

**دور الهيئات المهنية الفلسطينية في تطوير استراتيجيات تأهيل مدقق الحسابات
"دراسة ميدانية على نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية"**

***The role of Palestinian professional bodies in developing strategies
for qualifying the auditor "An Empirical study on Palestinian
Accountants & Auditors Syndicate"***

نسرين منصور، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي mansour.nesrine@univ-oeb.dz
عبد الوهاب شنيخز، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي chnikher.wahab@univ-oeb.dz
تاريخ الاستلام: 2020/08/15 تاريخ القبول: 2020/10/16 تاريخ النشر: 2021/06/03

ملخص: هدفت الدراسة للتعرف على دور الهيئات المهنية الفلسطينية في تطوير استراتيجيات تأهيل مدقق الحسابات. اعتمدت الدراسة الوصفية التحليلية على الدراسات السابقة والمقالات العلمية، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). تشير النتائج إلى وجود دور فعال للهيئات المهنية الفلسطينية في تفعيل أخلاقيات المهنة واهتمامها بمواكبة التطور العالمي، وتقديمها لبرامج تدريبية لكنها ليست بشكل دوري ومستمر، وإعداد امتحانات تأهيلية.

الكلمات المفتاحية: هيئات مهنية؛ مدقق الحسابات؛ استراتيجيات تأهيل المدقق؛ نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية؛ فلسطين.

تصنيف JEL : L44 ، M42 ، M48 ، K33

Abstract: The study aimed to identify the role of Palestinian professional bodies in developing auditor qualification strategies. The descriptive-analytical study has relied on previous studies and reports, analysis of the results of the field study and hypothesis testing using the statistical program (SPSS). Results show that there is an effective role for these bodies in activating the profession ethics and keeping pace with global development, providing them with training programs but not periodically and setting up qualifying exams.

keyword: Professional bodies; Auditor; Auditor qualification Strategies; Palestinian Accountants & Auditors Syndicate; Palestine.

JEL classification code : L44, M42, M48, K33

المؤلف: نسرين منصور، الإيميل: mansour.nesrine@univ-oeb.dz
وُلدت الحاجة في مجتمعنا الفلسطيني بشكل متزايد لتهيئة مدقق الحسابات بشكل يقود لمواجهة التحديات الجديدة في ممارسة مهنة التدقيق وأخلاقياتها، وأصبح النظر في مستوى التعليم والتدريب المهني ضرورة ملحة للرقى بمستواه العملي، وتعد الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات منظمات وجمعيات تُنشؤها الحكومات لتنظيم قوانين وسياسات المهنة. ولقد شوهدت أدوار مدققي الحسابات تتغير بسبب التغيرات في العالم ككل، مما استدعى الأمر عليهم فهم

أدوارهم جيداً (Owolabi, Jayeoba, & Ajibade, 2016, p. 38) وتمشياً مع هذا تتبع (AbdulGaniyy, 2013, p. 1) تطور عملية التدقيق من بدايتها الفكتورية المليئة بالمرح حيث فحصت جيوش من الكتبة كل شيء في دفاتر عملاتها، وتحولت لاحقاً إلى فحص أنظمة العميل بدلاً من السجلات، كما تتحدث التغييرات الحالية عن الضغط المتزايد الذي يواجه المدقق في عمله، وأكد (Derek, 2006, p. 38) على أن المدققين اضطروا أيضاً للتعامل مع ظهور الحوسبة التي سرقتهم من مسار التدقيق، وفي أوائل القرن العشرين، تم توحيد ممارسات إعداد التقارير الخاصة بمدققي الحسابات وتطوير عملية الاختبارات (Owolabi, Jayeoba, & Ajibade, 2016, p. 33)، ولم تكن الهيئات المهنية التي تُنظم مهنة التدقيق بمنأى عن التطورات التي مر بها مدقق الحسابات، بل وكانت هي المسؤولة مباشرة عن هذا التطور.

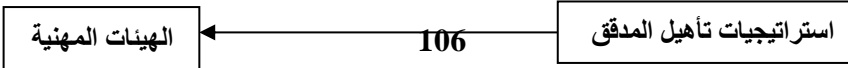
1.1 إشكالية الدراسة: في ظل ما سبق، يمكن صياغة التساؤل الرئيسي التالي:
ما دور الهيئات المهنية الفلسطينية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق المهني والارتقاء بأدائه وفقاً لأعلى المستويات المهنية؟
ويقترح من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:
• هل تعمل الهيئة المهنية على وضع وتقييم ومتابعة أخلاقيات المهنة للمدقق طبقاً لما جاء في دستور أخلاقيات المهنة؟
• هل توفر الهيئة المهنية التعليم والتدريب المهني المستمر اللازم لمدقق الحسابات؟
• هل تسعى الهيئات المهنية في تمكين المدقق من الحصول على شهادات معتمدة من خلال الامتحانات التأهيلية التي تعمل الهيئات على الإشراف عليها وتنفيذها؟
• هل هناك تعاون مع الأوساط والمنظمات المهنية الدولية لتأهيل مدقق الحسابات على المستوى الدولي؟

