



الجامعة الاسلامية بغزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

ماجستير محاسبة وتمويل

رسالة ماجستير

" تحليل و تقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي

وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "

دراسة تطبيقية

على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة

إعداد

سامح عبد الرازق الحداد

إشراف الدكتور

يوسف محمود جنين

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

29 مارس 2008

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا

تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا

وَاعْفِرْ لَنَا وَأَرْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

صدق الله العظيم

سورة البقرة (الآية 285)

الإهداء

إلى خير خلق الله محمد صلى الله عليه وسلم رسول الهدى لأمة الإسلام وللعالمين
وإلى والدي ووالدتي الذين شملوني بالرعاية والمحبة والحنان
وإلى زوجتي العزيزة رفيقة دربي
إلى إخواني الأوفياء
إلى عمي أبو شعبان، وأبو أسامة
إلى خالي أبو رزق
وإلى عمي أبو خالد وأهل بيته الكرام
وإلى الأهل والزملاء والأصدقاء الأعزاء

إلى معلمي الفاضل المشرف على هذه الرسالة الدكتور يوسف محمود جربوع
وإلى جميع أساتذتي بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية
وإلى جامعتنا الحبيبة

إلى كل من له فضل عليّ في إعداد هذه الرسالة

إلى فلسطين الحبيبة وكل الشهداء الأبرار الذين روا بدمائهم ثراها الطيب

إلى كل هؤلاء اهدي هذه الرسالة

سامح عبد الرازق الحداد

الشكر والتقدير

قال رسول الله (صلى) : " لا يشكر الله من لا يشكر الناس " .
الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمة
للعالمين محمد بن عبد الله ومن سار على هديه إلى يوم الدين .

يطيب لي بعد انتهائي من إعداد رسالتي هذه أن أتقدم بالشكر الجزيل والاحترام والتقدير إلى
أستاذي الفاضل الدكتور يوسف محمود جربوع لما قدمه لي من عون مستمر في إشرافه على
هذه الرسالة خطوة بخطوة .

كما وأتقدم بالشكر والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الدكتور علي عبد الله شاهين مناقشاً
داخلياً ، والدكتور أكرم إبراهيم حماد مناقشاً خارجياً ، وذلك لتفضلهم بالموافقة على مناقشة هذه
الرسالة ، والشكر والتقدير موصول كذلك لزملائي الذين أغدقوا على بعطاء علمهم في رحلتي
العلمية هذه فكانوا لي خير معين واخص بالذكر نهاد أحمد حمادة ، هاتي فرحان الزايغ ، إياد
الصوص ، عامر عبد الرؤوف حمادة ، و مروان حمودة الدهدار . لما ساهموا في انجاز هذا
البحث .

وأخيراً اشكر كل من تعاون معي من مكاتب المراجعة في قطاع غزه ، والشكر موصول إلى
كل المحكمين الذين استجابوا للباحث وقاموا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وتقديم اقتراحاتهم
السديدة .

ويا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

الباحث

سامح عبد الرازق الحداد

محتويات الدراسة

| الصفحة | الموضوع |
|--------|--------------------------------------|
| أ | آية قرآنية |
| ب | الإهداء..... |
| ت | الشكر والتقدير |
| ث | محتويات الدراسة |
| د | قائمة الجداول |
| ر | ملخص الدراسة باللغة العربية |
| س | ملخص الدراسة باللغة الانجليزية |

| الفصل الأول : المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة | | |
|--|----------------------------------|-------|
| المبحث الأول : الإطار العام للدراسة | | |
| 2 | مقدمة | 0-1-1 |
| 5 | مشكلة الدراسة | 1-1-1 |
| 6 | أهداف الدراسة | 2-1-1 |
| 6 | أهمية الدراسة | 3-1-1 |
| 7 | فرضيات الدراسة | 4-1-1 |
| 8 | منهجية الدراسة | 5-1-1 |
| 8 | حدود الدراسة | 6-1-1 |
| 9 | مجتمع وعينة الدراسة | 7-1-1 |
| المبحث الثاني : الدراسات السابقة | | |
| 10 | الدراسات العربية | 1-2-1 |
| 12 | الدراسات الأجنبية | 2-2-1 |
| 25 | تعقيب على الدراسات السابقة | 3-2-1 |

| الفصل الثاني : تطور مهنة المراجعة في فلسطين | | |
|---|-------------|--|
| 28 | مقدمة | |
| المبحث الأول : واقع وتطور مهنة المراجعة في فلسطين | | |

| | | |
|---|---|-------|
| 31 | تمهيد | 0-1-2 |
| 31 | نشأة وتطور مهنة المحاسبة المراجعة | 1-1-2 |
| 32 | تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن | |
| 33 | تطور المهنة في قطاع غزة | |
| 34 | مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة | 2-1-2 |
| 39 | المقترحات الموضوعية لمعالجة المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة | 3-1-2 |
| المبحث الثاني : مظاهر حياد واستقلال مدققي الحسابات | | |
| 41 | تمهيد | 0-2-2 |
| 42 | مفهوم استقلال المراجعين | 1-2-2 |
| 44 | أهم العوامل التي تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات وتضعفه .. | 2-2-2 |
| 46 | مقترحات لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين | 3-2-2 |

| | | |
|--|--|---------|
| الفصل الثالث : إستراتيجية التخصص المهني للمراجع ومعايير المراجعة المتعلقة | | |
| 50 | مقدمة | |
| المبحث الأول : تحليل إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) للمراجع | | |
| 53 | مفهوم الإستراتيجية | 1-1-3 |
| 55 | العوامل التي دعت المنظمات إلى الاهتمام بوضع إستراتيجية واضحة ومناسبة ما يلي | 2-1-3 |
| 57 | نشأة وتطور مفهوم المنافسة | 3-1-3 |
| 59 | التخصص الصناعي (المهني) للمراجع | 4-1-3 |
| 60 | مفهوم التخصص الصناعي (المهني) للمراجع | 1-4-1-3 |
| 61 | مقاييس التخصص الصناعي للمراجع | 2-4-1-3 |
| 63 | أهمية التخصص الصناعي (المهني) لمؤسسة المراجعة | 3-4-1-3 |
| 64 | العوامل التي تؤثر على العملاء باتجاه اختيار المراجعين المتخصصين صناعياً (مهنيًا) في مجال صناعتهم (عملهم) | |
| 68 | الأهداف والإجراءات المقترحة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة | |
| المبحث الثاني : تحليل معايير المراجعة الدولية المتعلقة بمجال الدراسة | | |
| 71 | تمهيد | 0-2-3 |
| 72 | معيير المراجعة الدولي رقم 220 بعنوان " الرقابة على جودة عملية المراجعة | 1-2-3 |

| | | |
|-------------------------|---|---------|
| 77 | معيار المراجعة الدولي رقم 240 بعنوان الغش والخطأ | 2-2-3 |
| 79 | معيار المراجعة الدولي رقم 310 بعنوان " المعرفة بطبيعة النشاط " .. | 3-2-3 |
| 81 | معيار المراجعة الدولي رقم 315 بعنوان " تفهم طبيعة أعمال منشأة العميل والبيئة التي تعمل فيها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية " ... | 4-2-3 |
| يتكون هذا المعيار من :- | | |
| 82 | القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المطبق | 1-4-2-3 |
| 83 | طبيعة المنشأة | 2-4-2-3 |
| 84 | الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة | 3-4-2-3 |
| 85 | قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة | 4-4-2-3 |
| 86 | الرقابة الداخلية | 5-4-2-3 |

| الفصل الرابع : الطريقة والإجراءات | | |
|-----------------------------------|-----------------------------------|-----|
| 89 | تمهيد | 0-4 |
| 89 | منهجية الدراسة | 1-4 |
| 90 | مجتمع الدراسة وعينة الدراسة | 2-4 |
| 93 | أداة الدراسة | 3-4 |
| 94 | صدق وثبات الاستبيان | 4-4 |
| 101 | المعالجات الإحصائية | 5-4 |

| الفصل الخامس : نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها | | |
|---|---|--|
| 103 | اختبار التوزيع الطبيعي | |
| 104 | تحليل فقرات المجال الأول: تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | |
| 108 | تحليل فقرات المجال الثاني: التقرير عن الغش والاحتيايل المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | |
| 111 | تحليل فقرات المجال الثالث: فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | |

| | |
|-----|----------------------------|
| 115 | تحليل مجالات الدراسة |
| 117 | اختبار الفرضيات |

| | |
|---------------------------------|----------------|
| الفصل السادس :النتائج والتوصيات | |
| 129 | النتائج |
| 131 | التوصيات |
| قائمة المراجع | |
| 133 | الملاحق |

فهرس الجداول

| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|-------------------------------------|---|--------|
| أولاً : جداول الإطار النظري | | |
| 1 | عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة..... | 34 |
| 2 | توزيع نسبة خدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة في القطاع | 36 |
| ثانياً : جداول الإطار العملي | | |
| 1 | توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | 90 |
| 2 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص المهني..... | 91 |
| 3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي | 91 |
| 4 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة | 92 |
| 5 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر | 92 |
| 6 | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته | 95 |
| 7 | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته | 96 |
| 8 | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته | 98 |
| 9 | الصدق البنائي لمجالات الدراسة | 99 |
| 10 | معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) | 100 |
| 11 | معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) | 101 |
| 12 | اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov) | 103 |
| 13 | تحليل فقرات المجال الأول(تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) | 106 |
| 14 | تحليل فقرات المجال الثاني(التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) | 110 |
| 15 | تحليل فقرات المجال الثالث(فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) | 114 |

| | | |
|-----|---|----|
| 116 | تحليل مجالات الدراسة | 16 |
| 117 | معامل الارتباط لبيرسون تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 17 |
| 118 | معامل الارتباط لبيرسون بين التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 18 |
| 119 | معامل الارتباط لبيرسون بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة. | 19 |
| 120 | نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير المؤهل العلمي | 20 |
| 121 | نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير للتخصص المهني | 21 |
| 123 | نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير للمسمى الوظيفي | 22 |
| 123 | اختبار شفبه للمقارنات المتعددة لمجال فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة حسب متغير مستوى المسمى الوظيفي | 23 |
| 124 | نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير لسنوات الخبرة | 24 |
| 125 | نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير العمر | 25 |

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اثر إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، وهي دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة .ولتحقيق أهداف الدراسة ثم تصميم استبانته تتناسب مع متغيرات مشكلة الدراسة والفرضيات ، حيث وُزعت هذه الاستبانة على مكاتب المراجعة في قطاع غزة والتي بلغ عددها 80 استبانته ، وكانت الردود 65 استبانته قابلة للتحليل ، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها % 81.25 .

وكانت أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :-

قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملية لهم باستمرار يؤدي إلى تحسين أدائهم و تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة ، هناك اهتمام من مكاتب المراجعة بالتخصص المهني في صناعة عميل المراجعة وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالصناعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية ، و أن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يُساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة ، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة ، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة .

وقدمت الدراسة عدة توصيات أهمها ما يلي :

ضرورة قيام المنظمات والجمعيات المهنية بوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة ، ضرورة الاهتمام بتجميع النصوص والتشريعات المهنية في تشريع مهني واحد يتم فيه دمج كل التشريعات ذات البُعد المهني لتوفير إرشادات للممارسة المهنية في جميع الأنشطة ، وضرورة وضع نظام

للرقابة على أداء مكاتب المراجعة تكون الدولة أو الهيئات المهنية الرسمية مسؤولة عنه ،للتحقق من كفاءة وجودة أداء هذه المكاتب والتقليل من الأثر السلبي للمنافسة السعرية بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة .

Abstract

This study aimed at Identifying the effects of the use of professional specialization strategy of the external auditor on the quality of the auditing process , applied study on the external audit firms in Gaza .

To achieve the objectives of this study , a questionnaire has been designed and distributed to the audit firms in gaze Palestine ,the questionnaires were (65) ,the replied were (55) accepted for analyzation which represent (84.62%).

The study introduces many results ,the most important from it as follow :

The auditor's who have a great Knowledge and able to improve their professional abilities continuously , can introduce a high quality of professional serves , The Professional specialized auditor's who have a good Knowledge about the client's industry ,they have the ability to detect fraud and errors in comparison with the auditor's who have less Knowledge in this regard , and The specialization in the client industry will support the auditor's to complete and understand the audit process, and defining the industry risks ,this will reflect on the quality performance of auditing .

The study introduce also many recommendations , the most important from it as follow :

The professional associations must open training programs for the members to get knowledge, how to apply the strategically professional specialization in different industries, and It is necessary to collect the professional acts in one professional legislation through unification of all legislations.

الفصل الأول

المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة

المبحث الأول : الإطار العام للدراسة .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

0-1-1 مقدمة :

تعتبر مهنة المراجعة من المهن الهامة التي تلعب دوراً حيوياً في تقدم ورقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع، لقد نشأت الحاجة والطلب على خدمات المراجعة من قبل المقرضين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من ذوي العلاقة، وذلك نتيجة وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية، ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات، أو نتيجة عدم توفر الخبرة اللازمة لمستخدمي القوائم المالية لفهم وتفسير ما تحويه من معلومات والتحقق من مصداقيتها حيث أن " خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع تتضمن مجموعة من الخدمات التي تهدف إلى زيادة جودة المعلومات التي تقدمها الإدارة " . (Lain Gray, and Stuart Manson : 2005 : P 21)

ولم تقتصر الحاجة إلى خدمات المراجعة من جانب المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية بل امتد ذلك ليشمل الإدارة طبقاً لنظرية الوكالة نتيجة ظهور وانتشار شركات المساهمة.

من هذا المنطلق فإن المحاسبين القانونيين مطالبون بزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المقدمة لهم من الإدارة حيث أن "الحسابات التي تعدها الإدارة للأطراف الخارجية لا يمكن أن تصبح مفيدة وتؤدي دورها إلا إذا قام المراجع الخارجي المستقل بفحصها وإبداء الرأي الفني المحايد حولها " . (Lain Gray, and Stuart Manson : 2005 : P. 39)

وللوصول إلى درجة عالية من الثقة بهذه الخدمة على المراجعين بذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف والالتزام بمستويات عالية من الأداء

المهني للحصول على ثقة الجمهور حول جودة الخدمات التي تقدم لهم . . (Alvin A. Arens , and Others : 2005 : P. 78)

إن جودة المراجعة يرتبط بدرجة كبيرة بمخاطر المراجعة التي تتعلق بفشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية المراجعة ، وقد يُعزى هذا الفشل إلى الفجوة في معرفة وفهم المراجعين لمبادئ ومعايير المحاسبة المتعلقة بمجال مهنة العميل (صناعة العميل) ، لذلك حتى يتمكن المراجع من القيام بعمله على الوجه المطلوب مهنيا سواء بصورة فردية أو ضمن فريق عمل ينبغي " أن يكون مؤهلاً تأهيلاً لازماً لتمكينه من أداء عملية المراجعة بكفاءة وليتمكن من فهم المعايير المستخدمة ومعرفة الأنواع المختلفة للأدلة التي يلزم تجميعها والحكم على كفايتها بما يمكنه من إبداء رأي فني محايد معقول " . (البديوي، منصور احمد، د.شحته السيد شحته: 2002، 2003: 15) ويرجح البعض بان المراجعين الذين لديهم فهم بصورة أكثر شمولية لخصائص واتجاهات صناعة العميل ستكون فعاليتهم كبيرة في مراجعة حسابات الشركات التي تعمل في مجال هذه الصناعة. (watkins, annel and others : 2004)

وبالبحث في معايير المراجعة التي صدرت عن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين نجد أن هناك معايير دولية تتعلق ببعض نواحي هذه الدراسة منها المعيار رقم 240 المتعلق بـ "مسؤولية المراجعين فيما يتعلق بالغش والأخطاء في القوائم المالية" ، المعيار رقم 310 المتعلق بـ "المعرفة بعمل شركة العميل" ، و المعيار رقم 315 المتعلق بـ "فهم لشركة العميل والبيئة التي تعمل بها وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية" حيث بينت هذه المعايير أن المراجعين يتطلب منهم فهم الصناعة ذات العلاقة بمؤسسة عميل المراجعة ، العوامل التنظيمية والقانونية ، والعوامل الأخرى الخارجية التي تتعلق بإعداد القوائم المالية . (IFAC: 2007)

إن هناك أهمية للمعرفة الجيدة بنشاط صناعة عميل المراجعة ، حيث أن الاتجاه في مهنة المراجعة الخارجية يتزايد نحو الأخذ بمستويات أعلى في التخصص المهني (الصناعي) نتيجة تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نشاط مهني على حدة ، وهذا ملاحظ في الزيادة الحادثة في حجم هذه المعايير المتخصصة حسب النشاط المهني (الصناعي) ، ويعتبر هذا التخصص الصناعي وفهم المزيد من طبيعة أنشطة عملاء المراجعة المختلفة وسيلة فعالة لتوفير مراجعات ذات جودة عالية .

1-1-1 مشكلة البحث :

إن أهمية التعرف على جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة بمكاتب المراجعة في قطاع غزه كانت نتيجة لما شهدته المهنة من توسع كبير خلال السنوات الماضية ، من خلال عدد مؤسسات المراجعة أو عدد العاملين فيها نتيجة الزيادة التي طرأت في عدد المنشآت التجارية والصناعية والخدمية والمنظمات غير الحكومية العاملة في قطاع غزه ، والتي تعمل جميعاً بموجب أنظمة تقتضي تقديم حسابات مدققة من مكاتب مراجعة مرخصة ، وما رافق هذا من تشوهات في بنية مكاتب المراجعة مما انعكس على أداء الكثير منها ، ودرجة التخصص المهني لدى هذه المكاتب والعاملين فيها . (جبريل :2004)

والسؤال الرئيسي للمشكلة يتمثل في الآتي :-

- ما مدى تطبيق إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة ، وتأثيره على جودة الأداء المهني في عملية المراجعة ؟ .

ومن هذا السؤال الرئيسي تنفرع الأسئلة التالية :-

1. ما مدى وجود تفاوت في قدرات مراجعي الحسابات الخارجيين المهنية يُساهم في جودة أداء عملية المراجعة ؟

2. ما مدى إعداد تقرير حول حالات الغش والاحتيال المالي واكتشاف القوائم المالية المضللة في تطوير جودة أداء عملية المراجعة ؟

3. ما مدي مساهمة فهم وتخصص المراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة أداء عملية المراجعة ؟

2-1-1 أهداف البحث:

تتمثل أهداف هذا البحث في الآتي :-

- تحليل و تقييم إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) لمكاتب المراجعة ، وبيان اثر ذلك على جودة الأداء المهني .
- توضيح أثر التزام مكاتب المراجعة في قطاع غزه لمعايير المراجعة الدولية المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة وفهم نشاط العميل والبيئة التي يعمل بها والمخاطر التي تتعلق بنوع نشاطه .
- بيان أهم العوامل التي تؤثر على تطبيق إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) بمكاتب المراجعة في ظل الظروف الخاصة بالبيئة المهنية في قطاع غزه .

3-1-1 أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من خلال :

1. يتناول هذا البحث موضوع التخصص المهني (الصناعي) للمراجع والذي يعتبر من الاتجاهات الحديثة التي يتم التركيز عليها والذي من شأنه أن يرتقي بمستوى المهنة .
2. ندرة الدراسات التي تمت في البيئة الفلسطينية والتي تبحث في تطبيق إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) لمكاتب المراجعة أو بداخلها .
3. زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة المحلية ، وانتشار مكاتب المراجعة الأجنبية في الكثير من الدول يتطلب من المكاتب الوطنية أن تعمل جاهدة لتطوير أداء المراجعين بها ونظم العمل بداخلها ليصل إلى مستويات جودة في الأداء تستطيع من خلاله مواجهة المنافسة من الآخرين ، والمحافظة على سمعتها وعمالها .

4-1-1 فرضيات البحث :-

اعتمد الباحث الفرضيات التالية في إجابته على مشكلة البحث وأهدافه :

الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة " .

الفرضية الثانية: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول التقرير عن الغش والاحتياال المالي وتعديل القوائم المالية المضللة وبين المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة " .

الفرضية الثالثة: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي ، والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة " .

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة وتأثيره على جودة الأداء المهني في عملية المراجعة يُعزى إلى كل من :

- (1) المؤهل العلمي .
- (2) التخصص العلمي .
- (3) المسمى الوظيفي .
- (4) سنوات الخبرة .
- (5) العمر .

1-1-5 منهجية البحث :

من اجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها ، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، ويعتمد البحث على نوعين أساسيين من البيانات:

1-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة كامل مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة .

2-البيانات الثانوية.

يتم من خلالها الرجوع إلى الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بتقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، و تم من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في البحث، التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال البحث.

1-1-6 حدود البحث :

تتمثل حدود هذا البحث في :

- نتائج هذا البحث قاصرة على المراجعين المزاولين في مؤسسات المراجعة بدولة فلسطين (قطاع غزة) .

- الدراسة الميدانية تعتمد على قائمة الاستقصاء في تجميع البيانات من العينة المختارة .
- يقتصر هذا البحث علي تقييم اثر استخدام إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) على الأداء المهني لخدمات المراجعة ودراسة العوائق التي تعيق تطبيق هذه الإستراتيجية بقطاع غزة .

7-1-1 مجتمع وعينة البحث :

مجتمع البحث :

يتمثل مجتمع البحث بمكاتب المراجعة في قطاع غزة .وقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل وذلك لصغر المساحة الجغرافية وقلة عدد المكاتب والتي تقدر بـ 85 مكتب حاصل على رخصة مزاوله المهنة ،وأثناء توزيع الإستبانة على المكاتب تبين أن هناك مكاتب قد تم إقفالها لانتقال العاملين فيها للعمل في مؤسسات الحكومة ، وأخرى أغلقت بسبب الظروف الاقتصادية التي يمر بها قطاع غزة ، وتم استرداد عدد 65 استبانة قابلة للتحليل الإحصائي.

جدول يوضح عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

| م | الإيضاحات | عدد المكاتب | النسبة المئوية |
|---|-----------------------------|-------------|----------------|
| 1 | منطقة غزة والمنطقة الشمالية | 66 | 77% |
| 2 | المنطقة الجنوبية | 15 | 5% |
| 3 | المنطقة الوسطى | 4 | 18% |
| | المجموع الكلي | 85 | 100% |

(جربوع :2005)

المبحث الثاني

الدراسات والبحوث السابقة

1-2-1 الدراسات العربية :-

1. دراسة (طلبه ، 1997 م) ، بعنوان "قياس أثر بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات " دراسة ميدانية أجريت على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان ، حيث قام بتوزيع 70 استبان على عينة من المدققين القانونيين المزاولين للمهنة ، وتم ذكر بعض العوامل الهامة وقياس أثرها على جودة أداء مراقب الحسابات ومن هذه العوامل : الخبرة العلمية والعملية ، تأثير الفترة التي يظل فيها مدقق الحسابات مدققاً لحسابات نفس العميل ، نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق ، وكذلك اثر المنافسة بين مكاتب التدقيق .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :-

• هناك عوامل تؤثر تأثيراً ايجابياً في مستوى جودة الأداء المهني وهي [التأهيل العلمي والعملية ، ساعات المراجعة] . ووجد أن العوامل [عدد السنوات التي يقضيها مراقب الحسابات مع نفس العميل ، الأتعاب ، والمنافسة الشديدة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة] وتؤثر تأثيراً سلبياً على جودة الأداء .

2. دراسة (عزيز ، 2003 م) ، بعنوان " اثر التخصص المهني في الصناعة على تقليل

خطر المراجعة " .

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التخصص المهني لمراجعي الحسابات في الصناعة على تقليل مخاطر عملية المراجعة .

بينت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع أصبح مثار جدل على مستوى مكاتب المحاسبة ومراجعة ، وشركات المراجعة ، حيث أشتمل أدب المهنة على عدد غير قليل من البحوث والدراسات التي اختصت بتقصي ردود أفعال السوق ومدى تقبله للتخصص ، والتعرف على مواقف وأحكام الأطراف ذات العلاقة ، وقد أكدت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع في الصناعة لم ينل اهتمام الأبحاث في جمهورية مصر العربية حتى الآن .

وعرضت الدراسة أيضا مدى تقبل السوق المصري للتخصص المهني في عمل المراجعة ، كما ناقشت أهمية التخصص الصناعي على مراحل تكوين رأي المراجع ، وأبرزت أيضا دور التخصص المهني للمراجع في الصناعة على تقليل خطر المراجعة .

3. دراسة (لبيب ، 2005 م) ، بعنوان " دور التخصص الصناعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي " دراسة مقارنة .

حيث أجريت دراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور إستراتيجية التخصص الصناعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحليل دور تلك الإستراتيجية علي تحسين قدرات المراجع الخارجي من حيث : دقة تقدير المخاطر الحتمية ، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة ، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية .

4. دراسة (جربوع ، 2005 م) ، بعنوان " مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة وإدارة عملية المراجعة " دراسة تطبيقية .

هدفت الدراسة إلى البحث في مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة وإدارة عملية المراجعة في قطاع غزه .

بينت نتائج الدراسة أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل ، نزاهة الإدارة ، المنافسة في الصناعة ، أو الاتجاهات المالية للشركة موضوع المراجعة .

وأن التخصص المهني لمكاتب المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يُساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة بكفاءة وفعالية بما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة .

2-2-1 الدراسات الأجنبية :

1. دراسة (Blocher ,1980) ، بعنوان " تقييم فريق العمل بمؤسسات المراجعة " .
هدفت الدراسة إلى معرفة وبيان العوامل التي تؤدي إلى أداء أفضل للمراجعين الخارجيين العاملين بمؤسسات المراجعة ، وتمت مناقشة ثلاث عوامل (مصادر) للاختلاف في الأداء بين المراجعين (مؤسسات المراجعة) وهي :-

- أ - اختلاف في درجة تخصص مراجعي الحسابات في المهام في الصناعة .
 - ب - الاختلاف في الدرجة والمستوى الأكاديمي للمراجعين .
 - ت - الاختلاف في المؤهلات العلمية والعملية للمراجعين .
- قام الباحث في هذه الدراسة بإجراء تحليل لعدد 573 تقرير لتقييم (المحاسبين القانونيين) العاملين بمؤسسات المراجعة ، وذلك بهدف معرفة العوامل التي تؤدي إلى أداء أفضل للمراجعين وأيضاً لفحص صلاحية نماذج التقييم التي تم إتباعها .
- وقد أبرزت نتائج الدراسة أن التخصص الصناعي للمراجعين هو الوحيد الذي كان له تأثير هام وكبير على الأداء .

