



كلية الدراسات العليا  
برنامج إدارة الأعمال

دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر  
أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها"

إعداد

أحمد أيوب سدر

إشراف: د. ياسر شاهين

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

جامعة الخليل

1439 هـ / 2018 م

دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر  
أعضاء الهيئة العامة " وسبل تطويرها "

إعداد الطالب:

أحمد أيوب سدر

نوقشت هذه الرسالة يوم الخميس بتاريخ 2018 /5 /3م الموافق 1439هـ وأجيزت

أعضاء لجنة المناقشة  
الأعضاء

د. ياسر شاهين

د. سمير أبو زنيد




د. عدنان قباجة

مشرفاً ورئيساً

ممتحناً داخلياً

ممتحناً خارجياً

التوقيع

## الإهداء

أحمد الله وأثني عليه بما هو أهل له على ما أنعم عليّ من نعمه الكثيرة والتي من بينها إتمام هذه الدراسة وذلك عملاً بقوله تعالى : (لَنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ) سورة إبراهيم آية 7 إلى من أحمل اسمه بكل افتخار . . إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار . . إلى من علمني العطاء بدون انتظار . . أرجو من الله أن يطعمه من ثمار الجنة ، ستبقى كلماتك نجوماً أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد ..

إلى والدي العزيزين

إلى ملاكي في الحياة . . إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان . . إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

والى القناديل التي توهجت حولي إخوتي وأخواتي

إلى من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا

## الشكر والتقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على رسولنا الكريم محمد، صلى الله عليه وسلم،

وبعد،

فإن الشكر لله الذي أعانني ووفقني لإنجاز هذا العمل، ثم الشكر للدكتور

الفاضل ياسر شاهين الذي تابع ودقق الرسالة وقدم من جهده ووقته الكثير

أشكر أعضاء لجنة المناقشة، وأمتن لهم لأنهم أحاطوني بالرعاية والتقدير،

فجزاهم الله عني خير الجزاء .

ولا يفوتني أن أشكر الإخوة الذين قدموا لي الدعم المعنوي، مما عززني وثراد من

دافعتي وأخص بالذكر العاملين في جمعية مدققي الحسابات في الضفة الغربية

أشكر كل أساتذتي كل في موقعه في جامعة الخليل .

وأسأل الله أن يجزي القائمين على جامعة الخليل خير الجزاء، الذين بعزيمتهم

وتصميمهم يسروا سبل المعرفة لينهل الطلبة من منابعها .

دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة

" وسبل تطويرها "

الطالب: أحمد أيوب سدر

إشراف: د. ياسر شاهين

**الملخص:**

هدفت الدراسة التعرف الى دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها". استخدم الباحث المنهج الوصفي لملائمته موضوع واهداف الدراسة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من أعضاء الهيئة العامة في جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية البالغ عددهم (200) عضواً، استخدم الباحث العينة العشوائية وتم استهداف (130) عضو من أعضاء الهيئة العامة في جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية، للإجابة على اسئلة الدراسة قام الباحث ببناء اداة الدراسة الاستبانة لقياس دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها". كما تم استخدام المقابلة لعينة مكونة من (5) من اعضاء الجمعية للخروج باقتراحات لتعزيز وتطوير دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير وتحسين مهنة التدقيق في فلسطين.

أظهرت النتائج أن دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة في جميع المجالات التي تم دراستها ( مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء، تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء، تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء، التدريب للأعضاء، توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء، والرقابة من قبل الجمعية ) جاء بدرجة مرتفعة.

كما أظهرت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس، والخبرة العملية، وإن هنالك فروق ذات دلالة احصائية في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي ومتغير المؤهل العلمي ومتغير مجال العمل، وكانت الفروق لصالح مدراء المكاتب، وحملة درجة البكالوريوس، وموظفي القطاع الخاص والقطاع العام.

يوصي الباحث الجمعية بضرورة وضع أنظمة كفيلة بضمان تطبيق معايير التدقيق المتبعة وضرورة الالتزام الكامل بها من قبل الاعضاء، وأن تصدر الجمعية دوريات متخصصة من شأنها رفع الكفاءة المهنية للعاملين، والعمل على إنشاء مركز او معهد للتدريب واجراء دراسات اللازمة لتطوير المهنة وترقيتها بشكل افضل، والزام الاعضاء بالحضور والمتابعة بما تسهم في تطوير هذه المهنة.

## **Abstract**

The study aimed to identify the role of the Association of Palestinian Auditors in the development of the auditing profession from the point of view of the members and "ways to develop them." The researcher used the descriptive approach to suit the subject and objectives of the study. The study society consisted of 200 members of the Palestinian Auditors Association. The researcher used the random sample and 130 members of the Association of Palestinian Auditors were targeted to answer the study questions. The researcher built the questionnaire study tool to measure the role of the Association of Palestinian Auditors in the development of the audit profession from the point of view of members and "ways to develop them." The interview was also used for a sample of (5) members of the Association to come up with suggestions to enhance and develop the role of the Association of Palestinian Computer Auditors in developing and improving the auditing profession in Palestine.

The results showed that the role of the Association of Palestinian Auditors in the development of the audit profession from the point of view of the members in all areas studied (the extent of application of auditing standards by members, the development of the scientific and professional competence of the members, development of the spirit of cooperation and strengthening the independence of members, The health of the members, and the supervision by the association) came to a high degree.

The results showed that there were no statistically significant differences in the responses of the respondents about the role of the Association of Palestinian Auditors in the development of the auditing profession from the point of view of

the members due to the gender variable and practical experience. There are statistically significant differences in the responses of the respondents on the role of the Association of Auditors In the development of the audit profession from the point of view of the members attributed to the variable job title and the variable of the scientific qualification and the variable field of work, the differences were for the benefit of office managers, holders of bachelor's degree, private sector employees and the public sector.

The researcher recommends to the society the need to develop regulations that ensure the implementation of auditing standards and the need to be fully complied with by the members, and the Association issued specialized patrols that raise the professional competence of the staff, and to establish a center or institute for training and conduct studies necessary to develop the profession and better promotion, To attend and follow up, which contribute to the development of this profession.



## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 المقدمة:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات في مجال المال والاعمال، وبالاعتماد على الوثائق التاريخية يتبين أن المصريين القدماء كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، في ذلك الحين كان المدقق يستمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Auditing مشتقة من كلمة لاتينية Audire ومعناها يستمع. ومع اتساع وتطور النشاط الاقتصادي في العالم، أصبحت مهنة التدقيق تأخذ منحاً آخر (جليلة وزهري، 2015).

في عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا، ومع زيادة الحاجة لهذه المهنة، ما لبث وأن قامت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وكان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم هذه المهنة عندها أنشئت جمعية المحاسبين القانونيون عام 1854م. أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال ومزاولة المهنة دون تنظيم حتى عام 1909 عند صدور أول قانون لتنظيم مزاولة مهنة التدقيق، وفي الأردن يرجع الفضل إلى قانون رقم (10) لسنة 1961 الذي عمد على تنظيم مزاولة مهنة التدقيق. أما في فلسطين فقد تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية و الهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000). (السرطاوي، 2016).

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقائيا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المحاسبية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة، وتشمل الفحص والتحقيق والتقارير، ويقصد بالفحص التأكيد من صحة قياس العمليات المالية الخاصة وسلامتها بعد تسجيلها وتحليلها وتبويبها. إما التحقيق يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتغير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة. إما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه، هو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي بصورة سليمة وعادلة. وتوافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع وهذا يتطلب من هذه البيانات إن تكون سليمة محاسبيا (أمين، 2014).

لقد أصبحت معايير التدقيق الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به مدققي الحسابات في جميع أنحاء العالم، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يوجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية، ذلك كان دافعا لجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في معظم الدول العربية لأن تلزم شركات ومؤسسات تدقيق الحسابات باعتماد تطبيق معايير التدقيق الدولية كأساس لممارسة المهنة، بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية والمحلية في كل دولة (نسمان، 2008: 2).

بدأت مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين منذ ثلاثينيات القرن الماضي، حيث مارست بعض شركات التدقيق أعمالها وانشطتها في مجال تدقيق الحسابات منذ العام 1948، وساهمت في تطوير المهنة مثل

شركة سابا وشركاه، بدأت أعمالها في القدس ومن ثم انتقلت مهنة المحاسبة والتدقيق من فلسطين إلى الأردن، حيث ساهم بشكل فاعل في تطوير الممارسة المهنية في الأردن (درغام، 2009). أما جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين فتأسست سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقا لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000)، وتتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق اهدافها (جمعية مدققي الحسابات، 2017).

ولأهمية جميع مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من خلال الاعتناء بهذه المهنة من خلال مراقبة العالمي نفي هذه المهنة ومدى تطبيقهم لأخلاقيات مهنة التدقيق وكذلك تطبيق معايير التدقيق بشفافية ونزاهة وكون جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية عضو في جمعيات عالمية وعربية جاءت هذه الدراسة للبحث في دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة.

## 2.1 مشكلة الدراسة:

واجهت العديد من الشركات العالمية مع بداية العقد الحالي حالات تعثر وانهيارات مالية، كما كثر الجدل عالميا حول دور المدقق في إدارة البيانات المالية والرقابية الداخلية والتحكم المؤسسي، حيث نشطت الرقابة في العديد من دول العالم نتيجة لضعف الرقابة على إدارة البيانات المالية، وقدمت مبادرات متعددة بشأن المخاطر والافصاح والشفافية والحوكمة. أما على المستوى المحلي فإن جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية كجمعية مهنية، فقد سعت إلى تطوير القدرات المهنية للأعضاء،

وضمان الامتثال لقواعد السلوك الأخلاقي، وتشجيع تطبيق المعايير الدولية للارتقاء بمستوى المهنة محلياً ودولياً (جمعية مدققي الحسابات، 2017)، لذا تسعى هذه الدراسة للإجابة على السؤال الآتي:

ما دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" ؟

### 3.1 أهمية الدراسة:

1. تكمن أهمية الدراسة في أنها قد تساعد جمعية مدققي الحسابات والمعنيين في التعرف على الدور الذي تسهم فيه الجمعية في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، مما يؤدي إلى تحسين أداء مدققي الحسابات، وإيجاد طرق جديدة وفعالة في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، وسرعة اتخاذ القرار، وخلق الإبداع والابتكار لدى مدققي الحسابات، وإمكانية استخدام نتائج هذه الدراسة في تحسين وتطوير مهنة التدقيق بشكل عام في فلسطين بما يتلاءم مع مواكبة التغيرات المستمرة. في هذه المهنة.
2. وتظهر أهمية الدراسة من خلال الاهتمام الكبير لجمعية تدقيق الحسابات في تطوير مهنة التدقيق ومدى تطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق؛ ما يلفت الانتباه إلى إمكانية تطوير هذه المهنة بما يتناسب مع التطوير السريع الذي تمتاز به هذه المهنة وانسجامها والمعايير الدولية.
3. تقديم الدراسة من خلال منهج علمي لتقييم دور الجمعية لتطبيق التكامل بين التطور العالمي وتطوير المهنة على المستوى المحلي، بما يساعد مدققي الحسابات على زيادة كفاءة وفاعلية الأداء لديهم والتي تعد مطلباً أساسياً لتحقيق أهداف مهنة التدقيق.

4. أما على الصعيد البحثي، تغني هذه الدراسة المكتبة العربية والمكتبة الفلسطينية بشكل خاص، وترفدها بمرجع حول مهنة تدقيق الحسابات، من خلال اضافة مادة نظرية يمكن الاستفادة منها على الصعيد الأكاديمي.

#### 4.1 أهداف الدراسة:

الهدف العام للدراسة هو التعرف على دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" . ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

1. التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل أعضاء جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية.

2. التعرف على مدى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.

3. التعرف على مدى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء.

4. التعرف على مدى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تعزيز عملية التدريب.

5. التعرف على مدى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في توفير الخدمات الاجتماعية والصحية.

6. التعرف على مدى جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في الرقابة على المهنة.

### 5.1 أسئلة الدراسة:

من خلال استعراض الباحث لمشكلة الدراسة، فإنه يبرز السؤالين التاليين تحاول هذه الدراسة الإجابة عنهما:

1. ما دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" ؟

2. هل هناك فروق ذات دلالة احصائية في اجابات المبحوثين حول دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" تعزى إلى (الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، مجال العمل).

### 6.1 فرضيات الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة، ولمعرفة دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" ، فقد تم صياغة الفرضية الآتية:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، مجال العمل).

## 7.1 مصطلحات الدراسة:

**جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية:** جمعية مهنية فلسطينية مستقلة ماليا و إداريا ومؤسسة بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004) والكائن مقرها في مدينة رام الله كما ويبلغ عدد اعضائها حوالي 200 عضو (<http://www.pacpa.ps>).

**تدقيق الحسابات:** هو عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام المعلومات المحاسبية وتطبيقاتها تسهم في حماية أصول الشركة، والتحقق من سلامة بياناتها ويحقق أهدافها، ويستخدم مواردها بكفاءة وصولاً إلى التأكيد بأن البيانات الآلية التي تصدرها الشركة تعبر بعدالة عن نتيجة أعمالها ومركزها المالي وتدققاتها النقدية (جليلة وزهري، 2015).

**مدقق الحسابات:** هو الشخص الذي يمارس المهنة كعضو في شركة أو مكاتب مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية. ويتميز هؤلاء المدققين بتأهيلهم العلمي والعملية واستقلاليتهم الذهنية والفعلية، ويقومون بالتدقيق المالي بناء على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة عموماً (الذنيات، 2006).

**المدقق الرئيسي:** يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق، كما يكون مسؤولاً عن الإشراف على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة (نسمان، 2008).

