

معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في فلسطين، وطرق معالجتها

Impediments of International Auditing Standards Application in Private Limited Corporations in Palestine and Methods of their Treatment

إسكندر نشوان

Iskandar Nashwan

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والتمويل، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين

بريد الكتروني: dr.iskandar@nshwan.com

تاريخ التسليم: (2015/5/28)، تاريخ القبول: (2015/12/23)

ملخص

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة* في فلسطين، ومعرفة سبل وطرق معالجتها، وتكونت عينة الدراسة من (99) فرداً، منهم (51) من مدققي الحسابات، و(48) فرداً من أساتذة المحاسبة بالجامعات، وأعد الباحث استبانة للمعيقات وفق نموذج ليكرت الخماسي. وقد أظهرت أهم نتائج الدراسة وجود أهمية كبيرة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في هذه الشركات، ولكن يواجه هذا التطبيق مجموعة من المعوقات من أكثرها شيوعاً عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بدورها، فقد جاءت بنسبة (80.88%)، وعدم توافر الإدراك الكافي لدى إدارة الشركات بفوائد ومنافع تطبيق المعايير بنفس النسبة (80.88%)، وفي الترتيب الثالث الفقرة المتعلقة بصعوبة الظروف الاقتصادية في قطاع غزة (بسبب الحصار) بنسبة (80.29%)، أما الفقرة المتعلقة بعدم توافر التأهيل العلمي اللازم لمدققي الحسابات فجاءت في الترتيب الأخير بنسبة (79.71%). وقد توصلت الدراسة إلى وجود عدد من الإجراءات للتغلب على المعوقات التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م. خ. م) بفلسطين. كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات من أهمها: زيادة مستوى التوعية بفوائد ومنافع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م. خ. م)، وتدعيم السبل والطرق التي من شأنها المساهمة في التغلب على المعوقات التي تحول دون تطبيقها، وذلك من خلال قيام الجمعيات المهنية المختصة بدورها، واستكمال إصدار القوانين الملزمة بتطبيقها، بالإضافة إلى ضرورة تأهيل وتطوير قدرات مدققي الحسابات في إطار المعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: معيقات، معايير التدقيق، محاسبة.

* سوف يقوم الباحث باختصار مساهمة خصوصية محدودة بالحروف الأولى (م.خ.م) خلال البحث.

Abstract

This study aimed to identify the impediments of international auditing standards application in Private Limited Corporations in Palestine and find out the ways and methods of their treatment. The study sample consists of (99) individuals, among of them (51) auditors, and (48) university accounting professors. The researcher prepared a questionnaire in accordance with the Likert Quintet model. The results of this study showed the great importance of international auditing standards application in these Corporations, but this application is facing a group of impediments, the most common impediments are the failure of the competent professional associations in doing their role came by (80.88%), lack of adequate awareness among corporations management with the benefits of standards application which came in the same order by (80.88%), in third rank came the paragraph about the difficulty of economic conditions in the Gaza Strip (because of the blockade) by (80.29%), while the paragraph relating to non-availability of necessary scientific qualification for the auditors which came in the last rank by (79.71%). The study found a number of procedures to overcome the impediments that limiting the international auditing standards application in Private Limited Corporations in Palestine. The study provided some recommendations which include: the necessity of increasing the awareness level with the benefits of international auditing standards application in Private Limited Corporations, supporting the ways and methods that would contribute to overcome the impediments which prevent their application through doing the role assigned to the competent professional associations and completing the issuance of applications binding laws, in addition to the necessity to rehabilitate and develop the abilities of auditors within the framework of international auditing standards.

Keywords: Impediments, Auditing Standards, Accounting.

مقدمة الدراسة

نظراً لما شهده العالم في العقود الماضية – وما زال يشهده – من تزايد ميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة، وتعاضم التبادل التجاري وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل أصقاع

العالم واكتساح ثورة المعلومات، وما أدت إليه من انتشار استخدام الحواسيب والإنترنت، وشبكات التواصل الاجتماعي وما يحتاج إليه كل ذلك من تدفق معلومات وتقارير مالية تتسم بالموثوقية من خلال خضوعها لعملية تدقيق فعالة، بحيث تشكل مادة للتجارة الدولية، ومدخلاً لإتمام الصفقات التجارية الضخمة، ومصدراً لاتخاذ القرارات... إلخ، كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق وجعلها أكثر إلحاحاً، حيث يساعد تطبيقها في تطوير مهنة تدقيق الحسابات لما يوفره تطبيقها من اتساق في أداء عملية التدقيق والحد من التباين والاختلاف في النتائج التي تنتهي إليها عملية التدقيق حيث أنها "تمثل الأنماط والإرشادات العامة التي تساعد المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند قيامهم بعملهم المهني" (لظفي: 2005، 17).

في ضوء هذه الأهمية لوجود معايير تدقيق دولية، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)^(*) بإصدار هذه المعايير، وتم تقسيمها لثلاثة مجالات، يمثل المجال الأول: معايير تتعلق بخدمات الاطلاع، والمجال الثاني: معايير تتعلق بأنواع أخرى من خدمات التدقيق، أما المجال الثالث: فاحتوى على معايير تتعلق بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (أبو يوسف: 2011، 44).

ووفقاً لهذا الإصدار تبنت الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين تطبيق معايير التدقيق الدولية، وانطلاقاً من الأهداف المتعددة التي يحققها تطبيق المعايير الدولية للتدقيق فقد ألزمت الجهات الرقابية على مهنة المحاسبة والمراجعة في معظم الدول العربية "المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق معايير المراجعة الدولية على حسابات الشركات والبنوك والجمعيات المالية، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية في كل منها" (جربوع: 2002، 14).

والمتتبع لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين يلاحظ أنها قد بدأت تحظى باهتمام كبير بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994، وإنشاء سوق فلسطين للأوراق المالية في عام 1995، بالإضافة إلى زيادة عدد الشركات والمؤسسات الأهلية، وذلك لما تمتلكه هذه المهنة من مكانة ذات ارتباط وثيق بالقوائم المالية، والتي تعتبر قاعدة البيانات الأساسية التي يعتمد عليها قطاع واسع من الفئات المستفيدة من مخرجات العمل المحاسبي، وبصفة خاصة مطالب ممولي المؤسسات الأهلية التي تحصل على تمويل عربي أو أجنبي والمتمثلة في القوائم والتقارير المالية المدققة، حيث أن هذه الحالة تتطلب التزام مدققي الحسابات الفلسطينيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية، إلا أن الواقع يشير بأنه "ليس هناك أي التزام لهؤلاء المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية" (جربوع، البحيصي: 2006، 4).

ولما كانت الشركات المساهمة على الصعيد الإقليمي والدولي تشهد تطوراً وتوسعاً في حجمها ونشاطها، واهتماماً عالياً بتحسين جودة تقاريرها وقوائمها المالية من خلال اتباع معايير محاسبة وتدقيق سواء أكانت هذه المعايير محلية أم دولية، إلا أن الشركات (م.خ.م) في فلسطين

(*) (IFAC) International Federation of Accountants.

كأحد قطاعات الأعمال الهامة، لازالت تتجه ببطء نحو هذا التطور حيث بينت نتائج دراسة (القبج: 2002) بأن هذه الشركات "لا يوجد لديها التزام تام بمعايير التدقيق سواء المتعارف عليها أم الدولية"، كما كشفت نتائج دراسة (أحمد: 2006) بأنها تعاني "من بعض مظاهر الضعف في مقومات النظام المحاسبي، والتي تنعكس سلباً على آليات ترشيد القرارات"، مما يتطلب الأمر حاجتها إلى إضفاء مزيداً من الثقة والمصداقية في قوائمها المالية، وذلك من خلال خضوع بياناتها المالية لعملية تدقيق تتسم بالكفاءة والفاعلية، وهذا ما يمكن تحقيقه عبر اتباع معايير التدقيق الدولية، مما يُمكنها من الإسهام بشكل فعّال في الحياة الاقتصادية.

تأسيساً على ما تقدم يتضح وجود حاجة ملحة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين خاصة وأنها غير مطبقة فعلياً لوجود العديد من المعيقات التي تحول دون تطبيقها، وقد جاءت هذه الدراسة لخصر هذه المعيقات من وجهة نظر مدققي الحسابات الفلسطينيين وأساتذة المحاسبة بالجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، ومن ثم تحديد طرق معالجة هذه المعيقات.

مشكلة الدراسة

تعاني مهنة التدقيق في فلسطين، بشكل عام وفي قطاع غزة بشكل خاص، من أوجه ضعف وقصور متعددة تتمثل أهمها في "عدم التزام معظم منشآت المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة والضفة الغربية بالمعايير الدولية وقواعد وأداب السلوك المهني في ممارسة المهنة" (نشوان: 2011، 68)، الأمر الذي أدى إلى ظهور فجوة التوقعات، حيث أصبح الاختلاف والتباين في الممارسة المهنية أحد السمات الواضحة في الأداء، وبات من الضرورة استبعاد هذه التناقضات القائمة في مهنة التدقيق من خلال تنظيم إجراءات عمل المدققين، ولكي يتم تحقيق ذلك لابد من وجود معايير تكون بمثابة منهج استرشادي لهم، وهذا ما أكد عليه د. سائد الكوني وزير الحكم المحلي الفلسطيني خلال كلمة ألقاها بتاريخ 2014/5/28 في افتتاحية المؤتمر المهني الدولي المنعقد في مدينة رام الله بقوله "يجري العمل حالياً مع جمعية مدققي الحسابات على صياغة مسودة بنود مرجعية موحدة لتنظيم عملية تدقيق ومراجعة حسابات للهيئات المحلية تحتكم إلى معايير التدقيق الدولية، وبما يتناسب مع واقع الهيئات المحلية في فلسطين"، وفي نفس السياق أشارت نتائج عدد من البحوث والدراسات بعدم وجود إلزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، فقد أكدت نتائج دراسة (جربوع، البحيصي: 2006، 4) أن الواقع يشير "بعدم وجود أي إلزام لمدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية، إلا في حال تدقيق حسابات المؤسسات المالية الخاضعة لرقابة سلطة النقد الفلسطينية". كما أشار (جربوع، البحيصي: 2006، 18) بعدم وجود معايير مراجعة يلتزم بها المراجعون الفلسطينيون في أدائهم لعملهم، وتوصلت دراسة (درغام: 2009) إلى عدم وجود التزام بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، وفي ذات السياق أوصت دراسة (مرتجى: 2013) بضرورة العمل على تحقيق عنصر الإلزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين.

