



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

تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة
بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي
وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية).

(Evaluating the degree of commitment by the auditing firms working in Gaza Strip by providing requirements to improve the effectiveness of quality control of the external audit according the International Audit Standard No. 220 – applied study).

إعداد الباحث :
محمد سالم أبو يوسف

إشراف الأستاذ الدكتور :
سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة
2011م - 1432 هـ



هاتف داخلي: 1150

عمادة الدراسات العليا

ج س غ/35

الرقم: 2011/05/07..... Ref

التاريخ: Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ محمد سالم محمد أبو يوسف لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 23 جمادى الأولى 1432هـ، الموافق 2011/04/27م الساعة الثانية ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ.د. سالم عبد الله حلس	مشرفاً ورئيساً
د. علي عبد الله شاهين	مناقشاً داخلياً
د. صبري ماهر مشتهى	مناقشاً خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل. واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

د. زياد إبراهيم مقداد

شكر وتقدير

الحمد لله أولاً وأخيراً أن يسر لي مهمة انجاز هذه الدراسة، ومن ثم فإنه لمن دواعي سروري وابتهاجي في هذا المقام أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / سالم عبد الله حلس الذي تكرم بالإشراف على هذه الرسالة، ولم يدخر جهداً في سبيل إخراجها على أحسن وجه، وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من الدكتور / علي شاهين والدكتور / صبري مشتهي أساتذتي وأعضاء لجنة المناقشة الكرام كما أشكر كافة الزملاء والمهنيين الذين تعاونوا معي في مراحل إعداد الدراسة وتطبيق إجراءاتها.

الإهداء

- إلى أبي وأمي وزوجتي وأولادي وعموم أهلي حفظهما الله.
- إلى أساتذتي مدرسي المحاسبة والتدقيق في الجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وعموم الجامعات الفلسطينية.
- إلى كل من ساعدني وأعانني على إتمام هذه الدراسة.
- إلى عموم الأوبة والأصدقاء الذين يشاركونني الابتهاج بهذه المناسبة الطيبة.
- إلى زملائي في المهنة و الدراسة والعمل وكل باحث ومهتم بالمحاسبة والتدقيق في فلسطين والخارج بشكل عام.
- إليكم جميعاً أهدي هذه الدراسة والله من وراء القصد

الباحث

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	مسلسل
أ	شكر وتقدير	
ب	الإهداء	
ج	قائمة المحتويات	
و	قائمة الجداول	
ح	قائمة الأشكال	
ح	قائمة الملاحق	
ط	الملخص باللغة العربية	
ي	الملخص باللغة الانجليزية	
	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	1
2	مقدمة الدراسة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
3	فرضيات الدراسة	3-1
3	الفرضية الرئيسية الأولى	1-3-1
4	الفرضية الرئيسية الثانية	2-3-1
5	الفرضية الرئيسية الثالثة	3-3-1
5	متغيرات الدراسة	4-1
7	تعريفات إجرائية	5-1
7	أهمية الدراسة	6-1
7	أهداف الدراسة	7-1
8	محددات الدراسة	8-1
9	الدراسات السابقة	9-1
17	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة	10-1
	الفصل الثاني : فعالية رقابة جودة التدقيق	2
20	تمهيد	1-2
20	التدقيق والتدقيق الخارجي	2-2
23	مفهوم فعالية التدقيق الخارجي	3-2

24	مفهوم جودة تدقيق الحسابات	4-2
25	الرقابة على جودة تدقيق الحسابات	5-2
26	عناصر نظام رقابة جودة تدقيق الحسابات	6-2
26	أهمية الرقابة على جودة تدقيق الحسابات	7-2
27	مقاييس تقييم جودة التدقيق	8-2
27	مقاييس تقييم الجودة في العلوم الاجتماعية بشكل عام	1-8-2
28	مقاييس تقييم جودة خدمات التدقيق	2-8-2
30	الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي	9-2
31	خدمات التصديق	1-9-2
31	خدمات التأكيد الأخرى	2-9-2
32	أبرز جهود المنظمات المهنية الدولية والعربية بشأن جودة خدمات التدقيق	10-2
32	جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	1-10-2
33	جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA	2-10-2
35	جهود مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW	3-10-2
36	جهود هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية GCCAAO	4-10-2
39	جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA	5-10-2
41	جهود المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين EIAA	6-10-2
	الفصل الثالث : المعايير الدولية للتدقيق وملخص معيار التدقيق الدولي رقم 220 والمتعلق برقابة الجودة	3
44	تمهيد	1-3
44	المعايير الدولية للتدقيق	2-3
48	ملخص المعيار الدولي رقم 220 للتدقيق	3-3
48	مدخل	1-3-3
49	متطلبات تطبيق المعيار	2-3-3
50	مسئولية القيادة عن جودة عمليات التدقيق	1-2-3-3
50	المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	2-2-3-3
51	قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين	3-2-3-3
51	توفير فرق العمل المؤهلة	4-2-3-3
51	أداء عملية التدقيق	5-2-3-3
53	المراقبة على جودة التدقيق	6-2-3-3
53	توثيق عمليات التدقيق	7-2-3-3

	الفصل الرابع : واقع مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة	4
55	تمهيد	1-4
55	التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في فلسطين	2-4
56	الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في قطاع غزة	3-4
56	مجلس مهنة تدقيق الحسابات	1-3-4
57	جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية	2-3-4
57	جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية	3-3-4
59	الأشكال القانونية السائدة لمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة	4-4
59	المنشأة الفردية	1-4-4
59	الشركة العادية	2-4-4
59	حقوق وضوابط عمل المدققين المزاويلين في قطاع غزة	5-4
60	حقوق المدقق المزاويل	1-5-4
60	ضوابط عمل المدقق المزاويل	2-5-4
61	الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة	6-4
	الفصل الخامس : منهجية الدراسة	5
64	تمهيد	1-5
64	أسلوب الدراسة	2-5
65	مجتمع الدراسة	3-5
65	أداة الدراسة	4-5
65	خطوات بناء الاستبانة	5-5
67	اختبار التوزيع الطبيعي	6-5
67	الأساليب الإحصائية المستخدمة	7-5
68	صدق وثبات الأداة	8-5
	الفصل السادس : تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	6
76	تمهيد	1-6
76	الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة	2-6
77	حسب المؤهل العلمي	1-2-6
77	حسب التخصص العلمي	2-2-6
78	حسب الشهادات المهنية العربية والأجنبية	3-2-6
78	حسب سنوات الخبرة	4-2-6
79	حسب الشكل القانوني للمكتب	5-2-6
79	حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	6-2-6

80	حسب عدد العاملين في المكتب	7-2-6
81	حسب عدد سنوات عمل المكتب في مجال خدمات التدقيق	8-2-6
81	اختبار الفرضيات	3-6
81	اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	1-3-6
81	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	1-1-3-6
83	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	2-1-3-6
85	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	3-1-3-6
87	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	4-1-3-6
89	اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	5-1-3-6
92	اختبار الفرضية الفرعية السادسة	6-1-3-6
93	اختبار الفرضية الفرعية السابعة	7-1-3-6
95	اختبار الفرضية الرئيسية الأولى كوحدة واحدة	8-1-3-6
97	اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	2-3-6
97	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	1-2-3-6
99	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	2-2-3-6
101	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	3-2-3-6
103	اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	3-3-6
103	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	1-3-3-6
103	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	2-3-3-6
105	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	3-3-3-6
111	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	4-3-3-6
	الفصل السابع : النتائج والتوصيات	7
114	تمهيد	1-7
114	نتائج الدراسة	2-7
116	التوصيات	3-7
117	قائمة المراجع	4-7

قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
3.1	المعايير الدولية الخاصة بخدمات التدقيق	45
3.2	المعايير الدولية الخاصة بخدمة التأكيد والخدمات الأخرى	46

47	معايير التدقيق الدولية بعد التحديث	3.3
65	درجات مقياس خماسي شبيه ليكرت	5.1
67	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	5.2
69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	5.3
69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال	5.4
70	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال	5.5
70	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال	5.6
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال	5.7
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال	5.8
72	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال	5.9
73	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.	5.10
74	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	5.11
75	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة	5.12
77	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	6.1
77	توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي	6.2
78	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية العربية والأجنبية	6.3
79	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	6.4
79	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشكل القانوني للمكتب	6.5
80	توزيع مجتمع الدراسة حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	6.6
80	توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب	6.7
81	توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات عمل المكتب في مجال خدمات التدقيق	6.8
82	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول	6.9
84	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني	6.10
86	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث	6.11
88	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع	6.12
90	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الخامس	6.13
92	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال السادس	6.14
94	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال السابع	6.15
96	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة	6.16
98	اختبار T - متغير المؤهل العلمي	6.17
100	اختبار تحليل التباين - متغير الشهادات المهنية	6.18
102	اختبار T - متغير سنوات الخبرة	6.19
104	اختبار T - متغير الشكل القانوني للمكتب	6.20
106	اختبار تحليل التباين - متغير العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	6.21

107	المتوسط الحسابي لاستجابات مجتمع الدراسة- متغير العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	6.22
109	اختبار تحليل التباين - متغير عدد العاملين في المكتب	6.23
110	المتوسط الحسابي لاستجابات مجتمع الدراسة- متغير عدد العاملين في المكتب	6.24
112	اختبار T - متغير سنوات عمل المكتب	6.25

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	الرقم
6	متغيرات الدراسة	1.1

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
122	قائمة محكمي الاستبانة	1
123	الاستبانة	2
128	كشف المدققين المعتمدين من جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية	3
131	قائمة المكاتب التي يعمل بها مدققون معتمدون	4

ملخص الدراسة:

(تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية).

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام استبانة مكونة من (33) فقرة تغطي متطلبات تحقيق المعيار و تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من (36) مكتب تدقيق معتمد في قطاع غزة.

وقد تم استخدام نظام الرزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج التي توصلت لها الدراسة، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test) واختبار (T) في حال العينتين المستقلتين (Independent Samples T-Test)، و اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمقارنة 3 متوسطات فأكثر.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وبشكل عام أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220).

وفي ضوء ذلك فقد أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها ما يلي :

1. تعزيز العمل بمقتضيات اللائحة التنفيذية لقانون مزولة مهنة التدقيق في فلسطين فيما يتعلق بالزام المدققين المرخصين بالعمل وفق معايير التدقيق الدولية سيما معيار رقم (220) ومساءلة المخلين .
2. تشكيل لجنة مشتركة من مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدقي الحسابات لمتابعة أداء مكاتب التدقيق، ورقابة جودة خدماتها، والتزام موظفيها للمتطلبات الأخلاقية، وذلك من خلال تطبيق برامج مراجعة النظير .
3. تفعيل دور الجامعات الفلسطينية والجهات المهنية في نشر تحديثات المعايير الدولية للتدقيق سيما معيار رقم (220) ووضعها ضمن برامج الدورات والتعليم المستمر التي تنفذها .
4. البحث على مواصلة إجراء دراسات ميدانية استكشافية تفحص مدى التزام مكاتب التدقيق في قطاع غزة بالمعايير الدولية للتدقيق عموماً سيما بعد تحديثاتها المستمرة، وذلك من خلال توجيه طلبة الدراسات العليا والباحثين لهذا المجال.

Abstract

(Evaluating the degree of commitment by the auditing firms working in Gaza Strip by providing requirements to improve the effectiveness of quality control of the external audit according the International Audit Standard IAS No. 220 – applied study).

This study aimed to evaluating the degree of commitment by the auditing firms working in Gaza Strip by providing requirements to improve the quality control effectiveness of the external audit, according the IAS No. 220, To achieve the objectives of the research the researcher used the analytic descriptive and designed a questionnaire consisting of 33 items was developed to test the requirements of IAS No. 220, The Questionnaire was distributed to the study population which consisted of (36) Auditing offices in Gaza strep, and the SPSS was used to analyze the results of the study by calculating the Means, Standard Deviations, One Sample T-Test, Independent Samples T-Test and One Way Analysis of Variance – ANOVA.

The outcomes of the study has shown in general the external audit firms working in Gaza Strip are committed to provide an effective of quality control of external auditing according to the IAS No. 220.

On the light of this study, the researcher recommends the following :

- 1- Promoting the work according to the executing charter for the audit professional law in Palestine in order to force the credited auditors to work according to the international audit standards and questioning who works illegally .
- 2- Establishing a common committee from the Palestinian Council of Audit Profession and Palestinian Society of Certified Public Accountants (PSCPA) to monitor the auditors performance, quality of audit services and professional ethics by the work of peer review programs.
- 3- Activating the role of the Palestinian Universities and Professional Societies by spreading the renewed international audit standards especially no. 220 and adding it to the courses programs and the on- going learning.
- 4- Encouraging Researchers and Students to continues the applied studies to evaluating the degree of commitment by the IASs especially after renewed.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1 1 مقدمة :

تتخصص مسؤولية المدقق في إبداء رأيه وإصدار تقريره على البيانات المالية ، بناءً على اختباره لعينات الفحص في ضوء المعايير العامة للتدقيق General Accepted Audit Standards (GAAS) عموماً والمعايير الدولية، والوطنية إن توفرت ، وفي فلسطين حيث أنه لا يوجد لغاية الآن معايير وطنية للتدقيق فإن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملزمة بالعمل وفق المعايير الدولية للتدقيق ، ومراعاة آداب وسلوكيات المهنة التي تتبناها جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية وذلك وفقاً لللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة التدقيق. (اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة التدقيق، الوقائع الفلسطينية، 2004).

هذا وتؤدي مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة أعمالها وتقدم خدماتها لجمهور عريض من المستفيدين من مساهمين ومستثمرين وممولين حاليين ومرتبين في كافة قطاعات الأعمال التجارية والأهلية، وعليه فمن الضروري التزامها بالمعايير الدولية للتدقيق بشكل عام والحفاظ على مستوى جودة العمل لحماية المستثمرين والملاك والاقتصاد الوطني عموماً من الغش والتلاعب في حدود مسؤولية مهنة التدقيق.

وقد بلغت معايير التدقيق الدولي المحدثه والموضحة 36 معيار للتدقيق ورقابة الجودة، وهي نافذة المفعول في تدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ من تاريخ 15 ديسمبر 2009 فما بعد وذلك بعد إصدار النسخة المحدثه من قبل مجلس معايير التدقيق الدولية في مارس 2009 (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2009).

و يبذل - في هذه الآونة - مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين جهوداً حثيثة من أجل تنظيم المهنة، وترتيب ملف المدققين المزاولين سيما في قطاع غزة، و يجري ترتيباته لعقد امتحانات الحصول على رخصة المزاوله والتي من المرتقب أن تجرى - هذا العام - للمرة الأولى في قطاع غزة .

وعليه فإن الدراسة قد قامت بمحاولة استكشاف وتقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي، وذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) بعد التحديث، وهو بعنوان (رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية) ، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الحاصلين على كل من رخصة المزاوله وعضوية جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ويزاولون المهنة من خلال مكاتب تدقيق معتمدة . وتشخيص الواقع والخروج بنتائج وتوصيات تعمل على تطوير مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة، بما يدعم وجودها واستقرارها وضمان جودة أدائها، وبما ينعكس على المستفيدين من خدمات التدقيق من الجهات والمؤسسات الخاضعة له بالنفع والفائدة.

1 2 مشكلة الدراسة :

يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بشكل عام في السؤال الرئيس التالي :

ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس عدد من الأسئلة الفرعية على النحو التالي :

1. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
2. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
3. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
4. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
5. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
6. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير عملية مراقبة معقولة للسياسات والإجراءات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.
7. ما مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوثيق كل من عمليات التدقيق والمراقبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ؟.

1 3 فرضيات الدراسة :

1 3 1 الفرضية الرئيسية الأولى :

تتمثل الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة فيما يلي :

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) ."

ويتفرع عنها مجموعة من الفرضيات هي :

Ho 1 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسئولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

- Ho 2 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).
- Ho 3 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة على العلاقات الجديدة أو مواصلة العلاقات القديمة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).
- Ho 4 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).
- Ho 5 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).
- Ho 6 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير عملية مراقبة معقولة لكل من السياسات والإجراءات وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).
- Ho 7 : لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوثيق كل من عمليات التدقيق والمراقبة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

1 3 2 الفرضية الرئيسية الثانية:

تتمثل الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة فيما يلي :

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين استجابات الباحثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220" تعزى إلى الخصائص الشخصية للمدقق " بيانات صاحب المكتب " وهي كل من (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، سنوات الخبرة) .
ويتفرع من هذه الفرضية كلاً من الفرضيات الفرعية التالية :

- Ho 1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات الباحثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى المؤهل العلمي.
- Ho 2 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات الباحثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى الشهادات المهنية.
- Ho 3 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات الباحثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى سنوات الخبرة .

1 3 3 الفرضية الرئيسية الثالثة:

تتمثل الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة فيما يلي :

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220" تعزى إلى بيانات مكتب التدقيق وهي كل من (الشكل القانوني للمكتب، العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية، عدد العاملين في المكتب، عدد سنوات عمل المكتب) .

وينفرد من هذه الفرضية كل من الفرضيات الفرعية التالية :

Ho 1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب.

Ho 2 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية.

Ho 3 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى عدد العاملين في المكتب.

Ho 4 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى سنوات عمل المكتب.

1 4 متغيرات الدراسة :

1-4-1 المتغيرات المستقلة

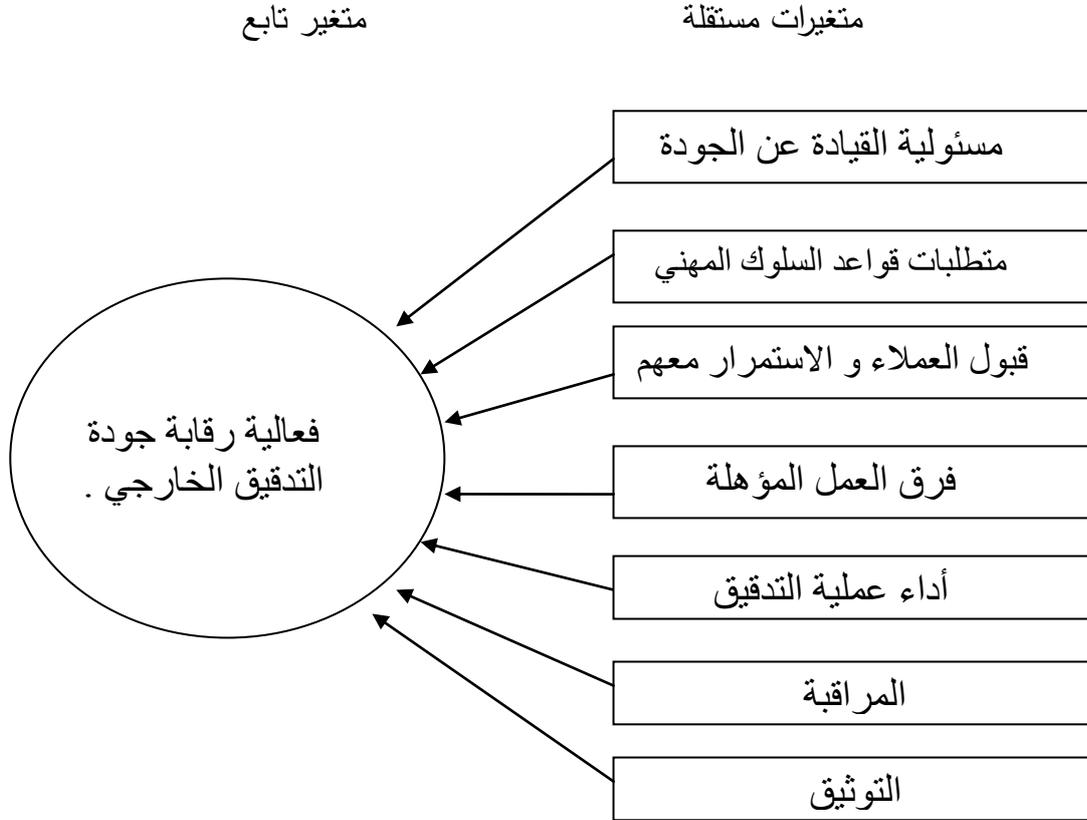
تتمثل المتغيرات المستقلة للدراسة في سبعة متغيرات، والتي تمثل متطلبات تطبيق معيار الدولي للتدقيق رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث أن المتغيرات الستة الأولى هي عناصر نظام رقابة الجودة، والمتغير السابع هو مطلب التوثيق الذي تضمنه وفق النسخة المحدثة الصادرة في 2009م وهي على النحو التالي (جمعة:2011م،ص92):

1. مسئولية القيادة عن الجودة Leadership Responsibilities for Quality within the firm
2. متطلبات تطبيق قواعد السلوك المهني Relevant Ethical Requirement
3. قبول العملاء والاستمرار معهم Acceptance and Continuation of Clients and Specific Engagements
4. فرق العمل المؤهلة Human Resource
5. أداء عملية التدقيق Engagement Performance
6. المراقبة Monitoring
7. التوثيق Documentation

1 4 2 المتغير التابع :

و ينحصر في متغير واحد هو فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي The Effectiveness
 .of Quality Control of the External Audit

و يمكن توضيح العلاقة بين المتغيرات كما في الشكل التالي :



شكل (1.1) متغيرات الدراسة

1 5 تعريفات إجرائية :

فيما يلي عرض لأهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة ومدلولاتها (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2009م) :

- أ. **الشريك** : هو المدقق الشريك أو أي شخص آخر في مؤسسة التدقيق يتحمل مسؤولية أداء عملية التدقيق ومسئولية إصدار تقارير التدقيق نيابة عن المؤسسة .
- ب. **المؤسسة** : وهي مكتب التدقيق الذي قد يتمثل في مدقق وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة تضم مجموعة محاسبين مهنيين .
- ت. **فريق العملية** : هم جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بأداء عملية التدقيق ويستثنى منهم الخبراء و المستشارين .
- ث. **المعايير المهنية** : هي معايير التدقيق الدولية والمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بها .
- ج. **تدقيق رقابة الجودة** : هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق عند صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد ذلك التاريخ .
- ح. **فحص النظير** : وهو خضوع منشأة (مكتب) التدقيق للفحص من قبل منشأة تدقيق أخرى للتأكد من مدى التزامه بنظم الرقابة الموضوعية، والتأكد من تصميمه لسياسات وإجراءات تضمن تنفيذ عناصر رقابة الجودة.
- خ. **مدقق رقابة الجودة** : هو شخص خارجي مؤهل أو فريق من المؤهلين يتم تكليفهم بتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي .
- د. **المراقبة** : هي عملية تضم المتابعة والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة بما في ذلك الفحص الدوري لمجموعة مختارة من العمليات التامة، والمصمم ليقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن نظام رقابة الجودة المطبق يعمل بصورة فعالة.

1 6 أهمية الدراسة :

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تلقي الضوء على واقع مهنة التدقيق في قطاع غزة، وتوضح مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في القطاع بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي، ودراسة العناصر المؤثرة فيها، وتحدد العلاقة بين هذه العناصر المهمّة في كل من مسؤولية الجودة الشاملة، ومتطلبات قواعد السلوك المهني، وقبول أو الاستمرار مع العملاء، وتوفير فرق العمل المؤهلة، وأداء عملية التدقيق، والمراقبة، والتوثيق، من جهة وبين فعالية رقابة جودة

التدقيق الخارجي من جهة أخرى، وذلك في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220)، والمتعلق برقابة الجودة، لما لذلك من دور كبير في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الحصول على قوائم مالية تعبر بصورة عادلة عن الوضع المالي للمنشأة ، وبتبث الطمأنينة في نفوس جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق، وبما تكشف عنه من نتائج وتوصيات ستعمل على تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي والتي تستفيد منها شريحة واسعة من المستثمرين والمهتمين بتطوير المهنة.