**المدقق المساعد:** يكلف المدقق المساعد بأداء أعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيس وتوجيهاته، ويتعين على إدارة المنشأة أن تجرى التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال السنة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى امتلاك الخبرة في مجال التدقيق الداخلي (نسمان، 2008).

### **8.1 متغيرات الدراسة:**

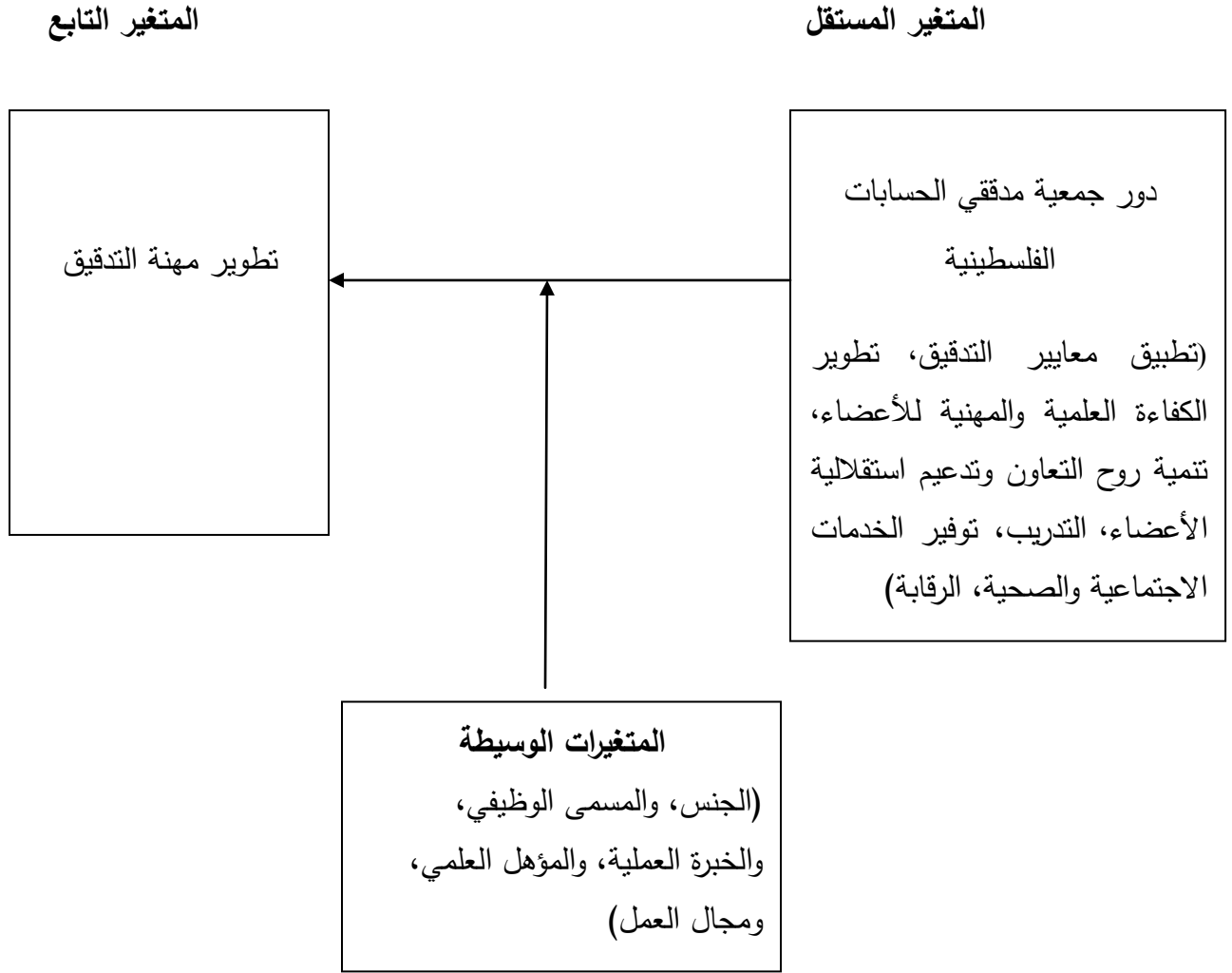
**المتغير المستقل:** دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق

**المتغير التابع:** تطبيق معايير التدقيق، تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء، تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء، التدريب، توفير الخدمات الاجتماعية والصحية، الرقابة

**المتغيرات الديمغرافية:** (الجنس، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، مجال العمل)



## 9.1 نموذج الدراسة:



## 10.1 حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة

نظر اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها"

الحدود البشرية: العاملون في مهنة التدقيق

**الحدود الزمانية:** الفترة الزمنية التي أجريت فيها الدراسة بين 2017/2/9-2018 /5/1م.

**الحدود المكانية:** الضفة الغربية

**الحدود الزمانية:** الفصل الثاني من العام الدراسي 2016/2017م.

## 11.1 هيكلية الدراسة

تكوّنت هذه الدراسة من خمسة فصول رُتبت على النحو الآتي:

- **الفصل الأول:** الإطار العام للدراسة.

وفيه مقدمة لهذه الدراسة، ومشكلتها، وأهميتها، وأهدافها، وأسئلتها، وفرضياتها، ومصطلحات

الدراسة، ومتغيراتها، وحدودها، وهيكلية الدراسة.

- **الفصل الثاني:** الإطار النظري والدراسات السابقة

يتضمن هذا الفصل التعرف على جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، وكذلك التعرف على

التدقيق والمدقق ومسؤولياته، وكذلك الدراسات السابقة التي تمحورت حول دور جمعية مدققي

الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق.

- **الفصل الثالث:** منهجية الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً شاملاً لمنهجية الدراسة، والأدوات، والمجتمع والعينة، ومدى اختبار

صدق وثبات أدوات الدراسة، وإجراءات جمع وتحليل البيانات، وأخيراً متغيرات الدراسة.

- الفصل الرابع: نتائج الدراسة.

احتوى هذا الفصل عرضاً لنتائج بيانات أدوات الدراسة.

- الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات

تناول هذا الفصل ملخصاً لنتائج الدراسة ومناقشتها، كما اشتمل هذا الفصل على التوصيات

التي انبثقت عن النتائج التي تم التوصل إليها.

وأخيراً أُضيف إلى هذه الفصول قائمة بأهم المراجع ذات الصلة.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### 1.2 الإطار النظري

##### المبحث الأول: علم التدقيق

أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يوجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلك كان دافعا لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة في معظم الدول العربية لأن تلزم الشركات والبنوك والمؤسسات المالية باعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية كأساس لإعداد البيانات المالية المنشورة الصادرة عنها، وذلك بعد مراعاة تكيف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية والمحلية في كل منها (جربوع وحلس، 2002).

يقوم مدقق الحسابات بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة ازدادت خدمات مدقق الحسابات بدرجة كبيرة وأصبح يقدم خدمات منها تدقيق القوائم المالية، وتصميم أنظمة المعلومات، وتقديم خدمات ضريبية، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية، ومع زيادة الوعي المالي والاستشاري ونمو حجم العمليات التي يحصل عليها المدققون تعرض مدققو الحسابات لأنواع عدة من المساءلات القانونية وحكم عليه بالتعويض (الحو، 2012).

إن فهم أبعاد المحاسبة الدولية مهم لكل من يرغب في القيام بأعمال واستثمارات خارج حدود وطنه، حيث قد تختلف القيم التي يتم المحاسبة عنها طبقاً للمبادئ التي تحكم ذلك، باختلاف الثقافة وممارسات الأعمال والنظام السياسي وقيم العملة وأسعار صرف العملات الأجنبية، وأيضاً معدلات التضخم المحلية ودرجة المخاطرة والقوانين الضريبية، كل هذه الأمور تؤخذ في الحسبان عند تقرير مكان وكيفية القيام بهذه الأعمال، وقد يصبح من المستحيل في هذه الأحوال فهم القوائم المالية والإفصاحات الأخرى بدون إدراك وفهم المبادئ المحاسبية الأساسية وثقافة الأعمال (تشوي، 2004).

### 1.1.2 مفهوم تدقيق الحسابات:

يرى جمعة (2009) أن التدقيق ما هو إلا فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق. أما الجمعية المحاسبية الأمريكية ذهبت إلى أبعد من ذلك وعرفت التدقيق على أنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية (القاضي ودحود، 2007).

من خلال ما تقدم من التعاريف يمكن إبراز مميزات وصفات التدقيق كما يلي:

1. التدقيق عملية منتظمة ومنهجية وهذا يعني اعتماد المدقق على التخطيط المسبق ووضع

برنامج لعملية التدقيق.

2. يعتمد التدقيق على جمع وتقديم الأدلة والقرائن.

3. التقييم بشكل موضوعي يدل على اعتماد بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمدقق.

4. المدقق شخص مهني مؤهل ومستقل.

5. توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المختلفة من خلال تقرير المدقق.

ويعرف الباحث تدقيق الحسابات بأنها إجراءات منظمة يتم التخطيط لها مسبقاً من أجل فحص مصداقية القوائم المالية التي تتعلق بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة بشكل مهني بحيث يقوم في ذلك شخص مهني متخصص.

والهدف من مهنة تدقيق الحسابات كما ذكرها علي والمشهداني (2011) هو:

1. مدى سلامة المركز المالي وصحته، بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء.

وكان ذلك بدء الاهتمام لنظام الرقابة الداخلية

2. تحديد مدى سلامة و حجة المركز المالي، و الذي كان يعتمد اعتماداً كبيراً على قوة نظام

الرقابة الداخلية

3. مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققه من أهداف، و دراسة الأسباب التي

حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة

4. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً فيها

5. القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة

6. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع

7. تخفيض خطر التدقيق و ذلك لصعوبة تقدير اثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق

## 2.1.2 تقسيمات مهنة التدقيق

### 1.2.1.2 من ناحية الهدف: تقسم إلى (جمعة، 2012):

1. **تدقيق القوائم المالية:** تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تتفق مع معايير محددة، وعادة ما تكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، علماً أنه يمكن مراجعة القوائم المالية وفقاً للأساس النقدي أو أي أساس محاسبي آخر يناسب المؤسسة، وتشمل القوائم المالية قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والملاحظات المرفقة بها.
2. **تدقيق الالتزام:** تهدف مراجعة الالتزام لقياس درجة التزام العمل بالسياسات الادارية المحددة أو القوانين المطبقة في المؤسسة ويكون ذلك من خلال معيار السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة أو قانون ما من قوانين الضرائب أو قانون الشركات.
3. **التدقيق التشغيلي:** يهدف التدقيق التشغيلي إلى فحص الإجراءات التشغيلية بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، وبعد إتمام عملية التدقيق التشغيلي يتم رفع التوصيات لإدارة المنشأة أو

المؤسسة لتحسين التشغيل، ونظراً لوجود الكثير من المجالات التي يمكن أتم فيها تقييم فاعلية التشغيل فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ التدقيق التشغيلي بشكل نموذجي، كما أنه ينظر للتدقيق التشغيلي على أنه استشارة تقدم للإدارة أكثر من أنه عملية تدقيق.

### 2.2.1.2 تقسيم مهنة التدقيق طبقاً للجهة التي تقوم بها

تقسيم مهنة التدقيق تبعاً للجهة التي ينتمي لها من يقوم بعملية التدقيق إلى ما يلي (الديب وشحاته، 2012):

1. **التدقيق الخارجي:** المدقق الخارجي هو شخص يتمتع بالاستقلالية عن الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فهو يقدم لها على أساس تعاقدية ومعظم الخدمات التي يقدمها تتركز في اتجاه تكون رأي مهني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة وينقسم التدقيق الخارجي إلى نوعين وهما:

❖ **تدقيق خارجي كامل:** حيث يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها دون وجود قيود على نطاق عملية التدقيق حتى يقدم رأيه المهني المحايد في تقريره النهائي حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة.

❖ **تدقيق جزئي:** وفي هذا النوع يقوم المدقق بتدقيق عنصر واحد من عناصر القوائم المالية ومن ثم يقدم المدقق رأياً محايداً محدداً الجزء الذي قام بتدقيقه.



2. **التدقيق الداخلي:** عرف التدقيق الداخلي بأنه "هو عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته".

3. **التدقيق الحكومي:** في هذا النوع من التدقيق تقوم بعملية التدقيق جهة حكومية، يمكن تقسيم أجهزة الرقابة في السلطة الوطنية الفلسطينية تبعاً للجهة التي تباشر عملها كما يلي رقابة سياسية، رقابة قضائية، رقابة إدارية ذاتية وقد وضحها العففي (2009) بما يلي:

❖ الرقابة السياسية: تتمثل في رقابة السلطة التشريعية، تعني هذه الرقابة أن يقوم المجلس بمحاسبة السلطة التنفيذية عن جميع تصرفاتها، ومراقبة مختلف أعمالها ومناقشتها في سياستها العامة التي نالت الثقة من المجلس على أساسه.

❖ الرقابة القضائية: لعل هذا النوع من الرقابة هو الأكثر أهمية لتفعيل كافة النواحي الرقابية. فالهدف من الرقابة القضائية على أعمال القطاع العام يتمثل في أمرين هما: - تقييم عمل الإدارات واجبارها على احترام مبدأ الشرعية، وحماية حقوق الأفراد وحررياتهم عن طريق إلغاء القرارات الإدارية الغير السارية أو التعويض عنها.

❖ الرقابة التنفيذية: وهي تتمثل في الرقابة التي تتولى السلطة التنفيذية ممثلة في الوزارات والمؤسسات الحكومية والتي تتشكل منها السلطة الفلسطينية تحقيقاً للأهداف العامة، وهي تنقسم إلى قسمين: الرقابة الداخلية: - وهي الرقابة التي تتم داخل كل وزارة ومؤسسة في السلطة الفلسطينية، وعلى كافة المستويات الإدارية، بدءاً بالوزير مروراً بالمستويات الإشرافية، وانتهاءً بالأفراد العاملين على اختلاف وظائفهم ومواقعهم داخل الوزارة، والرقابة الخارجية :

وهي الرقابة التي تتم من خارج الوزارة أو المؤسسة الحكومية، وتقوم بها عادةً أجهزة متخصصة تتمتع بالاستقلال الكامل عن باقي وزارات ومؤسسات السلطة التنفيذية.

