



كلية الدراسات العليا

قسم إدارة الأعمال

واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة

**The Reality of Auditing profession in Palestine From the
point of view of employees in Taxation Departments**

إعداد

شيرين ماهر الشرباتي

إشراف

د. إقبال الشريف

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في إدارة الأعمال بكلية الدراسات العليا

في جامعة الخليل

فلسطين

2018 م

إجازة الرسالة

واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة

**The Reality Of Auditing profession in Palestine From the
point of view of employees in Taxation Departments**

إعداد :

شيرين ماهر الشرياتي

إشراف :

د. إقبال الشريف

نوقشت هذه الرسالة يوم الخميس وأجيزت بتاريخ 5-4-2018 م من لجنة المناقشة المدرجة

أسمائهم وتواقيعهم :

..... (مشرفا ورئيسا)	1- الدكتور إقبال الشريف
..... (ممتحنا داخليا)	2- الدكتور أسامة شهوان
..... (ممتحنا خارجيا)	3- الدكتور مجدي الكبيجي

2018م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا"

صدق الله العظيم

سورة طه، آية (114)

الإهداء

إلى بسة الحياة إلى من كان دعاؤها سر النجاح... (والدتي الحبيبة)

إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد

لي طريق العلم ... (والدي العزيز)

إلى من بهم استمد عزمي وإصراري ... (زوجي وأبنائي)

إلى من هم أقرب اللي من روحي ... (إخوتي وأصدقائي)

إلى كل من ساندني ووقف بجانبني

اهدي هذا العمل

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين نبيا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم.

امثالاً لقول النبي محمد صلى الله عليه وسلم من لا يشكر الناس لا يشكر الله، فإنه يطيب لي بعد شكر الله عز وجل أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساعدني إنجاز في هذه الرسالة، الدكتور إقبال الشريف صاحب البصمة الواضحة التي لولا توصياته ما خرجت هذه الرسالة إلى حيز الوجود.

وأقدم بالشكر أيضا إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة الرسالة وإثرائها بالملاحظات القيمة والتي كان لها الأثر العظيم في تحسين الرسالة وإبرازها بالشكل العلمي المناسب.

واشكر جميع المحكمين الذين حكموا الاستبانة وراجعوها حتى أصبحت ملائمة لهدف الدراسة .

والله ولي التوفيق

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	قرار إجازة الرسالة
ج	الآية القرآنية
د	الإهداء
هـ	الشكر والتقدير
و	قائمة المحتويات
ط	فهرس الجداول
ك	قائمة الملاحق
ل	الملخص باللغة العربية
ن	الملخص باللغة الانجليزية
الفصل الأول (الإطار العام للدراسة)	
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
3	اسئلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
4	أهمية الدراسة
6	فرضيات الدراسة
6	حدود الدراسة
7	محددات الدراسة
7	الهيكل التنظيمي للدراسة
8	التعريف الإجرائي
الفصل الثاني (الإطار النظري)	
11	تمهيد
11	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات
12	مفهوم التدقيق
13	مهنة تدقيق الحسابات
14	الفرق بين المحاسبة والتدقيق

الفصل الثاني (الإطار النظري)	
15	أهمية التدقيق
16	أنواع التدقيق
18	أهداف عملية التدقيق
19	معايير التدقيق الدولية
27	مدقق الحسابات
27	الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين
29	الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة
32	دوائر الضريبة في فلسطين
35	الدراسات السابقة
45	التعقيب على الدراسات
الفصل الثالث (منهجية الدراسة)	
48	مقدمة
48	منهج الدراسة
48	جمع البيانات والمعلومات
49	مجتمع الدراسة
50	عينة الدراسة
54	أداة الدراسة
54	ثبات أداة الدراسة
55	صدق أداة الدراسة
57	إجراءات تطبيق ادوات الدراسة
57	المعالجة الإحصائية
58	مفتاح التصحيح
59	محاور الدراسة
الفصل الرابع (تحليل النتائج وعرضها)	
61	مقدمة
61	عرض نتائج السؤال الأول
61	عرض نتائج الأسئلة الفرعية للسؤال الأول

الفصل الرابع (تحليل النتائج وعرضها)	
69	عرض نتائج السؤال الثاني
71	عرض نتائج السؤال الثالث
75	عرض نتائج السؤال الرابع
77	عرض نتائج فرضيات الدراسة
77	عرض نتائج الفرضية الأولى
78	عرض نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى
80	عرض نتائج الفرضية الثانية
81	عرض نتائج الفرضية الثالثة
82	عرض نتائج الفرضية الرابعة
الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات	
87	المقدمة
87	مناقشة نتائج أسئلة الدراسة
95	مناقشة نتائج فرضيات الدراسة
97	التوصيات
101	قائمة المصادر والمراجع
107	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
20	معايير التدقيق الدولية	1
49	أعداد مجتمع الدراسة	2
51	خصائص عينة الدراسة	3
54	معاملات الثبات	4
56	مصفوفة قيم معاملات الاستخراج لمجالات أداة الدراسة	5
58	مفتاح التصحيح الخماسي	6
61	الوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	7
62	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة الأداة المتعلقة بمجال مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات	8
65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير	9
69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	10
71	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى مساهمة مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	11

74	المتوسطات الحسابية الكلية والانحرافات المعيارية الكلية لمجالات الدراسة	12
78	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء الباحثين حول فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)	13
78	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء الباحثين نحو فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)	14
80	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء الباحثين نحو فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)	15
80	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء الباحثين نحو فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)	16
82	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء الباحثين نحو فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)	17
83	توضيح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص الفروق في متوسطات استجابات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين حسب متغير المحافظة	18
84	نتائج اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية حسب متغير المحافظة	19

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
107	قائمة بأسماء محكمي الاستبانة	1
108	الاستبانة	2

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة في مدينة رام الله، الخليل، نابلس، وذلك من خلال قياس مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية تحديدا المعيار المتعلق بالمبادئ والأهداف العامة، ومعيار تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية، وبيان مدى إسهام القوانين والتشريعات المهنية ومجلس المهنة والجمعيات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، والتعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين للخروج بنتائج وتوصيات تسهم في رفع مهنة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، وهم موظفو دوائر الضريبة (ضريبة الدخل، القيمة المضافة، والجمارك) في كل من (رام الله، الخليل، نابلس) والبالغ عددهم (161) موظفا، تم استرداد (122) وذلك بنسبة استرداد 76% خضعت للتحليل من خلال برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) .

وقد أظهرت النتائج بأن مدققي الحسابات يلتزمون بمعيار (200) المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية بدرجة متوسطة، بالإضافة إلى التزامهم بمعيار (700) تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية بدرجة مرتفعة، و كذلك تسهم القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة التدقيق بدرجة متوسطة، كما أن مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات يسهمان بشكل كبير في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وبناء على النتائج تم التوصل إلى التوصيات الآتية: ضرورة التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني لتكون أساسا يتم الاعتماد عليه أثناء عملية التدقيق، وضرورة إلزام مجلس مهنة تدقيق الحسابات بحضور عدد ساعات تدريبية سنويا كشرط لاستمرارية مزاوله المهنة، وكذلك العمل على تحديد

الحد الأدنى لأتعايب المدققين وإلزامهم بعدم التنازل عنها في أي حال من الأحوال مع تفعيل آلية العقوبات في حال تنازل المدقق عن أتعايبه، وضع نصوص قانونية واضحة وصريحة تلزم المدققين بتنفيذ مهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية والدولية، ضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بتوعية المجتمع وتنقيفه بطبيعة عمل المدقق وأهميته من خلال وسائل الإعلام وإصدار النشرات التنقيفية

Abstract

This study aimed to identify the reality of the auditing profession from the Perspective of Auditors in taxation departments in the city of Ramallah, Hebron and Nablus This is done By measuring the auditors' compliance with international Standards on Auditing, and the extent of the contribution of laws and professional legislation and board of auditing profession And professional associations in organizing the auditing profession to improve auditing profession.

In order to achieve the study objectives, the descriptive-analytical method was used due to its suitability for the study topic. A questionnaire was designed as a tool to collect data, This questionnaire was distributed among the Employees in taxation departments in Ramallah, Hebron and Nablus, which consist of (161) Employee, (122) of them have responded to the questionnaire.

The results showed that: Auditors are committed to the standard of (200) overall objectives and general principles of the Independent Auditor to a medium degree, In addition to their commitment to the standard of (700) overall Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. Further more Laws and regulations contribute to the organization of the audit profession to a medium degree. Also, the board of auditing profession And professional associations Contribute significantly in organizing the auditing Profession.

The study recommended that: The need for auditors to adhere to the basics of Professional behaviors to rely on during the auditing process, Necessity to Oblige the Board of the Auditors to attend deterrent professions practicing continuity them not to abandon them fees in any conditions and having deterrent punishments in case of abandoning them, Develop clear and explicit that oblige the auditors to carry out a

profession according to professional standards and requirements. The importance of awakening and educating the community about the nature and importance of the process through the media and the issuance of educational bulletins by the Association of Auditors.

الفصل الأول

(الإطار العام للدراسة)

1-1: المقدمة

2-1: مشكلة الدراسة

3-1: أسئلة الدراسة

4-1: أهداف الدراسة

5-1: أهمية الدراسة

6-1: فرضيات الدراسة

7-1: حدود الدراسة

8-1: محددات الدراسة

9-1: الهيكل التنظيمي للدراسة

10-1: التعريف الإجرائي

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: المقدمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة مهمة لا تقل أهميتها عن المهن الأخرى وذلك بسبب دورها المميز في تنمية وتطوير الاقتصاد الوطني و تطويره من خلال ما تقدمه من معلومات تشكل الجوهر الأساسي لعملية اتخاذ القرار المالي والاقتصادي، وما يترتب عليه من حماية الأموال وتوجيهها إلى أفضل المشروعات وتشجيع الاستثمار من قبل مستخدمي هذه المعلومات، بالإضافة إلى دورها الفعال في تنمية المجتمعات نتيجة لما تقدمه من خدمات متعددة ومتنوعة في كافة القطاعات الإنتاجية والاستثمارية والخدماتية في الدولة، وبالتالي في المجتمع.

(البحيصي، 2010)

وقد ازدادت أهمية تدقيق الحسابات عند ظهور الشركات المساهمة العامة وما رافقه من فصل للملكية عن الإدارة، كما أدى تزايد إفلاس عدد كبير من الشركات في بعض دول العالم وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين القانونيين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى مطالبة المدققين المقصرين بتعويض المتضررين عما أصابهم من ضرر نتيجة إهمال المدققين وتقصيرهم في الرقابة، وبالتالي ظهرت حاجة ملحة بأن يتم الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وفق ضوابط ومعايير لتطوير مهنة التدقيق وحماية المستثمرين، مما أدى إلى إصدار بعض القوانين في بعض الدول الكبرى بحيث تضبط وتفرض مزيد من الرقابة على الشركات مثل قانون

(Sarbanes Oxley) والذي صدر في عام 2002 في الولايات المتحدة. (المعتاز، 2008)

ونظراً لأهمية مهنة تدقيق الحسابات فقد نظم لها قوانين لتنظيم المهنة وأسست لها جمعيات مهنية محلية ودولية تعمل على مراقبة وتنظيم المهنة والرفع من مستواها. ومن هنا تمحورت الدراسة حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة في كل من رام الله، نابلس، والخليل .

2-1: مشكلة الدراسة:

تمر مهنة المحاسبة، بل قطاع الأعمال بشكل عام بأزمة ثقة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات تتبع من سيطرة الطمع والمصالح الخاصة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في جميع أنحاء العالم، يظهر ذلك من خلال انهيار بعض الشركات العالمية مثل (World Com ،Enron) والذي أكد على قصور مهنة التدقيق في تحقيق الهدف منها، وضرورة العمل من أجل تطوير المهنة حتى تقوم بدورها في حماية المستثمرين والاستثمارات، وبذلك تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة تحليل واقع مهنة تدقيق الحسابات وتقييمها في فلسطين، والتحديات التي تواجهها، ومدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية. وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية .

3-1: أسئلة الدراسة:

1- هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟ ويتفرع عن ذلك سؤالان فرعيان، هما:

- هل يلتزم مدققو الحسابات بمعيار رقم "200" المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

- هل يلتزم مدققو الحسابات بمعيار رقم "700" تكوين رأي وإعداد التقارير حول

البيانات المالية؟

2- هل تسهم القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

3- هل يسهم مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

في تنظيم مهنة التدقيق؟

4- ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة التدقيق وسبل التغلب عليها؟.

4-1: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات وذلك من خلال:

1- التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق وتحديدًا معيار 200 و معيار

700.

2- التعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين وسبل التغلب عليها.

3- دور القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

4- دور مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

بمتابعة كفاءة أداء عملية التدقيق.

5-1: أهمية الدراسة:

تتركز أهمية الدراسة في الآتي :

1- أهمية للمهنة: تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة أساسية في تنمية الاقتصاديات المحلية

وتطويرها عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار المالي و

الاقتصادي من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات، فقد شهدت مهنة تدقيق

الحسابات توسعاً كبيراً في فلسطين خلال السنوات الماضية، ويتضح ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق وعدد العاملين فيها (فقد بلغ عدد مكاتب التدقيق في الضفة الغربية عام 1999 (80) مكتباً وفي عام 2010 (110) مكاتب وفي عام 2017 (115) مكتباً يشمل على (12) شركة مزاولة لمهنة التدقيق و 103 أشخاص طبيعيين مزاولين لمهنة التدقيق/مزاولة منفردة) وذلك حسب إحصائيات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (www.pacpa.ps)، ويعود السبب الرئيس لهذا التوسع إلى الزيادة الكبيرة في عدد الشركات والمنظمات الحكومية-غير الحكومية في فلسطين (ففي الضفة الغربية بلغ عدد الشركات منذ بدء السلطة الوطنية وحتى اليوم (33000)، وذلك من خلال إحصائيات وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني(www.mne.ps)، والتي تعمل في ظل أنظمة وقوانين تتطلب تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب تدقيق حسابات مرخصة، هذا النمو السريع رافقه بعض المشاكل في بنية شركات التدقيق، والتي أدت إلى التأثير على أداء هذه المكاتب، (ومن هذه المشاكل عدم ملاءمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل، وعدم وجود برامج تدريب كافية لمواكبة المستجدات في مهنة المحاسبة والتدقيق (درغام، 2009) الأمر الذي يتطلب مواجهة هذه المشاكل واتخاذ الإجراءات الملائمة لحلها، مما سيكون له اثر فعال على عمل مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية واتخاذ القرار المالي الاقتصادي المناسب، وهذا بدوره يؤدي إلى تعزيز ثقة المجتمع في مهنة التدقيق.

2- أهمية للمستثمرين: تتبع أهمية الدراسة في توجيه المستثمرين ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم من خلال توجيه المدخرات والاستثمارات بالإضافة إلى لفت انتباه الجهات المنظمة للمهنة إلى واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، من وجهة نظر دوائر

الضريبة الذين يراقبون ويتابعون التقارير المالية المدققة من قبل مدققي الحسابات، إذ إن هذه الجهة هي أكثر الجهات التي تتعامل مع القوائم المالية المدققة كما أنها أكثر الجهات تعامل مع مدققي الحسابات بشكل مباشر.

3- أهمية للجهات المنظمة للمهنة: تستخدم هذه الدراسة في تقديم معلومات للمهتمين بالمهنة وتطورها وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب التدقيق من أجل الارتقاء بأدائها.

1-6: فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية ويتفرع منها فرضيتان:

- لا يلتزم مدققو الحسابات بمعيار رقم "200" المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وأجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
- لا يلتزم مدققو الحسابات بمعيار رقم "700" المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.

الفرضية الثانية : لا تؤثر القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الفرضية الثالثة: لا يسهم مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الفرضية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحافظات الثلاث المدروسة (رام الله، الخليل، ونابلس) في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

1-7: حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية: ممثلة بمدينة رام الله، الخليل، نابلس.

2- الحدود الزمنية: ممثلة بالفصل الأول للعام الدراسي 2017 / 2018.

3- الحدود البشرية: ممثلة بموظفي دوائر الضريبة في الدوائر التالية (دائرة الدخل، الجمارك،

القيمة المضافة).

