مجلة تنمية الرافدين

**اسم المقال:** مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة
**اسم الكاتب:** أ.د. يوسف محمود جربوع، أ.د. سالم عبد الله حلس
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3193
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/02 17:57 +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 تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ٩٢ مجلد ٣٠ لسنة ٢٠٠٨
ص ص[٩ -٤٣]

# مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي
## دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة

**الدكتور يوسف محمود جربوع**
أستاذ مراجعة الحسابات المشارك
كلية التجارة – قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية في غزة
زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA
yjarbou@mail.iugaza.edu

**الدكتور سالم عبد الله حلس**
أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك
كلية التجارة - قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية - غزة
زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

**المستخلص**

**تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم إستبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسات النظرية، وزعت على الممارسين لمهنة مراجعة الحسابات أصحاب مكاتب المراجعة في قطاع غزة، وعلى الأكاديميين في أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية، بلغ عددها (١٦٠) إستبانة، وبلغت الردود (١١٢) إستبانة صالحة للتحليل أي بنسبة إرجاع قدرها (٧٠%).**

**وقد تبين من نتائج الدراسة أن الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة حتى الآن، مما أدى إلى عدم قدرتها على قيادة وتوجيه هذه المهنة. وأن أساليب التدريس الملائمة للمساقات عن طريق المحاضرات والتدريب العملي والتطبيقات على الحاسب الآلي تكفي لصقل موهبة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالمعلومات اللازمة من أجل تحسين أدائهم المهني. وبسبب حداثة مهنة المراجعة، فإنها تحتاج إلى جهود كبيرة من الجمعيات المهنية وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة لإعادة تأهيل الخريجين من أجل الصمود أمام المنافسة من جّراء تدفق مكاتب المراجعة الأجنبية ذات الخبرة العالية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى منطقتنا.**

**وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدعم استقلال المراجعين والكفاءة المهنية عندهم عن طريق تحسين نوعية التعليم**

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٧/٧/٢٢ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٧/٩/١٠

**والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية. وإنشاء برامج لتعديل وتحسين مستوى خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة، تهدف إلى تحسين المعارف والمهارات، فضلاً عن تغيير اتجاهات الخريجين نحو العمل المهني، وذلك من خلال التنويع في أساليب التدريس بما يسمح بقدر من المشاركة والعمل الجامعي، والعمل على بناء القدرات البحثية ومهارات كتابة التقارير المالية وتحليلها.**

**الكلمات الدالة: الجمعيات المهنية – الجامعات الفلسطينية – الأداء المهني – الكفاءة المهنية – الاستقلال والحياد – فجوة التوقعات – جودة المراجعة – المجتمع المالي.**

# The Aspects of Professional Societies and Palestinian Universities in improving the Performance of External Auditor: An Applied Study on the Professional Associations, Member Staff of Accounting and Commercial Departments in Palestinian Universities – Gaza

Yousif M. Jarboo' (PhD)
Associate Professor of Accounting and Auditing
College of Commerce (ASCA)
Islamic University – Gaza

Salim A. Halas (PhD)
Associate Professor of Accounting and Auditing
College of Commerce (ASCA)
Islamic University – Gaza

## Abstract

This study aims at identifying the contribution fields of the professional associations and the Palestinian Universities in the improvement of professional performance for the external auditor. To achieve these objectives, a questionnaire has been managed, depending on previous and theoretical studies. It consisted of three parts addressed to the working and practicing auditors and the members of accounting departments at the faculties of commerce in Gaza Province. The distributed questionnaires were (160), and (112) were replied which represented (70%). The results of this study showed that the professional associations in Gaza Province have no control or governance on accounting and auditing profession just now. So, these associations are unable to lead and direct this profession. The methods of teaching the subjects through lectures, practical training and the applications on computer are sufficient to provide the graduate with the necessary information for the improvement of his professional performance. As, the auditing profession is modern, it needs great efforts from the professional associations and the professors of accounting departments to review the prequalification of graduates in order to stay against the competition of the foreign companies which have a high experience in accounting and auditing and will flow to our countries. The two researchers introduced a set of recommendations, the most important among them: The professional associations in Gaza Province must encourage the independence and the professional competence of the auditors, through the improvement of education and training quality. Encouraging the application of International Accounting and Auditing Standards through the preparation and verifying the financial statements. To make a new programs for the develop the graduates' level belonging to accounting departments to increase knowledge and skills, in addition to modify the trends of the graduates toward the employment through: Variation of teaching methods to participate in the group work, as well as establishing research abilities and skills of writing and analyzing the financial reports.

Keywords: Professional Associations – Palestinian Universities – Professional Performance – Professional Competence – Independence & Neutrality – Expectation Gap – The Quality of Auditing – Financial Community.

**المقدمة**

من المتعارف عليه بين الباحثين في مراجعة الحسابات أن الحاجة إلى خدمات المراجعين تنشأ بسبب التعارض في المصالح (Goldman & Barlev, 1974)، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي أن يحافظ على دعامتين أساسيتين في عمله وهما: الكفاءة المهنية الملائمة والاستقلال والحياد التام (Woolf, 1986)، انظر على سبيل المثال: (Shockley, 1981)،(Simmic, 1984)، (Antle,1984) وهما أهم الصفات الواجب توافرها في المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة، كما يشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوافر فيها المتطلبات الآتية:

- المحافظة دائماً على حياد واستقلال المراجع الخارجي الذي يزاول مهنة المراجعة (Smith & Nichols, 1983).
- المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاول عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات المختلفة.
- قيام الجمعيات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضطلاع بمسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين (Guy and Sullivan, 1997).
- قيام أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل المناهج والمقررات الدراسية لتتلاءم مع حاجات السوق من الخريجين، وفتح ورش عمل لتدريب الخريجين لإكسابهم المهارات اللازمة لمزاولة أعمالهم.
- لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات (طلبة، ١٩٩٦).

ويقصد بالكفاءة المهنية المعرفة المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، وهي الدعامة الأولى من الصفات التي يجب أن يتسلح بها المراجع الخارجي عند تنفيذه عملية المراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال (Jarvis, 1983).

ومن هذا المفهوم يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال بوصفهما دعامتين أساسيتين للمراجعة والسببين الرئيسين في وجودها.

وعلى الرغم من تأكيد (Mautz & Sharaf) على أن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين دائماً، وبالتالي فإنها ليست محل شك من وجهة نظرهما، فإن هناك

العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها.

كما أن من العوامل المؤثرة في الأداء المهني للمراجع الخارجي هي انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة وذلك يعود للأسباب الآتية:

- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية (الحميد، ١٩٩٥).
- قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لأدائها، وذلك نتيجة للمنافسة بين المراجعين (لطفي، ١٩٩٦).
- تأدية خدمات أخرى لزبائن المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضاهم وضمان تجديد تعيينهم سنوياً (حلس، ٢٠٠٣).
- عدم التحفظ بشأن فرص الاستمرارية في الأعمال عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد الزبون (Carmichael and Willing ton, 1989).
- إتباع سلوك متساهل مع الزبائن نتيجة لإدراك المراجعين أن الزبائن غير راضين عن دورهم.
- زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.

ومن المؤكد أن العوامل السابقة تضعف من موقف المراجع الخارجي، ومن ثم تقلل من جودة الأداء في عملية المراجعة (دهمش، ١٩٩٦).

**مشكلة الدراسة**

يعد الأداء المهني للمراجع الخارجي وهما الكفاءة المهنية والاستقلال في ممارسة المهنة من أهم العوامل لنجاح عملية المراجعة ورضاء المجتمع المالي عن أعمال المراجعين، كما أنهما السببين الرئيسين في وجود الحاجة لخدمات هؤلاء المراجعين، ولكن بسبب حداثة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بصفة عامة وفي قطاع غزة خاصة، فإن المهنة تحتاج إلى جهود كبيرة من قبل الجمعيات المهنية وأقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة لإعادة تأهيل المراجعين حتى يمكنهم الصمود أمام المنافسة الشديدة الناتجة عن تدفق مكاتب وشركات المراجعة الكبيرة إلى منطقتنا من أمريكا والدول الأوروبية، إذ يشير واقع الحال إلى وجود فجوة كبيرة بين مستوى الأداء المهني عندهم عما هو موجود في منطقتنا، وأن اتفاقية الخدمات بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية يفرض عليها فتح حدودها من دون عائق شأنها في ذلك شأن البضائع. والسؤال الرئيس للمشكلة يتمثل في الآتي: هل تسهم الجمعيات المهنية في قطاع غزة والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي؟ ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة الآتية:

١. هل تقوم الجامعات الفلسطينية بتعديل المناهج والمقررات الدراسية في أقسام المحاسبة لتزويد الخريجين بالعلوم والمهارات اللازمة لممارسة أعمالهم ولتحسين الأداء المهني لديهم؟
٢. هل تقوم الجمعيات المهنية بقطاع غزة بفتح برامج تدريب وعمل محاضرات وندوات متخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، على أعمال مكاتب المراجعة ورقابة الجودة لتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي؟

**أهمية الدراسة**

إن ممارسة الأداء المهني بطريقة غير فعالة يعد العامل الأساس المؤدي إلى زيادة الدعاوى القضائية ضد المراجعين، كما أن فحص حالات فشل المراجعة الرئيسة التي سببت صعوبات لمكاتب وشركات المراجعة في الدول الأوروبية والولايات المتحدة وغيرها يوضح أن المشكلات قد نتجت عن الممارسة غير السليمة للأداء المهني في ظل ظروف من الاجتهاد والتوتر، إذ كان أداء المراجعين أقل من المستوى المهني الملائم.

إن أهمية رقابة الجودة بواسطة الجمعيات المهنية على أعمال مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة تعد ضرورة ملحة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة اللائقة بها بين المهن، إذ إن نظرة المجتمع للمهنة وللخدمات التي تقدمها من شأنها رفع مستوى الأتعاب بشكل عام الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جميع الأعضاء.