❖ رقابة ديوان الموظفين العام: نشأ ديوان الموظفين العام بناء على القرار الرئاسي رقم 94\131 الذي صدر بتاريخ 11\10\1994م. ويسعى هذا الديوان إلى تطبيق الإدارة العامة والإرتقاء بها في الدولة، والعمل على رفع كفاءة الموارد البشرية والقوانين والأنظمة الإدارية المعمول بها، مع تطبيق هذه القوانين على جميع موظفي الدولة بدون تمييز أو محاباة لتحقيق العدل والمساواة.

❖ جهات رقابية خارجية مستقلة " الهيئة المستقلة لحقوق المواطن " تشكلت بناء على قرار رئاسي بتاريخ 3\10\1993م. تهدف في المقام الأول إلى الرقابة على أعمال وأجهزة السلطة الوطنية الفلسطينية لضمان التزامها بالتشريعات والقوانين، وكذلك تقوم بإصدار تقرير سنوي شامل تتضمن فيه مخالفات الأجهزة الرسمية الحكومية الفلسطينية، بحيث تبين أوجه القوة وأوجه الخلل ومكان الضعف عمل السلطات الثلاث.

### 3.1.2 أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق على اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمنشآت في ظل اتخاذ القرارات أو رسم السياسات المستقبلية وخاصة إذا ما تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي:

### 1.3.1.2 إدارة المشروع:

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة عالية والقرارات المتعلقة بالتخطيط حيث أنها تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة (مطارنة، 2006).

### 2.3.1.2 للبنوك والجهات المانحة للقروض

حيث تعتمد اعتماداً مطلقاً على البيانات الواردة في القوائم المالية وعلى رأي المدقق الخارجي حول قدرة ومقدرة تلك المنشآت على وضعها الائتماني لسداد وتغطية قروضها الممنوحة من قبل تلك الجهات المانحة لها (مبارك، 2007).

### 3.3.1.2 لرجال الأعمال والمستثمرون

أزداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية حيث تعتمد الدقة في تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها وذلك من خلال توجيه مدخراتهم واستثماراتهم لكي تحقق لهم أعلى عائد ممكن تحقيقه (مبارك، 2007).

#### 4.3.1.2 النقايات العمالية:

حيث تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور والحقوق العمالية ولتحقيق أفضل المزايا العمالية (مطارنة، 2006).

#### 5.3.1.2 الجهات الحكومية:

حيث تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض عديدة منها ما يخص الرقابة وفرض الضرائب والرسوم وتقدير الدعم المقدم لبعض الصناعات (مبارك، 2007).

#### 6.3.1.2 جودة البيانات المحاسبية:

تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها (خليل، 2005).

يرى المخادمة (2007) أن المعلومات المحاسبية النابعة عن النظام المحاسبي، وكما هو معروف يجب أن تتمتع بجودة عالية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كي يستطيع أصحاب المصالح اعتمادها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة وفقاً لحاجة كل منهم، كما أن المعلومات المحاسبية تعد عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المنشآت، لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات

الضرورية لإدارة المنشآت، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

### 7.3.1.2 أهمية التدقيق في ظل اخفاقات الأزمة المالية عام 2008:

إن الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق في تعزيز وتنمية الاقتصاد هو دور مهم جداً خاصة في ظل التحديات والتغيرات الاقتصادية العديدة التي أظهرت على الساحة الاقتصادية المحلية والإقليمية والدولية، حيث إن مهنة المحاسبة والمراجعة تعد من المهن التي تعتبر أداة رقابية فعالة في حماية الاستثمارات من الانهيار ولا شك أن الثقة في البيانات والتقارير المالية أمر ضروري للمجتمع وكل فئاته من مستثمرين ومقرضين وجهات تمويلية.. وغيرهم، وحتى يمكن لمهنة المحاسبة ان تؤدي واجبها على أكمل وجه يتعين على المحاسب القانوني ان يضع في اعتباره بعض الأمور التي من شأنها أن تجعل تقريره مفيداً ومناسباً، عندما يعرضه على الجهات المعنية (Benston, 2008).

تمتاز بيئة الاعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد، وان الانهيارات المالية المفاجئة وعدم الإلتزام بمعايير الأخلاق وقواعد السلوك المهني كان لها اثراً مباشراً في اضعاف الثقة بالمحاسبة والمحاسبين خاصة وأن البعض اهتم مهنة المحاسبة بانها من اسباب نشوء الازمات، كما أن حدوث الازمة المالية العالمية لم يكن بسبب ضعف في معايير المحاسبة والتدقيق او القوانين الخاصة بها، ولكن حدثت بسبب ضعف أخلاقيات وتمادي مدراء الشركات التنفيذيين في استغلال تلك المعايير في تحقيق مصالح شخصية مرتبطة

بشركاتهم وضعف أخلاقيات مدققي الحسابات وعدم ممارستهم لموضوع الشك المهني عند تدقيق الحسابات الخاصة بالشركة موضوع التدقيق (علي والمشهداني، 2011)

### 8.3.1.2 أهداف مهنة التدقيق:

أن الهدف الأساس للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وأن يظهر الخطأ أثناء قيام المدقق بعمله، وهذا ما أكده المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) في أن أهداف التدقيق الكلية تتمثل في (جمعة، 2012):

1. الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، كانت ناجمة عن غش أو خطأ.

2. الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنه حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

### 4.1.2 معايير علم التدقيق

المعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، و من هنا يتبين أن المعايير تمثل مرجع لأعمال المدققين، وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة، وبمشاركة ومساهمة مكاتب التدقيق الكبرى، و نخلص بالقول إلى أن المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحترمها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته وهي تستنتج منطقياً من

الفروض والمفاهيم التي تبررها وتدعمها .وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينات وهي بصفة عامة كما حددها مجمع المحاسبين الأمريكيين تنقسم إلى ثلاثة مجموعات (لطي، 2005):

❖ معايير عامة.

❖ معايير العمل الميداني.

❖ معايير إعداد التقرير.

#### 1.4.1.2 المعايير العامة

**المعيار الاول : التأهيل العلمي و العملي و ينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع (جمعة، 2009) :**

❖ التأهيل العلمي (التعليم).

❖ التأهيل العملي (الخبرة و الكفاءة).

#### 2.4.1.2 المعيار الثاني : الاستقلال و الحياد.

الثقة والمصداقية تنبع من مدى استقلال وحياد المراجع في إبداء رأي يقوم على النزاهة والموضوعية، ومن المهم جدا للمهنة أن توفر عنصر الثقة في حياد المراجع الخارجي من قبل الأطراف ذات المصالح و مستخدمى القوائم المالية، و قد تتزعزع هذه الثقة إذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوافر أو لوجود ظروف يعتقد ذوي المصالح أنها من المحتمل أن تؤثر على الحياد وبالتالي يجب

توفر شروط استقلال المراجع منها الاستقلال الذاتي أو الذهني. و في ظل توافر تلك الشروط في شخص المراجع، يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع وخاصة (الشرايري، 2009):

1. الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة

2. الاستقلال في مجال الفحص

3. الاستقلال في مجال إعداد التقرير

#### 3.4.1.2 المعيار الثالث : بذل العناية المهنية اللازمة

بنص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يلي: " يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص و في إعداد تقريره. "، تأتي أهمية هذا المعيار نظرا لأنواع الأخطاء التي قد يرتكبها المراجع و تترتب عنها المسؤولية التي يتحملها هذا الأخير. وترتب تلك الأخطاء بحسب الأهمية فهناك الخطأ العفوي الغير مقصود وهناك خطأ عمدي مقصود ناتج عن سوء نية وتعمد واصرار او ناتج من اللامبالاة والتقصير، ويجب الإشارة الى ان المراجع قد لا يسأل عن الخطأ العفوي ولكنه مسؤول عن كل تقصير او غش او تعمد ، ويعتبر المدقق على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وهو مسؤولا مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية (ذنيبات، 2003).

#### 4.4.1.2 معايير العمل الميداني

ان معايير العمل الميداني تتعلق ببيئة العمل وبالضوابط التي تحكم الممارسة، و تتمثل عموما هذه المعايير في وضع خطة لمهمة التدقيق والإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق، وتقديم



الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتنحصر هذه المعايير في ثلاثة مجموعات من المعايير (عوض، 2011):

❖ تخطيط المهمة بشكل دقيق مناسب وكاف، مع توفير الإشراف الدقيق والحذر على أعمال المساعدين.

❖ أن يقوم بدراسة وافية وشاملة لنظام الضبط الداخلي في المنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستقيد إجراءات التدقيق.

❖ على المدقق أن يتحصل على أدلة إثبات جديرة بالثقة وكافية وذلك عن طريق الفحص والمراقبة والاستفسار.

#### 5.4.1.2 معايير إعداد التقرير

تتعلق هذه المعايير بمحتوى وطبيعة تقرير المدقق، وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربعة معايير تحكم إعداد التقارير المراجعة وهي (سمره، 2011):

1. إعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3. الإفصاح المناسب.

4. التعبير عن الرأي.

## 5.1.2 معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

### 1.5.1.2 معيار الاستقلال:

يعتبر استقلال المدقق الداخلي من أهم متطلبات نجاح مهنة التدقيق الداخلي وذلك وفقا لما جاء في المعيار (1100) من معايير معهد المدققين الداخليين والخاص بالاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي حيث ينص المعيار على انه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها ,ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية ,ويساعد الاستقلال المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة. ويمكن تفسير بعض جوانب استقلالية المدقق الداخلي فيما يلي (سمره، 2011):

❖ **الاستقلال التنظيمي** : حيث يجب أن يكون مدير المراجعة الداخلية تابعا أما لمجلس الإدارة

مباشرة أو إلى لجنة التدقيق إذ كان لها وجود بالمنظمة ,حتى يتمكن التدقيق الداخلي من

الاتصال المباشر وتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في الشركة.

❖ **الموضوعية الشخصية** : مما يعني تمتع المدقق الداخلي بالحياد وعدم وجود مصالح أو

ضغوط على المدقق الداخلي تؤثر على موضوعية ومصداقية قراره.

### 2.5.1.2 معيار الكفاءة المهنية

والذي أكد على ضرورة توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق الداخلي وضرورة

توافر جوانب المعرفة والمهارات والتدريب الضرورية لتحمل مسؤوليات القيام بعملية التدقيق الداخلي .

كما يجب أن يمارس المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال التدقيق الداخلي (Elder,et.al,2010).

### 3.5.1.2 معيار أداء عمل التدقيق الداخلي

نتيجة للتوسع الذي حدث في مهام المدقق الداخلي من خلال قيامه بفحص وتقييم كافة عمليات الشركة فقد أصبح من الضروري إتباع أسلوب معين عند أداء عمليات التدقيق المختلفة وهذا ما ينص عليه المعيار الرابع من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ,حيث يجب أن تشمل أعمال التدقيق الداخلي تخطيط عملية المراجعة الداخلية وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ومتابعتها (أبو راوي، 2011).

### 4.5.1.2 معيار مجال عمل التدقيق الداخلي

يشير هذا المعيار إلي دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمراجع الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب تدقيقها ,فقد حدد الهدف الأساسي للمدقق الداخلي باعتبار انه المحدد الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية .حيث ينص المعيار على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة (أبو راوي، 2011).

## 6.1.2 الرقابة على أعمال التدقيق

تعرف رقابة الجودة لأعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق (الذنبات، 2009).

## 7.1.2 المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق

معيار التدقيق الدولي (1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة: يعالج المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) مسؤوليات الشركة فيما يتعلق بنظامها لرقابة الجودة، للرقابة على البيانات المالية وغيرها من أعمال التأكيد والخدمات ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار إن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009):

1. امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2. أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو الشركات العملية ملائمة في الظروف.

## 1.7.1.2 معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

وفقاً لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الحديثة في العام 2009 م فإن معيار التدقيق الدولي (220) والمتعلق برقابة الجودة قد تم إعادة صياغته، وقد أضيفت للمعيار متطلبات توثيق لم تكن موجودة في الإصدار السابق، وتمثل إضافة متطلبات التوثيق أهمية بالغة فمن خلال التوثيق سيصبح مراقب الحسابات أكثر التزاماً ببذل العناية المهنية، وبالمتطلبات الأخلاقية، كما أنه يمثل حماية لمراقب الحسابات وقت تعرضه للمساءلة. ويهتم هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول عند الإقتضاء مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات، وكذلك للتأكد من أن تقرير مراقب الحسابات الصادر ملائماً للظروف حسب كل حالة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009).

## 2.7.1.2 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (40) رقابة الجودة للأجهزة العليا

### للرقابة والمحاسبة

وهو مبني على المبادئ الرئيسية في المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) وبما يحقق مستوى عالي من الجودة في بيئة القطاع العام. أما العناصر الأساسية التي يعتمدها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (40) هي : مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومتطلبات السلوك الأخلاقي، وذات العلاقة، والقبول والاستمرار، والموارد البشرية، وتأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال. والمراقبة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009)

## المبحث الثاني نشأة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وتطورها

يعود تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين إلى ثلاثينات القرن العشرين، وبالأخص بعد الانتداب الإنجليزي على فلسطين، حيث كان أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين هو ذلك القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929م، حيث كانت تمارس المهنة قبل محاسبين ومدققين فلسطينيين وبشكل خاص بمدينة القدس التي كانت مركز العديد من الشركات والبنوك التجارية، وقد استمر هذا الحال حتى العام ١٩٤٨ واحتلال إسرائيل للجزء الأكبر من فلسطين وهو ما نتج عنه من انتقال مركز التجارة والشركات والبنوك إلى الأردن و للدول العربية المجاورة الأخرى وبالتالي انتقال الكثير من ممارسي المهنة ومكاتب المحاسبة والمراجعة إلى هناك (البحيصي، 2007).