4- الحدود الموضوعية: تحدد بالمفاهيم والمهارات والإجراءات الواردة في الدراسة، وأدواتها

وأساليب التحليل الإحصائي فيها.

8-1: محددات الدراسة:

1- اقتصرت الدراسة على قياس معيارين من المعايير الدولية وهما معيار رقم "200"

ومعيار رقم "700"، وذلك بسبب عدم قدرة موظفي الضريبة على ابداء رأيهم المتعلق

بالتزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الأخرى، مثل مدى التزامهم بالتخطيط، والرقابة

الداخلية وأدلة الإثبات، حيث تم عرض الاستبانة قبل توزيعها على موظفين من دوائر

الضريبة لمعرفة المعايير التي بإمكانهم تقييم مدى التزام مدققي الحسابات بها.

9-1: الهيكل التنظيمي للدراسة:

تتكون الدراسة من ثلاثة أقسام هي: القسم الأول الصفحات التمهيدية، القسم الثاني يتكون من

خمسة فصول، القسم الثالث المراجع والملاحق سيتم تفصيل ذلك على النحو الآتي:

القسم الأول: حيث يتضمن الصفحات التمهيدية المتمثلة في صفحة العنوان، والشكر والتقدير، و

الإهداء، وقائمة المحتويات، وقائمة الجداول، والمصطلحات الإجرائية، والملخص .

القسم الثاني: يتضمن خمسة فصول، وهي على النحو الآتي:

1- الفصل الأول: يحتوي على مقدمة الدراسة، والهدف منها، وأهميتها، ومشكلتها،

وأسئلتها، وحدودها، والهيكل التنظيمي لها.

2- الفصل الثاني: يحتوي على الإطار النظري والدراسات السابقة.

3- الفصل الثالث: يحتوي على منهجية الدراسة، أدوات جمع البيانات والمعلومات،

ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، و المعالجة الإحصائية.

4- الفصل الرابع: يحتوي على تحليل نتائج الدراسة واستخلاص أهم النتائج.

5- الفصل الخامس: يحتوي على النتائج والتوصيات من وجهة نظر الباحثة.

القسم الثالث : يتضمن قائمة المراجع والملاحق.

10-1: التعريف الإجرائي:

- ✓ تدقيق الحسابات (المراجعة): عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بتأكيدات حول وقائع اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المحاسبية المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك.
- ✓ المعايير الدولية للتدقيق: هي مستويات عامة للأداء المهني وضعت من قبل لجنة التدقيق الدولية المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق، وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويُعتمد على هذه المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز من قبله.
- ✓ المدقق (المراجع): الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، ومرخص له بمزاولة المهنة.
- ✓ المؤسسات المهنية: تمثل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق، وهم مجلس مهنة تدقيق الحسابات، وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
- ✓ الدوائر الضريبية: تتمثل في دائرة ضريبة الدخل، ودائرة القيمة المضافة والجمارك.

✓ القوانين والتشريعات: تعني قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 وتعديلاته.

الفصل الثاني

(الإطار النظري)

1-2: الإطار النظري

2-2: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 الإطار النظري:

1-1-2: تمهيد:

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلاً عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم، وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة يتعين أن تركز على معلومات موثوق فيها، ولا شك في أن مهنة تدقيق الحسابات تؤدي دوراً مهماً ومؤثراً في تلك العملية عن طريق توفير تقارير مالية موضوعية وحيادية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (لطي، 2006).

2-1-2: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من الحاجة إلى التحقق من عدالة البيانات المالية التي يعتمد عليها مستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها "يستمع". ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة (عبد الله، 2012).

وقد أدى قيام الثورة الصناعية إلى ظهور الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة ثم إن نموها وانتشارها كان من أهم العوامل التي ساعدت على تطور مهنة المحاسبة

والتدقيق وازدياد الإقبال على خدمات المحاسبين. وكان للسياسة المالية والضريبية دوراً ملحوظاً في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، إذ إن دوائر الضريبة تطالب الشركات بتقارير مالية مدققة من قبل مدقق حسابات قانوني (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008).

وظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581م، أما في الشرق العربي فكان لمصر السبق في هذا المجال ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919م، وبعدها تم تنظيم المهنة وفق القانون الأردني 1961م إلى أن أقر المجلس التشريعي الفلسطيني عام 2004 قانوناً جديداً لتنظيم المهنة في فلسطين ويحمل رقم 9/2004 (البحيصي، 2010) ومازال جاري العمل به إلى يومنا هذا مع إجراء تعديلات على بعض مواد القانون ففي عام 2010 صدر قرار مجلس الوزراء رقم (24) بتعديل مواد رقم (2)، (70)، (34)، وفي عام 2016 صدر قرار من مجلس الوزراء بقانون رقم (12) بشأن تعديل قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 وتضمن التعديل مواد رقم (2) ومواد رقم (3).

ومن هنا يتعين القول إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق أوجد مفهوماً مستقلاً لتدقيق الحسابات، وكان لابد من الإشارة إلى مفهوم التدقيق باعتباره علماً بحد ذاته.

3-1-2: مفهوم التدقيق

إن المفهوم العام لكلمة "تدقيق الحسابات" هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها. (العزب ونظمي،

(2012)

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق عملية التدقيق بأنها " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والإحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بالنتائج. (حداد، 2016)

ويمكن في ضوء ما سبق وضع تعريف شامل لتدقيق الحسابات كما يلي:

هو عملية فحص مخططة ومنظمة للعمليات المالية والاقتصادية التي تتم داخل المنشأة بواسطة شخص خبير مؤهل علميا ومستقل عن معدي المعلومات المالية ومستخدميها، معتمدا على أدلة إثبات متعارف عليها تمكنه من التأكد من صدق وعدالة البيانات المالية وعدالتها خلال فترة زمنية محددة مشيرا إليها في تقرير محايد (تقرير مدقق الحسابات) يقدم لمستخدمي المعلومات المالية ليتمكنوا من اتخاذ القرارات المناسبة، ولأن تدقيق الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة ولما تقدمه من دور فعال في تنمية المجتمعات واتخاذ القرارات كان لابد من الحديث عن مهنة تدقيق الحسابات.

4-1-2: مهنة تدقيق الحسابات

أولاً: تعريف المهنة

تعرف المهنة بأنها العمل الذي تحتاج مزاويلته إلى معلومات متخصصة وإلى إعداد وتدريب طويل، والذي يعتمد في أداء وظيفته على "معايير" للأداء والسلوك المهني، يعد بواسطة منظمات مهنية (حسام، 2010).

ثانيا: المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات (نظمي والعزب، 2012)

- 1- أن يتوافر قدر كافٍ من التأهيل العلمي
 - 2- أن يكون هدف المهنة تقديم "خدمة" عامة للمجتمع.
 - 3- أن تتم ممارسة قدر وافٍ من " الرقابة الذاتية" عن طريق المنظمات المهنية المتخصصة في مجال مهنة تدقيق الحسابات.
 - 4- اعتماد مهنة تدقيق الحسابات على المجهود الذهني بصفة أساسية.
 - 5- توافر مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة.
 - 6- توافر مجموعة من "معايير الأداء" المنظمة والمتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.
- بالإضافة إلى الأركان والمقومات الرئيسية لمهنة التدقيق تقوم المنظمات العلمية التي تشرف على مهنة التدقيق بدور كبير في مجال توفير المعلومات المتخصصة، وزيادة خبرة أعضائها، عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وبحوث في مجال مهنة التدقيق.(حسن، 2010)
- ونظراً للتداخل الكبير بين مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق كان لابد من توضيح الفرق بين المحاسبة و التدقيق.

4-1-2: الفرق بين المحاسبة والتدقيق

على الرغم من أن التدقيق يعتمد كلياً على نتائج عمليات المحاسبة إلا أنه لا يعد فرعاً من فروع المحاسبة وإنما نظام مستقل بذاته(عوض، 2006)، ومازال العديد من مستخدمي البيانات المالية والجمهور العام لا يفرق بين التدقيق والمحاسبة، ويعزي ذلك إلى أن التدقيق يتعلق بالمعلومات المحاسبية، كما أن العديد من المدققين لديهم خبرة كبيرة في مجال المحاسبة، بالإضافة إلى

إعطاء لقب "محاسب قانوني معتمد" للأفراد الذين يقومون بعملية التدقيق (Arens and another, 2012)

فالمحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص للأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية لغرض توفير المعلومات المالية لصناع القرار، ولذلك يجب على المحاسبين وضع نظام للتأكد من أن العمليات الاقتصادية للمنشأة يتم تسجيلها بشكل صحيح في الوقت المناسب وبتكلفة معقولة، بينما التدقيق يحدد ما إذا تم تسجيله يعكس بشكل صحيح الأحداث الاقتصادية التي وقعت في الفترة المحاسبية، ولأن معايير المحاسبة الدولية توفر معايير لتقييم مدى صحة المعلومات المحاسبية المسجلة، لذا يجب على المدقق أن يكون لديه فهم شامل لتلك المعايير المحاسبية (Arens et al, 2012)، وأحد أهم الفروق بين المحاسبة والتدقيق هو أن المحاسب موظف لدى الوحدة الاقتصادية وخاضع بالتبعية لإدارتها، أما المدقق والذي يسمى في العديد من الدول محاسباً قانونياً مستقلاً فلا تربطه بإدارة الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق علاقة تبعية وهو خبير مهني محايد (عوض، 2006).

إن ظهور التدقيق باعتباره مهنة مستقلة والتوسع بها بين أهمية التدقيق في خدمة الوحدات الاقتصادية ونموها، وسيتناول الجزء الآتي هذه الأهمية بشيء من التفصيل:

5-1-2: أهمية التدقيق

تتبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف الى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق

في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات مايلي (الشحنة، 2015):

1- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

2- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب.

4- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.

أدى نمو مهنة تدقيق الحسابات ووضوح أهميتها وخطورتها في الميدان الاقتصادي والمالي إلى إيجاد أنواع متعددة للتدقيق، والتي تتمثل بالآتي:

6-1-2: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ويمكن تصنيف عملية التدقيق حسب عدة مؤشرات وهي كالاتي: (المجمع العربي

للمحاسبين القانونيين، 2008)

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق (Scope Of Audit)

1- **تدقيق كامل:** هو الذي يخول المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع

الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق. وفيه يستخدم المدقق

رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

2- **تدقيق جزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات

المعينة، أي التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي

صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق على تلك العمليات.

ثانياً: من حيث توقيت التدقيق (Timing Of Audit)

1- **تدقيق نهائي:** يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية.

2- **تدقيق مستمر:** التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفقاً لبرنامج

محدد مسبقاً.

ثالثاً: من حيث القائم بعملية التدقيق (Staff Of Audit)

1- **تدقيق خارجي:** اختبار تقني صارم يتم بأسلوب منظم من طرف شخص مهني مؤهل

مستقل، يهدف إلى إعطاء رأيه حول نوعية المعلومات المالية المقدمة من طرف

المؤسسة ومصادقيتها، ومدى تمثيلها للوضع المالي للمؤسسة.

2- **تدقيق داخلي:** التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف

بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة

وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.

رابعاً: من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق (Degree Of Compulsion)

1- **تدقيق إجباري:** وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ألزم القانون عدداً كبيراً من المنشآت بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المنشآت شركات الأموال (الشركات المساهمة العامة).

2- **تدقيق اختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

خامساً: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness)

1- **تدقيق شامل:** يقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات

الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً.

2- **تدقيق اختياري:** هو تدقيق عينة من العمليات فحسب.

ومهما تعددت أنواع التدقيق واختلفت إلا أنها في نهاية المطاف تخدم الأهداف الآتية:

2-1-6: أهداف عملية التدقيق

✓ الأهداف الرئيسية، ومنها: (جربوع، 2008)

1- التحقق من صدق البيانات المالية المسجلة ودقتها وعدالتها المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

2- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي

تعدها إدارة المنشأة، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج

أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

ولتحقيق هذه الأهداف كان لا بد من إيجاد مجموعة من المعايير المتعارف عليها، والتي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة، وبذلك كان لا بد من التطرق إلى هذه المعايير التي تعرف بمعايير التدقيق الدولية بشيء من التفصيل.

7-1-2: معايير التدقيق الدولية

سعت الهيئات الإقليمية والدولية الى التدقيق من اجل تقليل الفروقات بين ممارسة التدقيق من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتمت إلى إصدار مجموعة من الإرشادات، سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق، متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.(مازون، 2011)

ويمكن القول إن المعايير الدولية عبارة عن مستويات للأداء المهني توضع من قبل جهات منظمة للمهنة، وتساعد هذه المعايير في الحكم على أداء المدقق ونوعية عمله، بالإضافة إلى توفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل، ولا تزال فلسطين تعتمد المعايير الدولية كإطار لمجال العمل المهني. (دحدوح والقاضي، 2009).

وقد تم تبويب هذه المعايير في مجموعات وفقا لما يلي:

جدول رقم (1) معايير التدقيق الدولية

200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات	
الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	200
300-499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	
500-599 أدلة التدقيق	
600-699 الاستفادة من عمل آخرين	
700-799 نتائج وتقارير التدقيق	
(المنقح) تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	700
(800-899) المجالات المتخصصة	
بيانات ممارسة التدقيق الدولي	
1000 الاعتبارات الخاصة في تدقيق الأدوات المالية	
المعايير الجديدة والمعدلة وغير الفعالة بعد	
250 (المنقح) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	

(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017)

ونظراً لأن الدراسة تتحدث عن معياري التدقيق (200) و(700) سيتم تناول المعيارين بالتفصيل وفقاً للاتي:

المعيار 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

الأهداف الكلية للتدقيق:

لدى إجراء عملية تدقيق البيانات المالية، تتلخص الأهداف الكلية للمدقق وفقاً لما

يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017)

1- الحصول على تأكيد معقول حول ما اذا كانت البيانات المالية ككل خالية من

الأخطاء الجوهرية.

2- الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق

الدولية.

3- في جميع الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تأكيد معقول والتي يكون

فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كاف في الظروف القائمة

لأهداف إلى مستخدمي البيانات المالية، تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم

المدقق بحجب رأي معين أو الانسحاب أو الاستقالة.

عملية تدقيق البيانات

(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017)

- إن هدف إجراء عملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات

المالية ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية

معروضة بشكل عادل من كافة النواحي المهمة أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة

وعادلة، وإن عملية التدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الاخلاقي ذات

العلاقة تمكن المدقق من تكوين ذلك الرأي.

- إن البيانات المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدها إدارة

المنشأة تحت إشراف المكلفين.

- تقتضي معايير التدقيق الدولية، كأساس لرأي المدقق، أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

- يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية في كل تخطيط وأداء عملية التدقيق، وفي تقييم تأثير الأخطاء المحددة في عملية التدقيق.

متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلق بتدقيق البيانات المالية:

(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017)

- يخضع المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بتدقيق البيانات المالية. وتتألف متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة عادة من جزأين أ و ب لمجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين" (قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين) المتعلقة بعملية تدقيق البيانات المالية.

- يحدد الجزء أمن قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوكيات الأخلاقية المهنية المتعلقة بالمدقق عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، كما يوفر إطاراً تصورياً لتطبيق هذه المبادئ. وفيما يلي المبادئ الأساسية التي يتعين على المدقق الالتزام بها بموجب مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين.

أ- الاستقلالية: وتعني استقلالية المدقق بشخصيته وتفكيره المستقل وان يكون

بعيدا عن أي مؤثرات أخرى ترتبط بالعمل الموكل إليه (قريط، 2008). ومن

المخاطر المهددة لاستقلالية المدقق مصلحة مالية مباشرة مع العميل أو رسوم مشروطة تتعلق بنتائج التدقيق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008)

ب- النزاهة: ينبغي للمدقق أن يكون صادقاً ومستقيماً عند تقديم الخدمات المهنية.

ت- الموضوعية: ينبغي للمدقق أن يكون عادلاً ولا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين التي يمكن أن تؤثر سلباً على موضوعيته

ث- الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي للمدقق أن يقدم الخدمات المهنية بعناية و أن يتمتع بدرجة عالية من المعرفة والكفاءة، كما تقع على عاتقه مسؤولية الحافظ على معرفته المهنية ومهارته في المستوى المناسب .(أبو شماس وكتاب، 2014)

ج- السلوك المهني: على المدقق أن يتصرف بشكل يتناسب مع السمعة الجيدة للمهنة بالإضافة إلى تجنب الإساءة إلى سمعته وسمعة زملائه في المهنة.