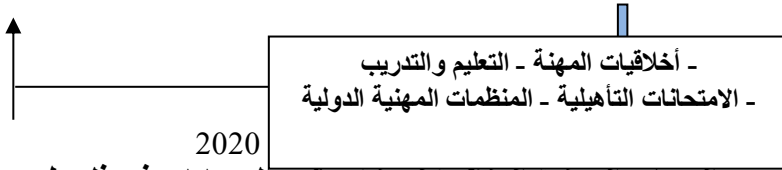
2.1 فرضيات الدراسة: بناءً على إشكالية الدراسة فقد تم صياغة الفرضيات التالية:
1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور الهيئات المهنية الفلسطينية في تفعيل أخلاقيات المهنة وتطوير استراتيجيات تأهيل المدقق.
2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور الهيئات المهنية الفلسطينية في التعليم والتدريب المهني وتطوير استراتيجيات تأهيل المدقق.
3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور الهيئات المهنية الفلسطينية في الامتحانات التأهيلية التي تنظمها وتطوير استراتيجيات تأهيل المدقق.
4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور الهيئات المهنية الفلسطينية مع الأوساط المهنية الدولية وتطوير استراتيجيات تأهيل المدقق.

3.1 أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة وتحليل دور الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات بفلسطين في تفعيل أخلاقيات المهنة للمدقق، التعليم والتدريب المهني، الامتحانات التأهيلية التي تنظمها هذه الهيئات والوقوف على آليات التعاون مع الأوساط والمنظمات المهنية الدولية في سبيل تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق.

4.1 نموذج الدراسة:
متغير مستقل

متغير تابع





1. الهيئات المهنية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

تمتاز البيئة المحلية الفلسطينية بالخصوصية العالية كونها الدولية العربية الوحيدة التي تقع تحت الاحتلال إلى يومنا هذا، وعليه سوف نقتصر على ذكر أهم الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة وهي ثلاثة هيئات موضحة في النقاط التالية للدراسة.

1.2. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (PACPA):

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (PACPA) سنة 1997، بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية، وتتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية مستقلة ماليا وإدارياً، ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها، ووفقاً للنظام الداخلي للجمعية يديرها هيئة إدارية منتخبة من 11 عضواً تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، وتضم العديد من اللجان كلجنة العضوية ولجنة التأهيل للامتحانات، ولجنة التعليم المستمر، ولجنة السلوك المهني ولجنة العلاقات الخارجية ولجنة صندوق التقاعد، واللجنة التأديبية ولجنة الرقابة، ومن أهم الإنجازات التي حققتها الجمعية هي الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، 2015، صفحة 3).

1.2. مجلس مهنة تدقيق الحسابات - فلسطين (BOPA):

تم إنشاء مجلس مهنة تدقيق الحسابات استناداً إلى المادة رقم (3) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، كجهة مختصة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، ويتمتع المجلس بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية لمباشرة كافة الأعمال والتصرفات التي تكفل له تحقيق أغراضه وفق أحكام القانون، وتتكون تشكيلة أعضاء المجلس استناداً للمادة رقم (2) من قرار بقانون رقم (12) لسنة 2016 بشأن تعديل قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، من سبعة أعضاء وذلك على النحو التالي (مجلس مهنة تدقيق الحسابات، 2020):

وزير المالية والتخطيط كرئيس، ممثل عن ديوان الرقابة المالية والإدارية من موظفي الفئة العليا/ نائباً للرئيس، مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني/ عضواً، مراقب البنوك في سلطة النقد/ عضواً، ممثلين اثنين عن جمعية مدققي الحسابات/ عضوين (2) وأكاديمي مختص بالمحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي/ عضواً.

3.2. نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية:

نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية هي "جمعية المحاسبين والمدققين الفلسطينية- سابقاً" التي تأسست عام 1979 في مدينة غزة، وتتمتع بالشخصية المعنوية وبذمة مالية مستقلة، ويكون مقرها الرئيسي القدس، وتتخذ من غزة مقراً مؤقتاً لها، وقد حصلت الجمعية على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا عام 2002،

وأصبحت عضواً في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام 1985، وتهدف الجمعية إلى (نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية، 2020، صفحة 2):

- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها ووفقاً للمعايير العلمية والعملية.
 - رفع المستوى المهني للمحاسب والمدقق بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.
 - إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة وتنمية روح التعاون.
 - جمع كلمة المحاسبين والمدققين والمحافظة على حقوقهم ومصالحهم المشروعة.
 - توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.
- وقد شهدت المهنة على الصعيد الفلسطيني العديد من التوسعات من خلال ترخيص المزيد من مكاتب المحاسبة والتدقيق وهذا يدل على التطور المفاهيمي والاقتصادي للهيئات المهنية التي تتولى مهمة تنظيم المهنة ويتجلى ذلك في التوجه نحو التطبيق الإلزامي لمعايير التدقيق الدولية في سوق رأس المال الفلسطيني وشركات المساهمة العامة.