وبعد العدوان الإسرائيلي عام ١٩٦٧ واحتلال الضفة الغربية وقطاع غزة أبقّت سلطات الاحتلال الإسرائيلي القوانين التي تنظم المهنة على حالها في كل من قطاع غزة و الضفة الغربية ، وقد أنشأ الاحتلال في هذه الفترة ما يسمى بديوان المحاسبة والذي يتبع الإدارة المدنية ومن المهام المناطة به تدقيق حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في القطاعات المختلفة، ورفع التقارير لضابط الركن، ومع زيادة عدد الخريجين الجامعيين من المحاسبين وفي إطار مواجهة الاحتلال بدأت تظهر اهتمامات من المجتمع الفلسطيني ذاته بمهنة المحاسبة والمراجعة حيث تشكلت جمعيتان مهنيتان الأولى بالضفة الغربية الفلسطينية وهي جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية والتي كانت فرعاً لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية والتي صرح قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة ١٩٨٥ بإنشائها في الأردن، واقتصر دور الجمعيات المذكورة في تلك الفترة على الدور النقابي

والسياسي بالإضافة إلى تطوير قدرات المحاسبين و مدققي الحسابات عبر دورات تدريبية متنوعة، بعد استلام السلطة الوطنية الحكم في العام 1994 تم إنشاء هيئة الرقابة العامة و التي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليه، ولهيئة الرقابة العامة الشخصية الاعتبارية فهي هيئة مستقلة تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية مباشرة وتهدف إلي الرقابة على المال العام وضمان ترشيده وحسن استغلاله إضافة لتطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج، حيث صدر القرار الرئاسي عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية الذي تم بموجبه تعميم سريان القانون رقم (10) لسنة 1961 الأردني على الأراضي الفلسطينية التي تقع تحت ولاية السلطة الوطنية الفلسطينية وفقا لاتفاق أسلو الذي وقع بين منظمة التحرير الفلسطينية والكيان الإسرائيلي حيث أنشئت بموجبه السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1993م (القيق، 2012).

في العام 2004 أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة في فلسطين ويحمل الرقم 2004/9 تم نشره في صحيفة الوقائع الفلسطينية في يناير 2005 م. وقد أدى صدور هذا القانون إلى حدوث جدل كبير في أوساط الممارسين للمهنة وسجلت عليه العديد من المآخذ ووجه إليه الكثير من الانتقادات من قبل المختصين أهمها (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2009):

1. أعتد المشرع الفلسطيني في هذا القانون على تطبيق القانون الأردني رقم ( 32 ) لعام

1985 ، والملغي أصلا في الأردن بموجب القانون رقم ( 73 ) لسنة 2004م.

2. تجاهل القانون بعض الأمور الرئيسة والمهمة ومنها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل شامل واقتصر على معالجة مهنة التدقيق و متجاهلاً بذلك المهنة الأم و هي المحاسبة.
3. استحدث القانون جمعية جديدة واقترح تسميتها جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية دون توضيح دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي تزاوّل عملها حسب قانون الجمعيات رقم (1) لسنة 2000 م، ومرخص لها بالعمل منذ العام 1979 م.
4. وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل صلاحية منح الترخيص وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدقي الحسابات المنشأة بالقانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.
5. أجاز القانون بحسب المادة رقم (9) منح ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات من غير الحاصلين على المؤهل العلمي بكالوريوس التجارة تخصص المحاسبة مما يشكل خللاً فنياً حيث يسمح لغير المؤهلين علمياً بمزاولة المهنة مع وجود غطاء قانوني لذلك
6. اشترط القانون على طالبي الترخيص الانتساب إلى إحدى جمعيات المدققين القانونيين رغم أن شروط الانتساب للجمعيات المهنية هو الحصول على الترخيص.
7. لم يشترط القانون لعضوية مجلس المهنة أن يكونوا من المحاسبين، الأمر الذي يعني إمكانية تكوين مجلس يشرف على المهنة ويكون بعض أعضائه ممن لا ينتمون إلى هذه المهنة، وبالتالي توقع تشكيل مجلس غير مهني لا يرقى إلى مستويات التنظيم السليم للمهنة ولا إلى مواكبة التطورات المستقبلية لتطوير المهنة.



### المبحث الثالث: جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقا لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000)، ويكون نطاق عمل الجمعية جميع أنحاء فلسطين، وتتخذ من رام الله، وغزة مركزين لها. كما ويبلغ عدد اعضائها حوالي 200 عضو، ولقد بين النظام الأساسي للجمعية وفي المادة رقم (7) بأن أهدافها ما يلي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2017):

- ❖ تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
- ❖ تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم إستقلالية الأعضاء العاملين.
- ❖ المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- ❖ تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
- ❖ عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورفي المهنة في فلسطين
- ❖ عقد المؤتمرات والندوات وورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة

- ❖ التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الإتحادات والتمثيل في تلك الإتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع القوانين.
- ❖ العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.
- ❖ التنسيق مع لجنة الترخيص بخصوص إعداد وعقد الامتحانات الخاصة بالمتقدمين للحصول على رخصة مزاولة المهنة.
- ❖ إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة ورفع مستوى القائمين عليها
- ❖ العمل على توفير الخدمات الإجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الإجتماعي للأعضاء والعمل على إنشاء صندوق التقاعد.
- ❖ التنسيق مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
- ❖ كل ما يخدم المهنة ولم يتم ذكره.

## 2.2 الدراسات السابقة

### الدراسات العربية

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

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى انسجام وتناغم مسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات التي بين النصوص في القوانين والتشريعات التي تعنى بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ومدى انسجام تلك النصوص مع معايير التدقيق الدولية. وكانت بيانات الدراسة من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) للعام 2004 وكافة القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المطبقة في فلسطين. بالإضافة الى معايير التدقيق الدولية. وتم اتباع منهج تحليل المحتوى والمضمون لجميع النصوص القانونية التي تتعلق بتنظيم مهنة التدقيق. أظهرت نتائج الدراسة أنه لا يوجد تناغم او انسجام بين النصوص التشريعية نفسها بما يخص مسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات وما بين النصوص التشريعية او التعميمات ومعايير التدقيق الدولية وبالتالي يمكن تفسيرها بطريقة مختلفة مما يزيد من مسؤوليات مدقق الحسابات وهذا يتناقض مع معايير التدقيق الدولية.

دراسة يزيد (2016) بعنوان: واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة

### ميدانية على مجموعة من الشركات

هدفت الدراسة على التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات، وذلك من خلال التوافق بين مهنة التدقيق الداخلي في هذه

الشركات مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ولتحقيق أهداف الدراسة أعدت استبانة تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تعالج موضوع الدراسة حيث وزعت على (70) من المدققين الداخليين والإدارة المالية والمحاسبة، وكانت 60 منها قابلة للاستعمال، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة وبنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير على تطبيق التدقيق الداخلي بالشركات الجزائرية.

#### دراسة جلية (2015) بعنوان اثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة تدقيق الحسابات"

هدفت هذه الدراسة الى تحديد المعايير الدولية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، وتكونت بيانات الدراسة من المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق بالإضافة معالم الاصلاحات بمهنة المحاسبة كما كانت دراسة ميدانية لتقييم خلية تدقيق على مستوى شركة شيالي لصناعة الأنابيب البلاستيكية في الجزائر. واطهرت نتائج الدراسة الى ان التدقيق وظيفة واداة فعالة يمكن الاعتماد عليها للتنظيم والسيطرة داخل المنشأة، وقد اولت الهيئات للتدقيق اهتماماً بالغاً ايماناً منها بأهمية الخدمات التي تقدمها وتؤديها هذه الوظيفة.

#### دراسة القيق (2012) بعنوان: مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها

#### وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم

الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانته تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت 87 استبانة كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل الوصفي وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلاً عن الاهتمام و المتابعة لإجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء كما أظهرت اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بعض النواقص أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التدقيق بعملائه.

### دراسة المدهون (2011) بعنوان دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية) .

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، مع استعراض لمفهوم التدقيق الداخلي في المصارف ، وبيان أهميته وأهدافه ومبادئه، ومن ثم التطرق الى دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في المصارف ، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الاولية والثانوية حيث أعدت استبانة خصيصا لهذا الغرض ، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (50) مدققاً داخليا في المصارف العاملة في قطاع غزة، واستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات ، واختبار الفرضيات ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج كان أهمها :وجود وعي لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة، كما يدرك أهمية وجود نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي ، وأهمية قيامه

بمراقبة وتقييم نظام إدارة المخاطر القائم في المصارف، كما توصلت الدراسة الى أنه ليس من مهامه تحديد المخاطر وادارتها إنما دوره يتمثل في تقديم الاستشارات والتوصيات بشأن إدارة المخاطر، ولا بد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي وادارة المخاطر لضمان سير العمل بكفاءة في المصارف.وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات كان من أهمها : زيادة التنسيق بين التدقيق الداخلي وادارة المخاطر في المصارف ، والعمل على زيادة الاهتمام بتنمية قدرات المدققين الداخليين والعمل على تعزيز المهارة والمعارف لدى المدققين الداخليين لتمكينهم من أداء اعمالهم بصورة فعالة في مجال إدارة المخاطر، كما أوصت الدراسة بالعمل على تدعيم مقومات استقلالية المدقق الداخلي ليتمكن من القيام بأداء مهامه على أكمل وجه.

### دراسة مشتهى (2011) بعنوان: طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية( حالة قطاع غزة )

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وتحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بينهم .ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة أعدت لهذا الغرض على عينة ملائمة مكونة من 60 مدقق خارجي بمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة. وفي ضوء ذلك تم استخدام الأساليب المناسبة في جمع وتحليل البيانات .وتوصلت الدراسة إلى أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجابا في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على

درجة الاعتمادية كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي جيد وبناء على هذه النتائج خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي والعمل على تكوين جسم منبثق عن هيئة سوق الأوراق المالية على غرار مجلس الإشراف المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية لمتابعة وتقييم أداء التدقيق الخارجي مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي.

**دراسة الطويل (2009) مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية وذلك من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات بالمعايير الصادرة عن مجلس المدققين الداخليين**

وهدفت إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية وذلك من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات بالمعايير الصادرة عن مجلس المدققين الداخليين. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين يمتلكون بصورة متوسطة المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي، وتوجد خطة تنظيمية توضح موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي، وأن وجود مؤهل علمي في مجال الرقابة والتدقيق يساهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي. وأوصت الدراسة إلى ضرورة قيام الجامعات باستقطاب مدققين حاصلين على شهادة متخصصة في حقل التدقيق الداخلي أو إعطاء دورات تدريبية للمدققين الداخليين للتعرف على معايير التدقيق الداخلي الدولية، وكذلك وضع خطة سنوية لوحدة التدقيق الداخلي مبنية على أساس تعميم المخاطر.

دراسة (العفيفي، 2009)، بعنوان "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته وتم توزيع 35 استبانته وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها انخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة وارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها. ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة وضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي.

دراسة المرعي (2009)، بعنوان: دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، تم تطبيق الدراسة العملية على شركات التأمين الأردنية والبالغ عددها 29 شركة مساهمة عامة مسجلة في سوق عمان المالي في مركز إيداع الأوراق المالية باستثناء الشركة الأمريكية للتأمين على الحياة (أليكو) فهي فرع لشركة أجنبية غير مدرجة في سوق عمان المالي، وعليه يصبح عدد الشركات 28 توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية حيث أن لجنة التدقيق تتأكد من أن موقع



دائرة التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي ما يعزز من استقلاليته، ويسمح لها بالقيام بواجباتها. وأظهرت النتائج إلى أنه يوجد دور للجنة التدقيق في مراجعة أنشطة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، حيث أن لجنة التدقيق تتأكد من التزام دائرة التدقيق الداخلي بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين، كما أظهرت النتائج بأنه يوجد دور للجنة التدقيق في تحسين خطة عمل التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، حيث تقوم لجنة التدقيق بمناقشة مدير التدقيق الداخلي حول أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العمل.

### دراسة المومني والبدور (2008) مدى التزام مدقي الحسابات الأردنيين الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ( 240 ) الخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه

هدفت إلى التعرف على مدى اتباع مدقي الحسابات الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش، فقد قام الباحثان بتوزيع استبانة على عينة قصدية بسيطة من مدقي الحسابات الأردنيين المرخصين والمزاولين للمهنة في مكاتب تدقيق يعمل فيها أكثر من مدقق حسابات واحد في العاصمة عمان. وقد بينت نتائج الباحثين أن مدقي الحسابات الأردنيين ملتزمون بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) من خلال التزامهم بالإجراءات المناسبة التي نص عليها المعيار للكشف عن حالات الغش، والتزامهم بالإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل غش أو خطأ، كذلك التزامهم باتباع الإجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش أو الخطأ للإدارة، والجهات المستفيدة، والجهات النظامية والقضائية.

