

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني
"دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة- فلسطين"

**The Extent of the Commitment of the External Auditor's to applying
Quality Control Standards and Their Impact on Improving His
Professional Performance.**

**"An Empirical Study of the views of External Auditor's offices
operating in the Gaza Strip - Palestine"**

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

DECLARATION

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

Student's name:

اسم الطالب/ة: ديمة مازن الشوا

Signature:

التوقيع: ديمة

Date:

التاريخ: 5 ديسمبر 2015



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

مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على
تحسين أدائه المهني
"دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة - فلسطين"

**The Extent of the Commitment of the External Auditor's to the
Application of Quality Control Standards and Their Impact on
Improving His Professional Performance.**

إعداد الباحثة
ديمة مازن ظافر الشوا

إشراف الأستاذ الدكتور
يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية - غزة.

1433هـ - 2012م

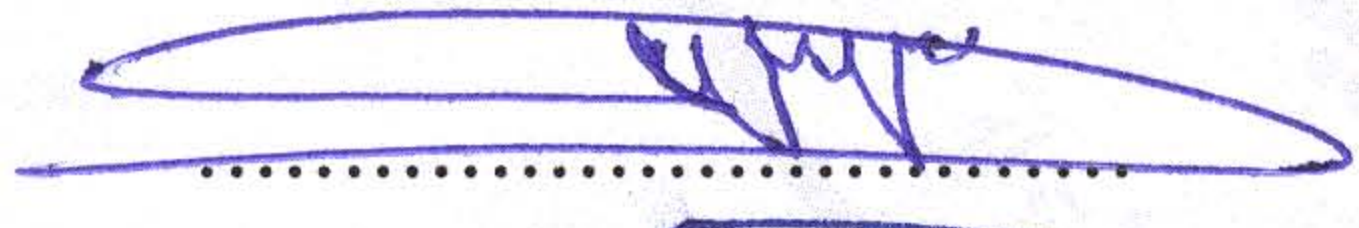

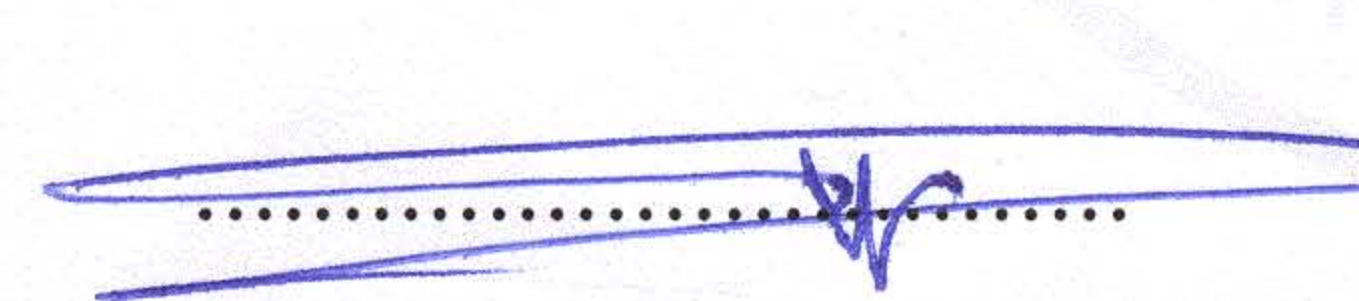


نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ ديمة مازن ظافر الشوا لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني
دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة - فلسطين

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم السبت 06 ذو القعدة 1436هـ، الموافق 2012/09/22م الساعة الثانية عشرة ظهراً بمبنى اللحيان، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

	مشرفاً ورئيساً	أ.د. يوسف محمود جربوع
	مناقشاً داخلياً	أ.د. علي عبدالله شاهين
	مناقشاً خارجياً	د. علي سليمان النعامي

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

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

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾

(سورة النمل: الآية 19)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واستكشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني، والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها، وقامت الباحثة بتصميم استبانة وتم توزيعها على كافة مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها "67" مكتباً، وتم استرداد "55" استبانةً صالحةً للتحليل بنسبة إرجاع "82%" تقريباً، انتهجت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي.

و كان من أهم نتائج هذه الدراسة وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات ويؤثر ذلك إيجابياً على أدائهم المهني ، كما تبين وجود بعض أوجه القصور فيما يتعلق بعدم وجود خطة للمراجعة وتطبيق مدونة السلوك المهني إلى جانب قصور في قيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة على الجودة وأشارت إلى وجود مخاوف لدى مكاتب المراجعة من تطبيق التفتيش الخارجي ، وكان من أهم معوقات تطبيق معايير الرقابة "صعوبة الوفاء بمتطلبات معايير الرقابة" وكذلك "عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب المراجعة غير الملتزمة بالمعايير الدولية"، كما أشارت الدراسة إلى عدم كفاية مقومات مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة للتطبيق الإلزامي لهذه المعايير .

كما كان أهم توصياتها ضرورة إعادة النظر في قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات بشكل عام من قبل المشرع الفلسطيني وتضمينه مواد قانونية تتعلق بالزامية تطبيق معايير الرقابة على الجودة، وكذلك العمل على فصل الاختصاصات بين كل من (مجلس المهنة، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، جمعية مدققي الحسابات) بما يضمن توحيد تبعية مكاتب المراجعة وإمكانية فرض الرقابة على مكاتب المراجعة ، مع ضرورة توفير المرتكزات البيئية اللازمة لإمكانية الزام مكاتب مراجعة الحسابات بتلك المعايير ، فضلاً عن قيام الجهات المهنية بعقد دورات تدريبية ومحاضرات وورش العمل لمكاتب المراجعة لتوعيتهم بالإيجابيات وإزالة أي مخاوف متعلقة بمتطلبات المعيار وكذلك فرض برنامج تدريبي إلزامي لمكاتب مراجعة الحسابات بشكل دوري وربطه بترخيص المكتب.

Abstract

This study aimed to identify the extent of the commitment of applying the External Auditor in the Gaza Strip the international standards for quality control and to explore the impact of this on the improvement of professional performance, and to identify the obstacles that prevent the mandatory application of those standards. To achieve the objectives of the study the researcher designed a questionnaire a total of 67 questionnaire was distributed to all Audit Offices in Gaza Strip , 55 suitable questionnaires for analysis were returned with return rate of around "80%". the researcher adopted the descriptive analytical method .

The most important results of the study is there is a relative applying of international standards for quality control requirements on the audit and that is affecting positively on their professional performance, there are some deficiency about that there is no audit plan, and applying a code of professional conduct, beside there's deficiencies in the supervising the profession institutions and its role in quality control ,the researcher indicated the existence of concerns among audit firms from applying of the external inspection, the most obstacle to applying of quality control standards is "the difficulty of meeting the requirements of control standards", as well as the absence of sanctions of audit offices that is not committed to the standards, the study indicate that the inadequacy of the elements of the auditing profession in the Gaza Strip for the mandatory application of these standards.

And The main recommendations of the study is reconsider the Practicing Auditing Law by the Palestinian legislature And include legal provisions relating to mandatory applying of quality control standards, As well as work on the separation of competencies between both (The Council Of The Profession, Accountants And Auditors Palestinian Association, Auditors Association) in order to ensure the subordination of the unification of audit firms and the possibility of imposing control over audit firms, With the need to provide the necessary environmental pillars to oblige external audit offices to apply that's standards, as well as Professional Union holding training courses ,lectures, workshops, to the audit offices in order to make them aware of their advantage, and remove any related concerns of some of the requirements , and the imposition of a periodically mandatory training program for external audit offices, and linking that to the licensing office.

إهداء

إلى من شرفني إسعادهم بعد طول تقصير فكان دعاؤهم في الظلمات
سراجاً يضيء سواد حبري وواحةً الجأ إليها كلما تعبت من المسير
إلى رمزي العطاء...

والدي الكريمين

إلى الذين ساندوا وعاضدوا وأمضوا الساعات الطوال بين الترقب والأمل
والرجاء، إلى.....

أخوتي الأعزاء وأسرهـم وأختي الغالية وولديها.

إلى الذين سالت دماؤهم الطاهرة على ثرى فلسطين

شهادتنا الأبرار

وإلى من أفنوا زهرات شبابهم وراء القضبان بحثاً عن حرية مقدساتنا
أسرانا البواسل.

بكل الحب أهدي خجلاً باكورة ما كتبت لعلي أوفي جزء من

ديني القديم سائلة من الله القبول

شكر وتقدير

انطلاقاً من العرفان بالجميل وبعد شكر الله تعالى والصلاة والسلام على إمامنا وقائدنا وقدوتنا محمد بن عبد الله، ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين، فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى مشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور/ يوسف محمود جربوع، على طول صبره حتى انتهائي من إعداد الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين والدكتور/ علي سليمان النعامي على تكريمهما بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة.

كما أتقدم بخالص شكري وامتناني لكل من ساعدني في إتمام إعداد هذه الرسالة والشكر موصول لمدققي الحسابات القانونيين الذين قاموا بتعبئة استبانة الدراسة والحصول على المعلومات الأساسية للدراسة وكذلك جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والشكر والتقدير لكل من ساهم في تسهيل مهمتي بأن وقف بجانبني أو شد من أزرني أو مد لي يد العون والمساعدة .

والشكر موصول لكافة من عاونني في إنجاز الرسالة، ولكافة مكاتب مراجعة الحسابات التي أبدت تعاوناً في إنهاء إجراءاتي الميدانية، كما أخص بالشكر كلاً من المهندس/ إيهاب الغصين، والأستاذ/ فراس الشوا، على دعمهما لي حتى تم إنجاز الرسالة، واللذان لم يدخرا جهداً في دعمي حتى إنجاز دراستي.

فجزاهم الله عني خيراً

الباحثة

ديمة مازن الشوا

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ	الآية القرآنية
ب	ملخص الدراسة باللغة العربية
ج	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية Abstract
د	الإهداء
هـ	الشكر والتقدير
و	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الملاحق
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1.1 المقدمة
4	1.2 مشكلة الدراسة
4	1.3 فرضيات الدراسة
6	1.4 متغيرات الدراسة
6	1.5 أهداف الدراسة
7	1.6 أهمية الدراسة
8	1.7 الدراسات السابقة
22	1.8 التعليق على الدراسات السابقة
23	1.9 محددات الدراسة
الفصل الثاني: جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ومعايير الدولية للرقابة على الجودة	
25	2.1 مقدمة
26	2.2 المبحث الأول: معايير جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات
26	2.2.1 تمهيد
27	2.2.2 تعريف الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي
28	2.2.3 الوظائف الأساسية لمعايير الأداء المهني لمراجعة الحسابات.
29	2.2.4 معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي
35	2.3 المبحث الثاني: المعايير الدولية لرقابة الجودة على مراجعة الحسابات
36	2.3.1 تمهيد
36	2.3.2 مفهوم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
38	2.3.3 أهداف معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
39	2.3.4 الإرشادات والمعايير الصادرة من بعض الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة
41	2.3.5 معايير رقابة جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي والمقارنة بينها
48	2.3.6 توثيق نظام الرقابة على الجودة
48	2.3.7 مزايا نظام الرقابة وعيوبه على مراجعة الحسابات

50	2.3.8 طرق تقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
51	2.3.9 علاقة المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات بجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات
52	2.4. المبحث الثالث: الواقع المهني لمراجعة الحسابات في قطاع غزة
53	24.1. تمهيد
53	2.4.2 نبذة تاريخية عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة
54	2.4.3 المؤسسات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.
56	2.4.4 طبيعة مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة.
57	2.4.5 الإطار القانوني لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة وعلاقته بالمعايير الدولية للرقابة على الجودة
58	2.4.6 واقع مقومات (مرتكزات) مهنة مراجعة الحسابات وواقعها في قطاع غزة
الفصل الثالث: الإطار العملي للدراسة	
63	3.1 مقدمة.
63	3.2 منهجية الدراسة.
63	3.3 مصادر جمع المعلومات.
64	3.4 مجتمع الدراسة
64	3.5 أداة الدراسة.
65	3.6 خطوات بناء الاستبانة.
66	3.7 صدق الاستبانة.
3	3.8 ثبات الاستبانة.
75	3.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.
الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها	
78	4.1 مقدمة.
78	4.2 اختبار التوزيع الطبيعي.
79	4.3 الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة.
84	4.4 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات والدراسات المقترحة	
115	5.1 المقدمة
115	5.2 نتائج الدراسة
120	5.3 توصيات الدراسة
121	5.4 الدراسات المقترحة
المراجع والمصادر	
123	أولاً: المراجع العربية
127	ثانياً: المراجع الأجنبية
128	ثالثاً: التقارير والوثائق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	مقارنة بين المعيار الدولي ISC1 والمعيار 220	(2-1)
54	تشكيل مجلس مهنة تدقيق الحسابات	(2-2)
57	التوزيع الجغرافي لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة	(2-3)
65	مقياس الإجابة على الفقرات.	(3-1)
66	معامل الارتباط عن كل فقرة من فقرات المحور الأول "التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور.	(3-2)
68	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور.	(3-3)
69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور.	(3-4)
70	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني والدرجة الكلية للمحور	(3-5)
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس "مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور	(3-6)
72	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	(3-7)
73	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	(3-8)
74	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	(3-9)
75	أطوال الفترات	(3-10)
78	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	(4-1)
79	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الذي تشغله في مكتب المراجعة	(4-2)
79	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(4-3)
80	توزيع أفراد العينة حسب سنوات التأهيل الأكاديمي لملاك المكتب	(4-4)
80	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	(4-5)
81	توزيع أفراد العينة حسب مستوى التأهيل المهني لملاك المكتب	(4-6)
81	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(4-7)
82	رأي أفراد العينة في هل يوجد في المكتب قسم خاص بمراقبة الجودة	(4-8)
83	مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة على إلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات	(4-9)

84	تحليل فقرات المحور الأول: التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة وأثره على الأداء المهني	(4-10)
88	معامل الارتباط بين التزام مدقق الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة التدقيق وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني	(4-11)
89	تحليل فقرات المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	(4-12)
93	معامل الارتباط بين التزام مدقق الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة التدقيق وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني	(4-13)
94	تحليل فقرات المحور الثالث: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني	(4-14)
96	معامل الارتباط بين التزام مدقق الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة التدقيق وبين تحسين أدائه المهني	(4-15)
97	تحليل فقرات المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني	(4-16)
100	معامل الارتباط بين التزام مدقق الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة التدقيق وبين تحسين أدائه المهني	(4-17)
101	تحليل فقرات المحور الخامس: مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	(4-18)
105	معامل الارتباط بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة تدقيق الحسابات وبين تحسين أدائه المهني	(4-19)
106	تحليل محاور الدراسة	(4-20)
107	عوائق تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات مرتبة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية	(4-21)
109	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي	(4-22)
110	اختبار شفاهة للفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي	(4-23)
110	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المسمى الوظيفي	(4-24)
111	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى سنوات الخبرة	(4-25)

112	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى العمر	(4-26)
113	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى مستوى التأهيل المهني.	(4-27)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	الملاحق	رقم الملحق
130	قائمة بأسماء المحكمين للاستبانة.	1
131	الاستبانة بصورتها النهائية.	2
140	كشف مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة لعام 2012.	3

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

- 1.1 مقدمة
- 1.2 مشكلة الدراسة
- 1.3 فرضيات الدراسة
- 1.4 متغيرات الدراسة
- 1.5 أهداف الدراسة
- 1.6 أهمية الدراسة
- 1.7 الدراسات السابقة
- 1.8 التعليق على الدراسات السابقة
- 1.9 محددات الدراسة

1.1 المقدمة:

مراجعة الحسابات هي أحد العلوم الاجتماعية التي تلعب دورًا بارزًا في الإدارة والاقتصاد، وتساعد على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وعاملاً هاماً في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية، وتساهم المراجعة في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض الأوراق المالية، ومخاطر الغش والتلاعب في القوائم المالية (نور وآخرون، 2007)، كما تخدم الاقتصاد القومي لأهميتها لطوائف كبيرة من المجتمع، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمة في مجال حماية الاستثمارات، وتعد عاملاً هاماً من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية، وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها، ورفع مستوى معيشة مواطنيها، وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن الانحرافات ومعالجتها. (محمود وآخرون، 2011).

وتعتمد مهنة مراجعة الحسابات بشكل رئيسي على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، وعلى الرغم من أن هناك العديد من أوجه التضارب بين مصالح الأطراف المختلفة كان لا بد من أن يأخذ مزاولوها بعين الاعتبار المصالح المتنوعة لتلك الأطراف، ولقد برز دور مراجعة الحسابات الخارجي للقوائم المالية كأمر ضروري وغاية مطلوبة من أجل التأكد من شمول تلك القوائم لمعلومات كافية ومناسبة تحول دون تضليل المستخدمين لها من فئات المجتمع. وعلى الرغم من أن الغرض الرئيسي من مراجعة الحسابات الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول مدى عدالة ووضوح القوائم المالية المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة والمدققة وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات المعتمدة إلا أن لمراقب الحسابات دوراً جوهرياً يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من الأطراف المستخدمة لتلك القوائم وتخفيض حالة عدم التأكد من الأحداث الاقتصادية في المستقبل (الجعفري، 2006)، الأمر الذي يتطلب من مهنة مراجعة الحسابات وضع معايير ومستويات تضمن جودة الأداء حتى تحتفظ مهنة المراجعة بثقة المجتمع ككل.

وتتال مهنة مراجعة الحسابات اهتماماً متزايداً في كافة الأوساط المالية والقانونية المعاصرة نظراً لما لرأي مراجع المحاسبات من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المستفيدة المختلفة من البيانات المالية المنشورة (صبحي والذنيبات، 2006)، وقد صاحب تطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت تطور في هدف المراجعة من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية إلى تقرير إذا ما كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها مما استدعى تطوير إجراءات عملية المراجعة

وإجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها للمستفيدين منها وضمان جودتها (جمعة، 2009)، وفي إطار الاهتمام بتطوير المهنة والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة تأتي معايير الرقابة على جودة الأداء المهني كمتطلبات تنظيمية، تؤكد ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة العمل الذي يؤديه مراجع الحسابات، بالتوافق مع متطلبات ومحددات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن، فتحاول معايير الرقابة على الجودة توجيه وإرشاد مكاتب المراجعة في وضعها لنظم وسياسات رقابة الجودة، بهدف ضمان الجودة في مكتب المراجعة والذي يؤدي الالتزام بها للحد من الممارسة غير المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات. (عوض، 2008).

وقد شهدت مهنة مراجعة الحسابات تقدماً ملحوظاً، وخاصة في الدول المتقدمة ومن مظاهر هذا التقدم اهتمام المنظمات المهنية بجودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إرشاداتها للرقابة على جودة مراجعة الحسابات في عام 1979م، والذي تم تطويره في عام 1996م، أما المملكة المتحدة فأصدرت معاييرها لرقابة الجودة في 1991م (مجاهد، 2001)، وفي الدول العربية كانت المملكة العربية السعودية رائدة في الوطن العربي حيث أصدرت برنامج المراقبة المهني.

أما مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين فقد شهدت توسعاً كبيراً خلال السنوات العشر الماضية، ويتجلى ذلك من خلال عدد مكاتب المراجعة المرخصة، أو عدد العاملين في هذه المكاتب، والسبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة إلا أن النمو السريع لهذه المهنة قد رافقه حصول بعض التشوهات الهامة في بنية منشآت مراجعة الحسابات، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها (مركز تطوير قطاع غزة، 2004). إلا أن هناك تدني في مستوى مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين أدى إلى حاجة ماسة لتبني وتطبيق ضوابط تحكم رقابة جودة أعمال مكاتب مراجعة الحسابات وفق المعيار الدولي للرقابة على الجودة حيث إن توفير خدمات بمستوى الكفاءة المتوقعة من جانب متلقي الخدمات أمر ضروري لكي يقدم المحاسبون القانونيون مساهمة اقتصادية كبيرة (حماد، 2007)، حيث لم يكن في فلسطين حسب بعض الدراسات أي مجهودات لتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى وجود ضعف عام في مهنة المراجعة (درغام، 2009؛ جربوع وحلس، 2007؛ عليا وآخرون، 2006).

1.2 مشكلة الدراسة:

إن اتجاه المؤسسات المهنية العالمية ومؤخرًا المحلية لإصدار معايير رقابة على جودة مراجعة الحسابات ينبع من اهتمامها بضمان جودة مراجعة الحسابات، التي هي مطلب حتمي لبقاء المهنة، والتي يقابلها ضعف في الأداء المهني في مكاتب المراجعة المحلية لعدم التزامها بمعايير رقابة جودة مراجعة الحسابات، والتي أدت لتوجه زبائن خدمة المراجعة في محافظات قطاع غزة إلى المكاتب العالمية التي تستخدم معايير دولية، فتمحورت مشكلة الدراسة في تحديد مدى التزام مكاتب المراجعة في محافظات قطاع غزة بتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، والسؤال الرئيسي للمشكلة يتمثل في التساؤل الآتي:

"ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة أعمال مراجعة الحسابات؟ وما أثر ذلك على تحسين أدائه المهني؟"

ومن هذا السؤال الرئيس تتبثق الأسئلة التالية:

- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء وأثره على تحسين أدائه المهني.
- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني وأثره على تحسين أدائه المهني.
- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على تحسين أدائه المهني.
- ما مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني.
- هل هناك علاقة بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أداء مراجع الحسابات المهني.

1.3 فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على مشكلتها اعتمدت الباحثة على الفرضيات الآتية:

◀ الفرضية الرئيسية الأولى:

"لا توجد علاقة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني"

وينتفع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الأولى:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية وقبول والمحافظ على العملاء وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني.

- الفرضية الثانية:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني عنده".

- الفرضية الثالثة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بتوزيع المهام والإشراف وبين تحسين أدائه المهني".

- الفرضية الرابعة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالتشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة وبين تحسين أدائه المهني".

- الفرضية الخامسة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني".

◀ الفرضية الرئيسية الثانية:-

"توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى الخصائص الشخصية له، كالاتي:

(المؤهل العلمي - المسمى الوظيفي - سنوات الخبرة - العمر - مستوى التأهيل المهني).

وينتفع من تلك الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي.

- توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى مسمى الوظيفة.

- توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى سنوات الخبرة.

- توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى العمر.

- توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى مستوى التأهيل المهني.

1.4 متغيرات الدراسة

المتغير التابع:

- تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي.

المتغيرات المستقلة:

- التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية لمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخاصة بقبول والمحافظة على العملاء.
- التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية لمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخاصة بالمهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني.
- التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية لمعايير الرقابة على جودة مراجع الحسابات الخارجي الخاصة بتوزيع المهام والإشراف.
- التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية لمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخاصة بذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات المراجعة وإجراءاتها.
- التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمتطلبات المهنية لمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخارجي الخاصة بمراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات.
- التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى الخصائص الشخصية له كالتالي:
 - المؤهل العلمي.
 - مسمى الوظيفة.
 - سنوات الخبرة.
 - العمر.
 - مستوى التأهيل المهني.

1.5 أهداف الدراسة:

لدراسة مجموعة من الأهداف من أهمها ما يلي:

- (1) محاولة تسليط الضوء على واقع مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة، والعمل على النهوض بمهنة المراجعة ككل، من خلال تقديم التوصيات للمؤسسات والجمعيات المهنية العاملة من خلال ما توصلت إليه الدراسة.

- (2) التعرف على درجة مدى التزام مكاتب المراجعة في قطاع غزة بالمعايير الدولية الرقابة على الجودة، ومعرفة آراء مراجعي الحسابات في قطاع غزة حول تأثير تطبيق معايير رقابة الجودة على الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- (3) التعرف على أكثر معوقات تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مكاتب المراجعة بقطاع غزة .
- (4) التعرف على مرتكزات المهنة المتوفرة في بيئة مراجعة الحسابات المحلية للتحقق من إمكانية فرض معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بشكل إلزامي.
- (5) التعرف على آراء مراجعي الحسابات في مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات.
- (6) اقتراح التوصيات التي تساهم في تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات في قطاع غزة .

1.6 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الفوائد التي تعود على كل من:

- (1) مكاتب مراجعة الحسابات: تعد الدراسة أداة لتوعيتها بأهمية تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والفوائد المرجوة منها وتأثير ذلك على أدائها المهني.
- (2) المؤسسات المهنية العاملة بقطاع غزة: تسلط الدراسة الضوء على دور هذه المؤسسات في الارتقاء بمستوى المهنة لمراجع الحسابات من خلال تطبيق معايير الرقابة على الجودة من خلال توعية مكاتب المراجعة بهذه المعايير وتعزيز الإيجابيات وكذلك إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة.
- (3) المشرع الفلسطيني: تسليط الضوء على أهمية فرض معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، وأهمية إصدار التشريعات ذات العلاقة.
- (4) المجتمع المحلي: الدراسة تسلط الضوء على موضوع ذا أهمية يؤثر في زيادة الثقة في تقرير مراجع الحسابات الخارجي ويزيد من مستوى الإفصاح والمصداقية في التقارير المالية.
- (5) البحث العلمي: تأمل الباحثة أن تعزز هذه الدراسة المكتبة العربية والفلسطينية بدراسة متخصصة حول تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة.
- (6) الباحثة: وذلك بالإثراء المعرفي لها بتعرفها على أهمية وحيثيات موضوع البحث، واكتسابها معرفة علمية وخبرة عملية عن كيفية القيام بتقييم مدى التزام مكاتب مراجعة الحسابات الخارجية بتطبيق معايير الرقابة على الجودة وتأثير ذلك على تحسين جودتها.

1.7 الدراسات السابقة:

تمثل الدراسات السابقة للباحث البوصلة التي تبين له اتجاهات البحث العلمي المطبقة في مجال دراسته، وتمكنه من تحديد الأنسب لموضوع دراسته من خلال المنهجيات المتبعة، وتفتح له آفاقاً جديدة من خلال التوصيات والنتائج التي تم التوصل إليها، وقد استعرضت الباحثة في هذا الإطار 21 دراسة سابقة منها 13 دراسة محلية وعربية و8 دراسات أجنبية، وسيتم استعراض هذه الدراسات وفق ترتيب زمني من الأحدث إلى الأقدم.

1.7.1 الدراسات المحلية والعربية:

(1) دراسة (القيق، 2012) بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال مراجعة الحسابات وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

أبرز نتائج الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كافٍ لتحقيق رقابة الجودة وأظهرت الدراسة الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة مراجعة الحسابات فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة وكشفت عن الخلل في تقديم الخدمات الاستشارية وقبول العملاء بعض النواقص وذلك نتيجة لطول استمرارية العملاء.

وأهم ما أوصت به الدراسة العناية بمهنة مراجعة الحسابات والنهوض بها، وإعادة النظر بالقوانين الملزمة لمهنة مراجعة الحسابات، وإلزام المراجعين بمعايير الجودة بنصوص قانونية مباشرة، وضرورة قيام الجهات المشرفة على المهنة بالقيام بالرقابة الدورية على المهنة وتوعية مراجعي الحسابات بأهمية اتباع ضوابط معايير الرقابة على الجودة ضرورة، وكذلك قيام مكاتب مراجعة الحسابات بإعداد مدونة سلوك مهني.

(2) دراسة (أبويوسف، 2011) بعنوان: "تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية رقابة جودة مراجعة الحسابات الخارجي وفقاً لمعيار مراجعة الحسابات الدولي رقم 220"

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية جودة مراجعة الحسابات وفقاً لمعيار مراجعة الحسابات الدولي "220"، ولتحقيق أهداف الدراسة انتهج الباحث المنهج الوصفي التحليلي. وقد أظهرت الدراسة التزام مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير متطلبات فاعلية مراجعة الحسابات وفقاً للمعيار الدولية "220".

وأوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة مشتركة من مجال المهنة ومن جمعية مراجعة الحسابات لمتابعة أداء مكاتب مراجعة الحسابات ورقابة جودة خدماتها والتزام موظفيها من خلال مراجعة النظير، وإلزام مراجعي الحسابات بالمعيار الدولي رقم "220".

(3) دراسة (درغام، 2009) بعنوان: "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة "

هدفت الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه مراجع الحسابات الخارجي الممارس للمهنة في قطاع غزة سواء كانت التي تختص بالإطار القانوني أو بالمؤسسات الراعية للمهنة أو أي مشاكل أخرى؛ وذلك لاقتراح الحلول، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة ووزعها على العينة المكونة من "30" مراجعاً خارجياً.

ومن أهم نتائج الدراسة عدم وجود إلزام من المؤسسات المنظمة للمهنة للمراجع الخارجي بالمعايير المحاسبية والمراجعة الدولية، وعدم قيام الجمعيات المهنية بالقيام بالدور الفاعل والمنوط بها من تنظيم وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، والحاجة إلى تعديل القوانين المنظمة للمهنة. وخلصت الدراسة إلى توصيات من أهمها: توعية مراجع الحسابات إلى أهمية الالتزام بآداب المهنة وسلوكها. وكذلك تعديل قانون مزاوله المهنة رقم (9) لعام 2004، وعقد الجمعيات المهنية ورش العمل، والمؤتمرات؛ لتوعية ممارسي المهنة بمستجداتها.

(4) دراسة (التوبجيري والنافعابي، 2008) بعنوان: "جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية

للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"

هدفت إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة على آخر، وقد انتهج الباحثين المنهج الوصفي التحليلي، وبلغت عينة الدراسة 95 مراجعاً، وجمعت البيانات من خلال تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل المحتملة للتأثير، والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات.

وكانت نتائج التحليل بأن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين:

- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.
 - الموضوعية عند فحص القوائم المالية وتقييمها وكتابة التقرير عنها.
 - الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.
- وتوصلت الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة، هي:
- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل.
 - أتعاب المراجعة.

▪ السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع، كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددًا من عوامل الجودة وعددًا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يأتي: نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

ومن أبرز توصيات الدراسة:

- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها، وذلك من خلال التدريب المستمر.
- وجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية جودة خدمة المراجعة المقدمة وإصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدى.
- بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل المراجعة؛ لما لهما من تأثير ملحوظ.
- التزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص القوائم المالية وتقييمها واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل.

(5) دراسة (جربوع وحلس، 2007) بعنوان: "مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة"

كان من أهم أهداف الدراسة توضيح مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

وأهم التوصيات التي قدمتها الدراسة ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدعم استقلال المراجعين وكفاءتهم المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها كما أنه يجب تشجيع إنشاء برامج لتحسين 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 يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسمًا خاصًا لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وشركاتها، يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب والشركات بقصد تحسين الأداء المهني لها.

(6) دراسة (عليا وآخرون، 2006) بعنوان: "معوقات مهنة مراجعة الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية"

هدفت الدراسة التعرف على المعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في الضفة الغربية بهدف تطوير المهنة لتصبح قادرة على القيام بالدور المطلوب منها، تم توزيع استبانة على جميع المراجعين المرخصين، والذي بلغ عددهم (160) مراجعاً، وبلغ نسبة الردود (60%). كان من أهم نتائج وجود ثلاث مجموعات من المعوقات، الأولى منها تختص بالقوانين المنظمة للمهنة مثل: عدم كفاية التشريعات، وضعف النظام القضائي، وعدم تطبيق العقوبات بحق المدققين المخالفين، والمجموعة الثانية خاصة بجمعية مدققي الحسابات ذاتها، مثل: عدم تبنيتها لإجراءات عقابية بحق المدققين المخالفين، وعدم متابعتها لأسباب تغيير المراجع ولمشاكل المدققين وعدم تدخلها للحد الأدنى للأجور، والحد الأعلى لقبول العملاء، وإهمال الجمعية لخدمة أعضائها، أما المجموعة الأخيرة من المعوقات فكانت تختص بمعوقات العملاء، من أهمها عدم إدراكهم للدور الحقيقي لمهنة مراجعة الحسابات إضافة إلى طريقة اختيارهم للمراجع، وعدم وجود معايير محددة للأتعاب، وإقبال الشركات الكبيرة، والشركات الوافدة على خدمات المراجعين المرتبطين بمكاتب مراجعة عالمية، وتبين أن هناك معوقات أخرى تمثلت في قبول دائرة ضريبة الدخل لقوائم مالية غير مدققة من مراجع خارجي وانتشار الشركات العائلية والمنافسة غير المهنية بين المدققين. وأهم التوصيات التي قدمتها الدراسة تمثلت في إعادة النظر بالقوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات واهتمام السلطة التنفيذية بتطبيق القانون، والعمل على تنفيذ العقوبات المنصوص عليها وتبني الجمعية الإجراءات العقابية فعالة بحق المخالفين، وإعداد دراسات مستقبلية للتعرف على معوقات مهنة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى ذات العلاقة عند مدققي الحسابات لكي تكتمل الصورة في أذهان صناع القرار.

(7) دراسة (أبوهاين، 2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"

انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في التعرف على العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين وتقديم الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب كما أظهرت الدراسة أن الجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة

مراجعة الحسابات مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة باتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.
وأهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هي ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بأن يكون لديها قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة.