2. دراسة (Michael , 1980) ، بعنوان "هيكل الصناعة و الإستراتيجية التنافسية : مفاتيح إلى الربحية " .

هدفت الدراسة إلى تحليل هيكل الصناعة والإستراتيجية التنافسية التي تتبعها المؤسسات في سبيل تحقيق الربحية حيث أن المنافسة تكون حول الخصائص الاقتصادية والتقنية للصناعة ، إن الهدف من الإستراتيجية التنافسية وفقاً لهذه الدراسة هو تحديد المنشأة لمكانتها التنافسية في الصناعة ، حيث أن هناك قوى تنافسية رئيسية تواجه المنشأة تتمثل في (ظهور شركات منافسة جديدة ، القدرة على المساومة من قبل المشتري ، التنافس الحاد بين المتنافسين ، وجود سلع بديلة ، والمساومة من قبل الموردين) .

ووجد أن الشركة في سبيل مواجهة هذه القوى تقوم بأخذ موقف هجومي أو موقف دفاعي ، حيث أنها لمواجهة ذلك تقوم بالخطوتين التاليتين :

أ- الخطوة الأولى : تحليل تركيبية وهيكل الصناعة لمعرفة وتحديد البيئة التنافسية التي تعمل بها الشركة .

ب- الخطوة الثانية : وضع الشركة لإستراتيجيتها التي تحقق التميز والحصول على الموقف التنافسي الجيد في ظل البيئة التنافسية .

وقد أبرزت نتائج الدراسة أن هذه الخطوات هي مفاتيح الشركة لتحقيق القدرة على توليد الأرباح (الربحية) .

4. دراسة (Keefe and Westort , 1992) ، بعنوان " أثر حجم مؤسسة المراجعة والمنافسة ، على أداء مؤسسة المراجعة " .

هدفت الدراسة إلى فحص مدى صحة التأكيدات والاحتمالات التي تتعلق بأثر المعرفة بطبيعة صناعة العميل والمنافسة علي جودة المراجعة .

افتترضت الدراسة أن هناك احتمالين لقلّة جودة المراجعة وهما :

-ضعف معرفة مؤسسة المراجعة في الصناعة لعميل المراجعة .

- المنافسة الشديدة بين مؤسسات المراجعة في تقديم الخدمات .

وكانت نتيجة الدراسة تكوين نموذج يتعلق بجودة المراجعة ، يبين أن :

أ- جودة المراجعة تزداد عندما يكون لدى مؤسسة المراجعة مستوى عالي من المعرفة علاوة على المعرفة التي تتعلق بعميل المراجعة ، لان هذه المعرفة تمكن مؤسسة المراجعة من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية الخاصة بالعميل .

ب- المنافسة بين مؤسسات المراجعة سوف تزيد من جودة المراجعة لان مجال المنافسة سيكون حول تقديم خدمات على مستوى عالٍ من الجودة ، مما يؤدي إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة ذات الجودة العالية .

4. دراسة (Solomon and Others , 1999) ، بعنوان "ماذا يعني تخصص المراجعين صناعياً " .

هدفت الدراسة إلى بيان ماذا يعني التخصص الصناعي للمراجعين ، و تم إجراء هذه الدراسة لتحديد وبيان المعرفة التي تضمن وتحقق التخصص الصناعي بالتركيز على التدريب العميق والمستمر ، والمعرفة المباشرة .

على هذا يُعرف التخصص الصناعي بأنه ذلك التخصص الذي يمارسه المراجعين الذين ينسجمون مع مؤسستهم ، والذين يحصلون على التدريب والخبرة العملية الكبيرة في صناعة محددة .

وكانت النتائج بأن الاهتمام بالتدريب وتركيز خبرات مراجعي الحسابات في صناعة محددة له تأثير كبير على زيادة المعرفة حول هذه الصناعة مما ينعكس على جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة .

5. دراسة (Hogan and Jeter , 1999) ، بعنوان " التخصص الصناعي من

قبل المراجعين " .

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات الخارجي بمؤسسات المراجعة ، والمزايا المترتبة على ذلك .

كانت النتائج أن المراجعين الكبار يفترضون أن التخصص الصناعي هو هدف هام تزايد الاهتمام به من قبل بعضهم إن لم يكن منهم جميعاً ، وأن مؤسسات المراجعة تجني فوائد من خلال هذا التخصص بالإضافة إلى زيادة الحصة السوقية في البيئة التنافسية الشديدة في سوق الخدمات .

إن التخصص الصناعي يجعل المراجعين قادرين على تقديم خدمات مراجعة تتميز بجودتها العالية ، و تقليل تكاليف تقديم خدمات المراجعة لان التخصص الصناعي ينتج عنه مزايا وفوائد اقتصادية ، وتتكون تكاليف التخصص الصناعي من تكاليف الاستثمار في التكنولوجيا ، وتدريب وتطوير العنصر البشري .

وبينت هذه الدراسة أن قياس التخصص الصناعي يتم من خلال :

أ- حجم إيرادات الشركة إلى حجم إيرادات جميع الشركات العاملة في نفس مجال

الصناعة في السوق .

ب- الحصة السوقية .

6. دراسة (Abbott and Parker , 2000) ، بعنوان " اختيار المراجع وخصائص

لجنة المراجعة " .

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين وجود لجنة المراجعة في الشركات وبين اختيار مراجعي الحسابات المتخصصين مهنيًا ، حيث يعتبر اختيار مراجع الحسابات من المهام الرئيسية والمتكررة للجنة المراجعة .

إن المراجعين المتخصصين في صناعة العميل يُتوقع منهم تقديم خدمات مراجعة ذات مستويات عالية من الجودة مقارنةً بغير المتخصصين ، لذا فإن المنشأة التي لها لجنة مراجعة مستقلة وفعالة تميل إلى التعاقد مع المراجع المتخصص صناعياً في صناعة المنشأة .

وأبرزت النتائج أن المنشأة التي لها لجنة مراجعة والتي يتم اختيارها سنوياً تميل إلى استخدام المراجع المتخصص في الصناعة .

7. دراسة (Taylor , 2000) ، بعنوان " تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

على مخاطر التقديرات وأحكام الثقة " .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التخصص الصناعي (المهني) لمراجع الحسابات على مخاطر تقديرات المراجع المتأصلة ودرجة الثقة بهذه التقديرات وهي دراسة تجريبية .

وقد تم في هذه الدراسة استخدام مجموعتين من المشاركين وهما :

أ - مراجعين لهم خبرة ومتخصصين في الأعمال المصرفية .

ب - مراجعين ليس لديهم خبرة وغير متخصصين في الأعمال المصرفية .

وقد تم تزويد المجموعتين على حد سواء بتقديرات ملازمة لعميل افتراضي (مصرف) ، تتعلق هذه التقديرات بحسابين من حسابات القوائم المالية احدهما يتعلق بحساب متخصص بالأعمال المصرفية (التسهيلات الائتمانية) والآخر حساب عام في المصرف (استهلاك الكهرباء).

وقد قامت المجموعتان بتقييم المخاطر المتأصلة لهذين الحسابين ، وكانت النتائج تشير إلى أن المجموعة الثانية قيمت المخاطر الملازمة للحساب المتخصص بالأعمال المصرفية بقيمة عالية اكبر من المجموعة الأولى .

ولوحظ أن الفرق بين المجموعتين بالنسبة للحساب العام فإن كلتا المجموعتين قيمتا المخاطر بقيمة لم تكن عالية كما في الحساب السابق .

وقد أبرزت النتائج أن المراجعين غير المتخصصين في الأعمال المصرفية كانوا غير واثقين فيما يتعلق بتناسب التقديرات للمخاطر لهذه الحسابات مقارنةً بالمراجعين المتخصصين في صناعة المصارف .

8. دراسة (Dennis and John , 2002) ، بعنوان " ماذا يخبرنا البحث الأكاديمي عن التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة " .

هدفت الدراسة إلى تحديد المفهوم حول ماذا يعني التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة. حيث تنسب هذه الدراسة استخدام التخصص الصناعي لزيادة المنافسة بين مؤسسات التدقيق بالإضافة إلى الزيادة في المعايير المحاسبية المتخصصة .

أبرزت النتائج أن شركات المراجعة التي لها حصة سوقية اكبر في صناعة محددة تكون متخصصة في مجال تلك الصناعة .

ووجد أن التخصص الصناعي للمراجعين له مضار ولكنها قليلة ونتاجة عن قلة التنوع في عملاء مكتب المراجعة ، ولكن هذا قد يمكن التغاضي عنه مقابل المنافع من وراء استخدام أسلوب التخصص الصناعي التي تكون اكبر بكثير من تلك المضار .

9. دراسة (Uma and Others ,2003) ، بعنوان " هيئة المساهمين واختيار مدققين الحسابات المتخصصين صناعياً " .

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين وجود هيئة مساهمين قوية لدى الشركات تيار مراجعي الحسابات المتخصصين في مثل صناعة الشركة .

أبرزت نتائج الدراسة أن هيئة المساهمين للشركة يرغبون بان تكون التقارير المالية المقدمة لهم من الإدارة عالية الجودة في الإفصاح ، وهذا يؤثر على إدارة الشركة المساهمين فيها لتحسين جودة التقارير وذلك باستخدام مراجعين لديهم خبرة و متخصصين في مجال صناعة الشركة و أن الشركات التي لها هيئة مساهمين ومؤسسين قوية تميل إلى التعاقد مع شركات تدقيق متخصصة صناعياً في مجال الشركة .

10. دراسة (Hammersley ,2003) ، بعنوان " تحديد حجم العينة (المعاينة الإحصائية) والتخصص الصناعي للمراجعين " .

هدفت الدراسة إلى التحقق فيما يتعلق بالتحريفات في المعلومات المحاسبية والتي يصعب تشخيصها واكتشافها بسبب تعقيد هذه التحريفات ، أو إخفاءها عن المراجعين، وعلاقة ذلك بالتخصص المهني لمراجعي الحسابات في صناعة عميل المراجعة .

إن المراجعين ونتيجة توسع وكبر حجم عمليات عميل المراجعة يقومون باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة وفحص العمليات ، ولكن المشكلة انه قد تكون العينة غير كاملة وغير ممثلة مما قد ينتج عنه وجود تحريفات وأخطاء جوهرية غير مكتشفة .

قامت في هذه الدراسة بإدراج دليل بأن من فوائد استخدام مراجعي الحسابات المتخصصين صناعياً في صناعة العميل تتمثل في أن معرفتهم بهذه الصناعة يمكنهم من اختيار عينة إحصائية ممثلة لمجتمع العمليات وفقاً لخبرتهم ومعرفتهم بطبيعة مخاطر هذه الصناعة .

وبينت الدراسة أن المراجعين المتخصصين سوف يعملون على وضع الإجراءات التي تحدد ما إذا كانت العينة كاملة ، ومدى الخطر المحتمل من وجود معلومات مفقودة أو تحريفات في المعلومات وذلك وفقاً لمعرفتهم حول الصناعة ، وأن المراجعين المتخصصين في الصناعة قادرين على اختيار العينة لتكون ممثلة وكاملة ، وأن غير المتخصصين لا يأخذون هذا بعين الاعتبار نتيجة جهلهم بخصائص ومخاطر صناعة عميل المراجعة ، وإمكانية وجود تحريفات في البيانات.

11. دراسة (Mayhew and Wilkins ,2003) ، بعنوان " التخصص الصناعي

لمؤسسة المراجعة كميزة تنافسية " .

هدف الدراسة البحث في العروض الأولية العامة لأجور عملية المراجعة لتقييم استخدام التخصص الصناعي كإستراتيجية تفاضلية (تنافسية) لمؤسسات المراجعة ، وتبين الدراسة أثر التخصص الصناعي على أجور المراجعة وترابطها بنتيجة نظرية المنافسة أو المفاضلة بين مؤسسات المراجعة ، وافترضت هذه الدراسة بان الحصة السوقية تمكن مؤسسات المراجعة من كسب المزايا التنافسية المتعلقة بالتكلفة والخدمات المقدمة .

يعتمد تأثير مثل هذه الفوائد التنافسية لأجور عملية المراجعة على ما إذا كانت مؤسسة المراجعة قد ميزت نفسها بشكل جيد وبنجاح عن منافسيها من خلال تخصصها في صناعة عميل المراجعة .

تشير نتائج هذه الدراسة إلى انه بينما تزداد حصة مؤسسة المراجعة في السوق بدون تفاضل في حصة السوق فان اجر المراجعة للعروض الأولية العامة تتناقص .

وعلى النقيض من ذلك تبين الدراسة أن مؤسسات المراجعة التي تمكنت من الحصول على حصة اكبر في السوق تكسب علاوات إضافية ، وان مؤسسات المراجعة التي ميزت نفسها بنجاح تحتفظ بموقع مساومة اقوي مع عملائها .

12.دراسة (Kimberly and Brian ,2004) ، بعنوان " تخصص مؤسسة التدقيق الصناعي وجودة الإفصاح لدي العميل " .

هدفت الدراسة إلى بيان أسباب اختيار الشركات لمؤسسة مراجعة ذات مستوى من التخصص المهني في الصناعة .

تبين الدراسة أن العملاء يختارون شركات التدقيق كجزء من السياسة الإستراتيجية العامة للإفصاح .

وتفترض أن اختيار مؤسسات التدقيق المتخصصة صناعياً في نفس مجال الشركة يساعد في تحسين الإفصاح بصورة جيدة في القوائم المالية ، وهذا يشير إلى اهتمام العملاء بزيادة جودة الإفصاح .

تؤكد النتائج وجود علاقة ايجابية بين التخصص الصناعي لشركات التدقيق وبين جودة الإفصاح ، وهذا يكون في الصناعات غير المنتظمة بصورة دقيقة .

13.دراسة (Low,2004) ، بعنوان " اثر التخصص الصناعي على تقديرات مخاطر المراجعة وقرارات تخطيط المراجعة " .

هدفت الدراسة إلى توضيح اثر التخصص الصناعي على مقدرة المراجعين على تقدير وتحديد مخاطر المراجعة وعلى قرارات تخطيط عملية المراجعة .

وقد بينت الدراسة أن معرفة المراجعين في صناعة عملائهم تزيد من مقدرتهم على تقدير وتحديد مخاطر المراجعة والذي بدوره يؤثر بصورة مباشرة على طبيعة مؤشرات الجودة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة ، بالإضافة إلى أن معرفة المراجعين بصناعة العميل تزيد من حساسيتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة .

14. دراسة (Neal and Riley ,2004) ، بعنوان " تخصص مراجع الحسابات -بحث تحليلي " .

هدفت الدراسة إلى مساعدة الباحثين في وضع معايير لقياس التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات ، وذلك نتيجة الاهتمام المتزايد فيما يتعلق بالتخصص الصناعي لمراجعي الحسابات في المجال الأكاديمي .

هذه الدراسة قامت بفحص وتحليل بيانات من عام 1989حتى عام 1997 حيث تم الأتي:-

أ- فحص المفاهيم المتعلقة بالتخصص والتي تجسدت في مناهج مختلفة لقياس

التخصص الصناعي ، والأسباب التي تؤدي إلى هذه النتائج والاستنتاجات

المتناقضة حول التخصص الصناعي .

ب - تقديم ووضع عمل لمساعدة الباحثين في الاختيار الأكثر ملائمة لقياس التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات .

النتائج والتحليلات والنقاشات التي تمت تبرز الاختلافات المتأصلة في قياس التخصص الصناعي ، وتفسر السبب لوجود هذه الاختلافات ، وقدمت الدراسة أيضا التوصية لاختيار مقياس التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات وهذه المقاييس هي :

-منهج حصة السوق .

-منهج مدخل المحفظة .

15.دراسة (Chen and Others , 2005) ، بعنوان " مكانة لجنة المراجعة واستخدام شركة المراجعة المتخصصة صناعياً " .

هدفت هذه الدراسة إلى الفحص التجريبي للعلاقة بين تركيبة لجنة المراجعة من جهة وجود المراجعة من الجهة الأخرى .

إن نسبة عدد المدراء غير التنفيذيين في لجنة المراجعة بالإضافة إلى المؤهلات العالية وعدد اللقاءات التي تعقدها لجنة المراجعة في السنة الواحدة تعتبر مؤشر بتوقع وجود علاقة ايجابية مع جودة أداء مؤسسة المراجعة المستخدمة وبالتالي جودة المراجعة والتي تتحقق بالتخصص الصناعي .

وكانت نتائج هذه الدراسة تأييد العلاقة الايجابية بين النسبة الأكبر من المدراء غير التنفيذيين في لجنة المراجعة واستخدام مؤسسة مراجعة متخصصة صناعياً . حيث انه بتحليل الحساسية تبين أن وجود لجنة مراجعة يؤدي إلى استخدام مؤسسات المراجعة المتخصصة صناعياً .

16. دراسة (Simnett and Wright , 2005) ، بعنوان " حزمة المعرفة المطلوبة للمراجع المتخصص صناعياً " .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد حجم المعرفة اللازمة ليحقق المراجع التخصص في صناعة (مهنة) معينة ، والطريقة التي يتم من خلالها تحقيق والوصول إلى هذه المعرفة المطلوبة . تم في هذه الدراسة استخدام طريقة الأسئلة المتعددة ، تحتوي الطريقة على استخدام قائمة من المهارات لتحديد المجالات الهامة للمعرفة ، بالإضافة إلى قائمة الأسئلة . وكانت نتائج الدراسة تظهر أن الخبرة في عمل واحد هي الطريقة الأكثر انتشاراً في الحصول على المعرفة المتخصصة في الصناعة ، بالإضافة إلى أن الكثير من التدريب وتطوير أنظمة دعم الخبرات في مؤسسة التدقيق فيما يختص بعناصر المعرفة المتخصصة .

17. دراسة (Almutairi , 2006)، بعنوان " النتائج الاقتصادية لتخصص المراجعين " . هدفت الدراسة إلى البحث في العلاقة بين استخدام مراجعين متخصصين في الصناعة ، ودرجة عدم تناسق المعلومات وتكلفة المديونية المستحقة للشركة على عملائها . حيث بينت أن المراجعين المتخصصين يستطيعون زيادة الثقة والاعتمادية على القوائم المالية للشركات مقارنةً بغير المتخصصين ، وهذا من خلال تعزيز التزام الإدارة بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة في عرض القوائم المالية .

وهذا ينتج عنه افتراضات بان استخدام المراجعين المتخصصين في الصناعة سوف يحسن من جودة المراجعة وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية ، وبالالتساق مع ذلك فان المراجعين المتخصصين يتوقع أن يحصلوا على فوائد اقتصادية جوهرية مقارنةً بغير

المتخصصين . وهذه الفروقات والميزات مبنية على أساس نظرية تميز المنتجات والخدمات .

هذه الدراسة تبين أن المراجعين المتخصصين صناعياً يعملون على تقليل عدم الاتساق في المعلومات (الاختلاف) وتقدير مستحقات الشركة على الغير بدرجة مناسبة ودقيقة .

بالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة تفترض بأن القيمة الاقتصادية الحدية المضافة من خلال استخدام مؤسسة المراجعة المتخصصة تتمثل للملاءة المالية للعملاء الذين يبحثون عن تمويل إضافي .

والنتيجة النهائية تبين أن المراجعين المتخصصين صناعياً أكثر قدرة من غيرهم في التقليل من درجة عدم التناسق في المعلومات وأيضاً يضيفون قيمة اقتصادية أكبر لشركة العميل .

3-2-1 تعقيب على الدراسات السابقة :

باستعراض الدراسات التي تم إجرائها في مجال الدراسة نجد أن هناك اختلاف في منظور وهدف الدراسات فيما يتعلق بإستراتيجية التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات كما يلي :-

1- أن هناك دراسات بحثت اثر التخصص الصناعي على مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش ومدى قدرته على تقييم مخاطر احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية نتيجة مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة عمل وصناعة عميل المراجعة.

2- هناك دراسات عديدة حاولت وضع مفهوم للتخصص الصناعي للمراجعين وأيضاً محاولة وضع مقاييس لقياس وتحديد مؤسسات المراجعة المتخصصة في الصناعة من غير المتخصصة .

3- هناك دراسات أخرى نجدها بحثت في اثر التخصص الصناعي على تطوير أداء المراجعين لخدمات المراجعة وعلى جودة الإفصاح في القوائم المالية الخاصة بعميل المراجعة ،و أيضاً العلاقة بين وجود لجنة المراجعة وهيئة المساهمين وبين التعاقد مع مؤسسة المراجعة المتخصصة.

4- هناك دراسات أخرى ركزت على أهمية تطبيق التخصص الصناعي كإستراتيجية تنافسية تميز مؤسسة المراجعة عن غيرها في ظل سوق المنافسة المتنامي وأثر ذلك على عوائد المراجعة الخارجية .

ولكن على الرغم من هذه الدراسات في هذا المجال إلا انه لا يوجد هناك توافق كامل على مفهوم ومقياس للتخصص الصناعي للمراجع كما بينا أن بعض الدراسات تقيسها بالحصّة السوقية وأخرى بتركيز الصناعة وأخرى بمحفظة الاستثمار .

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :-

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسة ، فإن هذه الدراسة تتميز عن غيرها من الدراسات السابقة في أنها الدراسة الأولى حسب علم الباحث التي تجري في قطاع غزة بصورة مباشرة لدراسة أثر إستراتيجية التخصص الصناعي(المهني) لمراجعي الحسابات على جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة في قطاع غزة.

الفصل الثاني

تطور مهنة المراجعة في قطاع غزة

مقدمة:

المبحث الأول :- واقع وتطور مهنة المحاسبة و المراجعة في قطاع غزة .

المبحث الثاني :- مظاهر حياد واستقلالية مراجعي الحسابات في الواقع العملي لمزاولة مهنة المراجعة في قطاع غزة .

مقدمة :-

تكتسب مهنة تدقيق الحسابات أهمية لا يمكن الإقلال من شأنها، حيث تلعب مهنة تدقيق الحسابات دوراً هاماً في دعم الاقتصاد الوطني، حيث أصبح لها دور هام وجوهري في الحياة الاقتصادية، وهذا الدور يتمثل في حماية الأموال وتوجيهها إلى أفضل المشروعات وتشجيع الاستثمار.

وتتضح أهمية مهنة تدقيق الحسابات من جانبين هما (أبو دغيم : 2001):

1. أن مهنة تدقيق الحسابات مهمتها الأساسية تقديم تقارير إبداء الرأي الفني المحايد حول مجموع الأعمال الاقتصادية التي يقوم بها المجتمع، فإذا كانت هذه التقارير قد تم إعدادها من خلال فئة مدربة ومؤهلة علمياً وعلى أسس صحيحة فإنها تكون مقياساً جيداً لاتجاه الاقتصاد صعوداً أو هبوطاً.

2. أنه لا يوجد حدوداً أو فواصل قاطعة وثابتة وواضحة المعالم تحكم نشاط مدقق الحسابات، فكثير من الأمور برغم معايير المحاسبة و التدقيق الدولية تتم بشكل نسبي وهذا معتمد على التقدير الشخصي للمدقق أثناء تأديته لمهمته وهذا يستلزم من المدقق أن يحافظ على المستوى العلمي الذي يمكنه من أداء مهمته.

مما لا شك فيه أن واقع مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين قد تعرضت للكثير من المؤثرات التي أثرت عليها في كلا الاتجاهين السلبى والإيجابى، فقد بقيت فلسطين ولفترات زمنية طويلة تحت سيطرة الاحتلال الإسرائيلي، الذي عمل على طمس هوية مهنة المحاسبة والمراجعة والحيلولة دون قيام المهنة بتحقيق أهدافها الرئيسية، لاسيما أهدافها تجاه الحياة الاقتصادية، حيث أن مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين كغيرها من المهن الأخرى

التي لا تقل أهمية عنها في المجتمعات المتطورة لما لها دور فاعل في المحافظة على موارد الدولة وتنمية الاقتصاد الوطني سواءً في القطاع العام أو القطاع الخاص .

وقبل الخوض في صلب موضوع الدراسة وتحليل إستراتيجية التخصص المهني لمراجعي الحسابات وأثره على جودة أداء عملية المراجعة ، كان لابد أن نتطرق لواقع المهنة في قطاع غزة للوقوف على مواطن القوة والضعف ومدى التطور الذي حصل للمهنة .

حيث شهدت مهنة تدقيق الحسابات توسعاً كبيراً خلال السنوات الماضية وخاصة بعد قيام سلطة الحكم الذاتي في قطاع غزة ، و يتجلى ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق والمراجعة أو عدد العاملين لديها وذلك نتيجة الزيادة الكبيرة التي طرأت في عدد المنشآت التجارية و المنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضى تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة . إلا أنه رغم هذا النمو السريع لهذه المهنة ظلت تقتصر بشكل كبير إلى مظاهر الحداثة والتقدم ، وأن واقع مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين يعاني الكثير من المشاكل والمعوقات لعل من أبرزها الآتي (الناظر ومهنا 1999 م) :-

- 1- النقص في عدد المحاسبين و المراجعين المؤهلين تأهيلاً مهنيًا جيداً.
- 2- عدم مواكبة التغيرات السريعة التي طرأت على علم المحاسبة والمراجعة خاصة في الآونة الأخيرة .
- 3- فقدان السبيل المناسب الذي يمكن الطلاب من التدريب والتأهيل للوصول إلى المستوى الذي تتطلبه احتياجات العصر .
- 4- غياب قواعد المحاسبة المتعارف عليها التي يتم الالتزام بها عند الممارسة المهنية، والرجوع إليها عند الحاجة.

5- غياب جهاز مهني بإمكانه دراسة نقاط الضعف التي تعاني منها المهنة ومعالجتها وفقاً لمتطلبات ذلك.

6- يخضع كثير من مكاتب التدقيق للسيطرة العائلية بشكل مفرط مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصورات هامة من حيث مستوى الخبرة لدى من يزاولون المهنة في مثل هذه المكاتب ، والافتقار إلى الإمكانيات المالية والعينية اللازمة لرفع مستواها . (جبريل وآخرون :2004)
طبقاً لما سبق ذكره فإن الأمر يتطلب بأن تكون مهنة المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة تمتلك كل المقومات والأركان الأساسية لمواكبة ومسايرة أي تغيرات وتطورات تتعلق بالمهنة لتتمكن من أداء دورها بالشكل المطلوب تجاه المجتمع والأطراف الخارجة المستفيدة .
وتحقيق ذلك يتطلب عمل مستمر لتكوين منظومة متكاملة من مقومات وأركان المهنة حتى تستطيع أداء دورها بكفاءة وفعالية بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية الحقيقية .

