .
٢. في الفقرة رقم " ٤ " بلغ الوزن النسبي " 85.82%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على " عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفقر إلى النزاهة والشفافية " .
٣. في الفقرة رقم " ٢ " بلغ الوزن النسبي " 82.86%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على " عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل عملائه " .
٤. في الفقرة رقم " ٣ " بلغ الوزن النسبي " 82.22%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على " عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة) تساوي ٤,٢٩، و الوزن النسبي يساوي ٨٥,٧١% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ١٦,٥٧٨ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود مظاهر الاستدلال الايجابية على جودة المراجعة.

جدول رقم (٣٣)

تحليل فقرات المحور الثاني: مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
١	قلة عدد الدعاوى القضائية	4.61	0.528	92.14	22.760	0.000
٢	عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل عملائه	4.14	0.923	82.86	9.266	0.000
٣	عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي.	4.11	0.965	82.22	8.463	0.000

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	12.987	85.82	0.737	4.29	عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفقر إلى النزاهة والشفافية	٤
0.000	16.578	85.71	0.580	4.29	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ و درجة حرية "٣٠" تساوي ٢,٠٤

تحليل فقرات المحور الثالث: وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٤) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة على كل فقرة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

١. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "94.55%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على "وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "92.50%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن "إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر".
 ٢. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "91.07%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على "تدعيم استقلال المراجع".
 ٣. في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "89.64%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن "الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير".
 ٤. في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "89.64%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن "الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية".
- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات) تساوي ٤,٥٧ ، و الوزن النسبي يساوي ٩١,٤٣% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٣,٠٨٣ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ و القيمة الاحتمالية تساوي ٠,٠٣٨ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على استخدام وسائل تحسين جودة الأداء المهني من قبل مراجعي الحسابات.

جدول رقم (٣٤)

تحليل فقرات المحور الثالث: وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	24.379	94.55	0.525	4.73	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة	١
0.000	18.401	89.64	0.603	4.48	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير	٢
0.000	14.545	89.64	0.763	4.48	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية	٣
0.000	16.962	91.07	0.685	4.55	تدعيم استقلال المراجع	٤
0.000	20.622	92.50	0.590	4.63	إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر	٥
0.000	23.083	91.43	0.509	4.57	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ و درجة حرية "٥٥" تساوي ٢,٠

الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$ و يتبين أن قيمة F المحسوبة

لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٢٩٥ وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٣,١٧ كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٧٤٦ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (٣٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في

قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المؤهل العلمي

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	0.097	2	0.048	0.295	0.746
	داخل المجموعات	8.690	53	0.164		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٢، ٥٣" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٣,١٧

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$. ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٥٨٩ وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٨ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٦٢٥ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$.

جدول رقم (٣٦)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى التخصص

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	0.289	3	0.096	0.589	0.625
	داخل المجموعات	8.498	52	0.163		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ٥٢" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٨

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٧) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٠٧٠ وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٨ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٩٧٦ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (٣٧)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	0.035	3	0.012	0.070	0.976
	داخل المجموعات	8.751	52	0.168		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ٥٢" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٨

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٨) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٢,٩٧٩ وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٨ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٠٤٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (٣٨)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	1.298	3	0.433	2.979	0.040
	داخل المجموعات	7.264	50	0.145		
	المجموع	8.563	53			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ٥٠" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٨

جدول رقم (٣٩)

اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادة المهنية

الفرق بين المتوسطات	ACCA بريطانية	CPA أمريكية	ACPA محاسب قانوني عربي	أخرى
ACCA بريطانية	0.063	0.448*	0.278	
CPA أمريكية	-0.063	0.384	0.214	
ACPA محاسب قانوني عربي	-0.448*	-0.384	0.170	
أخرى	-0.278	-0.214	0.170	

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٤٠) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٤٢٠ وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٥٥ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٩٢٧ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة

المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المسمي الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$.

جدول رقم (٤٠)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في

قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى المسمي الوظيفي

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	0.280	4	0.070	0.420	0.793
	داخل المجموعات	8.506	51	0.167		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٤، ٥١" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٥٥

يوجد فروق دالة إحصائياً بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى للمعلومات الخاصة بمكتب المراجعة (مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه، عدد العاملين في مكتب المراجعة، الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة، تخصص عمل مكتب المراجعة) عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$ وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

توجد فروق دالة إحصائياً بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٤١) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٣,٣٦٠ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٨ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٠٢٦ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. ويبين اختبار شفيه جدول رقم

(٤١) أن الفروق بين فئتي "من ٥ - أقل من ١٠ سنوات" ، و "١٥ سنة فأكثر" والفروق لصالح الفئة " من ٥ - أقل من ١٠ سنوات".

جدول رقم (٤١)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	1.427	3	0.476	3.360	0.026
	داخل المجموعات	7.360	52	0.142		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ٥٢" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٨

جدول رقم (٤٢)

اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير مدة مزاوله مكتب المراجعة لنشاطه

الفرق بين المتوسطات	أقل من ٥ سنوات	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	١٥ سنة فأكثر
أقل من ٥ سنوات		-0.146	0.198	0.273
من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	0.146		0.344	0.418*
من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	-0.198	-0.344		0.074
١٥ سنة فأكثر.	-0.273	-0.418*	-0.074	

توجد فروق دالة إحصائياً بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة والنتائج مبينة في جدول رقم (٤٣) و يتبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٧٦٣ وهي اكبر من ٠,٠٥ وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي ٠,٣٠٣ وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$ في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة.