كما أن تبني مكاتب وشركات المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها للمجتمع المالي ومن ثم تحسين ربحية المكاتب على المدى الطويل.

**أهداف الدارسة**

يُعالج هذا البحث موضوعاً مهماً وأساسياً في مراجعة الحسابات، وهو تطبيق معايير الأداء المهني في عملية المراجعة، ولذلك فإن هذه الدراسة تهدف إلى تحقيق ما يأتي:

١. التعرف على مدى تطبيق الأداء المهني من قبل المراجع الخارجي في قطاع غزة عند ممارسته أعمال المراجعة.
٢. التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى عدم ممارسة المراجعين للأداء المهني المطلوب منهم والتي منها تخطيط عملية المراجعة، دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
٣. دراسة نقص استقلال وحياد المراجعين، وكذلك نقص الكفاءة المهنية عندهم.
٤. عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة إشرافها وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة.

**فرضيات الدراسة**

لقد اعتمد الباحثان في إجابتهما على مشكلة الدراسة وأهدافها على الفرضيات الآتية:

**الفرضية الأولى:**

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".

**الفرضية الثانية:**

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".

**الفرضية الثالثة:**

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة إشرافها وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".

**الدارسات السابقة**

**[أ] الدراسة العربية**

١. دراسة (مطر، ١٩٩٢) بعنوان: "سُبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن" - دراسة ميدانية تحليلية لأداء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، وهدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة في استقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سُبل تدعيم هذا الاستقلال.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يأتي:

- وجود بعض الاختلاف في وجهات نظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على إستقلال المدقق، وكذلك حيال السُبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال، على الرغم من أن هذا الاختلاف لم يكن جوهرياً إلاّ بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة.
- بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق إحتل دور الإدارة في تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق المرتبة الأولى، في حين إحتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للزبون المرتبة الأخيرة من بين هذه العوامل.
- عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة في استقلال المدقق، وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السُبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.

- اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن من أهمها:
§ التشديد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين والمخالفين لسلوكيات المهنة.
§ وضع ميثاق شرف المهنة.
§ وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

٢. دراسة (لطفي، ١٩٩٦)، بعنوان: "دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المراجعين، ومُعدي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية، حيث قام الباحث بإعداد استبيان وزع على (٨٠) مراجعاً للحسابات، و(٤٠) من المراجعين العاملين في الجهاز الحكومي، و(٦٥) مديراً مالياً، و(٢٥) مدير تسهيلات في البنوك، و(٤٥) للمستثمرين. قام الباحث من خلال هذه الاستبانة بدراسة العديد من العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة ودراسة الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر. وخلصت الدراسة إلى وجود اختلاف جوهري بين المجموعات الثلاث (المراجعين، ومعدي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية).

ويرى المراجعون أن عامل احتفاظ مكاتب المراجعة باتجاه الشك المهني أهم العوامل، في حين يرى مُعدو القوائم المالية أن أهم العوامل هو استجابة مكاتب المراجعة للوفاء باحتياجات ورغبات الزبون، ويرى مستخدمو القوائم المالية أن التزام مكاتب المراجعة بالمعايير العامة هو أكثر العوامل أهمية وتأثيراً في جودة الأداء المهني.

٣. دراسة (طُلبة، ١٩٩٧) بعنوان: "قياس أثر بعض العوامل في جودة آداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان"، حيث قام الباحث بتوزيع (٧٠) استبانة على عينة من المدققين القانونيين المزاولين للمهنة، مع ذكر بعض العوامل المهمة وقياس أثرها في جودة أداء مراقب الحسابات. ومن هذه العوامل: الخبرة العملية والعلمية، وتأثير المدة التي يبقى فيها مدقق الحسابات مدققاً لحسابات الزبون نفسه، ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، وكذلك أثر المنافسة بين مكاتب التدقيق.

وقد بينت نتائج هذه الدراسة أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر إيجابياً في مستوى جودة التدقيق مثل: التأهيل العلمي للمدقق، وساعات عمل التدقيق، وكذلك عوامل تؤثر سلباً في مستوى جودة التدقيق مثل: المنافسة الشديدة بين المدققين، وكبر حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من الزبون نفسه (أي تشكل جزءاً كبيراً من دخله).

٤. دراسة (أحمد، ٢٠٠٢)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين، مع تحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانة عليهم، وتوصل الباحث إلى العديد من التوصيات لرفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات،

وزيادة جودة أعمالها والنهوض بها إلى المستوى المطلوب. ومن أهم هذه التوصيات ما يأتي:
- ضرورة حرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.
- ضرورة تفعيل القوانين المهنية المتعلقة بآداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.
- ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات واجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

٥. دراسة (حلس، ٢٠٠٣) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في مستوى أتعاب عملية المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين بقصد الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب. ولقد توصل الباحث إلى حصر خمسة عشر متغيراً تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها المراجعون. وقد بينت الدراسة أن أهم هذه العوامل: حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، والوقت الذي يستغرقه المراجع في تنفيذ عملية المراجعة.
ولقد خلصت الدراسة إلى ما يأتي:
- توفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بشروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات والترخيص للمؤسسات العاملة في هذا الميدان.
- ضرورة إصدار قوانين وأنظمة فلسطينية توفر الحماية للمراجع الذي يبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها.
- ضرورة إلزام كل عضو في معاملة زملائه بما تقضي به قواعد اللياقة وتقاليد المهنة بعدم انتقاد أعمال الزملاء بطريقة تسيء إلى سمعتهم، وعدم السعي أو القبول لأن يكون بديلاً عن زميل له في أي تكليف مهني، إلاّ بعد الوقوف على الأسباب التي دعته إلى ترك العمل وعدم الاستمرار في عملية المراجعة.

٦. دراسة (جربوع، ٢٠٠٤)، بعنوان: "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسُبل تضييق هذه الفجوة"، ولقد بينت هذه الدراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، والحلول المقترحة لتضييق هذه الفجوة من خلال التزام المراجعين القانونيين بتطبيق معايير المراجعة المهنية وقواعد السلوك المهني، والالتزام بتطبيق القوانين والأنظمة عند مراجعة وفحص القوائم المالية. كما بينت الدراسة العوامل

التي أدت إلى انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، ومن أهم هذه العوامل ما يأتي:

- قيام هؤلاء المراجعين بالتنافس الشديد فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
- قبول أتعاب قليلة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها نتيجة للمنافسة الشديدة بين المراجعين.
- تأدية خدمات أخرى لزبائن المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء الزبائن وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
- إتباع سلوك متساهل مع الزبائن نتيجة لإدراك المراجعين بأنهم غير راضين عن دورهم.

كذلك قدم الباحث العديد من التوصيات لمعالجة ذلك، منها وضع برامج لمراقبة الجودة، ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية، وهذا سيؤدي إلى الارتفاع بمستوى الجودة المطلوب. كذلك اقترح الباحث ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب.

٧. دراسة (جربوع، ٢٠٠٥) بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة"، إذ بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المراجعة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال. كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المراجعين، ولكن الاستقلال قد لايتوافر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المراجعين للخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المراجعة لاجتذاب الزبائن، وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على الزبائن، وطول مدة بقاء المراجع مراجعاً لحسابات الزبون لمدة تزيد عن خمس سنوات، واعتماد المراجع في معظم دخله على زبون واحد، والضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة على المراجع للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً في استقلاله.

وأوصت الدراسة بما يأتي:

- ضرورة قيام المنظمات المهنية المتواجدة في قطاع غزة بالعمل على تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وذلك عن طريق تفادي التأثيرات المترتبة على أداء الخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة، وإجراء التغيير الإلزامي للمراجع بعد خمس سنوات من عمله في المنشأة.
- يجب على المنظمات المهنية العمل على توسيع مسؤوليات المراجع المتعلقة باكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية مثل الرشاوى، حتى يمكن للمجتمع المالي الثقة في آرائه التي يبديها في تقريره عن القوائم المالية المنشورة.

- ضرورة قيام الجمعيات المهنية بإلزام الشركات والمنشآت ممثلة في الجمعيات العمومية العادية للمساهمين بتعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بدلاً من إدارة الشركة أو المنشأة، وذلك لدعم استقلال المراجع.
- ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتدريب المراجعين على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، ويكون حضور المراجع إجبارياً بحيث لا يتم تجديد رخصته إذا لم يحضر التدريب.

٨. دراسة (الرشدان، ١٩٩٤) بعنوان: "الربط بين الجانبين النظري والعملي التطبيقي في علوم المحاسبة وتدقيق الحسابات"، اذ أوضحت هذه الدراسة أن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات تتطلب إعداداً عملياً وتأهيلاً عالياً، والدرجة الجامعية الأولى (البكالوريوس) وحدها لا تكفي لممارسة المهنة، وركز في هذه الدراسة على إعداد المتخصصين من قبل الجامعات والحاجة في هذا المجال لتعاون المؤسسات العامة والخاصة لتوفير فرص التدريب العملي.
٩. دراسة (دهمش، ١٩٩٧)، بعنوان: "اقتراح تصميم برامج تدريبية مستمرة" وقد 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 أنهُ لكي تكون هذه البرامج ناجحة وتحقق الأهداف المرجوة منها يجب أن تشتمل على التأهيل المستمر للمحاسبين، والتركيز على عمليات التحليل والتصميم والرقابة والصيانة، والتركيز على التدقيق بواسطة الحاسوب، والسيطرة على المخاطرة الكامنة في بيئة استخدام الحاسوب، والتركيز على نظم المعلومات، والهيكل التنظيمي للمؤسسة ومصادر القوى العاملة فيها، والقرارات الإدارية ومتابعتها.
١٠. دراسة (مطر، ١٩٩٧) بعنوان: "المحاسبة وتحديات القرن الحادي والعشرين" والذي أوضح فيها أن الآثار المتوقعة لحال كل من مهنة المحاسبة والتعليم خلال ذلك القرن هما: العولمة، وتكنولوجيا المعلومات، فالعولمة سوف يترتب عليها آثار جوهرية على أسواق السلع والخدمات، وستنتج أشكالاً جديدة من المنافسة تنقل الاهتمام في هذه الأسواق من التركيز على عنصر الكم (Quantity) إلى التركيز على عنصر النوع (Quality)، أما التقدم المستمر والمضطرد في مجال تكنولوجيا المعلومات وما يترتب عليه من تغيير دراماتيكي في عالم الاتصالات سيؤدي إلى تعاظم أهمية نظم المعلومات بما فيها نظم المعلومات المحاسبية. وبينت نتائج هذه الدراسة أن المشروعات الاقتصادية سوف تحتاج إلى المحاسب المزود بالمهارات المطلوبة لسوق العمل.

