

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة و التمويل

مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)

إعداد الباحث
أمير جمال القيق

إشراف الدكتور
علي عبد الله شاهين

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة و

التمويل

٢٠١٢م - ١٤٣٣هـ



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ أمير جمال صبح الفيق لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:
مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة دراسة ميدانية
وبعد المناقشة التي تمت اليوم الثلاثاء 26 ربيع آخر 1433 هـ، الموافق 2012/03/20م الساعة
لواحدة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

مشرقاً ورئيساً

د. علي عبد الله شاهين

مناقشاً داخلياً

أ.د. سالم عبد الله حلس

مناقشاً خارجياً

أ.د. يوسف محمود جربوع

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

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿رَبَّنَا تَقَبَّلْ مِنَّا إِنَّكَ أَنْتَ السَّمِيعُ الْعَلِيمُ﴾

(البقرة آية ١٢٧)

ملخص الدراسة

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 و الثانوية، حيث صممت استبانته تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت ٨٧ استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد ٧٢ استبانة أي بنسبة استرداد ٨٢،٧%. كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وقد استخدم الباحث برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات. 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. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة التدقيق، و النهوض بها إلى المستوي اللائق بين المهن، وأهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمراريتها و ملاءمتها لاحتياجات المجتمع، مع ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص و القصور فيها و بشكل خاص العمل علي وضع نصوص قانونية صريحة و مباشرة تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بوجوب اتباع و تطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة، وتضمين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد تدقيق الحسابات في الجامعات الفلسطينية، مع قيام الجهات المشرفة علي المهنة بالمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة وقيام مكاتب التدقيق بإعداد مدونة للسلوك المهني داخل المكتب تتضمن السياسات و الإجراءات التي تكفل تطبيق الضوابط العامة اللازمة لذلك، مع توعية المدققين مهنيا بأهمية اتباع تلك الضوابط و تطبيقها.

Abstract

The study aimed to identify the extent of implementation of the concept of quality control audit and its measures, in addition to identifying its objectives and the importance of adhering to its principles, as well as the factors affecting it.

To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, primary and secondary data have been taken into consideration, as the questionnaire has been designed to correspond with the study guide and objectives. A total of 87 questionnaires was distributed to the target group, of which 72 complete and correct were returned, representing a net response rate of 82,7%. The study was based on descriptive analysis to describe and analyze the variables and test hypotheses. SPSS statistical software was used for data analysis.

The study conclusions can be summarized as follows: audit firms operating in the Gaza Strip have good organization of internal procedures, but it is not enough to achieve quality control; the need to develop professional requirements for those in charge of the auditing profession, as well as, the need for more attention and follow-up measures to control and supervise the performance. In addition, the study concluded that there are some shortcomings regarding the provision of consulting services and customer acceptance protocols. Moreover, the study revealed that there are limitations in the ability to maintain stability of the professional relationship with customers, especially with regard to the length of the audit office relationship with its customers. The study suggested many recommendations, the most important are: the need to pay more attention to the auditing profession, and the need to improve it to the level it deserves among other professions. Also, the importance of the auditors to keep pace with rapid developments in the profession to ensure its relevance to the needs of the community. There is also a need to review the rules that direct the profession in Palestine and modify it so that it can address the profession's shortcomings and deficiencies, and in particular to develop legal measures that explicitly and directly obligate audit firms to follow and apply general guidelines to control the quality. It is also recommended that the issue of quality control audit should be included within Palestinian universities curricula and academic courses related to accounts auditing. The authorities supervising the audit profession should also review periodically the system of quality control to ensure that audit firms prepare a code of good professional conduct within the office that includes policies and procedures to ensure the implementation of the required common controls and to ensure that all professional auditors are aware of the importance of following and materializing these measures.

الإهداء

إلى من أسأل الله أن يحفظهما والدي ووالدتي

إلى أختي و إخواني الأعزاء

إلى شريكة حياتي زوجتي العزيزة

إلى فلذة فؤادي بسملة

أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين أشرف الخلق أجمعين الهادي الأمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اتبعه إلى يوم الدين وبعد، انطلاقاً من قول النبي صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإن الواجب يدفعني إلي أن أخص بالشكر بعد الله عز وجل من هم أهل للثناء: الدكتور / علي عبد الله شاهين الذي أشرف على هذه الدراسة و الذي تفضل على بأن أعطاني الكثير من وقته الثمين ، فلم يدخر جهداً في مساعدتي وتقديم العون العلمي و المعنوي لي في سبيل إنجاز هذه الدراسة.

و الشكر موصول كذلك لأعضاء لجنة المناقشة وذلك لتفضلهم بالموافقة علي مناقشة هذه الرسالة.

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر للجامعة الإسلامية لما وفرتة لي من الكتب و المراجع و التي كانت عوناً لي في إنجاز هذه الدراسة.

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر و العرفان لكل من ساهم وساعد على إنجاز هذه الدراسة وإتمامها...

والله المستعان وهو ولي التوفيق والهادي إلى سواء السبيل

الباحث

أمير جمال القيق

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآيات القرآنية
ب	ملخص الدراسة باللغة العربية
ج	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية
د	الإهداء
هـ	شكر وتقدير
و	قائمة المحتويات
ي	قائمة الجداول
١	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة
٢	مقدمة
٢	مشكلة الدراسة
٣	متغيرات الدراسة
٣	فرضيات الدراسة
٤	أهداف الدراسة
٤	أهمية الدراسة
٥	منهجية البحث
٥	الدراسات السابقة
١٨	الفصل الثاني : مقومات رقابة الجودة وعلاقتها بالمعايير الدولية للتدقيق
١٩	المبحث الأول: مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها وضوابطها.
١٩	تمهيد
٢٠	مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة
٢١	رقابة الجودة أساليبها و مراحل تطورها
٢٣	مفهوم رقابة جودة التدقيق وأهدافها و مخاطرها

٢٣	مفهوم جودة التدقيق
٢٦	مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق
٢٦	أهمية رقابة الجودة
٢٧	أهداف رقابة الجودة
٢٨	المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة المراجعة
٣٠	المبحث الثاني : رقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق في دول أخرى
٣٠	تمهيد
٣٠	ضوابط رقابة الجودة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
٣٨	ضوابط رقابة الجودة وفق المعايير الأمريكية للتدقيق
٣٩	ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
٤١	ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق وفق إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين
٤٤	الفصل الثالث: واقع مهنة التدقيق وضوابط رقابة الجودة
٤٥	المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق
٤٥	تمهيد
٤٦	نشأة وتطور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين
٤٨	التطور التاريخي لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة
٥٠	المؤسسات المهنية الراعية والمنظمة لمهنة المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة
٥٣	أهم المشاكل و التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة
٥٦	المبحث الثاني: ضوابط رقابة الجودة في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق
٥٦	تمهيد
٥٦	المتطلبات المهنية
٥٧	الكفاءة و الجدارة

٥٨	تفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق
٥٨	الإشراف
٥٨	الاستشارات
٥٨	قبول العملاء الجدد و الاستمرار مع القدامى
٥٨	التفتيش و المتابعة
٥٩	العقوبات و الإجراءات التأديبية في قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني
٦٢	الفصل الرابع:نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
٦٢	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات
٦٣	تمهيد
٦٤	أسلوب الدراسة
٦٤	مجتمع الدراسة
٦٤	خطوات بناء الاستبانة
٦٤	أداة الدراسة
٦٥	صدق الاستبانة
٦٦	صدق أداة الدراسة
٦٦	صدق المقياس
٧٧	ثبات الاستبانة
٧٨	الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
٨٠	المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة
٨٠	تمهيد
٨٠	الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبيان
٨٤	الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بمكتب التدقيق
٨٧	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة
٨٧	اختبار الفرضية الأولي

٩٢	اختبار الفرضية الثانية
٩٦	اختبار الفرضية الثالثة
١٠٠	اختبار الفرضية الرابعة
١٠٢	اختبار الفرضية الخامسة
١٠٧	اختبار الفرضية السادسة
١١٢	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
١١٣	النتائج
١١٤	التوصيات
١١٦	المراجع
١٢٣	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
٣٦	عناصر رقابة جودة عملية التدقيق و السياسات و الإجراءات اللازمة لتحقيقها	جدول رقم (٢-١)
٤٢	ضوابط رقابة الجودة بحسب جهة إصدارها	جدول رقم (٢-٢)
٤٩	توزيع خدمات المحاسبة و المراجعة و الاستشارات علي مكاتب المحاسبة و المراجعة في قطاع غزة	جدول رقم (٣-١)
٥٠	توزيع عدد مكاتب المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة بحسب المنطقة الجغرافية	جدول رقم (٣-٢)
٦٥	درجات مقياس ليكرت الخماسي	جدول رقم (٤-١)
٦٧	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول " التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق " و الدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (٤-٢)
٦٩	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني " المتطلبات المهنية " و الدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (٤-٣)
٧٢	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث " المراقبة والإشراف " و الدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (٤-٤)
73	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية " و الدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (٤-٥)
٧٥	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس " ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم " و الدرجة الكلية للمجال	جدول رقم (٤-٦)
٧٧	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة و الدرجة الكلية للإستبانة.	جدول رقم (٤-٧)
٧٧	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	جدول رقم (٤-٨)
٨٠	توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر	جدول رقم (٤-٩)
٨١	توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس	جدول رقم (٤-١٠)

٨١	توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي	جدول رقم (٤-١١)
٨٢	توزيع مجتمع الدراسة حسب الدرجة العلمية	جدول رقم (٤-١٢)
٨٢	توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي	جدول رقم (٤-١٣)
٨٣	توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة العملية	جدول رقم (٤-١٤)
٨٣	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادة المهنية للمزاولة	جدول رقم (٤-١٥)
٨٤	توزيع مجتمع الدراسة حسب تاريخ تأسيس المكتب	جدول رقم (٤-١٦)
٨٤	توزيع مجتمع الدراسة حسب العاملين في المكتب	جدول رقم (٤-١٧)
٨٥	توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق	جدول رقم (٤-١٨)
٨٦	توزيع مجتمع الدراسة حسب ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي	جدول رقم (٤-١٩)
٨٦	توزيع مجتمع الدراسة حسب وجود دائرة (قسم) في المكتب خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق	جدول رقم (٤-٢٠)
٨٨	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول " التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق "	جدول رقم (٤-٢١)
٩٢	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني " المتطلبات المهنية "	جدول رقم (٤-٢٢)
٩٧	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث " المراقبة و الإشراف "	جدول رقم (٤-٢٣)
١٠٠	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية "	جدول رقم (٤-٢٤)
١٠٣	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الخامس " ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم "	جدول رقم (٤-٢٥)
١٠٦	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع المجالات	جدول رقم (٤-٢٦)
١٠٨	نتائج الفرضية السادسة- تاريخ تأسيس المكتب	جدول رقم (٤-٢٧)

١٠٩	نتائج الفرضية السادسة-ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي	جدول رقم (٤-٢٨)
١٠٩	متوسطات رتب الفرضية السادسة - ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي	جدول رقم (٤-٢٩)
١١٠	نتائج الفرضية السادسة - وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق	جدول رقم (٤-٣٠)
١١١	متوسطات رتب الفرضية السادسة - وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق	جدول رقم (٤-٣١)

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١- مقدمة :

يعتبر تدقيق الحسابات أحد العلوم الإنسانية التي تتفاعل مع متغيرات بيئة الأعمال و تؤثر على سلوك أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية وخاصة المستثمرين.

إن المفهوم العام لكلمة "تدقيق" هو "القيام بفحص الحسابات الخاصة بوحدة اقتصادية للتحقق من مدى صحتها وعدالتها" أي أن التدقيق هو "عبارة عن فحص لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و السجلات فحصاً انتقادياً علي أسس علمية بحيث تمكن المدقق من إبداء الرأي الفني المحايد و المستقل حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية في نهاية فترة زمنية محددة". (جربوع، ٢٠٠٣)

وتعتبر رقابة جودة التدقيق أمر بالغ الأهمية لتأثيرها المباشر علي جودة الأداء وتطوره علاوة علي زيادة ثقة مستخدمي تلك البيانات بمهنة التدقيق الأمر الذي يدعو إلي الاهتمام بأداء المدقق و التقارير المالية المعدة وفقاً للاعتبارات المهنية بغرض توفير المعلومات اللازمة لعدة جهات مثل الإدارة، المساهمين، الموظفين، الدائنين، مصلحة الضرائب وهو ما أكدت عليها المعايير المهنية العالمية الصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي (International Accounting Standard Board) و الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation Of Accountants).

أما علي الصعيد المحلي فإن المهنة في فلسطين تأثرت بالظروف الاقتصادية غير العادية التي مرت بها مما أثر علي أداء مكاتب التدقيق وعدم مراعاتها للضوابط المهنية لذلك فإن الأمر يتطلب بذل الجهود اللازمة لتطوير أداء هذه المهنة من خلال توفير رقابة الجودة التي نصت عليها المعايير المهنية. (الحداد، ٢٠٠٨)

وبناء علي ما سبق تأتي هذه الدراسة لبيان مدى التزام مكاتب التدقيق في قطاع غزة بتطبيق رقابة الجودة في عملها.

٢ - مشكلة الدراسة

تعرضت مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين للكثير من المؤثرات السلبية مما انعكس علي مستوى أداء مكاتب التدقيق وعدم مراعاتها للضوابط المهنية، مما يشكل تحدياً حقيقياً أمام جودة أداء هذه المهنة ، ومدى ملاءمتها للمتطلبات المهنية التي تفرضها التطورات الدولية المعاصرة.

وبناءً علي ذلك فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة علي السؤال الرئيس التالي:

ما مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ؟

٣ - متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

المتغيرات المستقلة:

١. التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
٢. توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق.
٣. توفر إجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء.
٤. توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
٥. توفر ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم.
٦. تاريخ تأسيس مكتب التدقيق وارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي، وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق.

٤ - فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث فإنه يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

"يؤثر التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

الفرضية الثانية:

"يؤثر توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

الفرضية الثالثة:

"يؤثر توفر إجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

الفرضية الرابعة:

"يؤثر توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

الفرضية الخامسة:

" يؤثر توفر ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"
الفرضية السادسة:

" توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي تاريخ تأسيس المكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي، وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق.

٦- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونها تبحث في موضوع يتعلق بمدى اتباع مكاتب تدقيق الحسابات ضوابط رقابة الجودة و التي تعتبر المكون الأساسي للحكم علي مصداقية عمل هذه المكاتب ومهنتها، وكذلك التعرف على ما إذا كان هناك معايير تؤثر على تطبيق ضوابط رقابة الجودة على أعمال التدقيق، وبالتالي فإنها سوف تساهم في تسليط الضوء على المستوى المهني لأداء هذه المكاتب الأمر الذي ينعكس علي تطوير مهنة التدقيق و الارتقاء بالخدمات التي تقدمها مما يعزز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق و يضيف مصداقية عن عدالة مخرجات العملية الرقابية للقوائم المالية ودقتها، وبالتالي تشجيع المستثمرين و زيادة الثقة في أداء مهنة التدقيق.

٥- أهداف الدراسة:

تسعي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أ- تحليل مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها وضوابطها.
- ب- الوقوف على مدى تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق و ضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها لدي مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.
- ت- التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق رقابة الجودة لدي مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.
- ث- الوقوف على المعوقات التي تؤثر في تطبيق رقابة الجودة لدي مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

٧- منهجية البحث:

يتم اتباع المنهج الوصفي كونه يتناسب والأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة، كما يتم الاعتماد على المصادر الثانوية والأولية لجمع المعلومات اللازمة في هذا الخصوص حيث يتم الاعتماد على المصادر الثانوية من الكتب و المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة، أما فيما يتعلق بالمصادر الأولية فيتم تحليل الاستبانة من خلال استخدام برنامج SPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

٨- الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية:

٨-١ دراسة دهمش (١٩٩٤) بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"

تهدف الدراسة إلي معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق و دراسة مدى اتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة وتحليلها (المتطلبات المهنية و المهارات و الكفاءة وتوزيع المهمات و التفويض و الاستشارات وقبول العملاء و الاحتفاظ بهم والرقابة الإشرافية)، بالإضافة لاختبار وجود أي اختلاف في درجة اتباع وتطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ تأسيسها ووجود قسم خاص مسؤول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها، وكذلك محاولة التعرف إلي المعوقات التي قد تحول دون اتباع هذه المكاتب نظام رقابة الجودة وتطبيقه.

وخلصت الدراسة إلي أنه يوجد لدى هذه المكاتب إدراك كاف لمفهوم اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق وأهميتها، ولا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب، ولا تختلف درجة اتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص لرقابة الجودة فيه وتختلف باختلاف تاريخ تأسيس المكتب.

وتبين أن أكثر المعوقات التي قد تحول دون اتباع وتطبيق هذه المكاتب لرقابة جودة أعمال التدقيق هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية ويلبها عدم وجود إلزام قانوني باتباع نظام خاص برقابة الجودة، ومن ثم اعتقاد أفراد العينة بعدم وجود إدراك كاف لأهمية اتباع نظام خاص لرقابة الجودة.

وخلصت الدراسة إلي مجموعة من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في الأردن بشكل خاص وإلي تطوير مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام ومن أهمها ضرورة الاهتمام بمهنة تدقيق

الحسابات في الأردن و النهوض بها إلي المستوي اللائق بها بين المهن، كذلك ضرورة قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المجتمع.

كما أوصت الدراسة بالعمل على توعية المدققين مهنياً بأهمية اتباع و تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتبهم، ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص و القصور فيها وبشكل خاص وضع نصوص قانونية صريحة ومباشرة تلزم مكاتب التدقيق بوجود اتباع الضوابط العامة لرقابة الجودة.

كما أكدت الدراسة على ضرورة وجود هيئات رقابية خارجية تقوم بالرقابة على مدى قيام مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن باتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة.

٢-٨ دراسة حلس (٢٠٠٣) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين"

هدفت الدراسة إلي تحديد العوامل المؤثرة علي مستوى أتعاب التدقيق وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين بغية الوقوف علي مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب.

وقد توصلت الدراسة إلي حصر خمسة عشر متغيراً في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين ومن أهم هذه العوامل حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة و الوقت الذي سيلزم المراجع في تنفيذ عملية المراجعة.

وكان من أهم توصياتها ضرورة توفير الأطر التشريعية و التنظيمية لمهنتي المحاسبة و التدقيق، كذلك الحاجة إلي أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمدقق و الذي يبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أكدت الدراسة على ضرورة إعادة النظر و بشكل جدي في مفاهيم وأساليب المراجعة التي يمارسها المدققين وذلك من أجل ضمان و تأكيد دورها الفعال في استمرارية المشاركة البناءة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و الإدارية.

٣-٨ دراسة كراجة (٢٠٠٤) بعنوان: "مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل.

ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة ميدانية بواسطة استبانة هدفت إلى معرفة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن.

وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية، كما أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

كما توصلت الدراسة إلى أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

وقد خلصت الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في رفع سوية السلوك المهني لمدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وتشجيعهم على الالتزام بقواعد السلوك المهني كان من أهمها:

ضرورة توعية المدققين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها، حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر، كذلك تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من الشركات، حماية المدققين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم من الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك، وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق، تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبته، تثقيف وتعريف المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول معنى تقرير مدقق الحسابات ومدى وطبيعة عمل المدقق،

العمل على تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظرا لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات الخارجيين. تحفيز ودعم الأبحاث حول إيجاد طرق أفضل لكشف التقارير المالية المضللة غير المقصودة وذات الأهمية المادية أو الغش وإيصال نتائج التقارير إلى مستخدمي القوائم المالية، والتأكد من استقلالية مدققي الحسابات، كما أوصت بضرورة حث إدارات الشركات على استخدام المدققين الخارجيين الذين يتمتعون بسمعة جيدة، انطلاقا من حقيقة أن القوائم المالية المدققة بشكل جيد ونزيه تنال ثقة المستثمرين، ومن ثم تأهيل الشركة لتحقيق مزايا وأرباح جيدة.

٤-٨ دراسة الضلعي (٢٠٠٤) بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب

تدقيق الحسابات في اليمن"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهميتها، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية ومراجعة مكتب التدقيق لحسابات شركات عالمية.

وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يوجد لدى هذه المكاتب إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهمية تطبيقه، كما أن التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين لا تسهمان في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق، ولا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.

لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق أجنبي أو بتاريخ التأسيس أو بحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.

وقد اتفق ممثلو مكاتب التدقيق عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في اليمن بدرجة كافية.

وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في اليمن، وكان من أهمها ضرورة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في اليمن ومدققي الحسابات

ورفع مستواهم المهني و إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق للرقى بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق في اليمن.

٥-٨ دراسة جربوع (٢٠٠٤) بعنوان: "مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"

هدفت الدراسة إلى فحص العوامل التي أدت إلى رفع دعاوى قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين، حيث تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة و المراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع و كسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. وأكدت الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح و الاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، و كسب ثقة الجمهور و زيادة احترام المجتمع لهذه المهنة.

وتم تقديم العديد من التوصيات المهمة، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، و التدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية و مراجعتها. كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

٦-٨ دراسة أبو هين (٢٠٠٥) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، بغرض تشخيص طبيعة تلك العوامل ومدى مساهمتها في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات و المؤسسات المنظمة للمهنة، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وتصميم استبانته وتوزيعها على مجتمع الدراسة و المتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة و المعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن كلا من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل المهمة و المؤثرة ايجابا في جودة تدقيق الحسابات.

وأن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلبا علي جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعبه من أجل جلب عملاء جدد، إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة من شأنه أن يؤدي إلي تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

وكان من أهم توصياتها اختيار مكاتب تدقيق الحسابات لمدققي حسابات ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز علي مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

كما يجب علي المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد ادني لأتعب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأي حال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي في تحديد أتعب المدقق، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، إضافة لضرورة إلزام مكاتب المراجعة بأن يكون لديها قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، و المحافظة علي استقلالية مراجع الحسابات، ودعمه.

٧-٨ دراسة النوايسة (٢٠٠٦) بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"

هدفت الدراسة إلي التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالأردن وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة وهي أهمية جودة تدقيق الحسابات و العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني وللعوامل المرتبطة بأتعب التدقيق و العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق وللعوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وبيان أثرها على جودة التدقيق وقد توصلت الدراسة إلي أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق بنسبة ٨٠,٢٠% وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق العمل وان اقلها تأثيرا العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، وقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع لتشمل ضرورة تحقيق أتعب التدقيق على أسس موضوعية و التأكد من التزام كافة مكاتب التدقيق بها و تخصيص جزء من أتعب التدقيق لغايات التدريب و التعليم المستمر للمدققين، و تعريف المدققين بأهمية جودة تدقيق الحسابات، بالإضافة لحث

مكاتب تدقيق الحسابات على توفير نظام لتقييم الأداء و منح مكافآت و حوافز للمدققين على أساسه.

٨-٨ دراسة الخزندار (٢٠٠٨) بعنوان: "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته"

هدفت الدراسة إلي توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته ولتحقيق ذلك تم إعداد استبانته مكونة من (٦) أجزاء، اعتمادا على الدراسة النظرية و الدراسات السابقة، وزعت على المراجعين الخارجيين و مدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة وبلغ عددها (١٨٥) استبانته، وبلغت الردود (١٤١) استبانته، أي بنسبة إرجاع (٧٦%) ولقد قدمت الدراسة عدة نتائج أهمها وجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره علي التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، بالإضافة لوجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره علي جودة وتكلفة وأتعب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته.

وكان من أهم توصياتها ضرورة إجراء دراسات وبحوث في مجال التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بالشركات المساهمة في قطاع غزة و المتعلقة بقياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة، كما يجب دراسة أثر تكنولوجيا المعلومات و استخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات المالية في عملية المراجعة باستخدام التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة، كذلك دراسة استخدام قواعد حوكمت الشركات المساهمة كأحد آليات تطوير استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.

٨-٩ دراسة التويجري و النافعابي (٢٠٠٨) بعنوان: " جودة خدمة التدقيق: دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"

هدفت الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية و كذلك العوامل المؤثرة في

تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر وقد توصلت الدراسة إلي أن أكثر العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال المراجعة و الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية و كتابة التقرير عنها والكفاءة العملية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية ، أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل وأتباع المراجعة إضافة للسمعة و الشهرة لمكتب التدقيق، وقد أوصت الدراسة بضرورة التزام مكاتب التدقيق بالموضوعية و أخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية واستقلال مكتب التدقيق عن منشأة العميل و كذلك بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيين لأي عمل تدقيقي لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة. بالإضافة لوجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية خدمة التدقيق المقدمة و إصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدي.

١٠-٨ دراسة جبران (٢٠١٠) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة

الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"

هدفت الدراسة إلي معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، وتقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، و قد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها حيث تم توزيع استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها : وجود تأثير ايجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات يتعلق بالتأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتباعه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل. كما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات تبعا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط

المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة. كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعايب مراجعي الحسابات مع فرض نظام مناسب وعلمي في تحديد تلك الأتعايب، كما أوصت الدراسة بضرورة تبني الجهات الرسمية والجمعيات المهنية معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات و التعليمات الصادرة عنها.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

١. دراسة (DeAngelo,1981) بعنوان: " Auditor Size And Audit

Quality"، "حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق"

هدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق و جودة المراجعة، خصوصا مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية و مكاتب التدقيق الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب التدقيق.

واستخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي و الذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمراً صعباً و مكلفاً بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعين، كما أن مستوى جودة المراجعة يختلف من عميل إلى آخر و من فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة المراجعة مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل.

وتوصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابا على جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عدداً كبيراً من العملاء، مما يزيد من الأتعايب الكلية لها و من ثم تقل أهمية أتعاب المراجعة و التي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به وعلى العكس من ذلك في مكاتب المراجعة الصغيرة.

٢. دراسة (Bremser,1983) بعنوان " Peer Review Enhancing

Quality Control"، "أثر مراجعة عمل الزميل في تحسين رقابة الجودة"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة و الاطلاع علي ملاحظات مراجعة الزميل، و معرفة نوعية الملاحظات التي تم التركيز عليها، وذلك من اجل تشجيع وتطوير نظام رقابة الجودة في هذه المكاتب، وقد تم دراسة عينة مكونة من ٨٣ مكتب تدقيق و التي خضعت لبرنامج مراجعة الزميل في يونيو ١٩٨٢، وتم أيضا قراءة تقارير التعليق على مراجعة الزميل و التي تحفظ في ملف عمومي في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقسمت الدراسة هذه التعليقات إلى تسع مجموعات حسب ضوابط رقابة الجودة التسعة من المقاييس الأمريكية، وتم تبويبها إما كتعليقات علي تصميم نظام رقابة الجودة ، أو كتعليقات خاصة بدرجة الالتزام بهذا النظام. وخلصت الدراسة إلى أن معايير رقابة الجودة متبعة في جميع مكاتب تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى أن المكاتب التي تقوم بتنفيذ مراجعة الزميل على المكاتب الأخرى تستخدم المعايير المهنية كأساس لتعميم مدى اتباع المكاتب تلك المعايير من عدمه. وأكدت الدراسة أن الرد من قبل مكاتب التدقيق على جميع الملاحظات الناتجة عن مراجعة الزميل تؤكد بأن هذه المكاتب سوف تقوم بعمل الخطوات اللازمة لتنفيذ توصيات مراجعة الزميل.

٣. دراسة (Schroder,et.al,1986)، بعنوان: " The Audit Quality Perception Of Audit Committee Chairpersons And Audit Partners"، "جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين و أعضاء لجان التدقيق".

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق وذلك من خلال استنقاء آراء رؤساء لجان التدقيق، و المدققين في الشركات المساهمة المتداول أسهمها في هيئة الأوراق المالية في نيويورك، وتم توزيع استبيان يتضمن عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء التدقيق، وتم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من (٨١) عضواً من أعضاء لجان التدقيق، و(٤١) مدققاً برتبة شريك في مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ، وطلب منهم بأن يقوموا بترتيب العوامل حسب أهميتها النسبية لجودة عملية المراجعة حيث كانت نتائج الترتيب على النحو التالي:

مدى الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق لعملية التدقيق، التخطيط لعملية التدقيق من قبل فريق التدقيق، الاتصال الجيد و المباشر بين فريق التدقيق و العميل، استقلالية و خبرة فريق التدقيق، الاتصال الجيد و المباشر بين فريق التدقيق و أعضاء لجان التدقيق. أما فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من وجهة نظر لجان التدقيق كانت على النحو التالي:

مدى وجود وسائل تقنية داخل مكتب التدقيق لتطوير كفاءة فريق التدقيق مهنيًا و فنيًا، إضافة لإلزام مكتب التدقيق بإجراءات ضوابط الجودة لعملية التدقيق.

كما بينت الدراسة أهم العوامل المؤثرة في الجودة من وجهة نظر المدققين علي النحو التالي:

مدى الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق بعملية التدقيق، التخطيط الجيد لعملية التدقيق، الاتصال الجيد و المباشر بين فريق التدقيق وإدارة الشركة محل التدقيق، إضافة للخبرة المهنية لفريق التدقيق.

٤. دراسة (keefe and Westort , 1992) ، بعنوان: "The Effects Of Audit Firm Size, CPA Examination Performance, And Competition" ، أثر حجم منشأة التدقيق و المنافسة، على أداء منشأة التدقيق".

هدفت الدراسة إلي فحص مدى صحة التأكيدات و الاحتمالات التي تتعلق بأثر المعرفة بطبيعة صناعة العميل و المنافسة على جودة المراجعة.

حيث افترضت الدراسة أن هناك احتمالين لقلّة جودة المراجعة وهما ضعف معرفة منشأة التدقيق في الصناعة لعميل التدقيق و المنافسة الشديدة بين منشآت المراجعة في تقديم خدماتها.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن جودة المراجعة تزداد عندما يكون لدي مؤسسة المراجعة مستوى عال من المعرفة التي تتعلق بعميل المراجعة، كون هذه المعرفة تمكن منشأة التدقيق من اكتشاف الأخطاء و التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الخاصة بالعميل، ومن نتائج الدراسة أيضا أن المنافسة بين منشآت التدقيق سوف تزيد من جودة المراجعة لأن مجال المنافسة سيكون حول تقديم خدمات على مستوى عال من الجودة، مما يؤدي إلي زيادة الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية.

٥. دراسة (Copley and Doucet,1993) بعنوان: "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits"

"أثر مدة خدمة المدقق وثبات أتعابه على تنفيذ مراجعة أقل من المستوي"

هدفت الدراسة إلي بيان العلاقة بين جودة خدمات المدقق و مدة خدمة المدقق، بالإضافة لجودة خدمات المدقق و ثبات الأجر، و قد طبقت الدراسة على عينة من بعض الشركات

في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي شركات تحصل على أموال الحكومة الفدرالية وعليه فإن القانون يطلب منهم أن يعينوا مدقق خارجي، وقد أشارت نتائج الدراسة إلي أن هناك إشارة واضحة للحصول على نتائج دون المستوى في عملية التدقيق كلما طالت مدة تعيين المدقق، مما يعني انه كلما طالت مدة الارتباط بين المدقق و العميل كلما زادت فرصة أن تتدنى كفاءة عملية التدقيق، ولقد أوصت الدراسة بضرورة تغيير المدقق الخارجي بين فترة و أخرى.

٦. دراسة (Krishnan and Schauer,2000) بعنوان: "The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not For Profit Sector"
"مقارنة جودة مكاتب التدقيق في قطاع الهيئات غير الربحية"

هدفت الدراسة إلي توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية وقد شارك في الدراسة ١٦٤ هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء في مختلف أحجام مكاتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين العاملين في المكتب.

وتوصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، وذلك لأن جودة المراجعة تتأثر إيجاباً عندما يتم تغيير مكتب المراجعة بشكل دوري إلي مكتب أكبر حجماً خاصة عندما تكون الشركة محل المراجعة ذات حجم كبير، الأمر الذي يتطلب مراعاة التغيير الدوري لمكاتب المراجعة في ضوء تطورات العمل واتساع حجمه لدي الجهات محل المراجعة .

٧. دراسة (David B. Citron,2003) بعنوان: " The UK Formwork Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession" ، "مدخل مقترح حول استقلال المدقق وعدم المتاجرة باستخدام أتعابه في المملكة المتحدة"

هدفت الدراسة إلي وضع إطار مقترح بشأن استقلال المدقق و عدم المتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة التدقيق في المملكة المتحدة، وقد بينت الدراسة كيف يمكن أن يلتزم المدققين بقواعد السلوك المهني، و النزاهة و الموضوعية و الاستقلال بعد أن وجهت الانتقادات إلي مهنة التدقيق، وزيادة عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم، وقد أثار الإطار المقترح ضرورة تغيير المفاهيم المتعلقة باستقلالية المدقق، واعتماد طرق أكثر ملاءمة لتقييم كفاية استقلال المدقق بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات

الإدارية و الاستشارية الأخرى لهم، وكان من أهم نتائج الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال وحياد المدققين.

٨. دراسة (Jackson, et.al,2008) بعنوان: " Mandatory audit firm rotation and audit quality" ، "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.

تعقيب على الدراسات السابقة:

إن معظم الدراسات السابقة أجريت في العديد من البلدان العربية والأجنبية وقد ركزت هذه الدراسات على الجوانب المتعلقة بمفهوم رقابة الجودة ومدى إدراك مكاتب التدقيق وتطبيقهم لها، فضلاً عن تحديد وحصر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إضافة لدراسة مدى مسؤولية الجمعيات المهنية عن متابعة تطبيقها.

وتأتي هذه الدراسة في بيئة محلية تختلف عن البيئات التي أجريت بها الدراسات السابقة، حيث تتصف البيئة الفلسطينية بخصوصية معينة بسبب التعقيدات السياسية والاقتصادية التي تعاني منها والتي كان لها الأثر على نمو وتطور مهنة تدقيق الحسابات، وقد استفاد الباحث من الاطلاع على الدراسات السابقة وتعرف على طبيعة العوامل والمتغيرات التي تؤثر على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات، وكان أهم ما يميز هذه الدراسة هو أنها عنيت بتطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في قطاع غزة بفلسطين، من خلال مناقشة العوامل المؤثرة في رقابة الجودة لدى هذه المكاتب في ضوء خصوصية البيئة الفلسطينية والتي من المتوقع أن تسهم نتائجها في تحسين الأداء المهني وتطويره لدى تلك المكاتب.

الفصل الثاني

مقومات رقابة الجودة وعلاقتها بالمعايير الدولية للتدقيق

ويحتوي هذا الفصل علي بحثين:

المبحث الأول: مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها وضوابطها.

المبحث الثاني: رقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول

مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها وضوابطها

١- مقدمة:

لا تعتبر الجودة وليدة مراحل تاريخية حديثة أو أنها اتجاه معاصر تجاذبته كل من الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان في عقد الخمسينات من القرن العشرين الماضي وامتد ليأخذ اتجاهات متطورة وأساليب عديدة علي مستوي دول أوربا وشرق أسيا و الصين، إن المرء ليتفق للوهلة الأولى مع هذا الاعتقاد بيد أن البحث عن الغطاس في التاريخ الإنساني و التعمق في مجرياته، قد يصل مبدئياً إلي أن الجودة و مفاهيمها و عناصرها كانت جزءاً من الحياة الإنسانية، ولتنافس البشر منذ فجر التاريخ سيما وأن الإنسان و منذ أن وجد على البسيطة يستهدف الركون في كافة سياقات حياته للحصول على الجودة الملائمة، وهو بطبعه طامح وساع للتجديد وراغب للتنويع والتجديف إلى الأمام على صعيد الحاجات والمقتنيات والرغبات. (زيدان ، ٢٠١٠)

إن الموقع الاستراتيجي المتقدم الذي وصلت إليه إدارة الجودة في مختلف منظمات الأعمال المعاصرة وما رافقها من مفاهيم وفلسفات حديثة، لم يكن ابتكاراً من ابتكارات العصر الحالي بل إن له جذوراً موعلاً في القدم، إذ تنسب أقدم الاهتمامات في الجودة إلى الحضارة البابلية، حيث سطر الملك حمورابي في مسلته الشهيرة أولى القوانين التي أولت الجودة والإتقان في العمل أهمية خاصة. (العزاوي، ٢٠٠٥)

ثم جاء الدين الإسلامي الحنيف الذي كانت له نظرتة في الجودة ليؤكد على قيمة العمل وضرورة إتقانه، فجاءت بمعنى الإتمام والإتقان بحيث تكون أهم مقوماتها الإخلاص والإتقان والإبداع والتنافس في تحسين وتطوير العمل، ولنا في حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم - "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه" خير دليل على دعوة الإسلام للجودة وحرصه عليها. (الصوفي، ٢٠٠٤)

وفي بداية العشرينات من القرن الماضي وفي خضم النتائج المهمة التي أحدثتها الثورة الصناعية والتطور الذي أحدثته في مفاهيم الجودة وفلسفتها وأدواتها، ويمكن اعتبار التطور المهم الذي قدمه العالم الإحصائي (W.Shewart) للرقابة على الجودة (Quality Control) البداية العلمية الحقيقية لمرحلة الجودة. (العزاوي، ٢٠٠٥)

٢- مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة:

المفهوم اللغوي للجودة:

تعني كلمة الجودة في اللغة (جود) أي علي وزن (فَعَلَ) وهو أن يكون الشيء جيدا أي حسنا رائعا، وتعني كلمة (جود) نقيض الرديء، وجاد الشيء جودة و جودة أي صار جيدا. وأيضا يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلي الكلمة اللاتينية (Qualities) و التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء و درجة الصلابة، وقديما كانت تعني الدقة و الإتقان من خلال التصنيع للآثار التاريخية و الدينية، وحديثا يعتبر مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة و الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى ليصبح مفهوم الجودة ذا أبعاد جديدة و متشعبة. (الدرادكة، ٢٠٠٦)

المفهوم الموضوعي للجودة:

تعددت واختلقت التعاريف التي أوردها المهتمون بموضوع الجودة ، فقد عرفت حسب الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (American Society Quality Control) والمنظمة الأوروبية لضبط الجودة (European Organization for Quality Control) بأنها "المجموع الكلي للمزايا و الخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة"، وعرفت الجودة حسب معهد المعايير الوطني الأمريكي (American National Standards Institute) و جمعية الجودة الأمريكية (American Standards Quality) بأنها "توفر المزايا و الأوصاف للسلعة أو الخدمة التي تستطيع أن تلبى حاجات معينة". (القدس المفتوحة، ٢٠٠٧)

ويري (فيلب كوتلر) (Philip Kottler) بأنها تمثل تحقيق مستوي الأداء المطلوب لسلعة أو خدمة، وان إنتاج الخدمات متميز بشكل كبير، ويعتمد على صانعي السلعة أو الخدمة، وعلى مدى الرقابة التي تجريها المنظمة عليهم و أنها ليست وليدة الصدفة بل أنها نتاج لإرادة قوية، و جهد مخلص وتوجيه صادق وتنفيذ للنشاط بمهارة وتمثل اختيارا حكيما لعدة بدائل. (حمود، ٢٠١٠)

وعرفها (جوران) (Juran) بأنها مدى ملاءمة المنتج للاستخدام، كما عرفها بأنها العملية التي نقيس من خلالها جودة الأداء فعليا ومقارنته مع المعيار و العمل علي تصحيح الخطأ. (السامرائي، ٢٠٠٧)

ولقد عرفها (كروسبي) (Crosby) بأنها التطابق مع الاحتياجات أو المواصفات و بأنه يمكن قياس مدى تحقق الجودة من خلال كلفة عدم المطابقة، و لقد عزز (دونا باديان) (Dona bedian) هذا التوجه. ووصفها (ديمنج) (Deming) بأنها تشير إلي درجة متوقعة من التماثل و الاعتمادية وبتكلفة منخفضة و مناسبة للسوق وهذا ما يتفق مع تعريف المنظمة الدولية

للتفتيش (ISO) للجودة بأنها "الدرجة التي تشبع بها الحاجات والتوقعات الظاهرية و الضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا. (حمود، ٢٠٠٠)

كما وعرفت الجودة بأنها حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية و الخدمات و الأفراد و العمليات و البيئة المحيطة، بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات". (القدس المفتوحة، ٢٠٠٧)

وبناء على ما سبق يمكن النظر إلي الجودة من خلال ثلاث زوايا ترتبط الأولى بجودة الأداء و مدى الانسجام مع المواصفات و المعايير المحددة أما الثانية فهي جودة المطابقة و المطابقة المتقدمة و هي القدرة علي الربط بين المنتج و متطلبات المستهلك مع الاهتمام أيضا برصد توقعات المستهلك و هو ما يسمى بالمطابقة المتقدمة، أما الزاوية الثالثة فهي الجودة المبتكرة و هي تعني تقديم منتج مميز و متطور بجودة تفوق تطلعات المستهلكين و تتجاوز توقعاتهم و ترقى بها لتتسجم و طبيعة المنتج المبتكر .

٣- رقابة الجودة: أساليبها و مراحل تطورها

يعتبر موضوع الرقابة علي الجودة Quality Control أحد الميادين الفكرية و التطبيقية المهمة و البناءة، فهو يعمل على إرساء قواعد التطور و التحسين في تقديم الخدمات للمستهلكين و المنظمات المختلفة.

ولقد تعددت الآراء و اختلفت في تحديد مفهوم رقابة الجودة إلا أن هذا الاختلاف هو اختلاف شكلي فالمضمون في عمومها متماثل، و عليه تعرف رقابة الجودة بأنها مجموعة من الخطوات المنظمة المحددة مسبقا و التي تهدف إلي التأكد من أن الخدمة أو المنتج متطابق مع المواصفات و الخصائص الأساسية للمنتج.

ويتضح من التعريف السابق ضرورة وجود تحديد مسبق للإجراءات اللازمة للتأكد من جودة المنتج و الذي يعني حتمية وجود مواصفات محددة تعبر عن مستوى الجودة المطلوبة و وجود نظام الرقابة على الجودة لا يعني بالضرورة انعدام فرصة تقديم خدمة أو إنتاج منتج غير مطابق للمواصفات فالرقابة على الجودة تهدف إلي التأكد من مطابقة الخدمة أو المنتج للمواصفات و ليس إنتاج منتج أو تقديم خدمة مرتفع الجودة. (الدرادكة، ٢٠٠٦)

ولقد شهدت أساليب الرقابة على الجودة تطورات متعددة تبعا للتطورات التي رافقت تصنيع المنتجات و تقديم الخدمات، حيث يمكن تبويب هذه المراحل إلي أربع محطات رئيسية : (العزاوي ، ٢٠٠٥)

٣.١ المرحلة البدائية لضبط الجودة (الفحص و التفتيش):

امتدت هذه المرحلة منذ بدايات القرن العشرين و تضمنت في طياتها ثلاثة مستويات:

المستوى الأول: وهو قيام منفذ الخدمة أو السلعة بأداء الرقابة على جودة خدمته أو منتجه بنفسه بحيث يكون مسئولاً مسؤولياً كاملة عن تقديم هذه الخدمة أو المنتج.

الثانية: قيام مسئول العمال برقابة الجودة على الخدمات أو المنتجات، وذلك باستخدام أسلوب المقارنات حيث يتحقق التطابق بين الخدمة أو السلعة المطلوبة والمصنعة تتحقق عملية الرقابة على الجودة.

الثالثة: وهي تتبني أسلوب التفتيش لضمان الجودة وذلك باختيار وحدة أو خدمة معينة والتحقق بين مدى مطابقة نتائجها والمواصفات المحددة مسبقاً.

٢. ٣ مرحلة ضبط الجودة بالأساليب العلمية المتطورة:

امتازت هذه الفترة باستخدام علم الإحصاء في الرقابة على الجودة حيث استخدم وبشكل واسع المخططات الإحصائية لضبط الجودة والتي أثبتت نجاعتها في تحديد جوانب القصور والضعف.

٣. ٣ مرحلة ضمان جودة الخدمة أو المنتج:

شهدت هذه المرحلة تحولاً في مفاهيم الرقابة على الجودة والتي أصبحت تتحدث عن ضمان جودة الخدمة أو المنتج وليس التحقق من جودته حيث أصبحت سمة هذه المرحلة هي تحقيق أعلى مستويات الجودة للخدمات والمنتجات وإعطاء الثقة بأن الخدمة المقدمة مستوفاة لكافة متطلبات الجودة.

٤. ٣ مرحلة إدارة الجودة الشاملة (TQM):

يعد مصطلح إدارة الجودة الشاملة من أكثر المصطلحات أو المفاهيم التي شاعت في مجال الفكر الإداري، والتي استحوذت على اهتمام واسع في المجتمعات الغربية والنامية والمجتمع الأمريكي خاصة بدءاً من مرحلة الثمانينات من القرن المنصرم وحتى الآن. (جبران، ٢٠١٠)

ولقد تعددت واختلفت المفاهيم التي تناولت إدارة الجودة الشاملة، إلا أن هذا الاختلاف هو اختلاف شكلي لا يتعلق بالمضمون وهو نتيجة للتباين في وجهة نظر الباحثين، ولقد عرفت منظمة الجودة البريطانية (British Quality Association) إدارة الجودة الشاملة بأنها الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل احتياجات المستهلك، وكذلك تحقيق أهداف المشروع معاً.

فقد ذكر العالم جون أوكلاند (John Oakland) بأنها الوسيلة التي تدار بها المنظمة لتطور فاعليتها ومرونتها ووضعها التنافسي على نطاق العمل ككل، وعرفها آخرون بأنها

فلسفة وخطوط عريضة ومبادئ تدل وترشد المنظمة لتحقيق تطور مستمر، وهي أساليب كمية بالإضافة إلى الموارد البشرية التي تحسن استخدام الموارد المتاحة وكذلك الخدمات بحيث أن كافة العمليات داخل المنظمة تسعى لأن تحقق إشباع حاجات المستهلكين الحاليين والمرتبين.

وقد فسرت وفقاً لـ **British Rail Ways Brand** بأنها العملية التي تسعى لأن تحقق كافة المتطلبات الخاصة بإشباع حاجات المستهلكين الخارجيين وكذلك الداخليين بالإضافة للموردين.

ولقد ذكر Brocka بأن الجودة هي الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة تحسين الأداء بشكل مستمر في كافة مستويات العمل التشغيلي، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة. (حمود، ٢٠٠٠)

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن إدارة الجودة الشاملة هي تعبير عن الفلسفة الإدارية للمنظمة بجميع عناصرها وأنشطتها وعملياتها التي تتمكن من خلالها من أداء منسجم والمواصفات والمقاييس والمعايير المحددة بأقل وقت وأقل تكلفة وأكثر فعالية في استخدام موارد المنظمة البشرية والمواد الخام مع العمل المستمر على تطوير الخدمة أو المنتج وابتكار منتجات جديدة تحقق متطلبات العملاء وتقوم توقعاتهم.

٤ - مفهوم رقابة جودة التدقيق وأهدافها و مخاطرها

لما كانت مهنة التدقيق ضرورية لتلبية حاجات المجتمع، لذلك يتوقع أن تكون هذه المهنة في تحسين وتطوير مستمر من أجل مواكبة تطور احتياجات المجتمع، لذلك فإن لرقابة جودة التدقيق أهمية بالغة لتأثيرها المباشر على تطوير جودة أداء ممارسي مهنة التدقيق وزيادة ثقة الجمهور بالخدمات التي تقدمها هذه المهنة.

أولاً: مفهوم جودة التدقيق:

يعتبر مفهوم جودة التدقيق مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن جودة المراجعة تهتم عدة أطراف فهي تهم معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب المراجعة ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

ويعتبر مفهوم جودة أعمال التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لا بد من التركيز على هذا المفهوم كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في التدقيق، وهو أيضاً من المواضيع المهمة المتجددة، وتكمن أهميته لما يترتب على عدم تطبيقه من نتائج خطيرة ومضلة

للمطلعين على تقارير المراجعة خاصة متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق يعد تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني، الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المراجع وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

وفيما يلي بعض المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق:

١. مفهوم جودة المراجعة من خلال مفهوم جودة المنتج في الصناعة:

يشير مصطلح رقابة الجودة في الصناعة إلى "الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختيارها من أجل ضمان تحقق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً"، فتعتبر رقابة الجودة قياساً موضوعياً بواسطة وضع معايير محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير، ولقد اشتق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق من مفهومه في الصناعة حيث عرفت "بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي ينفذها تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو أي معايير يضعها المكتب بنفسه. (دهمش، ١٩٩٤)

٢. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقاتها باكتشاف المخالفات والأخطاء:

يشير هذا المفهوم إلى احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها كما يشير Palmorse بأنها احتمال عدم احتواء القوائم المالية للتحريفات الجوهرية من غش أو خطأ واتفق معهم في هذه التوجه Deisad Giroux حيث عرفها بأنها الاحتمالية التي سيكتشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها، كما أشار Julia & Tobedt & Rimma بأنها احتمال أن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يتم اكتشافها والتقرير عنها من خلال منشأة المراجعة. (وهيب، ٢٠٠٤)

٣. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة:

أورد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة التدقيق ومخاطر التدقيق أي أن المراجع يسعى إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة في التدقيق حيث يبين Willingnam and Jacobson بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة حيث أكد أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة (بدران، ١٩٩٦)

٤. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة:

يرى كل من Sutton and Lampe أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة التدقيق وهي: معدو القوائم المالية ، المستخدمون الخارجيون، الجهات القانونية المنظمة للمهنة، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكتب المحاسبة، ويضيفان أن كل طرف من الأطراف الخمسة السابقة لديه مفهوم لجودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر. (محمد، ٢٠٠٣)

٥. مفهوم جودة التدقيق من حيث البعد الزمني:

قسم العالمان Simunic and Stein جودة التدقيق من حيث البعد الزمني إلى قسمين الأول جودة قبلية والثاني جودة بعدية، أما القبلية فقد أشارا بأنها تحدد عند التعاقد مع العميل وهي احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، أما الجودة البعدية للتدقيق فهي بعد إصدار المدقق لتقريره وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها. (ابوهين، ٢٠٠٥)

٦. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية:

يتبنى هذا المفهوم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية حيث يقوم هذا المفهوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة التدقيق. (المبروك، ٢٠٠٨)

ويتضح مما سبق أن هناك آراء متعددة حول مفهوم جودة التدقيق، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، غير أن جودة التدقيق يجب أن تتعلق بالأمر والامتيازات التالية:

- إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة عملية التدقيق.
 - يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية.
 - إن التزام المراجع بالمعايير المهنية للتدقيق يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة عملية التدقيق.
- وبناء على ما سبق يمكن القول بأن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ثانيا: مفهوم رقابة الجودة لأعمال 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. (الذنيبات، ٢٠٠٩)

أوضح (جمعة ، ٢٠٠٩) بأن مصطلح رقابة الجودة يشير إلي مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة (عملية) تدقيق البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها.

هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها. (الذنيبات، ٢٠١٠)

وحول ما سبق فان مفهوم رقابة الجودة يتعلق بوجود قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الاقتناع بالتزامها بمسئولياتها تجاه العملاء والمجتمع والمهنة بشكل عام.

ثالثا: أهمية رقابة الجودة:

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تحسن وتطوير من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع، ويعتبر تحسين جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين و الدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق)، وتتبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عال من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلي زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائما ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة. (الأهدل، ٢٠٠٨)

كما أن مكتب التدقيق يجب أن يهتم وبشكل خاص في تحسين جودة التدقيق وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب إضافة للمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد

يقدرّون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب فتحسين جودة التدقيق ينعكس إيجابيا على مهنية المكتب على المدى الطويل. (المبروك، ٢٠٠٨)

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد أهمية رقابة الجودة في النقاط التالية:

- التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات
- تحسين قدرة مكتب التدقيق على المنافسة
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

رابعا: أهداف رقابة الجودة:

تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية: (الضلعى، ٢٠٠٤)

١. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.
٢. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
٣. تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
٤. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.
٥. الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.
٦. التأكيد على التزام المكتب بمعايير التدقيق المتفق عليها.
٧. توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام المدققين المهنيين على المستويات المهنية.
٨. تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
٩. تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.

١٠. المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

خامسا: المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر وهي على النحو التالي: (المبروك، ٢٠٠٨)

١. المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق:

- تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم.
- انخفاض الحصة السوقية للمكتب.
- المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالبتهم بتعويضات من المكتب.
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.

٢. المخاطر الخاصة بالعملاء و المستخدمين للقوائم المالية:

- وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء و المستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتماداً على تقارير المراجعة متدنية الجودة.

بالإضافة إلي ما سبق فإن اتباع نظام لتحقيق رقابة جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من الخصائص أهمها ما يلي: (جبران، ٢٠١٠)

١. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات و الأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة و التدقيق تتوافق مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة لتقليل فرص ارتكاب الأخطاء في تنفيذ عملية التدقيق.

٢. تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات وذلك من خلال اتباع الإرشادات و المعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.

٣. يعتبر اتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، و المحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة و التدقيق.

٤. خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية يعمل على رفع مستوى المصدقية في عملية التدقيق ويكون ذلك من خلال المستويات العليا من جودة المراجعة.

٥. يمكن اعتبار الجودة ذات المستوي العالي أحد الأجزاء المهمة من نظام الرقابة في مكتب التدقيق.

٦. تعتبر جودة التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى تقدم المهنة و الارتقاء بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

المبحث الثاني

رقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق في دول أخرى

المقدمة:

إن معايير رقابة الجودة تعتبر من الأهمية بمكان لمدقق الحسابات حيث إنها تمثل مستويات للأداء المهني تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتساعد في انجاز مهمة التدقيق بشكل يحقق الفوائد المتوخاة منها ويساعد على تقديم الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية.

ومن الملاحظ أن العديد من الجهات والمنظمات المهنية الدولية والعالمية قد أولت اهتماماً بموضوع رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات بهدف رفع مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب وتطويره بما يخدم الصالح العام ، حيث وضعت هذه الجهات والمنظمات معايير مهنية كي يتبعها المدقق والمراجع لضبط أدائه وفقاً لأعلى معايير الجودة.

وفيما يلي يتم التطرق لهذه المعايير بحسب جهة الإصدار مع بيان الإجراءات والعناصر التي تتضمنها والتي يتم في ضوئها الحكم على جودة المراجعة من قبل المنظمات المهنية.

أولاً: رقابة الجودة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في العام ١٩٨١ المعيار الدولي رقم (٧) والخاص بضبط جودة العمل في التدقيق والذي يتضمن الإرشادات والسياسات والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدقق الحسابات وتتبنها مكاتب التدقيق لتوفير القناعة والمصدقية لجودة التدقيق ونوعيته، حيث بين المعيار أن ضوابط الجودة هي السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق من أجل توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها أنجزت طبقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة كما هي مبينة في دليل معايير المراجعة الدولية.

ويتضمن المعيار رقم (٧) ستة ضوابط لرقابة الجودة وهي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٩)

الصفات الشخصية، المهارات والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفويض.

١- الصفات الشخصية: حيث يجب على موظفي مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الأمانة والموضوعية والاستقلال والسرية كما نص عليها دليل اتحاد المحاسبين الدولي ضمن الأخلاقيات المهمة لمهنة المحاسبة.

٢- **المهارات والكفاءة** : يجب أن يوظف مكتب التدقيق أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة اللازمة لمساعدته على الوفاء بمسئوليته.

٣- **توزيع العمل**: يجب أن يتم توزيع أعمال المراجعة على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة لمثل هذه الأعمال.

٤- **التوجيه والإشراف**: ينبغي أن يكون هناك توجيهاً وإشرافاً كافيين على العمل وعلى جميع المستويات وذلك لتوفير الضمان المعقول للمكتب بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة المناسبة ويجب التشاور مع ذوي الخبرات المناسبة كلما كان ذلك ضرورياً.

٥- **قبول واستمرار العملاء**: يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة ، ويجب عليه أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ، ويجب على المكتب عندما يريد اتخاذ قرار بشأن قبول العميل أو الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية ، مقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل سليم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.

٦- **الفحص**: يجب على المكتب أن يفحص مدى فعالية إجراءاته وسياساته الخاصة بمراقبة الجودة وبشكل مستمر والمحافظة على تطويرها.

وقد عدل هذا المعيار في العام ١٩٩٤ حيث قام مجلس معايير التدقيق للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإجراء بعض التعديلات عليه فأعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى وأصدر المعيار رقم (٢٢٠) " رقابة جودة أعمال التدقيق للبيانات المالية التاريخية" الذي حل محل المعيار رقم (٧) حيث يقوم المعيار رقم (٢٢٠) بتسليط الضوء على السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أدائه لعملية المراجعة إضافة للإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدین بحيث يجب أن تطبق هذه السياسات والإجراءات على مستوى مكتب المراجعة وعمليات التدقيق الفردية.(أبو هين، ٢٠٠٥)

ويجب أن تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق بشكل خاص، 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 (الذنيبات ، ٢٠١٠)، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم

منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرغ الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها هذا و يجب على فريق التدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات التدقيق الفردية المتمثلة في الآتي: (جمعة ، ٢٠٠٩)

١- تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات التدقيق.

٢- تزويد مكتب التدقيق بالمعلومات المناسبة لتمكين ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للمكتب الخاص بالاستقلالية في العمل.

٣- أن يكون أعضاء الفريق مؤهلين للاعتماد على أنظمة مكتب التدقيق.

وقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بأن رقابة الجودة لعمليات التدقيق والتأكيد الدولي أن رقابة الجودة لعمليات التدقيق للبيانات المالية التاريخية تشمل العناصر التالية: (الذنيات، ٢٠٠٩)

١- المتطلبات المهنية:

يجب على إدارة مكتب التدقيق أن تأخذ بعين الاعتبار التزام موظفي المكتب المسؤولين عن مهمات التدقيق الالتزام بقواعد السلوك المهني مثل الاستقلالية والاستقامة والموضوعية والسرية والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة.

٢- الكفاءة والجدارة:

على مؤسسة التدقيق أن تلتزم بتوظيف الأشخاص الذين يمتلكون مستوىً تكنولوجياً عالياً وكفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المطلوبة والمحافظة على هذا المستوى العالي عن طريق استمرار التعلم والتدريب، ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى العناصر التالية:

• تعيين فريق المهمة:

يجب على مكاتب التدقيق تبني السياسات والإجراءات الرقابية على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأن برنامج التوظيف في المكتب سيلبي احتياجات المكتب من الموظفين وأن فريق المهمة ككل يتمتع بالقدرات والكفاءة والنزاهة ولديه الوقت الكافي والخبرة اللازمة لإنجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المطلوبة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.

• التطوير المهني:

يجب على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات للتطوير المهني توفر لهم تأكيد معقول بأن نشاطات التدريب المستمرة للمكتب يتم القيام بها امتثالاً للإرشادات المصممة لتوفير الموظفين الذين لديهم الخبرة والمعرفة المطلوبة للقيام بمسئولياتهم ومواكبة التطور العلمي والمهني العالمي.

• الترقية :

يجب على مكاتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للترقية الوظيفية تمكن المكتب من ترقية الموظفين الذين يملكون المؤهلات والخبرات اللازمة لإنجاز المهمات الموكلة إليهم وبذل العناية المطلوبة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة، بحيث تشمل معايير الترقية في مكتب التدقيق كافة النواحي والجوانب المهمة لجودة العمل داخل المكتب .

٣- تفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق :

يجب على مكاتب التدقيق أن يكون لديها تعليمات واضحة وإجراءات رقابة على الجودة فيما يتعلق بتفويض الأعمال للموظفين في مكتب التدقيق ، بحيث يتم التفويض للأشخاص الذين يمتلكون الكفاءة والتدريب المهني الذي يمكنهم من القيام بواجباتهم بالشكل المعقول ، ويقوم باتخاذ قرارات تفويض الأعمال أشخاص مكلفون بهذه المسؤولية كما يقوم باعتماد القرار الشخص المسئول عن عملية التدقيق، كما يجب على إدارة مكتب التدقيق تحمل مسؤولية التوجيه والأداء والإشراف على عملية التدقيق من خلال إعلام أعضاء فريق مهمة التدقيق بمسئولياتهم وطبيعة عمل المنشأة محل التدقيق والمسائل التي لها علاقة بالمخاطر والمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ والأسلوب المفضل لأداء مهمة التدقيق.

٤- الإشراف :

يجب على مكتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة بحيث تؤكد له أن هناك توجيه وإشراف كافيان ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من أجل توفير تأكيد معقول بأن كافة الأعمال منجزة حسب مستوى جودة مقبول ، ومن الإجراءات التي يمكن اتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة ، وتوفير التدريب العلمي خلال تنفيذ عمليات المراجعة والامتثال للإجراءات المناسبة الأخرى للمحافظة على مستويات الجودة للمكتب .

٥- الاستشارات:

يجب على مكاتب التدقيق تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة تمكن من التأكد بأن فريق مهمة التدقيق سوف يسعى لطلب المشورة عند الحاجة ، بحيث تكون هذه المشورة داخل مؤسسة التدقيق أو من خارجها من قبل من يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة وأن يتم توثيق الاستشارة فيها بالإضافة لنتائج الاستشارات والقرارات المتخذة بناءً عليها، وعند حدوث خلاف في الرأي بين فريق مهمة التدقيق والأشخاص الذين يتم مشاورتهم فإنه لا بد من الرجوع إلى متطلبات سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق.

٦- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى:

يجب على إدارة مكتب التدقيق أن تتبنى سياسات وإجراءات تقييم العميل المحتمل قبل قبوله ، وأن تراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار، على أنه في حالة العميل الجديد يقوم المكتب بتقييم منشأة العميل محل التدقيق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرتها على الاستمرار. ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق الحافظ على استقلاليتته ومدى ممارسة الإدارة الضغوط عليه. (الذنيات ، ٢٠٠٩)

أما العملاء القدامى فإنه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وخاصة مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها المدقق ضرورية، ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عن تقييم العملاء الحاليين والمتوقعين ما يلي:(جمعة، ٢٠٠٩)

- أ- سمعة مدراء مؤسسة العميل واستقامتهم.
- ب- قوة الوضع المالي للعميل واستقراره .
- ت- مدى قوة نظام الرقابة الداخلي وفعاليتته لدى مؤسسة العميل .
- ث- قدرة مكتب التدقيق وفريق مهمة التدقيق على خدمة العميل والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية لعملية التدقيق.
- ج- الهدف من عملية التدقيق.

ح- كفاءة فريق مهمة التدقيق التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية لذلك.

٧- التفتيش والمتابعة:

يجب على مكتب التدقيق أن يتابع باستمرار مدى كفاءة وفعالية سياساته وإجراءاته التي تتعلق بالرقابة على الجودة، وهو تقييم لمدى فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة كما يجب القيام بتبليغ موظفي المكتب عن هذه السياسات والإجراءات والتأكد من مدى إدراكهم وفهمهم لها بشكل معقول . (دهمش، ١٩٩٤)

ويؤخذ بعين الاعتبار أية عيوب يتم ملاحظتها ويمكن أن تؤثر على أداء مهمة التدقيق وفيما إذا كانت الإجراءات التي اتخذها مكتب التدقيق لمعالجة هذه الأمور كافية وتناسب ظروف عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار أن وجود نقص أو عيب في نظام رقابة الجودة للمكتب لا يدل بالضرورة على أنه لم يتم أداء عملية تدقيق معينة بحسب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أو أن تقرير المدقق لم يكن مناسباً. (جمعة، ٢٠٠٩)

وبشكل عام يمكن إبراز عناصر عملية رقابة الجودة بالإضافة لأهم السياسات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتحقيق هذه العناصر السابق ذكرها ومسؤولية تنفيذها في الجدول التالي:

جدول رقم (٢-١)

عناصر رقابة جودة عملية التدقيق و السياسات و الإجراءات اللازمة لتحقيقها

الرقم	العنصر	مسئولية التنفيذ	السياسات والإجراءات
١.	المتطلبات المهنية	- إدارة مكتب التدقيق - فريق مهمة التدقيق	- تقييم لالتزام فريق مهمة التدقيق بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية. - تقييم مدى امتثال فريق مهمة التدقيق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالنزاهة والموضوعية والسرية والاستقلالية والاستقامة والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة. - تقييم مدى التزام فريق مهمة التدقيق بالاستقلالية ويشمل: تقييم المعلومات الخاصة بحالات الإخلال وتوثيق الاستنتاجات حول الاستقلالية وإجراء الاستشارات ضمن الشركة لتحديد الإجراءات المناسبة وتوثيق المناقشات والاستنتاجات. - إصدار تقارير التدقيق المناسبة في ظل الظروف المحافظة على الجودة. - وجود سياسات واضحة للرقابة على جودة العمل بالمكتب ملزمة للجميع.
٢.	الكفاءة والجدارة	- إدارة مكتب التدقيق - فريق مهمة التدقيق - مسئول مهمة التدقيق	- فهم وخبرة عملية في عمليات التدقيق ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة. - فهم للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية. - معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة

			<p>بتقنية المعلومات.</p> <p>- معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل .</p> <p>- القدرة على تطبيق الحكم المهني.</p> <p>- فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق.</p>
٣.	تفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق	<p>- فريق مهمة التدقيق</p> <p>- مسئول مهمة التدقيق</p>	<p>- سياسات وإجراءات التوجيه والأداء والإشراف وتقرير التدقيق.</p> <p>- سياسات وإجراءات المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من الحذر المهني والعناية اللازمة.</p> <p>- تعيين مراجع رقابة الجودة لمهمة التدقيق.</p> <p>- مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء مهمة التدقيق.</p> <p>- عدم إصدار تقرير التدقيق دون إنجاز مراجعة رقابة الجودة لمهمة التدقيق.</p>
٤.	الإشراف	<p>- إدارة مكتب التدقيق.</p> <p>- مسئول مهمة التدقيق.</p> <p>- أعضاء فريق التدقيق.</p>	<p>- سياسات وإجراءات متابعة تقدم مهمة التدقيق.</p> <p>- متابعة قدرات وكفاءة أعضاء فريق مهمة التدقيق.</p> <p>- إجراء مراجعات في حينها في مراحل مناسبة أثناء مهمة التدقيق.</p>
٥.	الاستشارات	<p>- إدارة مكتب التدقيق.</p> <p>- مسئول مهمة التدقيق.</p> <p>- أعضاء فريق التدقيق.</p>	<p>- وتشمل سياسات الاستشارات قناعة مسئول فريق مهمة التدقيق الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بأن أعضاء فريق المهمة قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير المهمة وتم توثيقها.</p> <p>- يجب على فريق مهمة التدقيق إتباع سياسات</p>

<p>المكتب وإجراءاته للتعامل مع الخلافات. - يجب على مسئول مهمة التوثيق إبلاغ أعضاء فريق مهمة التدقيق أنه يمكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي دون خوف من الانتقام.</p>			
<p>- سياسات وإجراءات تقييم نزاهة المالكين والإدارة العليا والمكلفين بالتحكم. - كفاءة فريق مهمة التدقيق. - امتثال مكتب التدقيق وفريق مهمة التدقيق لأخلاقيات المهنة.</p>	<p>- مسئول مهمة التدقيق.</p>	<p>قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى</p>	<p>٦.</p>
<p>- سياسات وإجراءات الامتثال والفعالية و الكفاية الخاصة برقابة الجودة. - تصحيح الوضع في سياق مهمة التدقيق . - ملاحظة العيوب التي تؤثر على مهمة التدقيق وعلاجها.</p>	<p>- إدارة مكتب التدقيق. - مسئول مهمة التدقيق.</p>	<p>التفتيش والمتابعة</p>	<p>٧.</p>

إعداد: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩)

ثانيا: ضوابط رقابة الجودة وفق المعايير الأمريكية للتدقيق:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) في نوفمبر ١٩٧٩ أول برنامج لمعايير وضوابط الرقابة على الأداء المهني، حيث أصدر معيار التدقيق رقم (١) حول رقابة الجودة (**Statements on Quality Control Standards No:1**) والذي يتضمن العناصر التالية:

الاستقلالية، التعيين (التوظيف) ، التطوير المهني، الترقية، توزيع المهام، الإشراف، الاستشارات، قبول واستمرار العملاء، التفتيش والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء . (جبران، 2010)

وفي مايو عام ١٩٩٦ أصدرت لجنة معايير التدقيق (Auditing Standards Board) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير رقابة الجودة رقم (٢) (**SQCS No.2**) ليحل مكان معايير رقابة الجودة رقم (١) الصادرة عام ١٩٧٩. (الصلعي، ٢٠٠٤)

من الجدير ذكره أن المعهد المذكور في عام ١٩٨٩ قام بإصدار برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ومن ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص، وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم (أبو هين ، ٢٠٠٥)، وبالتالي يتم تطبيق رقابة الجودة بصورة إلزامية في الولايات الأمريكية ويعتبر الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة.

ثالثاً: ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA):

تعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين **Saudi Organization for Certified Public Accountants** أول جمعية مهنية على المستوى العربي تقوم بإصدار برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين، حيث أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني (وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة) برنامج لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين والذي تم التوصل إليه بعد دراسة مستفيضة وتم رفعه لمجلس إدارة الهيئة بالمذكرة رقم ١/٤٨ بتاريخ ١٩/١/١٩٩٥ وقد صدر عن المجلس قرار برقم ٢/٢ بتاريخ ١٩٩٥/٢/١٢ قضى باعتماد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وأن يبدأ تنفيذه فور صدوره ، ويهدف البرنامج إلى التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبة القانونية ومعايير المراجعة والمحاسبة والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة بغرض تحسين مستوى الأداء المهني للمحاسب القانوني وزيادة فعالية الخدمات المهنية إضافة لزيادة الثقة في الخدمات المهنية التي يقدمها، وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية لأداء مكاتب المراجعة و التي تتطلب استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب والشركاء والمديرين، والموظفين والعملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ،

ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال ٩٠ يوم من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة، والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني).

أما النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والذي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات التدقيق، في فحص نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق وتقييمها، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق التي تمارس عمليات تدقيق لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص ، ويشمل نطاق رقابة الجودة لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق، كما تنطبق معايير رقابة الجودة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على المكتب توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير رقابة الجودة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة)

هذا وقد صدر عن لجنة مراقبة جودة الأداء المهني معايير رقابة الجودة بناء على قرار مجلس إدارة الهيئة بقرار رقم ٣/٣ بتاريخ ١٩٩٤/٧/٥ واعتمادها كمرجع استرشادي لمكاتب التدقيق والتي تتمثل في التالي: (www.SOCPA.org.sa,2011)

١- الاستقلال.

٢- تخصيص المساعدين للعمليات.

٣- المشورة.

٤- الإشراف.

٥- التوظيف.

٦- التطور المهني والتدريب لموظفي المكاتب.

٧- تقييم أداء الموظفين وترقيتهم.

٨- قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم.

٩- الالتزام بأحكام النظام ولوائحه.

١٠- الفحص الداخلي الدوري.

ويتم التحقق من مدى الالتزام بكل عنصر من هذه العناصر من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالذكر أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية للرقابة على جودة أعمال التدقيق.

رابعاً: ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق وفق إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٦ بإصدار المعيار رقم (٧) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق. ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة، وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق وأخرى تتعلق بالعمل الذي يسند إلى القائمين على عملية التدقيق، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، وتتمثل عناصر رقابة الجودة الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في الآتي:

(جبران، ٢٠١٠)

١- المتطلبات المهنية.

٢- المهارات والكفاءات.

٣- التكليف بالمهام.

٤- التوجيه والإشراف.

٥- الاستشارات.

٦- قبول أو الاحتفاظ بالعملاء.

٧- المراقبة.

وبشكل عام يمكن إبراز ضوابط رقابة الجودة وفقاً لجهة إصدارها وفقاً للبيان التالي:

جدول رقم (٢-٢)

ضوابط رقابة الجودة بحسب جهة إصدارها

م	ضوابط رقابة الجودة وفق معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠	ضوابط رقابة الجودة وفق المعايير الأمريكية معيار رقم (SQCS No.2)	ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات المعهد السعودي للمحاسبين القانونيين قرار ١٩٩٤ /٣/٣	ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (٧)
١.	المتطلبات المهنية.	الاستقلالية والنزاهة والموضوعية.	الاستقلال.	المتطلبات المهنية.
٢.	الكفاءة والجدارة - تعيين فريق المهمة. - التطوير المهني. - الترقية.	إدارة الأفراد - التعيين (التوظيف). - التطوير المهني. - الترقية.	- التوظيف. - التطوير المهني. - تقييم أداء الموظفين وترقيتهم.	المهارات والكفاءة.
٣.	- تفويض الأعمال. - الإشراف. - الاستشارات.	- توزيع المهام. - الإشراف. - الاستشارات.	- تخصيص المساعدات للعمليات. - الإشراف. - المشورة.	- التكليف بالمهام. - التوجيه والإشراف. - الاستشارات.
٤.	قبول العملاء والمحافظة عليهم.	قبول واستمرار العملاء.	قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم.	قبول أو الاحتفاظ بالعملاء.
٥.	التفتيش والمتابعة.	التفتيش.	- الالتزام بأحكام النظام ولوائحه. - التفتيش.	المراقبة.

إعداد: الباحث

نلاحظ من الجدول السابق درجة التشابه بين ضوابط رقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية والأمريكية والعربية، فقد وضع معيار التدقيق الدولي والمصري المتطلبات المهنية لكي تتضمن الاستقلالية والأمانة والموضوعية وهي ذاتها في المعايير والإرشادات الأمريكية والسعودية، أما فيما يتعلق بالعنصر الرقابي الثاني والذي يتمثل في الكفاءة والجدارة وفق المعيار الدولي رقم ٢٢٠ بعناصره الثلاثة فإنه يتمثل والعنصر الرقابي (إدارة الأفراد) في المعايير الأمريكية، هذا وقد جاءت المعايير العربية مشابهة له تماماً أما فيما يتعلق بالعنصر الرقابي الثالث الخاص بأداء وتنفيذ عمليات التدقيق فقد جاء متشابه تماماً وفق المعايير الدولية والأمريكية والعربية أيضاً وكذلك العنصر الرقابي الرابع الخاص بقبول العملاء والمحافظة عليهم والخامس المتعلق بالرقابة و التفتيش حيث تسعى تلك العناصر لتحقيق نفس الأهداف.

وبذلك يتبين أن هناك إجماع من قبل الجهات المسؤولة عن المهنة حول ضوابط رقابة الجودة و أن هناك تطابق بين عناصر رقابة الجودة وفقاً للمعايير الدولية والأمريكية والعربية وأن الاختلاف فقط هو في طريقة تصنيف هذه العناصر.

ومن الجدير بالذكر أن معايير التدقيق الأمريكية كان لها الدور البارز في وضع ضوابط رقابة الجودة إذ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٧٩ معيار التدقيق رقم (SQCS No.2) ثم قام الاتحاد الدولي (IFAC) في عام ١٩٨١ بإصدار معيار التدقيق رقم (٧) وقد استفاد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من التجربة الأمريكية ويبرز ذلك من خلال الاعتماد على عناصر رقابة الجودة الأمريكية في وضع عناصر رقابة الجودة الدولية.