(8) دراسة (عمر، 2005) بعنوان: "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة - دراسة ميدانية"

أهم أهداف الدراسة تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية من خلال قياس مدى فاعليتها في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجه المهنة، والحد من آثارها السلبية من وجهة نظر أعضاء المهنة الممارسين، والأطراف ذات العلاقة بالمهنة وانتهجت الباحثة النظرية الإيجابية.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه بالرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة حول معرفتهم بمرتكزات المهنة في المملكة العربية السعودية إلا إنه لم يتم الاتفاق حول معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجه المهنة.

أما أهم التوصيات فكانت:

- اشترك الأكاديميين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المراجعة عن طريق الأخذ برأيهم العلمي من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند أي قانون يتعلق بالمهنة.
- ضرورة قيام الجامعات السعودية بتدريس مواد المحاسبة والمراجعة باستخدام طرق علمية حديثة كالحاسب الآلي من خلال واقع الممارسات العملية للمهنة.
- تأمين أتعاب المراجع بحيث تتناسب مع الجهد المهني المبذول والتي من شأنها أن تساعد في الوصول للجودة المطلوبة من خلال وضع قواعد استرشادية عامة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يمكن الأخذ بها من قبل الشركات في تحديد الأتعاب المدفوعة الأجر.

(9) دراسة (الغامدي، 2005) بعنوان: "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية"

دراسة ميدانية مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير من جامعة الملك عبد العزيز دراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وقد استخدم الباحث منهج توظيف النظرية الإيجابية لدراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، فهو يعتمد على

الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة.

وكانت أهم نتائج الدراسة بأن هناك عدداً من متطلبات البرنامج أثارت مخاوف ممارسي المهنة (مثل متطلبات البرنامج المرتبطة بالفحص الدوري)، فضلاً عن المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (مثل ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب، والضغوط التي ترتبت عن فرض أنظمة السعودية)، وكذلك المعوقات التي تحد من التزام مكاتب المراجعة بجميع متطلبات البرنامج (مثل الالتزام بالفحص الداخلي، والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمتها). إضافةً إلى ذلك، فإن التجربة العملية لتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني خلال الخمس سنوات المنصرمة تمخض عنها عدد من المصاعب المتعلقة بِبُدْرَةِ الفاحصين المؤهلين، وقلة الإمكانيات المادية، وعدم توافر مدير متفرغ للبرنامج مما تسبب في تأخير تنفيذ الفحص الدوري على غالبية المكاتب، ولعدد من السنوات.

وكانت أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ممثلة في لجنة مراقبة جودة الأداء المهني بإعداد دراسة شاملة عن مدى فاعلية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كأحد ركائز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، ومدى مساهمتها في الارتقاء بمستوى أداء الخدمات المهنية المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة.

(10) دراسة (جربوع، 2004) بعنوان: "مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"

استهدفت الدراسة إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة؛ لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق الجودة على أعمال مكاتب المراجعة، كما انتهج الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الارتباط الوثيق بين تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة وتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها، وبالتالي تحسين الربحية وتحسين نظرة المجتمع للمهنة، وكذلك تجنب العقوبات والجزاءات المهنية كما أن إلزام مكاتب المراجعة بتطبيق معيار رقابة الجودة على أعمالها عند مراجعة القوائم المالية يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها لكافة المستفيدين من عمليات المراجعة.

ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هو تخصيص قسم لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة بالجمعيات المهنية بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

(11) دراسة (الضلعي، 2004) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في اليمن"

بهدف معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة في اليمن لمفهوم رقابة جودة مراجعة الحسابات وأهميتها ومدى التزام مكاتب المراجعة بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واشتمل مجتمع الدراسة على جميع مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية اليمن "41" مكتباً، أما عينة الدراسة فبلغت 33 مكتب مراجعة، وبلغت الاستبانة المستردة "26" استبانةً، أي ما نسبته "78%" تقريباً.

وتوصلت لنتائج، من أهمها: يوجد لدى مكاتب المراجعة في اليمن إدراك كافٍ لمفهوم رقابة جودة مراجعة الحسابات وأهمية تطبيقه، في حين إنه لا تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في إبراز أهمية وتطبيق رقابة جودة مراجعة الحسابات في مكاتب المراجعة في اليمن، تقوم مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة بنسبة "81.1%"، وتختلف درجة تطبيق المكاتب للضوابط العامة لرقابة الجودة تبعاً لاختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب مراجعة أجنبي أو بتاريخ التأسيس أو بحصول الشريك المسئول عن مراجعة الحسابات على زمالة مهنية أجنبية أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية، يتفق ممثلو مكاتب المراجعة عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وإن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في اليمن بدرجة كافية وعدم وجود إلزام قانوني باتّباع ضوابط رقابة الجودة، وغياب دور جمعية المحاسبين القانونيين، والجهات الرسمية المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات في إلزام مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة.

وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في اليمن، لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي، وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة. والاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن وبمدققي الحسابات ورفع مستواهم المهني وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات للرفي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة مراجعة الحسابات في اليمن.

(12) دراسة (فلقي، 2003) بعنوان "تطبيق معايير الرقابة النوعية في المملكة العربية السعودية وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر المكاتب المهنية"

دراسة ميدانية تستهدف الكشف عن آثار تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات السعودية، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث كل من المقابلة والاستبانة. وكان من أبرز نتائج الدراسة أهمية ودور معايير الرقابة في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات العاملة في المملكة العربية السعودية وزيادة الثقة في عمل مراجع

الحسابات والمصادقية. وأسفرت كذلك الدراسة على أن تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعايير الرقابة أدى إلى زيادة لتكاليف عملية المراجعة، وهذه التكاليف مبررة بسبب المنافع الكبيرة التي تجنيها مكاتب المراجعة بسبب تطبيق معايير الرقابة.

وأهم توصيات الدراسة تمثلت في:

- ضرورة إسراع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في فحص نظم الرقابة للمكاتب حتى يتم تقييم الأنظمة، وتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لكي يحقق الأهداف من إنشائه.
- إجراء الهيئة المزيد من الندوات واللقاءات لكل من مكاتب مراجعة الحسابات والأطراف المستفيدة من مكاتب المراجعة والتي توضح لهم أهمية المعايير وجدوى تطبيقها.

(13) دراسة (خلاف، 1998) بعنوان "الرقابة النوعية في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية مقارنة لمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات التي صدرت مؤخرا في المملكة العربية السعودية مع ما يماثلها في من المعايير الأمريكية والبريطانية لتحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهم وكذلك استطلاع آراء مكاتب المراجعة بصدد المعايير وكذلك آرائهم حول أهمية السياسات والإجراءات المرتبطة بهذه المعايير. وبرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- تأييد مكاتب المراجعة لجميع المعايير الاسترشادية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- حرص مكاتب مراجعة الحسابات السعودية بإبلاغ منسوبيها بمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني مما يساعد على تحقيق جودة الأداء لهؤلاء المنسويين.
- لا يوجد التزام في مكاتب مراجعة الحسابات بالاتساق بين تقييم أداء الموظفين وقرارات الترقية.
- اهتمام مكاتب مراجعة الحسابات بتقييم العملاء المرتقبين قبل التعاقد معهم.

وأهم توصيات الدراسة كانت:

- مراعاة مكاتب مراجعة الحسابات الاتساق بين عملية تقييم أداء الأفراد وقرارات الترقية وتفسير المقصود بعنصر الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى بحيث يتم توضيح درجة الالتزام.
- اهتمام مكاتب مراجعة الحسابات بموضوع التدريب من خلال وضع برامج تدريبية داخلية أو خارجية يلتزم بها جميع منسوبي المكتب و ذلك لرفع مستوى جودة الأداء المهني .
- عقد دروات تدريبية لمنسوبي مكاتب المراجعة لتعريفهم بأهمية الرقابة على جودة مراجعة الحسابات و كيفية تنفيذها على ارض الواقع بالاستعانة بالجامعات.

1.7.2 الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (Lennox & Pittman، 2010) بعنوان:

"Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms"

"مراجعة مراجعين الحسابات أدلة من الإصلاحات الأخيرة على الرقابة الخارجية لمكاتب مراجعة الحسابات"

تبحث الدراسة في تدليل الآثار المترتبة عن تغيير نظام الرقابة من التنظيم الذاتي إلى الرقابة على شركات مراجعة الحسابات بعد شروع مجلس الرقابة (PCAOB) (Public Company Accounting Oversight Board) بالتفتيش والتي خلصت إلى:-

▪ إن عملاء المراجعة لا يلاحظون أن تقارير التفتيش الصادرة من مجلس الرقابة على المحاسبة والمراجعة للشركات العامة قيمة ومهمة بخصوص جودة مراجعة الحسابات حيث لا تؤثر على سعر السهم في السوق.

▪ تم توثيق أن محتوى تقارير فحص الأقران (النظير) قد انخفضت بعد أن أصبحت أضيق نطاقاً مع بدء عمليات التفتيش والمراجعة ومراجعة الحسابات لمجلس المراجعة والمحاسبة للشركات العامة.

▪ دور تقارير فحص الأقران (النظير) ينبع أساساً من المعلومات غير المكشوفة علناً لمفتشي مجلس المحاسبة والمراجعة للشركات.

بصفة عامة الدراسة بينت أن الأدلة التي توصلت إليها الدراسة أن المعلومات التي تخص جودة شركات مراجعة الحسابات، هي ضئيلة جداً في ظل النظام التنظيمي الجديد، مقابل الفترة الطويلة التي طبق بها فحص الأقران حيث إنه من الصعب الحكم عليه.

أوصت الدراسة بتكثيف الفحص على النظام الجديد من خلال فحص التقارير الصادرة عنه مع التركيز على أن تشمل على ملخص عن شركة مراجعة الحسابات، ونقاط ضعف فحص نظام رقابة الجودة وحجم عينة المفتشين حتى يلاحظ العملاء غزارة ووضوح التقارير الخاصة بالجودة، وحتى يتم تحفيز شركات المراجعة أن تقدم تقارير أفضل من أجل زيادة في حصصها السوقية.

(2) دراسة (Brown، 2009) بعنوان:

"An Examination of the Influence of the PCAOB Inspection on Audit Committees' Hiring Decisions"

"دراسة تأثير تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات على قرارات التوظيف للجان مراجعة الحسابات"

الدافع وراء هذه الدراسة الفضائح المحاسبية في العقد الحالي والتغييرات التنظيمية المرتبطة بها، وبخاصة إنشاء مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة وزيادة مسؤوليات لجنة

مراجعة الحسابات الناتجة عن سن قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي لعام 2002 (أو ما يعرف بقانون SOX). وقد صممت تجربة لتقديم الأدلة التجريبية على ما إذا كان التفتيش ومراجعة الحسابات لشركة عامة من قبل مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة يحسن من تصور لجان مراجعة الحسابات بخصوص جودة مراجعة الحسابات المراجع ومن موثوقية البيان المالي. وبشكل أكثر تحديداً، فقد حققت فيما إذا كانت لجان مراجعة الحسابات لشركات متداولة علناً تأخذ بالحسبان تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة، ومراجعة الحسابات للشركات العامة في قراراتهم بتوظيف مراجع خارجي والهدف من هذه التجربة هو تحديد ما إذا كان ينظر إلى تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة على أن يكون بمثابة إشارة لمدى جودة مراجعة الحسابات/ المراجع وموثوقية البيان المالي، وعمّا إذا كان أعضاء لجنة مراجعة الحسابات للشركات الثلاثية تستخدم تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة في قراراتهم لتوظيف مراجع خارجي. وفي هذه الدراسة استخدم طلاب الماجستير كبديل لأعضاء لجنة مراجعة الحسابات التي أجراها الباحث على 189 من طلاب الماجستير، حيث وضع مسألة تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات في خمسة مستويات (بدون تفتيش ومراجعة، بدون خلل، خلل في مراجعة الحسابات فقط، خلل في جودة رقابة مراجعة الحسابات فقط، وخلل في كل من مراجعة الحسابات ورقابة الجودة).

ومع ذلك فإن درجات الاختبار لم تزود الباحث بنتائج ناجحة تماماً ولم يجد فارقاً ذو دلالة في الطرق بين المجموعات ولم يجد أي دليل لدعم فرضية بأن مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة قد قام بفحص ومراجعة شركة محاسبية معروفة على أنها ذات جودة عالية. ومع ذلك فقد وجد أدلة بأن طبيعة الخلل الذي حدده تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة هو في قرارات التوظيف لبدايل لجنة مراجعة الحسابات، وقدمت الدراسة دليلاً على أن بدائل أعضاء لجنة مراجعة الحسابات يعتبرون طبيعة أوجه القصور والخلل في تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة في توظيف المدققين الخارجيين. وهذه النتيجة تشير إلى أنهم يلاحظون تفتيش ومراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة كإشارة لجودة مراجعة الحسابات/ المدقق ولموثوقية البيان المالي.

(3) دراسة (Gunny & Zangh, 2009) بعنوان:

"PCAOB Inspection Reports and Audit Quality"

"تقارير تفتيش وجودة مراجعة مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة"

قام الباحثان بدراسة واختبار ما إذا كانت نتائج التفتيش ومراجعة الحسابات لمجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة موضوعية وعادلة (أي القدرة على التمييز بين المدققين ذوي الجودة العالية والامتدنية). وتسلط الضوء على الأساس المنطقي وراء قرار المنظمين وقف اعتماد

مجال المحاسبة على التنظيم الذاتي، فحققا في ما إذا كانت آراء مراجعة الأقران قادرة على تمييز جودة مراجعة الحسابات. وباستخدام تدابير متعددة من مستحقات جودة مراجعة الحسابات الحالية غير الطبيعية، واحتمال إعادة صياغة، والميل إلى مجرد تلبية توقعات المحللين، والميل إلى إصدار رأي عادي ومقبول، ووجدنا أدلة على أن تقارير مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات قادرة على تمييز جودة مراجعة الحسابات ولم يجدنا أي دليل فيما يخص آراء مراجعة الأقران بهذا الشأن. فالدراسة تسلط الضوء على فعالية هذا المجلس والأساس المنطقي وراء الإصلاح التنظيمي. حيث إن المدققين سوف يفقدون الحوافز نحو تحسين جودة مراجعة الحسابات بسبب عمليات تفتيش ومراجعة هذا المجلس فيما لو كانت الآراء لا تتسجم مع جودة مراجعة الحسابات، فلقد درسا واختبرا ما إذا كانت نتائج عملية التفتيش ومراجعة الحسابات لهذا المجلس قادرة على تمييز جودة مراجعة الحسابات. كما اختبرا أيضا قدرة مراجعة الأقران على تمييز جودة مراجعة الحسابات (في فترة ما قبل تأسيس مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات العامة) وسلطا الضوء على الأسس المنطقية ومبررات التحول التنظيمي. كما أنهما استخدمتا أربعة إجراءات نيابة عن جودة مراجعة الحسابات: المستحقات الحالية غير الطبيعية، الميل إلى إعادة ذكر الأرباح، الميل إلى مجرد تلبية توقعات المحللين، والميل إلى إصدار رأي عادي مقبول. وصنفا آراء مجلس المراقبة ونتائجه، ومراجعة الحسابات للشركات العامة، وآراء مراجعة الأقران بالتصنيفات الآتية: إيجابية، ذات قصور، ذات قصور شديدة.

وأشارت النتائج إلى أن المدققين الذين يتلقون نتائج بتصنيف يحمل صفة قصور شديدة من هذا المجلس هم ذوو جودة مراجعة متدنية. كما أنهما لم يجدا مثل هذه الرابطة والعلاقة بين آراء مراجعة الأقران وجودة مراجعة الحسابات. وأحد التفسيرات المحتملة لضعف قدرة أوجه القصور هذا المجلس (في مقابل لأوجه قصور خطيرة) في تمييز جودة مراجعة الحسابات هو أن المفتشين لديهم حوافز للعثور على نقطة ضعف بغض النظر عن حداثتها. كما أن المفتشين الذين هم "تحت الضغط" للعثور على مسألة ما قد يكونون أكثر عرضة لإصدار آراء تشتمل على الخلل والقصور على جرائم تافهة، وهذا يمكن أن يكون السبب وراء النتائج فيما يتعلق بأن الآراء التي تشتمل على الخلل والقصور مرتبطة بجودة مراجعة الحسابات وليس بخلل أو قصور الآراء.

(4) دراسة (Gunny & Abbott & zangh, 2008) بعنوان:

"When the PCAOB talks, who listens? Evidence from client firm reaction to adverse, GAAP-deficient PCAOB inspection reports"

"عندما يتحدث مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات المحاسبية العامة، من سيسمع؟

أدلة من موقف شركة عميلة، تجاه تقارير تفتيش ومراجعة سلبية ذات خلل في المبادئ

المحاسبية العامة تخص مجلس المراجعة ومراجعة الحسابات للشركات المحاسبية العامة"

في هذه الدراسة قام الباحثون بدراسة رد فعل لشركة عميلة على تقارير تفتيش سلبية الخاصة بمجلس التفتيش ومراجعة الحسابات للشركات المحاسبية العامة. ومن خلال التركيز على أربع شركات كبيرة غير وطنية، قاموا بتحديد وضع فريد ومثالي حيث قاموا فيه باختبار طلب من وكالة لإشارات جودة مراجعة الحسابات.

وجدوا أن تقارير التفتيش السلبية تمثل صدمة خارجية أو نقصان في جودة المراجع بالنسبة إلى مشاركين السوق مع افتراض أن الاعتراف بتقارير التفتيش الخاصة بموضوعية، ونوعية، واختلاف السوق خلقت مؤشراً لجودة مراجعة الحسابات متاحاً للجمهور غير مستخدم سابقاً وقويًا. وعلاوة على ذلك فإن المدققين قيد الدراسة لديهم محافظ صغيرة للغاية للعملاء، والتي ينبغي أن تحد بشكل كبير من تكاليف التحول. ومن الأمور التي تزيد من خفض تكاليف التحول هي مدة الثلاث سنوات من التقارير السلبية لمجلس المراجعة ومراجعة الحسابات. وذلك يعني أنه إذا كان هناك تكاليف تحول لأحد العملاء، فإنها يمكن أن تكون أهلكت على مدى فترة الثلاث سنوات حيث إن الإبقاء على المراجع الحالي خلال السنوات الثلاث التالية يتبعه إعلان في السوق لتوظيف مراجع ذي تقرير تفتيش ومراجعة سلبي. إن الأدلة المقدمة هنا تشير أيضًا إلى أن أصحاب المصلحة الرئيسيين الآخرين فيما يخص مسألة قرار اختيار المراجع- وهي هنا لجنة مراجعة فعالة مع شركات ذات مراقبة ورصد الخارجي من أصحاب المصلحة لديهم رد فعل تجاه تقارير التفتيش لهذا المجلس بأن يزيد من جودة مراجعة الحسابات الملموسة والمتصورة للشركات. فوجدوا أن نتيجة لجنة مراجعة الحسابات ملائمة لا سيما بسبب الطابع الطوعي لتكوين عينة الشركة ولجنة المراجعة والتأكيد الأخير بموجب قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي فيما يخص اختيار مراجع لجنة مراجعة الحسابات والاستبقاء عليه وخلاصة القول إن النتائج تشير إلى أن عملية تفتيش ومراجعة هذا المجلس خلقت وسيلة متاحة للجمهور من التفريق بين نوعية من أربعة شركات مراجعة كبيرة وغير وطنية ومع ذلك هناك بعض المزايا لهذا النهج حيث إنه يزيد من مرونة الطلب للحصول على جودة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بتغيير في جودة مراجعة الحسابات المتصورة وفي هذا المعنى فإن هدف زيادة الشفافية في التقارير المالية وعملية مراجعة الحسابات العامة لهذا المجلس تحققت.

(5) دراسة (Johor, 2008) بعنوان:

"Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices in Malaysia"

"مراقبة جودة مراجعة الحسابات: تطوير قائمة التقييم الذاتي لممارسات شركات مراجعة الحسابات المتوسطة والصغيرة في ماليزيا"

قدمت الورقة إلى مؤتمر المحاسبة والأعمال الدولية للفترة 18-19 أغسطس 2008م من أجل تقديم أفكار لتطوير معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات واستبانة للتقييم الذاتي للمهنة

تم تصميمها لشركات مراجعة الحسابات الصغيرة والمتوسطة؛ لمراقبة الجودة وتقييم لمراجعة الحسابات، وقد تم تصميم القائمة بناء على متطلبات المعيار الدولي للرقابة على جودة مراجعة الحسابات والقوانين المالية الصادرة من وزارة الداخلية وتم الاستعانة بالاستبانات المصممة من قبل دول أخرى، وتم التأكد منها من قبل ممارسي المهنة. ومن المؤمل أن هذا النظام من شأنه أن يساعد الشركات الصغيرة والمتوسطة لمراجعة الحسابات في تحسين وتعزيز جودة خدماتها لمراجعة الحسابات مع التطلع إلى أن يكون على قدم المساواة مع الشركات الكبيرة لمراجعة الحسابات ويوفر ضماناً عملياً لتحسين مراجعة الحسابات بين شركات مراجعة الحسابات الصغيرة والمتوسطة والتي من خلالها يكون الحصول على العملاء ويقلل الأخطار المتوقعة. كما أنه يبني ولاء، ويؤدي إلى ولاء العملاء الحاليين واستقطاب العملاء آخرين وتكرار الأعمال التجارية. والغرض من تطوير أداة الاستبانة للتقييم الذاتي كأداة تشخيصية من أجل تعزيز التفاهم والطموح للتطبيق مع كل شركة مع المعيار الدولي للرقابة على الجودة، وليس المقصود هو اختبار الإصابة بالفشل أو لأغراض قياس المنافسة، ويمكن تقييم درجة تمكين الشركات من تحديد مجالات التحسين.

(6) دراسة (Aida & et al, 2008) بعنوان:

"Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia"

"تطبيق نظام رقابة الجودة أدلة من تطبيق على شركات مراجعة الحسابات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا"

هدفت ورقة العمل المقدمة للمؤتمر الأكاديمي الآسيوي التاسع لجمعية المحاسبين بدبي الواقعة في 11/29 - 2008/12/1م إلى دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة مراجعة الحسابات "SQC1" على شركات مراجعة الحسابات المتوسطة والصغيرة في ماليزيا. وخلصت إلى أنه بالرغم من اعتماد جميعه المحاسبين الماليزية "MIA" للمعيار الدولي للرقابة على جودة مراجعة الحسابات "SQC1" كأحد معايير مراجعة الحسابات المعتمدة في ماليزيا في عام 2006م إلى أن نتائج التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة غير مشجعة، لذا عمد الباحثون إلى إجراء مقابلات جماعية مع المدققين الممارسين لمهنة مراجعة الحسابات في الشركات الصغيرة والمتوسطة للتعرف على مفاهيم تطبيق الدليل الدولي وتصورات للمعيقات التي تقف حائلاً دون تطبيق المعيار الدولي "SQC1" وتم استجابة عدد "10" مدققين للمشاركة في الدراسة. وأسفرت نتائج الدراسة على اتفاق معظم المشاركين على أنهم يرون أن تطبيق المعيار الدولي يشكل عيباً عليهم خاصة في الأمور الداخلية لهم، مثل قلة الموظفين، وكلفة تطبيق المعيار، وعدم فهم المعيار نفسه في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي؛ مما تسبب في التناؤم من تطبيق المعيار الدولي.

(7) دراسة (Lennox & Pittman, 2007) بعنوان:

"Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB Inspections of Audit Firms"

"مراجعة الحسابات أدلة من عملية التفتيش مجلس الرقابة على شركات مراجعة الحسابات"

تناول الباحثان في هذه الدراسة تحليل مزايا تفتيش مجلس الرقابة والمؤسسات المهنية على شركات مراجعة الحسابات (PCAOB) وكان من أهم النتائج:

- قدمت بالأدلة أن زبائن المراجعة لا يهتمون للقرارير التي لم تمنح شهادة جودة.
- استنتج الباحثان أن الجمعيات المهنية ومجلس الرقابة (PCAOB) تلعب دورًا علاجيًا لتطوير وتحسين جودة شركات مراجعة الحسابات وخاصة عندما تحدد أوجه القصور.
- استنتج البحث أن عمليات التفتيش تساعد في تحسين نوعية وجودة مراجعة الحسابات.

(8) دراسة (Lennox, 2005) بعنوان:

"Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms"

"جودة مراجعة الحسابات وتبعية المدراء التنفيذيين لشركات مراجعة الحسابات"

تقدم الورقة دليلاً بشأن التبعية بين المسؤولين التنفيذيين وشركات مراجعة الحسابات، وتحقق في ما إذا كانت التبعية تضعف من جودة مراجعة الحسابات. وقد وجدت أن معظم التبعية وهي بنسبة (71.3%) تحدث عندما يغادر أحد الموظفين في شركات المراجعة ومراجعة الحسابات عمله ويذهب للعمل في أحد الشركات العميلة لإحدى شركات المراجعة. كما أن معظم حالات التبعية الوظيفية تشمل الموظفين الذين يلتحقون بالعمل في إحدى الشركات مباشرة بعد مغادرتهم لشركة المراجعة ومراجعة الحسابات التي كانوا يعملون بها سابقًا. أما حالات التبعية المتبقية فتحدث عندما تتعامل الشركات مع شركات المراجعة ومراجعة الحسابات التي كان يعمل بها مديروها التنفيذيون سابقًا، كما أن معظم حالات التبعية التي تخص المؤسسة الأم فتشمل الشركات التي تقوم بتوظيف مدير تنفيذي لشركة مراجعة فترة وجيزة من انضمام هذا المدير التنفيذي لهذه الشركة. والنتائج تشير قضايا يمكن بحثها في إجراء المزيد من البحوث. قد يكون لدى شركات مراجعة الحسابات حوافز للحد من تأثير التبعية على جودة مراجعة الحسابات، فإذا كانت التبعية تقلل من احتمالات اكتشاف المشكلة، فقد يكون من المتوقع أن مكاتب المراجعة قد غيرت من منهجيات الاختبار الخاصة بهم من أجل منع التحايل من قبل موظفيه السابقين، فإذا كانت مسألة التبعية تحد من استقلالية المدقق، فقد يكون من المتوقع أن مكاتب المراجعة تقوم بتغيير أعضاء فريق مراجعة الحسابات من أجل منع تأثر آرائهم بالصدقات الشخصية أو الثقة. فإن هذه الدراسة تقدم دليلاً على انخفاض جودة مراجعة الحسابات، وذلك عندما يكون هنالك مدير تنفيذي تبعية يعمل في شركة كانت بمثابة أحد العملاء بالنسبة له عندما كان يعمل في شركة مراجعة الحسابات، ولكن هذه الدراسة لا تختبر انخفاض جودة مراجعة الحسابات قبل ترك هذا المدير التنفيذي لشركة مراجعة الحسابات.

1.8 التعليق على الدراسات السابقة:

الدراسات المحلية والعربية السابقة تناول البعض منها الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتطبيقها والبعض منها ركز على دور الجمعيات المهنية في تطوير المهنة، وقد اتفقت دراسة الباحثة مع دراسة (الفلي، 2003)، و(الغامدي، 2005) في دراسة آثار تطبيق الرقابة على جودة معايير الجودة على الأداء المهني لمراجع الحسابات بينما اختلفت في تناول آثار تطبيق نظام الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، والذي هو مطبق بشكل إلزامي في المملكة العربية السعودية، أما الدراسات الأجنبية فقد تناولت مرحلة متقدمة، وهي اختيار طرق للتفتيش على تطبيق نظام رقابة الجودة.

أما أهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها فهي:

- أنها من أوائل الرسائل العلمية المحلية التي تناولت تأثير تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات على الأداء المهني في البيئة الفلسطينية في قطاع غزة من وجهة نظر مدققي الحسابات.
- تعتبر هذه الدراسة مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة التي تحدثت عن الرقابة عن جودة مراجعة الحسابات والإمام بجوانبها المختلفة.
- من أوائل الدراسات المحلية التي بحثت المرتكزات المهنية المتوفرة في بيئة مراجعة الحسابات الفلسطينية.
- تناولت الجمع بين دراسة تطبيق معيار الرقابة على الجودة وبين دور المؤسسات المهنية في ذلك.
- تطرقت إلى مدى كفاية التشريعات القانونية في تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- تطرقت الدراسة إلى المعيار الدولي لرقابة الجودة مراجعة الحسابات رقم "1" والمعدل، والمعيار الدولي رقم 220، فيما الدراسات السابقة تطرقت فقط لأحد المعيارين دون الآخر.
- خرجت هذه الدراسة بنتائج وتوصيات تعمل على تحسين الأداء المهني لمهنة المراجعة في فلسطين.
- تناولت معرفة رأي مراجعي الحسابات في قطاع غزة في أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق معيار رقابة مراجعة الحسابات.

1.9 محددات الدراسة:

لا بد من الإشارة إلى أن هذه الدراسة اقتصرت على قطاع غزة من مناطق السلطة الفلسطينية فقط؛ لعدم تمكن الباحثة من الوصول إلى باقي الأراضي الفلسطينية بسبب الأوضاع السياسية الراهنة، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن مجتمع الدراسة الذي تم تطبيق الدراسة عليه هم المراجعون المرخصين وفق الكشوفات الصادرة من كل من جمعية مراجعي الحسابات الفلسطينيين وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين لعام 2012م.

ركزت هذه الدراسة على من وجهة نظر مكاتب مراجعة الحسابات وليس من وجهة نظر مراجعي الحسابات أو الأطراف الأخرى مثل عملاء المراجعة والمؤسسات المهنية المشرفة على المراجعين أو الجهات الرسمية، لذلك اقتصرت الدراسة على استطلاع آراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة دون الضفة الغربية بسبب الظروف السياسية السائدة.

الفصل الثاني

جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ومعايير الدولية للرقابة على الجودة

- 2.1 مقدمة
- 2.2 المبحث الأول: جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وعلاقتها بمعايير الرقابة على الجودة
- 2.3 المبحث الثاني: المعايير الدولية لرقابة الجودة على مراجعة الحسابات
- 2.4 المبحث الثالث: الواقع المهني لمراجعة الحسابات في قطاع غزة

2.1 مقدمة

جودة مراجعة الحسابات هو مفهوم متعدد الأوجه وهو محل اهتمام اطراف متعددة وهي الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة، وكل طرف من الأطراف لديه مفهوم ومتطلبات خاصة به من عملية المراجعة، فمراجع الحسابات يهمل أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أولاً ومن ثم المحافظة على عملائه واستقطاب عملاء جدد وزيادة أرباحه، كما أن عملاء المراجعة يهتمهم أيضاً الجودة لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، في حين أن الجهات والمستفيدين الخارجيين يهتمهم أن تكون قراراتهم مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذا أثر مادي (محمد، 2003؛ حميدات، 2002)

كذلك إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوئها، ولمهنة مراجعة الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم وهذه المعايير هي المرشد لهم (عبد الله، 2000).

معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات كانت أحد هذه المعايير فقد اهتمت بها المنظمات المهنية الدولية اهتماماً ملحوظاً لما لها من أهمية ليس بالارتقاء المهني بمؤسسة المراجعة ككل والذي يعود يضيفي ثقة بمهنة المراجعة.

ويتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث هي

- المبحث الأول: معايير جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات
- المبحث الثاني: المعايير الدولية لرقابة الجودة على مراجعة الحسابات.
- المبحث الأول: الواقع المهني لمراجعة الحسابات في قطاع غزة.

2.2 المبحث الأول

معايير جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات

2.2.1 تمهيد

2.2.2 تعريف الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي

2.2.3 الوظائف الأساسية لمعايير الأداء المهني لمراجعة الحسابات.

2.2.4 معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي

2.2.1 تمهيد

الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي وجودته أهمية خاصة في مهنة مراجعة الحسابات كونه الهدف الرئيسي من مهنة المراجعة وهو مطلب مشترك لكافة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية والذين يتوقعون الجودة التامة من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة بتقرير مراجع الحسابات كونها تعتمد عليه بإصدار قراراتها ورسم سياستها. (جبران، 2010). وقد حاولت المنظمات المهنية المختصة والمشرفة إصدار معايير ضابطة لعمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات خلال حقبة طويلة (الترك، 2012).

وتعد معايير مراجعة الحسابات بمثابة الأسلوب أو المنهاج الذي تتم به ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وهي الأداة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وبالتالي تحديد مسؤولية المراجع في ضوء مهام المراجعة التي يكلف بها وتوفر مستوى من الثقة بعمل المراجع، حيث إن كافة الأطراف تعلم بأن عملية المراجعة منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها (عبد الوهاب، 2004).

2.2.2 تعريف الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي:

- تعددت تعريفات الأداء المهني لمراجع الحسابات والتي اصطلح عليها بمعايير مراجعة الحسابات من قبل الباحثين الكتاب وستقوم باستعراض عدداً منها كما يلي:
- عرف الأداء المهني لمراجع الحسابات "بأنه مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل ضمنه" (الذنيبات، 2010).
 - وعرفه آخرون بأنه "إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤوليتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية" (ارينز ولوبيك، 2002).
 - كما عرف الأداء المهني لمراجع الحسابات بأنه "الكفاءة المهنية والاستقلال في ممارسة المهنة، حيث إنهما السبب الرئيس لوجود خدمات المراجعين ورضا المجتمع المالي عن أعمالهم". (جربوع وحطس، 2007).
 - وعرف بأنه "نموذج يوضح قواعد أداء مراجع الحسابات من قبل المنظمات المهنية لمراجعة الحسابات أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كمقياس لمدى كفاية الأداء". (الوقاد ووديان، 2010).