وهذا ما لمسها الباحث من خلال كونه مديراً لفرع شركة تدقيق دولية بقطاع غزة، ومزاوياً لمهنة تدقيق الحسابات لأكثر من عقد من الزمن، بأنه لا يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وأن اتباع المعايير بالصفة الإلزامية مرتبط بالمؤسسات المالية الخاضعة لرقابة سلطة النقد الفلسطينية، ويعلل الباحث ذلك بوجود معيقات تحول دون تطبيق هذه المعايير، لذا جاءت هذه الدراسة لمحاولة الكشف عن هذه المعيقات والتعرف إلى طرق معالجتها، وعليه تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

ما معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين؟ وما طرق معالجتها؟

ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين؟
2. ما أكثر المعيقات التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين شيوياً، كما يراها أفراد عينة الدراسة؟
3. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي وجهة العمل؟
4. ما طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين؟

فروض الدراسة

تحاول الدراسة التحقق من صحة الفروض التالية

1. توجد أهمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.
2. توجد معيقات تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5- أقل من 15 سنة، 15- أقل من 25 سنة، 25 فأكثر).
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه).

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين تعزى لمتغير جهة العمل (مكتب تدقيق، أستاذ جامعي).
6. توجد طرق لمعالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تناولها تحليل ومناقشة واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتوضيح الضرورة الملحة في الكشف عن بعض المعوقات التي قد تواجه عملية التطبيق في الشركات (م.خ.م) في فلسطين من وجهة نظر مدققي الحسابات وأساتذة المحاسبة بالجامعات في قطاع غزة، والمساهمة في معالجتها أو التغلب عليها، مما يجعل هذه المعايير أكثر قابلية للتطبيق، وبالتالي المحافظة على مستويات التماثل والتطابق عند ممارسة مهنة التدقيق.

أهداف الدراسة

يتمثل الهدف العام للدراسة في تحديد معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وتحديد سبل وطرق معالجتها، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف إلى واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.
2. الكشف عن أكثر المعوقات التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين شبعاً، كما يراها أفراد عينة الدراسة.
3. التعرف إلى دلالة الفروق في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لكل من متغير عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي وجهة العمل.
4. بيان السبل والطرق التي تؤدي إلى معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

حدود الدراسة

تحدد نتائج الدراسة بالحدود التالية:

الحدود المكانية: الشركات (م.خ.م) في قطاع غزة نظراً لصعوبة شمول الضفة الغربية بالدراسة بسبب الإغلاقات والظروف السائدة.

الحدود الزمانية: العام (2015).

الحدود البشرية: مدققي الحسابات الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات والمدرجين في سجلات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية فرع المحافظات الجنوبية (قطاع غزة)، وأساتذة المحاسبة ممن يحملون درجة الماجستير، ودرجة الدكتوراه، والذين يعملون بجامعة الأقصى، الإسلامية، الأزهر، فلسطين، والقدس المفتوحة.

الحدود الموضوعية: يقتصر الحد الموضوعي على معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية، وطرق معالجتها.

مصطلحات الدراسة

يرد في هذه الدراسة بعض المصطلحات والتي من الضروري توضيحها، وهي:

معايير التدقيق الدولية: يمكن تعريفها بأنها منهج استرشادي يساعد في تنظيم وضبط الإجراءات التي يقوم بها مدققو الحسابات وذلك بهدف تحسين جودة أدائهم المهني والارتقاء به والحكم على هذا الأداء.

المعيقات: يعرفها الباحث في هذه الدراسة بأنها: العوامل أو الصعوبات التي تعرقل حدوث شيء مفروض أن يحدث.

معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية: في ضوء تعريف المعوقات، تعرف معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية بأنها: العوامل أو الصعوبات التي تعرقل تطبيق معايير التدقيق الدولية في النظام المحاسبي الفلسطيني.

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري

نشأة ومفهوم معايير التدقيق الدولية

تحتل معايير التدقيق الدولية أهمية بالغة نظراً لأهمية تقرير مدقق الحسابات ودوره في المجتمع المالي، حيث تقوم أطراف عديدة بقراءة هذا التقرير، فإذا لم يكن هذا التقرير سليماً ويستند إلى معايير راسخة لتضررت مصالح الكثير من المساهمين وأطراف المجتمع المالي الأخرى، والواقع يشير إلى أن وضع المعايير كان نتيجة لدعاوى المسؤولية التي رفعها المتضررون على المراجعين منذ أزمة الكساد الكبير الذي حلت بالاقتصاد العالمي في ثلاثينيات القرن العشرين، حيث كانت الممارسات المحاسبية مختلفة ومتباينة، مما أدى إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي أيضاً.

لقد شكل ذلك أهم الاتجاهات لزيادة الحاجة إلى إصدار معايير تدقيق دولية، وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير محاسبة دولية، كما تكلفت لجنة معايير ممارسة المراجعة والتدقيق بوضع وتطوير معايير التدقيق الدولية.

ثم تولى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بصفته منظمة دولية مهتمة بشؤون مهنة المحاسبة والتدقيق بإصدار معايير التدقيق الدولية بهدف المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، كما طلب من كافة الدول الأعضاء الالتزام بتطبيق هذه المعايير ما أمكن من أجل ضمان قدر مناسب من الانسجام في عملية إعداد البيانات وعملية تدقيقها، وقد تم تقسيمها إلى: (أبو يوسف: 2011، 44)

- معايير تتعلق بخدمات الاطلاع وتحمل، الأرقام من 2000 إلى 2699.
- معايير تتعلق بأنواع أخرى من خدمات التدقيق، وتحمل الأرقام من 3000 حتى 3699.
- معايير تتعلق بالخدمات الأخرى ذات العلاقة، وتحمل الأرقام من 4000 إلى 4699.
- وقد تمثلت أهم المعايير الصادرة (مازون: 2011، 75) كما هي في الملحق رقم (1).

وفي هذا السياق فقد عرف مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) (**) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير التدقيق الدولية بأنها: "مجموعة من المبادئ المنهجية الإرشادية والتي تستخدم من قبل مدققي الحسابات عند تطبيق عملية التدقيق، بحيث تضمن دقة واتساق وموثوقية الإجراءات التي يتبعها المدقق والتقارير الصادرة عنه".

كما عرف (بامشموس: 2003، 29) معايير التدقيق الدولية بأنها: "النموذج أو النمط الواجب أن يتبعه المدقق أثناء أداء عمله، والتي تستخدم في الحكم على نوعية وجودة العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات، كما أنها تحدد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق".

في حين عرفها (الذنيبات: 2010، 51) بأنها "مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه".

ومن التعاريف السابقة، يمكن استخلاص أن معايير التدقيق الدولية

- دليل على موثوقية ومصداقية التقارير والقوائم المالية.
- وسيلة للقياس والحكم، ومؤشر يسترشد به المدقق عند قيامه بعملية التدقيق.
- إطار لتنظيم عملية التدقيق وفقاً لخطواته الرئيسية وإجراءاته.

(**) (IAASB) International Auditing and Assurance Standards Board.

مميزات وخصائص تطبيق معايير التدقيق الدولية

- إن أهم ما يميز عملية تدقيق الحسابات كمهنة أنه يتم تأديتها من خلال شخص مؤهل، مدرب، مستقل، محايد، مسؤول مهنيًا ويعتبر السبيل إلى ضمان ذلك هو تطبيق معايير التدقيق الدولية، والتي يمكن إيجاز فوائدها تطبيقها فيما يلي: (الذنيبات: 2010، 58).
- تساعد في ضبط عمل مدقق الحسابات وتوجيه الإجراءات التي يقوم بها.
 - تساهم في الحد من التباين والتفاوت في الأحكام الشخصية التي يطلقها مدقق الحسابات.
 - تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها إذا تطلب الأمر ذلك.
 - تعمل على الحد من حدوث فجوة التوقعات.
 - تساهم في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، ومن ثم تحسين مستوى جودة التدقيق.

أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية

- إن لتطبيق معايير التدقيق الدولية فوائد عديدة خاصة في ظل التغيرات البيئية الحديثة مثل العولمة وتحريم التجارة العالمية وانتشار استخدام تكنولوجيا المعلومات على المستويات المحلي والإقليمي والدولي، ويمكن تلخيص سبب أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية إلى الاعتبارات التالية: (الصبان وعلي: 2002، 169-170).
- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية (في حالة استخدام معايير وطنية).
 - تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
 - إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
 - إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يُوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية.

تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول النامية

تحتاج اقتصاديات الدول النامية، ومنها الدول العربية لمهنة التدقيق بسبب تعدد مستخدمي البيانات المحاسبية المدققة، ودورها الهام في التنمية الاقتصادية على مستوى الشركات كوحدة اقتصادية مستقلة أو على مستوى الاقتصاد القومي بشكل عام، وقد أخذت جوانب تطبيق معايير التدقيق في الدول النامية أشكالاً متعددة، فمثلاً تطبق الأردن معايير التدقيق الدولية كما هي دون إجراء أي تعديل أو تكييف لهذه المعايير، في حين اتجهت مصر إلى صياغة معايير تدقيق خاصة بها استندت في صياغتها ووضعها إلى معايير التدقيق الدولية، بحيث لا تتعارض معها، كما اتجهت السعودية إلى صياغة معايير تدقيق تتلاءم مع ظروف وخصائص ظروفها البيئية والثقافية، فضلاً على وجود بعض الدول مثل الجزائر والسودان لا تلتزمان بتطبيق أي معايير،

وتقوم الممارسة المهنية فيها على مجموعة من المبادئ، وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول النامية انقسم إلى ثلاث اتجاهات، وهي كما يلي: (جربوع والبحيصي: 2006، 12).

- **الاتجاه الأول:** ويرى بعدم الأخذ بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية انطلاقاً من أن لكل مجتمع خصوصيته الاجتماعية والسياسية والقانونية والتعليمية والدينية، وهذا لا ينسجم برأيهم مع الأخذ بمعايير عالمية موحدة.
- **الاتجاه الثاني:** ويرى أن من الضروري الاستعانة بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة لوضع معايير محلية بحيث تراعي هذه المعايير الخصوصيات والخصائص والظروف السائدة في المجتمع.
- **الاتجاه الثالث:** ويرى ضرورة الأخذ بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة باعتبارها تضيف المزيد من الثقة في القوائم المالية وتجعلها قابلة للمقارنة ويعتبر الالتزام بها مقدمة للاندماج في الأسواق العالمية.

مهنة التدقيق في فلسطين في إطار معايير التدقيق الدولية

إن التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في فلسطين كبيرة، خاصة وأن هذه المهنة تعاني من أوجه قصور متعددة، وفي هذا السياق أوضحت دراسة (الكوني: 2009) بأن مهنة تدقيق الحسابات بشكل خاص في الأراضي الفلسطينية قبل قدوم السلطة الفلسطينية تعاني من تخلف شديد في المفهوم والأداء.

كما وأوضحت دراسة (الداود: 2014) بأن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تواجه مشاكل عديدة ناجمة من عدة عوامل، أهمها: انخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق، وعدم قيام الجمعيات المهنية بالدور المنوط بها، وكذلك أكد رئيس مجلس إدارة مؤسسة رزق لتدقيق الحسابات في مقابلة مع مجلة (الحياة الجديدة الاقتصادية) بتاريخ 2014/7/6 في توصيفه لواقع الأداء "نحن الآن لم نرتق إلى المستوى المطلوب، ويجب أن يكون هناك الكثير من العمل باتجاه رفع مستوى التدقيق من حيث المهنية والأداء".

وقد بينت نتائج دراسة (درغام: 2009) وجود مشكلات تواجه مدققي الحسابات بقطاع غزة، وتمثلت أهمها في عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، وكذلك حاجة القوانين والتشريعات الموجودة والمتعلقة بمهنة التدقيق إلى تعديل، إضافة إلى عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بدورها في تنظيم مهنة التدقيق، كما جاءت نتائج دراسة (البحيصي: 2007) لتؤكد بأن القانون المنظم للمهنة (رقم 2004/9) مليء بالثغرات والنواقص التي تحد من قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين، إضافة إلى وجود تعارض بين بعض مواد ونصوص القانون.

وفي ضوء استعراض ما سبق من واقع يبين ممارسة مهنة التدقيق في فلسطين في إطار معايير التدقيق الدولية، يوضح الحاجة إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق بات يتطلب أن تستمد دولة فلسطين جاهزيتها للاندماج مع المجتمع الدولي الحديث بشكل عام، والتفاعل معه بصورة إيجابية ومضطردة في المجالات الاقتصادية والثقافية والمحاسبية، وكذلك إيجاد آليات ووسائل لتطوير مهنة التدقيق بمستوى ينسجم ويتوافق مع البيئة الدولية في مجال تدقيق الحسابات، وقد يتحقق ذلك من خلال الارتكاز إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية لما توفره من مزايا وفوائد متعددة تساهم في تقليل التفاوت والتباين والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند أداء عملية التدقيق، ومن ثم تحسين مستوى جودتها.

الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وإطارها القانوني

تعتبر الشركات (م.خ.م) من أكثر أنواع الشركات انتشاراً نظراً لما تتميز به عن غيرها في سهولة تشكيلها، واقتصار مسؤولية المساهمين فيها بمقدار مساهمتهم في الشركة، مما يعطيهم نوع من الطمأنينة في عدم التنفيذ على أموالهم الشخصية في حالة تصفية الشركات، كما أنها تتمتع بشخصية معنوية ومستقلة وكاملة ومنفصلة تماماً عن تلك التي يتمتع بها أعضائها.

ويبلغ عدد الشركات (م.خ.م) في فلسطين (2877) شركة، منها (2040) شركة في الضفة الغربية، و(837) في قطاع غزة (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني: 2012).

انطلاقاً من أهمية دور الشركات المساهمة الخصوصية في التنمية الاقتصادية للمجتمع الفلسطيني في بيئة الأعمال المعاصرة، فإنها نالت اهتمام المشرع الفلسطيني في تنظيم أمورها المالية، حيث ينص قانون الشركات للعام (2008) في المادة (66) على وجوب قيام "مجلس إدارة الشركة المساهمة الخصوصية، أو القائمين على إدارتها حسب مقتضى الحال خلال الأشهر الثلاثة الأولى من السنة المالية الجديدة إعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك الأرباح والخسائر والإيضاحات المرفقة، مدققة جميعها من مدقق حساباتها القانوني وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكذلك إعداد التقرير السنوي عن أعمال الشركة وإنجازاتها ومشاريعها وتقديمها جميعاً إلى الهيئة العامة للشركة وللمراقب مع التوصية المناسبة وإرفاقها بالدعوة"، كما ألزم المشرع وفقاً لنص المادة (221) من قانون الشركات للعام (2008) بأن "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة العامة، والشركة المساهمة الخصوصية مدققاً أو أكثر من مدققي الحسابات المرشحين والمرخصين بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد، وتقرر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب"، وكذلك إيجاد أدوات ووسائل تنظم إطاراً لتنظيم إجراءات عمل المدققين، وهذا ما يمكن توفيره من خلال الاعتماد على تطبيق معايير التدقيق الدولية.

شركات (م.خ.م) في فلسطين، وحاجتها لتطبيق معايير الدولية لتدقيق

يشير واقع تدقيق الحسابات في الشركات (م.خ.م) بأنه لا يلبي التوقعات المأمولة منه حيث تحتاج إدارة هذه الشركات والأطراف الأخرى إلى معلومات مالية ذات مصداقية حتى تنال ثقة

كافة الفئات المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا ما أوضحه تقرير منشور إلكترونياً في مجلة الحياة الاقتصادية بتاريخ 2014/7/6 حيث أكد فيه المهتمون بشؤون المهنة والمراقبون على "وجود تراجع كبير في المستوى المهني لصناعة التدقيق في فلسطين أدى إلى نتائج سلبية مهمة وفي اتجاهات مختلفة، حيث أدت إلى تآكل ثقة المستثمرين المقيمين في الخارج، بل وحتى أولئك المقيمين في الداخل بدقة وصحة البيانات المالية، وفي مدى التزام المسؤولين التنفيذيين في الشركات المحلية بمبادئ الشفافية والمحاسبة التي تنص عليها أنماط حوكمة الإدارة المعاصرة عدا عزوف غالبية المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية وتوجهها لمكاتب تدقيق دولية افتتحت فروعاً لها في فلسطين"، وتلبية لهذا الغرض لابد وأن تستند عملية التدقيق إلى معايير راسخة، وهذا ما توفره معايير التدقيق الدولية، خاصة وأنها "قابلة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاط المؤسسة أو نوع الصناعة التي يعمل فيها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية" (الذنيبات: 2010، 52)، وعليه يصبح اتباعها دليل على موثوقية البيانات المالية.

