مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي "دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظات غزة – فلسطين"
اسم الكاتب: د. علي سليمان النعامي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1657
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 23:20 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي "دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظات غزة – فلسطين" *

د. علي سليمان النعامي **

* تاريخ التسليم: 7/ 12/ 2013م، تاريخ القبول: 24/ 12/ 2013م.
** أستاذ مشارك/ قسم المحاسبة/ كلية العلوم الإدارية والاقتصادية/ جامعة الأزهر/ غزة.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسينه، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم عمل استبانة مكونة من (3) أجزاء، اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على مكاتب المراجعة وعددها (111) مكتب، وتم استرجاع (89) استبانة، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها (80.2%).

وقد استخدم الباحث البرنامج الإحصائي SPSS في التحليل، كما استخدم المعالجات الإحصائية الملائمة بهذا الخصوص.

وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:

1. إن قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة، يعمل على تحسين الأداء المهني عنده وجودة عملية المراجعة.

2. إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو تقديم النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حياده واستقلاله.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:

1. ضرورة أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً في الحقيقة وفي المظهر عند قيامه بعملية المراجعة وتقديمه الخدمات الإدارية الأخرى.

2. يجب على المراجعين الذين يمارسون مهنة المراجعة أن يُعدُّوا إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والعملية التطبيقية.

3. ضرورة حصول المراجعين على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، وزيادة سنوات الخبرة، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة.

الكلمات الدالة: معايير المراجعة – إجراءات المراجعة – جودة المراجعة – الأداء المهني– الكفاءة المهنية – استقلال المراجع – بذل العناية المهنية – تقرير المراجع.

The Contribution Fields of the General Professional Standards of Auditing on Quality and Improving the professional Competence of the External Auditor». "Field Work Study on the External Auditors in Gaza – Provinces, Palestine"

Abstract:

The aim of this study is to identify the contribution fields of general professional auditing standards on quality and improving the professional competence of the external auditor.To achieve these objectives, a questionnaire has been designed consisting of (3) parts, distributed on (111) of the target of the study; 89 returned that represented (80.2%) .The researcher uses the statistical program for social science and suitable statistical treatments.

The most important results of this study are:

1. *If the external auditor practices are performed professionally, there is an improvement in the quality of auditing process.*
2. *If the purpose of providing consulting services to audit client is to introduce an advice only and not to participate in issuing decisions, this will effect positively the neutrality and independence.*

Recommendations are:

1. *The external auditor must be independent.*
2. *The auditors who practice auditing profession must be well prepared scientifically and practically.*
3. *The auditors must obtain high qualified certificates in accounting and auditing profession.Years of experience must be increased and training courses must be completed in different auditing scopes.*

Keywords: *Auditing standards, auditing procedures, auditing quality, professional competence, professional performance, auditor's independence, auditor's Report.*

المقدمة:

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعدُّ بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المراجع الخارجي، ويمكن القول: إن المعايير تعدُّ النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد معايير المراجعة المسئولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص، وعلى هذا فإن للمعيار وظيفتين أساسيتين أولاهما أنه أداة اتصال وشرح وتوضيح عملية المراجعة وتبليغها إلى الأطراف كافة، وثانيهما أنه وسيلة للحكم على الآداء المهني للمراجع الخارجي بعد قيامه بعملية المراجعة (جربوع، 2012)

ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة «Audit Procedures Committee» التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين «American Institute of Certified Public Accountants» (AICPA) **هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام أو مجموعات كما يأتي**: (Boynton & Kell, 1996)

- **المجموعة الأولى** وتسمى المعايير العامة أو الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص المراجع الخارجي من ناحية تأهيله علمياً وعملياً وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:

1. التعليم، التدريب، واكتساب الخبرة.
2. استقلال المراجع الخارجي في ممارسة عمله.
3. بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية المراجعة بحيث تحوز الثقة بين جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة.

- **المجموعة الثانية**: وتسمى معايير العمل الميداني «Field Work Standards» وهي أيضاً ثلاثة معايير حسب الآتي: (Defliese et.al», 1990)

1. تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين.
2. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه.
3. الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

- **المجموعة الثالثة**: وتسمى معايير إعداد تقرير المراجعة، وهي أربعة معايير

حسب الآتي: (Arens «et.al», 2008)

1. يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
2. يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى.
3. يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإثارة إلى غير ذلك.
4. يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على القوائم المالية، يجب عليه أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وعلى ذلك فإن دراستنا قد تناولت المجموعة الأولى من المعايير المهنية لمراجعة الحسابات، والتي هي في نظرنا أهم المجموعات الثلاث، وذلك بسبب أنها تتعلق بشخص المراجع الخارجي من ناحية تعليمه وتدريبه واكتساب الخبرة المطلوبة لأداء عمله وكذلك دعم استقلاله وحياده لممارسة وظيفته المطلوبة منه، وبذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة، ولاشك أن المراجع الذي لم يطبق المعايير العامة في عمله، لا يستطيع _بعد ذلك_ تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين، وكذلك عدم تمكنه من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير رأيه على صحة القوائم المالية.

ولهذا فإن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب أن يقوم بها مراجعون أُعدوا إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والعملية التطبيقية، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، وزيادة سنوات الخبرة، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة، والمعرفة الكافية بمبادئ أصول المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً مع ضرورة تلقي التعليم المهني المستمر، وزيادة سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين، وهو ما يعرف بالتخصص المهني داخل مكاتب وشركات المراجعة. (Gul and Tisui, 2001)

مشكلة الدراسة:

تعدُّ المعايير العامة أو الشخصية من أهم المعايير المهنية في مراجعة الحسابات لأنها تتعلق بتعليمه وتدريبه واكتسابه الخبرة واستقلاله في ممارسة مهنته وبذله العناية المهنية

الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة، **وكتابة التقرير والسؤال الرئيس للمشكلة هو**:

ما مجالات مساهمة المعايير العامة للمراجعة على جودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي؟

ومن هذا السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة الآتية:

1. هل أن التعليم والتدريب واكتساب الخبرة يؤثر على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.

2. ما مدى مساهمة استقلال المراجع في جودة الأداء المهني وتحسينه عنده؟

3. ما مدى مساهمة بذل العناية المهنية الواجبة وكتابة التقرير في جودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي؟

أهمية الدراسة:

1. تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه وهو المعايير العامة أو الشخصية التي تتعلق بشخص المراجع من ناحية تعليمه وتدريبه واكتسابه الخبرة لممارسة مهنته، مع دعم استقلاله وحياده في الحقيقة وفي المظهر، وبذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير.