▪ وأيضاً عرف بـ "النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات، وتحدد معايير المراجعة المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص". (جربوع، 2004)

من خلال استعراض التعاريف السابقة نجد إن الباحثين لم يتفقوا على تعريف موحد للأداء المهني ولكن القاسم المشترك في التعاريف أن معايير الأداء المهني هي وسيلة للحكم على كفاءة أداء مراجع الحسابات الخارجي.

وخلاصة القول إن وجود مثل تلك المعايير يمثل أحد المقومات الأساسية لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات، فمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في ظل غياب معايير محددة وواضحة ملزمة قد تؤدي إلى تزايد الاختلافات في ممارسة المهنة، لأنها الأسلوب أو المنهاج الذي تتم من خلاله ممارسة مهنة مراجعة الحسابات والتي من خلالها يمكن الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.

2.2.3 الوظائف الأساسية لمعايير الأداء المهني لمراجعة الحسابات:

إن أي عمل مهني لا بد له من معايير تشكل إطاراً ضابطاً له ويوجه الإجراءات التي يقوم بها منتسبيه، وكذلك في مهنة مراجعة الحسابات تساعد المعايير على تنظيم عملية مراجعة الحسابات بحيث تصبح إجراءات المراجعة قابلة للتوقع سواء من المراجعين أو من قبل مستخدمي تقارير المراجعين، وبالتالي تضيق الفجوة في أداء المراجعين، وفي الوقت نفسه فإن وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المراجعين، والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء، وإصدار المعايير يساعد أيضاً في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المراجع ومسئوليته.

ولذلك برزت لمعايير مراجعة الحسابات الخارجية أربعة وظائف أساسية هي كما يلي (عبد

الوهاب، 2004):

- 1) الأسلوب الذي يستند إليه مراجع الحسابات الخارجي في قيامه لأداء مهامه وواجباته المهنية.
- 2) وسيلة للحكم وتقييم الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بعد إنجاز مهامه وتقديم تقريره النهائي.
- 3) وسيلة اتصال بين مراجع الحسابات الخارجي والجهات المستفيدة من خدمات المراجعة حيث إنها توضح متطلبات كل نوع من خدمات المراجعة.

4) وسيلة إعلام هامة لمستخدمي التقارير المالية لأنها تؤدي إلى توضيح الكيفية التي يتم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات الخارجي عبر الإشارة إليها في التقرير، وتحديد المسؤولية التي يتحملها ويحدد بشكل كبير درجة اعتماده على ما ورد بالقوائم المالية.

2.2.4.4 معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي:

العديد من المنظمات العالمية أولت معايير الأداء المهني اهتماما كبيرا لأهميته للارتقاء بعمل مراجع الحسابات الخارجي، وسنقتصر بعرض معايير الأداء المهني الأمريكية وكذلك الدولية بصفته الأكثر تداولاً وشيوعاً وتطبيقاً على المستوى العالمي.

2.2.4.1.1 المعايير الأمريكية للأداء المهني لمراجعة الحسابات:

أصدر مجلس معايير مراجعة الحسابات (ASB) التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول المعايير المهنية في عام 1954 وأطلق عليها اسم "معايير المراجعة المقبولة قبلاً عاماً" (جمعة، 2009).

واعتبرت حينها المصدر الذي ارتكزت عليه الممارسة المهنية على المستوى العالمي حيث لاقت قبولاً من معظم مراجعي الحسابات في العالم، وأصبح متعارف عليها في الممارسة المهنية، وكان القاعدة الرئيسية في إصدار المعايير المهنية الدولية في عام 1979، ثم قام بإصدار المعايير المهنية عام 1992 تحت عنوان "AICPA Professional Standard" وهي المطبقة حالياً والمتمثلة بعشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، وهي كالاتي:

1) المعايير التنظيمية العامة:

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة؛ لكونها تعد لمقابلة العمل الميداني وإعداد التقرير وتوصف بأنها شخصية؛ لأنها تحوي صفات مراجع الحسابات الشخصية، وتهتم بمؤهلاته وجودة عمله، ويتمثل هذا القسم من المعايير في ثلاثة معايير تهدف إلى وضع مقاييس للتأكد من أن ممارس مهنة مراجعة الحسابات لديه تدريب فني كافٍ، وكذلك تأهيل علمي ومعرفي لممارسة مهنة المراجعة وأن لديه استقلال فكري في اتجاهاته عند ممارسة عمله، ومراعاته العناية المهنية الملائمة أثناء تأدية الفحص، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير وهي (جمعة، 2005):

- **المعيار الأول:** هو أن تتم عملية المراجعة من قبل شخص أو أشخاص قد حصلوا على مستوى ملائم من التدريب الفني، وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع حسابات والتي تتضمن التأهيل العلمي (الدراسي)، التأهيل العملي (الخبرة المهنية)، والربط بين التأهيل العملي والعملية ومتطلبات الأداء المهني.

- **المعيار الثاني:** هو أن يتوافر لدى مراجع الحسابات خلال كافة مراحل العمل استقلال فكري في الاتجاه الذهني عند عمله، ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي: في فترة إعداد برنامج المراجعة وأثناء عملية المراجعة، وعند إعداد التقرير.
- **المعيار الثالث:** هو أن تتم مراعاة الدقة والعناية المهنية أثناء أداء عملية المراجعة، وإعداد التقرير عن أعمال المراجعة.

(2) معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المجموعة من المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية لعملية المراجعة لكي تتكامل عملية الفحص والمراجعة للسجلات المحاسبية والتأكد من مدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة النشاط في المنشأة أو المنظمة كما تبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد حجم الاختبارات وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير وهي (حماد، 2007):

- **المعيار الرابع:** هي أن يتم التخطيط لعملية المراجعة تخطيطاً كافياً وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم ويرتكز هذا المعيار عموماً على عنصر الوقت، من حيث توقيت تعيين المراجع وتوقيت القيام بالمراجعة وتوقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.
- **المعيار الخامس:** هو أن يتم القيام بدراسة وتقييم دقيق للرقابة الداخلية للتوصل لفهم كافي للنظام لتخطيط عملية المراجعة وتحديد مدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
- **المعيار السادس:** يجب على المراجع بذل العناية المهنية للتوصل إلى أدلة قوية وكافية أثناء الفحص بحيث تعد أساساً معقولاً لإبداء الرأي في البيانات المالية محل المراجعة.

(3) معايير التقرير:

تختص معايير هذه المجموعة بكيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع ومحتوياته، حيث أن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة اتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وهو زبدة عمل المراجع وهو خلاصة عمله والوثيقة التي يعتمد عليها الأطراف المهتمة بعملية المراجعة (الذنيبات، 2010) ولذلك اشتملت هذه المجموعة المعايير الأربعة التالية:

- **المعيار السابع:** يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفق المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- **المعيار الثامن:** يجب أن يذكر بالنقير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة عليها.
- **المعيار التاسع:** مالم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً.

▪ **المعيار العاشر:** يجب أن يشتمل التقرير على تعبير المراجع عن رأيه المستقل بالقوائم المالية كوحدة أو على رأيه عن بعض العناصر وذكر الأسباب التي أثرت على عدم إبداء الراي، وينبغي أن يشمل التقرير على إشارة محددة إلى نوعية فحص المراجع ومدى مسئولية عن ذلك الفحص.

2.2.4.2 المعايير الدولية للأداء المهني لمهنة مراجعة الحسابات (عبدالوهاب، 2004):

معايير المراجعة الدولية هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي تعرف بأنها منظمة دولية تهتم بشئون المحاسبة وتأسس الاتحاد عام 1977م، والهدف المعلن من تأسيسه هو تقديم الخدمة الأفضل للمجتمع، وقد اتبعت المعايير الدولية منهجًا مغايرًا عن المنهج الأمريكي حيث إن المعايير والإرشادات الدولية أولت اهتمامًا بجزئيات عمل المراجعة؛ فخصصت لكل جزئية معيار، كما أنها أولت الاهتمام بالمبادئ أكثر من اهتمامها بالإجراءات، في حين أن المعايير الأمريكية التي كان تركيزها منصبًا على إجراءات عمل مراجع الحسابات الخارجي، وسنستعرض المعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي تتمثل في (سبعة وعشرون) معيارًا، وهي كالآتي:

▪ **المعيار الدولي الأول:** "هدف ومدى مراجعة القوائم المالية"

يحدد هذا المعيار هدف ومدى مراجعة القوائم المالية ومسئولية الإدارة عن إعداد هذه القوائم كما يوضح مسئولية المراجع عن إبداء الرأي، وأوجب إظهار كافة المعوقات التي حالت دون أداء المراجع واجباته المهنية مع إعطائه حق الامتناع أو إصدار رأي متحفظ.

▪ **المعيار الدولي الثاني:** "خطاب الارتباط أو قبول التعاقد للمراجعة" هدف ومجال المراجعة والمسئولية الإدارية عن إعداد القوائم المالية وشكل التقارير"

يصف المبادئ العامة التي يسترشد بها المراجع في تحديد شكل ومحتوى خطاب الارتباط المرسل للعميل بشأن موافقته على التكليف، ويوضح الخطاب هدف ومجال المراجعة ومسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وشكل التقارير التي قد يصدرها.

▪ **المعيار الدولي الثالث:** "المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة"

يوضح المبادئ الأساسية والإرشادات التي تحكم عملية المراجعة والتي يلتزم بها مراجع الحسابات عند الممارسة المهنية.

▪ **المعيار الدولي الرابع:** "التخطيط"

يقدم القواعد العامة وتفسيرًا لمتطلبات التخطيط الواردة ضمن المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة "المعيار الثالث" مما يكفل فاعلية التنفيذ وكفايته.

▪ المعيار الدولي الخامس: "استفادة من عمل مراجع آخر"

يقدم تفسيراً لما ورد ضمن مكونات المعيار الدولي الثالث بشأن مسؤولية المراجع تجاه العمل المنجز بمعرفة مراجعين آخرين، ووضع القواعد التي يجب على المراجع الرئيسي الالتزام بها؛ للاستفادة من عمل مراجع آخر، وحدد المعيار أسس توزيع المسؤولية بين المراجعين دون التطرق لحالة تكليف أكثر من مراجع لنفس القوائم المالية.

▪ المعيار الدولي السادس: "دراسة وتقييم النظام المحاسبي"

يوضح القواعد التي يجب الالتزام بها بشأن متطلبات دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المتصلة به، والواردة ضمن مكونات المعيار الدولي الثالث ومدى كفاية ونوعية الاختبارات الواجب إجراؤها؛ للتأكد من كفاية وصلاحية النظام المحاسبي، والضوابط الداخلية المتصلة به.

▪ المعيار الدولي السابع: "الرقابة على جودة أعمال المراجعة"

يتضمن القواعد المرشدة للمراجع عند توجيه أعمال مساعديه الوارد في مكونات المعيار الثالث كما يتضمن القواعد التي يجب اتباعها للاستفادة من عمل مراجع آخر الخاص بالمعيار الخامس.

▪ المعيار الدولي الثامن: "الإثبات في المراجعة"

يوضح القواعد والأساليب التي ينتهجها مراجع الحسابات؛ لتجميع الأدلة ووسائل الإثبات المناسبة من مصادرها وتقييمها من حيث كفايتها وصحتها، والتي تمكّن المراجع من إبداء رأيه بدرجة قناعة كافية، ويرتبط هذا المعيار بالمعيار الدولي الثالث.

▪ المعيار الدولي التاسع: "التوثيق"

تشير إلى القواعد والإجراءات توثيق وتدعيم أدلة المراجعة بالإضافة إلى توصيف أوراق العمل بطريقة حفظها، وذلك للتوصل أن المراجعة تمت وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة.

▪ المعيار الدولي العاشر: "الاستفادة من عمل المراجع الداخلي"

يوضح القواعد التي يجب على المراجع المستقل الالتزام بها عند تقييمه لعمل المراجع الداخلي بهدف الاستفادة من أعماله.

▪ المعيار الدولي الحادي عشر: "الغش والأخطاء"

يحدد مسؤولية المراجع الخارجي عن الغش والأخطاء، وهذا المعيار يرتبط بالمعيار الدولي الأول أهداف ونطاق مراجعة القوائم المالية.

▪ المعيار الدولي الثاني عشر: "المراجعة التحليلية والفحص التحليلي"

يوضح القواعد التي تعين مراجع الحسابات الخارجي عند استخدامه أساليب التحليل المالي في مراجعته، وذلك من خلال وسائل وأدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية محل مراجعته.

▪ المعيار الدولي الثالث عشر: "تقرير المراجع من القوائم المالية"

يوضح إرشادات للمراجع بشأن دوره فيما يتعلق بالتقارير من حيث الشكل والمحتوى، كما يحدد قواعد المراجعة وأنواع الرأي والتحفظات وأسبابها ونماذج للتقارير توضح شكل التقرير في كل نوع من أنواع الرأي المختلفة.

▪ المعيار الدولي الرابع عشر: "المعلومات الأخرى الواردة في الوثائق خلاف القوائم المالية"
يتناول دور المراجع فيما يتعلق بالتقارير خلاف القوائم المالية بما تتضمنه هذه التقارير من معلومات مالية.

▪ المعيار الدولي الخامس عشر: "المراجعة في بيئة الحاسب الإلكتروني"

يوضح طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الواجب اتباعها بمعرفة المراجع عند تنفيذ برنامج مراجعة القوائم المالية لمنشأة تستخدم الحاسب الإلكتروني.

▪ المعيار الدولي السادس عشر: "أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الإلكتروني"

يوضح أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الإلكتروني، وذلك من خلال برامج مراجعة جاهزة تتضمن مجموعة من التعليمات التي توجه الحاسب الإلكتروني؛ لأداء العديد من إجراءات المراجعة ويقدم إرشادات بمستوى الخبرة والكفاءة التي يجب توافرها في المراجع الخارجي ومساعدته بالإضافة إلى طبيعة وتوقيت الإجراءات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة.

▪ المعيار الدولي السابع عشر: "الأطراف ذات العلاقة"

يوضح القواعد التي على المراجع الاسترشاد بها عند محاولته تجميع أدلة ووسائل الإثبات المناسبة والكافية والخاصة بالعمليات التي تحدث بين المنشأة موضوع المراجعة والأطراف الأخرى المرتبطة بها الشركات.

▪ المعيار الدولي الثامن عشر: "استخدام أعمال الخبراء"

يوضح بالتفصيل القواعد التي تحدد مسؤولية المراجع تجاه أعمال المنجز بمعرفة الخبراء وتقييمه لهذا العمل، وهذا المعيار مرتبط بالمعيار الدولي الخاص باستخدام المراجع لأعمال الآخرين.

▪ المعيار الدولي التاسع عشر: "استخدام العينات الإحصائية في المراجعة"

يوضح القواعد التفصيلية الواجب مراعاتها من جانب المراجع في تصميم واختيار مفردات عينات المراجعة وفي تقييم نتائجها في كل مراحل المراجعة.

▪ المعيار الدولي العشرون: "آثار استخدام الحاسب الإلكتروني على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية"

يبين القواعد التي ترشد المراجع عند قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما يتضمنه من نظام محاسبي الضوابط الداخلية المرتبطة به في منشأة تستخدم الحاسب الإلكتروني.

▪ المعيار الدولي الحادي وعشرون: "تاريخ تقرير مراقب الحسابات والوقائع التالية لتاريخ الميزانية"

يوضح مسئولية المراجع عن الوقائع التالية لتاريخ الميزانية وعن الأحداث المالية التي تم اكتشافها بعد إصدار القوائم المالية والتي يكون لها آثار يمكن قياسها مادياً على القوائم المالية.

▪ المعيار الدولي الثاني والعشرون: "خطاب التمثيل والإقرارات المقدمة من إدارة المنشأة للمراجع"

القواعد التي ينبغي على المراجع الاسترشاد بها، وهو في سبيله الحصول على خطابات تمثيل من إدارة المنشأة كأحد أدلة، ووسائل الإثبات كما يبين هذا المعيار الإجراءات الواجب اتباعها من قبل المراجع في تقييم وتوثيق هذه الخطابات.

▪ المعيار الدولي الثالث والعشرون: "مدى استمرار نشاط المنشأة"

يقدم إيضاح تفصيلي للقواعد التي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها لإخلاء مسئوليته في الحالات التي يتوفر لديه شك بشأن صحة فرض استمرارية التي أعدت القوائم طبقاً له.

▪ المعيار الدولي الرابع والعشرون: "تقارير المراجعة ذات الأغراض الخاصة"

يوضح بقدر من التفصيل القواعد والإجراءات التي يتوجب على المراجع اتباعها عند تكليفه بإصدار تقارير أخرى بخلاف تقريره عن القوائم المالية.

▪ المعيار الدولي الخامس والعشرون: "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية"

يستهدف هذا المعيار رفع كفاءة المراجع الخارجي وإرشاده باتباع الحيطة والحذر في بنود التي تزيد المخاطرة، وذلك من خلال إرشاده بمفهوم مخاطر المراجعة والأهمية النسبية والقواعد والإجراءات التي ينبغي على المراجع الالتزام بها في كلتا الحالتين.

▪ المعيار الدولي السادس والعشرون: "مراجعة التقديرات المحاسبية"

يوضح القواعد والإرشادات له لمراجعة التقديرات المحاسبية، وذلك للتأكد من عدم وجود قصور في التقديرات المحاسبية.

▪ المعيار الدولي السابع والعشرون: "المجالات المتخصصة والخدمات المرتبطة"

يوضح القواعد والإرشادات التي يتعين على المراجع اتباعها لفحص المعلومات المستقبلية.

خلاصة هذا المبحث أنه برغم اختلاف المعايير الدولية للأداء المهني عن المعايير الأمريكية كون الأولى ركزت على المبادئ أكثر من تركيزها على الإجراءات في حين أن الأخيرة تناولت الإجراءات التي يتوجب على المراجع اتباعها إلا أن كليهما قد حدد لمراجع الحسابات الخارجي الحد الأدنى من الجودة والكفاءة المطلوبة والتي يضيف على عمله الموثوقية، وتحقيق الهدف المنشود من عمله.

المبحث الثاني

المعايير الدولية لرقابة الجودة على مراجعة الحسابات

- 2.3.1 تمهيد
- 2.3.2 مفهوم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
- 2.3.3 أهداف معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
- 2.3.4 الإرشادات والمعايير الصادرة من بعض الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة
- 2.3.5 معايير رقابة جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي والمقارنة بينها
- 2.3.6 توثيق نظام الرقابة على الجودة
- 2.3.7 مزايا نظام الرقابة وعيوبه على مراجعة الحسابات
- 2.3.8 طرق تقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات
- 2.3.9 علاقة المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات بجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات

2.3.1 تمهيد:

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بأحاء العالم بموضوع مراقبة جودة أداء مراجعة الحسابات، لما له من أهمية بالارتقاء بمستوى المهنة، وقد خصصت لها مجموعة من المعايير والإرشادات التي تحكم عمل مكاتب وشركات المراجعة لضمان جودة أدائه، فالحاجة إلى رقابة جودة الأداء المهني انبثقت كنتيجة أساسية لمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

2.3.2 مفهوم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:

تعددت التعريفات الصادرة من بعض المختصين بمهنة المراجعة والمؤسسات المهنية حول مفهوم رقابة جودة مراجعة الحسابات، وهنا نستعرض تعريفات كلاً من الباحثين والمؤسسات المهنية لرقابة الجودة على مراجعة الحسابات للخروج بمحددات للمفهوم.

2.3.2.1 مفهوم الرقابة على جودة مهنة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المختصين:

تعددت التعريفات الخاصة بالرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخارجي الصادرة عن المختصين ستستعرض الباحثة بعضاً منها كما يلي:

- عرفها (أرينزولويك، 2002): "بأنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها منشأة المحاسبة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة وبالتالي تصميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المحاسبة ككل".
- في حين عرفها (صبيح والذنيبات، 2006) بأنها: "السياسات والإجراءات التي ينبغي على المؤسسة مراجعة الحسابات أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة ككل، وعلى مستوى كل عملية مراجعة؛ وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة مراجعة الحسابات بخدمات الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير مراجعة الحسابات".
- أما (التميمي، 2006) فعرفها بأنها: "صياغة الهيكل التنظيمي وكافة السياسات والإجراءات المحددة داخل المكتب تهدف إلى تزويده بقدر معقول من التأكد بأن جميع العمليات المحاسبية والمراجعة التي يقوم بها منتسبو المكتب تتم وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة، والمتعارف عليها، والنظم المحلية والقوانين المحلية".

2.3.2.2 مفهوم الرقابة على جودة مهنة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المؤسسات:

أولت المؤسسات المهنية برقابة جودة أعمال المراجعة اهتمام ملحوظ، فأصدرت بعض التعريفات الصادرة عن أشهر تلك المؤسسات، وسيتم التطرق لبعض منها:

▪ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من عرفها من خلال نشرته رقم (1) بأنها "الهيكل التنظيمي للمكتب وكافة السياسات والإجراءات التي تحدد داخل المكتب بغرض توفير ضمان مناسب ومعقول للالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها في كافة النواحي الخاصة بممارسة المهنة"، في حين أصدر تعريف لاحق في نشرته رقم (2) بأنها "تقدم لتزويد المكتب بضمان معقول بأن أعضائه ملتزمون بالمعايير المهنية القابلة للتطبيق ومعايير المكتب للجودة" (ارينز ولوبيك، 2002).

▪ أما المعيار رقم (409) الصادر عن وحدة الفحص المشتركة بين المنظمات المهنية في بريطانيا 1985 والخاص بالرقابة على جودة مراجعة الحسابات عرفها بأنها "الوسيلة التي يحصل من خلالها المكتب على تأكيد معقول بالتزام موظفي المكتب بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وبأي متطلبات قانونية أو تعاقدية وكذلك الالتزام بالمعايير الشخصية المتعلقة بعمل المراجع والمنصوص عليها في النشرات الخاصة بأخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمات المهنية" (خلاف، 1998).

▪ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) عرف رقابة جودة أعمال المراجعة بأنها "التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالالتزام منتسبي المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1418هـ).

▪ أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عرّف الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها "هي العملية المصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير مراجعة الحسابات للأحكام الهامة التي أجراها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل لها لوضع تقرير المدقق" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008 أ).

من خلال التعاريف السابقة الصادرة عن المختصين والمؤسسات المهنية ترى الباحثة أن تعريف الرقابة على جودة أعمال مراجعة الحسابات يشتمل على وضع ومتابعة تنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بضمان جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات على مستوى المؤسسة، والتي تتناسب مع وضعها التنظيمي والعوامل الأخرى الخاصة بها، كما يستخلص منه مكونات نظام الرقابة على جودة أعمال المراجعة والتي تتكون مما يلي:

• الهيكل التنظيمي: يجب أن يشتمل نظام رقابة جودة أعمال المراجعة على هيكل تنظيمي لمكتب المراجعة.

- السياسات والإجراءات: يجب أن يشتمل نظام رقابة جودة أعمال المراجعة على سياسات وإجراءات محددة داخل مكتب المراجعة بهدف التأكد من أن جميع منتسبو للمكتب ملتزمون بمعايير المراجعة المقبولة، والمتعارف عليها عند أداء عملية المراجعة لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد وسلوك آداب المهنة وفقاً للقوانين والتشريعات المحلية، وقد تتباين السياسات والإجراءات من مكتب لآخر تبعاً لعوامل تختص بكل مكتب.
- أنشطة مؤسسة المراجعة: تحديد الأنشطة الأساسية التي يمارسها مؤسسة المراجعة (مكتب، شركة).

2.3.3 أهداف معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:

إن الوفاء بمتطلبات مختلف الأطراف المستفيدة هي أبرز الأهداف التي تحرص الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات لتحقيقها من خلال إصدارها للوائح والمعايير التي تعمل على تطوير مهنة مراجعة الحسابات والرقى بمستوى الخدمات التي تقدمها، وكان لصدور معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات أهمية خاصة تكمن في الأهداف الذي يسعى لتحقيقها والتي يذكر منها حسب ما استخلصته الباحثة من بعض الدراسات كالتالي (الفلي، 2003؛ خلاف، 1998؛ دهمش، 1996، أ):

- 1) تحسين مستوى الجودة في الأداء المهني من خلال إيجاد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الجودة.
- 2) التأكد المعقول من التزام أعضائه بالمعايير المهنية التي تحكم عملهم المهني وبالأنظمة الأخرى ذات العلاقة التي تحكم علاقتهم بالعملاء، بما يحقق زيادة فعالية الخدمات المهنية، وتوفير الثقة في الخدمات المهنية.
- 3) المحافظة على خدمات مهنة المراجعة وحمايتها من الانحياز والأخطاء والتحريف والعمل المشكوك فيه، والمحافظة على وجود الاستقلال حقيقة ومظهراً.
- 4) التأكد من أن الذين يقومون بعملية المراجعة أفراد لديهم القدر الكافي من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لأداء مثل هذه الأعمال.
- 5) التأكد من أن الأفراد الذين يعهد إليهم أداء عملية المراجعة يسعون إلى طلب المشورة من ذوي الخبرة والمعرفة.
- 6) المحافظة على وجود الجودة والملاءمة في العمل من خلال التوجيه والإشراف على كل مستوى من المستويات التنظيمية في المكتب.
- 7) التأكد من كفاءة الموظفين الجدد الذي يتم تعيينهم لضمان تحقيق حد أدنى لمستوى جودة الموظفين المبتدئين.

8) التأكد من توافر المؤهلات اللازمة والخبرة في الأفراد الذين يعهد إليهم تحمل مسئوليات وظيفية أعلى.

9) التأكد من تقييم أي عميل جديد قبل قبول العملية الخاصة به ومراجعة علاقة المكتب مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة بهدف تقليل فرص ارتباط المكتب بعملاء غير أمناء لأقل حد ممكن.

10) التحقق من تطبيق برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب بهدف التوصل إلى أن جميع الإجراءات الأخرى الخاصة بمراقبة جودة الأداء يتم تطبيقها بفعالية.

11) توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة مراجعة الحسابات.

2.3.4 الإرشادات والمعايير الصادرة من بعض الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة:

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي وتحسين أدائه، والعمل بما يخدم تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة، وفيما يلي أهم الإرشادات والمعايير الدولية الصادرة من قبل المؤسسات والجمعيات المهنية وكذلك بعض الإصدارات العربية.

2.3.4.1 الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة

عملية المراجعة:

أولاً المعايير التي صدرت بخصوص الرقابة على جودة عملية مراجعة الحسابات كانت بالولايات المتحدة الأمريكية لا سيما أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول مؤسسة مهنية أصدرت معايير لمراجعة الحسابات وضبط الأداء المهني، لذلك فإن إصدار معايير رقابة جودة مراقبة الجودة في التجربة الأمريكية مرّ بمرحلتين، المرحلة الأولى منها في عام 1979 حين عرفت لجنة معايير رقابة الجودة الصادرة التابعة لـ (AICPA) في نشرته الأولى تسع عناصر لرقابة الجودة يتوجب على مكتب مراجعة الحسابات أخذها بعين الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة به وفقاً لمعايير الرقابة الصادرة في النشرة والبالغ عددها تسع عناصر وهم (الاستقلال، المشورة، الإشراف، تخصيص المساعدين على العمليات، التوظيف، تطوير الموظفين، الترقية، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الفحص)، أما المرحلة الثانية كانت في عام 1996 حيث تم تخفيض هذه العناصر إلى خمسة عناصر وفقاً للنشرة الثانية الصادرة عن المعهد لتصبح (الاستقلال والنزاهة والموضوعية، أداء عملية المراجعة، إدارة شؤون الموظفين، القبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة، المراقبة) حيث أنه تم دمج بعض العناصر مع بعضها واستحداث أخرى، حيث إن عنصر الاستقلال بقي كما هو مع إضافة كل من النزاهة والموضوعية إليه،

وتم دمج عنصرى الاستشارة والإشراف في عنصر واحد تحت مسمى أداء عملية المراجعة، وقد تضمن عنصر إدارة شئون الموظفين كل من: (تخصيص المساعدين، التوظيف، الترقية، تطوير الموظفين)، وتم تغيير مسمى عنصر قبول العملاء والاستمرارية معهم إلى قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة، أما بالنسبة لعنصر الفحص فتم استبداله بعنصر المراقبة. (ارينز ولوبيك، 2002).

2.3.4.2 إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر معهد المحاسبين القانونيين بوليز في 1991 برنامج ملزم لمراقبة جودة الأداء المهني مقرر من وزارة التجارة والصناعة، وكان أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج (الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء، استمرار العلاقة بهم، التدريب، التطوير المهني، الفحص الداخلي، الاستشارة، الالتزام بشروط التسجيل، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء)، أما أحدث الإصدارات كانت المعيار البريطاني ((2006) ISQ1 UK & Ireland) والذي يتكون من كل العناصر (مسئوليات القيادة عن الجودة ضمن الشركة، المتطلبات الأخلاقية، قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة، الموارد البشرية، أداء العمليات، المتابعة) والتي من الملاحظ أنها تتطابق مع عناصر رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كما سيأتي لاحقاً (FRC, 2006؛ أبو هين 2005).

2.3.4.3 معايير رقابة جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي:

الاتحاد الدولي للمحاسبين أولى اهتماماً بالرقابة على جودة مراجعة الحسابات لما له من أهمية كبيرة في ضمان كفاءة المهنة فكان من إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين معياران، وهما المعيار الدولي "ISC1" التي اطلق عليها "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، أما المعيار الدولي الثاني فهو رقم "220"، والذي أطلق عليه "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية" أما الاختلاف بين المعيارين فيستم التطرق إليها لاحقاً بهذا المبحث بشيء من التفصيل (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010؛ 2009؛ 2008، أ، ب).

2.3.4.4 إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أول الإصدارات لمعايير رقابة الجودة على مستوى الوطن العربي كانت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام 1994 وكان إصدارها على سبيل استرشادي لا إلزامي، ومن ثم أصبحت إلزامية بعد حوالي ثلاث سنوات تقريباً، وحددت ضوابط رقابة الجودة بالعناصر العشرة (الاستقلال، المشورة، الإشراف، تخصيص المساعدين، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الفحص الدوري، الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل

المحاسبة القانوني) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1418هـ)، من الملاحظ أن المعيار السعودي لرقابة الجودة يعتمد على المعيار الأمريكي بخلاف الضابط العاشر الذي يلزم مراجع الحسابات الخارجي بالأحكام والقوانين المرعية في المملكة العربية السعودية.

2.3.4.5 إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

انضمت جمهورية مصر العربية إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل الارتقاء بمهنة مراجعة الحسابات ومحاولة توحيد قواعدها، وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين عام 1996 المعيار رقم "7" والذي يقدم إرشادات غير ملزمة لمراجعي الحسابات حول معايير رقابة الجودة، واعقب ذلك إصدار معيار المراجعة المصري رقم "220" ضمن معايير المراجعة المصرية بموجب قانون رأس المال رقم "166" لعام 2008م، والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والذي حدد ضوابط الرقابة الجودة بستة ضوابط، تتطابق مع الضوابط الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بستة عناصر، وهي "مسئولية قادة المؤسسة تجاه الجودة على أعمال المراجعة، المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وقواعد السلوك المهني، قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة، تعيين فريق العمل، أداء المهام، لمتابعة" (الهيئة العامة لسوق المال، 2008).

2.3.4.6 إرشادات نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان لرقابة جودة عملية المراجعة:

برزت مجهودات في الدولة اللبنانية حديثاً حيث شرع الاهتمام بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في عام 2010 من خلال إصدار نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان نشر سلسلة من الدراسات والإيضاحات حول معايير الرقابة على الجودة و التي تم الاصطلاح عليه بالرقابة النوعية وقد تم افتتاحها بنشر المعيار الدولي رقم (ISQC1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وهو المرجع الأساسي الذي سيستند عليه في إعداد دليل الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة الجاري إعداده، وقامت اللجنة التقنية للرقابة إعداد دليل فحص النظير (صبح، 2009).

مما سبق يتبين انه لا اختلاف جوهري بين متطلبات وضوابط المعايير الدولية للرقابة على الجودة الأمريكية والدولية، أما على المستوى العربي فتم اتباع المعيار الدولي بصفته الأكثر شيوعاً وتداولاً.