جدول رقم (٤٣)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى عدد العاملين في مكتب المراجعة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	عدد العاملين في مكتب المراجعة	الجزء
0.763	-0.303	0.378	4.267	46	من ١ - ١٠	تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني
		0.512	4.310	10	من ١١ - ١٥	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ و درجة حرية "٥٤" تساوي ٢,٠

توجد فروق دالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٤٤) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ١٠,٨٤٩ وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٣,١٧ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة عند مستوى دلالة $\alpha = 5\%$

ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٤٤) أن الفروق بين فئتي "البكالوريوس" ، و"الدكتوراة" والفروق لصالح الفئة "الدكتوراة"

جدول رقم (٤٤)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حو

ل تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	2.429	2	1.215	10.849	0.000
	داخل المجموعات	5.822	52	0.112		
	المجموع	8.252	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٥٢,٢" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٣,١٧

جدول رقم (٤٥)

اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة

الفرق بين المتوسطات	الدكتوراة	الماجستير	البكالوريوس
الدكتوراة		0.172	1.056*
الماجستير	-0.172		0.884
البكالوريوس	-1.056*	-0.884	

توجد فروق دالة إحصائياً بين آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى تخصص عمل مكتب المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى تخصص عمل مكتب المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (٤٨) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٦,٦٠٨ وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٨ ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي ٠,٠٠١ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق في آراء أفراد العينة حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة

بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى تخصص عمل مكتب المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٤٦) أن الفروق بين فئتي "الشركات الصناعية"، و"مؤسسات الغير ربحية" والفروق لصالح الفئة "مؤسسات الغير ربحية".

جدول رقم (٤٦)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تعزى إلى العمر تعزى إلى تخصص عمل مكتب المراجعة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات	بين المجموعات	2.425	3	0.808	6.608	0.001
	داخل المجموعات	6.361	52	0.122		
	المجموع	8.787	55			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ٥٢" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٨

جدول رقم (٤٧)

اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير تخصص عمل مكتب المراجعة

الفرق بين المتوسطات	شركات التأمين	البنوك	مؤسسات الغير ربحية	الشركات الصناعية
شركات التأمين		-0.236	-0.266	0.444
البنوك	0.236		-0.031	0.679
مؤسسات الغير ربحية	0.266	0.031		0.710*
الشركات الصناعية	-0.444	-0.679	-0.710*	

النتائج

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، وإختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من أجل المساهمة في تحسين جودة تدقيق الحسابات، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، تم التوصل إلى النتائج التالية:

١. توصلت الدراسة أن للمتغيرات التالية تأثير إيجابي على جودة المراجعة وهي : كبر حجم نشاط مكتب المراجعة، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية لمراجعي الحسابات، المنافسة بين مكاتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة في نشاط معين، عدد السنوات التي يقضيها المراجع في مراجعة منشآت معينة، توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، التزام مكتب المراجعة بأداب وقواعد السلوك المهني، كما أن هناك بعض العوامل لها أثر سلبي على جودة مراجعة الحسابات وهي: كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة.
٢. إن من أهم العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني، يليه كبر حجم نشاط مكتب المراجعة، يليه ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملية، يليها وجود نظم الكترونية في مكتب المراجعة، يليها وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة ومن أقل العوامل أهمية وتأثير في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين ارتفاع حدة المنافسة وتخصص مكتب المراجعة في منشآت معينة.
٣. أن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة هي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، يليه عدم ارتباط مكتب المراجعة بعملية يفتقر إلى النزاهة والشفافية، يليه عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل عملائه، ثم عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي.
٤. أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر المدققين الذين شملتهم الاستبانة وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، يليها تدعيم استقلال المراجع، يليها الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير يليها الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية.
٥. يساهم كبر حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن المكاتب الكبيرة تحرص أن يكون عملها في إطار معايير المراجعة و قواعد وآداب السلوك المهني، لتحافظ على سمعتها المهنية، كما أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحرص على تنفيذ إجراءات رقابة الجودة بما يزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.

٦. تساهم زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث تحرص مكاتب المراجعة على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، حيث يفضل المنافسة على أساس الجودة وليس على أساس الانخفاض في تقدير الأتعاب.

٧. يساهم ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن زيادة إيرادات مكتب المراجعة يمكن مكتب المراجعة من استقطاب كوادر مهنية ومراجعين محترفين في مجال مراجعة الحسابات، كما أن المكتب يتمكن من تطوير مهارات المراجعين وعقد دورات تدريبية لهم بهدف زيادة تأهيلهم ومقدرتهم في مجال مراجعة الحسابات.

٨. يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة حسابات منشآت معينة في تحسين جودة الأداء لمراجعي الحسابات وذلك لأن تخصص مكتب المراجعة في منشآت معينة ومعرفة المراجعين بطبيعة هذه المنشآت يساعد المدققين على التخطيط السليم لعملية المراجعة وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تساهم في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

٩. تؤثر عدد السنوات التي يقضيها مراجعو الحسابات في مراجعة منشآت معينة في التأثير إيجابياً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات لمعرفتهم بطبيعة ونظام هذه المنشآت ومقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تتواجد في هذه المنشآت، إلا أنه يفضل أن يتم تغيير مكتب المراجعة كل خمس سنوات وذلك المكتب المراجعة بعض النقاط الجوهرية بسبب روتينية العمل وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

١٠. يساهم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة في التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث يعمل تقديم خدمات استشارية على التقليل من استقلالية المدقق.

١١. يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأهمية نظام الاتصال في إبلاغ المراجعين بخطط وسياسات وأهداف مكتب المراجعة، كما يسهل من كيفية تبليغ المدققين بالإضافات والتعديلات لقوانين ومعايير المراجعة المعمول بها.

١٢. يساهم ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملية في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أوضحت نتائج تحليل الاستبيان وجود خبرات وكفاءات مهنية في مجال المراجعة من حملة الماجستير والدكتوراة، ولكن يبقى هذا العامل من أهم العوامل حيث يحتاج المدققين باستمرار لنظام التعليم المستمر والالتحاق بالدورات التدريبية والمؤتمرات والندوات التي تناقش قضايا مراجعة الحسابات للارتقاء بالمهنة وللبقاء باستمرار على اتصال بأخر المستجدات

والقوانين المرفوعة ضد مكتب المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني، كما يؤدي إلى التشويش على سمعة مكتب المراجعة ولما لهذا العامل من دلالات على عدم كفاءة مكتب المراجعة على صعيد المهنة.

١٣. يؤدي كثرة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة إلى الاضرار بسمعة المكتب ، وبالتالي عزوف المنشآت والأفراد عن التعامل مع المكتب.

١٤. يساهم استخدام نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لأن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم في تسهيل تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها والتقارير عن نتائجها، مما يزيد من مقدرة المنشأة على موافاة المراجع بمعلومات مالية خلال فترة زمنية مناسبة وبدقة عالية، حيث تتضمن النظم المحاسبية الآلية إجراءات رقابية دقيقة لضمان سلامة تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها، كما تمتاز النظم الآلية بإمكانية تطويرها.