2. استراتيجيات تأهيل مدقق الحسابات:

تختلف متطلبات واستراتيجيات تأهيل مدقق الحسابات من دولة لأخرى، ففي النطاق الفلسطيني يجب على ممارس المهنة أن يكون على دراية تامة بأخلاقيات المهنة والصفات السلوكية الملائمة، كما عليه أن يخضع لامتحان مزاولة المهنة الذي ينظم من قبل مجلس مهنة تدقيق الحسابات بُغية توفير ضمانات مهنية معقولة.

وتعد التعديلات التي تدخلها القوانين المهنية في كل دولة ومتطلبات الوصول إلى مهنة التدقيق فضلاً عن التطوير المهني المستمر للمدقق تتطلب العديد من التغييرات، كحصوله على شهادة الماجستير والذي أضحي إلزامياً لمعرفة الأسس النظرية للمحاسبة والتدقيق كما أن فترة التدريب العملي يجب أن لا تقل عن ثلاث سنوات، اثنان منهم مع مدقق محترف وذلك لدراسة الحالات التي تعكس المواقف العملية (Gonzalo, 2013, p. 277).

1.3. أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات:

تعتبر أخلاقيات مهنة التدقيق ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة تدقيق الحسابات، وتمثل مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند المهنيين، وعلى المدقق أن يلتزم بهذه الأخلاقيات، علماً بأن عدم تطبيقها كان من أبرز العوامل التي تسببت في الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات في مختلف الدول، مما أدى إلى الاعتراف بأن أخلاقيات العمل هي ضرورة مطلقة لكل الأعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع، وبانت الحاجة الملحة إلى الثقة في الأنشطة الاقتصادية حقيقة لا يمكن التغاضي عنها (Garrison, 1990, pp. 9-10)، وقد شهد القرن الحادي والعشرين العديد من الاخفاقات في المهنة مما أثار علامات الاستفهام على الدرجة التي يمارس بها السلوك الأخلاقي داخل شركات المحاسبة والتدقيق (Nehme & AlKhoury, 2019, p. 1).

ولا تقتصر الأخلاقيات على معرفة السلوك الصائب والخطي، لكن تتعدى ذلك إلى أنها تتضمن أفكار معقدة وتفسيرات ليس فقط في تحديد ما هو الصواب وما هو الخطأ، وإنما معرفة السبب في ذلك وقد عرّفت الأخلاقيات أيضاً على أنها "محاولة إيجاد طريقة لحماية حقوق واحتياجات شخص معين إلى جانب المحافظة على حقوق واحتياجات الآخرين"، وقد أوضح

أن الأخلاقيات تهتم بالسلوك الأخلاقي للأشخاص بناءً على معايير واضحة ومحددة، وهي في حد ذاتها عبارة عن مجموعة من القيم الفردية (Bishop, 2013, p. 636). وقد باتت الضرورة الملحة لوضع قواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة التدقيق في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أنشطة شركات الأعمال، حيث تتضمن هذه الأنظمة والقواعد كل من الأنشطة والحقوق والواجبات التي يجب الالتزام بها عند ممارسة عمل مهني معين، مما جعل القائمين على شركات الأعمال لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد قواعد وأنظمة جامدة، بل قاموا ببذل مزيد من الجهد للاهتمام بهذه القواعد والمبادئ مما أدى إلى اعتماد هذه المبادئ والقواعد كمشجع أساسي للموظفين المهنيين العاملين في حقل الممارسة العامة وعلى رأسهم مدققو الحسابات (زرع و عبد العال، 2016، صفحة 7).

2.3. التعليم والتدريب المهني:

يعتبر التأهيل العلمي والعملية معياراً من المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات لتولي عملية التدقيق، ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى مدقق الحسابات القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفواً وقادراً على الوفاء بالتزاماته (الذنيبات، 2015، صفحة 53)، وينطوي تأهيل المدقق على متطلبات تنظيمية مختلفة تشمل العديد من الخطوات الشائعة الاستخدام كإنشاء برامج للدورات التدريبية تعكس بالكامل التخصص المهني لمدقق الحسابات والمهارات اللازمة له، وإعداد سجلات تدريب لكل طالب مع توضيح ما ينبغي القيام به خلال السنة والحصول على أدلة من مسؤولي الدورة والمشرفين لإثبات أن المدقق قد أكمل الدورات المطلوبة وخبر العمل والدراسات الخاصة مع نتائج الاختبارات (INTOSAI, 2010, p. 14).

وجدير بالذكر أن التدريب العملي يجب أن يتم من خلال جمعيات المحاسبة والتدقيق، ووفق برنامج محدد، كما يجب على هذه الجمعيات أن تصدر كتيباً يحتوي على برنامج ومراحل التدريب، وما يجب أن يمارسه المتدرب في كل مرحلة، مع مراعاة أن ترسل الجهة تقريراً دورياً عن حالة الطالب كما هو متبع في إنجلترا، وإجراء امتحان في نهاية مدة التمرين تغلب عليه الصفة العملية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، هذا وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين قسم خاص للتعليم المحاسبي المهني (جمعة، 2000، صفحة 56).

