



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

**العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية
العاملة في قطاع غزة**

**Factors that influence the Appointment of the External Auditor
in the local Civil Associations Operating in Gaza Strip**

إعداد الطالب

باسل فضل العابد

إشراف الدكتور

ماهر موسى درغام

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1437هـ - 2016م



يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ (المجادلة: 11)

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت 118 استبانة على عينة الدراسة المتمثلة في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وتم استرداد 94 استبانة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وقد استخدم الباحث برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات.

قد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: تُعد سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية من أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي والتي احتلت المرتبة الأولى، هناك موافقة قليلة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن هناك دوراً للعلاقة بين مجلس إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي في عملية اختياره مدققاً لهذه المؤسسة، تشير النتائج بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلي كل من التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة داخل المؤسسة، عمر المؤسسة، عدد فروع المؤسسة، إدارة العمليات المحاسبية في المؤسسة، ميزانية المؤسسة، زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة، طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان أهمها: توصي الدراسة للتغلب على سيطرة مجلس الإدارة على اختيار المدقق الخارجي، بأن يكون هناك لجنة تدقيق بالمؤسسة يكون لها دور مباشر في عملية ترشيح وتعيين المدقق الخارجي، ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة لعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي، ضرورة عقد ورش العمل ودورات وندوات للعاملين في مكاتب التدقيق خصوصاً في مجال التدقيق الخارجي فيما يتعلق بمجال المؤسسات الأهلية، ضرورة تفعيل وتعزيز دور الهيئات الرقابية والتشريعية من أجل السعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي.

Abstract

The study aims at identifying the factors that influence the appointment of the external auditor in the local civil associations operating in the Gaza Strip, To achieve the objectives of this study a questionnaire was designed to fit the topic and objectives of the study, 118 a questionnaires were distributed to the population of the study represented in the NGOs operating in the Gaza Strip, 94 only responses were recovered, The study uses the descriptive analytic approach to describe the variables of the study, analyze and test the hypotheses, The researcher used the SPSS statistical software for data analysis.

The study exhibited a number of findings the most important of which are: the first important factor influencing the selection of the external auditor is the good reputation of the external auditor and his/her association with global firms, There is a little agreement among the members of the study sample that there is a role for the relationship between the board of directors and the external auditor in the selection process of the auditor, The findings indicate that there are significant differences between the mean scores of respondents in regards with the factors influencing the selection of the external auditor in the nongovernmental organizations operating in the Gaza Strip attributed to the variables; academic major, years of experience in the organization, the year of the organization's operations, the number of branches of the organization, managing the accounting operations in the organization, the budget of the organization, the visits of the external auditor to the organization and the auditing office in charge of auditing the accounts of the organization.

The study drew a number of the recommendations the most important of which are: the researcher recommends to get rid of the control of the board of directors on the selection of the external auditor, There should be an audit committee in the organization which has a direct role in the nomination and the appointment of the external auditor, It is also necessary to reconsider the legislation and regulations regulating the selection process for the external auditor, There is a need to hold workshops, courses and seminars for those working in auditing firms, especially in external auditing in the nongovernmental organizations, It is also necessary to activate and strengthen the role of the control and legislative authorities in their pursuit of developing laws and regulations to regulate the selection process of the external auditor.

الإهداء

إلى الروح التي لبت نداء ربها فرحلت قبل أن تجني ثمار جهدها (والدتي الحبيبة)

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب...

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة...

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم...

إلى القلب الكبير (والدي العزيز)

إلى توأم روحي ورفيقة دربي... إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة...

إلى من رافقتني مصاعب الحياة وسارت معي خطوة بخطوة وما تزال ترافقتني حتى

الآن (زوجتي الغالية)

إلى نسמת الربيع العليقة وشذا زهوره الفواحة مهجة قلبي (أطفالي الأحباء)

إلى كل إخواني وأخواتي...

إلى كل من أحب...

إليهم جميعاً أهدي هذا البحث المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين، يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، يا رب لك الحمد أن مننت علي ويسرت لي هذا العمل وقدرته وأعنتني عليه، فالحمد لله على تمام نعمه وكمال فضله.

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل، أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي الفاضل د. ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك لتفضله بالإشراف على هذا البحث، وعلى ما شملني به من الرعاية والتشجيع، فقد كان لتوجيهاته الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل وخروجه إلى النور.

وأتقدم بجزيل الشكر لأساتذتي في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، لما أمدوني به من عون وإرشاد، كما أتقدم بالشكر والامتنان لكل من الأستاذ الدكتور سالم حلس مناقشاً داخلياً والأستاذ الدكتور يوسف سعادة مناقشاً خارجياً، لتكريمهما بمناقشة هذا البحث، وعلى نصحهم وإرشادهم الذي كان له عظيم الأثر في تصويب مسار البحث؛ فجزاهم الله عني خيراً.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الموصول إلى كل من كان له يد عون وإسناد أو كلمة نصح وإرشاد، لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، سائلاً المولى عز وجل أن يجعله في ميزان حسناتهم يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم، كما أخص بالذكر صديقي إبراهيم المدهون الذي قام بتنسيق هذا البحث، فجزاك الله عني خيراً، وجعله في ميزان حسناتك.

وأخيراً... إن كنت قد أحسنت فهذا فضل وتوفيق من الله، وإن كانت الأخرى، فحسبي أني قد بذلت قصارى جهدي، وما أنا إلا بشر أصيب وأخطئ، والكمال لله وحده، إليه يرجع الفضل كله، وإليه يرجع الثناء كله، هو نعم المولى ونعم النصير.

أسأل الله تعالى أن ينفعنا بما علمنا وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الباحث

باسل فضل العابد

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	آية قرآنية
II	ملخص الدراسة بالعربية
III	ملخص الدراسة بالإنجليزية
IV	الإهداء
V	شكر وتقدير
VI	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
XIV	قائمة الملاحق
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	0-1: المقدمة
3	1-1: مشكلة الدراسة
4	2-1: أهداف الدراسة
4	3-1: أهمية الدراسة
5	4-1: فرضيات الدراسة
6	5-1: متغيرات الدراسة
6	6-1: أنموذج الدراسة
7	7-1: الدراسات السابقة
7	أولاً: الدراسات العربية
16	ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية

الصفحة	الموضوع
الفصل الثاني: واقع بيئة التدقيق في فلسطين وأسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية.	
المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق في فلسطين	
24	0-1-2: المقدمة
25	1-1-2: تطور تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين
27	2-1-2: التطور التاريخي لشركات التدقيق في فلسطين
28	3-1-2: الأشكال القانونية لمكاتب التدقيق في فلسطين
29	4-1-2: الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة في فلسطين
31	5-1-2: العوامل المؤثرة في نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين
31	6-1-2: حقوق عمل المدققين المزاولين للمهنة وضوابطهم
32	7-1-2: طرق الارتقاء بمهنة التدقيق وتطويرها في فلسطين
33	8-1-2: المشاكل التي تواجه مكاتب التدقيق في فلسطين
المبحث الثاني: واقع المؤسسات الأهلية في فلسطين	
36	0-2-2: المقدمة
37	1-2-2: مفهوم المؤسسات الأهلية
39	2-2-2: التطور التاريخي للمؤسسات الأهلية في فلسطين
41	3-2-2: أهداف ووظائف المؤسسات الأهلية في فلسطين
42	4-2-2: خصائص المؤسسات الأهلية
43	5-2-2: أهمية المؤسسات الأهلية في فلسطين
44	6-2-2: الهيكل التنظيمي بالمؤسسات الأهلية الفلسطينية
45	7-2-2: العوامل التي أدت إلى تزايد المؤسسات الأهلية في فلسطين
46	8-2-2: الجهات الرقابية على عمل المؤسسات الأهلية في قطاع غزة
48	9-2-2: المشكلات والصعوبات التي تواجه المؤسسات الأهلية الفلسطينية
49	10-2-2: التوزيع العددي والقطاعي للمؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة

الصفحة	الموضوع
52	11-2-2: المساءلة والشفافية في عمل المؤسسات الأهلية
المبحث الثالث: أسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي في ظل القوانين والتشريعات المطبقة على المؤسسات الأهلية	
54	0-3-2: مقدمة
54	1-3-2: الجهة المخولة باختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية
57	2-3-2: الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات
58	3-3-2: أتعاب مدقق الحسابات الخارجي
60	4-3-2: سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته
61	5-3-2: التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني والمعايير الدولية:
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
65	0-3: المقدمة
65	1-3: منهج الدراسة
65	2-3: طرق جمع البيانات
66	3-3: مجتمع الدراسة
66	4-3: عينة الدراسة
67	5-3: أداة الدراسة
68	1-5-3: صدق الاستبانة
68	1-1-5-3: صدق أداة الدراسة "الصدق الظاهري"
68	2-1-5-3: صدق المقياس
68	أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity
74	ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity
75	2-5-3: ثبات الاستبانة Reliability

الصفحة	الموضوع
77	3-6: الأساليب الإحصائية المستخدمة
77	3-6-1: اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test
الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها	
80	4-0: المقدمة
80	4-1: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة
80	4-1-1: عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة عن المستجيبين
83	4-1-2: عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة عن المؤسسة
87	4-2: اختبار فرضيات الدراسة
87	- اختبار الفرضية الأولى
90	- اختبار الفرضية الثانية
93	- اختبار الفرضية الثالثة
96	- اختبار الفرضية الرابعة
98	- اختبار الفرضية الخامسة
101	- اختبار الفرضية السادسة
103	- اختبار الفرضية السابعة
109	- اختبار الفرضية الثامنة
الفصل السادس: نتائج وتوصيات الدراسة	
121	5-0: نتائج الدراسة
122	5-1: التوصيات
123	المراجع
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
30	توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة	1
31	أعداد مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة حتى عام 2015م	2
49	توزيع أعداد الجمعيات على محافظات قطاع غزة	3
50	توزيع الجمعيات حسب قطاع العمل في محافظات قطاع غزة	4
68	درجات مقياس ليكرت الخماسي	5
69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي"	6
70	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية"	7
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين"	8
72	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية"	9
73	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية"	10
74	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين"	11
75	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	12
76	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	13
77	يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	14

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
80	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	15
81	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	16
81	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	17
82	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	18
82	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	19
83	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط المؤسسة	20
84	توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة	21
84	توزيع عينة الدراسة حسب عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين	22
85	توزيع عينة الدراسة حسب إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة	23
85	توزيع عينة الدراسة حسب ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا	24
86	توزيع عينة الدراسة حسب زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة	25
87	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة	26
88	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي"	27
91	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية"	28
94	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين"	29
96	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية"	30

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
99	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية"	31
102	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين"	32
104	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المؤهل العلمي	33
105	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - العمر	34
106	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي	35
108	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - التخصص العلمي	36
109	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة	37
111	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - عمر المؤسسة	38
112	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - عدد فروع المنظمة داخل فلسطين	39
114	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة	40
115	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا	41
117	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة	42
119	نتائج اختبار "التباين الأحادي" - طباعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة	43

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الشكل
6	أنموذج الدراسة	1

قائمة الملاحق

الموضوع	رقم الملحق
نموذج الاستبانة	1
أسماء محكمي الاستبانة	2

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

0-1: المقدمة.

1-1: مشكلة الدراسة.

2-1: أهداف الدراسة.

3-1: أهمية الدراسة.

4-1: فرضيات الدراسة.

5-1: متغيرات الدراسة.

6-1: أنموذج الدراسة.

7-1: الدراسات السابقة.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

0-1: المقدمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات واحدة من أهم المهن تأثيراً في المجتمعات الاقتصادية، كما تعد القوائم المالية المدققة مصدر ثقة للكثير من مستخدميها، حيث يعتمد عليها العديد من الفئات المستفيدة، وبناء على المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية يتم اتخاذ جملة من القرارات المصيرية، الأمر الذي يتطلب وجود جهة حيادية ومستقلة تطرح رأياً فنياً محايدة حول مدى صحة وعدالة المعلومات الواردة في تلك القوائم، من هنا تتضح أهمية عملية التدقيق.

لقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين خاصة، وذلك بعد تأسيس بورصة فلسطين للأوراق المالية والعمل بها في عام 1997، وذلك لما لهذه المهنة من أهمية لها علاقة بالقوائم المالية المدققة (عليان، 2010: 15).

ولقد لوحظ في الآونة الأخيرة الاهتمام الكبير بشفافية ومصداقية أداء المنظمات الأهلية ومحاسبتها على أداؤها مع تعاضم دورها في العصر الحديث، الأمر الذي أدى إلى ضرورة أن تكون أنشطتها خاضعة للتدقيق من قبل مدقق حسابات مستقل، لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع في تقاريرها المالية، والمساهمة في العمل على التخلص من الفساد المالي الذي قد يشكو منه الكثير من الأفراد المنتمين من خدمات المنظمات الأهلية (عوض، 2006: 2).

وبناء على ما سبق، يجب أن تكون عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي مبنية على أسس ومعايير واضحة وسلمية لما لهذه العملية من أهمية للعديد من الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في تقرير هذا المدقق، وبالنظر إلى أهمية القوائم المالية لما تتضمنه من معلومات محاسبية تفيد العديد من الأطراف في المجتمع اعتماداً على رأي مدقق الحسابات الخارجي، ذلك يقتضي الاهتمام بموضوع اختيار مدقق الحسابات، والذي سيتم تكليفه بعملية التدقيق، فكلما كانت عملية اختيار المدقق الخارجي مبنية على أسس سليمة كلما كانت درجة الثقة والاعتمادية على المعلومات الواردة في تقريره كبيرة جداً.

إن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المدققة والثقة بها يعتمدان بدرجة أساسية على جودة أداء المدقق الخارجي، الأمر الذي يعكس مدى أهمية استقلال المدقق الخارجي في أدائه لمهامه، وهذا يتوقف على مدى توافر الموضوعية والاتساق مع المتطلبات القانونية والمهنية في بيئة التدقيق،

وذلك عند صدور قرار تعيين المدقق، ومن هنا فإن العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي تعد من العناصر المهمة في حقل مهنة التدقيق من حيث أثرها على كفاءتها ومدى الوثوق بمخرجاتها (خشارمة، 2003: 1).

1-1: مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في عدم الوضوح والضبابية في واقع حالة تدقيق الحسابات في المؤسسات الأهلية، وخاصة عملية اختيار المدقق الخارجي لهذه المؤسسات، وخاصة أن هذه العملية لها دور كبير ومباشر في مدى الاعتماد على القوائم المالية المدققة لهذه المؤسسات، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على مدى الثقة في قوائمها المالية، وعلى مستوى الشفافية المالية فيها، هذا من ناحية، أما من ناحية أخرى فإن عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تؤثر في قدرة هذه المؤسسات في الحصول على الدعم والتمويل المالي المناسب، كل هذا ينعكس بشكل مباشر على الدور المجتمعي والخدمات التي تقدمه هذه المؤسسات للشعب الفلسطيني، مما يضعف قدرة هذه المؤسسات على القيام بدورها المنوط بها في خدمة أفراد الشعب الفلسطيني (عوض، 2006: 3).

ومن هنا فإن مشكلة الدراسة تتمحور في السؤال الرئيس الآتي:

ما هي أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وذلك من وجهة نظر هذه المؤسسات؟
ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بالعلاقة بين مجلس إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي.
2. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بالخبرة الواسعة لهذا المدقق في مجال عمل المؤسسات الأهلية.
3. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بقيمة الأتعاب المدفوعة لهذا المدقق مقارنة بالمدققين الآخرين.
4. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بسمعة هذا المدقق وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
5. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بمعرفة المدقق والتزامه بأداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية ذات العلاقة.

6. ما مدى تأثير عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بقدرة هذا المدقق على كسب ثقة المانحين.

1-2: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. معرفة ما إذا كان هناك دور للعلاقة بين مجلس إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات الخارجي في عملية اختيار هذا المدقق .
2. معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بالخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في عمل المؤسسات الأهلية.
3. معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بقيمة الأتعاب المدفوعة لهذا المدقق مقارنة بالمدققين الآخرين.
4. معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بسمعة هذا المدقق وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
5. معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بالتزام هذا المدقق بأداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية.
6. معرفة ما إذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بقدرة هذا المدقق على كسب ثقة المانحين

1-3: أهمية الدراسة

1. تتبع أهمية الدراسة من أن استخدام أسس واضحة لتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المنظمات الأهلية يعتبر شرطاً ضرورياً، وعاملاً رئيسياً، ومن العوامل التي تؤثر في استقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق و تقديم المستوى الأفضل من الخدمات التي تطمح إليها إدارة هذه المنظمات والفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية المدققة.
2. إن الدراسة الميدانية للعوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة يحقق الفائدة للعديد من الجهات التي لها صلة بموضوع

الدراسة، ومن هذه الفئات إدارة المنظمات الأهلية، والممولين، والجهات الرقابية على أداؤها، ومدققي الحسابات الخارجيين، والجمعيات المهنية ذات العلاقة.

3. تتحقق أهمية هذه الدراسة من خلال تحديد أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي توضيح النقاط الإيجابية والسلبية في عملية اختيار هذا المدقق، والتركيز على الإيجابيات ودعمها، ومعالجة الأمور السلبية بما يضمن الارتقاء بمهنة المراجعة في فلسطين ومدى الاعتماد والثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المدققة.

1-4: فرضيات الدراسة

- في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات التالية:
1. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين العلاقة المباشرة لمجلس إدارة المؤسسة الأهلية بمدقق الحسابات الخارجي واختيار هذا المدقق.
 2. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين توفر الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في مجال عمل المؤسسات الأهلية واختيار هذا المدقق.
 3. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين واختيار هذا المدقق.
 4. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية واختيار هذا المدقق.
 5. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية ذات العلاقة واختيار هذا المدقق.
 6. يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين واختيار هذا المدقق.
 7. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسط استجابة المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى (المعلومات الشخصية).
 8. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسط استجابة المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى (معلومات عن المؤسسة).

1-5: متغيرات الدراسة

اشتملت الدراسة على متغير تابع واحد، ومجموعة من المتغيرات المستقلة، وذلك كما يلي:

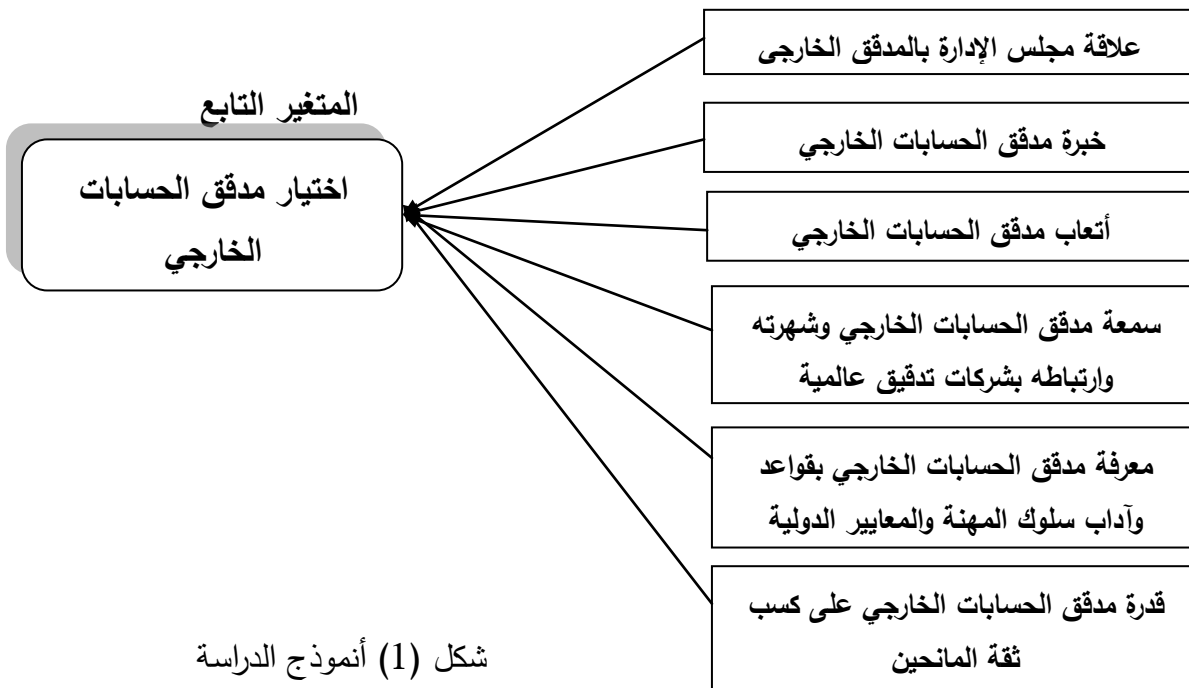
• **المتغير التابع:** اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية في قطاع غزة.

• **المتغيرات المستقلة:** تتمثل هذه المتغيرات فيما يلي:

1. علاقة مجلس الإدارة بمدقق الحسابات الخارجي.
2. خبرة مدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
3. أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
4. سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات تدقيق عالمية.
5. معرفة مدقق الحسابات الخارجي بقواعد وآداب سلوك المهنة والمعايير الدولية ذات العلاقة والتزامه بها.
6. قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.

1-6: **أنموذج الدراسة:** الشكل التالي يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة (المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة).

المتغيرات المستقلة



شكل (1) أنموذج الدراسة

1-7: الدراسات السابقة

تناول العديد من الباحثين والمهتمين تدقيق الحسابات من زوايا ونواحٍ مختلفة، إلا أنه ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، تبين أنه لم يتم التطرق إلى العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وبناء على ذلك سوف يتناول الباحث مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية ذات العلاقة.

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (الزبيدي، 2014) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المطبقة في مكاتب مراقبي الحسابات في العراق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 60 استبانته وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة المكون من مراقبي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أنه يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة الإثبات الكافية عند أدائه لعملية التدقيق حتى يتمكن من الوصول إلى نتائج معقولة يتم الاعتماد عليها، إضافة إلى أنه يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق عملية المراجعة، وأن يلخص جميع النتائج التي تم التوصل إليها خلال عملية التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: إعادة النظر في أدلة التدقيق العراقية، وإصدار أدلة جديدة مواكبة للتطور الاقتصادي، ضرورة تطبيق المنهجية الخاصة بالجودة والاستعانة بالجهات المتخصصة في وضع أسس ومعايير إرشادية يستند إليها المراقب في العمل التدقيقي.

2. دراسة (التميمي، 2013) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية من خلال جمع آراء المدققين العاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة، وأيضاً جمع آراء عينة من الأساتذة في العلوم المحاسبية لتحديد العوامل المؤثرة في تحسين الجودة في العملية التدقيقية، ومن ثم المطالبة بتوفير هذه العوامل في الأداء التدقيقي للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 50 استبانته تم توزيعها على عيني الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن عينة الدراسة قد اتفقت على أنه لا بد من توافر مجموعة من العوامل لتحقيق الجودة في العمل التدقيقي، وهذه العوامل صنفت على أنها عوامل تنظيمية، وعوامل سلوكية، وعوامل شخصية، والأساسيات العلمية في مهنة التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: لكي يتم تحقيق الجودة في العملية التدقيقية كان لا بد أن يكون هناك تخطيط وتحديد لإجراءات التدقيق بشكل مناسب، وأن يتم تحديد حجم العمل والوقت اللازم للمهارة والتنفيذ، وأن يتمتع المدقق بالأمانة والاستقلالية والقدرة على توفير عناصر الجودة، وأن يتوفر لديه التحصيل العلمي المناسب والخبرة المهنية والتعليم المستمر، وأن يكون قادراً كذلك على تقييم نظام الرقابة الداخلي والمقدرة على اكتشاف التلاعب والغش.