2. ضرورة وجود الأداء المهني وتحسينه لمراجعة الحسابات في فلسطين عن طريق التوصل إلى نتائج ومقترحات تعمل على تحسين وتطوير مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.

3. نتيجة لندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال في فلسطين قد تساهم هذه الدراسة خلق الحافز للقيام بدراسات أخرى مرتبطة بالموضوع.

أهداف الدراسة:

تعالج هذه الدراسة موضوعاً مهماً وأساسياً في مراجعة الحسابات وهو تطبيق المعايير العامة للمراجعة على مراجعي الحسابات وهي: التعليم والتدريب واكتساب الخبرة وبذل العناية المهنية الواجبة من أجل جودة الأداء المهني وتحسينه عندهم، **ولذلك فإن هذه الدراسة تهدف إلى تحقيق ما يأتي**:

1. التعرف إلى مدى التزام المراجع الخارجي بالتعليم والتدريب واكتساب الخبرة التي تساعده على ممارسة أعمال المراجعة من أجل جودة الأداء المهني وتحسينه عنده.

2. التعرف إلى مدى التزام المراجع الخارجي بمبدأ الاستقلال والحياد من أجل جودة الأداء المهني وتحسينه عنده.

3. دراسة مدى التزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لمساعدته في ممارسة أعمال المراجعة بنجاح وتحسين جودة الأداء المهني عنده.

4. التعرف إلى مدى ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة إشرافها وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة.

فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التعليم والتدريب واكتساب الخبرة، وجودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي».
- الفرضية الثانية: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الاستقلال والحياد في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وجودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي».
- الفرضية الثالثة: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير، وجودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي».

متغيرات الدراسة:

- **المتغير التابع**: جودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي.
- **المتغيرات المستقلة**:
  - التعليم، والتدريب، واكتساب الخبرة.
  - الاستقلال والحياد في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات.
  - بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير.

منهجية الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، لأنه أنسب المناهج في وصف الظاهرة في مجال العلوم الإنسانية والاجتماعية، **كما تم الحصول على**

المعلومات حسب الآتي:

- **أولاً- المعلومات الثانوية**، عن طريق الكتب والمراجع العلمية، والدوريات المحكمة والمتخصصة ورسائل الماجستير والدكتوراه غير المنشورة، والدراسات المتعلقة بموضوع البحث.
- **ثانياً- المعلومات الأولية**: عن طريق الاستبانة التي أُعدت لهذا الغرض باستخدام البرنامج الإحصائي «SPSS".

الدراسات السابقة:

أ) الدراسات العربية:

دراسة (**الرشدان، 1994**) ، بعنوان: «الربط بين الجانبين النظري والعملي في علوم المحاسبة وتدقيق الحسابات»

أوضحت هذه الدراسة أن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات تتطلب إعداداً عملياً وتأهيلاً عالياً، وأن الدرجة العلمية الأولى (البكالوريوس) وحدها لا تكفي لممارسة المهنة، وركز في هذه الدراسة على إعداد متخصصين من قبل الجامعات والحاجة في هذا المجال لتعاون المؤسسات العامة والخاصة لتوفير فرص التدريب العملي.

دراسة (**دهمش، 1997**) ، بعنوان: «اقتراح تصميم برامج تدريبية مستمرة»

بينت الدراسة أن تصميم برامج تدريبية مستمرة تؤهل المحاسب الجديد للقيام بما هو مطلوب منه بالشكل المناسب من حيث القدرة والخبرة والتأهيل الفعال، ومن نتائج هذه الدراسة أوصى الدكتور دهمش بأنه لكي تكون هذه البرامج ناجحة وتحقق الأهداف المرجوة منها يجب أن تشتمل على التأهيل المستمر للمحاسبين، والتركيز على عمليات التحليل والتصميم والرقابة، والتركيز على التدقيق بوساطة الحاسوب، والسيطرة على المخاطر الكامنة في بيئة استخدام الحاسوب، والتركيز على نظم المعلومات، والهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومصادر القوى العاملة فيها، والقرارات الإدارية ومتابعتها.

دراسة (**حسين، 1997**) ، بعنوان: «تحديد وقياس أثار الخبرة المهنية وهيكل المعرفة على الأحكام الشخصية للمراجعين باستخدام تحليل المحاكاة»

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى قياس أثر الخبرة على الحكم الشخصي للمراجع واتخاذ القرارات، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، وقد وزعت (270) استبانة على مكاتب المراجعة في القاهرة والجيزة ومن أهم

النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن الحكم الشخصي لا يكون حكماً مهنياً إلا إذا صدر عن مراجع ذي مستوى خبرة مهنية ملائمة لإنجاز مراحل الحكم الشخصي كافة، وبالتالي فإن الخبرة المهنية ذات علاقة طردية مع الحكم الشخصي، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة امتلاك المراجعين تحت التمرين المعرفة اللازمة لإنجاز المهمة، وكذلك أوصت الدراسة بضرورة حصول المراجعين على دورات تدريبية من أجل تزويدهم بالمعرفة الضرورية لبدء ممارسة العمل المهني، كذلك أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية المختصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بوساطة إصدار نشرات لمعايير المراجعة، حيث تحاول هذه الإرشادات شرح وتفسير الغموض الذي يوجد في هذه بعض هذه المعايير.

دراسة (**سالم، 1999**) ، بعنوان: «دراسة معايير المراجعة بهدف تقييم جودة الحكم الشخصي للمراجع»

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة معايير المراجعة الدولية لبيان مدى مساهمتها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، لخدمة الأطراف المستفيدة وزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وقد وزعت (107) استبانات على مكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وفرضياتها وتحليلها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع من أهم العوامل التي تؤثر على الحكم الشخصي لمراجع الحسابات، بالإضافة إلى أن ترشيد الحكم الشخصي تتمثل في قدرة المراجع على إبداء رأي فني حول مدى عدالة القوائم المالية، كذلك توصلت الدراسة إلى أن ترشيد الحكم الشخصي يزيد من كفاءة عملية المراجعة ونجاعتها، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة إجراء مزيد من الدراسات التطبيقية الخاصة بتطوير دور معايير المراجعة حتى يمكن ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، كذلك توافر برامج للتدريب والتعليم المستمر للتعرف على المعايير وكيفية تطبيقها.