ح- المعايير الفنية والتقنية المناسبة: يجب على المدقق أن يقوم بعمله المهني وفقاً للمعايير المهنية الخاصة بالمهنة التي أقرت من قبل الهيئات المهنية.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008)

1- على المدقق تنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

2- ينبغي للمدقق تخطيط وأداء عملية التدقيق وأدائها بطريقة تتضمن حذراً مهنيًا، مدركاً بأن الظروف قد توجد أسباباً تدعو إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية. (أبو شماس وكتاب، 2014)

معيار 700: تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.

يتناول معيار التدقيق رقم (700) مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي مكتوب حول البيانات المالية ككل، بالإضافة إلى إرشادات حول الشكل والمحتوى لتقرير المدقق الذي يتم نتيجة لعملية تدقيق البيانات التي قام بها مدقق حسابات مستقل. (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2015)

متطلبات تكوين الرأي حول البيانات المالية:

(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017)

1. ينبغي أن يكون للمدقق رأياً حول ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإعداد التقارير المالية المعمول به.
2. من أجل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء تلك الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ.
3. ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
4. ينبغي أن يقيم المدقق تحديداً ما يلي في ضوء متطلبات إعداد التقارير المالية به:
 - ✓ ما إذا كانت تفصح البيانات المالية بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها.
 - ✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تم اختيارها هي سياسات متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية .

✓ ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة وموثقة وقابلة للمقارنة وسهلة الفهم.

✓ يجب أن يتضمن تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل من حيث ما يلي:

• العرض العام للبيانات المالية وبنيتها ومحتواها

• ما إذا كانت البيانات تمثل المعاملات والأحداث الأساسية

✓ ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير على نحو كافي أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها.

تقرير المدقق :

يجب ان يحتوي تقرير المدقق على العناصر الأساسية الآتية:

- 1- العنوان: يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان يدل على انه تقرير مدقق مستقل
- 2- المخاطب: ينبغي أن يكون التقرير موجهاً إلى الجهة المعنية .
- 3- الفقرة التمهيدية: تتضمن تحديد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، بالإضافة إلى تحديد البيانات التي تم تدقيقها وتحديد الفترة أو التاريخ التي تتألف منه البيانات المالية.
- 4- مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية : يصف هذا الجزء مسؤوليات الأشخاص المسؤولين في المؤسسة عن إعداد البيانات المالية.
- 5- مسؤولية المدقق: ينبغي أن يورد المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأيه حول البيانات المالية بناء على عملية التدقيق.

6-فقرة النطاق: تتضمن وصفا لطبيعة التدقيق من حيث الإشارة إلى المعايير المطبقة بالإضافة إلى وصف العمل الذي قام به المدقق .

7-فقرة رأي المدقق: يجب أن يحدد التقرير رأي المدقق بوضوح فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن القوائم المالية ككل، لذا فإن آثار رأي المدقق على تقريره يمكن توضيحها كما يلي :

✓ الرأي غير المتحفظ (النظيف): يتم التعبير بهذا الرأي عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صورة عادلة وحقيقية وأن البيانات تخلو من التحريفات الجوهرية(أبو شماس وكتاب، 2014

✓ الرأي المتحفظ: ويتم التعبير بهذا الرأي عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية ذو تأثير جوهري ولكن ليس واسعة النطاق(المادي) أو تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ذو تأثير جوهري ولكن ليس واسع النطاق.

✓ الرأي المعاكس: يتم التعبير بهذا الرأي عندما يكون تأثير عدم تطبيق المعايير المحاسبية كبيرة جدا بحيث يؤثر على عدالة القوائم المالية.

✓ الامتناع عن إبداء الرأي: يتم التعبير بهذا الرأي عندما يتعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ذو تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية.(الطرايرة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013)

8- توقيع المدقق: يجب أن يكون توقيع المدقق إما باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما.

9- تاريخ تقرير المدقق: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق.(ترزي، 2013)

ولتطبيق مهنة التدقيق كان لابد من وجود شخص يدعى (المدقق) ليقوم بمتطلبات المهنة وتدقيق القوائم المالية على أكمل وجه، فلذلك كان لابد من التطرق إلى تعريف المدقق.

8-1-2: مدقق الحسابات

مدقق الحسابات: هو خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه الملاك وكيلاً عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لتدقيق أعمال الإدارة التي تنعكس نتائجها على التقارير والقوائم المالية الختامية التي تعدها، ويرفع بتقريره عن عملية فحصه لهذه القوائم للملاك وبالتالي هو لا يخضع لسلطة الإدارة حتى يتوفر له الحياد والاستقلال في أداء مهنته وأن يتوافر له التدريب الكافي على أعمال الفحص والتدقيق حتى يستطيع أن يكتشف الأخطاء والانحرافات من خلال عملية التدقيق (Tandon at all,2000).

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين مدقق الحسابات بأنه مصطلح يشير إلى الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق، وهم بالعادة الشريك بالعملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية، أو الشركة، حسب ما هو مطبق. وحيث يهدف معيار التدقيق الدولي إلى قيام شريك العملية بتلبية متطلب او مسؤولية ما، فان مصطلح شريك العملية هو المستخدم بدلا من "المدقق". ويستخدم مصطلح "شريك العملية" والشركة" للإشارة إلى ما يقابلهم في القطاع العام حيثما كانت هناك صلة.(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC"، 2017).

9-1-2: الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

بعد توسع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين وانتشارها جرت عدة محاولات لتطوير المهنة، سواء على صعيد سن القوانين والتشريعات، أو من خلال تأسيس الجمعيات المهنية المتخصصة،

والتي تمثل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق. ويمكن إعطاء لمحة تعريفية عن القوانين والتشريعات، بالإضافة إلى دور مجلس المهنة و الجمعيات المهنية في تطوير المهنة وفقاً لما يلي:

• لمحة عن تطور قانون مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

لم تكن هناك أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق حتى مطلع الستينيات، حيث كانت التشريعات المهنية الفلسطينية مستمدة من قانون الشركات البريطاني رقم (18) لسنة 1929. (جلس ومقداد، 2000)، وبعدها تم تنظيم مهنة التدقيق وفق القانون الأردني منذ عام 1961 إلى أن أقر المجلس التشريعي الفلسطيني عام 2004 قانوناً جديداً لتنظيم المهنة في فلسطين، ويحمل رقم 9/2004 (البحيبي)

وبموجب أحكام قانون مجلس مهنة تدقيق الحسابات تم إنشاء مجلس مهنة تدقيق الحسابات استناداً إلى المادة رقم (3) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، باعتبارها جهة مختصة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، ويتمتع المجلس بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية لمباشرة كافة الأعمال والتصرفات التي تكفل له تحقيق أغراضه وفق أحكام القانون، وفي عام 2016 صدر قرار من مجلس الوزراء بقانون رقم (12) بشأن تعديل قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 وتضمن التعديلات تشكيل مجلس مهنة تدقيق الحسابات. (www.bopa.ps)

الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة:

1- **جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:** هي جمعية مهنية تأسست عام 1979م في

مدينة غزة، وتم تسجيلها بصفة رسمية والاعتراف بها في شهر يوليو 1980م. نصت

المادة رقم (4) من النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين وفقاً لأحكام

قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم(1) لسنة 2000م أن أهداف الجمعية

تكمن في الآتي:

- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير الدولية والأصول العلمية.

- رفع المستوى المهني للمحاسب والمدقق بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.

- إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.

- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية والسعي لرعاية شؤونهم.

- جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.

- توعية الجمهور بأهمية التطبيق المحاسبي وبيان فوائده .

شهدت جمعية المحاسبين تطوراً ملحوظاً في أعداد المنتسبين إليها، إذ بلغ في البداية

وحتى سنة 1983 (80) عضواً وفي عام 2005 أصبح (4728) عضواً وذلك حسب

آخر الإحصائيات. (أبو هين، 2005).

1- جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية:

(www.pacpa.ps)

تأسست جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقاً لأحكام قانون الجمعيات والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000). وتم تعزيز وجود الجمعية ومنحها مزيداً من الصلاحيات بموجب قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) كما وتتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري وبحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها.

ووفقاً للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من (9) أعضاء تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، كما تم تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات عمل الجمعية، وهي:

- لجنة التعليم المستمر - لجنة البحث العلمي

- لجنة الامتحان - لجنة العلاقات الخارجية

- لجنة السلوك المهني - لجنة صندوق التقاعد

- لجنة العضوية - اللجنة التأديبية

يبلغ عدد الأعضاء والمسجلين رسمياً ضمن سجلات الجمعية حالياً (200) عضو، ويكون نطاق عمل الجمعية في جميع أنحاء فلسطين، وتتخذ من رام الله وغزة مركزين لها.

ولقد وضحت المادة رقم (7) لنظام الأساسي للجمعية بأن الجمعية تهدف إلى رفع المستوى العلمي والعملية لممارسي مهنة التدقيق في فلسطين، وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف القيام فإنها تمارس والصلاحيات والأعمال الآتية:

- تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
- تنمية روح التعاون وتوثيقها بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم، وتدعيم استقلالية الأعضاء العاملين.
- المحافظة على آداب المهنة وسلوكياتها ومبادئها وتقاليدها، وتنظيم ممارستها والإسهام في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- تشجيع البحث العلمي ورعايته في المجالات المختلفة للمهنة.
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع المهنة ورفيها في فلسطين.
- عقد المؤتمرات والندوات و ورشات العمل في الموضوعات ذات العلاقة بالمهنة.
- التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الاتحادات.
- العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.
- توفير الخدمات الاجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الاجتماعي للأعضاء والعمل على إنشاء صندوق التقاعد. (النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية)

دوائر الضريبة في فلسطين:

هي دوائر حكومية تتبع وزارة المالية وتقسم إلى ثلاث دوائر:

1- دائرة ضريبة الدخل: (www.pmf.ps/91)

مهمة دائرة ضريبة الدخل

تطبيق قوانين ضريبة الدخل المعمول بها في فلسطين بكفاءة واقتدار من أجل زيادة الإيرادات العامة اللازمة لتحقيق الأهداف الوطنية، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل، بتوزيع العبء الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية.

أهداف الدائرة العامة

- إدارة عملية فرض الضريبة وتحصيلها بكفاءة وفعالية ومتابعة الإجراءات المتعلقة بها
- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتشجيعهم على الاستجابة الطوعية.
- رفع كفاءة العاملين في الدائرة إدارياً وفنياً وقانونياً.
- مواكبة التطورات العالمية في مجال الضرائب وتحديث التشريعات الضريبية لتحقيق الإيرادات الضريبية المستهدفة وبما لا يتعارض مع تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية.
- توفير مصدر إيرادات للخزينة العامة للمساهمة في تغطية الالتزامات المالية للدولة.

2- دائرة ضريبة القيمة المضافة : (www.pmf.ps/94)

رؤية الدائرة

التميز في الأداء للوصول بشكل متدرج إلى توفير القدر الأقصى من الإيرادات لتغطية النمو المتزايد في النفقات ومن ثم الوصول تدريجياً إلى تحقيق القدر الأكبر من الاعتماد على الذات وتقليل الاعتماد على المساعدات الخارجية وصيانة الكرامة الوطنية.

أهداف الدائرة

- توفير الحد الأقصى من الإيرادات من خلال تكريس سيادة القانون.
- توثيق العلاقة وبناء الثقة مع القطاع الخاص.
- بناء دائرة فعالة ومهنية وتحقيق الفاعلية والكفاءة في العمل.
- تحقيق الشفافية والرقابة الذاتية في العمل والاعتماد على الانجاز في التقييم.
- تبسيط التشريعات وتحديثها والوصول إلى التطبيق الأفضل للإجراءات.
- بناء الأنظمة المحوسبة للوصول إلى دائرة إلكترونية.
- التوحيد الفعلي لوحدة كبار المكلفين لتقديم خدمة واحدة متكاملة لكبار المكلفين لكل ما يتعلق بضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.
- العمل مع جميع الأطراف الداعمة لبناء برنامج توعية ضريبية حقيقي بحيث يزيد وعي المواطن والمكلف عن ضريبة القيمة المضافة.
- تعزيز وتطوير قدرات موظفي الدائرة لمواكبة التغيرات الاقتصادية وتحسين أساليب وإجراءات العمل.

3- دائرة المكوس والجمارك:

وهي دائرة حكومية تتبع وزارة المالية وتتمثل مهامها الرئيسية فيما يلي: (عثمان، 2008)

- الرقابة على إجراءات الاستيراد والتصدير وتحصيل الإيرادات العامة المتعلقة بها عبر عملية المقاصة مع إسرائيل.

- متابعة دخول البضائع عبر المعابر الفلسطينية ومكافحة التهرب الضريبي.

- الرقابة على العمليات التجارية وعلى شهادات المنشأ.

2-2: الدراسات السابقة.

اطلعت الباحثة على الكثير من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم عرض ملخص لنتائج هذه الدراسات وتوصياتها التي توصل إليها الباحثون.

1-2-2: الدراسات العربية:

- دراسة (السرطاوي، 2016) بعنوان " الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين(دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نصوص القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المتعلقة بمدى انسجام وتناغم مسؤوليات وواجبات مدقق، ومدى انسجام القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق مع معايير التدقيق الدولية. تم تحليل قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين رقم (9) لعام 2004، بالإضافة إلى كافة القوانين المنظمة لمهنة التدقيق ومعايير التدقيق الدولية، واستخدم الباحث تحليل المحتوى والنصوص لجميع النصوص القانونية المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق.

وأظهرت نتائج الدراسة انه لا يوجد تناغم أو انسجام بين النصوص التشريعية نفسها بما يخص مسؤوليات مدقق الحسابات، وما بين النصوص التشريعية أو التعميمات ومعايير التدقيق الدولية وبالتالي يمكن تفسيرها بطرق مختلفة مما يزيد من مسؤوليات مدقق الحسابات، وهذا يتناقض مع معايير التدقيق الدولية. يوصي الباحث بضرورة مراجعة النصوص القانونية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات والعمل على توحيدها مع معايير التدقيق الدولي.

- دراسة (الحداد، 2016) بعنوان "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير

المراجع الخارجي (دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات والأكاديميين)"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، وذلك بدراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات والأكاديميين، بالإضافة إلى التعرف على مدى اعتماد معايير التدقيق الدولية من قبل المراجع، وفحص مدى إدراك المراجع الخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة وتوزيعها بشكل عشوائي على مجموعة من مراجعي الحسابات والأكاديميين في الجزائر والبالغ عددهم (40).

وقد أظهرت النتائج بان المراجعين الخارجيين لا يعتمدون بصورة مباشرة على معايير التدقيق الدولية وإنهم ليسوا على اطلاع ودراية بمتطلبات التطبيق، إلا أنهم يطبقونها بطريقة أو بأخرى، وذلك عن طريق تشابهها وتوافقها مع معايير أخرى كالمعايير الجزائرية والتي هي مستمدة من المعايير الدولية، ومن الأمثلة على المعايير الدولية المطبقة لمعيار رقم (700) تقرير المراجع حول البيانات المالية، ومعيار رقم (500) أدلة الإثبات، ومعايير (230) التوثيق.

- دراسة (العال، 2015) بعنوان "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة

وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي،

وتصميم استبانة وتوزيعها على جميع مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (63) مراجع حسابات باستخدام أسلوب الحصر الشامل.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جدا بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، بالإضافة إلى أن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر وبدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

- دراسة (خويلدات، غزاوي، بوعلاق، 2015) بعنوان "واقع مهنة المحاسبة بالجزائر بين

التحديات والتحديات" (دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة).

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، واعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم توزيع (80) استبيان على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة، ومن خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها، فقد تم التوصل إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنةً بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المهنية؛ والتأثير المعنوي السلبي للأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة.