3. دراسة (المصدر، 2013) بعنوان: "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 63 استبانة وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في مدققي الحسابات والذين يملكون ترخيصاً لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، إن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود علاقة طردية قوية بين كل من جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفعاليتها في جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة بذل المزيد من الجهود لتنمية القدرات المهنية للمدققين واطلاعهم على التطورات التكنولوجية السريعة في مختلف المجالات، ينبغي على المدقق الحرص على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة حيث إن ذلك يرفع مستوى جودة المدققين في قطاع غزة، الاهتمام بدعم إدارة مكاتب التدقيق والقدرة على تقليل خطر وجود

أخطاء في القوائم المالية، وجوب حرص المدققين على توفير الاهتمام الشخصي للعميل وتفهم المدققين لمشكلات العملاء، حيث إن ذلك يحافظ على استقلال المدقق ويسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق، وجوب حرص المدققين على الحصول على الشهادات العلمية والمهنية العليا حيث إن ذلك يسهم في رفع قدراتهم العلمية والمهنية ما يرفع مستوى جودة التدقيق بشكل عام.

4. دراسة (نجم، 2012) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر مدققي الحسابات، بهدف الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم 80 استبانته، تم توزيعها بالكامل على مجتمع الدراسة المتمثل في أصحاب مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أن الوقت اللازم لتنفيذ وتخطيط عملية التدقيق وحجم عمل المنشأة محل التدقيق يعد من أهم العوامل المحددة لأتعاب المكتب، وأن سمعة مكتب التدقيق وشهرته يعد من أهم العوامل التي تؤثر إيجاباً على تحديد أتعاب المكتب، وأن استقلالية وخبرة ونزاهة العاملين في مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة بالإيجاب على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة أن تتولى جمعية مدققي الحسابات القانونيين بوضع نظام عملي لكيفية تحديد الأتعاب، وأنه يجب على مكاتب التدقيق تخفيض المنافسة غير المهنية بينها والمطالبة بوضع حد أدنى للأتعاب.

5. دراسة (الرشيدي، 2012) بعنوان: "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 75 استبانته وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين بالإضافة إلى جهات الرقابة والإشراف على المهنة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أنه لا تتوفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة، وأنه توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة توعية المدققين الخارجيين بأهمية توافر شروط الاستقلالية في عملهم للمحافظة على كفاءة العمل، بالإضافة إلى ضرورة تحديد الحد الأدنى للأتعاب المدفوعة للمدققين وذلك للحد من اقتناص العملاء.

6. دراسة (مسلم، 2011) بعنوان: "مدى فعالية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة استطلاعية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، ومعرفة الوسائل التي تزيد من تطبيق معايير التدقيق الخارجي الفعال، وذلك من خلال استطلاع آراء القائمين على إدارة المؤسسات العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت 131 استبانته كعينة عشوائية من مجتمع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن التدقيق الخارجي الفعال للمؤسسات الأهلية غير متوفر بدرجة كافية، وأن عملية اختيار المدقق الخارجي تخضع للعديد من العلاقات والمعرفة الشخصية، وأنه لا يتم بذل العناية المهنية الكافية عند أداء عملية التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: أنه من الضروري تعزيز الاهتمام بتطبيق معايير التدقيق الخارجي الفعال في المؤسسات الأهلية بشكل أكثر مما هو مطبق حالياً، وضرورة التأكيد على مبدأ الاستقلالية للمراجع الخارجي حتى يتمكن من أداء مهامه وواجباته على أكمل وجه، وكذلك ضرورة بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدققين الخارجيين، وضرورة العمل على إصدار معايير تدقيق لها علاقة بالمؤسسات الأهلية.

7. دراسة (عليان، 2010) بعنوان: "أسس اختيار المدقق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ودراسة وتحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهتي

نظر المراجعين الخارجيين والشركات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم 204 استبانة وتوزيعها على عينتي الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن نتائج هذه الدراسة تتفق مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تحديد العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، مما يعني أن تأثير تلك العوامل بشكل عام لا يختلف باختلاف بيئة التطبيق مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الحالة الفلسطينية، وأنه توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أهمية وأثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها وأثرها من وجهة نظر الشركات، وكذلك توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي، وضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة له حتى يحافظ على استقلاله، وكذلك العمل على تفعيل وتعزيز دور الجمعيات المهنية في تطوير قدرات وكفاءات المراجعين الخارجيين.

8. دراسة (حسين، 2008) بعنوان: "تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل التي تؤثر على تغيير مدقق الحسابات الخارجي وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والإدارة المالية للشركات المساهمة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم وتوزيع 100 استبانة لجمع البيانات حول آراء فئات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن مدقق الحسابات الخارجي يساهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة وخاصة في قياس العمليات المالية وانفتحت فئاتنا الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة لها تأثير إيجابي في تغيير مدقق الحسابات الخارجي على مستوى ثلاث مجموعات: وهي العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق، والعوامل المرتبطة بتطبيق معايير وقواعد السلوك المهني، والعوامل المرتبطة بشركات المساهمة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات في مراقبة عمل المدققين والعمل على إقامة الدورات التدريبية لرفع مستوى المهنة.

9. دراسة (الخذندار، 2008) بعنوان: "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 185 استبانة ووزعت على المراجعين ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أنه توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل، وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: إلزام الشركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور خمس سنوات كحد أقصى، وضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة وأخلاق المهنة.

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

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 102 استبانة، تم توزيعها على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أنه تتوفر المقومات الأساسية التي تدعم فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: عدم قبول مكاتب التدقيق لأية عملية إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها، بالإضافة لتنظيم أعمال الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بما يمنع تأثير أتعاب تلك الخدمات على أتعاب التدقيق من جهة

وعلى جودة التدقيق من جهة أخرى، وكذلك تفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتدريب العاملين فيها على تطبيق المعايير الدولية والمحاسبية ومعايير التدقيق.

11. دراسة (عوض، 2006) بعنوان: "واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات لدى المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وتقديم التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين حالة الطلب على تلك الخدمة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم وتوزيع 280 استبانة كأساس لإجراء الدراسة على المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: عدم فعالية رقابة وزارة الداخلية وهيئة الرقابة العامة وهيئة المنظمات الأهلية، وعدم اكتمال القوانين المنظمة لبيئة تدقيق الحسابات، والحاجة لإضافات وتعديلات جوهرية، وكذلك ضعف الدور الرقابي للجمعيات المهنية.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: العمل على تعزيز وعي الجمعيات العامة في المنظمات الأهلية بأهمية مهنة تدقيق الحسابات، والعمل على تفعيل دور وزارة الداخلية، وتعزيز دور هيئة الرقابة العامة، وهيئة المنظمات الأهلية في مراقبة الأنشطة المتعلقة بالمنظمات الأهلية كافة، والسعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لذلك.

12. دراسة (أبوهين، 2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 87 استبانة تم توزيعها على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات، وأن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتباعه من أجل اجتذاب عملاء جدد، وأن تبنى مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكتب.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: أنه يجب أن يتم اختيار مكاتب المراجعة لمدققي حسابات ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة الاهتمام بما هو جديد في المهنة، وأن تقوم الجمعيات المهنية بتحديد حد أدنى لأتباع مدقق الحسابات بحيث لا يجوز للمدقق بأية حال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعملي في تحديد أتباع المراجع، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، بالإضافة إلى تعزيز مبدأ استقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بشتى الوسائل من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

13. دراسة (خشارمة، 2003) بعنوان: "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، التي شملت فئة مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وفئة المدراء الماليين في تلك الشركات، بواقع 72 مدققاً، و38 شركة مساهمة عامة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن عينتي الدراسة قد اتفقت على فاعلية دور مجلس الإدارة، وأن دوره لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون، وإنما يتعداها إلى اختيار المراجع. كما أظهرت الدراسة أيضاً وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئتين فيما يتعلق بالعلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمراجع، وكذلك سنوات الخبرة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: أنه يجب أن يكون هناك مراقب معين من قبل هيئة مراقبة الشركات يراقب آلية تعيين المراجعين للحد من سيطرة مجلس الإدارة على اختيار المراجع، وما قد يكون لذلك من آثار سلبية على استقلاليتهم، وأن تحدد أسس معينة لاختيار المراجع حتى لا تسيطر العلاقات الخاصة على عملية اختيار المراجع، وضرورة تفعيل دور جمعية مدققي الحسابات في مراقبة مكاتب التدقيق، ومعالجة قضايا اختيار المراجع وفقاً لأسس موضوعية.

14. دراسة (المعتاز، 1999) بعنوان "العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة السعودية، خاصة بعد صدور قرار وزارة التجارة السعودية الخاص بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة السعودية، لتتولى عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي، وقد قسمت الدراسة العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع إلى قسمين: العوامل الفنية وهي المتعلقة بأداء المراجع لعملية المراجعة، والعوامل غير الفنية وهي ما عدا ذلك من أسباب اختيار وتغيير المراجع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم 113 استبانة، وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في جميع أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة السعودية، وعينة من مكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية سواءً في اختيار أو تغيير المراجع لدى عيني الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة الاهتمام بتطوير قدرات المراجعين الفنية خاصة في ظل التقدم التكنولوجي، وضرورة الإفصاح عن أسباب اختيار أو تغيير المراجع من قبل لجان المراجعة بالشركات المساهمة وذلك من خلال تقرير خاص يتم إصداره عن اللجنة ويرفق مع التقارير السنوية المنشورة في الصحف المحلية.

ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية:

1. دراسة (James and Izien, 2014) بعنوان:

“Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria”

"خصائص شركات التدقيق وجودة التدقيق في نيجيريا".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير الخصائص التي تتمتع بها شركات التدقيق على جودة عملية التدقيق، وقد اعتمد الباحثان على مصادر البيانات من البيانات المالية لـ 18 شركة من شركات الأغذية والمشروبات المدرجة في سوق نيجيريا للأوراق المالية عن الفترة (2007-2012)، وقد تم استخدام تقنية الانحدار متعدد التغيرات لتقدير نموذج الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة واستقلال مجلس الإدارة وجودة التدقيق، في حين أن هناك علاقة سلبية بين استقلال مدقق الحسابات الخارجي وحجم شركة التدقيق وبين جودة التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات كان منها: ضرورة قيام مجلس التقارير المالية النيجيرية وغيرها من الهيئات التنظيمية بإلقاء نظرة نقدية خلال ثلاث سنوات لمدققي الحسابات.

2. دراسة (Suseno, 2013) بعنوان:

“An empirical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality”

"تأثير استقلالية المدقق وأتعاب التدقيق على جودة التدقيق".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير استقلالية المدقق وأتعاب التدقيق على جودة التدقيق، تم اتباع المنهج التحليلي التفسيري واستخدام الاستبيانات والمقابلات كأدوات جمع البيانات الأولية، شملت عينة الدراسة 73 من مكاتب المحاسبة التي هي أعضاء في المنتدى المحاسبي لسوق العمل في إندونيسيا.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات كان منها: أن استقلال المدقق يؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق وأيضاً أتعاب التدقيق تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق، وأشارت الدراسة إلى أن التدابير الرامية إلى تعزيز جودة التدقيق يمكن أن تتحقق عن طريق تطوير توجه المستقل وتحديد أتعاب كافية للتدقيق.

3. دراسة (Mie Reheul, et. al., 2011) بعنوان:

“Auditor Choice in the Belgian non-profit Sector: a behavioral perspective”

"اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المنظمات غير الربحية البلجيكية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عملية اختيار مدققي الحسابات في المنظمات غير الربحية البلجيكية من منظور سلوكي، حيث ركزت الدراسة على بحث فيما إذا كان اختيار المدقق الخارجي يرتبط بدرجة كبيرة بتخصصه في مجال المنظمة، مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة سمات يجب أن تتوافر في المدقق وهي: الكفاءة والأمانة والأخلاق وعلاقة العمل مع الإدارة وأتعب التدقيق وسرعة تنفيذ عملية التدقيق، وتحليلات توجهات العميل والخبرة في القطاع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة والمكونة من 1000 منظمة غير ربحية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات كان أهمها: أن المؤسسات غير الربحية تعطي أهمية كبيرة للخبرة في القطاع، وتحليل توجهات العميل هي الأكثر تأثيراً في اختيار المدقق ذو الخبرة القطاعية الكبيرة.

4. دراسة (Jari and Mohamed, 2011) بعنوان:

“The Determinant Factors of Auditor Switch among Company Listed on Tehran Stock Exchange”

"المحددات الرئيسية لتغيير مدقق الحسابات بين الشركات المدرجة في بورصة طهران".

هدفت الدراسة إلى إيجاد المحددات الرئيسية لتغيير مدقق الحسابات بين الشركات المدرجة في بورصة طهران، ومن أجل التحقق من محددات تغيير مدقق الحسابات تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي في هذه الدراسة، حيث تكونت عينة الدراسة من 182 من الشركات المدرجة في بورصة طهران (TSE)، من هذه الشركات الـ 182، 91 شركة قامت بتغيير مدقق الحسابات خلال الفترة من عام 2003 حتى عام 2007، و91 شركة لم تقم بعملية تغيير مدقق الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: أنه من بين العوامل التي تم تحليلها في الدراسة تبين أن حجم مكتب التدقيق فقط كان له علاقة بتغيير المدقق بين الشركات المدرجة في

بورصة طهران، وعلاوة على ذلك، بما يتفق مع الدراسات السابقة، أظهرت هذه الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر مدقق مؤهل وبين تغيير مدقق الحسابات.

5. دراسة (Knechel, et. al., 2008) بعنوان:

“Determinate of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market”

“محددات اختيار المدقق الخارجي في الشركات صغيرة الحجم”.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم العاملة في فنلندا، حيث يسمح لهذه الشركات باختيار مدقق الحسابات الخارجي من ضمن أربع فئات من شركات تدقيق الحسابات، وهي شركات التدقيق الدولية، وشركات التدقيق المحلية، والمدققين الخارجيين المحليين الذين يحملون رخصة المزاولة، والمراجعين الخارجيين المحليين غير المعتمدين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته على عينة عشوائية بلغ عددها 2333 شركة من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم العاملة في فنلندا.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان منها: أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات صغيرة الحجم التي تقوم باختيار مراجع خارجي هي حجم أنشطة الشركة وصعوبات عملياتها المالية، والخبرة التي يتمتع بها المراجع في فحص وتدقيق القوائم المالية لمثل تلك الشركات.

أما بالنسبة للعوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار مراجع خارجي من بين النوع الأول والثاني من شركات المراجعة، فكانت كالاتي: كبر حجم التمويل المطلوب لتلك الشركات، شهرة المدقق الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة دولية.

أما أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار شركات المراجعة الدولية، فكانت الشهرة والسمعة التي يتمتع بها المدقق الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة عالمية والكفاءة المهنية التي يتمتع بها المدقق الخارجي والتخصص في مجالات عمل الشركة هي أهم العوامل المؤثرة.

6. دراسة (Bewley, et. al., 2008) بعنوان:

“An Examination of Auditor Choice using Evidence from Andersen's Demise”

"فحص عملية اختيار المدقق الخارجي: تسليط الضوء على أسباب فشل شركة آرثر أندرسون".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عوامل اختيار المراجع الخارجي وذلك بتسليط الضوء على أسباب فشل الأعمال الذي حل بشركة Enron ومدققها الخارجي Arthur Anderson في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث إن الفشل الذي لحق بشركة Enron وإغلاق شركة التدقيق الخاصة بمراجعة حساباتها أدى إلى تركيز الضوء على عملية اختيار المراجع الخارجي، وتحليل أسباب تمسك العديد من عملاء شركة التدقيق Arthur Anderson بها، وعدم تغييرها بالرغم من صدور قرار المحكمة بإغلاقها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية بلغ عددها 711 شركة من الشركات التي كانت شركة Arthur Anderson تقوم بتدقيق قوائمها المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: أن من أهم الأسباب التي دفعت بعض الشركات إلى سرعة تغيير شركة Arthur Anderson قبل صدور قرار المحكمة بإغلاقها هي رغبة تلك الشركات في سرعة اختيار شركة مراجعة دولية لها نفس النصيب من الشهرة التي تتمتع بها شركة Arthur Anderson قبل إثارة مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron، وكذلك رغبة تلك الشركات في الحصول على ثقة المساهمين من خلال اختيار شركة مراجعة تتمتع بالكفاءة المهنية والشهرة من أجل الابتعاد عن مشكلة شركة Arthur Anderson.

أما عن أهم الأسباب التي أدت ببعض الشركات إلى عدم تغيير شركة Arthur Anderson إلا بعد صدور قرار المحكمة بإغلاقها، فهي ثقة تلك الشركات بالكفاءة المهنية التي تتمتع بها Arthur Anderson قبل إثارة مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron، وثقة تلك الشركات بقدرة شركة Arthur Anderson على تخطي مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron لما تتمتع به Arthur Anderson من كفاءة مهنية عالية.

7. دراسة (Pong and Kita, 2006) بعنوان:

"Influence of Bank on Company Auditor Choice: The Case of Japan"

"مدى تأثير البنوك على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي: دراسة تطبيقية اليابان".

هدفت الدراسة إلى دراسة سوق خدمات المراجعة في اليابان خلال عام 2000م، وتمحورت الدراسة حول مدى تأثير البنوك الرئيسية التي تتعامل معها الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانته كأساس للدراسة مكونة من 1485 شركة من الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: أن حالات كثيرة من عينة الدراسة ترغب في اختيار المراجع الخارجي الذي تربطه علاقات قوية أو يقوم بتدقيق القوائم المالية للبنك الرئيسي الذي تتعامل معه الشركة، وأن ما نسبته (81%) من عينة الدراسة يتم مراجعة قوائمها المالية من خلال أكبر أربع شركات مراجعة تعمل في اليابان وهي (Chuo, Shin Nihon, Aoyama, Asahi, and Tohmatu) وذلك لما لهذه الشركات من خبرة وسمعة وكفاءة مهنية عالية في مجالات الأعمال المختلفة، بالإضافة إلى أن اختيار المدقق الخارجي لمراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة في كل قطاع من قطاعات سوق طوكيو للأوراق المالية يتم وفقاً لمدى تخصص كل شركة من الشركات الأربع في مجالات أعمال الشركات الخاضعة لعملية التدقيق.

8. دراسة (Chaney, Jeter, and Shivakumar, 2004) بعنوان:

"Self-Selection of Auditors and Audit Pricing in Private Firms"

"اختيار مدقق الحسابات الخارجي وأسعار التدقيق في الشركات الخاصة في بريطانيا".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات الخاصة في بريطانيا، وقد ركزت الدراسة على دراسة عملية تسعير أتعاب التدقيق لهذه الشركات من حيث التكلفة التي تتكبدها عند اتخاذ قرار اختيار المدقق الخارجي، سواء أكان هذا المدقق من ضمن الشركات الأربع الكبرى في العالم أو من غيرها من شركات التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة مكونة من 100,000 شركة، خاصة تلك التي

قامت بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها في بريطانيا وذلك خلال الفترة الممتدة من عام 1994م وحتى عام 1998م.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: أن عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركات تتم بناء على عدة عوامل أهمها خبرة المدقق وسمعته، بالإضافة إلى أتعاب التدقيق، إلا أن عدداً كبيراً من هذه الشركات فضلت أن من يقوم بعملية تدقيق حساباتها أحد المراجعين الموثوق بهم وممن لهم سمعة جيدة وشهرة عالمية وبصفة خاصة واحدة من شركات التدقيق الأربع الكبرى في العالم، بغض النظر عن أتعاب التدقيق المرتفعة لتلك الشركات، بالإضافة إلى عدم وجود مؤشرات واضحة تضمن عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي دون التحيز لأي من شركات التدقيق وخاصة شركات التدقيق الأربع الكبرى في العالم.

9. دراسة (Aguilar, and Barbadillo, 2003) بعنوان:

"Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report"?

"هل الشركات الإسبانية تقوم بتغيير مدقق الحسابات لتتجنب تقرير المدقق المتحفظ؟".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل أسس اختيار المدقق الخارجي في الشركات الأسبانية، وقد تمحورت الدراسة حول التعرف على أهم الاستراتيجيات التي تتبعها هذه الشركات عند اختيار مدقق الحسابات الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته تم توزيعها على عينة عشوائية عددها 735 شركة من الشركات العاملة في أسبانيا، وذلك من الفترة الممتدة من عام 1991م وحتى عام 1996م.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها: أن أغلب عينة الدراسة ترغب في اختيار مدقق الحسابات الذي يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، حيث تكاد تنعدم احتمالية تغيير المدقق الخارجي الذي تتوفر فيه صفة الكفاءة المهنية العالية والخبرة العملية، حيث إن تغيير هذا المدقق واختيار غيره ممن لا يتمتع بالكفاءة المهنية العالية والخبرة العملية تعد من العوامل التي تضر بمصلحة الشركة، وأن 135 شركة من عينة الدراسة قامت بتغيير مدقق الحسابات الخارجي خلال فترة الدراسة وقامت باختيار مدققين خارجيين أكثر خبرة وكفاءة مهنية في مجالات عمل الشركة.

وقد بينت الدراسة أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي هي: الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي، شهرة المدقق، مدى ارتباط المدقق بمكاتب تدقيق عالمية، التخصص في مجال عمل الشركة، حجم شركة المراجعة.

ما يميز الدراسة الحالية:

1- تتشابه الدراسة الحالية مع غيرها من الدراسات السابقة من حيث المنهجية المستخدمة والمتمثلة في استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات وإتباع الأساليب الإحصائية في تحليل العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي في المؤسسات الأهلية.

2- ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة هو نطاق التطبيق، حيث حاول الباحث حصر أهم العوامل التي تؤثر في اختيار مدقق الحسابات الخارجي وتطبيقها على مجتمع الدراسة (المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة).

3- ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة هو موضوع الدراسة، فحسب علم الباحث لا توجد في فلسطين دراسات تطرقت إلى موضوع اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية، فمن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يتبين أن العديد من الدراسات تناولت العديد من القضايا التي تخص مهنة التدقيق، حيث ركزت على جودة عملية التدقيق، وعلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مكاتب التدقيق، وكذلك العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

الفصل الثاني

واقع بيئة التدقيق في فلسطين وأسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية.

المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق في فلسطين.

المبحث الثاني: واقع المؤسسات الأهلية في فلسطين.

المبحث الثالث: أسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي في ظل القوانين والتشريعات

المطبقة على المؤسسات الأهلية.

المبحث الأول

واقع مهنة التدقيق في فلسطين

2-1-0: المقدمة

تُعد دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية، وعلى من يزاول هذه المهنة أن يكون على معرفة وإلمام تام بالقواعد والسياسات والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وسليمة من فترة مالية لأخرى، حيث تعد هذه المهنة من أهم المهن العريقة في دول العالم المتقدم، ولها قوانينها وتقاليدها ومسؤوليتها التي تحددها نقابات وجمعيات المحاسبين والمدققين، ولقد ساهمت هذه المهنة وبشكل فعال في الارتقاء بالمجتمعات لما تقدمه من خدمات مختلفة تتمثل في: حماية الاستثمارات، واكتشاف حالات الغش والتلاعب، وإدارة الاقتصاد القومي (زريقات وآخرون، 2010: 15).

واستمدت مهنة تدقيق الحسابات نشأتها من حاجة الإنسان إلى التأكد من صحة المعلومات المالية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، ففي العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يقوم بتعيين شخص للتأكد من صحة الحسابات، وكان هذا الشخص يجلس مع المسؤول عن الحسابات ليستمع إلى ما يقوله بخصوص تلك الحسابات، وكلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناها يستمع، وعُرف التدقيق: بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية (المطارنة، 2009: 13).

فالمتتبع للتاريخ يجد أن مهنة التدقيق موجودة منذ القدم، فقد تم ممارستها بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، والغاية من هذه المهنة هي فرض الرقابة من طرف الزعماء ورؤساء القبائل أو الملاك على من يقوم بتحصيل أموالهم، حيث نجد إن الفراعنة في مصر، والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تمارس هذه الوظيفة، ففي العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين، هم القضاة حيث تم تكليفهم من طرف الإمبراطور بالذهاب إلى مختلف مقاطعات روما لمراقبة نشاط الإدارات العمومية، والحرفيين، والتجار، حيث كانت تتم هذه المراقبة بواسطة أسئلة شفوية، ويقوم القضاة في نهاية المهمة بتقديم تقرير شفوي يقدم للإمبراطور يهدف عادة لفرض عقوبات.