**[ب] الدراسات الأجنبية**

١. دراسة (لجنة ماكدونالد التابعة للمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٨٨) (Macdonald Committee Report)، بعنوان: "توقعات الجمهور من

المراجعة في كندا"، اذ أوصت اللجنة بضرورة تقديم تقارير مراقبة الجودة عن أعمال مكاتب وشركات المراجعة إلى قسم الجودة في المنظمة المهنية مباشرة.

٢. دراسة (ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية عن جودة أداء المراجعة في عام ١٩٨٩)، (United States General Office Accounting, 1989) وقد أوضحت الدراسة بأن جودة أداء المراجعة في إحدى عشرة مؤسسة مالية أفلست في عام ١٩٨٩، يعود إلى أن المراجعين في ست من هذه المؤسسات الإحدى عشرة لم يؤدوا المراجعة كما يجب، ولم يعدوا تقاريرهم عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة في أمريكا.

٣. دراسة (David B. Citron, 2003)، بعنوان: "إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المراجع والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات، وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبون القانونيون في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات أمام المحاكم. وهذا الإطار يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للزبائن. كما أن هذا الإطار لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. ومن نتائج هذه الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمراجعين.

٤. دراسة (Ferdinand A. Gul, 2003)، بعنوان: "آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي"، وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمراجعون ليس عليهم أن يكون مستقلين فقط، بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضاً في المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى، وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية. وقد نال الاستقلال في المظهر للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، وتبين نتائج الدراسة أن هناك عوامل تؤثر في استقلال المراجع الخارجي، منها الوضع المالي للزبون، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب الزبائن، وحجم منشأة المراجع.

٥. دراسة (Cappeli, Peter, 1992)، بعنوان: "التوازن بين مؤهلات الخريجين واحتياجات سوق العمل"، ويقترح فيها أنه لتحقيق التوازن بين مؤهلات الخريجين واحتياجات سوق العمل، على تقديم مناهج جديدة قادرة على مسايرة التغيرات الجارية. وبهذا نجد أن (Cappeli) يؤيد التدخل من خلال برامج تعليمية جديدة، إذ تتأثر جودة العمل بمتغيرات عديدة تشمل نظام الدراسة، عوامل اجتماعية، اللغات، الاتصالات، تكنولوجيا المعلومات. وبالتالي يوصي (Cappeli) بقيام مخططي سوق العمل بمتابعة مؤشرات السوق ثم نشر

المعلومات لجميع الأطراف، ولاسيما مراكز التدريب ومديري المؤسسات حتى يتم استعمال هذه المعلومات في تصميم برامج التعليم في الجامعات وغيرها من الأنشطة المكملة.

٦. دراسة (Institute of Certified Accountants In England & Wiles, 1996) والمسماة بنشرة الـ" Educational Network"، وتشير الى أن المحاسبين البريطانيين يواجهون الآن تحولاً أساسياً في الأسواق التي يقومون بخدمتها، وأظهر التحليل لهذه الدراسة أن هناك انطباعات طويلة تتعلق بمستقبل تأهيل وتدريب المراجعين، وقد وضعت هذه الدراسة تحديات أمام الفرصة المتاحة لهؤلاء المراجعين لكي يستعدوا لتعلم مهارات جديدة متخصصة في دنيا الأعمال، ومنها الطلب المتزايد على أنظمة وعمليات التخطيط إلى مرحلة مركزية في مجال التخطيط الاستراتيجي للأعمال، والتركيز على المعلومات التقنية التي تقوم بها أطراف متخصصة أخرى، وهذا المجال يعرض فرصاً مهمة جداً في نظام الخبرة، الجديدة للتأكد من مصداقية المعلومات.

٧. دراسة (روسي، روبرت، ١٩٩٩)، ورئيس لجنة ممارسة التدقيق الدولية، وأستاذ المحاسبة في جنوب كاليفورنيا، الولايات المتحدة الأمريكية، وعنوان الدراسة "ونحن على أبواب الألفية الثالثة- خدمات جديدة للمدققين"، وقد بّين أن احتياجات مستخدمي المعلومات هي إحدى القوى المستمرة في تشكيل خدمات التدقيق، وأحد المؤثرات المهمة هو الاقتصاد العالمي النامي، وأن أسواق المال العالمية والاستثمار العالمي والتوسع في تقديم التقارير إلى خارج الحدود الوطنية جميعها خلقت الحاجة إلى معلومات محاسبية تشغيلية جديدة أكثر اتساقاً، كما أن المجموعة الأخرى من القوى البشرية المؤثرة على خدمات التدقيق هي تدفقات المعلومات والمعرفة العالمية، وقد أصبحت المعلومات أكثر أهمية عند استخدامها في اقتصاد عالمي، والمستثمرون العالميون والمحللون الماليون والحكومات ومنظمات المساعدات المالية الجميع لهم حاجة ماسة للمعلومات الخاصة بالمؤشرات الاقتصادية والعجز القومي ومعدلات التضخم ومستويات قروض الأعمال.

**منهجية الدراسة**

سوف يُستخدم المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، كما سيتم الحصول على المعلومات الثانوية من الكتب والمراجع العلمية والدوريات من المجلات المحكمة والدراسات المتعلقة بالموضوع، كما سيتم الحصول على المعلومات الأولية عن طريق الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS)، وتتكون هذه المنهجية من الآتي:

**أولاً- الدراسة النظرية**

يجب توافر الكفاءة المهنية والاستقلال عند المراجع الخارجي لأنهما الدعامتين الأساسيتين للمراجعة والسببين الرئيسين في وجودها، وعلى الرغم من أن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين كما أكد على ذلك (Mautz & Sharaf) في كتابهما (The Philosophy of Auditing)، ولذلك فإنها ليست محل شك من وجهة نظرهما، فهناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، وقد أكد على ذلك المحامي الأمريكي (Amahawtiz) من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي.

ولهذا يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة كافية في أمور عديدة، منها ما يأتي:

أ. المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني.
ب. الممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقواعد.
ت. أثر التطورات في الحاسبات الإلكترونية على مزاولة المراجع لعمله المهني.
ث. استخدام الأساليب الكمية في المحاسبة والمراجعة.
ج. معرفته للقوانين والتشريعات التي تؤثر في تنفيذه لواجباته المهنية.
ح. تأثيرات تزايد الاهتمام بالافصاح عن الأداء البيئي للمنشآت الاقتصادية على ممارسته لعمله المهني.
خ. تأثيرات النمو في احتياجات مستخدمي القوائم المالية على ممارسة المراجع لعمله المهني، إذ ترتب على ذلك وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم من المراجعين، وبين ما يتحقق فعلاً بوساطتهم (جربوع، ١٩٩٨).

**المحافظة على الاستقلال والموضوعية والنزاهة**

طبقاً لقواعد السلوك المهني فإنه من الضروري أن يتصف المراجع بالاستقلال والموضوعية والنزاهة عند مزاولته لعمله المهني، ويتفق الباحثان مع ما يراه البعض من أن مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة مترابطة، إذ يشير الاستقلال إلى الظروف التي تدعم تطبيق الأداء المهني غير المتحيز للتوصل إلى قرار أو رأي في موقف معين، والموضوعية هي حالة من التفكير تؤدي إلى تطبيق الأداء المهني غير المتحيز، والموضوعية تتصف بالنزاهة وهي منهج نزيه أو عادل للأداء المهني، والنزاهة للمراجع هي معيار لتقييم الموضوع.

وقد ناقش (Mautz and Sharaf) استقلال المراجعين من وجهة نظر المجتمع، وخلصا إلى أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائماً الكفاءة المهنية، إلاّ أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائماً، فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية،

والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن.

فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي (Lee Metcalf) ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى زبائن المراجعة تعد تهديداً حقيقياً للاستقلال نظراً لأنها تخلق تعارضاً في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في الوقت نفسه، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين للشركة زبون المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لزبون المراجعة، ويكون المطلوب منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها (Mautz, 1972).

وعلى العكس ترى لجنة (كوهين) أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لزبائن المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للزبون أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنه الأكثر علماً ودراية بظروف المنشأة والصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة، ويؤيد ذلك كثير من الباحثين، إذ يرون أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى إلى زبائن المراجعة يزيد من اعتماد الزبائن على المراجعين، ومن ثم يقلل من اعتماد المراجعين على زبائن المراجعة (Antle, 1987).

**تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة**

يجب على الجمعيات المهنية أن تعمل على تشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند فحصها وتدقيقها، كما يجب على تلك الجمعيات تشجيع تطبيق تقنية المعلومات والاتصالات والاستفادة منها في تقديم الخدمات المهنية.

ولعل تبني الجمعيات المهنية إلزام أعضائها بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية سواءً في إعداد القوائم المالية أو في مراجعتها يحقق عدة مزايا أهمها: (جربوع وحلس، ٢٠٠١).