1 7 أهداف الدراسة :

بالإضافة لما تمثله الدراسة من إضافة وإثراء للبحث العلمي في قطاع غزة فيمكن إبراز العديد من الأهداف الفرعية لها كما يلي :

1. التعرف على مفهوم التدقيق والتدقيق الخارجي .
2. التعرف على مفهوم فعالية تدقيق الحسابات وأهميته.
3. التعرف على مفهوم جودة تدقيق الحسابات وأهميتها ومكوناتها ومقاييس تقييمها والرقابة عليها.
4. الوقوف على الجهات الدولية والوطنية المنظمة لمهنة التدقيق وإسهاماتها بخصوص جودة التدقيق والرقابة على الجودة .
5. الوقوف على وضع مكاتب التدقيق الخارجي المزولة للمهنة في قطاع غزة .
6. التعرف على المعايير الدولية للتدقيق، وتلخيص المعيار الدولي رقم (220) واستعراض عناصر ومكونات رقابة جودة التدقيق في ضوء ما نص عليه المعيار .
7. الوقوف على مدى توفر عناصر رقابة جودة التدقيق الخارجي في الواقع العملي لمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، وفي ضوء ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (220) وهو بعنوان (رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية) .
8. حصر أوجه القصور في توفير متطلبات الالتزام بالمعيار الدولي رقم (220) للتدقيق - إن وجدت - وأثرها على جودة تدقيق الحسابات في قطاع غزة و تقديم الاقتراحات والتوصيات الداعمة لتحسينها.

1 8 محددات الدراسة :

- اقتصرت الدراسة على تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق الخارجي العاملة المعتمدة في قطاع غزة فقط، ويبلغ عددها (36) مكتب مزاول وممارس للمهنة بشكل فعلي ملحق رقم (4)، ولم تتطرق للمكاتب العاملة في الضفة الفلسطينية .

- اقتصرت الدراسة على مكاتب التدقيق التي يديرها أو يملكها مدققون مرخصون من قبل مجلس مهنة التدقيق الفلسطيني، وأعضاء مسجلين في كشف المزاويلين بجمعية المدققين القانونيين الفلسطينية، والذين بلغ عددهم (51) عضواً حسب آخر اجتماع عمومي للجمعية بتاريخ 2010/06/13م ملحق رقم (3)، ولم تتطرق الدراسة للمكاتب التي يديرها أو يملكها غير المرخصين من قبل المجلس أو المسجلين بالجمعية .

1 9 الدراسات السابقة :

أولاً : باللغة العربية

1. دراسة (نشوان ، 2010م) بعنوان " جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين "

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم جودة التدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة في ها من وجهة نظر مدققي الحسابات الفلسطينيين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة التدقيق والمزاويلين للمهنة ، ومسجلين فعلياً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة حتى يونيو 2010م، مع تقسيم و تحليل آثار العوامل المؤثرة إلى ثلاث مجموعات هي عوامل مرتبطة بالمكتب، وأخرى مرتبطة بفريق التدقيق، والثالثة مرتبطة بالعميل.

وقد توصلت الدراسة إلى عديد من النتائج من أبرزها أن هناك علاقة طردية بين جودة عملية التدقيق وكل من حصول المدقق على شهادات علمية ومهنية، والمعرفة بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، والتزام المدقق بقواعد السلوك المهني، وقيامه بتدقيق أعمال لديه خبرة عملية جيدة فيها مع التزامه بالتشريعات والأنظمة والقوانين السارية ، وتنفيذه للتدقيق من خلال خطة عمل، وقد أشارت الدراسة إلى وجود تأثير ايجابي للمنظمات والجمعيات المهنية على جودة عملية التدقيق في حالة قيامها بعمل دورات وورش عمل حول أداء عملية التدقيق وفق للمعايير المهنة والدولية، وتوفيرها للنشرات والإرشادات التي تُساعد المدققين على القيام بأعمالهم بدرجة عالية من الجودة و فرضها للعقوبات على المدققين الذين لا يراعون الجودة في مهنتهم وتفعيلها لأسلوب مراجعة النظير وعند إلزامها لمكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص لمراقبة جودة أعمال المدققين ومن جهة أخرى فإن كل من اشتداد المنافسة في الأتعاب أو زيادتها عن الحد المعقول تقلل من الجودة.

وقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها :

- ضرورة إعلام جميع الأطراف المستفيدة من خدمة التدقيق الخارجية بأهمية جودة التدقيق، وضرورة جعلها المعيار الرئيسي عند تعيين أو اختبار مدقق الحسابات.
- ضرورة إعادة تنظيم مكاتب التدقيق من حيث تصنيفها وفقاً لمستوى التزامها بالجودة المطلوبة، وتحديد الأعمال الواجب أداؤها لكل مستوى من مستويات التصنيف.
- تفعيل الرقابة على جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الفلسطينية .
- ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، مع معالجة أوجه الضعف والقصور فيها، وبشكل خاص وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب المحاسبة والتدقيق بتطبيق نظام خاص بالجودة.

2. دراسة (جبران ، 2010م) بعنوان " ا لعوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في اليمن، وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث قام الدراسة على تصميم وتوزيع استبانة على أصحاب مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية ، وبعد التحليل فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات يعزى إلى كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام م دقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتنظيم مكتب ال تدقيق وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية ال تدقيق ومثانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.

وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها:

- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب ال تدقيق مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية م دقق الحسابات ودعمها وضرورة تخطيطها المسبق لتنفيذ السليم لعملية التدقيق.
- أوصت الدراسة الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية بتبني معايير محاسبية وتدقيق على المستوى المحلي، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

3. دراسة (جريوع ، 2008م) بعنوان " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة "

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في قطاع غزة وقد أظهرت الدراسة العديد من النتائج من أهمها :

- إن فكرة تغيير المدقق الخارجي تبدأ في الشركات المساهمة عندما تواجه الشركات المشاكل المرتبطة بانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي.
- أشارت الدراسة إلى أن طول الفترة التعاقدية ما بين المدقق والشركة تقلل من استقلالية المراجع .

و قد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها :

- ضرورة أن يمارس المدقق الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله.
- أوصت الدراسة بضرورة عدم تجاوز الفترة التعاقدية للعمل التدقيقي بين المدقق والشركة لخمس سنوات.
- أوصت الدراسة بوجوب إلزام الشركة - المستفيدة من خدمات التدقيق - بتغيير المدقق كل خمس سنوات كحد أقصى للحد من المنافسة التي تؤدي بالمدقق لتخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد مما يؤدي إلى تقليل جودة عملية التدقيق .

4. دراسة (الجعافرة ، 2008م) بعنوان "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية ." .

هدفت الدراسة إلى اكتشاف مدى تحقق تحسين فاعلية جودة التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية من الناحية العملية، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات في المملكة الأردنية وقد قامت الدراسة على تقسيم مجتمعها إلى شريحتين هي مكاتب تدقيق كبيرة ومكاتب تدقيق صغيرة بناء على عدد المدققين العاملين في المكتب وقد أظهرت أراء كل من المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة والصغيرة بالأردن توفر عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

و في ضوء ذلك قد أوصت الدراسة بما يلي :

- ضرورة إخضاع مكاتب التدقيق لبرامج رقابية مثل برامج رقابة الجودة من أجل الحصول على عمليات تدقيق ذات جودة .
- ضرورة رفد المكاتب بحملة الشهادات العلمية والمهنية .
- تشجيع جميع العاملين في مكاتب التدقيق من غير المرخصين بمزاولة المهنة على التقدم لامتحان مزاولة المهنة.
- تفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتعريف وتدريب العاملين فيها على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق .

5. دراسة (جربوع و حلس ، 2007م) بعنوان "مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة " .

- هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة، وذلك من وجهة نظر المدققين المزاولين والأكاديميين المدرسين لمساقات المحاسبة والتدقيق وقد تبين من نتائج الدراسة ما يلي :
- لم تقم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة حتى الآن، مما أدى إلى عدم قدرتها على قيادة وتوجيه هذه المهنة.
 - إن أساليب التدريس الملائمة للمساقات عن طريق المحاضرات والتدريب العملي والتطبيقات على الحاسب الآلي تكفي لصقل موهبة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالمعلومات اللازمة من أجل تحسين أدائهم المهني.
 - بسبب حداثة مهنة التدقيق، فإن المهنة تحتاج إلى جهود كبيرة من الجمعيات المهنية وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة لإعادة تأهيل الخريجين من أجل الصمود أمام المنافسة من جّراء تدفق مكاتب التدقيق الأجنبية ذات الخبرة العالية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى منطقتنا.

وقد عرضت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدعم استقلال المدققين ورفع مستوى الكفاءة المهنية عندهم عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب.
- تشجيع تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية عند إعداد وتدقيق القوائم المالية.

- وجوب تشجيع إنشاء برامج لتعديل وتحسين مستوى خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة، تهدف إلى تحسين المعارف والمهارات بالإضافة إلى تغيير اتجاهات الخريجين نحو العمل وذلك من خلال التنوع في أساليب التدريس بما يسمح بقدر من المشاركة والعمل الجامعي، والعمل على بناء القدرات البحثية ومهارات كتابة التقارير المالية وتحليلها.

6. دراسة (أبو هين ، 2005م) بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين " .

- هدفت الدراسة لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في قطاع غزة، وقد بحثت الدراسة آراء مدققي الحسابات لدى المكاتب المدرجة في لجنة المكاتب جمعوية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وقد توصلت الدراسة إلى عديد من النتائج أبرزها :
- اعتبار أن التأهيل العلمي والمهني ومدى إلمام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها هي من أبرز العوامل المؤثرة بشكل ايجابي في جودة تدقيق الحسابات.
 - أظهرت الدراسة أن هناك تنافسا حادا بين المكاتب العاملة في قطاع غزة من حيث تحديد الأتعاب بما ينعكس سلبا على جودة أعمال التدقيق.
 - و في ضوء ذلك فقد أوصى الدراسة بما يلي :
 - ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بأن يكون لها قسم خاص بمراقبة جودة أداء المهنة.
 - ضرورة العمل للحيلولة دون المساس باستقلالية المدقق .

7. دراسة (الضلي ، 2004م) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن - دراسة تطبيقية "

- هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية ومراجعة مكتب التدقيق لحسابات شركات عالمية.
- وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت استبانة واحدة على كل مكتب من مكاتب تدقيق الحسابات في العاصمة اليمنية

صنعا، وبلغ عددها (33) مكتبا، وقد تم استرداد ما نسبته 78.8% من إجمالي الاستبيانات الموزعة.

و قد توصلت إلى عديد من النتائج منها :

- يوجد لدى مكاتب التدقيق في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهمية تطبيقه.
- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
- تقوم مكاتب التدقيق بتطبيق ضوابط رقابة الجودة بنسبة 81.1%، إذ تطبق 65.38% من مكاتب عينة الدراسة ضوابط رقابة الجودة إلى حد كبير جداً، و 30.77% من مكاتب عينة الدراسة تطبقها إلى حد كبير، و 3.85% من مكاتب عينة الدراسة تطبقها إلى حد قليل.
- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
- لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق أجنبي أو بتاريخ التأسيس أو بحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.
- يتفق ممثلو مكاتب التدقيق عينة الدراسة على انه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وان أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في اليمن بدرجة كافية.

وخلصت الدراسة إلى عديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في اليمن، ومن أهم هذه التوصيات :

- ضرورة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في اليمن .
- ضرورة الاهتمام بمدققي الحسابات اليمنيين ورفع مستواهم المهني .
- ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق للرفي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق في اليمن.

1. دراسة (Knechel et.al, 2008) بعنوان " محددات اختيار المدقق ،

استنتاجات سوق صغار العملاء " .

"Determinant of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market" .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا، حيث تقوم الشركات باختيار مدقق خارجي من بين أربعة أنواع من شركات تدقيق الحسابات ، هي كل من شركات التدقيق الدولية، وشركات التدقيق المحلية، والمدققين المحليين الذين يحملون رخصة مزاوله المهنة، والم دققين المحليين غير المعتمدين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة عشوائية بلغ عددها (2,333) شركة من الشركات المستفيدة من خدمات التدقيق صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار الم دقق الخارجي للشركات صغيرة الحجم تمثلت أهمها في: (1) حجم أعمال الشركة وتعقيدات العمليات المالية لها. (2) مدى خبرة المراجع في مراجعة القوائم المالية لمثل تلك الشركات.
- أما فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اختيار الم دقق الخارجي للشركات التي تقوم باختيار مراجع مدقق معتمد من بين النوع الأول والثاني من شركات ال تدقيق، تمثلت أهمها في : (1) كبر حجم التمويل المطلوب لتلك الشركات . (2) شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بشركة تدقيق دولية .
- أما أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار شركات التدقيق الدولية، تمثلت أهمها في: (1) شهرة الم دقق الخارجي ومدى ارتباطه بشركة تدقيق دولية. (2) الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي. (3) التخصص في مجالات عمل الشركة.

2. دراسة (Jackson, et.al,2008) بعنوان " علاقة التغيير الإلزامي للمدقق

بجودة التدقيق .

"Mandatory audit firm rotation and audit quality "

هدفت الدراسة إلى بحث تأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي على جودة التدقيق في بيئة العمل الاسترالية، وذلك من خلال دراسة عاملي مستوى الموضوعية والعقلانية من جهة والميل للتقاضي من جهة أخرى .

و قد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها :

- إن تعاضم جودة التدقيق مرتبط بتعاضم حجم وقدرات شركة التدقيق .
- إن شركات التدقيق التي تميل للتقاضي غالبا ما تخسر جزءا من حصتها السوقية .
- إن التبديل الإلزامي للمدقق يترتب عليه تخفيض التكاليف الإضافية على العميل الناجمة عن التبديل للحد الأدنى وكذلك يعطي فرص لشركات التدقيق لتوسيع قاعدة معرفتها و قدراتها .

وقد أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على التغيير الإلزامي للمدقق لما له من تأثير إيجابي على جودة التدقيق .

3. دراسة (Beattie,et.al,2003) بعنوان " دراسة تركيبية سوق التدقيق في المملكة المتحدة (UK) من حيث التفاعلات والنتائج ومجال تكيف السوق "

"A study of UK audit market concentration - causes, consequences and the scope for market adjustment "

هدفت الدراسة إلى تحليل الجوانب التنافسية في سوق خدمات التدقيق في المملكة المتحدة (UK) وذلك عقب فضيحة شركة Andersen وقد قامت الدراسة بحصر و ترتيب مكاتب وشركات التدقيق الرئيسية العاملة و تحليل أعمالها من خلال ربطها بقطاعات السوق و قطاعات الصناعة . و قد وجدت الدراسة ما يلي :

- إن 96% من أتعاب التدقيق في المملكة المتحدة تجنيها الشركات الأربع الكبرى The largest four firms بعد غياب شركة Andersen .
- وجدت الدراسة أيضاً أن الإيرادات الناجمة عن أعمال الاستشارات وخلافه من غير النشاط الأساسي للتدقيق قد بلغت أرقاما ضخمة ففي حين بلغت نسبة إيرادات الخدمات الأخرى خلاف التدقيق إلى التدقيق ما نسبته 208% في السوق عموما فقد وجدت أيضا بما نسبته 300% في بعض القطاعات.
- قد بلغت إيرادات بعض شركات التدقيق من خلال الخدمات الأخرى أكبر من إيرادات شركات الاستشارات المتخصصة في المجال .

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بضبط عمل شركات التدقيق وتركيز عملها في مجال التدقيق لضمان جودتها .

4. دراسة : (Elizur, et.al,1996) بعنوان "جودة التدقيق المخططة " *"Planned Audit Quality"*

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم اقتراحات بناءة لغرض التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي المستقل، لئما تم تمرير مذئوة من الكونجرس الأمريكي توصي بتخفيض المسؤولية المدنية للمدقق في حالة فشل عملية التدقيق .

وقد تم تقديم نموذج مقترح من الفترات المتعددة للتخطيط الأفضل لجودة التدقيق بواسطة المدقق الخارجي، و تم تقديم اقتراحات فيما يتعلق بتخطيط جودة عملية التدقيق تطرقت إلى كل من قدرة المراجع الخارجي في أداء عملية الـتدقيق ، وأتعب الـتدقيق، والخسارة المتوقعة بسبب فشل عملية المراجعة .

ولكانت نتائج الدراسة الأساسية كما يلي :

- تمتع المدقق الخارجي بالكفاية الفنية والاستقلال والحياد والموضوعية أثناء فحصه للقوائم المالية تؤدي إلى تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في عملية التدقيق.
- زيادة أتعب عمليات التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة أداء تلك العمليات.
- عدم اهتمام المدقق الخارجي بالغرامات التي ستفرض عليه في حال فشل عملية التدقيق يؤدي إلى نقص جودة أدائه مع مرور الوقت.

1 10 ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها:

تتميز الدراسة عن غيرها بالعديد المزايا والتي يمكن استعراض أهمها على النحو التالي

:

1. تسلط الدراسة الضوء على وضع مهنة التدقيق في قطاع غزة، ومدى جودتها، والجهات المنظمة لها والمؤثرة فيها.
2. تكشف الدراسة الحالية عن مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بمعيار التدقيق الدولي رقم (220)، والمتعلق برقابة الجودة وذلك بشكل عام.
3. تأتي هذه الدراسة في ظل الجهود الحثيثة المبذولة في قطاع غزة لتنظيم مهنة التدقيق وترتيب عمل مكاتب التدقيق الخارجي والاستعدادات التي يجريها مجلس مهنة التدقيق لعقد

- امتحانات المزاولة خلال العام الحالي لمنح ترخيص المزاولة بما يترتب على ذلك من تحديث وترتيب مهنة التدقيق في قطاع غزة .
4. تستند هذه الدراسة إلى أحدث إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في مجال المهنة وهو دليل المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الذي صدر في ابريل 2009م وجرى العمل به منذ 15 ديسمبر 2009م وبذلك فإنها - في حدود علم الباحث - تعتبر الدراسة الأولى التي تتناول موضوع المعايير الدولية للتدقيق في بيئة العمل الفلسطينية بعد الإصدار الحديث للاتحاد الدولي للمحاسبين .
5. تعتمد هذه الدراسة على تحليل وتقييم مدى الالتزام بتوفير متطلبات فعالية رقابة الجودة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) من قبل مكاتب التدقيق التي يديرها مدققون معتمدون من قبل مجلس المهنة وأعضاء في جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية .

الفصل الثاني

فعالية رقابة جودة التدقيق

2 1 تمهيد :

لقد حظيت مفاهيم فعالية وجودة تدقيق الحسابات والرقابة عليها باهتمام كبير من قبل العديد من المنظمات المهنية في العالم، وبذلت جهوداً حثيثة لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال والارتقاء بها، وتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيدها بها عند أداء عملية التدقيق، وقد تم إصدار العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات المتعلقة بهذا الموضوع.

ويعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من أكثر المنظمات الدولية شهرةً في هذا المجال وهو الجهة الراعية لإصدار وتحديث معايير التدقيق الدولية .

ولقد أصبحنا اليوم وفي ظل العولمة - بلا شك - في أمس الحاجة إلى تنظيم المهنة، وتوحيد أساليب عملها على مستوى العالم، ومما لا يخفى على احد تداعيات الأزمة المالية العالمية التي تجاوزت أثارها الحدود القطرية والإقليمية، والتي طالت تداعياتها معظم اقتصاديات العالم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وفي ظل هذه التداعيات فإن مستخدمي البيانات المالية أصبحوا أكثر طلباً والحاحاً بضرورة توفير متطلبات جودة البيانات المالية، والتي تتطلب أن يتوفر في البيانات المالية المصدقية المعقولة، والقابلية للمقارنة، ومن المؤكد فإن مستخدمي البيانات قد وضعوا ثقتهم في مدققي الحسابات المستقلين بوصفهم الأقدر على الحكم بموضوعية على البيانات المالية .

وفي ظل الاستثمار الدولي وتوسع استخدام الشبكات العنكبوتية (الانترنت)، وكذلك بروز خدمات جديدة في مهنة التدقيق نتيجة للتطورات مثل مراقبة الخطط، ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء، ورفع مستوى الكفاءة، والفعالية، أصبحت معايير التدقيق الدولية International Audit Standard (IAS) تمثل القواسم المشتركة للحكم على الأداء في مختلف أقطار العالم، وإن مطلب العمل وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (IAS) أصبح أساسياً، وفي إطار ذلك فقد أوصت اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة التدقيق الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004م بضرورة الالتزام بها، وهذه الجوانب مجتمعة هي ما سوف يتعرض لها الباحث بالتفصيل من خلال هذا الفصل.

2 2 التدقيق والتدقيق الخارجي AUDIT & EXTERNAL AUDIT :

إن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناه يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق (جمعة : 2009 ،ص24)، أما التعريف الإجرائي للتدقيق فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق"

(جمعة : 2009 ،ص24) وتعليقاً على تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق السابق يرى (المطارنة :2006،ص14) أن التدقيق يتضمن النقاط التالية :

1. التدقيق عملية منتظمة يعتمد على التخطيط المسبق الذي يقوم به المدقق .
2. أهمية حصول المدقق على الأدلة و القرائن الملانمة و تقييمها بطريقة موضوعية .
3. مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم ، وإبداء الرأي الشخصي .
4. إن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية ، مما يعني بأن التدقيق هو وسيلة اتصال .

في حين يرى (الرماحي : 2009، ص 15) بأن التعريف الحديث للتدقيق هو أن " التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل، مؤهل، محايد، لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات كمية تعود إلى منشأة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات، والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات " ويرى (الرماحي : 2009، ص 29) بأنه التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة، بل تمارس عملها خصوصاً في الشركات المساهمة كوكيل عن المساهمين .

وعليه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، وقد حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والم دققين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

أما التدقيق الخارجي External Audit فهو النوع من التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي، مستقلاً استقلالاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعبر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية عن المركز المالي للمنشأة ، ونتيجة أعمالها ، وتدققاتها النقدية (الذنيبات :2009 ، ص 34) .

و قد عرفه (المطارنة :2006، ص 25) بأنه الفحص الانتقائي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي، في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة .

أما التعريف الجديد للتدقيق الخارجي الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقا للإطار الدولي لعمليات التأكيد فإنه يشير إلى أن التدقيق هو "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسئولة بشأن تقييم أو قياس موضوع قابل للقياس، وتكون نتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس (جمعة : 2009 ، ص ص 24-27).

وبالرجوع إلى المفهوم الدولي للتدقيق ، فيمكن تفسير عملية التدقيق الخارجي وفقا للإطار الدولي لعملية التدقيق كما يلي:

1. توجد علاقة بين أطراف ثلاثة : وهي الممارس والمستخدم المقصود والجهة المسئولة .
2. الاستنتاج : و يعتمد على الحكم المهني للمدقق ، أي يوجد دورا أساسيا للحكم المهني للمدقق في إجراء التقييم ، أو القياس للموضوع ومن ثم تحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية .
3. موضوع مناسب : مثل البيانات المالية، ويمكن أن يكون موضوع آخر مثل تقييم الرقابة الداخلية، أي أن الموضوع المناسب قابل للتحديد ويمكن تقييمه أو قياسه بشكل ثابت بناء على مقاييس محددة ومن الممكن إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع أدلة مناسبة و كافية لدعم استنتاج تأكيد معقول .
4. المقاييس : هي العلامات المرجعية لتقييم أو قياس الموضوع - على سبيل المثال - عند إعداد البيانات المالية قد تكون المقاييس هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، ويجب أن تظهر المقاييس المناسبة خصائص مثل الصلة المناسبة، الاكتمال، الموثوقية، الحياد، الفهم، ولذلك فإن تقييم أو قياس موضوع على أساس التوقعات وحكم الممارس وخبرته الفردية لا تشكل مقاييس مناسبة .
5. المعلومات (الأدلة) : هي أن يجمع الممارس أدلة كافية، ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج في تقرير التأكيد، لذلك يقوم الممارس بالتخطيط، وأداء عملية التأكيد متخذا موقف الحذر المهني، والحصول على أدلة كافية ومناسبة بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من الأخطاء الجوهرية، وأن يأخذ بعين الاعتبار كل من الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التأكيد، وكمية ونوعية الأدلة المتوفرة عند التخطيط وأداء العملية، وبشكل خاص عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة .
6. التأكيد المعقول : وهو أقل من التأكيد المطلق ولكن بمستوى عال، وهو مفهوم يتعلق بتراكم الأدلة اللازمة للممارس للتوصل إلى استنتاج فيما يتعلق بمعلومات الموضوع المأخوذة ككل،

وليكون في وضع يستطيع فيه التعبير عن استنتاج بالشكل الايجابي المطلوب في عملية تأكيد معقولة ، فإنه من الضروري أن يحصل الممارس على أدلة مناسبة وكافية كجزء من أسلوب عملي متكرر، ومنهجي يتضمن كل من الحصول على فهم للموضوع والظروف الأخرى للعملية، وتقييم المخاطرة والاستجابة للمخاطرة المقيمة وأداء إجراءات إضافية لتقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة .

7. **هدف عملية التأكيد المعقولة :** تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس .

8. **تقرير التدقيق والتأكيد :** وهو تقرير مكتوب يحتوي على استنتاج يبلغ التأكيد الذي تم الحصول عليه بشأن معلومات الموضوع، يعبر فيه الممارس عن الاستنتاج بشكل ايجابي، وبعد التقرير جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المدقق) والمستلم (مستخدمي المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات، من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم ، وبالتالي رفع درجة الثقة بالمعلومات إلي تتبع من نظام الاتصال لمقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات (المستخدم المقصود) .

2 3 مفهوم فعالية التدقيق الخارجي EFFECTIVENESS OF EXTERNAL : AUDIT

تتمثل الفعالية بشكل عام في انجاز الأهداف (أرينز وآخرون : 2002 ،ص 1041)، فالفعالية تتحقق ضمن هذا المنظور من خلال وجود وعي وتفاعل كامل في التعامل مع مكونات بيئة العمل مثل: وجود علاقات جيدة للمنشأة مع المتعاملين معها والاهتمام بكل ما يرضي العملاء بما لا يؤثر على جودة الأداء، واستمرار الجهد للتطوير والتعامل مع مستجدات البيئة المختلفة وعليه فإن فعالية التدقيق الخارجي تتمثل في تحقيق أهدافه، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية والمالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمرئو المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (الجعافرة : 2008).

2 4 مفهوم جودة تدقيق الحسابات CONCEPT OF AUDIT QUALITY

:

تتمثل الجودة (Quality) من حيث المفهوم بالملائمة للاستعمال، والمطابقة مع السمات أو الخصائص، كما تشير إلى انخفاض في شكاوي العملاء، وانخفاض في نسبة العيوب أو التالف والفاقد أثناء التشغيل، وهي تمثل أيضا تحسين كفاءة الأداء وفاعلية الانجاز (حمود : 2010م ، ص 16).

وقد عرفها Crosby بأنها " التوافق مع المتطلبات " وقد عرفت أيضاً بأنها "حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات وبالأفراد والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات " (الدرادكة : 2006م ، ص 16) .

أما في مجال تدقيق الحسابات فبالرغم من أهمية جودة التدقيق فإنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون والكتاب، وذلك لكون جودة خدم ات التدقيق غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية، هذا من جهة ولوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر من جهة أخرى .

ومن خلال الدراسات التي تناولت جودة التدقيق نلاحظ أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريفها، ولهدى الالتزام بالمعايير المهنية كذلك ، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة التدقيق وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق .

ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين ربطوا بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية ، حيث عرف جودة التدقيق بأنها " احتمالية شرط قيام الم دقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصوره ، وكذلك فقد عرفها Knapp بأنها " مدى قدرة الم دقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق " وعليه فإن جودة التدقيق وفق (نشوان: 2010م) تتوقف على شرطين أساسيين هما:

1- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل .

2- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد عملية التدقيق .

هذا وتقوم فلسفة هذه التعريفات لجودة ال تدقيق على أساس ربطها بعلاقة طردية مع احتمالية اكتشاف الأخطاء، وبمعنى أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح .

كما عرفها البعض بالخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق، والذي يؤدي إلى إشباع رغبات احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق، وفي هذا المجال عرفت بأنها "الالتزام بالمعايير المهنية لل تدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني ، وإرشادات التدقيق ، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق ، والمحافظة على حياد ونزاهة المدقق "

5 2 الرقابة على جودة تدقيق الحسابات QUALITY CONTROL OF :AUDIT

يعبر مفهوم الرقابة على الجودة بشكل عام (Quality Control) عن مجموعة من الأنشطة والأساليب التي تهدف إلى مراقبة العمليات، والحد من أسباب الأداء غير المرضي في جميع مراحلها، من أجل الوصول إلى فعالية عالية في الأداء والإنتاج، ولقد تباينت الآراء والمفاهيم من الناحية الشكلية بشأن تحديد مفهوم شامل ودقيق للرقابة على الجودة، ولعل هذا الاختلاف ناجم عن شيوع الاستخدام لهذا المصطلح في العلوم الإدارية .

وقد عرف جوران (J.M.Juran) الرقابة على الجودة بأنها "العملية التنظيمية التي يمكن من خلالها قياس الأداء الفعلي للنوعية بالمقارنة مع المعايير أو المواصفات المحددة واتخاذ الإجراءات التصحيحية على هذا التباين أو الانحراف" أما كابيلن (R.H.Caplen) فقد عرفها بأنها " مجموعة الوظائف والأعمال التي تقوم بها المنظمة بغرض انجاز الأهداف النوعية " (حمود : 2010، ص 102) وقد عرفها الدرادكة بأنها " مجموعة من الخطوات المحددة مسبقا والتي تهدف إلى التأكد من أن الإنتاج المحقق متطابق مع المواصفات والخصائص الأساسية الموضوعية للمنتج " وأشار إلى أن مفهوم الرقابة على الجودة يستند إلى ثلاثة مرتكزات أساسية هي جودة التصميم ودقة المطابقة ودقة الأداء (الدرادكة : 2006م ، ص 102) .

أما في مجال الرقابة على جودة خدمات التدقيق (Quality Control of Auditing) فقد بذلت العديد من المحاولات لتحديد مفهوم محدد للرقابة على جودة التدقيق، وقد لاقت العديد من الصعوبات بسبب التباينات في آراء المستفيدين من الخدمة من جهة وكذلك التباين في أداء المدققين مقدمي الخدمة من وقت لآخر تماما مثل التباينات في تحديد مفهوم جودة التدقيق، ويشير مصطلح رقابة جودة التدقيق وفق (جمعة : 2009 ، ص 150-156) إلى " مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة في منشأة التدقيق للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة (عملية) تدقيق البيانات المالية التاريخية وتوثيقها " ويمكن تفصيلها أيضا على أنها تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها

سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة ، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق (الذنبات: 2009، ص 60) ومن جهة أخرى فقد عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقابة جودة مكتب التدقيق بأنها " التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة "(www.socpa.org) .

ELEMENT OF 6 2 عناصر نظام رقابة جودة تدقيق الحسابات

:ASYSTEM OF AUDIT QUALITY CONTROL

تتضمن عناصر نظام رقابة الجودة مجموعة من السياسات والإجراءات الواجب مراعاتها والالتزام بها من قبل مكتب التدقيق، وهي متمثلة في العناصر الستة التالية (جمعة : 2011، ص92):

- مسئوليات القيادة المتعلقة بالجودة .
- المتطلبات الأخلاقية الملائمة.
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء .
- الموارد البشرية.
- أداء العملية.
- المراقبة.

بالإضافة إلى متطلب التوثيق والذي بموجبه ينبغي على مكتب التدقيق توثيق سياساته وإجراءاته المتعلقة برقابة الجودة وتعميمها على فريق العمل.

IMPORTANCE OF 7 2 أهمية الرقابة على جودة خدمات تدقيق الحسابات

:QUALITY CONTROL OF AUDIT SERVICE :

تسعى مكاتب التدقيق إلى إتباع نظام داخلي لرقابة الجودة لتحقيق العديد من الأهداف من أبرزها ما يلي : (دجلة : 2007، ص 41)

1. تقديم الخدمات ذات الجودة لعملائها .
2. تطوير فعالية الممارسة العملية للمهنة.
3. زيادة الأرباح.
4. تقليل تعرض المكاتب لمخاطر المسؤولية القانونية .

ومن جهة أخرى فإن مستخدمو القوائم المالية يحتاجون إلى جودة عالية لخدمة التدقيق حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم ، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وكذلك تسعى مكاتب ال تدقيق إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها، وتسعى أيضا المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، أما الأجهزة الحكومية فهي تسعى إلى أن يتم تدقيق الحسابات وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي العام والخاص وجميع الأطراف ذات الصلة .

8 2 مقاييس تقييم الجودة

QUALITY ASSESSMENT STANDARDS :

نظرا للتباينات المتعددة في تحديد مفهوم جودة تدقيق الحسابات، والرقابة عليها، وانعكاسات ذلك على مقاييس تقييمها فقد قام الباحث باستعراض مقاييس تقييم الجودة في العلوم الاجتماعية بشكل عام، ومن ثم تفصيلها فيما يتعلق بجودة تقييم خدمة تدقيق الحسابات.

QUALITY 1-8-2 مقاييس تقييم الجودة في العلوم الاجتماعية بشكل عام

:ASSESSMENT STANDARDS IN SOCIAL SCIENCES

يتم تحديد مستوى الجودة الخاصة بالسلع والخدمات اعتمادا على عدة مقاييس، أهمها الرتبة أو الدرجة، والملائمة للاستخدام، ودرجة الاستقرار في المواصفات والاعتمادية كأحد المقاييس الملائمة للاستخدام .(الدرادكة : 2006م ، ص 98)

وإن تحديد مقاييس الجودة وفق (حمود : 2010، ص 87-90) يعني بوضوح إنشاء المقاييس المناسبة لكل نشاط من الأنشطة الجارية في المنظمة، لغرض تحديد التحسينات المطلوبة مستقبلا، إذ أن وضع المقاييس المرتبطة بالجودة بدقة ووضوح سيؤدي بلا أدنى شك إلى الالتزام من قبل الأفراد أو الجماعات العاملة بالمنظمة بالسعي في إطار تحقيق ذلك بذات الدقة والوضوح الذي تم اعتمادها .

ولذا فإن مقاييس الجودة الشاملة تعتبر أداة أساسية لتحقيق الموقف المطلوب أو الأهداف المراد إنجازها للقياس وهي على النحو التالي :

أ. قياسات الملاحظة :

وتعتمد هذه المقاييس على ملاحظة الأداء المنجز ومقارنته بالمعايير المراد تحقيقها، ويمكن لهذا أن يتحقق من خلال :

1. القدرات والأهلية المتوفرة من مهارات ومعارف وقدرات بشرية وفنية ... الخ .
2. الحوافز المعتمدة لتحقيق الانجاز .

3. فرق العمل في مجالات إعداد تهيئة التصميم أو العمليات التصنيفية .
4. الابتكار والإبداع والمبادرات الفردية والجماعية نحو تحسين الأداء، والاهتمام بالجودة .
5. الاهتمامات البيئية والمتغيرات المقترنة بها .

ب. قياسات الفاعلية:

ويتم وفقاً لذلك متابعة الأنشطة التشغيلية، والمالية، واستثمار القدرات المتاحة بفاعلية، ويتضمن ذلك :

1. نتائج العمليات التشغيلية في المنشأة .
2. التقدم المالي الذي يتم تحقيقه خلال المسارات الجارية في المنشأة .
3. الاستفادة من الوقت واستثماره بكفاءة، وفاعلية تتسجم مع القدرات المتاحة .
4. درجة استجابة العملاء والمستفيدين للتحسينات .
5. معدلات العيوب والانحرافات المصاحبة للإنجاز .
6. الإسهام في الأنشطة التدريبية والتطويرية الهادفة لتحسين الأداء .

ت. قياس الأداء ومؤشراته المختلفة :

هذا المعيار من شأنه أن يتابع الأنشطة المتحققة، والتأكد من الإنجازات المقترنة به وهي :

1. التأكد من توفير مستلزمات نجاح المبيعات ، وتحقيق الأهداف المقترنة بها .
2. التأكد من أن التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة تمثل التكلفة الحقيقية .
3. التأكد من أن التكاليف المدفوعة تمثل الحد الأدنى للتكلفة مقابل الحد الأعلى للجودة .

4. زيادة عوامل الخدمة التي يتم تقديمها للعملاء.

5. التسليم في المواعيد المقررة بالتعاقد .

ث. مؤشرات قياسية أخرى و هي مثل :

1. مقترحات تطوير الجودة .
2. معدلات إنجاز التحسينات .
3. درجة تخفيض شكاوي العملاء .

2-8-2 مقاييس تقييم جودة خدمات تدقيق الحسابات :

تختلف وجهات النظر في تحديد مقاييس ومعايير تقييم جودة تدقيق الحسابات، وذلك راجع للخلاف الذي أشرنا إليه سابقاً في تحديد مفهوم جودة التدقيق، والرقابة عليها، وكذلك اختلاف الفئات المرتبطة بعملية التدقيق، إلا أننا نستطيع أن نجمل أوجه الاختلاف في اتجاهين رئيسين، أحدهما

يركز على جودة الخدمة في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، دونما اهتمام برأي الفئات المستفيدة، والآخر يقوم بتقييم جودة خدمات التدقيق من وجهة نظر المستفيدين من خلال نموذج تقييم **SERVQUAL** الشائع في تقييم الخدمات بشكل عام، وبذلك فهو يتعامل معها مثل ما يتعامل مع أي خدمة كالصحة والتعليم وبوصفها واحدة من الخدمات دون خصوصية لوضعية التدقيق، ويمكن استعراض الاتجاهين على النحو التالي (أبو هين : 2005 م) :

أولاً : الاتجاه الأول

يركز هذا الاتجاه على تقييم خدمة التدقيق والخدمات المرتبطة بها في ضوء مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، دون مراعاة لمستوى الإشباع الذي حققته الخدمة للأطراف المستفيدة، وقد قام هذا الاتجاه بتحديد العديد من المتغيرات المؤثرة في الجودة، لتقييمها والحكم عليها، ويمكن إجمال أبرزها فيما يلي :

1. **حجم مكتب التدقيق** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق والجودة، بمعنى أن توفير الجودة لدى المكاتب الكبيرة ممكن بشكل أفضل من المكاتب الصغيرة .
2. **حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة عكسية بين كل من حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق والجودة، بمعنى أن إمكانية تحقيق جودة خدمات التدقيق في المنشآت الصغيرة أكبر منها في المنشآت الكبيرة .
3. **حجم الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة عكسية بين حجم الدعاوي القضائية و بين الجودة ، بمعنى أنه يمكن استخدام حجم الدعاوي القضائية الكبير كمؤشر على غياب الجودة والعكس.
4. **القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة طردية بين القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وبين تحقيق الجودة ، بمعنى أن القدرة على الاكتشاف يمكن أن تتخذ كمؤشر للحكم على توفر الجودة.
5. **حدة المنافسة التسعيرية بين مكاتب التدقيق** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة عكسية بين حدة المنافسة التسعيرية وجودة الأداء بمعنى أن ازدياد حدة المنافسة التسعيرية تؤدي إلى التنازل عن بعض متطلبات الجودة، في سبيل الحفاظ على مستوى الأتعاب .
6. **الالتزام بأداب وقواعد السلوك المهني** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة طردية بين الالتزام بأداب وسلوك المهنة وبين تحقيق جودة الأداء، بمعنى أن التنازل عن أي من قواعد السلوك المهني يعني بالضرورة التقليل من الجودة .

7. **حجم التقارير المطلوبة** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة طردية بين حجم التقارير المطلوبة و بين جودة الأداء، بمعنى أن الحد من حجم التقرير يعني التقليل من جودته .
8. **التغيير الإلزامي للمدقق** : يرى أصحاب هذا الاتجاه أن هناك علاقة طردية بين توفر تشريعات ملزمة بالتغيير الإلزامي للمدقق وبين جودة الأداء، بمعنى أن الطلب على الخدمة سوف ينشط باستمرار وتقل حدة المنافسة التسعيرية .

ثانياً: الاتجاه الثاني

يقيم هذا الاتجاه خدمة تدقيق الحسابات باستخدام نموذج تقييم الخدمات العام والمعروف باسم **SERVQUAL** .

ويعتقد أصحاب هذا الاتجاه بصلاحية نموذج تقييم الخدمات الشائع والمعروف باسم **SERVQUAL** لتقييم جودة خدمات التدقيق، على اعتبار أن خدمات التدقيق شأنها شأن باقي الخدمات العامة التي يجرى تطبيقه على مجال واسع منها، مثل خدمات الصحة، وخدمات التعليم، والخدمات المصرفية.

وكذلك فإن أصحاب هذا الاتجاه لا يرون أن هناك أي خصوصية لخدمات تدقيق الحسابات تميزها عن باقي الخدمات وتحد وتمنع من إخضاعها لنموذج تقييم **SERVQUAL** للخدمات. وبموجب نموذج **SERVQUAL** يتم الحكم على مستوى جودة الخدمة من خلال معرفة مدى التطابق بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي، من عدة جوانب أبرزها الجوانب الملموسة، ودرجة الاعتمادية، ودرجة الاستجابة، والتعاطف، والأمان، وقياس الفرق بين توقعات المستفيدين من الخدمة والأداء الفعلي لها وذلك من وجهة نظر المستفيدين من الخدمة.

9 2 الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي SERVICES OF EXTERNAL AUDIT OFFICES :

تقسم الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي بشكل عام إلى خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية، فالخدمات التأكيدية هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرار، وعندما يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات يجب أن يتمتع بالاستقلالية، وبذل العناية المهنية المعقولة، وممارسة الحكم المهني بشكل معقول ويقسمها Arens (الذنيات: 2010، ص ص 38-42) إلى خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى والتي يمكن استعراضها على النحو التالي:

2-9-1 خدمات التصديق CERTIFICATION SERVICES:

وهي خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المدقق بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى، وتشمل هذه الخدمات ما يلي :

أ. تدقيق البيانات المالية .

ب. تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية .

ت. خدمات الاطلاع أو التدقيق .

ث. خدمات تصديق أخرى مثل تدقيق بعض مكونات البيانات المالية وشروط الاتفاقيات .

ج. خدمات التصديق المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والتي تشمل خدمات التصديق المتعلقة بالشبكة العنكبوتية WebTrust ، والتي تتطلب من المدقق إعطاء تأكيد معقول بأن موقع الشركة على الشبكة العنكبوتية يحقق بعض المبادئ الأساسية لتحسين الثقة بأنشطة التجارة الالكترونية، وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الالكترونية SysTrust والتي تتطلب من المدقق تزويد طالب الخدمة بدرجة من المصداقية بأن النظم تحقق متطلبات ومبادئ أساسية وأن الرقابة الداخلية عليها تعمل بفعالية .

2-9-2 خدمات التأكيد الأخرى OTHER ASSURANCE SERVICES:

هي خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، وبعضها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصداقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر ومن أمثلتها :

- تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية .
- تقييم مخاطر الاستثمارات والأدوات المالية .

وهناك نوع من الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المدقق والتي قد يقدم بها تقرير مكتوب، ولكنه لا يتعلق بتأكيد عن مصداقية تلك البيانات ولكن يؤديها المدقق كمستشار دون أن يكون له علاقة بالتنفيذ مثل :

أ. خدمات تقييم الأداء .

ب. خدمات تحضير البيانات المالية .

ت. الخدمات الاستشارية .

ث. خدمات التخطيط المالي .

وعندما يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات يجب أن يتمتع بالاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة وممارسة الحكم المهني بشكل معقول .

2 10 أبرز جهود المنظمات المهنية الأجنبية والعربية حول جودة خدمات التدقيق :

فيما يلي استعراض لأبرز جهود المنظمات المهنية الأجنبية والعربية المتعلقة بجودة تدقيق الحسابات :

2-10-1 جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting Committee (IFAC) :

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو منظمة دولية تهتم بشئون مهنة المحاسبة والتدقيق وقد تأسس عام 1977 بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة مهنية محاسبية من 49 دولة من دول العالم، ويهدف الاتحاد إلى تطوير ودعم مهنة تدقيق الحسابات ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول التدقيق الدولية (جربوع : 2002، ص14)، وقد بلغ عدد أعضائه الان 158 عضو من المنظمات المهنية من 123 دولة، وبما لا يقل عن 2.5 مليون محاسب على مستوى العالم (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2009) ويقوم الاتحاد بإصدار ومتابعة المعايير الدولية للتأكيد من خلال مجلس خاص هو مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، وفيما يلي الأنشطة الأساسية التي يقدمها الاتحاد (الذنيات :2009م، ص 55) :

1. تطوير ودعم المعايير المهنية الدولية وقواعد السلوك المهني .
2. تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والأخلاقيات والتعليم المستمر ومعايير الإبلاغ المالي .
3. متابعة التحسن المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية .
4. تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة والتدقيق لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية .
5. تشجيع الالتزام بشروط العضوية .
6. المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية بالتعاون مع المجمعات المهنية في البلدان المختلفة .
7. زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية .

وفي ما يتعلق بالجهود المبذولة بخصوص الجودة قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في شهر أيلول 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم (7) "ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد - وقتئذ - هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق وهي الصفات الشخصية- المهارة والكفاءة- توزيع المهام- التوجيه والإشراف- قبول واستمرار العملاء- التفقيش)، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه

في مهمة التدقيق، والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بجودة التدقيق بصورة عامة" (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ).

وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين جهوده بالرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (7)، ليحمل رقم (220) وذلك في شهر حزيران 1994، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وقد فصل معيار المهارة والكفاءة الذي ورد في الدليل رقم (7) إلى ثلاثة معايير فرعية وهي التعيين والتدريب المستمر والترقية، كما أعاد تسمية معيار التوجيه والإشراف إلى معيارين وهما التفويض والاستشارات، وأعاد تسمية معيار قبول واستمرار العملاء إلى معيار قبول العملاء والاحتفاظ بهم، كما أعاد تسمية معيار التفويض إلى معيار الرقابة الإشرافية.

ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي:

- سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.
- إجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.

وعقب الانهيارات المالية التي حدثت في العام 2008 حدث تحول ايجابي كبير في مسيرة الاتحاد، وتمثل هذا التحول الأبرز والأكبر في مسيرة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تغيير اسم إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة لتحمل اسم جديد وهو إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة وذلك في العام 2009م، والذي بدأ العمل بمقتضياته انطلاقاً من 15 ديسمبر 2009 (جمعة: 2011م، ص165)، وانعكست تحسيناته على معايير التدقيق الدولي عموماً بما فيها المعيار رقم (220) الذي يعد المرشد الأساسي في مجال جودة خدمات التدقيق لجميع مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في الدول التي تتبني المعايير الدولية.

2-10-2 جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ) :

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سابقاً في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق، ولهذا فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة ، وقد أصدرت هذه اللجنة في عام 1974 بيان مبادئ التدقيق رقم (4) بعنوان الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات.

كما قام المعهد في عام 1977 بإنشاء دائرة خاصة لشركات تدقيق الحسابات تضم قسمين وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية وقسم ممارسة الشركات الخاصة، ووضعت هذه الدائرة شرطاً يلزم خضوع شركة التدقيق لبرنامج تدقيق الخبرة مرة كل ثلاث سنوات كأحد متطلبات العضوية لكل قسم.

وفي عام 1979 أصدرت اللجنة معيار التدقيق رقم (1) حول الرقابة على جودة التدقيق، وقد تضمنت سبع معايير يتعين على كل مكاتب التدقيق مراعاتها وهي (الحياد، تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية تدقيق، الاستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش)، وفي نفس العام صدر المعيار رقم (25) الذي حل محل المعيار رقم (4)، ويطلب هذا المعيار من شركات التدقيق أن تتبنى ضوابط رقابية تضمن بشكل معقول بأن المراجعين يتبعون معايير التدقيق المتعارف عليها.