دراسة الجعافرة (2008) بعنوان: مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية

### التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية. ومن أهم نتائج هذه الدراسة: تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق وكذلك عناصر استقلالية المدققين العاملين فيها ومقومات عدالة أتعاب التدقيق وعناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق كما تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً وبشكل عام تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية

### الدراسات الأجنبية

دراسة (Baker, 2014) بعنوان: تحليل مقارن لتطور مهنة المراجعة في المملكة المتحدة

### وفرنسا

هدفت الدراسة إلى مقارنة تطور مهنة المراجعة في المملكة المتحدة وفرنسا. ويشير تحليل تاريخي لتطور مهنة التدقيق في هذين البلدين، ولكن طبيعة مشاركة الدولة في ظهور مهنة المراجعة قد اختلفت بين البلدان. ففي القرن الحادي عشر الميلادي، أدى الإلغاء التدريجي للقيود المفروضة على تشكيل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وغيرها من الأعمال الإيجابية من جانب الدولتين، ووجود روابط بين العقلانية السياسية التي فضلت الليبرالية الاقتصادية والتكنولوجيات القانونية التي سهلت

تكوين رأس المال. وقد أتاحت المتطلبات القانونية للبيانات المالية المراجعة الفرصة لنمو مهنة مراجعة الحسابات، لكن الاختلافات التاريخية فيما يتعلق بدور المهن أدت إلى اختلافات في الطرق التي تطورت بها مهنة المراجعة في البلدان التي تم فحصها. وأن هناك توقعات أعلى لدى فرنسا في تنظيم النشاط المهني، ووجود تمييز بين دور ومكانة المهنة في القانون الفرنسي والقانون العام في المملكة المتحدة، وبالإضافة إلى ذلك، كان للاختلافات في المصادر التاريخية لرؤوس الأموال (الأفراد أو المصارف الخاصة) بين البلدان تأثير على تطوير مهنة مراجعة الحسابات، حيث كان أعضاء المهنة في المملكة المتحدة موجّهين بشكل أكبر. وفي المقابل، يبدو أن الفرنسيين قد يرغبون في رؤية المزيد من المتطلبات الموحدة لإجراء التدقيق من البريطانيين.

دراسة (Heltzer, Mindak, 2011) بعنوان: العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر

### التدقيق

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق. وكان من أهم نتائج الدراسة: أن مدققي الحسابات، في المتوسط، لا يرون وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نقاط القوة البيئية للشركات ومخاطر التدقيق، إلا أنهم يرون زيادة في مخاطر التدقيق بين الشركات مع المخاوف البيئية للشركات، كما أن استخدام المسؤولية البيئية للشركات في عملية تقييم المخاطر يختلف أيضا عبر أنواع من المسؤولية البيئية للشركات حيث إن 12 % من المدققين يستخدمون القوة البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، في حين 24 % من المدققين يستخدمون المخاوف البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، كما إن طبيعة النظرة إلى العلاقة بين المسؤولية

البيئية للشركات ومخاطر التدقيق يشكل محوراً هاماً في استخدام المسؤولية البيئية للشركات. وأخيراً كلا النوعين من المسؤولية البيئية للشركات وجد للاستفادة منهما في عملية تقييم مخاطر التدقيق.

#### دراسة (Jackson, et.al, 2008) بعنوان: علاقة التغيير الإلزامي للمدقق بجودة التدقيق

هدفت الدراسة إلى بحث تأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي على جودة التدقيق في بيئة العمل الاسترالية، وذلك من خلال دراسة عاملي مستوى الموضوعية والعقلانية من جهة والميل للتقاضي من جهة أخرى. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها إن تعاضم جودة التدقيق مرتبط بتعاضم حجم وقدرات شركة التدقيق كما أن التبديل الإلزامي للمدقق يترتب عليه تخفيض التكاليف الإضافية على العميل الناجمة عن التبديل للحد الأدنى وكذلك يعطى فرص لشركات التدقيق لتوسيع قاعدة معرفتها وقدرتها كما أن شركات التدقيق التي تميل للتقاضي غالباً ما تخسر جزءاً من حصتها السوقية. وقد أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على التغيير الإلزامي للمدقق لما له من تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

#### دراسة (Chen, Moroney, and Houghton, 2005) بعنوان: تكوين لجان التدقيق

##### واستخدام مدقق متخصص في مجال عمل الشركة

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين استخدام مدقق متخصص في مجال عمل الشركة وتكوين لجنة تدقيق من خلال ثلاثة عوامل رئيسية هي: هل يتم اختيارها من داخل الشركة أو من خارجها، والخبرات المالية لأعضائها، وعدد اجتماعات اللجنة في السنة شملت الدراسة (485) شركة واعتمدت الدراسة أسلوب الانحدار المتدرج لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال التقارير

المالية للشركات، وتوصلت إلى النتائج التالية: إن معظم لجان التدقيق مكونة من خارج الشركة، وهناك علاقة إيجابية بين تكوين لجنة التدقيق وبين نوعية التدقيق التي يختارونها، وهي أيدت فرضية الدراسة وتم تأكيدها. لا توجد علاقة بين تكوين لجنة التدقيق وعدد اجتماعات اللجنة مع اختيارهم مدققاً متخصصاً في مجال عمل الشركة.

### 3.2.2. التعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة الأنشطة التي تتعلق مهنة تدقيق الحسابات فقد تناولت دراسة القيق (2015)، ودراسة (Jackson, et.al, 2008) الرقابة على جودة التدقيق أما دراسة المدهون (2011) ودراسة (Heltzer, Mindak, 2011) ودراسة المدهون (2011) فقد تناولت دور المدقق في إدارة المخاطر، اولت دراسة الطويل (2005) أهمية لأجهزة التدقيق وقد ربطت دراسة العفيفي (2009) تطبيق معايير التدقيق بمواجهة ظاهرة الفساد المالي. وقد تناولت دراسة المومني والبدور (2008) مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار (240)، ودراسة السرطاوي (2016) تناولت الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات، ودراسة يزيد (2016) تناولت واقع تطبيق معايير التدقيق، أما دراسة جليلة (2015) تناولت الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة تدقيق الحسابات، واهتمت دراسة (Jackson, et.al, 2008) بموضوع جودة التدقيق وعلاقته بالتغيير الإلزامي، ودراسة (Chen, Moroney, and Houghton, 2005) اهتمت تكوين لجان التدقيق واستخدام مدقق متخصص في مجال عمل الشركة

وقد كان هناك تناغم بين هذه الدراسة ودراسة المرعي (2009) التي تناولت دور لجنة التدقيق الداخلي في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي ولكن هذه الدراسة تميزت أنها تناولت دور جمعية مدققي الحسابات في تطوير مهنة التدقيق. اما دراسة (الجعافرة 2008) فقد تميزت عن هذه الدراسة أنها تناولت مدى حرص مكاتب التدقيق على تحسين التدقيق الخارجي، حيث تناولت الدراسة الحالية الدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، ودراسة دراسة (Baker, 2014) تميزت من خلال عمل تحليل مقارنة لتطور مهنة المراجعة، وتميزت دراسة دراسة مشتهدى (2011) من خلال تناول علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي.

كما تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال محاورها فقد شملت هذه الدراسة تطبيق معايير التدقيق، وتطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء، وتنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء، والتدريب، وتوفير الخدمات الاجتماعية والصحية، والرقابة.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

تناول هذا الفصل المنهج الذي قام الباحث بإتباعه في الدراسة، ويتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها في تنفيذ دراسته، من حيث وصف مجتمع الدراسة وعينتها، والطريقة التي تم اختيار العينة بها، وأدوات الدراسة والطرق التي تم اتباعها في إعدادها، والتأكد من صدقها وثباتها، وخطوات تطبيقها، وتصميم الدراسة وإجراءاتها، والمعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل النتائج.

#### 1.3 منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي لملائمة هذا المنهج لمثل هذه الدراسات الوصفية التي هدفت إلى قياس دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها".

#### 2.3 مجتمع الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من أعضاء الهيئة العامة في جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية والبالغ عددهم (200) عضو موزعين على محافظات الضفة الغربية.

#### 3.3 عينة الدراسة:

استخدم الباحث العينة العشوائية بحيث تم استهداف جميع أعضاء الهيئة العامة في جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بشكل عشوائي، فكان عدد أفراد العينة (200) عضو، وتم استرداد (130)

استبانة بما نسبته 65% من مجتمع الدراسة، وقد تم إجراء مقابلات عددها (5) مع أعضاء جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية ويبين الجدول (1.3) توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة:

جدول رقم (1.3): توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة

العدد	البدايل	المتغيرات
121	ذكر	الجنس
9	أنثى	
30	ماجستير فأعلى	المؤهل العلمي
96	بكالوريوس	
4	دبلوم	
68	مدير مكتب	المسمى الوظيفي
29	رئيس قسم	
33	موظف	
0	غير ذلك	
22	أقل من 5 سنوات	الخبرة العملية
50	من 5-10 سنوات	
58	أكثر من 10 سنوات	
68	عمل خاص	مجال العمل
4	أكاديمي	
53	موظف قطاع خاص	
5	موظف قطاع عام	



### 4.3 أداة الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها قام الباحث ببناء أداة الدراسة الاستبانة لقياس دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها"، وقد تم بناء الاستبانة بعد الاطلاع على الاطار النظري والدراسات السابقة ذي العلاقة بموضوع الدراسة. ومن خلال الاستفادة من ذوي الاختصاص في مجال الإدارة، بعد الرجوع إلى أهداف جمعية مدققي الحسابات ومن خلال التقارير المنشورة في الموقع الإلكتروني للجمعية، وقد اشتملت الاستبانة على (45) فقرة، مقسمة على محورين: المحور الأول تكون من البيانات الأولية، والمحور الثاني تكون من ستة مجالات وهي: تطبيق معايير التدقيق، تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء، تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء، التدريب، توفير الخدمات الاجتماعية والصحية، الرقابة كما في الملحق رقم (1)، كما تم إعداد مقابلة مع أعضاء جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية من أجل التعرف على سبل تطوير مهنة تدقيق الحسابات.

### 5.3 صدق الأداة

للتحقق من صدق أداة الدراسة، تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين كما في الملحق رقم (2)، وعلى ضوء الملاحظات التي أشاروا إليها، تم إعادة صياغة بعض الفقرات، وتم حذف بعض الفقرات، حتى خرجت الاستبانة في شكلها النهائي.

### 6.3 ثبات الأداة

للتحقق من ثبات أداة الدراسة، تم استخدام ثبات الاتساق الداخلي لفقرات الأداة باستخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا على عينة الدراسة في كل مجال من مجالات أداة الدراسة، بالإضافة إلى الدرجة الكلية كما هو موضح في الجدول (2.3):

جدول رقم (2.3): معامل الثبات كرونباخ ألفا لمجالات أداة الدراسة

المجال	عدد الفقرات	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ
مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء	8	0.81
تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء	9	0.84
تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء	8	0.89
التدريب للأعضاء	6	0.89
توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء	6	0.85
الرقابة من قبل الجمعية	8	0.75
<b>الدرجة الكلية لأداة الدراسة</b>	<b>45</b>	<b>0.94</b>

يلاحظ من الجدول (2.3) أن درجة ثبات أداة الدراسة الكلي مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ 0.94 عند الدرجة الكلية، أي أن أداة الدراسة المستخدمة قادرة على استرجاع ما نسبته 94% من البيانات، والنتائج الحالية فيما لو تم إعادة استخدامها وتوزيعها مرة أخرى على العينة نفسها؛ أي في حالة إعادة القياس، وتعد معاملات الثبات المستخرجة لهذا المقياس مناسبة وتفي لأغراض الدراسة.

### 7.3 المعالجة الإحصائية:

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيدا لإدخالها إلى الحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاما معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية حسب مقياس لكرت الخماسي، حيث أعطيت الإجابة على درجة الممارسة (موافق بشدة) 5 درجات، الإجابة (موافق) 4 درجات، الإجابة (محايد) 3 درجات، الإجابة (غير موافق) درجتين والإجابة (غير موافق بشدة) فقد أعطيت درجة واحدة.

تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات، تم استخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات والدرجات الكلية للمجالات، وقد تم فحص فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (ت) للعينات المستقلة للفرضيات ذات المتغير المستقل بمستويين، أما الفرضيات ذات المتغير المستقل بثلاثة مستويات تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، ولقياس الصدق والثبات، فقد تم استخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach)، وذلك باستخدام الحاسوب و برنامج الرزم الإحصائية SPSS .

## الفصل الرابع

### تحليل نتائج الدراسة

#### 1.4 تمهيد

تضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة، التي توصل إليها الباحث عن موضوع الدراسة والسؤال الرئيس: ما هو دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" ولبيان علاقة كل من المتغيرات من خلال استجابة أفراد العينة على أداة الدراسة، وتحليل البيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها. وحتى يتم تحديد درجة متوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة تم اعتماد المقياس الوزني الخماسي، حيث تم تحويل مفاتيح التصحيح الخماسية إلى ثلاثية كما يلي:

الدرجة	مدى متوسطها الحسابي
منخفضة	2.33 فأقل
متوسطة	3.67-2.34
مرتفعة	3.68 فأعلى

## 2.4 تحليل نتائج أسئلة الدراسة:

### 1.2.4 النتائج المتعلقة بالسؤال الأول:

ما دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء

الهيئة العامة؟

للإجابة عن هذا السؤال، قام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة التي تعبر عن دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة والجدول (1.4) يوضح ذلك:

جدول (1.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات دور جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
مرتفعة	0.52	3.96	1 مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء
مرتفعة	0.49	4.05	2 تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء
مرتفعة	0.56	4.20	3 تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء
مرتفعة	0.64	4.08	4 التدريب للأعضاء
مرتفعة	0.55	3.83	5 توفير الخدمات الاجتماعية والصحية
مرتفعة	0.41	3.96	6 الرقابة من قبل الجمعية
مرتفعة	0.39	4.02	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (1.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.39) وهذا يدل على أن دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة جاء بدرجة مرتفعة.

#### أ) مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء:

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء والجدول (2.4) يوضح ذلك:

جدول (2.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

#### مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	1.05	4.23	توجد سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.
مرتفعة	0.69	4.23	هنالك سياسات وإجراءات لضمان إختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.
مرتفعة	0.42	4.23	تفرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.
مرتفعة	0.61	4.07	تقوم الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة.