2.3.5 المقارنة بين معياري الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الصادرين عن الاتحاد الدولي:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معياران كما تم ذكره سابقاً في هذا المبحث ، وهما المعيار الدولي "ISCI" التي اطلق عليها "قابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، أما المعيار الدولي الثاني فهو رقم "220"، والذي

أطلق عليه "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية" وستستعرض الباحثة أبرز الاختلافات بين هذين المعيارين من حيث النطاق وسلطة التنفيذ والضوابط والهدف من المعيار فيما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010؛ 2009؛ 2008، أ، ب):

2.3.5.1 المعيار رقم "ISC1" للرقابة على جودة الشركات التي تؤدي عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة:

يتعلق بمسئولية الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عملية مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وضوابط هذا المعيار ستة وفق ما يلي:

- 1) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل مؤسسة المراجعة.
- 2) متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- 3) قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات المراجعة المحددة.
- 4) الموارد البشرية.
- 5) أداء العمليات.
- 6) المراقبة.

2.3.5.2 المعيار رقم "220" للرقابة على جودة عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية:

يتعلق بمجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة مراجعة البيانات المالية التاريخية وتوثيقها والتي يتوجب على فريق العملية تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عملية المراجعة الفردية والمتمثلة بما يلي:

- 1) مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة.
- 2) متطلبات أخلاقيات المهنة.
- 3) قبول و استمرار علاقات العميل وعمليات المراجعة المحددة.
- 4) تعيين فريق العملية.
- 5) أداء العمليات.
- 6) المتابعة.

2.3.5.3 مقارنة بين المعيار الدولي رقم "ISC1" والمعيار الدولي رقم "220":

- نطاق المعيار: المعيار الدولي رقم "ISC1" يتناول مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة على عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى، وجميع الخدمات ذات العلاقة، أما المعيار الدولي رقم "220" فيتناول إجراءات رقابة الجودة على مراجعة البيانات المالية الفرية.

● **سلطة التطبيق "المسئولية":** ينطبق المعيار الدولي "ISC1" على كافة شركات المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات مراجعة البيانات المالية وخدمات التأكيد الأخرى وجميع الخدمات الأخرى ذات العلاقة، أما المعيار الدولي رقم "220" ينطبق على مراجعي البيانات المالية فقط.

● **الهدف:** هدف تطبيق المعيار الدولي "ISC1" هو تزويد مؤسسة المراجعة بتأكيد معقول عن امتثالها وموظفيها بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وكذلك التأكد من أن التقارير التي تصدر عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة للظروف في حين المعيار الدولي رقم "220" هدفه هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة على عملية المراجعة الواحدة و التي تقدم لمراجع الحسابات ضماناً بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقرير الذي يصدر عن المراجع ملائم للظروف.

● **عناصر "ضوابط" نظام رقابة جودة مراجعة الحسابات وفق المعيارين 220 و "ISC1":** يطلق على ضوابط نظام رقابة جودة مراجعة الحسابات وهي المتطلبات والشروط الذي يجب توافرها للالتزام بالمعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات وفق المعيار الدولية رقم "220" و المعيار الدولي "ISC1" والتي حددها كلاهما بست ضوابط وان كان هناك اختلاف بالمقصود بكل عنصر بهما وهنا شرح مفصل للمقارنة بينهما:

الضابط الأول: مسؤولية القيادة عن نظام الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:

العنصر الأول هو مسؤولية القيادة المتعلقة بنظام الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في المعيار الدولي رقم "ISC1" يطلق عليه مسئوليات القيادة عن الجودة داخل شركة المراجعة والذي يكون المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة فيه المدير التنفيذي للشركة أو مجلس إدارة الشركة هو المسئول عن الجودة الشاملة في شركة المراجعة وتحقيق هدف نظام الجودة فيما يخص بنظام رقابة الجودة حيث إن الشركة ملزمة بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام في الشركة وتوثيق الشركة لهذه السياسات والإجراءات وإبلاغها لموظفي الشركة وتقييم مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية و يعتمد ذلك على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة التي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة، وذلك بإبلاغها من خلال الوسائل المتنوعة بالنشرات والرسائل والاجتماعات والحوار الرسمي، وغير الرسمي، ويجب ان تضع نظاما لرقابة الجودة مصمما لتوفير تأكيد معقول من الشركة التي يتم التأكيد فيها على تحقيق هدف رقابة الجودة وفق (جمعة، 2011، أ، ب) والمتمثل في كما يلي:

■ أداء عمل يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

▪ التقارير التي تصدرها الشركة مناسبة في الظروف القائمة.

أما بالمعيار الدولي رقم "220" فأطلق على هذا العنصر مسئوليات القيادة لجودة عمليات مراجعة الحسابات، حيث إن مسئولية الجودة الشاملة لكل عملية مراجعة محددة يتحملها مسئولو الفرق أو شريك العملية في كل عملية مراجعة عين لأجلها وتقييم مدى امتثال أعضاء فريق العملية لمتطلبات أخلاقيات المهنة وتكوين استنتاج بشأن الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تتطلب على عملية المراجعة.

الضابط الثاني: المتطلبات الأخلاقية لنظام رقابة جودة مراجعة الحسابات:

في المعيار الدولي رقم "ISCI" يطلق عليه **المتطلبات السلوكية الأخلاقية**، والذي يلزم شركة المراجعة بتصميم سياسات وإجراءات توفر لها تأكيد معقول أن الشركة وموظفيها ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني) بالإضافة إلى الاستقلالية.

وحيث أن للاستقلالية أهمية تنبع من كونها العمود الفقري في عمل مراجعة الحسابات وضرورة أن يقوم المراجع بعمله بكل أمانة وموضوعية وأن لا يخضع لأي تأثيرات تتعارض مع نزاهته وفيما يتعلق بالاستقلالية فلا بد للشركة من وضع سياسات وإجراءات لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية (المطارنة، 2006) ، ورغم أنه لا يوجد مفهوم موحد للاستقلال إلا أنه يوجد تميز بين مفهومين أحدهم الاستقلال الذهني وهو تجرد المراجع من الدوافع أو الضغوط والمصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد والمفهوم الآخر الاستقلال الظاهري يعني وجود قواعد قانونية واعترافات مهنية تضمن عدم سيطرة من إدارة المنشأة عليه (جمعة، 2005). لذلك أولى المعيار الدولي لرقابة الجودة لها مزيد من الاهتمام بحيث أوجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات؛ لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية وتحديد وتقييم الظروف والتعاملات التي تهدد الاستقلالية وأن يظل الشريك في حالة تأهب من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم لأي دليل يشير إلى عدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، وذلك من خلال (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010 أ):

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها.
- تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة إن وجدت لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً لاستقلالية عملية المراجعة.
- اتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إن كان مناسباً من ناحية قانونية وينبغي على الشريك في العملية إعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة؛ لاتخاذ الإجراء المناسب.

أما بالمعيار الدولي "220" يطلق عليه "متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة" يلزم المعيار فيها مسئول الفرق أو شريك العملية مسئولية الجودة الشاملة لكل عملية مراجعة تم تعنيه فيها، وتقييم مدى امتثال أعضاء فريق عملية لمراجعة بمتطلبات أخلاقيات المهنة بما فيها الاستقلالية واتخاذ الإجراءات اللازمة بالتشاور مع المؤسسة عند وجود التهديدات، بحيث يجب أن يكون شريك المهمة مقتنعاً بأن الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول واستمرار علاقات العميل ومهام المراجعة المحددة قد تم اتباعها وان الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بهذا الخصوص مناسبة وقد تم توثيقها.

الضابط الثالث: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء:

في المعيار الدولي رقم "ISCI" هو قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة وقد لزم المعيار شركة مراجعة الحسابات بأن تضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء لتزودها بتأكيد معقول على أن الشركة ستستمر وتنفذ تعاملها مع العملاء عندما تكون الشركة:

- مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بتلك التعاقدات.
- قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي بما فيها الاستقلالية.
- أخذت بعين الاعتبار نزاهة العمل وتمتلك معلومات قد تقودها إلى أنه يفتقر للنزاهة.

أما في المعيار الدولي "220" اطلق عليه "الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها" والتي تلزم رئيس الفرق أو شريك العملية بالرضا عن الإجراءات التي اتخذها في قبول العملاء أو الاستمرار معهم وأنها ملائمة مع إيصال أي معلومات يتوصل إليها من الممكن أن يتم بها إلغاء العملية مع العميل، بحيث يجب أن يكون شريك المهمة مقتنعاً أن الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول واستمرار علاقات العميل ومهام المراجعة المحددة قد تم اتباعها، كما انه يجب أن يكون مقتنعاً أن فريق المهمة يتمتع بالقدرات اللازمة لأداء العملية.

الضابط الرابع: إدارة الموارد البشرية:

في المعيار الدولي رقم "ISCI" يطلق عليه "الموارد البشرية" والذي يلزم المعيار شركة المراجعة بتصميم سياسات وإجراءات لتزودها بتأكيد معقول بأنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية من أجل أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها، وتمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

في حين كان في المعيار الدولي "220" يطلق عليه "تعيين فريق العملية" أن يكون لديه شعور بالرضا إزاء امتلاك فريق العملية الخبرات والكفاءات المناسبة لأداء عملية المراجعة.

الضابط الخامس: أداء عملية مراجعة الحسابات:

في المعيار الدولي رقم "ISC1" يطلق عليه "أداء العملية" يلزم شركة مراجعة الحسابات بتصميم سياسات وإجراءات؛ لتزودها بتأكيد معقول بأن المهام والعمليات المنفذة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في ظل الظروف القائمة والتي تتضمن المسائل المتعلقة بتعزيز جودة أداء المهمة ومسئوليات الإشراف ومسئوليات المراجعة.

المعيار الدولي رقم "220" يطلق عليه أيضاً أداء العملية لكنه يلزم شريك العملية مسؤولية التوجيه والإشراف والأداء، والامتثال للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية، والتنظيمية المطبقة، وإصدار تقرير ملائم، كما أنه يجب على شريك العملية بالنسبة لعملية مراجعة البيانات المالية تحديد أنه تم تعيين مراجع رقابة الجودة للمهمة وكذلك مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء مهمة المراجعة ومراعاة عدم إصدار تقرير المراجعة حتى إنجاز مراجعة رقابة الجودة للمهمة، كما أنه قبل صدور تقرير المراجع يجب على شريك المهمة من خلال مراجعة مستندات المراجعة والمناقشة مع فريق المهمة أن يكون مقتنعاً بأنه تم الحصول على الأدلة الكافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتقرير المراجعة الذي سيصدر.

الضابط السادس: مراقبة نظام جودة مراجعة الحسابات:

يطلق عليه المعيار الدولي لرقابة الجودة "1" عنصر المراقبة ويتطلب أن تضع شركة المراجعة سياسات وإجراءات مناسبة وملائمة لتزويدها بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية مع مراعاة الغرض من مراقبة الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة هو الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن سياسات ورقابة الجودة مطبقة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة مناسبة للظروف، كما أنه على مؤسسة المراجعة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة جودة مراجعة الحسابات وتقييم ومحاولة اكتشاف القصور فيه ومدى تأثيره وعلاجه مع مراعاة ما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001):

- 1) طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة جودة المهمة.
- 2) اعتبار وتقييم مستمرين لنظام المراقبة في المكتب، على أن يتضمن ذلك آراء فحص على أساس دوري لمهمة منجزة واحدة على الأقل لكل شريك.
- 3) تفويض مسؤولية عملية المراقبة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية.

4) عدم إشراك الأشخاص الذين يؤدون المهمة أو مراجعة نظام المراقبة على المهمة في فحص المهمات.

هذا الضابط في المعيار رقم "220" يطلق عليه رقابة جودة مهمة المراجعة، يجب أن يشتمل مراجعة رقابة الجودة للمهمة تقيماً موضوعياً للأحكام الهامة التي اتخذتها فريق المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل لها عند تكوين تقرير المراجعة ويجب على شريك المهمة مراعاة نتائج عملية المراقبة كما تم تعميمها من قبل الشركة ويجب مراعاة ما يلي:

- إذا كانت العيوب التي لوحظت قد تؤثر على عملية المراجعة .
- إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الشركة لتصحيح الوضع كافياً في سياق مهمة المراجعة.
- إن وجود عيب في نظام رقابة الجودة للشركة لا يدل على أنه لم يتم أداء مهمة مراجعة معينة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أو أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً.

وقد لخصت الباحثة الفروقات بين المعيار الدولي "ISC1" والمعيار الدولي رقم "220" في الجدول التالي رقم (2-1):

جدول (2-1)

مقارنة بين المعيار الدولي "ISC1" والمعيار رقم "220"

المعيار الدولي "220"	المعيار الدولي "ISC1"	نطاق المقارنة
ضبط أداء المراجعين	ضبط أداء مكاتب المراجعة	أولاً: هدف المعيار
رئيس فريق المراجعة	صاحب المكتب أو الشريك	ثانياً: مسؤولية التنفيذ
		ثالثاً: ضوابط المعيار
مسئوليات القيادة لجودة عمليات مراجعة الحسابات	مسئوليات القيادة عن الجودة داخل مؤسسة المراجعة	• الضابط الاول
المتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة	المتطلبات السلوكية الأخلاقية	• الضابط الثاني
الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها	قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة	• الضابط الثالث
تعين فريق العملية	الموارد البشرية	• الضابط الرابع
أداء العملية	أداء العملية	• الضابط الخامس
رقابة جودة مهمة المراجعة	المراقبة	• الضابط السادس
كافة مراجعي الحسابات	شركات مراجعة الحسابات بكافة خدماتها	رابعاً: نطاق التطبيق

المصدر: (اعداد الباحثة بالاعتماد على (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010؛ 2009؛ 2008، أ، ب))

2.3.6 توثيق نظام رقابة الجودة

يشير المعيار الدولي "ISCI" أنه على شركة المراجعة أن تضع سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، حيث يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة تقديرية، وتعتمد على عدد من العوامل، بما في ذلك حجم الشركة عدد مكاتبها بالإضافة إلى طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

2.3.7 مزايا وعيوب نظام الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:

الدافع المشترك من وراء تطبيق وتطوير نظم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من المؤسسات المهنية ومكاتب مراجعة الحسابات هو تحقيق المزايا من هذه النظم، لكن أي نظام لا بد أن ينطوي عليه بعض القصور أو المساوئ التي تقلل من فعاليته بالإضافة إلى المزايا التي يحصدها من تطبيقه، ولا بد لمستخدمي النظم إجراء الموازنات الدقيقة بين الإيجابيات والسلبيات، وهنا ستستعرض الباحثة كلا من مميزات وعيوب استخدام نظام مراقبة جودة مراجعة الحسابات التي ينبغي على مكتب مراجعة الحسابات المقابلة بين المزايا ومساوئ إتباع نظام رقابة الجودة.

2.3.7.1 مميزات نظام الرقابة على مراجعة الحسابات:

- يوفر تطبيق نظام الرقابة على الجودة في مؤسسة المراجعة مجموعة من المميزات والتي أبرزتها بعض الدراسات، وستستعرض الباحثة بعض منها (فلكي، 2003؛ خلاف، 1998؛ دهمش، 1996، ب):
- 1) تحقيق مستوى من الكفاءة في مكتب المراجعة يعمل على تحسين وزيادة اعتزاز أعضاء المكتب والروح المعنوية لهم بشكل عام.
 - 2) تقليل تعرض مؤسسة المراجعة لمخاطر المساءلة القانونية.
 - 3) تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات، وتحسين الكفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذولين في إعادة العمل وعوامل أخرى.
 - 4) رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب مراجعة الحسابات حيث يعتبر وسيلة جيدة لتدريب الموظفين و زيادة الكفاءة المهنية.
 - 5) تحقيق الرضا الوظيفي وزيادة الكفاءة الإنتاجية للعاملين في مكتب مراجعة الحسابات من خلال تخصيص الموظفين على العمليات وفقاً لقدراتهم وتوفير الاستشارة والإشراف بالإضافة إلى تدريبهم وإدراجهم في برنامج التعليم المستمر وترقيتهم وفقاً لمعايير واضحة ومحددة وهي مثابة عوامل تساعد على تحقيق رضا الموظفين داخل مكتب المحاسبة .
 - 6) يعتبر وسيلة لتحفيز الموظفين وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وتقوية روح الفريق وكذلك زيادة الرضى الوظيفي.

7) تحسين ربحية مكتب المراجعة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمكتب المراجعة ومثال على ذلك الاستشارات التي تقدم للموظفين الأقل خبرة.

8) إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المختلفة و بالتالي إمكانية وضع تركيز عليها وكذلك التقليل من الأخطاء العمليات التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء وتكبد تكاليف إضافية لمكتب المراجعة.

9) تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة.

10) أهم مزايا التي تحققها الرقابة على الجودة هو تحسين سمعة المهنة وصورتها وهي السبب الرئيس لظهور الرقابة، وذلك من خلال النشرات والإحصاءات التي يتم نشرها والتي تتضمن البيانات الكاملة للمكاتب الخاضعة لنظام الرقابة على الجودة ونتائج الفحص التي تم لهذه الأنظمة.

2.3.7.2 عيوب ومحددات نظام الرقابة على مراجعة الحسابات:

تعترى نظام رقابة جودة مراجعة الحسابات بعض المحددات والعيوب والتي يجب أخذها في الحسبان، وقد تم استخلصتها الباحثة من بعض الدراسات والتي سيتم استعراضها بعض منها كما يلي (الغامدي والعنقري 2005؛ دهمش، 1996، ب):

1) التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهم الأمور التالية والذي يؤثر في النهاية سلباً على فعالية على نظام رقابة الجودة للشركة.

2) زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها.

3) تكلفة الوقت الإضافي المنصرف للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي تقدمها شركات المراجعة مع السياسات والإجراءات.

4) مخاوف ممارسي المهنة من الوفاء بمتطلبات نظام مراقبة الجودة و التي برزت في:

- المشاكل التي تترتب على تنفيذ متطلب الفحص الدوري لمكاتب المراجعة نتيجة تطبيق مراقبة جودة الأداء المهني.
- توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج.
- زيادة الأعباء الإدارية لموظفي وإدارة مؤسسة المراجعة.
- المعوقات التي تحد من التزام مكاتب المراجعة بجميع متطلبات البرنامج مثل الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات و أنواعها و قيمها، وكذلك ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.

2.3.8 طرق تقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات

لتحقيق الأهداف المرجوة من نظم الرقابة على الجودة فإنه لا بد من توفر طرق لتقييم هذه النظم وذلك لقياس مدى كفاءتها وملاءمتها وشموليتها لتحقيق التأكيد المعقول من التزام مكتب مراجعة الحسابات بالمعايير والأنظمة المهنية في أداء جميع العمليات داخل المكتب وهذا التقييم يساعد المكتب في تقويم نظامه للرقابة على الجودة وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني بالإضافة إلى إعطاء صورة مستقلة للأطراف المستفيدة عن الوضع الحقيقي لنظام الرقابة على الجودة الذي يطبقه المكتب والثقة في الأعمال التي تؤديها مكاتب المراجعة ولضمان أن الممارسة تتم وفق أعلى مستويات الجودة، وفيما يلي طرق تقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وفقا لما قامت الباحثة باستخلاصه من بعض الدراسات (برغود، 2009؛ جربوع، 2004؛ الفلحي، 2003):

(1) الضبط الداخلي للشركة:

يتم ذلك لقيام مؤسسة المراجعة نفسها بإجراءات تفتيشية وذلك بتكليف عاملين بالقيام بعملية الفحص الدوري بالتفتيش على مدى تطبيق سياسات الشركة لرقابة الجودة، الموثق في دليل فحص الرقابة على الجودة الخاص بها، ويشمل هذا الدليل على إرشادات الفحص التفصيلية التي يجب على فريق الفحص القيام بها عند فحص الرقابة على الجودة لمؤسسة المراجعة.

(2) الارتباط مع مستشار خارجي:

حيث تقوم مؤسسة المراجعة بالتعاقد مع مستشار خارجي ، وتحدد الحالات التي تلزم موظفيها بالرجوع لمستشارها في دليل الرقابة على الجودة الخاص بها .

(3) برامج مراقبة الجودة:

هو برنامج تفتيش تقوم المؤسسة المهنية بتنفيذها على مؤسسات المراجعة وتخضع المكاتب الغير ملتزمة لعقوبات، كما يتم منح الملتزمة منها ميزات.

(4) فحص النظر - المتعمق:

تقوم فكرة عملية فحص النظر على قيام مكتب مراجعة حسابات مستقل يطلق عليه اسم المراجع النظر أو القرين بفحص مكتب مراجعة حسابات آخر وذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة من خلال دراسة وتقييم مدى كفاية سياسات وإجراءات نظام الرقابة الذي يطبقه المكتب المفحوص وذلك من خلال فحص الملفات وتقارير المراجعة وأوراق العمل لعمليات مراجعة مختارة، وهناك ثلاثة أنواع مختلفة لمراجعة النظر، يتم تحديدها وفق على نوع العمل التي تقدمها لعملائها، فيما يلي تلك الأنواع:

■ مراجعة النظام (System Review):

وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الدولية وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

■ مراجعة الارتباط (Engagement Review):

يقصد بها توفير أساس للقائم بعملية المراجعة للتأكد أن ارتباطه مع العميل وفقاً للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في معايير خدمات المراجعة والاستشارات وهذا النوع من المراجعة خاص بالشركات التي ليس مطلوب منها مراجعة نظام وليست مؤهلة لإصدار تقارير.

■ مراجعة التقرير (Report Review):

يهدف مراجعة التقرير إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية ويؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة، ومراجعة التقرير يتيح مراجعة للشركة تعزيز الجودة الشاملة لكافة التعاقدات التي تتجاهل الإفصاحات الجوهرية.

2.3.9 علاقة الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات:

هناك علاقة وثيقة بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة من طرف وبين الأداء المهني من طرف آخر، فكما أن الإجراءات تتعلق بالأعمال والوسائل التي يستخدمها المراجع بأدائها فإن معايير المراجعة تختص بعرض مقاييس عن نوعية أداء أعمال المراجعة والأهداف التي يمكن أن تحققها عن طريق ما يتبع من إجراءات (عبدالوهاب، 2004). لذلك فإن معايير المراجعة لا تختص بالصفات المهنية لمراجع الحسابات أو جوانب التأهيل والخبرة الخاصة به ولكنها توضح أيضاً الأحكام التي يصدرها المراجع أثناء تأديته لعمله وخلال فحصه وكذلك كيفية إبداء رأيه في تقرير أعمال المراجعة.

إن معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية تتعلق بأداء كل عملية مراجعة، بينما تتعلق رقابة الجودة بكيفية ممارسة مكتب المراجعة كوحدة لأعماله المهنية وبناء على ذلك فهناك ارتباط بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الجودة وكذلك بين معايير المراجعة الدولية ومعايير رقابة الجودة ولذلك فإن سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب المراجعة قد تؤثر على أداء أي عملية مراجعة فردية وقد تؤثر على أداء المكتب ككل (جربوع، 2002).

المبحث الثالث

الواقع المهني لمراجعة الحسابات في قطاع غزة

2.4.1 تمهيد

2.4.2 نبذة تاريخية عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.

2.4.3 المؤسسات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.

2.4.4 طبيعة مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة.

2.4.5 الاطار القانوني لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة وعلاقته بالمعايير

الدولية للرقابة على الجودة

2.4.6 واقع مقومات (مرتكزات) مهنة مراجعة الحسابات وواقعها في قطاع غزة

2.4.1 تمهيد:

واقف مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة تعرض للكثير من المؤثرات السلبية ، حيث ما زالت النظرة الاجتماعية لها متدنية بشكل عام فهي لا تعامل على أنها مهنة مستقلة لها كيائها الخاص (جلس، 2007)، ويبين هذا المبحث نبذة عن التطور التاريخي للمهنة في قطاع غزة و المؤسسات المهنية الراعية لها و القانون للناظم للمهنة و مقومات المهنة و توافرها في قطاع غزة لمعرفة مدى إمكانية فرض تطبيق المعايير الدولية للرقابة على الجودة.

2.4.2 نبذة تاريخية لتطور مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.:

بدأت مهنة مراجعة الحسابات بالظهور في بدايات القرن العشرين بعد الانتداب البريطاني على فلسطين عام 1919م، وبرز أول تشريع لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة والذي كان مستمداً من قانون الشركات البريطاني رقم (18) لعام 1929م، وما تميزت به هذه المرحلة هو تدعيم مبادئ استقلالية مراجع الحسابات الخارجي حيث إن الترخيص لمزاولة المهنة يمنح من الحكومة والتي يحظر على كل من يعمل موظفاً أو مديراً أو مساهماً أو شريكاً في الشركات بممارسة مهنة مراجعة الحسابات، واشتروطوا استقلالية مراجع الحسابات كما اشترطت تلك القوانين أيضاً الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات الشركة وحق طلب الإيضاحات والمعلومات التي يراها ضرورية لعملية مراجعة الحسابات، مقابل تقديم تقرير للمساهمين يبين فيه مدى حصوله على الإيضاحات والمعلومات التي طلبها وإبداء رأيه عن مدى تصوير القوائم المالية لوضع الشركة المالي (الخزندار، 2008).

وبعد ضياع جزء كبير من فلسطين في عام 1948م وأصبح قطاع غزة تحت الإدارة المصرية غزة، بقي القانون البريطاني هو الناظم للمهنة، ومع زيادة الخريجين بدأ يظهر في الاجتماع اهتمام بمهنة المراجعة حيث تشكلت جمعيتان مهنتان الأولى بالضفة الغربية وهي جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية والثانية في قطاع غزة والثانية في قطاع غزة هي جمعية المحاسبين والمراجعين العرب بقطاع غزة واقتصر دورهما في المجال النقابي والسياسي بالإضافة إلى تطوير قدرات المراجعين دون أن يكون لها دور يذكر في تنظيم المهنة (كلاب، 2007؛ جلس، 2005).

وبعد استلام السلطة الوطنية لقطاع غزة في عام 1994 استمر العمل بنفس القانون إلى أن صدر مرسوم رئاسي بتعميم العمل بالقانون رقم (10) لعام 1961 على كامل الأراضي الفلسطينية والذي أخذ عليه معالجة مهنة المراجعة دون المحاسبة والقطاع الخاص دون العام وكذلك تحديد الحقوق والالتزامات دون تحديد معايير للمهنة ولم يشتمل على ضوابط وأخلاقيات وسلوكيات لممارسة المهنة ، وفي العام 2004 أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة يحمل رقم (9) لعام 2004. (أبوهاين، 2005).

2.4.3 المؤسسات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة:

المؤسسات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة والمشرفة على مراجعي الحسابات تتمثل بثلاث مؤسسات وهي " مجلس مهنة مراجعة الحسابات ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية "، ويمكن إعطاء لمحة تعريفية عن هذه الجمعيات كما يأتي:

2.4.3.1 مجلس مهنة تدقيق (مراجعة) الحسابات:

هو جسم منحه قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم "9" لسنة 2004 الصفة الاعتبارية والأهلية القانونية للرقابة والإشراف على مهنة مراجعة الحسابات، أما بالنسبة لهيكل هذا المجلس فيتكون من سبعة أعضاء وهم وفقاً لما يلي (السلطة الوطنية الفلسطينية، 2005):

جدول (2-2)

تشكيل مجلس مهنة تدقيق الحسابات

هيكل مجلس مهنة مراجعة الحسابات		
م.	الجهة الاعتبارية	المنصب في مجلس المهنة
1.	وزارة المالية - وكيل وزارة المالية	رئيس المجلس
2.	هيئة الرقابة - نائب الرئيس	نائب رئيس المجلس
3.	وزارة الاقتصاد الوطني - مراقب الشركات	عضو في المجلس
4.	سلطة النقد - مراقب البنوك	عضو في المجلس
5.	جمعية مدققي الحسابات - ممثل	عضو في المجلس
6.	جمعية مدققي الحسابات - ممثل	عضو في المجلس
7.	أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم	عضو في المجلس

(المصدر: إعداد الباحثة استناد على قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم "9" لسنة 2004: (السلطة الوطنية الفلسطينية، 2005))

أما الاختصاصات الرئيسية لمجلس المهنة وفقاً للمادة رقم "5"، "8" من قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم "9" لسنة 2004 فتتمثل بما يلي:

- 1) منح رخص مزاولة مهنة مراجعة الحسابات وفقاً لأحكام القانون.
- 2) اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم "9" لسنة 2004.
- 3) توقيع الجزاءات التأديبية على مراجعي الحسابات المخالفين.
- 4) إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقاً لللائحة التنفيذية.
- 5) إعداد سجل لمراجعي الحسابات المرخصين المزاولين للمهنة والتعديلات التي تجري عليه.
- 6) إعداد سجل لمراجعي الحسابات المرخصين غير المزاولين للمهنة والتعديلات التي تجري عليه.

بالرغم من أهمية مجلس المهنة كجهة رقابية على مزاولي المهنة إلا أن هذا المجلس قد واجه منذ تشكيله لانتقادات من ممارسي المهنة وقد تم مناقشتها في ورشة عمل عقدتها جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية أعدت لذلك وكانت ابرز الانتقادات التي تختص بمجلس المهنة هي كما يلي (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2005):

- عدم تنظيم العلاقة بين جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية وبين مجلس مهنة مراجعة الحسابات مع وجود تضارب في صلاحيات كل منهما
- عدم اشتراط التخصص في عضوية المجلس.
- عدم تمثيل مجلس المهنة تمثيلاً مناسباً لجميع شرائح مستخدمي البيانات المالية والمعنيين بها واستقلالية أعضاء المجلس.
- غالب على تشكيل المجلس الصفة الحكومية في حين خلت التشكيلة من القطاع الخاص.

2.4.3.2 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:

تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بمدينة غزة في مارس عام 1979م، كأولى المؤسسات المهنية تحت اسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب وقد تم الاعتراف بها وتسجيلها بصفة رسمية في يوليو عام 1980م، وتتمتع الجمعية بالشخصية المعنوية وبذمة مالية مستقلة، وتم توفيق أوضاعها القانونية بموجب قانون الجمعيات المعدل لعام "2000م"، وتُعنى بشئون المحاسبين والمراجعين وفقاً لقانونها الأساسي، أما أبرز أهدافها وفقاً للمادة رقم (4) من النظام الأساسي:

- 1) رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية.
- 2) رفع المستوى المهني للمحاسب والمراجع 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.
- 7) إقامة المشاريع المدرة للدخل لخدمة الجمعية وأعضائها.
- 8) المشاركة الفعالة في اللقاءات المهنية العربية والدولية لتمثيل فلسطين والتنسيق مع الجمعيات المماثلة.

بحسب القانون الأساسي المعدل تتكون لجان جميعه المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين من لجان عامة، وأخرى متخصصة، وهي كآآتي:

• اللجان العامة: (اللجنة الثقافية، اللجنة الاجتماعية، اللجنة الصحية، اللجنة الرياضية، اللجنة الفنية).

• اللجان المتخصصة: (اللجنة القانونية، لجنة معايير المحاسبة، لجنة معايير المراجعة، لجنة معايير السلوك المهني، لجنة التدريب والتعلم المستمر، لجنة العلاقات العامة، لجنة التأديب، لجنة مكاتب المحاسبة والمراجعة).

من الملاحظ أنه رغم وجود لجان متخصصة بالارتقاء بعمل مراجع الحسابات الخارجي مثل (لجنة لمعايير المراجعة ، لجنة مكاتب المحاسبة والمراجعة) لكن هذه اللجان لن تكون فاعلة وملزمة لمراجع الحسابات الخارجي وذلك لعدم وجود أي صفة قانونية لجمعية المحاسبين والمراجعين للإشراف على عمل مراجع الحسابات الخارجي .

2.4.3.3 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين:

تأسست جمعية المدققين الفلسطينيين في عام 1986 وقد وفقت الجمعية أوضاعها في عام 2000م، وفقاً لقانون الجمعيات الأهلية المعدل (مطير، 2002)، وقد منح قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 الصفة القانونية للإشراف على مراجعي الحسابات من خلال عضويتها لمجلس مهنة تدقيق الحسابات و كان أبرز أهدافها تتمثل في ما يلي:

- تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
- التنسيق مع لجنة الترخيص بخصوص إعداد وعقد امتحانات مزاوله المهنة.
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورقي مستوى المهنة في فلسطين.
- المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة وتنظيم ممارستها المهنية والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال مراجعة الحسابات.
- عقد المؤتمرات والندوات وورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية.

تتكون لجان جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية وفقاً لنظامها الأساسي من تسع لجان متخصصة هي (لجنة العضوية، لجنة الامتحان، لجنة البحث العلمي، لجنة المجلة واللجنة الإعلامية، لجنة السلوك المهني، لجنة التعليم المستمر، لجنة العلاقات الخارجية، لجنة صندوق الضمان الاجتماعي والتقاعد، اللجنة التأديبية).

2.4.4 طبيعة مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة:

تعرضت مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة إلى إهمال كبير ولفترة طويلة في عهد الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة؛ يعزى إلى ضعف النشاط الاقتصادي، وانخفاض الاستثمارات،

وعدم انتشار الشركات المساهمة التي أدت إلى تراجع مهنتي المحاسبة ومراجعة الحسابات وعدم تطورها، وبعد قيام الاحتلال الإسرائيلي بفرض ضريبة القيمة المضافة على قطاع غزة نشطت مكاتب مراجعة الحسابات وزاد عددها حتى وصل عددها في عام 2001 إلى "120" مكتباً (جربوع وحلس، 2001).

وبعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية وما صاحبها من تطور اقتصادي نتيجة لتكوين الشركات المساهمة والبنوك والمؤسسات المالية والاقتصادية أصبح هناك حاجة وطلب على مهنة مراجعة حسابات لمواجهة متطلبات المرحلة (جربوع، 2004).

بقي التزايد في الطلب على مهنة المراجعة حيث وصل عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة حتى إعداد الدراسة إلى (154) مكتباً بحسب إحصائية جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين لعام 2012م، وأما بالنسبة لمكاتب مراجعة الحسابات موضوع الدراسة فقامت الباحثة بفرز مكاتب مراجعة الحسابات المعتمدة، واستبعاد المجد منها كما يظهر في الملحق رقم "3" فتبين أن عدد مكاتب مراجعة الحسابات هي (67) مكتباً عاملاً في قطاع غزة، أما عن توزيعها الجغرافي فعدد مكاتب محافظة غزة (55) مكتباً، وتمثل (82%) بصفتها المركز الرئيسي لتواجد الوحدات الاقتصادية في حين كان في كل من محافظة (رفح، خانينونس، الوسطى) كان تواجد مكاتب المراجعة بعدد (4) مكاتب بنسبة مئوية (6%) تقريباً من الإجمالي في حين أن محافظة الشمال لم يكن تواجد لمكاتب المراجعة بها.

جدول (3-2)

التوزيع الجغرافي لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة

المنطقة	العدد	النسبة المئوية
غزة	55	82.09%
رفح	4	5.97%
خانيونس	4	5.97%
الوسطى	4	5.97%
الشمال	0	-
الإجمالي	67	100%

(المصدر: إعداد الباحثة استناد على إحصائية صادرة من جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لعام 2012)

2.4.5 الاطار القانوني لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة وعلاقته بالمعايير الدولية للرقابة على الجودة:

القانون الوحيد الناظم لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة هو قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات الصادر تحت رقم "9" لعام 2004، وبصدوره أصبحت المهنة في إطار قانوني وأعطى صلاحيات ترخيص والرقابة على مهنة مراجعة الحسابات لجمعية لمجلس مهنة مراجعة الحسابات،

وفي ما يلي ستسلط الباحثة الضوء على كلاً من الانتقادات الموجه للقانون بشكل عام وكذلك علاقة المواد القانونية بمعايير الرقابة على الجودة .

2.4.5.1 الانتقادات على قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم "9" لسنة 2004:

فُوبل صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات باعتراض وانتقادات ممارسي المهنة، وفي ورشة عقدتها جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في مايو 2005 لمناقشة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لعام 2004 كان أبرز والانتقادات والمآخذ على يلي (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2005):

- 1) إعطاء الحق في الحصول على رخصة لغير الحاصلين على مؤهل علمي محاسبة.
- 2) استحداث جمعية مدقي الحسابات وإغفال دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي يراها البعض الراعية الأم للمهنة .
- 3) وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل: صلاحية منح الترخيص، وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدقي الحسابات المنشأة بالقانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.
- 4) اشترط القانون الانتساب لجمعية المدققين للحصول على الرخصة رغم أن شروط الانتساب الجمعيات المهنية هو الحصول على الترخيص.

2.4.5.2 قانون مزاولة المهنة وعلاقتها بمعايير رقابة الجودة:

بتفحص قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 فإنه لم يتطرق لإلزام مراجع الحسابات الخارجي صراحة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، ولم يسن أي عقوبات للمتخلفين عن الالتزام به، وكذلك فإنه لا يوجد أي نص على قواعد السلوك المهني الواجب على المراجع الالتزام بها.

ترى الباحثة انه يجب تعديل القانون ليكون أداة لإلزام مراجعي الحسابات و مكاتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة و متطلباته.

2.4.6 مقومات (مرتكزات) مهنة مراجعة الحسابات وواقعها في قطاع غزة:

استند الباحثين في تحديد مكونات مقومات ومرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات على المفهوم الشامل للمهنة فانفقوا على أنها ست مقومات (مرتكزات) رئيسية) وهي كالتالي (الوقاد والوديان، 2010؛ نظمي والعرب، 2012):

- 1) وجود مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.
- 2) وجود مجموعة من القواعد التي تحكم السلوك المهني.
- 3) قدر وافي من التأهيل المهني.
- 4) الاعتماد على المجهود الذهني بصفة رئيسية.

(5) تمارس قدرا من الرقابة الذاتية.

(6) تقديم خدمات عامة للمجتمع "الاتصال".

ستتناول الباحثة بشيء من الإيجاز المرتكزات وإسقاطها على واقع مهنة مراجعة الحسابات المحلي؛ للوقوف على مدى توفرها في مهنة مراجعة الحسابات والتي تعتبر مؤثراً هاماً؛ لمعرفة مدى إمكانية تطبيق معايير رقابة الجودة بمقتضاها:

(1) المعايير المهنية لمراجعة الحسابات:

معايير المراجعة هي أحد مقومات المهنة الهامة كونها تعتبر أداة للحكم على عمل مراجع الحسابات الخارجي كما ذكر سابقاً والتي تضيف الثقة على عمله والمتمثل في تقديم بيانات ومعلومات في صورة تقارير وقوائم مالية تفي باحتياجات مجموعة المستفيدين في اتخاذ قراراتهم المختلفة، وحتى الآن لم يصدر أي معايير مراجعة محلية مما يشكل ضعفاً في أحد مقومات المهنة الهامة والتي يعتبر عائقاً هاماً في إمكانية فرض معايير الرقابة على الجودة بشكل إلزامي.

(2) قواعد السلوك المهني (Professional Ethical Rules):

لا يوجد تعريف محدد لمصطلح سلوك وأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح والتي تهدف إلى تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء حيث أن الفئات التي يخدمها ليست مقصورة على عملائهم بل تتعداها إلى رعاية مصالح المجتمع ولذلك لا بد من وجود التزام بقواعد سلوك المهني والتي تتطلب تحقيق أربع متطلبات أساسية وفق كلاً من، (نظمي والعرب، 2012، الجمعة، 2009):

- المصداقية: حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.
- رفع مستوى مهنة المراجعة.
- تنمية روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تكملة وتدعيم النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتنظيم مهنة المراجعة.
- المهنية: حيث هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المراجعة.
- جودة الخدمات: حيث أن هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.
- بث الثقة: يجب أن يتمكن مستخدمو خدمات المراجعة بأن أعمال المراجعة تلتزم بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية دقيقة، من الشعور بالثقة بوجود اطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل .

فقواعد السلوك المهني بصفة عامة هو عبارة عن دستور سلوكي يحكم تصرفات مراجعي الحسابات يضعه المشرع والمنظمات المهنية بهدف تحديد مبادئ يسيرون عليها، ومعايير يسترشدون بها يطلق عليها أيضاً مبادئ آداب المهنة (جربوع، 2003).

وقد خلص أنه هناك عدم التزامي من مراجعي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق قواعد وآداب السلوك المهني (الباز، 2012).

وبدراسة الواقع المهني لمراجعة الحسابات بقطاع غزة نجد أن قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 لم يتطرق بشكل واضح إلى قواعد سلوك مراجع الحسابات ولم يفرض أي عقوبات على المخالف لها ، بالإضافة إلى أن جهود المنظمات المشرفة على مهنة مراجعة الحسابات لم ترق للمستوى المطلوب حيث أنه تقم بإعداد مدونة للسلوك المهني محكوم باطار قانوني ملزم لكافة مراجعي الحسابات ، مما يمهد الطريق لفرض معايير الرقابة على الجودة بشكل إلزامي.

3) برنامج التعليم المهني المستمر:

يهدف برنامج التعليم المهني المستمر لمراجع الحسابات الخارجي إلى تجديد معلومات المراجع ومهاراته المهنية والفنية في الموضوعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بغرض مواكبته المستجدات والمتغيرات المتسارعة في البيئة التي يمارس بها مهنته بحيث يكون قادراً على أداء مهمته بكفاءة وتحقيق معيار من أهم معايير المراجعة، وهو التأهيل المهني الكافي (حلس، 2008).

يعتبر إلزام مراجعي الحسابات ببرنامج تعليم مهني مستمر بصورة إلزامية ضرورة ملحة ليس فقط للنهوض بمستوى المهنة وأداء أعضائها ولكن أيضاً لاكتساب ثقة المستفيدين منها، والمجتمع بصفة عامة، وذلك من خلال تحفيز المنتمين للمهنة على اكتساب المهارات والتقنيات المناسبة مما يمكنهم من تقديم خدماتهم بكفاءة عالية ويعتبر دور برنامج التعليم المهني المستمر في تنظيم وتطوير المهنة مكملاً لأدوار المعايير وقواعد السلوك المهنية وباقي مرتكزات المهنة، وقد ألزم الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع برنامج مهني مستمر إلزامي لأعضائها (الرويتع، 2002).

وبالرغم من أهمية وجود برنامج التعليم المهني كونها أحد مقومات المهنة الهامة فإنه لم يصدر أي برنامج تعليم مهني لمراجع

مما سبق فإنه يظهر وجود ضعف في هذا المترکز مما يؤثر سلباً على التأهيل المهني لمراجع الحسابات ويجعله أقل تهيؤاً للوفاء بمتطلبات معايير الرقابة على جودة مراجعة لحسابات في حال فرضها.

(4) برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

يهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل بالمعايير الدولية الصادرة والمعايير المهنية الأخرى والتعليمات الصادرة عن المؤسسات المهنية، وذلك لتحسين مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات واستمرارية الأداء الجيد، وزيادة الثقة في الخدمات المهنية لم يتم تنفيذ أي برنامج رقابي من المؤسسات المشرفة على المهنة، حيث أن وجود تضارب في الصلاحيات وعدم وجود مؤسسة موحدة مشرفة على المهنة يشكل عائق مهما في تطبيق مثل تلك البرامج في حال ما تم تشريع قانون لإلزام مكاتب مراجعة الحسابات بتطبيق معايير رقابة الجودة.

(5) اختبارات الزمالة المهنية:

الهدف الأساسي من اختبار الزمالة المهنية هو قياس الكفاءة العلمية والعملية والمهنية للمتقدمين ومدى إدراكهم للمسئولية النظامية المهنية، وضبط جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

وقد اشترط قانون مزاوله المهنة لعام 2004م للترخيص لمزاوله المهنة اجتياز اختبارات تحريرية وفق منهج يضعه المجلس، ولكن هذا المترکز به ضعف نتيجة عدم تفعيل مجلس مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة في وقت إعداد الدراسة.

(6) الاتصال:

يقوم هذا المترکز على دور خدمة المؤسسات المهنية لأعضائها والمجتمع بصفة عامة ، ومن الملاحظ أن كلاً من جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين وجمعية مدقي الحسابات مواقع إنترنت خاصة بها تعرض فيها نظامها الأساسي وتعلم الجمهور بآخر مستجداتها.

لكنه يوجد ضعف ملحوظ بعدم إعداد النشرات المهنية الدورية وعقد ورش عمل ومؤتمرات علمية، وضعف أيضاً برفد المراجعين بالتحديثات المهنية كما نص قانونهما الأساسي، وخاصة فيما يختص بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.

ولذلك ترى الباحثة أنه لا بد للمؤسسات المهنية العاملة في قطاع غزة من تفعيل دورها في الاتصال بجمهور المراجعين والمجتمع بصفة عامة وذلك للوصول تهيئة مراجع الحسابات لمزايا تطبيق المعايير الدولية وخاصة المعيار الدولي لرقابة الجودة وتطويره المهني.

خلاصة القول أنه يجب إعادة النظر في إصدار تشريع يتجاوز الانتقادات التي وجهت له، وكلك توحيد الجهة المشرفة على المهنة وإعطائها الصلاحية القانونية الكاملة من اجل توفير المترکزات المهنية اللازمة لتوفير بيئة ملائمة لإلزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير الرقابة على الجودة .

الفصل الثالث الإطار العملي للدراسة

- 3.1 مقدمة.
- 3.2 منهجية الدراسة.
- 3.3 مصادر جمع المعلومات.
- 3.4 مجتمع الدراسة
- 3.5 أداة الدراسة.
- 3.6 خطوات بناء الاستبانة.
- 3.7 صدق الاستبانة.
- 3.8 ثبات الاستبانة.
- 3.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

3.1 مقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله تحقيق أهداف الدراسة التي تركز على إنجاز الجانب التطبيقي منها من خلال الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع.

حيث يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج والإجراءات المتبعة من قبل الباحثة لتنفيذ الدراسة وكذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وتحديدًا لعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وتسييل الضوء على مدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم اتباعها في تقنين أداة الدراسة وتطبيقها وأخيرًا المعالجات الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل البيانات واستخلاص نتائجها، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

3.2 منهجية الدراسة:

منهجية الدراسة هي الطريقة التي تتبعها الباحثة لتصل في النهاية إلى نتائج لتحقيق أهداف الدراسة، وبناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة في الواقع ووصفها وصفاً دقيقاً والتعبير عنها كما وكيفاً ومن ثم تحليل وتفسير وربط نتائجها للوصول للاستنتاجات لحل مشكلة الدراسة.

3.3 مصادر جمع المعلومات:

استخدمت الباحثة مصدرين أساسيين لجمع البيانات وهما المصادر الثانوية والمصادر الأولية:

• المصادر الثانوية:

قامت الباحثة بمعالجة الأطار النظري للدراسة من خلال اللجوء لمصادر البيانات الثانوية في والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمنشورات الخاصة والمقالات والنقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والبحث في مواقع الإنترنت المختلفة لأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في مجال الدراسة.

• المصادر الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة قامت بتصميمها خصيصاً للدراسة وزعت على مجتمع الدراسة والمتمثل في مكاتب مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة بواقع استبانة لكل مكتب مراجعة وقد تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (Statistical Package for Social Science)

SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

3.4 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة موضوع الدراسة، وبناءً على مشكلة هذه الدراسة وأهدافها بذلك فإن مجتمع الدراسة يتكون من جميع مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة والذين يمارسون مهنة مراجعة الحسابات الخارجية والبالغ عددهم (67 مكتباً) في وقت إجراء هذه الدراسة كما هو موضح في الملحق رقم "3"، أما الفئة المبحوثة فستكون الفئة الإشرافية "قيادة" من العاملين في مكاتب المراجعة، وقد تم استرداد (55) استبانة صالحة للتحليل.

3.5 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني".

وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

◀ القسم الأول: هو عبارة عن المعلومات الشخصية عن المستجيب وسؤال عام، ويتكون من 8 فقرات.

◀ القسم الثاني: هو عبارة عن محاور الدراسة، ويتكون من 77 فقرة موزعة على 6 محاور:

- المحور الأول: يتناول درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول، والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، ويتكون من 15 فقرة.
- المحور الثاني: يتناول درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، ويتكون من 18 فقرة.
- المحور الثالث: يتناول درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، ويتكون من 7 فقرات.
- المحور الرابع: يتناول درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بمتطلبات معايير رقابة الجودة الخاصة بعنصر التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق نظام الجودة سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، ويتكون من 13 فقرة.

- **المحور الخامس:** يتناول درجة مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني للمراجع، ويتكون من 15 فقرة.
- **المحور السادس:** يتناول دور قضايا محددة كعوائق أمام تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات مرتبة حسب الأهمية من وجهة نظر مكاتب المراجعة، ويتكون من 9 فقرات.

وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات، وكانت الإجابة على كل فقرة مكونة من خمس إجابات، حيث الدرجة "5" تعني الموافقة بشدة، والدرجة "1" تعني الموافقة بدرجة قليلة، حسب الجدول رقم (3-1).

جدول رقم (3-1)
مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

3.6 خطوات بناء الاستبانة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة قامت الباحثة ببناء الاستبانة وصياغة فقراتها وعرضها على مجموعة من المحكمين، وبعد إجراء التعديلات التي أوصى بها المحكمون فقد بلغ عدد فقرات الاستبانة بعد صياغتها النهائية (77) فقرة حيث أعطى لكل فقرة وزن مدرج وفق سلم متدرج خماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) لتحديد مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، والملحق رقم (2) يبين الاستبانة في صورتها النهائية.

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو الآتي:

- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع المعلومات.
- تم تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب تعديلات المشرف.
- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

3.7 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستببان ما وضع لقياسه"، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3.7.1 صدق أداة الدراسة:

عرض الباحثة الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) من أعضاء الهيئة التدريسية من المتخصصين في مراجعة الحسابات، حيث قاموا بإبداء آرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات الاستبانة، ومدى انتماء الفقرات إلى الاستبانة، وكذلك وضوح صياغاتها اللغوية، وفي ضوء تلك الآراء استجابت الباحثة لآراء المحكمين، وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وتم استبعاد بعض الفقرات وتعديل بعضها الآخر ليصبح عدد فقرات الاستبانة في صورتها النهائية (77) فقرة كما هو ظاهر في ملحق رقم (2).

1.7.2 صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي ينتمي إليه، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها (30) مفردة، لم يتم استبعادها نظرًا لصغر عينة الدراسة، وكذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

1.7.2.1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني".

جدول رقم (2-3)

معامل الارتباط عن كل فقرة من فقرات المحور الأول "التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	لدى مكتب مراجعة الحسابات سياسات وإجراءات خاصة بالاستقلالية.	0.481	0.007
2	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيد معقول بأن الموظفين ممثلين بالمتطلبات الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني).	0.527	0.003

0.000	0.716	لدى مكتب مراجعة الحسابات مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيها وإجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن المدونة تطبق على جميع الموظفين.	3
0.000	0.757	يوقع أفراد مكتب المراجعة الحسابات على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب.	4
0.000	0.719	يوجد لدى مكتب مراجعة الحسابات السياسات والإجراءات التي من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	5
0.000	0.854	يتأثر الأداء المهني إيجابياً عند إبلاغ أفراد مكتب مراجعة الحسابات في جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والسلوك المهني.	6
0.000	0.800	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب لتحسين الأداء المهني.	7
0.000	0.685	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بتكليف فرد أو مجموعة من الأفراد لإعطاء التوجيهات وحل المسائل المتعلقة أمور الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لتحسين الأداء المهني.	8
0.000	0.844	يؤدي التزام المكتب بتطبيق سياسات وإجراءات الرقابة والجودة خاصة بالاستقلالية إلى ظهور تعليمات تستدعي تقيد موظفي المكتب على اختلاف مستوياتهم الوظيفية بقواعد وأحكام والتفسيرات الخاصة بالاستقلالية والتعامل مع العملاء إلى تحسين الأداء المهني.	9
0.000	0.800	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى قيام القائمين على المكتب بالتأكد عند تنفيذ عمليات مشتركة مع مكاتب أخرى من التزامهم بتطبيق متطلبات الاستقلال مما يؤثر إيجابياً على الأداء المهني.	10
0.000	0.781	يؤدي الحصول من أفراد مكتب مراجعة الحسابات على إقرارات سنوية تبين أنهم ملمون بسياسات وإجراءات الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.	11
0.001	0.558	يؤدي تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بعنصر الاستقلالية إلى الحد من تعاقد المكتب مع أي عميل تفتقر إدارته للنزاهة؛ مما يؤدي إلى انخفاض القضايا المرفوعة ضد المكتب.	12
0.007	0.482	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة والخاصة بوضع سياسات وإجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي و إبلاغها لموظفي المكتب إلى تعزيز الأداء المهني و يقلل من المخاطرة.	13
0.000	0.780	يؤدي تخصيص المكتب لشخص أو مجموعة أشخاص في المستوى الإداري المناسب لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها شأن العميل المرتقب أو الحالي واتخاذ قرار قبوله أو رفضه أو رفض الاستمرار مع العميل الحالي إلى تعزيز الأداء المهني.	14
0.000	0.678	يؤدي التزام مكتب المراجعة بسياسة بيان أسباب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي إلى تعزيز الأداء المهني.	15

يتضح من الجدول رقم (2-3) أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك وهذا يؤكد أن المحور الأول يتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي وتعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

– الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني".

جدول رقم (3-3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل بفاعلية.	0.803	0.000
2	لدى مكتب المراجعة خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين وعدد الموظفين لكل عملية وفق موازنة الوقت والمهارات الشخصية اللازمة.	0.868	0.000
3	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين و ترقيةهم.	0.861	0.000
4	يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية.	0.768	0.000
5	لدى مكتب مراجعة الحسابات برنامج للتعليم المهني المستمر للموظفين.	0.660	0.000
6	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتصميم برنامج لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب ووضع أهداف التوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف إلى تحسين الأداء المهني.	0.800	0.000
7	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمراقبة فاعلية برنامج التوظيف للتأكد من مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين لتحسين الأداء المهني.	0.779	0.000
8	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بالتثبت أن مسؤوليه وموظفيه يتمتعون بخبرة مستقيضة في إنجاز عملهم وفقاً لمعايير المراجعة والتزامهم بأداب المهنة التي تحكم عملهم إلى تحسين الأداء المهني.	0.772	0.000
9	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد معايير مخصصة للمؤهلات المطلوبة والخصائص المميزة المنشودة في الموظفين والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني إلى تحسين الأداء المهني.	0.776	0.000
10	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الأعمال والخبرات المرغوبة في الأفراد المبتدئين والمتمرسين إلى تحسين الأداء المهني.	0.578	0.001
11	يؤدي إسهام مكتب المراجعة مسئولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون صلاحية مناسبة إلى تحسين الأداء المهني.	0.753	0.000
12	يؤدي إبلاغ موظفي المكتب بسياسات وإجراءات المكتب لتقييم الأداء والترقية يعزز من الأداء المهني.	0.671	0.000
13	يؤدي التزام مكتب المراجعة بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً وإبلاغهم بنتائج تقييمهم إلى إتاحة الفرصة لهم لتحسين أدائهم مما يعزز الأداء المهني.	0.714	0.000
14	يؤدي اتساق في تنفيذ سياسات وإجراءات تقييم الأداء لمكتب المراجعة وقرارات الترقية إلى تعزيز الأداء المهني.	0.678	0.000
15	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات الرقابة النوعية بالتطوير المهني يؤدي إلى تزويد موظفي المكتب معلومات عن أية تطورات حديثة ذات العلاقة المهنة إلى تعزيز الأداء المهني.	0.708	0.000
16	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد متطلبات التعليم المهني المستمر لموظفي المكتب في كل مستوى من مستوياتهم مما يعزز الأداء المهني.	0.642	0.000
17	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات وإجراءات التطوير المهني إلى تحقيق درجة ملائمة من التدريب على رأس العمل والذي يحسن الأداء المهني.	0.580	0.001
18	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين المتعلقة بالتعليم المستمر وفقاً لمعيار الرقابة على الجودة إلى تحسين الأداء المهني.	0.589	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

يوضح جدول رقم (3-3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (0.05) مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك وهذا يؤكد أن المحور الثاني يتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي وتعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات و أثره على الأداء المهني".**

جدول رقم (3-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة المستويات توفر فناعة معقولة بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.	0.711	0.000
2	يؤدي إسناد مكتب مراجعة الحسابات لمسئولية التخطيط لعملية مراجعة الحسابات وإشراك الأفراد المناسبين لتحسين الأداء المهني.	0.761	0.000
3	يؤدي تحديد العوامل والبيانات والمعلومات الواجب أخذها في الحسبان عند تخطيط العملية إلى تحسين الأداء المهني.	0.819	0.000
4	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لمسئوليات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى العملية إلى تحسين الأداء المهني.	0.640	0.000
5	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتوثيق مستويات التخطيط والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.	0.772	0.000
6	يؤدي التزام مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.	0.737	0.000
7	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الظروف التي تستدعي الخروج عن الخطة إلى تحسين الأداء المهني.	0.568	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

يوضح جدول رقم (3-4) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وهذا يؤكد أن المحور الثالث يتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

– الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: "درجة التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني".

جدول رقم (3-5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني والدرجة الكلية للمحور

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يضع مكتب المراجعة السياسات والإجراءات للتشاور مع ذوي الخبرة داخل وخارج المؤسسة.	0.882	0.000
2	يتبع مكتب المراجعة إجراءات رقابية محددة لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تتميز بفاعلية وكفاءة.	0.833	0.000
3	يؤدي تحديد الحالات أو المواضيع التي تتطلب المشورة ومصادر المشورة المقبولة وإبلاغ موظفي المكتب بتلك الحالات إلى تحسين الأداء المهني.	0.811	0.000
4	يؤدي إبلاغ أفراد مكتب المراجعة بالسياسات والإجراءات الاستشارية و تشجيعهم على المشورة إلى تحسين الأداء المهني.	0.830	0.000
5	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد مدى التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها إلى تحسين الأداء المهني.	0.700	0.000
6	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لأشخاص محددین للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحياتهم في الحالات الاستشارية إلى تحسين الأداء المهني.	0.667	0.000
7	يؤدي تحديد إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء الفريق المخصص للعملية إلى تحسين الأداء المهني.	0.707	0.000
8	يؤدي تطبيق مكتب المراجعة للفحص الداخلي الدوري لتطوير كفاءة موظفي المكتب وتحسين أدائهم.	0.612	0.000
9	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالفحص الداخلي الدوري كأداة لتقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والتعرف على أوجه الضعف به واتخاذ الإجراءات المناسبة إلى تحسين الأداء المهني.	0.608	0.000
10	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لنطاق ومحتوى برنامج الرقابة في المكتب إلى تحسين الأداء المهني	0.852	0.000
11	يؤدي التزام مكتب المراجعة باتخاذ إجراءات لتوصيل نتائج الرقابة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة من شأنه تحسين الأداء المهني.	0.847	0.000
12	يؤدي التزام مكتب لمراجعة الحسابات بالقيام باستمرار بمراقبة كفاءة وفاعلية وسياسات وإجراءات نظام الرقابة على الجودة المتبع من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.	0.720	0.000
13	يؤدي ارتباط مكتب المراجعة مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة إلى تحسين الأداء المهني.	0.611	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

يوضح جدول رقم (3-5) يبين معامل الارتباط بي كل فقرة من فقرات المحور الرابع "التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك

تعتبر فقرات المحور الرابع، وهذا يؤكد أن المحور الرابع يتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي. وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: "درجة مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني".

جدول رقم (3-6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس "مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تقوم الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بإصدار تعليمات ملزمة لمكاتب المراجعة لتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	0.862	0.000
2	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بالتفتيش على التزام مكاتب المراجعة تطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	0.849	0.000
3	تفرض الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إجراءات عقابية على المكاتب غير الملتزمة بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	0.747	0.000
4	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بمنح مزايا لمكاتب المراجعة الملتزمة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة كنشر أسماء الملتزمين في منشورات الجمعية.	0.544	0.002
5	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات وورش عمل سنوياً حول معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	0.683	0.000
6	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بفرض برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة العاملة.	0.803	0.000
7	يؤدي قيام الجمعيات المهنية بإلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.	0.649	0.000
8	ازدواج الصلاحيات للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة يحول دون الاطلاع بدورها في إلزام مراجعي الحسابات بمعيار الرقابة النوعية.	0.739	0.000
9	يؤدي إلزام مدققي الحسابات الخارجيين من قبل الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إلى تحسين أدائهم المهني.	0.757	0.000
10	يؤدي قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بإنشاء قسم لديها خاص لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى تحسين أدائهم المهني.	0.711	0.000
11	يؤدي إخضاع الجمعيات المهنية لمكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائها إلى تصنيف مكاتب المراجعة من حيث جودة أدائها المهني و يعطيها ميزة تنافسية مما يعزز من الأداء المهني.	0.725	0.000
12	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بربط التزام مكاتب المراجعة برقابة الجودة على أعمالها بفقدانها عضويتها إلى تحسين أدائها المهني.	0.680	0.000
13	يؤدي قيام الجمعيات المهنية تفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظير، وهو أن يفتش مكتب مراجعة على مكتب مراجعة آخر إلى تحسين الأداء المهني.	0.740	0.000
14	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة تفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلالها مباشرة إلى تحسين من الأداء المهني.	0.828	0.000
15	المساهمة في إصدار قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية في قطاع غزة من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.	0.862	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

يوضح جدول رقم (3-6) يبين معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس

"مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات

وأثره على الأداء المهني" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس، وهذا يؤكد أن المحور الخامس يتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي. وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

1.7.2.2 الصدق البنائي:

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها وبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة والجدول رقم (7-3) يوضح ذلك.

جدول رقم (7-3) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.361

جدول رقم (7-3)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.906	0.000
الثاني	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.843	0.000
الثالث	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.781	0.000
الرابع	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.877	0.000
الخامس	مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.559	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية '28' تساوي 0.361

وبذلك يعد جميع محاور الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

3.8 ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة التحقق من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً، لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة، وقد أجرت الباحثة خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين، هما طريقة التجزئة النصفية، ومعامل ألفا كرونباخ.

3.8.1 طريقة التجزئة النصفية:

تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزئية الأسئلة ذات الأرقام الفردية والأسئلة ذات الأرقام الزوجية، تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة، ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة، لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية تم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول رقم (3-8) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبانة

جدول رقم (3-8)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	15	0.7599	0.8635
لثاني	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	18	0.7936	0.8849
الثالث	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	7	0.8145	0.8978
الرابع	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	13	0.7433	0.8527
الخامس	مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	15	0.7825	0.8780
	جميع الفقرات	68	0.7795	0.8761

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

نتائج الجدول رقم (3-8) توضح أن قيمة معامل الارتباط المعدل مرتفع ودال إحصائياً.

3.8.2 طريقة ألفا كرونباخ: استخدمت الباحثة طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات، وكانت النتائج كما في جدول رقم (9-3) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (9-3)
معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	15	0.9014
الثاني	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	18	0.8326
الثالث	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات و أثره على الأداء المهني.	7	0.9125
الرابع	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	13	0.8852
الخامس	مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	15	0.8955
	جميع الفقرات	68	0.9054

واضح من النتائج الموضحة في جدول (9-3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة حيث بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.9054). معامل الارتباط المعدل مرتفع ودال إحصائياً وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2). وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

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

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، لا رأي، موافق، موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (4/5 = 0.08)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى، وهكذا، وجدول رقم (10-3) يوضح أطوال الفترات كما يأتي:

جدول رقم (10-3)

أطوال الفترات

5.0-4.20	4.20-3.40	3.40-2.60	2.60-1.80	1.80-1	الفترة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التصنيف

- 2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
- 3- تم حساب المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي علمًا بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة يتم كما سبق أوضحنه في النقطة الأولى الخاصة بمرجع العمر.
- 4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحًا فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها).
- 5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

- 6- معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
- 7- معادلة سبيرمان براون للثبات.
- 8- اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).
- 9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".
- 10- اختبار t لاختبار الفرق بين عينتين مستقلتين.
- 11- اختبار تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

4.1 مقدمة

4.2 اختبار التوزيع الطبيعي

4.3 الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة

1.4 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4.1 مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال استعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية للمبحوثين في القسم الأول من الاستبانة والتي اشتملت على (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، العمر، مستوى التأهيل المهني)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

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

سنعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (1-4) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (1-4)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.6399	0.8074	0.6399
الثاني	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.7568	0.6158	0.7568
الثالث	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.4682	0.9808	0.4682
الرابع	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.9258	0.3581	0.9258
الخامس	مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	0.5053	0.9604	0.5053
	جميع الفقرات	0.5214	0.9486	0.5214

4.3 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

فيما يلي نتائج الدراسة وفق المعلومات الشخصية للمبحوثين:

- توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الذي تشغله في مكتب المراجعة:

جدول رقم (2-4)

توزيع أفراد العينة حسب المنصب الذي تشغله في مكتب المراجعة

النسبة المئوية	التكرار	المنصب
69.1%	38	مالك/شريك في مكتب المراجعة
23.6%	13	مراجع رئيسي
7.3%	4	مساعد مراجع
0.0	0	أخرى
100%	55	المجموع

يتضح من جدول رقم (2-4) أن ما نسبته 69.1% من أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب "مالك أو شريك" في مكتب المراجعة، 23.6% من عينة الدراسة تشغل منصب "مراجع رئيسي" في مكتب المراجعة، و 7.3% من عينة الدراسة تشغل منصب "مساعد مدقق" في مكتب المراجعة.

هنا يظهر أن الغالبية العظمى من الفئة المبحوثة هي فئة "مالك" أو "شريك" أي من الفئة القيادية في الشركة والمسؤولين عن إدارة مكاتب المراجعة وهم الفئة المستهدفة من الدراسة التي تمتع بموثوقية وإدراك كافي للمعايير المهنية والتي تعني بجودة إدارة مكاتب المراجعة والتي من مسؤوليتها تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.

- توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول (3-4)

توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30	30 - 45	أكبر من 45	المجموع
التكرار	8	15	32	55
النسبة المئوية	14.5%	27.3%	58.2%	100%

يبين جدول رقم (3-4) أن ما نسبته 58.2% من عينة الدراسة "أكبر من 45 سنة" وأن ما نسبته 27.3% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "بين 30 - 45 سنة" و أن ما نسبته 14.5% من عينة الدراسة كانت أعمارهم "أقل من 30 سنة".