دراسة (**جربوع، 2004**) ، بعنوان: «فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضييق هذه الفجوة»

وهدفت الدراسة للتعرف إلى العوامل التي أدت إلى وجود هذه الفجوة وطرق تضييقها، واعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى الدراسات السابقة والإطار النظري والدوريات المحكمة والمراجع التي غطت الفترة بين 1970 – 2000.

وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات ناتجة عن عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسئولياته، والشك في استقلال المراجع وحياده، ونقص الكفاية المهنية عنده،

وقلة الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة، وانخفاض جودة الأداء، وعدم مسايرة التقارير للتغير في المجتمع.

دراسة (**الجلال، 2010**) ، بعنوان: «تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية»

هدفت هذه الدراسة للتعرف إلى جودة المراجعة، وأساليب الرقابة عليها وعناصر تحسينها، والتعرف إلى أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية، ودراسة تأثر تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وشملت عينة الدراسة مراجعي الحسابات العاملين في صنعاء، وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- تسعى مختلف أطراف عملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء المهني.
- تسعى مختلف المنشآت محل المراجعة للحصول على خدمات بمستوى مرتفع من الجودة بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وزيادة الاعتماد على هذه القوائم.
- يتطلب تحسين جودة المراجعة توافر عدد من العناصر أهمها التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم، وتعدد معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة إنشاء جهاز فني مستقل أو هيئة مهنية مستقلة تتبنى إصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني، التأكيد على أهمية دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة من الزمن لا تزيد عن خمس سنوات لضمان استقلال مراجعي الحسابات، وتقليل احتمالات نشوء علاقات شخصية أو زيادة اعتماد مكتب المراجعة على المنشأة محل المراجعة.

ب) الدراسات الأجنبية:

دراسة **(Reimers and Butter, 1992)** بعنوان:

«Judgment Evaluation Accounting, Organizations and Society»

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر النتائج الفعلية لعملية المراجعة التي حدثت بالفعل على تحيز المراجع بالمعرفة اللاحقة وهي المعرفة التي أتيحت فقط عند تحقق النتائج الفعلية، خاصة إذا كانت هذه المعرفة غير متوقعة، ويترتب على ذلك أن تكون الأحكام الشخصية غير سليمة بسبب تأثر المراجعين بمعلومات لم تكن معروفة لهم عند تكوين

أحكامهم الشخصية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن النتائج غير المتوقعة لها أثر على الحكم الشخصي للمراجعين عند تقويمهم لنظام الرقابة الداخلية.

دراسة **(Agoglia,et.al, Hatfield, Brazel, 2009)** بعنوان:

«The Effect of Audit Review Format on Review Team Judgments»

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية جودة ورقة العمل، وتأثيرها على جودة المراجعة، حيث تبين هذه الدراسة كيف تؤثر طريقة مراجعة ورقة عمل المراجعة على أحكام فريق العمل الخاص بالمراجعة من خلال تأثيرها على قدرة المراجع على تقويم وتفاعل قضايا مع الوثائق التي توفرها أوراق العمل، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أن أحكام المراجعين تتأثر بشكل المراجعة المتوقعة من معديها: كما أن أثر طريقة المراجعة استمر خلال عملية المراجعة وأثر على أحكام فريق المراجعة.

دراسة **(Ashton, 2011)** بعنوان: An Experimental Study of Internal Control Judgment"

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير الخبرة على الحكم الشخصي للمراجع عند تقويم نظام الرقابة الداخلية، وشملت العينة (36) مراجعاً، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي، وكان من نتائجها أنه لا يوجد ارتباط بين مستوى الخبرة والاختلاف في الأحكام الشخصية للمراجعين.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يأتي:

- تناولت مدى مساهمة المعايير العامة للمراجعة في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع الخارجي.
- بينت الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع من أهم العوامل التي تؤثر على بذله العناية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بطريقة سليمة.
- أوضحت الدراسة أن التعليم والتدريب واكتساب الخبرة من العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

الدراسة النظرية:

يمارس المراجع الخارجي عمله المهني في ضوء تأهيله العلمي وخبرته العملية، وحصوله على قدر كبير من الاستقلال والأمانة والموضوعية، بالإضافة إلى بذله العناية المهنية اللازمة، وذلك في إطار المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية،

وقواعد وآداب السلوك المهني، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.(جربوع، 2012) .

لذلك يجب على المراجع الخارجي الحصول على قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي، حيث يعدُّ التأهيل العلمي والخبرة أحد الركائز المهمة الأساسية في عمل المراجع الخارجي، فإلمام المراجع إلماماً كافياً بأمور المراجعة كافة، وحصوله على قدر كاف من الكفاءة والخبرة تمكنه من القيام بعملية المراجعة بأقصى درجة من الكفاءة والفعالية، وتتضمن تلك الخبرة قدرته على تحديد والحصول على المعلومات الملائمة للمشكلة أو الموقف الذي يتطلب ممارسته للتقدير المهني في ضوء تطبيق المعايير الملائمة (غالي، 1993) .

وتبرز أهمية عنصر الخبرة بالنسبة للمراجع عندما تكون هناك مواقف غير معتادة ومعقدة، وتحتاج من المراجع إبداء حكمه الشخصي، ويؤيد هذا الرأي أنه يتوقع أن تحدث الخبرة أثرها الأكبر في الحكم الشخصي للمراجع، عندما تكون المهمة معقدة وغير محددة في هيكل واضح (AbdolMohamadi and Wright, 1987)

كذلك يعدُّ استقلال المراجع من أهم الموضوعات التي تحظى باهتمام عدد كبير من الباحثين والكتاب في المراجعة، وتستلزم مهمة المراجعة من المراجع الحفاظ على الاستقلال الكامل عن العميل في جميع الأوقات، والإخلاص التام لمستخدمي القوائم المالية. (Guy, 1990)

ويرتبط استقلال مراجع الحسابات وحياده ارتباطاً وثيقاً بالحكم الشخصي للمراجع ويعدُّ أحد العوامل المؤثرة على جودته، ويرى أحد الباحثين أن الاستقلال مفهوم أساسي بالنسبة لمهنة مراجعة الحسابات، وفي الوقت نفسه يعدُّ منهجاً موضوعياً يسلكه المراجع عند تأديته مهماته المهنية (فايد، 1994) ، وبالتالي فإنه لإصدار حكم غير متحيز على أمر من أمور المراجعة، يجب على المراجع البعد عن الأمور التي تنقص من استقلاله، وهذا يعتمد بالدرجة الأولى على شخصيته، فيجب على المراجع عند قيامه بعملية فحص الحسابات ومراجعتها أن يراجع بحرية وعدم وجود ضغوط من الداخل أو الخارج، وذلك في ضوء مجموعة من الضوابط الذاتية والموضوعية وأهمها النزاهة، والأمانة، والصدق، وعدم المحاباة، والمجاملة.(أبو القمصان، 2007) .