وفي سنة 1988 أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات التدقيق، وقد كلفت اللجنة بتكوين معايير لرقابة الجودة النوعية لعملية التدقيق وإصدار البيانات المتعلقة بتلك المعايير وإدارة برنامج جودة التدقيق، وفي نفس السنة تم إنشاء قسم لتدقيق الجودة النوعية تكون مهمته وضع برنامج لجودة التدقيق والإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج، وأن يقوم بأداء مراجعات لمكاتب المحاسبين القانونيين المشتركة بالبرنامج كشرط لاستمرار عضويتهم في المعهد (AICPA).

وفي عام 1989م أصدر معهد المحاسبين برنامج تدقيق الخبرة Peer Review Program، من أجل مراقبة أداء مكاتب التدقيق المحلية، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد- والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث- بتسجيل أسماؤهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص.

وفي عام 1993 شكلت لجنة Joint Task Force on Quality Control والتي أوصت اللجنة بلهخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق، تمثلت في إصدار بيانين جديدين للمعايير وهما المعايير العامة ومعايير المتابعة، وفي عام 1995 صدر معيار جديد من أجل التقرير عن برنامج تدقيق الخبرة، وقد أدخلت تعديلات 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.

هذا وفي عام 2002 بين Grumet المدير التنفيذي لبرنامج جودة التدقيق بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن معايير رقابة الجودة تطبق حالياً بصورة إلزامية في 35 ولاية أمريكية

ويعتبر الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو الم دققين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح مزاوله المهنة، أما باقي الولايات بما فيها نيويورك فإنّ الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين لا يزال اختياريا.

هذا واستمرت جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تحديث وتطوير معايير رقابة الجودة إلى أن استقرت عناصر رقابة الجودة وفقا للمعهد في خمسة عناصر هي (أرينز وآخرون: 2002، ص46):

- الحياد والأمانة والموضوعية.
- إدارة الأفراد .
- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين.
- أداء عملية التدقيق.
- المتابعة والمراقبة.

The Institute of 3-10-2 جهود مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ) :

لقد تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز سنة 1880م وقد اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975م قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء.

وفي سنة 1976م تم تكوين لجنة تابعة للمجمع مهمتها صياغة للأداء المهني وفي سنة 1980م أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسة هي :

- المعيار الأول . معيار أداء العمليات.
 - المعيار الثاني . معيار تقرير المراجع.
 - المعيار الثالث . معيار التحفظات في تقارير التدقيق.
- ويهدف برنامج رقابة الجودة في انجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها.

ويتم تحقيق برنامج الرقابة على جودة التدقيق في بريطانيا بأحد الأسلوبين التاليين :

- **الأسلوب المستتر:** ويتم ذلك عن طريق دراسة بعض التقارير الخاصة بمكتب المحاسبة ومراجعتها من فترة لأخرى.

• أسلوب الزيارات الميدانية المنظمة: ويتم ذلك عن طريق القيام بزيارات ميدانية لفترة تقارب ثلاثة أيام للمكاتب التي يتم اختيارها عشوائياً أو بناءً على طلب الجهة المشرفة على المحاسبين القانونيين.

وفي عام 1985م قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في (الاستقلال- التعيين- الالتزام بالشروط- تطوير وتدريب الموظفين- المشورة- الكفاية المهنية والإشراف- الفحص الداخلي الدوري- قبول عملاء جدد والاستمرار معهم- التعليم المستمر- تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني).

2-10-4 جهود هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليج العربية Gulf Cooperation Council Accounting & Auditing Organization (GCCAAO) (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ) :

تأسست هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليج العربية في 1998/12/7م، وقد ورد في نظامها الأساسي بأن تهدف إلى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها، ولها على الأخص ، وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهني. قامت الهيئة بإعداد خطة إستراتيجية لتكون مرشداً لها في تحديد ما ترغب في تحقيقه في ضوء نظامها الأساسي وأولويات ذلك.

وقد ظهر من خلال استبيانات إعداد الخطة الإستراتيجية لدى ذوي الاهتمام ممن شملتهم استبيانات الخطة الإستراتيجية كان من أهمها فيما يتعلق بمراقبة جودة الأداء المهني ما يلي :

- وضع تنظيم مناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين بدول المجلس ومتابعة وتقييم الأداء المهني لأعضاء الهيئة ، ووضع أنظمة لمحاسبة المقصرين.
- زيادة الثقة في تقارير مراقبي الحسابات الخارجيين.
- عدم توافر أدوات الرقابة الميدانية على أداء المكاتب المنتسبة لمجال الخدمات المهنية ووجود آلية لمعاقبة المخالفين.
- عدم اعتماد الجهات الرقابية على منتجات المهنة.

وفي ضوء ذلك،قامت الهيئة بإعداد دراسة حول مراقبة الأداء المهني وفق ما جاء في الهدف الفرعي الخامس عشر من الخطة الإستراتيجية الذي نص على (وضع التنظيم المناسب للرقابة

الميدانية واقتراح واعتماد معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني)، والهدف الفرعي السادس عشر الذي نص على (وضع أدلة إجراءات فرق فحص مكاتب المحاسبة).

وقد أدركت الهيئة أهمية وجود برنامج رقابة أداء كما جاء أعلاه، خاصة أن المستفيدين منه كثير يمثلون كافة شرائح المجتمع، فالمهنة ككل ستستفيد منه بصفة العموم في حماية سمعتها والرقى بأداء الممارسين ومضاهاة المهن الأخرى، وكذلك مكاتب المحاسبة سواء الشركاء / الملاك أو العاملين فيها. فالشريك ستكون استفادته مباشرة من وجود قياس موضوعي لجودة الأداء وتوفر له وسيلة لمراقبة أداء مكتبه وكذلك العاملين فيه من خلال امتداد تلك الاستفادة لهم كعاملين في المكتب ومن خلال المتطلبات الأخرى المتعلقة بالتنظيم المهني والإشراف والتدريب والمشورة. ولا شك أن عملاء مكاتب المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية سينالهم من فوائد ذلك البرنامج الشيء الكثير من خلال زيادة الثقة في الخدمات المهنية التي يقدمها المكتب. وتمتد الفائدة إلى الجهات التنظيمية والرقابية التي سيكون برنامج مراقبة الأداء من وجهة نظرها آلية موضوعية توفر الطمأنينة والثقة من وجود رقابة ذاتية للمهنة يمكن الاستناد إليها، وأن أسوأ ما يمكن أن يحدث؛ أن لا يكون هناك برنامج مراقبة أداء رسمي معتمد؛ أو يكون هناك خلل في تطبيقه، فتأتي الرقابة من خارج المهنة وسيؤدي ذلك في النهاية إلى فقدان الممارسين السيطرة على مهنتهم بصورة موضوعية. وعندما تصبح فوائد البرنامج على هذا النحو من الانتشار؛ فإن المستفيد الأكبر سيكون البلاد عموماً.

ومما لا شك فيه أن موضوع مراقبة جودة الأداء يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة مثل المحاسبة والتدقيق، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساساً لممارسة المحاسبين القانونيين يتم تطبيقه بالفعل، ويمثل إضافة إلى أنه وسيلة للمراقبة، قناة لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص. وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً محدداً دائماً، ومن المعتاد أن يكون هناك رقابة ذاتية من خلال الممارسين، وفي حال وجود معايير رقابة معتمدة تصبح الإطار الرسمي الذي يتم العمل من خلاله ويتوج ذلك كله بوجود برامج فحص معتمدة.

ويختلف الأمر لدى الهيئة حيث أن البناء جاء متوازياً في وضع الأهداف والمفاهيم ومعايير المحاسبة والتدقيق والأنظمة الأخرى ذات الصلة دفعة واحدة ويتوج ذلك بإيجاد برنامج رقابة نوعية محدد.

ويجب الإشارة إلى أن مكونات الرقابة النوعية تتأثر متأثراً مباشراً بما تنتهي إليه معايير المحاسبة والتدقيق التفصيلية، وكذلك الأنظمة الأخرى.

ويهدف نظام مراقبة جودة أداء لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إلى أن يوفر للهيئة اقتناعاً بتحقيق أهدافها الواردة في نظامها الأساسي، وكذلك أهداف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، حسبما ورد في لائحته الداخلية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة في جلسته الرابعة المنعقدة في أكتوبر 2002م، التي نصت على ما يلي (التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير المهنية المعتمدة من الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وبما يضمن الارتقاء بمستوى الأداء المهني إلى الحد الذي يتواءم مع المعطيات والمستجدات الآتية).

وقد تبين من خلال دراسة أنظمة الهيئات وجمعيات المحاسبة في دول مجلس التعاون، أنها قد اهتمت بما يتعلق بجودة أداء المحاسبين القانونيين، مع اختلاف درجة تأطير ذلك وتفصيله لدى الجمعيات / الهيئات المختلفة.

كما أنّ أنظمة الهيئات وجمعيات المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تناولت موضوع أداء المحاسبين القانونيين، وتبين وجود برنامج مراقبة جودة أداء معتمد في واحد منها وهي المملكة العربية السعودية وقد تم الحديث عنه سابقاً. وتنفذ عدد من مكاتب المحاسبة المرتبطة بمكاتب عالمية فحص دوري داخلي يهدف في جوهره إلى قياس أداء المكتب في ضوء عناصر الرقابة النوعية التي وضعها المكتب لكافة العاملين فيه.

تتطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن تشكيلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها. وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب.

ومعايير الرقابة النوعية هذه لا تختلف عن المعايير التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذلك عن معايير الرقابة النوعية التي وضعتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهي: (الاستقلال والالتزام بقواعد سلوك وأداب المهنة، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، التطور المهني والتدريب لموظفي المكتب، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام أنظمة المحاسبين القانونيين ولوائحها والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني، الفحص الداخلي الدوري).

تشكل معايير الرقابة النوعية الإطار الذي تبنى عليه كافة متطلبات جودة الأداء لدى مكتب المحاسبة، وكذلك سبل التحقق منها من خلال برامج الفحص الدورية سواء الميدانية أو غيرها التي تتم لمكاتب المحاسبة، وتوفر تلك المعايير مرجعاً موضوعياً لقياس مدى توافر المستوى الملائم لجودة الأداء في ضوء المعايير الفنية التي تحكم أعمال المحاسبين القانونيين والأنظمة واللوائح المختلفة ذات الصلة. ويرتبط نجاح برامج مراقبة الأداء بمدى شمول المعايير للنشاطات والمتطلبات

التي تكون ذات أثر على جودة أداء المحاسبين القانونيين أو المكتب. ويراعى أن بناء معايير الرقابة النوعية ينبثق تماماً من معايير التدقيق المتعارف عليها التي ستقرها الهيئة. وفي ضوء العرض السابق لما قامت به المنظمات المهنية في العديد من الدول يلاحظ أن هناك اهتمام ملحوظ بجودة التدقيق، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه الإرشادات أو المعايير إلزامياً أما البعض الآخر اعتبر مسألة الالتزام بها اختيارياً، وقد أثار التطبيق الإلزامي بعض المشاكل في الدول النامية، وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة التدقيق تتسم بالتعقيد.

2-10-5 جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ) :

في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بمستوى مهنة المحاسبة والتدقيق أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني - وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة - برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين، وقد صدر هذا البرنامج في 19/1/1995م ، ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالأمر الملكي رقم(م/12) لعام 1412هـ ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وذلك بغرض تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، استمرارية الأداء المهني الجيد، زيادة فعالية الخدمات المهنية، وزيادة الثقة في الخدمات المهنية. وقد بين هذا البرنامج أن هناك نوعين من الفحص أو التدقيق تخضع لهما مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية.

يتمثل النوع الأول في تدقيق دورية سنوية تتطلب من مكاتب التدقيق تزويد الهيئة ببيانات دورية عن المكتب خلال فترة لا تزيد عن 90 يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، تقدم هذه البيانات والمعلومات إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي يقوم بدوره بتحويلها إلى لجنة تدقيق الجودة والتي قد تقوم - إذا تطلب الأمر ذلك - بتشكيل فريق لتدقيق نواحي القصور، وبناءً على نتائج التدقيق تقوم لجنة تدقيق الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة ، وهذه البيانات والمعلومات تكون حول (ملاك المكتب، الشركاء، المديرون، الموظفون، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ، وتمكن هذه البيانات والمعلومات المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية لمكتب التدقيق وطبيعتها والتعرف بشكل أولي على مدى التزام المكتب بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد

المهنية الصادرة عن الهيئة ومساعدة فريق التدقيق في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق جودة الأداء المهني.

أمّا النوع الثاني من الفحص أو التدقيق والذي تضمنه برنامج الرقابة النوعية على عمليات التدقيق فهو فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق، وهذا النوع من الفحص والتقييم يقوم به فريق خاص يعيّن ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدى هذا الفحص والتقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق التي تمارس عمليات تدقيق لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص، ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب التدقيق جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق، كما تطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب التدقيق على جميع مكاتب التدقيق بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها. وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب التدقيق توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. ويتكون برنامج الرقابة النوعية على جودة الأداء المهني من ستة أقسام كما يلي :

1. وصف المشروع ومحتويات التقرير.
 2. أهداف البرنامج.
 3. التنظيم الإداري للبرنامج.
 4. متطلبات البرنامج وواجبات مكتب التدقيق.
 5. معايير نظام الرقابة النوعية لمكتب التدقيق.
 6. معايير وإرشادات تدقيق الخبير/ النظير/ الزميل، والتي تتكون من:
 - استبيان مناقشة الموظفين.
 - قائمة تدقيق تذكيرية لفحص عمليات التدقيق.
 - قائمة تدقيق تذكيرية لفحص عملية إعداد القوائم المالية.
 - قائمة تدقيق تذكيرية لعملية فحص محدودة للقوائم المالية.
 - نتائج تدقيق الخبير/فحص النظير.
- هذا وتضمن برنامج الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتدقيق الصادر سنة 1995م عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي أجريت عليه تعديلات سنة 2002م تسعة معايير للرقابة النوعية تتمثل في: الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري.

Accountants and Auditors (المبروك، عبد السلام : بدون تاريخ):

لقد أنشأ المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بموجب القانون رقم 394 لسنة 1955م، والذي كان أسمه في ذلك الوقت نقابة المحاسبين والمراجعين، وأصدر في عام 1958م دستور مهنة المحاسبة والتدقيق، والذي يمثل ميثاق لسلوك وأخلاقيات المهنة وترجع أهميته ليس في مجرد تبني تلك القواعد الواردة بـ دستور المهنة، وإنما بالتمسك بالقواعد الواردة به عن طريق أعضاء المهنة، والامتناع عن السلوكيات التي يحرمها ذلك الدستور ومن ثم تنمو ثقة المجتمع في أعضاء المهنة وفي المهنة ذاتها.

وقد قسم دستور المهنة إلى أربعة أبواب، تناول الباب الأول منه الواجبات والحقوق المهنية، والثاني تناول الأمانة المهنية، أما الثالث تضمن إيضاحات عن بعض الأوضاع الخاصة بالمهنة، والرابع تناول آداب وسلوك المهنة، وفي عام 1992م أصدر المعهد معايير المحاسبة والتدقيق، ثم الميثاق العام لمهنة المحاسبة والتدقيق عام 1993م.

ومن الملاحظ أنّ معايير المحاسبة ومعايير التدقيق في مصر هي ترجمة للمعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما يلاحظ أنّ هذه المعايير المهنية الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين تفتقد إلى سلطة الالتزام بها من جانب أعضاء المهنة بصفة أساسية مما يجعل أمر تطبيق هذه المعايير بحاجة إلى منح المعهد سلطة الرقابة على تنفيذ هذه المعايير من قبل المراجعين في الشركات المساهمة على الأقل في الوقت الحالي، كما أنّ عدداً كبيراً من مكاتب التدقيق العاملة في مصر ليست لديها هذه المعايير، مما يتطلب توافر أسلوب للإفصاح ولتزويد المكاتب بهذه المعايير. الأمر الذي أدى إلى انخفاض جودة الأداء في مكاتب التدقيق في مصر، ومع انخفاض وعي المستخدمين لمعلومات التدقيق، زادت فجوة التوقع بينهما.

وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في عام 1996م المعيار رقم (7)، والذي يختص بالرقابة على جودة التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. وهذا المعيار يتشابه إلى حد كبير مع المعيار الدولي رقم (7) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981 .

وتحتوي هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق إجراءات تتعلق بالمهام الموكلة للمساعدين في عملية التدقيق. وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة جودة التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها وموقع المكتب وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات. ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب

التدقيق كل من المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، المراقبة.

الفصل الثالث

المعايير الدولية للتدقيق وملخص معيار رقابة الجودة رقم (220)

3-1 تمهيد :

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني، وقد وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة والتي تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لضبط عملية التدقيق، وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ومن الطبيعي فإن كل الأعمال المهنية بحاجة إلى معايير تنظمها وتضبط سلوك ممارسيها، ويتجلى دور المعايير في مهنة تدقيق الحسابات في أهميتها في تنظيم إجراءات عمل المدققين، وإن وجود المعايير بشكل عام قد ساعد بلا شك في تحسين أداء المدققين والارتقاء بهم وبالمهنة، أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تلك المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تم تبنيتها من قبل الدول الأعضاء في الاتحاد، حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل مجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد الدولي من أجل المساهمة في تطوير المعايير وبالأخص معايير التدقيق والتأكيد، ولحين صدور معايير وطنية فإن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق يعتبر ملزماً لأعضاء جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين، وقد اختار الباحث المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) لفحص مدى الالتزام به من الناحية العملية في مكاتب التدقيق الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، والذي سيتم تفصيله واستعراض محاوره بعد الوقوف على المعايير الدولية للتدقيق بشكل عام من خلال هذا الفصل .

3-2 المعايير الدولية للتدقيق :

تتمثل المعايير الدولية للتدقيق في تلك المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تم تبنيتها من قبل الدول الأعضاء في الاتحاد، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات هي :

1. معايير تتعلق بخدمات الاطلاع و تحمل الأرقام من 2000 حتى 2699 .
2. معايير تتعلق بأنواع أخرى من خدمات التدقيق وتحمل الأرقام من 3000 حتى 3699 .
3. معايير تتعلق بالخدمات الأخرى ذات العلاقة و تحمل الأرقام من 4000 حتى 4699 .

وهي موزعة على أحد عشر مجموعة يمكن استعراضها من خلال الجدول (3.1) و(3.2) على النحو التالي (الذنيبات:2009،ص57 - 60):

جدول رقم (3.1)

المعايير الدولية الخاصة بخدمات التدقيق

المعايير الدولية الخاصة بخدمة التدقيق		
رقم المعيار الدولي	طبيعته	
من معيار 100 حتى معيار 199	قضايا تمهيدية : وتحتوي المعايير التي تبين هذه المجموعة القضايا المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية	المجموعة الأولى
من معيار 200 حتى معيار 299	المبادئ العامة والمسئوليات : وتحتوي المعايير التي تبين الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عمل التدقيق وشروط اتفقياته والأسس التي تحكم جودته ومتطلبات التوثيق ومسئوليات المدقق إزاء الغش والمخالفات القانونية . و تحتوي على المعايير 200 و 210 و 220 و 230 و 240 و 250 و 260.	المجموعة الثانية
من معيار 300 حتى معيار 499	تقييم المخاطر و الاستجابة لها : وتحتوي المعايير التي تتعلق بتخطيط عملية التدقيق وأهمية فهم العميل وبيئته وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتعريف المادية وكذلك الاعتبارات المتعلقة بتدقيق المنشآت التي تستعين بمؤسسات الخدمات . وتحتوي على المعايير 300 و 315 و 320 و 330 و 402 .	المجموعة الثالثة
من معيار 500 حتى معيار 599	أدلة التدقيق : وتحتوي المعايير التي تبين أدلة التدقيق من حيث ماهيتها وخصائصها وأنواعها والإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على الأدلة مع بيان للاعتبارات الأساسية بتدقيق الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والإجراءات التحليلية والعينات وتدقيق التقديرات المحاسبية والأحداث اللاحقة ومتطلبات تقييم الاستمرارية وتمثيل الإدارة . وتحتوي على المعايير 500 و 501 و 505 و 510 و 520 و 530 و 540 و 545 و 550 و 560 و 570 و 580	المجموعة الرابعة
من معيار 600 حتى معيار 699	استعمال عمل الآخرين : وتحتوي على المعايير التي تحكم تعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي والخبراء من حيث مدى التعاون ومتطلبات الاستعانة . وتحتوي على المعايير 600 و 610 و 620 .	المجموعة الخامسة
من معيار 700 حتى معيار 799	نتائج التدقيق والتقرير : تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مدقق الحسابات من حيث أنواع التقرير وبيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط إصداره وكذلك الأنواع الأخرى للتقرير مثل النظيف مع فقرة تفسيرية والمتحفظ والمخالف وتقرير الامتناع بالإضافة إلى بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الأخرى الموجودة مع البيانات المالية المدققة . وتحتوي على المعايير 700 و 701 و 710 و 720 .	المجموعة السادسة
من معيار 800 حتى معيار 899	مواضيع خاصة : وتشتمل على معيار 800 فقط والذي يبين متطلبات إعطاء تقرير في حالة التكليف بمهام خاصة .	المجموعة السابعة
من معيار 1000 حتى معيار 1100	تفسيرات معايير التدقيق الدولية : و تشمل هذه المجموعة تفسيرات لبعض معايير التدقيق الدولية .	المجموعة الثامنة

المصدر : (ذنيبات : 2009م)

جدول رقم (3.2)

المعايير الدولية الخاصة بخدمة التأكيد والخدمات الأخرى

المعايير الدولية الخاصة بخدمة التأكيد والخدمات الأخرى		
المجموعة	رقم المعيار الدولي	طبيعته
المجموعة التاسعة	من معيار 2000 حتى معيار 2699	المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع : و تحتوي على معيار 2400 فقط وهو خاص بمهمة تدقيق (الاطلاع على) البيانات المالية .
المجموعة العاشرة	من معيار 3000 حتى معيار 3699	المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى : وهي تشمل على المعايير ذات العلاقة بمهام تأكيد وتدقيق البيانات المالية وفحص المعلومات المالية المتوقعة و تحتوي على معياري 3000 و 3400 .
المجموعة الحادية عشر	من معيار 4000 حتى معيار 4699	المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة : وتحتوي المعايير المتعلقة بالتكليف لانجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية والتكليف لتحضيرها وتحتوي على معياري 4400 و 4410 .