١٥. إن التزام مكتب المراجعة بأداب وقواعد السلوك المهني يعني التزامها بمستوى متقدم من جودة المراجعة حيث أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع.

١٦. يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة.

التوصيات

١. توعية جميع الأطراف ذات العلاقة والمهتمة بعملية المراجعة بأهمية جودة المراجعة وجعلها الأساس المناسب عند اختيار المراجع، وذلك من خلال إصدار نشرات مهنية لتوعية المراجعين.
٢. ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة، والعمل على وجود معايير للرقابة عليها، مع إلزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لها وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة المستخدمين.
٣. ضرورة التنوع في استخدام شتى أساليب الرقابة على جودة المراجعة من مراجعة النظير إلى الرقابة على طريق هيئة حكومية، وذلك بهدف تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
٤. إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، إلى جانب الاستمرار في حضور ورشات العمل والندوات والدورات التدريبية لمعرفة كل جديد على صعيد المهنة في العالم ولليبقوا على اتصال بكافة القوانين والمعايير المستجدة.
٥. تحديد فترة عمل مكتب المراجعة مع أي منشأة بحد أقصى خمس سنوات، وذلك للاستفادة من فوائد طول مدة الارتباط وفي نفس الوقت الحد من مساوئ عدم التغيير.
٦. ضرورة حرص مكاتب التدقيق على إختيار مدققي الحسابات ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.
٧. ضرورة تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً ومنهجاً يسير عليه مراجعي الحسابات ويتم الإسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة..
٨. المحافظة على إستقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية ومن ثم إنخفاض مستوى أداء جودة عملية التدقيق.
٩. التصدي لمحاولات تخفيض الأتعاب، عبر المنافسة الغير مهنية، وذلك بهدف جذب المزيد من العملاء لمكتب المراجعة، لأن جميع هذه الأساليب تؤدي بالأساس إلى انتهاك مفهوم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وضرورة قيام الجمعيات والمؤسسات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، حتى لا يؤثر ذلك على جودة أداء المدقق.

١٠. المحافظة على إستقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية ومن ثم إنخفاض مستوى أداء جودة عملية التدقيق.
١١. ضرورة وجود نظام اتصال جيد داخل مكتب المحاسبة لسهولة التواصل بين أعضاء مكتب المراجعة وسرعة ايصال كل ما يستجد من اضافات ، اعلامات ، قوانين، معايير وذلك للنهوض بجودة الأداء المهني للمراجعين.
١٢. التوسع في استخدام النظم الالكترونية في مكتب المراجعة، نظراً لأن استخدام النظم المحاسبية الآلية يساهم في تسهيل تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها والتقرير عن نتائجها.
١٣. ضرورة حرص مكتب التدقيق على القيام بالتخطيط المهني، والتنفيذ السليم لمهمة المراجعة، وألا يقبل المراجع أية عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بدرجة مقبولة، بالإضافة إلى أهمية تزويد فريق عمل التدقيق بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور المهنة.
١٤. ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ويتم معالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة.
١٥. تفعيل دور جمعية المراجعين الفلسطينية، وتوسيع دائرة نشاطها بحيث يكون لها دور فاعل في وضع ونشر القوانين والمعايير التي تنظم العمل اليومي للمراجعين في الميدان والعمل على اصدار النشرات والكتيبات وإقامة الدورات التدريبية لرفع مستوى كفاءة المراجعين الفلسطينيين.

قائمة المراجع

القرآن الكريم

الكتب

- جمعة، أحمد حلم (١٩٩٩)، "التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى - ص ٣١٢.
- حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٤)، "موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- الكفراوي، عوف محمود (١٩٩٨)، "الرقابة المالية النظرية والتطبيق"، الطبعة الثالثة، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، الاسكندرية.
- كشك، محمد بهج (١٩٩٦م)، "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية"، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية. مصر.
- الساعي، عمرو (١٩٩١)، "تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- رأفت محمود، احمد كلبونة، عمر زريقات (٢٠١١)، "علم تدقيق الحسابات النظري"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- شحاته، حسين (٢٠٠٠)، "أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت"، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر.
- عبدالله، خالد (٢٠٠٧)، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان.
- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد (٢٠٠١)، "البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه". عمان: دار الفكر.
- العساف صالح حمد (١٩٩٥)، "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية"، الرياض: مكتبة العبيكان.

رسائل الماجستير والدكتوراه

- أبو هين، إباد حسن حسين (٢٠٠٥) "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين" ، دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية.
- أحمد، أحمد أنيس (٢٠٠٥)، "العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجوده عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية"، جامعة القاهرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة.
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية- نظرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
- بن يخلف ، آمال (٢٠٠٢) ، "المراجعة الخارجية في الجزائر " ، جامعة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة.
- الجلال، أحمد محمد صالح (٢٠١٠) ، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية" ، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، ٢٠١٠.
- الحداد، سامح عبد الرازق (٢٠٠٨) ، "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل الجامعة الإسلامية.
- الخالدي، أيمن فتحي فضل(٢٠٠٦)، " قياس مستوى جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين (من وجهة نظر العملاء)"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين.
- الخزندار، آية جادالله نعمان (٢٠٠٨) ، "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله" - دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة.رسالة ماجستير غير منشورة ٢٠٠٨ غزة، فلسطين.