وفي ضوء ما تم استعراضه، فإنه يمكن استخلاص ما يلي:

- أن قانون الشركات الفلسطيني ألزم الشركات (م.خ.م) بإعداد حساباتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ولم يلزمها بتطبيق معايير التدقيق الدولية، كما ألزمها بتعيين مدقق حسابات مستقل، ولكنه لم ينظم إجراءات عمل المدقق.
- أن واقع التدقيق في الشركات (م.خ.م) لا يلبي طموحات وتوقعات كافة مستخدمي التقارير والقوائم المالية الصادرة عن هذه الشركات.
- أن هناك حاجة ضرورية وملحة لإعادة تنظيم إجراءات عمل المدققين عند تدقيق حسابات هذه الشركات، وهذا ما يمكن تحقيقه في إطار تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ثانياً: الدراسات والبحوث السابقة

يلاحظ من خلال الاطلاع على الدراسات والبحوث السابقة التي تناولت هذا الموضوع بشكل كلي أو جزئي بأنه ينال اهتمام العديد من الكتاب والباحثين لكونه ركناً هاماً في تطوير مهنة التدقيق، وتحسين مستوى أداء مدققي الحسابات، وبالرغم من هذه الأهمية إلا أن الدراسات التي تناولت هذا المجال في فلسطين كانت قليلة - في حدود علم الباحث - الأمر الذي يضيف تميزاً لهذه الدراسة، ومن الدراسات التي توافرت للباحث:

دراسة (Jaffar & Alias: 2002)، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم المشكلات التي تواجه منشآت التدقيق في ماليزيا من خلال تحليل واقع مكاتب التدقيق بهدف اقتراح الحلول الملائمة والمناسبة لحل هذه المشكلات، وقد وضحت نتائج الدراسة وجود تباين وتفاوت بين مستويات الأداء في منشآت التدقيق، وعلل الباحثان ذلك إلى وجود عدة عوامل مؤثرة منها (حجم المكتب- قدرات فريق العمل- العائد المحقق)، كما أوصت الدراسة بضرورة ألا تقل مدة الارتباط

بين منشأة التدقيق والعميل عن ثلاث سنوات ، حيث قد يؤثر التعاقب السريع للمدققين سلباً في أداء عملية التدقيق.

في حين سعت دراسة (بامشموس: 2003) إلى تحديد مدى استخدام معايير التدقيق الدولية في اليمن، وتقويم مدى إمكانيات التطبيق، وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات وأساتذة الجامعات وأعضاء بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باليمن، وأسفرت الدراسة عن نتائج أهمها، عدم وجود متابعة للتطورات الحادثة في معايير التدقيق الدولية، وعدم وجود ترجمة فورية لها، إضافة إلى عدم الاطلاع عليها، كما أبدى المهنيون تأييداً قوياً لإمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما يؤيد غالبيتهم تشكيل مجلس من كافة الجهات المختصة لإعداد معايير محلية، أو تطبيق معايير التدقيق الدولية بعد تكييفها وفقاً لمتطلبات البيئة اليمنية.

كما هدفت دراسة (صديقي: 2004) إلى إرساء إطار مرجعي للتدقيق المالي بدولة الجزائر، وذلك في إطار التجارب الدولية بما يكفل ضبط الممارسة المهنية لمدققي الحسابات، وبينت نتائج الدراسة أن المنظمات الدولية للتدقيق تدعو إلى ضرورة توافق وانسجام معايير التدقيق الوطنية للتوجيهات، وقيود العمل دولياً، وذلك للمقارنة بين نتائج التدقيق على المستوى الوطني ونتائجها على المستوى الدولي.

وكذلك كشفت دراسة (جربوع، البحيصي: 2006) عن واقع ومدى تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل مدققي الحسابات الفلسطينيين وأثر ذلك على مهنة تدقيق الحسابات بدولة فلسطين، وأسفرت الدراسة عن نتائج أهمها أن معايير التدقيق الدولية تعتبر أساساً صالحاً ومناسباً للتطبيق من قبل مكاتب وشركات التدقيق بدولة فلسطين، وتوجد إمكانية لتطويعها بما يحقق الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق، إضافة إلى عدم وجود سياسات وأساليب محددة متفق عليها بين ممارسي مهنة التدقيق بدولة فلسطين بشأن الالتزام بتطبيق ما ورد في معايير التدقيق الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة التزام مكاتب وشركات التدقيق بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية، وكذلك وجوب فتح البرامج التدريبية على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من قبل الجمعيات المهنية المختصة، إضافة إلى إعادة النظر في البرامج التعليمية المتبعة في الجامعات الفلسطينية بما يساهم إيجابياً في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

أما دراسة (Kur, et al: 2008) فقد أوضحت هذه الدراسة مدى تأثير الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية على أداء شركات التدقيق، وبينت نتائجها أن مدراء الشركات الذين طبقت عليهم الدراسة، قد أجمعوا على أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يصب في مصلحة شركة التدقيق نفسها، إضافة إلى نتائج الدراسة أبرزت أن حجم شركة التدقيق يلعب دوراً مهماً في مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

وأبدت دراسة (عمر: 2008) اهتماماً بالتعرف على واقع معايير التدقيق المتعارف عليها ارتباطاً بالمعايير الدولية وتأثيرها على نظام التدقيق بالجزائر. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن نجاح المدقق في تأدية أدواره والوصول إلى آرائه الفنية المحايدة يتوقف على الفهم

العميق للإطار النظري والتطبيقي للتدقيق، وذلك من خلال الاعتماد على تطبيق معايير التدقيق الدولية.

وأوصت دراسة (خير: 2012) بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية باتباع سياسات بيئية واجتماعية، وكذلك وضع دستور وأسس لحماية المهنة، إضافة إلى تطبيق قواعد المحاسبة الدولية بتجرد وموضوعية عند تدقيق الحسابات وفحص الأنظمة المالية والإدارية، حيث تناولت هذه الدراسة معرفة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية على تنظيم الممارسة المهنية في البيئة السودانية، وقد بينت نتائج الدراسة أن تطور تنظيم المهنة في البيئة السودانية لم يكن بالشكل الكافي والمرضي، حيث أن غالبية المحاسبين يفتقرون إلى أبسط قواعد المعرفة والممارسة المهنية في إعداد الحسابات، مما يصعب كثيراً من مهمة مدقق الحسابات.

وجاءت دراسة أشي وآخرون (Ashe, et al: 2014) بهدف معرفة طبيعة العلاقة بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية وجودة عملية التدقيق في أوغندا، وقد طبقت الدراسة على فئتين، فئة من مدققي الحسابات العاملون في شركات التدقيق بواقع (103) مدقق من مجتمع الدراسة (140) مدقق، وفئة أخرى بعدد (133) من مستخدمي القوائم المالية المدققة مثل البنوك، ومؤسسات الإقراض الصغيرة، وهيئة الإيرادات بدولة أوغندا.

وقد بينت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية وتحسين جودة عملية التدقيق. وأوصت الدراسة بضرورة التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق للنهوض بمهنة التدقيق، وزيادة مستوى الثقة والمصادقية في محتوى البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية المدققة.

التعقيب على الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات والبحوث السابقة تبين وجود توافق فيما بينها على أهمية تطبيق معايير تدقيق دولية موحدة لما في ذلك دور بارز في خلق إطار مرجعي يساهم في ضبط عمل مدققي الحسابات وتقليل التباين والتفاوت في الأحكام الشخصية الصادرة من مدققي الحسابات، كما وضحت بعض هذه الدراسات الآليات الواجب اتباعها لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

وما يميز هذه الدراسة عما سبقها من دراسات في أنها:

– اهتمت بدراسة مشكلة بحثية لم يتم التطرق لها في أي من الدراسات السابقة، حيث بحثت معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، والتي تتميز بخصوصية معينة ارتباطاً بواقع الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية التي تمر بها فلسطين خاصة قطاع غزة الذي يعاني من الحصار، وتحاول مهنة التدقيق فيه التوافق والتناسق مع بيئة الأعمال المعاصرة.

- طرق معالجة هذه المعوقات في الشركات (م.خ.م)، الأمر الذي يساعد في التغلب على هذه المعوقات.
- تناولت هذه الدراسة تأثير بعض المتغيرات المستقلة، مثل: سنوات خبرة مدقق الحسابات، والمؤهل العلمي له، وجهة عمله، على مدى توافر معوقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي لم يتم دراسته في أي من الدراسات السابقة.

إجراءات الدراسة

تعتبر إجراءات الدراسة محورياً رئيسياً يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقد تضمنت هذه الإجراءات:

أولاً: منهج الدراسة

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها طرق معالجة معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

ثانياً: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من كافة مدققي الحسابات بقطاع غزة، والبالغ عددهم - بحسب إحصائية جمعية مدققي الحسابات لعام 2015، (51) مدققاً، إضافة إلى جميع أساتذة قسم المحاسبة ممن يحملون درجة الماجستير أو درجة الدكتوراه بجامعة قطاع غزة، والبالغ عددهم - بحسب إحصائيات شئون الموظفين في هذه الجامعات للعام الجامعي 2014/2015، (53) أستاذ محاسبة.

ثالثاً: عينة الدراسة

تم توزيع (51) استبانة على مدققي الحسابات بقطاع غزة، أي على مجتمع الدراسة ككل، استعديت منها (43) استبانة صالحة، أي بنسبة (84.3%) من مجتمع مدققي الحسابات، كما تم توزيع الاستبانة على غالبية أساتذة قسم المحاسبة في جامعات: جامعة الأقصى، الإسلامية، الأزهر، فلسطين، والقدس المفتوحة، حيث وزعت عليهم (48) استبانة استعديت منها (38)

استبانة صالحة، أي بنسبة (71.7%) من مجتمع أساتذة المحاسبة، والجدول رقم (1) يوضح توصيف العينة حسب متغيرات الدراسة.

جدول (1): توصيف عينة الدراسة.

إجمالي العينة	جهة العمل				المتغير	
	أستاذ جامعي		مكتب تدقيق			
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
27.2%	22	18.4%	7	34.9%	15	أقل من 5
28.4%	23	31.6%	12	25.6%	11	5 – 15
29.6%	24	42.1%	16	18.6%	8	15 – 25
14.8%	12	7.9%	3	20.9%	9	25 فأكثر
45.7%	37	-	-	86.0%	37	بكالوريوس
32.1%	26	52.6%	20	14.0%	6	ماجستير
22.2%	18	47.4%	18	-	0	دكتوراة

رابعاً: أداة الدراسة

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وطرق معالجتها، وفق الخطوات التالية:

- الاطلاع على الأدب المتعلق بتدقيق الحسابات ومعايير التدقيق الدولية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، بهدف الاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
 - استئثار الباحث عدداً من الزملاء من أساتذة المحاسبة في الجامعات وجامعة الأقصى بهدف تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.
 - في ضوء ذلك تم تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبانة، بالإضافة إلى تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
- وبذلك أصبحت الاستبانة في صورتها الأولية مكونة من قسمين أساسيين:

القسم الأول: عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، جهة العمل).