3.3. الامتحانات التأهيلية:

تعتبر لجنة الامتحانات التابعة لمجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين هي المسؤولة عن وضع الامتحان والتأكد من أن طبيعة الامتحان تغطي المبادئ النظرية والتطبيق العملي للمبادئ النظرية والتحليل والمحاسبة واتخاذ القرار، كما أنها تنظر في التظلمات التي تقدم من الممتحدين وترد عليهم وتجري اللجنة الامتحانات على مدار يومين يحددهما المجلس على أن تعقد جميع الجلسات في دورة الامتحان الواحدة خلال فترة حدها الأقصى أربعة عشر يوماً، ويتكون امتحان كل مادة من جزأين، جزء موضوعي، وجزء تحريري إنشائي، وتكون لغة الامتحان الرئيسية هي اللغة العربية وتكون مدة الامتحان موزعة في أربعة أيام تحوي على

مادة تدقيق الحسابات ومادة الضرائب والقوانين ذات الصلة والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية (مجلس مهنة تدقيق الحسابات، 2020، صفحة 17).

4.3 الأوساط المهنية:

نتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير، ومن هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتبع له لجنة ممارسة التدقيق الدولي (لقليبي و دردوري، 2019، صفحة 63). ومن الناحية الإقليمية العربية فقد تشكل العديد من الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات كالمجمع العربي للمحاسبين القانونيين وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والاتحاد العام للخبراء والمراجعين العرب، وقد اكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، فقد بدأ منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور للمحاسبين العرب في المنتديات الدولية، ويعمل المجمع على رفد الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهلات العلمية والعملية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 4). واستجابة للدور الذي تؤديه الهيئات التنظيمية للمحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم يتوجب على هذه الهيئات مراجعة طرق إدارة الأعمال ومراجعة بعض معايير إعداد التقارير (Nwaobia, Luke, & Theophilus, 2016, p. 119)، كما أن المشكلة الأساسية للجمعيات المهنية تتمثل في وجود تداخل كبير في المعرفة التي قد تمارس بها التخصصات المختلفة، وأن أعضاء المهنة قد ينصرفون إلى المجالات التي تؤثر على استقلالهم، وهذا قد يخلق جمعيات مهنية احتكارية (Richardson, 2017, p. 8)، وفي ظل التوسع والانتشار لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ظهرت الجمعيات المهنية من أجل تطوير المهنة وكان أهمها "نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية" والتي كان أهم أهدافها تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء المنتسبين لها، بالإضافة إلى مكاتب التدقيق العاملة في فلسطين.

3. منهجية الدراسة:

1.4 توصيف منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لأنه أنسب المناهج لطبيعة الدراسة وخصائصها، ويتيح الحرية بجمع البيانات اللازمة من مصادرها الخاصة، مع الوصف والتبويب والتحليل وصولاً للنتائج.

2.4 مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية والبالغ عددهم (85) موظفاً وموظفة، وتم اختيار عينة عشوائية بسيطة بلغت (55) موظفاً وموظفة، طبقت عليهم أداة الدراسة فاستجاب منهم (52)، بنسبة استجابة بلغت (95%).

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتهم الشخصية

البيان	المتغيرات	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	40	76.90

23.10	12	أنثى	
15.40	8	30 سنة فأقل	العمر
26.90	14	من 30 إلى أقل من 40	
40.40	21	من 40 إلى أقل من 50	
17.30	9	50 سنة فأكثر	
21.20	11	بكالوريوس	المؤهل العلمي
57.70	30	ماجستير	
21.20	11	دكتوراه	
90.40	47	محاسبة	التخصص
7.70	4	علوم مالية	
1.90	1	إدارة أعمال	
44.20	23	عضو مجلس إدارة	المسمى الوظيفي
23.50	7	مدير مالي	
9.60	5	مدير تنفيذي	
13.50	7	رئيس قسم	
17.30	9	مدقق حسابات	
1.90	1	أخرى	
11.50	6	أقل من 5 سنوات	سنوات الخدمة
30.80	16	من 5 إلى أقل من 10	
25.00	13	من 10 إلى أقل من 15	
19.20	10	من 15 إلى أقل من 20	
13.50	7	20 سنة فأكثر	
100.0	52	الإجمالي	

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يبين جدول أن معظم أفراد العينة من الذكور بنسبة (76.90%)، وهذا يرجع إلى ميل الذكور للمهنة أكثر من الإناث، كما يتضح تباين أفراد العينة من الأعمار وهذا يرجع لطبيعة العمل في الهيئات المهنية الفلسطينية، ويتضح أن معظم أفراد العينة يحملون درجة الماجستير بنسبة (57.70%)، وهذا راجع لأهمية المؤهلات العلمية العليا في اكتساب خبرات مهنية، كما أن معظم أفراد العينة من المحاسبين، وذلك لطبيعة عمل نقابة المحاسبين.

3.4. أداة الدراسة:

* تصميم الاستبانة: قام الباحثان بالاطلاع على الأدبيات المحاسبية السابقة وبعض الدراسات والبحوث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وفي ضوء ذلك حددا محاور الاستبانة، ثم قاما بصياغة عباراتها، وتحققا من صدق وثبات الاستبانة من خلال مجموعة من الإجراءات.