كما تمت ممارسة وظيفة التدقيق في العصر الإسلامي، حيث إن الخليفة عمر ابن الخطاب جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، وكان الغرض الرئيس من هذه الوظيفة هو اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية (نظمي والعزب، 2012: 11).

أما في القرن العشرين فقد أدى التطور الاقتصادي، ونمو الدخل القومي، إلى انتشار الشركات المساهمة وازدياد أهميتها وخطورتها، حيث أصبحت تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاد القومي، وبظهور وانتشار الشركات المساهمة انفصلت الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة رغبة الملاك المساهمين إلى خدمات التدقيق لحماية مصالحهم وحقوقهم وحسن تصرف الإدارة (الوقاد ووديان، 2010: 17).

بناء على ما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، وتطورها التاريخي عبر الزمن، وإلقاء الضوء على أهم التحديات والمشكلات التي تواجه المهنة، وكيفية الارتقاء بها وتطويرها.

1-1-2: تطور تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

ظهرت مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين مع بداية القرن العشرين، وبالتحديد بعد الانتداب البريطاني على فلسطين (Helles, 1992: p168)، وبعد أول قانون منظم لمهنة التدقيق والمحاسبة في فلسطين هو القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929م، ويحمل الرقم 1928/18، وقد استمر هذا القانون مطبقاً حتى العام 1948م واحتلال إسرائيل لأجزاء كبيرة من فلسطين، الأمر الذي أدى إلى انتقال البنوك والشركات إلى الأردن، وبالتالي انتقال مكاتب التدقيق إلى هناك (البحيصي، 2010: 1256).

وعلى الرغم من أن هذا القانون طبق إلى ما بعد 1948م في قطاع غزة حتى عودة السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 1994م، إلا أن الاحتلال الإسرائيلي قد عمل قاصداً على إفراغ الأعمال المهنية الفلسطينية من مضمونها، وقد فرضت طبيعة المرحلة التي عاشها الشعب الفلسطيني خلال الفترة من عام 1967م حتى عودة السلطة الفلسطينية في عام 1994م على المؤسسات ظروفًا خاصة جداً أثرت كثيراً على مهنة تدقيق الحسابات (عوض، 2006: 31).

ويمكن القول أن بداية ظهور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين يرجع إلى عام 1921م، حيث كانت شركة سابا وشركائهم أول شركة تدقيق حسابات تعمل في فلسطين، وعندما تأسس البنك العربي وكان مركزه الرئيس في مدينة القدس، كلفت شركة سابا بتدقيق حساباته، وفي

المقابل بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام 1943 م، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ في الأردن من قبل مدققين فلسطينيين من الضفة الغربية لنهر الأردن (أبو هين، 2005: 26)، ولقد تأسست أول جمعية للمحاسبين والمراجعين في قطاع غزة في عام 1978م، أما في الضفة الغربية فلقد تأسست جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينية في عام 1986م كفرع لجمعية مدققي الحسابات الأردنية، وظل الأمر هكذا حتى عام 1988م حين تم فك الارتباط مع الضفة الغربية، ومع بداية عام 1998م تم تأسيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (جربوع، 2002).

وتجدر الإشارة هنا أنه حتى مطلع الستينيات لم يكن هناك أي قانون ينظم مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين، فكانت البداية عام 1961م حيث صدر قانون مهنة تدقيق الحسابات في الأردن الذي يحمل رقم (10) لعام 1961م والذي عالج مهنة التدقيق دون المحاسبة، وتناول الحقوق والواجبات، كما نظم الشروط والإجراءات التي يجب اتباعها في منح إجازة مزاولة المهنة، وقد طبق هذا القانون على الأراضي الأردنية، بالإضافة إلى الضفة الغربية من فلسطين، ولم يطبق على قطاع غزة حتى يناير 1997م عندما أصدر الرئيس مرسوماً رئاسياً بتعميم القانون على الأراضي الفلسطينية كافة (جلس، 2003: 11).

وبعد عام 1967م أبقى الاحتلال على القوانين المنظمة للمهنة على حالها في قطاع غزة والضفة، ولكن تحت سيطرة الاحتلال الإسرائيلي، وذلك بعد احتلال كل من المنطقتين (البحيبي، 2010: 1256).

وبعد توقيع اتفاقية أوسلو مع الجانب الإسرائيلي وتحديداً في عام 1994م بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية تم إصدار قانون رقم (17) لعام 1995م، والذي تم بموجبه إنشاء هيئة الرقابة العامة، حيث قامت بتبني سريان قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (10) لعام 1961م اعتباراً من 1997/1/15م، وذلك تطبيقاً للقرار الرئاسي رقم (5) لعام 1997م، كقانون يستخدم لتنظيم المهنة في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وفي العام 2004م ظهر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004م، والذي يعتبر القانون الفلسطيني الأول الذي يهدف إلى تنظيم المهنة في النواحي التي تتعلق بها كافة (عليان، 2010: 24).

من خلال ما سبق يتضح أن مهنة التدقيق في فلسطين لم تكن حاضرة بشكل كبير وذلك إبان الاحتلال الإسرائيلي بسبب عدم وجود نشاط لشركات المساهمة العامة، وقلة الموارد

الاستثمارية، مما أثر بشكل مباشر على مهنة التدقيق وتطورها، ومع قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، وانتشار الكثير من شركات المساهمة العامة، وزيادة حركة النشاط الاقتصادي، أخذت مهنة التدقيق في فلسطين تتعافى وتقوم بدورها المناسب، وأصبح هناك الكثير من شركات التدقيق الكبيرة والمعروفة.

2-1-2: التطور التاريخي لشركات التدقيق في فلسطين:

تعرضت مهنة تدقيق الحسابات إلى الإهمال الشديد وذلك خلال الاحتلال الإسرائيلي حتى كادت أن تكون معدومة، حيث شهدت تلك الفترة تراجعاً ملحوظاً لمهنة التدقيق في فلسطين، وذلك لأسباب عدة أهمها: قلة الاستثمار، قلة شركات المساهمة العامة، وضعف حركة النشاط الاقتصادي (نجم، 2012: 26).

وبعد فرض وتطبيق ضريبة القيمة المضافة من قبل الاحتلال الإسرائيلي على قطاع غزة بأمر عسكري، انتعشت مكاتب المحاسبة، وزاد عددها حتى وصلت في يونيو 1995م إلى (45) مكتباً، وفي هذه الفترة برزت وظيفة المحاسبة للأغراض الضريبية، ذلك أن السياسة الضريبية غير العادلة التي انتهجتها سلطات الاحتلال جعلت الخدمات الضريبية من أولى اهتمامات مكاتب المحاسبة وعلى رأس مهامها، حتى أصبح لدى الكثيرين مفهوم خاطئ بأن المحاسبة بدون ضريبة تعني غياباً للمهنة.

ومع قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994م، شهدت البلاد ولادة مرحلة جديدة من مراحل التطور في النواحي الاقتصادية كافة، حيث انتشرت شركات المساهمة العامة، و البنوك والمؤسسات المالية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تفاعل مهنة المحاسبة والتدقيق واختلاف طبيعة عملها بما يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد (عليان، 2010: 25).

وفي منتصف العام 2007م شهدت الأراضي الفلسطينية انقساماً سياسياً حاداً أثر بشكل مباشر على جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي أدى إلى توقف عجلة الاقتصاد الفلسطيني في قطاع غزة، فالكثير من الشركات والمصالح والمؤسسات المالية أغلقت أبوابها، الأمر الذي انعكس سلباً على مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أدى إلى تقلص كبير في عدد شركات التدقيق الموجودة داخل قطاع غزة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى وبالتزامن مع الانقسام الفلسطيني المشؤوم تعرضت البلاد إلى حصار إسرائيلي جائر على مدار 8 سنوات كانت كفيلاً

بشك حركة الاقتصاد الفلسطيني، وإغلاق الكثير من المؤسسات المالية والذي أثر بشكل مباشر على مهنة التدقيق و استمرار شركاتها في القيام بدورها.

2-1-3: الأشكال القانونية لمكاتب التدقيق في فلسطين

يأخذ الشكل القانوني المتاح وفقاً لقانون مزاوله المهنة ولائحته التنفيذية لفتح أو تأسيس مكاتب التدقيق في فلسطين الشكلين التاليين (أبو يوسف، 2011: 59):

الشكل الأول: المنشأة الفردية

وفيها يمكن للمراجع الحاصل على رخصة مزاوله المهنة من مجلس مهنة مراجعة الحسابات، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بشكل شخصي من خلال مكتب تدقيق حسابات على شكل منشأة فردية.

الشكل الثاني: الشركة العادية

يوضح قانون مهنة التدقيق رقم (9) لعام 2004م ولائحته التنفيذية إمكانية تأسيس شركات عادية لمزاوله المهنة، ويشترط في ذلك ألا يكون المراجع شريكاً في أكثر من شركة واحدة، وألا يزاول المهنة خارج حدودها، سواء بصورة مستقلة، أو لدى الغير، وأن يكون جميع أعضاء الشركة من الحاصلين على رخصة مزاوله المهنة، حيث يقدم الراغبون في تأسيس الشركة طلبهم إلى مسجل الشركات بوزارة الاقتصاد الوطني، مرفقاً به صور رخص المزاوله للشركاء، وبعد تسجيل الشركة يتم تقديم طلب الحصول على رخصة المزاوله الخاص بالشركة لمجلس مهنة مراجعة الحسابات.

ولقد لخصت دراسة قام بها (عليان، 2010) أهم الأشكال القانونية لشركات التدقيق في فلسطين بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية فيما يلي:

أولاً: الشركات الأربع الكبرى:

وتعد أكبر أربع شركات على مستوى العالم، حيث دخلت سوق المنافسة في مجال التدقيق والمحاسبة في فلسطين بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، وهم:

1. أرنست ويونغ Ernst & Young

2. ديلويت توتش Deloitte Touch Tomatsu

3. برايس واتر هاوس Price Water House

4. كي بي أم جي KPMG

وما يميز هذه الشركات هو كبر حجمها، واستخدامها لأهم الأساليب المتطورة في المراجعة والتدقيق، وسيطرتها على مراجعة حسابات الشركات العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ثانياً: الشركات المحلية التي تستخدم أسم شركة أجنبية:

هي شركات متوسطة الحجم، والتي لها الحق في استخدام أسم شركة مراجعة دولية، وتعتمد استخدام أساليب متطورة نوعاً ما في التدقيق والمراجعة.

ثالثاً: الشركات المحلية:

هذه الشركات تمتاز بصغر حجمها، وسيطرت الملكية الفردية والعائلية، والجمود والبدائية، وعدم اتباعها للأساليب المتطورة والحديثة للمحاسبة والتدقيق وإعداد التقارير.

2-1-4: الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة في فلسطين:

تتنوع الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في فلسطين، وذلك نتيجة للتطور في أعمال هذه المكاتب ما بين خدمات استشارية، وخدمات تدقيق، وخدمات محاسبة ومسك دفاتر، ويمكن تلخيص أهم الخدمات على النحو التالي (جربوع، 2004: 12):

1. مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.
2. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.
3. تقديم المشورة في الشؤون المحاسبية والمالية.
4. تقديم الاستشارات الضريبية.
5. الاستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.
6. عمل دراسات الجدوى الاقتصادية.
7. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

وفيما يتعلق بتحليل طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة، وتحديد نسبة كل منها، تبين من خلال دراسة (جربوع، 2004) أن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، تليه الاستشارات الضريبية، وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات ثم دراسات الجدوى الاقتصادية، وفيما يلي الجدول رقم (1) الذي يوضح توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة.

جدول رقم (1)

توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

الرقم	البيان	النسبة المئوية
1	خدمات المحاسبة	40%
2	خدمات ضريبية	30%
3	خدمات مراجعة الحسابات	23%
4	خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية	7%
	الإجمالي	100%

المرجع (جربوع، 2004).

أما من حيث التوزيع الجغرافي لمواقع مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة، فقد حلت محافظة غزة في المرتبة الأولى بعدد مكاتب 134 مكتباً بنسبة 74% منها 89 مكتباً فعالاً، يليها محافظة خان يونس بعدد مكاتب 21 مكتباً بنسبة 12% منها 12 مكتباً فعالاً، ثم محافظة رفح بعدد مكاتب 12 مكتباً بنسبة 7% منها 7 مكاتب فعالة، وحلت في المرتبة الأخيرة كل من محافظتي الوسطى والشمال بعدد 7 مكاتب لكل واحدة منها، وبنسبة 4%، منها 5 مكاتب فعالة لكلتا المحافظتين (نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، 2015) أنظر الجدول رقم (2).

جدول رقم (2)

أعداد مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة حتى عام 2015م

م	المحافظة	العدد الإجمالي	النسبة من الإجمالي	حالة المكتب		
				مغلق	فعال	نسبة الفعال
1	غزة	134	74%	45	89	75%
2	خان يونس	21	11%	9	12	11%
3	رفح	12	7%	5	7	6%
4	الوسطى	7	4%	2	5	4%
5	الشمال	7	4%	2	5	4%
	المجموع	181	100%	63	118	100%

المصدر (نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية 2015)

2-1-5: العوامل المؤثرة في نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين:

هناك عدة عوامل ساهمت بشكل مباشر في نجاح مكاتب التدقيق والمحاسبة والارتقاء بها، ولقد لخصت دراسة قام بها (حلس ومقداد، 2000: 14) أهم تلك العوامل وكانت مخرجاتها كالاتي:

1. كفاءة العاملين بالمكتب.
 2. شهرة المكتب.
 3. العلاقات الشخصية التي يتمتع بها الشركاء مع مسؤولي دوائر الضريبة.
 4. الموقع الجغرافي للمكتب.
 5. التوجهات السياسية للقائمين على المكتب.
- وهنا يجب التأكيد على الناحية الأكاديمية، وضرورة الاهتمام بها، إذ إن كفاءة العاملين في المكتب تلعب دوراً كبيراً في نجاح المكتب واستمراره.

2-1-6: حقوق عمل المدققين المزاولين للمهنة وضوابطهم:

تتمثل حقوق عمل المدققين العاملين والمزاولين للمهنة وضوابطهم فيما يلي:

أولاً: حقوق المدقق المزاول للمهنة: وتتمثل هذه الحقوق في الآتي (اللائحة التنفيذية لقانون مزاولة المهنة: 2004م):

1. يحق للمدقق تقديم المشورة، والخبرة المهنية، والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.
2. الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم، وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضرورياً للقيام بعمله على أحسن وجه.
3. التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطياً إلى أية مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.

ثانياً: ضوابط عمل المدقق المزاول لمهنة التدقيق: تتمثل ضوابط عمل المدقق فيما يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام به مثل:

1. العمل موظفاً لدى الحكومة، أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات، أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.
 2. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
 3. مزاول مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً فيها.
 4. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
 5. إفشاء المعلومات والأسرار التي أطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجب القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
 6. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية، والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
- مما سبق، يلاحظ أن الحقوق والضوابط التي نص عليها القانون من شأنها تنظيم ما يتعلق بأخلاقيات المهنة وقواعد سلوكها من حيث الحياد، والسرية، وملائمة التقرير للظروف.

2-1-7: طرق الارتقاء بمهنة التدقيق وتطويرها في فلسطين:

مهنة التدقيق مثلها مثل العديد من المهن التي تتطور عبر الزمن نتيجة للظروف والتغيرات المحيطة، فلقد تناولت العديد من الدراسات سبل الارتقاء بهذه المهنة وتطويرها في المستقبل، وكانت من بين تلك الدراسات التي تطرقت لذلك دراسة (أبو يوسف، 2011: 116) ودراسة (مسلم، 2011: 134-135) ودراسة (أبو رياش، 2013: 108) والتي خرجت بمجموعة من التوصيات أهمها:

1. ضرورة الفصل بين أعمال المحاسبة والتدقيق بشكل كامل، وأن يكون لدى كل مؤسسة محاسب يشرف على تنظيم حساباتها، وأن لا يجمع بين أكثر من مهمة، وأن يقتصر عمله على إدارة الحسابات.
2. ضرورة العمل على تدعيم أركان استقلالية المدقق الخارجي لكي يتمكن من القيام بأداء مهامه على الوجه الصحيح.
3. تشجيع البحث العلمي في مجال التدقيق الفعال في ضوء معايير التدقيق الدولية.
4. عدم قبول أي مكتب تدقيق خارجي عن طريق الدعاية والترويج والإعلان، وإنما بناء على الخبرة والكفاءة المهنية لأعضاء المكتب للقيام بعملية التدقيق بشكل جيد وفعال.

5. عدم قبول أية عملية تدقيق لأي مكتب تدقيق خارجي إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها.
6. إمكانية قبول الأعمال الاستشارية في المكتب بما يسمح بعدم تأثر أتعاب تلك الخدمات على أتعاب التدقيق، وبالتالي التأثير على جودة العملية بالكامل.
7. تأهيل العاملين وتدريبهم في مكاتب التدقيق وذلك بتفعيل البرامج التدريبية من خلال عقد:
 - ورش عمل لها علاقة بمجال التدقيق.
 - الدورات التدريبية التي لها علاقة بمجال التدقيق.
 - محاضرات وندوات لها علاقة بمجال التدقيق.
8. إصدار نشرات توعوية توضح دور المدقق الخارجي ومسؤولياته في المجتمع.
9. عدم فرض أي قيود على عمل المدقق الخارجي ليتسنى له بذل العناية المهنية التي تؤهله لإبداء رأيه الفني المحايد.
10. تشجيع العاملين في مكاتب التدقيق الفردية إلى التحول إلى ممارسة المهنة من خلال شركات عادية لما لذلك من انعكاسات إيجابية على المهنة والأداء.
11. تشجيع مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة على فتح قنوات اتصال مع شركات التدقيق الخارجية لما في ذلك من دور كبير في نقل الخبرات وتحسين الأداء.
12. التغيير الدوري لمراجعي الحسابات للمحافظة على حيادهم واستقلاليتهم، وبالتالي أداء المراجعة بجودة عالية، وذلك من خلال تحديد حد أقصى من عدد السنوات لا يجوز تجاوزها للعلاقة بين العميل والمراجع.
13. ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة بأكملها، وذلك للبقاء على ثقة مستخدمي البيانات المالية.

8-1-2: المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في فلسطين:

بالنظر إلى مهنة المراجعة والمحاسبة في فلسطين، نجد أنها تعاني من تدني كبير وخطير على المستويات كافة علمياً ومهنياً وخلقياً، ومن أهم الأسباب التي كانت وراء هذا المستوى من التدني: عدم وجود تشريع قوي، وغياب الرقابة المهنية، الأمر الذي انعكس بوضوح على مستوى التقارير المالية، وتعد الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية من أهم العوامل التي ساهمت في عدم تطور مهنة التدقيق والمحاسبة مقارنة بكثير من الدول عبر العالم (حماد، 2007).

ومن خلال الاطلاع على الدراسات البحثية، تم تحديد أهم المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق وكانت على النحو التالي:

1. عدم وضوح الأنظمة والقوانين الضريبية، وعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني، والمنافسة غير الشريفة بين المكاتب (جلس ومقداد، 2000: 14).
2. التقلب، وعدم وجود استقرار سياسي واقتصادي واجتماعي، بالإضافة إلى غياب دور المؤسسات والجمعيات المهنية في تنظيم المهنة، والتي تأخذ على عاتقها مهمة تطوير المهنة (أبو هين، 2005: 30-31).
3. عدم الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى حاجة القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق للتعديل (درغام، 2009: 39).
4. النقص في عدد المحاسبين والمراجعين المؤهلين تأهيلاً مهنيًا جيداً، بالإضافة إلى عدم مواكبة التغيرات السريعة التي طرأت على علم المحاسبة والتدقيق خاصة في الآونة الأخيرة (القيق، 2012: 54).
5. عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات، وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المدقق لأنه يعتقد أن المراجع إنما جاء ليتصيد أخطاءه مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي، أضف إلى ذلك عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها الإشرافي والرقابي على مهنة المراجعة وخصوصاً رقابة الجودة على أعمال مكتب المراجعة (أبو رياش، 2013: 29).
6. يتعرض المراجع الخارجي لبعض الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين، وتحديد الأتعاب والعزل، إذا لم يتم بتنفيذ رغبات هذه الإدارة ومطالبها والسير في ركابها (جربوع، 2004: 19).
7. كلما ازدادت فترة التدقيق أدى ذلك إلى نشوء علاقات شخصية بين مكتب التدقيق والعاملين بالمؤسسة، وعليه يلزم التأكد من عدم تأثير ذلك على النتيجة النهائية لعملية التدقيق، أضف إلى ذلك أن الكثير من المدققين يقومون بإصدار تقرير غير متحفظ رغم عدم قناعتهم بذلك، خوفاً من فقدان الأتعاب، وذلك من خلال ربط الأتعاب بالنتيجة النهائية التي ستوصل إليها عملية التدقيق (مسلم، 2011: 133).

8. قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة، بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاله وحياده، لأنه يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة، مما يصعب معه الحفاظ على استقلاله، كما أنه قد يقيم علاقات شخصية وطيدة مع الإدارة أثناء تقديم تلك الخدمات (جلس وجريوع، 2007: 34).
9. عدم الاستقرار السياسي في المنطقة بالإضافة للظروف الاقتصادية والاجتماعية.
10. عدم التفرقة بين مهنة المراجعة ومهنة المحاسبة.

المبحث الثاني واقع المؤسسات الأهلية في فلسطين

0-2-2: المقدمة

تلعب المؤسسات الأهلية دوراً مهماً ومميزاً في تغطية وتلبية احتياجات فئات كبيرة من المجتمع في مختلف الخدمات الاجتماعية والإنسانية والثقافية والصحية، فقد أصبحت هذه المؤسسات تعمل وبشكل موازٍ مع مؤسسات الدولة في تقديم هذه الخدمات وغيرها من الخدمات الضرورية لأفراد المجتمع كافة.

فعلی الصعيد المحلي، تعتبر المؤسسات الأهلية إحدى مكونات المجتمع المدني الفلسطيني الذي يلعب دوراً كبيراً في تلبية احتياجات المجتمع الفلسطيني من خلال تقديم الخدمات المختلفة في العديد من القطاعات، وتنفيذ البرامج التنموية، وتعزيز الديمقراطية وقيم النزاهة والشفافية في السلوك والأداء الإداري لمؤسسات السلطة، كما أنه في الكثير من الأحيان تتم الاستعانة بخبرات كادر المؤسسات الأهلية في تأسيس وإدارة مؤسسات السلطة الوطنية (أمان، 2010: 2).

فلقد لعبت المؤسسات الأهلية على مدار عقود من تاريخ نضال الشعب الفلسطيني دوراً جلياً في دعم صموده وثباته، وذلك منذ العهد العثماني مروراً بمراحل الصراع الفلسطيني الإسرائيلي، وصولاً لحصار غزة، والحروب الثلاث التي شنتها إسرائيل على غزة، ولم يقتصر دور المؤسسات الأهلية على تقديم الخدمة والإغاثة فقط، بل كان لها حضور واضح وقوي في كشف وفضح الممارسات الإسرائيلية وملاحقة الاحتلال في المحافل الدولية والإعلامية كافة.

إن هذا الدور التاريخي للمؤسسات الأهلية تعاضم شأنه، وارتقى مستوى عمله من خلال تقديم الدعم لكل الشرائح المتضررة، وخاصة إغاثة أصحاب البيوت المدمرة، والمشردين، والجرحى، وأهالي الشهداء، ناهيك عن دعم المستشفيات والمؤسسات الصحية الرسمية بالكثير من المستلزمات والمستهلكات الطبية، الأمر الذي ساعد وعزز من صمود وثبات الشعب الفلسطيني في قطاع غزة أمام العدوان من ناحية، وفضح ممارسات وفضائح العدو من ناحية أخرى، مما جعل هذه المؤسسات هدفاً مباشراً لعمليات الاحتلال الإسرائيلي، حيث قصفت مقرات هذه المؤسسات ومرافقها وفروعها الممتدة على مساحة قطاع غزة، ووقع العديد من العاملين في هذه المؤسسات ما بين شهيد وجريح أثناء تأديتهم لدورهم خلال العدوان، ورغم ضربات العدو العاجزة إلا أن العديد من هذه المؤسسات

استمرت في تقديمها للخدمات لفئات وشرائح مختلفة من المجتمع، واستقت صمودها من صمود هذا الشعب (وزارة الداخلية، 2014: 1).