الفصل الثالث

واقع مهنة التدقيق وضوابط رقابة الجودة

ويحتوي هذا الفصل علي مبحثين:

المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق

المبحث الثاني: ضوابط رقابة الجودة في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق

المبحث الأول

واقع مهنة التدقيق

مقدمة:

إن مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات إحدى المهن التي تضطلع بدور اقتصادي واجتماعي مهم على مستوى الأفراد والمؤسسات والقطاعات من حيث توجيه قرارات تخصيص الموارد والقرارات الاقتصادية في المجتمعات سواء النامية منها أو المتطورة، و لمهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات دور مهم و مميز في تنمية و تطوير ودعم الاقتصاد الوطني و مجتمع الأعمال بالدولة عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار المالي و الاقتصادي من قبل مستخدمي هذه المعلومات، إضافة لحماية الأموال و توجيهها إلي أفضل المشروعات و تشجيع الاستثمار. (كلاب، ٢٠٠٧)

مما لاشك فيه أن واقع مهنة المحاسبة و المراجعة في قطاع غزة قد تعرض للكثير من المؤثرات السلبية حيث مازالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة و المراجعة متدنية بشكل عام، فهي لا تعامل على أنها مهنة مستقلة لها كيانها الخاص و إنما كمهنة تابعة تملئها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر إليها على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي، أكثر من كونها نظام للمعلومات المفيدة واللازمة لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، وقد ترسخت هذه النظرة من قبل مجتمعنا الفلسطيني لأن خدمات مهنة المحاسبة غير ملموسة ويصعب قياسها بسبب مبالغتها في التركيز على النواحي الإجرائية على حساب نواحي الخلق والإبداع، ولدرجة ذابت فيها شخصية المحاسب في شخصية كاتب الحسابات أو ماسك الدفاتر. (حلس، ٢٠٠٨)

ولا يغفل في هذا الجانب دور الاحتلال الإسرائيلي الذي عمل على طمس هوية مهنة المحاسبة و المراجعة و الحيلولة دون قيام المهنة بتحقيق أهدافها الرئيسية، لاسيما أهدافها تجاه الحياة الاقتصادية، حيث إن مهنة المحاسبة و التدقيق في فلسطين كغيرها من المهن الأخرى التي لا تقل أهمية عنها في المجتمعات المتقدمة لما لها دور فاعل في المحافظة علي موارد الدولة و تنمية الاقتصاد الوطني سواء في القطاع العام أو الخاص.

لذلك فان هذا المبحث يتناول بالمناقشة و التحليل الموضوعات التالية:

أولاً: نشأة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وتطورها.

ثانياً: التطور التاريخي لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

ثالثاً: المؤسسات المهنية الراعية والمنظمة لمهنة المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة.

رابعاً: أهم المشاكل و التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة.

أولاً: نشأة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وتطورها:

يعود تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين إلى ثلاثينات القرن العشرين، وبالأخص بعد الانتداب الإنجليزي على فلسطين (جلس، ١٩٩٢) حيث كان أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في فلسطين هو ذلك القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929 و يحمل الرقم ١٩٢٩/١٨، حيث كانت تمارس المهنة من 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 و مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى هناك. (البحيصي، ٢٠٠٧)

كما نتج عن الحرب تبعية قطاع غزة إداريا لجمهورية مصر العربية، و الضفة الغربية للمملكة الأردنية الهاشمية. أما في قطاع غزة فقد بقي القانون الانجليزي ١٩٢٩/١٨ ساري المفعول طوال فترة حكم الإدارة المصرية حتى العدوان الإسرائيلي عام 1967 في حين بقي نفس القانون ساري المفعول في الضفة الغربية حتى عام 1961 فقط، حيث تم استبداله بالقانون الأردني رقم (١٠) لعام 1961. وبعد العدوان الإسرائيلي عام ١٩٦٧ واحتلال الضفة الغربية وقطاع غزة أبقت 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 و من المهام المناطة به تدقيق حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في القطاعات المختلفة، ورفع التقارير لضابط الركن، ولقد تم تشكيل لجنة للإشراف علي منح رخص مزاولة مهنة التدقيق وفق لقانون ١٩٦١/١٠، حيث تم منح هذه الرخصة للقليل من مدققي الحسابات.

و مع 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 أنشئت بموجب القرار رقم ٤٢ لسنة ١٩٨٦ والتي صرح قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥ بإنشائها في الأردن، والثانية في قطاع غزة وهي جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة التي تأسست في العام ١٩٧٩ ووضع لها نظام داخلي. هذا و اقتصر دور الجمعيات المذكورة في تلك الفترة على الدور النقابي و السياسي بالإضافة إلى تطوير قدرات المحاسبين

و مدققي الحسابات عبر دورات تدريبية متنوعة ، دون أن يكون لأي منها دور يذكر في تنظيم المهنة، هذا و تعتبر جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية كبرى الجمعيات المذكورة حيث زاد عدد أعضائها في منتصف العام ٢٠١١ عن ٦٥٠٠ عضو.

بعد استلام السلطة الوطنية الحكم في العام 1994 تم إنشاء هيئة الرقابة العامة و التي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، ولهيئة الرقابة العامة الشخصية الاعتبارية فهي هيئة مستقلة تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية مباشرة وتهدف إلي الرقابة علي المال العام وضمان ترشيده وحسن استغلاله إضافة لتطوير السياسات و الإجراءات الإدارية وتحسين الأداء و الإنتاج، حيث صدر القرار الرئاسي عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية الذي تم بموجبه تعميم سريان القانون رقم (١٠) لسنة ١٩٦١ (الأردني) على الأراضي الفلسطينية التي تقع تحت ولاية السلطة الوطنية الفلسطينية وفقاً لاتفاق أسلو الذي وقع بين منظمة التحرير الفلسطينية والكيان الإسرائيلي حيث أنشئت بموجبه السلطة الوطنية الفلسطينية عام ١٩٩٣. والذي أخذ عليه معالجته لمهنة التدقيق دون المحاسبة، وعلى مستوى القطاع الخاص دون القطاع الحكومي، كما اقتصر على تحديد الحقوق والالتزامات دون تحديد معايير للمهنة، ولم يشتمل على ضوابط وأخلاقيات وسلوكيات لممارسة المهنة. و في العام ٢٠٠٤ أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة في فلسطين و يحمل الرقم ٢٠٠٤/٩ وتم نشره في صحيفة الوقائع الفلسطينية في يناير ٢٠٠٥م.

وقد أدى صدور هذا القانون إلي حدوث جدل كبير في أوساط الممارسين للمهنة وسجلت عليه العديد من المآخذ ووجه إليه الكثير من الانتقادات من قبل المختصين أهمها: (جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية، ٢٠٠٥)

١- أعتد المشرع الفلسطيني في هذا القانون علي تطبيق القانون الأردني رقم (٣٢) لعام ١٩٨٥، والملغي أصلاً في الأردن بموجب القانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٤.

٢- تجاهل القانون بعض الأمور الرئيسية والمهمة ومنها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل شامل واقتصر على معالجة مهنة التدقيق و متجاهلاً بذلك المهنة الأم و هي المحاسبة.

٣- استحدث القانون جمعية جديدة واقترح تسميتها جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية دون توضيح دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي تزاو عملها حسب قانون الجمعيات رقم (١) لسنة ٢٠٠٠م، ومرخص لها بالعمل منذ العام ١٩٧٩م.

- ٤- وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل صلاحية منح الترخيص وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات المنشأة بالقانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.
- ٥- أجاز القانون بحسب المادة رقم (٩) 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.
- ٦- اشترط القانون على طالبي الترخيص الانتساب إلى إحدى جمعيات المدققين القانونيين رغم أن شروط الانتساب الجمعيات المهنية هو الحصول على الترخيص.
- ٧- 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 و لا إلى مواكبة التطلعات المستقبلية لتطوير المهنة.

ثانياً: التطور التاريخي لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة:

تعرضت مهنة تدقيق الحسابات إلى إهمال كبير ولفترة طويلة في عهد الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة يعزى ذلك إلى ضعف النشاط الاقتصادي وانخفاض الاستثمارات وعدم انتشار الشركات المساهمة العامة. كل هذه العوامل أدت إلى تراجع مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم تطورها.

وبعد قيام الاحتلال الإسرائيلي بفرض ضريبة القيمة المضافة على قطاع غزة نشطت مكاتب المحاسبة و التدقيق وزاد عددها حتى وصلت في العام ٢٠١١ إلى ما يزيد عن (١٢٠) مكتب. (جلس، جربوع، ٢٠٠١)

وبعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية و ما صاحبها من الشروع في تكوين الشركات المساهمة العامة و انتشار البنوك و المؤسسات الاقتصادية و المالية المختلفة أصبح هناك حاجة ماسة وضرورة لزيادة تفاعل مهنة المحاسبة و التدقيق بما يتلاءم مع التطورات الحادثة في النشاط الاقتصادي في قطاع غزة في ذلك الوقت.

ولقد تنوعت الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب مابين خدمات المراجعة و الخدمات الإدارية و الاستشارية التي تتمثل فيما يلي: (جربوع، ٢٠٠٤)

- مراجعة الحسابات وفق قواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.

- وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشئون الموظفين و غير ذلك.

- تقديم المشورة في الشئون المحاسبية و المالية.

- تقديم الاستشارات الضريبية.

- إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع المقترحة.

- تقديم الاستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.

- المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

و يوضح الجدول التالي الأنواع المختلفة من الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة: (جربوع، ٢٠٠٤)

جدول رقم (١-٣)

توزيع خدمات المحاسبة و المراجعة و الاستشارات علي مكاتب المحاسبة و المراجعة في

قطاع غزة

النسبة المئوية	البيان	مسلسل
٤٠%	خدمات المحاسبة	١
٣٠%	الخدمات الضريبية	٢
٢٣%	خدمات مراجعة الحسابات	٣
٧%	خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية	٤
١٠٠%	المجموع الكلي	

ومن الواضح بحسب الجدول السابق أن خدمات المحاسبة تشكل النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، يليه الاستشارات الضريبية، وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات ثم دراسات الجدوى الاقتصادية.

أما من حيث التوزيع الجغرافي لمواقع مكاتب المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة فأنه بحسب عدد هذه المكاتب، كان نصيب محافظة غزة (١١٣) مكتب وتمثل (٧٥%) من عدد المكاتب، وكان نصيب محافظة خان يونس (١٨) مكتب وتمثل (١٢%) من عدد المكاتب، ومحافظة رفح كان نصيبها (٩) مكاتب وتمثل (٦%) من عدد المكاتب، ومحافظة الشمال كان نصيبها (٦)

مكاتب وتمثل (٤%) من عدد المكاتب، أما محافظة الوسطي فكان نصيبها (٥) مكاتب وتمثل (٣%) فقط من عدد المكاتب و الجدول رقم(٢-٣) يبين عدد مكاتب المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة.(جمعية المحاسبين،٢٠١١)

جدول رقم (٢-٣)

توزيع عدد مكاتب المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة بحسب المنطقة الجغرافية

مسلسل	المنطقة	المكتب	النسبة المؤوية
١	محافظة غزة	١١٣	%٧٥
٢	محافظة خان يونس	١٨	%١٢
٣	محافظة رفح	٩	%٦
	محافظة الشمال	٦	%٤
	محافظة الوسطي	٥	%٣
	المجموع الكلي	٨٥	%١٠٠

من الواضح بحسب الجدول السابق وقوع أغلب هذه المكاتب في مدينة غزة يعزي ذلك لكون مدينة غزة تعد المركز الاقتصادي و التجاري و السياسي أيضا للسلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ثالثا: المؤسسات المهنية الراعية والمنظمة لمهنة المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة

١- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:

تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في عام ١٩٧٩م في مدينة غزة حيث تم تسجيلها وترخيصها بشكل رسمي في شهر يوليو ١٩٨٠م تحت اسم جمعية المحاسبين و المراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة.

وفي العام ١٩٩٨ تم تعديل النظام الأساسي للجمعية وتغير اسم الجمعية إلي جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، ووفقت الجمعية أوضاعها بموجب قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (١)لسنه ٢٠٠٠م برقم قرار ١٦١ بتاريخ ٣٠/٥/٢٠٠١.

وتهدف جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بحسب نظامها الأساسي إلى التالي:
(www.paaa.ps,2011)

- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية.
 - إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة
 - رفع المستوى المهني للمحاسب بكافة الطرق و الوسائل التي تكفل ذلك
 - توعية الجمهور بأهمية التطبيق المحاسبي السليم وفوائده.
 - جمع كلمة المحاسبين و المراجعين و المحافظة علي حقوقهم و الدفاع عن مصالحهم المشروعة.
 - تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية و السعي لرعاية شئونهم.
- وبحسب النظام الأساسي للجمعية يوجد عدة شروط للعضوية بها أهمها:
- أن يكون كامل الأهلية المدنية.
 - أن يكون حسن السمعة و السيرة و السلوك ولم تصدر بحقه قرارات أو أحكام تأديبية نهائية مخلة بالشرف أو السمعة أو الأمانة.
 - أن يكون حاصلاً على شهادة بكالوريوس تجارة تخصص محاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها أو ما يعادلها في نفس التخصص على أن تكون المعادلة صادرة عن الوزارة المختصة.
 - أن يقوم بتسديد الاشتراك و رسوم الانتماء وأداء القسم ويعتبر تاريخ التسديد هو تاريخ بدء العضوية.

ولقد حصلت الجمعية على عضوية الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب عام ١٩٨٦ ،
وقد بلغ عدد المنتسبين للجمعية في العام ٢٠١١ ما يزيد عن (٦٥٠٠) عضو.

٢- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية:

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في عام ١٩٨٦م في الضفة الغربية كفرع عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية ومع نهاية عام ١٩٩٧ وبداية عام ١٩٩٨ بذلت جهود مكثفة ومنسقة بين مجموعة من المحاسبين في قطاع غزة ومجلس إدارة الفرع في الضفة الغربية حيث تم وضع نظام أساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية حتى أصبحت جمعية واقعة وحقيقية، حيث تم ترخيصها وفقاً لأحكام قانون الجمعيات العثماني الصادر سنة ١٩٠٩ تحت رقم ٥٠٢٦ بتاريخ ١١/٠٤/١٩٩٧، وقامت الجمعية بتوفيق أوضاعها بموجب قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (١) لسنة ٢٠٠٠م برقم قرار ٤٩ بتاريخ ٠٨/١١/٢٠٠٠. (جلس، مقداد، ٢٠٠٠)

وتهدف جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بحسب نظامها الأساسي إلى التالي:
(www.pacpaps.com,2011)

- تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضاء الجمعية
- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم استقلالية الأعضاء العاملين.
- المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب علي أعمال التدقيق.
- تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورقي المهنة في فلسطين.
- عقد المؤتمرات و الندوات و ورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
- التنسيق مع الاتحادات المحلية و العربية و الدولية و التي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الاتحادات و التمثيل في تلك الاتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع القوانين.
- العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق و معايير 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 مزاوله المهنة.
- إصدار الكتب و المجالات و الترجمات و الدوريات و المنشورات التي من شأنها تطوير المهنة و رفع مستوي القائمين عليها.
- العمل علي توفير الخدمات الاجتماعية و الصحية و عمل نظام للضمان الاجتماعي للأعضاء و العمل على إنشاء صندوق التقاعد.
- التنسيق مع المؤسسات الخاصة و العامة من أجل تفعيل دور الجمعية و تحقيق أهدافها.
- كل ما يخدم المهنة ولم يتم ذكره.

رابعاً: أهم المشاكل و التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة:

إن المتمعن في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية في قطاع غزة يرى بوضوح التدني الكبير والخطير على كافة المستويات علمياً ومهنياً وخلقياً، ولعل عدم وجود تشريع قوي وغياب الرقابة المهنية كانتا سبباً في هذا التدني الأمر الذي انعكس بوضوح على مستوى التقارير المالية المقدمة والتي تؤثر بشكل واضح على الوضع المالي والاقتصادي للقطاع، ولعل ذلك يرجع للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها الأراضي الفلسطينية خلال السنوات الماضية وحتى الآن تعتبر من العوامل الرئيسية التي ساهمت في تأخير تطور مهنة المحاسبة والمراجعة مقارنة بكثير من الدول العربية، وغير العربية. (حماد، ٢٠٠٧)

وفيما يلي أهم المشاكل و التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة:

١. عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم مع وجود سوق منافسة غير مهنية

(مخالفة للسلوك المهني) فيما بينهم، حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض لشركات و مؤسسات يوجد فيها مراجعين أصلاً ويعرضون أتعاب تصل إلي نصف أتعاب المراجع السابق. إن المشكلة تكمن في تصرفات بعض المدققين الذين يحاولون استيعاب أكبر قدر من الشركات و المؤسسات و المشاريع و البنوك للعمل كمراجعين لحساباتهم وذلك على حساب زملائهم دون الالتزام بقواعد السلوك المهني بتوفير فرص عمل أفضل للأعضاء مما أدى إلي خلق المنافسة غير المهنية بين المراجعين، مما حدا ببعضهم إلي النقد السيئ لأعمال زملائهم و الدعاية إلي أنفسهم. (حلس، ٢٠٠٢)

٢. عدم وعي الكثير من الجهات لمفهوم مهنة المراجعة و أهميتها عند إبداء المراجع

رأيه المحايد على القوائم المالية وخصوصاً للشركات مما يدفعها للبحث عن مدقق آخر يتوافق مع رأيها، كما أن بعض المراجعين على استعداد تام لأن يكون بديلاً عن زملاء له تم عزلهم أو رفضوا الاستمرار في عملية التدقيق لدي جهة معينة دون الوقوف على أسباب رفض الزميل الاستمرار في العمل مع الشركة ودون الحصول على الموافقة الخطية المسبقة منهم مما يشكل امتهاناً لأخلاقيات المهنة و تعدياً على حقوق الآخرين، كما أن مثل هذه التصرفات تشجع الشركات على العزل التعسفي للمراجع و ضعفه أمام مجالس إدارات تلك الشركات لأن البديل متواجد. (جربوع، ٢٠٠٤)

٣. عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المراجع، لأنة يعتقد أن المراجع إنما جاء ليتصيد أخطاءه، مما يدفع المحاسب إلي عدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي. (حلس، ١٩٩٧)
٤. النقص في عدد المحاسبين و المراجعين المؤهلين تأهيلا مهنيا جيدا.
٥. عدم مواكبة التغيرات السريعة التي طرأت على علم المحاسبة و المراجعة خاصة في الآونة الأخيرة.
٦. فقدان السبيل المناسب الذي يمكن الطلاب من التدريب و التأهيل للوصول إلى المستوى الذي تتطلبه احتياجات العصر.
٧. غياب قواعد المحاسبة المتعارف عليها التي يتم الالتزام بها عند الممارسة المهنية، والرجوع إليها عند الحاجة.
٨. غياب جهاز مهني بإمكانه دراسة نقاط الضعف التي تعاني منها المهنة و معالجتها وفقا لمتطلبات ذلك.
٩. يخضع كثير من مكاتب التدقيق للسيطرة العائلية بشكل مفرط مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصور مهم من حيث مستوي الخبرة لدي من يزاولون المهنة في مثل هذه المكاتب، و الافتقار إلي الإمكانيات المالية و العينية اللازمة لرفع مستواها. (الناظر ومهنا، ١٩٩٩م)
- كما تعرض البعض إلى أهم المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة وكانت علي النحو التالي: (ضرغام، ٢٠٠٩)
- أولاً: المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة التي تتعلق بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة:
١. عدم الالتزام بمعايير المحاسبة و معايير التدقيق الدولية.
 ٢. حاجة القوانين و التشريعات الموجودة و المتعلقة بمهنة التدقيق إلي تعديل.
- ثانياً: المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة والتي تتعلق بالجمعيات المهنية الفلسطينية:
١. لم تقم الجمعيات المهنية بدور فاعل في تنقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته، كما لم تقم بالدور المناط بها في تنظيم و تطوير مهنة التدقيق.
 ٢. قصور الدورات التدريبية التي تقوم بها الجمعيات المهنية لإطلاع المدققين على أحدث المستجدات المتعلقة بالمهنة.
- ثالثاً: المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة التي تتعلق بالعملاء:

١. هناك نظرة عامة بأن الهدف الرئيس من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء و الغش.
 ٢. لا تتناسب أتعاب المدقق مع حجم العمل و مع مسؤولياته التي فرضها القانون.
 ٣. ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.
 ٤. مماثلة العملاء في تحديد و تسديد قيمة أتعاب التدقيق.
- رابعاً: المشكلات الأخرى التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة:
١. تدني مستوى الاهتمام من قبل الحكومة للمهنة مقارنة بالمهن الأخرى كالمطب والمحاماة والهندسة.
 ٢. وجود مؤسسات التدقيق الدولية حرم المكاتب المحلية من حجم عمل كبير و من فرصة مهمة للتطوير و اكتساب المهارات الجديدة.
 ٣. عدم الفصل الكامل و التام بين المحاسبة و التدقيق.
 ٤. التنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات.
 ٥. عدم إشراك الفئات الأكاديمية و المهنية في صياغة القوانين و التشريعات المنظمة للمهنة.
 ٦. عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للمستجدات و التطورات في مهنة التدقيق.
- طبقاً لما سبق ذكره فإن الأمر يتطلب بأن تكون مهنة المحاسبة و المراجعة في قطاع غزة تمتلك كل المقومات و الأركان الأساسية لمواكبة و مسايرة أية تغيرات و تطورات تتعلق بالمهنة لتتمكن من أداء دورها بالشكل المطلوب تجاه المجتمع و الأطراف الخارجية المستفيدة.
- و تحقيق ذلك يتطلب عملاً مستمراً لتكوين منظومة متكاملة من مقومات و أركان المهنة حتى تستطيع أداء دورها بكفاءة و فعالية بالإضافة إلي المحافظة علي الاستقلالية المهنية الحقيقية.

المبحث الثاني

ضوابط رقابة الجودة في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في فلسطين

مقدمة:

تعتبر عملية تنظيم أي مهنة في العالم خطوة أساسية في سبيل قيام هذه المهنة بتحقيق أهدافها و إنجاز ما هو ملقى على عاتقها من مهمات. لذلك فإن القوانين الصادرة من الجهات المنظمة للمهنة سواء كانت عامة أو خاصة يجب أن تتوافق مع هذا التوجه، الأمر الذي يستدعي دائما مراجعة و تطوير هذه القوانين حسب تطورات المهنة و البيئة المحيطة بها، ومن خلال دراسة قانون تنظيم مهنة التدقيق في فلسطين رقم ٢٠٠٤/٩ لم يجد الباحث ما ينص صراحة على وجوب اتباع و تطبيق مكتب التدقيق نظام متكامل لرقابة الجودة سوى ما تضمنه القانون من بنود تنسجم وفلسفة رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها، وسوف نتناول هذه البنود ونصنفها بحسب متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) و المتعلق بضوابط رقابة الجودة:

أولاً: المتطلبات المهنية:

وفقا للمعيار الدولي رقم (٢٢٠) فإن المتطلبات المهنية تتضمن العناصر التالية (الاستقلالية، الأمانة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني) ولقد تطرق قانون مزاوله المهنة الفلسطيني لهذه المتطلبات على النحو التالي: (جريدة الوقائع الفلسطينية ، ٢٠٠٥م)

١. الاستقلالية:

نصت المادة (٢٣) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني على التالي:

يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام بالأعمال التالية:

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

٢. الأمانة و الموضوعية:

- نصت المادة (٢٣) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني على التالي:
- يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام بالأعمال التالية:
 - إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
 - الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.
 - تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
 - وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاوله المهنة.
 - المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

٣. السرية:

- نصت المادة (٢٣) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني على حظر:
- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققا إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.

٤. السلوك المهني:

- نصت المادة (٢١) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني حول طريقة مزاوله المهنة، حيث أشارت إلى أن على المدقق عند مزاوله المهنة إجراء ما يلي:

- التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطيا إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.
- القيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها، والالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها.

ثانيا: الكفاءة و الجدارة:

يتضمن الضابط الرقابي الكفاءة و الجدارة العناصر التالية (تعيين فريق التدقيق، التطوير المهني، الترقية). وقد تطرق قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني إلي عنصر التطوير المهني فقط دون أن يتطرق إلي عنصر تعيين فريق التدقيق و عنصر الترقية. وقد احتوت المادة (١٧) من القانون ما يلي:

ينشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى "جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية" تقوم أهدافها على رعاية مصالح أعضائها والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسعى إلى رفع مستواه العلمي والمهني.

ثالثا: تفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق:

خلا قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني من الإشارة إلي هذا البند و المتعلق بتفويض الأعمال لأداء مهمة التدقيق.

رابعا: الإشراف:

خلا قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني من الإشارة إلي هذا البند و المتعلق بالإشراف على المساعدين في عملية التدقيق.

خامسا: الاستشارات:

خلا قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني من الإشارة إلي هذا البند و المتعلق بطلب المشورة عند الحاجة لها.

سادسا: قبول العملاء الجدد و الاستمرار مع القدامى

خلا قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني من الإشارة إلي هذا البند و المتعلق بقبول العملاء الجدد و الاستمرار مع القدامى.

سابعا: التفتيش و المتابعة:

أشارت المادة (١٨/أ) من القانون إلي ضرورة تحديد مكان مزاوله المهنة على النحو التالي: "على كل من رخص له بمزاوله المهنة أن يعلم جمعية المدققين الفلسطينية بعنوان مكتبه الذي يزاول فيه المهنة لحسابه الخاص أو المكتب الذي يزاول فيه المهنة لحساب الغير، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ منحه الرخصة، وإذا لم يتم بذلك ينقل إلى سجل المدققين غير المزاولين، على أنه يحق له التقدم بطلب الحصول على رخصة جديدة لمزاوله المهنة"

كما أشارت المادة رقم (١٨/ج) من القانون إلي أحقية جمعية المدققين الفلسطينية في إجراء تفتيش على مكتب التدقيق على النحو التالي: " للجمعية أو لمن تفوضه لإجراء الكشف على المكتب الذي يزاول فيه المدقق المهنة للتحقق من تقيده بأحكام هذه المادة بما في ذلك التفرغ

لمزاولة المهنة وفي حالة تغيير عنوان المكتب يجب تبليغ الجمعية بالعنوان الجديد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التغيير وإلا جاز للجمعية توقيع إحدى العقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا القانون"

كما أشارت المادة رقم (٢٥/أ) من القانون إلى العقوبات التي قد تلحق بالمدقق عند مخالفته بنود القانون علي النحو التالي: "إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المناطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية"

العقوبات و الإجراءات التأديبية في قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني:

وضع المشرع بعض العقوبات و الإجراءات التأديبية على إخلال المدقق بالمسؤوليات المناطة به، و العجز، و التقصير، و الإهمال، و عدم التزامه بقواعد وأسس وآداب وأخلاقيات ممارسة المهنة بشكل عام و لم يضع أية عقوبات أو جزاءات على عدم وجود نظام رقابة جودة متكامل لدي مكاتب التدقيق.

وفيما يلي أهم المواد القانونية في هذا الخصوص: (جريدة الوقائع الفلسطينية، ٢٠٠٥م)
- نصت المادة (٢٣) يحظر على المدقق الممارس ، وذلك تحت طائلة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا القانون القيام بما يلي:

١. العمل موظفا لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.
٢. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
٣. مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكا فيها.
٤. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
٥. مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة.
٦. إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققا إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
٧. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
٨. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.
٩. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.

١٠. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاوله المهنة.

١١. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

كما أشارت المادة (٢٥) من القانون ذاته إلي أنواع العقوبات المختلفة على النحو التالي:

١. إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفا يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية.

٢. يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

أ. التنبيه الخطي.

ب. الإنذار الخطي.

ج. الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات.

٣. يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعا لمصادقة المجلس بثلاثي أعضائه، إذا كان يقضي بإدانة

المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (٢) بند (ج) أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة.

كما أشارت المادة (٢٦) من القانون أنه إذا تبين للجنة التأديبية أو لجنة التحقيق أثناء التحقيق في الشكوى المقدمة بحق المدقق ارتكابه أو اشتباهه بارتكابه جريمة جزائية ضد المدقق فيترتب عليها رفع جميع الأوراق المتعلقة بالشكوى إلى رئيس الجمعية لإحالتها إلى النائب العام لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقه.

أما المادة (٢٧) فقد أوضحت أنه لا تحول تبرئة المدقق أمام القضاء أو الحكم بعدم مسؤوليته عن التهمة التي أسندت إليه دون اتخاذ الإجراءات التأديبية بحقه عن التهمة نفسها بمقتضى أحكام هذا القانون إذا تبين للمجلس ما يبرر ذلك.

كما أشارت المادة (٢٨) من القانون إلي عقوبة المزاوله دون ترخيص حيث نصت المادة المذكورة:

"يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة أو بغرامة مالية لا تزيد على ٥٠٠ دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا كل من زاول المهنة دون الحصول على الرخصة المقررة بمقتضى أحكام هذا القانون أو زاول المهنة خلال مدة إيقاف رخصته أو بعد شطب اسمه من سجل المدققين المزاولين، وفي حالة العودة يعاقب بالعقوبتين معا"

ولقد أشارت المادة (٢٩) إلي عقوبة مخالفة البنود (٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١) من المادة (٢٣)

السابق ذكرها مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر على النحو التالي:

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة سنوات أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا أو بكلتي هاتين العقوبتين كل من ارتكب فعلا من الأفعال المنصوص عليها في البنود (٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١) من المادة (٢٣) من هذا القانون.

وعلى الرغم مما تقدم يمكن القول بوجود قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم المهنة بشكل عام و التي تغطي موضوع رقابة جودة أعمال التدقيق بشكل خاص حيث لم يضع المشرع أية عقوبات أو جزاءات على عدم وجود نظام رقابة جودة متكامل لدى مكاتب التدقيق.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

يحتوي هذا الفصل على ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات.

المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

المبحث الأول الطريقة و الإجراءات

المقدمة:

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

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

٤-١ أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً ، كما لا يقف هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة ، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث ينمو بها رصيد المعرفة عن الموضوع .

وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين للمعلومات:

١. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.
٢. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة ، صممت خصيصاً لهذا الغرض،

ووزعت على جميع مكاتب التدقيق المسجلة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية و جمعية المدققين البالغ عددها (٨٧) مكتباً يعملون في قطاع غزة.

٤-٢ مجتمع الدراسة :

يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث ، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة . وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من جميع مكاتب التدقيق المسجلة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية و جمعية المدققين وعددهم (٨٧) مكتب يعملون في قطاع غزة. ملحق (٣)

وقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل ، حيث تم توزيع عينة استطلاعية حجمها ٣٠ إستبانة لاختبار الاتساق الداخلي وثبات الإستبانة. وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستبانة للاختبار تم توزيع ٥٧ استبانة أخرى على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد ٤٢ استبانة ليصبح العدد النهائي الصالح للتحليل ٧٢ استبانة بنسبة ٨٢,٧% .

٤-٣ خطوات بناء الإستبانة:

تم إعداد أداة الدراسة لمعرفة مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ، واتبع في ذلك الخطوات التالية لبناء الاستبانة :-

١- الاطلاع على الأدب المحاسبي و الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.

٢- استشارة عدد من أساتذة الجامعات الفلسطينية في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.

٣- تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبانة.

٤- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.

٥- تم عرض الاستبانة على خمسة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، والملحق رقم (٢) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.

٦- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية، ملحق (٣).

٤-٤ أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)".

تتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: ينقسم إلى جزأين رئيسيين هما:

أولاً : معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة (العمر، الجنس ، المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية ، التخصص العلمي ، مكان الدراسة ، الخبرة العملية ، الشهادة المهنية للمزاولة).

ثانياً: معلومات تتعلق بمكتب التدقيق (تاريخ تأسيس المكتب، العاملين في المكتب ، عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (Certified Public Accountant, Arab Certified Professional Accountant, Chartered Accountant) ، عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات ، ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي، وجود في المكتب دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق، فروع البنوك ومشاريع المنظمات الدولية التي يديقها المكتب).

القسم الثاني: يتكون من ١٢١ فقرة ، موزعة على ٥ مجالات رئيسية هي :

المجال الأول: التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق، ويتكون من (٣٦) فقرة.

المجال الثاني: المتطلبات المهنية، ويتكون من (٣٠) فقرة.

المجال الثالث : المراقبة والإشراف، ويتكون من (٢٠) فقرة.

المجال الرابع : ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية، ويتكون من (١٢) فقرات.

المجال الخامس: ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم ، ويتكون من (٢٣) فقرة.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة حسب جدول (٤-١):

جدول (٤-١): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥

اختار الباحث الدرجة (١) للاستجابة " غير موافق جداً " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو ٢٠% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

٤-٥ صدق الاستبانة:

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

١- صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (٦) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية و آخرين متخصصين في مجال المحاسبة و الإحصاء حسب الملحق رقم (٢)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية - انظر الملحق رقم (١).

٢- صدق المقياس:

Internal Validity الاتساق الداخلي

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

Structure Validity الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

٣- ثبات الإستبانة Reliability:

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

- نتائج الاتساق الداخلي

يوضح جدول (٢-٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول " التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق " والدرجة الكلية للمجال الذي تنتمي إليه الفقرة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (٢-٤)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول " التنظيم المهني الداخلي

لمكتب التدقيق " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب.	.514	*0.000
٢.	يتم توثيق الاستشارات والتوجيهات وحفظها.	.439	*0.000
٣.	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات التدقيق.	.528	*0.000
٤.	يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء المكتب والشركات الزميلة التابعة للعملاء.	.421	*0.000
٥.	يقوم موظفو المكتب بالاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	.554	*0.000
٦.	يطلب من المدققين في المكتب تعبئة نماذج بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وعدم قيامهم بأي علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	.371	*0.000
٧.	يقوم أحد الموظفين المسؤولين في المكتب بالتحقق من اكتمال بيانات الالتزام بالاستقلالية ومعالجة المشاكل الاستثنائية التي قد تنشأ.	.424	*0.000
٨.	يضع المكتب خطاً لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات والتعبير عن ذلك بعدد الأفراد للتوظيف في ضوء حجم العملاء الحاليين وتوقعات النمو وترك العمل والتقاعد للموظفين الحاليين.	.585	*0.000
٩.	يتم مراجعة حسابات المدينين من العملاء دورياً للتأكد عما إذا أخذ أي منها صفات القرض الذي يمكن أن يؤثر على استقلالية المكتب.	.477	*0.000

١٠.	٠.658	٠.000*	يتبع المكتب سياسات وإجراءات إدارية معينة عند تعيين موظفين مهنيين جدد تتضمن: - وجود شخص أو أكثر مسئول عن اتخاذ قرار التوظيف.
١١.	٠.619	٠.000*	- إلزام طالبي التوظيف تقديم السيرة الذاتية وتعبئة نموذج طلب التوظيف، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية والخبرة السابقة.
١٢.	٠.432	٠.000*	- الإعلان في الصحف المحلية عن الوظائف الشاغرة بالمكتب.
١٣.	٠.721	٠.000*	- تشكيل لجنة خاصة باختيار المتقدمين وإعداد الامتحانات و المسابقات الخاصة بذلك.
١٤.	٠.729	٠.000*	- تقديم المتقدمين للوظائف والمفاضلة بينهم بناء على مؤهلاتهم، ومهاراتهم و خبرتهم ونتائج المسابقات و المقابلة الشخصية.
١٥.	٠.655	٠.000*	- إعداد برنامج إرشادي للموظفين الجدد لتعريفهم بسياسات وإجراءات المكتب.
١٦.	٠.565	٠.000*	- التقييم الدوري لسياسات وإجراءات التوظيف لتحديد مدى تحقيق احتياجات التوظيف والحصول على الموظفين المؤهلين.
١٧.	٠.421	٠.000*	يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف خاصة في الحالات التالية: - توظيف أقارب الموظفين.
١٨.	٠.480	٠.000*	- توظيف أقارب العملاء.
١٩.	٠.588	٠.000*	- إعادة توظيف المدققين السابقين.
٢٠.	٠.546	٠.000*	- توظيف موظفي العملاء.
٢١.	٠.572	٠.000*	- توظيف مدققي مكاتب منافسة
٢٢.	٠.658	٠.000*	يوجد تحديد للمعايير التي ستؤخذ في الاعتبار في تقييم الموظف:- - المعرفة بطبيعة العمل.
٢٣.	٠.664	٠.000*	- القدرة على إنجاز العمل في الوقت المحدد.
٢٤.	٠.632	٠.000*	- القدرة على التجديد و التطوير في أساليب العمل.
٢٥.	٠.573	٠.000*	- مهارات الاتصال.
٢٦.	٠.650	٠.000*	- مهارات القيادة والتدريب.
٢٧.	٠.460	٠.000*	- العلاقة مع العملاء.
٢٨.	٠.531	٠.000*	- السلوك الشخصي والصفات المهنية (الشخصية والذكاء)

*0.001	.374	- أداء الأمانة المهنية.	.٢٩
*0.000	.661	تؤخذ المعايير التالية عند ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى:- - الخبرة و مستوى الأداء.	.٣٠
*0.000	.643	- انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق.	.٣١
*0.000	.703	- الأفضلية في المهمات الوظيفية.	.٣٢
*0.000	.578	- الفرص المهنية المتاحة لدى المكتب.	.٣٣
*0.000	.591	يناقش التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تقييمه، ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقدمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة أمامه.	.٣٤
*0.000	.624	يتم توثيق نتائج تقييم المدقق وتحفظ في ملفه الخاص.	.٣٥
*0.000	.677	يوجد أشخاص محددین لاتخاذ قرارات الترقية أو إنهاء الخدمات وإجراء المقابلات لتقييم الأشخاص المرشحين للترقية، وتوثيق نتائج المقابلات.	.٣٦

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

يوضح جدول (٣-٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني " المتطلبات المهنية " والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (٣-٤)

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

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط	الفقرة	م
*0.000	.485	يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.	.١
*0.000	.464	حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أو غيرها من الشهادات المهنية يرسخ تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات	.٢

*0.000	.401	الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة	٣.
*0.000	.459	معرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يساهم في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة لأعمال التدقيق.	٤.
*0.000	.518	يوجد في المكتب شخص أو أكثر مسئول عن وضع برامج للتطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة.	٥.
*0.000	.528	يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.	٦.
*0.000	.588	يحدد المكتب متطلبات التطوير المهني اللازم لكل مستوى من المستويات الوظيفية بالمكتب.	٧.
*0.000	.629	يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتعريف المدققين سيما الجدد منهم بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والأمر المهنية.	٨.
*0.000	.576	يقوم المكتب بمراقبة استمرارية برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.	٩.
*0.000	.554	تعد إدارة المكتب تقريراً بأنشطة المكتب وعن كل موظف.	١٠.
*0.000	.544	يقوم المكتب بالمساهمة في دفع رسوم ومصاريف اشتراك الموظفين بعضوية المنظمات و الجمعيات المهنية.	١١.
*0.000	.676	يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعية الفلسطينية.	١٢.
*0.000	.688	يوزع المكتب على المدققين سياسات وإجراءات المكتب وأي تعديلات تجرى عليها.	١٣.
*0.000	.577	يساهم مدققو المكتب في الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية المهنية والمتخصصة: - الدولية.	١٤.
*0.000	.681	- المحلية.	١٥.
*0.000	.699	يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	١٦.
*0.000	.707	يقوم المكتب بتخطيط احتياجاته من المدققين على أساس شامل وحسب حاجة كل قسم على حده.	١٧.
*0.000	.691	يتم تحديد عدد المدققين المطلوب لكل عملية تدقيق على حده على أساس تقدير	١٨.

		الوقت اللازم للعملية وفقاً لجدول أعمال التدقيق.
١٩.	.739	*0.000 - يتم أخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على المدققين:- - عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق ومتطلبات الوقت الكافي.
٢٠.	.689	*0.000 - تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والخبرة المتخصصة.
٢١.	.723	*0.000 - تخطيط الإشراف ومشاركة الأفراد المشرفين فيه.
٢٢.	.739	*0.000 - حجم ودرجة تعقد عملية المراجعة.
٢٣.	.607	*0.000 - الفرص المتاحة للتدريب العملي.
٢٤.	.669	*0.000 - الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح.
٢٥.	.629	*0.000 يقوم الشخص الموكل إليه المسؤولية النهائية لمهمة التدقيق بمراجعة جدول الأعمال وتوزيع الأفراد للمهمة والموافقة عليها.
٢٦.	.672	*0.000 يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق من قبل شخص مسئول عن التخطيط تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق.
٢٧.	.730	*0.000 يشترك المدققون الملائمون من المكلفين بعملية التدقيق في عملية التخطيط لعملية التدقيق.
٢٨.	.597	*0.000 تتضمن عملية التخطيط للمهمة العناصر التالية: - تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها حسب الظروف المتغيرة
٢٩.	.692	*0.000 - تقدير التوقيت اللازم لإنجاز المهمة وتحديد احتياجاتها من المدققين.
٣٠.	.528	*0.000 - تقييم الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية المراجعة.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

يوضح جدول (٤-٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث " المراقبة والإشراف " والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (٤-٤)

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

م	الفقرة	معامل ارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرة وخبرة المدققين.	.526	*0.000
٢.	يتوفر لدي المكتب نماذج موحدة وقوائم الأسئلة والاستبيانات للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق.	.757	*0.000
٣.	تتوفر إجراءات معينة لحل الاختلافات في عملية الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق.	.646	*0.000
٤.	يتم مناقشة المدققين المساعدين حول العلاقة بين العمل الذي يؤديه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف.	.507	*0.000
٥.	يتم إشراك المدققين المساعدين في مراجعة أجزاء العمل بأكبر قدر ممكن.	.575	*0.000
٦.	يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل للمهمة.	.576	*0.000
٧.	يتم توثيق عملية مراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها وفقا للأصول و الأعراف المعمول بها في هذا الخصوص.	.721	*0.000
٨.	يعمل المدققون تحت إشراف مدققين مختلفين من وقت لآخر.	.615	*0.000
٩.	يتم التأكد بأن المدقق حصل على الخبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة.	.610	*0.000
١٠.	يتبع المكتب إجراءات خاصة للمراقبة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة بمراقبة الجودة تعمل بفعالية.	.677	*0.000
١١.	تتضمن برامج وإجراءات الرقابة الإشرافية الآتي: - معايير اختيار المهمة الخاضعة للمراجعة.	.576	*0.000
١٢.	- مواصفات الشخص المسئول عن اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.	.732	*0.000

١٣.	- معايير اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.(الخبرة، الكفاءة، المستوى التعليمي).	.728	*0.000
١٤.	- مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة الإشرافية.	.733	*0.000
١٥.	- الإرشادات اللازمة عن نطاق العمل لمهام الرقابة الإشرافية.	.759	*0.000
١٦.	- الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة الإشرافية.	.817	*0.000
١٧.	- مناقشة نتائج الرقابة الإشرافية مع موظفي المهمة والموظفين في المستويات الإدارية المناسبة.	.824	*0.000
١٨.	- الإجراءات الخاصة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي الرقابة الإشرافية ومدققي المهمة الخاضعة للمراجعة.	.829	*0.000
١٩.	- إعداد تقرير يرفع لمسئول المكتب يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة الإشرافية بالإضافة على الإجراءات التصحيحية المتخذة أو المخطط اتخاذها في هذا الشأن.	.696	*0.000
٢٠.	يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج تقارير الرقابة الإشرافية والمعلومات ذات العلاقة.	.590	*0.000

الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0,05$.

يوضح جدول (٤-٥) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية " والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (٤-٥)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط لاسبيرمان	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	يشجع المكتب قيام الأفراد بالتشاور في الأمور المهنية.	.657	*0.000

*0.000	.706	٢. يتبنى المكتب سياسات وإجراءات خاصة بالاستشارات ويتم إبلاغ المدققين بهذه السياسات والإجراءات.
*0.000	.733	٣. يلجأ المدققون في المكتب إلى استشارة أشخاص (معتمدين) في الأمور التالية: - تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً.
*0.000	.796	٤. - القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة في المحاسبة والتدقيق.
*0.000	.757	٥. - ظهور مشاكل في الممارسة العملية.
*0.000	.714	٦. - إعداد متطلبات تقارير الهيئات التشريعية والتنظيمية.
*0.000	.638	٧. يحتفظ المكتب بأدلة فنية وإصدارات متعلقة لكل قطاع على حده أو وفقاً للاختصاص.
*0.000	.709	٨. هناك تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية.
*0.000	.576	٩. يعتمد المكتب على آراء المستشارين القانونيين فيما يتعلق بالأمور القانونية والتشريعية.
*0.000	.688	١٠. يعلم المدققون بدرجة الصلاحية التي ينبغي أن تمنح لآراء الاختصاصيين والإجراءات الواجب إتباعها لحل اختلافات الرأي مع الاختصاصيين.
*0.000	.722	١١. هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها.
*0.000	.580	١٢. يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة.

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

يوضح جدول (٦-٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس "ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (٦-٤)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس " ضوابط قبول العملاء
والمحافظة على استمرارية العلاقة معهم " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل سبيرمان للارتباط	الفقرة
١.	*0.000	.493	يوجد ارتباط بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات شركة مدة طويلة تحد من استقلاله وحياده وموضوعيته مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.
٢.	*0.000	.569	تدل طول علاقة المراجع الخارجي بعميل التدقيق إلى وجود خلل في استقلاله وموضوعيته مما يقلل من تطبيق رقابة الجودة.
٣.	*0.000	.639	يؤدي طول فترة العلاقة بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة إلى تآكل تدريجي لنزاهة وصدق المراجع مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.
٤.	*0.000	.588	يؤدي احتفاظ مكتب التدقيق بعميل التدقيق لفترة طويلة إلى تطابق المصالح بينهم مما ينعكس سلباً على تطبيق رقابة الجودة.
٥.	*0.000	.681	تقليل فترة الاحتفاظ بالعميل بحيث لا تزيد عن خمس سنوات تحسن من تطبيق رقابة الجودة.
٦.	*0.000	.626	تقليل مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يجعل العمل غير روتيني مما يحسن من تطبيق رقابة الجودة.
٧.	*0.000	.590	طول مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يقوي علاقته الشخصية بعميل المراجعة مما يقلل من قدرته في المحافظة على موضوعيته واستقلاله، وبالتالي تؤثر سلباً على عملية المراجعة.
٨.	*0.000	.582	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة.
٩.	*0.000	.560	تشمل إجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الآتي: - مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية.
١٠.	*0.000	.538	- الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبنوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل.

*0.000	.392	١١- الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره.
*0.000	.663	١٢- الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكاليف بالتدقيق تكليف يتطلب عناية خاصة أو يمثل خطر غير عادي.
*0.000	.607	١٣- تقييم استقلالية المكتب.
*0.000	.551	١٤- تقييم توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة عمل العميل.
*0.000	.496	١٥- التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.
*0.000	.634	١٦- يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية: - انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف.
*0.000	.622	١٧- حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل.
*0.000	.511	١٨- حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك.
*0.000	.548	١٩- حدوث تغير رئيسي في الأوضاع المالية للعميل.
*0.000	.638	٢٠- حدوث تغير رئيسي في طبيعة عمل العميل.
*0.000	.703	٢١- حدوث تغير رئيسي في وضعية قضايا العميل لدى المحاكم.
*0.000	.587	٢٢- حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق.
*0.000	.484	٢٣- يوجد شخص مسئول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0,05$.

- الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

يبين جدول (٧-٤) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha = 0,05$ وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

جدول (٤-٧)

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

م	المجال	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
٠.١	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.	.874	*0.000
٠.٢	المتطلبات المهنية.	.925	*0.000
٠.٣	المراقبة والإشراف.	.899	*0.000
٠.٤	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.	.836	*0.000
٠.٥	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.	.763	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0,05$.

٣- ثبات الإستبانة **Reliability**:

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

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha Coefficient** :

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (٤-٨).

جدول (٤-٨)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق*
٠.١	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.	36	0.940	0.970
٠.٢	المتطلبات المهنية.	30	0.938	0.968
٠.٣	المراقبة والإشراف.	20	0.938	0.968

0.940	0.884	12	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.	٤ .
0.951	0.905	23	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.	٥ .
0.990	0.979	121	جميع المجالات السابقة معا	

*الصدق = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (٨-٤) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.884، 0.940) لكل مجال من مجالات الاستبانة . كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.979). وكذلك قيمة الصدق كانت مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.940، 0.970) لكل مجال من مجالات الاستبانة. كذلك كانت قيمة الصدق لجميع فقرات الإستبانة (0.990) وهذا يعنى أن قيمة الصدق مرتفعة.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (١) قابلة للتحليل. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

٦-٤ الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

قام الباحث بتفريغ الاستبانة وتحليلها من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) ، تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك يرجع إلى أن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

١- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف مجتمع الدراسة.

٢- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات الاستبانة.

٣- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط. يستخدم هذا الاختبار لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي.

٤- اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي ٣ أم لا.

- ٥- اختبار مان - وتتي (Mann-Whitney Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الترتيبية.
- ٦- اختبار كروسكال - والاس (Kruskal - Wallis Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات الترتيبية.

المبحث الثاني

تحليل خصائص عينة الدراسة

المقدمة:

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة (العمر، الجنس ، المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية ، التخصص العلمي ، مكان الدراسة ، الخبرة العملية ، الشهادة المهنية للمزاولة) و معلومات تتعلق بمكتب التدقيق (تاريخ تأسيس المكتب، العاملين في المكتب ، عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA) ، عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات ، ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي، وجود دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق، فروع البنوك ومشاريع المنظمات الدولية التي يدققها المكتب، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

أولاً: الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة:

وفيما يلي عرض لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة:

- توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر

جدول (٩-٤): العمر

النسبة المئوية %	العدد	العمر
2.8	2	أقل من ٢٥ سنة
40.3	29	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة
20.8	15	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة
36.1	26	أكثر من ٤٥ سنة
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (٩-٤) أن ما نسبته 2.8% من مجتمع الدراسة أعمارهم أقل من ٢٥ سنة ، 40.3% تتراوح من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة، 20.8% تتراوح من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة، بينما 36.1% أعمارهم أكثر من ٤٥ سنة . ويشير ذلك إلي أن معظم فئات مجتمع الدراسة من الفئات العمرية الكبيرة سناً وبالتالي يفترض أنهم من الفئات الممارسة لمهنة التدقيق التي تحتاج إلي توفر عدد من سنوات الخدمة في العمل تؤهلهم للقيام بمهام التدقيق اللازمة.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس

جدول (١٠-٤): الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	66	91.7
أنثى	6	8.3
المجموع	72	100.0

يتضح من جدول (١٠-٤) أن ما نسبته 91.7% من مجتمع الدراسة ذكور، بينما الباقي 8.3% إناث. ويعود ذلك إلي أن القوي العاملة في قطاع غزة معظمها من الذكور.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (١١-٤): المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدقق حسابات رئيسي	37	51.4
مساعد مدقق	7	9.7
مدير تدقيق	5	6.9
صاحب أو شريك مكتب تدقيق	23	31.9
أخرى	-	-
المجموع	72	100.0

يتضح من جدول (١١-٤) أن ما نسبته 51.4% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مدقق حسابات رئيسي ، 9.7% مساعد مدقق ، 6.9% مدير تدقيق، بينما 31.9% مساهم الوظيفي

صاحب أو شريك مكتب تدقيق. وهذا يدل علي أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بنظام رقابة الجودة بالمكاتب ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم لتعبئة الاستبانة.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الدرجة العلمية

جدول (١٢-٤): الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	61	84.7
دراسات عليا	11	14.3
المجموع	72	100.0

يتضح من جدول (١٢-٤) أن ما نسبته 84.7% من مجتمع الدراسة من حملة درجة البكالوريوس ، بينما الباقي 14.3% من حملة درجة الدراسات العليا . ويلاحظ عدم وجود أي مدقق يحمل مؤهل علمي أدني من البكالوريوس وذلك لأن قانون مزاوله المهنة الفلسطيني يشترط لمنح ترخيص مزاوله مهنة التدقيق الحصول على درجة البكالوريوس كادني مؤهل مما يشير إلي أهمية التأهيل العلمي المناسب في مهنة التدقيق.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول (١٣-٤): التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	70	97.2
إدارة أعمال	-	-
اقتصاد	1	1.4
أخرى	1	1.4
المجموع	72	100.0

يتضح من جدول (١٣-٤) أن ما نسبته 97.2% من مجتمع الدراسة تخصصهم العلمي، محاسبة بينما 1.4% تخصصهم العلمي اقتصاد وغير ذلك (مالية عامة). يلاحظ أن هناك تركيز لأفراد العينة في تخصص المحاسبة وهذا يتوافق مع قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني ومتطلبات المهنة.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة العملية

جدول (١٤-٤): الخبرة العملية

النسبة المئوية %	العدد	الخبرة العملية
12.5	9	أقل من ٥ سنوات
20.8	15	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات
25.0	18	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة
41.7	30	١٥ سنة فأكثر
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٤-٤) أن ما نسبته 12.5% من مجتمع الدراسة خبرتهم العملية أقل من ٥ سنوات، 20.8% تتراوح من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات ، 25.0% تتراوح من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة، بينما 41.7% خبرتهم العملية ١٥ سنة فأكثر. ويشير ذلك إلى استهداف الدراسة لأشخاص لهم الخبرة الكافية و القدرة العلمية لفهم نظام رقابة الجودة و التي تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة بفعالية.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادة المهنية للمزاولة

جدول (١٥-٤): الشهادة المهنية للمزاولة

النسبة المئوية %	العدد	الشهادة المهنية للمزاولة
44.4	32	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA
1.4	1	أمريكية CPA
-	-	بريطانية CA
54.2	39	بدون
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٥-٤) أن ما نسبته 44.4% من مجتمع الدراسة يحملون شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1.4% يحملون شهادة أمريكية ، بينما 54.2% لا يحملون شهادات مهنية حيث أن لهم عضويات في الجمعيات المهنية المحلية و هيئة الرقابة العامة فقط. وبذلك يتبين تنوع الشهادات المهنية للمبحوثين مما يعزز الإجابات ويضفي عليها المصداقية.

ثانيا :الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بمكتب التدقيق:

وفيما يلي عرض لمجتمع الدراسة وفق معلومات تتعلق بمكتب التدقيق:

- توزيع مجتمع الدراسة حسب تاريخ تأسيس المكتب:

جدول (١٦-٤) : تاريخ تأسيس المكتب

النسبة المئوية %	العدد	تاريخ تأسيس المكتب
6.9	5	أقل من ٥ سنوات
6.9	5	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
12.5	9	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة
73.6	53	أكثر من ١٥ سنة
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٦-٤) أن ما نسبته 6.9% من مجتمع الدراسة تاريخ تأسيس المكتب أقل من ٥ سنوات ويتراوح من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات ، 12.5% تتراوح من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة، بينما 73.6% تاريخ تأسيس المكتب أكثر من ١٥ سنة .

- توزيع مجتمع الدراسة حسب العاملين في المكتب:

جدول (١٧-٤) : العاملين في المكتب

النسبة المئوية %	العدد	العاملين في المكتب
27.8	20	أقل من ٣ أفراد
44.4	32	من ٣-٥ أفراد
9.7	7	من ٦-٨ أفراد
15.3	11	من ٩-١١ فرد
2.8	2	١٢ فرد فأكثر
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٧-٤) أن ما نسبته 27.8% من مجتمع الدراسة عدد العاملين في المكتب أقل من ٣ أفراد ، 44.4% يتراوح من ٣-٥ أفراد، 9.7% يتراوح من ٦-٨ أفراد، 15.3% يتراوح من ٩-١١ فرد، بينما 2.8% عدد العاملين في المكتب ١٢ فرد فأكثر. ويتضح من ذلك صغر حجم مكاتب التدقيق عموماً في قطاع غزة حيث أن ٧٢,٢% من هذه المكاتب يقل عدد العاملين فيها عن خمسة أفراد .

- توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA) .

جدول (١٨-٤): عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA)

النسبة المئوية %	العدد	عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA)
26.4	19	لا يوجد
47.2	34	١-٢ فرد
16.7	12	٣-٥ أفراد
9.7	7	٦ أفراد فأكثر
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٨-٤) أن ما نسبته 26.4% من مجتمع الدراسة لا يوجد مدققين في المكتب حاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA) ، 47.2% يتراوح من ١-٢ فرد ، 16.7% يتراوح من ٣-٥ أفراد ، بينما 9.7% عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق (CPA, ACPA, CA) ٦ أفراد فأكثر. وهذا يكرس الحاجة إلي مدققين من أصحاب الشهادات المهنية المتخصصة.

- توزيع مجتمع الدراسة حول ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي

جدول (١٩-٤): ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي

النسبة المئوية %	العدد	ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي
23.6	17	نعم
76.4	55	لا
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (١٩-٤) أن ما نسبته 23.6% من مجتمع الدراسة يرتبط مكتبهم مع مكتب تدقيق حسابات عالمي ، بينما الباقي 76.4% لا يرتبط مكتبهم مع مكتب تدقيق حسابات عالمي. ويشير ذلك إلى أن ارتباط مكاتب التدقيق المحلية بمكاتب التدقيق العالمية يعد في مراحله الأولى، الأمر الذي يتطلب حث تلك المكاتب على الارتباط بمكاتب تدقيق عالمية لأهمية هذا الارتباط في تعزيز الأداء المهني لهم .

- توزيع مجتمع الدراسة حسب وجود دائرة (قسم) في المكتب خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق

جدول (٢٠-٤): وجود في المكتب دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق

النسبة المئوية %	العدد	وجود في المكتب دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق
47.2	34	نعم
52.8	38	لا
100.0	72	المجموع

يتضح من جدول (٢٠-٤) أن ما نسبته 47.2% من مجتمع الدراسة يوجد في مكاتبهم دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق، بينما الباقي 52.8% لا يوجد في مكاتبهم دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق. ويعتبر ذلك مؤشر جيد على وجود اهتمام برقابة جودة أعمال التدقيق بهذه المكاتب.

المبحث الثالث

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات غير المعلمية (اختبار الإشارة، مان-وتني، كروسكال - والاس) هذا الاختبار مناسب في حالة وجود أن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضيات حول متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي درجة الحياد (درجة الموافقة المتوسطة) الفرضية الصفرية:

اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي ٣ وهي تقابل موافق بدرجة متوسطة (محايد) حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي ٣ .

إذا كانت $Sig > 0.05$ (Sig أكبر من 0.05) (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي ٣ (محايد)، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد). وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) والعكس صحيح.

الفرضية الأولى:

" يؤثر التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ أم لا والنتائج موضحة في جدول (٢١-٤).

جدول (٢١-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول " التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختيار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتبة
٠١	يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب.	4.32	86.39	7.33	*0.000	12
٠٢	يتم توثيق الاستشارات والتوجيهات وحفظها.	4.32	86.48	7.51	*0.000	11
٠٣	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات التدقيق.	4.33	86.67	7.57	*0.000	10
٠٤	يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء المكتب والشركات الزميلة التابعة للعملاء.	4.65	93.06	8.25	*0.000	1
٠٥	يقوم موظفو المكتب بالاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	4.07	81.39	6.55	*0.000	24
٠٦	يطلب من المدققين في المكتب تعبئة نماذج بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأي علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	3.94	78.89	6.40	*0.000	27
٠٧	يقوم أحد الموظفين المسؤولين في المكتب بالتحقق من اكتمال بيانات الالتزام بالاستقلالية ومعالجة المشاكل الاستثنائية التي قد تنشأ.	4.13	82.50	7.17	*0.000	20
٠٨	يضع المكتب خطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات والتعبير عن ذلك بعدد الأفراد للتوظيف	3.86	77.22	5.85	*0.000	30

					في ضوء حجم العملاء الحاليين وتوقعات النمو وترك العمل والتقاعد للموظفين الحاليين.	
26	*0.000	5.97	80.56	4.03	يتم مراجعة حسابات المدينين من العملاء دوريا للتأكد عما إذا أخذ أي منها صفات القرض الذي يمكن أن يؤثر باستقلالية المكتب.	.٩
19	*0.000	7.02	85.07	4.25	يتبع المكتب سياسات وإجراءات إدارية معينة عند تعيين موظفين مهنيين جدد تتضمن: - وجود شخص أو أكثر مسئول عن اتخاذ قرار التوظيف.	.١٠
5	*0.000	7.75	88.45	4.42	- إلزام طالبي التوظيف تقديم السيرة الذاتية وتعبئة نموذج طلب التوظيف، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية والخبرة السابقة.	.١١
31	*0.000	4.58	73.06	3.65	- الإعلان في الصحف المحلية عن الوظائف الشاغرة بالمكتب.	.١٢
28	*0.000	5.54	78.33	3.92	- تشكيل لجنة خاصة باختيار المتقدمين وإعداد الامتحانات و المسابقات الخاصة بذلك.	.١٣
16	*0.000	7.13	85.35	4.27	- تقديم المتقدمين للوظائف والمفاضلة بينهم بناء على مؤهلاتهم، ومهاراتهم وخبرتهم ونتائج المسابقات و المقابلة الشخصية.	.١٤
18	*0.000	7.51	85.28	4.26	- إعداد برنامج إرشادي للموظفين الجدد لتعريفهم بسياسات وإجراءات المكتب.	.١٥
21	*0.000	7.02	82.50	4.13	- التقييم الدوري لسياسات وإجراءات التوظيف لتحديد مدى تحقيق احتياجات التوظيف والحصول على الموظفين المؤهلين.	.١٦
34	0.205	0.82	58.33	2.92	يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف خاصة في الحالات التالية: - توظيف أقارب الموظفين.	.١٧
35	0.110	1.22	56.94	2.85	- توظيف أقارب العملاء.	.١٨
32	0.288	0.56	63.33	3.17	- إعادة توظيف المدققين السابقين.	.١٩

36	0.175	- 0.94	56.06	2.80	- توظيف موظفي العملاء.	.٢٠
33	0.500	0.00	60.28	3.01	- توظيف مدققي مكاتب منافسة	.٢١
9	*0.000	7.95	86.67	4.33	يوجد تحديد للمعايير التي ستؤخذ في الاعتبار في تقييم الموظف:- - المعرفة بطبيعة العمل.	.٢٢
8	*0.000	8.19	86.94	4.35	- القدرة على انجاز العمل في الوقت المحدد.	.٢٣
6	*0.000	8.19	87.78	4.39	- القدرة على التجديد و التطوير في أساليب العمل.	.٢٤
7	*0.000	7.94	87.32	4.37	- مهارات الاتصال.	.٢٥
17	*0.000	7.81	85.28	4.26	- مهارات القيادة والتدريب.	.٢٦
13	*0.000	7.69	86.39	4.32	- العلاقة مع العملاء.	.٢٧
4	*0.000	8.00	89.30	4.46	- السلوك الشخصي والصفات المهنية (الشخصية والذكاء)	.٢٨
2	*0.000	8.19	91.83	4.59	- أداء الأمانة المهنية.	.٢٩
3	*0.000	8.07	91.39	4.57	تؤخذ المعايير التالية عند ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى:- - الخبرة و مستوى الأداء.	.٣٠
14	*0.000	7.56	85.92	4.30	- انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق.	.٣١
15	*0.000	7.69	85.56	4.28	- الأفضلية في المهمات الوظيفية	.٣٢
23	*0.000	7.03	82.22	4.11	- الفرص المهنية المتاحة لدى المكتب.	.٣٣
29	*0.000	5.81	77.78	3.89	يناقش التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تقييمه، ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقديمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة أمامه.	.٣٤
25	*0.000	6.88	81.13	4.06	يتم توثيق نتائج تقييم المدقق وتحفظ في ملفه الخاص.	.٣٥
22	*0.000	6.38	82.25	4.11	يوجد أشخاص محددین لاتخاذ قرارات الترقية أو إنهاء الخدمات وإجراء المقابلات لتقييم الأشخاص المرشحين للترقية، وتوثيق نتائج المقابلات.	.٣٦
	*0.000	8.37	80.98	4.05	جميع فقرات المجال معاً	

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

من جدول (٢١-٤) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء المكتب والشركات الزميلة التابعة للعملاء " يساوي 4.65 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 93.06%، قيمة اختبار الإشارة 8.25 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة، وكذلك الفقرات: (١)، (٢)، (٣)، إلى (١٦)، ومن (٢٢)، إلى (٣٦)، زادت متوسط درجة الاستجابة لها عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرات أيضاً.

- المتوسط الحسابي للفقرة العشرين " أطلب توظيف موظفي العملاء " يساوي 2.80 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 56.06%، قيمة اختبار الإشارة -0.94، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.175 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣، وكذلك الفقرات: (١٧)، (١٨)، (١٩)، (٢١)، تعتبر غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لها لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.05، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80.98%، قيمة اختبار الإشارة 8.37، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال.

وبذلك يتم قبول الفرضية الأولى القائلة:

" يؤثر التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود حافز ذاتي لهذه المكاتب في العمل على تطوير جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها وتحسين مركزها التنافسي مع المكاتب الأخرى وزيادة إيراداتها في ظل عدم وجود جهات رسمية ومهنية تلزم مكاتب التدقيق بتطبيق هذه الضوابط، كما ساهمت مكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب عالمية بتطوير مستوي تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة الجودة من خلال التزام هذه المكاتب بمتطلبات المكاتب العالمية فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة ومن خلال سعي المكاتب غير المرتبطة بمكاتب عالمية بتطوير نظام رقابة الجودة لديها لمنافسة المكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية.

وتتطابق هذه النتيجة مع دراسة (الضلعى، ٢٠٠٤) حول وجود تأثير للتنظيم المهني الداخلي على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات.

الفرضية الثانية:

" يؤثر توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة".

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ أم لا والنتائج موضحة في جدول (٢٢-٤).

جدول (٢٢-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني " المتطلبات المهنية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
١.	يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.	4.46	89.17	8.19	*0.000	3
٢.	حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أو غيرها من الشهادات المهنية يرسخ تطبيق	4.18	83.61	6.70	*0.000	7

					رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات	
2	*0.000	8.25	90.28	4.51	الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة	٣.
1	*0.000	8.07	90.28	4.51	معرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يساهم في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة لأعمال التدقيق.	٤.
17	*0.000	6.55	81.16	4.06	يوجد في المكتب شخص أو أكثر مسئول عن وضع برامج للتطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة.	٥.
25	*0.000	6.58	79.43	3.97	يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.	٦.
14	*0.000	7.36	82.25	4.11	يحدد المكتب متطلبات التطوير المهني اللازم لكل مستوى من المستويات الوظيفية بالمكتب.	٧.
27	*0.000	6.33	77.22	3.86	يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتعريف المدققين سيما الجدد منهم بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والأمور المهنية.	٨.
26	*0.000	5.99	77.22	3.86	يقوم المكتب بمراقبة استمرارية برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.	٩.
28	*0.000	5.93	76.90	3.85	تعد إدارة المكتب تقرير بأنشطة المكتب وعن كل موظف.	١٠.
30	*0.000	2.63	68.33	3.42	يقوم المكتب بالمساهمة في دفع رسوم ومصاريف اشترك الموظفين بعضوية المنظمات و الجمعيات المهنية.	١١.
24	*0.000	6.25	79.72	3.99	يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعية الفلسطينية.	١٢.
20	*0.000	6.66	80.83	4.04	يوزع المكتب على المدققين سياسات وإجراءات المكتب وأي تعديلات تجرى عليها.	١٣.
29	*0.000	4.94	74.29	3.71	يساهم مدققو المكتب في الندوات والمؤتمرات	١٤.

					والدورات التدريبية المهنية والمتخصصة: - الدولية.	
23	*0.000	5.93	80.30	4.01	- المحلية.	.١٥
22	*0.000	6.51	80.56	4.03	يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	.١٦
19	*0.000	6.11	81.11	4.06	يقوم المكتب بتخطيط احتياجاته من المدققين على أساس شامل وحسب حاجة كل قسم على حده.	.١٧
18	*0.000	6.48	81.13	4.06	يتم تحديد عدد المدققين المطلوب لكل عملية تدقيق على حده على أساس تقدير الوقت اللازم للعملية وفقاً لجدول أعمال التدقيق.	.١٨
9	*0.000	7.13	83.61	4.18	يتم أخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على المدققين:- - عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق ومتطلبات الوقت الكافي.	.١٩
7	*0.000	7.22	83.61	4.18	- تقييم مؤهلات الأفراد من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والخبرة المتخصصة.	.٢٠
11	*0.000	7.26	83.38	4.17	- تخطيط الأشراف ومشاركة الأفراد المشرفين فيه.	.٢١
4	*0.000	7.26	85.07	4.25	- حجم ودرجة تعقد عملية المراجعة.	.٢٢
5	*0.000	7.24	83.77	4.19	- الفرص المتاحة للتدريب العملي.	.٢٣
6	*0.000	7.24	83.66	4.18	- الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح.	.٢٤
13	*0.000	7.03	82.94	4.15	يقوم الشخص الموكل عليه المسؤولية النهائية لمهمة التدقيق بمراجعة جدول الأعمال وتوزيع الأفراد للمهمة والموافقة عليها.	.٢٥
16	*0.000	7.24	81.94	4.10	يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق من قبل شخص مسئول عن التخطيط تتضمن متطلبات الموظفين وجداول أعمال التدقيق.	.٢٦
21	*0.000	7.03	80.56	4.03	يشترك المدققون الملائمون من المكلفين بعملية التدقيق في عملية التخطيط لعملية التدقيق.	.٢٧

12	*0.000	7.43	83.33	4.17	تتضمن عملية التخطيط للمهمة العناصر التالية: - تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها حسب الظروف المتغيرة	.٢٨
10	*0.000	7.10	83.43	4.17	- تقدير التوقيت اللازم لانجاز المهمة وتحديد احتياجاتها من المدققين.	.٢٩
15	*0.000	7.03	81.97	4.10	- تقييم الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية المراجعة.	.٣٠
	*0.000	7.90	81.68	4.08	جميع فقرات المجال معاً	

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

من جدول (٢٢-٤) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " معرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يساهم في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة لأعمال التدقيق " يساوي 4.51 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.28%، قيمة اختبار الإشارة 8.07، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر " يقوم المكتب بالمساهمة في دفع رسوم ومصاريف اشتراك الموظفين بعضوية المنظمات و الجمعيات المهنية " يساوي 3.42 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 68.33%، قيمة اختبار الإشارة 2.63، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.08، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.68%، قيمة اختبار الإشارة 7.90، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " المتطلبات المهنية " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ،

مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال.

وبذلك يتم قبول الفرضية الثانية القائلة:

" يؤثر توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

ويعزو الباحث ذلك إلى أن توفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق يعمل على إلزامهم أدبيا علي تطبيق رقابة الجودة في مكاتبهم، فللتأهيل العلمي والخبرة العملية و الإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة ومعرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة و حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية و حرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين كلها عوامل تعمل على إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق وترسخ تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات.

وتتطابق هذه النتيجة مع دراسة كل من: (النافعابي، ٢٠٠٨)، (أبو هين، ٢٠٠٥) من حيث وجود أثر لتوفر المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق على تطبيق رقابة الجودة.

الفرضية الثالثة:

" يؤثر توفر إجراءات المراقبة و الإشراف على الأداء تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ أم لا والنتائج موضحة في جدول (٢٣-٤).

جدول (٢٣-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث " المراقبة و الإشراف "

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
1	*0.000	7.38	83.61	4.18	يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرة وخبرة المدققين.	.١
15	*0.000	6.40	79.72	3.99	يتوفر لدي المكتب نماذج موحدة وقوائم الأسئلة والاستبيانات للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق.	.٢
18	*0.000	6.13	78.87	3.94	تتوفر إجراءات معينة لحل الاختلافات في عملية الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق.	.٣
14	*0.000	6.55	80.56	4.03	يتم مناقشة المدققين المساعدين حول العلاقة بين العمل الذي يؤديه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف.	.٤
16	*0.000	6.58	79.44	3.97	يتم إشراك المدققين المساعدين في مراجعة أجزاء العمل بأكبر قدر ممكن.	.٥
19	*0.000	6.05	78.06	3.90	يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل للمهمة.	.٦
7	*0.000	6.60	82.82	4.14	يتم توثيق عملية مراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها وفقا للأصول و الأعراف المعمول بها في هذا الخصوص.	.٧
20	*0.000	5.39	76.11	3.81	يعمل المدققون تحت إشراف مدققين مختلفين من وقت لآخر.	.٨
17	*0.000	5.54	79.44	3.97	يتم التأكد بأن المدقق حصل على الخبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة.	.٩

1	*0.000	7.44	83.61	4.18	يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية.	.١٠
13	*0.000	7.10	80.58	4.03	تتضمن برامج وإجراءات الرقابة الإشرافية الآتي: - معايير اختيار المهمة الخاضعة للمراجعة.	.١١
5	*0.000	7.38	83.43	4.17	- مواصفات الشخص المسئول عن اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.	.١٢
1	*0.000	7.38	83.61	4.18	- معايير اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.(الخبرة، الكفاءة، المستوى التعليمي)	.١٣
9	*0.000	7.06	82.25	4.11	- مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة الإشرافية.	.١٤
12	*0.000	7.03	81.41	4.07	- الإرشادات اللازمة عن نطاق العمل لمهام الرقابة الإشرافية.	.١٥
6	*0.000	7.36	83.06	4.15	- الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة الإشرافية.	.١٦
8	*0.000	7.26	82.78	4.14	- مناقشة نتائج الرقابة الإشرافية مع موظفي المهمة والموظفين في المستويات الإدارية المناسبة.	.١٧
10	*0.000	7.06	81.94	4.10	- الإجراءات الخاصة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي الرقابة الإشرافية ومدققي المهمة الخاضعة للمراجعة.	.١٨
4	*0.000	7.69	83.61	4.18	- إعداد تقرير يرفع لمسئول المكتب يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة الإشرافية بالإضافة على الإجراءات التصحيحية المتخذة أو المخطط اتخاذها في هذا الشأن.	.١٩
11	*0.000	6.70	81.82	4.09	يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج تقارير الرقابة الإشرافية والمعلومات ذات العلاقة.	.٢٠
	*0.000	7.60	81.31	4.07	جميع فقرات المجال معاً	

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

من جدول (٢٣-٤) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرة وخبرة المدققين " يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.61%، قيمة اختبار الإشارة 7.38، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يعمل المدققون تحت إشراف مدققين مختلفين من وقت لآخر " يساوي 3.81 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.11%، قيمة اختبار الإشارة 5.39، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.07، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 81.31%، قيمة اختبار الإشارة 7.60، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " المراقبة و الإشراف " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال.

وبذلك يتم قبول الفرضية الثالثة القائلة:

" يؤثر توفر إجراءات المراقبة و الإشراف على الأداء تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

ويعزو الباحث ذلك إلى أن المراقبة و الإشراف على الأداء من أهم دعائم تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق كونهما يشكلان الضمان المعقول للمكتب بأن العمل الذي أنجزه يعني بمعايير الجودة المناسبة. ومن الإجراءات التي يمكن اتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة ، وتوفير

التدريب العلمي خلال تنفيذ عمليات المراجعة والامتنال للإجراءات المناسبة الأخرى للمحافظة على مستويات الجودة للمكتب .

وتطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من: (دهمش، ١٩٩٤)، (أبوهين، ٢٠٠٥) من حيث مشابهة توفر إجراءات المراقبة والإشراف على الأداء لدى مكاتب التدقيق وحاجتها إلي المزيد من الاهتمام و المتابعة.

الفرضية الرابعة:

" يؤثر توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ أم لا والنتائج موضحة في جدول (٢٤-٤).

جدول (٢٤-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتبة
١.	يشجع المكتب قيام الأفراد بالتشاور في الأمور المهنية.	4.54	90.72	7.88	*0.000	1
٢.	يتبنى المكتب سياسات وإجراءات خاصة بالاستشارات ويتم إبلاغ المدققين بهذه السياسات والإجراءات.	4.29	85.71	7.63	*0.000	2
٣.	يلجأ المدققون في المكتب إلى استشارة أشخاص (معتمدين) في الأمور التالية: - تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً.	4.27	85.35	7.51	*0.000	5
٤.	- القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة في المحاسبة والتدقيق.	4.15	83.06	7.51	*0.000	6

8	*0.000	6.99	82.50	4.13	٥. - ظهور مشاكل في الممارسة العملية.
9	*0.000	7.06	82.50	4.13	٦. - إعداد متطلبات تقارير للهيئات التشريعية والتنظيمية.
10	*0.000	6.70	82.25	4.11	٧. يحتفظ المكتب بأدلة فنية وإصدارات متعلقة لكل قطاع على حده أو وفقاً للاختصاص.
7	*0.000	7.44	82.78	4.14	٨. هناك تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية.
4	*0.000	7.82	85.56	4.28	٩. يعتمد المكتب على آراء المستشارين القانونيين فيما يتعلق بالأمور القانونية والتشريعية.
11	*0.000	6.88	81.39	4.07	١٠. يعلم المدققون بدرجة الصلاحية التي ينبغي أن تمنح لآراء الاختصاصيين والإجراءات الواجب إتباعها لحل اختلافات الرأي مع الاختصاصيين.
12	*0.000	6.73	80.00	4.00	١١. هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها.
3	*0.000	7.94	85.63	4.28	١٢. يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة.
	*0.000	8.31	83.91	4.20	جميع فقرات المجال معاً

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

من جدول (٢٤-٤) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يشجع المكتب قيام الأفراد بالتشاور في الأمور المهنية " يساوي 4.54 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.72%، قيمة اختبار الإشارة 7.88 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر " هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها " يساوي 4.00 أي

أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، قيمة اختبار الإشارة 6.73 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.20، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع يساوي 83.91%، قيمة اختبار الإشارة 8.31 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال.

وبذلك يتم قبول الفرضية الرابعة القائلة:

" يؤثر توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

يفسر الباحث ذلك بأن انخفاض نسبة المدققين الحاصلين علي شهادات مهنية و الذين يحملون شهادة عليا في المحاسبة له الأثر الواضح في زيادة طلب موظفي مكتب التدقيق المشورة من الآخرين، وهذا يعزز الحاجة إلي مدققين من أصحاب الشهادات المهنية المتخصصة والمؤهلين علميا وعمليا، وتتطابق هذه النتيجة مع دراسة: (الضلعى، ٢٠٠٤) من حيث حاجتها إلى التطوير المستمر لكي تتمكن مكاتب التدقيق من تحقيق درجة كافية من رقابة الجودة.

الفرضية الخامسة:

" يؤثر توفر ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (٢٥-٤).

جدول (٢٥-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الخامس " ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم "

م	الفرقة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتبة
١.	يوجد ارتباط بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات شركة مدة طويلة تحد من استقلاله وحياده وموضوعيته مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.	3.76	75.28	4.86	*0.000	17
٢.	تدل طول علاقة المراجع الخارجي بعميل التدقيق إلى وجود خلل في استقلاله وموضوعيته مما يقلل من تطبيق رقابة الجودة.	3.50	70.00	2.86	*0.004	21
٣.	يؤدي طول فترة العلاقة بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة إلى تآكل تدريجي لنزاهة وصدق المراجع مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.	3.44	68.89	2.86	*0.004	22
٤.	يؤدي احتفاظ مكتب التدقيق بعميل التدقيق لفترة طويلة إلى تطابق المصالح بينهم مما ينعكس سلباً على تطبيق رقابة الجودة.	3.39	67.89	2.65	*0.008	23
٥.	تقليل فترة الاحتفاظ بالعميل بحيث لا تزيد عن خمس سنوات تحسن من تطبيق رقابة الجودة.	3.74	74.72	4.43	*0.000	19
٦.	تقليل مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يجعل العمل غير روتيني مما يحسن من تطبيق رقابة الجودة.	3.74	74.72	4.95	*0.000	18
٧.	طول مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يقوي علاقته الشخصية بعميل المراجعة مما يقلل من قدرته في المحافظة على موضوعيته واستقلاله، وبالتالي تؤثر سلباً على عملية المراجعة.	3.51	70.28	3.74	*0.000	20
٨.	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة.	4.08	81.67	7.19	*0.000	10

3	*0.000	7.88	83.89	4.19	تشمل إجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الآتي: - مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية.	.٩
12	*0.000	6.84	81.39	4.07	- الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبانوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل.	.١٠
16	*0.000	5.93	77.78	3.89	- الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره.	.١١
14	*0.000	7.28	80.29	4.01	- الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكاليف بالتدقيق تكليف يتطلب عناية خاصة أو يمثل خطر غير عادي.	.١٢
9	*0.000	7.36	82.00	4.10	- تقييم استقلالية المكتب.	.١٣
7	*0.000	7.68	83.33	4.17	- تقييم توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة عمل العميل.	.١٤
1	*0.000	7.88	85.28	4.26	- التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.	.١٥
5	*0.000	7.94	83.61	4.18	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية: - انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف.	.١٦
2	*0.000	8.19	84.72	4.24	- حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل.	.١٧
15	*0.000	6.73	79.72	3.99	- حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك.	.١٨
13	*0.000	6.51	80.57	4.03	- حدوث تغير رئيسي في الأوضاع المالية للعميل.	.١٩
11	*0.000	7.06	81.39	4.07	- حدوث تغير رئيسي في طبيعة عمل العميل.	.٢٠
4	*0.000	7.19	83.89	4.19	- حدوث تغير رئيسي في وضعية قضايا العميل لدى المحاكم.	.٢١
6	*0.000	7.15	83.38	4.17	- حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق.	.٢٢
8	*0.000	6.70	82.54	4.13	يوجد شخص مسئول عن تقييم المعلومات المجمعة عن	.٢٣

					العميل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه.
	*0.000	7.83	79.02	3.95	جميع فقرات المجال معاً

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

من جدول (٢٥-٧) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر " التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني " يساوي 4.26 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.28%، قيمة اختبار الإشارة 7.88 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يؤدي احتفاظ مكتب التدقيق بعميل التدقيق لفترة طويلة إلى تطابق المصالح بينهم مما ينعكس سلباً على تطبيق رقابة الجودة " يساوي 3.39 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.89%، قيمة اختبار الإشارة 2.65 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.95 ، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع يساوي 79.02%، قيمة اختبار الإشارة 7.83 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال.

وبذلك يتم قبول الفرضية الخامسة القائلة:

" يؤثر توفر ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

ويعزو الباحث ذلك إلى رغبة مكاتب التدقيق في الاحتفاظ بعملاء لا يضررون بسمعة المكتب أو يشكل الاحتفاظ بهم مساساً باستقلالية مكتب التدقيق وهيئته أو يمارسون ضغوطات على المدققين للتأثير على رأيهم أو منعهم من الحصول على الأدلة التي يرونها ضرورية. وتتطابق هذه النتيجة مع بعض الدراسات كدراسة (دهمش، ١٩٩٤)، (الضلعى، ٢٠٠٤) من حيث توفر ضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم لدى مكاتب التدقيق وحاجتها للاهتمام والمتابعة.

جميع المجالات السابقة معاً

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي ٣ أم لا. النتائج موضحة في جدول (٢٦-٤).

جدول (٢٦-٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع المجالات السابقة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	المجال
*0.000	8.37	81.13	4.06	جميع المجالات السابقة معاً

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

من جدول (٢٦-٤) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي لجميع الفقرات السابقة يساوي 4.06 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.13%، قيمة اختبار الإشارة 8.37 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع الفقرات السابقة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (الحياد) وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على جميع الفقرات السابقة.

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود رغبة لهذه المكاتب في العمل على تحسين و تطوير جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها و الارتقاء بمركزها التنافسي مع المكاتب الأخرى و زيادة الثقة والمصدقية في تقارير مراجعة القوائم المالية التي تدققها و بالتالي زيادة إيراداتها في ظل عدم وجود جهات رسمية ومهنية تلزم مكاتب التدقيق بتطبيق هذه الضوابط، كما تساهم مكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب عالمية بتطوير مستوى تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة الجودة من خلال التزام هذه المكاتب بمتطلبات المكاتب العالمية فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة ومن خلال سعي المكاتب غير المرتبطة بمكاتب عالمية لتطوير نظام رقابة الجودة لديها لمنافسة المكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية.

الفرضية السادسة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي تاريخ تأسيس المكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي، وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق.

تم استخدام اختبار "مان- وتتي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار غير معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار "كروسكال - والاس" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار اللامعلمي يصلح لمقارنة ٣ متوسطات أو أكثر.

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي تاريخ تأسيس المكتب.

يوضح جدول (٢٧-٤) أنه باستخدام كروسكال- والاس تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومن ثم فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة المبحوثين للدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى تاريخ تأسيس المكتب.

جدول (٢٧-٤): نتائج الفرضية السادسة- تاريخ تأسيس المكتب

القيمة الاحتمالية (Sig.)	درجات الحرية	قيمة الاختبار	المجال
0.783	3	1.073	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
0.851	3	0.795	المتطلبات المهنية.
0.528	3	2.219	المراقبة والإشراف.
0.946	3	0.370	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
0.930	3	0.450	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة
0.866	3	0.730	جميع المجالات السابقة معا

٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي.

يوضح جدول (٢٨-٤) أنه باستخدام "مان- وتي" تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ومن ثم فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة المبحوثين للدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي. ويعود ذلك لالتزام هذه المكاتب بمتطلبات المكاتب العالمية فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة.

جدول (٢٨-٤): نتائج الفرضية السادسة-ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
*0.000	-3.973	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
*0.000	-4.781	المتطلبات المهنية.
*0.000	-4.280	المراقبة والإشراف.
*0.000	-3.585	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
*0.000	-3.761	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.
*0.000	-4.760	جميع المجالات السابقة معا

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

أما بالنسبة لمتوسطات الرتب لاستجابة المبحوثين حسب ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي فإنه من خلال نتائج الاختبار الموضحة في جدول (٣١-٤) يتبين أن الذين يرتبط مكتبهم بمكتب تدقيق عالمي كانت متوسط الرتبة لاستجابات المبحوثين للدراسة أكبر من الذين لا يرتبط بمكتب تدقيق عالمي. هذا يعني أن درجة الموافقة كانت أكبر عند الذين يرتبط مكتبهم بمكتب تدقيق عالمي.

جدول (٢٩-٤)

متوسطات رتب الفرضية السادسة - ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي

متوسطات الرتب		المجال
لا	نعم	
31.05	54.12	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
29.95	57.71	المتطلبات المهنية.

30.64	55.47	المراقبة والإشراف.
31.60	52.35	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
31.35	53.18	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.
29.97	57.62	جميع المجالات السابقة معا

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق.

يوضح جدول (٤-٣٠) أنه باستخدام اختبار "مان- وتي" تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ومن ثم فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة المبحوثين للدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق.

جدول (٤-٣٠): نتائج الفرضية السادسة - وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
*0.000	-3.707	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
*0.000	-4.355	المتطلبات المهنية.
*0.000	-3.844	المراقبة والإشراف.
*0.000	-3.514	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
*0.000	-3.685	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.
*0.000	-4.179	جميع المجالات السابقة معا

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

أما بالنسبة لمتوسطات الرتب لاستجابة المبحوثين حسب وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق فإنه من خلال نتائج الاختبار الموضحة في جدول (٤-٣٣) تبين أنه بالنسبة للذين يوجد عندهم قسم خاص برقابة الجودة متوسط الرتبة لاستجابات المبحوثين للدراسة أكبر من الذين لا يوجد عندهم قسم خاص برقابة الجودة هذا يعني أن درجة الموافقة كانت أكبر الذين يوجد عندهم قسم خاص برقابة الجودة، وهذا يعزز أهمية وجود قسم داخل مكتب التدقيق يعني بمتابعة مدى انسجام العمل داخل المكتب والضوابط العامة لرقابة الجودة لما له من أثر إيجابي على التزام المكتب بهذه الضوابط وتطبيقها.

جدول (٤-٣١)

متوسطات رتب الفرضية السادسة - وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق

متوسطات الرتب		المجال
لا	نعم	
27.86	46.16	التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق.
26.34	47.85	المتطلبات المهنية.
27.54	46.51	المراقبة والإشراف.
28.33	45.63	ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية.
27.91	46.10	ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم.
26.75	47.40	جميع المجالات السابقة معا

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج: -

في ضوء التحليل السابق تم التوصل إلى النتائج التالية:

١. أوضحت الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي الجيد إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة حيث أنه يعتريه نقص في بعض الجوانب سيما سياسات المكتب و إجراءاته في توظيف أقارب الموظفين والعملاء والمدققين السابقين ومدققي المكاتب المنافسة بالإضافة لموظفي العملاء.
٢. يعتبر توفر المتطلبات المهنية الكافية للقائمين على مهنة التدقيق من المؤثرات المهمة لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب إلا أن المتطلبات المهنية بحاجة دائمة إلى عملية تطوير من قبل الجامعات و المختصين بغرض مواكبة التطورات الحديثة وخاصة في الجوانب المهنية كالمعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة وقواعد وآداب سلوكيات المهنة بهدف تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي و الواقع العملي.
٣. يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة إجراءات المراقبة و الإشراف على الأداء لكنها ما زالت تحتاج إلى المزيد من الاهتمام والمتابعة من قبل إدارة مكتب التدقيق لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب.
٤. أظهرت نتائج الدراسة توفر ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة لكنها بحاجة إلى التطوير المستمر كي تتمكن المكاتب من تحقيق درجة كافية من رقابة الجودة في هذا الجانب.
٥. أوضحت الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة ضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بدرجة جيدة إلا أنها غير كافية لتحقيق رقابة الجودة حيث إنه يتخللها نقص في بعض الجوانب سيما ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التدقيق بعملائه وأثر ذلك على استقلالية وحيادية المكتب وموضوعيته ولما لذلك من اثر سلبي على تطبيق المكتب لضوابط رقابة الجودة.
٦. أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات الباحثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلى تاريخ تأسيس المكتب.
٧. أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات الباحثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلى ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي حيث إن لهذا الارتباط الأثر الايجابي في تطبيق رقابة الجودة في هذه المكاتب .

٨. أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات المبحوثين حول "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" تعزى إلي وجود قسم خاص برقابة الجودة بمكتب التدقيق حيث أن لوجود قسم خاص برقابة الجودة الأثر الإيجابي في تطبيق رقابة الجودة في هذه المكاتب.
٩. أظهرت الدراسة وجود قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم المهنة بشكل عام والتي تغطي موضوع رقابة جودة أعمال التدقيق بشكل خاص حيث لم يضع المشرع أية عقوبات أو جزاءات على عدم وجود نظام رقابة جودة متكامل لدى مكاتب التدقيق.

ثانياً: التوصيات:-

- بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:
١. إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، و النهوض بها إلي المستوي اللائق بها بين المهن، وكذلك أهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المجتمع.
 ٢. العمل علي توعية المدققين مهنيا بأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم، وما لذلك من انعكاسات ايجابية على المستوى الفردي ومستوى المهنة بشكل عام، وذلك عن طريق عقد المحاضرات والندوات المختلفة.
 ٣. ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص و القصور فيها و بشكل خاص العمل علي وضع نصوص قانونية صريحة و مباشرة تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بوجوب اتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة.
 ٤. ضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة علي جودة أداء مكاتب التدقيق بحيث تكون الجهات المنظمة للمهنة مسئولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة هذه المكاتب و العاملين بها.
 ٥. ضرورة قيام كل من جمعية المحاسبين و المراجعين و جمعية المدققين الفلسطينيين بتوفير فرص التدريب المستمر عن طريق تنظيم برامج و دورات تدريبية خاصة في مجال المحاسبة و التدقيق و الحاسوب و المواضيع الأخرى ذات العلاقة بالمهنة.

٦. ضرورة تضمين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد تدقيق الحسابات في الجامعات الفلسطينية.
٧. ضرورة اتخاذ مكاتب التدقيق السياسات والإجراءات اللازمة التي تكفل استقطاب المدققين ذوي الخبرة و الكفاءة واستمرارهم في المهنة وعدم الانتقال إلى مهنة أخرى وذلك لرفع مستوى الخدمات التي تقدمها المهنة لعملائها.
٨. ضرورة قيام مكاتب التدقيق بكافة السياسات و الإجراءات التي تكفل تعريف جميع مدققي المكتب بسياسات المكتب فيما يتعلق برقابة الجودة.
٩. ضرورة قيام الجهات الرسمية المشرفة علي مهنة التدقيق في فلسطين بالتدخل في تنظيم مهنة التدقيق و القيام بالمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في حال عجز الجهات المهنية عن ذلك.
١٠. استحداث قسم جديد داخل مكاتب التدقيق يعني بمتابعة مدى انسجام العمل داخل المكتب والضوابط العامة لرقابة الجودة و القيام بمراجعة دورية لنظام رقابة الجودة بالمكتب.
١١. يجب تحديد مدة معينة لدوران المدقق و التي لا تسمح باستمرار علاقته مع العميل.
١٢. يجب إعداد مدونه للسلوك المهني داخل المكتب تتضمن السياسات و الإجراءات التي تكفل تطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
١٣. العمل على تفعيل دور الجمعيات المهنية بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه نظرا لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات.
١٤. إجراء المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع نظراً لأهميته خاصة في ظل أزمة الثقة التي تمر بها حالياً مهنة المحاسبة والمراجعة عالمياً مثال:
 - أثر تطبيق ضوابط رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات على فعالية التدقيق الخارجي لهذه المكاتب.
 - قياس العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح في المؤسسات المحلية المختلفة العاملة في قطاع غزة.
 - دراسة مدى التزام مكاتب التدقيق في قطاع غزة عموماً بالمعايير الدولية للتدقيق سيما بعد التحديث المستمر لها.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. الإتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٩)، "المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة.
٢. الإتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٨)، "رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية"، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة.
٣. الأهدل عبد السلام، (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، دراسة نظرية ميدانية، بحث ماجستير، جامعة الحديدة.
٤. البحيصي عصام، (٢٠٠٧)، "نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم ٢٠٠٤/٩"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
٥. التويجري عبد الرحمن و النافعابي حسين، (٢٠٠٨)، "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، جامعة القصيم، الكلية التقنية، المدينة النورة، المملكة العربية السعودية.
٦. الخزندار أية، (٢٠٠٨)، "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
٧. الحداد سامح، (٢٠٠٨)، "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
٨. السامرائي مهدي، (٢٠٠٧)، "إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي و الخدمي"، طبعة أولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان.
٩. السلطة الوطنية الفلسطينية، (٢٠٠٥)، ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، جريدة الوقائع الفلسطينية، العدد الثاني والخمسون، يناير ٢٠٠٥م ص ٣٨.
١٠. الصبان محمد، (١٩٩٧)، "المراجعة مدخل علمي تطبيقي"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية.
١١. الصبان محمد، (١٩٩٧)، "دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية.

١٢. الصوفي حمدان، (٢٠٠٤)، مفهوم الجودة و مقوماتها في الإسلام، الجودة في التعليم العالي، الجامعة الإسلامية غزة.
١٣. الضلعي وهيب، (٢٠٠٤)، مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك.
١٤. الطائي رعد، قدارة عيسي، (٢٠٠٨)، "إدارة الجودة الشاملة" دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع.
١٥. العزاوي محمد، (٢٠٠٥)، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
١٦. الدرادكة مأمون، (٢٠٠٦)، إدارة الجودة الشاملة و خدمة العملاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
١٧. الذنبيات علي، (٢٠١٠)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية و تطبيق) الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
١٨. الذنبيات علي، (٢٠٠٩)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية و تطبيق) الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
١٩. المبروك عبد السلام، (٢٠٠٨)، "الاتجاهات المعاصرة في المراجعة و أثرها على تطور المهنة في دولة قطر، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
٢٠. الناظر كامل، مهنا عبد الناصر، (١٩٩٩)، " واقع مهنة المحاسبة في فلسطين"، دليل المحاسب الفلسطيني، جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية، الإصدار الأول.
٢١. النعيم محمد، صويص راتب، (٢٠٠٨)، " تحقيق الدقة في إدارة الجودة (مفاهيم و تطبيقات)، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع.
٢٢. النوايسة محمد، (٢٠٠٤)، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال العدد الثالث، المجلد الثاني.
٢٣. الوقاد سامي، وديان لؤي، (٢٠١٠)، "تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع.
٢٤. أبو هين إياد، (٢٠٠٥)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة.
٢٥. بدران سناء، (١٩٩٦)، "عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية و تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية جامعة حلوان، العدد الثالث.

٢٦. جامعة القدس المفتوحة، (٢٠٠٧)، إدارة الجودة و المواصفات.
٢٧. جبران، محمد علي، (٢٠١٠)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض.
٢٨. جربوع يوسف، (٢٠٠٢)، "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية" الطبعة الأولى.
٢٩. جربوع يوسف، (٢٠٠٤)، مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مجلة كلية الادارة و الاقتصاد الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
٣٠. جربوع، يوسف، (٢٠٠٤)، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة، مجلة كلية الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية غزة، المجلد (١٢)، العدد (٢).
٣١. جربوع، يوسف، (٢٠٠٤)، "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجعين الخارجيين في قطاع غزة"، مقبول للنشر في مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد (٥٧).
٣٢. جربوع يوسف، جلس سالم، (٢٠٠١)، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى.
٣٣. جمعة احمد، (٢٠٠٩)، "التدقيق و التأكيد الحديث(المشاكل و المسؤوليات الأدوات و الخدمات)"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
٣٤. جمعة احمد، (٢٠٠٩)، "التدقيق و التأكيد الحديث(الإطار الدولي أدلة ونتائج)"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
٣٥. جربوع يوسف، (٢٠٠٣)، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية.
٣٦. جمعة احمد، (٢٠٠٩)، "تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
٣٧. جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية، (٢٠٠٥)، ورشة عمل تم عقدها من قبل اللجنة القانونية بالجمعية بتاريخ ٢٥/٥/٢٠٠٥.
٣٨. جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية، (٢٠١١)، قائمة عدد مكاتب المحاسبة وتدقيق الحسابات و التوزيع الجغرافي لها.

٣٩. دهمش رلى، (١٩٩٤)، " مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية.
٤٠. حلس سالم، (٢٠٠٣)، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"، مجلة الجامعة الإسلامية غزة، المجلد (١١)، العدد الأول.
٤١. حلس سالم، مقداد محمد، (٢٠٠٠)، "العوامل المؤثرة على أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين.
٤٢. حلس سالم، (١٩٩٧)، "واقع مهنة التدقيق في فلسطين"، المحاسب القانوني العربي، العدد (١٠٠).
٤٣. حلس سالم، (٢٠٠٨)، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة"، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (١٦).
٤٤. حماد أكرم، (٢٠٠٧)، " واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين"، ورقة عمل مقدمة إلى اليوم الدراسي بعنوان واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة.
٤٥. حمود خضير، (٢٠١٠)، إدارة الجودة وخدمة العملاء، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن.
٤٦. حمود خضير، (٢٠٠٠)، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن.
٤٧. ضرغام ماهر، (٢٠٠٩)، "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة دراسة تحليلية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد ٢٣ (١).
٤٨. عيد حسين، السيد شحاتة، (٢٠٠٦)، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية.
٤٩. عبدالله خالد، (٢٠٠٧)، "علم تدقيق الحسابات (الناحيتين النظرية و العملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع.
٥٠. نور أحمد، (١٩٩٢)، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العلمية"، مؤسسة شباب الجامعة.
٥١. زيدان سلمان، (٢٠١٠)، إدارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل، الجزء الثاني، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان.
٥٢. كراجه أشرف (٢٠٠٤)، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، رسالة ماجستير، جامعة عمان.

٥٣. كلاب سعيد، (٢٠٠٧)، مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين الواقع والتحديات، ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي بعنوان واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها، قسم المحاسبة، التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
٥٤. نجم نجم، (٢٠١٠)، إدارة الجودة الشاملة في عصر الانترنت، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان.
٥٥. محمد سامي، (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، رسالة دكتوراه.

References

ثانيا: المراجع الأجنبية:

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. Bremser, Wayne G., 1983 "**Peer Review Enhancing Quality Control**" Journal of Accounting, Vol 156, Issue 4 , pp.78-88.
3. Copley and Doucet, 1993, "**Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits**", Public Budgeting and Finance 13, pp.23-35.
4. Citron ,David B., 2003, "**The UK's Formwork Approach to Auditor Independence and commercialization of The Accounting Profession**", Accounting and Auditing Journal ,14(2), pp244-274.
5. DeAngelo, L.E. 1981, "**Auditor Size And Audit Quality**", Journal Of Accounting and Economics, Vol 3, pp183-199.
6. Helles, S. (1992), "**The Evolution of Accounting in Developing Countries: The Jordan Study**" Unpublished Ph.d Dissertation. University of Hull. U.K.
7. Krishnan, Jagan and Schauer, paul, 2000, "**The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not For Profit Sector**" Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.19, No.2.
8. Schroeder, M., Solomon, I., and Vickrey D., "**Audit Quality The Perception Of Audit Committee Chairpersons And Audit Partners**",

Auditing, vol. 5, No 2, Spring, 1986, pp 80-93.

9. Terrence B. O'Keefe and Peter J. Westort, 1992 "The Effects Of Audit Firm Size, CPA Examination Performance, And Competition" Research in Accounting Regulation, Vol.6, pp39-77.

ثالثاً: مواقع الانترنت:

www.socpa.org.sa (٢٠١١)

www.paaa.ps (٢٠١١)

www.pacps.com (٢٠١١)

الملاحق

ملحق رقم (1)



الجامعة الإسلامية – غزة

عمادة الدراسات العليا

قسم المحاسبة و التمويل

الأخ/ت الكريم/ة حفظه/ها الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

تحية طيبة وبعد

الموضوع: تعبئة استبانة لبحث ماجستير بعنوان:

مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة

(دراسة ميدانية)

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقها ، وقد تم اختياركم ضمن المجموعة التي تجيب على هذه الاستبانة، إيماناً مني بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، علماً بأن الإجابة على أسئلته قد يستغرق بعضاً من وقتك الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا، ونثق في أنك سوف تدرك أهمية الإجابة على فقراتها بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة وخدمة المجتمع، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

أمير جمال القيق

المحور الأول:

أولاً: معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبيان:

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

٠ العمر:

أقل من ٢٥ سنة. من ٢٥، أقل من ٣٥ سنة.

من ٣٥، أقل من ٤٥ سنة. ٤٥ سنة فأكثر.

٠ الجنس:

ذكر. أنثى.

٠ المسمى الوظيفي:

مدقق حسابات رئيسي. مساعد مدقق. مدير تدقيق.

صاحب أو شريك مكتب التدقيق. أخرى. حددها: _____

٠ الدرجة العلمية:

بكالوريوس. ماجستير. دكتوراه.

٠ التخصص العلمي:

محاسبة. إدارة أعمال. اقتصاد.

علوم مالية ومصرفية. أخرى. حددها: _____

٠ مكان الدراسة:

جامعة فلسطينية. جامعة عربية. جامعة أجنبية.

٠ الخبرة العملية:

أقل من ٥ سنوات. من ٥ سنوات، أقل من ١٠ سنوات.

من ١٠ سنوات، أقل من ١٥ سنة. ١٥ سنة فأكثر.

٠ الشهادة المهنية للمزاولة:

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA).

أمريكية (AICPA). بريطانية (ACCACA).

أخرى. حددها: _____

ثانياً: معلومات تتعلق بمكتب التدقيق:

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

١٠. تاريخ تأسيس المكتب:

أقل من ٥ سنوات. من ٥ سنوات، أقل من ١٠ سنوات.

من ١٠ سنوات، أقل من ١٥ سنة. ١٥ سنة فأكثر.

١١. العاملين في المكتب:

أقل من ٣ أفراد. من ٣ - ٥ أفراد. من ٦ - ٨ أفراد.

من ٩ - ١١ أفراد. ١٢ شخص فأكثر.

١٢. عدد المدققين في المكتب الحاصلين على شهادة مهنية في التدقيق CPA, ACPA,

(CA) :

لا يوجد. ١ - ٢ فرد. ٣ - ٥ أفراد. ٦ أفراد فأكثر.

١٣. عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات:

لا يوجد. ١ - ٢ فرد. ٣ - ٥ أفراد. ٦ أفراد فأكثر.

١٤. هل يرتبط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي؟

نعم لا.

١٥. هل يوجد في المكتب دائرة (قسم) خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق؟

نعم لا.

١٦. فروع البنوك ومشاريع المنظمات الدولية التي يدققها المكتب:

لا يوجد ١ - ٣ مؤسسات. ٤ - ٧ مؤسسات.

٨ - ١٠ مؤسسات. أكثر من ١٠ مؤسسات.

المحور الثاني:

أولاً: التنظيم المهني الداخلي لمكتب التدقيق:

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة	
					يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمر الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية لموظفي المكتب.	١
					يتم توثيق الاستشارات والتوجيهات وحفظها.	٢
					يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ عمليات التدقيق.	٣
					يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملاء المكتب والشركات الزميلة التابعة للعملاء.	٤
					يقوم موظفو المكتب بالاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	٥
					يطلب من المدققين في المكتب تعبئة نماذج بشكل دوري يقرن فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وعدم قيامهم بأي علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	٦
					يقوم أحد الموظفين المسؤولين في المكتب بالتحقق من اكتمال بيانات الالتزام بالاستقلالية ومعالجة المشاكل الاستثنائية التي قد تنشأ.	٧
					يضع المكتب خطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات والتعبير عن ذلك بعدد الأفراد للتوظيف في ضوء حجم العملاء الحاليين وتوقعات النمو وترك العمل والتقاعد للموظفين الحاليين.	٨
					يتم مراجعة حسابات المدينين من العملاء دورياً للتأكد عما إذا أخذ أي منها صفات القرض الذي يمكن أن يؤثر باستقلالية المكتب.	٩
					يتبع المكتب سياسات وإجراءات إدارية معينة عند تعيين	١٠

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة	
.....	<p>موظفين مهنيين جدد تتضمن:</p> <ul style="list-style-type: none"> - وجود شخص أو أكثر مسئول عن اتخاذ قرار التوظيف. - إلزام طالبي التوظيف تقديم السيرة الذاتية وتعبئة نموذج طلب التوظيف، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية والخبرة السابقة. - الإعلان في الصحف المحلية عن الوظائف الشاغرة بالمكتب. - تشكيل لجنة خاصة باختيار المتقدمين وإعداد الامتحانات و المسابقات الخاصة بذلك. - تقديم المتقدمين للوظائف والمفاضلة بينهم بناء على مؤهلاتهم، ومهاراتهم وخيرتهم ونتائج المسابقات و المقابلة الشخصية. - إعداد برنامج إرشادي للموظفين الجدد لتعريفهم بسياسات وإجراءات المكتب. - التقييم الدوري لسياسات وإجراءات التوظيف لتحديد مدى تحقيق احتياجات التوظيف والحصول على الموظفين المؤهلين. 	
.....	<p>يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف خاصة في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - توظيف أقارب الموظفين. - توظيف أقارب العملاء. - إعادة توظيف المدققين السابقين. - توظيف موظفي العملاء. - توظيف مدققي مكاتب منافسة 	١١
.....	<p>يوجد تحديد للمعايير التي ستؤخذ في الاعتبار في تقييم الموظف:-</p> <ul style="list-style-type: none"> - المعرفة بطبيعة العمل. - القدرة على انجاز العمل في الوقت المحدد. - القدرة على التجديد و التطوير في أساليب العمل. 	١٢

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة	
.....	<ul style="list-style-type: none"> - مهارات الاتصال. - مهارات القيادة والتدريب. - العلاقة مع العملاء. - السلوك الشخصي والصفات المهنية (الشخصية والذكاء) - أداء الأمانة المهنية. 	
.....	<p>تؤخذ المعايير التالية عند ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى:-</p> <ul style="list-style-type: none"> - الخبرة و مستوى الأداء. - انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق. - الأفضلية في المهمات الوظيفية. - الفرص المهنية المتاحة لدى المكتب. 	١٣
					<p>يناقش التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تقييمه، ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقديمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة أمامه.</p>	١٤
					<p>يتم توثيق نتائج تقييم المدقق وتحفظ في ملفه الخاص.</p>	١٥
					<p>يوجد أشخاص محددین لاتخاذ قرارات الترقية أو إنهاء الخدمات وإجراء المقابلات لتقييم الأشخاص المرشحين للترقية، وتوثيق نتائج المقابلات.</p>	١٦

ثانياً: المتطلبات المهنية:

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة	
					يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمدققين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.	١
					حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أو غيرها من الشهادات المهنية يرسخ تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات	٢
					الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة	٣
					معرفة فريق التدقيق بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة يساهم في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة لأعمال التدقيق.	٤
					يوجد في المكتب شخص أو أكثر مسئول عن وضع برامج للتطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة.	٥
					يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.	٦
					يحدد المكتب متطلبات التطوير المهني اللازم لكل مستوى من المستويات الوظيفية بالمكتب.	٧
					يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتعريف المدققين سيما الجدد منهم بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والأمور المهنية.	٨
					يقوم المكتب بمراقبة استمرارية برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.	٩
					تعد إدارة المكتب تقرير بأنشطة المكتب وعن كل موظف.	١٠
					يقوم المكتب بالمساهمة في دفع رسوم ومصاريف اشتراك الموظفين بعضوية المنظمات والجمعيات المهنية.	١١
					يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعية الفلسطينية.	١٢
					يوزع المكتب على المدققين سياسات وإجراءات المكتب وأي	١٣

					تعديلات تجرى عليها.
					يساهم مدققو المكتب في الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية المهنية والمتخصصة: - الدولية. - المحلية.
					يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.
					يقوم المكتب بتخطيط احتياجاته من المدققين على أساس شامل وحسب حاجة كل قسم على حده.
					يتم تحديد عدد المدققين المطلوب لكل عملية تدقيق على حده على أساس تقدير الوقت اللازم للعملية وفقاً لجدول أعمال التدقيق.
					يتم أخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على المدققين:- - عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق ومتطلبات الوقت الكافي. - تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والخبرة المتخصصة. - تخطيط الأشراف ومشاركة الأفراد المشرفين فيه. - حجم ودرجة تعقد عملية المراجعة. - الفرص المتاحة للتدريب العملي. - الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح.
					يقوم الشخص الموكل عليه المسؤولية النهائية لمهمة التدقيق بمراجعة جدول الأعمال وتوزيع الأفراد للمهمة والموافقة عليها.
					يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق من قبل شخص مسئول عن التخطيط تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق.
					يشارك المدققون الملائمون من المكلفين بعملية التدقيق في عملية التخطيط لعملية التدقيق.
					تتضمن عملية التخطيط للمهمة العناصر التالية: - تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها حسب الظروف المتغيرة - تقدير التوقيت اللازم لانجاز المهمة وتحديد احتياجاتها

.....	من المدققين. - تقييم الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية المراجعة.
-------	-------	-------	-------	-------	---

ثالثاً: المراقبة والإشراف:

يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة
					١ يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرة وخبرة المدققين.
					٢ يتوفر لدي المكتب نماذج موحدة وقوائم الأسئلة والاستبيانات للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق.
					٣ تتوفر إجراءات معينة لحل الاختلافات في عملية الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق.
					٤ يتم مناقشة المدققين المساعدين حول العلاقة بين العمل الذي يؤديه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف.
					٥ يتم إشراك المدققين المساعدين في مراجعة أجزاء العمل بأكبر قدر ممكن.
					٦ يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل للمهمة.
					٧ يتم توثيق عملية مراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها وفقاً للأصول و الأعراف المعمول بها في هذا الخصوص.
					٨ يعمل المدققون تحت إشراف مدققين مختلفين من وقت لآخر.
					٩ يتم التأكد بأن المدقق حصل على الخبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة.
					١٠ يتبع المكتب إجراءات خاصة للمراقبة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة بمراقبة الجودة تعمل بفعالية.
.....	١١ تتضمن برامج وإجراءات الرقابة الإشرافية الآتي: - معايير اختيار المهمة الخاضعة للمراجعة. - مواصفات الشخص المسئول عن اختيار موظفي الرقابة الإشرافية. - معايير اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.(الخبرة، الكفاءة، المستوى التعليمي) - مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة الإشرافية.

.....	.....	.....	.....	.....	<ul style="list-style-type: none"> - الإرشادات اللازمة عن نطاق العمل لمهام الرقابة الإشرافية. - الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة الإشرافية. - مناقشة نتائج الرقابة الإشرافية مع موظفي المهمة والموظفين في المستويات الإدارية المناسبة. - الإجراءات الخاصة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي الرقابة الإشرافية ومدققي المهمة الخاضعة للمراجعة. - إعداد تقرير يرفع لمسئول المكتب يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة الإشرافية بالإضافة على الإجراءات التصحيحية المتخذة أو المخطط اتخاذها في هذا الشأن.
					<p>١٢ يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج تقارير الرقابة الإشرافية والمعلومات ذات العلاقة.</p>

رابعاً: ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية:
يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة	
					يشجع المكتب قيام الأفراد بالتشاور في الأمور المهنية.	١
					يتبنى المكتب سياسات وإجراءات خاصة بالاستشارات ويتم إبلاغ المدققين بهذه السياسات والإجراءات.	٢
.....	يلجأ المدققون في المكتب إلى استشارة أشخاص (معتمدين) في الأمور التالية: <ul style="list-style-type: none"> - تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً. - القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة في المحاسبة والتدقيق. - ظهور مشاكل في الممارسة العملية. - إعداد متطلبات تقارير للهيئات التشريعية والتنظيمية. 	٣
					يحتفظ المكتب بأدلة فنية وإصدارات متعلقة لكل قطاع على حده أو وفقاً للاختصاص.	٤
					هناك تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية.	٥
					يعتمد المكتب على آراء المستشارين القانونيين فيما يتعلق بالأمور القانونية والتشريعية.	٦
					يعلم المدققون بدرجة الصلاحية التي ينبغي أن تمنح لأراء الاختصاصيين	٧

					والإجراءات الواجب إتباعها لحل اختلافات الرأي مع الاختصاصيين.
				٨	هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها.
				٩	يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة.

خامساً: ضوابط قبول العملاء والمحافظة علي استمرارية العلاقة معهم:
يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

م.	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
١	يوجد ارتباط بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات شركة مدة طويلة تحد من استقلاله وحياده وموضوعيته مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.					
٢	تدل طول علاقة المراجع الخارجي بعميل التدقيق إلى وجود خلل في استقلاله وموضوعيته مما يقلل من تطبيق رقابة الجودة.					
٣	يؤدي طول فترة العلاقة بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة إلى تآكل تدريجي لنزاهة وصدق المراجع مما يحد من تطبيق رقابة الجودة.					
٤	يؤدي احتفاظ مكتب التدقيق بعميل التدقيق لفترة طويلة إلى تطابق المصالح بينهم مما ينعكس سلباً على تطبيق رقابة الجودة.					
٥	تقليل فترة الاحتفاظ بالعميل بحيث لا تزيد عن خمس سنوات تحسن من تطبيق رقابة الجودة.					
٦	تقليل مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يجعل العمل غير روتيني مما يحسن من تطبيق رقابة الجودة.					
٧	طول مدة احتفاظ مكتب التدقيق بعميل المراجعة يقوي علاقته الشخصية بعميل المراجعة مما يقلل من مقدرته في المحافظة على موضوعيته واستقلاله، وبالتالي تؤثر سلباً على عملية المراجعة.					
٨	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة.					
٩	تشمل إجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الآتي: - مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية. - الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبانوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل. - الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة					

.....	.....	.....	.....	.....	<p>الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره.</p> <p>- الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكليف بالتدقيق يتطلب عناية خاصة أو يمثل خطر غير عادي.</p> <p>- تقييم استقلالية المكتب.</p> <p>- تقييم توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة عمل العميل.</p> <p>- التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.</p>	
.....	.....	.....	.....	.....	<p>يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية:</p> <p>- انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكليف.</p> <p>- حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في الأوضاع المالية للعميل.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في طبيعة عمل العميل.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في وضعية قضايا العميل لدى المحاكم.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق.</p>	١٠
.....	.....	.....	.....	.....	<p>يوجد شخص مسئول عن تقييم المعلومات المجمعّة عن العميل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه.</p>	١١

مع الاحترام

ملحق رقم (٢)

قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	المهنة - الوظيفة	الاسم	الرقم
الإسلامية غزة	نائب رئيس الجامعة للشئون الإدارية و المالية	أ.د. سالم حلس	١
الإسلامية غزة	مساعد نائب رئيس الجامعة للشئون الإدارية و المالية	د. علي شاهين	٢
الإسلامية غزة	أستاذ مشارك بكلية التجارة	د. عصام البحيصي	٣
الإسلامية غزة	رئيس قسم المحاسبة	د. ماهر ضرغام	٤
الإسلامية غزة	نائب عميد كلية التجارة	د. حمدي زعرب	٥
الإسلامية غزة	أستاذ مشارك بكلية التجارة	د. سمير صافي	٦

ملحق (٣)

قائمة مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة

العنوان	اسم المكتب	رقم المكتب	رقم
غزة - الصيرة	مكتب نبيل فروانة للمحاسبة والمراجعة	٠٠٢-٩٤	١
غزة الزيتون	مكتب النور للمحاسبة والمراجعة	٠٠٣-٩٤	٢
غزة شارع عمر المختار	شركة مكتب دار المحاسبة للمحاسبة والمراجعة	٠٠٥-٩٤	٣
غزة الدرج شارع الوحدة	مكتب الخطيب للمحاسبة والمراجعة	٠٠٦-٩٤	٤
غزة - البلد شارع الوحدة	مكتب الوحدة للمحاسبة والمراجعة	٠٠٨-٩٤	٥
غزة - الرمال عمارة كاظم	مكتب الأهرام للمحاسبة والمراجعة	٠١٣-٩٤	٦
غزة - الرمال مقابل برج القدس	مكتب اليرموك للمحاسبة والمراجعة	٠١٥-٩٤	٧
غزة - الرمال الجندي المجهول	الوفاء وشركائهم للمحاسبة والمراجعة	٠١٦-٩٤	٨
غزة - الرمال ش. عمر المختار	مكتب المختار للمحاسبة والمراجعة	٠١٧-٩٤	٩
غزة - الرمال مركز نعمة التجاري	مكتب بدر الدين للمحاسبة والمراجعة	٠١٨-٩٤	١٠
غزة - البلد شارع الوحدة	مكتب حسام الدين عويضة للمحاسبة والمراجعة	٠٢٣-٩٤	١١
برج نعمة التجاري	مكتب الرباط للمحاسبة والمراجعة	٠٢٤-٩٤	١٢

غزة - الرمال عمارة ضيا زادة	مكتب عبد الحكيم العلمي للمحاسبة والمراجعة	٠٢٨-٩٤	١٣
غزة - الرمال ش. عبد القادر الحسيني	مكتب سبيل للمحاسبة والمراجعة	٠٢٩-٩٤	١٤
غزة -	مؤسسة حمادة للمحاسبة والمراجعة	٠٣٠-٩٤	١٥
غزة - الرمال شارع الثلاثيني	المكتب العصري للمحاسبة والمراجعة	٠٣١-٩٤	١٦
غزة - الرمال مقابل أبو خضرة	مكتب علاء الدين للمحاسبة والمراجعة	٠٣٣-٩٤	١٧
غزة - الرمال مقابل الجندي المجهول	مكتب صافي و أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	٠٣٥-٩٤	١٨
غزة - الصبرة	مكتب سلسبيل للمحاسبة والمراجعة	٠٣٦-٩٤	١٩
غزة - البلد مقابل سوق العملة	مكتب أبو العوف للمحاسبة والمراجعة	٠٣٧-٩٥	٢٠
غزة - شارع الجلاء عمارة غزال	مكتب فلسطين للمحاسبة والمراجعة	٠٣٨-٩٥	٢١
غزة - الرمال شارع الوحدة	مكتب تيسير داوود الصايغ للمحاسبة والمراجعة	٠٤٢-٩٥	٢٢
غزة - الرمال مسجد العباس	مكتب عبد المالك صيام للمحاسبة والمراجعة	٠٤٣-٩٥	٢٣
غزة ش. عمر المختار	مكتب الخبراء العرب للمحاسبة والمراجعة	٠٤٤-٩٥	٢٤
غزة الدرج بني عامر	مكتب ابو خليل الخروبي للمحاسبة والمراجعة	٠٤٥-٩٥	٢٥
غزة - الرمال شارع عمر المختار	مكتب المنار للمحاسبة والمراجعة	٠٥١-٩٥	٢٦
غزة شارع الوحدة	مؤسسة الحاطوم للمحاسبة والمراجعة	٠٥٢-٩٥	٢٧
غزة - الزيتون	شركة مؤسسة فلسطين للمحاسبة والمراجعة	٠٥٤-٩٦	٢٨
غزة - البلد شارع عمر المختار	مكتب شعاع للمحاسبة والمراجعة	٠٥٥-٩٦	٢٩
غزة - الرمال	المكتب القانوني سلامة القيشاوي	٠٥٦-٩٦	٣٠
غزة - الرمال	شركة طلال أبو غزالة وشركاه للمراجعة	٠٥٧-٩٦	٣١
غزة شارع الوحدة	شركة نشوان للمحاسبة والمراجعة	٠٥٨-٩٦	٣٢
غزة - الزيتون	مكتب الزيتون للمحاسبة والمراجعة	٠٦٠-٩٥	٣٣
غزة الشيخ رضوان	مكتب عبد الجليل شعلان للمحاسبة والمراجعة	٠٦٢-٩٦	٣٤
غزة الرمال قرب مسجد العباس	مكتب العباس للمحاسبة والمراجعة	٠٦٨-٩٦	٣٥
غزة - الرمال شارع الشهداء	مكتب الشرق الأوسط	٠٧٢-٩٦	٣٦
برج فلسطين الدور الخامس	(ترك وشركاه) للمحاسبة والمراجعة		٣٧
غزة - البلد شارع فهمي بيك	مكتب المجد للمحاسبة والمراجعة	٠٧٣-٩٦	٣٨
غزة - الرمال شارع القادسية	مكتب حنين للمحاسبة والمراجعة	٠٧٤-٩٦	٣٩
غزة مركز نعمة التجاري	سابا وشركاهم للمراجعة	٠٧٦-٩٦	٤٠

غزة - النصر شارع كمال ناصر	مجموعة الأعرج للمحاسبة والمراجعة	٠٧٧-٩٦	٤١
غزة - الشيخ رضوان	مكتب نصار للمحاسبة والمراجعة	٠٨١-٩٧	٤٢
غزة - الرمال شارع الشهداء	مكتب عكيلة للمحاسبة والمراجعة	٠٨٢-٩٧	٤٣
غزة - الزيتون شارع كشكو	مكتب أبو سمرة للمحاسبة والمراجعة	٠٨٥-٩٧	٤٤
غزة - الرمال مقابل الشفاء	مجموعة الغد للمحاسبة والمراجعة	٠٨٨-٩٧	٤٥
غزة الرمال	مؤسسة البراق للمحاسبة	٠٨٩-٩٧	٤٦
غزة الرمال شارع الصناعم	مكتب ماهر أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	٠٩٠-٩٧	٤٧
غزة - الدرج شارع الصحابة	مكتب قويدر للمحاسبة والمراجعة	٠٩٦-٩٨	٤٨
غزة - الثلاثيني شارع الريس	مكتب محمد أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	٠٩٩-٩٩	٤٩
غزة - ميدان الجلاء شارع القتال	مؤسسة كنعان للمحاسبة والمراجعة	١٠٢-٩٩	٥٠
غزة - الصبرة خلف سينما النصر	مكتب الخروبي وشركاه للمحاسبة والمراجعة	١٠٦-٩٩	٥١
غزة - الرمال الجندي المجهول	مؤسسة أبو القمصان للمحاسبة والمراجعة	١٠٧-٩٩	٥٢
الرمال ش عمر المختار	مكتب أبرار للمحاسبة	١١٢-٢٠٠٢	٥٣
غزة النصرش.محمد يوسف النجار	مكتب البراء للمحاسبة والمراجعة	١١٤/٢٠٠٤	٥٤
الرمال الجنوبي- غزة	مكتب طيبة للمحاسبة والمراجعة	٢٠٠٦/١٢٥	٥٥
غزة_ عمر المختار	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	٢٠٠٦/١٢٩	٥٦
غزة الرمال _ عمر المختار	مكتب الوليد للمحاسبة والمراجعة	٢٠٠٨/١٣١	٥٧
مقابل السرايا	مكتب العالمية للمحاسبة والمراجعة	٢٠٠٩/١٣٥	٥٨
الصبرة	شركة ابوغزلة للخدمات الاستشارية والمالية	٢٠٠٩/١٣٦	٥٩
غزة - خلف محافظة غزة	مكتب أورينت للمحاسبة		٦٠
غزة شارع عمر المختار	شركة مطير وعلمي وشركاهم	٢٠٠٩/١٤٠	٦١
غزة - النصر	مكتب اللؤلؤة للمحاسبة	٢٠٠٩/١٤١	٦٢
غزة الرمال شارع الوحدة	مكتب كيدار للمحاسبة	٢٠٠٩/١٤٢	٦٣
غزة شارع عز الدين القسام	مكتب المحاسبون المتحدون	٢٠٠٩/١٤٣	٦٤
غزة	شركة الراي للمحاسبة	١٤٤-٢٠١٠	٦٥
غزة الرمال	مكتب ابن خلدون الدولية للاستشارات	١٤٦-٢٠١٠	٦٦
غزة الصبرة شارع جمال عبد الناصر	مكتب سكيك للمحاسبة	٢٠١١/١٤٩	٦٧
غزة الكرامة شارع الزهور	مكتب عطوه للمحاسبة	٢٠١١/١٥٠	٦٨
غزة - منتزه البلدية - عمر المختار	مكتب بيت المقدس للمحاسبة	٢٠١١/١٥١	٦٩

جباليا	مكتب طلال الزين للمحاسبة والمراجعة	٢٠٠٨/١٣٢	٧٠
جباليا	مكتب الميزان للمحاسبة	٢٠٠٩/١٣٨	٧١
النصيرات	مكتب عطية قرمان للمحاسبة والمراجعة	٠٥٠-٩٥	٧٢
النصيرات المخيم الجديد	مكتب محمد غراب للمحاسبة والمراجعة	٠٧٠-٩٥	٧٣
دير البلح الشارع العام	مكتب العودة للمحاسبة والمراجعة	٠٩٨-٩٨	٧٤
خانيونس مقابل البلدية	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	٠٦٤-٩٦	٧٥
خان يونس شارع جمال عبد الناصر	مكتب إيهاب للمحاسبة والمراجعة	٠٧٩-٩٧	٧٦
خانيونس ش. مدرسة هارون الرشيد	مكتب الرحمة للمحاسبة والمراجعة	٠٨٦-٩٧	٧٧
خانيونس حي الأمل ش. المدرسة	مكتب أبو يوسف للمحاسبة والمراجعة	١٠٠-٩٩	٧٨
خانيونس البلد	مكتب الأسعد للمحاسبة	٢٠٠٩/١٣٧	٧٩
خانيونس المعسكر	مكتب بابل للمحاسبة والمراجعة	٠٥٩-٩٥	٨٠
خان يونس - حي الأمل	مكتب أبو غلوة للمحاسبة والتدقيق	٢٠١٠/١٤٧	٨١
خان يونس البلدد شارع جلال	مكتب المتميز للمحاسبة	٢٠١١/١٤٨	٨٢
رفح شارع البحر	مكتب الهدى للمحاسبة والمراجعة	٠٠٤-٩٤	٨٣
رفح البلد	مكتب الغول للمحاسبة والمراجعة	٠٣٤-٩٤	٨٤
رفح الجوازات القديمة	مكتب بيت المقدس للمحاسبة	٩٩-١٠٩	٨٥
رفح بجوار الجوازات	مكتب الشرق للمحاسبة والمراجعة	٠٩٢-٩٧	٨٦
رفح الشارع العام	مكتب غرناطة للمحاسبة والمراجعة	١٠١-٩٩	٨٧