١. يتحقق للبيانات المالية المنشورة المعدة والمدققة بموجب تلك المعايير مجموعة من العناصر الإيجابية، أهمها المصداقية (Reliability)، والقبول العام (General Acceptance)، فضلاً عن قابليتها للمقارنة (Comparability).
٢. سيوفر تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من قبل الجمعيات المهنية المتواجدة في الدول النامية خاصة جهداً كبيراً وأموالاً طائلة، كانت ستحتاج إليها لوضع معاييرها المحلية والأقليمية الخاصة بها.

**ثانياً- الدراسة الميدانية**

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي اللذان اعتمدتهما الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعداً ميدانياً تطبيقياً يتعلق بالوقوف على مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

**مجتمع الدراسة وعينتها**

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات القانونيين الممارسين للمهنة من جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وجمعية المدققين الفلسطينية وعددهم (١٣٠) مراجعاً، وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات الفلسطينية وعددهم (٣٠) عضواً، أي أن مجموع مجتمع الدارسة يبلغ (١٦٠)، تم توزيع الإستبانات عليهم وهم يمثلون المجتمع الأصلي، أي تم استخدام أسلوب الحصر الشامل. وقد تم استرجاع (١١٢) استبانة منها صالحة للتحليل، وتمثل نسبة مئوية قدرها (٧٠%) وهي نسبة مرتفعة ومعقولة قياساً للأبحاث المماثلة.

**أداة الدراسة**

قام الباحثان بالاعتماد على الدراسة الميدانية في جمع البيانات على استخدام أسلوب قائمة الاستبيان وهي أكثر الأساليب الملاءمة في هذا النوع من الأبحاث.

**الجدول**
**"يبين عدد الاستبانات الموزعة وعدد الردود والنسبة المئوية للردود"**

| ت | الإيضاحات | عدد الاستبانات الموزعة | عدد الردود | النسبة المئوية |
|---|---|---|---|---|
| ١ | * جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية الممارسين للمهنة.<br>** جمعية المدققين الفلسطينية. | ١٣٠ | ٩٠ | ٥٦.٢٥ |
| ٢ | *** أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات | ٣٠ | ٢٢ | ١٣.٧٥ |

| | | | |
|---|---|---|---|
| الفلسطينية في قطاع غزة. | | | |
| المجموع الكلي | ١٦٠ | ١١٢ | %٧٠ |

* دليل المحاسب والمراجع لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لعام ٢٠٠٣.
** دليل مدققي الحسابات لعام ٢٠٠٥.
*** دليل أقسام المحاسبة في كليات التجارة في الجامعة الإسلامية/ جامعة الأزهر/ جامعة القدس المفتوحة/ جامعة فلسطين.

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة مجالات وبالشكل الآتي:

**المجال الأول:** يتكلم عن العلاقة بين قيام أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من ١٨ فقرة.

**المجال الثاني:** يتكلم عن العلاقة بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من ١٢ فقرة.

**المجال الثالث:** يتكلم عن العلاقة بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من ١٥ فقرة.

**صدق الاستبيان وثباته**

قام الباحثان بتقنين فقرات الاختبار وذلك للتأكد من صدقه وثباته وعلى النحو الآتي:

**صدق فقرات الاختبار**: قام الباحثان بالتأكد من صدق فقرات الاختبار بطريقتين، هما:

**١. صدق المحكمين**

عرض الباحثان الاختبار على مجموعة من المحكمين تألفت من (١٠) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية والكليات المتوسطة متخصصين في الإدارة والاقتصاد والمحاسبة والإحصاء وقد استجاب الباحثان لآراء السادة المحكمين وقاما بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في أنموذج تم إعداده، وقد قبلت الفقرات إذا وافق عليها أكثر من (٨) محكمين، وعدلت إذا وافق عليها من (٦-٨) من المحكمين، ورفضت إذا اعترض عليها أقل من (٥) محكمين، وبذلك خرج الاختبار في صورته النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

**٢. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاختبار**

وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة حجمها ٢٢ مفردة، وذلك بحساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

الجدول ١ يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبذلك تعد فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول ١**
**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية لفقراته**

| تسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ١ | إن عدم الاهتمام الكافي في دنيا الأعمال يعد عائقا لتطور المقررات والمناهج الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية ويؤثر في الأداء المهني عند الخريجين فيما بعد | ٠.٦٩٩ | ٠.٠٠٠ |
| ٢ | إن عدم وجود قواعد محددة تلتزم بضرورة تطوير المناهج والمقررات الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يؤدي إلى وجود معوقات لتطوير تلك المناهج كما يؤثر في الأداء المهني للخريج فيما بعد | ٠.٥٧٨ | ٠.٠٠٥ |
| ٣ | إن المساقات مثل اللغة الانجليزية والحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات، والأسواق المالية، والتحليل المالي، ومحاسبة الفنادق، وإدارة الموارد البشرية، ومحاسبة إدارة المنشآت البترولية يجب أن تدخل ضمن المناهج الدراسية لتقوية الأداء المهني عند الخريج. | ٠.٦٨١ | ٠.٠٠٠ |
| ٤ | إن أساليب التدريس عن طريق التطبيقات العملية تؤهل الخريج وتزوده بالمهارات اللازمة إلى التأثير في الأداء المهني للخريج. | ٠.٧٩٣ | ٠.٠٠٠ |
| ٥ | إن ضعف قنوات الاتصال بين أقسام المحاسبة بكليات التجارة وقطاع الأعمال يؤدي إلى وجود معوقات لتطوير المناهج الدراسية ويؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج | ٠.٨٣٢ | ٠.٠٠٠ |
| ٦ | إن اعتماد التدريس على الكتاب دون التدريب العملي يعد من ضمن المعوقات لتطوير المناهج الدراسية، كما يؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج | ٠.٨٩٩ | ٠.٠٠٠ |
| ٧ | إن رفع مستوى الخريجين في أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية من خلال تعديل المناهج يؤثر ايجابياً في الأداء المهني للخريج فيما بعد. | ٠.٨١١ | ٠.٠٠٠ |
| ٨ | إن إجادة اللغة الانجليزية واستعمال الحاسب الآلي تعد من ضمن المعارف والمهارات المطلوبة وذلك من أجل تحسين الأداء المهني عند الخريجين. | ٠.٨٦٠ | ٠.٠٠٠ |
| ٩ | إن تطور نظم الاتصالات والحاجة إلى مهارات جديدة يعد ضرورة لخريج أقسام المحاسبة بكليات التجارة من أجل تحسين الأداء المهني عنده | ٠.٧٣٧ | ٠.٠٠٠ |
| ١٠ | إن عدم إمكانية التدريب العملي في الشركات والمؤسسات الاقتصادية له تأثير على كفاءة خريجي قسم المحاسبة وتؤثر سلباً على الأداء المهني عنده فيما بعد | ٠.٨٣٩ | ٠.٠٠٠ |
| ١١ | إن عدم مواكبة المناهج والمقررات العملية للتغيرات العالمية قد أثرت في مستوى خريجي أقسام المحاسبة ويؤثر ذلك سلباً في الاداء المهني للخريج | ٠.٦٦٢ | ٠.٠٠١ |
| ١٢ | إن الاعتماد على أساليب التدريس التقليدية قد أثر في مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة كما أثرت في مستوى الأداء المهني عندهم | ٠.٧٧٣ | ٠.٠٠٠ |
| ١٣ | إن التغير في محتويات المساقات وأساليب القيام بالتدريب العملي والميداني يسهم في تقوية الخريج علمياً وعملياً، كما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء المهني عنده | ٠.٧٧٩ | ٠.٠٠٠ |

| تسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ١٤ | هل تعتقد بأن طريقة إلقاء المحاضرات النظرية التقليدية تكفي لتزويد الخريج بالقدرات والمهارات لمواجهة متطلبات المهنة في سوق العمل | ٠.٧٩٤ | ٠.٠٠٠ |
| ١٥ | هل تؤيد قيام الهيئات المنظمة للتدريب العملي للخريجين بالتعاون مع أقسام المحاسبة بكليات التجارة والمؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة | ٠.٥٣٥ | ٠.٠١٠ |
| ١٦ | هل تعتقد أن زيادة عدد الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يعد عائقا لتنويع أساليب التدريس ويؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج فيما بعد | ٠.٦١٦ | ٠.٠٠٢ |
| ١٧ | هل تعتقد بأن إحدى معوقات تنويع أساليب التدريس هي عدم تقبل الطلبة للأساليب الحديثة في التدريس | ٠.٥٣٩ | ٠.٠١٠ |
| ١٨ | إن تدعيم وزيادة مراكز التدريب العملي يسهم في رفع مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات الفلسطينية كما يسهم في رفع مستوى الأداء المهني عنده. | ٠.٦٣٠ | ٠.٠٠٢ |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ٢٠ تساوي ٠.٤٢٣

والجدول ٢ يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبذلك تعد فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول ٢**
**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية لفقراته**

| تسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ١ | يتوجب على المراجع الخارجي الإلمام الكافي بكل ما يتعلق من أمور المحاسبة والمراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده | ٠.٨٢٨ | ٠.٠٠٠ |
| ٢ | يتوجب على المراجع الخارجي استخدام ذكائه وخبرته في عملية المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده | ٠.٨١٣ | ٠.٠٠٠ |
| ٣ | يجب على المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة أن يمارس الشك | ٠.٨٣ | ٠.٠٠ |

| تسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| | المهني لتحسين الأداء المهني عنده | ٦ | ٠ |
| ٤ | يتوجب على المراجع الخارجي تقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ومخاطر المراجعة عند قيامه بمهمة المراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده | ٠.٦٥٢ | ٠.٠٠١ |
| ٥ | يتوجب على المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه على القوائم المالية لتحسين الأداء المهني عنده | ٠.٨٢٨ | ٠.٠٠٠ |
| ٦ | يجب على المراجع الخارجي دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده | ٠.٦٨٦ | ٠.٠٠٠ |
| ٧ | يتوجب على المراجع الخارجي تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف على المساعدين وعمل خطة لتنفيذ مهمته بطريقة صحيحة لتحسين الأداء المهني عنده | ٠.٨٧٠ | ٠.٠٠٠ |
| ٨ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم | ٠.٧٨٩ | ٠.٠٠٠ |
| ٩ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم | ٠.٨٠٢ | ٠.٠٠٠ |
| ١٠ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم | ٠.٦٧٤ | ٠.٠٠١ |
| ١١ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهين يؤدي إلى تحسين الأداء المهني للمراجع | ٠.٦٠٩ | ٠.٠٠٣ |
| ١٢ | يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة وضع السياسات والإجراءات للتطوير المهني عن طريق التأهيل المهني المستمر ونشاطات التدريب والدورات المختلفة من أجل تحسين الأداء المهني عند المراجعين | ٠.٨٥٠ | ٠.٠٠٠ |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ٢٠ تساوي ٠.٤٢٣