مما سبق تبين أن الفئة المبحوثة غالبيتها العظمى فتتها العمرية أكبر من "45" سنة، مما يشير إلى توافر خبرة عملية تؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستقصاء، كما تستنتج الباحثة أن هذه الفئة، هم أعضاء في الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لفترة طويلة، مما يعني أن لديهم معرفة بالعوامل المؤثرة بالأداء المهني، وكذلك بالجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة.

- توزيع عينة الدراسة حسب مستوى التأهيل الأكاديمي لملاك المكتب:

جدول (4-4)

توزيع أفراد العينة حسب سنوات التأهيل الأكاديمي لملاك المكتب

التأهيل الأكاديمي	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم فأقل	المجموع
التكرار	2	18	35	0	55
النسبة المئوية	%3.6	%32.7	%63.7	%0.0	%100

يتضح من جدول رقم (4-4) أن ما نسبته 3.6% من عينة الدراسة يحملون درجة "دكتوراه"، وما نسبته 32.7% من عينة الدراسة يحملون درجة "ماجستير"، وما نسبته 63.7% من عينة الدراسة يحملون درجة "بكالوريوس" في حين خلت العينة من حاملي درجة "الدبلوم".

يظهر أن الغالبية العظمى من الفئة المبحوثة هي حاملة لشهادة العلمية البكالوريوس، والعينة خالية تمامًا من التأهيل الأكاديمي ما دون ذلك، مما يعني أن الفئة لديها قدر كافٍ من التعليم الأكاديمي مما يعني أن لديها إدراك كافي بالمعايير الدولية لمهنة مراجعة الحسابات بما فيها معايير جودة الأداء المهني والعوامل المؤثرة فيها لا سيما أن هذه الفئة لديها عضوية في الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي للتأهيل الأكاديمي:

جدول (4-5)

توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	أخرى	المجموع
التكرار	55	0	0	55
النسبة المئوية	%100	%0	%0	%100

يبين جدول رقم (4-5) أن التخصص العلمي لملاك المكاتب جميعهم هو تخصص المحاسبة بنسبة 100%.

يتضح أن كافة عناصر العينة هم من الحاصلين على مؤهل علمي "محاسبة" مما يعني أن المستجيبين للاستقصاء لديهم من التأهيل العلمي وكذلك إلمام كافٍ بالمعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات والذي يتناسب مع الدراسة، ولديهم إلمام بالمهنة، ويشير أن قيادة مكاتب مراجعة الحسابات جميعهم من الحاصلين على مؤهل علمي في تخصص المحاسبة رغم أن قانون مزاوله المهنة لعام "2004" أجاز أن يكون المراجع من حامل الشهادات العلمية الأخرى وهي أحد الانتقادات الموجه له، وهذا يؤكد أن الغالبية في مكاتب المراجعة هم من لديهم التأهيل العلمي لممارسة عملهم.

- توزيع العينة حسب متغير مستوى التأهيل المهني لملاك المكتب:

جدول (4-6)

توزيع أفراد العينة حسب مستوى التأهيل المهني لملاك المكتب

التأهيل المهني	الزمانة الأمريكية	الزمانة البريطانية	المحاسب القانوني	أخرى	المجموع
التكرار	1	2	31	21	55
النسبة المئوية	%1.8	%3.6	%56.4	%38.2	%100

من خلال الجدول رقم (4-6) يوضح أن ما نسبته %56.4 من أفراد العينة حاصلين على شهادة محاسب قانوني، وما نسبته %38.2 حاصلين على شهادات أخرى، وما نسبته %3.6 حاصلين على الزمانة البريطانية وما نسبته %1.8 حاصلين على الزمانة الأمريكية.

مما سبق يتضح أن الغالبية العظمى للعينة والتي تمثل أكثر من نصف أفراد العينة المبحوثة حاصلين على التأهيل المهني "المحاسب القانوني العربي" مما يشير أن المبحوثين لديهم إلمام كافٍ بالمهنة ومعاييرها الدولية بما فيها معايير رقابة الجودة لا سيما أن أعضاء هذا المجمع العربي للمحاسب القانوني لديهم اطلاع بمستجدات المهنة والتي كان لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات اهتمامًا كبيرًا في السنوات الأخيرة، كما أن هناك تنوع في العينة المبحوثة وتنوع آرائها يضيف على الدراسة قوة.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة العملية لملاك المكتب:

جدول (4-7)

توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5	5-10	أكثر من 10	المجموع
التكرار	4	9	42	55
النسبة المئوية	%7.3	%16.4	%76.3	%100

يبين جدول رقم (4-7) أن ما نسبته 76.4% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة العملية لديهم "أكثر من 10 سنوات" في حين أن ما نسبته 16.4% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة العملية لديهم "من 5-10 سنوات" وما نسبته 7.3% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة العملية لديهم "أقل من 5 سنوات"، وترى الباحثة أن معظم العينة المبحوثة لديها خبرة عملية أكثر من 10 سنوات وتعتبر هذه النسبة جيدة جداً من حيث أن أفراد العينة المبحوثة لديهم خبرة عملية كافية لإدراك مشاكل المهنة ومستجداتها.

أسئلة عامة للدراسة

- يوجد في المكتب قسم خاص بمراقبة الجودة:

جدول (4-8)

رأي أفراد العينة في هل يوجد في المكتب قسم خاص بمراقبة الجودة

المجموع	لا	نعم	رأي أفراد العينة
55	39	16	التكرار
%100	%70.9	%29.1	النسبة المئوية

يبين جدول رقم (4-8) أن ما نسبته 70.9% من أفراد العينة أجابوا أنه لا يوجد لديهم في مكاتبهم قسم خاص بمراقبة الجودة، بينما ما نسبته 29.1% من عينة الدراسة أجابوا بأنه يوجد في مكاتبهم قسم خاص بمراقبة الجودة.

يتضح مما سبق أن الغالبية العظمى من العينة المبحوثة لا يوجد لديها في مكاتبها قسم خاص بمراقبة الجودة برغم ذلك فإن الباحثة ترى أن وجود قسم خاص بمراقبة الجودة بنسبة 29.1% في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في غزة هي نسبة معتبرة، ومؤشر جيد مع عدم وجود قوانين ملزمة في بيئة المراجعة الفلسطينية تلزمهم بتطبيق معايير رقابة الجودة بشكل عام أو إنشاء قسم خاص بمراقبة الجودة بشكل خاص أو تعليمات من النقابات المهنية مما يلزم هذه المكاتب بإنشاء قسم خاص بها، ويجدر الإشارة أن هذه النتيجة مختلفة عن النتيجة التي توصل إليها (القيق، 2012) وترجع الباحثة هذا الاختلاف إلى أن طبيعة العينة المبحوثة في دراسته كانت بنسبة (31.9%) شريك، صاحب مكتب في حين أن العينة المبحوثة في الدراسة كان في معظمها هي شريك أو صاحب مكتب بنسبة (69.1%).

- في رأيك ما مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة على إلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بما فيها (قانون الشركات، قانون مزاولة المهنة، نظام كل من جمعية المحاسبين والمدققين) بما يتضمنهم من حقوق وواجبات وعقوبات ومسئوليات؟:

جدول (4-9)

مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة على إلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات

المجموع	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	رأي أفراد العينة
50	0	19	20	14	2	التكرار
%100	%0	%34.5	%36.4	%25.5	%3.6	النسبة المئوية

يتضح من الجدول رقم (4-9) أن ما نسبته 36.4% من عينة الدراسة متفقون على أن القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة كافية لإلزام مراجعي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات "إلى حد متوسط"، وما نسبته 34.5% "إلى حد كبير"، وما نسبته 25.56% "إلى حد قليل"، ونسبة 3.6% "إلى حد قليل جداً".

يوضح رأي أفراد العينة في مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة على إلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بما فيها (قانون الشركات، قانون مزاولة المهنة، نظام كل من جمعية المحاسبين والمدققين) بما يتضمنهم من حقوق وواجبات وعقوبات ومسئوليات.

ترى الباحثة أن النسبة المرتفعة لآراء المراجعين حول مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات لإلزام المراجع الخارجي بمعيار الرقابة على جودة الحسابات، هي نتيجة غير منطقية لعدم وجود أي نصوص قانونية ملزمة للمراجع بمعايير الرقابة على جودة المراجعة كما أكدت دراسة (عليا وآخرون، 2006) على معارضة المستجيبين لكفاية التشريعات القانونية المتعلقة بتنظيم المهنة.

4.4 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.0 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05

- تحليل فقرات المحور الأول: مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير وأثره على الأداء المهني.

جدول رقم (10-4)

تحليل فقرات المحور الأول: التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة وأثره على الأداء المهني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	لدى مكتب مراجعة الحسابات سياسات وإجراءات خاصة بالاستقلالية.	4.40	0.534	88.08	18.973	0.000
2	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيد معقول بأن الموظفين ممثلين بالمتطلبات الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني).	4.37	0.560	87.41	17.998	0.000
3	لدى مكتب مراجعة الحسابات مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيها وإجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن المدونة تطبق على جميع الموظفين.	4.13	0.695	82.55	12.023	0.000
4	يوقع أفراد مكتب المراجعة الحسابات على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب.	3.42	1.049	68.36	2.957	0.005
5	يوجد لدى مكتب مراجعة الحسابات السياسات والإجراءات التي من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	3.91	0.867	78.18	7.781	0.000
6	يتأثر الأداء المهني إيجابياً عند إبلاغ أفراد مكتب مراجعة الحسابات في جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والسلوك المهني.	4.15	0.656	82.96	12.860	0.000
7	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب لتحسين الأداء المهني.	4.06	0.787	81.11	9.855	0.000
8	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بتكليف فرد أو مجموعة من الأفراد لإعطاء التوجيهات ولحل المسائل المتعلقة أمور الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لتحسين الأداء المهني.	4.07	0.723	81.48	10.917	0.000

0.000	12.186	84.00	0.730	4.20	9	يؤدي التزام المكتب بتطبيق سياسات وإجراءات الرقابة والجودة خاصة بالاستقلالية إلى ظهور تعليمات تستدعي تقييد موظفي المكتب على اختلاف مستوياتهم الوظيفية بقواعد وأحكام والتفسيرات الخاصة بالاستقلالية والتعامل مع العملاء إلى تحسين الأداء المهني.
0.000	13.097	83.64	0.669	4.18	10	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى قيام القائمين على المكتب التأكيد عند تنفيذ عمليات مشتركة مع مكاتب أخرى من التزامهم بتطبيق متطلبات الاستقلال مما يؤثر إيجابياً على الأداء المهني.
0.000	13.065	82.55	0.640	4.13	11	يؤدي الحصول من أفراد مكتب مراجعة الحسابات على إقرارات سنوية تبين أنهم ملمون بسياسات وإجراءات الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.
0.000	9.520	81.45	0.836	4.07	12	يؤدي تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بعنصر الاستقلالية إلى الحد من تعاقد المكتب مع أي عميل تقتصر إدارته للنزاهة مما يؤدي إلى انخفاض القضايا المرفوعة ضد المكتب.
0.000	12.248	84.36	0.738	4.22	13	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة والخاصة بوضع سياسات وإجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي وإبلاغها لموظفي المكتب إلى تعزيز الأداء المهني ويقلل من المخاطرة.
0.000	12.512	82.55	0.668	4.13	14	يؤدي تخصيص المكتب لشخص أو مجموعة أشخاص في المستوى الإداري المناسب لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن العميل المرتقب أو الحالي واتخاذ قرار قبوله أو رفضه أو رفض الاستمرار مع العميل الحالي إلى تعزيز الأداء المهني.
0.000	8.398	81.09	0.931	4.05	15	يؤدي التزام مكتب المراجعة بسياسة بيان أسباب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي إلى تعزيز الأداء المهني.
0.000	17.624	81.93	0.461	4.10		جميع الفقرات

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "54" تساوي 2.0

يتضح لنا من جدول رقم (10-4) حول فقرات المحور الأول مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يأتي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "88.08%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب مراجعة الحسابات سياسات وإجراءات خاصة بالاستقلالية".

2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "87.41%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيد معقول بأن الموظفين ممثلين بالمتطلبات الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني)".

3. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "84.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة والخاصة بوضع سياسات وإجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي وإبلاغها لموظفي المكتب إلى تعزيز الأداء المهني ويقلل من المخاطرة".

4. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "84.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام المكتب بتطبيق سياسات وإجراءات الرقابة والجودة خاصة بالاستقلالية إلى ظهور تعليمات تستدعي تقييد موظفي المكتب على اختلاف مستوياتهم الوظيفية بقواعد وأحكام والتفسيرات الخاصة بالاستقلالية والتعامل مع العملاء إلى تحسين الأداء المهني".

5. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "83.64%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى قيام القائمين على المكتب التأكد عند تنفيذ عمليات مشتركة مع مكاتب أخرى من التزامهم بتطبيق متطلبات الاستقلال مما يؤثر إيجابياً على الأداء المهني".

6. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "82.96%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتأثر الأداء المهني إيجابياً عند إبلاغ أفراد مكتب مراجعة الحسابات في جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والسلوك المهني".

7. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب مراجعة الحسابات مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيها، وإجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن المدونة تطبق على جميع الموظفين".

8. في الفقرة رقم "14" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تخصيص المكتب لشخص أو مجموعة أشخاص في المستوى الإداري المناسب لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن العميل المرتقب أو الحالي واتخاذ قرار قبوله أو رفضه أو رفض الاستمرار مع العميل الحالي إلى تعزيز الأداء المهني".

9. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي الحصول من أفراد مكتب مراجعة الحسابات على إقرارات سنوية تبين أنهم ملمون بسياسات وإجراءات الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني".

10. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "81.48%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بتكليف فرد أو مجموعة من

الأفراد لإعطاء التوجيهات ولحل المسائل المتعلقة أمور الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لتحسين الأداء المهني".

11. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "81.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بعنصر الاستقلالية إلى الحد من تعاقد المكتب مع أي عميل تفنقر إدارته للنزاهة مما يؤدي إلى انخفاض القضايا المرفوعة ضد المكتب".

12. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "81.11%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب؛ لتحسين الأداء المهني".

13. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "81.09%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بسياسة بيان أسباب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي إلى تعزيز الأداء المهني".

14. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "78.18%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يوجد لدى مكتب مراجعة الحسابات السياسات والإجراءات التي من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين".

15. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "68.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يوقع أفراد مكتب المراجعة الحسابات على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب".

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي 4.10، والوزن النسبي يساوي 81.93% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 17.624 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزم بكل من عنصر المتطلبات المهنية والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

• نلاحظ مما سبق أن الفقرات رقم (1)، (2)، (10) من المحور قد لاقت موافقة عالية وملحوظة من الفئة المبحوثة وتعزو الباحثة ذلك إلى وعي قيادة مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأهمية تطبيق المتطلبات الأخلاقية و متطلبات الاستقلال للمحافظة على سمعة مكتب المراجعة واستمراريتها.

- أقل الفقرات موافقة من الفئة المبحوثة هي كل من (4)، (5) من المحور حيث لاقت موافقة أقل من باقي فقرات المحور وهي الفقرة المتعلقة بمدونة السلوك المهني و كذلك سياسات قبول العملاء قبول والاستمرار مع العملاء، وتعزو الباحثة ذلك إلى أن قيادة مكاتب مراجعة الحسابات تولي جل اهتمامها المحافظة على العملاء وليس الحفاظ على الجودة.
- وافقت دراسة (القيق، 2012) ما توصلت له الباحثة من عدم الاهتمام الكبير بمتطلبات عنصر: قبول والمحافظة على العملاء" من عناصر رقابة جودة المراجعة حيث كشفت عن الدراسة عن وجود خلل في تقديم الخدمات الاستشارية وقبول العملاء بعض النواقص وذلك نتيجة لطول استمرارية العملاء.

الفرضية الأولى:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (11-4) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.852 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.269، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني.

جدول رقم (11-4)

معامل الارتباط بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني

المحور	الإحصاءات	تحسين الأداء
التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	معامل الارتباط	0.852
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	55

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 53 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.269

يتضح مما سبق أن الالتزام الاختياري لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بضابطي المتطلبات المهنية وقبول والمحافظة على العملاء من المعيار الدولي لرقابة الجودة أدى إلى تحسين الأداء المهني

- تحليل فقرات المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

جدول رقم (12-4)

تحليل فقرات المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل بفاعلية.	4.36	0.649	87.27	15.588	0.000
2	لدى مكتب المراجعة خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين وعدد الموظفين لكل عملية وفق موازنة الوقت والمهارات الشخصية اللازمة.	3.84	0.898	76.73	6.909	0.000
3	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين وترقيتهم.	4.00	0.816	80.00	9.083	0.000
4	يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية.	3.87	0.944	77.45	6.857	0.000
5	لدى مكتب مراجعة الحسابات برنامج للتعليم المهني المستمر للموظفين.	3.75	0.844	74.91	6.553	0.000
6	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتصميم برنامج لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب ووضع أهداف التوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف إلى تحسين الأداء المهني.	4.04	0.769	80.73	9.996	0.000
7	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمراقبة فاعلية برنامج التوظيف للتأكد من مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين لتحسين الأداء المهني.	4.02	0.757	80.36	9.969	0.000
8	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بالتثبت أن مسؤوليه وموظفيه يتمتعون بخبرة مستفيضة في إنجاز عملهم وفقاً لمعايير المراجعة والتزامهم بأداب المهنة التي تحكم عملهم إلى تحسين الأداء المهني.	4.25	0.700	85.09	13.297	0.000
9	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد معايير مخصصة للمؤهلات المطلوبة والخصائص المميزة المنشودة في الموظفين والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني إلى تحسين الأداء المهني.	4.20	0.755	84.00	11.784	0.000
10	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الأعمال والخبرات المرغوبة في الأفراد المبتدئين والمتمرسين إلى تحسين الأداء المهني.	4.13	0.668	82.55	12.512	0.000
11	يؤدي إسناد مكتب المراجعة مسئولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون صلاحية مناسبة إلى تحسين الأداء المهني.	4.02	0.828	80.36	9.125	0.000
12	يؤدي إبلاغ موظفي المكتب بسياسات وإجراءات المكتب لتقييم الأداء والترقية يعزز من الأداء المهني.	4.02	0.805	80.36	9.382	0.000
13	يؤدي التزام مكتب المراجعة بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً وإبلاغهم بنتائج تقييمهم إلى إتاحة الفرصة لهم لتحسين أدائهم مما يعزز الأداء المهني.	4.04	0.793	80.73	9.697	0.000
14	يؤدي اتساق في تنفيذ سياسات وإجراءات تقييم الأداء لمكتب المراجعة وقرارات الترقية إلى تعزيز الأداء المهني.	4.00	0.882	80.00	8.409	0.000

0.000	13.668	83.27	0.631	4.16	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات الرقابة النوعية بالتطوير المهني يؤدي إلى تزويد موظفي المكتب معلومات عن أية تطورات حديثة ذات العلاقة المهنة إلى تعزيز الأداء المهني.	15
0.000	9.634	80.00	0.770	4.00	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد متطلبات التعليم المهني المستمر لموظفي المكتب في كل مستوى من مستوياتهم مما يعزز الأداء المهني.	16
0.000	14.134	83.33	0.607	4.17	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات وإجراءات التطوير المهني إلى تحقيق درجة ملائمة من التدريب على رأس العمل والذي يحسن الأداء المهني.	17
0.000	11.559	82.18	0.712	4.11	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين المتعلقة بالتعليم المستمر وفقاً لمعيار الرقابة على الجودة إلى تحسين الأداء المهني.	18
0.000	14.974	81.06	0.521	4.05	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "54" تساوي 2.0

- تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (12-4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يأتي:
1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "87.27%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل بفاعلية".
 2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "85.09%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بالتثبت أن مسؤوليه وموظفيه يتمتعون بخبرة مستفيضة في إنجاز عملهم وفقاً لمعايير المراجعة والتزامهم بأداب المهنة التي تحكم عملهم إلى تحسين الأداء المهني".
 3. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "84.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد معايير مخصصة للمؤهلات المطلوبة والخصائص المميزة المنشودة في الموظفين والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني إلى تحسين الأداء المهني".
 4. في الفقرة رقم "17" بلغ الوزن النسبي "83.33%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات وإجراءات التطوير المهني إلى تحقيق درجة ملائمة من التدريب على رأس العمل والذي يحسن الأداء المهني".
 5. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "83.27%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات الرقابة النوعية بالتطوير المهني يؤدي إلى تزويد موظفي المكتب معلومات عن أية تطورات حديثة ذات العلاقة المهنة إلى تعزيز الأداء المهني".

6. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الأعمال والخبرات المرغوبة في الأفراد المبتدئين والمتمرسين إلى تحسين الأداء المهني".
7. في الفقرة رقم "18" بلغ الوزن النسبي "82.18%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين المتعلقة بالتعليم المستمر وفقاً لمعيار الرقابة على الجودة إلى تحسين الأداء المهني".
8. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "80.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتصميم برنامج لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف التوظيف، وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف إلى تحسين الأداء المهني".
9. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "80.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً وإبلاغهم بنتائج تقييمهم إلى إتاحة الفرصة لهم لتحسين أدائهم مما يعزز الأداء المهني".
10. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "80.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بمراقبة فاعلية برنامج التوظيف للتأكد من مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين لتحسين الأداء المهني".
11. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "80.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إسناد مكتب المراجعة مسئولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون صلاحية مناسبة إلى تحسين الأداء المهني".
12. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "80.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إبلاغ موظفي المكتب بسياسات وإجراءات المكتب لتقييم الأداء والترقية يعزز من الأداء المهني".
13. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين وترقيتهم".
14. في الفقرة رقم "14" بلغ الوزن النسبي "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي اتساق في تنفيذ سياسات وإجراءات تقييم الأداء لمكتب المراجعة وقرارات الترقية إلى تعزيز الأداء المهني".

15. في الفقرة رقم "16" بلغ الوزن النسبي "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد متطلبات التعليم المهني المستمر لموظفي المكتب في كل مستوى من مستوياتهم مما يعزز الأداء المهني".
16. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "77.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية".
17. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "76.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب المراجعة خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين وعدد الموظفين لكل عملية وفق موازنة الوقت والمهارات الشخصية اللازمة".
18. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "74.91%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى مكتب مراجعة الحسابات برنامج للتعليم المهني المستمر للموظفين".

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي 4.05، والوزن النسبي يساوي 81.06% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.974 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزم بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

- يتبين مما سبق أن الفقرة رقم (1) لاقت موافقة بشكل كبير من الفئة المبحوثة وهي ما تختص بالتأهيل المناسب وتعزو الباحثة ذلك إلى طبيعة الفئة المبحوثة حيث أن غالبيتها من ذوي الخبرة العالية حيث أن أكثر من نصف العينة لديهم خبرة تزيد عن عشر سنوات.
- كلاً من الفقرات التي تحمل رقم (8)، (9)، (15)، (17) من المحور لاقت موافقة بنسبة عالية وهي التي تتعلق بتأثير تطبيق متطلبات معيار رقابة الجودة الخاصة بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني على جودة الأداء المهني.
- أقل فقرات المحور موافقة من قبل الفئة المبحوثة هي التي تحمل رقم (2)، (4)، (5) والتي تتعلق بوجود خطة لدى مكتب المراجعة مصممة لكل عملية، وكذلك الخاصة بوجود برامج مهنية وتدريبية وتعزو الباحثة ذلك إلى عدم وعي مكاتب المراجعة بأهميتها لضمان جودة عملية المراجعة، والمخاوف التي تعترى مكتب المراجعة بكلفتها وتقليل الإيراد.
- وافقت ما توصلت له دراسة (أبوهين، 2005) فيما يتعلق من تأثير تطبيق متطلبات معيار الجودة على تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات.

الفرضية الثانية:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني عنده".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني عنده عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (13-4) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.861 وهي أكبر من قيمة الجدولية والتي تساوي 0.269 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني عنده.

جدول رقم (13-4)

معامل الارتباط بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تأثير ذلك على تحسين الأداء المهني عنده

المحور	الإحصاءات	تحسين الأداء
التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	معامل الارتباط	0.861
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	55

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 53 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.269

يتضح مما سبق أن التزام لمكاتب المراجعة في قطاع غزة بضابطي الكفاءة المهنية والتطوير المهني من المعيار الدولي لرقابة الجودة يؤدي إلى تحسين الأداء المهني.

- تحليل فقرات المحور الثالث: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

جدول رقم (14-4)

تحليل فقرات المحور الثالث: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة المستويات توفر فناعة معقولة بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.	4.11	0.854	82.18	9.636	0.000
2	يؤدي إسناد مكتب مراجعة الحسابات لمسئولية التخطيط لعملية مراجعة الحسابات وإشراك الأفراد المناسبين لتحسين الأداء المهني.	4.18	0.884	83.64	9.917	0.000
3	يؤدي تحديد العوامل والبيانات والمعلومات الواجب أخذها في الحسبان عند تخطيط العملية إلى تحسين الأداء المهني.	4.15	0.803	82.91	10.576	0.000
4	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لمسئوليات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى العملية إلى تحسين الأداء المهني.	4.20	0.803	84.00	11.086	0.000
5	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتوثيق مستويات التخطيط والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.	4.13	0.747	82.55	11.196	0.000
6	يؤدي التزام مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.	4.22	0.832	84.36	10.858	0.000
7	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الظروف التي تستدعي الخروج عن الخطة إلى تحسين الأداء المهني.	3.84	0.958	76.73	6.477	0.000
	جميع الفقرات	4.12	0.693	82.34	11.946	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "54" تساوي 2.0

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (14-4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يأتي:
1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "84.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".
 2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "84.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد مكتب المراجعة لمسئوليات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى العملية إلى تحسين الأداء المهني".

3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "83.64%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إسناد مكتب مراجعة الحسابات لمسئولية التخطيط لعملية مراجعة الحسابات وإشراك الأفراد المناسبين لتحسين الأداء المهني".
4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "82.91%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد العوامل والبيانات والمعلومات الواجب أخذها في الحسبان عند تخطيط العملية إلى تحسين الأداء المهني".
5. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتوثيق مستويات التخطيط والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني".
6. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "82.18%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة المستويات توفر قناعة معقولة بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة".
7. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "76.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الظروف التي تستدعي الخروج عن الخطة إلى تحسين الأداء المهني".

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 4.12، والوزن النسبي يساوي 82.34% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 11.946 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزم بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

- يلاحظ أن كلاً من الفقرة (4)، (6) كانت أكثر فقرات المحور موافقة بشكل كبير من قبل الفئة المبحوثة وهي المتعلقة بتأثير التزام مكتب المراجعة بمتطلبات معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الخاصة بتوزيع المهام والإشراف على الأداء المهني، وتعزو الباحثة ذلك إلى وجود وعي لدى قيادة مكاتب المراجعة بأهمية تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات لتحسين الأداء المهني ووجود بيئة داخلية مناسبة لتطبيق المعيار.
- أقل فقرات المحور موافقة من قبل الفئة المبحوثة هي الفقرة رقم (7) وهي فيما يتعلق بتحديد الظروف التي تستدعي للخروج عن الخطة وعلاقتها بتحسين الأداء وتعزو الباحثة ذلك إلى عدم وعي مكاتب المراجعة بوجود خطة محكمة لعمل المراجع كما ذكر آنفاً.

• تتفق ما توصلت له الباحثة مع دراسة (أبويوسف، 2011) كون أن هناك التزام مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير متطلبات فاعلية مراجعة الحسابات وفقاً للمعيار الدولية "220"، وكذلك دراسة (جربوع، 2004) التي توصلت إلى أن هناك ارتباط وثيق بين تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة وتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها، وبالتالي تحسين الربحية وتحسين نظرة المجتمع للمهنة، وكذلك تجنب العقوبات والجزاءات المهنية كما أن إلزام مكاتب المراجعة بتطبيق معيار رقابة الجودة على أعمالها عند مراجعة القوائم المالية يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها لكافة المستفيدين من عمليات المراجعة.

الفرضية الثالثة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (15-4) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.649 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.269، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني.

جدول رقم (15-4)

معامل الارتباط بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني

المحور	الإحصاءات	تحسين الأداء
التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	معامل الارتباط	0.649
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	55

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 53 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.269

يتضح مما سبق أن الالتزام الاختياري لمكاتب المراجعة في قطاع غزة بضابطي الإشراف وتوزيع المهام من المعيار الدولي لرقابة الجودة أدى إلى تحسين الأداء المهني.

- تحليل فقرات المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

جدول رقم (16-4)

تحليل فقرات المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يضع مكتب المراجعة السياسات والإجراءات للتشاور مع ذوي الخبرة داخل وخارج المؤسسة.	3.91	1.103	78.15	6.043	0.000
2	يتبع مكتب المراجعة إجراءات رقابية محددة لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تتميز بفاعلية وكفاءة.	4.15	0.756	82.91	11.242	0.000
3	يؤدي تحديد الحالات أو المواضيع التي تتطلب المشورة ومصادر المشورة المقبولة وإبلاغ موظفي المكتب بتلك الحالات إلى تحسين الأداء المهني.	4.02	0.757	80.36	9.969	0.000
4	يؤدي إبلاغ أفراد مكتب المراجعة بالسياسات والإجراءات الاستشارية وتشجيعهم على المشورة إلى تحسين الأداء المهني.	4.24	0.719	84.73	12.750	0.000
5	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد مدى التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها إلى تحسين الأداء المهني.	4.13	0.668	82.55	12.512	0.000
6	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لأشخاص محددين للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحيتهم في الحالات الاستشارية إلى تحسين الأداء المهني.	3.95	0.891	78.91	7.872	0.000
7	يؤدي تحديد إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء الفريق المخصص للعملية إلى تحسين الأداء المهني.	4.04	0.719	80.73	10.688	0.000
8	يؤدي تطبيق مكتب المراجعة للفحص الداخلي الدوري لتطوير كفاءة موظفي المكتب وتحسين أدائهم.	4.26	0.705	85.19	13.119	0.000
9	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالفحص الداخلي الدوري كأداة لتقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والتعرف على أوجه الضعف به واتخاذ الإجراءات المناسبة إلى تحسين الأداء المهني.	4.29	0.567	85.82	16.892	0.000
10	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لنطاق ومحتوى برنامج المراقبة في المكتب إلى تحسين الأداء المهني.	4.00	0.793	80.00	9.346	0.000
11	يؤدي التزام مكتب المراجعة باتخاذ إجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة من شأنه تحسين الأداء المهني.	4.09	0.701	81.82	11.539	0.000
12	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالحسابات بالقيام باستمرار بمراقبة كفاءة وفاعلية وسياسات وإجراءات نظام الرقابة على الجودة المتبع من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.	4.07	0.766	81.45	10.382	0.000
13	يؤدي ارتباط مكتب المراجعة مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة إلى تحسين الأداء المهني.	3.71	0.956	74.18	5.501	0.000
	جميع الفقرات	4.06	0.565	81.29	13.981	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "54" تساوي 2.0

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16-4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة، كما يأتي:
1. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "85.82%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بالفحص الداخلي الدوري كأداة لتقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والتعرف على أوجه الضعف به واتخاذ الإجراءات المناسبة إلى تحسين الأداء المهني".
 2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "85.19%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تطبيق مكتب المراجعة للفحص الداخلي الدوري لتطوير كفاءة موظفي المكتب وتحسين أدائهم".
 3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "84.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إبلاغ أفراد مكتب المراجعة بالسياسات والإجراءات الاستشارية وتشجيعهم على المشورة إلى تحسين الأداء المهني".
 4. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "82.91%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتبع مكتب المراجعة إجراءات رقابية محددة لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تتميز بفاعلية وكفاءة".
 5. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "82.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد مدى التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها إلى تحسين الأداء المهني".
 6. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "81.82%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب المراجعة باتخاذ إجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة من شأنه تحسين الأداء المهني".
 7. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "81.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي التزام مكتب لمراجعة الحسابات بالقيام باستمرار بمراقبة كفاءة وفاعلية وسياسات وإجراءات نظام الرقابة على الجودة المتبع من شأنه تحسين جودة الأداء المهني".
 8. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "80.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء الفريق المخصص للعملية إلى تحسين الأداء المهني".

9. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "80.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد الحالات أو المواضيع التي تتطلب المشورة ومصادر المشورة المقبولة وإبلاغ موظفي المكتب بتلك الحالات إلى تحسين الأداء المهني".

10. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد مكتب المراجعة لنطاق ومحتوى برنامج المراقبة في المكتب إلى تحسين الأداء المهني".

11. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "78.91%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي تحديد مكتب المراجعة لأشخاص محددین للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحيتهم في الحالات الاستشارية إلى تحسين الأداء المهني".

12. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "78.15%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يضع مكتب المراجعة السياسات والإجراءات للتشاور مع ذوي الخبرة داخل وخارج المؤسسة".

13. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "74.18%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي ارتباط مكتب المراجعة مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة إلى تحسين الأداء المهني".