القسم الثاني: عبارة عن محاور الدراسة، ويتكون من (35) فقرة، موزعة على ثلاثة محاور أساسية:

- **المحور الأول:** أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ويتكون من (12) فقرة.

- **المحور الثاني:** معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين ويتكون من (13) فقرة.
- **المحور الثالث:** طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين ويتكون من (10) فقرات.
- تم استخدام تدرج ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، لا أدري، غير موافق، غير موافق بشدة)، وفق الدرجات الموضحة في جدول رقم (2).
- جدول (2):** درجات تدرج الاستبانة.

الاستبانة المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
	1	2	3	4	5

صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1. **صدق المحكمين "الصدق الظاهري":** تم التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق من أساتذة الجامعات ومدققي الحسابات، وقد أبدى بعض المحكمين بعض الملاحظات علي صياغة بعض الفقرات، والتي أخذها الباحث بعين الاعتبار وقام بتعديلها في ضوء آرائهم.
2. **صدق الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه، فجاءت النتائج كما يلي:

المحور الأول: أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية

يوضح جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية" والدرجة الكلية للمجال.

م	أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية من خلال إضفاء مزيداً من الثقة والمصداقية في محتوياتها.	*0.620	0.000
2	تقديم صورة واقعية عن المركز المالي، وبيان الدخل، والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق.	*0.697	0.000
3	تقييم كفاءة النظم المالية والإدارية المطبقة في الشركة محل التدقيق.	*0.609	0.000
4	توافق خطوات وإجراءات التدقيق المطبقة في فلسطين مع برامج التدقيق الدولية.	*0.641	0.000
5	المساعدة في نجاح عملية التدقيق من خلال الارتكاز إلى القواعد والمبادئ والإرشادات الواردة في معايير التدقيق الدولية.	*0.560	0.000
6	المساهمة في تضييق فجوة التوقعات الحادثة بين أداء المدقق وما يأمله المستفيدون من خدمات التدقيق.	*0.673	0.000
7	تعزيز تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات.	*0.571	0.000
8	توحيد أدوات التطبيق العملي ومن ثم الحد من التباين والاختلاف بين المدققين عند أداء التدقيق.	*0.694	0.000
9	زيادة مستوى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني لدى مدققي الحسابات وفقاً لما هو وارد في معايير التدقيق الدولية.	*0.500	0.000
10	زيادة ثقة المجتمع المالي في نتائج عملية التدقيق من خلال إبداء رأي مناسب عن عدالة القوائم المالية استناداً إلى منهج استرشادي ونموذج حديث كمعايير التدقيق الدولية.	*0.644	0.000
11	تحسين قدرات مدقق الحسابات في كشف الغش والتلاعب والاحتيال إن وجد من خلال استخدام معايير التدقيق الدولية.	*0.576	0.000
12	المساعدة على تقويم أداء الشركات من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف فيه إثر فحص نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الدولية.	*0.610	0.000

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

المحور الثاني: معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن

معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولي في الشركات (م.خ.م) في فلسطين" والدرجة الكلية للمجال.

م	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها تجاه أعضائها وتطوير المهنة.	*0.409	0.000
2	عدم وجود قوانين ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م).	*0.540	0.000
3	عدم توافر التأهيل العلمي اللازم لمصدق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.669	0.000
4	ضعف الكفاءة العملية لمصدق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.619	0.000
5	وجود صعوبة في فهم بعض نصوص وإرشادات معايير التدقيق الدولية.	*0.697	0.000
6	عدم توافر الإدراك الكافي لدى إدارة الشركات بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.507	0.000
7	عدم توافر أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركة من تأهيل وتدريب موظفيها حول تطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.596	0.000
8	عدم مواكبة المساقات الدراسية المتعلقة بالتدقيق للاتجاهات الحديثة المتعلقة بالتدقيق في الجامعات الفلسطينية للتطورات والاتجاهات الحديثة.	*0.726	0.000
9	عدم وجود إطار فكري عام لتدقيق الحسابات يواكب الاتجاهات المعاصرة في التدقيق.	*0.742	0.000
10	قصور أداء منشآت تدقيق الحسابات والتي تعتبر عنصراً فعالاً في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.650	0.000
11	غياب الحاجة إلى إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية.	*0.520	0.000
12	صعوبة الظروف الاقتصادية (نتيجة الحصار) أدت إلى انحسار الطلب على مهنة التدقيق مما حال دون اتجاهها لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	*0.461	0.000
13	عدم وجود أو ندرة المدربين الأكفاء ذوي القدرة والكفاءة على تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات توظيف معايير التدقيق الدولية.	*0.546	0.000

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

يوضح جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5): طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

م	طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تفعيل دور الجمعيات المهنية المختصة للقيام بما هو مطلوب منها تجاه مهنة تدقيق الحسابات وأعضائها بما يساهم في تحسين مستوى خدمات التدقيق.	*0.662	0.000
2	إصدار قوانين وقواعد ملزمة بتطبيق معايير التدقيق في الشركات (م.خ.م).	*0.664	0.000
3	تطوير وتحسين قدرات مدقق الحسابات من الناحية العلمية والعملية فيما يتعلق بمفاهيم وأهداف تطبيق معايير التدقيق الدولية	*0.593	0.000
4	ترجمة معايير التدقيق الدولية بلغة واضحة بحيث يمكن فهمها وقراءتها بصورة سلسة، ودون أي صعوبات أو تعقيدات.	*0.582	0.000
5	عقد دورات تثقيفية، وورش عمل، وندوات علمية متخصصة في معايير التدقيق لإدارة الشركات (م.خ.م) في فلسطين.	*0.703	0.000
6	تحسين الإعداد الأكاديمي لطلبة قسم المحاسبة بالجامعات الفلسطينية من خلال زيادة المساقات الدراسية المرتبطة بالتدقيق في الاتجاهات الحديثة.	*0.647	0.000
7	إدراج مساق معايير التدقيق الدولية ضمن الخطة الدراسية لطلبة كلية التجارة في الجامعات الفلسطينية.	*0.449	0.000
8	عقد المؤتمرات العلمية حول أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.714	0.000
9	تحفيز إدارة الشركات (م.خ.م) تجاه تطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.601	0.000
10	قيام الجهات الحكومية والرسمية مثل وزارة الاقتصاد ووزارة الداخلية بدورها تجاه تعزيز دور المدقق والنهوض بالمهنة وفقاً للاتجاهات الحديثة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	*0.503	0.000

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

يتضح من عرض نتائج حساب معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستبانة في المجالات الثلاثة أن جميعها دالة إحصائياً، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة.

ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة، اتساق نتائجها لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة تطبيقها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وطريقة التجزئة النصفية (split half)، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (6).

جدول (6): معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة.

م	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية
1	أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.	12	0.846	0.788
2	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.	13	0.848	0.749
3	طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.	10	0.809	0.773

يتضح من النتائج الواردة في جدول رقم (6) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لمجالات الاستبانة حيث تتراوح بين (0.809-0.848)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع. أما حسب طريقة التجزئة النصفية فقد تراوح معامل الثبات بين (0.749-0.788)، وهذه القيم تدل على أن معامل الثبات مرتفع. وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية.

نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها

أولاً: نتائج الإجابة عن السؤال الأول من أسئلة الدراسة، والتحقق من صحة الفرض الأول من فروض الدراسة: حيث ينص السؤال الأول من أسئلة الدراسة على:

ما أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والوزن النسبي، وترتيب كل فقرة من فقرات المجال الأول للاستبانة، والمتعلق بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، فجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي رقم (7):

جدول (7): أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

م	أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال إضفاء مزيداً من الثقة والمصدقية في المعلومات المالية الواردة فيها.	4.38	87.65	2
2	تقديم صورة واقعية عن المركز المالي، وبيان الدخل، والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق.	4.46	89.25	1
3	تقييم كفاءة النظم المالية والإدارية المطبقة في الشركة محل التدقيق.	4.31	86.18	6
4	توافق خطوات وإجراءات التدقيق المطبقة في فلسطين مع برامج التدقيق الدولية.	3.96	79.12	12
5	المساعدة في نجاح عملية التدقيق من خلال الارتكاز إلى القواعد والمبادئ والإرشادات الواردة في معايير التدقيق الدولية.	4.31	86.18	6
6	المساهمة في تضيق فجوة التوقعات الحادثة بين أداء المدقق وما يأمله المستفيدون من خدمات التدقيق.	4.13	82.65	11
7	تعزيز تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات.	4.18	83.53	9
8	توحيد أدوات التطبيق العملي ومن ثم الحد من التباين والاختلاف بين المدققين عند التدقيق.	4.13	82.65	10
9	زيادة مستوى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني لدى المدققين وفقاً لما هو وارد في معايير التدقيق الدولية.	4.34	86.76	3
10	زيادة ثقة المجتمع المالي في نتائج عملية التدقيق من خلال إبداء رأي مناسب عن عدالة القوائم المالية استناداً إلى منهج استرشادي ونموذج حديث كمعايير التدقيق الدولية.	4.26	85.29	8
11	تحسين قدرات المدقق في كشف الغش والتلاعب والاحتيال إن وجد من خلال استخدام معايير التدقيق الدولية.	4.32	86.47	4
12	المساعدة على تقويم أداء الشركات من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف فيه إثر فحص نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الدولية.	4.32	86.47	4
	إجمالي المجال	4.25	85.07	

من خلال جدول (7) يتضح ما يلي:

- جاءت النسبة الكلية لمجال أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (85.07%)، وهذه النسبة تدلل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة يؤكدون على أهمية تطبيق هذه المعايير في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.
- وجود تقارب في الثقل النسبي لفقرات هذا المجال، حيث احتلت الفقرة المتعلقة "بتقديم صورة واقعية عن المركز المالي، وبيان الدخل، والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق"، المرتبة الأولى وبوزن نسبي بلغ (89.25%)، وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة المتعلقة "بتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية من خلال إضفاء مزيداً من الدقة والمصادقية في محتوياتها"، بثقل نسبي (87.65%)، في حين جاءت الفقرة التي تنص على "توافق خطوات وإجراءات التدقيق المطبقة في فلسطين مع برامج التدقيق الدولية"، في المرتبة الأخيرة بوزن نسبي (79.12%).