ويبين الجدول ٣ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، وبذلك تعد فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول ٣**

**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية لفقراته**

| مسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ١ | يجب أن يخضع كل مكتب من مكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائه لمعرفة ما إذا كان المكتب يحتفظ بأنظمة ملائمة للرقابة النوعية أي الرقابة على الجودة ويطبقها أم لا | ٠.٦٦٩ | ٠.٠٠١ |
| ٢ | يتوجب على مكتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات مناسبة لحجم وطبيعة | ٠.٥٥ | ٠.٠٠ |

| مسلسل | محتوى الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| | نشاطه تهدف إلى التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها | ٧ | ٧ |
| ٣ | يجب على مكتب المراجعة تبليغ هذه السياسات والإجراءات كتابياً إلى موظفي المكتب | ٠.٨٤٨ | ٠.٠٠٠ |
| ٤ | يجب أن تتعلق رقابة الجودة بكيفية ممارسة مكتب المراجعة كوحدة لأعماله المهنية | ٠.٥٧٨ | ٠.٠٠٥ |
| ٥ | عند تصميم نظام للرقابة على الجودة، يتوجب على المكتب أن يأخذ في اعتباره الاستقلال، الإشراف، التطوير المهني، الترقيات، وقبول الزبائن | ٠.٦٣١ | ٠.٠٠٢ |
| ٦ | إن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة لرقابة الجودة تعتمد على حجم وطبيعة أعمال المكتب واتساع نشاطه الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي، والاعتبارات الأخرى مثل التكلفة والمنفعة. | ٠.٨٦١ | ٠.٠٠٠ |
| ٧ | يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة أن تقوم بإنشاء قسم خاص لديها لرقابة الجودة على أعمال مكتب المراجعة | ٠.٧٥٦ | ٠.٠٠٠ |
| ٨ | يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بأن يقوم مكتب المراجعة لمراقبة الجودة على مكتب مراجعة مكتب آخر، ولمكتب المراجعة الآخر مراقبة الجودة على مكتب ثانٍ، وعلى المكتب الثاني مراقبة الجودة على مكتب مراجعة ثالث وهكذا، .. | ٠.٨٢٥ | ٠.٠٠٠ |
| ٩ | يتوجب تقديم مراقبة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة لدى الجمعيات المهنية مباشرة | ٠.٧٤٤ | ٠.٠٠٠ |
| ١٠ | إن متطلبات رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يجب إن تكون شاملة وان تتلاءم مع طبيعة ونشاط المكتب | ٠.٧٧٣ | ٠.٠٠٠ |
| ١١ | لقد بات من الضروري الارتباط مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى الشركة موضوع لمراجعة | ٠.٨٨٥ | ٠.٠٠٠ |
| ١٢ | يعد من الضروري قيام مكاتب المراجعة بالالتزام برقابة الجودة على أعمالها وإلاّ تفقد عضويتها لدى الجمعيات المهنية | ٠.٧٠١ | ٠.٠٠٠ |
| ١٣ | يتوجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تضمن بأن جميع العاملين في المكتب ملتزمون بمبادئ الاستقلال والنزاهة والموضوعية، والاستقامة، والسرية، والسلوك المهني. | ٠.٧٦٣ | ٠.٠٠٠ |
| ١٤ | يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لترقية العاملين الذين يمتلكون الخلق المستقيم، الذكاء، الحكم الشخصي، الجدارة، بالإضافة إلى التقدمية. | ٠.٧٧٨ | ٠.٠٠٠ |
| ١٥ | يتوجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لتوزيع الخبرة المهنية اللازمة. | ٠.٨٧٤ | ٠.٠٠٠ |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ٢٠ تساوي ٠.٤٢٣

**ثبات الاستبانة Reliability:**

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

١. **طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**

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

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ إذ ر معامل الارتباط والجدول ٥ يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

**٢. طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:**

استخدم الباحثان طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة بوصفها طريقة ثانية لقياس الثبات، وقد بين الجدول ٥ أن معاملات الثبات مرتفعة لفقرات الاستبانة.

**الجدول ٥**
**معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية والفا كرونباخ)**

| المجال | عدد الفقرات | طريقة التجزئة النصفية | | | طريقة الفا كرونباخ |
|---|---|---|---|---|---|
| | | معامل الارتباط | معامل الارتباط المصحح | مستوى المعنوية | |
| الأول | 18 | ٠.8576 | 0.9233 | ٠.٠٠٠ | 0.9541 |
| الثاني | 12 | ٠.8619 | 0.9258 | ٠.٠٠٠ | 0.9523 |
| الثالث | 15 | ٠.8743 | 0.9329 | ٠.٠٠٠ | 0.9368 |

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ٢٠ تساوي ٠.٤٢٣

**المعالجات الإحصائية**

لقد قام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية:

١. النسب المئوية والتكرارات.
٢. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
٣. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
٤. اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).
٥. اختبار One sample t- test.

**اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))**

يوضح الجدول ٦ نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل مجال أكبر من ٠.٠٥ ( $sig. > 0.05$ )، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

**الجدول ٦**
**اختبار التوزيع الطبيعي(One-Sample K-S)**

| المجال | قيمة الاختبار Z | مستوى المعنوية |
|---|---|---|
| الأول | 1.257 | 0.085 |
| الثاني | 1.018 | 0.251 |
| الثالث | 1.295 | 0.070 |
| جميع المجالات | 0.646 | 0.798 |

**اختبار فرضيات الدراسة**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t- test) لتحليل فقرات الاستبانة والجداول تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢.٠، (أو مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ والوزن النسبي أكبر من ٦٠ %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩، (أو مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ والوزن النسبي أقل من ٦٠%)، وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية أكبر ٠.٠٥

**الفرضية الأولى**

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٥ بين قيام أقسام المحاسبة كليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t- test) لتحليل فقرات المجال الأول (بين قيام أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي) وتبين النتائج في الجدول ٧ أن آراء أفراد العينة في الفقرة ١٤ سلبية، إذ إن الوزن النسبي لتلك الفقرة أقل من "٦٠%" ومستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن طريقة إلقاء المحاضرات النظرية التقليدية لا تكفي لتزويد الخريج بالقدرات والمهارات لمواجهة متطلبات المهنة في سوق العمل. في حين لم يستطع أفراد العينة تكوين رأي في الفقرة ٥، إذ بلغ مستوى المعنوية لتلك الفقرة أكبر من ٠.٠٥، أما باقي الفقرات فكانت آراء أفراد العينة إيجابية، إذ إن الوزن النسبي أكبر من "٦٠%" ومستوى المعنوية أقل من "٦٠%" لكل فقرة أي أن

أفراد العينة يوافقون على أن تدعيم وزيادة مراكز التدريب العملي يسهم في رفع مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات الفلسطينية، كما يسهم في رفع مستوى الأداء المهني عنده، وأن رفع مستوى الخريجين في أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية من خلال تعديل المناهج يؤثر إيجابياً في الأداء المهني للخريج فيما بعد، وأن قيام الهيئات المنظمة للتدريب العملي للخريجين بالتعاون مع أقسام المحاسبة بكليات التجارة والمؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة، والتغير في محتويات المساقات وأساليب القيام بالتدريب العملي والميداني يسهم في تقوية الخريج علمياً وعملياً ، كما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء المهني عنده، وأن عدم الاهتمام الكافي في دنيا الأعمال يعد عائقاً لتطور المقررات والمناهج الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية ويؤثر في الأداء المهني عند الخريجين فيما بعد، وأن إجادة اللغة الانجليزية واستعمال الحاسب الآلي يعد من ضمن المعارف والمهارات المطلوبة، وذلك من أجل تحسين الأداء المهني عند الخريجين، وأن إحدى معوقات تنويع أساليب التدريس هي عدم تقبل الطلبة للأساليب الحديثة في التدريس، وأن عدم إمكانية التدريب العملي في الشركات والمؤسسات الاقتصادية له تأثير على كفاءة خريجي قسم المحاسبة وتؤثر سلباً في الأداء المهني عندهم فيما بعد، وأن اعتماد التدريس على الكتاب دون التدريب العملي يعد من ضمن المعوقات لتطوير المناهج الدراسية، كما يؤثر سلباً في الأداء المهني للخريج، وأن زيادة عدد الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يعد عائقا لتنويع أساليب التدريس ويؤثر سلباً في الأداء المهني للخريج فيما بعد، وأن عدم مواكبة المناهج والمقررات العملية للتغيرات العالمية قد أثر على مستوى خريجي أقسام المحاسبة ويؤثر ذلك سلباً في الأداء المهني للخريج، وأن الاعتماد على أساليب التدريس التقليدية قد أثر على مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة كما أثر في مستوى الأداء المهني عندهم، وإن عدم وجود قواعد محددة تلزم بضرورة تطوير المناهج والمقررات الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يؤدي إلى وجود معوقات لتطوير تلك المناهج كما يؤثر في الأداء المهني للخريج فيما بعد، وأن المساقات مثل اللغة الانجليزية والحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات، والأسواق المالية، والتحليل المالي، ومحاسبة الفنادق، وإدارة الموارد البشرية، ومحاسبة إدارة المنشآت البترولية يجب أن تدخل ضمن المناهج الدراسية لتقوية الأداء المهني عند الخريج، وأن تطور نظم الاتصالات والحاجة إلى مهارات جديدة يعد ضرورة لخريج أقسام المحاسبة بكليات التجارة من أجل تحسين الأداء المهني عنده، وإن أساليب التدريس عن طريق التطبيقات العملية تؤهل الخريج وتزوده بالمهارات اللازمة وتؤدي إلى التأثير في الأداء المهني للخريج.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات ٨١.٥ % وقيمة t المحسوبة ٢٣.٢٣٦، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩ وبلغت قيمة مستوى المعنوية ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٥ بين قيام أقسام المحاسبة بكليات

التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.