الدوريات العلمية

- جبران، محمد علي (٢٠١٠)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، جامعة صنعاء، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون.
- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٤)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص 367، غزة، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٥)، "مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة وإدارة عملية المراجعة"، مجلة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٨)، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله- دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية) سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص ٧٥٧ - ص ٧٩٤.
- الزغبى، شبيب راشد شبيب (٢٠٠٤)، "القياس الكمي لمحددات حياد المراجع بهدف تضيق فجوة الجودة في المراجعة"، بالتطبيق على دولة الكويت، ص ١٤٨.
- حمدونة، طلال، حمدان، علاّم، "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الإلكتروني في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص - 913 ص 958 يناير 2008 .
- الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم (١٩٩٥)، "خصائص جودة المراجعة المالية- دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث.
- الطاهر، محمد سعيد (٢٠٠٧)، "الجودة في التعليم العالي رؤية وأبعاد"، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول -الجامعات العربية : التحديات والآفاق المستقبلية- المملكة المغربية- ديسمبر ٢٠٠٧.
- طلبة، علي إبراهيم (١٩٩٧)، "العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد (3) القاهرة، ص 520

- مجاهد، إيمان أحمد أمين (٢٠١١)، "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة الأزهر فرع البنات.
- محمد، سامي حسن (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراة.
- محمود، أشرف عبد الحليم (٢٠٠٤)، "مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها"، دراسة ميدانية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا
- المقطري، معاذ طاهر صالح (٢٠١١)، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الرابع.
- عبدالله، فتحي سالم (٢٠٠٩)، "تأثير المقاييس المختلفة التي تحدد حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق"، قسم المحاسبة، الجامعة الأردنية.
- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد: الأول).
- صبيحي، محمد حسني عبدالجليل (١٩٩٧)، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية . دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (1)، حلوان، ص ٢٤.
- صيام، وليد زكريا، أبو حميد، محمود فؤاد (٢٠٠٦)، "مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م ٢٠، ع ٢، ص ١٩٩-٢٤٨.
- قريط، عصام (٢٠٠٨)، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الأول.
- رضوان، عباس أحمد، " نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عدد (3)، المنصورة، 1985 م، ص 342

- الشاطري، إيمان حسن، العنقري، حسام عبد المحسن (٢٠٠٦)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد العشرين، العدد الأول، جدة، المملكة العربية السعودية.
- التويجري، عبدالرحمن علي، النافعابي، حسين محمد (٢٠٠٨)، "جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" ، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلد (22) ، عدد(1) ، جدة.
- الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبدالمحسن (٢٠٠٥)، "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد ٢، جدة.

القوانين

- قرار مجلس الوزراء رقم (٢٤) لعام ٢٠١٠م باللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ م .

الدوريات الانجليزية

- Alamgir, M. (2007) , "**Corporate Governance: A Risk Perspective**", paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo.
- Balsam, Steven, Krishnan, Jagan, (2003) "**Auditor Industry Specialization and Earnings Quality**".
- Bonner, Sarah., and Walker, Paul(1994), "**The effect of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing knowledge**", The Accounting Review , vol.69, No.1.
- Carcello, Joseph V.,Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T(1992), "**Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users**", Auditing: A journal of Practice and Theory,(Vol.11, No.1, pp .1-15.
- Carey, Peter., and Simnett, Roger(2006), "**Audit partner tenure and audit quality**" , The Accounting review, Vol.81, No.3.

- Copley, P.A., and M.S. Doucet (1993), "**The impact of competition on the quality of governmental audits**". Auditing: A Journal of Practice & Theory pp88-98.
- Daniel, Simon., and Francis, Jere(1988) , "**The effects of auditor change on audit fees**" : test of price cutting and price recovery" , The Accounting Review, Vol. Lxiii, No.2, p 267
- De Angelo,L.E.(1981),"**Auditor Size And Audit Quality**", Journal Of Accounting and Economics,Vol 3,PP.183-199.
- Grant, Julia. , Bricker, Robert. , and Shiptsova, Rimma.(1996), **Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation**", Auditing: A journal of Practice & Theory , Vol.15, No.1, p 142.
- Jaffar, N., S. Ali, Z. Selamat and N. Alias (2005) "**The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian**", Finance India, 19(2).
- Joshi ,P. L. and AL-Bastaki, Hasan (2000), "**Determinants of Audit Fees: Evidence from the Companies Listed inBahrain**",International Journal of Auditing ,University of Bahrain, Bahrain, p129-p 138
- Kallapur, Sanjay(2008) "**Audit Market Competition and Audit Quality**", Singapore university.
- Knapp, C. Michael (1991), "**Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality**" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, pp .35-52.
- Mayhew, Brian., and Wilkins, Michael. (2003), "**Audit firm industry specialization as a differentiation strategy :Evidence from fees charged to firms going public** ", Auditing: A journal of practice and theory , Vol.22, No.2, p p 35-38.
- Nashwa George (2004), "**Auditor Rotation and the Quality of Audits**", The CPA Journal,Vol. (74), No. (12), PP. 4-22
- O'Reilly, Dennis M.; Reisch, John T, "**Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us**", The Ohio CPA Journal , July 2002.

- Palmrose, Zoe-Vonna(1988), " **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**", The Accounting Review (Vol. LXIII, No1. , pp 55-73.
- R.V. Hartley and T.L.Rose, **audit independence. An image problem**, the Journal of Accounting, (Nov. 1972). Pp. 42-51.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002' Sec. 203. Audit partner rotation. USA.
- Sarbanses - Oxley Act of 2002, (2002), pp .771-772.
- Shockley, Randolph.(1981) "**Perceptions of Auditors Independence : An Empirical Analysis**", The Accounting Review , vol.Lvi, No.4.
- Taylor, Mark H., DeZoort, F. Todd, Munn, Edward, and Thomas, Martha Wetterhall(2003), "**A proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence**", **Accounting Horizons**, Vol. 17, No. 3 pp .257-266.
- Simunic & stein(1987), Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

مواقع الانترنت:

- www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4377
شبكة المحاسبين العرب
- www.accountant-jo.blogspot.com
موقع المحاسب العربي
- www.ar.wikipedia.org/wiki , موسوعة ويكيبيديا,
- www.dor.myflorida.com " Auditing in an Electronic Environment e-Auditing.
- www.highbeam.com/doc/1G1-90118452.html
- www.hrdiscussion.com/hr8987.html, العربي للموارد البشرية المنتدى,
- www.infotechaccountants.com
- www.infotechaccountants.com/forums/archive/index.php/t-16885.html محاسبة دوت نت
- www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/29089
موقع محاسبة دوت نت، الدكتور عبد السلام نايف المبروك

- www.kenanaonline.com
- www.Kopecassociates.com
- www.pacpaps.com/news.php?action=view&id=13
جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية
- موقع محاسبة دوت نت

الملاحق

ملحق رقم (١)

أسماء الأساتذة محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	د. سالم عبدالله حلس	عضو تدريس في الجامعة الاسلامية
2	د. علي عبدالله شاهين	عضو تدريس في الجامعة الاسلامية
3	د. عصام البحيصي	عضو تدريس في الجامعة الاسلامية
4	د. نافذ بركات	عضو تدريس في الجامعة الاسلامية
5	د. ماهر درغام	عضو تدريس في الجامعة الاسلامية

ملحق رقم (٢)
الاستبانة



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

الأخ الكريم ، الأخت الكريمة ،،،

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإعداد دراسة ميدانية في إطار التحضير لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل وتسعى الباحثة من خلال هذه الاستبانة إلى التعرف على " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة.