وبذلك تمت الإجابة عن السؤال الأول من أسئلة الدراسة، وتم التحقق من صحة الفرض الأول من فروض الدراسة والذي ينص على: "توجد أهمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين".

ويرى الباحث أن هذه النتائج تعبر عن حالة توافق أفراد عينة الدراسة حول الغايات والأهداف الناتجة عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، وخاصة أن تطبيقها يضيف مزيداً من الثقة والمصادقية على التقارير والقوائم المالية مثل المركز المالي، وبيان الدخل، والتدفقات النقدية، إضافة إلى أنها تلبي احتياجات المستفيدين منها، مما يؤدي إلى زيادة فرصها في الحصول على تسهيلات وائتمانات بنكية، ومن ثم توسع نشاطها وزيادة حجم استثماراتها، أما فيما يخص الفقرة التي جاءت في المرتبة الأخيرة، فيعتقد الباحث بأن ذلك يعود إلى أن غالبية الطلب على خدمات التدقيق لازالت تقدم إلى المجتمع المحلي بقطاع غزة، وقد لا يحتاج ذلك إلى توافق إجراءاته مع برامج التدقيق الدولية.

ثانياً: نتائج الإجابة عن السؤال الثاني من أسئلة الدراسة، والتحقق من صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة: حيث ينص السؤال الثاني من أسئلة الدراسة على:

ما أكثر المعوقات التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين شيوياً، كما يراها أفراد عينة الدراسة؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي والثقل النسبي وترتيب كل فقرة من فقرات المجال المتعلق بمعوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م)، فجاءت النتائج كما هي واردة في الجدول رقم (8):

جدول (8): معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

م	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها تجاه أعضائها وتطوير مهنة تدقيق الحسابات.	4.04	80.88	1
2	عدم وجود قوانين ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م).	3.90	77.94	6
3	عدم توافر التأهيل العلمي اللازم لمدقق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	3.99	79.71	4
4	ضعف الكفاءة العملية لمدقق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	3.85	77.06	8
5	وجود صعوبة في فهم بعض نصوص وإرشادات معايير التدقيق الدولية.	3.76	75.29	10
6	عدم توافر الإدراك الكافي لدى إدارة الشركات بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.04	80.88	1
7	عدم توافر أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركة من تدريب موظفيها حول تطبيق معايير التدقيق الدولية.	3.81	76.18	9
8	عدم مواكبة المساقات الدراسية المتعلقة بالتدقيق للاتجاهات الحديثة المتعلقة بالتدقيق في الجامعات الفلسطينية للتطورات والاتجاهات الحديثة.	3.87	77.35	7
9	عدم وجود إطار فكري عام لتدقيق الحسابات يواكب الاتجاهات المعاصرة في التدقيق.	3.76	75.29	11
10	قصور أداء منشآت تدقيق الحسابات والتي تعتبر عنصراً فعالاً في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	3.76	75.29	12
11	غياب الحاجة إلى إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية.	3.72	74.33	13
12	صعوبة الظروف الاقتصادية (نتيجة الحصار) أدت إلى انحسار الطلب على مهنة التدقيق مما حال دون اتجاهها لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	4.01	80.29	3
13	عدم وجود أو ندرة المدربين الأكفاء ذوي القدرة والكفاءة على تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات توظيف معايير التدقيق الدولية.	3.94	78.82	5
	إجمالي المجال	3.88	77.56	

من خلال جدول (8) يتضح أن:

— جاءت الفقرتان الأولى والسادسة والمتعلقتان بـ "عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها تجاه أعضائها وتطوير المهنة"، و"عدم توافر الإدراك الكافي لدى إدارة الشركات بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية"، في المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (80.88%)، تلتها الفقرة المتعلقة "بصعوبة الظروف الاقتصادية (نتيجة الحصار) أدت إلى انحسار الطلب على مهنة التدقيق مما حال دون اتجاهها لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق"، حيث جاءت في الترتيب الثالث بوزن نسبي بلغ (80.29%). هذه النتيجة تدلل على أن عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها، وكذلك صعوبة الظروف الاقتصادية هي أكثر المعوقات شيوعاً التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

— جاءت الفقرة الحادية عشر المتعلقة "بغياب الحاجة إلى إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية"، في المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 74.33%، وهي بذلك من أقل المعوقات التي تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

وبذلك يكون الباحث قد أجاب عن السؤال الثاني من أسئلة الدراسة، وتؤكد من صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة، والذي ينص على: "توجد معوقات تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين".

ويرى الباحث أن هذه النتيجة جاءت لتؤكد على الدور الهام للجمعيات المهنية المختصة المتمثل في تنظيم المهنة، والإشراف عليها ومتابعة رقابة الجودة من خلال إلزام أعضائها بالحفاظ على المستوى المطلوب من جودة الأداء المهني، ويُمكن للجمعيات تحقيق ذلك من خلال تبني معايير التدقيق الدولية وإلزام أعضائها بذلك، وقد يشكل غياب دورها في هذا الجانب كما هو حادث في فلسطين معيقاً جوهرياً، أما فيما يخص المعيق المرتبط بصعوبة الظروف الاقتصادية فإن هذه النتيجة تبين أن مستوى التطور الاقتصادي يعكس نفسه على صناعة خدمات التدقيق ومستوى جودتها، ونظراً للظروف السائدة في قطاع غزة من فقر شديد وبطالة مرتفعة فإنها شكلت معيقاً أمام تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وفيما يخص المعيق المرتبط بعدم توافر الإدراك الكافي لإدارة الشركات فإن ذلك قد يعود إلى ضعف اطلاعهم ومعرفتهم بمنافع تطبيق معايير التدقيق الدولية، سواء كان لعدم اهتمامهم بذلك أو ضعف الدور الإلزامي من قبل جهات الاختصاص، مما جعل ذلك معيقاً يواجهه عملية التدقيق.

ثالثاً: نتائج الإجابة عن السؤال الثالث من أسئلة الدراسة

حيث ينص السؤال الثالث من أسئلة الدراسة على:

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معوقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي وجهة العمل.

للإجابة عن هذا السؤال لا بد من التحقق من صحة الفروض الثالث والرابع والخامس، وفيما يلي عرض لكل من هذه الفروض وسبل التحقق من صحة كل منها:

أ. التحقق من صحة الفرض الثالث من فروض الدراسة

حيث ينص الفرض الثالث على:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لعينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5- أقل من 15 سنة، 15- أقل من 25 سنة، 25 سنة فأكثر).

وللتحقق من صحة من صحة هذا الفرض، قام الباحث باستخدام الأسلوب الإحصائي تحليل التباين الأحادي لحساب دلالة الفروق بين متوسطات متغيرات عدد سنوات الخبرة، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (9):

جدول (9): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى دلالة الفروق بين متوسطات متغير عدد سنوات الخبرة.

مستوى الدلالة	قيمة الإحصائي (F)	المتوسطات				المجال
		25 سنة فأكثر	15 - أقل من 25 سنة	5 - أقل من 15 سنة	أقل من 5 سنوات	
0.041	2.91	48.08	48.10	53.26	51.47	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية

يتضح من الجدول السابق أن الدلالة الإحصائية لقيمة الإحصائي (F) أقل من 0.05 وهذه النتيجة تدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وبذلك يتم رفض الفرض الثالث المتعلق بمتغير عدد سنوات الخبرة، والذي ينص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5 - أقل من 15 سنة، 15 - أقل من 25 سنة، 25 سنة فأكثر).

ولمعرفة مصدر هذه الفروق استخدم الباحث اختبار "شيفيه" للمقارنات البعدية، فجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي رقم (10):

جدول (10): نتائج اختبار شيفيه للاختبارات البعدية بين متوسطات متغير عدد سنوات الخبرة.

متغير عدد سنوات الخبرة	أقل من 5	5- أقل من 15	15- أقل من 25	25 سنة فأكثر
أقل من 5 سنوات	51.47	*1.79	*3.37 -	*3.39 -
5- أقل من 15	53.26		*5.16	*5.18
15- أقل من 25	48.10			0.02
25 سنة فأكثر	48.08			

*دالة عند مستوي (0.05).