**الجدول ٧**
**نتائج فقرات المجال الأول (العلاقة بين قيام أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية بتعديل الخطط والمقررات والمناهج الدراسية، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي)**

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي(%) | قيمة t | مستوى الدلالة | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | إن عدم الاهتمام الكافي في دنيا الأعمال يعد عائقا لتطور المقررات والمناهج الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية ويؤثر في الأداء المهني عند الخريجين فيما بعد | ٤.٢٩ | ٨٥.٩ | ١٤.٥٣٥ | ٠.٠٠٠ | ٥ |
| ٢ | إن عدم وجود قواعد محددة تلزم بضرورة تطوير المناهج والمقررات الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يؤدي إلى وجود معوقات لتطوير تلك المناهج كما يؤثر في الأداء المهني للخريج فيما بعد | ٤.٠٤ | ٨٠.٩ | ١٠.٧٦٤ | ٠.٠٠٠ | ١٣ |
| ٣ | إن المساقات مثل اللغة الانجليزية والحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات ، والأسواق المالية، والتحليل المالي، ومحاسبة الفنادق، وإدارة الموارد البشرية، ومحاسبة إدارة المنشآت البترولية يجب أن تدخل ضمن المناهج الدراسية لتقوية الأداء المهني عند الخريج. | ٤.٠٤ | ٨٠.٩ | ١٦.٢٢٥ | ٠.٠٠٠ | ١٤ |
| ٤ | إن أساليب التدريس عن طريق التطبيقات العملية تؤهل الخريج وتزوده بالمهارات اللازمة وتؤثر في الأداء المهني للخريج. | ٣.٩٦ | ٧٩.١ | ٧.٨٩٠ | ٠.٠٠٠ | ١٦ |
| ٥ | إن ضعف قنوات الاتصال بين أقسام المحاسبة بكليات التجارة وقطاع الأعمال يؤدي إلى وجود معوقات لتطوير المناهج الدراسية ويؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج. | ٣.٠٧ | ٦١.٥ | ٠.٦٩٧ | ٠.٤٨٨ | ١٧ |
| ٦ | إن اعتماد التدريس على الكتاب دون التدريب العملي يعد من ضمن المعوقات لتطوير المناهج الدراسية، كما يؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج | ٤.١٣ | ٨٢.٦ | ٨.٤٥٠ | ٠.٠٠٠ | ٩ |
| ٧ | إن رفع مستوى الخريجين في أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية من خلال تعديل المناهج يؤثر إيجاباً في الأداء المهني للخريج فيما بعد. | ٤.٤٣ | ٨٨.٥ | ١٣.٨٠٧ | ٠.٠٠٠ | ٢ |
| ٨ | إن إجادة اللغة الانجليزية واستعمال الحاسب الآلي | ٤.٢ | ٨٥. | ١١.٨٧ | ٠.٠٠ | ٦ |

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي(%) | قيمة t | مستوى الدلالة | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | يعد من ضمن المعارف والمهارات المطلوبة وذلك من أجل تحسين الأداء المهني عند الخريجين | ٩ | ٩ | ٤ | ٠ | |
| ٩ | إن تطور نظم الاتصالات والحاجة إلى مهارات جديدة يعد ضرورة لخريج أقسام المحاسبة بكليات التجارة من أجل تحسين الأداء المهني عنده | ٤.٠٤ | ٨٠.٩ | ٨.٨٨٨ | ٠.٠٠٠ | ١٥ |
| ١٠ | إن عدم إمكانية التدريب العملي في الشركات والمؤسسات الاقتصادية له تأثير في كفاءة خريجي قسم المحاسبة وتؤثر سلبا في الأداء المهني عنده فيما بعد | ٤.١٨ | ٨٣.٥ | ١١.٩٨٧ | ٠.٠٠٠ | ٨ |
| ١١ | إن عدم مواكبة المناهج والمقررات العملية للتغيرات العالمية قد أثرت على مستوى خريجي أقسام المحاسبة ويؤثر ذلك سلباً في الأداء المهني للخريج | ٤.١٠ | ٨٢.١ | ٨.٠١٥ | ٠.٠٠٠ | ١١ |
| ١٢ | إن الاعتماد على أساليب التدريس التقليدية قد أثر في مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة كما أثر في مستوى الأداء المهني عندهم | ٤.٠٦ | ٨١.٢ | ٦.٦٤٢ | ٠.٠٠٠ | ١٢ |
| ١٣ | إن التغير في محتويات المساقات وأساليب القيام بالتدريب العملي والميداني يسهم في تقوية الخريج علميا وعملياً، كما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء المهني عنده. | ٤.٤٠ | ٨٧.٩ | ١٢.٣٥٢ | ٠.٠٠٠ | ٤ |
| ١٤ | هل تعتقد بأن طريقة إلقاء المحاضرات النظرية التقليدية تكفي لتزويد الخريج بالقدرات والمهارات لمواجهة متطلبات المهنة في سوق العمل. | ٢.٧٩ | ٥٥.٩ | -٤.١٦٨ | ٠.٠٠٠ | ١٨ |
| ١٥ | هل تؤيد قيام الهيئات المنظمة للتدريب العملي للخريجين بالتعاون مع أقسام المحاسبة بكليات التجارة والمؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة. | ٤.٤١ | ٨٨.٢ | ١٢.٤٦٢ | ٠.٠٠٠ | ٣ |
| ١٦ | هل تعتقد أن زيادة عدد الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية يعد عائقا لتنويع أساليب التدريس ويؤثر سلبا في الأداء المهني للخريج فيما بعد. | ٤.١٣ | ٨٢.٦ | ١٠.٢٣١ | ٠.٠٠٠ | ١٠ |
| ١٧ | هل تعتقد بأن إحدى معوقات تنويع أساليب التدريس هي عدم تقبل الطلبة للأساليب الحديثة في التدريس. | ٤.٢٥ | ٨٥.٠ | ١١.٦١٧ | ٠.٠٠٠ | ٧ |
| ١٨ | إن تدعيم وزيادة مراكز التدريب العملي يسهم في رفع مستوى كفاءة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات الفلسطينية كما يسهم في رفع مستوى الأداء المهني عندهم. | ٤.٦٩ | ٩٣.٨ | ٢٩.٩٦٢ | ٠.٠٠٠ | ١ |
| | **جميع فقرات المجال** | ٤.٠٧ | ٨١.٥ | ٢٣.٢٣٦ | ٠.٠٠٠ | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (٦٧) ومستوى معنوية ٠.٠٥ تساوي ١.٩٩

## الفرضية الثانية

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٥ بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.

يبين الجدول ٨ أن جميع فقرات المجال الثاني (بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي) إيجابية، إذ إن مستوى المعنوية لكل فقرة أقل من ٠.٠٥ ومستوى المعنوية أكبر من "٦٠%" بمعنى أن أفراد العينة يتفقون حسب الأهمية على أن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم، وأن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم، وأنه يتوجب على المراجع الخارجي الإلمام الكافي في كل ما يتعلق من أمور المحاسبة والمراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده، وأنه يجب على المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة أن يمارس الشك المهني لتحسين الأداء المهني عنده، وأنه يتوجب على المراجع الخارجي تقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ومخاطر المراجعة عند قيامه بمهمة المراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده، وأن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسين الأداء المهني للمراجع، وأنه يتوجب على المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه على القوائم المالية لتحسين الأداء المهني عنده، وأنه يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة وضع السياسات والإجراءات للتطوير المهني عن طريق التأهيل المهني المستمر ونشاطات التدريب والدورات المختلفة من أجل تحسين الأداء المهني عند المراجعين، وأنه يتوجب على المراجع الخارجي تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف على المساعدين وعمل خطة لتنفيذ مهمته بطريقة صحيحة لتحسين الأداء المهني عنده، وأن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم، وأنه يتوجب على المراجع الخارجي استخدام ذكائه وخبرته في عملية المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده، وأنه يجب على المراجع الخارجي دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات ٨٥.٠% وقيمة t المحسوبة ٢٦.٨١٠، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩ وبلغت قيمة مستوى المعنوية ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يعني رفض الفرضية العدمية، أي

أنه توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٥ بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.