وحيث أنكم من أهل الخبرة والاختصاص في مجال مراجعة الحسابات، يرجى التكرم بالإجابة على بنود الاستبيان مع العلم أن الإجابات ستكون سرية وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي.

وتقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

سهام أكرم الطويل

القسم الأول: معلومات عامة

يرجى التكرم بوضع إشارة \checkmark داخل المربع المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

معلومات خاصة بالمدقق

١. الجنس :

ذكر أنثى

٢. العمر:

أقل من ٣٠ سنة ٣٠- أقل من ٤٠ سنة

من ٤٠ - أقل من ٥٠ سنة أكثر من ٥٠ سنة

٣. المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتورة

٤. التخصص:

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد وعلوم سياسية علوم مالية
ومصرفية

٥. عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات من ٥ - ١٠ سنوات ١١ - ١٥ سنة ١٦ فأكثر

٦. الشهادة المهنية:

ACCA بريطانية CPA أمريكية

ACPA محاسب قانوني عربي أخرى حددها _____

٧. المسمي الوظيفي:

مدقق حسابات رئيسي مساعد مدقق مدير تدقيق

صاحب أو شريك أخرى حددها _____

معلومات خاصة بمكتب المراجعة:

١. مدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه

أقل من ٥ سنوات من ٥ - أقل من ١٠ سنوات

من ١٠ - أقل من ١٥ سنة ١٥ سنة فأكثر.

٢. عدد العاملين في مكتب المراجعة

من ١ - ١٠ من ١١ - ١٥

من ١٦ - ٢٠ ٢٠ فأكثر

٣. الشهادات التي يحملها مجلس الإدارة

الدكتوراه الماجستير البكالوريوس الدبلوم

٤. تخصص عمل مكتب المراجعة

شركات التأمين البنوك مؤسسات الغير ربحية

الشركات الصناعية أخرى حددها.

القسم الثاني: تأثير متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في قطاع غزة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

الفقرات	موافق بدرجة مرتفعة جداً	موافق بدرجة مرتفعة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
يؤثر كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
تؤثر زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
تؤثر السمعة الجيدة لمكتب مراجعة الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يؤثر ارتفاع أتعاب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشآت محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يؤثر ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يؤدي تقدم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يدعم توفر نظم الكترونية في مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يؤثر وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					
يساهم التزام مكتب المراجعة بقواعد وأداب السلوك المهني في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.					

القسم الثالث: مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة

موافق بدرجة منخفضة جداً	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة مرتفعة	موافق بدرجة مرتفعة جداً	الفقرات
					قلة عدد الدعاوى القضائية
					عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل عملائه
					عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي.
					عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر إلى النزاهة والشفافية

القسم الرابع: وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

					وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة
					الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير
					الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية
					تدعيم استقلال المراجع
					إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر

ملحق رقم (٣)

مكاتب المراجعين المعتمدة بجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

رقم العضوية	إسم صاحب المكتب	إسم المكتب	رقم المكتب	م
١	حبيب جرادة	مكتب جرادة للمحاسبة والمراجعة	94-001 (مجمد)	.١
٢٣٣	نبيل سالم سعيد فروانة	مكتب نبيل فروانة للمحاسبة والمراجعه	94-002	.٢
١١٥	زهير وجيه السقا	مكتب النور للمحاسبة والمراجعة	94-003	.٣
٣٠	منذر غازي البردويل	مكتب الهدى للمحاسبة والمراجعة	94-004	.٤
٦٩ ٥٧	رفعت حمودة قودير عبد الناصر الإسي	شركة مكتب دار المحاسبة للمحاسبه والمراجعه	94-005	.٥
٢٤١	زيد سلیم علی الخطيب	مكتب الخطيب للمحاسبة والمراجعه	94-006	.٦
٢٥	سمير فارس العلمي	مكتب العلمي للمحاسبة والادارة	٩٤-٠٠٧ (مجمد)	.٧
١١٢	محمد عيد / أحمد حسن حتحت	مكتب الوحدة للمحاسبة والمراجعه	94-008	.٨
١٥٤	زكريا ابو جزر	مكتب القدس للمحاسبة	٩٤-٠٠٩ (مجمد)	.٩
٢٠٦	عمران سعيد سنونو	مكتب عمران سنونو	٩٤-٠١٠	.١٠

		للمحاسبة		
٢٤٤	جمال طلب صالح	مكتب جمال طلب صالح للمحاسبة	٩٤-٠١١	.١١
٧٥ ٧٤	أمين عبدالله شقفة عمر خميس ابو السعود	مكتب شقفة للمحاسبة	94-012	.١٢
٢١٢	مخير محمد خليل أبو زيد	مكتب الأهرام للمحاسبة والمراجعة	94-013	.١٣
٧٧٠ ٤٩٠	عبد الناصر نظير مهنا اسماعيل محمد محفوظ	مكتب ارض الاسراء للمحاسبة والمراجعة	٩٤-٠١٤	.١٤
١٢٢٢	وليد عطا محمد البايض	مكتب اليرموك للمحاسبة والمراجعة	94-015	.١٥
٥٢١ ١٨٠	صلاح عبد محمود أبو وطفة عبد الحكيم محمد أبو دغيم	الوفاء وشركائهم للمحاسبة والمراجعة	94-016	.١٦
٥٢٧	باسم سعود شعبان الرئيس	مكتب المختار للمحاسبة والمراجعة	94-017	.١٧
١٦٦	شحادة مصطفى بدر الدين	مكتب بدر الدين للمحاسبة والمراجعة	94-018	.١٨
١٤٠٦	سالم احمد صباح	الشركة الدولية للمحاسبة والمراجعة	94-019	.١٩
١٢٢	محسن محمود جرادة	المكتب القانوني للمحاسبة والمراجعة	٩٤-٠٢٠	.٢٠
٥٥٩	علاء سليم سيسالم	مكتب سيسالم للمحاسبة	94-021	.٢١
٣٨٨	ماهر محمد حسونة	مكتب حسونة للمحاسبة	٩٤-٠٢٢	.٢٢