لذلك فإن هذا الفصل يتناول بالمناقشة والتحليل الموضوعات التالية :

- واقع مهنة المراجعة في قطاع غزة .
- مظاهر حياد واستقلالية المراجع الخارجي في الواقع العملي لمزاولة مهنة المراجعة في قطاع غزة .

المبحث الأول

واقع وتطور مهنة المراجعة

0-1-2 تمهيد :

مهنة المحاسبة والمراجعة كغيرها من المهن الأخرى لا تقل أهمية عنها لما لها من دور فعال في المحافظة على موارد الدولة المحدودة وتنمية الاقتصاد الوطني ، سواء في القطاع العام أو الخاص ، ورغم هذا ما زالت نظرة المجتمع بدولة فلسطين لمهنة المحاسبة والمراجعة غير واضحة بشكل عام ، فالمجتمع يتعامل مع المهنة على أنها مهنة تابعة ، ليست مستقلة ، وليس لها كيائها الخاص ، بل إنها مهنة تابعة تتحكم فيها مجموعة من الاعتبارات القانونية ، وتعتبر وسيلة من وسائل التهرب الضريبي ، أكثر من أنها نظام للمعلومات تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات المفيدة والتي لها دور هام في مساعدتها في القيام بمهامها على درجة من الجودة والدقة في جميع عملياتها المختلفة والمتمثلة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وغيرها ، وأنها مهنة لها كيان مستقل قائمة على مجموعة من المعايير والمبادئ التي لاقت القبول العام من مزاولي المهنة والمتعارف عليها بين الجمعيات والتنظيمات المهنية المتخصصة في هذا المجال ، حيث أن تطبيق هذه المعايير يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها للقيام بواجبات هذه المهنة .

1-1-2 نشأة وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة :

إن ظهور مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين يرجع إلى الثلاثينات من القرن الماضي ، حيث كان مدققي الحسابات من الضفة الغربية يؤدون خدمات المحاسبة والتدقيق للشركات القائمة في الضفة ، و يقدمون خدماتهم لطالبي الخدمة في المملكة الأردنية أيضاً ، إلى أن بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام 1943 م ، وواكبت المهنة في الأردن التطور بعد

الحرب العربية الإسرائيلية عام 1948 م وما نتج عنها من تهجير للسكان الفلسطينيين إلى الدول العربية المجاورة وبعض الدول الأجنبية ، وهذا أدى إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن ، حيث نقلت اغلب الشركات والبنوك مركز عملها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب تدقيق الحسابات . (حلس : 2005)

٧ تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن :-

بقيت مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين والأردن مرتبطتان بتأثير العديد من المؤثرات القانونية والعديد من الأنظمة التي نشأت الحاجة إليها لمواكبة التطورات التي عايشتها المنطقة العربية خلال العقود الأربعة الأخيرة من القرن الماضي ، و التي كانت نتيجتها أن افتقرت مهنة المحاسبة والمراجعة بفلسطين إلى القوانين والأنظمة التي تنظم المهنة خاصة في ظل التطورات المتلاحقة ، فلم يكن هناك أي قوانين أو تشريعات تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة حتى مطلع الستينيات وبالتحديد في عام 1961م "صدر قانون مزاولة المهنة" رقم 10 لسنة 1961 م في المملكة الأردنية في هذه الفترة ولم يطبق هذا القانون في قطاع غزة حتى يناير 1997م.

وبالعودة للقانون رقم 10 لسنة 1961م فقد اقتصر القانون على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات دون مهنة المحاسبة ، وعلى المستوى الخاص دون القطاع العام ، وتناول القانون الإجراءات والحقوق والواجبات دون وضع أي معايير أو أنظمة المهنة ، ولم يقتصر الأمر عند هذا الحد فقد تم إصدار العديد من القوانين والأنظمة التي حاولت تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن حيث تم إلغاء العمل بقانون رقم 10 لسنة 1961م بعد صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985م وذلك لغياب وجود أي معايير محاسبية أو أدلة تدقيق محلية معروفة وتلقى القبول العام وبموجب هذا القانون صدر نظامين :-

النظام الأول :- نظام تصنيف مدققي الحسابات رقم 30 لسنة 1986 م .

النظام الثاني :- نظام جمعية مدققي الحسابات القانونية الأردنية رقم 42 لسنة 1986 م .

وقد تأسس لهذه الجمعية فرع في الضفة الغربية باسم "جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين" في الوقت الذي كان هناك بالمقابل جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب التي تأسست في قطاع غزة في شهر مارس لسنة 1979 .

وكان لذلك تأثير إيجابي في زيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة و الضفة الغربية وشهدت مكاتب المحاسبة والمراجعة بعض التطور ، حيث ازدادت أعداد مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة بقطاع غزة نتيجة فرض الاحتلال الإسرائيلي بعض القوانين والتشريعات، مثل فرض تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة على قطاع غزة بالأمر العسكري رغم الآثار السلبية الكبيرة التي انعكست على المواطنين نتيجة تطبيق هذا القانون .

٧ تطور المهنة في قطاع غزة (جبريل وآخرون: 2004) :-

بعد عقد اتفاقية أوسلو و قدوم السلطة الفلسطينية إلى قطاع غزة في منتصف عام 1993م. شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة توسعا وتطوراً كبيراً خلال تلك السنوات ، وهذا يتجلى من خلال عدد مكاتب المراجعة والمحاسبة المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب ، يعزى هذا التوسع إلى الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد المنشآت والمؤسسات التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين وبالتحديد قطاع غزة والتي جميعها تعمل بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب حاصلة على ترخيص من الجهات الرسمية بمزاولة المهنة.

2-1-2 مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة :

من الجدير بالذكر أن عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة والمسجلة في قطاع غزة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين هي (85) مكتبا ، وأن هناك مكاتب أخرى ليست عاملة حيث قام بعض أصحابها بإغلاق مكاتبهم للعمل في وظائف حكومية لدى السلطة . (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية : 2003)

أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة ، فكان نصيب منطقة قطاع غزة (66مكتباً وتمثل 77%) من عدد المكاتب ، المنطقة الجنوبية كان نصيبها (15)مكتباً وتمثل (18%) من عدد المكاتب ، أما المنطقة الوسطى فكان نصيبها (4)مكاتب وتمثل (5%) فقط من عدد المكاتب والجدول رقم (1)يبين عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

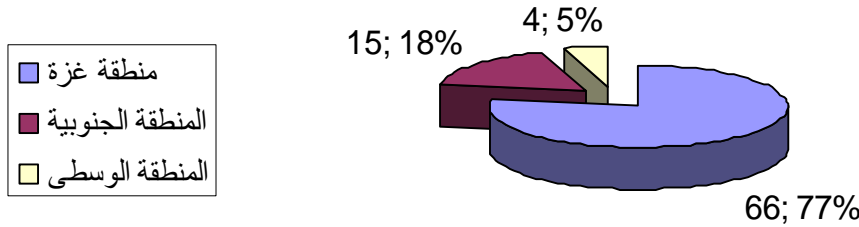
جدول رقم (1)

يوضح عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

| م | الإيضاحات | عدد المكاتب | النسبة المئوية |
|---|-----------------------------|-------------|----------------|
| 1 | منطقة غزة والمنطقة الشمالية | 66 | 77% |
| 2 | المنطقة الجنوبية | 15 | 5% |
| 3 | المنطقة الوسطى | 4 | 18% |
| | المجموع الكلي | 85 | 100% |

ويوضح الرسم البياني عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

مكاتب المحاسبة والمراجعة حسب المنطقة



يقع الأغلبية من هذه المكاتب في مدينة غزة ، أما الباقي فهو موزع على باقي المناطق الجغرافية مثل رفح و خان يونس و المعسكرات الوسطى، وهذا يعتبر أمر طبيعي كون مدينة غزة تعد المركز التجاري و الإقتصادي للقطاع فضلاً عن كونها مركز سياسي فهي تعتبر مقر للسلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة الوقت الراهن (جربوع :2005).

وبصفة عامة يقوم المحاسبون والمراجعون بأداء خدمات مختلفة ، أهم هذه الخدمات خدمات المحاسبة والتدقيق والخدمات الاستشارية الأخرى ، مثل خدمات الضرائب وخدمات التكاليف وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات .

فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية فإنها تعتمد بشكل كبير على العديد من الخبرات في مجالات متنوعة مثل المحاسبة ، الاقتصاد ، الإدارة ، القانون ، نظم المعلومات وغيرها ، لذلك لا بد أن يكون من ضمن طاقم مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تؤدي مثل هذه الخدمات محاسبين قانونيين ومستشارين وخبراء فيما يتعلق بمثل هذه الخدمات .

أما بخصوص طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة وتحديد نسبة كل منها إلى حجم أعمال المكتب ، فإن خدمات المحاسبة تأخذ النصيب الأكبر من أعمال تلك المكاتب

، حيث استحوذت على نصف أعمال المكتب تقريباً، يليها في الأهمية الخدمات الضريبية وهذا يدل على عدم وضوح قانون الضرائب مما يضطر الشركات للاستفسار المستمر فيما يتعلق بالضريبة .

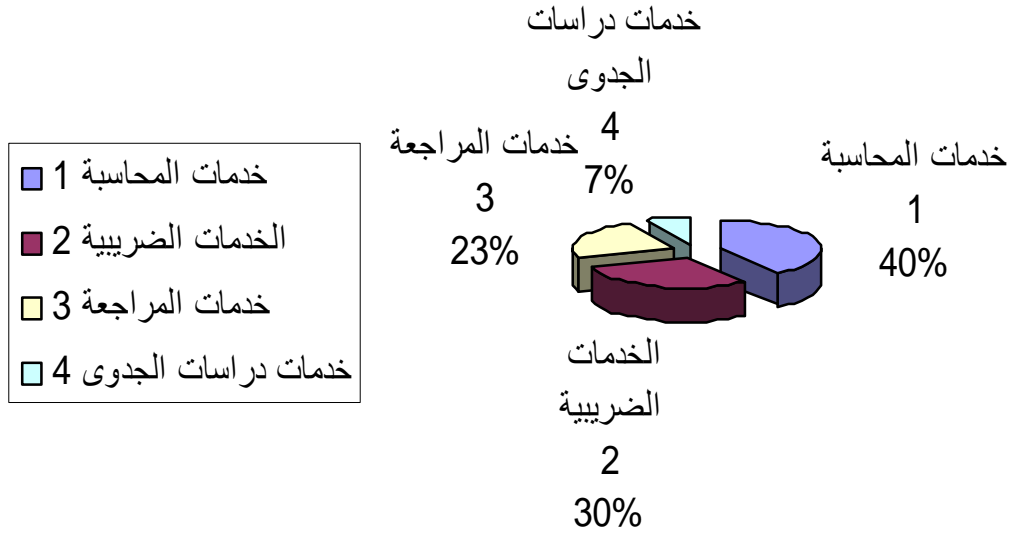
وطبقاً لدراسة (جربوع :2005) تأتي خدمات المراجعة والتدقيق في الدرجة الثالثة إذ بلغت تقريباً ما نسبته 22% ، أما دراسات الجدوى الاقتصادية فقد انخفض نصيبها بشكل كبير ووصل إلى ما نسبته 7% تقريباً وذلك رغم الاهتمام الواسع بدراسات الجدوى في السابق ويرجع سبب ذلك لقلة الدعم من المؤسسات الأجنبية للسوق المحلي وهذا يبين أن دراسات الجدوى التي كانت تجري في السابق إنما كانت بهدف جلب التمويل إلى قطاع غزة .

جدول رقم (2)

يبين توزيع نسبة خدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

| م | الإيضاحات | النسبة المئوية |
|---|---------------------|----------------|
| 1 | خدمات المحاسبة | 40% |
| 2 | الخدمات الضريبية | 30% |
| 3 | خدمات المراجعة | 23% |
| 4 | خدمات دراسات الجدوى | 7% |
| | المجموع الكلي | 100% |

نسبة الخدمات داخل مكتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة



وبالنظر لما سبق ذكره من توسع كبير خلال السنوات الماضية في عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة المرخصة ، أو عدد العاملين بهذه المكاتب إلا أن هذا النمو والتوسع السريع لهذه المهنة قد رافقه حدوث بعض التشوهات الهامة في بنية مكاتب المحاسبة والمراجعة ، ونتيجة لذلك حدث هناك تأثير جوهري انعكس على أداء كثير منها ولعل ابرز هذه التشوهات والمشكلات التي ألفت بالمهنة وممارسيها يتمثل في الآتي (حلس : 2005) :

1. عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم مع وجود سوق منافسة غير مهنية (مخالفة للسلوك المهني) فيما بينهم ، حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد فيها مراجعين ، ويعرضون عليهم أتعاب تصل إلى نصف أتعاب المراجع السابق وذلك على حساب زملائهم دون الالتزام بقواعد السلوك المهني .

2. عدم وعى الكثير من ممارسي المهنة لمفهوم مهنة المراجعة وأهمية إبداء المراجع رأيه المحايد على القوائم المالية ، خاصة الشركات مما يدفعها للبحث عن مراجع بديل يتوافق مع رأيها ، كما أن بعض المراجعين على استعداد دائم لأن يكونوا بديلاً عن زملاء لهم تم عزلهم أو رفضوا الاستمرار في مزاوله العمل لدى جهة معينة ، دون التعرف على الأسباب التي أدت إلى ذلك .

3. عدم وعى الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المراجع لأنه يعتقد أن المراجع إنما جاء لیتصيد أخطاءه مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي .

4. تخضع كثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة للسيطرة العائلية بشكل مفرط مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصورات هامة من حيث مستوى الخبرة الحقيقية المتوفرة لدى المسؤولين في هذه المكاتب ، كما أن مكاتب بهذه الصفة تفتقر في الغالب للإمكانيات المالية والفنية اللازمة لرفع مستواها للحد الذي ينسجم مع معايير الأداء الدولية ، والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة للعملاء والمجتمع إلى مستويات عالية من الجودة في الأداء .

5. عزوف غالبية المؤسسات الدولية (الأجنبية) عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية نتيجة وضع المهنة الراهن، وتوجهها بدلا من ذلك لمكاتب تدقيق أجنبية أقامت مؤخرًا لها فروع في أماكن مختلفة ، أو قامت مكاتب محلية بعقد مشاركة معها ، وهذا بسبب أنها تبدي التزاماً أكبر بمعايير ومتطلبات الجودة الدولية ، ولاهتمامها بالمستوى الفني المطلوب للمدققين العاملين لديها ، ولا شك أن ذلك قد حرم مكاتب التدقيق المحلية من حجم عمل كبير ومن فرصة هامة للتطوير واكتساب مهارات جديدة .

3-1-2 المقترحات الموضوعية لمعالجة المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة :

قد تمت مناقشة عدد كبير من الاقتراحات الرامية لمعالجة أسباب المشكلات الراهنة التي تواجه مهنة التدقيق وتؤثر على مقدرتها على مواكبة التطورات الحادثة للمهنة عالمياً والمتطلبات المحلية ، وكان أهم هذه الاقتراحات هو التركيز بشكل خاص على الإجراءات والاعتبارات التالية (جبريل :2004): -

1. إن إقرار القانون الجديد لمهنة التدقيق لا يشكل سبباً كافياً للاطمئنان على مستقبل مهنة التدقيق ، حيث أن بعض مواد هذا القانون لا تزال تسمح بحدوث تجاوزات من قبل الجهات المعنية ، لذلك يجب أن يتم وضع ضوابط من خلال أنظمة تفصيلية متخصصة .

2. يمكن لمجلس المهنة الذي ينص عليه القانون أن يشكل أحد أهم الآليات المستخدمة لمراقبة أوضاع هذه المهنة وتشخيص مشكلاتها ووضع السياسات اللازمة لتطوير أداء مختلف الجهات ذات العلاقة بها وخاصة في النواحي القانونية والرقابية والتدريبية .

3. يفترض إن تلعب الجمعيات المهنية دوراً أكثر فاعلية في تطوير مهنة التدقيق وخاصة في المجالات التالية:-

1-3 المساعدة في توفير فرص التدريب لأعضائها من خلال دورات تأهيلية متخصصة تعقد بالتنسيق مع المؤسسات الأكاديمية المعتمدة في المحافظات المختلفة .

2-3 فرض رقابة أكبر على مستوى الجودة .

3-3 الدفاع عن مصالح أعضائها لدى المؤسسات الحكومية وغير الحكومية .

4-3 فرض التزام أكبر على الأعضاء بالنسبة لنقادي المنافسة السعرية في العمل

5-3 مطالبة الجهات الرقابية والمختصة لتوفير قدر فعال من الرقابة على إدارات الشركات والتأكد من التزامها بأحكام القانون بالنسبة لآليات إعداد الحسابات الختامية وعقد اجتماعات الهيئة العامة .

6-3 تشجيع التوجه نحو اندماج مكاتب التدقيق المحلية .

ويرى الباحث أن معرفة وتحديد المشاكل والصعوبات التي تعاني منها بيئة مهنة المراجعة بدولة فلسطين هو بمثابة تشخيص صحيح ودقيق لنقاط الضعف التي تعاني منها المهنة ومن يمارسها ، لذلك لا بد من العمل الجاد وتضافر كل الجهود على تطوير المهنة أو الوصول بها إلى آفاق واضحة من خلال ما تم ذكره سابقا ، بالإضافة إلى تبني أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع عند إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية وإعادة النظر بشكل جدي في مفاهيم وأساليب المراجعة التي يمارسها المراجع .

المبحث الثاني

مظاهر حياد واستقلال مدققي الحسابات في الواقع العملي لمزاولة مهنة التدقيق في قطاع

غزه ودور الجمعيات المهنية

0-2-2 تمهيد :

حياد واستقلال مراقب الحسابات يعتبر من الركائز الجوهرية التي ترتبط بشكل وثيق بجودة أداء عملية المراجعة ، وهذا يتطلب ضرورة قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة الفلسطينية بتحسين الأداء المهني .

ويجب الفصل والتحليل الدقيق لأنواع الاستقلال المختلفة ، فقد تعددت الآراء حول مفهوم الاستقلال ويرجع ذلك إلى ارتباط المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع ، كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكا من الغير حول استقلال المراجع وحياده (جربوع : 2002) ويستطيع المراجع أن يتجنب التأثير السلبي لفقدان مفهوم الاستقلالية وذلك بالابتعاد عن أي تأثير للإدارة ، والتحكم بمصالحه ورغباته الشخصية في الوحدة التي يراجع حساباتها.

أما في الممارسة العملية فإن الاستقلال هو السبيل الوحيد لدعم مصداقية تقارير المراجعة حيث "يعتبر حياد واستقلال مراقب الحسابات من الأمور التي لازالت تحظى بأهمية خاصة في الفكر المراجعي ، وفي الممارسة العملية نظراً للارتباط الوثيق بين استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة " (الهوري وآخرون : 1999 : 2000) .

ويمكن النظر إلى مبدأ الاستقلال على أنه "مسألة ذهنية أو فكرية بمعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي إبداء رأيه على القوائم المالية ، فيجب على المراجع أن يبدى رأيه على القوائم المالية بنزاهة وأمانة وألا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير

على رأيه . وقد جاء المعيار الثاني للمجموعة الأولى من معايير المراجعة المتعارف عليها والذي ينص على أنه "يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة" تأكيداً لذلك المعنى ، من ناحية أخرى ، فإن الاستقلال يجب حمايته بمعايير وقواعد موضوعية ، لحماية المراجع من أي أخطار تهدد استقلاله .

1-2-2 مفهوم استقلال المراجعين :

يمكن تحديد مفهوم الاستقلال في مجالين (الصبان :2002-2003):-

1- الاستقلال بمعنى تجنب المراجع بأن يكون له أي مصالح مادية مع الشركة التي يراجع حساباتها ، وأن لا يكون المراجع أحد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون من بين العاملين بها.

2- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المراجع ذهنياً ومهنياً من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من قبل سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمشروع.

"ومن الملاحظ أنه لكي تحافظ مهنة المحاسبة والمراجعة على دورها داخل المجتمع ، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بمجاليه ، الأول والثاني دون فصل بينهما ، لان فقدان أحدهما ولاشك يضعف أو قد يلغى المجال الثاني ومن ثم الاستقلال ككل .

وجدير بالذكر أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على استقلال وحياد مراقب الحسابات ، أهم هذه العوامل "عوامل مادية - عوامل سلوكية وعوامل أخرى. الأمر الذي يتطلب من مراجع الحسابات تحديد وتقييم مستمر لأي عوامل

تؤثر سلباً على استقلالية وحياد مراقب الحسابات ، وذلك للحفاظ على ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية .

فان العوامل المادية تتمثل في المصلحة المادية للمراجع بالوحدة التي يراجع حساباتها وتقديم الخدمات الاستشارية ليس للنصيحة الإدارية وإنما تمتد هذه الخدمة إلى اتخاذ قرارات إدارية وتنفيذية لمصلحة المنشأة محل المراجعة وذلك نيابة عن إدارة الوحدة. أما العوامل السلوكية والتي لها تأثير مباشر على عملية المراجعة واستقلال مراجع الحسابات ، فإنها تجتمع في عدة مفاهيم أهمها التعاون والتعارض وقوة التأثير ، وكل من هذه المفاهيم يؤدي للآخر ، حيث أن مفهوم التعاون يتمثل في العلاقة بين مراقب الحسابات الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة أي خلل في هذه العلاقة بسبب أي عامل مادي يؤدي إلى مفهوم التعارض الذي يعبر عن خلاف بين الطرفين مراقب الحسابات وإدارة المنشأة، موضوع الخلاف يتمثل في اختلاف رؤيا الطرفين حول بعض النقاط والقضايا الجوهرية، ومن ثم يأتي دور مفهوم قوة التأثير للتغلب على هذا التعارض القائم بين الطرفين ، حيث أن قوة التأثير تتشكل باجتماع عدة عوامل أهمها العائد "المكافأة" التي يحصل عليها مراجع الحسابات نتيجة قيامه بعملية المراجعة، والخبرة التي تتمثل في القدرة على تفسير المعلومات بصورة فعالة ودقيقة ، وباستعراض بعض الدراسات التي تناولت جانب الخبرة والمعرفة التي يمتلكها مراجع الحسابات وتأثيرها على قدرته على التفسير المنطقي والدقيق والفعال للمعلومات الواردة في القوائم المالية ، أظهرت دراسة " Charles E Davis , 1997 " بعنوان "Experience and The Organization of Auditors' Knowledge" أهمية المعرفة والخبرة والكفاءة لدى مراقب الحسابات

ودورها الفعال والإيجابي في ترشيد رأى مراقب الحسابات الفني والمحاييد حول مدى صحة ودقة المعلومات الواردة في القوائم المالية محل المراجعة (Davis :1997) .

وفى ضوء ما سبق فإن استقلالية مراقب الحسابات من أهم القضايا التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة ، الأمر الذي يتطلب معه المحافظة على الاستقلالية بأشكالها المتنوعة.

2-2-2 أهم العوامل التي تؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات وتضعفه (Arens , and other :2005) :-

1. أي ارتباط أو التزام لمراقب الحسابات بأي مصلحة أو منفعة مادية داخل المنشأة التي يراجع حساباتها .

2. أي ارتباط تجارى واستثماري بالمشروع أو أي علاقة وصلة قرابة مع أحد المدراء أو حاملي الأسهم بالمشروع .

3. أي ارتباط لمراقب الحسابات مع المشروع على أنه أحد مؤسسي المشروع أو أحد المؤمنين والضامنين فيه كأى إداري أو أي مسئول، متساوي معهم بكل الحقوق، كأحد أعضاء إدارة المشروع مثله مثل أي عضو من أعضاء المشروع .

4. أن يكون مراقب الحسابات وكيل أو وصى لأحد الأشخاص المرتبطين بالمشروع أو أن تكون له نسبة من الربحية التي يحققها المشروع.

فان أهمية مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافية للمستخدمين من خدمات المراجعة ، لذا يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالجودة وحسن الأداء المهني المطلوب منه أثناء تنفيذه المهام الموكولة إليه ، يرى الباحث بأن قانون لممارسة مهنة مراجعة الحسابات بدولة فلسطين يوجد به العديد من الثغرات والمعوقات لمراجعي

الحسابات ، والتي منها صعوبة استخدام الحاسب الآلي في المراجعة ، وعدم استخدام المراجعة التحليلية بشكل كبير ، وعدم التزام المراجعين بالحياد والاستقلال أثناء ممارستهم المهنة ، وعدم قيام الجمعيات المهنية برقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة في قطاع غزة.

وأوضح(جربوع :2004) بأن أهم الأسباب الرئيسية لعدم

تمتع مراجع الحسابات الفلسطيني بالاستقلال والحياد أثناء ممارسته للمهنة تتمثل في الآتي :-

- 1- وجود علاقات بأشكال مختلفة بين المراجع وبين أصحاب القرار في إدارة الشركات الملزم بمراجعة حساباتها بموجب القانون ، مما يؤثر سلباً على نوعية أو جودة التقرير .
- 2- عدم التزام مراجعي الحسابات بدولة فلسطين بمعيار الاستقلال الذي يعتبر من أساسيات نجاح مهنة مراجعة الحسابات بشكل عام .
- 3- عدم فعالية التشريعات الحكومية التي تضمن استقلال مراجع الحسابات بدولة فلسطين .
- 4- تعيين مراجع الحسابات بناءً على تأثيرات وعلاقات شخصية مع إدارة الشركة مما قد يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع .
- 5- صعوبة التوفيق بين الرأي المهني المحايد وعلاقة المراجع مع الأطراف ذات العلاقة .
- 6- عدم وجود جمعيات مهنية قوية ومتخصصة تحمي المراجع وتحافظ على استقلاله وحياده .
- 7- قيام مكاتب المراجعة في قطاع غزة بأنشطة أخرى غير عمليات المراجعة .

8- قيام المراجع الخارجي بالمنافسة غير الشريفة لاجتذاب العملاء مخالفاً بذلك قواعد السلوك المهني .

ويرى الباحث بأن ذلك نتيجة حتمية لغياب التدخل التشريعي للإشارة إلى معايير المراجعة الدولية وإلزام أعضاء المهنة بمراعاتها ، وتحديد عقوبات عدم الالتزام بتلك المعايير ، وعدم وجود نص قانوني واضح يتعلق بالأجور الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو القيام بأي عمل فني أو إداري بها ولو على سبيل الاستشارة ، كما أنه لا يجوز بأن يكون مراجع الحسابات أحد مؤسسي الشركة أو أحد أعضاء مجلس إدارتها .