مرتفعة	0.97	3.96	يلتزم مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.
مرتفعة	0.73	3.92	هنالك الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة.
متوسطة	0.83	3.61	تتبع الجمعية تطبيق معايير السلوك المهني.
متوسطة	0.83	3.61	تضع الجمعية نظم كفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق معايير التدقيق.
مرتفعة	0.52	3.96	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (2.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء بلغ (3.96) وانحراف معياري (0.52) وهذا يدل على أن مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (توجد سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.23) وانحراف معياري (1.05)، بينما كانت الفقرة (تضع الجمعية نظم كفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق معايير التدقيق) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (0.83).

#### ب) تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء:

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء والجدول (3.4) يوضح ذلك:

جدول (3.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	0.92	4.38	توجد سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.
مرتفعة	0.77	4.15	تهتم الجمعية بالتأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع المدققين.
مرتفعة	0.53	4.15	يقوم مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة وفقاً لبرنامج التدقيق والمعايير المتبعة.
مرتفعة	0.78	4.01	تشجع الجمعية البحث العلمي في مجالات مهنة التدقيق المحاسبية.
مرتفعة	0.68	4.01	يتم البحث من قبل الجمعية عن المعوقات والصعوبات التي تواجه المهنة وإيجاد حلول ملائمة ومناسبة.
مرتفعة	0.78	4.01	يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة بحيث تتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق.
مرتفعة	0.55	4.01	تهتم المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة.
مرتفعة	0.61	3.92	تستغل الجمعية جميع الوسائل المتاحة من أجل تنمية قدرات العاملين في مجال التدقيق.
مرتفعة	0.95	3.84	تصدر الجمعية دوريات من شأنها رفع الكفاءة المهنية للعاملين.
مرتفعة	0.49	4.05	الدرجة الكلية



يلاحظ من الجدول (3.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء بلغ (4.05) وانحراف معياري (0.49) وهذا يدل على أن مجال تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (توجد سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.92)، بينما كانت الفقرة (تصدر الجمعية دوريات من شأنها رفع الكفاءة المهنية للعاملين) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.95).

#### ج) تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء:

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء والجدول (4.4) يوضح ذلك:

#### جدول (4.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

#### تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	0.62	4.38	هناك تبادل للخبرات بين أعضاء الجمعية لرفع المستوى المهني لديهم.
مرتفعة	0.82	4.31	تطرح الجمعية نشاطاتها من خلال المشاركة بالمؤتمرات العالمية.
مرتفعة	0.61	4.31	تنسق الجمعية مع الجهات المختصة من أجل إعداد الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة.

مرتفعة	0.61	4.31	تعقد الجمعية مذكرة تفاهم مع الجمعيات الأخرى المحلية والإقليمية والدولية.
مرتفعة	0.69	4.23	تشارك الجمعية في التنسيق بين الاتحادات المحلية والعربية والدولية التي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات فيها.
مرتفعة	0.57	4.23	هناك تعاون وتواصل بين الجمعية ومؤسسات القطاع العام والخاص من أجل تحقيق أهداف الجمعية.
مرتفعة	0.83	4.07	تنسق الجمعية مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
مرتفعة	1.05	3.76	تساهم الجمعية في إنشاء مراكز ومعاهد تدريب ومراكز دراسات.
مرتفعة	0.56	4.20	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (4.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء بلغ (4.20) وانحراف معياري (0.56) وهذا يدل على أن تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء جاءت بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هناك تبادل للخبرات بين أعضاء الجمعية لرفع المستوى المهني لديهم) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.62)، بينما كانت الفقرة (تساهم الجمعية في إنشاء مراكز ومعاهد تدريب ومراكز دراسات) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.76) وانحراف معياري (1.05).

#### د) التدريب للأعضاء:

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال التدريب

للأعضاء والجدول (5.4) يوضح ذلك:

جدول (5.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

#### التدريب للأعضاء

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	0.91	4.31	هناك دور فعال للجمعية في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق.
مرتفعة	0.69	4.23	تعقد الجمعية دورات تدريبية هادفة لرفع الكفاءة العلمية والمهنية للمدقق.
مرتفعة	0.66	4.15	تعقد الجمعية مؤتمرات وندوات وورش عمل في مواضيع ذات علاقة بمهنة التدقيق.
مرتفعة	0.68	4.01	يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.
مرتفعة	0.73	3.92	يتم تدريب المدققين على مواجهة التحديات الاقتصادية والمالية والمحاسبة والمهنية المعاصرة.
مرتفعة	1.01	3.92	يلتزم مدقق الحسابات بحضور دورات إلزامية تساهم في تطوير المهنة.
مرتفعة	0.64	4.08	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (5.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال التدريب للأعضاء بلغ (4.08) وانحراف معياري (0.64) وهذا يدل على أن التدريب للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هناك دور فعال للجمعية في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.91)، بينما كانت الفقرة (يلتزم مدقق الحسابات بحضور دورات إلزامية تساهم في تطوير المهنة) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (1.01).

#### هـ) توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء:

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء والجدول (6.4) يوضح ذلك:

جدول (6.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

#### توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	0.74	4.38	تدعم الجمعية السلوكيات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي.
مرتفعة	0.47	3.92	تعد الجمعية برنامج إرشادي للموظفين الجدد لتعريفهم بأهداف الجمعية.
مرتفعة	0.69	3.76	تحت الجمعية أعضائها على الاشتراك في برنامج التأمين الصحي.

مرتفعة	0.72	3.69	تشجع الجمعية أعضائها على الاشتراك في برنامج هيئة التقاعد والخدمة الاجتماعية.
متوسطة	0.74	3.61	تساعد الجمعية أعضائها في الحصول على الضمان الاجتماعي.
متوسطة	0.92	3.61	تدعم الجمعية إنشاء صندوق للتقاعد لأعضائها.
مرتفعة	0.55	3.83	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (6.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء بلغ (3.83) وانحراف معياري (0.55) وهذا يدل على أن توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (تدعم الجمعية السلوكيات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي.) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.74)، بينما كانت الفقرة (تدعم الجمعية إنشاء صندوق للتقاعد لأعضائها) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (0.92).

#### و) الرقابة من قبل الجمعية

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على الرقابة من قبل الجمعية والجدول (7.4) يوضح ذلك:

جدول (7.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال

الرقابة من قبل الجمعية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	0.46	4.31	هنالك إمام كافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة
مرتفعة	0.53	4.15	هناك زيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل
مرتفعة	0.73	4.07	يقوم فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه كي يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
مرتفعة	0.61	4.07	يتم توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.
مرتفعة	0.47	3.92	يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.
مرتفعة	0.73	3.92	تقوم الجمعية بمراقبة استمرارية برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.
مرتفعة	0.74	3.61	يتم إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يُعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.
مرتفعة	1.01	3.61	الإجراءات التدريبية بحق مرتكبي المخالفات من المدققين تعتبر كافية ورائدة.
مرتفعة	0.41	3.96	الدرجة الكلية

يلاحظ من الجدول (7.4) الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال الرقابة من قبل الجمعية بلغ (3.96) وانحراف معياري (0.41) وهذا يدل على أن الرقابة من قبل الجمعية جاءت بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هنالك إمام كافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة) أكثر الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.46)، بينما كانت الفقرة (الإجراءات التدريبية بحق مرتكبي المخالفات من المدققين تعتبر كافية وراذعة) أقل الفقرات أهمية بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (1.01).

#### 2.2.4 النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني: ما هي سبل تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر

اعضاء الهيئة العامة؟

للإجابة على هذا السؤال تم تحليل المقابلات التي تم إجرائها مع أعضاء الهيئة العامة لجمعية مدققي الحسابات كما في الجدول (8.4).

جدول (8.4): إستجابات أعضاء الهيئة العامة لجمعية مدققي الحسابات في سبل تطوير مهنة

التدقيق

رقم المقابلة	الإجابة
1.	يتم تطوير مهنة التدقيق من خلال الدورات التدريبية التي تعقدها الجمعية وذلك من خلال التزام اعضاء الجمعية في مواكبة التطور من خلال حضور 30 ساعة تدريبية ويتم عرض كل ما هو جديد خلال هذه الدورات، كما ان الجمعية من خلال مشاركتها في إعداد المعايير

<p>الدولية للمهنة فإنها تسعى إلى تطبيق هذه المعايير في فلسطين، حيث يتم التركيز على القوانين التي تخدم المهنة في فلسطين.</p>	
<p>2. تعمل الجمعية على تطوير مهنة التدقيق من خلال الدورات التدريبية التي يتم عقدها للمدققين الذين يتم تقديم طلبات لتراخيص جديدة، وكذلك من خلال منع السلبيات التي يمكن أن تعصف في مهنة التدقيق.</p>	
<p>3. يتم تطوير مهنة التدقيق من خلال معاقبة المخالفين من خلال لجان المراقبة وكذلك من خلال تطبيق القوانين التي يتم سنها من خلال عضوية الجمعية في الاتحاد المتوسطي واتحاد المحاسبين العرب، وكذلك من خلال طرح المستجندات العالمية على مهنة التدقيق خلال الاجتماعات التي يتم عقدها سنوياً بواقع 30 ساعة تدريبية.</p>	
<p>4. يتم تطوير مهنة التدقيق من خلال تطبيق القانون رقم 9 الذي من خلاله يتم معاقبة المخالفين وكذلك من خلال عرض جهود العاملين في الجمعية خلال الاجتماعات، وخلال الدورات التدريبية التي يتم عقدها سنوياً والتي تهدف إلى مواكبة التطورات العالمية لمهنة التدقيق، ومطابقة هذه التطورات للواقع الفلسطيني.</p>	
<p>5. يتم تطوير مهنة التدقيق من خلال الجهود التي يتم بذلها لأعضاء هذه الجمعية كونهم يشاركون في إعداد المعايير الدولية لهذه المهنة كما أن هذه المهنة يتم تطويرها من خلال جهود العاملين في هذه المهنة من خلال طرح الأفكار الإبداعية للمدققين من أجل تطوير هذه المهنة فهناك اجتماعات سنوياً يتم من خلالها تدريب العاملين على كل ما هو جديد يتم طرحه ضمن تدريب مكثف مدته 30 ساعة تدريبية، كما أن العاملين في هذه المهنة يناقشون السلبيات التي تدور حول هذه المهنة وإيجاد حلول قانونية من أجل تخطي هذه السلبيات</p>	

تبين من خلال المقابلات التي تم إجراؤها مع أعضاء الهيئة العامة أن يتم تطوير مهنة التدقيق من خلال التزام أعضاء الجمعية في مواكبة التطور من خلال حضور 30 ساعة تدريبية سنوياً يتم تنظيمها ويتم عرض كل ما هو جديد خلال هذه الدورات التدريبية، كما أن الجمعية تشارك في إعداد



المعايير الدولية من خلال عضويتها في الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يتم تطبيق هذه المعايير على المدققين الفلسطينيين وكذلك من خلال الاتحاد المتوسطي واتحاد المحاسبين العرب، كما ان الجمعية عضو في لجان إعداد القوانين المحلية، حيث يتم التركيز على القوانين التي تخدم مهنة التدقيق، كما تعمل الجمعية على مراقبة المدققين في تطبيق هذه القوانين ومنع كل السلبيات التي يمكن ان تعصف في مهنة المحاسبة، كما ان هناك لجنة تعمل على متابعة السلوك المهني في الجمعية وهذه اللجنة تعمل على تأديب جميع العاملين الذين يكون لديهم مخالفات، وذلك من خلال استخدام صلاحياتها بمنع أي عضو مخالف من مزاولة المهنة وفقاً للقانون رقم 9.

#### 3.4 فحص واختبار الفرضيات

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابة المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى المتغيرات التالية (الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، مجال العمل).

#### أولاً : الجنس

لفحص الفرضية الصفرية، تم استخدام اختبار "ت" والمتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس، والجدول (9.4) يوضح ذلك:

جدول (9.4): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء

الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس

الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة "t"	مستوى الدلالة
ذكر	121	4.00	0.38	128	1.401	0.164
أنثى	9	4.20	0.49			

يتبين من خلال الجدول (9.4) أن قيمة "ت" للدرجة الكلية (1.401)، ومستوى الدلالة (0.164)، وهي أكبر من (0.05)؛ لذا لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس.

ثانياً : المسمى الوظيفي

لفحص الفرضية الصفرية، تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي، والجدول (10.4) يوضح ذلك:

جدول (10.4): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في

متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة $\alpha$
بين المجموعات	3.861	2	1.931	14.974	0.000
داخل المجموعات	16.376	127	0.129		
المجموع	20.237	129			

يلاحظ من الجدول (10.4) أن قيمة ف للدرجة الكلية (14.974) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل

من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )؛ أي أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي.

ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للكشف عن مصدر الفروق في استجابة أفراد

العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء

الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي كما هو موضح في الجدول (11.4).

جدول (11.4): نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي

الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى

متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	مدير مكتب	رئيس قسم	موظف
مدير مكتب		0.174690	0.310576
رئيس قسم			
موظف			

تشير المعطيات الواردة في الجدول (11.4) أن الفروق كانت بين الموظفين، وبين مدراء المكاتب وكانت الفروق لصالح مدراء المكاتب والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى، وأن الفروق كانت بين مدراء المكاتب، وبين رؤساء الأقسام وكانت الفروق لصالح مدراء المكاتب والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى.

ثالثاً: الخبرة العملية

لفحص الفرضية الصفرية، تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الخبرة العملية، والجدول (12.4) يوضح ذلك:

جدول (12.4): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الخبرة العملية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة $\alpha$
بين المجموعات	0.770	2	0.385	2.511	0.085
داخل المجموعات	19.467	127	0.153		
المجموع	20.237	129			

يلاحظ من الجدول (12.4) أن قيمة ف للدرجة الكلية (2.511) ومستوى الدلالة (0.085) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )؛ أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الخبرة العملية.