- دراسة (عريقات، والدباغية، 2011) بعنوان "أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير

التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية والتسويقية"

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها التسويقية لتسويق خدماتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي وإجراء مقابلات عشوائية مع شركتين تدقيق عالمية وشركتين تدقيق محلية وخمس شركات عميلة تعمل في قطاعات مختلفة مثل القطاع الصناعي والتجاري والخدمات والتأمين.

وقد أظهرت الدراسة بأن الشركات التدقيق العالمية تحرص على التزامها بمعايير التدقيق الدولية، أما الشركات المحلية فهي ملتزمة بتطبيق القانون والذي ينص على تطبيق معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى أن مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يظهر بشكل واضح بالتقرير الصادر عن المدقق حيث يتم صياغته شكلا وموضوعا حسب معايير التدقيق الدولية، وقد بينت الدراسة بأن الشركات العميلة يهتمها كثيرا التزام شركات التدقيق بالمعايير الدولية وتعتمد عند اختيار المدقق الخارجي على التزامه بمعايير التدقيق الدولية وعلى استقلالية المدقق وعدم وجود علاقة بين المدقق وبين أعضاء مجلس إدارة الشركة.

- دراسة (درغام، 2009) بعنوان المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في

قطاع غزة "دراسة تحليلية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة، سواء كانت متعلقة بالتشريعات أو القوانين أو جمعيات مهنية أو بالعملاء أو أية مشكلات أخرى. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة من مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة وعددهم (30 مدققا).

أظهرت نتائج الدراسة ما يلي : عدم وجود إلزام من قبل الجهات المنظمة للمهنة بمعايير التدقيق الدولية، كما أن الجمعيات المهنية لم تقم بدورها المنوط بها في نشر الوعي وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق و واجباته، كما تبين قصور القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق وحاجتها إلى تعديل، بالإضافة إلى أن أتعاب المدقق لا تتناسب مع حجم العمل، و تدني اهتمام الحكومة بالمهنة مقارنةً بالمهن الأخرى، والتنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات.

- دراسة (أحمد، 2007) بعنوان "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها" دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، ومدراء البنوك، وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات، ومدراء البنوك، وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة - فلسطين. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على مديري البنوك في قطاع غزة والبالغ عددهم (45)، و مأموري ضريبة الدخل والبالغ عددهم (59)، ومكاتب مراجعي الحسابات والبالغ عددهم (86) مكتباً.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي أهمها: جهل المراجع الخارجي لكثير من معايير المراجعة، وجود فجوة بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى نقص الكفاءة المهنية، ثمة قصور من المنظمات المهنية بعدم إصدار نشرات لتوعية المجتمع المالي توضح فيه مسؤوليات المراجع والمخاطر المتأصلة في عملية المراجعة وطبيعة عمل المراجع الخارجي.

- ورقة عمل (كلاّب، 2007) بعنوان "مقومات مهنة المحاسبة و المراجعة في فلسطين
"الواقع والتحديات".

هدفت هذه الورقة إلى التعريف بالمقومات الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام
والتعرف على مدى توفر هذه المقومات ومستواها في البيئة الفلسطينية، وتشخيص نواحي القوة
والضعف بهدف استنباط سبل العلاج واقتراح الحلول والمتطلبات اللازمة لمعالجة جوانب القصور
والضعف وتقوية وتعزيز جوانب القوة وصولاً إلى تحسين وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة
الفلسطينية بكافة أبعادها بما يخدم الأطراف المستفيدة وعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية
والإدارية .

أظهرت نتائج الورقة ما يلي: ان الواقع الفلسطيني يفتقر إلى أي نوع من برامج الرقابة على
النوعية وجودة الأداء، ضعف البيئة الفلسطينية لبرامج التأهيل المهني و التدريب و التعليم
المستمر، أقرت جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية لائحة لممارسة مهنة المحاسبة و
المراجعة، إلا أن عملية التطبيق لم ترتق إلى المستوى المأمول بسبب عدم وجود إطار قانوني
وضعف آليات المسائلة .

- دراسة (جربوع والبحيصي، 2006) بعنوان : " تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير
المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين"(دراسة ميدانية على مكاتب
وشركات المراجعة في قطاع غزة)

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين ولبيان الأداء الفعلي لهذه
المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية، وتحديد مدى إمكانية استخدام تلك المعايير

في تنظيم الممارسة المهنية وتطويرها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبيانات على جميع مكاتب التدقيق في قطاع غزة والبالغ عددهم (85) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى أن معايير المراجعة الدولية تعتبر أساساً صالحاً وملائماً للتطبيق من قبل مكاتب وشركات المراجعة بدولة فلسطين، وإمكانية تطويعها لتحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية المراجعة داخل هذه المكاتب والشركات العاملة في فلسطين. إن عملية التطبيق والالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية من قواعد وإجراءات تخص عملية المراجعة هي مسألة أخلاقية، بالإضافة إلى غياب وانخفاض دور الجمعيات المهنية في الهيمنة على مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين والعمل على تنظيم المهنة وتوجيهها لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور

- دراسة (القریط، 2008) بعنوان "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الخدمات الأخرى التي تقوم بها مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى مدى استقلالية المدقق الخارجي في الأردن عند إبدائه لرأيه في قوائم منشأة العميل، وقد استخدم الباحث منهج تحليل المحتوى لأهم البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع البحث بالإضافة إلى توزيع الاستبانة على (10) مكاتب تدقيق ممن يعتبرون المكاتب الأكثر تعاملًا مع الشركات الكبيرة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج من أهمها: تحتل الاستشارات الضريبية المقدمة من مكاتب التدقيق لمنشأة العملاء الجانب الأكبر من الخدمات الاستشارية، بالإضافة إلى أن هناك مجموعة عوامل قد تؤثر على حيادية المدقق من أهمها: تقديم خدمات التدقيق بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية إلى منشأة الأعمال، واستمرارية المدقق في تقديم خدمات التدقيق للمنشأة

نفسها لسنوات متتالية، وجود علاقة صداقة بين المدقق والعميل، وتقديم هدايا له جميعها عوامل تؤثر على استقلالية المدقق.

- دراسة (حلس ومقداد، 2000) بعنوان : العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في قطاع غزة والمشاكل التي تواجهها وعلاقتها مع دوائر الضريبة. واعتمدت الدراسة على البحث التحليلي التفسيري باستخدام الجداول، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي الكمي، وقد تم توزيع استبانات على مجتمع الدراسة المكون من جميع مكاتب المحاسبة والتدقيق في غزة والبالغ عددهم (106) مكاتب.

أظهرت الدراسة أن طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق موزعة على النحو الآتي: (43%) خدمات محاسبية، (28%) استشارات ضريبية، (23%) مراجعة وتدقيق والباقي (6%) خدمات واستشارات أخرى، بالإضافة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق هو كفاءة العاملين بالمكتب والشهرة التي يتمتع بها المكتب. وقد تبين أن علاقة مكاتب المحاسبة والتدقيق مع دوائر الضريبة تفتقد إلى الثقة المتبادلة، ففي معظم الأحوال لا تعترف دوائر الضريبة بالحسابات الختامية المعدة من قبل مكاتب المحاسبة والتدقيق كأساس لتحديد الربح الخاضع للضريبة بل تعتمد على التقدير الجزافي وهي تعد من أهم المشاكل التي تواجه مكاتب المحاسبة والتدقيق.

- دراسة (felix & osiregbemhe, 20016) بعنوان : Audit Standards and Performance of Auditors': Evidence From Nigerian Banking Industry.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تأثير معايير التدقيق على أداء مدققي الحسابات في القطاع المصرفي النيجيري ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحثان على تصميم استبيان وتوزيع (80) استبانة على عينة عشوائية من أصحاب المصلحة في البنوك من المنطقة الغربية في نيجيريا. وقد أظهرت النتائج وجود علاقة ايجابية قوية بين معايير التدقيق وأداء المدققين، وان هناك امثال لمعايير التدقيق في البنوك النيجيرية وتوصي الدراسة بمزيد من التفسيرات والإيضاحات لمعايير التدقيق للمساعدة في تحسين أداء المدققين.

- دراسة (Fakhfakh, 2015) بعنوان: **The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements.**

ناقشت هذه الدراسة المشكلات اللغوية المرتبطة بإعداد التقارير إذ إن هذه التقارير تعزز عملية توصيل البيانات للمهتمين، وركزت الدراسة على تقارير عملية التدقيق الموضحة من قبل المعايير الدولية للتدقيق، حيث حددت معايير التدقيق الدولية محتوى التقرير ونوعية نتائج التقرير ولذلك تمت مراجعة المعيار الدولي لتقرير المدقق (700) المتعلق بتكوين الرأي وتقرير البيانات وتبين انه من اجل التوحيد القياسي لعملية التدقيق يتطلب أن تصاغ التقارير بطريقة واضحة ومفهومة للقارئ، بالإضافة إلى أن تقرير المدقق مازال موضع انتقاد من حيث فعاليته في

توصيل عملية التدقيق في نظر المهتمين. وهذا يتطلب من المدقق البحث عن حلول لحل مشكلة التعارض بين متطلبات (معايير التدقيق الدولية) والمبادئ اللغوية في الصياغة بحيث يصبح التقرير أكثر وضوحاً بالنسبة للمهتمين، كما تضمنت توصيات للمدقق بضرورة تحسين مستوى عرض تقريره، وأهمها رأيه حول البيانات المالية المدققة.

- دراسة (Ussahawanitchakit, 2012) بعنوان: Relationships among audit ethics, audit morality and audit quality of certified public accountants (CPAs) in Thailand .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق للمدققين المعتمدين في تايلند، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من مدققي الحسابات المعتمدين والبالغ عددهم (473)، وتم استرداد (113) استبانة.

وتوصل الباحث إلى أن أخلاقيات مهنة التدقيق ترتبط بشكل إيجابي مع جودة التدقيق وهي العامل الرئيسي في تفسير جودة التدقيق.

- دراسة (Griffin and Lont, 2010) بعنوان: Non-Audit Fees Auditor independence New Evidence based on Going concern opinions for U.S. Companies under stress :

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات ما إذا كانت الأتعاب التي يتقاضاها مدققو الحسابات مقابل تقديم الاستشارات المالية تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، واعتمد الباحث على نموذج يثبت العلاقة العكسية بين الأتعاب التي يحصل عليها المدقق ومن تقديم الاستشارات المالية واستقلاليتهم، وقد أجريت الدراسة على عينة من مجموعة الشركات الأمريكية التي تعاني من الضغوط المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات مقابل الاستشارات المالية واستقلالية المدقق الخارجي.

- دراسة (Bamber and Lyer, 2005) بعنوان (Auditors Identification with Their Clients and its Effect on Auditors Objectivity).

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير علاقة المدقق مع الزبون وتحديد المخاطر لهذه العلاقة وما مدى تأثيرها على استقلالية المدقق، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان على قائمة المحاسبين المسجلين في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وتم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين ومراجعي الحسابات في خمس شركات كبيرة وتوزيع الاستبانات عليهم والبالغ عددهم (1250).

توصل الباحثان إلى أن وجود علاقات بين المدققين وبين الزبائن يؤدي إلى عدم الإفصاح الكامل والدقيق عن وضع العميل بالإضافة إلى أن مراجعي الحسابات ذوي الخبرة العالية هم على مستوى أعلى من الكفاءة المهنية، بالتالي لا يخضعون للضغوط التي تجبرهم على عدم إبداء رأيهم في القوائم المالية للعميل بشكل محايد.

• التعقيب على الدراسات السابقة:

إن القراءة المتأنية للدراسات السابقة وخاصة الفلسطينية منها يلاحظ أن أياً منها لم يتطرق مباشرة إلى موضوع الدراسة، فالتعدد منها تناول قواعد السلوك المهني المتعلقة بمهنة التدقيق، كما تناول عدد منها المشكلات والمعوقات التي تواجه مهنة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، وتعرض بعض تلك الدراسات إلى تحليل القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات وبعض الدراسات الأخرى تحدثت عن أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة المراجع.

تتناول هذه الدراسة موضوع جديدا لم يسبق التطرق إليه في الحالة الفلسطينية حيث تهدف إلى تشخيص واقع مهنة تدقيق الحسابات من خلال التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية وتحديد معايير (200) و(700)، وكذلك دور القوانين والتشريعات المهنية ومجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، ومما لاشك فيه أن هذه الدراسة سوف تساعد في الخروج بنتائج وتوصيات تعمل على تحسين مستوى مهنة التدقيق في فلسطين.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3.1 مقدمة

3.2 منهج الدراسة

3.3 جمع البيانات والمعلومات

3.4 مجتمع الدراسة

3.5 أدوات الدراسة

3.6 ثبات أداة الدراسة

3.7 صدق أدوات الدراسة

3.8 صدق أدوات الدراسة

3.9 المعالجة الإحصائية

3.10 مفاتيح التصحيح

3.11 متغيرات الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3.1 المقدمة :

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وصدق وثبات أداة الدراسة، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدت عليها الباحثة في تحليل الدراسة.

3.2 منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة في الوقت الحاضر وكما هي على أرض الواقع من خلال وصفها كمياً ودراسة ارتباطها بغيرها من العوامل الأخرى، وذلك نظراً لملاءمة هذا الأسلوب لطبيعة مشكلة الدراسة.

3-3 جمع البيانات والمعلومات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الحصول على البيانات من المصادر الأولية والثانوية.

3.3.1 المصادر الأولية:

تم الاعتماد على المعلومات والبيانات الميدانية التي تم الحصول عليها من خلال توزيع استبانة، تضمنت (4) أجزاء موزعة على النحو الآتي: الجزء الأول تضمن معلومات شخصية عن المستجيبين عن الاستبانة، الجزء الثاني اشتمل على محورين: المحور الأول مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم "200" المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، المحور الثاني مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم "700" المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية،

الجزء الثالث تضمن محورين: المحور الثالث مدى إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، المحور الرابع مدى إسهام مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، الجزء الرابع اشتمل على سؤالين مفتوحين هما: ما هي المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين؟ واقتراح آليات لتحسين مهنة التدقيق.

3.3.2 المصادر الثانوية

تم الإطلاع على المعلومات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

3-4 مجتمع الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من جميع موظفي الضريبة (ضريبة الدخل، الجمارك، القيمة المضافة) في (رام الله، الخليل، نابلس) حيث بلغ عددهم (161) موظفاً، موزعين على المحافظات حسب الجدول التالي.

جدول (2): أعداد مجتمع الدراسة

عدد العاملين	دوائر الضريبة	المحافظة
23	الدخل	رام الله
22	كبار المكلفين (الدخل)	
25	القيمة المضافة	
4	الجمارك	
74		المجموع
10	الدخل	الخليل

المحافظة	دائرة الضريبة	العاملين
الخليل	القيمة المضافة	18
	الجمارك	4
المجموع		32
نابلس	الدخل	23
	القيمة المضافة	23
	الجمارك	5
	مركز الجمارك	4
	المجموع	55

3-5 عينة الدراسة:

اختارت الباحثة أكبر المدن في فلسطين من حيث التبادل التجاري في الضفة الغربية متمثلة في رام الله (العاصمة الاقتصادية) حيث بلغ عدد شركاتها (13817)، الخليل التي تمثل الجنوب وبلغ عدد شركاتها (21282)، ونابلس تمثل الشمال، عدد شركاتها (15870) حسب إحصائية الإحصاء الفلسطيني لتعداد المنشآت. وقد تم توزيع (161) استبانة، وتم استرجاع (122) منها، وبلغت نسبة الاسترداد (75%)، موزعة على النحو الآتي: مدينة نابلس (44)، الخليل (27)،

رام الله (51)، والجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة على المحافظات الثلاث و وصف للبيانات العامة لعينة الدراسة.