2-2-3 مقترحات لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين :

وفى ضوء ما سبق يرى الباحث ضرورة توفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين ، والحاجة إلى تطوير أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع لكي يبدي رأيه الفني المحايد على القوائم المالية محل المراجعة ، وضمان تمتعه بالاستقلالية اللازمة والمطلوبة لإبداء رأيه الفني والمحايد بشكل موضوعي وحر ، حيث اهتمت العديد من الجهات المهنية المتخصصة بدولة فلسطين ، بإبراز أهم المقترحات لتنظيم مهنة المحاسب والمراجعة بدولة فلسطين ، كأحد الوسائل العلاجية لمواجهة المشاكل التي يتعرض لها مراجع الحسابات ، خاصة استقلاليته .

ولعل أبرز هذه المقترحات يتمثل في الآتي (أبوغزالة : 1997) :

1- توفير العدد الكافي من المؤهلين لمزاولة المهنة ، ومما لا شك فيه أنه من أهم المستلزمات الرئيسية لأية مهنة هي وجود بذرة يجرى تطويرها لتلائم احتياجات العصر ، ولا يمكن توفير تلك البذرة وتطويرها ، إلا من قبل المرتبطين مهنيًا على المدى الطويل .

2- التنقيف والتدريب المهني المستمر لمزاولي المهنة ، وذلك مواكبةً للتغيرات السريعة في عالم المحاسبة ، خاصة التسارع الرهيب بسبب الثورة في تكنولوجيا المعلومات ولا سبيل للمحاسب أو المراجع إلا أن يستمر على الدوام في تنقيف وتطوير نفسه ليواكب هذا التطور ، وأفضل إطار لتحقيق ذلك ، هو الارتباط المهني بجمعية يكون من أهدافها :

أ- تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضاء المهنة .

ب- حماية وحفظ استقلالية الأعضاء المهنية وممارسة الرقابة المهنية عليهم .

ج- القيام بكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تقدم وحماية سمعة المهنة .

3- الاهتمام بالقوانين والتشريعات المحلية في عملية تأهيل المحاسبين والمراجعين .

4- تبني أصول محاسبية مقبولة قبولاً محلياً ودولياً .

حيث أنه لأمر ضروري إيجاد أصول محاسبية معترف بها تحكم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة فلسطين ، ويتم الالتزام بها في الممارسات المهنية من قبل المحاسبين والمراجعين ، ويمكن الرجوع إليها عند الحاجة .

5- توفير جمعيات مهنية تلتزم بتأهيل ممارس المهنة .

تعتبر مسألة غياب الجهاز المناسب كجمعية مهنية معترف بها ، بإمكانها دراسة نقاط الضعف على مستوى المهنة ومن يمارسون المهنة له الأثر السلبي على مستوى الكفاءة والأداء لدى مراجعي الحسابات ، وأهمية الدور الذي يقوم به مثل ذلك الجمعية في حماية وحفظ الاستقلال المهني وممارسة الرقابة المهنية على كل من يزاول المهنة .

الفصل الثالث

إستراتيجية التخصص المهني للمراجع ومعايير المراجعة

المتعلقة

المبحث الأول : تحليل إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) للمراجع .

- مفهوم الإستراتيجية .

- مفهوم التخصص المهني (الصناعي) للمراجع .

المبحث الثاني : تحليل معايير المراجعة المتعلقة بالتخصص المهني للمراجع .

- المعيار رقم (220) رقابة الجودة على عملية المراجعة .

- المعيار رقم (240) مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالغش والأخطاء في

المراجعة للقوائم المالية .

- المعيار رقم (310) المتعلق بالمعرفة بأعمال المنشأة .

- المعيار رقم (315) فهم ومعرفة المنشأة والبيئة التي تعمل بها وتحديد وتقدير

مخاطر وجود تحريفات جوهرية .

الفصل الثالث

إستراتيجية التخصص المهني للمراجع ومعايير المراجعة المتعلقة

مقدمة :-

تتزايد الاتجاهات في مهنة مراجعة الحسابات الخارجية نحو الأخذ بمستويات عالية من

الجودة في الأداء المهني للخدمات المقدمة للأطراف ذات العلاقة ، وينظر لأهمية مهنة

المراجعة من خلال ارتباطها الوثيق بنوعية الخدمات التي يتم تقديمها للعملاء من شركات ،

منشآت اقتصادية ، وكافة المستفيدين من هذه الخدمات ، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي

بذل العناية المهنية اللازمة والملائمة لانجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة

الأطراف الطالبة للخدمة على نفس القدر سواء كان الطالب إدارة المنشآت لأغراض اتخاذ

القرارات ، أو الأطراف الخارجية الأخرى .

لهذا فإنه ينبغي من المراجع الذي يقوم بأداء عمليات المراجعة أن يكون كفؤ للعمل الذي يقوم

به ، وهذا يتطلب أن يكون مؤهلاً التأهيل العلمي والعملية اللازم لتمكينه من أداء عملية

المراجعة بكفاءة عالية وحتى يستطيع فهم المعايير المستخدمة ومعرفة الأنواع المختلفة للأدلة

التي يلزم تجميعها ، والحكم على مدى كفايتها بما يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد حول

صحة ودقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات ، ومنع

صدور القوائم المالية المضللة . (البديوي ، شحته : 2002-2003)

غير انه في السنوات الأخيرة الماضية ازدادت القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام

المحاكم ضد مراجعي الحسابات ، وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال

وتقصير المراجعين في أداء واجباتهم المهنية على الوجه والدرجة المطلوبة ، وحصول

فضائح الإفلاس لدى كبريات الشركات المساهمة والتي بلغت مليارات الدولارات وأشهرها شركة (Inron) ، وهذا نتيجة لأخطاء التدقيق والمشاكل المحاسبية .

إن مراجعي الحسابات إن لم يتداركوا هذا الوضع ويقوموا بالارتقاء بمستوى الأداء المهني إلى مستويات عالية من الجودة في الأداء للحصول على ثقة الجمهور حول جودة الخدمات التي تقدم لهم ، فإن مهنة مراجعة الحسابات الخارجية ستفقد ركيزة رئيسية من ركائز المهنة وهي ثقة المجتمع المالي بها . (Arens and Others : 2005)

لذا بات من الضروري أن تقوم المهنة ببذل كل ما تستطيع لتتطور وتواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال ، وهذا يتطلب من مكاتب مراجعة الحسابات العاملة أن تعمل على إعداد المراجعين العاملين بها جيداً من الناحية العلمية والعملية التطبيقية ، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى تلقي الدورات المستمرة في المستجدات على الساحة العلمية فيما يختص بمجال التخصص ، واكتساب الخبرات العملية اللازمة لأداء مثل هذه الخدمات ، وزيادة عدد سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين (قطاع) وهو ما يعرف بالتخصص المهني داخل مكاتب وشركات المراجعة .

إن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وتنوع معايير المحاسبة التي تختص بكل نشاط صناعي على حده ، أدت إلى الاتجاه في مهنة مراجعة الحسابات الخارجية إلى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط العميل ولأهمية هذا الأمر فإنه صدر معيار مراجعة دولي رقمه (315) والذي يتطلب من المراجع أن يحصل على الفهم الكامل لطبيعة المنشأة التي يقدم لها خدمات المراجعة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها ، وذلك لكي يتمكن من تحديد ومعرفة المخاطر والتحديات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية ، والتي قد تكون ناتجة عن أخطاء أو عن غش متعمد .

(I F A C : 2007)

ولاشك أن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسي في تقديم الخدمات يحقق مزايا عديدة منها ، مواجهة المنافسة الشديدة والحصول على أكبر حصة من مجموعة العملاء في السوق المتاحة ، خفض تكلفة أداء عمليات المراجعة نتيجة التخصص وتحميل تكلفة التطوير على عدد أكبر من العملاء ، و رفع مستوى جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة وما لهذا من اثر على زيادة عدد العملاء وما يترتب عليه من زيادة في حجم أرباح المكتب نتيجة لانخفاض تكاليف التطوير مقارنة بالمكاتب الأخرى .

لذا فان هذا الفصل يتناول بالمناقشة والتحليل الموضوعات التالية :-

- تحليل إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) للمراجع .
- تحليل معايير المراجعة المتعلقة بالتخصص المهني للمراجع .

المبحث الأول

تحليل إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) للمراجع

1-1-3 مفهوم الإستراتيجية :-

إن مفهوم الإستراتيجية يستخدم في كافة العلوم الاجتماعية كعلم السياسة ، الاقتصاد ، الاجتماع ، الثقافة ، والإدارة وغيرها، وتُعرف الإستراتيجية أكاديمياً (علمياً) على أنها عبارة عن الخطط الموضوعية ، والأحداث التي تم أخذها في ظل الجهود الرامية لمساعدة المؤسسة للوصول إلى أهدافها الموضوعية . (Sullivan : 2007) ، وعرف الهواري الإستراتيجية في مجال الأعمال بمعنى المسار الرئيسي الذي تختاره المنشأة وتسير عليه من بين المسارات الرئيسية الأخرى ، وذلك لتحقيق أهدافها من خلال تحليل الفرص المتاحة والعوائق المتوقعة في السوق ونقاط القوة والضعف الذاتية . (الهواري : 2002) .

وهذا ما أكده Monir بأن الإستراتيجية هي تحديد الأهداف التي ترغب المنشأة تحقيقها في المستقبل ، وتخصيص الموارد المتاحة وتسخيرها في سبيل تحقيق هذه الأهداف. (Tayeb :2003)

وأضاف العالم Kenneth تُعرف الإستراتيجية بأنها " عينة من القرارات المعمول بها في شركة ما ، والتي تحدد أهدافها وأغراضها ومراميها ، وتضع السياسات الرئيسية والخطط لانجاز أهداف الشركة ، وتحدد مجال عملها وهويتها التي ينبغي أن تكون عليها والطبيعة الاقتصادية وغير الاقتصادية التي ستسهم بها الشركة لشركائها وموظفيها وعملائها والمجتمع

بشكل عام " . (Mitzberg and Others :2003)

أما تعريف Kenneth للإستراتيجية فقد أضاف بعد ومعنى جديد وهو أنها تحدد هوية مميزة للشركة ، وهذا يعني أن المنشأة التي لها إستراتيجية لها أهداف وهوية واضحة يفهما البعيد والقريب .

وبين Michael أن الإستراتيجية التنافسية هي الاختيار المتأصل بين مجموعة من النشاطات المختلفة للوصول إلى خليط من القيم التي تفرّد وتميز المنشأة عن غيرها . (Porter :1996)

1. من هذا التعريف نستقي أن الإستراتيجية تتعلق بوضع تنافسي للمنظمة بالتميز عن الغير في عيون العملاء ، ويتم ذلك بوضع قيم من خلال نشاطات مختلفة عما يقوم به المنافسون العاملين في نفس المجال .

ويذهب التعريف الواسع (الشامل) للإستراتيجية وفقا لـ Wagnals والذي يمكن إطلاقه على الاستراتيجيات المختلفة سواء منها العسكرية ، الاقتصادية ، الدبلوماسية ، الثقافية ، أو الإدارية وغيرها . حيث يعرف الإستراتيجية في القاموس الانجليزي بأنها فن استخدام الوسائل المتاحة لتحقيق الأغراض (الأهداف) وتشتمل أربعة نواحي وهي (Wagnals : 1977):-

1. اختيار الأهداف وتحديدها بدقة .
2. اختيار الأساليب العملية لتحقيق الأهداف وتحديدها .
3. وضع الخطط التنفيذية .
4. تطويع الموارد المتاحة وتنسيق النواحي المتصلة .

من خلال استعراض المفاهيم المختلفة للإستراتيجية ، يمكن القول بأن الإستراتيجية هي الوسيلة والطريقة التي تنتقل المؤسسة عن طريقها من الوضع الحالي لها إلى وضع ترغب الوصول

إليه ، وهي الطابع الذي يميز المنظمة عن غيرها وذلك من خلال مجموعة من الأهداف والبرامج الفعلية التي تساعد في تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة للوصول إليها .

2-1-3 العوامل التي دعت المنظمات إلى الاهتمام بوضع إستراتيجية واضحة

ومناسبة ما يلي:

1. تسارع التغيرات الكمية والنوعية في بيئة الأعمال ،حيث نعيش اليوم في عالم سريع

التغير في كل نواحيه ومظاهره ، عالم تكاد تتلاشى فيه حدود الزمان والمكان ،

ويظهر هذا التغير في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والتكنولوجية

والمعلوماتية .من ثم فان وضع الاستراتيجيات والتعامل مع الفرص والتهديدات أمراً

حيوياً وهاماً في مختلف أنواع المنظمات.

2. ازدياد حدة المنافسة ، فلم تعد المنافسة مقتصرة على المنافسة السعرية وجودة المنتج

أو الخدمة فقط ، بل تعدى ذلك لتشمل المنافسة على كل أنشطة المنظمة ، الأمر

الذي يفرض على إدارة أي منظمة وضع خطط إستراتيجية جيدة لمعالجة وضع

المنظمة في أسواق مختلفة .

3. التحالفات الإستراتيجية ، فلقد تلاشت من عالم الأعمال حدود السيادة بين الدول

وذلك مع تزايد الطبيعة الاعتمادية المتبادلة للاقتصاديات ، نمو المنافسة الأجنبية في

الأسواق المحلية ، ندرة الموارد الطبيعية المتاحة ، وحرية التبادل التجاري ، هذه

العوامل وغيرها جعلت المؤسسات والشركات تتجه نحو إقامة تحالفات إستراتيجية

مفتوحة مع الشركات العالمية الأخرى بحيث يتعرف كل طرف على عناصر القوة

التقنية عند الطرف الآخر .

4. ندرة الموارد ، فأصبح الصراع على موارد الطاقة والماء والكفاءات العلمية النادرة من سمات العصر ، وترتب على المنظمات وضع الاستراتيجيات التي تضمن توفير العديد من مستلزمات الإنتاج .

5. ظهور المنظمات المتعلمة ، وهذا جعل المنظمات ملزمة بامتلاك القدرة على التنافس الناجح في ظل التغيرات السريعة ، وهو أمر يتطلب امتلاك إستراتيجية مرنة تمكنها من تكوين ميزة تنافسية مستدامة ، وتتطلب مرونة الإستراتيجية تطوير وتنمية الموارد والقدرات ذات الأهمية الاستثنائية في المنظمة ، والحصول على المعرفة والتي تعتبر ميزة تنافسية لأنها أساس القدرة على إيجاد المنتجات الجديدة وتطوير المنتجات الحالية .

لكن يجدر الإشارة إلى أن مفهوم الإستراتيجية كخطط وبرامج كاملة (كبيرة) يتم وضعها لفترات طويلة في طبيعتها قد تغير ، ففي عصرنا الحالي ونتيجة الخاصية الديناميكية لبيئة المنشأة الداخلية والخارجية ، فإن الإستراتيجية أصبحت تأخذ طابع شهري ، أو أسبوعي ، بل أحيانا تأخذ الطابع اليومي في إعدادها وتنفيذها .

نتيجة لهذا التطور فان مفهوم الإستراتيجية ينبغي أن لا تكون الإستراتيجية كبيرة ومعقدة و تحتاج إلى جهد ووقت وتكلفة عالية لتحقيقها ، حيث أن مثل هذا النوع من الاستراتيجيات قد لا تكون ضرورية ومفيدة للمنشأة نظراً لأن هناك معلومات متدفقة وبصورة سريعة وفي الأوقات الحقيقية عن المنشآت الأخرى العاملة والمنافسة في البيئة الخارجية .

3-1-3 نشأة وتطور مفهوم المنافسة :-

يشغل مفهوم الميزة التنافسية حيزاً ومكانة هامة في كل من مجالي الإدارة الإستراتيجية واقتصاديات الأعمال ، فهي تمثل العنصر الاستراتيجي الحرج الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المنظمة ربحية متواصلة بالمقارنة مع منافسيها ، وترجع بدايات هذا المفهوم إلى الثمانينيات حيث بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار والتوسع خاصة بعد ظهور كتابات "مايكل بورتر " أستاذ الإدارة الإستراتيجية بجامعة (هارفارد) بشأن الإستراتيجية التنافسية (Porter :1980) ، ويعتمد هذا المفهوم على نقطة أساسية وهي أن العامل الأكثر أهمية لنجاح المنظمة هو الموقف التنافسي لها في الصناعة التي تعمل بها .

الإستراتيجية التنافسية كأساس للميزة التنافسية :

تُعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين ، إن إستراتيجية التنافس تتحدد من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي(خليل : 1996) :-

1. طريقة التنافس : وتشمل إستراتيجية المنتج ، إستراتيجية الموقع ، إستراتيجية التسعير ، إستراتيجية التوزيع ، وإستراتيجية التصنيع ، ... الخ .
2. حلبة التنافس : وتتضمن اختيار ميدان التنافس ، الأسواق والمنافسين .
3. أساس التنافس : يشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدى المؤسسة والتي تعبر عن أساس الميزة التنافسية المتواصلة والأداء في الأجل الطويل .

ويعتمد تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة على كل من الأصول والمهارات التي تحوزها المؤسسة ويعبر الأصل عن ما تحوزه المؤسسة مثل العلامة التجارية أو الموقع الذي يتصف

بالتميز عن المنافسين ، أما المهارة فهي عنصر ما تقوم المؤسسة بأدائه بشكل أفضل من المنافسين مثل الجودة العالية للخدمات والمنتجات المقدمة .

هنا يعتبر اختيار المؤسسة للأصول والمهارات الصحيحة تعمل بمثابة عائق أو حواجز أمام المنافسين حيث لا يمكنهم تقليدها أو مواجهتها .

في ضوء ذلك يتضح أن تحقيق الميزة التنافسية يتم في حالة إتباع المؤسسة لإستراتيجية تنافسية محققة للقيمة ويشترط في نفس الوقت ألا يتم إتباع مثل هذه الإستراتيجية من جانب أي من المؤسسات المنافسة الحالية أو المحتملة مستقبلا ، ومن جانب آخر يتم تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة عندما تقوم المؤسسة بتنفيذ إستراتيجية التنافس بحيث تستوفي معيارين هما (Barney:1991):-

1. عدم تطبيق هذه الإستراتيجية من جانب أي من منافسيها الحاليين أو المحتملين مستقبلا .

2. عدم قدرة المؤسسة المنافسة الأخرى على تحقيق نفس مزايا تلك الإستراتيجية .

ويمكن القول أيضاً بان هناك ثلاث شروط أساسية لكي تؤدي الميزة التنافسية إلى تحسين الأداء التنافسي والمالي للمؤسسة وهي :

أ- أن تكون الميزة بدرجة من الكبر بحيث تمكن المؤسسة من تحقيق مزايا أو منافع كبيرة في حالة الدخول في سوق أو قطاع معين من السوق .

ب- أن تكون الميزة مستمرة ومتواصلة نسبياً ، بمعنى عدم إمكانية تقليدها بسهولة من جانب المؤسسات المنافسة الأخرى .

ت- أن يكون أثرها ملموساً وملحوظاً .

3-1-4 : التخصص الصناعي (المهني) للمراجع :-

يتزايد الاتجاه في مهنة المراجعة الخارجية نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص الصناعي (المهني) ، وذلك يُعزى لازدياد حدة المنافسة والمتغيرات العالمية على النطاق المحلي والدولي مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حده ، لهذا بدأت مؤسسات المراجعة البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها والذي بدوره يقوي الموقع التنافسي لهذه المؤسسات لتستطيع إجراء تعاقدات رابحة مع عملائها . (Mayhew and Wilkins : 2003)

وقد أدى ذلك إلى قيام مؤسسات المراجعة بمحاولات للحصول على معدلات أعلى من حصص السوق المهنية لتحقيق خبرة فوق المعتادة لجذب العملاء ولجعل التحول إلى مؤسسات المراجعة الأخرى خياراً غير جذاب بالنسبة للعملاء، ولكي تتمكن من ذلك عليها إضافة قيمة حقيقية لعملاء المراجعة من خلال الفهم الجيد لطبيعة الصناعة التي يعمل بها العملاء . (Jeffrey and Other s : 2004)

إن الحصول على حصة كبيرة في سوق الخدمات المهنية يتطلب من مؤسسة المراجعة تقديم خدمات مراجعة متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مؤسسات المراجعة المنافسة بسهولة ، حيث تسعى مؤسسات المراجعة إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المؤسسات المنافسة ، وتجدر الإشارة إلى أن بؤرة التركيز في إستراتيجية التميز والمنافسة تتمثل في تطوير وتوفير خدمة متميزة يطلبها العملاء ، والتي يجد المنافسون صعوبة كبيرة في أدائها بذات الجودة والصفة ، حيث تتكبد مؤسسات المراجعة تكاليف ضخمة لتكون متخصصة مهنياً (صناعياً) ، ويقتضي ذلك ضمناً أن تلك التكاليف تمنع المنافسين

من الوصول إلى درجات مشابهة من التخصص بسهولة ، ويحدث التميز بناءً على العديد من أبعاد خصائص العميل والطلب على الخدمات ذات الصلة .

ويعتبر الانتماء الصناعي من أكبر الأبعاد أهمية والذي من خلاله يمكن لمؤسسات المراجعة ربط نفسها بخصائص واحتياجات خدمات معينة للعميل ، ويسمح التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة استخدام إستراتيجيتها المتميزة في مجال معين لتقديم الخدمة إلى تلك الخاصة الأساسية التي يمتلكها مجموعة كبيرة نسبياً من عملاء المراجعة ، وتسعى مؤسسات المراجعة جاهدةً إلى المعرفة بالتخصصات الصناعية طبقاً لصناعات العملاء ، فقد نالت إستراتيجية التخصص الصناعي اهتماماً كبيراً لما لها من دور هام في تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي عند التصدي للكشف والتقرير عن المخاطر دون وقوع غش أو احتيال مالي وتحريف في القوائم المالية لتصبح مضللة ، وتطوير خدمات التأكيد مما ينعكس على جودة الأداء المهني بالارتقاء إلى مستويات مقبولة من الجودة. (متولي : 2006)

1-4-1-3 مفهوم التخصص الصناعي (المهني) للمرجع :-

على الرغم من أهمية التخصص الصناعي إلا انه هناك صعوبة في تعريف وتحديد مؤسسة المراجعة المتخصصة في صناعة (مهنة) معينة ، وقد اتبع الباحثون الأكاديميون مسارات (طرق) متنوعة للوصول لتعريف ذلك ، وأكثر هذه الطرق شيوعاً هي تلك التي تفترض أن مؤسسة المراجعة صاحبة أكثر الحصص في السوق لكل نشاط صناعي تعتبر متخصصة في

هذا المجال الصناعي . (Reilly and Reisch :2002)

حيث انه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة عميل المراجعة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة .

ويُعرّف المراجع المتخصص صناعياً بأنه المراجع الذي يقوم بالتدريب والحصول على خبرة

عملية كبيرة في صناعة محددة (مهنة محددة) . (Solomon and Others : 1999)

هذا التعريف للتخصص الصناعي (المهني) يبين ضرورة الحصول على المعرفة العلمية

والعملية الكافية في مجال صناعة محددة وفقاً لصناعة عملاء المراجعة ، وأشارت إحدى

الدراسات بأنه لكي تكون مؤسسة المراجعة متخصصة يجب أن تراجع ما لا يقل عن 10 %

من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة ، أو 10% من جملة أتعاب المراجعة على

مستوى شركات هذه الصناعة . (Dunn and Others : 2000)

واقر لبيب في دراسة له انه على مؤسسة المراجعة الحصول على 20% على الأقل من جملة

عدد الشركات التي تنتمي لهذه الصناعة أو 20% من جملة أتعاب المراجعة على مستوى هذه

الصناعة . (لبيب : 2005)

3-1-4-2 مقاييس التخصص الصناعي للمراجع : -

في ضوء مفهوم التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة ، يمكن القول بان تحديد ما إذا

كانت مؤسسة المراجعة تُعد متخصصة في مراجعة شركات صناعة معينة (متخصصة) أم

لا يتم من خلال المقاييس الرئيسية التالية :

1. مقياس حصة السوق : Market Share

يقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لمؤسسة المراجعة هو

تمييز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في

مجال صناعة معينة ، وهذا المقياس يفترض بأنه من خلال تحديد وتحقيق حصة سوقية

مناسبة لمؤسسة المراجعة في سوق صناعة معينة سينتج عنه معرفة جيدة وستقوم مؤسسة المراجعة بتطوير معرفتها غي هذه الصناعة .

, (Neal and Riely :2004) , (O Reilly and Reisch :2002) ,
(Hogan and Jeter :1999) , (Balsam and Others : 2003)

2. مقياس الحصة في المحفظة : Portfolio Share

هذا المقياس يقوم على افتراض أن حجم العميل (مقاساً بالمبيعات) مقارنةً بإجمالي مبيعات جميع العملاء ، ويرتبط بالعميل في صناعة معينة وبحسب كالتالي :

التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة = إجمالي مبيعات العميل مقسوماً علي إجمالي مبيعات جميع العملاء لنفس الصناعة .

وهذا المقياس يعطي الاعتبار لدرجة توزيع خدمات المراجعة وأتعب المراجعة من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب مراجعة بصورة منفصلة .

باستخدام هذا المقياس فإن مؤسسات المراجعة تعتبر متخصصة صناعياً في الصناعات التي تتولد من خلالها اغلب إيراداتها (عوائد المراجعة) وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها الصناعية المحددة في هذه الصناعة .

, (Neal and Riley :2004) , (Hogan and Jeter :1999) ,

(O Reilly and Reisch :2002)

3. تحديد نسبة تحكمية معينة (حد أدنى، أو نسبة مئوية معينة) يجب أن تحصل عليها

مؤسسات المراجعة من سوق شركات صناعة معينة .

4. تحديد المتخصصين في الصناعة من خلال اكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة بالإضافة إلى ثاني أو ثالث اكبر الموردين إذا كان هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين . (Balsam and Others :2003)

3-4-1-3 أهمية التخصص الصناعي (المهني) لمؤسسة المراجعة :-

تتمثل أهمية تخصص مؤسسة المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة بالاتي (O`Reilly :2002):-

1. تستطيع مؤسسة المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة ، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى على من الجودة في الأداء المهني ، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة . حيث أن المراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديه القدرة على التعامل بجديّة مع المشاكل الجوهرية والإصدارات التي توجد في صناعة العملاء .
2. الحصول على معرفة دقيقة و اكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها ، بالإضافة إلى تطوير المهارات الأمانة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة .
3. توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة اكبر من العملاء من جانب مؤسسات المراجعة المتخصصة ، وهذا يساعد في الاستفادة من وفورات الحجم .
4. تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي ، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية .

5. مؤسسة المراجعة المتخصصة لديها فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة ، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة .

6. يعزز التخصص الصناعي من سمعة مؤسسة المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكنها أيضاً من توسيع نطاق خدماتها ، حيث ينتج عن التخصص الصناعي تقديم خدمات ذات مستوى رفيع من التأكيد ويرتقي بكفاءة المراجعة .

7. التخصص يرتقي بمعرفة المراجعين لصناعة العميل وهذا يزيد من تقديرات المراجعين للمخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية والتي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة .

8. التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال عدة طرق مفيدة وهي :

أ- تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها .

ب- الحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى ، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي (المهني) مقارنةً بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة .

لآ العوامل التي تؤثر على العملاء باتجاه اختيار المراجعين المتخصصين صناعياً

(مهنياً) في مجال صناعتهم (عملهم) تتمثل في (Abbott and Parker :2000) :-

1. حجم العميل ، حيث انه كلما كبر حجم عميل المراجعة كلما نتج عنه تعقيد في العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله بدرجة اكبر ، وهذه التعقيدات تزيد من حقيقة أن

مؤسسة المراجعة المتخصصة في صناعة العميل هي وحدها القادرة على تقديم خدمات مراجعة جيدة وبتكلفة مناسبة .

2. إذا كانت مؤسسة العميل تبحث عن تمويل إضافي من الدائنين أو من أسواق رأس المال فإنها تلجأ إلى اختيار مؤسسة المراجعة المتخصصة في مجال عملها ، وذلك لكي يتم إقناع المستثمرين والدائنين (الممولين) بجودة العوائد المالية لها .

وترجع أهمية هذا البند إلى كبر حجم المؤسسات والشركات والاندماج بينها نتيجة العولمة مما جعل المؤسسات والشركات تضع خطط لزيادة استثماراتها ورأس مالها وبالتالي الحاجة إلى مصادر تمويل جديدة لتمويل هذا التوسع .

3. وجود هيئة مساهمين ولجنة مراجعة في مؤسسة العميل ، حيث أن زيادة عدد شركات المساهمة التي يكون لها هيئة مساهمين ولجنة مراجعة ينتج عنه زيادة الاتجاه من هذه الشركات إلى استخدام مؤسسة مراجعة متخصصة في مجال صناعتها ، ويرجع ذلك إلى مسؤولية الوكالة التي تتمثل في أن الإدارة هي وكيلة عن المساهمين في إدارة أموالهم اتخاذ القرارات الاستثمارية نيابة عنهم .

إن هيئة المساهمين تعتمد وبدرجة كبيرة على المعلومات الموجودة والمفصح عنها في القوائم المالية ، لهذا فإنهم يحتاجون إلى الارتقاء مستوى الجودة و الثقة بهذه المعلومات إلى درجة عالية ، وهذا يعزز الاتجاه إلى التعاقد مع مؤسسات المراجعة المتخصصة في صناعة

الشركة.(Velury and Others :2003)

وهذا يعتبر دليل على أن الشركات تقوم باختيار مؤسسة المراجعة كجزء من السياسة الإستراتيجية العامة للإفصاح ، وان التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة يساعد الشركات في تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة ، حيث انه هناك علاقة موجبة بين

التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة وجودة الإفصاح في القوائم المالية لعملاء المراجعة لديها . (Dunn and Mayhew :2004)

ولكنه على الرغم من كل ما تم ذكره سابقاً عن أهمية التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة والمزايا التنافسية والاقتصادية التي تحققها مؤسسة المراجعة نتيجة تخصصها ، إلا أن هناك عوامل ومحددات تعمل في بعض الأحيان ضد تخصص مؤسسة المراجعة وأيضاً ضد اختيار مؤسسة المراجعة المتخصصة وهي (O ' Reilly and Reisch : 2002) :

1. من وجهة نظر عميل المراجعة :-

أ- عدم استخدام مؤسسة المراجعة التي تقدم خدمات للشركات المنافسة الأساسية لشركة العميل .

ب- الخوف من تسريب معلومات أساسية عن الشركة للمنافسين في حال تقديم خدمات استشارية وخدمات أخرى من مؤسسة المراجعة للشركات المنافسة .

2. من وجهة نظر مؤسسة المراجعة :-

أ- هناك جزء كبير من الخدمات الأخرى التي لا تعتبر خدمات مراجعة قد تحرم منها مؤسسة المراجعة مثل تقديم الخدمات الاستشارية ودراسات الجدوى الاقتصادية وغيرها .

ب- زيادة المخاطر الناتجة عن النسبة العالية من تركيز أتعاب مؤسسة المراجعة في صناعة معينة واحدة ،حيث أن هناك مثل يقول بضرورة عدم وضع البيض في سلة واحدة .

على الرغم من هذه المحددات إلا انه هناك استفادة كبيرة متبادلة بين مؤسسة المراجعة وبين عملاء المراجعة ، حيث أن عميل المراجعة يحتاج إلى خدمات عالية الجودة وأيضاً مؤسسة المراجعة تبحث عن تمييز نفسها عن غيرها والحصول على ثقة العملاء وبالتالي تحقيق عوائد أعلى .

ويقول متولي بأنه هناك علاقة موجبة بين تخصص مؤسسة المراجعة وزيادة جودة الخدمات التأكيدية وخدمات إبداء الرأي الفني ويرى (ليبب :2006) الآتي :-

1. أن نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل تؤثر على إجراءات المراجعة ، وذلك لأنه لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلى متخصصين في نفس الصناعة ، وان تخصص مؤسسة المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها العميل يساعد على إتمام إجراءات المراجعة بكفاءة عالية وفعالية مما ينعكس في النهاية على زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة وتطوير خدمات التأكيد وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير ، وبالتالي جودة التقارير المالية .

2. إن تخصص مؤسسة المراجعة في صناعة معينة أو في قطاعات معينة في ظل السوق التنافسية للمراجعة يحقق مزايا لمؤسسة المراجعة تتمثل في خفض تكلفة أداء عمليات المراجعة نتيجة التخصص ، وأيضاً خفض تكلفة البحث والتطوير نتيجة توزيع هذه التكلفة على عدد من عملاء المراجعة لنفس الصناعة والتي تولدت عنها ، وكذلك رفع مستوى جودة الأداء لعمليات المراجعة ، وأيضاً يتيح التخصص لمؤسسة المراجعة زيادة عدد عملاء المراجعة وبالتالي زيادة الأرباح مع توضيح أن الاختلافات في مستويات الجودة بين أداء المراجعين يرجع إلى التخصص الصناعي ، وانه يجب التركيز على التخصص الصناعي كعامل مؤثر في الجودة وتحديد

الأتعاب ومسؤولية التقاضي ضد مؤسسات المراجعة ، وهذا لن يتحقق إلا بتوافر مجموعة من الآليات والمتطلبات لتحقيق هذه الإستراتيجية .

Y الأهداف والإجراءات المقترحة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة :-

1. العمل على زيادة درجة التركيز السوقي ، وذلك من خلال العمل على زيادة النصيب السوقي لمؤسسة المراجعة من الشركات (العملاء) العاملين في نفس الصناعة .
2. تطوير تكنولوجيا المراجعة المطبقة في المؤسسات :

تحكم تكنولوجيا المراجعة المطبقة في مؤسسة المراجعة مجموعة من المقومات تتمثل في :-

ü تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسؤولية في مؤسسة المراجعة وهي تعتبر كمرشد للأفراد في أدائهم للأعمال الموكلة إليهم وزيادة درجة التخصص .

ü تطبيق برامج المراجعة المهيكلية (البرامج سابقة الإعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم في عملية المراجعة ، وهذا يؤدي غالى خفض احتمالات حدوث الأخطاء والمخالفات بالإضافة إلى عدم وجود انحرافات في قرارات المراجعين .(سلامة :1992)

ü استخدام أساليب المراجعة الالكترونية .

ü تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة .

ü تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة مثل مفهوم إعادة هندسة الأعمال وإدارة الجودة الشاملة .

3. الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة :

يعتبر الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة احد المتغيرات الهامة التي تؤثر على التخصص الصناعي ، فسياسة المؤسسة صغيرة الحجم تختلف عن سياسة مؤسسة المراجعة كبيرة الحجم ، حيث تعتمد المؤسسات الصغيرة على العلاقات الشخصية في جذب العملاء الجدد ، بينما تعتمد مؤسسة المراجعة كبيرة الحجم على تفوقها المادي في جذب العملاء .

وتعتبر سمعة مؤسسة المراجعة من المؤثرات الهامة التي تؤثر في نصيب مؤسسة المراجعة من السوق وبالتالي زيادة أرباحها .

4. تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة :

يمكن تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بهدف زيادة كفاءة أحكام وقرارات المراجعين وبالتالي زيادة كفاءة عملية المراجعة ، وهذا يتم من خلال الاعتبارات التالية :-

ü تحديث المعرفة المهنية للمراجعين والبحث الدائم عن كل ما هو جديد في مجالات المعرفة المهنية .

ü التدريب والتعليم المهني المستمر .

ü رقابة الجودة على مؤسسات المراجعة .

ü استخدام واستشارة أهل الخبرة .

5. تطوير البيئة العامة لمهنة المراجعة والمتمثلة في :

ü التأهيل العلمي والمهني المطلوب لمراجع الحسابات .

ü قواعد وآداب السلوك المهني .

٦٨ تطوير معايير المحاسبة والمراجعة المحلية بالتوافق مع المعايير الدولية .

٦٩ الالتزام بالتشريعات القانونية .

٧٠ المسؤوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة .

٧١ تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات المساهمة .

المبحث الثاني

تحليل معايير المراجعة الدولية المتعلقة بمجال الدراسة

0-2-3 تمهيد :

تلعب معايير المراجعة الدولية دور فعال في تحسين مستوى عمليات المراجعة والأداء المهني لمراجعي الحسابات في مختلف الدول ، وذلك لاحتوائها على الإجراءات والمبادئ الأساسية التي تتضمنها مما ينعكس إيجابياً على أداء المراجع في المراحل المختلفة لعملية المراجعة (التخطيط ، التنفيذ ، التقرير) .

وباستعراض معايير المراجعة الدولية نجد أن هناك بعض منها يرتبط بمجال هذه الدراسة ، لذا سنقوم بتحليل بعض هذه المعايير للتعرف على ما جاء فيها لتدعيم الجانب النظري في مجال التعرف على المعايير المهنية المرتبطة بالتخصص المهني للمراجع .

1-2-3 : معيار المراجعة الدولي رقم 220 بعنوان " الرقابة على جودة عملية المراجعة " .

ورد ضمن الفقرة السادسة من هذا المعيار انه ينبغي على مكتب المراجعة أن يضع سياسات لرقابة مستوى أداء العاملين به تحتوي على الأهداف التالية :-

أ- أن المراجعين العاملين بمكتب المراجعة ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والأخلاقيات المهنية .

ب- يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعد في أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية مهنية كافية .

ت- إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد قد حصلوا على درجة من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة .

ث- أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر ، وفحص للعمل عند كافة المستويات لأغراض توفير تأكيد معقول بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة .

ج- إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء القائمين على أساس دوري وعند اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على النحو الملائم وامتلاكه للقدرات التي تمكنه من

ذلك . (لظفي : 2004،2003)

ويؤكد هذا المعيار في فقرته التاسعة على انه يجب على المراجع ومساعديه أن يراعوا توفر تأهيل مهني كافي وملائم لتوفير تأكيد معقول بان الأعمال التي يقومون بتنفيذها ستؤدى بعناية واجبة من خلال درجة التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة .

وتتبع أهمية التأهيل العملي للمراجع من انه هناك أطراف عديدة تعتمد بشكل كبير على رأي وحكم المراجع الخارجي علي القوائم المالية لمنشأة العميل ، بالإضافة إلى تنوع معايير المحاسبة وتعددتها وصدور معايير خاصة لأنشطة محددة ، مما يتطلب من المراجع أن تتوفر لديه جميع الشروط من جانبين أساسيين هما الجانب العلمي (التحصيل العلمي في التخصص) ، والجانب العملي أو الخبرة المهنية .

والمقصود بضرورة أن يكون المراجع على درجة من التأهيل العلمي بان يكون على علم ودراية بعلوم المحاسبة والمراجعة ، وهذا يتحقق من خلال الدراسة في المعاهد والكليات العلمية المتخصصة ، ولا بد الإشارة إلى أن التأهيل العلمي لا يقتصر على هذا النحو وإنما يتطلب من المراجع المعرفة بجوانب أخرى من أمثلتها النواحي السلوكية و الادارة ووسائل الاتصال .

أما بالنسبة للتأهيل والخبرة العملية ، المقصود هنا هو ممارسة المهنة لفترات زمنية محددة للتدرب في المهنة من المهنيين قبل مزاولة المهنة ،حيث أن هناك قوانين في بعض الدول تشترط الخبرة لمدة ثلاث سنوات وأخرى خمس سنوات وهذا ليس مجال النقاش هنا وإنما النقاش يدور حول ضرورة وجود خبرة عملية من ضمن شروط ممارسة المهنة ،وهنا تقع مسئولية التدريب للخريجين الجدد على كاهل الممارسين للمهنة من مكاتب ومراجعين ، وعليه لابد أن يحاط المتدرب بعنايتهم وإشرافهم وتقديم كل العون له خلال فترة التدريب .

ونصت الفقرة الرابعة عشر من هذا المعيار على أهمية الإشراف على تقدم تنفيذ عملية المراجعة لتحديد ما إذا :

ن أن المساعدين لديهم المهارات والتأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها.

ü المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة ، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل احد المسؤوليات الملقاة على كاهل أعضاء المهنة . (لطفي : 2004،2003)

ولتحقيق ذلك فإن المعيار يبين الإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة القيام بها وهي كالتالي (حماد : 2007) :

أ- في مجال المهارة والكفاءة للعاملين بداخل المكتب منها :

1- إعداد برنامج لتعيين المحاسبين القانونيين المؤهلين عن طريق التخطيط للاحتياجات وتحديد أهداف التعيين داخل مكتب المراجعة ، وتحديد المؤهلات التي يجب توافرها فيمن يُعهد إليه بمهمة المراجعة .

2- تحديد إرشادات ومتطلبات استمرار التعليم المهني وإعداد برامج توجيهية للعاملين في هذه المكاتب .

3- تشجيع الاشتراك في برامج التدريب المهني الخارجية المستمرة .

4- تشجيع العضوية في المنظمات المهنية ومراعاة أن يقوم المكتب بدفع أو المساهمة في تكاليف ومستحقات العضوية .

5- توفير المعلومات للمراجعين العاملين بالمكتب عن التطورات الحديثة في المعايير الفنية المهنية وكذلك المطبوعات التي توضح السياسات والإجراءات الفنية للمكتب وتشجيع العاملين على المشاركة في أنشطة التطوير الذاتي من خلال :

- إمداد المراجعين بالدراسات المتعلقة بالتطورات الحديثة والمعايير الفنية المهنية .

- توفير المواد التي تحظى باهتمام للأفراد العاملين بالمكتب مثل الإصدارات الدولية والمحلية المناسبة عن الأمور المحاسبية وأمور المراجعة .

6- تجهيز برنامج للمكتب للتطوير والاحتفاظ بالخبرة المهنية في المجالات والأنشطة المتخصصة مثل الصناعات المنظمة ، المراجعة بواسطة الكمبيوتر وطرق المعاينة الإحصائية .

7- تشجيع العاملين على حضور البرامج التعليمية الخارجية ، والاجتماعات والمؤتمرات من اجل الحصول على الخبرة الصناعية أو الفنية .

8- تشجيع الأفراد على العضوية والمشاركة في المنظمات المهنية المهمة بالصناعات والمجالات المتخصصة وتوفير الدراسات الفنية المتعلقة بالمجالات والأنشطة المتخصصة .

ب- في مجال إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حصلوا على درجة من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة منها (حماد : 2007):

1- وضع الخطوط العريضة لنظام المكتب في توزيع الأعمال بما في ذلك التخطيط لاحتياجات المكتب وفروعه ، بالإضافة إلى الأساليب المطبقة لتحقيق التوازن بين متطلبات أعمال المراجعة من الأفراد والمهارات الشخصية ، ومدى تطويرها وكيفية استغلال هذه الكفاءة ، وهنا يجب مراعاة العوامل التالية :

- حجم عملية المراجعة ومدى تعقيدها .

- مدى توافر الأفراد المؤهلين جيدا .

- الخبرة المهنية الخاصة المطلوبة .

- فرص التدريب المستمر .

2- عند تكليف المراجعين يجب مراعاة ما يلي :

- احتياجات عملية المراجعة الخاصة من الأفراد ومتطلبات الوقت لكل منها .
- تقييم مؤهلات الأفراد من حيث خبراتهم ومراكزهم وخلفياتهم الخاصة .
- توفير التدريب أثناء العمل للمراجعين خلال القيام بأداء عملية المراجعة .
- الحصول على الخبرة في مجالات مختلفة ترتبط بعملية المراجعة وأنشطتها المختلفة.

3- في مجال قبول عملية مراجعة جديدة والاستمرار في عملية مراجعة قائمة منها :

- تقييم استقلالية المكتب وقدرته على خدمة العميل الجديد .
- الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى المهارات الفنية .
- مراعاة ألا يتعارض قبول العميل الجديد مع أخلاقيات المهنة .

3-2-2 : معيار المراجعة الدولي رقم 240 بعنوان الغش والخطأ " .

يهدف هذا المعيار الدولي للمراجعة إلى تحديد وتوفير إرشادات عن مدى مسئولية المراجع عن دراسة الأخطاء والغش عند مراجعة القوائم المالية .

عندما يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة ، وكذلك عندما يتم تقييم نتائج عملية المراجعة والتقرير عنها يتعين على المراجع دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ . ويشير مصطلح الغش إلى الأفعال المتعمدة والتي تؤدي إلى تحريفات في القوائم المالية ، بينما يشير مصطلح الخطأ إلى عدم التعمد ولكنه يؤدي أيضا إلى تحريفات في القوائم المالية ، مثل الأخطاء المحاسبية أو الكتابية في السجلات أو البيانات المحاسبية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية .

فيما يتعلق بالغش والخطأ فإن المراجع لا يعتبر ولا يمكن أن يكون مسئولا عن منع الأخطاء والغش ، ولكن عند تخطيط عملية المراجعة فإنه يجب علي المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة بحدوث خطأ أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، كما يتعين عليه أن يستفسر من الإدارة عن أي وجود للغش أو الخطأ الجوهري الذي يتم اكتشافه . (حماد : 2007)

بالنظر إلى مسئولية المراجع عن تقدير المخاطر حول حدوث الغش والخطأ ، فإنه ينبغي على المراجع أن يصمم الإجراءات للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن الغش أو الخطأ التي يتم اكتشافها وتعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ككل . وبناءً على ذلك فإن المراجع يسعى للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بأنه لم تحدث أخطاء أو حالات غش جوهرية للقوائم المالية ، هنا يعتبر احتمال اكتشاف الأخطاء يكون اكبر من احتمال اكتشاف

الغش وذلك باعتبار أن الغش عادة يتم ارتكابه بحرفية ويصاحبه تصميم إجراءات معينة لإخفاء وجوده .

إن عملية المراجعة تتعرض لمخاطر لا يمكن تجنبها، تتمثل هذه المخاطر في وجود بعض التحريفات الجوهرية التي تستمر دون اكتشاف ، وقد يحدث هذا بالرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

وينبغي على المراجع النظر في مضمون الغش أو الخطأ الجوهرية على أوجه المراجعة الأخرى وخاصة مصداقية الإقرارات والتأكدات المقدمة من الإدارة ، وبهذا الخصوص يجب على المراجع أن يعيد النظر في تقديره للمخاطر ، وكذلك مدى صلاحية الإقرارات والمعلومات التي قدمتها الإدارة وذلك في حالة وقوع أي غش أو أخطاء لم تكتشفه أنظمة الرقابة الداخلية ولم يتم إظهاره في الإقرارات والتأكدات التي قدمتها الإدارة . (لظفي :2004،2003)

ونتيجة لتعدد واتساع حجم أعمال الشركات وما صاحبه من تعقيد لعملياتها أصبح هناك تحدي يواجه مراجع الحسابات الخارجي في مجال اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية خاصة وأنه هناك معايير وإصدارات خاصة تنظم مجالات مختلفة من الصناعات والمهن ، ووضع طرق خاصة للعرض في القوائم المالية وهذا كله يشكل ضغط على المراجع باتجاه تطوير خبراته المهنية في مجال صناعة شركة عميل المراجعة حتى يتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف في القوائم المالية وتقدير أفضل لاحتمال وجود مخاطر تتعلق باحتواء القوائم المالية على معلومات مضلة .

3-2-3 : معيار المراجعة الدولي رقم 310 بعنوان " المعرفة بطبيعة النشاط " .

(لظفي : 2003-2004)

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات ومعايير حول المقصود بالمعرفة بطبيعة نشاط المنشأة وبيان لماذا يعتبر الأمر مهماً للمراجع ولأعضاء فريق المراجعة عند أداء مهمة المراجعة ، بالإضافة إلى كيفية حصول المراجع على تلك المعرفة واستخدامها .

عند القيام بمراجعة القوائم المالية ينبغي على المراجع أن يكون لديه معرفة أولية كافية بطبيعة عمل المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه حتى يتمكن من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة .

وورد في البند الثاني من المعيار أن مستوى المعرفة يحتوي على المعرفة العامة بالبيئة الاقتصادية والصناعية التي تعمل خلالها المنشأة ومعرفة كيفية قيام المنشأة بتنفيذ أعمالها .

وقبل قبول الارتباط بأداء عملية المراجعة يجب أن يكون المراجع على دراية بكل من طبيعة نشاط وملكية وإدارة وعمليات المنشأة التي سيقوم بمراجعتها ، كما يجب أن يضع في اعتباره ما إذا كان يستطيع الوصول إلى مستوى المعرفة التي تكفي لأن يقوم بعملية المراجعة على أكمل وجه ، وتعتبر عملية الحصول على المعلومات والمعرفة المطلوبة عملية مستمرة ومتصلة يتم فيها جمع وتقييم المعلومات وكذلك ربطها بدليل الإثبات في عملية المراجعة ، وكذلك المعلومات التي تم الحصول عليها في كل مراحل عملية المراجعة .

ويمكن للمراجع كما ورد في البند 8 من هذا المعيار الحصول على المعرفة بطبيعة المنشأة وطبيعة نشاطها من عدد من المصادر على النحو التالي :-

- الخبرة السابقة بطبيعة نشاط المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه.

- المناقشات التي تتم مع أشخاص داخل المنشأة (العاملين فيها ، الإدارة).
 - مناقشة الموظفين في قسم المراجعة الداخلية وفحص تقارير المراجعة الداخلية .
 - مناقشة المراجعين الآخرين وكذلك المستشارين القانونيين الذين قاموا بتقديم خدمات للمنشأة أو لمثل مجال الصناعة .
 - مناقشة بعض الأفراد خارج المنشأة على دراية بها مثل (رجال الاقتصاد ، العملاء ، الموردين ، والمنافسين).
 - المطبوعات المتعلقة بنشاط المنشأة (مثل الإحصائيات الحكومية ، الدراسات المسحية ، الصحف المالية ، تقارير البنوك).
 - القوانين واللوائح التي لها أثر جوهري على المنشأة .
 - زيارات إلى مكاتب العميل ومواقع الإنتاج المختلفة .
- الفقرات السابقة تحدثت عن أهمية معرفة المراجع بطبيعة نشاط منشأة عميل المراجعة وبمصادر الحصول على هذه المعرفة ، ولكن فيما يلي نتعرض لكيفية استخدام مثل هذه المعرفة من قبل مراجع الحسابات الخارجي في مراحل أداء عملية المراجعة وهي على النحو التالي (حماد: 2007) :-
1. إن المعرفة بطبيعة النشاط يعد بمثابة إطار للمراجع من خلاله يتمكن من إصدار حكمه المهني ، حيث أن فهم طبيعة عمل منشأة عميل المراجعة واستخدام المعلومات التي حصل عليها المراجع تساعد في الآتي :
 - تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي قد تواجه المراجعين أثناء تأدية خدمات المراجعة .

- تخطيط وأداء عملية المراجعة بشكل كفؤ وفعال .
- تقييم أدلة الإثبات بدقة في عملية المراجعة .
- تقديم خدمات أفضل لعميل المراجعة .
- تقييم التقديرات المحاسبية وإقرارات الإدارة .
- التعرف على الظروف الغير عادية مثل وجود غش وعدم التزام بالقوانين واللوائح.
- مراعاة مدى ملائمة السياسات المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية

3-2-4 : معيار المراجعة الدولي رقم 315 بعنوان " تفهم طبيعة أعمال منشأة العميل

والبيئة التي تعمل فيها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية " . (حماد : 2007)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات فيما يتعلق بالحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية ، وبشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية مراجعة القوائم المالية .

حيث انه وفق هذا المعيار يجب على المراجع الحصول على تفهم لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك رقابتها الداخلية بما يكفي لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ وبما يكفي لتقييم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة .

إن هذا الفهم ضروري لأداء عملية المراجعة بموجب المعايير الدولية للمراجعة ، حيث يساعد ذلك في تحديد إطار مرجعي يخطط المراجع في إطاره لعملية المراجعة ويمارس الحكم المهني بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والاستجابة لهذه المخاطر إثناء عملية المراجعة .

لا يتكون فهم المراجع للمنشأة محل المراجعة وبينتها من الجوانب

التالية (حماد: 2007) :-

- القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ، بما في ذلك إطار تقديم التقارير المالية المطبق .
- طبيعة المنشأة ، بما في ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية .
- الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي يمكن ان تؤدي الى أخطاء جوهرية في القوائم المالية .
- قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة .
- الرقابة الداخلية .