* صدق الاستبانة:

أ - صدق الاتساق الداخلي: حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المؤلفين من عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الفلسطينية ومتخصصين في المحاسبة والاحصاء، وقد استجاب الباحثان لأراء المحكمين وعدلا ما يلزم تعديله، وخرجت بالاستبانة في صورتها النهائية.

ب- الصدق البنائي: جرى حساب معاملات الارتباط بين محاور المتغير المستقل ودرجته الكلية؛ أما المتغير التابع فكان عبارة عن محوراً واحداً، والجدول الآتي يوضح معاملات الارتباط البنائية.

جدول رقم (2): معاملات الارتباط البنائية بين محاور المتغير المستقل ودرجته الكلية

م.	المحور	أخلاقيات المهنة	التعليم والتدريب	الامتحانات المهنية	المنظمات المهنية الدولية	الدرجة الكلية
1.	أخلاقيات المهنة	1				
2.	التعليم والتدريب	**0.489	1			
3.	الامتحانات التأهيلية	**0.597	**0.597	1		
4.	المنظمات المهنية الدولية	**0.626	*0.422	**0.603	1	
	الدرجة الكلية	**0.585	**0.680	**0.559	**0.565	1

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

**ر الجدولية عند درجة حرية (28) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.463

*ر الجدولية عند درجة حرية (28) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.361

يبين الجدول أن معاملات الارتباط جاءت دالة إحصائياً، وبالتالي فإن أبعاد المتغير المستقل منتمة وتتمتع بصدق بنائي جيد.

ج - ثبات الاستبانة: وذلك بطريقة كرونباخ ألفا حيث جرى حساب معاملات كرونباخ ألفا لجميع محاور الاستبانة والدرجة الكلية لمتغيراتها، والجدول التالي يوضح النتائج:

جدول رقم (3): معاملات كرونباخ ألفا لمحاور الاستبانة و متغيراتها

م.	المحاور	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
1.	أخلاقيات المهنة	6	0.912
2.	التعليم والتدريب	5	0.881
3.	الامتحانات التأهيلية	5	0.891
4.	المنظمات المهنية الدولية	5	0.804
	المتغير المستقل	21	0.836
	المتغير التابع	8	0.758

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يبين الجدول أن جميع معاملات كرونباخ ألفا جاءت أكبر من (0.7)، ويدل على أن محاور الاستبانة تتمتع بثبات مرتفع، إذ بلغ معامل كرونباخ ألفا لكافة فقرات المتغير المستقل (0.836)، وفقرات المتغير التابع (0.758)، وجميعها معدلات تشير إلى استقرار النتائج.

4.4. نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

تم الاعتماد على نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لتحديد أنسب الاختبارات الاحصائية، واستخدمنا اختبار كولمجروف – سمرنوف (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)، للتعرف إلى اعتدالية منحني البيانات، وكانت النتائج كما هو مبين بالجدول التالي:
جدول رقم (4) اختبار التوزيع الطبيعي لمجالات استبانة الدراسة

المتغيرات	عدد الفقرات	قيمة الاختبار (Z)	قيمة (Sig.)
الدرجة الكلية للمتغير المستقل	21	1.672	0.094
الدرجة الكلية للمتغير التابع	8	1.929	0.054

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يوضح الجدول رقم (4) أن جميع قيم (Sig.) الاحتمالية كانت أكبر من مستوى الدلالة ($sig. > 0.05$)، وعلية يمكن القول بأن مجالات الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً، وعليه يجب استخدام الاختبارات المعلمية في هذه الدراسة.
5.4. تحليل البيانات:

قام الباحثان بتحليل البيانات من خلال اختبار ت للعينه الواحدة (One Sample T test)؛ وذلك عند درجة حياذ (3)، وفيما يلي توضيح للنتائج:

جدول رقم (5): اختبار ت للعينه الواحدة لكافة فقرات المحور الأول

م.م	فقرات المحور الأول: أخلاقيات المهنة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة ت	قيمة الاحتمال	الرتبة
1.	تشرف الهيئة المهنية على تقييم الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات المهني.	4.00	0.594	80.00	12.2	0.000	6
2.	توجه الهيئة المهنية المدقق لتطبيق السلوك المهني الملائم.	4.039	0.592	80.78	12.6	0.000	5
3.	تساهم الهيئة المهنية بتعزيز النزاهة كخلق مهني لمدقق الحسابات.	4.058	0.639	81.16	11.9	0.000	4
4.	تساعد الهيئة المهنية بكسب الموضوعية للمدقق المهني.	4.154	0.500	83.08	16.6	0.000	2
5.	تعمل الهيئة المهنية على مساعدة المدقق بتطبيق العناية الواجبة في عمله.	4.115	0.646	82.30	12.4	0.000	3
6.	تساهم الهيئة المهنية بدعم تطبيق السرية للمدقق في عمله.	4.192	0.561	83.84	15.3	0.000	1
	الدرجة الكلية	4.093	0.496	81.86	15.9	0.000	

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يبين الجدول السابق أن دور الهيئات المهنية الفلسطينية في تفعيل أخلاقيات مهنة التدقيق جاء مرتفعاً، وبلغ (81.86%)، كما يتبين أن الفقرة رقم (6) حصلت على المرتبة الأولى بوزن نسبي مرتفع (83.84%)، بينما جاءت الفقرة رقم (1) بالمرتبة الأخيرة بوزن نسبي مرتفع (80%).