المصدر : (ذنيبات : 2009 م)

وقد تم إعادة صياغة وتحديث معظم معايير التدقيق الدولية وذلك حسب مشروع التوضيح وإعادة الصياغة للمعايير الدولية للتدقيق، الذي بدأه الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2004 وتم الانتهاء منه بإصدار النسخة المحدثة من المعايير في شباط 2009 التي تضمنت التحسينات التالية (سنداحة : بدون تاريخ) :

- توضيح الهدف الرئيسي للمدقق عند تنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ووضع هدف لكل معيار وتحديد التزام المدقق المتعلقة بهذه الأهداف.
 - توضيح الواجبات المفروضة على المدققين بموجب متطلبات معايير التدقيق الدولية واللغة المستخدمة في نقل كل مطلب.
 - الحد من أي غموض محتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق تلك الأهداف.
 - تحسين قابلية القراءة وفهم كل معيار من خلال التحسينات المتعلقة بالصياغة بما فيها عرض المتطلبات والتطبيق والمواد الإيضاحية في أقسام منفصلة من المعيار.
- وتشتمل المعايير المحدثة على (36) معيار من معايير التدقيق الدولية ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة، يمكن استعراضها بعد التحديث على النحو الوارد بالجدول رقم (3.3) التالي :

جدول رقم (3.3) : معايير التدقيق الدولية بعد التحديث

رقم المعيار	المعيار بعد التحديث	التحديث
200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.	إعادة صياغة وتعديل
210	الاتفاق على شروط التعيين.	إعادة صياغة
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	إعادة صياغة
230	توثيق التدقيق.	إعادة صياغة
240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيايل عند تدقيق البيانات المالية.	إعادة صياغة
250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	إعادة صياغة
260	الاتصال مع القائمين على الحاكمية.	إعادة صياغة وتعديل
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة.	جديد كان جزءا من معيار 260
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	إعادة صياغة
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	إعادة صياغة
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.	إعادة صياغة وتعديل
330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.	إعادة صياغة
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت أخرى.	إعادة صياغة وتعديل
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.	جديد كان جزءا من معيار 300
500	أدلة التدقيق.	إعادة صياغة
501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة.	إعادة صياغة وتعديل
505	المصادقات الخارجية.	إعادة صياغة وتعديل
510	التدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية.	إعادة صياغة
520	الإجراءات التحليلية.	إعادة صياغة
530	العينات الإحصائية في التدقيق.	إعادة صياغة
540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.	إعادة صياغة وتعديل
550	الأطراف ذات العلاقة.	إعادة صياغة
560	الأحداث اللاحقة.	إعادة صياغة
570	استمرارية المنشأة.	إعادة صياغة

إعادة صياغة	الإقرارات الخطية.	580
إعادة صياغة وتعديل	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات).	600
إعادة صياغة	استخدام عمل المدقق الداخلي.	610
إعادة صياغة وتعديل	استخدام عمل الخبير.	620
إعادة صياغة	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات.	700
إعادة صياغة وتعديل	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل.	705
جديد كان جزءا من معيار 705	الفقرة الإيضاحية المركزة و فقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل.	706
إعادة صياغة	المعلومات المقارنة - مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة.	710
إعادة صياغة	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.	720
إعادة صياغة وتعديل	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.	800
جديد كان جزءا من معيار 800	اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة ، أو الحسابات من بنود القوائم المالية .	805
جديد كان جزءا من معيار 800	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية	810

(المصدر : جمعة:2011م، ص ص 188 - 194)

3 3 ملخص المعيار الدولي رقم (220) للتدقيق وهو بعنوان رقابة الجودة لتدقيق

البيانات المالية :

3-3-1 مدخل :

وفقاً لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الحديثة في العام 2009م فإن المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة قد تم إعادة صياغته، وقد أضيفت للمعيار متطلبات توثيق لم تكن موجودة في الإصدار السابق، وهي ضرورة أن يضع المدقق ضمن مستندات التدقيق ما يشير إلى مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، والمتطلبات الخاصة بالاستقلال، ومدى قبول والاستمرار مع العميل، وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة .

وتمثل إضافة متطلب التوثيق أهمية بالغة فمن خلال التوثيق سيصبح المدقق أكثر التزاماً ببذل العناية المهنية، وبالمتطلبات الأخلاقية، كما أنه يمثل حماية للمدقق الخارجي وقت تعرضه للمساءلة، ولاشك أن التعديلات ومقترحات الدراسات هي محاولة لتقوية الجوانب السلوكية للمدقق،

وهذا ينسجم مع معيار جودة التدقيق الأول الذي اشتمل في الفقرة رقم (16) على توضيح مكونات نظام رقابة الجودة، والتي تمثلت في السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة من عدة محاور من أهمها المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2009، ص 41-76) ومن ناحية أخرى فقد أشار المعيار رقم 710، والمعيار رقم 810 إلى أنه في حالة تقديم خدمات خاصة تتعلق بالمعلومات المقارنة بضرورة أن يشير المدقق في تقريره إلى أنه قام بأداء المهمة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية وينفذ عملية التدقيق بالحصول على تأكيد من خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية، كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي International Audit and Assurance Standard Board (IAASB) على أن متطلبات تطبيق معيار رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية تشتمل على المتطلبات السبعة التالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2009، ص 130-150) :

1. مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق .
2. المتطلبات الأخلاقية للمدقق والتي تتمثل في قواعد السلوك المهني.
3. قبول العملاء والاستمرار معهم .
4. إدارة فرق العمل المؤهلة .
5. أداء عملية التدقيق.
6. المراقبة.
7. التوثيق (إضافة جديدة حسب إصدار 2009).

ويهتم هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول عند الاقتضاء مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات، ويعتبر هذا المعيار - بعد التحديث - ساري المفعول في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي يبدأ بتاريخ 15 ديسمبر 2009 أو بعد ذلك .

ومن ناحية أخرى فإن المدقق يهدف من تطبيق إجراءات رقابة الجودة وفقاً للمعيار للحصول على ضمان معقول بان عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وكذلك للتأكد من أن تقرير المدقق الصادر ملائماً للظروف حسب كل حالة.

3 3 2 متطلبات تطبيق المعيار:

تتمثل متطلبات تطبيق معيار رقابة الجودة رقم (220) وهو بعنوان رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية بالمتطلبات التالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2009، ص 130-150) :

3-3-2-1 مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق :

يتحمل الشريك في العملية مسئولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين ذلك الشريك لها، وعليه يجب على شريك العملية تحمل المسئولية للجودة الشاملة لكل عملية تدقيق تم تعيين ذلك الشريك، فيها كما يجب أن يكون مثالا فيما يتعلق بجودة التدقيق للأعضاء الآخرين في فريق العملية أثناء جميع مراحل العملية، وعادة يعبر عن هذا الأمر من خلال أفعال شريك العملية، ومن خلال الرسائل المناسبة لفريق العملية وهذه الأفعال والرسائل تؤكد ما يلي :

- أداء العمل الذي يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى .
- الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة حسبما ينطبق ذلك .
- إصدار تقارير المدقق المناسبة في ظل الظروف .
- حقيقة أن الجودة ضرورية في أداء عملية التدقيق .

كما تتضمن مسؤوليات القيادة التأكد من الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة، حيث يجب على شريك العملية تقييم مدى امتثال أعضاء فريق العملية لمتطلبات أخلاقيات المهنة الخاصة بعمليات التدقيق باستمرار .

3 3 2 2 المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:

تتمثل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالتدقيق بقواعد السلوك المهني، والتي توجب على المدقق ما يلي :

- أن يظل الشريك في العملية في حالة تأهب من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم لأي دليل يشير إلى عدم امتثال فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة .
 - إذا وصل إلى علم الشريك في العملية ما يفيد بعدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المؤسسة .
 - يجب التوصل من خلال العملية إلى استنتاج ج حول الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق .
- ولعمل ذلك ينبغي على الشريك في العملية مراعاة ما يلي :
1. الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة عند الضرورة لتحديد وتقييم الظروف والشراكات التي تشكل تهديدا للاستقلالية .
 2. تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة إن وجدت لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا لاستقلالية عملية التدقيق .

3. اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً، حيث يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق وينبغي على الشريك في العملية إعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ الإجراء المناسب .

وتحدد قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة التي تشتمل على (النزاهة - الموضوعية - الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة - السرية - السلوك المهني). وأما فيما يتعلق بالاستقلالية فقد أشار المجلس إلى أنه يجب على شريك العملية تكوين استنتاج بشأن الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق .

3-3-2-3 قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين :

يجب على مؤسسة التدقيق إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقاتها معهم باستمرار، كما يجب على مؤسسة التدقيق مراعاة الاستقلالية، والقدرة على أداء الخدمة بشكل ملائم عند قبول العميل، وكذلك الأمانة التي يتمتع بها العميل. و فيما يتعلق بالشريك فمن الواجب عليه ما يلي :

1. أن يشعر بالرضا عن تلك التقييمات التي قامت بها المؤسسة لقبول العميل أو مواصلة العمل معه، وعلى الشريك أن يقرر مدى ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد.
2. إذا حصل الشريك على أي معلومات يكون من شأنها أن تتسبب في إلغاء عملية التدقيق يجب عليه إبلاغ المؤسسة في وقت مبكر كي يتمكن من اتخاذ موقف موحد إزاءها .

3-3-2-4 توفير فرق العمل المؤهلة :

يتوجب على مؤسسة التدقيق العمل على امتلاك فريق عمل مؤهل مهنيا وعلميا لأداء مهامه، ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من :

1. أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .
2. المساهمة في إصدار تقرير المدقق بشكل ملائم للظروف .

3-3-2-5 أداء عملية التدقيق :

وتتم عملية أداء عملية التدقيق وفقاً للمعيار من خلال ما يلي :

1. التوجيه والإشراف والأداء بحيث :

أ. يتحمل الشريك في العملية مسئولية التوجيه والإشراف وأداء العملية وفقا للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .

ب. يتحمل الشريك في العملية المسئولية عن مدى مناسبة تقرير المدقق للظروف .

2. المراجعات بحيث :

أ. يتحمل الشريك في العملية مسئولية المراجعات في العملية التي تم إجراؤها وفقا لسياسات وإجراءات التدقيق الخاصة بالمؤسسة .

ب. يشعر الشريك في العملية بالرضا في تاريخ إعداد التقرير أو بعد صدوره وذلك من جراء مراجعته لمستندات ووثائق التدقيق ومناقشات فريق العمل لها، ومدى كفايتها، ومناسبتها لإصدار التقرير.

3. التشاور بحيث :

أ. يتحمل الشريك مسئولية قيام فريق العمل بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة .

ب. يشعر الشريك بالرضا عن آلية المشاورات التي جرت داخل منشأة التدقيق وخارجها .

ت. يشعر الشريك بالرضا عن الاتفاق مع الجهة التي تم مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات التي نجمت عنها .

ث. يجب تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد الالتزام بتنفيذها بناء على المشاورات .

4. تدقيق رقابة الجودة :

فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة أو عمليات التدقيق الأخرى التي تتطلب إجراء رقابة جودة ينبغي على مؤسسة التدقيق ما يلي :

أ. تعيين مدقق لرقابة جودة العملية .

ب. مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال رقابة الجودة .

ت. ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام تدقيق رقابة الجودة .

ث. ينبغي على مدقق رقابة الجودة إجراء تقييم موضوعي للأحكام التي أصدرها فريق العمل، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها لصياغة التقرير، وذلك من خلال مناقشة المسائل الهامة مع الشريك وتدقيق البيانات المالية والوثائق المختارة والمتعلقة بالأحكام العامة والاستنتاجات التي بني عليها التقرير .

ج. ينبغي على مدقق رقابة الجودة الأخذ بعين الاعتبار تقييم فريق العمل للاستقلالية، وكذلك مدى وجود خلافات في الرأي عند إجراء المشاورات، ومدى ملائمة الوثائق والمستندات المختارة للوصول للتقرير .

5. اختلافات الرأي :

إذا نشأ اختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العمل، أو بين الفريق والجهات التي تم مشاورتها، أو بين الشريك في العملية ومدقق رقابة الجودة، ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة و تسوية اختلافات الرأي .

3-3-2-6 المراقبة على جودة التدقيق :

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة ملائمة، وكافية، وتعمل بفاعلية، وينبغي على شريك العملية الاطلاع على نتائج تقييمها، ومراعاة مدى اكتمالها أو احتوائها على نقص ومتابعته .

3-3-2-7 توثيق التدقيق :

1. ينبغي على المدقق إدراج ما يلي ضمن وثائق التدقيق :
 - أ. القضايا المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها .
 - ب. الاستنتاجات حول مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق وأي مشاورات مع المؤسسة تدعم هذه الاستنتاجات .
 - ت. الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها .
 - ث. طبيعة ونطاق الاستنتاجات الناشئة عن المشاورات التي أجريت خلال فترة عملية التدقيق .
2. و ينبغي على مدقق رقابة الجودة بخصوص عملية التدقيق التي نفذت توثيق ما يلي :
 - أ. الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بتدقيق رقابة الجودة والتي تم إجراؤها .
 - ب. تدقيق رقابة الجودة التي تم إجراؤها في تاريخ التقرير أو بعد ذلك .
 - ت. الإشارة إلى عدم دراية المدقق بأي مسائل عالقة ولم تحل، والتي من شأنها أن تجعل المدقق يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة .

الفصل الرابع

واقع مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة

4-1 تمهيد :

تعرف مهنة تدقيق الحسابات بأنها " مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد بموضوع ما ، بحيث تتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق (القواعد العامة للتدقيق) ، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق قواعد التدقيق المتعارف عليها أيضا) قواعد التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني (، وأن يراعي في إعداد رأي مدقق الحسابات) تقرير مدقق الحسابات (ما جاء في قواعد التدقيق المتعارف عليها خلال إعداد تقرير مدقق الحسابات " .

و المدقق من الناحية القانونية Auditor هو " الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته ، أو عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين " . و يطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير مصطلح الشريك صاحب التقرير (<http://sqarra.wordpress.com/audit>). و قد قام الباحث من خلال هذا الفصل بالتعرض للتنظيم القانوني لمهنة التدقيق في قطاع غزة، وكذلك طبيعة عمل مكاتب التدقيق الخارجي وواقع عملها، والجهات المهنية الراعية والمنظمة لأعمالها.

4-2 التنظيم القانوني :

يرجع تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة وفي فلسطين عموماً إلى عهد الانتداب البريطاني، حيث طبق في فلسطين في العام 1919 العديد من التعليمات المستمدة من قانون الشركات البريطاني، والتي أشارت تلك التعليمات بشكل صريح إلى مهنة التدقيق من حيث وجوب تعيين مدقق حسابات مستقل ومرخص للشركات، وأوكلت مهمة منح التراخيص إلى لجنة مهنية بالحكومة، ونظمت ضوابط استقلالية المدقق من حيث التشديد في عدم منح التراخيص للعاملين في الشركات إلى أن صدر في عهد الانتداب قانون الشركات رقم 18 لسنة 1929 والذي لازل ينظم عمل الشركات في فلسطين، والذي استبقى على تلك التعليمات واستمر العمل بموجب ذلك، أي بدون تنظيم مباشر للمهنة في فلسطين من ذلك العهد ولحين قدوم السلطة الفلسطينية التي ألزمت قطاع غزة بتاريخ 15 يناير 1997 بموجب القرار الرئاسي رقم 5 لسنة 1997 بالامتثال لقانون رقم 10 لسنة 1961 الأردني، والذي كان معمولاً به في الضفة الفلسطينية، واستمر العمل وفق ذلك حتى صدور قانون رقم 9 لسنة 2004 الفلسطيني والذي نظم المهنة بشكل متكامل وعلى مستوى مناطق السلطة الفلسطينية ككل (أبو هين: 2005).

3-4 الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في قطاع غزة :

وتتمثل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في قطاع غزة بالجهات التالية :

1-3-4 مجلس مهنة تدقيق الحسابات :

وهو مجلس ذو شخصية اعتبارية مستقلة نشأ بموجب قانون رقم 9 لسنة 2004 الفلسطيني لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ويتكون المجلس من رئيس وستة أعضاء على النحو التالي (اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة التدقيق: 2004م):

- وكيل وزارة المالية : رئيسا للمجلس .
- نائب رئيس هيئة الرقابة العامة : نائبا لرئيس المجلس .
- مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني : عضوا في المجلس .
- مراقب البنوك في سلطة النقد: عضوا في المجلس .
- ممثلين (2) اثنين عن جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية .
- أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي .

ويتولى المجلس في إطار تنظيم مهنة التدقيق المهام التالية :

1. منح رخص مزاوله مهنة تدقيق الحسابات وفق أحكام قانون المزاوله رقم 9 لسنة 2004.
2. اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق قانون المزاوله رقم 9 لسنة 2004.
3. توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين.
4. إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقا للائحة التنفيذية لقانون المزاوله.
5. أيا من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

ويلاحظ أن المشرع الفلسطيني قد توسع في تشكيل المجلس بحيث لم يشترط على رئيسه أو نائبه أو عضوه مراقب البنوك في سلطة النقد التخصص العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق، واكتفى بالإشارة لمواقعهم الوظيفية فقط، مما قد يترتب عليه من انعكاسات سلبية على المهنة قد تتمثل في تنظيم المهنة بواسطة غير المختصين، ويرى الباحث أن تنظيم مهنة التدقيق سيكون أفضل لو تم بواسطة المتخصصين وذوي الشأن.

4-3-2 جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية :

نشأت جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية في قطاع غزة ، بموجب قانون مزاولة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004، وفي إطار رعايتها للمهنة فقد هدفت الجمعية وفق المادة رقم 7 من نظامها الداخلي إلى ما يلي (النظام الداخلي لجمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية : 2004) :

1. تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
2. تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ، ورعاية مصالحهم ، وتدعيم استقلالية الأعضاء العاملين.
3. المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ، ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
4. تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
5. عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورقي المهنة في فلسطين.
6. عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
7. التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة ، والعمل للحصول على عضوية تلك الاتحادات والتمثيل في تلك الاتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع القوانين.
8. العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ، ومعايير المحاسبة الدولية ، وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.
9. التنسيق مع لجنة الترخيص بخصوص إعداد وعقد الامتحانات الخاصة بالمتقدمين للحصول على رخصة مزاولة المهنة.
10. إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة ورفع مستوى القائمين عليها.
11. العمل على توفير الخدمات الاجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الاجتماعي للمدققين الأعضاء والعمل على إنشاء صندوق التقاعد.
12. التنسيق مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
13. دعم و تنفيذ كل ما يخدم المهنة ولم يتم ذكره في النظام الداخلي للجمعية.

ويشكل عام فإن أهداف الجمعية تقوم على رعاية مصالح أعضائها من المدققين، والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسعى إلى رفع مستواه العلمي والمهني، ويعتبر الانتساب إلى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية إلزامياً للمدققين الراغبين في مزولة المهنة في فلسطين، وتحت طائلة المسؤولية وفقاً لللائحة التنفيذية لقانون مزولة المهنة والنظام الداخلي للجمعية.

4 3 3 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية :

هي جمعية مهنية فلسطينية ذات شخصية اعتبارية مستقلة وفق قانون الجمعيات الخيرية الفلسطيني رقم 1 لسنة 2000، مهتمة بكل من مهنتي المحاسبة والتدقيق، وتهدف وفق نظامها الداخلي الجديد إلى ما يلي (www.paaa.ps):

1. رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية.
2. رفع المستوى المهني للمحاسب والمدقق بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.
3. إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.
4. تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية والسعي لرعاية شئونهم.
5. جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.
6. توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.

وكانت قد تأسست الجمعية في العام 1979 على يد مجموعة من المحاسبين والمدققين الأكفاء في مدينة غزة تحت اسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب في قطاع غزة، لتقدم خدماتها ورعايتها للمدققين الحاصلين على ترخيص المزولة في قطاع غزة، والذي كان يصدر من خلال سجل الشركات وقتئذ، وقد حصلت على عضوية الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب في العام 1985م، إلا أنها قد قامت بتعديل نظامها الداخلي في العام 1998 ووسعت نطاق عملها ليشتمل الوطن ككل وفتحت أبواب عضويتها ليشتمل على المحاسبين والمدققين على حد سواء، ليصبح اسمها الجديد جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وحصلت على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا في سبتمبر 2002، وتقدمت بطلب الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في العام 2002 ولا زالت تقوم بدور حيوي في سبيل تنظيم المهنة في قطاع غزة.

4-4 الأشكال القانونية لمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة :

يتمثل الشكل القانوني المتاح وفقاً لقانون مزاوله المهنة ولائحته التنفيذية لفتح أو تأسيس مكاتب وشركات التدقيق في فلسطين عموماً ومنها قطاع غزة في الشكلين التاليين فقط (قانون تنظيم مهنة التدقيق:2004) :

الشكل الأول : المنشأة الفردية

يستطيع المدقق الحاصل على رخصة مزاوله المهنة من مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني عضوية جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بشكل شخصي من خلال مكتب تدقيق حسابات شخصي على هيئة منشأة فردية.

الشكل الثاني : الشركة العادية

يشير قانون تنظيم مهنة التدقيق رقم 9 لسنة 2004 ولائحته التنفيذية إلى إمكانية تأسيس شركات عادية لمزاوله المهنة، ويشترط في ذلك ألا يكون المدقق شريكاً في أكثر من شركة واحدة، وألا يزاول المهنة خارج نطاقها، سواء بصورة مستقلة أو لدى الغير، وأن يكون جميع أعضاء الشركة من الحاصلين على رخصة مزاوله المهنة، حيث يقدم الراغبون في تأسيس الشركة طلبهم لدى سجل الشركات بوزارة الاقتصاد الوطني مرفق بها صور رخص المزاوله للشركاء، وبعد تسجيل الشركة يتم تقديم طلب الحصول على رخصة المزاوله الخاص بالشركة لمجلس مهنة تدقيق الحسابات.

وبالنظر في الواقع العملي يلاحظ بأنه يغلب على مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة الصبغة الفردية، بمعنى أن معظم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة هي منشآت فردية، ويرجع سبب ذلك إلى تأخر صدور قانون المزاوله وتحول مكاتب خدمات المحاسبة التي يغلب عليها الصفة الفردية إلى مهنة التدقيق، ثم إن العضوية التي تمنحها جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين تتم للمدقق الفرد وليس للمنشأة، ومن جهة أخرى فقد لاحظ الباحث أن الغالبية العظمى من مكاتب التدقيق التي يديرها مدققون معتمدون تتخذ من محافظة غزة مقراً لها.

4-5 حقوق وضوابط عمل المدققين المزاولين في قطاع غزة :

تتمثل حقوق وضوابط عمل المدققين العاملين في قطاع غزة فيما يلي: (اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله المهنة:2004م) :

أولاً : حقوق المدقق المزاول

والتي تتمثل في الحقوق التالية :

1. يحق للمدقق تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.
2. الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم، وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله على أحسن وجه.
3. التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطيا إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.
4. القيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها، والالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها.
5. لا يجوز لأية مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد القيام بتغييره خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من المجلس بخصوص التأديب .

ثانياً: ضوابط عمل المدقق المزاول

وتتمثل ضوابط عمل المدقق فيما يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام به
مثل :

1. العمل موظفا لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.
2. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
3. مزاوله مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكا فيها.
4. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
5. مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة.

6. إفشاء المعلومات والأسرار التي أطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
7. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
8. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.
9. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
10. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولة المهنة.
11. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

ويلاحظ أن الحقوق والضوابط التي نص عليها القانون من شأنها تنظيم ما يتعلق بأخلاقيات المهنة وقواعد سلوكها من حيث الحياد، والسرية، وملائمة التقرير للظروف.

4-6 الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في قطاع غزة :

تختلف أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة و التي يمكن إجمال أبرزها فيما يلي : (جربوع، 2004)

1. مراجعة وتدقيق الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.
 2. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.
 3. تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة في الشؤون المحاسبية والمالية.
 4. تقديم خدمات الاستشارات الضريبية.
 5. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.
- أما فيما يتعلق بتحليل طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق العاملة في قطاع غزة، وتحديد نسبة كل منها، تبين من خلال دراسة (جربوع، 2004) أن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، يليه الاستشارات الضريبية، وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات تدقيق الحسابات ثم دراسات الجدوى الاقتصادية و قد لاحظ الباحث عند زيارته الميدانية لمكاتب التدقيق أن النتائج التي توصل إليها جربوع في العام 2004 لازالت

مائلة وبشكل كبير لغاية الآن، فمعظم المكاتب وتحديدًا الفردية لازال العمل الأساسي لها هو خدمات المحاسبة وما يرتبط بها من معاملات ضريبية.

الفصل الخامس

منهجية الدراسة

5-1 تمهيد :

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع ها، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إليها .

حيث يتناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل ا لبيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

5-2 أسلوب الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول " تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية " ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم للوصول إلى نتائج وتوصيات ذات أهمية يزيد بها رصيد المعرفة حول موضوع الدراسة.

وقد اعتمدت الدراسة على نوعين أساسين من مصادر المعلومات هما:

1. المصادر الثانوية: حيث تم معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية ، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوعها، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث فقد تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة ، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على 36 مكتب تدقيق حسابات يملكه أو يديره مدقق حسابات قانوني مرخص من قبل مجلس مهنة التدقيق ، وعضو مزاول لدى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في قطاع غزة.