3-2-4-1 القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد

التقارير المطبق .(حماد: 2007)

- أ- يجب على المراجع الخارجي الحصول على فهم للقطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية ، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وتشمل هذه العوامل ظروف القطاع مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعميل والتطورات التكنولوجية . وتشمل البيئة التنظيمية بين أمور أخرى مثل إطار إعداد التقارير المالية المطبق والبيئة القانونية والسياسات والمتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع والمنشأة والعوامل الأخرى الخارجية كالظروف الاقتصادية العامة .

ب- قد يتسبب القطاع الذي تعمل فيه المنشأة في مخاطرة محددة كالأخطاء الجوهرية الناتجة عن طبيعة العمل أو درجة التنظيم ، وفي هذه الحالة ينبغي على المراجع دراسة ما إذا كان فريق عمل المراجعة يشمل أعضاء لهم معرفة وخبرة كافية ومناسبة في هذا المجال .

ج- كثيراً ما تحدد المتطلبات التشريعية والتنظيمية إطار إعداد التقارير المالية المطبق الذي تستخدمه الإدارة لإعداد القوائم المالية للمنشأة ، وفي معظم الحالات فإن إطار إعداد التقارير المطبق يكون هو إطار الاختصاص الذي تعمل به المنشأة ، والذي يعتبر قاعدة عمل مراجع الحسابات .

2-4-2-3 طبيعة المنشأة . (حماد : 2007)

أ- يجب على المراجع الحصول على فهم لطبيعة المنشأة ، وهنا فإن طبيعة المنشأة تشير إلى عمليات المنشأة ، ملكيتها ، رقابتها ، وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها وتخطط لأجرائها وطريقة هيكل المنشأة وكيفية تمويلها .

وهنا لا بد أن نشير إلى أن فهم طبيعة المنشأة تتيح للمراجع الخارجي فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإيضاحات التي ستكون متوقعة في القوائم المالية .

ب- قد تكون للمنشأة هيكل معقد مع وجود شركات تابعة لها أو مكونات أخرى في مواقع متعددة ، والى جانب الصعوبات في التجميع في هذه الحالات .

ج- إن فهم الملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص أو المنشآت الأخرى يعتبر مهم لتحديد ما إذا كانت معاملات الطرف ذي العلاقة قد حدثت وتم إظهارها محاسبياً بالشكل المناسب .

د- يجب على المراجع الحصول على فهم لسبب اختيار وتطبيق المنشأة لسياسات محاسبية معينة دون غيرها ودراسة ما إذا كانت مناسبة لطبيعة عمل المنشأة وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في نفس القطاع . ويشمل الفهم أيضا الأساليب التي تستخدمها المنشأة لمحاسبة المعاملات الهامة وغير العادية واثر السياسات المحاسبية الهامة في النواحي التي تكون موضع خلاف أو مناقشة ولا يتوافر لها إرشادات صادرة عن سلطة مختصة أو هناك إجماع عليها ، والتغيرات في السياسات المحاسبية ، وإذا غيرت المنشأة اختيارها أو أسلوبها لتطبيق سياسة محاسبية هامة على المراجع دراسة أسباب التغير ، وما إذا كان ذلك مناسباً ومتفقاً مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ه- على المراجع دراسة ما إذا كانت المنشأة قد أفصحت عن أمر معين بالشكل المناسب في ظل الظروف والحقائق التي عمل بها المراجع .

3-4-2-3 - الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة(حماد: 2007) :

أ- يجب على المراجع أن يحصل على فهم لأهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية ، وتنتج أخطاء العمل من الأوضاع والأحداث والظروف والإجراءات التي تم اتخاذها والتي قد تؤثر بشكل معاكس على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها ، أو من خلال وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة .

ب- إن مخاطر العمل أوسع من مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وقد تنجم مخاطر العمل من التغيير أو التعقيد ، وقد يتسبب عدم إدراك الحاجة للتغيير أيضا

في نشوء المخاطر حيث انه على سبيل المثال قد تفشل منتجات جديدة ، أو الدخول في سوق غير ملائم حتى ولو تم تطوير المنتج بنجاح .

والفهم الجيد لأخطاء العمل يزيد من احتمال تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية ، غير أن المراجع لا تقع عليه مسؤولية تحديد أو تقييم كافة أخطاء العمل .

ت - في أحوال كثيرة لا تحدد المنشآت الصغيرة أهدافها واستراتيجياتها ، أو تدير مخاطر العمل المتعلقة بذلك من خلال خطط أو أساليب رسمية ، وفي العديد من الحالات قد لا توجد مستندات لهذه الأمور .

4-4-2-3 قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة :

أ - يجب على المراجع أن يحصل على فهم لقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة ، حيث أن قياس ومراجعة الأداء المالي يبين للمراجع جوانب من أداء المنشأة تعتبرها الادارة والآخرين هامة .

ب - إن المعلومات المنتجة داخلياً والتي تستخدمها إدارة المنشأة من الممكن أن تشتمل على مؤشرات أداء رئيسية (مالية وغير مالية) ، وموازنات وتحليل للانحراف ومعلومات حول القطاعات وتقارير أداء على مستوى القسم أو الدائرة أو مستوى آخر ، ومقارنة لأداء المنشأة مع أداء المنافسين ، لذا تعتبر هذه المعلومات مفيدة للمراجع الخارجي لفهم طبيعة المنشأة وبيئتها وغالباً يتم الحصول على هذه المعلومات من المنشأة التي يتم مراجعتها .

ت - قد تدل قياسات الأداء للمراجع على وجود مخاطر أخطاء في معلومات القوائم المالية ذات العلاقة ، فقد تدل قياسات الأداء مثلاً على أن للمنشأة نمو ورياح بسرعة

بشكل غير عادي عند مقارنة ذلك مع نمو وريج المنشآت الأخرى في نفس القطاع ، وهذه المعلومات إذا جمعت مع عوامل أخرى مثل المكافأة على أساس الأداء فإنها قد تدل على المخاطر المحتملة بعدم حياد الإدارة عند إعداد القوائم المالية .

ث - عندما يرغب المراجع الخارجي الاستفادة من قياسات الأداء لغرض المراجعة ، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت المعلومات الخاصة بمراجعة الإدارة لأداء المنشأة توفر أساساً موثقاً ، وأنها دقيقة بشكل كاف لهذا الغرض ، وإذا كان المراجع يستفيد من قياسات الأداء فإن عليه دراسة ما إذا كانت دقيقة بشكل كاف لاكتشاف الأخطاء الجوهرية .

5-4-2-3 الرقابة الداخلية(حماد : 2007) :

أ- يجب على المراجع الخارجي الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة ، ويستخدم المراجع هذا الفهم لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة وتحليل العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية ، وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة لمزيد من إجراءات المراجعة .

ب - تتكون الرقابة الداخلية كما هي مبينة في معيار المراجعة الدولي الخاص بالرقابة الداخلية رقم 400 بعنوان " تحديد المخاطر والرقابة الداخلية " ، من العناصر التالية :-

1. بيئة الرقابة .
2. عملية تقييم مخاطر المنشأة .
3. نظام المعلومات ، بما في ذلك أساليب العمل المناسبة ذات العلاقة لإعداد التقارير المالية .
4. أنشطة الرقابة .
5. متابعة أساليب الرقابة .

ج- إن الجانب الرئيسي للمراجع هو ما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية تمنع أو
تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو
الافصاحات والإثبات الخاصة بها وكيف يتم ذلك .

و طبقاً لما ورد في هذا المعيار والمعايير السابقة التي تم عرضها وتحليلها نجد انه هناك
أمور عديدة على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة حتى
يكون منتج عملية المراجعة علي درجة عالية من الجودة ، من هذه الأمور ما يتعلق بمكتب
المراجعة نفسه والعاملين به ، كما هو وارد في المعيار رقم 220 المتعلق برقابة الجودة على
عملية المراجعة ، حيث بين هذا المعيار كما ذكرنا الشروط الواجب توافرها في مكتب
المراجعة والعاملين به والإجراءات اللازمة لضمان جودة عملية المراجعة ، وكذلك المعيار
رقم 240 المتعلق بالغش والخطأ .

وهناك أمور تتعلق بطبيعة المنشأة محل المراجعة ، حيث يتطلب من المراجع أن يحصل على
فهم كافي لطبيعة ومخاطر نشاط المنشأة محل المراجعة بما يمكنه من القيام بجميع إجراءات
عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والتخصص المهني في صناعة المنشأة لتقديم خدمات
ذات مستوى عالي من الجودة .

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة ✓
- مجتمع وعينة الدراسة ✓
- صدق وثبات الاستبانة ✓
- المعالجات الإحصائية ✓

0-4 تمهيد :

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي استخدمت في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

1-4 منهجية البحث :

من أجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها ، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، ويعتمد البحث على نوعين أساسيين من البيانات:

1-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة كامل مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة .

2-البيانات الثانوية.

يتم من خلالها الرجوع إلى الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بتقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، و تم من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في البحث،

التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال البحث.

2-4 مجتمع الدراسة وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة في قطاع غزة .وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل وذلك لصفير المساحة الجغرافية وقلة عدد المكاتب والتي تقدر 85 مكتب حاصل على رخصة مزاوله المهنة ، ولكن أثناء توزيع الإستبانة تبين أن هناك مكاتب قد أغلقت نتيجة الظروف والأوضاع التي يعيشها قطاع غزة، وأخرى نتيجة انتقال أصحابها للعمل في مؤسسات الحكومة ز حيث تم استرداد 65 استبانة صالحة للتحليل .والجداول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة كالتالي:

1-المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (1) أن 75.4% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس " ، و 20.0% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " ماجستير " ، و 4.6% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " دكتوراه " .

جدول رقم(1)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| دبلوم | 0 | 0.0 |
| بكالوريوس | 49 | 75.4 |
| ماجستير | 13 | 20.0 |
| دكتوراه | 3 | 4.6 |
| المجموع | 65 | 100.0 |

2-التخصص المهني

يبين جدول رقم (2) أن 50.8% من مجتمع الدراسة تخصصهم المهني " محاسبة" ، ز 44.6% من مجتمع الدراسة تخصصهم المهني "مراجعة حسابات" ، و 4.6% من مجتمع الدراسة تخصصهم المهني " إدارة"

جدول رقم(2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص المهني

| النسبة المئوية | التكرار | التخصص المهني |
|----------------|---------|---------------|
| 50.8 | 33 | محاسبة |
| 44.6 | 29 | مراجعة حسابات |
| 4.6 | 3 | إدارة |
| 0.0 | 0 | اقتصاد |
| 100.0 | 65 | المجموع |

3-المسمى الوظيفي

يبين جدول رقم (3) أن 58.5% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي "مدقق حسابات" ، و 35.4% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " مدير تدقيق " ، و 6.2% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " وظائف متنوعة أخرى"

جدول رقم(3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية | التكرار | المسمى الوظيفي |
|----------------|---------|----------------|
| 58.5 | 38 | مدقق حسابات |
| 35.4 | 23 | مدير تدقيق |
| 6.2 | 4 | أخرى |
| 100.0 | 65 | المجموع |

4-سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (4) أن 18.5% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من سنة إلى أقل من 5 سنوات ، و 27.7% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ، و 24.6% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، و 29.2% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم 15 سنة فأكثر.

جدول رقم(4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------------------|---------|----------------|
| من سنة إلى أقل من 5 سنوات | 12 | 18.5 |
| 5 سنوات - أقل من 10 سنوات | 18 | 27.7 |
| 10 سنوات - أقل من 15 سنة | 16 | 24.6 |
| 15 سنة فأكثر | 19 | 29.2 |
| المجموع | 65 | 100.0 |

5-العمر:

يبين جدول رقم (5) أن 15.4% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة، و 35.4% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة، و 30.8% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ، و 18.5% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم 50 سنة فأكثر

جدول رقم(5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

| العمر | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------------|---------|----------------|
| 20 سنة - أقل من 30 سنة | 10 | 15.4 |
| 30 سنة - أقل من 40 سنة | 23 | 35.4 |
| 40 سنة - أقل من 50 سنة | 20 | 30.8 |
| 50 سنة فأكثر | 12 | 18.5 |
| المجموع | 65 | 100.0 |

3-4 أداة الدراسة :

تم إعداد الإستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي

القسم الأول: يحتوي على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة ويتكون من 5 فقرات .

القسم الثاني : يتكون من ثلاثة مجالات تتناول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني

للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة كالتالي:

المجال الأول: يناقش تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة

وإدارة عملية المراجعة، وتتكون من 15 فقرة.

المجال الثاني : يناقش التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة

وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة ، ويتكون من 12 فقرة.

المجال الثالث : يناقش فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني

للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة ، ويتكون من 4

فقرات

وقد كانت الإجابة على كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

| التصنيف | موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |
|---------|-------------|-------|-------|-----------|-----------------|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

4-4 صدق وثبات الاستبيان :

تم تقنين فقرات الإستبانة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها كالتالي:

صدق فقرات الاستبيان : قام الباحث بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

(1) صدق المحكمين :

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية والأزهر وجامعة فلسطين الدولية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

(2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة على عينة الدراسة البالغة 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع لها.

- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة):

جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (6)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

| مستوى المعنوية | معامل الارتباط | الفقرة | مسلسل |
|----------------|----------------|--|-------|
| 0.014 | 0.486 | إن مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة بقطاع غزة يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية المراجعة | 1 |
| 0.001 | 0.633 | تقوم مكاتب المراجعة بقطاع غزة بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين العاملين لديه بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة. | 2 |
| 0.000 | 0.660 | لزيادة فعالية خدمات مهنة المراجعة يقوم مراجعي الحسابات بقطاع غزة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية. | 3 |
| 0.025 | 0.446 | في سبيل تحسين قدرات مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة فإنهم يسعون للحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة. | 4 |
| 0.000 | 0.716 | إن القدرات المهنية لمراجع الحسابات في قطاع غزة تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني . | 5 |
| 0.000 | 0.892 | تستخدم مكاتب المراجعة في قطاع غزة إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني. | 6 |
| 0.000 | 0.779 | يسعى مراجعي الحسابات في قطاع غزة لتكوين هياكل معرفة وخبرات متخصصة في صناعة عميل المراجعة من خلال الحصول على مؤهلات عالية في مجال صناعة العميل. | 7 |
| 0.002 | 0.584 | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع غزة بحضور المؤتمرات والندوات العلمية في المجالات المهنية الحديثة . | 8 |
| 0.000 | 0.688 | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة علي استخدام التقنيات الحديثة في مراجعة الحسابات لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعميل. | 9 |
| 0.000 | 0.826 | إن مراجعي الحسابات العاملين بقطاع غزة لديهم كم من المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة ولديهم القدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المواقف التي يتعرضون لها مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني لخدماتهم . | 10 |
| 0.000 | 0.753 | يقوم مكتب المراجعة بقطاع غزة بتقييم مهام المراجعة الجديدة والتحقق من توافر الخبرات والإمكانات الكافية بما يمكنه من تأدية خدمات المراجعة بمستويات عالية من الجودة في الأداء . | 11 |
| 0.000 | 0.691 | يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بقبول تعاقدات مراجعة لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها مما يؤثر سلباً على الأداء المهني لهذه الخدمات . | 12 |
| 0.049 | 0.398 | يعتبر التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة وقبول أعجاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني . | 13 |
| 0.011 | 0.498 | إن مراجعي الحسابات في قطاع غزة لديهم خبرة مهنية كافية لتقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ومخاطر الرقابة وممارسة الشك المهني في عملية المراجعة بما يؤثر إيجابياً على جودة الأداء المهني عنده . | 14 |

| مستوى المعنوية | معامل الارتباط | الفقرة | مسلسل |
|-------------------|-------------------|---|-------|
| 0.002 | 0.579 | إن مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تعتبر كافية لتخطيط وإدارة عملية المراجعة لما له من اثر على جودة الأداء المهني. | 15 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني: (التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة)

جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني: (التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (7)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

| مستوى المعنوية | معامل الارتباط | الفقرة | مسلسل |
|----------------|-------------------|---|-------|
| 0.006 | 0.535 | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزه على أسلوب الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وذلك تحسباً إلى احتمال وجود غش واحتيال مالي في القوائم المالية. | 16 |
| 0.028 | 0.439 | هناك صعوبة لدي المراجع الخارجي في قطاع غزه من اكتشاف الاحتيال المالي الذي تقوم به الإدارة ويحتاج هذا الأمر منه جهود مضيئة وتكلفة عالية ووقت أطول. | 17 |
| 0.011 | 0.498 | يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن والحصول على إقرارات من الإدارة والإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والمراسلات الجارية مع محامى المنشأة واختبار حسابات المصاريف القانونية حول القضايا التي تكون المنشأة طرفاً فيها لما لها من تأثير جوهري على القوائم | 18 |

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|-------|--|----------------|----------------|
| | المالية. | | |
| 19 | عند تخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بالنظر إلى مخاطر احتواء القوائم المالية معلومات خاطئة ناتجة عن الخطأ أو الغش . | 0.707 | 0.000 |
| 20 | هناك خبرة لدى مراجعي الحسابات في قطاع غزة في استخدام المعاينة الإحصائية بما يمكنهم من تحديد حجم عينة العمليات المفحوصة من قبله وذلك باستخدام نظرية الاحتمالات أو الحنكة المهنية. | 0.815 | 0.000 |
| 21 | عند تحديد العينة يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من إن تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى لها. | 0.487 | 0.014 |
| 22 | اختيار المراجع الخارجي للعينة على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار ضروري لنتائج صادقة وموضوعية. | 0.601 | 0.001 |
| 23 | تعمل مكاتب المراجعة بقطاع غزة على اكتشاف الغش والاحتيال المالي لان هذا يعتبر من صميم عملها ومن مبررات وجودها. | 0.580 | 0.002 |
| 24 | تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة وهذا يساعد في تقدير المخاطر بدقة ويقود إلى مواجهة حالات الغش والاحتيال المالي. | 0.492 | 0.013 |
| 25 | يفترض إن تساهم إستراتيجية التخصص المهني في صناعة العميل في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال المالي ، مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني وإدارة عملية المراجعة بطريقة سليمة . | 0.424 | 0.035 |
| 26 | إن عدم قيام المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والعقود غير القانونية بالقوائم المالية وعدم معرفة استقامة وكفاءة الإدارة والصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني لعملية المراجعة . | 0.600 | 0.002 |
| 27 | يعتمد المراجع الخارجي في قطاع غزة على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة واستخدام أساليب المراجعة الالكترونية بما يمكنه من زيادة فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول على أدلة إثبات وتقييمها مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة . | 0.491 | 0.013 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث: (فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة):

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط

المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (8)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|-------|---|----------------|----------------|
| 28 | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع بدراسة طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة لتكوين فهم كافي فيما يتعلق بطبيعة عملها والمستوى العام لكفاءة إدارتها. | 0.670 | 0.000 |
| 29 | يلتزم مكتب المراجعة في قطاع غزة بوضع خطط للتأكد من أن المساعدين المشاركين في عملية المراجعة قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وذلك بغرض مساعدتهم في انجاز أعمال المراجعة التي يتم تكليفهم لها. | 0.481 | 0.015 |
| 30 | يقوم مراجعي الحسابات بدراسة النظام المحاسبي المستخدم بواسطة عميل المراجعة و سياساته وإجراءاته المحاسبية للحصول على معلومات كافية وكاملة لأداء عملية المراجعة بكفاءة | 0.886 | 0.000 |
| 31 | يعمل المراجع الخارجي في قطاع غزة على دراسة وفهم معايير المحاسبة والمراجعة المتخصصة بنشاط عميل المراجعة لما فيها من اثر على جودة الأداء المهني لديه | 0.924 | 0.000 |
| 32 | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة يهتم ويعمل على الحصول على فهم للقطاع المناسب والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية المتعلقة بعميل المراجعة بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية. | 0.643 | 0.001 |
| 33 | يقوم المراجع الخارجي بالحصول على فهم كاف عند دراسته وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة عميل المراجعة التي تساعد في تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات مراجعته الواجب القيام بها | 0.674 | 0.000 |
| 34 | يعمل المراجع الخارجي على الحصول على فهم المسوغات لاختيار وتطبيق المنشآت محل المراجعة لسياسات محاسبية معينة ودراسة ما إذا كانت مناسبة وتتفق مع الإطار العام لإعداد التقارير المالية المطابق في هذا الإطار | 0.883 | 0.000 |
| 35 | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة يقوم بالحصول على فهم لأهداف وإستراتيجية المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية | 0.412 | 0.040 |
| 36 | في إطار التخصص المهني على المراجع الخارجي أن يحصل على فهم كاف لقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة | 0.696 | 0.000 |
| 37 | إن مراجع الحسابات بقطاع غزة لديهم الإمكانيات العلمية والمهنية المتخصصة التي تمكنهم من الحصول على أدلة | 0.823 | 0.000 |

| مستوى المعنوية | معامل الارتباط | الفقرة | مسلسل |
|----------------|----------------|--|-------|
| | | الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة | |
| 0.000 | 0.842 | يعتمد المراجع الخارجي على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يمكنه من إجراء التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة | 38 |
| 0.031 | 0.432 | أن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يتطلب من معرفة الظروف التي قد تحتاج إلى زيارة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات علاقة مشتركة | 39 |
| 0.015 | 0.480 | إن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يفترض أن يؤدي إلى تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية | 40 |
| 0.000 | 0.660 | في إطار التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة يتوجب عليه دراسة طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ودراسة مسؤولياته الجنائية والمهنية تجاه المهنة | 41 |
| 0.000 | 0.800 | تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بالحصول على أكبر صحة سوقية من عملاء صناعة محددة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة | 42 |
| 0.000 | 0.829 | تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين بها لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة | 43 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

الصدق البنائي لمجالات الاستبانة

يبين جدول رقم (9) مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات

الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات الاستبيان له علاقة قوية بهدف الدراسة

عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (9)

الصدق البنائي لمجالات الدراسة

| المجال | عنوان المجال | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|--------|--|----------------|---------------|
| الأول | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.935 | 0.000 |
| الثاني | التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.794 | 0.000 |
| الثالث | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.904 | 0.000 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.39

ثبات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

• طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال من مجالات الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (10) يبين أن معاملات

الثبات تراوحت بين 0.7868 إلى 0.8798 ، وقد بلغ متوسط الثبات لجميع الفقرات 0.8408

مما يدل على أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان وهذا يؤكد لنا صلاحية

استخدام أداة الدراسة بكل طمأنينة

جدول رقم (10)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

| المجال | عنوان المجال | معامل الارتباط | معامل الثبات | مستوى المعنوية |
|--------|--|----------------|--------------|----------------|
| الأول | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.6486 | 0.7868 | 0.000 |
| الثاني | التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.7854 | 0.8798 | 0.000 |
| الثالث | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 0.6741 | 0.8053 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 0.7254 | 0.8408 | 0.000 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (11) أن معاملات الثبات تراوحت بين 0.8024 إلى 0.8972 ، وقد بلغ متوسط الثبات لجميع الفقرات

0.8755 مما يدل على أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يؤكد صلاحية استخدام أداة الدراسة .