جدول رقم (6): اختبارات للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثاني

الرتبة	قيمة الاحتمال	قيمة ت	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات المحور الثاني: التعليم والتدريب	م
4	0.000	9.44	77.70	0.676	3.885	توفر الهيئات المهنية للتدقيق متطلبات التعليم والتدريب لمدقق الحسابات.	1.
5	0.000	7.35	74.62	0.717	3.731	تقوم الهيئات المهنية ببرامج تدريبية مستمرة للمدقق.	2.
3	0.000	7.92	78.08	0.823	3.904	توفر الهيئات المهنية طاقماً مهنياً ذو خبرة واسعة لتدريب المدقق.	3.
2	0.000	8.72	78.46	0.763	3.923	يتحصل المدقق على التدريب المهني الكافي من الهيئات المهنية.	4.
1	0.000	8.54	79.62	0.828	3.981	يواكب التدريب المهني للمدقق المستجدات العالمية في مجال التدقيق.	5.
	0.000	10.1	77.70	0.632	3.885	الدرجة الكلية	

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يبين الجدول أن دور الهيئات المهنية في التعليم والتدريب المهني المستمر للمدقق جاء مرتفعاً ونسبة (77.7%)، حيث حصلت الفقرة (5) على المرتبة الأولى بوزن نسبي (79.62%)، وهذا يشير إلى اهتمام الهيئات المهنية الفلسطينية بمواكبة التطورات؛ إذ من حين لآخر تظهر تقنيات ومعايير دولية حديثة، وعلى المدقق مواكبتها، بينما حصلت الفقرة (2) على المرتبة الأخيرة، بوزن (74.62%)، وهي نسبة مرتفعة، وجاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة لأن الهيئات المهنية تقدم برامج تدريبية لكنها ليست بشكل دوري مستمر.

جدول رقم (7): اختبارات للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثالث

الرتبة	قيمة الاحتمال	قيمة ت	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات المحور الثالث: الامتحانات المهنية	م
2	0.000	15.8	87.70	0.631	4.385	تعبر الهيئة المهنية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المسؤولة عن	1.

الدرجة الكلية	وضع امتحانات مزاولة المهنة.					
2.	تغطي مواد الامتحان المبادئ النظرية والعملية للمحاسبة والتدقيق.	4.40	0.599	88.00	16.7	0.000
3.	توفر الهيئة المهنية دليل وارشادات عامة للمتقدم للامتحان.	4.365	0.525	87.30	18.7	0.000
4.	مستوى الامتحان التحريري يماثل المستويات الدولية للهيئات المهنية الدولية.	4.289	0.640	85.78	14.5	0.000
5.	تنظر وترد الهيئة المهنية في التظلمات التي يتقدم بها الممتحن.	4.30	0.637	86.00	14.6	0.000
		4.342	0.515	86.84	18.8	0.000

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يبين الجدول أن دور الهيئات المهنية في عقد الامتحانات المهنية جاء مرتفعاً بنسبة (86.84%)، ويرجع إلى أنها الجهة المكلفة بمنح تراخيص المزاولة ومتابعة كفاءة المدقق، وحصلت الفقرة (2) على المرتبة الأولى بوزن نسبي (88%)، لأن هذه الامتحانات بمثابة تقييم للمدقق وقدراته في مزاوله مهنة التدقيق، بينما جاءت الفقرة (4) بالمرتبة الأخيرة بوزن نسبي مرتفع (85.78%)، وهذا يدل على مواكبة الهيئات المهنية للبرامج العالمية.

جدول رقم (8): اختبارات للهيئة الواحدة لكافة فقرات المحور الرابع

الرتبة	قيمة الاحتمال	قيمة ت	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات المحور الرابع: المنظمات المهنية الدولية
1.	0.002	3.34	66.54	0.706	3.327	تشارك الهيئة المهنية المحلية في المؤتمرات الدولية بغية تحسين مستوى خدمات المدقق.
2.	0.003	3.10	66.60	0.759	3.330	تعقد الهيئة المحلية دورات تثقيفية مع المنظمات الدولية لتطوير وتحسين الخبرة المهنية للمدقق.
3.	0.000	6.62	73.46	0.734	3.673	تعاون الهيئة المحلية مع الهيئات الدولية يؤدي إلى تعزيز دور المدقق في المجتمع.
4.	0.000	8.13	76.54	0.733	3.827	تتابع الهيئة المحلية مع

						الهيئات الدولية الاتجاهات الحديثة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.
3	0.000	6.43	72.30	0.690	3.615	5. تسهل الهيئات المحلية لمدقق الحسابات التقدم لامتحانات مهنية دولية عبر المنظمات الدولية.
	0.000	6.95	71.08	0.575	3.554	الدرجة الكلية

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يتضح من الجدول أن دور الهيئات المهنية الفلسطينية في التعاون ومشاركة الهيئات الدولية جاء مرتفعاً وبلغ (71.08%)، وحصلت الفقرة (4) على المرتبة الأولى بوزن نسبي (76.54%)، وذلك من أجل تحديث طرق وأساليب التدقيق في فلسطين، بينما حصلت الفقرة (1) على المرتبة الأخيرة بوزن نسبي متوسط (66.54%).