الجدول (3): خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المحافظة	نابلس	44	36.1
	الخليل	27	22.1
	رام الله	51	41.8
	المجموع	122	100.0
الجنس	ذكر	84	68.9
	أنثى	38	31.1
	المجموع	122	100.0
المؤهل العلمي	دبلوم	16	13.1
	بكالوريوس	94	77.0
	دراسات عليا	12	9.8
	المجموع	122	100.0
التخصص العلمي	إدارة أعمال	17	13.9
	محاسبة	88	72.1
	علوم مالية ومصرفية	6	4.9

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
التخصص العلمي	اقتصاد	3	2.5
	تخصص آخر	8	6.6
	المجموع	122	100.0
الدائرة المالية	دائرة ضريبة الدخل	60	49.2
	دائرة القيمة المضافة	46	37.7
	دائرة الجمارك	16	13.1
	المجموع	122	100.0
المسمى الوظيفي	مدير دائرة	7	5.73
	فاحص الحسابات	48	39.3
	مقدر	37	30.32
	نائب مدير	3	2.45
	مفتش ميداني	6	4.91
	رئيس قسم	12	9.83
	محاسب	3	2.45
	مدقق	4	3.27
	مخمن جمركي	1	0.81
	المجموع	122	100.0

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	23	18.9
	من 5 إلى أقل من 15 سنة	51	41.8
	15 سنة فأكثر	48	39.3
	المجموع	122	100.0

يبين الجدول رقم (3) خصائص عينة الدراسة من حيث المحافظة، حيث بلغت نسبة الموظفين في محافظة رام الله نسبة مئوية 41.8% ويعود ذلك إلى أن عدد موظفين دوائر الضريبة في مدينة رام الله أكثر من عدد الموظفين في نابلس ورام الله، بالإضافة إلى أن عينة الدراسة فيما يتعلق بالجنس كانت لصالح الذكور بنسبة مئوية 68.9%، فيما يتعلق بالموهل العلمي تبين أن أكثر الموظفين هم من حملة درجة البكالوريوس بنسبة مئوية 77.0%، أما فيما يتعلق بالموهل العلمي لموظفي الضريبة فكان لصالح تخصص المحاسبة بنسبة 72.1% وهذا يعتبر ملائم لتحقيق أهداف الدراسة ومعرفة الموظفين بمعايير التدقيق والقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق، وفيما يتعلق بتوزيع المجتمع حسب الدائرة المالية التي يعمل بها كل موظف أجاب على هذه الاستبانة، حازت دوائر الضريبة على اعلي نسبة مئوية حيث بلغت 49.2%، أما فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي لموظفي دوائر الضريبة تبين أن مسمى فاحص الحسابات حصل على أعلى نسبة 39.3% ويليه مسمى المقدر بنسبة 30.3%، أما بالنسبة إلى عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة، تبين أن 41.8% تراوحت خبرتهم من 5 إلى 15 ويليه 15 سنة فأكثر بنسبة 39.3% مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة كافية في مجال عملهم وبالتالي سينعكس بشكل ايجابي في تقييم واقع مهنة التدقيق من وجهة نظرهم.

6-3 أداة الدراسة:

استخدمت الباحثة أداة الاستبانة لجمع المعلومات الخاصة لدراسة واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في ضريبة الدخل والقيمة المضافة والجمارك، والتي تكونت من (36) فقرة مقسمة إلى أربعة محاور .

7-3 ثبات أداة الدراسة:

لقياس ثبات أداة الدراسة تم قياس الثبات لمجالات أداة الدراسة بالإضافة إلى الدرجة الكلية للمجالات وال فقرات باستخدام معاملات الثبات كرونباخ ألفا، وكانت النتائج على النحو الآتي :

جدول رقم (4): معاملات الثبات

معامل الثبات كرونباخ ألفا	عدد الفقرات	المجال
0.80	11	مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف العامة وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق (معيار رقم 200).
0.86	12	مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية (معيار رقم 700).
0.88	23	الدرجة الكلية لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق
0.75	6	مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

معامل الثبات كرونباخ ألفا	عدد الفقرات	المجال
0.87	7	مدى مساهمة مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة التدقيق
0.91	36	الدرجة الكلية

يتضح من جدول رقم 4، أن قيمة معامل الثبات الكلية (0.91) وهي عالية مما يدل على الاتساق الداخلي بين الفقرات.

3.8 صدق أداة الدراسة:

للارتقاء بمستوى الاستبانة ولضمان تحقيقها للأهداف التي وضعت من أجلها، تمت مراجعتها وتحكيمها من قبل عدد من الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة، وفي ضوء ملاحظات المحكمين تم تعديل بعض عبارات الاستبانة كي تصبح أكثر وضوحاً من حيث الصياغة وانتمائها للمحاور التي تدرج تحتها. (انظر للملاحق)

من ناحية أخرى تم حساب معاملات الاستخراج بطريقة التحليل العاملي، والتي تعبر عن قوة العلاقة بين كل فقرة من فقرات محاور أداة الدراسة ومجالاتها مع الدرجة الكلية لذلك المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وتعتبر أداة الدراسة بأنها تتمتع بدرجة صدق عالٍ عندما تكون جميع أو معظم معاملات الاستخراج أكبر من (0.5)، وبالتالي يدل على زيادة الاتساق أو التناسق الداخلي للفقرات داخل هذا المجال أو المحور. و يتضح من الجدول أدناه بأن معظم معاملات الاستخراج أعلى من (0.5) فيما يتعلق بأداة الدراسة المستخدمة مما يدل على تمتع أداة الدراسة بصدق

عالي وأن أداة الدراسة المستخدمة قادرة بدرجة مرتفعة على تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، والجدول الآتي يوضح نتائج معاملات الاستخراج.

جدول رقم (5): مصفوفة قيم معاملات الاستخراج لمجالات أداة الدراسة

المجال	معاملات الاستخراج (القيمة العظمى - القيمة الصغرى)	الفقرات التي معاملها أقل من 0.5
مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف العامة وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق (معيار رقم 200).	0.74-0.51	1، 7، 11
مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية (معيار رقم 700).	0.85-0.55	1، 2، 8، 10
الدرجة الكلية لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	0.78-0.53	----
مدى إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	0.67-0.53	1
مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	0.94-0.58	----
الدرجة الكلية	0.80-0.54	----

9-3 إجراءات تطبيق أدوات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- 1- إعداد أداة الدراسة "الاستبانة"، والتأكد من صدقها.
- 2- تحديد أفراد مجتمع الدراسة.
- 3- وزعت الباحثة الاستبانات على مجتمع الدراسة.
- 4- أدخلت الباحثة البيانات وحللتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

SPSS

- 5- مناقشة النتائج، ثم تقديم المقترحات والتوصيات للجهات ذات العلاقة للارتقاء بمهنة التدقيق في فلسطين.

10-3: المعالجة الإحصائية

بعد جمع بيانات الدراسة، قامت الباحثة بمراجعتها تمهيداً لإدخالها إلى الحاسوب وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، حيث أعطيت الإجابة (موافق بشدة) 5 درجات، والإجابة (موافق) 4 درجات، والإجابة (محايد) 3 درجات، والإجابة (غير موافق) درجتين، أما الإجابة (غير موافق) بشدة فقد أعطيت درجة واحدة على مقياس ليكرت الخماسي، بحيث كلما زادت الدرجة زادت درجة استجابات المبحوثين نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر ضريبة الدخل والجمارك والقيمة المضافة.

وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) و اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص فرضيات الدراسة، وتم استخدام معادلة الثبات

كرونباخ ألفا لفحص ثبات أداة الدراسة وأسلوب التحليل العاملي لفحص صدق أداة الدراسة، وذلك باستخدام الحاسوب باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS.

3-10-1 مفتاح التصحيح:

بعد إعطاء اتجاهات أفراد العينة أرقاماً تمثل أوزاناً لاتجاهاتهم من (5-1)، تم حساب فرق أدنى قيمة وهي 1 من أعلى قيمة وهي (5=4) وهو ما يسمى المدى، ثم تم قسمة قيمة المدى على عدد المجالات المطلوبة في الحكم على النتائج وهو (5) ليصبح الناتج $(5/4) = (0.8)$ ، وبالتالي نستمر في زيادة هذه القيمة ابتداءً من أدنى قيمة، وذلك لإعطاء الفترات الخاصة بتحديد الحالة أو الاتجاه بالاعتماد على الوسط الحسابي، والجدول رقم (5) يوضح ذلك :

جدول رقم (6): مفتاح التصحيح الخماسي

الوسيط الحسابي	الحالة
أقل من 1.8	منخفضة جداً
من 1.8 _ أقل من 2.6	منخفضة
من 2.6 _ أقل من 3.4	متوسطة
من 3.4 _ أقل من 4.2	مرتفعة
من 4.2 فأكثر	مرتفعة جداً

3.11 محاور الدراسة:

تتلخص محاور الدراسة في الآتي:

1- مدى التزام المدققين بمعيار (700) المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ومعيار (200) المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.

2- إسهام القوانين والتشريعات ومجلس المهنة في تنظيم مهنة التدقيق.

3- المشكلات التي تعاني منها مهنة التدقيق وسبل التغلب عليها.

الفصل الرابع

(تحليل النتائج وعرضها)

4.1 المقدمة

4.2 عرض نتائج السؤال الأول: هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟

4.3 عرض نتائج السؤال الثاني: هل تسهم القوانين و التشريعات والمؤسسات المهنية

في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؟

4.4 السؤال الثالث: ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة تدقيق الحسابات؟ وسبل

التغلب عليها

4.5.1 عرض نتائج الفرضية الأولى: لا يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند

مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

4.5.2 عرض نتائج الفرضية الثانية: لا تؤثر القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة

تدقيق الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

4.5.3 عرض نتائج الفرضية الثالثة: لا يسهم مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات في

تنظيم مهنة تدقيق الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

4.5.4 عرض نتائج الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0.05)$ بين

المحافظات الثلاث المدروسة في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق

الحسابات في فلسطين.

4.1 المقدمة

يتضمن هذا الفصل عرضاً تفصيلياً لنتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على أسئلة الدراسة، للوصول إلى تقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر فاحصي الحسابات في كل من نابلس، الخليل، رام الله.

4.2 السؤال الأول: هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟ ويتفرع عنه سؤالان:

للإجابة عن هذا السؤال تم تحليل فقرات الاستبانة عن طريق استخراج الوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي لإجابات المبحوثين المتعلقة بمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية على النحو الآتي:

الجدول رقم (7): يوضح الوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي لفقرات الأداة المتعلقة بمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.

الرقم	مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	الدرجة الكلية	3.49	0.45	مرتفعة

يتضح من الجدول رقم (7) أن درجة التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق مرتفعة حيث بلغ

المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.49) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.45)

4.2.1 عرض نتائج الأسئلة الفرعية

- هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير رقم (200) المتعلق الأهداف العامة للمدقق المستقل

وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؟

للإجابة عن هذا السؤال تم تحليل فقرات الاستبانة عن طريق استخراج الوسط الحسابي

والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين عن فقرة هذا السؤال، على النحو الآتي:

الجدول رقم(8): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى

التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية.

الرقم	مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار رقم (200)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1.	يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة، مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة.	3.86	0.77	مرتفعة
2.	يقوم مدققو الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق.	3.86	0.86	مرتفعة
3.	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته.	3.73	0.85	مرتفعة
4.	أثناء القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء إلى سمعة المهنة (الالتزام بأخلاقيات المهنة).	3.66	0.97	مرتفعة
5.	يلتزم المراجع بشروط التكليف بعملية التدقيق	3.56	0.92	مرتفعة
6.	يلتزم المدقق بتوثيق أوراق العمل المهمة للحصول على أدلة إثبات كافية لتبرير رأيه في صحة القوائم المالية	3.47	0.87	مرتفعة
7.	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء بزملائه بالمهنة (دفع عمولات بهدف	3.46	1.03	مرتفعة

			الحصول على زبون عند زميله).	
مرتفعة	0.79	3.40	يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الدولية	8.
متوسطة	0.91	3.39	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد.	9.
متوسطة	0.87	3.32	يبدل مدققو الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية و إبداء رأيهم حولها.	10.
متوسطة	0.90	3.14	يتحرر مدققو الحسابات من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والصدق والموضوعية.	11.
متوسطة	0.51	3.30	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول إلى أن اتجاهات المبحوثين كانت متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.30) مع انحراف معياري مقداره (0.51)، مما يدل على أن درجة التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية متوسطة.

وتم ترتيب فقرات الاستبانة ترتيبا تنازليا حسب المتوسطات الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة (يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة.) بمتوسط حسابي مقداره (3.86) وانحراف معياري مقداره (0.77)، ثم الفقرة (يقوم مدققو الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء

مهام التدقيق.) بمتوسط حسابي مقداره (3.86) وانحراف معياري مقداره (0.86)، ثم الفقرة (خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته.) بمتوسط حسابي مقداره (3.73) وانحراف معياري مقداره (0.85)، ثم الفقرة (أثناء القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء، إلى سمعة المهنة (الالتزام بأخلاقيات المهنة). بمتوسط حسابي مقداره (3.66) وانحراف معياري مقداره (0.97)، ثم الفقرة (يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية) بمتوسط حسابي مقداره (3.40) وانحراف معياري مقداره (0.79).

في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة (يتحرر مدققو الحسابات من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والصدق والموضوعية.) بمتوسط حسابي مقداره (3.14) وانحراف معياري مقداره (0.9)، تليها الفقرة (يبذل مدققو الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية و إبداء رأيهم حولها.) بمتوسط حسابي مقداره (3.32) وانحراف معياري مقداره (0.87)، ثم الفقرة (يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد.) بمتوسط حسابي مقداره (3.39) وانحراف معياري مقداره (0.91).

و من خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية والموافقة، يمكن تلخيص ما سبق بالاستنتاجات الآتية : إن التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية يتمثل في انه يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة، مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة ويقوم مدققو الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق وخلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وأثناء القيام بمهام التدقيق، يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء إلى سمعة المهنة

(الالتزام بأخلاقيات المهنة) و يلتزم المدقق بشروط التكليف بعملية التدقيق ويلتزم المدقق بتوثيق أوراق العمل المهمة للحصول على أدلة إثبات كافية لتبرير رأيه في صحة القوائم المالية وخلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء بزملائه بالمهنة (دفع عمولات بهدف الحصول على زبون عند زميله)، يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير التدقيق الدولية.

- هل يلتزم مدققو الحسابات بمعيار (700) المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية؟

للإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لآراء المحوئين على فقرات الاستبانة المتعلقة بمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقرير.

الجدول رقم(9): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير.

الرقم	مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار (700)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1.	يؤرخ المدقق تاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق.	4.03	0.65	مرتفعة
2.	يوقع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخص المدقق.	4.01	0.65	مرتفعة
3.	يتضمن المدقق العناصر الأساسية وتشمل عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، فقرة تشرح طبيعة التقرير، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيع المدقق.	3.89	0.73	مرتفعة

الرقم	مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار (700)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
4.	يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية بشكل كلي.	3.83	0.71	مرتفعة
5.	ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة .	3.75	0.86	مرتفعة
6.	يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق "أي أن عملية التدقيق تم انجازها وفق المعايير الدولية أو المعايير المحلية.	3.69	0.86	مرتفعة
7.	عندما يستنتج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة وعادلة يبدي المدقق رأي غير متحفظ.	3.61	0.88	مرتفعة
8.	يذكر المدقق في تقريره بأنه قد تم فحص البيانات المالية على أساس الاختبار لأدلة تؤكد المبالغ والافصاحات المالية.	3.52	0.84	مرتفعة
9.	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي).	3.52	0.90	مرتفعة
10.	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد).	3.45	0.89	مرتفعة
11.	يذكر المدقق في تقريره مدى توفير الشركة محل	3.45	0.92	مرتفعة

			التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها .	
متوسطة	0.92	3.25	يذكر مدقق الحسابات بتقريره بأن عملية التدقيق تم التخطيط لها .	12.
مرتفعة	0.51	3.67	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات الباحثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.67) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.51)، مما يدل على أن درجة التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير مرتفعة.

ورُتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات المتوسطات الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة (يؤرخ المدقق تاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق.) بمتوسط حسابي مقداره (4.03) وانحراف معياري مقداره (0.65)، الفقرة (يوقع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخص المدقق.) بمتوسط حسابي مقداره (4.01) وانحراف معياري مقداره (0.65)، الفقرة (يتضمن المدقق العناصر الأساسية وتشمل عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، فقرة تشرح طبيعة التقرير، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيع المدقق.) بمتوسط حسابي مقداره (3.89) وانحراف معياري مقداره (0.73)، الفقرة (يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل.) بمتوسط حسابي مقداره (3.83) وانحراف معياري مقداره (0.71).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (يذكر مدقق الحسابات بتقريره بأن عملية التدقيق تم التخطيط لها.) بمتوسط حسابي مقداره (3.25) وانحراف معياري مقداره (0.92)، الفقرة (يذكر المدقق في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها) بمتوسط حسابي مقداره (3.45) وانحراف معياري مقداره (0.92)، الفقرة (يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد). بمتوسط حسابي مقداره (3.45) وانحراف معياري مقداره (0.89)، الفقرة (يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي) بمتوسط حسابي مقداره (3.52) وانحراف معياري مقداره (0.9).