---

**الجدول ٨**
**نتائج فقرات المجال الثاني (بين قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل للتدريب وعمل الندوات والمحاضرات المتخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي)**

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | يتوجب على المراجع الخارجي الإلمام الكافي في كل ما يتعلق من أمور المحاسبة والمراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٤٣ | ٨٨.٥ | ١٩.٤٠٠ | ٠.٠٠٠ | ٣ |
| ٢ | يتوجب على المراجع الخارجي استخدام ذكائه وخبرته في عملية المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٠٩ | ٨١.٨ | ١١.٦٩٢ | ٠.٠٠٠ | ١١ |
| ٣ | يجب على المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة أن يمارس الشك المهني لتحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٢٨ | ٨٥.٦ | ١٧.٠٣٨ | ٠.٠٠٠ | ٤ |
| ٤ | يتوجب على المراجع الخارجي تقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ومخاطر المراجعة عند قيامه بمهمة المراجعة من أجل تحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٢٨ | ٨٥.٦ | ١٠.٣٤٥ | ٠.٠٠٠ | ٥ |
| ٥ | يتوجب على المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه على القوائم المالية لتحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٢٥ | ٨٥.٠ | ١١.٢٠٠ | ٠.٠٠٠ | ٧ |
| ٦ | يجب على المراجع الخارجي دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة لتحسين الأداء المهني عنده. | ٤.٠٣ | ٨٠.٦ | ١٣.٦٤٢ | ٠.٠٠٠ | ١٢ |
| ٧ | يتوجب على المراجع الخارجي تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف على المساعدين وعمل خطة لتنفيذ مهمته بطريقة صحيحة لتحسين الأداء المهني عنده. | ٤.١٠ | ٨٢.١ | ٨.٨٨٠ | ٠.٠٠٠ | ٩ |
| ٨ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم. | ٤.١٠ | ٨٢.١ | ٩.٩٢٤ | ٠.٠٠٠ | ١٠ |

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٩ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم. | ٤.٥٤ | ٩٠.٩ | ١٦.٣٠٤ | ٠.٠٠٠ | ١ |
| ١٠ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بفتح ورش عمل لتدريب المراجعين على الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسين الأداء المهني عندهم. | ٤.٤٩ | ٨٩.٧ | ٢٣.٠٠٩ | ٠.٠٠٠ | ٢ |
| ١١ | إن قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بعمل الندوات والمحاضرات في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسين الأداء المهني للمراجع. | ٤.٢٦ | ٨٥.٣ | ١٣.٦٢٨ | ٠.٠٠٠ | ٦ |
| ١٢ | يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة وضع السياسات والإجراءات للتطوير المهني عن طريق التأهيل المهني المستمر ونشاطات التدريب والدورات المختلفة من أجل تحسين الأداء المهني عند المراجعين. | ٤.١٦ | ٨٣.٢ | ٩.٤٢٥ | ٠.٠٠٠ | ٨ |
| | **جميع فقرات المجال** | ٤.٢٥١٢ | ٨٥.٠ | ٢٦.٨١٠ | ٠.٠٠٠ | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (٦٧) ومستوى معنوية ٠.٠٥ تساوي ١.٩٩

**الفرضية الثالثة**

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٥ بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي".

يبين الجدول ٩ أن جميع فقرات المجال الثالث (بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي) إيجابية، إذ إن الوزن النسبي أكبر من "٦٠%" ومستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ لكل فقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على أنه يتوجب تقديم مراقبة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة لدى الجمعيات المهنية مباشرة، وأن متطلبات رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يجب أن يكون شاملاً وأن يتلاءم مع طبيعة ونشاط المكتب، وأنه يتوجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لتوزيع الخبرة المهنية اللازمة، ووضع السياسات والإجراءات التي تضمن بأن جميع العاملين في المكتب ملتزمون بمبادئ الاستقلال والنزاهة والموضوعية، والاستقامة، والسرية، والسلوك المهني، وتبني سياسات وإجراءات مناسبة لحجم وطبيعة نشاطه تهدف إلى

التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، والالتزام بأن يقوم مكتب المراجعة لمراقبة الجودة على مكتب مراجعة آخر، ولمكتب المراجعة الآخر مراقبة الجودة على مكتب ثانٍ، وعلى المكتب الثاني مراقبة الجودة على مكتب مراجعة ثالث وهكذا، ..، ويجب أن يخضع كل مكتب من مكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائه لمعرفة ما إذا كان المكتب يحتفظ بأنظمة ملائمة للرقابة النوعية أي الرقابة على الجودة ويطبقها، وعند تصميم نظام للرقابة على الجودة، يتوجب على المكتب أن يأخذ في اعتباره الاستقلال، الإشراف، التطوير المهني، الترقيات، وقبول الزبائن، وأن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة لرقابة الجودة تعتمد على حجم وطبيعة أعمال المكتب واتساع نشاطه الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي، والاعتبارات الأخرى مثل التكلفة والمنفعة، وأنه يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لترقية العاملين الذين يمتلكون الخلق المستقيم، الذكاء، الحكم الشخصي، الجدارة، فضلاً عن التقدمية، وأنه يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة أن تقوم بإنشاء قسم خاص لديها لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة، وأنه يجب على مكتب المراجعة تبليغ هذه السياسات والإجراءات كتابياً إلى موظفي المكتب، وأنه بات من الضروري الارتباط مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى الشركة موضوع المراجعة، وأنه يجب أن تتعلق رقابة الجودة بكيفية ممارسة مكتب المراجعة بوصفها وحدة لأعماله المهنية، وأنه من الضروري قيام مكاتب المراجعة بالالتزام برقابة الجودة على أعمالها وإلاّ تفقد عضويتها لدى الجمعيات المهنية.

وبصفة عامة بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات ٨١.٠% وقيمة t المحسوبة ١٢.٨٦٥، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩ وبلغت قيمة مستوى المعنوية ٠.٠٠٠ وهو أقل من ٠.٠٥ مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٥) بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي.

---

**الجدول ٩**
**نتائج فقرات المجال الثالث (العلاقة بين عدم ممارسة الجمعيات المهنية في قطاع غزة وهيمنتها على رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة، وبين تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي)**

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | يجب أن يخضع كل مكتب من مكاتب المراجعة في قطاع غزة لرقابة الجودة على أدائه لمعرفة | ٤.٠٤ | ٨٠.٩ | ٧.٥٦٢ | ٠.٠٠٠ | ٧ |

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ما إذا كان المكتب يحتفظ بأنظمة ملائمة للرقابة النوعية أي الرقابة على الجودة ويطبقها أم لا | | | | | |
| ٢ | يتوجب على مكتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات مناسبة لحجم وطبيعة نشاطه تهدف إلى التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها | ٤.١٨ | ٨٣.٥ | ١٢.٥٧٤ | ٠.٠٠٠ | ٥ |
| ٣ | يجب على مكتب المراجعة تبليغ هذه السياسات والإجراءات كتابيا إلى موظفي المكتب | ٣.٩٤ | ٧٨.٨ | ٧.٧١٧ | ٠.٠٠٠ | ١٢ |
| ٤ | يجب أن تتعلق رقابة الجودة بكيفية ممارسة مكتب المراجعة كوحدة لأعماله المهنية | ٣.٨١ | ٧٦.٢ | ٧.٥٣٤ | ٠.٠٠٠ | ١٤ |
| ٥ | عند تصميم نظام للرقابة على الجودة، يتوجب على المكتب أن يأخذ في اعتباره الاستقلال، الإشراف، التطوير المهني، الترقيات، وقبول الزبائن | ٤.٠٠ | ٨٠.٠ | ٧.٠٣٧ | ٠.٠٠٠ | ٨ |
| ٦ | إن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة لرقابة الجودة يعتمد على حجم وطبيعة أعمال المكتب واتساع نشاطه الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي، والاعتبارات الأخرى مثل التكلفة والمنفعة. | ٣.٩٧ | ٧٩.٤ | ٧.٤٢١ | ٠.٠٠٠ | ٩ |
| ٧ | يجب على الجمعيات المهنية في قطاع غزة أن تقوم بإنشاء قسم لديها خاصا لرقابة الجودة على أعمال مكتب المراجعة | ٣.٩٦ | ٧٩.١ | ٦.١٢٨ | ٠.٠٠٠ | ١١ |
| ٨ | يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بأن يقوم مكتب المراجعة لمراقبة الجودة على مكتب مراجعة آخر، ولمكتب المراجعة الآخر مراقبة الجودة على مكتب ثان، وعلى المكتب الثاني مراقبة الجودة على مكتب مراجعة ثالث وهكذا، .. | ٤.٠٧ | ٨١.٥ | ٩.١٥٦ | ٠.٠٠٠ | ٦ |
| ٩ | يتوجب تقديم مراقبة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة لدى الجمعيات المهنية مباشرة. | ٤.٤٠ | ٨٧.٩ | ١٨.٣٩٥ | ٠.٠٠٠ | ١ |
| ١٠ | إن متطلبات رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يجب أن يكون شاملا وان يتلاءم مع طبيعة ونشاط المكتب. | ٤.٢٥ | ٨٥.٠ | ١٢.٩٠٤ | ٠.٠٠٠ | ٢ |
| ١١ | لقد بات من الضروري الارتباط مع مستشار خارجي أو شركة مراجعة أخرى للتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى الشركة موضوع المراجعة. | ٣.٩٣ | ٧٨.٥ | ٦.٧١٩ | ٠.٠٠٠ | ١٣ |

| مسلسل | الفقرات | الوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٢ | يعد من الضروري قيام مكاتب المراجعة بالالتزام برقابة الجودة على أعمالها وألا تفقد عضويتها لدى الجمعيات المهنية. | ٣.٧٦ | ٧٥.٣ | ٥.٩٩١ | ٠.٠٠٠ | ١٥ |
| ١٣ | يتوجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تضمن بان جميع العاملين في المكتب ملتزمون بمبادئ الاستقلال والنزاهة والموضوعية، والاستقامة، والسرية، والسلوك المهني. | ٤.٢٢ | ٨٤.٤ | ١١.٠٤٠ | ٠.٠٠٠ | ٤ |
| ١٤ | يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لترقية العاملين الذين يمتلكون الخلق المستقيم، الذكاء، الحكم الشخصي، الجدارة، بالإضافة إلى التقدمية. | ٣.٩٧ | ٧٩.٤ | ٨.٣٢٤ | ٠.٠٠٠ | ١٠ |
| ١٥ | يتوجب على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات لتوزيع الخبرة المهنية اللازمة. | ٤.٢٤ | ٨٤.٧ | ١٠.٠٩٤ | ٠.٠٠٠ | ٣ |
| | **جميع فقرات المجال** | ٤.٠٤٩٠ | ٨١.٠ | ١٢.٨٦٥ | ٠.٠٠٠ | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (٦٧) ومستوى معنوية ٠.٠٥ تساوي ١.٩٩

## النتائج والتوصيات

### النتائج

١. إن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاله وحياده، لأنه يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة، مما يصعب معه الحفاظ على استقلاله، كما أنه قد يقيم علاقات شخصية وطيدة مع الإدارة أثناء تقديم تلك الخدمات.
٢. إن اعتماد المراجع الخارجي على زبون واحد يهدد إستقلاله وحياده خاصة مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد.
٣. عدم التزام بعض المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال المراجعة.
٤. إن الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة حتى الآن، مما أدى إلى عدم قدرتها على قيادة وتوجيه هذه المهنة.
٥. إن عدم دراسة اللغة الإنجليزية والحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات والأسواق المالية والتحليل المالي ودراسة الجدوى الاقتصادية ومحاسبة الفنادق والتدقيق الداخلي والتخطيط الاستراتيجي للأعمال بتوسع وعمق يؤدي إلى افتقار خريجي أقسام المحاسبة إلى المهارات والخبرات اللازمة لممارسة أعمالهم المهنية في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات.
٦. إن عدم قيام الهيئات المنظمة للتدريب العملي بالتعاون مع أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة أدى إلى عدم قدرة الخريجين

على مسايرة الأعمال في المؤسسات الاقتصادية سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام الحكومي.