رابعاً: المؤهل العلمي.

لفحص الفرضية الصفرية، تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، والجدول (13.4) يوضح ذلك:

جدول (13.4): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في

متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة $\alpha$
بين المجموعات	3.466	2	1.733	13.121	0.000
داخل المجموعات	16.772	127	0.132		
المجموع	20.237	129			

يلاحظ من الجدول (13.4) أن قيمة ف للدرجة الكلية (13.121) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل

من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )؛ أي أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للكشف عن مصدر الفروق في استجابة أفراد

العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء

الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي كما هو موضح في الجدول (14.4)

جدول (14.4): نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي

الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى

متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ماجستير فأعلى	بكالوريوس	دبلوم
ماجستير فأعلى			
بكالوريوس	0.389352		
دبلوم			

تشير المعطيات الواردة في الجدول (14.4) أن الفروق كانت بين حملة درجة البكالوريوس، وبين حملة درجة الماجستير وكانت الفروق لصالح حملة درجة البكالوريوس والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى.

**خامساً: مجال العمل**

لفحص الفرضية الصفرية، تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل، والجدول (15.4) يوضح ذلك:

جدول (15.4): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في

متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة $\alpha$
بين المجموعات	6.877	3	2.292	21.617	0.000
داخل المجموعات	13.360	126	0.106		
المجموع	20.237	129			

يلاحظ من الجدول (15.4) أن قيمة ف للدرجة الكلية (21.617) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل

من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )؛ أي أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة

التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل.

ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للكشف عن مصدر الفروق في استجابة أفراد

العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء

الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل كما هو موضح في الجدول (16.4)



جدول (16.4): نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي

الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى

متغير مجال العمل

موظف قطاع عام	موظف قطاع خاص	أكاديمي	عمل خاص	مجال العمل
				عمل خاص
				أكاديمي
		0.404717	0.474652	موظف قطاع خاص
			0.342157	موظف قطاع عام

تشير المعطيات الواردة في الجدول (16.4) أن الفروق كانت بين موظفي القطاع الخاص، وبين

موظفي العمل الخاص وكانت الفروق لصالح موظفي القطاع الخاص والذي كان المتوسط الحسابي

عندهم أعلى. وأن الفروق كانت بين موظفي القطاع الخاص، وبين الأكاديميين وكانت الفروق

لصالح موظفي القطاع الخاص والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى.

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### 1.5 تمهيد

تضمن هذا الفصل مناقشة لنتائج الدراسة، التي توصل إليه الباحث عن موضوع الدراسة وهو دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها" وكذلك التوصيات التي يمكن أن يتم استخلاصها من هذه النتائج.

#### 2.5 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة:

ما دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة؟

أظهرت النتائج أن دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة جاء بدرجة مرتفعة.

يرى الباحث ان الجمعية تعمل على تطوير مهنة التدقيق من خلال الدورات التدريبية التي تعقدتها سنوياً لهذه المهنة وكذلك من خلال مشاركتها في سن القوانين الدولية التي يتم تطبيقها عالمياً على مهنة التدقيق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (مرعي، 2009) التي أكدت ان هناك دور للجنة التدقيق في تطوير مهنة التدقيق من خلال تعزيز الاستقلالية للمدققين، وقد أظهرت دراسة (Baker, 2014) أن هناك اختلاف في تطوير مهنة التدقيق من دولة إلى أخرى حيث كان أعضاء المهنة في المملكة المتحدة موجهين بشكل أكبر من الفرنسيين.

## أ) مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء:

تبين أن مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (توجد سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (تضع الجمعية نظم كفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق معايير التدقيق) أقل الفقرات أهمية .

يرى الباحث أن هذه النتيجة ظهرت بسبب أن المعايير التي يتم سنها يتم تطبيقها من قبل أعضاء الجمعية لأن هناك متابعة من قبل أعضاء الجمعية كما ان هناك بعض العقوبات التي يستند إليها أعضاء الجمعية في محاسبة المخالفين، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة الطويل (2009) التي أظهرت معرفة متوسطة لدى المدققين في معايير التدقيق التي من خلالها يتم تطوير مهنة التدقيق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة مرعي (2009) من خلال تأكيدها أن هناك دور للجنة التدقيق في تحسين خطة العمل من خلال متابعة مدى تطبيق معايير التدقيق، وكذلك دراسة المومني والبدور (2008) التي أكدت أن مدققي الحسابات الفلسطينيين ملزمون في تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240)، وتوصلت دراسة يزيد (2016) إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة وبنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير على تطبيق التدقيق الداخلي بالشركات الجزائرية.

## ب) تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء:

تبين أن مجال تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (توجد سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر،

وتتمية القدرات والمهارات الخاصة بهم) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (تصدر الجمعية دوريات من شأنها رفع الكفاءة المهنية للعاملين) أقل الفقرات أهمية.

يرى الباحث أن الجمعية تعمل على متابعة التطورات التي تحدث لمهنة التدقيق كما ان هناك تدريب مستمر يعقد سنوياً لأعضاء الجمعية من أجل النهوض بكفاءة العاملين في هذه المهنة وكذلك مواكبة التطورات العالمية التي تحدث في هذه المهنة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة مشتهى (2011) التي أظهرت أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

### (ج) تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء:

تبين أن تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء جاءت بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هناك تبادل للخبرات بين أعضاء الجمعية لرفع المستوى المهني لديهم) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (تساهم الجمعية في إنشاء مراكز ومعاهد تدريب ومراكز دراسات) أقل الفقرات أهمية. يرى الباحث أن أعضاء هذه الجمعية لديهم درجة عالية من العلم والكفاءة وخصوصاً أن أعضاء الجمعية أغلبهم لديهم درجات عالية من الخبرة والعمل في مجال تدقيق الحسابات، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة مشتهى (2011) التي أظهرت أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

#### د) التدريب للأعضاء:

تبين أن التدريب للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هناك دور فعال للجمعية في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (يلتزم مدقق الحسابات بحضور دورات إلزامية تساهم في تطوير المهنة) أقل الفقرات أهمية.

يرى الباحث أن سبب هذه النتيجة يعود إلى حلقات التدريب التي تعقدتها الجمعية وخصوصاً أن هذه الدورات يحضرها أعضاء الجمعية الذين يمتلكون مهارات عالية في مهنة التدقيق ولديهم اطلاع مستمر على التطورات العالمية التي تحدث على مهنة التدقيق، وقد تناولت دراسة الطويل (2009) التدريب كأداة لتطوير مهنة تدقيق الحسابات وتطوير أداء المدققين.

#### هـ) توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء:

تبين أن توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء جاء بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (تدعم الجمعية السلوكيات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (تدعم الجمعية إنشاء صندوق للتقاعد لأعضائها) أقل الفقرات أهمية.

ظهرة هذه النتيجة لكون الجمعية عضو في جمعيات دولية فهم يعملون على تطبيق القوانين الدولية التي تحيط بمهنة التدقيق بشكل مستمر، كما ان أعضاء الجمعية يشاركون في سن القوانين التي تتعلق بمهنة التدقيق.

## و) الرقابة من قبل الجمعية

تبين أن الرقابة من قبل الجمعية جاءت بدرجة مرتفعة، حيث كانت الفقرة (هنالك إمام كافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة) أكثر الفقرات أهمية، بينما كانت الفقرة (الإجراءات التدريبية بحق مرتكبي المخالفات من المدققين تعتبر كافية وراذعة) أقل الفقرات أهمية.

ظهرت هذه النتيجة بسبب الرقابة المستمرة على مهنة التدقيق، كما ان هناك قوانين تم سنها من اجل التقيد بالقوانين ويتم معاقبة المخالفين الذين يتجاوزن بعض القوانين والاخلاقيات التي تصدر عن الجمعية، وتعارض هذه النتيجة مع دراسة القيق (2012) التي أظهرت أنه لدى مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة يتوفر لديها التنظيم الذاتي إلا أنه غير كافٍ لتحقيق جودة الرقابة وأكدت دراسة الطويل (2009) ان الرقابة تساهم في زيادة فاعلية التدقيق.

### 3.5 مناقشة نتائج الفرضيات

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى المغيرات التالية (الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، مجال العمل).

#### أولاً: الجنس

تبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في إجابات الباحثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس.

### ثانياً: المسمى الوظيفي

أظهرت النتائج أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي، وكانت الفروق لصالح مدراء المكاتب

### ثالثاً: الخبرة العملية

أظهرت النتائج أنه لا توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الخبرة العملية.

### رابعاً: المؤهل العلمي.

تبين أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، وكانت الفروق لصالح حملة درجة البكالوريوس، وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة الطويل (2009) التي أكدت أن وجود مؤهل علمي في مجال الرقابة والتدقيق يساهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.

### خامساً: مجال العمل

تبين أنه توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر

أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل. وكانت الفروق لصالح موظفي القطاع الخاص والقطاع العام

#### 4.5 الاستنتاجات

- ❖ تبين أن الهيئة الادارية لجمعية مدققي الحسابات تتابع بشكل كبير أي تطوير على المعايير المحاسبية اقليميا ودوليا من خلال الندوات والمؤتمرات العربية والدولية .
- ❖ تحرص الجمعية على المشاركة في غالبية الندوات والمؤتمرات الفلسطينية والعربية التي تهدف الى تطوير مهنة التدقيق على مستوى العالم من خلال حضور ومشاركة اعضاء الهيئة الادارية والهيئة العامة وخاصة المهتمين منهم (حملة الدراسات العليا والاكاديميين).
- ❖ تقوم الجمعية بعمل اجتماعات شبه دورية لبحث كل الامور التي لها علاقة بالجمعية والعمل على تطوير اهدافها وتحسين ادائها بشكل مستمر رغم القصور من بعض الاعضاء في عدم حضور هذه الاجتماعات نظرا لبعده المسافة او الانشغال وعدم الالتزام.
- ❖ تعقد الجمعية نوعين من الدورات الزامية وطوعية، وتحرص الجمعية على مشاركة الاعضاء فيها على الرغم من انه ينقصهم منهجية ووحدة او مركز يعنى في عمليات التدريب والتطوير للأعضاء بشكل ممنهج.
- ❖ هنالك متابعة بخصوص تطوير اعضاء الجمعية واهمية انضمام الاعضاء لصندوق التقاعد او الضمان الاجتماعي. حيث قررت الهيئة الادارية للجمعية متابعة هذا الامر وإنجازه لتوفير الضمان الاجتماعي.



❖ تحرص الجمعية الرقابة على مدققي الحسابات الاعضاء والتأكد من اجراءات التدقيق، رغم وجود ضعف في هذا الجانب حيث لا يوجد في النظام الداخلي عقوبات واضحة للمخالفين ومرتكبي المخالفات القانونية.

❖ المعايير التي يتم اعتمادها يتم تطبيقها من قبل أعضاء الجمعية

## 5.5 التوصيات

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث:

- أن تضع الجمعية الية تضمن التزام الاعضاء بالأنظمة والمعايير والاجراءات المتبعة في مجال تدقيق الحسابات، ومعاينة من يخرج عن تطبيق انظمة الجمعية ومعايير التدقيق ووضوع عقوبات واضحة وصارمة للمخالفين.
- أن تصدر الجمعية دوريات وتقارير علمية منتظمة من شأنها رفع الكفاءة المهنية والعلمية للأعضاء.
- أن تساهم الجمعية في إنشاء مركز او معهد للتدريب او وحدة للتدريب واجراء الدراسات والابحاث.
- أن يلتزم مدققو الحسابات الاعضاء بحضور دورات إلزامية تساهم في تطوير المهنة.
- ضرورة اشراك اعضاء الجمعية في أي من صندوق التقاعد او الضمان الاجتماعي لأعضائها.

- مشاركة الجمعية بشكل فاعل في وضع الانظمة والقوانين التي لها علاقة بتدقيق الحسابات في قانون الشركات المقترح وقوانين الادراج في البورصة الفلسطينية، وقوانين سلطة النقد، وشركات التأمين والبنوك.
- ضرورة عقد اجتماعات دورية لمناقشة ومعالجة المشاكل التي تحصل نتيجة الممارسة العملية للتعامل معها وتعميمها على الاعضاء.

### توصيات عامة

- أن يتم عمل دراسات من قبل الباحثين تهتم في مجال جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية والرقابة على أداء العاملين في الجمعية.
- أن يتم عمل دراسات وأبحاث تتناول مدى رضا مدقي الحسابات عن أداء أعضاء جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية.

## المراجع:

### المراجع العربية:

1. أبو راوي، أسامة (2011)، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية-مصر، المجلد 25، العدد 4، ص ص 14-3.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة. المعيار الدولي لرقابة الجودة.
3. أمين، عبد الله (2014)، تدقيق الحسابات، ط1، جامعة القدس المفتوحة، عمان.
4. البحيصي، عصام(2007)، نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 2004/1. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
5. تشوي، فردريك، وفرست، كارول، ومبيك جاري (2004) ، المحاسبة الدولية، تعريب زايد، محمد عصام الدين، وحجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
6. جربوع، يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، (2002)، المحاسبة الدولية، مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

7. الجعافرة، محمد (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
8. جليلة، زوهري (2015)، اثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة تدقيق الحسابات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 4.
9. جمعة، أحمد (2009)، تطور معايير والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء، للنشر.
10. جمعة، أحمد (2012)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، دار الصفاء، عمان.
11. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (2009)، قائمة عدد مكاتب المحاسبة وتدقيق الحسابات والتوزيع الجغرافي لها.
12. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (2017)، [/http://www.pacpa.ps](http://www.pacpa.ps)
13. حس، سالم، مقداد محمد (2000)، العوامل المؤثرة في اداء مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين.
14. الحلو، شيرين (2012)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
15. خليل، محمد (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، مصر، العدد الأول.