جدول رقم (9): اختبارات للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الخامس

م.	فقرات المحور الخامس: تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة ت	قيمة الاحتمال	الرتبة
1.	يطبق مدقق الحسابات ما جاء في ميثاق أخلاقيات المهنة ويلتزم به.	3.981	0.505	79.62	14.0	0.000	6
2.	على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز عمله بصورة سليمة.	4.250	0.725	85.00	16.2	0.000	4
3.	يجب على المدقق أن يحافظ على موضوعيته ويتبع عن أي مؤثرات خارجية.	4.365	0.595	87.30	16.5	0.000	2
4.	يتوجب على المدقق التقدم للامتحان التأهيلي (ACPA) كي يصبح مدقق حسابات قانوني.	4.539	0.503	90.78	22.0	0.000	1
5.	يخضع مدقق الحسابات لامتحانات دورية تؤهله من ممارسة عمله بكفاءة.	4.192	0.687	83.84	12.5	0.000	5
6.	يتوجب على الهيئات المهنية إخضاع مدقق الحسابات لبرنامج مطور من التعليم المهني المستمر.	4.250	0.556	85.00	16.2	0.000	3

8	0.000	7.16	73.46	0.678	3.673	7. تساعد الهيئات المهنية المدقق في أخذ دورات عالمية تخص المهنة وتعزز من خبرته العملية.
7	0.000	9.44	77.70	0.676	3.885	8. يعتمد مدقق الحسابات في عمله على معايير التدقيق الدولية (ISAs).
	0.000	21.6	82.84	*0.382	4.142	الدرجة الكلية

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يتضح من الجدول أن مستوى تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق جاء مرتفعاً إذ بلغ الوزن النسبي للدرجة الكلية (82.84%)، وحصلت الفقرة (4) على المرتبة الأولى، بوزن نسبي (90.78%)، والفقرة (7) على المرتبة الأخيرة، بوزن نسبي (73.46%).

6.4. اختبار صحة الفرضيات:

لاختبار صحة الفرضيات استخدم الباحثان تحليل الانحدار المتعدد المتدرج بين الدرجة الكلية لمحاور المتغير المستقل والدرجة الكلية لمحور المتغير التابع بطريقة (Stepwise) كما يلي: جدول رقم (10) تحليل الانحدار المتعدد المتدرج بين الهيئات المهنية الفلسطينية وتطوير استراتيجيات المدقق

م.	النماذج	معامل الارتباط	معامل التفسير	قيمة ف الاحتمال
1.	أخلاقيات المهنة	0.011	0.000	0.938
2.	التدريب والتعليم	0.307	0.094	0.007
3.	الامتحانات التأهيلية	0.307	0.094	0.186
4.	المنظمات المهنية الدولية	0.311	0.097	0.299

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

يتضح من الجدول أن قيمة الاحتمال على النموذج الثاني جاءت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على أن التدريب والتعليم له دور في تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق، وكانت النماذج الأخرى أقل دلالة.

جدول رقم (11): نموذج الانحدار المتعدد المتدرج بين الهيئات المهنية وتطوير تأهيل المدقق

م.	النموذج	المعامل	قيمة ت	قيمة الاحتمال
1.	الثابت	3.687	7.839	0.000
2.	أخلاقيات المهنة	0.076	0.681	0.499
3.	التدريب والتعليم	0.197	2.257	0.029

المصدر: (إعداد الباحثان، 2020).

اتضح أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ويمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{تطوير استراتيجيات تأهيل المدقق} = 3.687 + (0.197 \times \text{التدريب والتعليم})$$

بمعنى أن تأثير التدريب والتعليم جاء دال إحصائياً بينما تأثير المحاور الأخرى كان أقل تأثيراً ولكن لا يمكن استثنائها في ضوء هذا التأثير، وهذا يؤكد لنا قبول الفرضيات الصفرية بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور الهيئات المهنية الفلسطينية كمتغير تابع واستراتيجيات تأهيل مدقق الحسابات كمتغير مستقل يتكون من المتغيرات المكونة من أخلاقيات المهنة، التدريب والتعليم، الامتحانات التأهيلية و المنظمات المهنية الدولية.