		والمراجعة		
١٥٦	حسام الدين إبراهيم عويضة	مكتب حسام الدين عويضة للمحاسبة والمراجعة	94-023	.٢٣
	نائل فتحي محمود النديم	مكتب الرباط للمحاسبة والمراجعة	94-024	.٢٤
٣٠٠	عبد العبد ديب	المؤسسة العالمية للمحاسبة	94-025	.٢٥
١١٤	سمير ابو حمدة	مكتب ابو حمدة للمحاسبة	٩٤-٠٢٦	.٢٦
٤	صبحي احمد ابو حزين	مكتب عين شمس للمحاسبة والمراجعة	٩٤-٠٢٧	.٢٧
٦	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	مكتب عبد الحكيم العلمي للمحاسبة والمراجعة	94-028	.٢٨
٢٦٢	حسين على حسن أبو سلمية	مكتب سبيل للمحاسبة والمراجعة	94-029	.٢٩
٣٣٧	نهاد أحمد عبد المعطي حمادة	مؤسسة حمادة للمحاسبة والمراجعة	94-030	.٣٠
٣٧٤	فارس محمد عبد الرحمن كرزيم	المكتب العصري للمحاسبة والمراجعة	94-031	.٣١
٥٦٢	نواف احمد حسن نعيم	مكتب الازهر	94-032	.٣٢
١١٤٤	علاء الدين عبد الحميد البليبيسي	مكتب علاء الدين للمحاسبة والمراجعة	94-033	.٣٣
٥٢	صلاح علي الغول	مكتب الغول للمحاسبة والمراجعة	94-034	.٣٤
٩٣١	وليد عوني أو شعبان	مكتب صافي و أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	94-035	.٣٥

١٦٢٣	خالد محمد صافي			
٧٢٧	أحمد محمد صالح	مكتب سلسبيل للمحاسبة والمراجعة	94-036	.٣٦
٧٩٥				
٧٩٥	يحيى أحمد أبو العوف	مكتب أبو العوف للمحاسبة والمراجعة	95-037	.٣٧
غزة	سهام عبد الحكيم غزال	مكتب فلسطين للمحاسبة المراجعة	95-038	.٣٨
٢٣٩	ماهر موسى حامد ضرغام	مكتب الأقصى للمحاسبة	94-039	.٣٩
١٢٢٣	اسماعيل كامل البيطار	مكتب الأمل للمحاسبة والمراجعة	٩٥-٠٤٠	.٤٠
١٨٢	رحي سعد الدين حبيب	مكتب رحي حبيب للمحاسبة	95-041	.٤١
١٧٦	تيسير داوود الصايغ	مكتب تيسير داوود الصايغ للمحاسبة والمراجعة	95-042	.٤٢
١٥٣١	عبد المالك سالم صيام	مكتب عبد المالك صيام للمحاسبة والمراجعة	95-043	.٤٣
٣٣٣	ماجد حسين كرزيم	مكتب الخبراء العرب للمحاسبة والمراجعة	95-044	.٤٤
١٢٤	هنادي يوسف خليل الخروبي خليل يوسف خليل الخروبي	مكتب ابو خليل الخروبي للمحاسبة والمراجعة	95-045	.٤٥
٤٩٥	فايز محمد سليمان المحلاوي	مكتب المحلاوي للمحاسبة	٩٥-6٠٤	.٤٦
٢١٩	بكر مصطفى عمر	مكتب المعتصم للمحاسبة والمراجعة	٩٥-٠٤٧	.٤٧
١٣٢٣	فايز ابراهيم الدنف	مكتب المعتصم للمحاسبة	95-04٨	.٤٨

		والمراجعة		
٥٩٠	هشام هاشم الاغا	مؤسسة البرنس للمحاسبة والمراجعة	٩٥-٠٤٩	.٤٩
٥٣١	عطية مسلم قرمان	مكتب عطية قرمان للمحاسبة والمراجعة	95-050	.٥٠
١٥٩	فوزي محمود حسين صالح	مكتب المنار للمحاسبة والمراجعة	95-051	.٥١
١٢١	زهير محمد حسن الحاطوم	مؤسسة الحاطوم للمحاسبة والمراجعة	95-052	.٥٢
١٢٧٠	شعبان جابر مصطفى الاغا	مكتب الجنوب للمحاسبة	٩٥-٠٥٣	.٥٣
١٧٠	جهاد عمر علي الطويل	شركة مؤسسة فلسطين للمحاسبه والمراجعة	96-054	.٥٤
٦٠١	مروان عطية الشيخ			
٣٥٢	صلاح خليل علي الأشقر	مكتب شعاع للمحاسبة والمراجعة	96-055	.٥٥
١٠٨	سلامة عبد الغفور القيشاوي سليم عبد الغفور القيشاوي	المكتب القانوني سلامة القيشايي للمحاسبة والمراجعة	96-056	.٥٦
٤٣٢	زهير كامل الناظر،	شركة طلال أبو غزالة وشركاءه للمراجعة	96-057	.٥٧
٩٤٧	إسكندر محمود نشوان	شركة نشوان للمحاسبة والمراجعة	96-058	.٥٨
٦٤٦	امين ابراهيم عبدالرحمن ابو عبيد	مكتب بابل للمحاسبة والمراجعة	95-059	.٥٩