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع تساوي 4.04، والوزن النسبي يساوي 81.29% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 13.981 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزم بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

- من الملاحظ أن كلاً من الفقرات رقم (8)، (9) من المحور هي التي حصلت على موافقة عالية ملحوظة من الفئة المبحوثة وهي المتعلقة بعلاقة تطبيق متطلبات الخاصة بالفحص الدوري بتحسين الأداء المهني.
- الفقرة رقم (4) من المحور قد حصلت على موافقة عالية من الفئة المبحوثة وهي المتعلقة بعلاقة إبلاغ وتشجيع موظفي مكتب المراجعة على المشورة مع تحسين الأداء المهني لمكتب المراجعة، وتعزو الباحثة ذلك إلى وعي قيادة مكتب مراجعة الحسابات بالمشكلات التي تواجه مراجع الحسابات وأهمية تبادل الخبرات ويرجع ذلك إلى أن الفئة المبحوثة هم من منتسبي مؤسسات مهنية متنوعة.

- أقل فقرات المحور موافقة من الفئة المبحوثة هي التي تحمل رقم (13) والمتعلقة بعلاقة ارتباط مكتب مراجعة الحسابات مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة بتحسين الأداء المهني وتعزو الباحثة ذلك إلى المخاوف التي تعترى قيادة مكتب المراجعة من اطلاع أطراف خارجية على إجراءات العمل الخاصة بها وأسرارها.
- اتفقت النتيجة التي توصلت إليها الباحثة الخاصة بوجود مخاوف من تطبيق برنامج مراقبة الجودة مع دراسة (الغامدي، 2005) عن وجود مخاوف لدى مكاتب المراجعة من تطبيق برنامج مراقبة الجودة.

الفرضية الرابعة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (17-4) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.839 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.269 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني.

جدول رقم (17-4)

معامل الارتباط بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني

المحور	الإحصاءات	تحسين الأداء
التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات المراجعة من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	معامل الارتباط	0.839
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	55

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 53 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.269

يتضح مما سبق أن الالتزام الاختياري لمكاتب المراجعة في قطاع غزة بضابطي التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق السياسات والإجراءات من المعيار الدولي لرقابة الجودة يؤدي إلى تحسين الأداء المهني.

• تحليل فقرات المحور الخامس: مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

جدول رقم (18-4)

تحليل فقرات المحور الخامس: مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تقوم الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بإصدار تعليمات ملزمة لمكاتب المراجعة لتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	3.25	1.058	65.09	1.784	0.080
2	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بالتفتيش على التزام مكاتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	2.85	1.079	57.09	-1.000	0.322
3	تفرض الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إجراءات عقابية على المكاتب الغير ملتزمة بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	2.82	1.172	56.36	-1.150	0.255
4	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بمنح مزايا لمكاتب المراجعة الملتزمة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة كنشر أسماء الملتزمين في منشورات الجمعية.	2.87	1.233	57.45	-0.765	0.447
5	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات وورش عمل سنوياً حول معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	3.53	0.979	70.55	3.996	0.000
6	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بفرص برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة العاملة.	3.18	1.188	63.64	1.135	0.261
7	يؤدي قيام الجمعيات المهنية بإلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.	3.65	0.947	73.09	5.125	0.000
8	ازدواج الصلاحيات للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة يحول دون الاطلاع بدورها في إلزام مراجعي الحسابات بمعيار الرقابة النوعية.	3.67	1.028	73.33	4.766	0.000
9	يؤدي إلزام مدققي الحسابات الخارجين من قبل الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة الى تحسين أدائهم المهني.	3.76	0.838	75.27	6.758	0.000
10	يؤدي قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بإنشاء قسم لديها خاص لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة الى تحسين أدائهم المهني.	3.62	0.952	72.36	4.814	0.000
11	يؤدي إخضاع الجمعيات المهنية لمكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائها إلى تصنيف مكاتب المراجعة من حيث جودة أدائها المهني ويعطيها ميزة تنافسية مما يعزز من الأداء المهني.	3.58	1.083	71.64	3.983	0.000
12	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بربط التزام مكاتب المراجعة برقابة الجودة على أعمالها بفقدانها عضويتها إلى تحسين أدائها المهني.	3.49	0.960	69.82	3.793	0.000
13	يؤدي قيام الجمعيات المهنية بتفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظير، وهو أن يفتش مكتب مراجعة على مكتب مراجعة آخر إلى تحسين الأداء المهني.	2.78	1.272	55.64	-1.272	0.209
14	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بتفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلالها مباشرة إلى تحسين من الأداء المهني.	3.64	0.890	72.73	5.306	0.000

0.000	9.697	80.73	0.793	4.04	المساهمة في إصدار قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية في قطاع غزة من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.	15
0.000	4.298	67.65	0.660	3.38	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "54" تساوي 2.0

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18-4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة، كما يأتي:

1. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "80.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المساهمة في إصدار قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية في قطاع غزة من شأنه تحسين جودة الأداء المهني".
2. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "75.27%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إلزام مدققي الحسابات الخارجيين من قبل الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إلى تحسين أدائهم المهني".
3. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "73.33%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "ازدواج الصلاحيات للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة يحول دون الاطلاع بدورها في إلزام مراجعين الحسابات بمعيار الرقابة النوعية".
4. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "73.09%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي قيام الجمعيات المهنية بإلزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني".
5. في الفقرة رقم "14" بلغ الوزن النسبي "72.73%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بتفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلالها مباشرة إلى تحسين من الأداء المهني".
6. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "72.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بإنشاء قسم لديها خاص لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى تحسين أدائهم المهني".
7. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "71.64%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي إخضاع الجمعيات المهنية لمكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائها إلى تصنيف مكاتب المراجعة من حيث جودة أدائها المهني ويعطيها ميزة تنافسية مما يعزز من الأداء المهني".

8. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "70.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات وورش عمل سنوياً حول معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات".
9. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "69.82%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بربط التزام مكاتب المراجعة برقابة الجودة على أعمالها بفقدانها عضويتها إلى تحسين أدائها المهني".
10. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "65.09%" ومستوى الدلالة "0.080" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقوم الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بإصدار تعليمات ملزمة لمكاتب المراجعة لتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بصورة متوسطة".
11. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "63.64%" ومستوى الدلالة "0.261" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بفرض برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة العاملة بصورة متوسطة".
12. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "57.45%" ومستوى الدلالة "0.447" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بمنح مزايا لمكاتب المراجعة الملزمة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة كنشر أسماء الملتزمين في منشورات الجمعية بصورة متوسطة".
13. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "57.09%" ومستوى الدلالة "0.322" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بالتفتيش على التزام مكاتب المراجعة تطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بصورة متوسطة".
14. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "56.36%" ومستوى الدلالة "0.255" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تفرض الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إجراءات عقابية على المكاتب غير الملزمة بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بصورة متوسطة".
15. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "55.64%" ومستوى الدلالة "0.205" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "يؤدي قيام الجمعيات المهنية تفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظير، وهو أن يفتش مكتب مراجعة على مكتب مراجعة آخر إلى تحسين الأداء المهني بصورة متوسطة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس تساوي 3.38، والوزن النسبي يساوي 67.65% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 4.298 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي

0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات يؤثر على الأداء المهني.

- نلاحظ أن الفقرة رقم (15) هي أكثر فقرات المحور الخامس موافقة بشكل ملحوظ وهي متعلقة بعلاقة صدور قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة مع تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، وتعزو الباحثة ذلك لرغبة مكاتب المراجعة بتحسين أدائهم ووعيهم بأهمية تطبيق معايير الرقابة على الجودة نتيجة أن الفئة المبحوثة من أصحاب الخبرة الطويلة في مجال المراجعة ولديهم من التأهيل العلمي والمهني.
- في الفقرات (1)، (2) وافقت الفئة المبحوثة عليها بصورة متوسطة وهي الخاصة بدور الجمعيات المهنية في تطبيق معيار رقابة الجودة و تعزو ذلك الباحثة إلى ضعف الدور التي تلعبه الجمعيات المهنية.
- الفقرة (6) وافقت عليها الفئة المبحوثة بصورة متوسطة والتي تتعلق بفرض برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة وتعزو ذلك الباحثة لعدم وجود دور ملحوظ للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة في تطوير الأداء المهني بشكل إلزامي.
- الفقرات رقم (4)، (3) وافقت عليهما الفئة المبحوثة بصورة متوسطة وهي الخاصة بوجود عقوبات للمتخلفين عن تطبيق المعيار وكذلك منح مزيات لمطبقين المعيار و نشر أسماء كل منهما وتعزو ذلك الباحثة إلى ضعف الدور التحفيزي للمؤسسات المهنية العاملة بقطاع غزة.
- أقل الفقرات موافقة من الفئة المبحوثة هي الفقرة رقم (13) فحصلت على موافقة بصورة متوسطة وهي الفقرة المتعلقة بعلاقة قيام الجمعيات المهنية بتفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظير مع تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات، وتعزو الباحثة ذلك إلى مخاوف مكاتب المراجعة من سلبيات فحص النظير.
- تتفق النتيجة التي توصلت لها الباحثة مع دراسة (درغام، 2009) و التي توصلت إلى عدم وجود إلزام من المؤسسات المنظمة للمهنة للمراجع الخارجي بالمعايير المحاسبية والمراجعة الدولية، وكذلك عدم قيام الجمعيات المهنية بالقيام بالدور الفاعل والمنوط بها من تنظيم وتطوير مهنة مراجعة الحسابات، والحاجة إلى تعديل القوانين المنظمة للمهنة، وكذلك اتفقت مع دراسة (جربوع وحلس، 2007) و التي توصلت إلى أن الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة. وكذلك ما توصلت له دراسة (أبو هين، 2005) أن الجمعيات المهنية تلعب دورًا هامًا في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة باتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.

الفرضية الخامسة:-

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والناتج مبينة في جدول رقم (19-4) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.514 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.269، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني.

جدول رقم (19-4)

معامل الارتباط بين مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وبين تحسين أدائه المهني

المحور	الإحصاءات	تحسين الأداء
مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات.	معامل الارتباط	0.514
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	55

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 53 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.269

يتضح مما سبق أن مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة من المعيار الدولي لرقابة الجودة يؤدي إلى تحسين الأداء المهني من وجهة نظر المكاتب العاملة في قطاع غزة وهذا ما يؤكد عليه دراسة (جربوع، 2004)، وتعزو الباحثة ذلك إلى دراية العينة المبحوثة بأهمية المؤسسات المهنية ودورها في تعزيز الأداء المهني لمراجع الحسابات.

4.5 تحليل محاور الدراسة ككل:

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (20-4) والذي يبين آراء أفراد عينه الدراسة في محاور الدراسة مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل محور، وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور تساوي 3.92 ، والوزن النسبي يساوي 78.47% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 16.396 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.

جدول رقم (20-4)

تحليل محاور الدراسة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
الأول	التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	4.10	0.461	81.93	17.624	0.000
الثاني	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	4.05	0.521	81.06	14.974	0.000
الثالث	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	4.12	0.693	82.34	11.946	0.000
الرابع	التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	4.06	0.565	81.29	13.981	0.000
الخامس	مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.	3.38	0.660	67.65	4.298	0.000
	جميع المحاور	3.92	0.418	78.47	16.396	0.000

تعزو الباحثة التزام مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بشكل اختياري رغم عدم وجود أي نشرات من الجمعيات المهنية أو قوانين ملزمة يعود إلى الخبرة العملية والعلمية المتوفرة لدى مكاتب المراجعة في قطاع غزة بمعايير الرقابة وتأثيرها الإيجابي كما بينت الدراسة، وجود بيئة خصبة لتطبيق المعايير بشكل تدريجي من قبل المؤسسات المهنية.

- المحور السادس: عوائق تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مكاتب مراجعة الحسابات:

يبين جدول رقم (4-21) أهم العوائق أمام تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات مرتبة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية كما يأتي:

جدول رقم (4-21)

عوائق تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات مرتبة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية

م.م	الإيضاحات	الترتيب
1	صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	1
2	عدم وجود عقوبات تلحق بالمكاتب المراجعة الغير ملتزمة بالمعيار.	1
3	عدم تأثير الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	2
4	عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة النوعية مما يكسبها ميزة تنافسية.	3
5	عدم وجود أي مزايا لتطبيق الرقابة النوعية.	4
6	التكلفة العالية.	5
7	عدم وجود الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من قبل المؤسسات المهنية المحلية.	6
8	عدم اهتمام العملاء بالتزام المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	7
9	عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	8

وتم معالجتها إحصائياً بحصر عدد تكرارات كل معيق منهم فأفرزت النتائج الآتية: حيث كان من وجهة نظر المبحوثين احتل في المرتبة الأولى كُلاً من عائق "صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، وعائق عدم وجود عقوبات تلحق بالمكاتب غير الملتزمة بالمعيار في حين كان أقل العوائق أثراً من وجهة نظرهم عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة، ومن الجدول رقم (4-21) يتبين أن ترتيب العوائق من وجهة نظر مكاتب مراجعة الحسابات بحسب الأكثر أهمية هي كما يلي:

- "صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات" احتل المرتبة الأولى.
- "عدم وجود عقوبات تلحق بالمكاتب المراجعة غير الملتزمة بالمعيار" احتل المرتبة الأولى.
- "عدم تأثير الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات" احتل المرتبة الثانية.

- "عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة النوعية مما يكسبها ميزة تنافسية" احتل المرتبة الثالثة.
- "عدم وجود أي مزايا لتطبيق الرقابة النوعية" احتل المرتبة الرابعة.
- "التكلفة العالية" احتل المرتبة الخامسة.
- "عدم وجود الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من قبل المؤسسات المهنية المحلية" احتل المرتبة السادسة.
- "عدم اهتمام العملاء بالتزام المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات" احتل المرتبة السابعة.
- "عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات" احتل المرتبة الثامنة.

وترى الباحثة بالرغم أن هذا الترتيب يتناقض مع نتيجة الدراسة التي أفرزت التزام معايير رقابة الجودة إلى أنها تطابقت مع غالب الدراسات والتي أفرزت صعوبة الوفاء بمتطلبات معايير الرقابة على الجودة كأبرز المعوقات، وهذا ما أكدته دراسة (الضلعي، 2004)، وتم حصر المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير رقابة الجودة والتي تم استقاؤها من خلال كل من دراسة (الفلي، 2003) و (الغامدي، 2005) بتسع معوقات، هي كالاتي:

- عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب المراجعة غير الملتزمة بالمعيار.
- عدم تأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة النوعية مما يكسبها ميزة تنافسية.
- عدم وجود أي مزايا لتطبيق الرقابة النوعية.
- التكلفة العالية.
- عدم وجود الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من قبل المؤسسات المهنية المحلية.
- عدم اهتمام العملاء بالتزام المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.

اختبار الفرضية السادسة:-

"توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى الخصائص الشخصية له كالاتي":

1. المؤهل العلمي.
2. المسمى الوظيفي.
3. سنوات الخبرة.
4. العمر.
5. مستوى التأهيل المهني.

ويتفرع من تلك الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

◀ "توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي، والنتائج مبينة في جدول رقم (22-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.009 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (23-4) أن الفروق بين فئتي "ماجستير" و"دكتوراه" والفروق لصالح الفئة "الماجستير".

جدول رقم (22-4)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F " دلالة	مستوى
مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.	بين المجموعات	1.547	2	0.774	5.111	0.009
	داخل المجموعات	7.871	52	0.151		
	المجموع	9.419	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 52" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

جدول رقم (23-4)

اختبار شففيه لفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي

بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	الفروق بين المتوسطات
م=3.877	م=4.091	م=3.228	
-0.649	-0.863°		دكتوراه (م = 3.228)
0.214		0.863°	ماجستير (م = 4.091)
	-0.214	0.649	بكالوريوس (م = 3.877)

- تعزو الباحثة وجود فروق لصالح فئة الماجستير قد يرجع ذلك إلى أن حملة درجة الماجستير هم ممن جمعوا الخبرة العملية والعلمية فكانوا أكثر دراية بموضوع معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
- اتفقت النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (خلاف، 1998) بوجود فروق في المؤهل العلمي ولذلك لصالح الدرجة العلمية أعلى من بكالوريوس.

◀ توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى المسمى الوظيفي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المسمى الوظيفي، والنتائج مبينة في جدول رقم (24-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.975 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.149 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول رقم (24-4)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي

بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى المسمى الوظيفي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.	بين المجموعات	0.665	2	0.332	1.975	0.149
	داخل المجموعات	8.754	52	0.168		
	المجموع	9.419	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 52" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

- تعزو الباحثة عدم وجود فروق في آراء المستجيبين تعود للمسمى الوظيفي إلى أن ادراك الفئة المبحوثة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة ليس له علاقة بالمسمى الوظيفي .
- تطابقت النتيجة مع دراسة (الغامدي، 2005) في المحور المتعلق بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني حيث انه لا يوجد فروق في اجابات المبحوثين تعزى للمسمى الوظيفي

◀ توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى سنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى سنوات الخبرة، والنتائج مبينة في جدول رقم (25-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.344 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.710 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى سنوات الخبرة.

جدول رقم (25-4)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي

بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى سنوات الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.	بين المجموعات	0.123	2	0.062	0.344	0.710
	داخل المجموعات	9.295	52	0.179		
	المجموع	9.419	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 52" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

تعزو الباحثة عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين يعود لسنوات الخبرة حيث إن الدراية بمعايير الرقابة على الجودة ليس لها علاقة بالخبرة العملية كونه معيار دولي يتم تناوله في الدراسات الحديثة ويتم نشره بشكل دوري في الدورات العربية والأجنبية ومستجداته.

◀ توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى العمر.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى العمر، والنتائج مبينة في جدول رقم (26-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.710 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.469 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى العمر.

جدول رقم (26-4)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات الباحثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.	بين المجموعات	0.250	2	0.125	0.710	0.496
	داخل المجموعات	9.168	52	0.176		
	المجموع	9.419	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 52" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

- تعزو الباحثة عدم وجود فروق في إجابات الباحثين تعود إلى العمر بسبب أن الدراية بمعايير الرقابة على الجودة ليس له علاقة بالخبرة العملية كونه معيار دولي يتم تناوله في الدراسات الحديثة ويتم نشره بشكل دوري في الدورات العربية والأجنبية ومستجداته.
- اتفقت النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (أبوهين، 2005) بعدم وجود فروق في إجابات الباحثين تعود إلى العمر.

◀ توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حول التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المراجعة يعزى إلى مستوى التأهيل المهني.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى مستوى التأهيل المهني، والنتائج مبينة في جدول رقم (27-4) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة

تساوي 2.454 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.074 وهي أقل من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى مستوى التأهيل المهني.

جدول رقم (27-4)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني يعزى إلى مستوى التأهيل المهني

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني.	بين المجموعات	1.188	3	0.396	2.454	0.074
	داخل المجموعات	8.230	51	0.161		
	المجموع	9.419	54			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 218" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.04

- تعزو الباحثة عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين تعود للتأهيل المهني لمراجع الحسابات إلى أن كافة المؤسسات المهنية تحث على تطبيق معايير الرقابة على الجودة وتمتد منتسبها بأخر مستجداته.
- توافقت النتيجة مع دراسة (أبويوسف، 2011) حيث انه لا يوجد فروق في إجابات المبحوثين تعود إلى التأهيل المهني.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات والدراسات المقترحة

- 5.1 المقدمة
- 5.2 نتائج الدراسة
- 5.3 توصيات الدراسة
- 5.4 الدراسات المقترحة

5.1 المقدمة:

تهدف الباحثة في هذا الفصل إلى عرض أهم النتائج التي توصلت إليها من خلال هذه الدراسة، وأيضاً طرح أهم التوصيات التي ترى أنها ستساهم في تطوير المراجعة الخارجية وفي ختام هذا الفصل تقدم الباحثة عدد من المقترحات لدراسات مستقبلية في هذا المجال.

5.2 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

• نتائج عامة:

1. نتيجة الدراسة بشكل عام بينت أن آراء مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة توجهت أن هناك التزام من مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره على تحسين أدائه المهني حيث كان الوزن النسبي لمحاور الدراسة ككل هو (78.47%) وتعزو الباحثة ذلك إلى وعي مراجع الحسابات بأهمية تطبيق هذه المعايير وتأثيرها الإيجابي في تحسين أدائه المهني، مما يعطي مؤشر إلى بيئة خصبة لتطبيق المعايير في حال فرضه بشكل تدريجي.
2. حصل المحور الأول على موافقة بشكل كبير وملحوظ من مكاتب مراجعة الحسابات وهو المحور المتعلق بالالتزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وكذلك عنصر قبول والمحافظة على العملاء وتأثيره الإيجابي، حيث كان الوزن النسبي له (81.93%)، وتعزى الباحثة ذلك إلى أهمية المتطلبات المهنية والحفاظ على استقلال مراجع الحسابات، مما يشكل بيئة خصبة لتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
3. أقل المحاور الدراسة موافقة من مكاتب مراجعة الحسابات هو المحور الخامس المتعلق بمراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، حيث كان الوزن النسبي له (67.65%) وتعزى ذلك الباحثة إلى المخاوف التي توليها القيادة في مكاتب مراجعة الحسابات من الآثار السلبية من رقابة المؤسسات المهنية لأنه امر مستحدث عليهم.
4. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد موافقة من المبحوثين فيما يختص بكفاية للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في قطاع غزة لإلزامهم بتطبيق معايير الرقابة على الجودة، بالرغم من عدم وجود نصوص قانونية تتعلق بإلزام مراجع الحسابات بالمعايير الدولية للرقابة على الجودة، مما قد يشير إلى عدم إلمامهم بالقوانين ذات العلاقة.
5. توصلت الباحثة من الدراسة النظرية إلى ضعف في مرتكزات "مقومات مهنة المراجعة" مما لا يهيئ بيئة مناسبة لتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.

• نتائج المحور الأول: مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من عنصر المتطلبات المهنية وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير وأثره على الأداء المهني.

1. تبين أن هناك موافقة من مراجعي الحسابات الخارجيين على المحور بشكل عام حيث أنه بلغ الوزن النسبي هو (81.9%) مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزمون بشكل اختياري بتطبيق كلاً من المتطلبات المهنية وقبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني، مما يشير إلى أن هناك بيئة خصبة لتطبيق المعيار.
2. وجد أن هناك موافقة عالية على بعض فقرات المحور من الفئة المبحوثة والتي تدل على وعي قيادة مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأهمية تطبيق المتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الاستقلال للمحافظة على سمعة مكتب المراجعة واستمراريتها.
3. وجد أن الفقرات التي تتعلق بمدونة السلوك المهني وسياسة قبول العملاء والاستمرار حصلت على أقل موافقة من باقي فقرات المحور مما يدل على أن قيادة مكاتب مراجعة الحسابات تولي جل اهتمامها المحافظة على العملاء وليس الحفاظ على الجودة.

• نتائج المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

1. تبين أن هناك موافقة من مراجعي الحسابات الخارجيين على المحور بشكل عام حيث أنه بلغ الوزن النسبي (81.06%) مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي ملتزمون بشكل اختياري بتطبيق كلاً بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره الإيجابي على الأداء المهني، مما يشير إلى أن هناك بيئة داخلية مؤهلة لتطبيق المعيار.
2. وجد أن هناك موافقة عالية على بعض فقرات المحور من الفئة المبحوثة والتي تتعلق بتأثير كل من (التأهيل المناسب، الكفاءة المهنية، التطوير المهني) على جودة الأداء المهني، التي يدل على وعي قيادة مكاتب المراجعة بأهمية عنصر الكفاءة والتطوير المهني للعاملين لديهم ورغبتهم في تحسين جودة الأداء المهني لديهم.
3. وجد أن الفقرات التي تتعلق "بوجود خطة لدى مكتب المراجعة مصممة لكل عملية"، وكذلك الخاصة "بوجود برامج مهنية وتدريبية" حصلت على أقل موافقة من باقي فقرات المحور مما يدل على وجود مخاوف قيادة مكاتب مراجعة الحسابات من الكلفة العالية لعملية التدريب وإعداد خطة في حين أن أولوياتها هي زيادة الإيراد وليس زيادة التكاليف.

• **المحور الثالث: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.**

1. تبين أن هناك موافقة من مراجعي الحسابات الخارجيين على المحور بشكل عام حيث أنه بلغ الوزن النسبي هو (82.34%) مما يدل على أن مراجعي الحسابات الخارجي ملتزمون بشكل اختياري بتطبيق كلاً من عنصري توزيع المهام والإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره الإيجابي على الأداء المهني، مما يشير إلى أن هناك بيئة داخلية مؤهلة لتطبيق المعيار.

2. وجد أن هناك موافقة عالية على بعض فقرات المحور من الفئة المبحوثة والتي تتعلق بتأثير تطبيق كل من متطلبات (توزيع المهام، الإشراف على الأداء المهني) على جودة الأداء المهني مما يشير إلى وجود وتفهم من قيادة مكاتب المراجعة بتحسين أدائها المهني بشكل عام وكذلك وجود بيئة داخلية مناسبة لتطبيق المعيار، وكذلك تفهمها ورغبتها في تحسين أدائها المهني.

3. وجد أن الفقرة التي تتعلق بعلاقة (تحديد الظروف التي تستدعي للخروج عن الخطة) بتحسين الأداء المهني مما يشير إلى أن عدم وعي القيادة في مكاتب المراجعة لأهمية وجود خطة وتحديد خطط بديلة في حال الخروج عنها.

• **نتائج المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.**

1. تبين أن هناك موافقة من مراجعي الحسابات الخارجيين على المحور بشكل عام حيث أنه بلغ الوزن النسبي (81.29%) مما يدل على أن مراجعي الحسابات الخارجي ملتزمون بشكل اختياري بتطبيق عنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره الإيجابي على الأداء المهني، مما يشير إلى أن هناك بيئة داخلية مؤهلة لتطبيق المعيار.

2. وجد أن هناك موافقة عالية على بعض فقرات المحور من الفئة المبحوثة والتي تتعلق بتأثير تطبيق (متطلبات الخاصة بالفحص الدوري) بتحسين الأداء المهني على جودة الأداء المهني مما يشير إلى وجود وتفهم من قيادة مكاتب المراجعة بتحسين أدائها المهني بشكل عام ووعيتها بأهمية الإشراف والتفتيش الداخلي للتحقق من جودة أداء موظفيها وكذلك وجود بيئة داخلية مناسبة لتطبيق المعيار، وكذلك تفهمها ورغبتها في تحسين أدائها المهني.

3. وجد أن هناك موافقة عالية على الفقرة التي تتعلق بعلاقة (إبلاغ وتشجيع موظفي مكتب المراجعة على المشورة)، مع تحسين الأداء المهني لمكتب المراجعة وذلك يعود إلى حرص قيادة مكتب مراجعة الحسابات على تحسين أدائهم المهني ووعيهم بالمشكلات التي تواجه مراجع الحسابات أثناء تأديته لعمله وأهمية تبادل الخبرات.
4. وجد أن الفقرة التي تتعلق بعلاقة (ارتباط مكتب مراجعة الحسابات مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة) بتحسين الأداء المهني مما يشير إلى المخاوف التي تعترى قيادة مكتب المراجعة من اطلاع أطراف خارجية على إجراءات العمل الخاصة بها وأسرارها.

• نتائج المحور الخامس: مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

1. تبين أن هناك موافقة من مراجعي الحسابات الخارجيين على المحور بشكل عام حيث أنه بلغ الوزن النسبي للمحور (67.65%) مما يدل على هناك تأثير إيجابي لمراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي.
2. وجد أن هناك موافقة عالية على الفقرة المتعلقة بعلاقة (صدر قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة) مع تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، والذي يشير إلى وعي قيادة مكاتب المراجعة بدور الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بتطوير الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بشكل عام، وكذلك بأهمية دورها في تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والأثر الإيجابي في فرض قانون ملزم لتحسين أدائه.
3. وجد أن هناك موافقة بصورة متوسطة على الفقرة المتعلقة بالأدوار التي تلعبها الجمعيات المهنية في تطبيق معيار رقابة الجودة بقطاع غزة والذي يشير إلى ضعف الدور الذي تلعبه من وجهة نظر المبحوثين.
4. وجد أن هناك موافقة بصورة متوسطة على الفقرة المتعلقة بفرض برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة وتعزو ذلك الباحثة لعدم وجود دور ملحوظ للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة في تطوير الأداء المهني بشكل إلزامي.
5. تبين أن هناك موافقة بصورة متوسطة بصورة متوسطة على الفقرة الخاصة بوجود عقوبات للمتخلفين عن تطبيق المعيار وكذلك منح للملتزمين مما يشير إلى ضعف الدور التحفيزي للمؤسسات المهنية العاملة بقطاع غزة.

6. توصلت الباحثة إلى أن أقل فقرات المحور موافقة على الإطلاق هي تلك المتعلقة بقيام الجمعيات المهنية بتفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظر مع تحسين الأداء المهني لمراجع الحسابات، مما يشير إلى أن هناك مخاوف لدى قيادة مكاتب المراجعة من سلبيات فحص النظر.

• نتائج المحور السادس: عوائق تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مكاتب مراجعة الحسابات:

1. تبين أن أكثر المعوقات تأثيراً من وجهة نظر المبحوثين والتي تحول دون تطبيق معايير الرقابة على الجودة هي " صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات" وكذلك "عدم وجود عقوبات تلحق بالمكاتب المراجعة الغير ملتزمة بالمعيار" مما يبرز مخاوف قيادة مكاتب المراجعة من تطبيق المعيار والأعباء التي ستحملها نتيجة تطبيقه كما أن عدم وجود دور فاعل للجمعيات المهنية في فرض عقوبات الغير ملتزمة بالمعيار.

2. تبين أن أقل المعوقات من وجهة نظر المبحوثين هو "عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة تطبيق معايير الرقابة على الجودة مما يشير أن عدم وجود قوانين لا يعتبر ذا أثر في عدم تطبيق المعايير مما يشكل نقطة إيجابية وهي رغبة مكاتب المراجعة بتطبيقه دون الحاجة لقوانين ملزمة .

• الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين التي تعزي للمتغيرات الشخصية التالية:

1. المؤهل العلمي:

أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة و تأثيرها على تحسين أدائه المهني" تعزى إلى المؤهل العلمي لصالح حملة الماجستير حيث انه هم ممن جمعوا الخبرة العملية والعلمية فكانوا اكثر دراية بموضوع معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره الإيجابي على الأداء المهني.

2. (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي):

أثبتت الدراسة عدم وجود فروق بين متوسطات تقديرات المبحوثين تعزى إلى العوامل (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي) مما يدل على أن هذه العوامل لا تأثير لها على إجابات المبحوثين إنما يعود إلى دراية المراجعين بالمعايير الدولية لمراقبة الجودة أثره الإيجابي على الأداء المهني لمراجع الحسابات.

5.3 التوصيات:

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، تقدم الباحثة عدداً من التوصيات التي تساهم في تحسين جودة الأداء المعني لمراجع الحسابات الخارجي، والتوصيات كما يلي:
1. الاهتمام بتطبيق معايير لرقابة جودة مراجعة الحسابات وذلك بالصدار معيار محلي على سبيل استرشادي لتطبيقه على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة ، وإصدار تعليمات ومنشورات دورية لشرح متطلباته.
 2. توعية مراجعي الحسابات بالميزات التي تعود على مكاتب المراجعة من تفعيل دور الجمعيات المهنية في المراقبة على تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
 3. إعادة دراسة وتقييم القوانين لسنها بما يتلاءم مع ضمان تطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
 4. توعية مراجع الحسابات الخارجي بأهمية مدونة السلوك المهني للارتقاء بجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات بصورة عامة وكذلك الميزات التي سيجنيها مكتب المراجع في حال تطبيقها.
 5. عمل ورشات عمل من المؤسسات المهنية العاملة بقطاع غزة لدراسة كيفية تدعيم مرتكزات "مقومات مهنة المراجعة" وذلك وصولاً لتهيئة بيئة صالحة لتطبيق المعايير الدولية للمراقبة على جودة مراجعة الحسابات.
 6. توعية مكاتب المراجعة بميزات الالتزام بمتطلبات قبول والاستمرار مع العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، وانعكاساته على جودة أداء المكتب وزيادة شهرته.
 7. تعزيز تطبيق متطلبات (التأهيل المناسب، الكفاءة المهنية، التطوير المهني) من معايير الرقابة لتحسين جودة الأداء المهني.
 8. تفعيل دور المؤسسات المهنية بعقد ورش عمل لدراسة المعوقات التي تحول دون تطبيق مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة للمعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات.
 9. قيام الجهات المهنية بعقد دورات لقيادة مكاتب المراجعة لشرح المعايير الدولية للرقابة على الجودة والمتطلبات اللازمة لتطبيقه وإزالة أي مخاوف لديهم وتعزيز إيجابيات تطبيقه.
 10. منح ميزات لمكاتب المراجعة الملتزمة بتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات بشكل ذاتي، كعمل دليل خاص بهذه المكاتب.
 11. عمل ورش عمل لشرح الميزات التي يجنيها مكتب المراجعة عند تطبيقه فحص النظر وإزالة المخاوف الخاصة به.
 12. عمل برنامج تدريبي إلزامي لمكاتب المراجعة وربطه بترخيص مكتب المراجعة.
 13. تعزيز وعي مكاتب المراجعة الخاص بأهمية وضع خطة وأنها سبيل في تعزيز الأداء المهني للمكتب وزيادة عملائه.