٧. إن أساليب التدريس الملائمة للمساقات عن طريق المحاضرات والتدريب العملي والتطبيقات على الحاسب الآلي تكفي لصقل موهبة خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات الفلسطينية بالمعلومات اللازمة من أجل تحسين أدائهم المهني.

٨. إن تقليل جودة الأداء المهني في عمليات المراجعة لتوفير الوقت والمال يؤدي إلى زيادة رفع قضايا ضد مكاتب وشركات المراجعة أمام القضاء وإلى سوء سمعة تلك المكاتب والشركات أمام الجمهور.

٩. إن الرقابة على أعمال المراجعة ضرورة لمكاتب وشركات المراجعة التي تسعى للنهوض بمهنة المراجعة إلى المكانة اللائقة بها بين المهن الأخرى، إذ إن تحسين نظرة المجتمع للمهنة وللخدمات التي تقدمها من شأنه رفع مستوى الأتعاب بشكل عام، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جميع أعضاء المهنة.

١٠. إن الحاجة إلى خدمات المراجعين تنشأ بسبب التعارض في المصالح، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي أن يحافظ على توافر الكفاءة المهنية والاستقلال عنده لأنهما هما الدعامتين الأساسيتين في المراجعة والسببين الرئيسين في وجودها.

١١. بسبب حداثة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بصفة عامة وفي قطاع غزة بصفة خاصة، فإن المهنة تحتاج إلى جهود كبيرة من قبل الجمعيات المهنية وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بكليات التجارة، لإعادة تأهيل الخريجين والمراجعين الممارسين للمهنة، حتى يتمكنوا من الصمود أمام المنافسة الشديدة من جراء تدفق مكاتب المراجعة الأجنبية ذات الخبرة العالية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى منطقتنا.

**التوصيات**

١. ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدعم استقلال المراجعين والكفاءة المهنية عندهم، عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للمنشآت التي يراجعون حساباتها.

٢. تشجيع حالات الدمج فيما بين مكاتب وشركات المراجعة وذلك بقصد خفض الأعباء الإضافية، ومن ثم تحسين فاعلية المهنة.

٣. تشجيع تطبيق تقنية المعلومات والاتصالات، والاستفادة منها في تقديم الخدمات المهنية.

٤. يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب والشركات بقصد تحسين الأداء المهني لها.
٥. يجب على الجمعيات المهنية تحديد دور المراجع ومسؤولياته عن الخطأ والغش والاحتيال الذي تمارسه إدارة المنشأة، إذ يجب على مكاتب وشركات المراجعة أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب والغش لأنه من مبررات وجودها.
٦. يجب على المراجعين التأكد من أنهم يمارسون الأداء المهني عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت باستقلال وموضوعية ونزاهة، وعليهم تفادي أي عوامل قد تمثل تهديداً غير مقبول للممارسة الفعالة في الواقع العملي.
٧. يجب على الجمعيات المهنية العمل على تدعيم استقلال المراجع، وذلك عن طريق تفادي التأثيرات المترتبة على أداء الخدمات الاستشارية والإدارية لزبون المراجعة، وإجراءات التغيير الإلزامي للمراجع بعد خمس سنوات من عمله مع منشأة الزبون.
٨. يجب الاهتمام بتطوير وتحسين التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية، وذلك عن طريق إدخال التدريب العملي بوصفه جزءاً من برنامج ومناهج التعليم وإعادة صياغة أهداف التعليم الجامعي من الاعتماد على الكم إلى الاعتماد على الكيف، وتطوير قنوات الإتصال بين كليات التجارة والمؤسسات الاقتصادية والعمل على تخفيض الأعداد المقبولة في تلك الكليات.
٩. يجب العمل على إدخال المساقات الآتية في المناهج الدراسية في أقسام المحاسبة بكليات التجارة وهي:
   - دراسة الحاسب الآلي مع التركيز على التطبيقات العملية.
   - اللغة الإنجليزية . تكنولوجيا المعلومات.
   - إدارة دولية. محاسبة الفنادق.
   - محاسبة البترول.
١٠. يجب تشجيع إنشاء برامج لتعديل وتحسين مستوى خريجي أقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية، تهدف إلى تحسين المعارف والمهارات، فضلاً عن تغيير اتجاهات الخريجين نحو العمل، وذلك من خلال:
   - التنويع في أساليب التدريس بما يسمح بقدر من المشاركة والعمل الجماعي.
   - العمل على بناء القدرات البحثية ومهارات كتابة التقارير المالية وتحليلها.

## المراجع

### أولاً- المراجع باللغة العربية

١. أحمد، زياد جمال، ٢٠٠٢، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية.

٢. جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٤، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضييق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية- سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (١٢)، العدد (٢)، غزة، فلسطين.
٣. جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٥، "العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند آدائه عملية المراجعة"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (٢٧)، العدد (٧٥)، جامعة الموصل، العراق.
٤. جربوع، يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، ٢٠٠١، "إعداد وتجهيز القوائم المالية"، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الناشر مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
٥. حلس، عبد الله، ٢٠٠٣، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"، مجلة الجامعة الإسلامية- سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (١١)، العدد (٢)، غزة – فلسطين.
٦. الحميد، عبد الرحمن من إبراهيم، ١٩٩٥، "خصائص جودة المراجعة المالية- دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد (٢٥)، الرياض، السعودية.
٧. دهمش، رُلى نعيم، ١٩٩٦، "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات، مفهومها، أهميتها"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (٩٥)، عمان، الأردن.
٨. دهمش، نعيم حسني، ١٩٩٧، "هل سيكون هناك أعداد كبيرة من المحاسبين في عام ٢٠٠٥ وما هي صفات المحاسب الذي نريد؟"، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد (١٠٣)، أيلول- كانون أول ١٩٩٧، عمان، الأردن.
٩. الرشدان، شاهر الحسن، ١٩٩٤، "الربط بين الجانبين النظري والعملي في علوم المحاسبة وتدقيق الحسابات، مؤتمر جامعة مؤتة لعام ١٩٩٤، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (١٠٣)، أيلول- كانون أول ١٩٩٧، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
١٠. روسي، روبرت، ١٩٩٩، "ونحن على أبواب الألفية الثالثة خدمات جديدة للمدققين"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (١١٠)، الربع الرابع ١٩٩٩، عمان، الأردن.
١١. لطفي، أمين السيد، ١٩٩٦، "دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المراجعين ومُعدي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
١٢. مطر، محمد عطية، ١٩٩٧، "المحاسبة وتحديات القرن الحادي والعشرين"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (١٠١)، أيار – حزيران ١٩٩٧، عمان، الأردن.

## ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. Antle, R. 1987, "Auditor's Independence", Journal of Accounting Research, Vol. 22, No.1, (Spring 1987).
2. Cappeli, p. 1992, "College Students and workplace: Assessing performance to Improve the Fit change", (Nov. – Dec., 1992).
3. Carmichael, D. R. and Willington, J. 1989, "Evaluating of Going- on Concerned Status", Auditing Concepts and Methods, Fifth Edition.
4. Citron, D. B. 2003, "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 17, No.2, 2003.
5. Ferdinad, A.Gul, 2003, "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 12, No.2.
6. Goldman, A. and Barlev, B. 1974, "The Auditor's – Firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence", The Accounting Review, (October 1974)

7. Guy, D.M. and Sulivan, J.D. 1998, "The Expectation Gap and Auditing Standards", Journal of Accountancy, (April 1998).
8. Ibid, Antle, P., 1987.
9. Institute of Certified Accountants in England and Wiles (ICAEW), 1996, "Educational Network- Market Labor Problems that Facing Accountants", 1996.
10. Jarvis, p. 1983, "professional Education", London, Groom Helm, 1983.
11. Macdonald, W.A. 1988, "Report on the Commission to Study the Puplic Expectations of Audits ",Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1988.
12. Mautz, R.K. 1972, "Toward A philosophy of Auditing In: Auditing Looks Ahead", Haward Setter (ed.), University of Kansas Printing Service, 1972.
13. Shockley, R.A. 1981, "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis", The Accounting Review, (October 1981).
14. Simmic, D.A. 1984, "Auditing, Consulting and Auditor's Independence", The Journal of Accounting Research, Vol.2, (Autmn 1984).
15. Smith, D.B. and Nichols, D.R. 1983, "Auditor's Credibility and Auditor change", Journal of Accounting Research, Vol.2, (Autumn 1983).
16. U.S. (GAO), The United States General Accounting Office 1989, "Report to the Chairman, Committee On Banking, Finance and Urban Affairs House of Representatives, Washington, D.C., U.S. GAO, 1989.
17. Woolf, E. 1986, "Auditing To day", Englewood Cliffs, N.J., Printice – Hall International, Third Edition, 1986.