٤٣٥	فوزي جمعة حامد الخولي	مكتب الزيتون للمحاسبة والمراجعة	95-060	.٦٠
٢٣٤	ابراهيم احمد صباح	شركة ادم للمحاسبة	96-٠٦١	.٦١
٣١٢	عبد الجليل إبراهيم شعلان	مكتب عبد الجليل شعلان للمحاسبة والمراجعة	96-062	.٦٢
٣٥٨	رمضان محمد ابو جياب	مكتب رمضان ابو جياب للمحاسبة	96-٠٦٣	.٦٣
٦٨٥ ٢١٦٨	أحمد سليمان أبو سعادة محمد عامر ابو موسى	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	96-064	.٦٤
١٥٧٧	سليمان احمد زارع الاسطل ياسين مصطفى الاسطل	مكتب المحاسبين العرب للمحاسبة والمراجعة	96-065	.٦٥
١٥٣٤	محمود محمود ابو مسامح حسين اسماعيل ابو مسامح	مكتب ابو مسامح للمحاسبة	96-066	.٦٦
١٢٦١	وليد محمد عبدالرحمن حمدان	مكتب الشهيد للمحاسبة	٩٥-٠٦٧	.٦٧
٣٣٩	فرج الله فهمي مرتجي	مكتب العباس للمحاسبة والمراجعة	96-068	.٦٨
٢٠٦	عبد الحليم محمد ابو دقة	مكتب جنوب فلسطين للمحاسبة والمراجعة	96-069	.٦٩
٥	محمد عبد الرحمن غراب	مكتب محمد غراب للمحاسبة والمراجعة	95-070	.٧٠
٣٤٧٤	احمد الشنطي	شركة شنطي وحنووقة للمحاسبة	96-071	.٧١
١٥٠١	إيهاب أنور الترك	مكتب الشرق الأوسط	96-072	.٧٢

١٣١٨	سفيان حمادة الترك	(ترك وشركاه) للمحاسبة والمراجعة		
١٥٠٢	محمد كمال زين الدين			
٩٦٦	نبيل محمود الجماصي	مكتب المجد للمحاسبة والمراجعة	96-073	.٧٣
٣٠٩	عبد الرؤوف موسى غبن	مكتب حنين للمحاسبة والمراجعة	96-074	.٧٤
١٤٨٨	امجد خليل حسن الشنطي	مكتب المروج للمحاسبة	96-075	.٧٥
١٣٩	عدنان رشيد عوض	سابا وشركاهم للمراجعة	96-076	.٧٦
١٥٠	على عبد الرحمن الأعرج	مجموعة الأعرج للمحاسبة والمراجعة	96-077	.٧٧
٣٩	يوسف خميس اسحاق الغزالي	مكتب الاستشاريون الفلسطينيون للمحاسبة	٩٦-٠٧٨	.٧٨
٢٨١	حسني شعبان حسن صادق	مكتب إيهاب للمحاسبة والمراجعة	97-079	.٧٩
١٤٦٢				
٢٥٥	محمد خضر درويش	شركة فلسطين الخضراء للمحاسبة	97-080	.٨٠
٨٧	حسن محمود نصار	مكتب نصار للمحاسبة والمراجعة	97-081	.٨١
٦٠	هيام سليم عبد القادر عكيلة	مكتب عكيلة للمحاسبة والمراجعة	97-082	.٨٢
٦٦١	عادل سلمان ابو محسن	مكتب عادل ابو محسن للمحاسبة	97-083	.٨٣
٣٢٩	محمد ابراهيم صباح	مكتب صباح للمحاسبة	٩٧-٠٨٤	.٨٤

١٧٩٢	إبراهيم أبو سمرة	مكتب أبو سمرة للمحاسبة والمراجعة	97-085	.٨٥
١٩٢٢	حسام نعيم حسن النفار	مكتب الرحمة للمحاسبة والمراجعته	97-086	.٨٦
١٩١٥	حسين صادق اسليم	مكتب اسليم للمحاسبة والمراجعة	97-078	.٨٧
٩٧٦ ٨٣٩	يحيى مصطفى رجب أبو جبل كمال إبراهيم المدينة	مجموعة الغد للمحاسبة والمراجعة	97-088	.٨٨
٦٦٩	هشام ابراهيم كريم	مؤسسة البراق للمحاسبة	97-089	.٨٩
١٠٨٥	أحمد ماهر عبد الرافع أبو شعبان	مكتب ماهر أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	97-090	.٩٠
١٦٨٠	تيسير علي محمد الحسانية	شركة بيسان للمحاسبة	97-091	.٩١
٦١٧	ماجد محمد نصر الله الشيخ عيد	مكتب الشرق للمحاسبة والمراجعة	97-092	.٩٢
٥٩١	فوزي توفيق حمدان مشتهى	مكتب السلام للمحاسبة	97-093	.٩٣
٥٩٥	عمر رمضان بكير اليازجي	مكتب اليازجي للمحاسبة	98-094	.٩٤
١٢٦٤	عبدالله عيسى قنن	مكتب عبدالله محمد قنن للمحاسبة	98-095	.٩٥
٦١٧	ماجد محمد الزامل	مكتب ماجد محمد الزامل للمحاسبة والمراجعة	97-092	.٩٦
٣٥٥	حسن خليل مصطفى قويدر	مكتب قويدر للمحاسبة والمراجعته	98-096	.٩٧
١٣٢٩	راجي ابراهيم سابا	المجموعة الاستشارية	98-097	.٩٨

		للمحاسبة		
٧٦٣	على إسماعيل محمود كباجة	مكتب العودة للمحاسبة والمراجعة	98-098	.٩٩
١٩٤٧	محمد شعبان أبو شعبان	مكتب محمد أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	99-099	.١٠٠
٢٢٨٩	محمد عبد الله على ابو يوسف	مكتب أبو يوسف للمحاسبة والمراجعة	99-100	.١٠١
٤٧٩	محمد عبد العزيز محمد دهليز	مكتب غرناطة للمحاسبة والمراجعة	99-101	.١٠٢
٢٣٣٢	بسام محمود محمد أحمد	مؤسسة كنعان للمحاسبة والمراجعه	99-102	.١٠٣
٣٦٦	عبدالناصر ابراهيم الكيالي	مكتب التفاح للمحاسبة	99-103	.١٠٤
١٩٤	محمد سلامة محسن	مؤسسة آسيا للمحاسبة	99-104	.١٠٥
٢٢٥٢	ابراهيم محمد ابو هويدي	مركز ابو هويدي للمحاسبة	99-105	.١٠٦
٢٠٠	نبيل حسن شعبان النونو	مكتب الخروبي وشركاه للمحاسبة والمراجعة	99-106	.١٠٧
١٢٧	صبحي رشدي الخروبي			
	محمد أسامة أبو القمصان	مؤسسة أبو القمصان للمحاسبة والمرجعة	99-107	.١٠٨
٢٣٥١	اعتدال محمد الحلو	مؤسسة اسيل للمحاسبة	٩٩-١٠٨	.١٠٩
٨٥٤	محمد احمد جرغون	مكتب بيت المقدس للمحاسبة	٩٩-١٠٩	.١١٠
١٠٠٩	فؤاد سليمان شحادة	مكتب فؤاد شحادة للمحاسبة	99-110	.١١١
١٢	يوسف خالد الزهار	مكتب حنين للمحاسبة	2002-	.١١٢