كذلك يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة عند قيامه بعملية المراجعة في مختلف مراحلها، ابتداءً من مرحلة التخطيط وانتهاءً بإعداد التقرير حتى يتوافر عنصر الثقة من جانب المستخدمين، وهذا يعني أن هناك حد أداء معيناً يجب على المراجع ألا يقل عنه عند ممارسته لأعمال المراجعة، ويرى أحد الباحثين أن أهم المشكلات التي

يتعرض لها مراجع الحسابات هي صعوبة التحديد الدقيق لفكرة بذل العناية المهنية اللازمة، وذلك بالنسبة للمسئولية التي تتحملها المهنة في تحديد مستويات الأداء بصفة عامة.(عبد العظيم، 2005) .

وحتى يتمكن المراجع من ترشيد حكمه الشخصي، فعليه بذل العناية المهنية الواجبة، وهذا يأتي من خلال:

- الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.
- الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة.
- إسناد مهمات المراجعة لأشخاص مؤهلين علمياً ومهنياً.
- تحديد المجالات التي يجب أن تحظى باهتمام خاص.

الإطار العملي التطبيقي:

منهجية الدراسة:

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي اللذين تناولتهما هذه الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعداً عملياً تطبيقياً يتعلق بالوقوف على مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من (111) مراجع حسابات خارجياً، وهذا العدد تم الحصول عليه من خلال زيارة لمكاتب فئات مجتمع الدراسة، وهي تمثل المجتمع الأصلي، أي تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، وتم توزيع (111) استبانة على مجتمع الدراسة، كما تم استرجاع (89) استبانة، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها (80.2%)

أداة الدراسة:

اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية التطبيقية في جمع البيانات على استخدام قائمة الاستبانة، وهي أكثر الأساليب الملائمة في مثل هذا النوع من البحوث، **وقد قُسمت الاستبانة إلى ثلاثة مجالات كالآتي:**

- المجال الأول: التعليم، والتدريب، واكتساب الخبرة، ويتكون من (10) فقرات.
- المجال الثاني: استقلال المراجع في ممارسة مهنته، ويتكون من (11) فقرة.
- المجال الثالث: بذل العناية المهنية الواجبة، ويتكون من (24) فقرة.

وبذلك بلغ عدد فقرات المجالات (45) فقرة، وكانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكرت الخماسي كالآتي:

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

صدق الاستبانة وثباتها:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد تأكد الباحث من صدق أداة الدراسة كما يأتي:

تم التاكد من صدق فقرات الاختبار بطريقتين:

أ. صدق فقرات الاستبانة:

عُرض الاختبار على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد وكليات التجارة والكليات المتوسطة بجامعة الأزهر والجامعة الإسلامية وجامعة الأقصى متخصصين في إدارة الأعمال، والاقتصاد، والمحاسبة، والإحصاء، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين، وأجرى الباحث ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج أعدَّ لهذا الغرض، وتقبل الفقرات إذا وافق عليها أكثر من (6) محكمين، وعدلت إذا وافق عليها من (4 – 6) ، ورفضت إذا وافق عليها أقل من (4) محكمين، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية ليتم تطبيقها على العينة الاستطلاعية.

ب. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاختبار:

حُسب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة البالغ حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ويبين الجدول (1) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05 او 0.01) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 أو 0.01 وبذلك تعدُّ فقرات

الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه

الجدول (1)

الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
التعليم، التدريب، واكتساب الخبرة			
1	يجب على من يرغب بأن يكون مراجعاً للحسابات الحصول على درجة البكالوريوس تخصصي محاسبة	0.728	0.000
2	إن الكفاءة المهنية للمراجع تتطلب منه الحصول على معرفة كافية في المحاسبة ومراجعة الحسابات.	0.466	0.019
3	إن الكفاءة المهنية للمراجع تتطلب منه استخدام تلك المعرفة في شتى المجالات التي تواجه أثناء أداء مهمته.	0.480	0.015
4	يتوجب فيمن يرغب أن يكون مراجع حسابات قانونياً التقدم لامتحان التأهيل ACPA ليصبح مراجعاً قانونياً للحسابات في حالة نجاحه.	0.809	0.000
5	يتطلب من المراجع حضور دورات تدريبية في مجال المحاسبة والمراجعة لدى الشركات والمؤسسات والجامعات والجمعيات المهنية	0.488	0.013
6	إن على مكاتب المراجعة الزام مراجعيها باجتياز ساعات معينة من التعليم المستمر المهني.	0.788	0.000
7	يجب على المراجع أن يكون موضوعياً ولا يسمح لأي تأثير أن يغير من طبيعة ما يقوم به، على أن لا يسمح لأي مؤثر خارجي أن يبعده عن موضوعيته.	0.800	0.000
8	يجب على المراجع الخارجي المستقل ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبة القيام بها بكفاءة مهنية معقولة ومناسبة.	0.815	0.000
9	إن على المراجع الخارجي أن يقوم بعمله المهني بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه حسب المعايير الموضوعية من الهيئات المهنية.	0.661	0.000
10	على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة	0.719	0.000
استقلال المراجع في ممارسة مهنته			
11	تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي وحياده	0.648	0.000
12	إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو تقديم النصيحة فقط، وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حيادة واستقلاله.	0.877	0.000
13	إن الاستقلال والحياد للمراجع الخارجي العمل بنزاهة وموضوعية وعدم التحيز عند أبداء الرأي في تقريره.	0.842	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
14	الاستقلال في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى تعتبران ضرورة ويجب تسلح المراجع بهما.	0.868	0.000
15	استقلالية التخطيط الكاملة في أعمال المراجعة الذي ينوي المراجع القيام بها للوصول إلى رأي محايد على القوائم المالية مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	0.932	0.000
16	استقلالية الأداء وهو التحرر من كافة المؤثرات التي قد تحيد المراجع عن مسار عملية المراجعة مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	0.846	0.000
17	استقلالية إعداد التقرير وهو عدم وجود مؤثرات تمارس على المراجع لتغيير رأيه على صحة القوائم المالية في تقريره مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	0.666	0.000
18	إن طول فترة ارتباط المراجع بعملية يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما تؤثر إيجاباً على حيادة واستقلاله.	0.592	0.002
19	إن تحديد أتعاب المراجع الخارجي قبل البدء في أعمال المراجعة يدعم استقلاله وحيادة ويؤثره إيجاباً على أدائه المهني.	0.546	0.005
20	إن قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المراجع الخارجي يدعم استقلاله وحيادة، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	0.851	0.000
21	إن حق تعيين وتحديد أتعاب المراجع وعزله بيد الجمعية العمومية للمساهمين يؤثر إيجاباً على استقلاله.	0.880	0.000
بذل العناية المهنية الواجبة			
22	على المراجع الخارجي الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة أعمال المنشأة والهيكل التنظيمي لها.	0.926	0.000
23	يجب على المراجع الخارجي معرفة نشاط العميل ومدى تأثره بالأحوال الاقتصادية والتطورات التكنولوجية وأثر ذلك على عملية المراجعة.	0.954	0.000
24	تستخدم هذه المعرفة في تكوين حكم شخص المراجع في مدى سلامة وعدالتها السياسات المحاسبة، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.	0.937	0.000
25	إن معرفة المراجع الخارجي بنشاط عملية تساعده في تقويم مدى معقولية البيانات والإيضاحات المقدمة من الإدارة.	0.967	0.000
26	إن هدف المراجع الخارجي من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى الثقة في هذا النظام ومدى الاعتماد عليه.	0.946	0.000
27	كما أن الهدف منه تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنوي القيام بها لإتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة.	0.930	0.000
28	وهذا يؤدي أداء عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وأعلى درجة من الجودة للحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه في تقريره.	0.961	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
29	تعد دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها من أهم الأعمال التي يتم على أساسها التخطيط لأعمال المراجعة.	0.941	0.000
30	يجب على المراجع الخارجي تخصيص المساعدين على مهمَّات المراجعة ويكون لديهم الخبرة والكفاءة الفنية المطلوبة عند تنفيذهم للعمل المسند إليهم.	0.941	0.000
31	على المراجع الخارجي التأكد بأن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة وأن المساعدين متفهمون توجيهات المراجع.	0.937	0.000
32	إن على المراجع الخارجي الحصول على المعرفة التامة بمشكلات المحاسبة والمراجعة المهمَّة ويقسم مدى تأثيرها وتعديل برنامج المراجعة وفقاً لذلك.	0.713	0.000
33	على المراجع الخارجي التدخل لحل الخلافات بين المنشأة التي يراجع حساباتها، وبين فريق المراجعة من المساعدين.	0.894	0.000
34	أن هذا التدخل يساهم في رفع إنجاز الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وفي تحقيق أعلى درجة من الدقة والموضوعية والحد من المشكلات داخل مكتب المراجعة.	0.901	0.000
35	يجب على المراجع الخارجي توثيق أعمال المراجعة، وأن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم عملية المراجعة واستيعابها.	0.856	0.000
36	على المراجع الخارجي التسجيل في أوراق العمل عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة اختبارات المراجعة الواجب القيام بها وتوقيتها ومداها، والنتائج التي تم التوصل إليها.	0.802	0.000
37	على المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر الحصول على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده.	0.876	0.000
38	أن المراجع الرئيس يجب عليه يوضح أهمية ذلك الجزء من القوائم المالية الذي تم مراجعته بمعرفة المراجع الآخر.	0.727	0.000
39	عند استخدام عمل المراجعة الداخلية، على المراجع الخارجي تقويم الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ومدى موضوعيته.	0.599	0.002
40	عند استخدام عمل الخبير على المراجع مراعاة طبيعة ودرجة تعقيد البند والأهمية النسبية له، والأدلة المتوافرة لدى المراجع.	0.904	0.000
41	يجب أن يتم التخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.	0.907	0.000
42	على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية، وأن البيانات التي أعدت على أساسها هذه التغيرات دقيقة ومناسبة.	0.864	0.000
43	تستخدم الإجراءات التحليلية عند التخطيط العملية المراجعة والقيام بالفصح الجوهري وعند الانتهاء من عملية المراجعة.	0.791	0.000
44	عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة على المراجع مراعاة السحب العشوائي للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.	0.748	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
45	عند إصدار تقرير المراجع عليه الالتزام بشروط معايير إصدار هذا التقرير (غير متحفظ، متحفظ، سلبي، الاقتناع عن إبداء الرأي) .	0.881	0.000

- **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة**

الجدول (2) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05، وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361

الجدول (2)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	المجال الأول: التعليم، والتدريب، واكتساب الخبرة	0.567	0.003
الثاني	المجال الثاني: استقلال المراجع في ممارسة مهنته	0.901	0.000
الثالث	المجال الثالث: بذل العناية المهنية الواجبة	0.904	0.000

◄ **ثبات فقرات الاستبانة Reliability**:

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما: طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1. طريقة التجزئة النصفية Split- Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman- Brown Coefficient) **حسب المعادلة الآتية**:

معامل الثبات = $\frac{2 \text{ ر}}{1 + \text{ ر}}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين الجدول (3) يبين أن

هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان.

2. طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

أُستخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات،

وقد بيّن الجدول (3) أن معاملات الثبات مرتفعة، مما يطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة

الجدول (3)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية و ألفا كرونباخ)

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	التجزئة النصفية			معامل ألفا كرونباخ
			معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية	
الأول	المجال الأول: التعليم، التدريب، واكتساب الخبرة	10	0.7283	0.8428	0.000	0.8629
الثاني	المجال الثاني: استقلال المراجع في ممارسة مهنته	11	0.7754	0.8735	0.000	0.8892
الثالث	المجال الثالث: بذل العناية المهنية الواجبة	24	0.7494	0.8567	0.000	0.8793
جميع المحاور			0.7594	0.8633	0.000	0.8847

المعالجات الإحصائية:

لقد فرغ الباحث الاستبانة وحلّلها من خلال برنامج SPSS الإحصائي واستخدمت الاختبارات الإحصائية الآتية:

1. **النسب المئوية والتكرارات**
2. **اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة**
3. **معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات واختبار الفرضيات**
4. **معادلة سبيرمان براون للثبات**
5. **اختبار 1 - sample K - S لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا**
6. **اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test**

اختبار التوزيع الطبيعي (1-sample K- S)