4. الخاتمة:

تعمل نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، وهي الجهة المخولة لدعم وتطوير مستوى الكفاءة العلمية والعملية والتدريبية للمدقق، وحسب مخرجات هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يوجد دوراً للهيئات المهنية الفلسطينية في تفعيل أخلاقيات مهنة التدقيق وذلك نتيجة للأهمية التي تحظى بها أخلاقيات مهنة التدقيق في توجيه المدقق لأداء عمله وتوضيح له السلوكيات الواجب اتباعها، ومدى أهمية التزامه بالنزاهة والشفافية لإبداء رأيه.
 - 2- تسعى الهيئات المهنية الفلسطينية في الاهتمام بالتعليم والتدريب المهني المستمر للمدقق ومواكبة المستجدات العالمية، وهذا يشير إلى الاهتمام بالتقنيات الحديثة في التدقيق إلا أن هذه الهيئات تفتقر جزئياً إلى تقديم برامج تدريبية بشكل دوري ومستمر.
 - 3- تساهم الهيئات المهنية لتدقيق الحسابات في وضع امتحانات مزاوله المهنة، وتغطي مواد الامتحان الجوانب النظرية والعملية للمحاسبة والتدقيق ويرقى مستوى الامتحان للمستويات العالمية، كما تخضع هذه الامتحانات لقوانين وتعليمات واضحة.
 - 4- تتابع الهيئات المهنية الفلسطينية مع الهيئات المهنية الدولية الاتجاهات الحديثة لتطبيق معايير التدقيق الدولية، لكنها غير قادرة على المشاركة في المؤتمرات الدولية بفعالية بسبب الحصار على قطاع غزة، رغم أنها استراتيجية ملائمة لتحديث طرق المحاسبة والتدقيق.
- وبناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة يقدم الباحثان الاقتراحات التالية:**
- 1- ضرورة قيام الجمعيات والمنظمات المهنية للتدقيق بتفعيل وترسيخ أهمية أخلاقيات المهنة لعمل مدقق الحسابات، وأن تشرف على عمليات تقييم المدقق من حيث الكفاءة المهنية.
 - 2- تفعيل دور الجمعيات والمنظمات المهنية فيما يخص التعليم والتدريب المهني للمدقق وضرورة القيام بالتدريب بصورة مستمرة ودورية أي كل مدة زمنية محددة.
 - 3- تشجيع المدقق المهني بأخذ شهادات ذات مستوى عال كشهادة المحاسب القانوني المعتمد العربية (ACPA)، وضرورة استخدام نماذج عالمية في الامتحانات التي تعدها الهيئات المهنية، وخضوع المدقق لامتحانات دورية تساعد على تحليل مستواه المهني.
 - 4- منح المدقق فرص التدريب والمشاركة في الندوات والمؤتمرات العالمية في مجال المحاسبة والتدقيق، واستخدام طرق التكنولوجيا الحديثة في ذلك.
 - 5- إجراء مزيد من الدراسات والبحوث حول دور الهيئات المهنية الفلسطينية في تأهيل المدقق وتفعيل أخلاقيات المهنة والتركيز على دور اللجان التابعة لهذه الهيئات.

5. قائمة المراجع:

1. AbdulGaniyy, A. (2013). Audit Practice in Global Perspective: Present And Future Challenges. *Research Journal of Finance and Accounting*, p. 4(6).
2. Bishop, W. (2013). *The Role of Ethics in 21st Century Organizations*. Journal of Business Ethics.
3. Derek, M. (2006). *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain*. United States: Taylor & Francis.
4. Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2015). *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill, 15th edition.
5. Gonzalo, J. A. (2013). *Spain's New Educational Requirements for Licensing and Continious Professional Development of Auditors*. Spain: Revista Galega de Economia, Vol. 22, No. 1.
6. INTOSAI. (2010). *Introducing professional qualifications for audit staff- A guide for Supree Audit Institutions*. INTOSAI Capacity Building Sub-Committee. UK: UK National Office.
7. Nehme, R., & AlKhoury, C. (2019). *Evaluating the performance of auditors: a driver of a stabilizer of auditors' behaviour*. U.K.: International Journal of Productivity and Performance Management.
8. Nwaobia, A. N., Luke, O., & Theophilus, A. A. (2016). *The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap*. International Journal of Advanced Academic Research, Social Sciences.
9. Owolabi, S., Jayeoba, O., & Ajibade, A. (2016, April). Evolution and development of auditing . *Unique Journal of Business Management Research*, pp. 32-40.
10. Richardson, A. J. (2017). *Professionalization and the Accounting Profession*. University of Windsor, Idette School of Business Publications.
11. أحمد حلمي جمعة. (2000). *المنخل الحديث لتدقيق الحسابات*. عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
12. الأخصر لقلطي، و لحسن دردوري. (2019). *دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة*. الجزائر: مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 20، العدد 1.
13. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2014). *دليل المجمع*.
www.ascasociety.org

14. جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية. (2015). *التقرير السنوي 2013-2015*. تم الاسترداد من www.pacpa.ps.
15. حمدي شحده زعرب، و محمود بكر عبد العال. (2016). *مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني "دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"*. غزة، فلسطين: مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية.
16. علي عبد القادر الذنبيات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق*. عمان، الأردن: وائل للنشر، الطبعة الخامسة.
17. مجلس مهنة تدقيق الحسابات. (2020/6/4). *الموقع الرسمي لمجلس مهنة تدقيق الحسابات*. تم الاسترداد من www.apb.ps.
18. نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية. (2020/6/24). *الدليل الأساسي*. (2019، المحرر) تاريخ الاسترداد 2020، من www.PAAS.com.