يتضح من الجدول السابق، مايلي:

- وجود فروق بين فئة متغير عدد سنوات الخبرة (5- أقل من 15) ومتغير (أقل من 5 سنوات)، وقيمة هذا الفرق يساوي (1.79)، وهو دال إحصائياً ولصالح المتوسط الأعلى وهو الخاص بالفئة (5- أقل من 15)، كذلك وجود فروق بين فئة (أقل من 5) وكل من الفئتين (15- أقل من 25)، و(25 سنة فأكثر)، وهذان الفرقان هما على التوالي - 3.37، و-3.39، وهما دالان إحصائياً، ولصالح المتوسط الأكبر وهو الخاص بالفئة (أقل من 5 سنوات)
 - وجود فروق بين فئة متغير عدد سنوات الخبرة (5- أقل من 15) وكل من الفئتين (15- أقل من 25)، و(25 سنة فأكثر) وهما على التوالي - 5.16، - 5.18، وهما دالان إحصائياً، ولصالح المتوسط الأكبر وهو الخاص بالفئة (5- أقل من 15).
 - الفروق بين الفئتين (أقل من 5) و(25 سنة فأكثر) جاء مقدارها (0.02)، وهي غير دالة إحصائياً.
- يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (10) أن تقديرات فئة متغير عدد سنوات الخبرة (5- أقل من 15 سنة) لتوافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تليها الفئة (أقل من 5 سنوات)، تليها في المرتبة الثالثة الفئة (15- أقل من 25)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفئة (25 سنة فأكثر).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن فئة متغير عدد سنوات الخبرة من (5- أقل من 15) يتوافر لديها معرفة ودراية وإطلاع أوسع بمعيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال دراستهم علم التدقيق من منظور متقدم، واستخدامهم تكنولوجيا المعلومات أثناء الممارسة

المهنية، وتوافر عدد سنوات الخبرة الكافية التي مكنتهم من التعرف على هذه المعايير عند التطبيق العملي، كما يرى الباحث بأن الفئة التي جاءت في المرتبة الأخيرة (25 سنة فأكثر) لم يتوافر لها تلك العوامل مجتمعة بحيث تمكنها من تكوين إلمام ودراية بنفس الدرجة حول معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث يعتمدون على أداء التدقيق بصورة تقليدية.

ب. التحقق من صحة الفرض الرابع من فروض الدراسة

حيث ينص هذا الفرض على:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لدى عينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراة).

وللتحقق من صحة هذا الفرض استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لإيجاد دلالة الفروق بين متوسطات متغير المؤهل العلمي، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (11):

جدول (11): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى دلالة الفروق بين متغيرات المؤهل العلمي.

مستوى الدلالة	قيمة الإحصائي (F)	المتوسطات			المجال
		دكتوراة	ماجستير	بكالوريوس	
0.660	0.418	49.00	51.33	50.20	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين

يتضح من الجدول رقم (11) أن مستوى الدلالة لقيمة الإحصائي (F) تساوي (0.660) وهي أكبر من (0.05)، وهذا يعني أن قيمة الإحصائي (F) غير دالة إحصائياً، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لدى عينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبذلك يتم التأكد من صحة الفرض الرابع من فروض الدراسة.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أداء عملية التدقيق في إطار معايير التدقيق الدولية تعتمد بالدرجة الأساسية على النواحي التطبيقية، وهذا ما يُمكن الوصول إليه من خلال تدريب وتأهيل وتطوير مهارات مدققي الحسابات بغض النظر عن الدرجة العلمية التي يحملها مدقق الحسابات سواء كانت بكالوريوس أو ماجستير أو دكتوراة.

ج. التحقق من صحة الفرض الخامس من فروض الدراسة

حيث ينص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لدى عينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، تعزى لمتغير جهة العمل (مكتب تدقيق، الجامعة).

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم حساب اختبار (ت)، وذلك بهدف التعرف إلى دلالة الفروق بين متوسطي متغير جهة العمل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول رقم (12).

جدول (12): تبين نتائج اختبار (ت) "independent sample (t) test"، بهدف معرفة دلالة الفروق بين متوسطي متغير جهة العمل.

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	المتوسطات		المجال
		الجامعة	مكتب تدقيق	
0.178	1.360	51.80	49.60	معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين

يتضح من النتائج الواردة في جدول (12) أن قيمة الإحصائي (ت) تساوي 1.360 بمستوى دلالة (0.178)، وهذا المستوى من الدلالة أكبر من (0.05)، يعني ذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في متوسط التقديرات لدى عينة الدراسة لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين يعزى لمتغير جهة العمل (مكتب تدقيق، جامعة)، وهذه النتيجة تؤكد صحة الفرض الخامس من فروض الدراسة.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى معرفة ودراية أساتذة المحاسبة بالجامعات (كجزء من أفراد عينة الدراسة) من خلال اطلاعهم على الأبحاث والدراسات النظرية في مجال التدقيق بوجود معيقات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الدولية، وهذا ما يتوافر أيضاً من إدراك كافي لدى مدققي الحسابات (الجزء الآخر من أفراد العينة) من خلال ما يلمسونه ويلاحظونه من معيقات في الممارسة المهنية.

رابعاً: نتائج الإجابة عن السؤال الرابع من أسئلة الدراسة

حيث ينص السؤال الرابع من أسئلة الدراسة على: ما طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي وترتيب كل فقرة من فقرات المجال الثالث للاستبانة والمتعلق بطرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين وجاءت النتائج كما هي في الجدول (13):

جدول (13): طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين.

م	طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	تفعيل دور الجمعيات المهنية المختصة للقيام بما هو مطلوب منها تجاه مهنة تدقيق الحسابات وأعضائها بما يساهم في تحسين مستوى خدمات التدقيق.	4.35	87.06	1
2	إصدار قوانين وقواعد ملزمة بتطبيق معايير التدقيق في الشركات (م.خ.م).	4.34	86.76	2
3	تطوير وتحسين قدرات مدقق الحسابات من الناحية العلمية والعملية فيما يتعلق بمفاهيم وأهداف تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.29	85.88	3
4	ترجمة معايير التدقيق الدولية بلغة واضحة بحيث يمكن فهمها وقراءتها بصورة سلسة، ودون أي صعوبات.	4.18	83.58	8
5	عقد دورات تثقيفية، وورش عمل، وندوات علمية متخصصة في معايير التدقيق لإدارة الشركات (م.خ.م).	4.15	82.94	9
6	تحسين الإعداد الأكاديمي لطلبة قسم المحاسبة بالجامعات الفلسطينية من خلال زيادة المساقات الدراسية المرتبطة بالتدقيق في الاتجاهات الحديثة.	4.21	84.12	7
7	وضع مساق معايير التدقيق الدولية ضمن المتطلبات الأساسية لطلبة كلية التجارة بالجامعات الفلسطينية.	4.09	81.76	10
8	عقد المؤتمرات العلمية حول أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.28	85.59	4
9	تحفيز إدارة الشركات (م.خ.م) تجاه تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.26	85.29	5
10	قيام الجهات الحكومية والرسمية مثل وزارة الاقتصاد ووزارة الداخلية بدورها تجاه تعزيز دور المدقق والنهوض بالمهنة وفقاً للاتجاهات الحديثة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.25	85.00	6
	إجمالي المجال	4.23	84.68	

يتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق، ما يلي:

- جاءت نسبة طرق معالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية (84.68%)، وهذه النسبة المرتفعة تدل على أن كافة الفقرات التي يتضمنها هذا المجال على درجة من الأهمية – إذا ما تم الأخذ بها – تسهل طرق تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وهذه النتيجة تؤكد صحة الفرض السادس من فروض الدراسة والذي ينص على "توجد طرق لمعالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين".
- احتلت الفقرة الأولى (تفعيل دور الجمعيات المهنية المختصة للقيام بما هو مطلوب منها تجاه مهنة تدقيق الحسابات وأعضائها بما يساهم في تحسين مستوى خدمات التدقيق) المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (87.06%)، وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة الثانية والتي تنص على "إصدار قوانين وقواعد ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين" بنسبة (86.76%)، وفي المرتبة الثالثة جاءت الفقرة الثالثة والتي تنص على (تطوير وتحسين قدرات مدقق الحسابات من الناحية العلمية والعملية فيما يتعلق بمفاهيم وأهداف تطبيق معايير الدولية)، وبنسبة (85.88%).
- احتلت الفقرة السابعة، والتي تنص على "وضع مساق معايير التدقيق الدولية ضمن المتطلبات الأساسية لطلبة كلية التجارة بالجامعات الفلسطينية" المرتبة الأخيرة بوزن نسبي (84.12%).

ويرى الباحث بأن هذه النتيجة تبين بشكل عام وجود توافق بين كافة أفراد عينة الدراسة حول وجود طرق لمعالجة معيقات التطبيق، وقد جاءت الفقرة المرتبطة بدور الجمعيات في المرتبة الأولى، وقد يعود ذلك لأهمية دورها من حيث تبني التطبيق وتحفيز أعضائها على ذلك، أما الفقرة المرتبطة بإصدار القوانين والقواعد الملزمة بالتطبيق جاءت في المرتبة الثانية حيث يرجع ذلك إلى الحاجة لتعزيز مستوى الالتزام والامتثال للتطبيق من قبل جميع المهتمين بالمهنة، في حين كانت الفقرة المتعلقة بتأهيل مدققي الحسابات عملياً وعلمياً، في المرتبة الثالثة، وذلك يعود إلى أن عملية التطبيق تتطلب الاطلاع والدراسة والمهارة اللازمة لعملية التطبيق، وقد جاءت الفقرة الأخيرة المرتبطة بوضع مساق خاص بالمعايير الدولية للتدقيق في المناهج الأكاديمية نظراً لأن اتباع المعايير يعتمد على وجود دراية ومعرفة تطبيقية أكثر منها أكاديمية ونظرية، لذلك جاءت في المرتبة الأخيرة.