16. درغام، ماهر (2009)، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة (دراسة تحليلية)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، (1)23، 246-288.
17. الديب، عوض لبيب، شحاتة، شحاتة السيد (2012)، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
18. الذنبيات، علي (2003)، مدى وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن. مجلة دراسات للعلوم الداربية، 30(2)، 253-261.
19. الذنبيات، علي عبد القادر (2006)، مدى وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (30)، العدد 2، الجامعة الأردنية.
20. الذنبيات، علي عبد القادر (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط2، الجامعة الأردنية
21. الرجبي، محمد (2007)، تحليل القوائم المالية، ط1، القدس المفتوحة، عمان.
22. السرطاوي، عبد الفتاح (2016)، الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين "دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد 4، العدد 1.

23. سمرة، ياسر (2011)، إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية-مصر، مجلد 35 ،العدد 3 .
24. الشرابي، جمال (2009)، سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 31، العدد 1.
25. صبري، نضال (2012)، محاسبة الشركات، ط1، القدس المفتوحة، عمان.
26. الطويل، عصام (2009)، مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية وذلك من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات بالمعايير الصادرة عن مجلس المدققين الداخليين ،رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
27. العفيفي، مؤمن محمد (2009)، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية ( دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة) رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
28. علي، اسامة والمشهداني. عمر (2011)، الازمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبيه وتدقيقية أم أخلاقية، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد 3، العدد 4.

29. عوض، نعيم (2011)، الإجراءات التحليلية و دورها في دعم و تخطيط عمليات المراجعة، مجلة المحاسب، العدد 38، أبريل ، مصر.
30. القاضي، يوسف والدحوح، حسين (2007)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن.
31. القيق، أمير (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
32. لطفي، امين، (2005)، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات ، ط3 ، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر.
33. مبارك ، صالح عمر (2007)، أثر استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا .
34. المخادمة، أحمد (2007)، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية " - دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2.
35. المدهون، إبراهيم رباح (2011)، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة دراسة تطبيقية، الجامعة الإسلامية بغزة.

36. المرعي، نبيه (2009)، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جدارا للدراسات العليا.
37. مشتفي صبري، وحمدونة طلال، وحمدان علام (2011)، مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية وأثرها في تحسين مؤشرات الأداء المصرفي. دراسة مقارنة على المصارف الأردنية والفلسطينية المدرجة ببورصتي عمان ونابلس، مجلة دراسات للعلوم الإدارية الجامعة الأردنية، 31(1) 21-46.
38. المطارنة، غسان فلاح، ( 2006 )، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة، عمان.
39. المومني، منذر والبدور، جمال (2008)، مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه.
40. نسمان، حمدي (2008)، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم ( 21 ) "آثار التغير في أسعار صرف، الجامعة الإسلامية، غزة.
41. يزيد، صالح (2016)، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية - المجلد الثاني، العدد الخامس.



1. Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, Peter Roebuck, 2008 "Mandatory audit firm rotation and audit quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol 23, Issue 5 , pp.420-437
2. Baker, R (2014), A comparative analysis of the development of the auditing profession in the United Kingdom and France, *Accounting History*, Vol. 19(1-2) 97–114
3. Benston, G, 2008, " The Shortcomings of Fair-Value Accounting Described in SFAS 157 " *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.27,Iss.2 ,March- April.
4. Chen, Yi Meng and Moroney, Robyn and Houghton, Keith (2005). Audit committee composition and the use of on industry specialist audit firm. *accounting and finance*, 45 p217- 239.
5. Elder Randal J., Mark S. Beasley, and Alvin A. Arens 2010, *Auditing And Assurance Services- An Integrated Approach*, Thirteenth Edition, Pearson prentice Hall, United States of America.
6. Lee, Ho Young and Mande, Vivek and Ortman, Richard (2004). The effect of audit committee and board of director in dependence on auditor resignation, *auditing a journal of practice and theory* vol 23 no 2 p131 –146.
7. Mindak, Mary and Heltzer, Wendy (2011), responsibility and audit risk Corporate environmental, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 8, pp. 697-733.

الملاحق

## ملحق (1)



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الخليل  
كلية الدراسات العليا

استبيان بعنوان

" دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من  
وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها"

أخي الكريم/ أختي الكريمة

تحية طيبة وبعد ...

بين أيديكم استبانة تتعلق بدراسة حول (دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر  
اعضاء الهيئة العامة "وسبل تطويرها)، حيث سيتم تقديم هذه الدراسة كمتطلب لنيل درجة الماجستير من كلية الدراسات العليا  
في جامعة الخليل.

أرجو من الأعضاء المحترمين المشاركة الفاعلة والجادة عن طريق الإجابة عن أسئلة هذا الاستبيان. يرجى وضع دائرة  
حول رمز الإجابة المناسبة وفي الخانة المخصصة لذلك، علماً بأن البيانات والمعلومات التي يتم جمعها بهذه الاستبانة ستكون  
خاصة للأغراض العلمية فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

أحمد سدر

البيانات الأولية:

الجنس :

أ- ذكر                      ب- أنثى

المسمى الوظيفي:

أ- مدير مكتب                      ب- رئيس قسم                      ج- موظف                      د- غير ذلك

الخبرة العملية في الشركة:

أ- أقل من (5 سنوات)                      ب- بين ( 5 - 10 )                      ج- أكثر من (10 سنوات)

المؤهل العلمي:

أ. ماجستير فأعلى                      ب- بكالوريوس                      ج- دبلوم

مجال العمل:

أ. عمل خاص                      ب- أكاديمي                      ج- موظف قطاع خاص                      د. موظف قطاع عام

القسم الثاني : فقرات الاستبانة . نرجو منك قراءة الفقرات الآتية بعناية والإجابة عليها بوضع

إشارة ( X ) في المكان الذي يناسب رأيك.

درجة قليلة جداً	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جداً	الفقرة	
<b>المجال الأول: مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء</b>						
					1. توجد سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.	
					2. هنالك سياسات وإجراءات لضمان إختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.	
					3. تفرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.	
					4. تقوم الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة.	
					5. يلتزم مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	
					6. هنالك الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة.	
					7. تراعي الجمعية تطبيق معايير السلوك المهني.	
					8. تضع الجمعية نظم كفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق معايير التدقيق.	
<b>المجال الثاني: تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء</b>						
					9. توجد سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.	
					10. تشجع الجمعية البحث العلمي في مجالات مهنة التدقيق المحاسبية.	
					11. تستغل الجمعية جميع الوسائل المتاحة من أجل تنمية قدرات	

					العاملين في مجال التدقيق.
					12. تهتم الجمعية بالتأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع المدققين.
					13. تصدر الجمعية دوريات من شأنها رفع الكفاءة المهنية للعاملين.
					14. يتم البحث من قبل الجمعية عن المعوقات والصعوبات التي تواجه المهنة وإيجاد حلول ملائمة ومناسبة.
					15. يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة بحيث تتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق.
					16. يقوم مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة وفقاً لبرنامج التدقيق والمعايير المتبعة.
					17. تهتم المنظمات المهنية بالتنوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة.
<b>المجال الثالث: تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء</b>					
					18. تشارك الجمعية في التنسيق بين الاتحادات المحلية والعربية والدولية التي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات فيها.
					19. تطرح الجمعية نشاطاتها من خلال المشاركة بالمؤتمرات العالمية.
					20. هناك تبادل للخبرات بين أعضاء الجمعية لرفع المستوى المهني لديهم.
					21. تتسق الجمعية مع الجهات المختصة من أجل إعداد الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة.
					22. تتسق الجمعية مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
					23. تساهم الجمعية في إنشاء مراكز ومعاهد تدريب ومراكز دراسات.
					24. تعقد الجمعية مذكرة تفاهم مع الجمعيات الأخرى المحلية

					والإقليمية والدولية.
					25. هناك تعاون وتواصل بين الجمعية ومؤسسات القطاع العام والخاص من أجل تحقيق أهداف الجمعية.
<b>المجال الرابع: التدريب للأعضاء</b>					
					26. هناك دور فعال للجمعية في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق.
					27. تعقد الجمعية دورات تدريبية هادفة لرفع الكفاءة العلمية والمهنية للمدقق.
					28. تعقد الجمعية مؤتمرات وندوات وورش عمل في مواضيع ذات علاقة بمهنة التدقيق.
					29. يتم تدريب المدققين على مواجهة التحديات الاقتصادية والمالية والمحاسبة والمهنية المعاصرة.
					30. يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.
					31. يلتزم مدقق الحسابات بحضور دورات إلزامية تساهم في تطوير المهنة.
<b>المجال الخامس: توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء</b>					
					32. تدعم الجمعية السلوكيات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي.
					33. تساعد الجمعية أعضائها في الحصول على الضمان الاجتماعي.
					34. تدعم الجمعية إنشاء صندوق للتقاعد لأعضائها.
					35. تعد الجمعية برنامج إرشادي للموظفين الجدد لتعريفهم بأهداف الجمعية.
					36. تحت الجمعية أعضائها على الاشتراك في برنامج التأمين الصحي.
					37. تشجع الجمعية أعضائها على الاشتراك في برنامج هيئة التقاعد والخدمة الاجتماعية.
<b>المجال السادس الرقابة من قبل الجمعية</b>					
					38. يقوم فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه كي يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية

					المراجعة.
					39. هناك زيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل
					40. يتم توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير ، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.
					41. يتم إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يُعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.
					42. يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.
					43. هنالك إلمام كافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة
					44. تقوم الجمعية بمراقبة استمرارية برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.
					45. الإجراءات التدريبية بحق مرتكبي المخالفات من المدققين تعتبر كافية وراعية.

- ما هي سبل تطوير مهنة التدقيق في فلسطين من وجهة نظركم :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شكراً لتعاونكم معنا



## ملحق (2)

### أسماء المحكمين

1. د. فريد سيد أحمد.
2. د. أكرم رجال.
3. د. محمد عبد الفتاح شاهين.
4. أ. فهد ابو خلف.
5. المدقق رجائي القيسي.

### ملحق (3)

التقرير السنوي لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية

فهرس الجداول :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48	توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة	(1.3)
50	معامل الثبات كرونباخ ألفا لمجالات أداة الدراسة	( 2.3)
53	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة	(1.4)
54	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مدى تطبيق معايير التدقيق من قبل الأعضاء	(2.4)
56	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تطوير الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء	(3.4)
57	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تنمية روح التعاون وتدعيم استقلالية الأعضاء	(4.4)
59	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال التدريب للأعضاء	(5.4)
60	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال توفير الخدمات الاجتماعية والصحية للأعضاء	(6.4)
62	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال الرقابة من قبل الجمعية	(7.4)
63	استجابات أعضاء الهيئة العامة لجمعية مدققي الحسابات على سبل تطوير مهنة التدقيق	(8.4)
66	نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الجنس	(9.4)
67	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد	(10.4)

	العينة في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي	
68	نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي	(11.4)
69	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير الخبرة العملية	(12.4)
70	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي	(13.4)
71	نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي	(14.4)
72	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاستجابة أفراد العينة في متوسطات إجابات المبحوثين حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل	(15.4)
73	نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول دور جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في تطوير مهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة العامة تعزى إلى متغير مجال العمل	(16.4)

فهرس المالحق :

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
91	اداة الدراسة	.1
97	أسماء المحكمين	.2

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى	
أ	الإهداء	
ب	شكر و تقدير	
ج	الملخص باللغة العربية	
هـ	الملخص باللغة الإنجليزية	
	<b>الفصل الأول: مشكلة الدراسة وأهميتها</b>	
1	المقدمة	1.1
3	مشكلة الدراسة	2.1
4	أهمية الدراسة	3.1
5	أهداف الدراسة	4.1
6	أسئلة الدراسة	5.1
6	فرضيات الدراسة	6.1
7	مصطلحات الدراسة	7.1
8	متغيرات الدراسة	8.1
9	نموذج الدراسة	9.1
9	حدود الدراسة	10.1
10	هيكلية الدراسة	11.1
	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري و الدراسات السابقة</b>	
12	الإطار النظري	1.2
12	<b>المبحث الأول علم التدقيق</b>	
13	مفهوم تدقيق الحسابات	1.1.2
15	تقسيمات مهنة التدقيق	2.1.2

18	أهمية التدقيق	3.1.2
22	معايير علم التدقيق	4.1.2
26	معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	5.1.2
28	الرقابة على أعمال التدقيق	6.1.2
28	المعايير الدولية لرقابة الجودة التدقيق	7.1.2
30	<b>المبحث الثاني نشأة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وتطورها</b>	
33	<b>المبحث الثالث جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية</b>	
35	الدراسات السابقة	2.2
45	التعقيب على الدراسات السابقة	3.2
<b>الفصل الثالث: إجراءات الدراسة</b>		
47	منهج الدراسة	1.3
47	مجتمع الدراسة	2.3
47	عينة الدراسة	3.3
49	أداة الدراسة	4.3
49	صدق أداة الدراسة	5.3
50	ثبات أداة الدراسة	6.3
51	المعالجة الإحصائية	7.3
<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>		
52	تمهيد	1.4
53	تحليل نتائج اسئلة الدراسة	2.4
65	فحص واختبار الفرضيات	3.4
<b>الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات</b>		
74	التمهيد	1.5

74	مناقشة النتائج	2.5
78	مناقشة نتائج الفرضيات	3.5
80	الاستنتاجات	4.5
81	التوصيات	5.5
83	المراجع	
90	الملاحق	
119	فهرس الجدول	
121	فهرس الملاحق	
122	فهرس المحتويات	