و من خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية والموافقة، يمكن تلخيص ما سبق بالاستنتاجات الآتية : مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير يتمثل بأنه يؤرخ المدقق تاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق، يوقع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخص المدقق، يتضمن المدقق العناصر الأساسية وتشمل عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، فقرة تشرح طبيعة التقرير، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيع المدقق، يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل، ينص تقرير المدقق بشكل كلي على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة، يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق" أي أن عملية التدقيق تم انجازها وفق المعايير الدولية أو المعايير المحلية، عندما يستنتج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة وعادلة يبدي المدقق رأي غير متحفظ، يذكر المدقق في تقريره بأنه قد تم فحص البيانات المالية على أساس الاختبار لأدلة تؤكد المبالغ و الإفصاحات المالية، يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق

إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي)، يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد)، يذكر المدقق في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها.

4.3 السؤال الثاني: هل تساهم القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ؟

وللإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان المتعلقة بمجال مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة وفقا لما يلي:

الجدول رقم(10): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بمجال مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل.	3.98	0.74	مرتفعة
2.	تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح.	3.57	0.83	مرتفعة
3.	وجود عقوبات تأديبية لأي شخص يزاول مهنة التدقيق بدون حصوله على ترخيص من مجلس المهنة	3.35	1.08	متوسطة
4.	وجود سياسات وإجراءات تقييد مدقي الحسابات بتنفيذ	3.29	0.94	متوسطة

			مهنة التدقيق وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية .	
متوسطة	0.95	3.20	تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة .	5.
متوسطة	1.00	3.20	وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق و تقديم الاستشارات للعميل.	6.
متوسطة	0.45	3.10	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات مرتبة ترتيبا تنازليا حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات المبحوثين كانت متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.10) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.45)، مما يدل على أن درجة اسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات متوسطة.

ورببت فقرات الأداة ترتيبا تنازليا حسب درجات المتوسطات الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل). بمتوسط حسابي مقداره (3.98) وانحراف معياري مقداره (0.74)، والفقرة (تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح) بمتوسط حسابي مقداره (3.57) وانحراف معياري مقداره (0.83).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق و تقديم الاستشارات للعميل) بمتوسط حسابي مقداره (3.2) وانحراف معياري مقداره (1)، ثم الفقرة (تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد

ومعايير وأسس وآداب المهنة) بمتوسط حسابي مقداره (3.2) وانحراف معياري مقداره (0.95)، ثم الفقرة (وجود سياسات وإجراءات تقيد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية) بمتوسط حسابي مقداره (3.29) وانحراف معياري مقداره (0.94)، ثم الفقرة (وجود عقوبات تأديبية لأي شخص يزاول مهنة التدقيق بدون حصوله على ترخيص من مجلس المهنة) بمتوسط حسابي مقداره (3.35) وانحراف معياري مقداره (1.08).

و من خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية والموافقة، يمكن تلخيص ما سبق بالاستنتاجات التالية : مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات يتمثل بأنه تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل، تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح.

- السؤال الثالث: هل يساهم مجلس المهنة و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة التدقيق ؟

الجدول رقم(11): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقرارات الأداة المتعلقة بمجال مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1.	يلتزم مجلس مهنة تدقيق الحسابات بالقوانين والمعايير اللازمة عند منح رخصة مزاوله المهنة للمدققين الجدد.	3.77	0.85	مرتفعة

الرقم	مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
2.	اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق.	3.57	0.95	مرتفعة
3.	يوقع مجلس المهنة على الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين للقوانين.	3.54	0.90	مرتفعة
4.	تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق.	3.48	0.93	مرتفعة
5.	وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.	3.48	0.96	مرتفعة
6.	يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.	3.36	0.95	متوسطة
7.	صممت القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المعمول بها في فلسطين بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين.	3.02	0.30	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.46	0.64	مرتفعة

يوضح الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة

الدراسة التي تقيس مدى مساهمة مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات

القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات المبحوثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.46) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.64)، مما يدل على أن درجة اسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات مرتفعة. ورتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات المتوسطات الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة (يلتزم مجلس مهنة تدقيق الحسابات بالقوانين والمعايير اللازمة عند منح رخصة مزاولة المهنة للمدققين الجدد) بمتوسط حسابي مقداره (3.77) وانحراف معياري مقداره (0.85)، ثم الفقرة (اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتنوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق). بمتوسط حسابي مقداره (3.57) وانحراف معياري مقداره (0.95)، الفقرة (يوقع مجلس المهنة على الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين للقوانين). بمتوسط حسابي مقداره (3.54) وانحراف معياري مقداره (0.9)، الفقرة (تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق). بمتوسط حسابي مقداره (3.48) وانحراف معياري مقداره (0.93).

في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة (صممت القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المعمول بها في فلسطين بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين). بمتوسط حسابي مقداره (3.02) وانحراف معياري مقداره (0.3)، الفقرة (يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية). بمتوسط حسابي مقداره (3.36) وانحراف معياري مقداره (0.95)، الفقرة (وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب

التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.) بمتوسط حسابي مقداره (3.48) وانحراف معياري مقداره (0.96).

ومن خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية والموافقة، يمكن تلخيص ما سبق في الاستنتاجات التالية: مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات يتمثل بأنه يلتزم مجلس مهنة تدقيق الحسابات بالقوانين والمعايير اللازمة عند منح رخصة مزاولة المهنة للمدققين الجدد، اهتمام جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق، يوقع مجلس المهنة على الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين للقوانين، تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق، وجود إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.

الجدول التالي يبين المتوسطات الحسابية الكلية والانحرافات المعيارية الكلية والأوزان النسبية الكلية لمجالات الدراسة

الجدول رقم(12):المتوسطات الحسابية الكلية والانحرافات المعيارية الكلية لمجالات الدراسة.

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال
متوسطة	0.51	3.30	مدى التزام مدققي الحسابات ب المعيار رقم (200) المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
مرتفعة	0.51	3.67	مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار رقم (700) المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

مرتفعة	0.45	3.49	الدرجة الكلية لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية
متوسطة	0.45	3.10	مدى إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات
مرتفعة	0.64	3.46	مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات

يلاحظ من الجدول رقم (12) الكلية درجة مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار (700) مرتفعة (3.67) وهي أعلى من درجة مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية والتي كانت متوسطة (3.30). كذلك يلاحظ أن درجة مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات مرتفعة (3.46) وهي أعلى من درجة مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات التي هي متوسطة (3.10).

4.4 السؤال الرابع: ماهي المعوقات التي تواجه مهنة التدقيق في فلسطين؟ واليات لتحسين

مهنة التدقيق .

للإجابة عن هذا السؤال، تم طرح سؤال أخير في الاستبانة الموزعة على موظفي دوائر الضريبة في (رام الله، الخليل، نابلس) وكانت المعوقات على النحو الآتي:

1- امتناع المكلف عن تقديم المعلومات الصحيحة لمدقق الحسابات.

2- عدم وجود ثقافة الإفصاح عن البيانات والحسابات النابع من عدم حصول المكلف على

أي مردود مقابل دفع الضريبة.

3- عدم الوعي الضريبي للمكلف

4- تركيز مدقي الحسابات على الجانب المادي بعيدا عن الجانب المهني.

5- عدم وجود مسك دفاتر حتى عند الشركات

6- التهرب الضريبي

7- عدم التزام المدققين بقوانين مهنة تدقيق الحسابات

8- ازدواجية عمل المدقق، إذ انه يقوم بإعداد الحسابات الداخلية للشركات بالإضافة إلى

تدقيق الحسابات (الجمع بين التدقيق والخدمات الأخرى).

10 - صعوبة الدخول في مهنة التدقيق نتيجة السيطرة العائلية على مكاتب التدقيق ووجود

الشركات الكبرى المنافسة بشدة.

11- عدم التعديل المستمر للقوانين والأنظمة بما يواكب تطورات المهنة.

12- المنافسة غير الشريفة بين مدقي الحسابات واختلاف العملات التي يتقاضاها من

محافظة إلى أخرى ومن مدقق إلى آخر.

13- عدم وجود وعي ثقافي لدى الشركات والمنشآت الصغيرة بأهمية التدقيق والرقابة عليه.

14- عدم وجود ثقة بالتقارير المقدمة من قبل مدقي الحسابات إلى موظفي دوائر الضريبة

آليات مقترحة لتحسن مهنة التدقيق:

1- زيادة الرقابة على المدققين وتطبيق العقوبات التأديبية على المخالفين والخارجين عن

القانون مهنة التدقيق .

2- إعادة النظر في جميع مكاتب تدقيق الحسابات القديمة والحديثة، وإخضاعها لفحوصات

عملية ونظرية من أجل فرز من يستحق مزاوله مهنة التدقيق.

3- وضع عقوبات صارمة على كل من لم يلتزم بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق.

4- عقد ورشات عمل مهنية بشكل دوري سواء من قبل المؤسسات الرسمية في القطاع العام

"وزارة المالية" أو مجلس المهنة أو جمعية مدققي الحسابات القانونية.

5- فتح المجال أمام مدققين جدد يتميزون بالتأهيل العلمي الكافي

6- تعديل النصوص والتشريعات المتعلقة بالعقوبات ووضع عقوبات رادعة لمخالفات القوانين

والتشريعات.

7- تزويد المكلف للمدقق بكافة الوثائق التي من شأنها ان تعطي بيانات مالية نزيهة.

8- التحري والتحقيق بمن يرتكب مخالفات في المهنة وفرض العقوبات اللازمة بعيدا عن

المحسوبية.

9- عمل توعية إعلامية لأهمية التدقيق للشركات من الناحية المالية والرقابية.

4.5 فرضيات الدراسة

4.5.1 الفرضية الأولى: لا يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

من أجل فحص الفرضية السابقة، تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين

متوسط آراء الباحثين نحو فقرات مجال الدراسة المتعلق بها وبين قيمة الفحص الاختبارية

(Test Value) التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)، والجدول التالي يوضح

نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (13): نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين حول فقرات

المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)

المجال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
الدرجة الكلية لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	122	3.49	0.45	12.170	0.000

ويلاحظ من جدول رقم (13) بأن قيمة اختبار ت دالة إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية السابقة وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية بمعيار رقم (200) ومعيار رقم (700) وأن درجة هذا الالتزام مرتفعة بمتوسط حسابي مقداره (3.49) وانحراف معياري مقداره (0.45).

ويتفرع عنها فرضيتان فرعيتان، وهما:

4-5-1-1 الفرضية الفرعية الأولى: لا يلتزم مدققي الحسابات بمعيار رقم (200) المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ($0.05 \geq \alpha$)

من أجل فحص الفرضية السابقة، تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات مجال الدراسة المتعلقة بها وبين قيمة الفحص الاختيارية (Test Value) التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (15): نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو

فقرات المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد).

المجال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
مدى التزام مدققي الحسابات بمعياري رقم (200) المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.	122	3.30	0.51	6.542	0.000

ويلاحظ من نتائج جدول رقم (15) بأن قيمة اختبار ت دالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية السابقة وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على التزام مدققي الحسابات بمبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤولياتهم وأن درجة هذا الالتزام متوسطة بمتوسط حسابي مقداره (3.30) وانحراف معياري مقداره (0.51).

2-1-5-4 الفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

من أجل فحص الفرضية السابقة، تم استخدام اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات مجال الدراسة المتعلقة بها وبين قيمة الفحص الاختبارية (Test Value) التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (16): نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات

المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)

المجال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار رقم (700) المتعلق بتكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	122	3.67	0.51	14.333	0.000

ويلاحظ من الجدول رقم (16) السابق بأن قيمة اختبار ت دالة إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية السابقة، و يستنتج بأنه يلتزم مدققو الحسابات بمعايير تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالي وأن درجة هذا الالتزام مرتفعة بمتوسط حسابي مقداره (3.67) وانحراف معياري مقداره (0.51).

4.5.2 الفرضية الثانية: لا تؤثر القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$.

من أجل فحص الفرضية السابقة، تم استخدام اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات مجال الدراسة المتعلق بها وبين قيمة الفحص الاختبارية (Test Value) التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (17) : نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات

المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)

مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	قيمة اختبار (ت) T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المجال
0.000	9.988	0.45	3.10	122	مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات

ويلاحظ من نتائج جدول (17) السابق بأن قيمة اختبار ت دالة إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية السابقة، و يستنتج بأنه تؤثر القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وأن درجة هذا التأثير متوسطة بمتوسط حسابي مقداره (3.10) وانحراف معياري مقداره (0.45).

4.5.3 الفرضية الثالثة: لا يساهم مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$.

من أجل فحص الفرضية السابقة، تم استخدام اختبار ت للعينة الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات مجال الدراسة المتعلق بها وبين قيمة الفحص الاختبارية (Test Value) التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (18): نتائج اختبار ت للعينه الواحدة لفحص الفرق بين متوسط آراء المبحوثين نحو فقرات

المجال وبين قيمة الفحص الاختيارية التي تعبر عن درجة الحياد في الرأي وهي (3=محايد)

المجال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
مدى مساهمة مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	122	3.46	0.64	7.905	0.000

ويلاحظ من نتائج جدول(18) بأن قيمة اختبار ت دالة إحصائيا (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية السابقة، و يستنتج بأنه تساهم جمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وأن درجة هذه المساهمة مرتفعة بمتوسط حسابي مقداره (3.46) وانحراف معياري مقداره(0.64).

4.5.4 الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($0.05 \geq \alpha$) بين المحافظات الثلاثة المدروسة في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.

من أجل فحص هذه الفرضية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص الفروق في متوسطات استجابات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين حسب متغير المحافظة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (19) يوضح المتوسطات الحسابية المعيارية ونتائج اختبار تحليل التباين الأحادي مجال (One Way Anova) لفحص الفروق في متوسطات استجابات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع

مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين حسب متغير المحافظة

المجال	المحافظة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ف	مستوى الدلالة
مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار رقم (200)	نابلس	44	3.40	0.56	1.759	0.177
	الخليل	27	3.18	0.51		
	رام الله	51	3.29	0.46		
	المجموع	122	3.30	0.51		
مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير رقم (700)	نابلس	44	3.70	0.51	1.131	0.326
	الخليل	27	3.54	0.49		
	رام الله	51	3.71	0.53		
	المجموع	122	3.67	0.51		
الدرجة الكلية لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	نابلس	44	3.56	0.48	1.628	0.201
	الخليل	27	3.36	0.44		
	رام الله	51	3.51	0.42		
	المجموع	122	3.49	0.45		
مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في	نابلس	44	3.11	0.46	3.907	0.023
	الخليل	27	2.81	0.51		
	رام الله	51	3.03	0.39		

		0.45	3.01	122	المجموع	تنظيم مهنة تدقيق الحسابات
0.173	1.781	0.64	3.54	44	نابلس	مدى مساهمة مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات
		0.51	3.26	27	الخليل	
		0.70	3.50	51	رام الله	
		0.64	3.46	122	المجموع	

يتضح من الجدول رقم (20) بأنه لا توجد فروق دالة إحصائية أو اختلافات بين المحافظات الثلاثة المدروسة في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين عند جميع مجالات الدراسة ما عدا مجال (مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات) لأن مستوى الدلالة عند هذا المجال أقل من 0.05، ومن أجل دراسة هذه الاختلافات أو الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار

الجدول رقم (20): نتائج اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية حسب متغير المحافظة.