أُستخدم اختبار 1 - sample K- S لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويستخدم في حالة أن يكون حجم العينة اكبر من 50 مفردة، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات

طبيعياً، ويوضح الجدول (4) نتائج الاختبار حيث إن القيمة الاحتمالية لكل قسم اكبر من 0.05 (sig.>0.05) ، وهذا يدل على إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

الجدول (4)

اختبار التوزيع الطبيعي (1 - sample K - S)

المحور الفرعي	عنون المحور الفرعي	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	المجال الأول: التعليم، والتدريب، واكتساب الخبرة	10	1.098	0.183
الثاني	المجال الثاني: استقلال المراجع في ممارسة مهنته	11	1.110	0.170
الثالث	المجال الثالث: بذل العناية المهنية الواجبة	24	0.853	0.461
جميع المحاور			0.859	0.459

تحليل فقرات الدراسة

أُستخدمت اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %) ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي – 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %) ، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات الآتية:

◄ **الفرضية الأولى**: «التعليم والتدريب واكتساب الخبرة، يعمل على جودة الأداء المهني وتحسينه للمراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)».

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (5) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الاول (التعليم، والتدريب، واكتساب الخبرة) **وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:**

1. في الفقرة «1» بلغ الوزن النسبي «89.44%» والقيمة الاحتمالية تساوي

«0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه: «يجب على من يرغب بأن يكون مراجعاً للحسابات الحصول على درجة البكالوريوس تخصص محاسبة».

2. في الفقرة «10» بلغ الوزن النسبي «89.44%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه: «على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة».

كما تبين النتائج أن اقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

1. في الفقرة «8» بلغ الوزن النسبي «82.25%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه: «يجب على المراجع الخارجي المستقل ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبة القيام بها بكفاءة مهنية معقولة ومناسبة».

2. في الفقرة «6» بلغ الوزن النسبي «53.26%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على: «إن على مكاتب المراجعة عدم الزام مراجعيها باجتياز ساعات معينة من التعليم المستمر المهني».

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الاول تساوي 4.12، و الوزن النسبي يساوي82.49 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد «60%» وقيمة t المحسوبة تساوي وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05، مما يدل على أن التعليم والتدريب واكتساب الخبرة، يعمل على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)

عند مستوى دلالة (0.05) .

الجدول (5)

تحليل فقرات المحور الاول (التعليم, والتدريب, واكتساب الخبرة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يجب على من يرغب بأن يكون مراجعاً للحسابات الحصول على درجة البكالوريوس تخصص محاسبة	4.47	0.605	89.44	22.963	0.000
2	إن الكفاءة المهنية للمراجع تتطلب منه الحصول على معرفة كافية في المحاسبة ومراجعة الحسابات.	4.18	0.833	83.60	13.355	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
3	إن الكفاءة المهنية للمراجع تتطلب منه استخدام تلك المعرفة في شتى المجالات التي تواجهه في أثناء أداء مهمته.	4.19	0.637	83.82	17.628	0.000
4	يتوجب فيمن يرغب أن يكون مراجع حسابات قانونياً التقدم لامتحان التأهيل ACPA ليصبح مراجعاً قانونياً للحسابات في حالة نجاحه.	4.19	0.721	83.82	15.583	0.000
5	يتطلب من المراجع حضور دورات تدريبية في مجال المحاسبة والمراجعة لدى الشركات والمؤسسات والجامعات والجمعيات المهنية	4.37	0.646	87.42	20.008	0.000
6	إن على مكاتب المراجعة الزام مراجعيها باجتياز ساعات معينة من التعليم المستمر المهني.	2.66	0.878	53.26	- 3.621	0.000
7	يجب على المراجع أن يكون موضوعياً ولا يسمح لأي تأثير أن يغير من طبيعة ما يقوم به، على أن لا يسمح لأي مؤثر خارجي أن يبعده عن موضوعيته.	4.22	0.750	84.49	15.404	0.000
8	يجب على المراجع الخارجي المستقل ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبة القيام بها بكفاءة مهنية معقولة ومناسبة.	4.11	0.665	82.25	15.788	0.000
9	إن على المراجع الخارجي أن يقوم بعمله المهني بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه حسب المعايير الموضوعية من الهيئات المهنية.	4.37	0.744	87.42	17.372	0.000
10	على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة	4.47	0.502	89.44	27.659	0.000
	جميع الفقرات	4.12	0.430	82.49	24.680	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 88 تساوي 1.99

الفرضية الثانية: « الاستقلال والحياد في ممارسة مهنة مراجعة الحساباتيعمل على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) «.

أُستخدم اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (6) ، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (استقلال المراجع الخارجي وحياده في ممارسة مهنته) ، وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة «2» بلغ الوزن النسبي «91.46%» والقيمة الاحتمالية تساوي

«0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو تقديم النصيحة فقط، وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حيادة واستقلاله».

2. في الفقرة «7» بلغ الوزن النسبي «84.94%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «استقلالية إعداد التقرير وهو عدم وجود مؤثرات تمارس على المراجع لتغيير رأيه على صحة القوائم المالية في تقريره، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني».

كما تبين النتائج أن اقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

1. في الفقرة «8» بلغ الوزن النسبي «52.36%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «إن طول فترة ارتباط المراجع بعملية لا يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما تؤثر إيجاباً على حيادة واستقلاله».

2. في الفقرة «1» بلغ الوزن النسبي «52.13%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000» وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي وحياده».

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي 3.82، و الوزن النسبي يساوي 76.47 وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد «60%» وقيمة t المحسوبة تساوي 17.957، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.99، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الاستقلال والحياد في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات تعمل على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)

الجدول (6)