لقد استطاع المجتمع الفلسطيني تشكيل الهيئات والمؤسسات والتجمعات المدنية التي مكنته من التعبير عن نفسه وأهدافه، كما استطاع تشكيل شبكات اجتماعية وسياسية عديدة ومتنوعة في مختلف المجالات من التعليم العالي إلى الخدمات الصحية والاجتماعية وصولاً إلى التعبير السياسي، تلك المؤسسات التي فتحت المجالات أمام الأفراد للمساهمة والانخراط في العمل الاجتماعي الجماعي، كما ساهمت وبشكل مباشر في تنمية قطاعات المجتمع الفلسطيني المختلفة (إبراهيم، 2005: 4).

2-1-2: مفهوم المؤسسات الأهلية

يختلف مفهوم المؤسسات الأهلية حسب الجهة المعرفة، وحسب القناعات السياسية والاجتماعية، حيث تتعدد مسمياتها، فتارة يطلق عليها المنظمات غير الهادفة للربح، وتارة أخرى يطلق عليها المنظمات الشعبية أو التطوعية، أو منظمات الأشخاص، أو متعاقدية الخدمة العامة، وفي دول الخليج يطلق عليها الجمعيات ذات النفع العام، وفي الولايات المتحدة الأمريكية يطلق عليها القطاع الثالث (Farhad and Myllya, 1998: 48)، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المختلفة للمؤسسات الأهلية:

عرف قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الذي أصدرته السلطة الوطنية الفلسطينية المؤسسات أو الهيئات بأنها "شخصية معنوية مستقلة تنشأ بموجب اتفاق بين عدد لا يقل عن سبعة أشخاص لتحقيق أهداف مشروع تهتم الصالح العام دون استهداف جني الأرباح المالية بهدف اقتسامها بين الأعضاء أو لتحقيق منفعة شخصية" (الوقائع الفلسطينية، 2000: 7).

ومن ناحية أخرى عُرِفَت المؤسسات غير الحكومية وفقاً لوثائق الأمم المتحدة الصادرة في عام 1994م على أنها كيان غير هادف للربح، وأعضاؤه مواطنون أو جماعات من المواطنين ينتمون إلى دولة واحدة أو أكثر، وتتحدد أنشطتهم بفعل الإرادة الجماعية لأعضائها (سمك، 2002: 48).

أما البنك الدولي، فقد عرف المؤسسات الأهلية على أنها منظمات خاصة تقوم بأنشطة لرفع المعاناة، والدفاع عن مصالح الفقراء، وحماية البيئة، وتحقيق تنمية المجتمع.

وتعرف المؤسسات غير الحكومية (NGOs) بأنها "منظمات ذات مصلحة عامة وهي لا تخضع لحكومة ولا لمؤسسة دولية. ولا يمنع ذلك أن تتعاون أو تتلقي مساعدات وتمويلات من الحكومات، لكنها تأسست ونشطت دون رقابة من الحكومات الوطنية" (ويكيبيدا، 2012). وقد عرفت بأنها مؤسسات خاصة (غير حكومية) ذات شخصية معنوية مستقلة عن أعضائها، ولا تهدف للربح، بل تهدف لتحقيق أغراض علمية أو ثقافية أو رياضية أو اجتماعية، وهي ليست ملكاً لأحد ولا تمتلك رأس مال، ولا يوتر انسحاب أحد أعضائها على استمراريتها (درغام، 2001: 63).

والجدير بالذكر أنه تم تداول مصطلح (NGOs) للإشارة إلى مفهوم المؤسسات الأهلية غير الحكومية المعروفة بالمبادرات الاجتماعية الطوعية التي تنشط في مجالات مختلفة، مثل الخدمات الاجتماعية والمساعدات الإغاثية والصحية وخدمات التعليم والثقافة، والأمور المتعلقة بالبيئة والتنمية والتدريب المهني وتأهيل النساء والدفاع عن حقوق الإنسان والطفل وغيرها، ويطلق على المؤسسات الأهلية اسم جمعيات أهلية أو منظمات غير الحكومية أو مؤسسات المجتمع المدني، وتعتبر المؤسسات الأهلية أو مؤسسات المجتمع المدني القطاع الثالث في الدولة نظراً لتمييزها عن القطاع الخاص، وعن القطاع العام (شرف، 2005: 39).

كما عرفت على أنها مؤسسات المجتمع المدني في محافظات غزة التي تتمسك بالطابع الإنساني، والإنمائي، والتي لا تهدف إلى أي ربح مادي، وهدفها الأساسي هو تقديم الخدمات والمنافع للناس، وهذه المؤسسات يجب أن تكون منفصلة عن السلطة الفلسطينية وتتخذ قراراتها بشكل مستقل (بعلوشة، 2013: 47).

وأخيراً يرى الباحث أن جميع التعريفات السابقة للمؤسسات الأهلية تصب في بوتقة واحدة من حيث الهدف والأداء والاختصاص، وبناء على ما سبق يعرفها الباحث بأنها عبارة عن مجموعة من الأشخاص أو المؤسسات التي لها أهداف متنوعة سواء أكانت هذه الأهداف اجتماعية أو اقتصادية أو ثقافية أو صحية، حيث برزت من رحم المعاناة التي تسيطر على المجتمع، ويجب أن تكون مستقلة عن الدولة وتتخذ قراراتها بشكل منفصل، ولا تهدف إلى تحقيق الربح المادي التجاري، وهدفها الأساسي هو خدمة الفئات المهمشة وتلبية وتغطية احتياجات المعوزين في جميع النواحي الاجتماعية والاقتصادية والصحية والثقافية وغيرها من الخدمات الضرورية وتحسين أوضاع هذه الفئة من المجتمع.

وعليه يجب أن تتوافر مجموعة من العناصر المرتبطة بتعريف المؤسسات الأهلية منها:

1. يجب أن تكون منفصلة ومستقلة عن الدولة.
2. يجب أن يكون هدفها الأساسي إنسانياً بالدرجة الأولى.
3. يجب ألا يكون هدفها تحقيق أرباح مادية، وإن كانت هناك أرباح يجب أن تصب في تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله.
4. يجب ألا تتبع لأي حزب سياسي.
5. يجب أن تقوم على التعاون المجتمعي، وأن يكون للمساهمة التطوعية دور بارز فيها.
6. يجب أن يكون لها شكل واضح.

2-2-2: التطور التاريخي للمؤسسات الأهلية في فلسطين

لقد كان للمؤسسات الأهلية حضور كبير ملئ بالإنجازات خلال القرن الماضي، خصوصاً أن الحالة التي يمر بها المجتمع الفلسطيني لها وضعها الخاص، فكانت هذه المؤسسات قد أخذت على عاتقها تقديم الخدمات الإنسانية لكافة أبناء المجتمع الفلسطيني في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية الصعبة التي تمر بها المنطقة، وفي خضم التحديات المختلفة التي واكبت تطور هذه المؤسسات. ومن أهم المراحل التي مرت بها المؤسسات الأهلية في فلسطين:

المرحلة الأولى: من أوائل القرن العشرين وحتى عام 1967م:

لقد عاصرت المؤسسات الأهلية كلاً من: الحكم العثماني، والاحتلال البريطاني، وذروة نشاط العصابات الإسرائيلية، واحتلال إسرائيل لأراضي 48، كما شهدت كذلك الحكم الأردني للضفة الغربية، والمصري لقطاع غزة حتى عام 1967م، كان من أهم أنشطة المؤسسات في هذه الفترة تقديم الخدمات الإغاثية والخيرية لأبناء المجتمع، وركزت على بعض المجالات دون غيرها، فظهرت في تلك الفترة الجمعيات المختصة بمحو الأمية، وجمعيات تعنى بشؤون المرأة والطفل (مرزوق، 2006: 64).

المرحلة الثانية: من العام 1967م وحتى عام 1994م:

اتسمت فترة السبعينيات بظهور منظمة التحرير الفلسطينية، حيث طرأ تطور مهم على صعيد العمل الأهلي خصوصاً بعد ظهور منظمة التحرير الفلسطينية كممثل شرعي للشعب الفلسطيني،

حيث قامت بإنشاء العديد من الاتحادات الشعبية في الخارج لدعم العمل التطوعي في فلسطين، واستجابة لبعض الاحتياجات التنموية، لكن دون رؤية تنموية شاملة، حيث اعتبر الجانب التنموي في ظل الاحتلال على أنه تطبيع مع الإسرائيليين، وأن الأولوية هي تحرير وإقامة الدولة المستقلة وليس التنمية، إلا أنه وفي فترة الثمانينات تحول الأمر من النظرة السياسية الضيقة في عدم التنمية إلى نظرة التوسع تجاه التنمية (الأشقر، 2006: 78).

وتتامي دور المؤسسات الأهلية في فترة الثمانينات، حيث أصبح الهدف الأساس هو الحفاظ على الهوية الفلسطينية، وسد الفجوات الخدمية التي تركها الاحتلال متعمداً، بالإضافة إلى تعزيز صمود الشعب الفلسطيني أمام العدوان الإسرائيلي حيث كان لهذه المؤسسات دور بارز في دعم المقاومة ضد الاحتلال بكافة أشكالها (شاهين، 2007: 89).

المرحلة الثالثة: من العام 1994م وحتى العام 2000م:

مع تشكيل السلطة الفلسطينية عام 1994م عقب توقيع اتفاقية السلام أو ما يسمى باتفاقية أوسلو بين منظمة التحرير الفلسطينية والكيان الإسرائيلي، أصبح هناك اهتمام ملحوظ بتأسيس جمعيات ومؤسسات مدنية مشكلة بذلك طفرة في المجتمع المدني الفلسطيني من حيث الكم الهائل للمؤسسات التي وجدت في غضون سنوات قليلة (أبو سيف، 2005: 149).

المرحلة الرابعة: من العام 2000م وحتى العام 2006م:

في شهر سبتمبر من العام 2000م كانت الانتفاضة الفلسطينية الثانية والتي شهدت الكثير من الخراب والدمار من قبل آلة الحرب الإسرائيلية، فكان للمؤسسات الأهلية دور كبير في تقديم العديد من الخدمات سواء أكانت إغاثية أو اجتماعية أو صحية.

كما نشطت المؤسسات الأهلية في أعمال التعبئة والضغط من أجل الخروج بدستور فلسطيني وقانون انتخابات عصري، وقد استطاعت المنظمات بضغطها تعديل قانون الانتخابات وأثرت في صياغة الدستور الفلسطيني (المؤقت وآخرون، 2007: 44).

المرحلة الخامسة من العام 2006 وحتى الآن:

كان لهذه المرحلة دور بارز في تتامي دور عمل المؤسسات الأهلية وخصوصاً في ظل حالة عدم الاستقرار التي شهدها قطاع غزة وكان من أبرز سمات هذه المرحلة:

1. الانتخابات التشريعية الثانية في عام 2006م وما نتج عنها من حالة عدم استقرار أدت إلى مقاطعة الدول المانحة للسلطة الوطنية (مسلم، تيسير خالد، 2011: 64).
2. الانقسام الداخلي الفلسطيني والذي أدى إلى انفصال شطري الوطن، مما شجع الاحتلال الإسرائيلي على اعتبار قطاع غزة كياناً معادياً، حيث تركز عمل المؤسسات الأهلية على الجانب الإغاثي بسبب الوضع الإنساني الذي يعانيه القطاع تحت الحصار، وبسبب وجود أجندة لدى بعض المانحين بعدم تقديم منح تنمية حقيقية، وكذلك تم التركيز على تسيير قوافل فك الحصار البحرية والبرية خصوصاً بعد الحرب الشرسة التي قام بها الاحتلال الإسرائيلي في نهاية عام 2008م (العالول وآخرون، 2012: 228).
3. العدوان الهجمي الذي قام به الاحتلال الإسرائيلي في العام 2012م، وفي العام 2014م، والذي أدى إلى تدمير العديد من منازل المواطنين وتشريد الآلاف من سكان القطاع، وتدمير البنية التحتية، مما أدى إلى تفاقم الوضع الإنساني، ومن هنا كان للمؤسسات الأهلية دور جلي في تقديم المساعدة والخدمات الإغاثية والصحية للمنكوبين من أهل القطاع التي طالتهم آلة البطش الإسرائيلية.

2-3: أهداف ووظائف المؤسسات الأهلية في فلسطين

تتمثل أهداف المؤسسات الأهلية في الآتي (أبو النصر، 2007: 86-88):

1. تلعب دوراً بارزاً من خلال تقديم المساعدات الإغاثية والصحية والتعليمية.
 2. تتيح الفرصة لمشاركة المواطنين بحياتهم، وتحمل مسؤولية الإدارة والتنفيذ والتمويل لمشروعات وبرامج هذه المنظمات.
 3. تدعم الديمقراطية في المجتمع.
 4. تسد الثغرات في الخدمات المقدمة من الحكومة.
 5. تهتم بقضايا المجتمع الكبرى، كالبطالة والفقر.
 6. تساهم بفاعلية في إحداث التغييرات الاجتماعية والسياسية في المجتمع.
 7. تعطي مجالاً واسعاً للمشاركة الفاعلة للمواطنين في الحياة المدنية والاجتماعية والاقتصادية.
- أما بالنسبة لوظائف المؤسسات الأهلية فهي كالآتي (حسن، 2003: 1-2):
1. تنظيم المجتمع، وتقديم المساعدات الفنية والتعليمية للجماعات المحلية، وحل مشكلاتها، وتأسيس الشركات المحلية، والتأثير على المنظمات العامة لتحسين خدماتها.

2. تقديم إعانات للأفراد في حالة الكوارث.
3. تقديم المساعدات الفنية والتدريبية للمنظمات الأهلية الأخرى العاملة في مجال التنمية.
4. دعم السياسات وبرامج التغيير المؤسسي.
5. تقديم الخبرات، وتنسيق البرامج، وصياغة خطط عمل مشتركة للمنظمات ذات العلاقة.
6. تطوير التعليم، لزيادة وعي الرأي العام والقادة بشأن المسائل التنموية الرئيسة.

2-2-4: خصائص المؤسسات الأهلية:

تتميز المؤسسات الأهلية بمجموعة من الخصائص التي تتحدد في النقاط التالية (محمود، 2010):

1. تتكون المؤسسات الأهلية من مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين وفقاً للتشريعات القانونية الخاصة بكل دولة.
2. يتحدد الهيكل التنظيمي وأسلوب إدارة المؤسسات الأهلية في ضوء التشريعات القانونية الخاصة بكل مجتمع.
3. تتمتع المؤسسات الأهلية باستقلال ذاتي يتعلق بتشكيل الجمعية العمومية ومجلس إدارة الجمعية العمومية، وإجراءات الانتخابات الخاصة بها.
4. تتكون مصادر تمويل المؤسسات من مصادر عدة: كالأشتراكات، والتبرعات، والهبات، وعائدات الخدمات، ودعم الدولة، ودعم المنظمات، والهيئات الخارجية الأخرى. ويضيف (بدر، 2009: 72-73) مجموعة من الخصائص الأخرى:

1. لكل مؤسسة فلسفة تستمد سياستها من النظام الأساسي لها، ولها حق تشريع اللوائح وتعديلها.
2. يبدأ الهيكل التنظيمي في المؤسسات الأهلية من القمة ممثلة في الجمعية العمومية كأعلى سلطة، ثم مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة عنه، والجهاز الإداري والفني القائم على أداء الخدمات.
3. يمتاز أسلوب العمل في هذه المؤسسات بالمرونة، حيث تستطيع تعديل نظامها وقواعد العمل فيها بل وأهدافها وجهازها الإداري، فهي التي تحدد لنفسها النظم والقواعد الإدارية المالية المرنة، وبأسلوب أكثر طواعية لتتاسب متطلبات أي تغيير يحدث في المجتمع.

4. تتمتع الجمعيات والمؤسسات الأهلية بسلطة واسعة من حيث اختيار موظفيها وفقاً لما حددته قوانين العمل بحيث يكونون من المتخصصين في مجال الخدمة الاجتماعية، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الفنيين الآخرين الذين يتطلب وجودهم نوعية الخدمات المقدمة.
5. الجمعيات والمؤسسات الأهلية تنظم تقديم خدمات مباشرة أو غير مباشرة لإشباع احتياجات المجتمع وتحقيق الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.
6. تقوم الجمعيات والمؤسسات الأهلية على الجهود التطوعية لجماعة من الأفراد المهتمين بالخدمة العامة يتولون تنظيمها وإدارتها في إطار النظام العام أو القوانين والتشريعات التي تنظم العمل الاجتماعي التطوعي.
7. تعد الجمعيات والمؤسسات الأهلية مؤسسات اجتماعية خارج السوق الاقتصادية والتنافس، لذلك فهي لا تسعى إلى الربح المادي كغرض أساسي لوجودها وحصرها على توفير الخدمات التي تقابل احتياجات المواطنين.
8. تمارس هذه المؤسسات الخاصة عملها في إطار السياسة الاجتماعية العامة للدولة بعيداً عن التقلبات السياسية والصراعات الطائفية، لأنها ممنوعة بحكم القانون من التدخل في الخلافات السياسية والمذهبية والطائفية.
9. تخضع المؤسسات الأهلية لرقابة بعض الأجهزة المتخصصة كالاتحاد العام للمؤسسات الخاصة، والاتحادات الإقليمية، بالإضافة إلى رقابة الجهة الإدارية، والجهاز المركزي للمحاسبات، وإشراف وزارة الصحة على المستشفيات والمراكز الطبية التابعة للجمعيات، وإشراف وزارة التربية والتعليم على المدارس وفصول التقوية ومحو الأمية.
10. الجمعيات والمؤسسات الأهلية ضرورية لكل المجتمعات، واستمرار المواطنين في تكوينها ظاهرة صحية في تطور حياة المجتمعات، فهي لا تحقق جانب الانتماء فقط ولكن كحق لكل مواطن في المشاركة والتخطيط لاحتياجاتهم وكذلك حقوقهم.

2-2-5: أهمية المؤسسات الأهلية في فلسطين:

لعبت المؤسسات والهيئات الأهلية دوراً ظاهراً وحيوياً على صعيد تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين الفلسطينيين خلال وجود الاحتلال الإسرائيلي ومازالت مستمرة في تقديم خدماتها إلى الآن وتتمثل أهمية المؤسسات الأهلية في فلسطين في مجموعة من النقاط نذكر منها (شاهين، 2007: 95):

أ - تنمية الموارد البشرية:

تمثل القوى البشرية العنصر الأساس للمؤسسات العامة والخاصة، وإدارتها عامل رئيسي من عوامل نجاحها، حيث تتجلى قدرتها في تجميع وتنظيم طاقات الأفراد، وإمكاناتهم المادية والفكرية والعلمية لتصب في مجال الخدمات المختلفة، السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وقدرتها على أهمية اتصالها بالجماعات، وطرحها الأفكار الجديدة، وتطوير أساليب العمل، وتقديم الخدمات المطلوبة بصورة أفضل، حيث تضع الأسس السليمة لإدارة القوى البشرية كمارسة ونشاط، وهي عبارة عن مجموعة وظائف وأنشطة وبرامج، تتعلق بتصريف شؤون القوى البشرية، وتنظيم المجتمع، ودفعهم للعمل من خلال تنمية الموارد البشرية.

ب - القضاء على الفقر والبطالة:

إن أهم أولويات المؤسسات الأهلية هو الاهتمام بالقضاء على الفقر، إذ يعتبر القضاء عليه من المهام الملقة على عاتق الدولة والفرد، حيث تحققت بعض الجهود المتفرقة في تقليص حجم انتشار الفقر ومعالجة أسبابه، لكنها مازالت بعيدة عن تحقيق أهداف التنمية الاجتماعية، ذلك أن الموارد الإنتاجية كالاتمان والأراضي والتكنولوجيا والخدمات العامة الأساسية والمشاركة في الحياة السياسية والاجتماعية والثقافية، ليست بمتناول الفئات الأشد فقراً في فلسطين، فالآليات التي من شأنها أن تكفل حماية المستهلك غير موجودة.

ت - تنفيذ البرامج والمشاريع الاجتماعية:

أما على صعيد البرامج والمشاريع الاجتماعية فإن المؤسسات الأهلية تقوم بتنفيذ العديد من البرامج الموجهة للأسر المعدمة، والتي تعيش في حالة الفقر الشديد، بالإضافة إلى العديد من البرامج الصحية التي تستهدف المواطنين فنجد أنها تقوم بتوفير الأجهزة الطبية المساعدة بالإضافة إلى توفير الدواء والعلاج للمرضي.

2-2-6: الهيكل التنظيمي بالمؤسسات الأهلية الفلسطينية:

تختلف المؤسسات الأهلية الفلسطينية في بناء هيكلها التنظيمية بحسب مجموعة عوامل منها: حجم المنظمة، وسلوك الإدارة العليا، ودرجة اللامركزية المتبعة في المؤسسة، ويمكن تصنيف الهياكل التنظيمية للمؤسسات الأهلية الفلسطينية على اختلاف قطاعاتها وأهدافها إلى ثلاثة نماذج هي (مكي، 2007: 80):

النموذج الأول: وهو النموذج المعتمد والسائد، ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على جمعية عمومية، ومجلس إدارة، وفقاً لقانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني، والذي عرف الجمعية العمومية بأنها الهيئة العامة المكونة من مجموع أعضاء الجمعية وهي السلطة العليا في الجمعية أو الهيئة (قانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني رقم 2000/1).

النموذج الثاني: ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على مجلس أمناء، إضافة للجمعية العمومية، وتظهر النتائج أن 12.7% فقط من المؤسسات لديها مجلس أمناء.

النموذج الثالث: ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على هيئة إدارية تعنى بالأمر التنفيذي للمنظمة، إضافة للجمعية العمومية، حيث إن 94.2% من المؤسسات لديها هيئات إدارية (شاهين، 2007: 93-94).

2-7: العوامل التي أدت إلى تزايد المؤسسات الأهلية في فلسطين:

إن من أسباب تزايد عدد المؤسسات الأهلية في فلسطين كثرة المشاكل على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي والصحي والثقافي التي يعاني منها المجتمع الفلسطيني بسبب الاحتلال الإسرائيلي، وما يقوم به من هدم للبيوت، وهدم للبنية التحتية، وتدمير كافة نواحي الحياة الاقتصادية، إضافة إلى الحروب الثلاث التي تعرض لها قطاع غزة على مدار السبع سنوات الماضية، والتي أدت بدورها إلى تزايد عدد العائلات المشردة، وزيادة كذلك معدلات الفقر والبطالة، هذا كله أدى إلى تزايد أعداد المؤسسات الأهلية في فلسطين عليها تساهم في حل بعض هذه المشكلات، وتشير المعلومات بأن عدد المؤسسات الأهلية في قطاع غزة وصل إلى أكثر من 990 مؤسسة أهلية حتى عام 2015م، حيث إن هذه المؤسسات تقوم بتقديم خدماتها في شتى المجالات لأبناء المجتمع الفلسطيني.

ويضيف (شهاب، 2013: 17) بأن هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي أدت بدورها

إلى زيادة عدد المؤسسات الأهلية في قطاع غزة ومن هذه العوامل:

1. غياب مؤسسات الدولة القادرة على توفير خدماتها للمواطنين.
2. زيادة نسب الفقر والبطالة في قطاع غزة، وتنوع الفئات المهمشة، وازدياد حاجاتهم.
3. العدوان المتكرر والحصار المفروض على قطاع غزة والحاجة لمعالجة آثارهما.
4. التجاذبات السياسية لدى كبرى التيارات السياسية الفلسطينية.

2-8: الجهات الرقابية على عمل المؤسسات الأهلية في قطاع غزة

تختلف طرق الرقابة الخارجية على المؤسسات غير الحكومية باختلاف الجهة التي تمارس العمل الرقابي نظراً لاختلاف الصلاحيات القانونية والإمكانات الرقابية لتلك الجهات، وتشمل أجهزة التدقيق الخارجية في وزارة الداخلية الفلسطينية، ديوان الرقابة المالية والإدارية، بالإضافة إلى مكتب التدقيق الخارجي المستقل (شرف، 2005: 48).