جدول رقم (11)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

| المجال | عنوان المجال | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ للثبات |
|--------|--|-------------|---------------------------|
| الأول | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 15 | 0.8024 |
| الثاني | التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 12 | 0.8972 |
| الثالث | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 16 | 0.8257 |
| | جميع الفقرات | 43 | 0.8755 |

5-4 المعالجات الإحصائية :

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- 4- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S
- 5- اختبار One sample t test لقياس الفروق بين متوسط الفقرات والمتوسط الحيادي "
- 6- اختبار One Way ANOVA لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة في موضوع الدراسة يعزى للمتغيرات الشخصية
- 7- اختبار شفهيه للمقارنات المتعددة

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها :

✓ اختبار التوزيع الطبيعي

✓ تحليل فقرات الدراسة

✓ تحليل الفرضيات

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولومجروف - سمرنوف (1- Sample \bar{y} : (K-S)

يستخدم اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (12) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (12)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

| المجال | عنوان المجال | عدد الفقرات | قيمة Z | قيمة مستوى الدلالة |
|--------|--|-------------|--------|--------------------|
| الأول | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 15 | 1.021 | 0.248 |
| الثاني | التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظللة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 12 | 1.288 | 0.073 |
| الثالث | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | 16 | 1.167 | 0.131 |
| | جميع الفقرات | 43 | 0.766 | 0.601 |

٧ تحليل فقرات الدراسة :

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 (أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 - (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء مجتمع الدراسة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05

٧ تحليل فقرات المجال الأول: تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي

والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (13) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع فقرات المجال ايجابية (باستثناء الفقرة رقم "12" كانت آراء أفراد المجتمع فيها سلبية) حيث وجد في كل فقرة أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 ، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 ، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% "بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن " يعتبر التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزه وقبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني " بوزن نسبي " 90.15% " ، و على أن " في سبيل تحسين قدرات مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزه فإنهم يسعون للحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة " بوزن نسبي " 86.15% "، و على أن " لزيادة فعالية خدمات مهنة المراجعة يقوم مراجعي الحسابات

بقطاع غزة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية " بوزن نسبي " 85.23% ، و على أن " يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة علي استخدام التقنيات الحديثة في مراجعة الحسابات لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعميل " بوزن نسبي " 85.23% ، و على أن " إن مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة بقطاع غزة يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية المراجعة " بوزن نسبي " 83.69% ، و على أن " إن مراجعي الحسابات العاملين بقطاع غزة لديهم كم من المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة ولديهم القدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المواقف التي يتعرضون لها مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني لخدماتهم " بوزن نسبي " 83.08% ، و على أن " إن القدرات المهنية لمراجع الحسابات في قطاع غزة تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني " بوزن نسبي " 82.77% ، و على أن " تقوم مكاتب المراجعة بقطاع غزة بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين العاملين لديه بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة " بوزن نسبي " 81.54% ، و على أن " يقوم مكتب المراجعة بقطاع غزة بتقييم مهام المراجعة الجديدة والتحقق من توافر الخبرات والإمكانات الكافية بما يمكنه من تأدية خدمات المراجعة بمستويات عالية من الجودة في الأداء " بوزن نسبي " 80.62% ، و على أن " يقوم مراجعي الحسابات في قطاع غزة بحضور المؤتمرات والندوات العلمية في المجالات المهنية الحديثة " بوزن نسبي " 78.46% ، و على أن " يسعى مراجعي الحسابات في قطاع غزة لتكوين هياكل معرفة وخبرات متخصصة في صناعة عميل المراجعة من خلال الحصول على مؤهلات عالية في مجال صناعة العميل " بوزن نسبي " 77.23% ، و على أن " تستخدم مكاتب المراجعة في قطاع غزة إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية

وزيادة كفاءة الأداء المهني " بوزن نسبي " 76.31% ، وعلى أن " إن مراجعي الحسابات في قطاع غزه لديهم خبرة مهنية كافية لتقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ومخاطر الرقابة وممارسة الشك المهني في عملية المراجعة بما يؤثر ايجابيا على جودة الأداء المهني عنده " بوزن نسبي " 75.38%، و على أن " إن مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تعتبر كافية لتخطيط وإدارة عملية المراجعة لما له من اثر على جودة الأداء المهني " بوزن نسبي " 73.23% ، وعلى أن " يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزه بقبول تعاقدات مراجعة لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها مما يؤثر سلباً على الأداء المهني لهذه الخدمات " بوزن نسبي " 53.54%

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 3.98، و الوزن النسبي يساوي 79.51 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 25.923 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي يساهم في جودة أداء عملية المراجعة

جدول رقم (13)

تحليل فقرات المجال الأول(تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة)

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|-----|--|-----------------|--------------|--------|---------------|
| 1 | إن مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة بقطاع غزه يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية المراجعة | 4.18 | 83.69 | 20.579 | 0.000 |
| 2 | تقوم مكاتب المراجعة بقطاع غزه بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين العاملين لديه بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة. | 4.08 | 81.54 | 14.606 | 0.000 |
| 3 | لزيادة فعالية خدمات مهنة المراجعة يقوم مراجعي الحسابات بقطاع غزه بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على | 4.26 | 85.23 | 22.965 | 0.000 |

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|-----|--|-----------------|--------------|---------------|---------------|
| | الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية. | | | | |
| 4 | في سبيل تحسين قدرات مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة فإنهم يسعون للحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة. | 4.31 | 86.15 | 22.667 | 0.000 |
| 5 | إن القدرات المهنية لمراجععي الحسابات في قطاع غزة تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني . | 4.14 | 82.77 | 18.500 | 0.000 |
| 6 | تستخدم مكاتب المراجعة في قطاع غزة إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني. | 3.82 | 76.31 | 8.791 | 0.000 |
| 7 | يسعى مراجعي الحسابات في قطاع غزة لتكوين هياكل معرفة وخبرات متخصصة في صناعة عميل المراجعة من خلال الحصول على مؤهلات عالية في مجال صناعة العميل. | 3.86 | 77.23 | 8.401 | 0.000 |
| 8 | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع غزة بحضور المؤتمرات والندوات العلمية في المجالات المهنية الحديثة . | 3.92 | 78.46 | 8.913 | 0.000 |
| 9 | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة علي استخدام التقنيات الحديثة في مراجعة الحسابات لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعميل. | 4.26 | 85.23 | 21.328 | 0.000 |
| 10 | إن مراجعي الحسابات العاملين بقطاع غزة لديهم كم من المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة ولديهم القدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المواقف التي يتعرضون لها مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني لخدماتهم . | 4.15 | 83.08 | 13.950 | 0.000 |
| 11 | يقوم مكتب المراجعة بقطاع غزة بتقييم مهام المراجعة الجديدة والتحقق من توافر الخبرات والإمكانات الكافية بما يمكنه من تأدية خدمات المراجعة بمستويات عالية من الجودة في الأداء . | 4.03 | 80.62 | 13.054 | 0.000 |
| 12 | يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بقبول تعاقبات مراجعة لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها مما يؤثر سلباً على الأداء المهني لهذه الخدمات . | 2.68 | 53.54 | -2.271 | 0.027 |
| 13 | يعتبر التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة وقبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني . | 4.51 | 90.15 | 24.126 | 0.000 |
| 14 | إن مراجعي الحسابات في قطاع غزة لديهم خبرة مهنية كافية لتقييم الأهمية النسبية لبند القوائم المالية ومخاطر الرقابة وممارسة الشك المهني في عملية المراجعة بما يؤثر إيجابياً على جودة الأداء المهني عنده . | 3.77 | 75.38 | 7.890 | 0.000 |
| 15 | إن مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تعتبر كافية لتخطيط وإدارة عملية المراجعة لما له من أثر على جودة الأداء المهني. | 3.66 | 73.23 | 5.483 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 3.98 | 79.51 | 25.923 | 0.000 |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "64" تساوي 1.99

٧ تحليل فقرات المجال الثاني: التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية

المضلة وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة :

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (14) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع فقرات المجال ايجابية (باستثناء الفقرات "17، 23" كانت آراء أفراد العينة فيها محايد) حيث أنه وجد أن قيمة t المحسوبة لكل فقرة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% "بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " اختيار المراجع الخارجي للعينة على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار ضروري لنتائج صادقة وموضوعية " بوزن نسبي " 86.46% " ، و على أن " عند تخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزه بالنظر إلى مخاطر احتواء القوائم المالية معلومات خاطئة ناتجة عن الخطأ أو الغش " بوزن نسبي " 83.38% "، و على أن " يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن والحصول على إقرارات من الإدارة والإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والمراسلات الجارية مع محامى المنشأة واختبار حسابات المصاريف القانونية حول القضايا التي تكون المنشأة طرفاً فيها لما لها من تأثير جوهري على القوائم المالية" بوزن نسبي " 83.08% " ، و على أن " عند تحديد العينة يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من إن تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى لها " بوزن نسبي " 82.15% " ، و على أن " إن عدم قيام المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والعقود غير القانونية بالقوائم المالية وعدم معرفة استقامة وكفاءة الإدارة والصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني لعملية المراجعة " بوزن نسبي " 81.54% " ، و على أن " يفترض إن تساهم إستراتيجية التخصص المهني في صناعة العميل

في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال المالي ، مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني وإدارة عملية المراجعة بطريقة سليمة " بوزن نسبي " 81.23% "، و على أن " هناك خبرة لدى مراجعي الحسابات في قطاع غزة في استخدام المعاينة الإحصائية بما يمكنهم من تحديد حجم عينة العمليات المفحوصة من قبله وذلك باستخدام نظرية الاحتمالات أو الحنكة المهنية " بوزن نسبي " 80.62% " ، و على أن " يعتمد المراجع الخارجي في قطاع غزة على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة واستخدام أساليب المراجعة الالكترونية بما يمكنه من زيادة فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول على أدلة إثبات وتقييمها مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة " بوزن نسبي " 78.46% " ، وعلى أن " يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة على أسلوب الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وذلك تحسباً إلى احتمال وجود غش واحتيال مالي في القوائم المالية " بوزن نسبي " 78.15% "، و على أن " تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة وهذا يساعد في تقدير المخاطر بدقة ويقود إلى مواجهة حالات الغش والاحتيال المالي " بوزن نسبي " 76.31% "، و على أن " تعمل مكاتب المراجعة بقطاع غزة على اكتشاف الغش والاحتيال المالي لأن هذا يعتبر من صميم عملها ومن مبررات وجودها " بوزن نسبي " 59.38% " ، و على أن " هناك صعوبة لدي المراجع الخارجي في قطاع غزة من اكتشاف الاحتيال المالي الذي تقوم به الإدارة ويحتاج هذا الأمر منه جهود مضمّنة وتكلفة عالية ووقت أطول " بوزن نسبي " 54.77% " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 3.86 ، و الوزن النسبي يساوي 77.13 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 24.059 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية المضللة يساهم في جودة أداء عملية المراجعة

جدول رقم (14)

تحليل فقرات المجال الثاني (التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة)

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|-----|--|-----------------|--------------|--------|---------------|
| 16 | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة على أسلوب الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وذلك تحسباً إلى احتمال وجود غش واحتيال مالي في القوائم المالية. | 3.91 | 78.15 | 13.276 | 0.000 |
| 17 | هناك صعوبة لدى المراجع الخارجي في قطاع غزة من اكتشاف الاحتيال المالي الذي تقوم به الإدارة ويحتاج هذا الأمر منه جهود مضيئة وتكلفة عالية ووقت أطول. | 2.74 | 54.77 | -1.834 | 0.071 |
| 18 | يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن والحصول على إقرارات من الإدارة والإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والمراسلات الجارية مع محامى المنشأة واختبار حسابات المصاريف القانونية حول القضايا التي تكون المنشأة طرفاً فيها لما لها من تأثير جوهري على القوائم المالية. | 4.15 | 83.08 | 18.343 | 0.000 |
| 19 | عند تخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بالنظر إلى مخاطر احتواء القوائم المالية معلومات خاطئة ناتجة عن الخطأ أو الغش . | 4.17 | 83.38 | 24.947 | 0.000 |
| 20 | هناك خبرة لدى مراجعي الحسابات في قطاع غزة في استخدام المعاينة الإحصائية بما يمكنهم من تحديد حجم عينة العمليات المفحوصة من قبله وذلك باستخدام نظرية الاحتمالات أو الحنكة المهنية. | 4.03 | 80.62 | 12.578 | 0.000 |
| 21 | عند تحديد العينة يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من إن تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى لها. | 4.11 | 82.15 | 17.725 | 0.000 |
| 22 | اختيار المراجع الخارجي للعينة على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار ضروري لنتائج صادقة وموضوعية. | 4.32 | 86.46 | 21.192 | 0.000 |
| 23 | تعمل مكاتب المراجعة بقطاع غزة على اكتشاف الغش والاحتيال المالي لان هذا يعتبر من صميم عملها ومن مبررات وجودها. | 2.97 | 59.38 | -0.205 | 0.838 |
| 24 | تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة وهذا يساعد في تقدير المخاطر بدقة ويقود إلى مواجهة حالات الغش والاحتيال المالي. | 3.82 | 76.31 | 9.636 | 0.000 |
| 25 | يفترض إن تساهم إستراتيجية التخصص المهني في صناعة العميل في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال المالي ، مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني وإدارة عملية المراجعة بطريقة سليمة . | 4.06 | 81.23 | 14.680 | 0.000 |
| 26 | إن عدم قيام المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والعقود غير القانونية بالقوائم المالية وعدم معرفة استقامة وكفاءة الإدارة والصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني لعملية المراجعة . | 4.08 | 81.54 | 10.899 | 0.000 |
| 27 | يعتمد المراجع الخارجي في قطاع غزة على التخصص | 3.92 | 78.46 | 10.119 | 0.000 |

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|-----|---|-----------------|--------------|--------|---------------|
| | المهني في صناعة عميل المراجعة واستخدام أساليب المراجعة الالكترونية بما يمكنه من زيادة فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول على أدلة إثبات وتقييمها مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة . | | | | |
| | جميع الفقرات | 3.86 | 77.13 | 24.059 | 0.000 |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "64" تساوي 1.99

v تحليل فقرات المجال الثالث: فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة :

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (15) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع فقرات المجال ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " في إطار التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة يتوجب عليه دراسة طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ودراسة مسؤولياته الجنائية والمهنية تجاه المهنة " بوزن نسبي " 86.46%" ، و على أن " يقوم المراجع الخارجي بالحصول على فهم كاف عند دراسته وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة عميل المراجعة التي تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات مراجعة الواجب القيام بها " بوزن نسبي " 85.85%"، و على أن " ان التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يفترض أن يؤدي إلى

تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية " بوزن نسبي " 85.54% ، و
على أن " يعمل المراجع الخارجي على الحصول على فهم المسوغات لاختيار وتطبيق
المنشآت محل المراجعة لسياسات محسوبة معينة ودراسة ما إذا كانت مناسبة وتتفق مع الإطار
العام لإعداد التقارير المالية المطابق في هذا الإطار " بوزن نسبي " 84.62% ، وعلى أن "
يقوم مراجعي الحسابات في قطاع بدراسة طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة لتكوين فهم كافي
فيما يتعلق بطبيعة عملها والمستوى العام لكفاءة إدارتها " بوزن نسبي " 84.31% ، و على
أن " يقوم مراجعي الحسابات بدراسة النظام المحاسبي المستخدم بواسطة عميل المراجعة و
سياساته وإجراءاته المحاسبية للحصول على معلومات كافية وكاملة لأداء عملية المراجعة بكفاءة
" بوزن نسبي " 83.69% ، و على أن " أن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة
التي ينتمي إليها عميل المراجعة يتطلب من معرفة الظروف التي قد تحتاج إلى زيارة أو تعديل
في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات علاقة مشتركة " بوزن نسبي " 83.38% ، و على أن
" يلتزم مكتب المراجعة في قطاع غزة بوضع خطط للتأكد من أن المساعدين المشاركين في
عملية المراجعة قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وذلك
بغرض مساعدتهم في انجاز أعمال المراجعة التي يتم تكليفهم لها" بوزن نسبي " 82.77% ،
و على أن " يعمل المراجع الخارجي في قطاع غزة على دراسة وفهم معايير المحاسبة
والمراجعة المتخصصة بنشاط عميل المراجعة لما فيها من اثر على جودة الأداء المهني لديه "
بوزن نسبي " 82.77% ، و على أن " في إطار التخصص المهني على المراجع الخارجي أن
يحصل على فهم كاف لقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة " بوزن نسبي "
82.15% ، و على أن " إن مراجعي الحسابات بقطاع غزة لديهم الإمكانيات العلمية والمهنية
المتخصصة التي تمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني

المحايد حول القوائم المالية مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة" بوزن نسبي " 80.00% " ، و
على أن " تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين بها
لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة " بوزن نسبي " 79.38% " ،
وعلى أن " يعتمد المراجع الخارجي على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة لتكوين
هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يمكنه من إجراء التقديرات المبدئية لمستويات
الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة " بوزن نسبي " 78.77% "، و على أن " إن مراجع
الحسابات الخارجي في قطاع غزة يقوم بالحصول على فهم لأهداف وإستراتيجية المنشأة
ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية
" بوزن نسبي " 77.23% " ، وعلى أن " إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة يهتم
ويعمل على الحصول على فهم للقطاع المناسب والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية
المتعلقة بعميل المراجعة بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية " بوزن نسبي " 76.92% "، و
على أن " تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بالحصول على أكبر صحة سوقية من عملاء
صناعة محددة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة " بوزن نسبي " 68.00% " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 4.07 ، و الوزن النسبي
يساوي 81.37 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي
29.575 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000
وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص
المهني للمراجع الخارجي تساهم في جودة أداء عملية المراجعة

جدول رقم (15)

تحليل فقرات المجال الثالث (فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة)

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة A | مستوى الدلالة |
|-----|---|-----------------|--------------|--------|---------------|
| 28 | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع بدراسة طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة لتكوين فهم كافي فيما يتعلق بطبيعة عملها والمستوى العام لكفاءة إدارتها. | 4.22 | 84.31 | 19.021 | 0.000 |
| 29 | يلتزم مكتب المراجعة في قطاع غزة بوضع خطط للتأكد من أن المساعدين المشاركين في عملية المراجعة قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وذلك بغرض مساعدتهم في انجاز أعمال المراجعة التي يتم تكليفهم لها. | 4.14 | 82.77 | 17.427 | 0.000 |
| 30 | يقوم مراجعي الحسابات بدراسة النظام المحاسبي المستخدم بواسطة عميل المراجعة و سياساته وإجراءاته المحاسبية للحصول على معلومات كافية وكاملة لأداء عملية المراجعة بكفاءة | 4.18 | 83.69 | 19.231 | 0.000 |
| 31 | يعمل المراجع الخارجي في قطاع غزة على دراسة وفهم معايير المحاسبة والمراجعة المتخصصة بنشاط عميل المراجعة لما فيها من اثر على جودة الأداء المهني لديه | 4.14 | 82.77 | 21.418 | 0.000 |
| 32 | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة يهتم ويعمل على الحصول على فهم للقطاع المناسب والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية المتعلقة بعمل المراجعة بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية. | 3.85 | 76.92 | 9.888 | 0.000 |
| 33 | يقوم المراجع الخارجي بالحصول على فهم كاف عند دراسته وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة عميل المراجعة التي تساعد في تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات مراجعة الواجب القيام بها | 4.29 | 85.85 | 22.731 | 0.000 |
| 34 | يعمل المراجع الخارجي على الحصول على فهم المسوغات لاختيار وتطبيق المنشآت محل المراجعة لسياسات محسوبة معينة ودراسة ما إذا كانت مناسبة وتتفق مع الإطار العام لإعداد التقارير المالية المطابق في هذا الإطار | 4.23 | 84.62 | 21.574 | 0.000 |
| 35 | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة يقوم بالحصول على فهم لأهداف وإستراتيجية المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية | 3.86 | 77.23 | 8.215 | 0.000 |
| 36 | في إطار التخصص المهني على المراجع الخارجي أن يحصل على فهم كاف لقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة | 4.11 | 82.15 | 22.320 | 0.000 |
| 37 | إن مراجعي الحسابات بقطاع غزة لديهم الإمكانيات العلمية والمهنية المتخصصة التي تمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة | 4.00 | 80.00 | 14.422 | 0.000 |
| 38 | يعتمد المراجع الخارجي على التخصص المهني في صناعة | 3.94 | 78.77 | 15.250 | 0.000 |

| رقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|-----|---|-----------------|--------------|--------|---------------|
| | عميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يمكنه من إجراء التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة | | | | |
| 39 | أن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يتطلب من معرفة الظروف التي قد تحتاج إلى زيارة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات علاقة مشتركة | 4.17 | 83.38 | 24.947 | 0.000 |
| 40 | إن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يفترض أن يؤدي إلى تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية | 4.28 | 85.54 | 22.829 | 0.000 |
| 41 | في إطار التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة يتوجب عليه دراسة طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ودراسة مسؤولياته الجنائية والمهنية تجاه المهنة | 4.32 | 86.46 | 16.065 | 0.000 |
| 42 | تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بالحصول على أكبر صحة سوقية من عملاء صناعة محددة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة | 3.40 | 68.00 | 4.000 | 0.000 |
| 43 | تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزة بتوفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين بها لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة | 3.97 | 79.38 | 11.062 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 4.07 | 81.37 | 29.575 | 0.000 |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "64" تساوي 1.99

لآ تحليل مجالات الدراسة :

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين أن آراء أفراد المجتمع في جميع مجالات الدراسة ايجابية حيث أنه لكل مجال وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة لكل مجال اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل مجال اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" بمعنى أن تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي و التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية المظللة و فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي يساهم في جودة أداء عملية المراجعة

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المجالات 3.98، و الوزن النسبي يساوي 79.53 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 31.069 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على يؤثر في جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة بشكل جيد

جدول رقم (16)
تحليل مجالات الدراسة

| المجال | عنوان المجال | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة |
|--------|--|-----------------|--------------|--------|---------------|
| الأول | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة | 3.98 | 79.51 | 25.923 | 0.000 |
| الثاني | التقرير عن الغش والاحتيايل المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة | 3.86 | 77.13 | 24.059 | 0.000 |
| الثالث | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة | 4.07 | 81.37 | 29.575 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 3.98 | 79.53 | 31.069 | 0.000 |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "64" تساوي 1.99

اختبار الفرضيات :

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة

لاختبار العلاقة بين تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة ، تم استخدام اختبار الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون تساوي 0.881 وهي أكبر من قيمة r (معامل الارتباط) الجدولية والتي تساوي 0.245 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "63" ، كما أن قيمة مستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في زيادة جودة أداء عملية المراجعة.

جدول رقم (17)

معامل الارتباط لبيرسون تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة أداء عملية المراجعة

| المجال | الإحصاءات | تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي |
|--|---------------------|--|
| المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | معامل ارتباط بيرسون | 0.881 |
| | مستوى الدلالة | 0.000 |
| | حجم العينة | 65 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "63" يساوي 0.245

2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين التقرير عن الغش والاحتيايل المالي وتعديلات القوائم المالية المضللة و المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة

لاختبار العلاقة بين التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلات القوائم المالية المضللة و المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة تم استخدام اختبار الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون تساوي 0.831 وهي أكبر من قيمة r (معامل الارتباط) الجدولية والتي تساوي 0.245 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "63" ، كما أن قيمة مستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلات القوائم المالية المضللة و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة

جدول رقم (18)

معامل الارتباط لبيرسون بين التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلات القوائم المالية المضللة و المساهمة في جودة أداء عملية المراجعة

| المجال | الإحصاءات | التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلات القوائم المالية المضللة |
|--|---------------------|---|
| المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | معامل ارتباط بيرسون | 0.831 |
| | مستوى الدلالة | 0.000 |
| | حجم العينة | 65 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "63" يساوي 0.245

3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة.

لاختبار العلاقة بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة تم استخدام اختبار الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون تساوي 0.864 وهي أكبر من قيمة r (معامل الارتباط) الجدولية والتي تساوي 0.245 عند مستوى دلالة 0.05

ودرجة حرية "63" ، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة.

جدول رقم (19)

معامل الارتباط لبيرسون بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي و المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة.

| المجال | الإحصاءات | فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي |
|--|---------------------|---|
| المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | معامل ارتباط بيرسون | 0.864 |
| | مستوى الدلالة | 0.000 |
| | حجم العينة | 65 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "63" يساوي 0.245

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للخصائص الشخصية لمجتمع الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، العمر)

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية

4.1: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للمؤهل العلمي

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في

خدمات المراجعة يعزى للمؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "3.13" عند مستوى دلالة "0.05" ودرجتي حرية " 2، 62" مما يدل على قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للمؤهل العلمي.

جدول رقم (20)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير المؤهل العلمي

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.053942 | 2 | 0.027 | 0.287 | 0.752 |
| | داخل المجموعات | 5.835563 | 62 | 0.094 | | |
| | المجموع | 5.889504 | 64 | | | |
| التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.105422 | 2 | 0.053 | 0.633 | 0.535 |
| | داخل المجموعات | 5.165518 | 62 | 0.083 | | |
| | المجموع | 5.27094 | 64 | | | |
| فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.173718 | 2 | 0.087 | 1.025 | 0.365 |
| | داخل المجموعات | 5.253806 | 62 | 0.085 | | |
| | المجموع | 5.427524 | 64 | | | |
| جميع مجالات الدراسة | بين المجموعات | 0.099851 | 2 | 0.050 | 0.772 | 0.467 |
| | داخل المجموعات | 4.011561 | 62 | 0.065 | | |
| | المجموع | 4.111412 | 64 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (2، 62) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

4.2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع

الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء

المهني في خدمات المراجعة يعزى للتخصص المهني

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة حول

تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في

خدمات المراجعة يعزى للتخصص المهني والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين أن

قيمة مستوى الدلالة لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة

لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "3.13" عند مستوى دلالة

"0.05" ودرجتي حرية " 2، 62" مما يدل على قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة

إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل

إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة

يعزى للتخصص المهني.

جدول رقم (21)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة

حسب متغير للتخصص المهني

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.081112 | 2 | 0.041 | 0.433 | 0.651 |
| | داخل المجموعات | 5.808392 | 62 | 0.094 | | |
| | المجموع | 5.889504 | 64 | | | |
| التقرير عن الغش والاحتيايل المالي وتعديلا القوائم المالية المظللة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.073506 | 2 | 0.037 | 0.438 | 0.647 |
| | داخل المجموعات | 5.197434 | 62 | 0.084 | | |
| | المجموع | 5.27094 | 64 | | | |
| فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.086003 | 2 | 0.043 | 0.499 | 0.609 |
| | داخل المجموعات | 5.341521 | 62 | 0.086 | | |

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|---------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| | المجموع | 5.427524 | 64 | | | |
| جميع مجالات الدراسة | بين المجموعات | 0.035845 | 2 | 0.018 | 0.273 | 0.762 |
| | داخل المجموعات | 4.075566 | 62 | 0.066 | | |
| | المجموع | 4.111412 | 64 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (2، 62) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للمسمى الوظيفي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للمسمى الوظيفي والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمجال " فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة" يساوي 0.02 وهو اقل من 0.05 مما يعني وجود فروق في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول " فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة" يعزى للمسمى الوظيفي ويبين اختبار شففيه في جدول رقم (23) أن الفروق بين فئة " مدقق الحسابات " و فئة " مدير تدقيق " و لصالح فئة " مدقق الحسابات"، كما تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال من المجالات الأخرى وللمجالات مجتمعة اكبر من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة لكل مجال من المجالات الأخرى وللمجالات مجتمعة اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "3.13" عند مستوى دلالة "0.05" ودرجتي حرية " 2، 62" مما يدل على قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$

في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع

الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للتخصص المهني

جدول رقم (22)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة

حسب متغير للمسمى الوظيفي

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.11151 | 2 | 0.056 | 0.598 | 0.553 |
| | داخل المجموعات | 5.777994 | 62 | 0.093 | | |
| | المجموع | 5.889504 | 64 | | | |
| التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلات القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.448079 | 2 | 0.224 | 2.880 | 0.064 |
| | داخل المجموعات | 4.822861 | 62 | 0.078 | | |
| | المجموع | 5.27094 | 64 | | | |
| فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.646942 | 2 | 0.323 | 4.195 | 0.020 |
| | داخل المجموعات | 4.780582 | 62 | 0.077 | | |
| | المجموع | 5.427524 | 64 | | | |
| جميع مجالات الدراسة | بين المجموعات | 0.342738 | 2 | 0.171 | 2.819 | 0.067 |
| | داخل المجموعات | 3.768673 | 62 | 0.061 | | |
| | المجموع | 4.111412 | 64 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (2، 62) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

جدول رقم (23)

اختبار شفوية للمقارنات المتعددة لمجال فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة حسب متغير مستوى المسمى الوظيفي

| أخرى | مدقق حسابات | مدير تدقيق | أخرى |
|----------|-------------|------------|-------------|
| 0.102796 | 0.212171* | | مدقق حسابات |
| -0.10938 | | -0.21217* | مدير تدقيق |
| | 0.109375 | -0.1028 | أخرى |

* تعني وجود فروق جوهرية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى لسنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى لسنوات الخبرة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "2.47" عند مستوى دلالة "0.05" ودرجتي حرية " 3، 61" مما يدل على قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى لسنوات الخبرة

جدول رقم (24)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة حسب متغير لسنوات الخبرة

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.192155 | 3 | 0.064 | 0.686 | 0.564 |
| | داخل المجموعات | 5.697349 | 61 | 0.093 | | |
| | المجموع | 5.889504 | 64 | | | |
| التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظلمة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.087461 | 3 | 0.029 | 0.343 | 0.794 |
| | داخل المجموعات | 5.18348 | 61 | 0.085 | | |
| | المجموع | 5.27094 | 64 | | | |
| فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.498259 | 3 | 0.166 | 2.055 | 0.116 |
| | داخل المجموعات | 4.929265 | 61 | 0.081 | | |

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|---------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| | المجموع | 5.427524 | 64 | | | |
| جميع مجالات الدراسة | بين المجموعات | 0.219072 | 3 | 0.073 | 1.144 | 0.338 |
| | داخل المجموعات | 3.892339 | 61 | 0.064 | | |
| | المجموع | 4.111412 | 64 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 61) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 2.74

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للعمر

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للعمر والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اكبر من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "2.47" عند مستوى دلالة "0.05" ودرجتي حرية "3، 61" مما يدل على قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة يعزى للعمر

جدول رقم (25)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين متوسطات آراء مجتمع الدراسة حول تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة

حسب متغير العمر

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.041797 | 3 | 0.014 | 0.145 | 0.932 |
| | داخل المجموعات | 5.847707 | 61 | 0.096 | | |

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| | المجموع | 5.889504 | 64 | | | |
| التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديلا القوائم المالية المظللة وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.063442 | 3 | 0.021 | 0.248 | 0.863 |
| | داخل المجموعات | 5.207498 | 61 | 0.085 | | |
| | المجموع | 5.27094 | 64 | | | |
| فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها في المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة | بين المجموعات | 0.049266 | 3 | 0.016 | 0.186 | 0.905 |
| | داخل المجموعات | 5.378258 | 61 | 0.088 | | |
| | المجموع | 5.427524 | 64 | | | |
| جميع مجالات الدراسة | بين المجموعات | 0.013579 | 3 | 0.005 | 0.067 | 0.977 |
| | داخل المجموعات | 4.097833 | 61 | 0.067 | | |
| | المجموع | 4.111412 | 64 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 61) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 2.74

تعليق على النتائج :

تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة أهمها :-

1- دراسة (جربوع : 2007) حيث أن النتائج للدراسة بينت وجود علاقة بين التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات ومستوى جودة أداء عملية المراجعة ، وأيضاً بينت أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة .

2- دراسة (O'Keefe and Westort:1992) حيث بينت أن جودة المراجعة تزداد عندما يكون لدى مؤسسة المراجعة مستوى عالي من المعرفة بطبيعة صناعة عميل المراجعة وذلك لتمكن تلك المؤسسات من اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الخاصة بالعميل .

3-دراسة (Taylor:2000) حيث بينت أن المراجعين المتخصصين كانوا قادرين على تقدير المخاطر المتعلقة بصناعة عميل المراجعة بدقة وثقة أكبر من غيرهم من الغير متخصصين .

4-دراسة (Hammersley:2003) حيث بينت هذه الدراسة أن من فوائد التخصص الصناعي (المهني) للمراجعين تتمثل في معرفتهم بهذه الصناعة وهذا يمكنهم من اختيار العينة الإحصائية الممثلة لمجتمع العمليات وفقاً لخبرتهم ومعرفتهم بطبيعة مخاطر هذه الصناعة .

5-دراسة (Low:2004) حيث بينت هذه الدراسة أن معرفة المراجعين في صناعة عملاء المراجعة لديهم تزيد من مقدرتهم على تحديد وتقدير مخاطر المراجعة مما ينعكس إيجاباً على الجودة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .

6- دراسة (Simnett and Wright :2005) حيث بينت هذه الدراسة أن التدريب والتطوير المستمر والحصول على الخبرة والمعرفة في صناعة العميل هي السبيل إلى التخصص المهني .

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج :

كانت نتائج الدراسة كالتالي :

1. يعتبر التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة ، بالإضافة إلى قبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني .
2. هناك اهتمام من قبل مكاتب المراجعة في قطاع غزة في مجال الحصول على المؤهلات العلمية والعملية التي تسهم في تحسين قدراتهم المهنية ، وذلك للارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني في عملية المراجعة .
3. إن مراجعي الحسابات في قطاع غزة يسعون إلى فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة لما له من اثر على زيادة مقدرتهم في مجال اكتشاف الأخطاء والاحتياال المالي في القوائم المالية ، مما يساهم في جودة الأداء المهني لعملية المراجعة .
4. إن استخدام إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة بشكل جيد .
5. إن المراجعين المتخصصين مهنياً في قطاع غزة يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة أكثر من غيرهم عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل ،نزاهة الإدارة ، المنافسة في الصناعة .
6. التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة ينتج عنه رفع جودة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية ، وإضافة الثقة والمصداقية عليها ، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة .

7. إن المراجعين المتخصصين مهنيًا في صناعة عميل المراجعة ، والذين يكون لديهم هياكل معرفة جيدة في هذه الصناعة يكون لديهم القدرة اكبر على اكتشاف الغش بالمقارنة مع غيرهم من أصحاب الخبرات القليلة .
8. تتفق معظم مكاتب المراجعة على أهمية دراسة طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة ، لتكوين فهم وخبرة كافية حول النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية المستخدمة وذلك للارتقاء بجودة خدمات المراجعة .
9. هناك اتفاق على ضرورة أن توفر مكاتب المراجعة كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين لديها في سبيل تطوير قدراتهم وخبراتهم المهنية إلى جانب حضور الندوات والمؤتمرات المهنية .
10. أن مكاتب المراجعة تعمل على الحصول على اكبر حصة سوقية قدر المستطاع في صناعة معينة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة وتقديم خدمات متخصصة ذات جودة عالية .

ثانياً : التوصيات :

قدمت الدراسة عدة توصيات وهي :

1. ضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة وبين الجمعيات والمنظمات المهنية لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة بصورة صحيحة .
2. التنسيق بين الجمعيات المهنية وبين الجامعات الفلسطينية لتقييم وتطوير البرامج التعليمية بصورة دورية بما يتوافق مع المستجدات الحديثة على النطاق العلمي والمهني .
3. ضرورة الاهتمام بوضع التشريعات التي تنظم المهن في قطاع غزة ، وتجميعها في نص موحد لتوفير إرشادات للممارسة المهنية في جميع أنشطة العناية المهنية مثل قبول التكليف بالمراجعة ، تخطيط عملية المراجعة ، وتحديد وانجاز مسؤوليات المراجع .
4. إنشاء مراكز بحث متطورة لمساعدة المراجعين المتدربين والمراجعين الممارسين للمهنة في مجال تطوير قدراتهم وخبراتهم العلمية والمهنية .
5. ضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة على أداء مكاتب المراجعة تكون الدولة أو الهيئات المهنية الرسمية مسؤولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة أداء هذه المكاتب والعاملين بها والتقليل من الأثر السلبي للمنافسة في مجال الأتعاب بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة والتي غالباً ما تكون على حساب عدد ساعات المراجعة المقدمة والتي تؤثر على جودة منتج عملية المراجعة .

6. عمل لجان مشتركة من مكاتب المراجعة بإشراف الهيئات المهنية الرسمية ، وذلك لمناقشة ودراسة المشكلات المهنية التي تواجه المهنة في قطاع غزة بصورة دورية .

المراجع

أولاً المراجع العربية:—

أولاً: الكتب:—

- 1- البديوي ، منصور أحمد ، شحته السيد شحته ، 2002-2003 ،الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
- 2- الصبان ، محمد سمير ، 2002-2003، نظرية المراجعة وآلية التطبيق ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
- 3- القاضي، حسين ، حسين دودح ،1999، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، عمان ، مؤسسة.
- 4- الهواري وآخرون، 1999-2000، دراسات متقدمة في المراجعة، المشكلات المعاصرة في المراجعة ، الإطار العلمي والمشكلات العملية ، القاهرة جامعة عين شمس.
- 5- جربوع، يوسف محمود، 2002، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، فلسطين ، الطبعة الأولى.
- 6- حماد ، طارق عبد العال،2007، موسوعة معايير المراجعة — شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
- 7- خليل ، نبيل، 1996 ،الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، قطر الدار الجامعية.
- 8- لطفي ، أمين السيد أحمد ، 1998 ، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، القاهرة ، دار النهضة العربية.
- 9- _____، 2001، معايير المراجعة المصرية — دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية ، القاهرة ، دار النهضة العربية.

10-_____، 2003-2004 ،موسوعة المعايير الدولية للمراجعة

وإيضاحات تطبيقها ، القاهرة، دار النهضة العربية.

ثانياً : الدوريات :-

1- أبو دغيم ، عبد الحكيم محمد، 2001، "أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وأثر الخروج على قواعد السلوك المهني"، مجلة المحاسبة القانوني، جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية ، فلسطين ، العدد الثالث.

2- أبو وطفة، صلاح عبد ، 2001، "واقع مهنة تدقيق الحسابات في الوطن العربي وآفاق تطويرها"، مجلة المحاسب القانوني، جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية، فلسطين ، العدد الثالث.

3- الناظر، زهير كامل ، عبد الناصر نظير مهنا، 1999، "واقع مهنة المحاسبة في فلسطين"، دليل المحاسب الفلسطيني ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطيني ، فلسطين ، الإصدار الأول.

4- جبريل عودة وآخرون، 2004، "أوضاع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ، الواقع الراهن ومتطلبات التغيير ، جمعية رجال الأعمال الفلسطينية www.cpsd.org

5- جربوع ، يوسف محمود، 2004، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونية وطرق معالجة وتطبيق هذه الفجوة – دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية – سلسلة الدراسات الإنسانية ، فلسطين ، مجلد (12) العدد 2 صفحة 367-389.

- 6- _____ ، 2003، "مدي قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع"، مجلة الجامعة الإسلامية ،
المجلة الثالث عشرة العدد الأول.
- 7- _____ ، 2007، "مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة إدارة عملية المراجعة، فلسطين" ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية.
- 8- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2003، دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني ،
العدد الثاني.
- 9- جلس ، سالم عبد الله ، 2005، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين" ، مجلة المحاسب الفلسطيني، فلسطين ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية،
العدد 15.
- 10- سلامة ، نبيل ، 1992، "أثر حفظ الوقت والبرامج المهيكلة على أداء المراجع – دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جمهورية مصر العربية ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الأول ، ص 261-269.
- 11- طلبه، علي إبراهيم ، 1997، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات بدولة عمان"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جمهورية مصر العربية ،
جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، ملحق العدد الأول.
- 12- عزيز ، ليلي، 2003، "أثر التخصص المهني في الصناعة على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المنصورة ، كلية التجارة ، العدد الأول.

13- لبيب، خالد، 2005، " دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع

الخارجي – دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة البحوث العلمية ، الإسكندرية ، جامعة

الإسكندرية ، كلية التجارة ، العدد الأول،

14- متولي، أحمد زكي، 2006 ، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص

الصناعي للمراجعة والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة – دراسة ميدانية ، المجلة

العلمية ، جمهورية مصر العربية، جامعة طنطا، كلية التجارة ، العدد الأول.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

أولاً : الكتب :-

- 1- Alvin A. Arens and other,2005, Auditing and Assurance services an integrated approach, 9th edition, New Jersey, Pearson education , Inc.
- 2- International Federations of Accountant ,2007, Hand book of International Auditing, assurance, and Ethics pronouncements.
- 3- Funk D. Wangals , 1977 , New standard dictionary of the English Language , New York .
- 4- Henry Mintzberge and Others ,2003 , The Strategy process ,Concepts ,Contexts ,Cases ., Prentice Hall , New Jersey .
- 5- Lain Gray. And Stuart Manson, 2005 , The Audit process. Principles, practice and cases, Third edition, London , Thomson Learning Co.
- 6- Monir Tayeb , 2003 , International management ,Theories and Practices , Thomson Learning Co .
- 7- Webster's New Word Dictionary ,1988, Third College Edition , New York .

ثانياً : الدوريات :-

- 1- Ali R. AL Mutairi , " **The economic consequences of auditor Industry Specialization** " , Florida Atlantic University ,2006 , pg 146.
- 2- Beian W. Mayhew , " **Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy : Evidence from Fees Charged to Firms Going Public** " , Auditing :A journal of practice and Theory , Vol.22. No.2,2003,pp33-52.
- 3- Blocher, Edward , " **CPA Firms Staff Evaluation Process** " , The CPA Journal, Vol.50, 1980, pp.41.

- 4- Charles E. Davis , " **Experience and the organization of auditor's Knowledge** " , Managerial Auditing Journal , Vol. 12 ,Iss. 8 , 1997 , pp411-422.
- 5- Chris E. Hogan and Debra C. Jeter , " **Industry specialization by Auditor's** " , A Journal of Practice and Theory ,Vol .18 , No , 1 , Spring 1999 , pg 1 .
- 6- Dennis M Oreilly ,John T Resisch , " **industry specialization by audit firms : What does academic research tell us ?**" , Ohio CPA Journal , Vol.61,2002, pp.3 – 429.
- 7- Fred Nickols , " **Strategy :Definitions and meaning** , 2000 , distance consulting , <http://home.attnet/Nickols/strategy-definition.htm>.
- 8- Ira Solmon and Others , " **What do industry-specialist auditors Know ?** " , Journal of Accounting Research , Vol.37 , Spring 1999 , Chicago ,pp18-191.
- 9- Jacqueline S. Hammersley , " **Pattern identification and industry-specialist auditor's** " , University of Illinois at Urbana-Champaign , 2003 , p 86 .
- 10- Jeffrey R. Casterella and Others , " **Auditor industry specialization , Client bargaining Power , and audit Pricing** " , A Journal of Practice and Theory , March 2004 .
- 11- John Sullivan , " **How can I TELL IF I am being strategic , the definition of strategic** , [www.drjhnsulvan .com](http://www.drjhnsulvan.com) .
- 12- Kimberly A. Dunn and Brian W. Mayhew, " **Audit Firm Specialization and Client Disclosure Quality**" , Business and Economics , Vol.9, 2004, pp.35-58 .
- 13- Kin –yew low , " **the EFFECTS OF Industry specialization On Audit Risk Assessment and Audit –Planning Decisions** " . The Accounting Review , Vol.79 ,Iss .1 , January 2004 ,pp201-219.

- 14-Lawrence J. Abbott and Susan Parker , " **Auditor selection and audit committee characteristics** ", Auditing , Vol.19 ,2000,pp21-47 .
- 15- Mark H. Taylor , " **The Effects of Industry specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments** ", Vol.17,2000, pp.693-712.
- 16- Michael E. Porter , " **Industry Structure and competitive strategy : Keys to profitability**", Financial analysts Journal , Vol.36, Iss.4 ,1980 .
- 17- -----, " **What is Strategy** ", Harvard Business Review , Nov.-Dec 1996 .
- 18- Roger Simnett and Arnold Wright , " **The Portfolio of Knowledge required by industry specialist auditor's** ", Accounting and Business Research ,Vol.33 ,Iss.1 ,2005 pg87.
- 19- Steven Balsam and Others , " **Auditor Industry Specialization and Earnings Quality** ", A Journal of Practice and theory .Vol.22,No.2 ,Sept.2003.
- 20- Terrence B. O'Keefe and Peter J. Westort , " **The effects of Audit firm size .CPA Examination Performance ,and competition** ", Research in Accounting Regulation , Vol.6 ,1992,pp39-77 .
- 21- Terry L Neal , Richard R Riley, " **The Auditor Industry specialist Research Design**" , Auditing , Vol.23, 2004, pp.9-169.
- 22- Timothy D. Carney and George R. Young , " **Homogenous Industries and Auditor Specialization : An Indication of production Economies** ", Auditing ,Vol.25 ,Iss.1 , May 2006,pp19-49.
- 23-Uma Velury and Others, " **Institutional Ownership and the Selection of Industry Specialist Auditors** " , Review of Quantitative Finance and Accounting , Vol.21, 2003, pp.35-48.

24-Vincent E Owhoso and Others , “**Error detection by industry specialized teams during sequential audit review** ” Journal of Accounting Research , Vol.40. No.3,2002,pp883.

25-Yi Meng Chen and Others," **Audit committee composition and the use of industry specialist audit firm** " , Accounting and Finance , Vol.45, 2005, pp.217.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية بغزة
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

السيد الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان

"تقييم وتحليل إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في

خدمات المراجعة "

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة

للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

ويأمل الباحث قيام سيادتكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة ، علماً
بأن البيانات والآراء المعطاة لأغراض البحث العلمي فقط .

مع خالص الشكر والتقدير لسيادتكم

الباحث

سالم عبد الرازق العماد

أرجو من سيادتكم وضع علامة (/) أمام الخانة التي تُعبر عن رأيكم .

المؤهل العلمي : دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

التخصص المهني : محاسبة مراجعة حسابات إدارة اقتصاد

المسمى الوظيفي :

سنوات الخبرة : من 1 الى 5 من 5 الى 10 من 10 الى 15 15 فما فوق

العمر : من 20-اقل من 30 سنة من 30-اقل من 40 سنة من 40-اقل من 50 سنة 50 فما فوق

قائمة الاستقصاء:

أرجو من سيادتكم وضع علامة (/) أمام الخانة التي تُعبر عن رأيكم .

| غير موافق تماماً 1 | غير موافق 2 | محايد 3 | موافق 4 | موافق تماماً 5 | العبارة | |
|-----------------------|----------------|------------|------------|-------------------|--|--|
| | | | | | الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة" | |
| | | | | | 1 إن مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة بقطاع غزة يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية المراجعة | |
| | | | | | 2 تقوم مكاتب المراجعة بقطاع غزة بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين العاملين لديه بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة. | |
| | | | | | 3 لزيادة فعالية خدمات مهنة المراجعة يقوم مراجعي الحسابات بقطاع غزة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية. | |
| | | | | | 4 في سبيل تحسين قدرات مراجعي الحسابات الخارجيين في | |

| غير موافق تماماً 1 | غير موافق 2 | محايد 3 | موافق 4 | موافق تماماً 5 | العبارة | |
|-----------------------|----------------|------------|------------|-------------------|--|----|
| | | | | | قطاع غزة فإنهم يسعون للحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة. | |
| | | | | | إن القدرات المهنية لمراجعي الحسابات في قطاع غزة تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني . | 5 |
| | | | | | تستخدم مكاتب المراجعة في قطاع غزة إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني. | 6 |
| | | | | | يسعى مراجعي الحسابات في قطاع غزة لتكوين هياكل معرفة وخبرات متخصصة في صناعة عميل المراجعة من خلال الحصول على مؤهلات عالية في مجال صناعة العميل. | 7 |
| | | | | | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع غزة بحضور المؤتمرات والندوات العلمية في المجالات المهنية الحديثة . | 8 |
| | | | | | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة علي استخدام التقنيات الحديثة في مراجعة الحسابات لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعميل. | 9 |
| | | | | | إن مراجعي الحسابات العاملين بقطاع غزة لديهم كم من المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة ولديهم القدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المواقف التي يتعرضون لها مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني لخدماتهم . | 10 |
| | | | | | يقوم مكتب المراجعة بقطاع غزة بتقييم مهام المراجعة الجديدة والتحقق من توافر الخبرات والإمكانات الكافية بما يمكنه من تأدية خدمات المراجعة بمستويات عالية من الجودة في الأداء . | 11 |
| | | | | | يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بقبول تعاقدات مراجعة لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها مما يؤثر سلباً على الأداء المهني لهذه الخدمات . | 12 |
| | | | | | يعتبر التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة وقبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني . | 13 |
| | | | | | إن مراجعي الحسابات في قطاع غزة لديهم خبرة مهنية كافية لتقييم الأهمية النسبية لبند القوائم المالية ومخاطر الرقابة وممارسة الشك المهني في عملية المراجعة بما يؤثر ايجابياً على جودة الأداء المهني عنده . | 14 |
| | | | | | إن مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تعتبر كافية لتخطيط وإدارة عملية المراجعة لما له من اثر على جودة الأداء المهني. | 15 |

| غير موافق تماماً 1 | غير موافق 2 | محايد 3 | موافق 4 | موافق تماماً 5 | العبارات | |
|-----------------------|----------------|------------|------------|-------------------|---|----|
| | | | | | الفرضية الثانية: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول التقرير عن الغش والاحتيال المالي وتعديل القوائم المالية المضللة وبين المساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة". | |
| | | | | | يعتمد مراجعي الحسابات في قطاع غزة على أسلوب الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وذلك تحسباً إلى احتمال وجود غش واحتيال مالي في القوائم المالية. | 16 |
| | | | | | هناك صعوبة لدى المراجع الخارجي في قطاع غزة من اكتشاف الاحتيال المالي الذي تقوم به الإدارة ويحتاج هذا الأمر منه جهود مضيئة وتكلفة عالية ووقت أطول. | 17 |
| | | | | | يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن الحصول على إقرارات من الإدارة والإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والمراسلات الجارية مع محامي المنشأة واختبار حسابات المصاريف القانونية حول القضايا التي تكون المنشأة طرفاً فيها لما لها من تأثير جوهري على القوائم المالية. | 18 |
| | | | | | عند تخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة يقوم المراجع الخارجي في قطاع غزة بالنظر إلى مخاطر احتواء القوائم المالية معلومات خاطئة ناتجة عن الخطأ أو الغش . | 19 |
| | | | | | هناك خبرة لدى مراجعي الحسابات في قطاع غزة في استخدام المعاينة الإحصائية بما يمكنهم من تحديد حجم عينة العمليات المفحوصة من قبله وذلك باستخدام نظرية الاحتمالات أو الحنكة المهنية. | 20 |
| | | | | | عند تحديد العينة يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من إن تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى لها. | 21 |
| | | | | | اختيار المراجع الخارجي للعينة على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار ضروري لنتائج صادقة وموضوعية. | 22 |
| | | | | | تعمل مكاتب المراجعة بقطاع غزة على اكتشاف الغش والاحتيال المالي لان هذا يعتبر من صميم عملها ومن مبررات وجودها. | 23 |
| | | | | | تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إستراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة وهذا يساعد في تقدير المخاطر بدقة ويقود إلى مواجهة حالات الغش والاحتيال المالي. | 24 |
| | | | | | يفترض إن تساهم إستراتيجية التخصص المهني في صناعة العميل في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال المالي ، مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني وإدارة عملية المراجعة بطريقة سليمة . | 25 |

| غير موافق تماماً 1 | غير موافق 2 | محايد 3 | موافق 4 | موافق تماماً 5 | العبارة | |
|-----------------------|----------------|------------|------------|-------------------|--|----|
| | | | | | إن عدم قيام المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء والعقود غير القانونية بالقوائم المالية وعدم معرفة استقامة وكفاءة الإدارة والصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني لعملية المراجعة . | 26 |
| | | | | | يعتمد المراجع الخارجي في قطاع غزه على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة واستخدام أساليب المراجعة الالكترونية بما يمكنه من زيادة فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول على أدلة إثبات وتقييمها مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة . | 27 |
| | | | | | الفرضية الثالثة: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة والتخصص المهني للمراجع الخارجي والمساهمة في جودة وإدارة عملية المراجعة". | |
| | | | | | يقوم مراجعي الحسابات في قطاع غزه بدراسة طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة لتكوين فهم كافي فيما يتعلق بطبيعة عملها والمستوى العام لكفاءة إدارتها. | 28 |
| | | | | | يلتزم مكتب المراجعة في قطاع غزه بوضع خطط للتأكد من إن المساعدين المشاركين في عملية المراجعة قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وذلك بغرض مساعدتهم في انجاز أعمال المراجعة التي يتم تكليفهم لها . | 29 |
| | | | | | يقوم مراجعي الحسابات بدراسة النظام المحاسبي المستخدم بواسطة عميل المراجعة وسياساته وإجراءاته المحاسبية للحصول على معلومات كافية وكاملة لأداء عملية المراجعة بكفاءة . | 30 |
| | | | | | يعمل المراجع الخارجي في قطاع غزه على دراسة وفهم معايير المحاسبة والمراجعة المتخصصة بنشاط عميل المراجعة لما له من اثر على جودة الأداء المهني لديه. | 31 |
| | | | | | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزه يهتم ويعمل على الحصول على فهم للقطاع المناسب والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية المتعلقة بعميل المراجعة بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية. | 32 |
| | | | | | يقوم المراجع الخارجي بالحصول على فهم كاف عند دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة عميل المراجعة والتي تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت واجراءات المراجعة الواجب القيام بها. | 33 |
| | | | | | يعمل المراجع الخارجي على الحصول على فهم المسوغات لاختيار وتطبيق المنشأة محل المراجعة لسياسات محاسبية معينة ودراسة ما إذا كانت مناسبة وتتفق مع الإطار العام لإعداد التقارير المالية المطبق في هذا الإطار. | 34 |

| غير موافق تماماً 1 | غير موافق 2 | محايد 3 | موافق 4 | موافق تماماً 5 | العبارات | |
|-----------------------|----------------|------------|------------|-------------------|--|----|
| | | | | | إن مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزه يقوم بالحصول على فهم لأهداف وإستراتيجية المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن إن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية . | 35 |
| | | | | | في إطار التخصص المهني على المراجع الخارجي إن يحصل على فهم كافٍ لقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة. | 36 |
| | | | | | إن مراجعي الحسابات بقطاع غزه لديهم الإمكانيات العلمية والمهنية المتخصصة التي تمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة . | 37 |
| | | | | | يعتمد المراجع الخارجي على التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يمكنه من إجراء التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة. | 38 |
| | | | | | إن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يتطلب منه معرفة الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات علاقة مشتركة. | 39 |
| | | | | | إن التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يفترضان يؤدي إلى تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر إن تحتاج إلى تسوية. | 40 |
| | | | | | في إطار التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة يتوجب عليه دراسة طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ودراسة مسؤولياته القانونية تجاه عميله والطرف الثالث ودراسة مسؤولياته الجنائية والمهنية تجاه المهنة . | 41 |
| | | | | | تقوم مكاتب المراجعة في قطاع غزه بالحصول على أكبر حصة سوقية من عملاء صناعة محددة لتكوين خبرات جيدة حول هذه الصناعة . | 42 |
| | | | | | تقوم مكاتب المراجعة بتوفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين بها لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة . | 43 |