تحليل فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي وحياده	2.61	0.650	52.13	- 5.703	0.000
2	إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو تقديم النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حيادة واستقلاله.	4.57	0.672	91.46	22.073	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
3	إن الاستقلال والحياد للمراجع الخارجي العمل بنزاهة وموضوعية وعدم التحيز عند إبداء الرأي في تقريره.	3.72	1.168	74.38	5.810	0.000
4	الاستقلال في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى تعدان ضرورة ويجب تسلح المراجع بهما.	4.00	0.707	80.00	13.342	0.000
5	استقلالية التخطيط الكاملة في أعمال المراجعة الذي ينوي المراجع القيام بها للوصول إلى رأي محايد على القوائم المالية، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	3.81	1.021	76.18	7.474	0.000
6	استقلالية الأداء وهو التحرر من المؤثرات كافة التي قد تحيد المراجع عن مسار عملية المراجعة، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	4.10	0.739	82.02	14.052	0.000
7	استقلالية إعداد التقرير، وهو عدم وجود مؤثرات تمارس على المراجع لتغيير رأيه على صحة القوائم المالية في تقريره، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	4.25	0.743	84.94	15.839	0.000
8	إن طول فترة ارتباط المراجع بعملية يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما تؤثر إيجاباً على حياده واستقلاله.	2.62	0.761	52.36	- 4.734	0.000
9	إن تحديد أتعاب المراجع الخارجي قبل البدء في أعمال المراجعة يدعم استقلاله وحيادة ويؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	4.13	0.800	82.70	13.375	0.000
10	إن قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المراجع الخارجي يدعم استقلاله وحياده، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.	4.12	0.809	82.47	13.097	0.000
11	إن حق تعيين وتحديد أتعاب المراجع وعزله بيد الجمعية العمومية للمساهمين يؤثر إيجاباً على استقلاله.	4.12	0.823	82.47	12.876	0.000
	جميع الفقرات	3.82	0.433	76.47	17.954	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 88 تساوي 1.99

الفرضية الثالثة: «بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير، يعمل على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسينه عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)».

أُستخدم اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (7) ، والذي يبين آراء

أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (بذل العناية المهنية الواجبة) ، **وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يأتي**:

1. في الفقرة «16» بلغ الوزن النسبي «94.83%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.001»، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه: «على المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر الحصول على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده».

2. في الفقرة «6» بلغ الوزن النسبي «87.42%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000»، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «الهدف منه تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنوي القيام بها لاتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة".

كما تبين النتائج أن اقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

1. في الفقرة «21» بلغ الوزن النسبي «75.96%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000»، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه: «على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية وأن البيانات التي أعدت على أساسها هذه التغيرات دقيقة ومناسبة».

2. في الفقرة «24» بلغ الوزن النسبي «74.83%» والقيمة الاحتمالية تساوي «0.000»، وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن: «عند إصدار تقرير المراجع عليه الالتزام بشروط معايير إصدار هذا التقرير (غير متحفظ، متحفظ، سلبي، الاقتناع عن إبداء الرأي)».

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 4.19، و الوزن النسبي يساوي 83.70% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد «60%» وقيمة t المحسوبة تساوي 21.923، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، مما يدل على بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير، يعمل على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسينه عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)

الجدول (7)

تحليل فقرات المحور الثالث (بذل العناية المهنية الواجبة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	على المراجع الخارجي الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة أعمال المنشأة والهيكل التنظيمي لها.	4.18	0.762	83.60	14.602	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
2	يجب على المراجع الخارجي معرفة نشاط العميل ومدى تأثره بالأحوال الاقتصادية والتطورات التكنولوجية، وأثر ذلك على عملية المراجعة.	4.22	0.598	84.49	19.310	0.000
3	تستخدم هذه المعرفة في تكوين حكم شخص المراجع في مدى سلامة السياسات المحاسبة وعدالتها، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.	4.31	0.820	86.29	15.122	0.000
4	إن معرفة المراجع الخارجي بنشاط عملية تساعده في تقييم مدى معقولية البيانات والإيضاحات المقدمة من الإدارة.	4.15	0.575	82.92	18.801	0.000
5	إن هدف المراجع الخارجي من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى الثقة في هذا النظام ومدى الاعتماد عليه.	4.29	0.694	85.84	17.561	0.000
6	كما أن الهدف منه تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنوي القيام بها لإتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة.	4.37	0.572	87.42	22.619	0.000
7	وهذا يؤدي أداء عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وأعلى درجة من الجودة للحصول على الأدلة الكافية لا بدء رأيه في تقريره.	4.13	0.710	82.70	15.075	0.000
8	تعدُّ دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها من أهم الأعمال التي يتم على أساسها التخطيط لأعمال المراجعة.	3.99	0.832	79.78	11.205	0.000
9	يجب على المراجع الخارجي تخصيص المساعدين على مهمَّات المراجعة ويكون لديهم الخبرة والكفاءة الفنية المطلوبة عند تنفيذهم للعمل المسند إليهم.	3.93	0.809	78.65	10.875	0.000
10	على المراجع الخارجي التأكد بأن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة وأن المساعدين متفهمون توجيهات المراجع.	4.00	0.892	80.00	10.578	0.000
11	إن على المراجع الخارجي الحصول على المعرفة التامة بمشكلات المحاسبة والمراجعة المهمة ويقسم مدى تأثيرها وتعديل برنامج المراجعة وفقاً لذلك.	4.24	0.691	84.72	16.869	0.000
12	على المراجع الخارجي التدخل لحل الخلافات بين المنشأة التي يراجع حساباتها وبين فريق المراجعة من المساعدين.	4.18	0.614	83.60	18.141	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
13	أن هذا التدخل يساهم في رفع انجاز الأعمال بالكفاءة المطلوبة وفي تحقيق أعلى درجة من الدقة والموضوعية والحد من المشاكل داخل مكتب المراجعة.	4.24	0.658	84.72	17.733	0.000
14	يجب على المراجع الخارجي توثيق أعمال المراجعة وأن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.	3.93	0.766	78.65	11.490	0.000
15	على المراجع الخارجي التسجيل في أوراق العمل عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة الواجب القيام بها، والنتائج التي تم التوصل إليها.	4.20	0.677	84.04	16.748	0.000
16	على المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر الحصول على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده.	4.74	4.562	94.83	3.602	0.001
17	أن المراجع الرئيس يجب عليه يوضح أهمية ذلك الجزء من القوائم المالية الذي تم مراجعته بمعرفة المراجع الآخر.	4.37	0.591	87.42	21.872	0.000
18	عند استخدام عمل المراجعة الداخلية، على المراجع الخارجي تقويم الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ومدى موضوعيته.	4.18	0.534	83.60	20.830	0.000
19	عند استخدام عمل الخبير على المراجع مراعاة طبيعة ودرجة تعقيد البند والأهمية النسبية له، والأدلة المتوفرة لدى المراجع.	4.17	0.695	83.37	15.868	0.000
20	يجب أن يتم التخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.	4.28	0.639	85.62	18.899	0.000
21	على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية، وأن البيانات التي أعدت على أساسها هذه التغيرات دقيقة ومناسبة.	3.80	1.079	75.96	6.978	0.000
22	تستخدم الإجراءات التحليلية عند التخطيط العملية المراجعة والقيام بالفصح الجوهري وعند الانتهاء من عملية المراجعة.	4.15	0.736	82.95	14.636	0.000
23	عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة على المراجع مراعاة السحب العشوائي للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.	4.15	0.708	82.99	15.152	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
24	عند إصدار تقرير المراجع عليه الالتزام بشروط معايير إصدار هذا التقرير (غير متحفظ، متحفظ، سلبي، الاقتناع عن إبداء الرأي) .	3.74	1.133	74.83	6.172	0.000
	جميع الفقرات	4.19	0.510	83.70	21.923	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 88 تساوي 1.99

[أ] النتائج:

في ضوء الدراسة الميدانية وتحليل فقرات الاستبانة، فقد توصل الباحث للنتائج الآتية:

1. إن على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير.