المجال	(I) المحافظة	(J) المحافظة	الفروق في المتوسطات (I-J)	مستوى الدلالة
مدى اسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات	نابلس	الخليل	0.297	0.018
		رام الله	0.077	0.676
	الخليل	نابلس	-0.297	0.018
		رام الله	-0.221	0.093

و من نتائج الجدول رقم(20) يتضح بأن الفروق في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو مدى مساهمة القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات كانت لصالح محافظة نابلس بوسط حسابي(3.11) مقابل محافظة الخليل بمتوسط حسابي(2.81)، ولم يتضح وجود فروق بين محافظة نابلس ورام الله أو بين الخليل ورام الله.

الفصل الخامس

(مناقشة النتائج و التوصيات)

5.1 المقدمة

5.2 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

5.3 مناقشة نتائج فرضيات الدراسة

5.4 مناقشة التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

5.1 المقدمة

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب لأسئلة الدراسة وفرضياتها، وبعد ما تم عرضه في الإطار النظري، والدراسات السابقة بغرض تشخيص واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة من أجل الإسهام في تحسين المهنة، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، تم التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات الآتية بهدف إلزام جميع مدققي الحسابات بالالتزام بالمعايير الدولية، والقوانين والتشريعات وتفعيل دور جمعية مدققي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق، سيتم مناقشة النتائج كما يلي:

5.2 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

5.2.1 السؤال الرئيسي الأول: هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية؟

تبين أن درجة التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية كان مرتفعا، وتفسر الباحثة هذه النتيجة، بأن تقييد مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية سيؤدي بدوره إلى تعزيز سمعة المدقق وبالتالي جذب شركات جدد للتعامل مع المدقق الذي يبدي التزاما ملحوظا بهذه المعايير وهذا ما أكدته دراسة (عريقات ودبايعة، 2011) حيث أظهرت الدراسة التزام شركات التدقيق بمعايير التدقيق الدولية وبينت أنها عامل مهم في تسويق خدماتها.

5.2.2 الأسئلة الفرعية

5.2.2.1 السؤال الفرعي الأول: هل يلتزم مدققو الحسابات بمعيار رقم (200) المتعلق

بالأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق؟

تبين أن درجة التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية

متوسطة ويتمثل ذلك في الآتي :

• يتمتع مدققو الحسابات بالخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء والحكم الشخصي.

• يلتزم مدققو الحسابات بأخلاقيات المهنة وتتمثل في "تجنب المدقق للأعمال التي تسيء إلى سمعته وسمعة المهنة وسمعة زملائه، وهذا ما أشارت إليه دراسة (العال، 2015) والذي أكد التزام مدققي الحسابات في غزوة بأخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي .

• قيام مدققي الحسابات بالمصادقة على تقارير تدقيق لمكتب غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق، وتفسر الباحثة هذه النتيجة بأن تعقيد إجراءات الحصول على رخص جديدة إلى مدققين جدد من قبل مجلس مهنة تدقيق الحسابات دفع العديد من مكاتب وشركات التدقيق غير المرخصة إلى اللجوء إلى مكاتب تدقيق للمصادقة على تقاريرهم مقابل عمولة، الأمر الذي أدى إلى عدم تمتع المدققين بالنزاهة.

• يقوم بعض مدققي الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد، وترى الباحثة أن تزايد المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق يمكن أن يخلق دافعاً لدى الشركات بتغيير المدقق سواء بقصد تخفيض أتعاب التدقيق أو للبحث

عن مدقق آخر يكون أكثر ولاءً لتحقيق رغباتها مما ينعكس ذلك على ونوعية التدقيق وجودته وعلى استقلال المدقق الحالي، وبالتالي يؤدي إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني، وقد توصلت دراسة (درغام، 2009) إلى أن أهم المشاكل التي تعاني منها مهنة تدقيق الحسابات التنافس غير الشريف بين مكاتب التدقيق والمتمثل في تخفيض إتعاب التدقيق مقابل الحصول على عملاء جدد، بالإضافة إلى دراسة (جربوع، 2005) التي بينت أن المنافسة الشديدة بين المراجعين، وقبول أتعاب قليلة من قبل المدققين من العوامل المؤثرة على تخفيض جودة التدقيق في فلسطين، وقد أشار (Griffin and Lont,2010) إلى وجود علاقة عكسية بين الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات مقابل الاستشارات المالية واستقلالية المدقق الخارجي.

- يبذل بعض مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية وإبداء رأيهم حولها، وتفسر الباحثة ذلك بأن جزءاً من مدققي الحسابات هم من يقومون بالتدريب الدائم والتطوير ومواكبة كل مستجدات معايير المحاسبة والتدقيق والتقنيات الحديثة في مجال التدقيق، في حين يتجاهل البعض الآخر ذلك، وهذا ما أكدت عليه دراسة (أحمد، 2007)، حيث أظهرت الدراسة قيام مدققي الحسابات ببذل عناية مهنية متوسطة خلال عملية التدقيق.
- يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى التزامه بتوثيق أوراق العمل المهمة للحصول على أدلة إثبات كافية لتبرير رأيه في صحة القوائم المالية وبالتالي تحقيق هدف التدقيق.

5.2.2.2 السؤال الفرعي الثاني : هل يلتزم مدققو الحسابات بمعايير إعداد التقارير؟

تبين بأن درجة التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير مرتفعة وهذا ينسجم مع دراسة (الحداد، 2016) على الرغم من اختلاف بيئة الدراسة المتمثلة في الجزائر.

ويتمثل التزام مدققي الحسابات بمعايير إعداد التقارير بما يلي :

- يؤرخ المدقق تاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق، يوقع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخص المدقق، ويتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، فقرة تشرح طبيعة التقرير، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيع المدقق، وترى الباحثة ان التزام مدققي الحسابات العناصر الأساسية يعد من المتطلبات الشكلية للتقرير (Forms) الذي يساهم في نجاح هدف التدقيق ولا يمكن الاستغناء عنها، وهذا يتفق مع دراسة (عريفات ودبايغ، 2011) حيث أشار إلى أن التزام المدققين في المعايير الدولية يظهر من خلال التقرير الصادر عن المدقق من حيث صياغته شكلا وموضوعا.
- يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية بشكل كلي، بالإضافة إلى أن تقرير المدقق يتضمن بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة، وقد أشارت دراسة (Fakhfakh, 2015) إلى أن تقرير المدقق مازال موقع انتقاد من حيث فعاليته في توصيل البيانات إلى المهتمين ويرجع ذلك إلى التعارض في الصياغة بين لغة التقرير وبين متطلبات معايير التدقيق.

- عندما يستنتج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة بيدي المدقق رأي غير متحفظ، يذكر المدقق في تقريره بأنه قد تم فحص البيانات المالية على أساس الاختبار لأدلة تؤكد المبالغ و الإفصاحات المالية.
 - يلتزم مدققو الحسابات بتوضيح الأسباب الجوهرية التي تدعو المدقق إلي الامتناع عن إبداء رأيه، أو إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المدققة.
- وترى الباحثة انه على الرغم من أن التزام مدققي الحسابات بمتطلبات إعداد التقارير إلا أن موظفي الضريبة ليس لديهم ثقة بالتقارير المقدمة إليهم من قبل مدققي الحسابات، وهذا ما أكدته دراسة (جلس ومقداد، 2000) أن أهم المشاكل التي تواجه مكاتب المحاسبة والتدقيق فقدان الثقة المتبادلة بين دوائر الضريبة ومكاتب المحاسبة والتدقيق.

5.2.3 السؤال الثاني: هل تسهم القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ؟

تبين أن درجة إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات متوسطة ويتمثل ذلك فيما يلي:

- بينت الدراسة أن قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بحاجة إلى تعديل خاصة فيما يتعلق بتكوين مجلس المهنة وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات والنواقص، مثل سماح المدقق بتقديم المشورة والخبرة المهنية، بالإضافة إلى فحص الحسابات وتدقيقها وهذا ما أشارت إليه دراسة (درغام، 2009) ودراسة البحيصي.
- عدم وجود إلزام قانوني كافٍ بضرورة إتباع سياسات وإجراءات تقييد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية، حيث أكدت دراسة (العال،

2015) أن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة قواعد السلوك المهني.

• تبين أن قوانين مهنة تدقيق الحسابات تتضمن عقوبات على المخالفين، إلا أنها غير مطبقة بشكل كامل على أرض الواقع ، فقد أكد موظفو دوائر ضريبة الدخل والقيمة المضافة والجمارك من خلال إجابتهم عن السؤال الرابع في الاستبانة بأن عدم تطبيق قوانين العقوبات بحق المخالفين هو من المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.

• تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بالسلوك المهني بالوضوح

5.2.4 السؤال الثالث: هل يسهم مجلس المهنة وجمعية تدقيق الحسابات في تنظيم مهنة

تدقيق الحسابات؟

تبين أن درجة إسهام مجلس المهنة وجمعية تدقيق الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات مرتفعه ويتمثل ذلك فيما يلي:

1- تبين أن هناك دوراً كبيراً لمجلس المهنة في تنظيم مهنة التدقيق، ويتضح ذلك من خلال التزام مجلس المهنة بالقوانين عند منح رخصة مزاولة المهنة للمدققين الجدد، و ترى الباحثة أن التزام مجلس المهنة بالقوانين لمنح الترخيص يعد ذو اثر ايجابي لتحسين وضع المهنة والارتقاء بها، إن إعطاء مزاولة مهنة فقط لمن يستحق يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين والمجتمع بالتقارير المالية بالإضافة إلى تقليل لجوء المدققين غير المرخصين إلى مكاتب التدقيق المرخصة للمصادقة على التقارير التي تم إعدادها من قبل مدققين غير

المرخصين، بالإضافة إلى أن توقيع مجلس التدقيق على الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين للقوانين يؤدي إلى إلزام المدققين بالقوانين واتباع أخلاقيات وسلوك المهنة.

2- تقوم جمعية تدقيق الحسابات بدور فعال في تطوير مهنة التدقيق وتنظيمها ويتضح ذلك من خلال التدريب و التأهيل المستمر للمدقق وإصدار نشرات تثقيفية للمجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته، بالإضافة إلى وجود إلزام قانوني بضرورة إتباع نظام الرقابة على عملية التدقيق، إلا أنها بحاجة إلى درجة التزام عالية في تطبيق العقوبات بحق كل من لا يلتزم بمعايير التدقيق الموصى بها من قبل الجمعية، وهذا يتعارض مع دراسة (درغام، 2009) و(ورقة عمل كلاب، 2007) والتي أكدت أن الجمعيات المهنية لم تقم بدور فاعل في تنظيم مهنة التدقيق وترى الباحثة أن سبب التعارض يعود إلى اختلاف الفترة الزمنية.

3- أشارت الدراسة إلى أن القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات مناسبة إلى حد ما لبيئة التدقيق في فلسطين.

5.2.5 السؤال الرابع: ما هي المشكلات التي تعاني منها مهنة التدقيق ؟ ما هي سبل التغلب عليها؟

1- امتناع المكلف عن تقديم المعلومات الصحيحة لمدقق.

2- ازدواجية عمل المدقق، إذ انه يقوم بإعداد الحسابات الداخلية للشركات بالإضافة إلى تدقيق الحسابات (الجمع بين التدقيق والخدمات الأخرى) مما يؤثر على استقلالية المدقق.

3- عدم تطبيق القوانين والجزاءات الرادعة بحق المخالفين والمتسترين على المعلومات الغير صحيحة.

4- عدم التعديل المستمر للقوانين والأنظمة بما يواكب تطورات المهنة وهذا يتفق مع دراسة (السرطاوي، 2016).

4- المنافسة غير الشريفة بين مدققي الحسابات واختلاف العمولات التي يتقاضاها من محافظة إلى أخرى ومن مدقق إلى آخر.

إن من أهم سبل التغلب على المشكلات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات تكمن فيما يلي:

1- زيادة الرقابة على المدققين وتطبيق العقوبات التأديبية على المخالفين والخارجين عن القانون مهنة التدقيق .

2- وضع عقوبات صارمة لكل من لم يلتزم بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق.

3- عقد ورشات عمل مهنية بشكل دوري سواء من قبل المؤسسات الرسمية في القطاع العام "وزارة المالية" أو مجلس المهنة أو جمعية مدققي الحسابات القانونية.

4- تعديل النصوص والتشريعات المتعلقة بالعقوبات ووضع عقوبات رادعة لمخالفين القوانين والتشريعات.

5- تزويد المكلف للمدقق بكافة الوثائق التي من شأنها ان تعطي بيانات مالية نزيهة.

6- التحري والتحقيق بمن يرتكب مخالفات في مهنة التدقيق وفرض العقوبات اللازمة بعيدا عن المحسوبية.

7- عمل توعية إعلامية لأهمية التدقيق للشركات من الناحية المالية والرقابية

5.3 مناقشة فرضيات الدراسة

5.3.1 الفرضية الرئيسية الأولى

تبين أنه يلتزم مدققو الحسابات بمعايير التدقيق الدولية وأن درجة هذا الالتزام متوسطة، ويعزي ذلك إلى التزام بعض مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مسؤولياتهم، بالإضافة إلى التزام المدققين بمعايير إبداء الرأي .

5.3.1 الفرضية الفرعية الأولى:

تبين بأنه يلتزم مدققو الحسابات بمبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤولياتهم وأن درجة هذا الالتزام متوسطة.

5.3.2 الفرضية الفرعية الثانية:

تبين بأنه يلتزم مدققو الحسابات بمعايير إعداد التقارير وأن درجة هذا الالتزام مرتفعة.

وترى الباحثة بأن التزام مدققي الحسابات بمعايير إبداء الرأي هو التزام شكلي ومعنى ذلك أن مدققي الحسابات يلتزمون بالعناصر الأساسية للتقرير مثل عنوان التقرير والجهة الموجهة إليها، وفترة الرأي..... وغيرها. إلا أن التقرير في بعض الأحيان قد لا يصف حقيقة البيانات المالية وذلك قد يعود السبب بأن الشركة تخفي حقيقة البيانات المالية عن المدقق وبالتالي عندما تقدم التقارير إلى دائرة الضريبة ويقوم موظف الضريبة (فاحص الحسابات) بفحص التقارير والتحري ويشك في مصداقية البيانات المقدمة فيتوجه موظف الضريبة (مأمور التقدير) إلى الشركة للاضطلاع على الكشوفات وسجلات الشركة والتقارير المالية للشركة .

5.3.3 الفرضية الرئيسية الثانية:

تبين أن القوانين والتشريعات الفلسطينية تؤثر في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وأن درجة هذا التأثير متوسطة.

5.3.4 الفرضية الرئيسية الثالثة: لا تسهم جمعية مدقي الحسابات في تنظيم مهنة تدقيق

الحسابات عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

تبين أن جمعية مدقي الحسابات تسهم في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وأن درجة هذا الاسهام مرتفعة.

وترى الباحثة أن دور مجلس المهنة وجمعية مدقي الحسابات قد برز في الاونه الأخيرة، حيث إن مجلس المهنة بدأ بإصدار تراخيص جديدة للمدققين منذ عام 2015 وفقاً لسنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، واجتياز امتحان مزاوله المهنة بعد انقطاع طويل دام لسنوات عديدة من عام (2004 ولغاية عام 2011) أدى إلى احتكار المهنة بين قلة من المدققين، بالإضافة إلى بدء تفعيل الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين، على الرغم من أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب من وجهة نظر الباحثة، بالإضافة إلى تفعيل دور جمعية مدقي الحسابات بعقد الدورات التدريبية لاستمرارية مواكبة تطورات المهنة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات القانونية التي تحكم مهنة التدقيق.

5.3.5 الفرضية الرئيسية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) بين المحافظات الثلاث المدروسة في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.

تبين أنه لا توجد فروق دالة إحصائية أو اختلافات بين المحافظات الثلاث المدروسة في اتجاهات العاملين في دوائر الضريبة نحو واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين عند جميع مجالات الدراسة ما عدا مجال (مدى اسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات) وأن الفروق في هذا المجال كانت لصالح محافظة نابلس مقابل محافظة الخليل، كما لم يتضح وجود فروق بين محافظة نابلس ورام الله أو بين الخليل ورام الله.