3-5 مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في الحصر الشامل لجميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة، والتي يملكها أو يديرها مدققون مرخصون من قبل مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وحاصلين على عضوية مدقق حسابات قانوني مزاول من جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، والذين بلغ عددهم 51 عضو حسب آخر اجتماع للجمعية العمومية للجمعية بتاريخ 2010/06/13م، ملحق رقم (3) وهم يعملون في مكاتب تدقيق متعددة إما على شكل منشآت فردية أو شركات عادية ويبلغ عددها الإجمالي 36 مكتب مزاول بشكل فعلي، ملحق رقم (4). وقد تم استخدام طريقة الحصر الشامل بحيث تم توزيع 36 على مجتمع الدراسة ، بمعدل استبانة واحدة لكل مكتب قام بتعبئتها المدقق صاحب المكتب في حال المنشأة الفردية والمدقق صاحب الدرجة الوظيفية الأعلى في حال الشركات العادية، وقد تم الحصول على 36 استبانة أي بنسبة استرداد 100%.

4-5 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول " تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية".

5-5 خطوات بناء الإستبانة:

- في سبيل بناء وإعداد الاستبانة فقد تم المرور بالخطوات التالية :
- 1+ الإطلاع على الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها.
 - 2+ استشارة عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين ال محاسبين والمهنيين المزاولين في تحديد مجالات الإستبانة وفقراتها.
 - 3 تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الإستبانة.
 - 4 تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
 - 5 تم عرض الإستبانة على (12) محكم من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الفلسطينية والمهنيين والمدققين المزاولين للمهنة في قطاع غزة ، والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.

وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل،
لنستقر الإستبانة في صورتها النهائية على (33) فقرة، ملحق (2).
وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن بيانات صاحب مكتب التدقيق الخارجي وبيانات المكتب وهي
(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، سنوات الخبرة، الشكل القانوني للمكتب،
العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية، عدد العاملين في المكتب، عدد سنوات عمل المكتب).
القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، وتتكون الإستبانة من 33 فقرة موزعة على 7
مجالات رئيسية هي:

المجال الأول: مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك، ويتكون من (5)
فقرات.

المجال الثاني: مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق،
ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثالث: مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة على
الجديدة منها أو مواصلة السابقة، ويتكون من (4) فقرات.

المجال الرابع: مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة، ويتكون من (4) فقرات.

المجال الخامس: مدى التزام مكاتب التدقيق أداء عملية التدقيق وفقا للمعيار، ويتكون من (5)
فقرات.

المجال السادس: مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة
المطبقة، ويتكون من (5) فقرات.

المجال السابع: مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة، ويتكون
من (5) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس خماسي شبيه ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب
جدول (5.1):

جدول (5.1):

درجات مقياس خماسي شبيه ليكرت

غير ملتزم تماما	غير ملتزم	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم	ملتزم تماما	الاستجابة الدرجة
1	2	3	4	5	الدرجة

تم اختيار الدرجة (1) للاستجابة " غير ملتزم تماما " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

5-6 اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه ، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5.2).

جدول (5.2) :

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك	0.341
2.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	0.537
3.	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	0.318
4.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	0.224
5.	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق	0.392
6.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة	0.070
7.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة	0.223
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.982

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5.2) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات ل هذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وبذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

5-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1 - النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما وتفيد الباحث في وصف مجتمع الدراسة.
- 2 - اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- 3 - معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط : يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين.

- 4 - اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة .
- 5 - اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات، وقد تم استخدامه للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على مجموعتين.
- 6 - اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات، وقد تم استخدامه للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على ثلاث مجموعات فأكثر.

5-8 صدق وثبات الاستبانة:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- صدق المحتوى Content Validity:

تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 12 محكم من الأكاديميين والمهنيين وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (2).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم احتساب الاتساق الداخلي للإستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (5.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.3) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	0.607	يتحمل المدقق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق قبل بها.
2.	*0.000	0.658	يؤدي المدقق عمله وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة .
3.	*0.000	0.670	يؤدي المدقق عمله ملتزماً بسياسات وإجراءات رقابة الجودة .
4.	*0.001	0.510	يُصدر المدقق تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية.
5.	*0.000	0.584	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- يوضح جدول (5.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.4) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	0.583	يقوم المدقق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية.
2.	*0.000	0.755	يتشاور المدقق مع إدارة المكتب لمعالجة عدم التزام فريق التدقيق بقواعد السلوك المهني.
3.	*0.000	0.693	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية لكل مهمة.
4.	*0.000	0.726	يُقيّم المدقق المعلومات حول مخالفات المكتب لسياسات وإجراءات الحفاظ على الاستقلالية .
5.	*0.000	0.705	يعالج المدقق مهددات الاستقلالية ويخفضها لمستوى مقبول.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- يوضح جدول (5.5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.5) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	0.776	يشعر المدقق بالرضا عن التقييمات التي يجريها مكتبه لقبول أي عميل جديد أو مواصلة العمل مع عميل سابق .
2.	*0.000	0.533	يقوم المدقق بإبلاغ إدارة مكتبه فور وصوله معلومات من شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق.
3.	*0.000	0.850	يطبق المكتب مجموعة من السياسات والإجراءات لتقرير قبول أي عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق
4.	*0.000	0.891	يقوم المدقق بتقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم .

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- يوضح جدول (5.6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.6) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	0.634	يتوافر لدى فريق التدقيق التأهيل العلمي المناسب.
2.	*0.000	0.753	يخضع فريق التدقيق لدورات تدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر .
3.	*0.000	0.664	يستعين المكتب بخبراء خارجيين تابعين له لإنجاز مهام التدقيق.
4.	*0.000	0.855	يراعي المكتب عند تعيين المدققين المتطلبات القانونية والمهنية.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- يوضح جدول (5.7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 $\alpha=$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.7) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.001	0.495	يوجه المدقق الرئيس فريق التدقيق و يشرف على عمله.
2.	*0.003	0.451	يصدر المدقق تقريره مستندا إلى أدلة إثبات كافية وملائمة.
3.	*0.001	0.488	يُقيّم المدقق نتائج المشاورات والنقاشات الخارجية التي يجريها الفريق .
4.	*0.011	0.380	يسمح المكتب لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها.
5.	*0.000	0.709	يطبق المكتب سياسات و إجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق و مدقق رقابة الجودة إن حدثت.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

- يوضح جدول (5.8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.8) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	0.820	يطبق المكتب نظام رقابة جودة على أعماله.
2.	*0.000	0.913	يوجد بالمكتب نظم مراقبة لضمان تطبيق نظام رقابة الجودة بشكل ملائم.
3.	*0.000	0.776	يرى المدقق بان سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة كافية.
4.	*0.000	0.794	يقوم المدقق بالاطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة الجودة باستمرار .
5.	*0.000	0.800	يعالج المدقق أوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

- يوضح جدول (5.9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5.9) :

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط	الفقرة
1.	*0.000	0.748	يحتفظ المدقق بقضايا الإخلال بالمتطلبات الأخلاقية و كيفية معالجتها ضمن وثائق التدقيق .
2.	*0.000	0.733	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية ضمن وثائق التدقيق .
3.	*0.000	0.762	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق التدقيق .
4.	*0.000	0.631	يقوم مدقق رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها.
5.	*0.000	0.748	يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود أي مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق .

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة. يبين جدول (5.10) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (5.10) :

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.

الرقم	المجال	معامل بيرسون للاارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك	0.786	*0.000
2.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	0.719	*0.000
3.	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	0.800	*0.000
4.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	0.578	*0.000
5.	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق	0.552	*0.000
6.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة	0.834	*0.000
7.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة	0.680	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

3- ثبات الإستبانة Reliability :

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على مجتمع الدراسة عدة مرات خلال فترات زمنية متعددة.

تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقتين كما يلي:

أ- معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

باستخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، كانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5.11).

جدول (5.11) :

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
1.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك	0.565	0.752
2.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	0.698	0.835
3.	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	0.774	0.880
4.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	0.706	0.840
5.	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق	0.234	0.484
6.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات و إجراءات رقابة الجودة المطبقة	0.878	0.937
7.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق و الرقابة على الجودة	0.655	0.809
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.893	0.945

* الثبات = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5.11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة بصورة عامة لكل مجال وتتراوح بين (0.234 ، 0.878) لكل مجال من مجالات الإستبانة. كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة كانت (0.893). وكذلك قيمة الثبات كانت مرتفعة لكل مجال وتتراوح بين (0.484 ، 0.937) لكل مجال من مجالات الإستبانة. كذلك كانت قيمة الثبات لجميع فقرات الإستبانة كانت (0.945) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

ب- طريقة التجزئة النصفية Split Half Method:

حيث تم تجزئة فقرات الاختبار إلي جزئين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية ، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان - براون Spearman-Brown:

معامل الارتباط المعدل = $\frac{2r}{1+r}$ حيث r معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات

الأسئلة الزوجية. وتم الحصول على النتائج الموضحة في جدول (5.12).

جدول (5.12) :

طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل
1.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك	0.306	0.475
2.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	0.635	0.783
3.	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	0.738	0.849
4.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	0.610	0.758
5.	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق	0.216	0.361
6.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات و إجراءات رقابة الجودة المطبقة	0.774	0.877
7.	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق و الرقابة على الجودة	0.607	0.761
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.846	0.916

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5.12) أن قيمة معامل الارتباط المعدل (بيرسون - براون (Spearman-Brown) مرتفع ودال إحصائياً.

وبناء على ما سبق تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2) قابلة للتوزيع، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

الفصل السادس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

6-1 تمهيد :

تم استعراض نتائج التحليل الإحصائي في هذا الفصل والذي أجري على مجتمع الدراسة ، وتحديد مدى الدلالات الإحصائية الناتجة عنه .

6-2 الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة :

فيما يلي عرض لخصائص مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية للمدقق وخصائص مكتب التدقيق.

6-2-1 حسب المؤهل العلمي

يتضح من جدول (6.1) أن معظم مجتمع الدراسة من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 80.6%، وتوضح النتائج أيضاً أن ما نسبته 19.4% من مجتمع الدراسة من حملة الدراسات العليا، وقد تم دمج درجة الدكتوراه والماجستير تحت مسمى دراسات عليا في التحليل، وذلك نظراً لوجود مفردة واحدة من مجتمع الدراسة تحمل درجة الدكتوراه، ويشار إلى درجة البكالوريوس تمثل الحد الأدنى من التأهيل العلمي الذي يشترطه قانون مزاوله مهنة التدقيق لمنح ترخيص المزاوله.

جدول (6.1): المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	29	80.6
دراسات عليا	7	19.4
المجموع	36	100.0

6-2-2 حسب التخصص العلمي

يبين جدول (6.2) أن كافة مجتمع الدراسة تخصصهم محاسبة بنسبة 100% ، ويشار هنا إلى أن قانون مزاوله مهنة التدقيق الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004م يتيح المجال بضوابط لكل خريجي كليات التجارة والاقتصاد للحصول على تراخيص مزاوله مهنة التدقيق، ورغم هذا التوسع الذي أتاحة القانون إلا أن المهنة - في قطاع غزة - بقيت محصورة في المحاسبين، مما يعزز وجهة الانتقادات الموجهة للقانون لهذا التوسع، ولعدم حصره المهنة في المحاسبين.

جدول (6.2): التخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	التخصص العلمي
100.0	36	محاسبة
0	0	إدارة أعمال
0	0	اقتصاد
0	0	علوم مالية ومصرفية
100.0	36	المجموع

3-2-6 حسب الشهادات المهنية العربية والأجنبية

يتضح من جدول (6.3) أن ما نسبته 57.1% هم من حملة شهادة ACPA العربية ، في حين أن ما نسبته 37.1% لا يوجد لديهم أي شهادات مهنية عربية أو أجنبية وهم بحاجة لمتابعة من قبل مجلس المهنة الفلسطيني، ومن جهة أخرى فإن ما نسبته 5.7% من مجتمع الدراسة هم من حملة شهادة CPA الأمريكية، مما يعني أن ما نسبته 62.8% هم من حملة شهادات المزاولة العربية والأمريكية، والتي ينعكس أثرها إيجابيا على مستوى الجودة، وفق ما أشارت لذلك العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (نشوان : 2010م).

جدول (6.3):الشهادات المهنية

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية
57.1	20	العربية ACPA
5.7	2	الأمريكية CPA
0	0	البريطانية ACCA
37.1	13	لا يوجد
0	0	أخرى
100.0	35*	المجموع

*هناك شخص واحد لم يجب على السؤال

4-2-6 حسب سنوات الخبرة

يتبين من جدول (6.4) أن ما نسبته 55.6% من مجتمع الدراسة عدد سنوات الخبرة لهم 15 سنة فأكثر في حين أن ما نسبته 44.4% من مجتمع الدراسة عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من

15 سنة ، مما يعني أن أكثر من نصف المجتمع من ذوي الخبرات المهنية العالية ، ومن المؤكد أنهم مارسوا المهنة قبل إقرار قانونها الذي صدر في سنة 2004 ، إما في الخارج أو في الداخل تحت إشراف وتنظيم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي سبقت جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين في النشأة والتكوين.

جدول (6.4): سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
44.4	16	اقل من 15 سنة
55.6	20	15 سنة فأكثر
100.0	36	المجموع

5 2 6 حسب الشكل القانوني للمكتب

يبين جدول (6.5) أن ما نسبته 63.9% من مكاتب التدقيق هي منشآت فردية، بينما 36.1% من مجتمع الدراسة هي شركة عادية، ويرجع ذلك إلى أن قانون تنظيم المهنة رقم 9 لسنة 2004م لازال حديثاً، وقد أعقب صدوره العديد من حالات النقد، ثم أن الجمعية المخولة بترتيب ملف المكاتب والمزاولة وهي جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين تواجه صعوبات في مسألة ترتيب أوضاع المهنة في قطاع غزة، وإن معظم المدققين المزاولين هم بالأساس من أصحاب مكاتب المحاسبة.

جدول (6.5): الشكل القانوني للمكتب

النسبة المئوية %	العدد	الشكل القانوني للمكتب
63.9	23	منشأة فردية
36.1	13	شركة عادية
100.0	36	المجموع

6-2-6 حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

تبين النتائج الموضحة في جدول (6.6) أن ما نسبته 72.2% من مكاتب التدقيق لا يوجد لديها شراكة أو تمثيل مع الخارج، مما يعني أن غالبية مكاتب التدقيق هي فلسطينية خالصة، وهذا يتوافق تماماً مع الشكل القانوني الغالب على مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة وهو المنشأة

الفردية في حين أن ما نسبته 13.9% من مكاتب التدقيق كان فيها المكتب فرع لشركة تدقيق خارجية ، وأن ما نسبته 13.9% من مجتمع الدراسة كان فيه المكتب ممثل لشركة تدقيق خارجية.

جدول (6.6):العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	العدد	النسبة المئوية %
المكتب فرع لشركة تدقيق خارجية	5	13.9
المكتب ممثل لشركة تدقيق خارجية	5	13.9
لا يوجد شراكة أو تمثيل مع الخارج	26	72.2
المجموع	36	100.0

7-2-6 حسب عدد العاملين في المكتب

يتبين من جدول (6.7) أن ما نسبته 69.4% من مكاتب التدقيق لديها اقل من 5 موظفين، و 19.4% من المكاتب كان عدد الموظفين لديها يتراوح بين 5 _ 9 موظفين ، وأن ما نسبته 11.1% من المكاتب كان عدد الموظفين لديها 10 موظفين فأكثر، مما يشير إلى أن غالبية مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة لا يتجاوز عدد العاملين فيها 5 موظفين ، وهي مكاتب صغيرة نسبياً ويغلب عليها الطابع الفردي كشكل قانوني كما أشرنا إلى ذلك سابقاً.

جدول (6.7):عدد العاملين في المكتب

عدد العاملين في المكتب	العدد	النسبة المئوية %
اقل من 5 موظفين	25	69.4
من 5 _ 9 موظفين	7	19.4
10 موظفين فأكثر	4	11.1
المجموع	36	100.0

8-2-6 حسب عدد سنوات عمل المكتب في مجال خدمات التدقيق

يتبين من جدول (6.8) أن 88.9% من مكاتب التدقيق عدد سنوات العمل لهم 10 سنوات فأكثر ، وهذا مؤشر على غالبية مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة قد مارست المهنة لفترات طويلة وقبل صدور قانون المزاولة ، وكانت تخضع لإشراف و تنظيم لجنة المكاتب في جمعية

المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين في حين أن ما نسبته 5.6% من مكاتب التدقيق عدد سنوات العمل لديها اقل من 5 سنوات، 5.6% تتراوح ما بين 5 _ اقل من 10 سنوات.

جدول (6.8): سنوات عمل المكتب

النسبة المئوية %	العدد	سنوات عمل المكتب
5.6	2	اقل من 5 سنوات
5.6	2	من 5 _ اقل من 10 سنوات
88.9	32	10 سنوات فأكثر
100.0	36	المجموع

6-3 اختبار فرضيات الدراسة:

فيما يلي نتائج استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة تساوي القيمة المتوسطة وهي 3 أم تختلف عنها اختلافاً جوهرياً أي بصورة واضحة . إذا كانت Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة آراء مجتمع الدراسة تقترب من القيمة المتوسطة وهي 3 ، أما إذا كانت Sig.(P-value) أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط درجة الإجابة تختلف عن القيمة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن القيمة المتوسطة ، وذلك من خلال إشارة قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن القيمة المتوسطة والعكس صحيح.

6-3-1 الفرضية الرئيسية الأولى:

"لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220)." .

و سيتم استعراض نتائج ما يتفرع عنها من فرضيات ومن ثم استعراض نتيجة الفرضيات ككل على النحو التالي :

6 3 1 1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى وهي :

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220)." .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك"، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.9)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول وهو بعنوان "مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يتحمل المدقق مسؤولية الجودة لكل عملية تدقيق قبل بها.	4.19	83.89	0.67	10.72	*0.000	5
2	يؤدي المدقق عمله وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة.	4.33	86.67	0.79	10.09	*0.000	2
3	يؤدي المدقق عمله ملتزماً بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.	4.31	86.11	0.62	12.55	*0.000	4
4	يُصدر المدقق تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية.	4.36	87.22	0.68	11.96	*0.000	1
5	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة.	4.33	86.67	0.63	12.65	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	4.31	86.11	0.41	18.98	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يصدر المدقق تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية" يساوي 4.36 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.22 %، قيمة اختبار T تساوي 11.96 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً

عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يتحمل المدقق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق قبل بها " يساوي 4.19 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.89 %، قيمة اختبار T تساوي 10.72 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.31 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 86.11 %، قيمة اختبار T تساوي 18.98 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن معظم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة يغلب عليها شكل المنشأة الفردية كشكل قانوني، والتي يتحمل فيها صاحب المكتب وبشكل مباشر المسؤولية عن تحقيق الجودة .

6 3 1 2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية وهي :

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق"، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.10)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني وهو بعنوان : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يقوم المدقق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية.	4.11	82.22	0.67	10.00	*0.000	2
2	يتشاور المدقق مع إدارة المكتب لمعالجة عدم التزام فريق التدقيق بقواعد السلوك المهني.	4.08	81.67	0.65	10.01	*0.000	3
3	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية لكل مهمة.	4.06	81.11	0.71	8.86	*0.000	4
4	يُقيّم المدقق المعلومات حول مخالفات المكتب لسياسات وإجراءات الحفاظ على الاستقلالية.	4.17	83.33	0.65	10.69	*0.000	1
5	يعالج المدقق مهددات الاستقلالية ويخفضها لمستوى مقبول.	4.06	81.11	1.15	5.53	*0.000	4
	جميع فقرات المجال معاً	4.09	81.89	0.53	12.36	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يُقيّم المدقق المعلومات حول مخالفات المكتب لسياسات وإجراءات الحفاظ على الاستقلالية" يساوي 4.17 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.33 %، قيمة اختبار T تساوي 10.69 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 .

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يعالج المدقق مهددات الاستقلالية ويخفضها لمستوى مقبول" يساوي 4.06 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.11 %، قيمة اختبار T تساوي 5.53 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.09 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.89 %، قيمة اختبار T تساوي 12.36 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3. وبناءً على ما سبق نرفض الفرضية العدمية نقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى الخبرة العالية التي يتمتع بها المدققون، والتي سبق الإشارة إليها من خلال استعراض سنوات خبرة المدققين ومكاتب التدقيق، بالإضافة إلى التأهيل المهني الذي تجلّى من خلال تمتع ما نسبته 62.8 من مجتمع الدراسة بالشهادات المهنية العربية والأمريكية، والتي تركز على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

3 1 3 6 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وهي بعنوان:

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة على الجديد منها أو مواصلة السابقة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها"، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدة وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.11)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث وهو بعنوان مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يشعر المدقق بالرضا عن التقييمات التي يجريها مكتبه لقبول أي عميل جديد أو مواصلة العمل مع عميل سابق .	4.22	84.44	0.68	10.77	*0.000	2
2	يقوم المدقق بإبلاغ إدارة مكتبه فور وصوله معلومات من شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق.	4.44	88.89	0.69	12.48	*0.000	1
3	يطبق المكتب مجموعة من السياسات والإجراءات لتقرير قبول أي عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق .	4.17	83.43	0.82	8.43	*0.000	3
4	يقوم المدقق بتقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم.	4.00	80.00	0.84	7.04	*0.000	4
	جميع فقرات المجال معاً	4.22	84.31	0.58	12.51	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يقوم المدقق بإبلاغ إدارة مكتبه فور وصوله معلومات من شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق" يهاوي 4.44 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.89%، قيمة اختبار T تساوي 12.48 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يقوم المدقق بتقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم" يهاوي 4.00 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، قيمة اختبار T تساوي 7.04 وأن

القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.22 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 84.31 %، قيمة اختبار T تساوي 12.51 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى التأهيل المهني العالي للمدققين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، والذي تجلى من خلال تمتع ما نسبته 62.8 من مجتمع الدراسة بالشهادات المهنية العربية والأمريكية، والتي تركز على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

6 3 1 4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة وهي بعنوان:

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة"، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.12)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع وهو بعنوان: مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يتوافر لدى فريق التدقيق التأهيل العلمي المناسب.	4.50	90.00	0.61	14.77	*0.000	1
2	يخضع فريق التدقيق لدورات تدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر.	4.14	82.78	0.83	8.20	*0.000	3
3	يستعين المكتب بخبراء خارجيين تابعين له لإنجاز مهام التدقيق.	3.50	70.00	0.85	3.55	*0.001	4
4	يراعي المكتب عند تعيين المدققين المتطلبات القانونية والمهنية.	4.14	82.86	0.77	8.75	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	4.07	81.34	0.56	11.48	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يتوافر لدى فريق التدقيق التأهيل العلمي المناسب" يساوي 4.50 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.00 %، قيمة اختبار T تساوي 14.77 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يستعين المكتب بخبراء خارجيين تابعين له لإنجاز مهام التدقيق" يساوي 3.50 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.00 %، قيمة اختبار T تساوي 3.55 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.07 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.34 %، قيمة اختبار T تساوي 11.48 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 .

وبناءً على ما سبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى ذات الأسباب التي أشرنا إليها سابقاً من حيث توفر التأهيل والخبرة .

6 3 1 5 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة وهي بعنوان :

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ب أداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) " .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بإدارة عملية التدقيق" ، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.13)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الخامس وهو بعنوان " مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يوجه المدقق الرئيس فريق التدقيق ويشرف على عمله.	4.47	0.61	14.51	*0.000	2
2	يصدر المدقق تقريره مستندا إلى أدلة إثبات كافية وملائمة.	4.53	0.61	15.06	*0.000	1
3	يُقيّم المدقق نتائج المشاورات والنقاشات الخارجية التي يجريها الفريق .	4.22	0.72	10.16	*0.000	3
4	يسمح المكتب لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها.	2.56	1.03	-2.60	*0.007	5
5	يطبق المكتب سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة إن حدثت.	3.17	0.94	1.06	0.148	4
	جميع فقرات المجال معاً	3.79	0.40	11.92	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يصدر المدقق تقريره مستندا إلى أدلة إثبات كافية وملائمة" يساوي 4.53 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.56 %، قيمة اختبار T تساوي 15.06 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهي 3 .