ملخص النتائج والتوصيات

أولاً: ملخص النتائج

توصلت الدراسة للنتائج التالية:

1. يوجد أهمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وقد كانت النسبة الكلية لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا المجال (85.07%).
2. توجد معيقات تحد من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وجاءت النسبة الكلية لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا المجال (77.56%)، وكانت أكثر هذه المعيقات شيوعاً حسب استجابات أفراد العينة:
 - عدم قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها تجاه أعضائها وتطوير مهنة تدقيق الحسابات، حيث جاءت بنسبة (80.88%).
 - عدم توافر الإدراك الكافي لدى إدارة الشركات بأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث جاءت بنسبة (80.88%).
 - صعوبة الظروف الاقتصادية (نتيجة الحصار) أدت إلى انحصار الطلب على مهنة التدقيق مما حال دون اتجاهها بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، حيث جاءت بنسبة (80.29%).
 - عدم توافر التأهيل العلمي اللازم لمدقق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث جاءت بنسبة (79.71%).
- وأن أقل هذه المعيقات تأثيراً هي الفقرة المتعلقة بغياب الحاجة إلى تقارير مالية ذات جودة عالية حيث جاءت بنسبة (74.33%).
3. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين وفقاً لمتغيري المؤهل العلمي وجهة العمل.
4. وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) لدرجة توافر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين، وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة ولصالح الفئة العمرية (5- أقل من 15 سنة)، تليها الفئة العمرية (أقل من 5 سنوات)، ثم الفئة (15- أقل من 25)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفئة (25 سنة فأكثر).
5. يوجد طرق لمعالجة معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين وفقاً لآراء عينة الدراسة، وذلك من خلال:

- تفعيل دور الجمعيات المهنية المختصة للقيام بما هو مطلوب منها تجاه مهنة تدقيق الحسابات وأعضائها بما يساهم في تحسين مستوى خدمات التدقيق، حيث جاءت بنسبة (87.06%).
- إصدار قوانين وقواعد ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م. خ. م)، حيث جاءت بنسبة (86.76%).
- تطوير وتحسين قدرات مدققي الحسابات من الناحية العلمية والعملية فيما يتعلق بمفاهيم وأهداف تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث جاءت بنسبة (85.88%).
- عقد المؤتمرات العلمية حول أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، جاءت بنسبة (85.59%).

ثانياً: توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة تفعيل جهود المجتمع المالي والاقتصادي في زيادة مستوى التوعية والثقافة بفوائد ومنافع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م).
2. تدعيم السبل والطرق التي من شأنها المساهمة في التغلب على المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات (م.خ.م) في فلسطين من خلال:
 - قيام الجمعيات المهنية المختصة بالدور المنوط بها من إشراف ومتابعة ورقابة على أداء المدققين من خلال تبني تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وإلزام أعضائها باتباع ذلك.
 - استكمال استصدار القوانين والقواعد الملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية.
 - تأهيل وتطوير قدرات مدققي الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية في إطار تطبيق معايير التدقيق الدولية من خلال الدورات والندوات وورش العمل المتخصصة في ذلك.
 - حث الجهات المعنية بشؤون مهنة التدقيق بعقد المؤتمرات العلمية والندوات المتخصصة لبيان أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.
3. ضرورة قيام الجهات المختصة من سلطة تشريعية أو سلطة قضائية أو سلطة تنفيذية، والمؤسسات الأكاديمية ببذل الجهود اللازمة للنهوض والارتقاء بمهنة التدقيق لاسيما العمل في اتجاه تطبيق معايير التدقيق الدولية بغرض تحقيق جودة الأداء المهني في الممارسة المهنية لمهنة التدقيق.

4. ضرورة زيادة اهتمام المؤسسات الأكاديمية بتطوير مساراتها الدراسية في مجال تدقيق الحسابات وخاصة تطبيق معايير التدقيق الدولية تماشياً مع التغيرات البيئية الحديثة.

References (Arabic & English)

- Abo Yousef, Mohammed S. (2011): *Evaluating the degree of commitment by the auditing firms working in Gaza Strip by providing requirements to improve the effectiveness of quality control of the external audit according the International Audit Standard No. 220 – Applied Study*. Master Dissertation, Islamic University – Gaza, Palestine.
- Ahmad, Bassam M. (2006): *The role accounting information systems in producing effective and efficient accounting information to meet the requested administrative needs to rationalize the administrative decisions of corporations in Gaza Strip*, Master Dissertation, Islamic University – Gaza, Palestine.
- Al-Bohaisy, Issam M., (2007): Toward a best regulation for accounting and auditing profession in Palestine: Analytical study of the auditing profession regulation law number 9/2004. *Islamic University Journal*, Islamic University – Gaza, Palestine.
- Al-Dawood, Rola K., (2014): *The problems and challenges facing accounting profession in Palestine*. The annual Arab conference, the first year, the accounting profession reality between the challenges and ambition, Iraq.
- Al-kony, Saed (2009). *Auditing industry in Palestine: current status and rehabilitation needs*. The Researches report Series number 12, The private sector development center, Ramallah, Palestine.
- Al-Sabban, Mohammed M., & Ali, Abd Al Wahab N., (2002). *The external auditing – The main concepts and the application methods according to Standard Accepted and International Standards*. Alexandria University, Egypt.

- Al-Thonaybat, Ali A., (2010). *The Auditing in the light of international standards - the theory and the application*. The third copy, Wae'l publishing center, Jordan.
- Ashe J, K, R., Serwanga, A., & Natamba, B., (2014): Perceived Compliance with International Standards on Auditing and Quality of Auditing, *International Journal of Academic Research in Management*, 3(1).
- Bamshos, Abd Allah A., (2003): *The international auditing standards and the possibilities of their application in Yemen*. Unpublished PH.D. Baghdad University, Iraq.
- Dorgham, Maher M., (2009). Problems Facing Auditors in Gaza Strip (Analytical Study). *An-Najah University Journal for researches and human science*, 23, 1. Palestine.
- General Corporate Law (2008) Website:
http://www.almustakbal.org/pubs/Companies_Law_Draft_22%20Dec_08.pdf.
- International auditing standards (2010) Website:
<http://www.almohasb1.com/2011/07/2010-international-standard-auditing.html>.
- Jaffar, Naharian and Alias, Norazion, (2002): Audit Firm Rotation in Malaysia-Prospects and Problems. *Finance Indian*. 16(3).
- Jarboa, Yousef M. & Al Bohaisy, Issam M. (2006): Analyzing & Evaluating the Application of International Standards of Auditing in the Offices and Companies of Auditing in Gaza Province. Field study on the auditing offices and firms in Gaza Strip, *Islamic University Journal*, Islamic University-Gaza, Palestine.
- Jarboa, Yousef M., (2002). *Advanced auditing according to the international auditing standards*. first copy, university student library, Islamic University – Gaza, Palestine.

- Jasber Kaur, Yap May Lin & Ainon Zarina Mohamed Nadzri. (2008). Auditing Standards in Malaysia. *Information Systems Control Journal, formerly the IS Audit & Control Journal*. Published by the ISACA, Vol. 1. Journal of economic life, No. (6704), Website: <http://www.alhayatj.com/newsite/details.php?opt=7&id=239503&cid=3353>.
- Khair, Samia A., (2012): International Auditing Standards and the Extent of Their Use in Organizing the Professional Practice In Sudan. Master Dissertation, Faculty of commercial studies, the Sudan University for Science and technology, Sudan.
- Lotfi, Ameen A. (2005). *Different Revisions for different purposes*. Alexandria University, Egypt.
- Mazoun, Mohammed A., (2011). *The Auditing in the light of the international standard and the possibility of its application in Algeria*. Unpublished Master Dissertation, University of Algeria, Algeria.
- Mortaja, Ahmed K., (2013). *The Role of the Professional Standards Issued by (ICPA) in the Rationalization of the Professional Judgment of the Auditors - (An Empirical Study on Auditors in the Gaza-Strip)*. Master Dissertation, Al-Azhar University – Gaza, Palestine.
- Nashwan, Iskandar M. (2011). *Using balanced scorecard to develop auditing firms strategies for realizing the quality of professional performance -field study in Palestine*. PH.D. Ain Shams University, Egypt.
- Omar, Mohye Al Dean M., (2008). *The auditors between the general standard and the international standards*. Compared study (Algeria condition) presented article among requirements to get Master Dissertation, Al media Universit, Algeria.
- Palestinian Central Bureau of Statistics Website: http://www.pcbs.gov.ps/Portals/_Rainbow/Documents/EST_legal_Arabic_2012.htm.

- Qubbaj. H., Nae'l (2002). *Internal control between practice & theory in Palestinian Corporations*. Master Dissertation An-Najah National University, Palestine.
- Seddiky, Masoud. (2004). *Towards an full formwork for financial auditing in Algeria*. PH.D Unpublished, university of Algeria, Algeria.

ملحق رقم (1)

جدول يوضح معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية.
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA 570	الاستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA 300	التخطيط.	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA 710	المقارنات.
ISA 500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

*المصدر (مازون: 2011، 75)