2. إن على المراجع الخارجي أن يقوم بعمله المهني بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه حسب المعايير الموضوعية من الهيئات المهنية.

3. يتطلب من المراجع الخارجي حضور دورات تدريبية في مجال المحاسبة والمراجعة لدى الشركات والمؤسسات والجامعات والجمعيات المهنية.

4. إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة تقديم النصيحة فقط، وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حياده واستقلاله.

5. استقلالية إعداد التقرير وهو عدم وجود مؤثرات تمارَس على المراجع الخارجي لتغيير رأيه على صحة القوائم المالية في تقريره، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.

6. إن تحديد أتعاب المراجع الخارجي قبل بدء أعمال المراجعة يدعم استقلاله وحياده ويؤثر إيجاباً على أدائه المهني.

7. إن على المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر الحصول على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده.

8. على المراجع الخارجي التسجيل في أوراق العمل عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الواجب القيام بها، والنتائج التي يتم التوصل إليها.

9. إن على المراجع الخارجي الحصول على المعرفة التامة بمشكلات المحاسبة والمراجعة المهمة وتقويم مدى تأثيرها على برنامج المراجعة وفقاً لذلك.

[ب] التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الباحث يوصي بما يأتي:

1. ضرورة أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً في الحقيقة، وفي المظهر عند قيامه بعملية المراجعة وتقديمه الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى.

2. يجب على المراجعين الذين يمارسون مهنة المراجعة أن يُعدُّوا إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والعملية التطبيقية.

3. ضرورة حصول المراجعين على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، وزيادة سنوات الخبرة، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة.

4. يجب على المراجع الخارجي المستقل ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه القيام بها بكفاءة مهنية معقولة ومناسبة.

5. ضرورة أن يقوم المراجع الخارجي بعمله المهني بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه حسب المعايير الموضوعية من قبل الهيئات المهنية.

6. يجب على المراجع الخارجي أن يكون مستقلاً في أدائه المهني، وهو التحرر من المؤثرات كافة التي قد تحيد المراجع عن مسار عملية المراجعة، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.

7. ضرورة أن يحصل المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو القمصان، محمد (2007) ،» مدى تأثير استقلال المراجع الخارجي على أدائه لعملية المراجعة»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة – فلسطين.
2. الجلال، أحمد صالح (2010) ، "تأثير متغيرات بيئة مكتب المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر– الجمهورية الجزائرية.
3. الراشدان، شاهر الحسن (1994) ، "الربط بين الجانبين النظري والعملي في، علوم المحاسبة" وتدقيق الحسابات"، مؤتمر جامعة مؤتة لعام 1994، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (103) ص 27 – 29، الأردن.
4. جربوع، يوسف محمود (2004) ، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونين وطرق تضييق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (12) ، العدد (2) ص 367 – 389، غزة – فلسطين.
5. جربوع، يوسف محمود (2012) ،"الاستقلال في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الناشر: مكتبة الطالب الجامعي، غزة – فلسطين، الطبعة الثالثة، ص78، غزة– فلسطين.
6. جربوع، يوسف محمود (2012) ، "المعايير المهنية لمراجعة الحسابات"، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الإطار النظري، الناشر: مكتبة الطالب الجامعي، جامعة فلسطين بغزة، العدد الثالث، ص150 – 183، غزة– فلسطين.
7. حسين، ماجدة (1997) ، "تحديد وقياس أثر الخبرة المهنية وهيكل المعرفة على الأحكام الشخصية للمراجعين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
8. حلس، سالم (1999) ، "دراسة معايير المراجعة بهدف تقييم جودة الحكم الشخصي للمراجع، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسة الدراسات الإنسانية، المجلد (7) ، العدد (4) ، ص244 – 277، غزة – فلسطين.

9. دهمش، نعيم حسني (1997) ،"هل سيكون هناك أعداداً كبيرة من المحاسبين في عام 2005، وما هي صفات المحاسب الذي نريده؟ ، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (103) ، ص 27 – 29 – الأردن.

10. عبد العظيم، طارق (2005) ،"دراسة تحليلية مقارنة لمعايير المراجعة الأمريكية والدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بجمهورية مصر العربية"، مجلة كلية التجارة بينها، جامعة الزقازين، العدد الثاني، ص700.

11. غالي، جورج (2001) ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص236، عام 2001.

12. فايد، أحمد (1994) ، "نحو إطار فكري لمعايير أداء وظيفة المراجعة على النطاق الدولي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص1766.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. *Abdolmohamadi and Wright, (1987) , »An Examination of Effects of Experience and Task›s Complexity An Audit Judgment», the Accounting Review 1987.*
2. *Agoglin, et- al, Hatfield, (2009) , "The Effect of Audit Review Format on Review Team Judgments", Forth Edition, pp131- 133, Jhon Wiley Sons.*
3. *Arens, Elder and Beasely (2008) ,"Reporting standards", Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Twelfth Edition pp. 35- 36. Prentice Hall.*
4. *Ashton, H. R, (2011) ," An Experimental Study of Internal Control Judgment", Journal of Accounting Research, p. 14.*
5. *Boynton and kell, (1996) ,"General standards of Auditing", Modern Auditing, sixth Edition, pp. 40- 41,John Wiley sons.*
6. *Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, (1990) , "Fieldwork Standards", Montgomery's Auditing, Eleventh Edition, pp. 57,58,John Wiley & sons.*
7. *Guy,D. ,al, Auditing (1990) , Ed. , Harcourt Brace Jovonvik Inc. , Newyork, 1990.*

8. *Reimers, and Buter (1992) , "Judgment Evaluation in Accounting", Organizations and Society.*