أولاً: طرق الرقابة المتبعة من قبل وزارة الداخلية الفلسطينية:

- تعد الداخلية الجهة الوحيدة التي يحق لها تسجيل وترخيص المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، كما تعد الجهة المسؤولة عن متابعة عمل تلك المؤسسات للتأكد من التزامها بالقوانين والتعليمات المنظمة لعمل تلك المؤسسات، وهذا يعطيها الحق في اتخاذ إجراءات الرقابة الوقائية والتي تحول دون إساءة الاستغلال من قبل القائمين على تلك المؤسسات وتمثل هذه الإجراءات الرقابية في:
- يجب أن تكون هناك موافقة مسبقة من وزارة الداخلية لفتح أي حسابات مصرفية للمؤسسة، وأن تكون التوقيعات على المعاملات لاثنتين على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة، وذلك لمنع انفراد عضو واحد بالعمليات المالية.
 - يجب أن تختتم جميع السجلات الإدارية وكذلك دفتر سندات القبض من وزارة الداخلية قبل البدء بتحصيل الإيرادات وذلك لضمان عدم التلاعب في تلك السندات واستبدالها.
 - يجب أن تكون هناك موافقة مسبقة من قبل وزارة الداخلية على التبرعات وخاصة الخارجية.
 - إضافة إلى ذلك تمارس وزارة الداخلية الإجراءات الرقابية الأخرى المتعلقة بفحص السجلات المالية والتحقق من صحة التقارير المالية والإدارية.

ثانياً: طرق الرقابة المتبعة من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية:

- حددت المادتان 10 و11 في الفصل الثالث من قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995م اختصاصات الديوان على الوجه التالي (تم استبدال المادة رقم 10 و11 بالمادة رقم 31 في الفصل الرابع من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م):
- مراقبة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة من ناحية الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامها بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات، والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية تمت بطريقة نظامية، وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة.

- مراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط مع إبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات.
- مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين، فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات للثبوت من مطابقتها للموازنة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.
- مراجعة المنح والتبرعات والهبات للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح.
- مراجعة العقود والمناقصات والاتفاقيات المعقودة مع الجهات الخاضعة للرقابة.
- فحص المخازن ودفاترها وسجلاتها.
- بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج، والكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية التي تعرقل سير العمل.
- التحقق من قيام أجهزة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة.
- متابعة وتقييم مدى استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن الإهمال في أداء واجبات الوظيفة، وبحث ما تنتشره الصحافة من شكاوى وتحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

ثالثاً: طرق الرقابة المتبعة من قبل مدقق الحسابات الخارجي:

بمجرد توقيع عقد الاتفاق بين المؤسسة ومكتب تدقيق الحسابات يصبح هذا المكتب مسؤولاً عن مراجعة وتدقيق حسابات هذه المؤسسة، وعادة ما تكون فترة التدقيق سنة واحدة قابلة للتجديد ويتضمن العقد طبيعة أعمال التدقيق ومسؤولية كلٍ من الإدارة والمدقق، ونطاق عمل المدقق، ومن خلال هذا العقد يكتسب المدقق الصفة القانونية التي تؤهله لممارسة عملية التدقيق والمراجعة على أعمال هذه المؤسسة، وبالتنسيق مع إدارة المؤسسة بحيث لا يتسبب في عرقلة الأعمال داخل المؤسسة.

والمدقق يمارس عمله من خلال:

- فحص بنود الإيرادات والمصروفات بناء على تقييم لنظام الرقابة الداخلي، وما يترتب عليه من زيادة حجم العينة إذا تبين ضعف هذا النظام.

- فحص الحسابات النقدية وحسابات البنوك للتأكد من إيداع كافة المبالغ في البنك أولاً بأول، وللتأكد من أن كافة المدفوعات قد تمت من خلال هذه الحسابات، وأن كافة المدفوعات دفعت وفقاً للسياسات العامة للمؤسسة وبما لا يتعارض مع أهدافها.
- التأكد من أن جميع التسجيلات المحاسبية والمدفوعات قد تمت وفقاً لمستندات تؤيد عملية الصرف، ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية ومدى اتفاقها مع معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.

9-2-2: المشكلات والصعوبات التي تواجه المؤسسات الأهلية الفلسطينية

هناك العديد من التحديات التي تواجه المؤسسات الأهلية منها:

1. عدم رغبة بعض المؤسسات الأهلية في القيام بإصلاحات داخل المؤسسة، وذلك خوفاً على زعامتها وقيادتها، لأن عملية الإصلاح قد تعمل على تغيير أو استبدال القيادات القديمة بقيادات شبابية (بدر، 2009: 78-79).
2. بينت دراسة (أبو خوصة، 2003) أن 80% من مشكلات المؤسسات الأهلية تعود إلى العجز في التمويل، بينما 5% من المشكلات بسبب النظرة السلبية من المجتمع للمؤسسات الأهلية، و 15% تعود إلى مشكلات العمل التطوعي.
3. من أكثر التحديات التي تواجه المؤسسات الأهلية في قطاع غزة: ضعف نظام الأجور والمكافآت للعاملين، وعدم رغبة العاملين في تطوير أنفسهم، وضعف وجود مشاريع التمويل الذاتي، ضعف الترويج الإعلامي لأنشطة المؤسسات، عدم التجديد والابتكار في أساليب تقديم الخدمة (أبو شمالة، 2015: 118).

ويضيف (محسن، 2008: 100) بعض الصعوبات التالية:

1. إن حالة الإغلاق الشامل للمدن والقرى الفلسطينية قد حد من قدرة المؤسسات الأهلية على تنفيذ مشاريعها بكفاءة، وبالتالي خدمة الفئات المهمشة، مما أدى إلى صعوبة الوصول إلى خدمات ملائمة.
2. عدم الاستقرار الداخلي، والذي ينتج عنه مضايقات وممارسات غير مهنية لمؤسسات الحزب الآخر، مثل الإغلاق وعدم فتح حسابات بنكية.
3. عدم التكامل بين المؤسسات بحيث أصبحت كل مؤسسة تقدم خدماتها وكأنها دولة بحد ذاتها.

4. عدم الإدراك الكافي لمفاهيم التنسيق والتعاون المشترك بحيث تأبى بعض المؤسسات المشاركة والعمل تحت شعار أية مؤسسة أخرى.

ويضيف الباحث بعض التحديات التالية التي تعيق عمل المؤسسات الأهلية:

1. الانقسام الفلسطيني الداخلي والذي أثر بشكل مباشر على عمل المؤسسات الأهلية.
2. عدم التزام الكثير من المؤسسات الأهلية بقانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية والذي أدى إلى عدم تطور المؤسسة وإعاقة عملها.
3. قلة الكفاءات البشرية وعدم اهتمام المؤسسات الأهلية بتطوير كوادرها البشرية مما ساهم في تراجع الدعم المالي من قبل الممولين لتلك المؤسسات.

2-2-10: التوزيع العددي والقطاعي للمؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة

أولاً: التوزيع العددي للمؤسسات الأهلية على محافظات قطاع غزة:

تنتشر الجمعيات الخيرية والمؤسسات الأهلية في محافظات قطاع غزة (الشمال وغزة والوسطى وخان يونس ورفح)، وتتنوع في أهدافها وبرامجها ومشاريعها حسب ما قطعت على نفسها من عمل، وفي هذا القسم يعرض الباحث قراءات للبيانات العامة لتلك المؤسسات على مستوى المحافظات بشكل عام.

بلغ العدد الإجمالي للمؤسسات الأهلية المسجلة حتى نهاية شهر يوليو /2015 في محافظات قطاع غزة (990) جمعية توزعت على المحافظات الخمس وفق الجدول رقم (3):

جدول رقم (3): توزيع أعداد المؤسسات الأهلية على محافظات قطاع غزة

الترتيب	المحافظة	عدد المؤسسات	النسبة المئوية
1	غزة	549	56%
2	الشمال	152	15%
3	خان يونس	110	11%
4	الوسطى	97	10%
5	رفح	82	8%
	المجموع	990	100%

المصدر: الإدارة العامة للشؤون العامة والمنظمات غير الحكومية بوزارة الداخلية-غزة، يوليو /2015

ومن الملاحظ هنا أن محافظة غزة استحوذت على نصيب الأسد بالمقارنة مع المحافظات الأخرى من حيث العدد الإجمالي ويعود ذلك إلى أنها تعد مركزاً لباقي المحافظات الأخرى، بالإضافة إلى الكثافة السكانية التي تحتلها.

ثانياً: التوزيع القطاعي للمؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة:

تتوزع المؤسسات الأهلية من حيث مجالات العمل التي تغطيها إلى العديد من القطاعات، التي تنطوي تحتها عدة أنشطة تخدمها، بحسب أهدافها التي وضعتها لنفسها في نظامها الأساسي عند إنشائها، أو تلك التي أضافتها، أو عدلتها خلال مسيرة عملها، لذا فإننا نجد الكثير من المؤسسات تعمل في مجالات عدة، اجتماعية، وصحية، وتنموية، وبعضها يتخصص في مجال عمل لا يحيد عنه، وهذا خاضع بالدرجة الأولى لإرادة المؤسسة، فقد أجاز قانون الجمعيات لها الحق في وضع أهدافها وفق إرادتها وتغييرها أو الإضافة عليها وقتما شاعت ذلك، وفق إجراءات نص عليها.

وفيما يلي مقارنات لبيانات المؤسسات الأهلية حسب تصنيفها في قطاع العمل على مستوى محافظات قطاع غزة:

جدول رقم (4): توزيع المؤسسات الأهلية حسب قطاع العمل في محافظات قطاع غزة

الترتيب	قطاع العمل	عدد المؤسسات في كل قطاع عمل في محافظات قطاع غزة
1	المؤسسات الاجتماعية	441
2	المؤسسات الأجنبية	89
3	المؤسسات الثقافية	74
4	المؤسسات الشبابية	62
5	المؤسسات الطبية	58
6	مؤسسات الأمومة والطفولة	55
7	المؤسسات النقابية	45
8	المؤسسات الزراعية	42
9	مؤسسات التعليم العالي	41

الترتيب	قطاع العمل	عدد المؤسسات في كل قطاع عمل في محافظات قطاع غزة
10	مؤسسات المعاقين	29
11	مؤسسات حقوق الإنسان	14
12	مؤسسات البيئة	11
13	المؤسسات العائلية والعشائرية	8
14	مؤسسات فروع الضفة الغربية	6
15	مؤسسات الخريجين	6
16	مؤسسات الصداقة	4
17	مؤسسات السياحة والآثار	2
18	مؤسسات التعليم	2
19	مؤسسات الأخوة	1
	المجموع	990

المصدر: الإدارة العامة للشئون العامة والمنظمات غير الحكومية بوزارة الداخلية-غزة، يوليو / 2015

يظهر من الجدول رقم (4) أن المؤسسات الاجتماعية لها النصيب الأكبر من حيث العدد، حيث إن عددها تقريبا يساوي مجموع جمعيات القطاعات الأخرى، ويتضح الفارق الكبير بين المؤسسات الاجتماعية والمؤسسات الأخرى، وهذا يعزى إلى أن القطاعات الفرعية المتنوعة التي تغطيها المؤسسات الاجتماعية تعمل في مجالات مختلفة مثل رعاية الأسر الفقيرة والمهمشة، ورعاية المسنين، ورعاية الأحداث، وذوي الاحتياجات الخاصة، والتنمية الاجتماعية، ورعاية الأيتام، والتدريب المهني للأطفال... الخ، بالإضافة إلى طبيعة ونوعية التمويل والمساعدات التي تقدم في محافظات قطاع غزة، والتي تنسم في معظمها بالطابع الإغاثي والإنساني، مما عكس نفسه على طبيعة عمل المؤسسات، أضف كذلك التطور التاريخي في عمل المؤسسات الأهلية، فقد ارتبط ولفترة طويلة عمل المؤسسات بالعمل الخيري والإنساني، ثم مع التغيير في التوجه العالمي تجاه العمل الأهلي بشكل عام حدث تطور في مفاهيم هذا العمل، وأدى ذلك إلى ظهور قطاعات عمل جديدة مستقلة بذاتها بعد أن كانت فرعاً من أصل آخر، وأنشئ إثر ذلك جمعيات ومؤسسات في قطاعات متنوعة كالمرأة والطفل وحقوق الإنسان وغيرها.

2-2-11: المساءلة والشفافية في عمل المؤسسات الأهلية

تعتبر الشفافية والمساءلة ركائز أساسية من ركائز الحكم الصالح داخل المؤسسات الأهلية بالإضافة لعناصر التمكين والتفويض والمشاركة، حيث يعرف الحكم الصالح داخل المؤسسات المختلفة بأنها "تتطوي في جوهرها على تفويض الجماعة سلطات القيادة لهيئات تمثيلية أصغر مع خضوع هذه الهيئات للمحاسبة، كما تتطوي على تحقيق المشاركة الفعالة للجماعة بالتأثير في هذه القرارات، وتمكين القطاعات الأوسع والأكثر تهميشاً في سبل المشاركة، بما في ذلك إتاحة المعلومات، والأدوات، والطرق الكفيلة بتحقيق ذلك (العجاتي، 2006).

أولاً: مفهوم الشفافية:

عرف الائتلاف الأهلي لمدونة سلوك المؤسسات الأهلية الفلسطينية الشفافية بأنها "توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالنشاطات والإجراءات والقرارات والسياسات، وضمان المستفيدين والجمهور والجهات الرسمية ذات العلاقة والمانحين للمعلومات" (مدونة السلوك المهني للمنظمات الأهلية الفلسطينية، 2008: 5).

وقد تم تطوير مجموعة من المؤشرات لمتطلبات الشفافية والنشر في المؤسسات الأهلية، ضمن ميثاق الشرف المعد من قبل تحالف مؤسسة التعاون ويمكن الاستفادة من هذه المؤشرات في إعادة صياغة اللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات الفلسطينية، وتنقسم هذه المؤشرات إلى أربعة محاور تتعلق بـ (المؤقت وآخرون، 2007: 17-18):

1. معلومات عامة عن المؤسسة:

وتشمل هذه المؤشرات بعض المعلومات ذات العلاقة بالهيكل الأساسي للمؤسسة، والإجراءات الإدارية والمالية، لتمكين الجمهور من الإطلاع على قواعد العمل في المؤسسة الأهلية، والإجراءات، والهيكل الإداري، والكادر العامل، والحسابات التفصيلية للمصروفات، وكذلك الموازنات المختلفة للإدارات.

2. معلومات عن الأجسام الحاكمة في المؤسسة (الهيئة العامة، ومجلس الإدارة):

وتشمل هذه المؤشرات عناصر الشفافية عند الأجسام الحاكمة والتي تمكن المواطنين من الوصول إلى المعلومات التفصيلية حول كيفية تمثيلهم في الأجسام الحاكمة للمؤسسات، وكذلك أنشطة هذه المجالس يجب أن تكون في موضع يطلع عليه الجمهور.

3. السياسات العريضة للمؤسسة وتطوير إستراتيجيتها:

وتشمل هذه المجموعة الخطط العريضة للمؤسسة، والتي تحتوي الأهداف والوظائف والإجراءات الخاصة بالمؤسسة، التي تقرها الأجسام الحاكمة، والتي تركز على الأهداف المحددة والأولويات، بمدى يمكن الجمهور من معرفة كيفية إعداد السياسات العامة للمنظمة ومحتواها بطريقة تيسر هذه المعرفة.

4. التقييم والتدقيق الواسع لعمل المؤسسة:

وتتناول هذه المؤشرات جميع أعمال وحدة التقييم في المؤسسة، والتي تشمل دراسات التقييم التي تختص في أثر الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، ومؤشرات الأداء التي تمت دراستها ، كذلك يبحث هذا البند في تقارير الأبحاث التي قامت بها أطراف خارجية بما يمكن الجمهور من معرفة التقييمات والتدقيق الذي تم على المؤسسة من خلال تعميم هذه التقييمات وتقارير التدقيق.

ثانياً: مفهوم المساءلة:

يمكن توضيح المساءلة في المؤسسات الأهلية في الآتي (زامل، 2000: 496-497):
تتمثل المساءلة في التزام المديرين بتوفير تقارير وافية لتبرير ما سبق أن اتخذوه من قرارات، بشأن استغلال موارد المنظمة حتى يمكنهم الوفاء بمسؤوليتهم أمام كل مُسائل في ضوء ما يتطلبه القانون والعرف والنظام السائد.

لقد تغيرت النظرة للمؤسسات الأهلية في حاجتها إلى الإدارة، وربما بدرجة أكبر من حاجة المؤسسات الهادفة للربح، نظراً لأنها تفتقر إلى الربح كمعيار أو نظام لتقييم الأداء، حيث تركز تلك المؤسسات جهودها لتعمل بشكل جيد، ويتضح أن المساءلة في المؤسسات غير الهادفة للربح وخاصة المؤسسات الأهلية لا تقل أهمية عنها في المؤسسات الهادفة للربح إن لم تكن تفوقها.

ويعرف الائتلاف الأهلي لمدونة السلوك للمؤسسات الأهلية الفلسطينية المساءلة بأنها "وجود آليات لتقديم التقارير حول استخدام موارد المؤسسة، وتحمل المسؤولية من قبل المسؤولين عن قراراتهم أو عن الإخفاق في تحقيق أهداف ورؤية المؤسسة".

المبحث الثالث

أسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي

في ظل القوانين والتشريعات المطبقة على المؤسسات الأهلية

0-3-2: مقدمة

ظلت المؤسسات الأهلية في فلسطين محكومة ومنذ انطلاقتها بعدد من التشريعات والقوانين التي حددت الإطار القانوني المنظم لتأسيسها وتسيير أمورها، وهذا إن دل فإنما يدل على أهمية الدور الذي تقوم به المؤسسات الأهلية من تأثير على أفراد المجتمع ليظل عمل هذه المؤسسات تحت سمع وبصر وسيطرة السلطات المتعاقبة، وليس بالضرورة تنظيم عملها وإكسابها الشرعية بهذه القوانين، بل استعملت القوانين أحياناً لتكون سيفا مسلطاً على تلك الجمعيات التي نشطت لخدمة أهداف وطنية (مسلم، 2011: 66).

والمتتبع للقوانين والتشريعات المنظمة للجوانب والشؤون المالية في المجتمع الفلسطيني والتي ما زالت مطبقة في فلسطين بموجب القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994م، يلاحظ عدم ملاءمتها في الكثير من الأحيان للواقع المالي الفلسطيني، وخصوصاً في ظل التطورات التي يشهدها القطاع المالي الفلسطيني، مما نتج عنه وجود نوع من القصور في هذه القوانين والتشريعات من حيث عدم تليبيتها ومواكبتها للتطورات المالية التي يشهدها المجتمع الفلسطيني في ظل خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث طبيعة الملكية، والإمكانات المتاحة، والأساليب الإدارية المتبعة فيها ولعل من أهم هذه القوانين والتشريعات تلك المتعلقة بعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي في فلسطين بصفة عامة (عليان، 2010: 38).

1-3-2: الجهة المخولة باختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية:

يتم تنظيم الأعمال المتعلقة بالمؤسسات الأهلية العاملة في فلسطين من خلال القانون رقم (1) لسنة 2000م بشأن الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية، ومن خلال القراءة المتأنية لما نص عليه هذا القانون نلاحظ أنه حدد الجهة المسؤولة عن اختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية من خلال حصر هذه المهمة في الجمعية العمومية ويظهر ذلك بشكل واضح في بعض نصوص المواد الواردة في هذا القانون.

ومن هذه المواد ما ورد في المادة رقم (23) والتي توضح، بأن الجمعية العمومية تعقد اجتماعاً عادياً مرة كل سنة على الأقل للنظر في تعيين مدقق حسابات خارجي للمؤسسة الأهلية. ولكن يجدر الإشارة هنا أن هذا القانون لم يحدد الضوابط والقيود التي تنظم عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي والتي تساهم بشكل كبير في ضمان أن تتم عملية الاختيار بشفافية ودقة ونزاهة.

ويجب الإشارة هنا أيضاً أنه في العام 2009م، أصدر وزير الداخلية في حكومة غزة النظام المالي الموحد للجمعيات الأهلية غير الحكومية والمؤسسات الأجنبية والشركات غير الربحية، وهو القرار رقم (2009/6) والذي ألزمت وزارة الداخلية المؤسسات المعنية بضرورة إتباع النظام المالي الجديد بدءاً من سريان مفعوله.

ويجب التنويه أن هذا النظام يعد مخالفة واضحة لقانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة 2000م، إذ إن القانون لم ينص على وجود نظام مالي موحد، وترك المسألة للمؤسسات نفسها، كما أن هذا النظام يعني مصادرة مساحة من الحرية والاستقلال في عمل المؤسسات حيث إن المؤسسات الأهلية تختلف في برامجها وأهدافها ومجال عملها ومن البدهي أن يكون هناك اختلاف في أنظمتها المالية (المركز الفلسطيني لحقوق الإنسان، 2011: 9).

ومن خلال الاطلاع على مواد هذا القانون نلاحظ أنه حدد الجهة المسؤولة عن اختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية من خلال حصر هذه المهمة في الجمعية العمومية، ويظهر ذلك بشكل واضح في بعض نصوص المواد والفقرات الواردة في هذا القانون.

ومن هذه المواد ما ورد في المادة رقم (2) فقرة رقم (12) والتي تنص على أنه "يجب اعتماد مدقق حسابات خارجي لمراجعة حسابات الجمعية والمصادقة عليه سنوياً بواسطة الجمعية العمومية" ويلاحظ على هذا القرار افتقاره للضوابط والقيود التي تنظم عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بما يضمن أن تتم عملية الاختيار بشفافية ودقة وموضوعية.

وفي العام 2014م نشرت وزارة الداخلية في الحكومة الفلسطينية في قطاع غزة على صفحتها الالكترونية قرار مجلس الوزراء رقم (192) لسنة 2014م بخصوص الشؤون المالية للجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية والذي أضاف جملة من القيود.

ومن خلال النظرة المتأنية لمواد هذا القانون أستطيع القول أنه حدد الجهة المسؤولة عن اختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية من خلال حصر هذه المهمة في الجمعية العمومية، ويظهر ذلك بشكل واضح في بعض نصوص المواد الواردة في هذا القانون.

ومن هذه المواد ما ورد في المادة رقم (4) الفقرة رقم (2) والتي توضح بأنه يجب اعتماد مدقق حسابات خارجي قانوني مرخص من قبل جهات الاختصاص لمراجعة حسابات الجمعية أو الهيئة والمصادقة عليها سنوياً بواسطة الجمعية العمومية للجمعية أو الهيئة، على أن يكون ذلك بموجب إعلان في صحيفة محلية يومية وذلك لمدة يومين متتاليين على الأقل، ولا تكون من أيام العطل الرسمية، وأن يتم ذلك من خلال تقديم عروض أسعار معززة بعروض فنية من قبل مكاتب تدقيق الحسابات تشتمل على الأقل على نبذة عن المكتب والشركاء، وخبرة المكتب، ومراحل العمل وإجراءات التدقيق، وجدول زمني لكل مرحلة، نبذة عن فريق التدقيق والسيرة الذاتية لهم، ويتم الاختيار من بين المتقدمين من قبل الجمعية العمومية للجمعية أو الهيئة، ويستثنى من ذلك الجمعيات أو الهيئات التي تكون إيراداتها في السنة السابقة أقل من 100,000 شيكل، فيكتفي باستدراج ثلاثة عروض أسعار فنية ومالية لعرضها على الجمعية العمومية للبت فيها، وفي جميع الأحوال ألا تزيد مدة عمل مدقق الحسابات لنفس الجمعية عن ثلاث سنوات متتالية.

ومن الملاحظ أن هذا القرار أدخل مجموعة من الضوابط والقيود التي من شأنها تنظيم عملية اختيار مدقق الحسابات في المؤسسات الأهلية الفلسطينية خلافاً للقرارات والقوانين السابقة الذكر، وبالتالي أصبحت عملية اختيار المدقق الخارجي تتم بموضوعية وشفافية بشكل أكبر.

بناء على ما سبق، يوجه للقوانين والقرارات السابقة المتعلقة بتحديد الجهة المسؤولة عن اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية الملاحظات التالية:

1. أن القوانين والقرارات سالفه الذكر حددت الجهة المسؤولة عن اختيار مدقق الحسابات الخارجي، حيث حصرت المسؤولية عن الاختيار في الجمعية العمومية للجمعية أو الهيئة.
2. أن القوانين السابقة والقرارات سالفه الذكر تفنقر للضوابط والقيود التي تنظم عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي بما يضمن أن تتم عملية الاختيار بشفافية ودقة وموضوعية، باستثناء ما ورد في المادة رقم (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (192) لعام 2014م.