5.4 التوصيات

على ضوء ما سبق من النتائج توصلت الباحثة إلى مجموعة من التوصيات، من أجل تحسين مهنة تدقيق الحسابات وتطويرها في كل من (نابلس، رام الله، الخليل) وقد راعت الباحثة تصنيف التوصيات إلى 8 فئات وفقاً لما يلي:

5.4.1 توصيات لمدقي الحسابات :

1. ضرورة التزام مدقي الحسابات بقواعد السلوك المهني لتكون أساساً يتم الاعتماد عليه أثناء عملية التدقيق.
2. يجب على مكاتب التدقيق ان تمتنع عن تخفيض أتعاب التدقيق وذلك من خلال تحديد أتعاب التدقيق من قبل جهة رقابية لضمان استقلالية المدقق والمنافسة الشريفة بين المدققين.

3. يجب على مكاتب التدقيق المرخصة الامتناع عن مصادقة تقارير المكاتب غير

المرخصة، وكل من يخالف ذلك فانه يعرض نفسه للمساءلة القانونية.

4. ضرورة اهتمام المدقق بالتدريب والتطوير ومواكبة كل ما هو جديد في مهنة التدقيق

سواء كان على صعيد متابعة الإصدارات والتعديلات الحديثة لمعايير التدقيق أو على

صعيد الأنظمة والقوانين الخاصة بالمهنة، ليتسنى للمدقق بذل العناية المهنية على أكمل

وجه عند إجراء عملية التدقيق.

5.4.2 توصيات لمشرعي القوانين

1- ضرورة إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وذلك للحد من الثغرات

والنواقص التي يتضمنها القانون.

2- وضع نصوص قانونية واضحة وصريحة تلزم المدققين بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً

للمعايير والمتطلبات المهنية.

3- إصدار لوائح تفصيلية توضح وتفصل مواد ونصوص قانون تنظيم مهنة تدقيق

الحسابات.

5.4.3 توصيات لمجلس المهنة

1- ضرورة إيجاد جهات رقابية بالتعاون مع جمعية مدققي الحسابات تعنى بفرض العقوبات

وتنفيذها على مكاتب التدقيق في حال مخالفتهم لقوانين المهنة .

2- ضرورة إلزام المدققين الحاصلين على مزاولة المهنة بحضور عدد ساعات تدريبية سنوياً

كشرط لاستمرارية مزاولة المهنة.

3- عقد امتحانات للمدققين الحاصلين على مزاولة مهنة قديماً وتجديد اشتراك المهنة بناءً

على اجتيازهم لامتحان مزاولة المهنة وخصوصاً في التعديلات الجديدة.

- 4- ضرورة تحديد الحد الأدنى لأتعب المدققين، وإلزام المدققين بعدم التنازل عنها في أي حال من الأحوال، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تتناسب الأتعب مع حجم العمل والجهد المبذول أثناء عملية التدقيق، ووجود عقوبات رادعة في حال مخالفتهم للحد الأدنى للأتعب.

5.4.4 توصيات لجمعية تدقيق الحسابات

- 1- ضرورة إلزام مدققي الحسابات بتجنب الجمع بين خدمات المحاسبة وخدمات التدقيق للعميل نفسه.
- 2- استحداث أقسام خاصة لمراقبة ومتابعة عمل مكاتب التدقيق في كل منطقة، ومحاسبة كل من يخالف الأنظمة والقوانين وفرض عقوبات رادعة.
- 3- تعزيز الإجراءات الرقابية بالمزامنة مع الإجراءات التنفيذية لرفع درجة التزام مدققي الحسابات بالمبادئ والمعايير الدولية والقوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.
- 4- توعية المجتمع و تثقيفه بطبيعة عملية التدقيق وأهميتها من خلال وسائل الإعلام وإصدار النشرات التثقيفية.
- 5- عقد ورشات عمل ودورات تدريبية بشكل دوري، بحيث تحاكي تطوير المعايير الدولية والقوانين المعدلة، وذلك بهدف تحسين أداء مدققي الحسابات وتطويره.

5.4.5 توصيات لدوائر الضريبة

- 1- عمل ورشات عمل لمدققي الحسابات مع موظفي دوائر الضريبة لتقريب وجهات النظر بينهم ومناقشة موقف دائرة الضريبة من مدققي الحسابات بهدف تحسين مهنة تدقيق الحسابات ورفع درجة التزام المدققين بالمعايير الدولية والمهنية .

2- توعية المكلفين بتقديم حسابات صحيحة لما في ذلك من دور ملحوظ في تحسين السلطة للمرافق العامة.

5.4.6 توصيات للمؤسسات التعليمية.

- العمل على تعزيز دور الجامعات والمؤسسات التعليمية من خلال الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق.

5.4.7 توصيات لوزارة المالية

- زيادة عدد موظفي الضريبة في مدينة الخليل إذ إنها تعد الأقل حظاً من حيث عدد الموظفين مقارنة برام الله ونابلس بالرغم من أن عدد الشركات في مدينة الخليل أعلى من رام الله ونابلس .

5.4.8 توصيات لدراسات المستقبلية :

- واقع مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المقرضين (البنوك) مع مقارنة النتائج مع نتائج هذه الدراسة.

المصادر والمراجع

✓ المراجع العربية:

- الكتب.
- (الاتحاد الدولي للمحاسبين) IFA، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة 2016-2017.
- (الاتحاد الدولي للمحاسبين) IFA، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة 2015.
- جريوع، يوسف، (2008) مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حسن، حسام، (2010)، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان- الأردن.
- دحدوح، حسين والقاضي، حسين (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- الشحنة، رزق أبو زيد (2015)، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- أبو شماس، مير وكتاب، اسكندر، (2014) التدقيق، مجلس مهنة تدقيق الحسابات - فلسطين.
- عبدالله، خالد (2012)، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"، الطبعة السادسة.

- عثمان، عبد العزيز السعيد، النظم الضريبية وأهداف المجتمع، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، 2008
- لطفي، أمين (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، إدارة الجامعية، القاهرة.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2008)، المبادئ الأساسية للتدقيق، المطابع المركزية، عمان - الأردن.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2008)، التدقيق.
- نظمي، إيهاب والعزب، هاني (2012)، تدقيق الحسابات "الإطار النظري"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- **الدراسات العربية:**
- إبراهيم، أكرم وحمام، عطية (بدون سنة) "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين"، ورقة عمل مقدمة إلى يوم دراسي بعنوان واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها، غزة.
- أبو عليا، معز وعبد الجواد، إسلام و فتوح، بشار (2006) "معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية"، مجلة جامعة النجاح بيت لحم، (25)، (1)، 83-109.
- أبوهين، إياد (2005) "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- أحمد، محمود، (2007) "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها - دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- البحيصي، عصام(2010) "نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين - دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9\2004".
- ترزي، المنتصر بالله(2013)" أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص لتقرير مدققي الحسابات على تضيق فجوة التوقعات (دراسة تحليله لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين.
- جربوع، يوسف والبحيصي، عصام (2006)" تحليل وتقييم مدى تطبيق المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الحداد، أسماء (2016) "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي (دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- حلس، سالم ومقداد، محمد (2000) العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

درغام، ماهر (2009)، "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة - دراسة تحليلية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، (23)، (1).

- السرطاوي، عبد الفتاح (2016) "الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين) دراسة تحليله للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين"، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، (4)، (1)، 16-28.

- صيام، وليد وأبو حميد، أحمد (2006)، "مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز (الاقتصاد والإدارة)، (20)، (2)، 199-248.

- العال، محمود (2015) "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- عوض، عدنان (2006) "واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- قريط، عصام (2008) "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (24)، (1).

- كراجه، أشرف (2004)، "مدى تفيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها" دراسة ميدانية"، كلية الإدارة و المالية، جامعة عمان للدارسات العليا، الأردن.

- كلاب، سعيد (2007) "مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين - الواقع والتحديات"، ورقة عمل مقدمة إلى يوم دراسي بعنوان مهنة المحاسبة والمراجعة وسبل تطويرها في فلسطين، غزة.

- مازون، محمد، (2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وجامعة التسيير، جامعة الجزائر 3.

- المعتاز، إحسان (2008)، "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها (انهيار شركة انرون والدروس المستفادة)"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز (الاقتصاد والإدارة)، (22)، (1)، 257-293

✓ المواقع الإلكترونية

- مجلس مهنة تدقيق الحسابات <http://www.bopa.ps> 1/1/2018

- لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين www.pacpa.ps 15/1/2018

- دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية <http://www.pmf.ps/91> 15/2/2018

- دائرة ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية : www.pmf.ps/94 15/2/2018

- وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني www.mne.ps 15/2/ 2018

✓ المراجع الأجنبية.

- الكتب:

- Arens, A. Elder, R. Beasley, M (2011), Auditing and Assurance Services, 14th edition.

- Millichamp, Alan (1996), Auditing, 7th edition, DP Publications, London.
- Sudharsanam, S. Sundharabahu, S. Tandon, B.(2000) Ahand Book of Practical Auditing, S.CHAND and Company LTD.

- الدراسات الأجنبية:

- (Ussahawanitchakit, P. (2012). "Relationships among audit ethics, audit morality and audit quality of certified public accountants (CPAs) in Thailand". Journal of Academy of Business and Economic . 12(4), 105-111.
<http://www.freepatentsonline.com/article/Journal-Academy-Business-Economics/312015188.html>
- Fakhfakh M.2015. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements, Journal of Economics, Finance and Administrative Science, 20(38): 21–29
- Felix, E. And osiregbemhe, I.(2016). : The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements, ISSN:2449-075X.
- Griffin, p. and Lont, D. 2010. Non- Evidence fees and Auditor Independence:New Evidence Based on Going Concern Opinions for U. S. Companies Under Stress, Retrieved February, 2, 2018.<file:///C:/Users/MBC/Downloads/SSRN-id1531523.pdf>
- Bamber, layer (2005), "Auditors Identification With Their Clients and Its Effect on Auditors".

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=776185 .

قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	المسمى الوظيفي
1	د. ساهر عقل	رئيس قسم المحاسبة في جامعة القدس
2	د. يوسف حسان	أستاذ مساعد في جامعة بيرزيت
3	د. مجدي الكبيجي	أستاذ مشارك في جامعة القدس المفتوحة
4	د. معن الصرصور	أستاذ مساعد في جامعة بوليتكنك فلسطين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الخليل

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي - قسم إدارة الأعمال



استبانة

السادة: موظفو دوائر الضريبة المحترمين.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الطالبة بدراسة بعنوان: "واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال المعاصرة من كلية الدراسات العليا في جامعة الخليل.

يرجى من حضرتكم التكرم بقراءة فقرات هذه الاستبانة والإجابة عنها بدقة وموضوعية لما لرأيكم من أهمية وأثر كبير في إنجاح وإعداد هذه الدراسة علماً بأن جميع البيانات التي ستدلون بها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الطالبة: شيرين الشرباتي

إشراف: د. إقبال الشريف

الجزء الأول: معلومات شخصية .

يرجى الإجابة عن الآتي بوضع إشارة (X) أمام الاختيار المناسب:

✓ الجنس :

ذكر

انثى

✓ المؤهل العلمي :

دبلوم

بكالوريوس

دراسات عليا

✓ التخصص العلمي :

إدارة أعمال

محاسبة

علوم مالية ومصرفية

اقتصاد

تخصص آخر (الرجاء تحديدها).

✓ الدائرة المالية التي تعمل بها :

دائرة ضريبة الدخل

دائرة القيمة المضافة

دائرة الجمارك

✓ المسمى الوظيفي :

مدير الدائرة

فاحص الحسابات

مسمى آخر الرجاء تحديده.....

✓ سنوات الخبرة :

◇ من 5 إلى أقل من 15 سنة

◇ أقل من 5 سنوات

◇ 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني : فيما يلي عدد من الفقرات التي تخص معايير التدقيق الدولية حدد مدى التزام المدقق بهذه المعايير وذلك بوضع إشارة (X) في المربع الذي يتوافق مع وجهة نظرك.

المحور الأول: مدى التزام مدققي الحسابات بالأهداف والمبادئ التي تحكم تدقيق البيانات المالية .

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوافر لدى مدققي الحسابات الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء والحكم الشخصي والقيادة.					
2	يتحرر مدققو الحسابات من المصالح الشخصية ويتمتعون بالنزاهة والصدق والموضوعية.					
3	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته.					
4	أثناء القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء إلى سمعة المهنة (الالتزام بأخلاقيات المهنة).					
5	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء بزملائه بالمهنة (دفع عمولات بهدف الحصول على زبون عند زميله).					
6	يقوم مدقق الحسابات بتخفيض أتعاب التدقيق ودفع عمولات مقابل الحصول على عملاء جدد.					
7	يلتزم المراجع بشروط التكليف بعملية التدقيق					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	يصادق مدققو الحسابات على تقارير تدقيق لمكتب تدقيق غير مرخص قام بأداء مهام التدقيق.					
9	يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية					
10	يلتزم المدقق بوثيق أوراق العمل المهمة للحصول على أدلة إثبات كافية لتبرير رأيه في صحة القوائم المالية					
11	يبدل مدققي الحسابات العناية المهنية المناسبة في مهمة فحص البيانات المالية و إبداء رأيهم حولها.					

المحور الثاني : مدى التزام مدققي الحسابات بإعداد التقارير

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية بشكل كلي.					
2	يتضمن المدقق العناصر الأساسية وتشمل عنوان التقرير، الجهة التي يوجه إليها التقرير، فقرة تشرح طبيعة التقرير، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيع المدقق.					
3	يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق " أي أن عملية التدقيق تم انجازها وفق المعايير الدولية أو المعايير المحلية.					
4	يذكر مدقق الحسابات بتقريره بأن عملية التدقيق تم التخطيط لها.					
5	يذكر المدقق في تقريره بأنه قد تم فحص البيانات المالية على أساس الاختبار لأدلة تؤكد المبالغ والافصاحات المالية.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
6	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه (في الحالات التي يتم فيها الامتناع عن إبداء الرأي).					
7	يوضح التقرير الأسباب الجوهرية التي دعت المدقق إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم و البيانات المالية المدققة (في الحالات التي يتم فيها إبداء رأي مضاد).					
8	يذكر المدقق في تقريره مدى توفير الشركة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها .					
9	ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة .					
10	عندما يستجج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة وعادلة يبدي المدقق رأي غير متحفظ.					
11	يوقع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخص المدقق .					
12	يؤرخ المدقق تاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق .					

الجزء الثالث: فيما يلي عدد من الفقرات التي تخص القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية، حدد مدى إسهام القوانين والتشريعات والمؤسسات المهنية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وذلك بوضع إشارة (X) في المربع الذي يتوافق مع وجهة نظرك.

المحور الثالث: مدى إسهام القوانين والتشريعات الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحتاج القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات إلى التعديل.					
2	تتسم القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق بالوضوح.					
3	تتضمن القوانين والتشريعات عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة .					
4	وجود نصوص كافية في القوانين والتشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق و تقديم الاستشارات للعميل.					
5	وجود سياسات وإجراءات تقيّد مدققي الحسابات بتنفيذ مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية .					
6	وجود عقوبات تأديبية لأي شخص يزول مهنة التدقيق بدون حصوله على ترخيص من مجلس المهنة					

المحور الرابع: حدد مدى إسهام مجلس مهنة تدقيق الحسابات و جمعية مدققي الحسابات
القانونيين الفلسطينية في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يلتزم مجلس مهنة تدقيق الحسابات بالقوانين والمعايير اللازمة عند منح رخصة مزولة المهنة للمدققين الجدد.					
2	يوقع مجلس المهنة على الجزاءات التأديبية للمدققين المخالفين للقوانين.					
3	صممت القوانين والتشريعات الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية المعمول بها في فلسطين بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في فلسطين.					
4	يتم تطبيق عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق المفروضة من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.					
5	تهتم جمعية مدققي الحسابات بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة التدقيق يؤدي إلى تحسين مستوى مهنة التدقيق.					
6	تقوم جمعية مدققي الحسابات بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمدقق.					
7	يوجد إلزام قانوني من قبل جمعية مدققي الحسابات يلزم مكاتب التدقيق بضرورة إتباع نظام للرقابة على أعمال التدقيق.					

الجزء الرابع: ما هي - في رأيكم - المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين؟

آليات مقترحة لتحسين مهنة التدقيق :

انتهت الاستبانة