5.4 الدراسات المستقبلية:

فيما يلي عدد من الدراسات المقترحة للمستقبل في مجال الدراسة الحالية، والتي ارتأت الباحثة أهمية إجرائها من خلال تطبيقها للدراسة الحالية وأيضاً من خلال مراجعتها للدراسات السابقة، والدراسات المقترحة كما يلي:

1. توصي الباحثة باستمرار إجراء البحوث المستقبلية في الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في الجوانب التي لم يتم تناولها في الدراسات المحلية.
2. مدى التزام مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بمعايير الرقابة على الجودة وأثره على ممارسة المراجعة غير المنظمة.
3. مدى مساهمة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة في تطوير الأداء المهني.
4. دراسة تطبيقية لمرتكزات مهنة مراجعة الحسابات وعلاقتها بتطوير الأداء المهني لمكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة.
5. مدى تطبيق برنامج مراقبة من المؤسسات المهنية العاملة في قطاع غزة على مكاتب المراجعة وتأثيره الأداء المهني لها.
6. دراسة تحليلية لمعيقات تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم "1" على مكاتب المراجعة في قطاع غزة وسبل معالجتها.

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية:

1. الكتب العربية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010، أ) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة ومراجعة الحسابات والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء 1، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010، ب) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة ومراجعة الحسابات والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء 2، عمان
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009) "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008، أ) "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال مراجعة الحسابات والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء 1، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008، ب) "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال مراجعة الحسابات والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء 2، عمان.
- اريز، الفين ولوبيك، جيمس. (2002). المراجعة مدخل متكامل. (ترجمة: الدسيطي محمد). دار المريخ للنشر، الرياض.
- التميمي، هادي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط3. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- جربوع، يوسف محمود. (2003). أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات. ط2. فلسطين: الناشر (بدون).
- جربوع، يوسف محمود. (2002). مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. غزة: بدون دار نشر.
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله. (2001). المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية. غزة : بدون دار نشر.
- جمعة، أحمد حلمي. (2011، أ). التدقيق ورقابة الجودة: التأكيد - رقابة الجودة المراجعة - الخدمات ذات العلاقة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

- جمعة، أحمد حلمي. (2011، ب). **التدقيق والتأكد المتقدم**. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
 - جمعة، أحمد حلمي. (2009). **المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث: الاطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق**. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
 - جمعة، أحمد. (2005)، **المدخل إلى مراجعة الحسابات الحديث**. ط2. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
 - حماد، طارق عبد العال. (2007). **موسوعة معايير المراجعة: الجزء (1)**، مسئوليات وأخلاقيات المراجع. الإسكندرية: الدار الجامعية (الإبراهيمية).
 - الذنبيات، علي عبد القادر. (2010م). **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**. ط3. عمان: دار وائل للنشر.
 - عبد الله، خالد أمين. (2000م). **علم تدقيق الحسابات: النظرية والتطبيق**. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
 - عبد الوهاب، ابراهيم. (2004). **المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية**. كلية التجارة (المحاسبة)، المنصورة: جامعة المنصورة.
 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2001). **مفاهيم التدقيق المتقدمة بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية (الأونكاتد – UNCTAD)**.
 - محمود، رافت وآخرون. (2011). **علم تدقيق الحسابات النظري**. ط 1. المملكة الأردنية: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
 - المطارنة، غسان (2006)، **تدقيق الحسابات المعاصر**. ط. 2 عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
 - نظمي، ايهاب صابر والعزب، هاني عبدالحافظ. (2012). **تدقيق الحسابات: الاطار النظري**. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع.
 - نور، احمد وآخرون. (2007). **"دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"**. الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: مطبعة الدار الجامعية.
 - الوقاد، سامي محمد ووديان، لؤي محمد. (2010). **تدقيق الحسابات 1**. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
2. **الرسائل والأوراق العلمية والأبحاث:**
- أبو الهين، إياد حسن. (2005م). **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- أبو يوسف، محمد سالم.(2011م). تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية رقابة جودة لتدقيق الخارجي وفقاً لمعيار مراجعة الحسابات الدولي رقم 220. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الباز، عماد محمد. (2012). مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطينيين: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، رسالة دكتوراة غير منشورة، الجزائر: جامعة ابو بكر بلقايد ، تلمسان.
- جربوع، يوسف محمود.(2004م). مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية: بحوث لتطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة. دراسة. الجامعة الإسلامية، غزة.
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله. (2007م). مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. بحث منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة .
- الجعفري، وسن. (2006). دور مراقب الحسابات ومسئولتيه في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. دراسة. المعهد العربي للمحاسبين، جمهورية العراق: جامعة بغداد.
- حميدات، محمد محمود. (2002م). تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، عمان.
- الخزندار، آية. (2008). مدى التأثير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة في قطاع غزة. "رسالة ماجستير. كلية التجارة: الجامعة الإسلامية: غزة.
- خلاف، أميمه. (1998). "الرقابة النوعية في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- الضلعي، وهيب الياس. (2004م). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية: جامعة اليرموك، اريد.
- عمر، ريم. (2005) "تقييم فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية". رسالة ماجستير، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.

- الغامدي، سالم علي. (2005). آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
- فلكي، خالد. (2003). "تطبيق معايير الرقابة النوعية في المملكة العربية السعودية و آثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر المكاتب المهنية دراسة ميدانية". رسالة ماجستير، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
- القيق، أمير جمال. (2012م). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة. دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- محمد، سامي حسن. (2003). نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة. رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
- مطير، رأفت. (2002). معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين. رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

3. المجالات:

- برغود، جبران. (2009). الرقابة النوعية ومراجعة النظير عناصر ثقة بالمهنة متطلبات وطنية ودولية واستراتيجية للسنوات القادمة. المحاسب المجاز. العدد (40).
- الترك، سفيان حمادة. (2012). مفهوم وأهداف تدقيق الحسابات. مجلة المدقق. فلسطين. الإصدار الثاني، مارس 2012، ص ص 44-46.
- التويجري، عبد الرحمن علي والنافعابي، حسين محمد. (2008). جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين. مجلة جامعة الملك عبد العزيز. الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرون، العدد التاسع عشر، ص ص 219-255، جدة.
- حلس، سالم عبد الله. (2008). أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة. مجلة المحاسب الفلسطيني. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين: غزة: العدد 16 مارس 2008.
- حلس، سالم عبد الله. (2005م). العوامل المؤثرة في تحديد إتعاب المراجعة في فلسطين. مجلة المحاسب الفلسطيني. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين "غزة"، العدد 15 مارس 2005، ص ص 1-5.

- درغام، ماهر موسى.(2009). المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة: دراسة تحليلية. *مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية*. المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، ص ص (283-284)، الضفة الغربية.
- دهمش، رلى (1996، أ). مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب لتدقيق الحسابات في الأردن دراسة ميدانية. *مجلة المحاسب القانوني العربي*. العدد 94، ص ص (27-30).
- دهمش، رلى. (1996، ب). رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها وأهميتها. *مجلة المحاسب القانوني العربي*، العدد 93.
- الرويتع، سعد صالح. (2002). أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني. *دورية الإدارة العامة*. المجلد 41، العدد 4 يناير 2002، ص ص 657-700.
- صبح، داوود يوسف. (2009). ملف الرقابة النوعية مراجعة النظر الرقابة النوعية للمكاتب التي التي تؤدي مهمات التدقيق ومراجعة حول البيانات المالية ومهمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. *المحاسب المجاز*. الفصل الرابع، العدد 40: ص ص 16-45.
- صبحي، علاء زياد والذنيبات، علي عبد القادر. (2006). دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص 18-38.
- عليا، معز وآخرون (2006). معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية. *مجلة بيت لحم*. المجلد، العدد الخامس وعشرون، فلسطين.
- عوض، أمال محمد. (2008). أثر ممارسة المراجعة الغير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، *مجلة جامعة الإسكندرية*. كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد خامس وأربعون، العدد الثاني، الإسكندرية.
- الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبد المحسن. (2005). آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز*. الاقتصاد والإدارة، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، ص ص 187-224.
- مجاهد، إيمان أحمد. (2001م). مدخل مقترح لتقييم جودة الأداء المهني. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*. العدد الثالث والرابع، ص ص 251-309.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abbott, Lawrence & others (2008) "When the PCAOB talks, who listens? Evidence from client firm reaction to adverse, GAAP-deficient PCAOB inspection reports". Retrieved April 17, 2009, from:

- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1266950
- Aida, Ismail & others. (2008). "Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia" Retrieved July 20, 2009, from: http://uitm.academia.edu/AidaIsmail/Papers/1063123/Implementation_of_Audit_Quality_Control_System_Preliminary_Evidence_from_Small_and_Medium_Audit_Practices_in_Malaysia
 - Brown, Veena (2009), "An Examination of the Influence of the PCAOB Inspection on Audit Committees' Hiring Decisions" Retrieved July 20, 2009, from: <http://aaahq.org/meetings/AUD2010/ExaminationOfTheInfluencePCAOBInspection.pdf>
 - Financial Reporting Council. (2006). **International standard control (UK and Irland)** . Uk
 - Gunny, Katherine & Zhang, Tracey. (2009). "PCAOB Inspection Reports and Audit Quality". April July 20, 2009, from: http://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/793/
 - Johor, johar. (2008). "Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia". Retrieved July 20, 2009, from: http://www.maref.org.my/research/completed_research_doc/abs2009-2/Paper_3.pdf
 - Lennox, Clive & Pittman, Jeffrey. (2010). "Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms" Retrieved April 17, 2009, from: <http://www.mendeley.com/research/auditing-auditors-evidence-recent-reforms-external-monitoring-audit-firms/>
 - Lennox, Clive & Pittman, Jeffrey. (2007). "Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB'S Inspections of Audit Firms". Retrieved July 20, 2009, from: http://members.home.nl/rgoessen/Lennox_Pittman.pdf
 - Lennox, Clive (2004) "Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms". Retrieved July 20, 2009, from: http://members.home.nl/rgoessen/Lennox_Pittman.pdf

ثالثاً: التقارير والوثائق:

- جمعية المحاسبين والمراجعين. (2005). ورشة عمل لمناقشة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004، الثلاثاء، الموافق 24 مايو 2005. فندق غزة الدولي. غزة.
- السلطة الوطنية الفلسطينية. (2005). ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل. مجلة الوقائع الفلسطينية. عدد 52، يناير 2005، ص 38.
- كلاب، سعيد. (2007). مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين الواقع والتحديات. ورقة عمل لليوم الدراسي: واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها. قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية: غزة.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (1418هـ). معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة. المملكة العربية السعودية.
- الهيئة العامة لسوق المال. (2008). المعايير المصرية للمراجعة والفصح المحدود ومهام التأكد الأخرى. المجلد الأول.

الملاحق

ملحق رقم (1): أسماء المحكمين.

ملحق رقم (2): الاستبانة بصورتها النهائية.

ملحق رقم (3): كشف مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة لعام 2012.

ملحق رقم (1)
أسماء المحكمين

م.م	الاسم	المسمى	جهة العمل
1	د. علي شاهين	نائب رئيس الجامعة للشئون المالية والإدارية.	الجامعة الإسلامية
2	د. نافذ بركات	عضو هيئة تدريسية	الجامعة الإسلامية
3	د. حمدي زعرب	نائب عميد كلية التجارة	الجامعة الإسلامية
4	د. صبري مشتهد	عضو هيئة تدريسية	جامعة القدس المفتوحة
5	د. يوسف جربوع	عضو هيئة تدريسية	جامعة فلسطين

ملحق (2)
الاستبانة بصورتها النهائية

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية
كلية الدراسات العليا
ماجستير المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة،،، مراجع الحسابات الخارجي
حفظه/ها الله.
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية تختص بمهنة مراجعة الحسابات استكمالاً لنيل درجة
الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان:

"مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني"
(دراسة تطبيقية لآراء المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين)

لذا نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بعناية ودقة؛ للمساهمة في إثراء
هذه الدراسة بخبراتكم العملية وآرائكم النيرة؛ مما يؤدي إلى إنجاح موضوع الدراسة.

والباحثة تشكركم على حسن تعاونكم، مؤكدة بأن بيانات الاستبانة سوف تستخدم فقط في
مجال البحث العلمي ولتحقيق أهداف الدراسة المشار إليها أعلاه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحثة

ديمة مازن الشوا

الجامعة الإسلامية

القسم الأول:

يرجى التفضل بوضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة لكل سؤال من الأسئلة الآتية:

1. حدد المنصب الذي تشغله في مكتب المراجعة:

مالك/ شريك في مكتب المراجعة [] مراجع رئيسي [] مساعد مراجع []
أخرى حدّد:

2. العمر:

أقل من 30 سنة [] 30- أقل من 45 سنة [] أكبر من 45 سنة []

3. مستوى التأهيل الأكاديمي لملاك المكتب:

شهادة دكتوراه [] شهادة ماجستير [] شهادة بكالوريوس [] دبلوم فأقل []

4. التخصص العلمي للتأهيل الأكاديمي:

محاسبة [] إدارة أعمال [] أخرى حدد:

5. مستوى التأهيل المهني لملاك المكتب:

الزمالة الأمريكية [] الزمالة البريطانية [] المحاسب القانوني العربي [] أخرى حدد:

6. عدد سنوات الخبرة العملية لملاك المكتب:

أقل من 5 سنوات [] من 5 - 10 سنوات [] أكثر من 10 سنوات []

7. يوجد في المكتب قسم خاص بمراقبة الجودة؟

نعم [] لا []

8. في رأيك ما مدى كفاية القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة على إلزام مدققي

الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات بما فيها (قانون الشركات، قانون مزاوله المهنة، نظام

كل من جمعية المحاسبين والمدققين) بما يتضمنهم من حقوق وواجبات وعقوبات ومسئوليات:

إلى حد كبير جداً [] إلى حد كبير [] إلى حد متوسط []

إلى حد قليل [] إلى حد قليل جداً []

القسم الثاني:

يرجى التفضل بوضع إشارة (V) أمام الإجابة التي تمثل رأيك وقناعتك الشخصية:

م.	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: التزام مراجع الحسابات الخارجي بكل من: عنصر المتطلبات المهنية، وعنصر قبول والمحافظة على العملاء من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات، وأثره على الأداء المهني.						
1.	لدى مكتب مراجعة الحسابات سياسات وإجراءات خاصة بالاستقلالية.					
2.	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيد معقول بأن الموظفين ممثلين بالمتطلبات الأخلاقية: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني).					
3.	لدى مكتب مراجعة الحسابات مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيها وإجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن المدونة تطبق على جميع الموظفين.					
4.	يوقع أفراد مكتب المراجعة الحسابات على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب.					
5.	يوجد لدى مكتب مراجعة الحسابات السياسات والإجراءات التي من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.					
6.	يتأثر الأداء المهني إيجابياً عند إبلاغ أفراد مكتب مراجعة الحسابات في جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة الاستقلالية والسلوك المهني.					
7.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب لتحسين الأداء المهني.					
8.	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بتكليف فرد أو مجموعة من الأفراد لإعطاء التوجيهات ولحل المسائل المتعلقة أمور الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لتحسين الأداء المهني.					
9.	يؤدي التزام المكتب بتطبيق سياسات الرقابة وإجراءاتها والجودة خاصة بالاستقلالية إلى ظهور تعليمات تستدعي تقييد موظفي المكتب على اختلاف مستوياتهم الوظيفية بقواعد وأحكام والتفسيرات الخاصة بالاستقلالية والتعامل مع العملاء إلى تحسين الأداء المهني.					

م.	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
10.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى قيام القائمين على المكتب بالتأكد عند تنفيذ عمليات مشتركة مع مكاتب أخرى من التزامهم بتطبيق متطلبات الاستقلال مما يؤثر إيجابياً على الأداء المهني.					
11.	يؤدي الحصول من أفراد مكتب مراجعة الحسابات على إقرارات سنوية تبين أنهم ملمون بسياسات الرقابة وإجراءاتها على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.					
12.	يؤدي تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بعنصر الاستقلالية إلى الحد من تعاقد المكتب مع أي عميل تفتقر إدارته للنزاهة مما يؤدي إلى انخفاض القضايا المرفوعة ضد المكتب.					
13.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة والخاصة بوضع سياسات وإجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي و إبلاغها لموظفي المكتب إلى تعزيز الأداء المهني و يقلل من المخاطرة.					
14.	يؤدي تخصيص المكتب لشخص أو مجموعة أشخاص في المستوى الإداري المناسب لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها شأن العميل المرتقب أو الحالي واتخاذ قرار قبوله أو رفضه أو رفض الاستمرار مع العميل الحالي إلى تعزيز الأداء المهني.					
15.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بسياسة بيان أسباب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي إلى تعزيز الأداء المهني.					
المحور الثاني: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصر المهارة والكفاءة المهنية والتطوير المهني من معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.						
1.	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل بفاعلية.					
2.	لدى مكتب المراجعة خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين وعدد الموظفين لكل عملية وفق موازنة الوقت والمهارات الشخصية اللازمة.					
3.	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين و ترقيتهم.					

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
4.	يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية.					
5.	لدى مكتب مراجعة الحسابات برنامج للتعليم المهني المستمر للموظفين.					
6.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتصميم برنامج لتعيين أفراداً مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب ووضع أهداف التوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف إلى تحسين الأداء المهني.					
7.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمراقبة فاعلية برنامج التوظيف للتأكد من مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين لتحسين الأداء المهني.					
8.	يؤدي التزام مكتب مراجعة الحسابات بالثبوت أن مسؤوليه وموظفيه يتمتعون بخبرة مستفيضة في إنجاز عملهم وفقاً لمعايير المراجعة والتزامهم بأداب المهنة التي تحكم عملهم إلى تحسين الأداء المهني.					
9.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد معايير مخصصة للمؤهلات المطلوبة والخصائص المميزة المنشودة في الموظفين والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني إلى تحسين الأداء المهني.					
10.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الأعمال والخبرات المرغوبة في الأفراد المبتدئين والمتمرسين إلى تحسين الأداء المهني.					
11.	يؤدي إسناد مكتب المراجعة مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون صلاحية مناسبة إلى تحسين الأداء المهني.					
12.	يؤدي إبلاغ موظفي المكتب بسياسات وإجراءات المكتب لتقييم الأداء والترقية يعزز من الأداء المهني.					
13.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً وإبلاغهم بنتائج تقييمهم إلى إتاحة الفرصة لهم لتحسين أدائهم مما يعزز الأداء المهني.					
14.	يؤدي اتساق في تنفيذ سياسات وإجراءات تقييم الأداء لمكتب المراجعة وقرارات الترقية إلى تعزيز الأداء المهني.					

م.	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات الرقابة النوعية بالتنوير المهني يؤدي إلى تزويد موظفي المكتب معلومات عن أية تطورات حديثة ذات العلاقة المهنة إلى تعزيز الأداء المهني.					
16.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد متطلبات التعليم المهني المستمر لموظفي المكتب في كل مستوى من مستوياتهم مما يعزز الأداء المهني.					
17.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات وإجراءات التنوير المهني إلى تحقيق درجة ملائمة من التدريب على رأس العمل والذي يحسن الأداء المهني.					
18.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بمتطلبات نظام المحاسبين القانونيين المتعلقة بالتعليم المستمر وفقاً لمعيار الرقابة على الجودة إلى تحسين الأداء المهني.					
المحور الثالث: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري توزيع المهام و الإشراف من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات و أثره على الأداء المهني.						
1.	يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة المستويات توفر قناعة معقولة بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.					
2.	يؤدي إسناد مكتب مراجعة الحسابات لمسئولية التخطيط لعملية مراجعة الحسابات وإشراك الأفراد المناسبين لتحسين الأداء المهني.					
3.	يؤدي تحديد العوامل والبيانات والمعلومات الواجب أخذها في الحسبان عند تخطيط العملية إلى تحسين الأداء المهني.					
4.	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لمسئوليات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى العملية إلى تحسين الأداء المهني.					
5.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتوثيق مستويات التخطيط والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.					
6.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.					
7.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد الظروف التي تستدعي الخروج عن الخطة إلى تحسين الأداء المهني.					
المحور الرابع: التزام مراجع الحسابات الخارجي بعنصري التشاور مع ذوي الخبرة ومراقبة تطبيق سياسات وإجراءات من معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.						

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يضع مكتب المراجعة السياسات والإجراءات للتشاور مع ذوي الخبرة داخل المؤسسة وخارجها.					
2.	يتبع مكتب المراجعة إجراءات رقابية محددة لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تتميز بفاعلية وكفاءة.					
3.	يؤدي تحديد الحالات أو المواضيع التي تتطلب المشورة ومصادر المشورة المقبولة وإبلاغ موظفي المكتب بتلك الحالات إلى تحسين الأداء المهني.					
4.	يؤدي إبلاغ أفراد مكتب المراجعة بالسياسات والإجراءات الاستشارية وتشجيعهم على المشورة إلى تحسين الأداء المهني.					
5.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بتحديد مدى التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها إلى تحسين الأداء المهني.					
6.	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لأشخاص محددین للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحيتهم في الحالات الاستشارية إلى تحسين الأداء المهني.					
7.	يؤدي تحديد إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء الفريق المخصص للعملية إلى تحسين الأداء المهني.					
8.	يؤدي تطبيق مكتب المراجعة للفحص الداخلي الدوري لتطوير كفاءة موظفي المكتب وتحسين أداءهم.					
9.	يؤدي التزام مكتب المراجعة بالفحص الداخلي الدوري كأداة لتقييم الرقابة على جودة مراجعة الحسابات والتعرف على أوجه الضعف به واتخاذ الإجراءات المناسبة إلى تحسين الأداء المهني.					
10.	يؤدي تحديد مكتب المراجعة لنطاق ومحتوى برنامج المراقبة في المكتب إلى تحسين الأداء المهني .					
11.	يؤدي التزام مكتب المراجعة باتخاذ إجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة من شأنه تحسين الأداء المهني.					

م.	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12.	يؤدي التزام مكتب المراجعة الحسابات بالقيام باستمرار بمراقبة كفاءة نظام الرقابة وفاعليته وسياساته وإجراءاته على الجودة المتبع من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.					
13.	يؤدي ارتباط مكتب المراجعة مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة إلى تحسين الأداء المهني.					
المحور الخامس: مراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة لتطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.						
1.	تقوم الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بإصدار تعليمات ملزمة لمكاتب المراجعة لتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.					
2.	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بالتفتيش على التزام مكاتب المراجعة بتطبيق معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.					
3.	تقرض الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إجراءات عقابية على المكاتب غير الملتزمة بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.					
4.	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بمنح مزايا لمكاتب المراجعة الملتزمة بتطبيق معيار الرقابة على الجودة كنشر أسماء الملتزمين في منشورات الجمعية.					
5.	تقوم الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات وورش عمل سنوياً حول معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.					
6.	تقوم الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة بفرض برنامج تعليم مستمر على مكاتب المراجعة العاملة.					
7.	يؤدي قيام الجمعيات المهنية بالزام مدققي الحسابات بمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني.					
8.	ازدواج الصلاحيات للجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة يحول دون الاطلاع بدورها في إلزام مراجعي الحسابات بمعيار الرقابة النوعية.					
9.	يؤدي إلزام مدققي الحسابات الخارجيين من قبل الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة إلى تحسين أدائهم المهني.					

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
10.	يؤدي قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بإنشاء قسم لديها خاص لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى تحسين أداؤهم المهني.					
11.	يؤدي إخضاع الجمعيات المهنية لمكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائها إلى تصنيف مكاتب المراجعة من حيث جودة أدائها المهني و يعطيها ميزة تنافسية مما يعزز من الأداء المهني.					
12.	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة بقطاع غزة بربط التزام مكاتب المراجعة برقابة الجودة على أعمالها بفقدانها عضويتها إلى تحسين أدائها المهني.					
13.	يؤدي قيام الجمعيات المهنية تفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلال فحص النظر وهو أن يفتش مكتب مراجعة على مكتب مراجعة آخر إلى تحسين الأداء المهني.					
14.	يؤدي قيام الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة تفعيل الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من خلالها مباشرة إلى تحسين من الأداء المهني.					
15.	المساهمة في إصدار قانون ملزم للرقابة على جودة مراجعة الحسابات من الجمعيات المهنية في قطاع غزة من شأنه تحسين جودة الأداء المهني.					

المحور السادس: رتب حسب الأهمية - من وجهة نظرك- في دور القضايا التالية في تشكيل عائق أمام تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:

م	الإيضاحات	الترتيب
1.	صعوبة الوفاء بمتطلبات معيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	
2.	التكلفة العالية.	
3.	عدم اهتمام العملاء بالتزام المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	
4.	عدم تأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	
5.	عدم وجود الرقابة على جودة مراجعة الحسابات من قبل المؤسسات المهنية المحلية.	
6.	عدم وجود قوانين ملزمة لمكاتب المراجعة لمعيار الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.	
7.	عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة النوعية مما يكسبها ميزة تنافسية.	
8.	عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة النوعية.	
9.	عدم وجود عقوبات تلحق بالمكاتب المراجعة غير الملتزمة بالمعيار.	

ملحق رقم (3)

كشف مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة لعام 2012

م .	اسم المكتب	صاحب المكتب	المنطقة	العنوان
1	مكتب ابو يوسف	محمد ابو يوسف	خانيونس	حي الامل - ش.المدرسة
2	مكتب الرحمة	حسام نعيم النفار	خانيونس	ش.مدرسة هارون الرشيد
3	مكتب القدس	احمد سليمان ابوسعادة ، بو موسى	خانيونس	مقابل بلدية خانيونس
4	مكتب ايهاب	حسني صادق	خانويونس	ش.جمال عبد الناصر
5	مكتب عطية قرمان	عطية قرمان	الوسطى	النصيرات
6	مكتب ابوحرزين	سناء ابوحرزين	الوسطى	النصيرات
7	مكتب محمد غراب	محمد عبد الرحمن غراب	الوسطى	النصيرات - المخيم الجديد
8	مكتب العودة	علي كباجة	الوسطى	دير البلح - الشارع العام
9	مكتب ماجد الزامللي	ماجد محمد الزامللي	رفح	بجوار الجوازات
10	مكتب الغول	صلاح الغول	رفح	مقابل الجندي المجهول
11	مكتب غرناطة	محمد عبد العزيز دهليز	رفح	مقابل بلدية رفح عمارة عزمي زعر ب
12	مكتب الهدى	منذر غازي البردويل	رفح	شارع البحر
13	شركة مطير و علمي وشركاهم	رأفت العلمي + محمود نافذ العلمي	غزة	غزة
14	مكتب ابن خلدون الدقولية للاستشارات	د.سالم حلس ، د.علي شاهين د.يوسف عاشور ، د.محمد مقداد	غزة	غزة
15	مؤسسة حمادة	نهاد احمد عبد المعطي حمادة	غزة	غزة
16	مكتب المجد	نبيل الجماسي	غزة	البلد ش . فهمي بيك
17	مكتب شعاع	صلاح الاشقر	غزة	البلد ش.عمر المختار
18	مكتب الوحدة	محمد عيد - احمد حسن تحت	غزة	البلد شارع الوحدة
19	مكتب ابو العوف	يحي احمد ابوالعوف	غزة	البلد مقابل سوق العملة
20	مكتب محمد ابو شعبان	محمد ابو شعبان	غزة	الثلاثيني - ش .الريس بجوار محافظة غزة
21	مكتب قويدر	حسن قويدر	غزة	الدرج - ش.الصحابة

22	مكتب ابو خليل الخروبي	هنادي الخروبي ،خليل الخروبي	غزة	الدرج خلف مدرسة الزهراء
23	مكتب الخطيب	زياد سليم علي الخطيب	غزة	الدرج شارع الوحدة
24	الوفاء وشركائهم	صلاح ابو وطفة ،عبد الحكيم دغيم	غزة	الرمال - الجندي المجهول مقابل برج بنك فلسطين
25	مكتب تيسير داوود الصايغ	تيسير الصايغ	غزة	الرمال - ش الوحدة عمارة ضبيط
26	مكتب عكيلة	هيام سليم عكيلة	غزة	الرمال - ش.الشهداء
27	مكتب ماهر ابو شعبان	احمد ماهر ابو شعبان	غزة	الرمال - ش.الصناعة
28	مكتب سبيل	حسين علي ابو سلمية	غزة	الرمال - ش.عبد القادر الحسيني
29	المكتب العصري	فارس محمد كرزيم	غزة	الرمال - شارع الثلاثيني
30	مكتب بدر الدين	شحادة مصطفى بدر الدين	غزة	الرمال - مركز النعمة التجاري
31	مكتب اليرموك	وليد عطا البايض	غزة	الرمال - مقابل برج القدس
32	مؤسسة ابو القمصان	محمد ابو القمصان	غزة	لرمال الجندي - مقابل البنك العربي
33	مكتب طيبة	نعيم عزارة	غزة	الرمال الجنوبي
34	شركة طلال ابوغزالة و شركاه	زهير الناظر	غزة	الرمال بالقرب من انصار
35	المكتب القانوني سلامة القيشاوي	سلامة القيشاوي ، سليم القيشاوي	غزة	الرمال تقاطع ش.الوحدة والنصر منزل 218/54
36	مكتب الشرق الاوسط ترك و شركاه	سفين و ايهاب الترك و محمد كمال زين الدين	غزة	الرمال ش. الشهداء برج فلسطين الدور 5 ش 27
37	مكتب المختار	باسم سعود شعبان الرئيس	غزة	الرمال ش.عمر المختار
38	مكتب المنار	فوزي صالح	غزة	الرمال ش.عمر المختار -عمارة السوسي
39	مكتب عبد الحكيم العلمي	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	غزة	الرمال عمارة ضيا زادة
40	مكتب الاهرام	مخيمر محمد خليل ابو زيد	غزة	الرمال عمارة كاظم
41	مكتب العباس	فرج مرتجي	غزة	الرمال قرب مسجد العباس
42	مكتب ابو سمرة	ابراهيم ابو سمرة	غزة	الزيتون ش كشكو
43	مكتب النور	زهير وجيه السقا	غزة	الزيتون شارع دير اللتين
44	مكتب خبراء الزيتون	فوزي الخولي	غزة	الزيتون عسقلوة - ش البساتين مبنى الاوقاف

45	مكتب عيد الجليل شعلان	عبد الجليل شعلان	غزة	الشيخ رضوان
46	مكتب نصار	حسن نصار	غزة	الشيخ رضوان - ش. الجلاء
47	مكتب نبيل فروانة	محمد نبيل فروانة	غزة	الصدرة ش عثمان بن عفان ص.ب 5207
48	مجموعة الاعرج	علي الاعرج	غزة	النصر ش. كمال ناصر
49	مكتب الرباط	نائل فتحي النديم	غزة	برج نعمة التجاري
50	شركة مكتب دار المحاسبة	رفعت حمودة قويدر - عبد النصار الاسي	غزة	ش عمر المختار عمارة فهمي ليو شعبان
51	شركة نشوان	اسكندر نشوان	غزة	ش. الوحدة
52	مكتب الخبراء العرب	ماجد كريزم	غزة	ش. عمر المختار - عمارة السقا
53	مكتب فلسطين	سهام غزال	غزة	ش. الجلاء عمارة غزال
54	مؤسسة الحاطوم	زهير الحاطوم	غزة	ش. الوحدة مقابل كوارع ابو سيدو
55	مكتب القدس	ناهض حبوش	غزة	عمر المختار
56	سابا و شركاهم	عدنان عوض	غزة	الرمال - مركز نعمة التجاري
57	مكتب الخروبي	نبيل النونو ، صبحي الخروبي	غزة	الصدرة - خلف سينما النصر قابل ش. قصر للمفروشات
58	مكتب البراء	حسين عاشور	غزة	النصر - ش. محمد يوسف النجار
59	مكتب حسام الدين عويضة	حسام الدين عويضة	غزة	البلد - ش الوحدة قرب مدرسة الزهراء
60	مكتب عبد المالك صيام	عبد المالك صيام	غزة	الرمال - مسجد العباس
61	مكتب حنين	عبد الرؤوف غبن	غزة	الرمال ش. القادسية
62	مكتب علاء الدين	علاء الدين عبد الحميد البلبيسي	غزة	الرمال مقابل ابو خضرة
63	مكتب صافي و ابو شعبان	وليد ابو شعبان ، خالد صافي	غزة	الرمال مقابل الجندي المجهول
64	مجموعة الغد	يحي ابو جبل ، كمال المدينة	غزة	الرمال مقابل الشفاء
65	شركة مؤسسة فلسطين	جهاد الطويل ، مروان الشيخ	غزة	الزيتون
66	مكتب سلسبيل	احمد محمد صالح	غزة	الصدرة - المغربي
67	مؤسسة كنعان	بسام احمد	غزة	ميدان الجلاء - ش. القتال