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يطبق المكتب سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة إن حدثت" ي ساوي 3.17 أي أن المتوسط الحسابي

النسبي 63.33 %، قيمة اختبار T تساوي 1.06 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.148 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن مجتمع الدراسة ملتزمون بدرجة متوسطة بتطبيق سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة إن حدثت.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يسمح المكتب لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها" يساوي 2.56 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 51.11 %، قيمة اختبار T تساوي -2.60 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.007 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن مجتمع الدراسة غير ملتزمون بالسماح لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها .

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.79 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 75.78 %، قيمة اختبار T تساوي 11.92 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً للمعيار" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 .

وبناء على ما سبق وبشكل عام يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث الالتزام العام بالمجال إلى الخبرات الطويلة للمدققين ومكاتب التدقيق، أما فيما يتعلق بالفقرة رقم 22 والمتعلقة بالسماح لجهات من خارج مكتب التدقيق سواء من مجلس المهنة أو جمعية المدققين بفحص الجودة فإن عدم الالتزام بذلك راجع إلى عدم تنظيم ما يتعلق بمراجعة النظير حتى هذه اللحظة من قبل الجهات الراعية والمنظمة للمهنة مثل مجلس مهنة التدقيق وجمعية المدققين، مع الإشارة إلى أن بعض المكاتب قد ذكرت أنها تعتمد في رقابة الجودة على جهات داخلية بالمكتب نفسه، أو من قبل المقر الرئيس في حال كونه فرع لشركات خارجية .

6 1 3 6 اختبار الفرضية الفرعية السادسة وهي بعنوان :

"لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير عملية مراقبة معقولة للسياسات والإجراءات وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة"، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.14)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال السادس وهو بعنوان مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يطبق المكتب نظام رقابة جودة على أعماله.	4.03	80.56	0.84	7.30	*0.000	2
2	يوجد بالمكتب نظم مراقبة لضمان تطبيق نظام رقابة الجودة بشكل ملائم.	3.94	78.89	0.95	5.94	*0.000	4
3	يرى المدقق بان سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة كافية.	3.86	77.22	0.80	6.47	*0.000	5
4	يقوم المدقق بالاطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة الجودة باستمرار.	3.97	79.44	0.81	7.20	*0.000	3
5	يعالج المدقق أوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت.	4.25	85.00	0.69	10.84	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	4.01	80.22	0.68	8.97	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يعالج المدقق أوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت" يساوي 4.25 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.00 %، قيمة اختبار T تساوي 10.84 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 .

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يرى المدقق بان سياسات و إجراءات رقابة الجودة المطبقة كافية" يساوي 3.86 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.22 %، قيمة اختبار T تساوي 6.47 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.01 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80.22 %، قيمة اختبار T تساوي 8.97 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات و إجراءات رقابة الجودة المطبقة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن مجتمع الدراسة ملتزمون بفقرات هذا المجال.

وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير عملية مراقبة معقولة للسياسات والإجراءات وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى ذات الأسباب التي تم الإشارة إليها سابقاً من حيث الخبرة العالية التي يتمتع بها المدققون، ومكاتب التدقيق، بالإضافة إلى التأهيل المهني الذي تجلّى من خلال تمتع ما نسبته 62.8 من مجتمع الدراسة بالشهادات المهنية العربية والأمريكية، والتي تركز على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

6 3 1 7 اختبار الفرضية الفرعية السابعة :

" لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوثيق عمليات التدقيق و المراقبة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) " .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق و الرقابة على الجودة" ، وقد تم استخدام اختبار T لتحديد درجة التزام المكاتب بفقرات المجال كل على حدا وبالمجال ككل.

جدول رقم (6.15)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال السابع وهو بعنوان " مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يحتفظ المدقق بقضايا الإخلال بالمتطلبات الأخلاقية وكيفية معالجتها ضمن وثائق التدقيق .	3.83	76.67	0.81	6.17	*0.000	4
2	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية ضمن وثائق التدقيق.	4.11	82.22	0.78	8.49	*0.000	1
3	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق التدقيق .	4.11	82.22	0.78	8.49	*0.000	1
4	يقوم مدقق رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها.	3.92	78.33	0.84	6.54	*0.000	3
5	يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود أي مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام و استنتاجات فريق التدقيق .	3.34	66.86	1.00	2.03	*0.025	5
	جميع فقرات المجال معاً	3.88	77.64	0.62	8.54	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية ضمن وثائق التدقيق" يساوي 4.11 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 82.22 %، قيمة اختبار T تساوي 8.49 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود أي مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق" يساوي 3.34 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.86 %، قيمة اختبار T تساوي 2.03 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.025 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.88 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 77.64 %، قيمة اختبار T تساوي 8.54 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن مجتمع الدراسة ملتزمون بفقرات هذا المجال.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوثيق عمليات التدقيق والمراقبة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).

ويعزو الباحث ذلك إلى ذات الأسباب التي سبق الإشارة إليها والتي تتعلق بالخبرة العالية التي يتمتع بها المدققون، والتي ظهرت من خلال استعراض سنوات خبرة المدققين ومكاتب التدقيق، بالإضافة إلى التأهيل المهني الذي تجلّى من خلال تمتع ما نسبته 62.8 من مجتمع الدراسة بالشهادات المهنية العربية والأمريكية، والتي تركز على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

6-3-1-8 اختبار الفرضية الرئيسية الأولى (المجالات مجتمعة):

"لا تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220)"

تم اختبار هذه الفرضية من خلال جميع فقرات الاستبانة.
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6.16).

جدول (6.16)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة
*0.000	16.15	0.39	80.88	4.04	جميع فقرات الاستبانة

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (6.16) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي لجميع فقرات الاستبانة يساوي 4.04 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.88 %، قيمة اختبار T تساوي 16.15 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك وباستثناء الفقرات رقم 22 والمتعلقة بالسماح لجهات تدقيق خارجية برقابة خدمات التدقيق التي يقدمها المكتب والفقرة رقم 23 والمتعلقة بتطبيق سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة عن حدثت فإن باقي فقرات الاستبانة تعتبر دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع فقرات الاستبانة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3.

وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220).

- ويعزو الباحث ذلك إلى العديد من الأسباب التي تم الإشارة إليها وهي :
- مجتمع الدراسة يتمثل في أعضاء جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين، والتي تطالب أعضائها بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية.
 - تشترط الجمعية لتجديد عضويتها مواصلة التعليم المستمر وفق برامجها وقد لوحظ الاهتمام بموضوع المعايير الدولية.
 - تتمتع معظم مفردات مجتمع الدراسة وهي مكاتب التدقيق بسنوات خبرة كبيرة وكذلك المدققين العاملين فيها .

2 3 6 الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى للصفات الشخصية للمدقق والمتمثلة في كل من (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، سنوات الخبرة).

تم استخدام اختبار T في حالة العينتين المستقلتين (Tow Independent T Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، كذلك تم استخدام اختبار " تحليل التباين الأحادي " لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار المعلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويتفرع من هذه الفرضية كلاً من الفرضيات الفرعية التالية :

1 2 3 6 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (6.17) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل من مجالات "مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق

ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي لصالح مجتمع الدراسة الذين يحملون درجة علمية أعلى من البكالوريوس.

- أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي.

وهذا مؤشر على أهمية توافر المؤهلات العلمية لتعزيز الالتزام بتحصيل مسئولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك ، والالتزام بقواعد السلوك المهني ، وتوفير فرق عمل مؤهلة .

جدول رقم (6.17):

اختبار T - متغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المجال
*0.028	-1.977	0.40	4.24	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسئولية الجودة للمدقق الشريك
		0.35	4.57	7	دراسات عليا	
*0.031	-1.924	0.53	4.01	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.41	4.43	7	دراسات عليا	
0.364	-0.352	0.59	4.20	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.59	4.29	7	دراسات عليا	
*0.010	-2.445	0.56	3.96	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.32	4.50	7	دراسات عليا	
0.180	-0.929	0.42	3.76	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق
		0.25	3.91	7	دراسات عليا	
0.075	-1.470	0.70	3.93	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.44	4.34	7	دراسات عليا	
0.291	-0.556	0.66	3.85	29	بكالوريوس	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.41	4.00	7	دراسات عليا	
*0.033	-1.902	0.40	3.99	29	بكالوريوس	جميع المجالات
		0.21	4.29	7	دراسات عليا	

• الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

2 2 3 6 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى الشهادات المهنية.

من النتائج الموضحة في جدول (6.18) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل مجال من مجالات الاستبانة وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى الشهادات المهنية وذلك لكل مجال من مجالات الدراسة وللمجالات مجتمعة.
- وهنا يشار إلى أن كل مجتمع الدراسة هم من أعضاء جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين و التي يعد الحصول على عضويتها بمثابة شهادة مهنية فلسطينية، ويخضعون في سبيل تجديدها إلى دورات علمية ومهنية بشكل مستمر، مما يعني أن مجتمع الدراسة متقارب مهنياً.

جدول (6.18):

اختبار تحليل التباين (ANOVA) لمتغير الشهادات المهنية

مستوى الدلالة	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
0.467	0.871	0.15	3	0.46	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك
		0.17	31	5.41	داخل المجموعات	
			34	5.87	المجموع	
0.721	0.447	0.14	3	0.41	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.31	31	9.46	داخل المجموعات	
			34	9.87	المجموع	
0.420	0.968	0.33	3	0.99	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.34	31	10.61	داخل المجموعات	
			34	11.60	المجموع	
0.468	0.869	0.28	3	0.83	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.32	31	9.86	داخل المجموعات	
			34	10.69	المجموع	
0.102	2.255	0.33	3	0.98	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار
		0.15	31	4.50	داخل المجموعات	
			34	5.48	المجموع	
0.758	0.394	0.19	3	0.56	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.48	31	14.79	داخل المجموعات	
			34	15.36	المجموع	
0.929	0.150	0.06	3	0.19	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.42	31	13.11	داخل المجموعات	
			34	13.30	المجموع	
0.481	0.844	0.13	3	0.39	بين المجموعات	جميع المجالات
		0.15	31	4.78	داخل المجموعات	
			34	5.17	المجموع	

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

3 2 3 6 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى سنوات الخبرة

من النتائج الموضحة في جدول (6.19) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل مجال من مجالات الاستبانة وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى سنوات الخبرة وذلك لكل مجال من مجالات الدراسة وللمجالات مجتمعة. وهذا يرجع لكون مجتمع الدراسة من ذوي الخبرات المهنية العالية ، والمنقارية .

جدول رقم (6.19):

اختبار T - متغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات الخبرة	المجال
0.465	0.089	0.44	4.31	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك
		0.40	4.30	20	15 سنة فأكثر	
0.335	0.430	0.51	4.14	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.56	4.06	20	15 سنة فأكثر	
0.488	0.032	0.70	4.22	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.49	4.21	20	15 سنة فأكثر	
0.478	0.055	0.48	4.07	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.62	4.06	20	15 سنة فأكثر	
0.363	-0.352	0.37	3.76	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار
		0.42	3.81	20	15 سنة فأكثر	
0.086	-1.397	0.81	3.84	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.52	4.15	20	15 سنة فأكثر	
0.129	-1.148	0.49	3.75	16	اقل من 15 سنة	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.70	3.99	20	15 سنة فأكثر	
0.286	-0.571	0.43	4.00	16	اقل من 15 سنة	جميع المجالات
		0.36	4.08	20	15 سنة فأكثر	

* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

6 3 3 الفرضية الرئيسية الثالثة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى بيانات مكتب التدقيق و المتمثلة في كل من (الشكل القانوني للمكتب، العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية، عدد العاملين في المكتب، عدد سنوات عمل المكتب) .

تم استخدام اختبار T في حالة العينتين المستقلتين (Tow Independent T Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، كذلك تم استخدام اختبار " تحليل التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار المعلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويتفرع من هذه الفرضية كلاً من الفرضيات الفرعية التالية :

6 3 3 1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب.

من النتائج الموضحة في جدول (6.20) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل من المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب لصالح مكاتب التدقيق الذين شكلهم القانوني شركة عادية.
- أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب.

وهذا مؤشر على أن مكاتب التدقيق التي هي على شكل شركات أكثر التزاما بقواعد السلوك المهني ، وتوفير فرق عمل مؤهلة، بسبب وفرة الإمكانيات المالية وتعدد الشركاء فيها، وطموحها من أجل المنافسة و الارتقاء.

جدول رقم (6.20):

اختبار T - متغير الشكل القانوني للمكتب

المجال	الشكل القانوني للمكتب	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك	منشأة فردية	23	4.23	0.33	-1.569	0.063
	شركة عادية	13	4.45	0.51		
مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	منشأة فردية	23	3.90	0.47	-3.214	*0.001
	شركة عادية	13	4.43	0.47		
مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	منشأة فردية	23	4.13	0.57	-1.168	0.126
	شركة عادية	13	4.37	0.59		
مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	منشأة فردية	23	3.84	0.52	-3.733	*0.000
	شركة عادية	13	4.46	0.38		
مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقا للمعيار	منشأة فردية	23	3.79	0.41	0.048	0.481
	شركة عادية	13	3.78	0.39		
مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة	منشأة فردية	23	3.92	0.74	-1.057	0.149
	شركة عادية	13	4.17	0.53		
مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة	منشأة فردية	23	3.82	0.70	-0.967	0.170
	شركة عادية	13	4.00	0.44		
جميع المجالات	منشأة فردية	23	3.94	0.40	-2.256	*0.015
	شركة عادية	13	4.23	0.30		

* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

6 3 3 2 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية.

من النتائج الموضحة في جدول (6.21) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل من المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية.
 - أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية.
- و هذا مماثل للنتائج المرتبطة بالشكل القانوني للمكتب والتي أظهرت أفضلية الشركات العادية على المنشآت الفردية في الحفاظ على نفس المجالين أعلاه ، وقد أظهرت النتائج أيضاً أن معظم المكاتب التي لها علاقة مع مكاتب خارجية هي بالأساس شركات وليس منشآت تدقيق فردية.
- وقد تبين من خلال نتائج الاختبار الموضحة في جدول (6.22) تبين أنه بالنسبة إلى المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة" كان المتوسط لاستجابات المكاتب الذين هم عبارة عن فروع لشركة تدقيق خارجية أكبر من الفئات الأخرى مما يعني أن درجة الموافقة حول هذين المجالين كانت أكبر لدى المكاتب التي هي عبارة عن فروع لشركة تدقيق خارجية .

جدول (6.21)

اختبار تحليل التباين - متغير العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

مستوى الدلالة	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
*0.004	6.549	0.85	2	1.69	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك
		0.13	33	4.27	داخل المجموعات	
			35	5.96	المجموع	
0.058	3.112	0.78	2	1.57	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.25	33	8.31	داخل المجموعات	
			35	9.88	المجموع	
0.125	2.218	0.70	2	1.41	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.32	33	10.48	داخل المجموعات	
			35	11.89	المجموع	
*0.032	3.839	1.03	2	2.05	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.27	33	8.83	داخل المجموعات	
			35	10.89	المجموع	
0.436	0.852	0.14	2	0.27	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار
		0.16	33	5.24	داخل المجموعات	
			35	5.52	المجموع	
0.054	3.202	1.30	2	2.60	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.41	33	13.40	داخل المجموعات	
			35	16.00	المجموع	
0.271	1.359	0.51	2	1.02	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.38	33	12.41	داخل المجموعات	
			35	13.44	المجموع	
*0.010	5.323	0.64	2	1.29	بين المجموعات	جميع المجالات
		0.12	33	3.98	داخل المجموعات	
			35	5.27	المجموع	

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

جدول (6.22)

المتوسط الحسابي لاستجابات مجتمع الدراسة- متغير العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

م	المجال	المتوسط الحسابي		
		لا يوجد شراكة أو تمثيل مع الخارج	المكتب ممثل لشركة تدقيق خارجية	المكتب فرع لشركة تدقيق خارجية
1-	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك	4.18	4.44	4.80
2-	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق	3.97	4.32	4.52
3-	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها	4.15	4.05	4.70
4-	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة	3.92	4.40	4.50
5-	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق	3.75	3.80	4.00
6-	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة	3.90	3.92	4.68
7-	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة	3.81	3.85	4.30
	جميع المجالات معاً	3.95	4.10	4.50

3 3 3 6 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى عدد العاملين في المكتب.

من النتائج الموضحة في جدول (6.23) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل من المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى عدد العاملين في المكتب.
- أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى عدد العاملين في المكتب.

جدول (6.23):

اختبار تحليل التباين - متغير عدد العاملين في المكتب

مستوى الدلالة	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
0.052	3.249	0.49	2	0.98	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحصيل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك
		0.15	33	4.98	داخل المجموعات	
			35	5.96	المجموع	
*0.011	5.183	1.18	2	2.36	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.23	33	7.52	داخل المجموعات	
			35	9.88	المجموع	
0.302	1.241	0.42	2	0.83	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.34	33	11.06	داخل المجموعات	
			35	11.89	المجموع	
*0.012	5.073	1.28	2	2.56	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.25	33	8.33	داخل المجموعات	
			35	10.89	المجموع	
0.300	1.250	0.19	2	0.39	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار
		0.16	33	5.13	داخل المجموعات	
			35	5.52	المجموع	
0.216	1.604	0.71	2	1.42	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.44	33	14.58	داخل المجموعات	
			35	16.00	المجموع	
0.576	0.561	0.22	2	0.44	بين المجموعات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.39	33	12.99	داخل المجموعات	
			35	13.44	المجموع	
*0.024	4.174	0.53	2	1.06	بين المجموعات	جميع المجالات
		0.13	33	4.21	داخل المجموعات	
			35	5.27	المجموع	

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

- من خلال نتائج الاختبار الموضحة في جدول (6.24) تبين أنه بالنسبة إلى المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة" كان المتوسط لاستجابات المكاتب الذين عدد العاملين لديهم من 5 _ 9 موظفين أكبر من الفئات الأخرى. هذا يعني أن درجة الموافقة حول هذين المجالين كانت أكبر لدى المكاتب الذين عدد العاملين لديهم من 5 _ 9 موظفين .

جدول رقم (6.24)

المتوسط الحسابي لاستجابات مجتمع الدراسة- متغير عدد العاملين في المكتب

م	المتوسط الحسابي			المجال
	اقل من 5 موظفين	من 5 _ 9 موظفين	10موظفين فأكثر	
1 -	4.20	4.49	4.65	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسئولية الجودة للمدقق الشريك
2 -	3.93	4.54	4.35	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
3 -	4.12	4.50	4.31	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
4 -	3.90	4.63	4.36	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
5 -	3.72	3.94	3.95	مدى التزام مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار
6 -	3.88	4.29	4.35	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
7 -	3.83	3.89	4.19	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
	3.93	4.28	4.34	جميع المجالات معاً

6 3 3 4 توجد فروق ذات دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استجابات المبحوثين حول "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) تعزى إلى سنوات عمل المكتب.

من النتائج الموضحة في جدول (6.25) يمكن استنتاج ما يلي:

- تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لكل من المجالين "مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة ، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى سنوات عمل المكتب لصالح مكاتب التدقيق الذين عدد سنوات العمل لهم 10 سنوات فأكثر.
- أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار T أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى سنوات عمل المكتب. وهذا أمر طبيعي بحيث أن المكاتب الأكثر خبرة ملتزمة بتوفير مراقبة للجودة بشكل أكبر من المكاتب الحديثة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن لذلك انعكاس مباشر على توثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة .

جدول رقم (6.25):

اختبار T - متغير سنوات عمل المكتب

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات عمل المكتب	المجال
0.216	-0.796	0.25	4.15	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة الشاملة للمدقق الشريك
		0.43	4.33	32	10 سنوات فأكثر	
0.223	-0.772	0.42	3.90	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق
		0.54	4.12	32	10 سنوات فأكثر	
0.073	-1.491	0.85	3.81	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها
		0.54	4.27	32	10 سنوات فأكثر	
0.116	-1.214	0.71	3.75	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة
		0.54	4.11	32	10 سنوات فأكثر	
0.375	0.322	0.53	3.85	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بإدارة عملية التدقيق
		0.39	3.78	32	10 سنوات فأكثر	
*0.039	-1.818	1.10	3.45	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة
		0.59	4.08	32	10 سنوات فأكثر	
*0.041	-1.789	0.43	3.38	4	اقل من 10 سنوات	مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة
		0.61	3.95	32	10 سنوات فأكثر	
0.050	-1.693	0.48	3.74	4	اقل من 10 سنوات	جميع المجالات
		0.37	4.08	32	10 سنوات فأكثر	

* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

الفصل السابع

النتائج والتوصيات

7-1 تمهيد :

لقد سعى الباحث إلى قياس مدى التزام مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية جودة التدقيق ، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة ، والتعرف على خصائص وطبيعة أعمال مكاتب التدقيق ، وقد تمكن الباحث وبعد إجراء الدراسة الميدانية من الخروج بالعديد من النتائج وتقديم العديد من التوصيات والتي من شأنها رفع مستوى الأداء العملي للمكاتب والتي سيتم استعراضها من خلال هذا الفصل.

7-2 ملخص النتائج :

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الإطار النظري فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. بشكل عام فإن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية رقابة جودة التدقيق وفقاً للمعيار الدولي رقم (220).

ويتفرع عن ذلك الالتزام العام لمكاتب التدقيق بمحاور متطلبات تطبيق المعيار على النحو التالي:

- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة على العلاقات الجديدة أو مواصلة العلاقات السابقة وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير عملية مراقبة معقولة للسياسات والإجراءات وفقاً لمتطلبات المعيار.
- تلتزم مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوثيق عمليات التدقيق والمراقبة وفقاً لمتطلبات المعيار.

ويستثنى من ذلك الالتزام ما يتعلق بالفقرة رقم (22) في الاستبانة وهو السماح لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها المكتب، فقد أثبتت النتائج عدم التزام المكاتب

- بها، يرجع عدم الالتزام بالسماح لجهات تدقيق خارجية بفحص جودة خدمات التدقيق التي يقدمها المكتب إلى عدم تفعيل العمل ببرامج مراجعة النظر في قطاع غزة.
2. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين استجابات المبحوثين حول مجالات " مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك - مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني - مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة " تعزى للمؤهل العلمي وذلك لصالح المؤهل العلمي الأعلى من بكالوريوس، مما يعني أن التأهيل العلمي العالي يعزز الالتزام بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك وبقواعد السلوك المهني، ورفع مستوى التأهيل العلمي.
3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين استجابات المبحوثين حول مجالات " مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني - مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة " تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب لصالح المكاتب التي هي على هيئة شركات عادية، بمعنى أن المكاتب التي تتخذ من الشركة العادية شكلاً قانونياً لها هي أكثر التزاماً من المكاتب الفردية بقواعد السلوك المهني .
4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين استجابات المبحوثين حول المجالات " مدى التزام مكاتب التدقيق بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك - مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة " تعزى إلى العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية لصالح المكاتب التي لها علاقة بمكاتب تدقيق خارجية، مما يعني أن المكاتب المرتبطة بمكاتب وشركات تدقيق خارجية هي أكثر التزاماً بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك.
5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين استجابات المبحوثين حول المجالات " مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق، مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير فرق عمل مؤهلة " تعزى إلى عدد العاملين في المكتب لصالح المكاتب التي يعمل بها 10 موظفين فأكثر، مما يعني أن المكاتب ذات طواقم العمل الكبرى أكثر التزاماً بقواعد السلوك المهني وبتوفير فرق عمل مؤهلة وهذا مرده إلى أن المكاتب ذات طواقم العمل الكبرى هي في الغالب إما شركات عادية أو فروع لمكاتب تدقيق خارجية.
6. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين استجابات المبحوثين حول المجالين " مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة - مدى التزام مكاتب التدقيق بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة" ، تعزى إلى عدد سنوات عمل المكتب لصالح مكاتب التدقيق الذين عدد سنوات العمل لهم

10 سنوات فأكثر، مما يعني أن هناك المكاتب ذات الخبرة الأكبر هي أكثر التزاما بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة .

7-2 التوصيات :

في ضوء النتائج التي لُشفت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1. تعزيز العمل بمقتضيات اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة التدقيق في فلسطين فيما يتعلق بالزام المدققين المرخصين بالعمل وفق معايير التدقيق الدولية سيما معيار رقم (220) ومساءلة المخلين .
2. تشكيل لجنة مشتركة من مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدقي الحسابات لمتابعة أداء المكاتب المنضوية تحت سلطتها ورقابة جودة خدمات التدقيق التي تقدمها وذلك من خلال تطبيق برامج مراجعة النظر .
3. تفعيل العمل بمقتضيات النظام الداخلي لجمعية المدققين القانونيين الفلسطينية فيما يتعلق بربط تجديد العضوية بالحصول على مقررات التعليم المستمر .
4. تفعيل دور الجامعات الفلسطينية والجهات المهنية في نشر تحديثات المعايير الدولية للتدقيق سيما معيار رقم (220) ووضعها ضمن برامج الدورات والتعليم المستمر التي تنفذها .
5. تشجيع المدققين على مواصلة دراساتهم الأكاديمية في المجالات المرتبطة بالتدقيق لما له من أثر على تطوير الأداء ورفع المهنة .
6. تشجيع العاملين في مكاتب التدقيق الفردية إلى التحول إلى ممارسة المهنة من خلال شركات عادية لما لذلك من انعكاسات ايجابية على المهنة والأداء .
7. تشجيع مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة على فتح قنوات اتصال مع شركات التدقيق الخارجية لما لذلك من دور كبير في نقل الخبرات وتحسين الأداء .
8. ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، مع معالجة أوجه الضعف والقصور فيها إن وجدت ، وبشكل خاص وضع نصوص قانونية تُلزم مكاتب تدقيق الحسابات بتطبيق نظم خاصة بالجودة .
9. زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن أهمية الحفاظ على جودة التدقيق في الأوساط المعنية، وذلك من خلال المؤتمرات العلمية، والمهنية.

10. الحث على مواصلة إجراء دراسات ميدانية استكشافية تفحص مدى التزام مكاتب التدقيق في قطاع غزة عموماً بالمعايير الدولية للتدقيق سيما بعد تحديثاتها المستمرة، وذلك من خلال توجيه طلبة الدراسات العليا والباحثين لهذا المجال.

قائمة المراجع:

أولاً : باللغة العربية

1. أبو هين، إياد حسن (2005م). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين ، دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين :الجامعة الإسلامية، غزة.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2001م). المعايير الدولية للتدقيق، رام الله : جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية .
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009م). إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
4. أرينز، ألفين ولويك، جيمس (2002م). المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الديسطي، مراجعة أحمد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر.
5. جبران ، محمد علي (2010م). العوامل المؤثرة في جودة خدمة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات اليمنيين، الرياض: جامعة الملك فهد، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي و العشرون " .
6. جربوع، يوسف محمود (2011م). بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة ،مجلد 5 ، غزة : جامعة فلسطين .
7. جربوع، يوسف محمود (2002م). مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، غزة : بدون دار نشر.
8. جربوع، يوسف محمود (2008م). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، م 16 ع 1 ص ص 757-794.
9. جربوع ، يوسف محمود،(2004م). مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد بالجامعة المستنصرية ، ع 38 بغداد .
10. جربوع، يوسف وحلس، سالم (2007م). مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية و أعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، (<http://alagha.110mb.com/research/2.doc>) .

11. الجعافرة، محمد مفلح (2008م). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان : جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
12. جمعة، أحمد حلمي (2005م). التدقيق إلى التدقيق الحديث، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع.
13. جمعة، أحمد حلمي (2009م). المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث : الإطار الدولي - أدلة و نتائج التدقيق، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
14. جمعة، أحمد حلمي (2009م). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
15. جمعة، أحمد حلمي (2011م). التدقيق ورقابة الجودة، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
16. جمعة، أحمد حلمي (2011م). الريادة في المحاسبة والتدقيق، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
- 17.
18. جلس، سالم عبد الله (2003م). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، م 11، ع 1 ، لسنة 2003.
19. حماد، طارق عبد العال (2007 م). شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الإسكندرية : الدار الجامعية.
20. حمود، خضير كاظم (2010م). إدارة الجودة وخدمة العملاء ط 3، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
21. الدرادكة، مأمون سليمان (2006م). إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
22. الذنبيات، علي عبد القادر (2006م). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية : نظرة وتطبيق، عمان : عمادة البحث العلمي بالجامعة الأردنية.
23. الذنبيات، علي عبد القادر (2009م). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق ط 2، عمان : دار وائل للنشر و التوزيع.
24. الذنبيات، علي عبد القادر (2010م). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق ط 3، عمان : دار وائل للنشر و التوزيع.
25. الرماحي، نواف محمد عباس (2009م). مراجعة المعاملات المالية، ط 1، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع.

26. سنداحة، موسى (بدون تاريخ). دورة في تطورات المعايير الدولية للتدقيق، <http://www.hrdiscussion.com/hr16784.html>.
27. الصبان، محمد سمير (1997م) دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
28. الضلعي، وهيب إلياس يحيى (2004 م). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن، <http://www.yemen-nice.net/contents/studies/detail.php?ID=12264>.
29. عبد الله، خالد أمين (2007م). علم تدقيق الحسابات الناجية النظرية والعملية ط 4، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع .
30. كروسبي، ب فيليب (2006 م). الجودة بلا معاناة، ترجمة محمد إبراهيم الدسوقي، مراجعة سعيد بن عبد الله القرني، المملكة العربية السعودية : معهد الإدارة العامة .
31. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية (بدون تاريخ). الأسباب والآثار المحاسبية للأزمة المالية العالمية، جمهورية مصر العربية، <http://alextac.com/data/2/4.com>.
32. المبروك، عبد السلام نايف (بدون تاريخ). جهود المنظمات المهنية حول جودة المراجعة، <http://1-7oob.com/vb/t247697.html>.
33. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001م). مفاهيم التدقيق المتقدمة بموجب المنهاج الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية، عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
34. المطارنة، غسان فلاح (2006م) . تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
35. نشوان، اسكندر محمود (2010م). جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين ، مصر : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، ع 1.

ثانياً : باللغة الانجليزية

1. Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, Peter Roebuck, (2008) "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss: 5, pp.420 – 437.
2. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S.,(2008) "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", Twelfth Edition, Pearson Education International, New Jersey, The United States of America .
3. Arthur, and Jr. Schulte(1996) "Management Services" A challenge to Audit Independence" The Accounting Review .

4. Boyce, Joseph G (2002) Information assurance : managing organizational IT security risks ,BOSTON : BUTTERWORTH – HEINEMANN.
5. Elizur, Ramy, Falk and Haim (1996), “**Planned Audit Quality**” Journal of Accounting and Public Policy, (Fall 1996), Vol. (15), No.(3), PP. 1-23 .
6. Gupta, Kamal (1999) "Contemporary auditing " LONDON : MCGRAW-HILL PUBLISHING COMPANY, Robertson, Jack C. (1996) " Auditing " , London : Irwin.
7. Jarbou , Yousef M.(2008) " auditing between theory and application (theoretical framework), Gaza.
8. Knechel W . Robert, Niemi, Lasse, and Sundgren, Stefan, (2008), " Determinante of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market ", International Journal of Auditing, Volume (12), Issue (8).
9. Parmerlee , David (2000) " Auditing markets, products, and marketing plans " NTC Business : Illinois .
10. Porter, Brenda (1996) " Principles of external auditing" Chichester : John Wiley & Sons.
11. Ratliff, Richard I. and Reding Kurt f. (2002) Introduction to auditing : logic, principles, and techniques, USA :the institute of internal auditors .
12. Roscher, Richard (1996) Auditing : Integration of the AICPA professional standards and CPA examination, London : irwin .
13. Vivien Beattie, Alan Goodacre, Stella Fearnley, (2003) " **A study of UK audit market concentration - causes, consequences and the scope for market adjustment**", Journal of Financial Regulation and Compliance, Vol. 11 Iss: 3, pp.250 – 265 .
14. Whittington, O. Ray & Delaney, R. Patrick 2005-2006 "Wiley CPA Exam Review", Edition 32nd, Volume 1, John Wiley & Sons, Inc.

ثالثاً: القوانين واللوائح

1. قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (10)، لسنة 1961م .
2. قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9)، لسنة 2004م .
3. اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م.
4. النظام الداخلي لجمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين.
5. النظام الداخلي لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين.
6. مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد (52)، يناير 2005م.

رابعاً : مواقع الانترنت

www.socpa.org

[/http://sqarra.wordpress.com/audit](http://sqarra.wordpress.com/audit)

www.paaa.ps

[/http://www.pacpaps.com](http://www.pacpaps.com)

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

2. مدونة صالح القرا

3. موقع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

4. موقع جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية

ملحق رقم (1)

قائمة المحكمين

م	الاسم	الشهادات الأكاديمية و المهنية	العمل
1	د. علي عبد الله شاهين	- دكتوراة المحاسبة والتمويل .	- محاضر بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية . - مساعد نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية .
2	د. علي سليمان النعامي	- دكتوراة المحاسبة والتمويل .	- محاضر بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الأزهر .
3	د. صبري ماهر مشتهد	- دكتوراة المحاسبة والتدقيق	- محاضر بكلية الإدارة والريادة في جامعة القدس المفتوحة .
4	د. سيف الدين عودة	- دكتوراة الاقتصاد	- مدير سلطة النقد الفلسطينية. - محاضر بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية .
5	د. وسيم الهابيل	- دكتوراة الإدارة العامة .	- محاضر بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية . - نائب منسق الدراسات العليا بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية .
6	د. محمد جودة فارس	- دكتوراة إدارة الأعمال.	- محاضر بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الأزهر . - عميد الدراسات العليا في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الأزهر .
7	د. اسكندر محمود نشوان	- دكتوراة المحاسبة . - عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين . - رئيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية .	- صاحب مكتب للتدقيق والاستشارات المالية . - محاضر بكلية بجامعة الأقصى بغزة .
8	أ. محمد نواف عابد	- ماجستير المحاسبة .	- محاضر بكلية الدراسات المتوسطة في جامعة الأزهر .
9	أ. ماهر سالم أبو هذاف	- بكالوريوس المحاسبة . - عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .	- صاحب مكتب محاسبة وتدقيق .
10	أ. محمد عبد الله أبو يوسف	- بكالوريوس المحاسبة . - عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	- صاحب مكتب محاسبة وتدقيق .
11	أ. فريد منصور سليم	- ماجستير المحاسبة والتمويل . - عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .	- ق.أ المدير المالي لبلدية خان يونس .
12	د. سمير خالد صافي	- دكتوراة الإحصاء التطبيقي .	- محاضر بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية.

ملحق رقم (2)
استبانة البحث

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية بغزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

استبانة

السادة / أصحاب مكاتب التدقيق الأفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة تطبيقية للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان: تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة بدقة ، حيث أن صحة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجاباتكم ، علماً بأن المعلومات التي سنحصل عليها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث
محمد سالم أبو يوسف

جوال رقم : 0599867610
بريد الكتروني : msy2005@hotmail.com

القسم الأول: البيانات الأساسية عن عينة الدراسة :
يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] أمام الإجابة المناسبة .

أولاً : بيانات صاحب المكتب

1. المؤهل العلمي :

بكالوريوس ماجستير دكتورة

2. التخصص العلمي:

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد
علوم مالية ومصرفية أخرى حددها
.....

3. الشهادات المهنية (العربية والأجنبية):

ACPA العربية CPA الأمريكية ACCA البريطانية
لا يوجد أخرى حددها
.....

4. عدد سنوات الخبرة العملية في مزاولة مهنة التدقيق :

أقل من 10 سنوات من 10 – أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

ثانياً : بيانات مكتب التدقيق

5. الشكل القانوني للمكتب :

منشأة فردية شركة عادية

6. العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (العربية أو الأجنبية) :

المكتب فرع لشركة المكتب ممثل لشركة لا يوجد شراكة أو
تدقيق خارجية تدقيق خارجية تمثيل مع الخارج

7. عدد العاملين في المكتب :

أقل من 5 موظفين من 5 – 9 موظفين

10 موظفين فأكثر

8. عدد سنوات عمل المكتب في مجال خدمات التدقيق:

أقل من 5 سنوات من 5 – أقل من 10 سنوات 10 سنوات فأكثر

القسم الثاني : مجالات الدراسة :

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية .

م	السؤال	ملتزم تماماً	ملتزم	ملتزم بدرجة متوسطة	غير ملتزم	غير ملتزم تماماً
المجال الأول : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتحميل مسؤولية الجودة للمدقق الشريك وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).						
1	يتحمل المدقق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق قبل بها.					
2	يؤدي المدقق عمله وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة .					
3	يؤدي المدقق عمله ملتزماً بسياسات وإجراءات رقابة الجودة .					
4	يُصدر المدقق تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية.					
5	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة.					
المجال الثاني : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات الالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) .						
6	يقوم المدقق بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية.					
7	يتشاور المدقق مع إدارة المكتب لمعالجة عدم التزام فريق التدقيق بقواعد السلوك المهني.					
8	يُقيّم المدقق مدى التزام فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية لكل مهمة.					
9	يُقيّم المدقق المعلومات حول مخالفات المكتب لسياسات وإجراءات الحفاظ على الاستقلالية .					
10	يعالج المدقق مهددات الاستقلالية ويخفضها لمستوى مقبول.					
المجال الثالث : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بدراسة و تقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) .						
11	يشعر المدقق بالرضا عن التقييمات التي يجريها مكتبه لقبول أي عميل جديد أو مواصلة العمل مع عميل سابق .					
12	يقوم المدقق بإبلاغ إدارة مكتبه فور وصوله معلومات من شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق.					
13	يطبق المكتب مجموعة من السياسات والإجراءات لتقرير قبول أي عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق .					
14	يقوم المدقق بتقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم .					

م	السؤال	ملتزم تماماً	ملتزم	ملتزم بدرجة متوسطة	غير ملتزم	غير ملتزم تماماً
المجال الرابع : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير فرق عمل مؤهلة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) .						
15	يتوافر لدى فريق التدقيق التأهيل العلمي المناسب.					
16	يخضع فريق التدقيق لدورات تدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر.					
17	يستعين المكتب بخبراء خارجيين تابعين له لإنجاز مهام التدقيق.					
18	يراعي المكتب عند تعيين المدققين المتطلبات القانونية والمهنية.					
المجال الخامس : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأداء عملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220).						
19	يوجه المدقق الرئيس فريق التدقيق و يشرف على عمله.					
20	يصدر المدقق تقريره مستنداً إلى أدلة إثبات كافية وملائمة.					
21	يُقيّم المدقق نتائج المشاورات والنقاشات الخارجية التي يجريها الفريق .					
22	يسمح المكتب لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها.					
23	يطبق المكتب سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة إن حدثت.					
المجال السادس : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (220) .						
24	يطبق المكتب نظام رقابة جودة على أعماله.					
25	يوجد بالمكتب نظم مراقبة لضمان تطبيق نظام رقابة الجودة بشكل ملائم.					
26	يرى المدقق بان سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة كافية.					
27	يقوم المدقق بالاطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة الجودة باستمرار.					
28	يعالج المدقق أوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت.					
المجال السابع : مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوثيق عمليات التدقيق والرقابة على الجودة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) .						
29	يحتفظ المدقق بقضايا الإخلال بالمتطلبات الأخلاقية وكيفية معالجتها ضمن وثائق التدقيق .					
30	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية ضمن وثائق التدقيق .					
31	يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق التدقيق .					
32	يقوم مدقق رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها.					
33	يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود أي مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق .					

ملحق رقم (3)
كشف المدققين المعتمدين

الأخصار العامه
سنة 2010

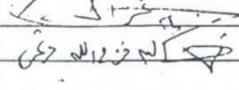
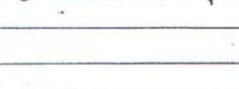
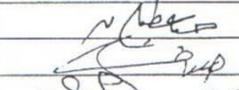
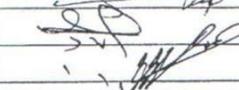
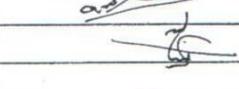
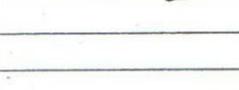
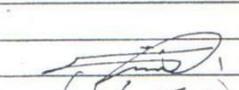
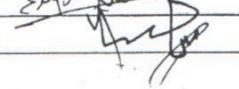
بسم الله الرحمن الرحيم



كشف بأسماء أعضاء جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين
اجتماع الجمعية العمومية بتاريخ ٢٠١٠/٦/١٣

رقم العضوية	رقم الترخيص	الاسم	رقم الهوية
1	98/145	صلاح عبد محمود أبو وطقة	951387646
2	98/146	عبد الحكيم محمد أبو دغيم	925050494
3	98/147	رفعت حمودة أحمد قويدر	911470557
4	98/148	جميل حافظ حسن المصري	410603211
5	98/150	زهير كامل داوود الناظر	912310422
6	98/151	عبد الناصر سلامة عيد الآسي	951560440
7	98/152	زهير محمد حسن الحاطوم	920812732
8	98/153	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	920815966
9	98/154	ماجد حسين خميس كرزيم	927455543
10	98/156	أحمد ماهر أبو شعبان	906475934
11	98/157	زياد سليم علي الخطيب	934837964
12	98/159	تيسير داوود يوسف الصنايغ	906477047
13	98/161	حسين علي أبو سلمية	942366378
14	98/162	منذر غازي محمد البردويل	915676963
15	98/163	اسكندر محمود حسين نشوان	959888157
16	98/164	نبيل سالم سعيد فروانة	917720278
17	98/165	فارس محمد كرزيم	916335961
18	98/166	سلامة عبد الغفور القيشاوي	931040463
19	98/168	صلاح خليل علي الأشقر	914966353
20	98/173	عدنان رشيد توفيق عوض	966669046
21	99/169	هاني خضر ترزي	912398013
22	99/173	إيهاب منير نجيب الصايغ	906000856
23	99/174	وليد عطا محمد البايض	913342630
24	2000/125	سمير أنطوان جورج المدبك	951373039
25	2000/126	يسام محمود محمد أحمد	915926562
26	2000/127	مخيمر محمد خليل أبو زيد	916086234
27	2002/118	ديام سليم عبد القادر عكيلة	802125575
28	2002/119	سفيان حمادة شعبان الترك	7922749170

مدققي الحسابات

	966575987	2002/121	ايهاب أنور شعبان الترك	29
	905836656	2002/122	سهام عبد الحكيم غزال	30
	917200768	2002/123	فرج الله حمدي مرتجي	31
	970337267	2002/124	عطية مسلم عطية قرمان	32
	943946830	2002/125	مخمد عبد الرحمن غراب	33
	971665740	2002/127	علاء الدين البليبيسي	34
	976550434	2002/128	باسم سعود شعبان الرئيس	35
	934085945	2003/122	جهاد عمر علي الطويل	36
	902353994	2005/101	هاني محمد محمد خليل	37
	914564422	2003/131	ايداد عيسى محمد كريم	38
	965940554	2004/116	عبد الرؤوف غبن	39
	906220561	2003/132	مروان عطية إسماعيل الشيخ	40
	910936079	2003/129	يحيى مصطفى أبو جبل	41
	945774909	2003/124	منير علي حسن	42
	976563387	2003/133	كمال إبراهيم المدينة	43
	903050334	2004/113	نبيل حسن التونو	44
	911155349	2003/119	فوزي جمعة حامد الخولي	45
	909907263	2003/125	ناهض عثمان خليل حبوش	46
	916320641	2003/120	وليد عوني وصفي أبو شعبان	47
	912397403	2004/118	أكرم محمود حسين نشوان	48
	900318338	2003/126	محمد شعبان صالح أبو شعبان	49
	964883433		نانال فتحي النديم	50
	900664087	2004/117	شهادة مصطفى بدر الدين	(51)



ملحق رقم (4) كشف مكاتب التدقيق العاملة

العنوان	صاحب / مدير المكتب	اسم المكتب	م
غزة	اسكندر محمود نشوان	للتدقيق والاستشارات المالية BDO	1
غزة	عبد الحكيم محمد أبو دغيم	الوفا للمراجعة و الاستشارات المالية	2
غزة	صلاح عبد أبو وطفة	الوفاء وشركاهم للاستشارات والتدقيق	3
غزة	زهير كامل النظر	مؤسسة طلال أبو غزالة	4
غزة	يحيى مصطفى أبو جبل	الغد للمحاسبة والتدقيق	5
غزة	أحمد ماهر أبو شعبان	إرنست ويانغ	6
غزة	عدنان رشيد عوض	سابا وشركاهم للتدقيق	7
غزة	مخيمر محمد أبو زيد	مكتب الأهرام للمحاسبة والتدقيق	8
غزة	ماجد حسين كرزيم	مكتب الخبراء العرب للمحاسبة والتدقيق	9
غزة	نبيل حسن النونو	مكتب الخروبي وشركاه	10
غزة	زياد سليم الخطيب	مكتب الخطيب للمحاسبة والتدقيق	11
غزة	نائل فتحي النديم	مكتب الرباط للمحاسبة	12
غزة	فوزي جمعة الخولي	مكتب الزيتون للمحاسبة	13
غزة	سفيان حمادة الترك	مكتب الشرق الأوسط للمحاسبة والتدقيق	14
غزة	عبد الحكيم عبد. اللطيف العلم	مكتب العلمي للمحاسبة والتدقيق	15
غزة	ناهض عثمان حبوش	مكتب القدس للتدقيق والمحاسبة	16
غزة	سلامة عبد الغنور القيشاوي	مكتب القيشاوي للمحاسبة وتدقيق الحسابات	17
غزة	باسم سعود الرئيس	مكتب المختار للتدقيق والمحاسبة	18
رفح	منذر غازي البردويل	مكتب الهدى للمحاسبة والتدقيق	19
غزة	وليد عطا البايض	مكتب اليرموك للمحاسبة	20
غزة	شحادة مصطفى بدر الدين	مكتب بدر الدين محاسبون قانونيون	21
غزة	عبدالرؤف مرسى عين	مكتب حنين للمحاسبة والتدقيق	22
غزة	رفعت حمودة تويدر	مكتب دار المحاسبة والتدقيق	23
غزة	حسين علي أبو سلمية	مكتب سبيل للمحاسبة والمراجعة	24
غزة	صلاح خليل الأشقر	مكتب شعاع للمحاسبة والتدقيق	25
غزة	وليد عوني أبو شعبان	مكتب صافي وأبو شعبان	26
غزة	هيام سليم عكياة	مكتب عكيلة للمحاسبة والتدقيق	27
غزة	علاء الدين البايبيسي	مكتب علاء الدين للمحاسبة والتدقيق	28
غزة	نبيل سالم فرونة	مكتب فروانة للمحاسبة والتدقيق	29
غزة	سهام عبدالحكيم غزال	مكتب فلسطين للمحاسبة والتدقيق	30
الوسطى	عطية مسلم قرمان	مكتب قرمان للمحاسبة والتدقيق	31
غزة	فارس محمد كرزيم	مكتب كرزيم للمحاسبة والتدقيق	32
الوسطى	محمد عبد الرحمن غراب	مكتب محمد غراب للمحاسبة وتدقيق الحسابات	33
غزة	فرج الله حمدي مرتجي	مكتب مرتجي للمحاسبة والتدقيق	34
غزة	جهاد عمر الطويل	مؤسسة فلسطين للمحاسبة والتدقيق	35
غزة	بسام محمود أحمد	مؤسسة كنعان للمحاسبة والتدقيق	36

تمت بحمد الله