3. الواقع العملي يُظهر بشكل واضح سيطرة مجلس إدارة الجمعية أو المؤسسة على أعضاء الجمعية العمومية، لذلك فمن المتوقع أن يكون مجلس إدارة الجمعية أو المؤسسة هو الأكثر تأثيراً في عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي.
4. الواقع العملي يظهر وبشكل واضح أن العلاقة الشخصية لمجلس إدارة الجمعية أو المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي.
5. الواقع العملي يظهر وبشكل واضح أنه للحد من سيطرة إدارة الجمعية أو المؤسسة على عملية الاختيار فإنه يجب أن يتم مراقبة عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي وفقاً لأسس معينة حتى لا تسيطر العلاقات الشخصية لمجلس الإدارة على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي.

2-3-2: الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي لمدققي الحسابات:

تعرف الخبرة المهنية لمكتب المراجعة على أنها محصلة مدة مزاوله المهنة لكل من المكتب وفريق العمل فيه، وإمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة، وكذلك المعرفة التامة بنشاط عميل المراجعة، مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (مجاهد، 2011: 271).

ويجب الإشارة هنا أن هناك سوء فهم بين مصطلح الخبرة و الأقدمية ومصطلح الممارسة لفترة طويلة مما يؤدي إلى نتائج مختلفة وغير متسقة، حيث إن الخبرة تعني اكتساب مهارة فائقة من خلال المشاركة أو المشاهدة في نشاط محدد بذاته، بينما الأقدمية فتعني المقدرة الذاتية المكتسبة من كل من المعلومات والمهارة والممارسة التي تنشأ مجتمعة من خلال الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث خلال فترات طويلة من الزمن، وأنه وبالرغم من أن الخبرة و الأقدمية يتضمنان اكتساب الممارس المهني للمعرفة والمهارة، إلا أن الخبرة تعكس مستويات نوعية مرتفعة من المعرفة والمهارة (الأهدل، 2008: 30).

فمن البدهي أن الخبرة المهنية تؤثر بشكل إيجابي على أداء مدقق الحسابات الخارجي، فكلما ازدادت عدد سنوات الخبرة كان ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني.

أما بالنسبة للتأهيل العلمي والعملي، فإن مدقق الحسابات الخارجي هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال التدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة، كما يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات الخارجي الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية إضافة إلى إمامه ومعرفته بجميع فروع المحاسبة

وأشكالها حيث إن معظم الدول في العالم نصت على توفر المؤهلات العلمية والعملية في مدقق الحسابات الخارجي، فقد نص قانون مزاوله مهنة التدقيق الفلسطيني رقم 9 لعام 2004م على توفر مجموعة من الشروط في مدقق الحسابات للحصول على ترخيص مزاوله المهنة ومن هذه الشروط، شرط التأهيل العلمي والعملية، والذي له دور أساسي في الحصول على فاعلية تدقيق عالية ولمصلحة جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (مسلم، 2011: 52-53).

ومن خلال الاطلاع على القوانين والقرارات المنظمة لأعمال المؤسسات الأهلية فيما يتعلق بمؤهلات مدقق الحسابات الخارجي يتضح ما يلي:

1. لم يتم التطرق في هذه القوانين والقرارات بشكل دقيق وواضح للمؤهلات الواجب توافرها في المدقق الخارجي لكي يصبح مؤهلاً لتدقيق القوائم المالية لهذه المؤسسات.
2. إن تجاهل القوانين والقرارات لموضوع المؤهلات والخبرات العلمية والعملية قد ينتج عنها أن تكون عملية التدقيق مصحوبة بالأخطاء الناتجة عن قلة الكفاءة المهنية والخبرة العملية.
3. لا يوجد في القوانين والقرارات ما يحث مزاولي المهنة على تطوير قدراتهم وزيادة مؤهلاتهم العلمية والعملية.

3-3-2: أتعاب مدقق الحسابات الخارجي:

لا يعتبر قبول المدقق بأتعاب أقل من المدققين الآخرين في حد ذاته غير أخلاقي، لكن لا بد من أخذ الحيطة من تأثير ذلك على مدى الالتزام بالمتطلبات الأساسية، حيث قد يؤثر ذلك على كفاءة الأداء وعلى بذل العناية المهنية. ويمكن التغلب على تهديدات ذلك عن طريق توضيح شروط الاتفاقية والخدمات التي ستقدم وأسس احتساب هذه الأتعاب وكذلك عن طريق تعيين فريق يتمتع بالكفاءة وتخصيص الوقت الكافي للمهمة (الذنيبات، 2010: 124).

تعرف أتعاب التدقيق ب"أنها المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة فيه وحاجة عملية التدقيق للمساعدة (زريقات وآخرون، 2011: 106)".

وعند تحديد الأتعاب لا بد لمدقق الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار التالي:

-تغطية التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.

- مصارييف التتقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق.
- المصارييف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصارييف المكتب.
- ولابد أن تكون الأتعاب عادلة ومنتاسقة مع الجهد الذي سوف يبذل مع سمعة وخبرة المكتب.

وعند تحديد الأتعاب لا بد من مراعاة:

1. الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه.
2. عدد الموظفين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
3. العمل المطلوب من المدقق إنجازة.
4. التكاليف المباشرة لعملية التدقيق.
5. سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.
6. وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة أو في أي وقت آخر.
7. قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له (المطارنة، 2009: 84-85).

أشكال أتعاب التدقيق:

إن القاعدة العامة في هذا المجال هي أن تقوم الجهة المخولة بالتعيين بتحديد الأتعاب وإذا تعذر ذلك فإن الهيئة العامة تفوض مجلس الإدارة بذلك وتضع له حدا أقصى لا يتجاوزة. ولقد أوضح (المطارنة، 2009: 85) أشكال الأتعاب:

1. الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون ثابتا غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ يتناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.
2. الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق.
3. الأتعاب الشرطية: تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق ومن الممكن أن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة والتي تعود على العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالفاً لأداب مهنة التدقيق.

ويضيف (الذنيبات، 2010: 121) نوعاً آخر من الأتعاب:

4. أتعاب الإحالة والعمولات: وتعني الأتعاب التي يحصل عليها المدقق أو يقوم بدفعها نتيجة إحالة بعض العمل الخاص بالعميل لمكتب تدقيق آخر أو العكس، والعمولات تتعلق بقبض المدقق لعمولات من أجل تسويق نشاط عمل معين. وقد أشارت قواعد السلوك المهني بعدم دفع أي عمولات أو أخذ جزء من الأتعاب للحصول على تكليف مهني.

ومن خلال الإطلاع على القوانين والقرارات المنظمة لأعمال المؤسسات الأهلية فيما يتعلق

بأتعاب مدقق الحسابات الخارجي يتضح ما يلي:

1. لم يتم التطرق نهائياً لموضوع الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات وكيفية تحديدها نتيجة لقيامه بتدقيق حسابات المؤسسة.

2. إن الواقع العملي يشير إلى أن أتعاب التدقيق يتم تحديدها من خلال الاتفاق بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي سواء كان ذلك من خلال عروض الأسعار المقدمة من قبل المدققين الذين يتنافسون فيما بينهم للحصول على فرصة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، أو من خلال التفاوض المباشر فيما بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة (عليان، 2010: 65).

3. إن تجاهل القوانين لموضوع أتعاب المدقق الخارجي نتيجة قيامه بعملية التدقيق وعدم تحديد الضوابط التي تنظم عملية دفع الأتعاب قد تؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق حيث إن المؤسسات سوف تقوم باختيار مدقق الحسابات ذي الأتعاب المتدنية مما ينعكس بشكل مباشر على كفاءة المدقق الخارجي.

2-3-4: سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته:

تعتبر سمعة مدقق الحسابات الخارجي إحدى الأصول المعنوية الخاصة بمكتب التدقيق، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مدقق الحسابات تداول اسمه بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة عالية (الأهدل، 2008: 10).

ويجب الإشارة هنا أنه يوجد علاقة تبادلية بين كل من جودة عملية المراجعة وحسن سمعة المدقق، فجودة أداء عملية التدقيق تؤدي إلى حسن سمعة مدقق الحسابات وتقوده إلى جودة الأداء (مجاهد، 2011: 269).

وأوضحت دراسة مجاهد أن هناك تعدداً في العناصر المكونة لسمعة مدقق الحسابات حيث رأت بعض الدراسات أن شهرة المدقق الخارجي تتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك

المهني، والخبرة المهنية للمدقق، والخبرة بنشاط العميل، والاتصال الجيد بين المدقق وعملائه، والدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدقق.

ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما يؤدي إلى اهتزاز صورة مدقق الحسابات وانتشار سمعة سيئة لمكتب التدقيق وشركات المراجعة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة - آرثر أندرسون - وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كون الهدف الرئيس من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (جيران، 2010: 3).

ومن خلال الاطلاع على القوانين والقرارات المنظمة لأعمال المؤسسات الأهلية فيما يتعلق بسمعة وشهرة مدقق الحسابات الخارجي يتضح ما يلي:

1. لم يتم التطرق نهائياً لموضوع سمعة المدقق وشهرته في القانون المنظم لعمل المؤسسات الأهلية.
2. إن تجاهل القوانين لموضوع سمعة المدقق الخارجي وشهرته قد تؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق حيث إن هناك علاقة طردية بين سمعة وشهرة المدقق وجودة عملية التدقيق.

2-3-5: التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني والمعايير الدولية:

قواعد السلوك المهني:

تعرف قواعد السلوك المهني على أنها مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، وناجحاً في مهنته، وقادراً على التفريق بين المقبول وغير المقبول ليكون قادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه، وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة، وتكون تقاريرها

ونتائج أعمالها موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة (صيام، أبو حميد، 2006: 205).

وبذلك يتضح أن السلوك الأخلاقي لا يقتصر على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تتسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، ونظراً لكثرة عدد مدققي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه الأسس والمعايير تتمثل في قواعد وسلوك المهنة وآدابها، أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة (الطويل، 2012: 53).

من خلال الاطلاع على القوانين والقرارات المنظمة لأعمال المؤسسات الأهلية فيما يتعلق بالتزام مدقق الحسابات الخارجي بآداب وسلوكيات المهنة ومعرفته وتطبيقه للمعايير الدولية يتضح ما يلي:

1. أن هذه القوانين لم تتطرق إلي التزام مدقق الحسابات الخارجي بآداب وسلوكيات المهنة وتطبيقه للمعايير الدولية.

2. وتجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق المعايير الدولية ذات العلاقة أصبح متطلباً أساسياً وضرورة ملحة لمختلف الأطراف متمثلة بمراجع الحسابات نفسه والمجتمع المالي والحكومة، حيث إن الالتزام بتطبيقها يضمن رفع مستوى الكفاءة المهنية والفعالية في الشركات محل المراجعة، لذا أصبحت هذه المعايير مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المراجعون الخارجيون أثناء قيامهم بعملهم في جميع أنحاء العالم، ولاسيما في دول العالم الثالث حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلك كان دافعاً لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة لأن تُلزم المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق تلك المعايير عند مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المختلفة، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية، ولقد بين (جربوع، 2003: 198) أن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق المعايير الدولية المنظمة للمهنة تتمثل في الآتي:

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
3. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياده في عمله والشروط التي يسنها المشرع لإمكان الاشتغال بها.

وبناء على ما سبق ومن خلال الاطلاع على القانون رقم (1) لسنة 2000م المنظم لأعمال الجمعيات وقرار وزير الداخلية رقم (6) لسنة 2009م وقرار مجلس الوزراء رقم (192) لسنة 2014م فيما يتعلق بأسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المنظمات الأهلية تبين أن هذه القوانين لم تتطرق إلى أسس ومعايير اختيار المدقق الخارجي والضوابط المحددة لها واكتفت بحصر مسؤولية تعيين واختيار المدقق الخارجي في الجمعية العمومية دون الدخول في تفاصيل اختيار هذا المدقق، مما يعني تعرض هذه العملية لمخاطر متعددة، وذلك لعدم وجود الضامن القانوني أو المهني أو الاجتماعي الذي يضمن أن تتم هذه العملية ضمن إجراءات وحدود لا تؤثر على استقلالية وحيادية المدقق الخارجي.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

0-3: المقدمة

1-3: منهج الدراسة

2-3: طرق جمع البيانات

4-3: عينة الدراسة

5-3: أداة الدراسة

6-3: الأساليب الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-0: المقدمة

يُعد منهج الدراسة وإجراءاته محورياً رئيساً 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 بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

بناءً على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

3-1: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويُعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات" (الحمداني، 2006: 100).

3-2: طرق جمع البيانات

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

3-2-1: المصادر الثانوية: وشملت مسحاً مكتيباً للدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

3-2-2: المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

3-3: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، والبالغ عددها 990 مؤسسة مسجلة وموزعة على خمس محافظات وذلك حسب مصدر وزارة الداخلية لعام 2015م.

3-4: عينة الدراسة

أما عينة الدراسة فقد تم تطبيق أداة الدراسة (الاستبيان) على المؤسسات الأهلية الفلسطينية التي انطبقت عليها المعايير التي حددتها الدراسة، والتي تتمثل في معايير اختيار العينة من المجتمع محل الدراسة كما يلي:

✓ أن يصل عدد العاملين داخل المؤسسة إلى 15 موظفاً أو أكثر، ويرجع ذلك إلى أن المؤسسات التي يكون عدد العاملين فيها قليل تتسم بأنها مؤسسات صغيرة في غالبيتها وضعيفة في أنشطتها والتي تكاد تكون محدودة، ولديها برامج متقطعة، وهناك ضعف في أداء العاملين فيها وفي رقابة مجلس الإدارة عليها.

✓ تم استبعاد المؤسسات الأهلية الأجنبية نظراً لاختلافها من حيث الحجم، وتبعيتها إلى المؤسسات الأم في الخارج وامتداد نشاطها إلى أكثر من دولة وتواجد الإدارات العليا لهذه المؤسسات في الخارج.

وبذلك بلغ عدد المؤسسات الأهلية الفلسطينية الخاضعة للدراسة (118) مؤسسه حيث وزعت الاستبيانات باستخدام المسح الشامل لكل المؤسسات، وقد تم استرداد (94) استبيان من أصل الاستبيانات الموزعة بنسبة استرداد (79.7%).

3-5: أداة الدراسة

تم إعداد استبيان حول "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة".

يتكون استبيان الدراسة من ثلاثة أقسام رئيسية:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات العامة عن المستجيبين (المؤهل العلمي، العمر، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي داخل المؤسسة) ومعلومات عن المؤسسة (طبيعة نشاط المؤسسة، عمر المؤسسة، عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين، إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة، ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريباً، زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة، طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 30 فقرة، موزعة على 6 مجالات:

المجال الأول: علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثاني: الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الثالث: قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارنة بالمدققين الآخرين، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الرابع: سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الخامس: معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية، ويتكون من (5) فقرات.

المجال السادس: مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين، ويتكون من (4) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب

جدول (5):

جدول (5): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

3-5-1: صدق الاستبيان

صدق الاستبيان يعني " أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010: 105)، كما يقصد بالصدق " شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001: 179). وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3-5-1-1: صدق أداة الدراسة "الصدق الظاهري"

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 6 متخصصين في المحاسبة والإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

3-5-1-2: صدق المقياس

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه، ويبين جدول (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تساهم العلاقات الشخصية بين مجلس إدارة المؤسسة الأهلية ومدقق الحسابات الخارجي في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.	.748	*0.000
2.	تلعب المعرفة المسبقة لإدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي دوراً كبيراً في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.	.872	*0.000
3.	تعد المقدرة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة المؤسسة إحدى أسباب اختياره مدققاً للمؤسسة.	.537	*0.000
4.	تساهم طول فترة التعاقد في نشوء علاقات بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات الخارجي مما يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.783	*0.000
5.	تنفيذ مدقق الحسابات الخارجي لمطالب إدارة المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً لها.	.844	*0.000

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

يبين جدول (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (7)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	فاعلية وكفاءة مدقق الحسابات الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.563	*0.000
2.	إدراك مدقق الحسابات الخارجي للخطوات الإجرائية واستراتيجيات العمل للمؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.656	*0.000
3.	معرفة مدقق الحسابات الخارجي بأهداف المؤسسة يعد من أهم أسباب اختياره كمدقق حسابات للمؤسسة.	.723	*0.000
4.	إلمام مدقق الحسابات الخارجي ومعرفته بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل المؤسسات الأهلية يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.621	*0.000
5.	التأهيل المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.629	*0.000
6.	الخبرة العملية لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.749	*0.000

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

يبين جدول (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (8)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين"

م	الفقرة	معامل الارتباط ببيرسون	القيمة الاحتمالية (.Sig)
1.	انخفاض قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق مقارنة مع المدققين الآخرين من خلال استدرج عروض الأسعار يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.521	*0.000
2.	طريقة حساب أتعاب المدقق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم عمل يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.611	*0.000
3.	دفع قيمة الأتعاب كمبلغ مقطوع بغض النظر عن حجم العمل والنتيجة النهائية للعمل تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.757	*0.000
4.	استعداد مدقق الحسابات الخارجي لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.	.492	*0.000
5.	تنفيذ المدقق للمهام الموكلة له دون النظر إلى معدل الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.	.568	*0.000

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

يبين جدول (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (9)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية"

م	الفقرة	معامل الارتباط للارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تساهم سمعة مدقق الحسابات الخارجي بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.673	*0.000
2.	عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد المدقق الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.682	*0.000
3.	حجم مكتب التدقيق الذي يعمل به مدقق الحسابات الخارجي ومستوى تجهيزاته يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.613	*0.000
4.	توافر المصداقية والنزاهة في مدقق الحسابات الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.724	*0.000
5.	ارتباط مكتب التدقيق الذي يعمل به المدقق بأحد مكاتب التدقيق الدولية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.673	*0.000

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

يبين جدول (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (10)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	الخلاف في وجهتي نظر المؤسسة والمدقق الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير الدولية تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.626	*0.000
2.	الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.707	*0.000
3.	قيام مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني يلعب دوراً كبيراً في اختياره كمدقق للمؤسسة.	.657	*0.000
4.	عدم توافق موقف مدقق الحسابات الخارجي والمؤسسة الأهلية على خطوات وبرامج المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.708	*0.000
5.	التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.534	*0.000

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

يبين جدول (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (11)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.	مشاركة المانح في اختيار مدقق حسابات خارجي لمراجعة حسابات المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.831	*0.000
2.	الخبرة الكافية لمدقق الحسابات الخارجي في التدقيق على المؤسسات الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.780	*0.000
3.	التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.661	*0.000
4.	تعامل مدقق الحسابات الخارجي لفترات طويلة مع الممول يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	.830	*0.000

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

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

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

يبين جدول (12) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبيان صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (12)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبيان

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.459	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
*0.000	.448	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
*0.000	.573	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين.
*0.000	.419	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
*0.000	.605	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
*0.000	.694	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.

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

3-5-2: ثبات الاستبيان Reliability

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الرجاوي، 2010: 97). وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (13).

جدول (13)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.906	0.822	5	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.857	0.735	6	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.916	0.839	5	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنة بالمدققين الآخرين.
0.918	0.843	5	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.922	0.850	5	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.881	0.776	4	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.932	0.869	30	جميع المجالات معاً

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

يبين جدول (13) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.850،0.735) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبيان (0.869). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.922،0.857) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبيان (0.932) وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبيان في صورته النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3-6: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تفرغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

3-6-1: اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (14).

جدول (14)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
0.413	0.764	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.382	0.901	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.294	0.953	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.402	0.896	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.393	0.871	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.378	0.911	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.260	1.010	جميع مجالات الاستبيان معاً

يبين جدول (14) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة عن فرضيات الدراسة.

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي والانحراف المعياري.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
4. اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test: لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان.
7. اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

0-4: المقدمة

1-4: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

0-4: المقدمة

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبيان والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات العامة عن المستجيبين التي اشتملت على (المؤهل العلمي، العمر، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي داخل المؤسسة) ومعلومات عامة عن المؤسسة (طبيعة نشاط المؤسسة، عمر المؤسسة، عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين، إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة، ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا، زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة، طبعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبيان الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

1-4: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

1-1-4: عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة عن المستجيبين

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (15): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم فأقل	8	8.5
بكالوريوس	65	69.1
دراسات عليا	21	22.3
المجموع	94	100.0

يبين جدول (15) أن ما نسبته 91.4% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس فأكثر وهذا يدل أن أفراد العينة على درجة كبيرة من الوعي والفهم فيما يتعلق بعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي، مما يجعل آراءهم قابلة للاعتماد عليها بشكل قوي.

- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول (16): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	27	28.7
من 30 إلى أقل من 40 سنة	49	52.1
من 40 سنة فأكثر	18	19.1
المجموع	94	100.0

يبين جدول (16) أن ما نسبته 71.2% من عينة الدراسة أعمارهم أكثر من 30 سنة، وهذا يعد مؤشراً إيجابياً بأن أفراد العينة لديهم خبرة كافية في عمل المؤسسات الأهلية تؤهلهم لمعرفة أهم العوامل التي تؤثر في اختيار مدقق الحسابات الخارجي.

- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (17): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدير تنفيذي	29	30.9
مدير مالي	46	48.9
أمين صندوق	19	20.2
المجموع	94	100.0

يبين جدول (17) أن ما نسبته 30.9% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير تنفيذي، 48.9% مساهم الوظيفي مدير مالي، بينما 20.2% مساهم الوظيفي أمين صندوق، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بأسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم لتعبئة الاستبيان وبالتالي يمكن الاعتماد على آرائهم بشكل كبير.

- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول (18): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	56	59.6
إدارة أعمال	21	22.3
اقتصاد	6	6.4
أخرى	11	11.7
المجموع	94	100.0

يبين جدول (18) أن ما نسبته 59.6% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، 22.3% تخصصهم العلمي إدارة أعمال وهؤلاء الأشخاص يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي مما يعني أنهم مؤهلون بشكل جيد للتفاعل مع موضوع الدراسة كون أن آراءهم نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج عن التخصصات ذات العلاقة بعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي.

- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في العمل الحالي داخل المؤسسة

جدول (19): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	27	28.7
من 5 - لأقل من 10 سنوات	43	45.7
من 10 - 15 سنة	17	18.1
أكثر من 15 سنة	7	7.4
المجموع	94	100.0

يبين جدول (19) أن ما نسبته 71.3% من أفراد العينة خبرتهم من 5 سنوات فأكثر مما يعزز إمكانية الاعتماد على آرائهم التي تعكس خبراتهم المتنوعة في مجالات العمل ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

4-1-2: عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة عن المؤسسة

- توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط المؤسسة (القطاع الذي تنتمي إليه)

جدول (20): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط المؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	طبيعة نشاط المؤسسة
33.3	31	التعليم والتدريب
31.2	29	صحة وإعادة تأهيل
45.2	42	خدمات اجتماعية وإغاثية
4.3	4	ثقافة ورياضة
6.5	6	زراعة وبيئة
8.6	8	الديمقراطية وحقوق الإنسان
24.7	23	تنمية اجتماعية
11.8	11	تنمية اقتصادية
23.7	22	المرأة والطفل
3.2	3	أخرى

يبين جدول (20) أن ما نسبته 45.2% من المؤسسات طبيعة نشاطها خدمات اجتماعية وإغاثية حيث إنها احتلت المرتبة الأولى من حيث هدف عمل المؤسسة، وتعتبر هذه النسبة نسبة منطقية وتعزو ارتفاع هذه النسبة إلى اهتمام المنظمات الأهلية باحتياجات المجتمع نتيجة الظروف التي يعيشها، وكذلك حفاظاً على استمراريتها وبقائها لتقديم الخدمة للفقراء، ويجب التنويه هنا بأن إجمالي عدد المؤسسات هنا يفوق حجم العينة (94) ويعود ذلك إلى أن هناك العديد من المؤسسات التي تعمل في أكثر من نشاط أو قطاع.

- توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة (مدة مزاولة نشاطها)

جدول (21): توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	عمر المؤسسة
1.1	1	أقل من 5 سنوات
7.4	7	من 5 - لأقل من 10 سنوات
20.2	19	من 10 إلى أقل من 15 سنة
71.3	67	15 سنة فأكثر
100.0	94	المجموع

يبين جدول (21) أن ما نسبته 71.3% من المؤسسات عمرها 15 سنة فأكثر، وهذا يشير إلى تميز القائمين عليها بالخبرة الطويلة في مجال أعمالهم وتخصصاتهم مما يسمح لهذه المؤسسات وللقائمين عليها بتكوين خبرات متراكمة تستطيع معها معرفة ما قد يؤثر على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي من مؤثرات سلبية أو إيجابية على حدٍ سواء.

- توزيع عينة الدراسة حسب عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين

جدول (22): توزيع عينة الدراسة حسب عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين

النسبة المئوية %	العدد	عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين
47.9	45	لا يوجد فروع
30.9	29	من 1 إلى 2 فرع
21.2	20	3 فروع فأكثر
100.0	94	المجموع

يبين جدول (22) أن ما نسبته 52.1% من المؤسسات أجابوا أنه يوجد لديهم فروع للمؤسسة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن هذه المؤسسات تقع على كاهلها تقديم العديد من الخدمات لأبناء الشعب الفلسطيني وخصوصاً في ظل وجود الاحتلال الإسرائيلي وما نتج عنه من زيادة نسبة الفقر والبطالة مما استدعي أن تقوم هذه المؤسسات بدورها الوطني في تحمل مسؤولياتها تجاه أبناء شعبها من خلال تقديم الخدمات الاجتماعية والإغاثية مما يتطلب وجود أكثر من فرع لهذه المؤسسات حتى يتسنى لها القيام بواجباتها.

- توزيع عينة الدراسة حسب إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة

جدول (23): توزيع عينة الدراسة حسب إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة
51.1	48	دائرة مالية متكاملة
29.8	28	محاسب متفرغ
8.5	8	محاسب غير متفرغ
10.6	10	مكتب تدقيق خارجي
100.0	94	المجموع

يبين جدول (23) أن ما نسبته 51.1% من المؤسسات تتم إدارة وتنظيم عملياتها المحاسبية عبر دائرة مالية متكاملة، 29.8% تتم عبر محاسب متفرغ، 8.5% تتم عبر محاسب غير متفرغ، بينما 10.6% تتم إدارة وتنظيم عملياتها المحاسبية عبر مكتب تدقيق خارجي، فالواضح هنا أن نسبة كبيرة من المؤسسات الأهلية تعطي أهمية بالغة للأمور المالية حيث تقوم بالإشراف بنفسها على متابعة الشؤون المالية والتعامل معها مما يعكس الوعي الكبير لدى هذه المؤسسات لأهمية وحساسية النواحي المالية داخل المؤسسة الأمر الذي من شأنه أن ينعكس بالإيجاب على عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي .

- توزيع عينة الدراسة حسب ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريباً

جدول (24): توزيع عينة الدراسة حسب ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريباً

النسبة المئوية %	العدد	ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريباً
12.8	12	أقل من 100000 دولار
18.1	17	من 100000-300000 دولار
5.3	5	من 301000-500000 دولار
9.6	9	من 501000-700000 دولار
54.3	51	أكثر من 700000 دولار
100.0	94	المجموع

يبين جدول (24) أن ما نسبته 54.3% من المؤسسات ميزانيتها لآخر سنة تقريبا أكثر من 700000 دولار، وهذا يدل على توافر ميزانية عالية لدى هذه المؤسسات تجعل عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي من أهم أولوياتها.

- توزيع عينة الدراسة حسب زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة

جدول (25): توزيع عينة الدراسة حسب زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة
30.9	29	مرة على الأقل كل شهر
45.7	43	مرة كل 3 شهور
9.6	9	مرة كل 6 شهور
8.5	8	مرة على الأقل سنويا
5.3	5	لا يحضر ولكن ترسل إليه المستندات
100.0	94	المجموع

يبين جدول (25) أن ما نسبته 45.7% من المؤسسات أجابوا أن المدققين الخارجيين يزورون المؤسسة 4 مرات خلال العام، حيث إن عمل مدقق الحسابات الخارجي شكلي في معظم الأحيان وحضوره نادر أو قليل إلى المؤسسة، وهذا الأمر يفرغ عملية التدقيق من مضمونها ويحولها إلى مجرد ختم للتقرير المالي بغرض عرضه على الجهات ذات العلاقة، فمن الممكن أن تكون لعدد زيارات المدقق الخارجي للمؤسسة أهمية كبيرة في اختياره كمدقق للمؤسسة، فالاهتمام والمتابعة الدورية من قبل مدقق الحسابات الخارجي لحسابات المؤسسة ينعكس بالإيجاب على المؤسسة ككل.

- توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة

جدول (26):

توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة
64.9	61	مكتب محلي
6.4	6	مكتب إقليمي
28.7	27	مكتب دولي
100.0	94	المجموع

يبين جدول (26) أن ما نسبته 64.9% من المؤسسات يدقق حساباتها مكتب محلي، 6.4% يدقق حساباتها مكتب إقليمي، بينما 28.7% يدقق حساباتها مكتب دولي، ويعزو الباحث ذلك إلى أن مكاتب التدقيق المحلية عادة تكون أسعار خدماتها منخفضة مقارنة مع مكاتب التدقيق الدولية، بالإضافة إلى أن عدد المكاتب المحلية المنتشرة أكثر بكثير من عدد المكاتب الدولية.

4-2: اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. فإذا كانت $Sig > 0.05$ (أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 3، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

- الفرضية الأولى: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين العلاقة المباشرة لمجلس إدارة المؤسسة الأهلية بمدقق الحسابات الخارجي واختيار هذا المدقق.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (27).

جدول (27)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تساهم العلاقات الشخصية بين مجلس إدارة المؤسسة الأهلية ومدقق الحسابات الخارجي في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.	1.89	1.17	37.87	-9.18	*0.000	5
2.	تلعب المعرفة المسبقة لإدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي دوراً كبيراً في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.21	1.36	44.26	-5.62	*0.000	4
3.	تعد المقدرّة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة المؤسسة أحد أسباب اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.83	1.04	76.60	7.71	*0.000	1
4.	تساهم طول فترة التعاقد في نشوء علاقات بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات الخارجي مما يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.65	1.18	52.98	-2.89	*0.002	2
5.	تنفيذ مدقق الحسابات الخارجي لمطالب إدارة المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً لها.	2.45	1.33	48.94	-4.02	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	2.61	0.93	52.13	-4.09	*0.000	

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

من جدول (27) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "تعد المقدره التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة المؤسسة أحد أسباب اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 3.83 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.60%، قيمة الاختبار 7.71 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 1.04، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تساهم العلاقات الشخصية بين مجلس إدارة المؤسسة الأهلية ومدقق الحسابات الخارجي في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 1.89 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 37.87%، قيمة الاختبار 9.18-، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 2.61، والمتوسط الحسابي النسبي 52.13%، قيمة الاختبار 4.09-، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 0.93، لذلك يعتبر مجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على أن عملية الاختيار تتم بطريقة شخصية مطلقة، وذلك يعتبر مؤشراً إيجابياً للالتزام المؤسسات الأهلية بمستوي مقبول إلى حد ما من آلية الاختيار المهني للمدقق الخارجي، وهذا يعني بوجوب اختيار المدقق من قبل المؤسسة وتحديد الهيئة العامة وذلك التزاماً بقانون رقم 1 لسنة 2000م.

ويعزو الباحث ذلك إلى كون عملية الاختيار بالمجمل يتوفر فيها عنصر المهنية ولكن في الواقع العملي لا يخلو الأمر من المعرفة الشخصية المسبقة، ويرجع ذلك إلى تطابق المصالح أحياناً بين المدقق وإدارة المؤسسة مما يعتبر ضرباً في استقلالية المدقق وحياديته، حيث إن غياب مهنية

الاختبار سيؤثر سلباً على عنصر الاستقلالية وبذلك تقديم معلومات غير دقيقة لمستخدمي القوائم المالية مما يعني انخفاض الثقة والمصداقية في القوائم المالية المقدمة للجهات ذات العلاقة. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أبو هين، 2005) حيث بيت دراسة أبي هين أن 90% من أفراد العينة يتفقون على أنه يجب عدم إقامة علاقات مباشرة بين المدقق وإدارة المؤسسة، واتفقت كذلك مع دراسة (نجم، 2012)، ودراسة (Suseno, 2013)، ودراسة (مسلم، 2011).

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة قليلة ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين العلاقة المباشرة لمجلس إدارة المؤسسة الأهلية بمدقق الحسابات الخارجي واختيار هذا المدقق.

- الفرضية الثانية: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين توفر الخبرة الواسعة للمدقق الخارجي في مجال عمل المؤسسات الأهلية واختيار هذا المدقق. تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (28).

جدول (28)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	فاعلية وكفاءة مدقق الحسابات الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.29	0.76	85.74	16.49	*0.000	3
2.	إدراك مدقق الحسابات الخارجي للخطوات الإجرائية واستراتيجيات العمل للمؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.04	0.79	80.85	12.82	*0.000	4
3.	معرفة مدقق الحسابات الخارجي بأهداف المؤسسة يعد من أهم أسباب اختياره كمدقق حسابات للمؤسسة.	3.61	0.89	72.13	6.57	*0.000	6
4.	إلمام مدقق الحسابات الخارجي ومعرفته بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل المؤسسات الأهلية يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.02	0.79	80.43	12.54	*0.000	5
5.	التأهيل المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.38	0.88	87.53	15.02	*0.000	2
6.	الخبرة العملية لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.44	0.90	88.72	15.49	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	4.13	0.55	82.52	19.71	*0.000	

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

من جدول (28) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة" الخبرة العملية لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة "يساوي 4.44 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.72%، قيمة الاختبار 15.49، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 0.90، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "إمام مدقق الحسابات الخارجي ومعرفته بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل المؤسسات الأهلية يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 4.02 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.43%، قيمة الاختبار 12.54، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 0.79 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 4.13، والمتوسط الحسابي النسبي 82.52%، قيمة الاختبار 19.71، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 0.55، لذلك يعتبر مجال "الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلى أن خبرة مدقق الحسابات الخارجي في مجال معين يكون لها تأثير جوهري على الأداء المهني وعلى جودة عملية التدقيق كما يرى الباحث أن اتفاق النتائج في أهمية الخبرة المهنية للمدقق الخارجي في مجال عمل المؤسسات تعود إلى أن أداء المدقق يكون أكثر دقة وملاءمة للمؤسسة إذا توافرت لدى المدقق المعرفة المسبقة بطبيعة نشاط المؤسسة، وعليه يستطيع المدقق التوصل

إلى فهم كامل للأحداث والعمليات والممارسات التي يمكن أن يكون لها تأثير على القوائم المالية لهذه المؤسسات.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أبو جراد، 2011)، ودراسة (الطويل، 2012)، ودراسة (الخرندار، 2008)، ودراسة (عليان، 2010)، والتي أجمعت على أهمية الخبرة الواسعة والمهنية لمدقق الحسابات الخارجي في قطاع معين، وما لها من أثر ملحوظ على الأداء المهني، بالإضافة إلى أنها من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي.

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة كبيرة جداً ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر الخبرة الواسعة للمدقق الخارجي في مجال عمل المؤسسات الأهلية واختيار هذا المدقق.

- **الفرضية الثالثة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين قيمة الأتعب المدفوعة للمدقق الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين واختيار هذا المدقق.**
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. النتائج موضحة في جدول (29).

جدول (29)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	انخفاض قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق مقارنة مع المدققين الآخرين من خلال استدرج عروض الأسعار يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.84	1.01	76.77	7.98	*0.000	3
2.	طريقة حساب أتعاب المدقق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم عمل يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.58	1.07	51.61	-3.79	*0.000	5
3.	دفع قيمة الأتعاب ك مبلغ مقطوع بغض النظر عن حجم العمل والنتيجة النهائية للعمل تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.97	0.96	59.35	-0.32	0.373	4
4.	استعداد مدقق الحسابات الخارجي لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.	4.55	0.74	90.97	20.05	*0.000	1
5.	تنفيذ المدقق للمهام الموكلة له دون النظر إلى معدل الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.	4.04	0.82	80.87	12.14	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معا	3.59	0.55	71.87	10.41	*0.000	

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

من جدول (29) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "استعداد مدقق الحسابات الخارجي لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة" يساوي 4.55 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.97%، قيمة الاختبار 20.05، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري 0.74، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "طريقة حساب أتعاب المدقق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم عمل يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 2.58 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 51.61%، قيمة الاختبار -3.79، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 1.07، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.59، والمتوسط الحسابي النسبي 71.87%، قيمة الاختبار 10.41، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.55، لذلك يعتبر مجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود العديد من شركات التدقيق التي تعمل في ظل جو من المنافسة والتي تتفاوت فيها قيمة الأتعاب من شركة إلى أخرى مما يجعل عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي تتأثر بقيمة الأتعاب المدفوعة، وهذا ما تناولته العديد من الدراسات السابقة كدراسة (عليان، 2010)، ودراسة (نجم، 2012)، ودراسة (المعتاز، 1999)، ودراسة (Suseno, 2013).

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة كبيرة ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين واختيار هذا المدقق.

- الفرضية الرابعة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين سمعة المدقق الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية واختيار هذا المدقق.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (30).

جدول (30)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية للمتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	تساهم سمعة مدقق الحسابات الخارجي بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.75	0.55	95.00	30.67	*0.000	1
2.	عدم وجود قضايا أو دعاوى قانونية أو قضائية ضد المدقق الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.74	0.61	94.84	27.71	*0.000	2
3.	حجم مكتب التدقيق الذي يعمل به مدقق الحسابات الخارجي ومستوى تجهيزاته يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.57	0.98	71.40	5.59	*0.000	5
4.	توافر المصداقية والنزاهة في مدقق الحسابات الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.68	0.63	93.55	25.74	*0.000	3
5.	ارتباط مكتب التدقيق الذي يعمل به المدقق بأحد مكاتب التدقيق الدولية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.20	1.05	84.09	11.08	*0.000	4
	جميع فقرات المجال معاً	4.39	0.51	87.78	26.35	*0.000	

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

من جدول (30) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تساهم سمعة مدقق الحسابات الخارجي بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 4.75 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 95.00%، قيمة الاختبار 30.67 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.55، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "حجم مكتب التدقيق الذي يعمل به مدقق الحسابات الخارجي ومستوى تجهيزاته يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 3.57 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.40%، قيمة الاختبار 5.59 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.98، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 4.39، والمتوسط الحسابي النسبي 87.78%، قيمة الاختبار 26.35 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.51، لذلك يعتبر مجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلي أنه كلما تمتع المدقق بقدر كبير من السمعة والشهرة الواسعة ارتبط اسم المدقق بشركات مراجعة عالمية فإن هذا يدل على أن هذا المدقق من ذوي الخبرة والكفاءة العالية في إنجاز الأعمال الموكلة إليه بأداء مهني مميز، وعليه يكون هناك ثقة كبيرة في المعلومات الواردة في تقريره من قبل الأطراف المستفيدة.

وقد انفتحت هذه النتائج مع العديد من الدراسات السابقة كدراسة (عليان، 2010) ودراسة (أبو هين، 2005) ودراسة (الطويل، 2011)، ودراسة (Aguilar and Barbadillo, 2003)، ودراسة (Knechel, et. al., 2008) حيث أجمعت هذه الدراسات على أن عملية اختيار المدقق

الخارجي تتأثر بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة عالمية، بالإضافة إلى أنها من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي.

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة كبيرة ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين سمعة المدقق الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية واختيار هذا المدقق.

- الفرضية الخامسة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين معرفة المدقق الخارجي والتزامه بأداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية ذات العلاقة واختيار هذا المدقق.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (31).

جدول (31)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	الخلاف في وجهتي نظر المؤسسة والمدقق الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير الدولية تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.89	0.92	57.87	-1.12	0.133	5
2.	الإمام الكافي من قبل مدقق الحسابات الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.05	0.82	81.06	12.43	*0.000	3
3.	قيام مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني يلعب دوراً كبيراً في اختياره كمدقق للمؤسسة.	4.11	0.73	82.13	14.79	*0.000	2
4.	عدم توافق موقف مدقق الحسابات الخارجي والمؤسسة الأهلية على خطوات وبرامج المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	2.93	0.98	58.51	-0.74	0.231	4
5.	التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.29	0.77	85.74	16.19	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	3.65	0.55	73.06	11.57	*0.000	

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

من جدول (31) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 4.29 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.74%، قيمة الاختبار 16.19 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.77، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "الخلاف في وجهتي نظر المؤسسة والمدقق الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير الدولية تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 2.89 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57.87%، قيمة الاختبار 1.12- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.133، الانحراف المعياري 0.92، لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.65، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.06%، قيمة الاختبار 11.57 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.55، لذلك يعتبر مجال "معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلى أن إلمام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير المراجعة الدولية والتزامه بأداب المهنة له دور كبير في دعم استقلالية المدقق وتحسين عملية المراجعة مما يجعلها أحد العوامل المهمة المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي، بالإضافة إلى أن التزام المدقق الخارجي بأداب المهنة وبالمعايير الدولية يعبر عن التزام المدقق بالجودة وحسن الأداء المطلوب منه أثناء تنفيذ مهامه الموكلة إليها، هذا كله من شأنه أن يجعل

التزام المدقق الخارجي بالمعايير الدولية وسلوك وآداب المهنة من أهم العوامل المؤثرة في اختياره مدققاً لحسابات المؤسسة.

وقد اتفقت هذه النتائج مع العديد من الدراسات السابقة كدراسة (الطويل، 2012) ودراسة (حسين، 2008) ودراسة (الخنزدار، 2008)، ودراسة (أبو هين، 2005)، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن التزام المدقق الخارجي بآداب وسلوك المهنة وتطبيقه للمعايير الدولية للمراجعة تعد من أهم الأمور التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات الخارجي لأي مؤسسة.

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة كبيرة ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين معرفة المدقق الخارجي والتزامه بآداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية ذات العلاقة واختيار هذا المدقق.

- **الفرضية السادسة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين واختيار هذا المدقق.**
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (32).

جدول (32)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	مشاركة المانح في اختيار مدقق حسابات خارجي لمراجعة حسابات المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.63	1.29	72.55	4.73	*0.000	3
2.	الخبرة الكافية لمدقق الحسابات الخارجي في التدقيق على المؤسسات الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.94	0.94	78.72	9.69	*0.000	2
3.	التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	4.07	0.79	81.49	13.14	*0.000	1
4.	تعامل مدقق الحسابات الخارجي لفترات طويلة مع الممول يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	3.37	1.23	67.45	2.94	*0.002	4
	جميع فقرات المجال معاً	3.75	0.84	75.05	8.73	*0.000	

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

من جدول (32) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 4.07 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.49%، قيمة الاختبار 13.14 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ، الانحراف المعياري 0.79 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تعامل مدقق الحسابات الخارجي لفترات طويلة مع الممول يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة" يساوي 3.37 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.45%، قيمة الاختبار 2.94 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.002، الانحراف المعياري 1.23، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.75، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 75.05%، قيمة الاختبار 8.73 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، الانحراف المعياري 0.84، لذلك يعتبر مجال "مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلى أنه من خلال جودة التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي، ومن خلال خبرته الطويلة في التدقيق على المؤسسات الدولية يستطيع أن يكسب ثقة المانحين في المعلومات الواردة في تقريره ومدى الاعتماد عليها، مما يشكل عاملاً مهماً لاختياره كمدقق للمؤسسة.

وقد اتفقت هذه النتائج مع العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (محمود، 2015).

نتيجة الفرضية: يوجد دور بدرجة كبيرة ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين واختيار هذا المدقق.

الفرضية السابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المعلومات الشخصية.

تم استخدام اختبار "التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويشتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (33) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول (33): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس	دبلوم فأقل	
0.282	1.284	2.41	2.62	3.03	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.795	0.230	4.16	4.10	4.23	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات
0.526	0.647	3.64	3.56	3.78	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.855	0.157	4.42	4.39	4.30	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.705	0.351	3.61	3.65	3.80	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.155	1.904	3.98	3.64	4.06	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.299	1.225	3.71	3.67	3.87	جميع المجالات معا

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى العمر.

من النتائج الموضحة في جدول (34) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى العمر.

جدول (34): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - العمر

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		من 40 سنة فأكثر	من 20 إلى أقل من 40 سنة	أقل من 30 سنة	
0.526	0.647	2.66	2.51	2.76	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات
0.131	2.078	4.09	4.23	3.96	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.801	0.223	3.67	3.59	3.56	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.808	0.213	4.32	4.40	4.42	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.975	0.026	3.67	3.64	3.67	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.414	0.892	3.56	3.85	3.70	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.930	0.072	3.68	3.71	3.68	جميع المجالات معاً

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

من النتائج الموضحة في جدول (35) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول (35): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		أمين صندوق	مدير مالي	مدير تنفيذي	
0.410	0.900	2.52	2.52	2.80	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.519	0.661	4.00	4.17	4.13	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.907	0.098	3.64	3.59	3.57	قيمة الأنعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.594	0.524	4.38	4.44	4.31	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.245	1.429	3.53	3.75	3.59	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.533	0.633	3.71	3.85	3.63	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.595	0.523	3.64	3.73	3.68	جميع المجالات معاً

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى التخصص العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (36) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 للمجالات "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي، قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين، سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى التخصص العلمي وذلك لصالح الذين تخصصهم العلمي غير ذلك لمجال علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي و لصالح الذين تخصصهم العلمي إدارة أعمال لمجال قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين و لصالح الذين تخصصهم العلمي اقتصاد لمجال سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى التخصص العلمي.

جدول (36): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - التخصص العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		أخرى	اقتصاد	إدارة أعمال	محاسبة	
*0.042	2.841	3.27	2.07	2.63	2.53	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.257	1.372	3.95	4.44	4.23	4.09	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
*0.045	2.789	3.22	3.53	3.79	3.60	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنة بالمدققين الآخرين.
*0.000	9.214	3.75	4.67	4.37	4.49	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.097	2.174	3.31	3.47	3.76	3.70	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.204	1.563	3.48	3.46	4.05	3.73	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.135	1.900	3.51	3.64	3.81	3.70	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي داخل المؤسسة.

من النتائج الموضحة في جدول (37) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى سنوات الخبرة.

جدول (37): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		أكثر من 15 سنة	من 10- 15 سنة	من 5 لأقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
0.084	2.284	3.34	2.38	2.49	2.74	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.622	0.592	4.19	4.27	4.10	4.06	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.363	1.076	3.60	3.80	3.57	3.50	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.358	1.089	4.26	4.52	4.43	4.27	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.408	0.975	3.77	3.47	3.72	3.63	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.618	0.598	3.82	3.66	3.87	3.61	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.624	0.589	3.84	3.70	3.70	3.65	جميع المجالات معاً

الفرضية الثامنة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى معلومات عن المؤسسة.

تم استخدام اختبار "التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويشتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى عمر المؤسسة.

من النتائج الموضحة في جدول (38) يمكن استنتاج ما يلي:
تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمجال "سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى عمر المؤسسة وذلك لصالح المؤسسات التي عمرها أقل من 10 سنوات.

أما بالنسبة لباقي المجالات، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى عمر المؤسسة.

جدول (38): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - عمر المؤسسة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		15 سنة فأكثر	من 10 إلى أقل من 15 سنة	أقل من 10 سنوات	
0.059	2.913	2.53	2.58	3.35	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.210	1.586	4.19	3.95	4.02	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.086	2.522	3.67	3.36	3.53	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارنةً بالمدققين الآخرين.
*0.003	6.270	4.33	4.05	4.49	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.196	1.657	3.64	3.57	3.98	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.054	3.015	3.85	3.34	3.91	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
*0.010	4.893	3.73	3.49	3.85	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين.