			111	
٢٤٥٩	شادي الاعرج	مكتب ابرار للمحاسبة	2002- 112	.١١٣
٣٦٢٣	احمد سعيد علي مكاوي	مكتب نور الهدى للمحاسبة	2004- 113	.١١٤
٤٠٧	حسين عوني عاشور	مكتب البراء للمحاسبة والمراجعة	2004/1 14	.١١٥
٢٨٠٨	محمد سعيد الدحبور	مكتب الدحبور للمحاسبة	-١١٥ ٢٠٠٤	.١١٦
٢٨٢٣	انور محمد ابو دون ابراهيم محمد لولو	شركة انور ابو دون وشريكة	-١١٦ ٢٠٠٤	.١١٧
٣٦٣٣	طلعت عبدالقادر ابو دغين	مكتب الاصيل للمحاسبة	117- 2004	.١١٨
٦٢٤	ابراهيم توفيق حمد	مكتب حمد للمحاسبة	-١١٨ ٢٠٠٤	.١١٩
	نجوى كمال الصايغ ريمون بطرس الدلو	مكتب نعيم جورج الصايغ وشركة للمحاسبة	-١١٩ ٢٠٠٤	.١٢٠
٣١٤٨	سعيد مصطفى معروف	مكتب حيفا للمحاسبة	2004- 120	.١٢١
٣٠١٦	رياض نصر بدوي البيطار	مؤسسة الرياض للمحاسبة	2005- 121	.١٢٢
٥٦٢٥	محمد رفيق صالح مهنا	الفلستينية للمحاسبة	2005- 122	.١٢٣

٧	ناهض نمر الجعفراوي	مكتب الجعفراوي للمحاسبة	2005- 123	.١٢٤
٣٣٥٦	ماهر محمود البديري	مكتب ماهر البديري للمحاسبة	-١٢٤ ٢٠٠٦	.١٢٥
٢٢٥٤	نعيم اسماعيل حسني عزارة	مكتب طيبة للمحاسبة والمراجعة	/١٢٥ ٢٠٠٦	.١٢٦
٤٥٣٧	بثينة سعدي سمارة	مكتب سمارة للمحاسبة	-٢٠٠٦ ١٢٦	.١٢٧ ٨
٣٢٢٩	سناء جابر سلامة ابو حزين	مكتب ابو حزين للمحاسبة والمراجعة	-٢٠٠٦ ١٢٧	.١٢٨
٢٠٨٢	نادر محمد ابوجردة	مؤسسة صخر للمحاسبة	-٢٠٠٦ ١٢٨	.١٢٩
١٨٠٢	ناهض عثمان حبوش	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	/١٢٩ ٢٠٠٦	.١٣٠
	احمد حسين احمد المشهراوي	مكتب المشهراوي وشركاة للمحاسبة	-٢٠٠٧ ١٣٠	.١٣١
١٨٢٢	خالد ابو صويس	مكتب الوليد للمحاسبة والمراجعة	/١٣١ ٢٠٠٨	.١٣٢
١٠٧٣	طلال الزين	مكتب طلال الزين للمحاسبة والمراجعة	/١٣٢ ٢٠٠٨	.١٣٣
	صلاح جرادة	مكتب صلاح جرادة للمحاسبة	-٢٠٠٨ ١٣٣	.١٣٤
	عبد رية ابو هدايف	مكتب السعيد للمحاسبة والمراجعة	-٢٠٠٨ ١٣٤	.١٣٥

٣١٠٩	فاتن قابل ابو حزين/حسان	مكتب العالمية للمحاسبة والمراجعة	/١٣٥ ٢٠٠٩	.١٣٦
٤١٩٦	ريا زياد منيب اويغزالة	شركة ابوغزالة للخدمات الاستشارية والمالية	/١٣٦ ٢٠٠٩	.١٣٧
٣٥٥٦	اسعد عبدالرحمن كلاب	مكتب الاسعد للمحاسبة	/١٣٧ ٢٠٠٩	.١٣٨
١٥٢٦	امين محمود يوسف صالح	مكتب الميزان للمحاسبة	/١٣٨ ٢٠٠٩	.١٣٩
٣٤٠٦	جودت منذر الرئيس	مكتب أورينت للمحاسبة	/١٣٩ ٢٠٠٩	.١٤٠
٢٤٠٦ ٢٦٠	رأفت حسين مطير محمود نافذ العلمي	شركة مطير وعلمي وشركاهم	/١٤٠ ٢٠٠٩	.١٤١
٥٦٨٤	سعاد عبد الكريم عزيز	مكتب اللؤلؤة للمحاسبة	/١٤١ ٢٠٠٩	.١٤٢
٢٤١٣	محم سعيد مطر	مكتب كيدار للمحاسبة	/١٤٢ ٢٠٠٩	.١٤٣
١٧٣	أمين عبد الجواد حميد	مكتب المحاسبون المتحدون	/١٤٣ ٢٠٠٩	.١٤٤
	نانل عيسى الحداد لؤي عبدالله علي	شركة الراي للمحاسبة	-٢٠١٠ ١٤٤	.١٤٥
	د/ سالم حلس د/علي شاهين د/يوسف عاشور - د/محمد	مكتب ابن خلدون الدولية للاستشارات	-٢٠١٠ ١٤٦	.١٤٦

	مقداد			
٣٢٢٤	سماح أبو غلوة	مكتب أبو غلوة للمحاسبة والتدقيق	/١٤٧ ٢٠١٠	.١٤٧
٢٧٨١	منار خلف الله	مكتب المتميز للمحاسبة	148/20 11	.١٤٨
١٩١٢	نادر عدنان سكيك	مكتب سكيك للمحاسبة	/١٤٩ ٢٠١١	.١٤٩
١٤٧٥	علي يوسف محمد عطوه	مكتب عطوه للمحاسبة	/١٥٠ ٢٠١١	.١٥٠
٥٨٧٤	حاتم محمد محمد مطير	مكتب بيت المقدس للمحاسبة	/١٥١ ٢٠١١	.١٥١