من النتائج الموضحة في جدول (39) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى عدد فروع المنظمة داخل فلسطين وذلك لصالح الذين لا يوجد لديهم فروع.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة معاً، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى عدد فروع المنظمة.

جدول (39): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - عدد فروع المنظمة داخل فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		3 فروع فأكثر	من 1 إلى 2 فرع	لا يوجد	
0.529	0.641	2.75	2.46	2.64	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.705	0.351	4.03	4.16	4.15	الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
*0.036	3.463	3.61	3.39	3.72	قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.536	0.629	4.37	4.48	4.34	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.905	0.100	3.68	3.68	3.63	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.661	0.416	3.69	3.87	3.71	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.940	0.062	3.70	3.68	3.71	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة.

من النتائج الموضحة في جدول (40) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 للمجالين "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي، سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة وذلك لصالح محاسب غير متفرغ لمجال علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي ولصالح محاسب متفرغ ودائرة مالية متكاملة لمجال سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة.

جدول (40): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		مكتب تدقيق خارجي	محاسب غير متفرع	محاسب متفرع	دائرة مالية متكاملة	
*0.001	6.348	2.86	3.78	2.58	2.38	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.176	1.685	3.98	4.40	4.24	4.04	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.349	1.110	3.38	3.73	3.51	3.66	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
*0.005	4.647	4.12	3.90	4.48	4.48	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.667	0.524	3.82	3.53	3.61	3.67	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.111	2.059	3.18	3.81	3.72	3.88	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.348	1.113	3.58	3.88	3.71	3.68	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى حجم ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا.

من النتائج الموضحة في جدول (41) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 للمجالين "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي، سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى ميزانية المؤسسة

لآخر سنة تقريبا وذلك لصالح المؤسسات التي ميزانيتهم أقل من 100,000 دولار لمجال علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي، و أكثر من 700,000 دولار لمجال سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية .
أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا.

جدول (41): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - ميزانية المؤسسة لآخر سنة تقريبا

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		أكثر من 700,000 دولار	من -301,000 700,000 دولار	من -100,000 300,000 دولار	أقل من 100,000 دولار	
*0.000	7.349	2.33	2.40	3.04	3.43	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.432	0.925	4.18	3.90	4.12	4.17	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل
0.910	0.179	3.62	3.60	3.51	3.60	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
*0.001	5.736	4.50	4.49	4.34	3.88	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.240	1.427	3.62	3.49	3.87	3.68	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير
0.417	0.956	3.83	3.61	3.87	3.44	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.418	0.954	3.69	3.59	3.80	3.73	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة.

من النتائج الموضحة في جدول (42) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمجال "علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة وذلك لصالح المدققين الذين لا يحضرون ولكن ترسل إليهم المستندات.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة.

جدول (42): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المجال
		لا يحضر ولكن ترسل إليه المستندات	مرة على الأقل سنويا	مرة كل 6 شهور	مرة كل 3 شهور	مرة على الأقل كل شهر	
*0.000	6.783	3.56	3.30	3.00	2.17	2.78	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.411	1.001	4.50	4.15	3.91	4.16	4.08	الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
0.251	1.370	3.84	3.78	3.64	3.64	3.41	قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.134	1.810	4.32	4.08	4.27	4.52	4.33	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.111	1.936	4.20	3.65	3.87	3.60	3.57	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.688	0.566	3.75	3.50	3.47	3.78	3.86	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.166	1.660	4.05	3.76	3.70	3.65	3.68	جميع المجالات معاً

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

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة.

من النتائج الموضحة في جدول (43) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمجال "قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة وذلك لصالح المكتب الدولي.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة.

جدول (43): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - طببعة مكتب تدقيق الحسابات

المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		مكتب دولي	مكتب إقليمي	مكتب محلي	
0.072	2.703	2.29	3.07	2.70	علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.
0.194	1.669	3.96	4.17	4.19	الخبرة الواسعة ومدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.
*0.002	6.930	3.85	3.07	3.53	قيمة الأتعاب المدفوعة ومدقق الحسابات الخارجي مقارناً بالمدققين الآخرين.
0.107	2.293	4.54	4.53	4.31	سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
0.393	0.942	3.67	3.93	3.62	معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.
0.098	2.378	4.03	3.88	3.62	مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.
0.687	0.378	3.72	3.78	3.68	جميع المجالات معاً

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

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

0-5: النتائج

1-5: التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-0: النتائج:

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. أشارت نتائج الدراسة بأن أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي والتي احتلت المرتبة الأولى هي سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.
2. يوجد دور بدرجة كبيرة جداً بين توفر الخبرة الواسعة للمدقق الخارجي في مجال عمل المؤسسات الأهلية واختياره كمدقق لهذه المؤسسات.
3. يوجد دور بدرجة كبيرة بين قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي مقارنة بالمدققين الآخرين واختياره كمدقق.
4. يوجد دور بدرجة كبيرة جداً بين سمعة المدقق الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية واختياره كمدقق.
5. يوجد دور بدرجة كبيرة بين معرفة المدقق الخارجي والتزامه بأداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية واختياره كمدقق.
6. يوجد دور بدرجة كبيرة بين قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين واختياره كمدقق.
7. يوجد دور بدرجة قليلة بين العلاقة المباشرة لمجلس إدارة المؤسسات الأهلية بمدقق الحسابات الخارجي واختياره مدققاً لهذه المؤسسات.
8. تشير النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى إلي كل من المؤهل العلمي والعمر والمسمى الوظيفي.
9. تشير النتائج بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء المبحوثين حول العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة تعزى

إلى كل من التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة داخل المؤسسة، عمر المؤسسة، عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين، إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة، ميزانية المؤسسة لأخر سنة، زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة، طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة.

5-1: التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات السابقة توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات التالية:

1. للتغلب على سيطرة مجلس الإدارة على اختيار مدقق الحسابات الخارجي وما قد يكون لذلك من آثار سلبية على استقلاليته، فإن لذلك أوصي بأن يكون هناك لجنة تدقيق داخل المؤسسة الأهلية يكون لها دور مباشر في عملية ترشيح وتعيين مدقق الحسابات الخارجي.
2. ضرورة تحديد معايير لاختيار مدقق الحسابات الخارجي حتى لا تسيطر العلاقات الشخصية على عملية اختيار هذا المدقق.
3. ضرورة وضع معايير معينة لتحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة و الكفاءة هو العاملان المتصدران في اختيار المدقق الخارجي.
4. ضرورة عقد ورش العمل والدورات والندوات للعاملين في مكاتب التدقيق وخصوصاً في مجال التدقيق الخارجي فيما يتعلق بمجال المؤسسات الأهلية.
5. ضرورة تطوير القوانين واللوائح المنظمة للأنشطة المالية للمنظمات الأهلية بما في ذلك وضع تعليمات إرشادية حديثة للتقارير المالية والإدارية للمنظمات الأهلية.
6. ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة لعملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي، وأن يتم معالجة أوجه النقص والقصور فيها وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية واضحة تبين الأسس التي يتم من خلالها اختيار المدقق الخارجي.
7. ضرورة تفعيل وتعزيز دور الهيئات الرقابية والتشريعية (مثل نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية) من أجل السعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لكافة جوانب الحياة المالية والخاصة المتعلقة منها بأسس اختيار مدقق الحسابات الخارجي.
8. ضرورة اهتمام المؤسسات الأهلية بتوفير مصادر دخل ذاتية لضمان مورد ثابت لهذه المؤسسات مثل إنشاء صالات أفراح، مراكز تعليمية،... الخ.

المراجع العلمية:

أولاً: المراجع العربية

1. إبراهيم، يوسف كامل، (2005). المنظمات غير الحكومية الفلسطينية"دراسة جغرافية تنموية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول، الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أبو النصر، مدحت، (2007). إدارة منظمات المجتمع المدني- دراسة في الجمعيات الأهلية من منظور التمكين والشراكة والشفافية والمساءلة والقيادة والتطور والتشبيك والجودة، القاهرة، مصر: إيتراك للنشر والتوزيع.
3. أبو خوصة، أسامة، (2003). المشكلات التي تواجه المؤسسات الأهلية في محافظات غزة، غزة، فلسطين.
4. أبو رياش، أحلام أحمد،(2013). أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
5. أبو سيف، عاطف، (2005). المجتمع المدني والدولة قراءة تأصيلية للواقع الفلسطيني، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، رام الله، فلسطين.
6. أبو شمالة، إبراهيم فرج، (2015). التحديات التي تواجه المنظمات الأهلية في قطاع غزة وسبل التغلب عليها، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة، غزة.
7. أبو هين، إياد حسن، (2005). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
8. أبو يوسف، محمد سالم، (2011). تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم

220، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.

9. الإدارة العامة للشؤون العامة والمنظمات غير الحكومية بوزارة الداخلية - غزة.
10. الأشقر، يوسف، (2006). دراسة واقع التخطيط الاستراتيجي لدى مديري المنظمات غير الحكومية المحلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
11. أمان، (2010). واقع الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الأجنبية العاملة في فلسطين.
12. الأهدل، عبد السلام سليمان، (2008). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، أسيوط، مصر.
13. البحيصي، عصام، (2010). نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (18)، العدد (2).
14. بدر، رشاد محمود، (2009). أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
15. بعلوشة، محمود أحمد، (2013). واقع الشراكة بين مدارس المرحلة الأساسية والمنظمات غير الحكومية في محافظات غزة وسبل تطويره، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر- غزة.
16. التميمي، جمانة حنظل، (2013). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، جامعة البصرة، كلية التجارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
17. جبران، محمد علي، (2010). مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، الندوة الثانية لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 18-19 مايو، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.
18. جربوع، يوسف محمود، (2002). مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.

19. جربوع، يوسف محمود، (2003). أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، غزة.

20. جربوع، يوسف محمود، (2004). العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجعين الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مقبول للنشر في مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد (57).

21. الجرجاوي، زياد (2010). القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.

22. الجعافرة، محمد مفلح، (2008). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العاملة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية العلوم الإدارية والمالية.

23. حسن، مسعد، (2003). استراتيجيات البناء المؤسسي للمنظمات غير الحكومية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه، القاهرة، مصر.

24. حسين، هاشم حسن، (2008). تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية: دراسة ميدانية، كلية دجلة، الجامعة الأهلية.

25. جلس، سالم عبد الله، وجربوع، يوسف محمود، (2007). مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وتطويرها، الجامعة الإسلامية.

26. جلس، سالم عبد الله، ومقداد، محمد إبراهيم، (2000). العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 115، 2000.

27. جلس، سالم عبد الله، (2003). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول.
28. حماد، أكرم إبراهيم، (2007). واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها، الجامعة الإسلامية.
29. الحمداني، موفق (2006). مناهج البحث العلمي، الأردن، عمان، مؤسسة الوراق للنشر.
30. الخزندار، آية نعمان، (2008). مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة.
31. خشارمة، حسين، (2003). العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات في العلوم الإدارية، المجلد الثلاثون، العدد الأول.
32. درغام، ماهر موسى، (2001). المحاسبة المالية المتخصصة، غزة، مكتبة آفاق، الطبعة الأولى.
33. درغام، ماهر، (2009). المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد (23)، العدد (1).
34. الذنبيات، (2011). علم تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية- نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية.
35. رأفت محمود، أحمد كلبونة، عمر زريقات، (2011). علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
36. الرشيد، أحمد محمد، (2012). مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة.

37. زامل، أحمد محمد، (2000). المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي - الجزء الثاني. الرياض. مركز البحوث.
38. الزبيدي، فراس خضير، (2014). العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المئى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد (3)، العدد (7).
39. زريقات عمر محمد، محمود رأفت سلامة، كليون أحمد يوسف، (2010). علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
40. السلطة الوطنية الفلسطينية، "قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لعام 2004"، مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد 52، 2005.
41. سمك، نجوى، عابدين، صدقي (2002). دور المنظمات غير الحكومية في ظل العولمة - الخبرتان المصرية واليابانية -، مركز الدراسات الآسيوية، القاهرة.
42. شاهين، سمر، (2007). واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
43. شرف، جهاد محمد، (2005). أثر الرقابة على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية. دراسة ميدانية، المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
44. شهاب، عبد الرحيم، (2013). دور المنظمات الأهلية في الحد من معدلات الفقر خلال الحصار الإسرائيلي على قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
45. صابر إيهاب نظمي، العزب هاني عبد الحافظ، (2012). تدقيق الحسابات: الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
46. صيام، وليد زكريا، وأبو إحميد، محمود فؤاد فارس، (2006). مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد العشرون، العدد الثاني.

47. الطويل، سهام أكرم، (2012). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
48. العالول، عبد الماجد، وآخرون (2012). مدخل إلى منظمات المجتمع المدني والتنمية، غزة، فلسطين.
49. عبد الفتاح، محمد، (2010). مجالات ونشاط المنظمات الأهلية.
50. عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد (2001). البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
51. العجاتي، محمد، (2006). قانون الجمعيات في مصر وتأثيره على قدرات المجتمع المصري. المركز الدولي لقوانين المنظمات غير الهادفة للربح، لبنان.
52. عليان، حازم فؤاد، (2010). أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
53. عوض، عدنان رشيد، (2006). واقع الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال.
54. قانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2000م
55. قرار مجلس الوزراء رقم (192) لسنة 2014م الخاص بالشؤون المالية للجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية.
56. القيق، أمير جمال، (2012). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
57. اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م.

58. مجاهد، إيمان أحمد أمين، (2011). مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة الأزهر.
59. مجلة الوقائع الفلسطينية (2000). قانون رقم واحد لسنة 2000. عدد (32).
60. محسن، محمد فايق، (2008). مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم 1، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
61. مدونة السلوك المهني للمنظمات الأهلية الفلسطينية 2008.
62. مرزوق، ابتسام إبراهيم، (2006). فعالية متطلبات التطوير التنظيمي وإدارة التغيير لدى المؤسسات غير الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة.
63. المركز الفلسطيني لحقوق الإنسان، (2011). تقرير حول الانتهاكات الفلسطينية للحق في تكوين الجمعيات في أراضي السلطة الفلسطينية، غزة.
64. مسلم، خالد تيسير، (2011). مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
65. المصدر، مرشد عيد، (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
66. المطارنة، غسان فلاح، (2009). تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
67. المطارنة، غسان فلاح، (2009). تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

- 68.المعتاز، إحسان بن صالح محمد، (1999). العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة.
- 69.مكي، سالم توفيق، (2009). مدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 70.المؤقت وآخرون، (2007). مساءلة العمل الأهلي الفلسطيني دراسة تقييمية، الطبعة الأولى، القدس.
- 71.نجم، مها رزق، (2012). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- 72.نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين، (2015).
- 73.وزارة الداخلية،(2014). تقرير أضرار الجمعيات الخيرية، دائرة الدراسات والأبحاث.
- 74.الوقاد سامي محمد، وديان لؤي محمد، (2010). تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Aguilar, Nieves Gomez, and Barbadillo, Emiliano Ruiz, (2003). Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report?, International Journal of Audititg, Vol(7), Issue(1).
2. Bewley, Kathryn, Chung, Janne, and Mccrachen, Susan, (2008). An Examination of Auditor Choice using Evidence From Andersen's Demise, International Journal of Auditing, Vol (12), Issue (2).
3. Chaney, K. Paul, Jeter, C. Debra, and Shivakumar, Lakshmana, (2004). Self- Selection of Auditors and Audit Pricing in private Firms, The Accounting Review, and available at SSRN:<http://ssrn.com/450300>.

4. Farhad, Hossain&Susanna, Myllyla.(1998).NGOs under challenge dynamics and drawbacks in development ,(Finland:Ministry for foreign affairs.
5. Hells,S. (1992). The Evolution of Accounting in Developing Countries: The Jordan Study, Unpublished ph.d Dissertation. University of Hull. U.K.
6. Knechel, W. Robert, Niemi, Lasse, and Sundgren, Stefan,(2008). Determinante of Auditor Choice: Evidence From a Small Client Market, International Journal of Auditing, Vol(12), Issue (1).
7. Mohamed and Jari,(2011). The Deteminant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange.International Research Journal of Finance and Economics, Issue(80), Euro Journals Publishing,Inc.
8. Pong, Christopher K. M., and Kita, Tsutomu, (2006). Infuence of Bank on Company Auditor Choice: The Case of Japan, International Journal of Auditing, Vol(10), Issue(2).
9. Quality in 3- James and Izien, (2014). Audit Firm Characteristics and Audit Nigeria. International Journal of Business and Economics Research, Vol.3, No.5, pp.187-195.
10. Reheul, A. Caneghem,T. and Verbruggen,S,(2011).Auitor Choice in The Belgian Non Profit Sector: Abehavioral Perspective, HUB Research Papers 2011/36, Economics and Management.
11. Suseno,N.Susanti,(2013).An Empiricial Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality. International Journal of Management and Business Studies, Vol.3, pp.82-87.

الملاحق

ملحق رقم (1)

استبيان الدراسة



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

قائمة استقصاء

الاخ/ت الكريم/ة حفظه/ها الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

تحية طيبة وبعد:

الموضوع/ تعبئة استبيان لبحث ماجستير بعنوان:

العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في

قطاع غزة

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وقد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب عن هذا الاستبيان إيماناً مني بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، علماً بأن الإجابة على أسئلته قد تستغرق بعضاً من وقتكم الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونكم معنا.

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف دراسته والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

أتعهد لكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة، وألا تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وأؤكد استعدادي لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم بذلك.

شاكراً لكم حسن تعاونكم معي

واقبلوا فائق التقدير والاحترام

الباحث

باسل فضل العابد

القسم الأول:

أولاً: معلومات تتعلق بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبيان:

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

1- المؤهل العلمي:

- دبلوم فأقل
 دراسات عليا
 بكالوريوس

2- العمر:

- أقل من 30 سنة
 من 30 إلى أقل من 40 سنة
 من 40 سنة فأكثر

3- المسمى الوظيفي:

- مدير تنفيذي
 أمين صندوق
 مدير مالي

4- التخصص العلمي:

- محاسبة
 اقتصاد
 إدارة أعمال
 أخرى حدد

5- عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي داخل المؤسسة:

- أقل من 5 سنوات
 من 5-10 سنوات
 من 10-15 سنة
 أكثر من 15 سنة

ثانياً: معلومات عن المؤسسة:

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

1- طبيعة نشاط المؤسسة (القطاع الذي تنتمي إليه) (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

- التعليم والتدريب صحة وإعادة تأهيل خدمات اجتماعية وإغاثية
 ثقافة ورياضة زراعة وبيئة الديمقراطية وحقوق الإنسان
 تنمية اجتماعية تنمية اقتصادية المرأة والطفل أخرى حدد

2- عمر المؤسسة (مدة مزاوله نشاطها):

- أقل من 5 سنوات من 5-10 سنوات
 من 10 إلى أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

3- عدد فروع المؤسسة داخل فلسطين

4- إدارة وتنظيم العمليات المحاسبية في المؤسسة تتم عبر:

- دائرة مالية متكاملة محاسب متفرغ محاسب غير متفرغ
 مكتب تدقيق خارجي أخرى حدد:

5- ميزانية المؤسسة لأخر سنة تقريباً: (المبلغ بالآلاف الدولارات):

- أقل من 100 من 100-300 من 301-500
 من 501-700 أكثر من 700

6- زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة:

- مرة على الأقل كل شهر مرة كل 3 شهور مرة كل 6 شهور مرة على الأقل سنوياً
 لا يحضر ولكن ترسل إليه المستندات المدقق لا يحضر ولكن ترسل إليه القوائم المالية لاعتمادها

7- طبيعة مكتب تدقيق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة هل هو :

- مكتب محلي مكتب أقليمي مكتب دولي غير ذلك حدد:

القسم الثاني: الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المجال الأول: علاقة مجلس إدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي.						
1	تساهم العلاقات الشخصية بين مجلس إدارة المؤسسة الأهلية ومدقق الحسابات الخارجي في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.					
2	تلعب المعرفة المسبقة لإدارة المؤسسة بمدقق الحسابات الخارجي دوراً كبيراً في عملية اختياره مدققاً للمؤسسة.					
3	تعد المقدرة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة المؤسسة من أحد أسباب اختياره مدققاً للمؤسسة.					
4	تساهم طول فترة التعاقد في نشوء علاقات بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات الخارجي مما يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
5	تنفيذ مدقق الحسابات الخارجي لمطالب إدارة المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً لها.					
المجال الثاني: الخبرة الواسعة لمدقق الحسابات الخارجي في معرفة مجال عمل المؤسسات الأهلية.						
6	فاعلية وكفاءة مدقق الحسابات الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
7	إدراك مدقق الحسابات الخارجي للخطوات الإجرائية واستراتيجيات العمل للمؤسسة يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
8	معرفة مدقق الحسابات الخارجي بأهداف المؤسسة يعد من أهم أسباب اختياره كمدقق حسابات للمؤسسة.					
9	إلمام مدقق الحسابات الخارجي ومعرفته بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل المؤسسات الأهلية يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.					

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة جداً
10	التأهيل المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
11	الخبرة العملية لمدقق الحسابات الخارجي في مجالات عمل المؤسسة تلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
المجال الثالث: قيمة الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات الخارجي مقارنة بالمدققين الآخرين.					
12	انخفاض قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق مقارنة مع المدققين الآخرين من خلال استدرج عروض الأسعار يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
13	طريقة حساب أتعاب المدقق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم عمل يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
14	دفع قيمة الأتعاب ك مبلغ مقطوع بغض النظر عن حجم العمل والنتيجة النهائية للعمل تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
15	استعداد مدقق الحسابات الخارجي لأداء مهمته بكفاءة وفعالية يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.				
16	تنفيذ المدقق للمهام الموكلة له دون النظر إلى معدل الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل كبير في اختياره كمدقق للمؤسسة.				
المجال الرابع: سمعة مدقق الحسابات الخارجي وشهرته وارتباطه بشركات مراجعة عالمية.					
17	تساهم سمعة مدقق الحسابات الخارجي بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.				
18	عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد المدقق الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.				

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
19	حجم مكتب التدقيق الذي يعمل به مدقق الحسابات الخارجي ومستوى تجهيزاته يلعب دوراً كبيراً في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
20	توافر المصدقية والنزاهة في مدقق الحسابات الخارجي يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
21	ارتباط مكتب التدقيق الذي يعمل به المدقق بأحد مكاتب التدقيق الدولية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
المجال الخامس: معرفة مدقق الحسابات الخارجي والتزامه بأداب وسلوكيات المهنة والمعايير الدولية.						
22	الخلافاً في وجهتي نظر المؤسسة والمدقق الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير الدولية تساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
23	الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
24	قيام مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني يلعب دوراً كبيراً في اختياره كمدقق للمؤسسة.					
25	عدم توافق موقف مدقق الحسابات الخارجي والمؤسسة الأهلية على خطوات وبرنامج المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					
26	التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مدققاً للمؤسسة.					

درجة الموافقة					الفقرة	الرقم
كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً		
المجال السادس: مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كسب ثقة المانحين.						
					مشاركة المانح في اختيار مدقق حسابات خارجي لمراجعة حسابات المؤسسة يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	27
					الخبرة الكافية لمدقق الحسابات الخارجي في التدقيق على المؤسسات الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	28
					التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	29
					تعامل مدقق الحسابات الخارجي لفترات طويلة مع الممول يساهم بشكل كبير في اختياره مدققاً للمؤسسة.	30

مع تحيات الباحث
باسل العابد

ملحق رقم (2)

قائمة المحكمين

الاسم	التخصص	الوظيفة	مكان العمل
أ. د سالم حلس	محاسبة	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية
أ. د علي شاهين	محاسبة	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية
أ. د حمدي زعرب	محاسبة	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية
د. صبري مشتهي	محاسبة	محاضر أكاديمي	القدس المفتوحة
د. اسكندر نشوان	محاسبة	محاضر أكاديمي	جامعة الأقصى
أ. د سمير صافي	الإحصاء	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية