

مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي
للشركات المساهمة العامة الأردنية .

إعداد

محمد مفلح محمد الجعافره

المشرف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

كلية العلوم الإدارية والمالية

نيسان / 2008

التفويض

أنا محمد مفلح الجعافره
أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو
المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: محمد مفلح الجعافره

التوقيع:

التاريخ:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين

فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية " .

وأجيزت بتاريخ:

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيساً ومشرفاً

الأستاذ الدكتور محمد مطر

عضواً

الدكتور عبدالناصر نور

عضواً

الدكتور عبدالله دعاس

عضواً خارجياً

الدكتور حسام خداش

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم ،،،، والصلاة والسلام على رسوله الكريم

أما بعد فإن الشكر لله أولاً وأخيراً. وأنه ليسرني ويتلج صدري أن أتقدم بالشكر الجزيل **والامتنان** الوفير إلى أستاذي ومشرفي الأستاذ الدكتور محمد مطر الذي ما كان يوماً إلا نبزاسا متألئنا أنار لي دروب العلم والمعرفة، وما بخل يوماً عن مد يد العون والمساعدة. فكان الأستاذ الفاضل والأب المعلم والناصح الأمين وأدعو الله أن يمتعته دوما بالصحة والعافية ليظل منبرا لطالب العلم وخلقا وإخلاصا نادريين.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكافة الزملاء والزميلات الذين تعاونوا معي في تطبيق إجراءات هذه الدراسة وخص بالذكر الهيئتين الإدارية والتدريسية في جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

وأتقدم كذلك بالشكر الوافر إلى أستاذتي أعضاء لجنة المناقشة الإجراء على ما عانوه في قراءة رسالتي المتواضعة وإثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

وأخيراً لا يفوتني أن أقدم خالص الشكر إلى كل من الدكتور عبدالناصر نور والدكتور محمد النعيمي والدكتور عبدالسلام أبو طبنجة والدكتور احمد مخادمة والدكتور عبدالله الدعاس والدكتور محمد الدحيات والأستاذ إبراهيم الطراونه والأستاذ سامر الرواشدة على ما قدموه لي من عون ومساعدته لانجاز الدراسة.

والشكر الموصول إلى الأصدقاء الذين وقفوا معي طوال مشوار دراستي وأثناء كتابة الرسالة.

الباحث

الإهداء

قائمة المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--------|--|
| أ | العنوان |
| ب | التفويض |
| ت | قرار لجنة المناقشة |
| ث | شكر وتقدير |
| ج | الإهداء |
| ح | قائمة المحتويات |
| ذ | قائمة الجداول |
| ر | قائمة الأشكال |
| ز | قائمة الملاحق |
| س | الملخص باللغة العربية |
| ص | الملخص باللغة الانجليزية |
| 1 | الفصل الأول: الإطار العام للدراسة |
| 2 | 1-1 المقدمة |
| 4 | 2-1 أهمية الدراسة |
| 4 | 3-1 مشكلة الدراسة |
| 5 | 4-1 أسئلة الدراسة |
| 6 | 5-1 فرضيات الدراسة |
| 7 | 6-1 متغيرات الدراسة |
| 8 | 7-1 التعريفات الإجرائية |
| 10 | الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة |
| 11 | 1-2 المقدمة |
| 12 | 2-2 فاعلية التدقيق الخارجي. |

| | |
|----|---|
| 12 | 3-2 العناصر الأساسية لفاعلية التدقيق الخارجي. |
| 12 | 1-3-2 رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي. |
| 19 | 2-3-2 استقلالية المدقق الخارجي. |
| 24 | 3-3-2 أتعاب التدقيق. |
| 26 | 4-3-2 مؤهلات المدقق الخارجي. |
| 30 | 5-3-2 استمرارية المدقق الخارجي. |
| 33 | 4-2 الدراسات السابقة. |
| 45 | الفصل الثالث: منهجية الدراسة |
| 46 | 1-3 المقدمة |
| 46 | 2-3 منهجية الدراسة |
| 46 | 1-2-3 مجتمع الدراسة |
| 47 | 2-2-3 مصادر جمع المعلومات |
| 47 | 3-2-3 أداة الدراسة |
| 48 | 4-2-3 صدق وثبات الأداة |
| 48 | 5-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة |
| 48 | 6-2-3 محددات الدراسة |
| 49 | الفصل الرابع: مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات |
| 50 | 1-4 المقدمة |
| 50 | 2-4 وصف خصائص عينة الدراسة |
| 52 | 3-4 اختيار مقياس الاستبانة |
| 53 | 4-4 عرض النتائج |
| 54 | 1-4-4 عرض النتائج المتعلقة بالمكاتب الكبيرة |
| 64 | 2-4-4 عرض النتائج المتعلقة بالمكاتب الصغيرة |
| 76 | 5-4 اختبار الفرضيات |
| 76 | 1-5-4 اختبار الفرضيات المتعلقة بالمكاتب الكبيرة |

| | |
|-----|---|
| 81 | 2-5-4 اختبار الفرضيات المتعلقة بالمكاتب الصغيرة |
| 86 | 6-4 اختبار الفرضية السادسة |
| 89 | الفصل الخامس: النتائج والتوصيات |
| 90 | 1-5 النتائج |
| 91 | 2-5 التوصيات |
| 92 | مراجع الدراسة |
| 96 | الملاحق |
| 97 | ملحق الاستبانة |
| 102 | ملحق مستوى التزام مكاتب التدقيق بعناصر الفاعلية |

قائمة الجداول

| الصفحة | المحتوى | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 45 | عدد الاستبانات الموزعة والمعاد منها والصالحة للتحليل | 1 |
| 50 | توزيع العينة حسب الخصائص الديموغرافية | 2 |
| 51 | مقياس تحديد الأهمية النسبية | 3 |
| 51 | مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي | 4 |
| 61-53 | عرض النتائج للمكاتب الكبيرة | 9-5 |
| 71-63 | عرض النتائج للمكاتب الصغيرة | 14-10 |
| 73 | مستوى التزام مكاتب التدقيق بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية | 15 |
| 79-75 | نتائج اختبار (One Sample T-test) لفرضيات المكاتب الكبيرة | 20-16 |
| 84-80 | نتائج اختبار (One Sample T-test) لفرضيات المكاتب الصغيرة | 25-21 |
| 85 | نتائج اختبار (Independent Sample T-test) للفرضية السادسة | 26 |
| 87 | نتائج الدراسة لمكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة | 27 |

قائمة الاشكال

| الصفحة | المحتوى | الرقم |
|--------|-----------------|-------|
| 7 | متغيرات الدراسة | 1 |
| | | |

قائمة الملاحق

| الصفحة | المحتوى | الرقم |
|--------|---|-------|
| 101 | استبيان الدراسة | 1 |
| 105 | مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية | 2 |
| | | |

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من 30 فقرة كل ست فقرات منها تقيس عنصراً من عناصر فاعلية التدقيق الخارجي، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من (86) مكتب تدقيق مقسمة إلى مكاتب كبيرة ومكاتب صغيرة بناءً على عدد العاملين فيها. كما قامت الدراسة الميدانية على ست فرضيات وتم استخدام نظام الرزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج التي توصلت لها الدراسة، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) واختبار (T) للعينة المستقلة (Independent Sample T – Test).

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق.
2. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن عناصر استقلالية المدققين العاملين فيها.
3. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن مقومات عدالة أتعاب التدقيق.
4. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق.

5. تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

6. هناك فروق ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الصغيرة حول مدى توافر عناصر فاعلية التدقيق وقد كانت الفروق لصالح مكاتب التدقيق الكبيرة، حيث تبين أن هناك فروقاً حول العناصر التالية (رقابة الجودة ، استقلالية المدقق ، أتعاب المدقق ، مؤهلات المدقق). وعدم وجود فروق حول عنصر (استمرارية المدقق).

7. وبشكل عام تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

Abstract

The study aimed at measuring the avidity range of auditing firms on the availability of the requirements, of improving the effectiveness of external auditing of Jordanian Corporation. To achieve the objectives of the study, a questionnaire consisting of 30 items was developed. The Questionnaire was then divided into five groups each consisting of six items that were designed to test a particular element of the External Auditing effectiveness. The Questionnaire was distributed to the sample of the study which consisted of 86 Auditing Firms classified into large and small firms based on the number of employees in each office. The field study was based on six hypotheses, and the SPSS was used to analyze the results of the study by calculating the means and standard deviations, One Sample T-Test, and the Independent Sample –Test. The results of the study showed the following:

1. The essential elements of quality control on auditing are available in small and large auditing firms .
2. The elements of auditors' independence is available in small and large auditing firms.
3. The requirements of auditing fees fairness is available in small and large auditing firms in Jordan

4. The elements of the suitability of auditor's continuity is available in small and large auditing firms in Jordan.
5. Small and large auditing firms ensure the recruitment of qualified auditors .
6. Statistical differences were found between external auditors who work in large firms and those who work in small firms regarding their point of views on the extent to which the elements of effectiveness auditing are available. Differences were found with regard to the following elements: Quality Control, Auditor's Independence, Auditor's Fees, and Auditor's Qualifications differences were found regarding the element of Auditor's Continuity.
7. The elements of effectiveness external auditing for Public corporate companies in Jordan is generally available in all auditing firms both large and small ones.

الفصل الأول

- 1-1 المقدمة
- 1-2 مشكلة الدراسة
- 1-3 أسئلة الدراسة
- 1-4 أهمية الدراسة
- 1-5 فرضيات الدراسة
- 1-6 محددات الدراسة
- 1-7 التعريفات الإجرائية

1-1 المقدمة

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مدققي الحسابات ومسؤوليتهم عن الهزات التي تتعرض لها الشركات العالمية، وتصاعد هذا الجدل كثيراً بعد انهيار شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة انرون Enron وشركة وورد كم World com. وبعد كل هزة تتعرض لها إحدى الشركات الكبرى نلاحظ أن أصابع الاتهام تشير ، إما من طرف خفي أو صريح إلى دور مدقق الحسابات، حتى أنه بدأ الحديث عن أن مهنة المحاسبة والتدقيق خيبت آمال المستفيدين من التقارير المالية بعد هذه الانهيارات لما لها من انعكاسات سلبية ومضاعفة على الاقتصاد .

وقد أخفقت شركة تدقيق كبرى هي (آرثر أندرسون Arthur Andersen) في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال استخدام أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبياً، ولم تسعف معايير التدقيق المعتمدة شركة آرثر أندرسون في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب سواء ما كان منها بقصد أو ما كان منها بدون قصد ، وشهدوا صراحة بعدالة التقارير المالية التي دققوها وأكدوا أنها أعدت حسب معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، دون النظر إلى ما كانت تعطي فعلاً صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للشركة محل التدقيق كما يطالب به عامة المستفيدين، ومهما كان الوضع أو المتسبب فيها سواء أكان عمداً أم سهواً، فإن عملية إعداد التقارير المالية بدأ يشوبها الشك، وأن هناك نقصاً متنامياً في الوثوق بشهادة المدقق لدى قطاع كبير من المستفيدين حول العالم. (بحدوح،2003)

وعليه فلا بد لمهنة تدقيق الحسابات من أن تسعى وبشكل سريع إلى تلافى أخطاء تراكمت سنوات طويلة لإعادة ولو جزءاً من ثقة الجمهور، ولا بد من الاعتراف بأن هناك خيارات متعددة للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي بموجب كل المعايير المحاسبية سواء الأمريكية أم الدولية، وأن الإدارة سوف تسعى بكل جهد لتلميع تقاريرها المالية لتظهرها بصورة تحقق أهدافها ما دامت تلك الخيارات متعارفاً عليها ومقبولة محاسبياً، كما أن المحاسبين أنفسهم يساعدون الإدارة في الوصول إلى ذلك الهدف دون النظر إلى النتائج الخطرة المترتبة على ذلك ، ومما يزيد الأمر سوءاً، أن مدققي الحسابات لا يناقشون أحياناً تأثير تلك الخيارات على المستفيدين من التقارير المالية ما دام أنها أعدت حسب معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، فإذا وجد خلل في تلك المعايير أو أنها سمحت

بخيارات متعددة فإن النتيجة ستكون النظر إلى عدالتها حسب تلك المعايير وذلك من حيث الشكل دون النظر إلى عدالتها من حيث الجوهر والمضمون.

لذا ينبغي الاعتراف بأن هناك فجوة توقعات كبيرة بين ما تقوم به المهنة فعلاً وما يطمح له المستفيدون من التقارير المالية، فلقد دأبت المهنة منذ خمسين عاماً في بناء معايير للتدقيق وإجرائها على أساس فلسفة أن المدقق ليس مسؤولاً عن اكتشاف حالات الغش والخطأ والتلاعب ما دام أنه أنجز مهمته حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، كما رسخت هذه الفكرة في أذهان كل المنتمين للمهنة، وأصبحت المصدر الأساسي للدفاع عن المدققين في كل الشركات التي يدققون حساباتها. (الحديد، 1423هـ) ، أما الآن فان مسؤولية المدقق تشمل النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية، والنظر فيما إذا كان هناك شك مادي يتطلب الإفصاح عنه حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وعلى المدقق النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم البيانات المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً بأن تقوم الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار. (معيار التدقيق الدولي رقم 570، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2006). ونتيجة لذلك فإن المدققين يواجهون في وقتنا الحاضر ضغوطات من المجتمع بفئاته كافة، يريد منهم تأكيداً على عدم وجود حالات تلاعب وغش مادي، أو حتى في حالة وجودها فإنه يتوقع أن يعمل المدققون على اكتشافها والإبلاغ عنها. إن مواكبة احتياجات المجتمع تشكل نوعاً من التحدي لكل من الباحثين في هذا المجال وللممارسين لهذه المهنة، لأن هذه المشكلة تواجههم في أثناء ممارستهم لأعمالهم وتتطلب أسساً علمية وحلولاً عملية للتعامل معها.

لذا ونظراً لأهمية فاعلية التدقيق الخارجي لجميع مستخدمي البيانات المالية المنشورة سيقوم الباحث بدراسة مدى تحقق فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة والمدققين الخارجيين العاملين بالمكاتب الصغيرة، بهدف توضيح الأسباب التي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة وكذلك تحديد طبيعة العلاقة القائمة من وجهة نظرهم بين متغيرات الدراسة الخمسة التي أشار إليها معياري التدقيق الدولي رقم (220 و 230). (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2006، ص 349-337) حيث اعتبر هذه العناصر بمثابة المرجعية المناسبة لتقييم مدى التزام مكاتب التدقيق بتوفير شروط ومتطلبات تحقيق الفاعلية

عملية التدقيق عند فحص البيانات المالية للشركات والممثلة لعناصر فاعلية التدقيق وهي عناصر الرقابة على جودة أعمال التدقيق واستقلالية المدقق وأتاعب المدقق وطول فترة استمرارية المدقق ومؤهلات وخبرة المدقق، هذا من جهة وبين فاعلية التدقيق الخارجي من جهة أخرى، ومن ثم وضع التوصيات الكفيلة بتوفير فاعلية تدقيق عالية الجودة للشركات المساهمة العامة.

2-1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أنها سوف توضح العناصر التي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة وكذلك تحديد العلاقة بين هذه العناصر والممثلة في كل من استقلالية المدقق وأتاعب المدقق ورقابة الجودة لأعمال التدقيق وطول فترة استمرارية التدقيق للمدقق وخبرة المدقق وبين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الصغيرة.

كما إن هذه الدراسة سوف تسلط الضوء على مفهوم وأهمية فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة لما لها من دور كبير في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الحصول على قوائم مالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للمنشأة. وبث الطمأنينة في نفوس الجمهور المستفيدين من أعمال التدقيق.

والدراسة بما ستكشف عنه من نتائج وتوصيات ستعمل على تحسين فاعلية مهنة التدقيق الخارجي والتي يستفيد منها قطاعات كبيرة في الأردن.

3-1 مشكلة الدراسة

نظراً لتزايد حالات الفشل المالي للشركات المساهمة العامة سواءً هنا في الأردن أو في الخارج والتساؤلات التي يطرحها الجمهور حول مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي حول هذا الفشل وعلاقة ذلك بمدى فاعلية عملية التدقيق التي يقوم بها للبيانات، أصبح من الضروري البحث عن عوامل تحسين سوية المهنة وذلك في الاتجاه الذي يزيد فاعليتها في مجال التدقيق الخارجي.

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى تحقق فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية في الواقع العملي وفي ضوء ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (230) وهو بعنوان (ضبط الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة) ومعيار التدقيق الدولي رقم (220) وهو بعنوان (رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية) (مرجع سابق. ص ص 250-279) وذلك من وجهة نظر أهم فئة لها علاقة بمهنة التدقيق وهم المدققون الخارجيون باعتبارهم من يتولى تدقيق البيانات المالية .

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بشكل عام في العنصرين التاليين:

١. التحقق من توفر العناصر اللازمة لتحقيق فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة .
٢. حصر الأسباب التي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة ، واستكشاف مواطن الخلل في هذه الفاعلية.
٣. تقديم الاقتراحات الكفيلة بتحسين هذه الفاعلية.

4-1 أسئلة الدراسة

ستحاول الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية :

١. هل تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة في الأردن؟
٢. هل تتوفر عناصر استقلالية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن؟
٣. هل تتوفر مقومات تحقيق عدالة أتعاب المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن؟
٤. هل تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن؟

٥. هل تحرص كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة في الأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً؟
٦. هل توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الصغيرة للشركات المساهمة العامة الأردنية حول مدى توفر عناصر فاعلية التدقيق؟

5-1 فرضيات الدراسة

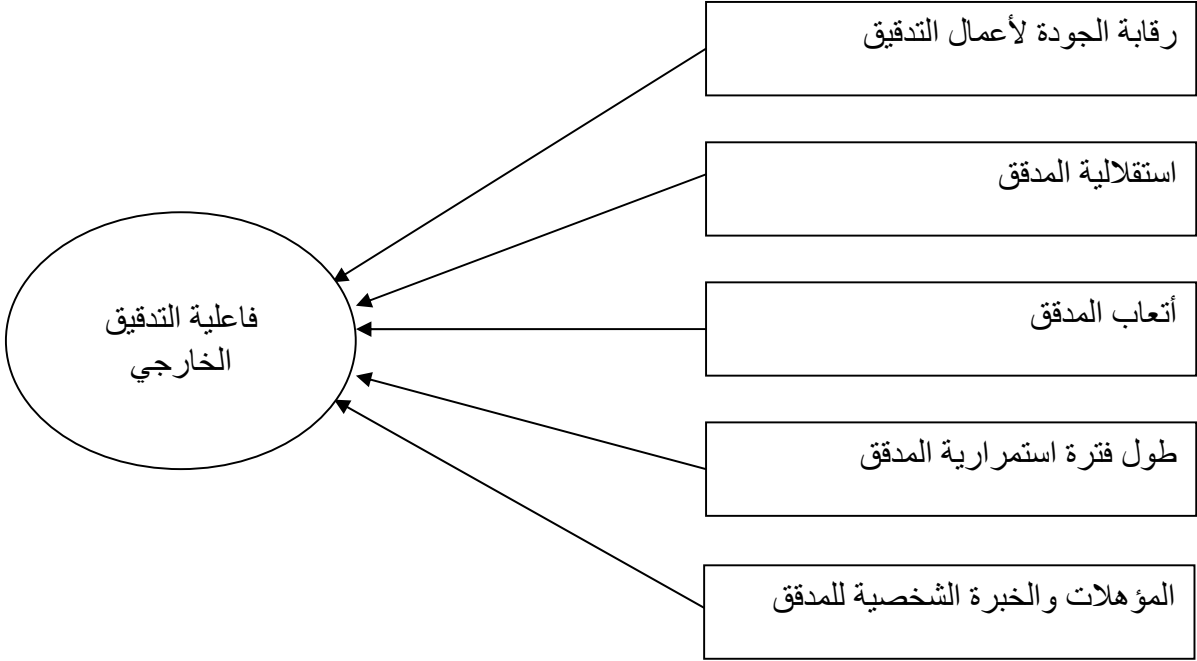
للإجابة عن أسئلة الدراسة سيتم وضع الفرضيات التالية :

1. لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة في الأردن.
2. لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن.
3. لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن.
4. لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن.
5. لا تحرص كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.
6. لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الصغيرة للشركات المساهمة العامة الأردنية حول مدى توفر عناصر فاعلية التدقيق.

6-1 متغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة

المتغير التابع



7-1 التعريفات الإجرائية

التدقيق : عملية تأكيد ترمي إلى توفير مستوى عالٍ من التأكيد حول خلو البيانات المالية من أية أمور مادية أظهرت على غير حقيقتها، مثل عملية تنفق ومعايير التدقيق الدولية. ويتضمن هذا تدقيقاً قانونياً يتطلبه تشريع وطني أو نظام آخر. (اتحاد المحاسبين الدولي، 2006).

وهناك من عرفه على أنه: التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدماً بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير. (جمعة، 2005، ص8) **فاعلية التدقيق الخارجي :** تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي ، من حيث التأكيد من إن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وأن تقرير المدقق يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وأن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة. (السويطي، 2006)

رقابة الجودة لأعمال التدقيق : هي الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمدقق التأكيد وإلى حد معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. (رلى دهمش، 1994) **كما عرفها (Arens,2000,p.33)** بأنها تشمل الوسائل والإجراءات التي يستخدمها مكتب التدقيق للتأكد من انه يفي بمسؤولياته تجاه العملاء والغير.

استقلالية المدقق: تشمل:

(أ) الاستقلال العقلي (الذهني): وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وإن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.

(ب) الاستقلال الظاهري: والذي يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بقدر يظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما **تقلل** من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية. (اتحاد المحاسبين الدولي، 2006)

الأتعاب الشرطية للتدقيق: هي أتعاب يحصل عليها المدقق وذلك بشرط إنجاز عمل معين وعدم استلام هذه الأتعاب إلا بعد الحصول على النتيجة المطلوبة من قبل العميل.

الفصل الثاني

- 1-2 المقدمة.
- 2-2 مفهوم فاعلية التدقيق الخارجي.
- 3-2 العناصر الأساسية لفاعلية التدقيق الخارجي.
- 1-3-2 رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي.
- 2-3-2 استقلالية المدقق الخارجي.
- 3-3-2 أتعاب التدقيق.
- 4-3-2 مؤهلات المدقق الخارجي.
- 5-3-2 استمرارية المدقق الخارجي.
- 4-2 الدراسات السابقة.

1-2. المقدمة:

كما هو معلوم أن مهنة التدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة من منظمة التجارة العالمية (WTO) لأنها هي المرآة للأداء المالي والاقتصادي عصب الحياة للمنشآت الاقتصادية والخدمية ، كما أن مهنة التدقيق لها أهمية كبيرة حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتعطي رأياً لا لبس فيه أو غموض عن صحة وعدالة True and fair view البيانات المالية المنشورة وعلى أنها تعبر بصدق عن الموقف أو المركز المالي للمنشأة وفقاً للقانون أو في أي منحي فشلت في تحقيق هذه الغاية ، وفي هذا بلاغ لمستخدمي هذه البيانات المالية داخلياً وخارجياً لاتخاذ القرارات الصائبة ، وهم المساهمون والمستثمرون ، والمقرضون وغيرهم من الجهات الحكومية المختلفة لأغراض الضرائب وخطة التنمية الاقتصادية للدولة وغير ذلك.

ولكي يثق الجمهور في مهنة **التدقيق يجب أن يعلمون أن الأشخاص** الذين يريدون الانضمام لهذه المهنة مؤهلون تأهيلاً مناسباً وأن أي شخص يرغب في الحصول على ترخيص لممارسة مهنة التدقيق يجب أن يكون مؤهلاً بالآتي :-

1. مؤهل علمي .

2. اجتياز الامتحان الخاص بمزاولة المهنة .

3. فترة تدريبية عملية تحت إشراف مهيئين تمكن المدقق من إبراز قدراته مما حصل عليه من معلومات والقيم الضرورية للنجاح في هذه المهنة (تتفاوت مدة هذه الخبرة حسب المؤهل العلمي). وعلى أثر ذلك فإن مهنة التدقيق يجب أن تبرهن لأعضائها وللعالم الخارجي أن سلوكها المهني يخضع لأعلى المتطلبات من أخلاقيات المهنة وأن الإجراءات التأديبية ستتخذ ضد أولئك الذين يفشلون في إتباعها. وهذه البرامج التي تتبع لا تساعد المدقق فقط بل تساعد أيضاً في تأكيد ثقة الجمهور في مهنة التدقيق. وهذا بالتأكيد يستوجب وجود معايير وأدوات لضمان جودة الاداء المهني والتطوير المستمر لهذا الاداء، وبشكل ينعكس على مصداقية البيانات المالية المدققة ويحقق لها شرط القبول في اسواق المال المحلية والعالمية.

و بدوره يقود لأن تعمل هذه الأسواق بكفاءة عالية واقتدار على حماية الاستثمارات وتشجيعاً

لها.

2-2 فاعلية التدقيق الخارجي.

مفهوم فاعلية التدقيق الخارجي.

تتمثل هذه الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي ، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة. (السويطي، 2006،

3-2 العناصر الأساسية لفاعلية التدقيق الخارجي:

إن فاعلية التدقيق الخارجي على صلة بالعناصر التالية:

1. رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
2. استقلالية المدقق.
3. أتعاب المدقق.
4. مؤهلات المدقق.
5. استمرارية المدقق. (أي المدة الزمنية التي يقضيها في تدقيق أعمال الشركة).

2-3-1 رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية (دهمش، 1994).

كما وقد عرفها (Arens، p 33, 2000) بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية.

وعرفها (التميمي ،2004، ص 68) بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة .

أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهميه قصوى في قرارات الاستثمار فلم يعد قاصراً تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الشركه أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجنبى ومستثمرين مرتقبين جودة عمليات التدقيق، فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيداً لدور مراجع الحسابات في بيئة الأعمال.

لقد شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة غير ربحية هدفها تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي بعد أن أدت عدة أزمات في الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين. وقد دعم معهد المحاسبين القانونيين وشركات التدقيق الكبرى المؤسسة الجديدة. يقع المركز الجديد في العاصمة واشنطن وهدفه الأول كما تقول المديرية التنفيذية Cynthia Fornelli هو رفع مستوى جودة التدقيق و زيادة ثقة المستثمرين بالمدققين والبيانات المالية . يتكون مجلس الإدارة من 12 عضواً سبعة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين IACPA واثنان من شركات التدقيق الستة الكبرى وثلاثة مستقلين. ويقول المؤيدون للمركز أنها مؤسسة جديدة بلا ماض أسود يمكنها تعزيز الثقة المتراجعة بشركات التدقيق.(Cynthia Fornelli،www.almohaseb.net/showdetails)

عناصر رقابة الجودة (Elements of Quality control)

تشمل الرقابة على الجودة، السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها. وتشمل عناصر رقابة الجودة ما يلي: (الذنيبات، 2006، ص 86)

1. الحياد والأمانة والموضوعية، وتنص على: انه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة. حيث يتم التأكد من استقلالية وكرامة وموضوعية المدقق من خلال إجابة الشريك أو المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنوياً. وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل التدقيق.

2. إدارة الأفراد، هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكولة إليهم، وترفع الأفراد بناءً على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم. حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق. .

3. قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة، يجب على الشركة وضع السياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة العميل وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفؤة لأداء العملية ولديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2006، ص 258)

4. أداء عملية التدقيق، على مؤسسة التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المدققين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

5. المتابعة أو المراقبة، وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال. (ارينز، 2002، ص 46).

6. الاستشارات: ان تكون الاستشارات داخل مؤسسة التدقيق أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة. (الذنيبات، 2006، ص 87).

العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على رقابة الجودة على أعمال التدقيق منها ما يكون متعلقاً بمكتب التدقيق نفسه والبعض يتعلق بالشركة محل التدقيق وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية ومن أهم العوامل المؤثرة في رقابة الجودة:

1. العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.

● مجلس المعايير المحاسبية.

تلك التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيره وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المدققين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة التدقيق بل وأيضاً فشلت في تعريفها للطرف الثالث لعملية التدقيق بخلاف الإدارة والملاك والمساهمين فقد وسعت الدائرة لكي يشمل الطرف الثالث أي مستفيد من القوائم المالية مما زادت مسؤولية المدقق قبل الغير فدفعه لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة التدقيق.

● الجمعيات المهنية.

وهي تلك الجمعيات تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وكذلك إصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين وحمائهم تجاه أي أطراف خارجية.

2. العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية : وهي شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات التدقيق أو مكاتب التدقيق ويتم تقسيمها إلى:

- مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية التدقيق ولا ينفرد فيه المدقق برأي أو عملية فردية ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمه أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا وعلميًا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها من أي منشأه وإن اختلف تخصصها القطاعي.
- مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المدققين بينهم مسؤوليه تضامنية وتنسم جودة التدقيق فيها بمتوسطه، نظرا لان العمل بعد التقرير يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية. (العلاء، العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة WWW.FINANCIALMANAGER.WORDPRESS.COM)

3. البيئة الاقتصادية.

و تتمثل في العديد من العوامل منها:

- التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.
- الكساد: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق.
- حجم المنظمات: كلما زاد اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الإقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسيات والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة

بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماماً أكبر من جانب المدقق مما يحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث ويعظم من المسؤولية وزيادة العمليات محل التدقيق مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل التدقيق طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المدقق.

• أتعاب التدقيق: أتعاب المدقق لها أثر كبير على جودة التدقيق وهناك علاقة طردية ما بين جودة التدقيق وأتعاب المدقق فلو قمنا بدراسة عن جودة التدقيق وبذل المدقق العناية المهنية الكافية لوجدنا أنه كلما زاد أتعاب التدقيق كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات واتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات وكان الإفصاح كافياً وكان التقرير ملائماً لمستخدميه. (ابوالعلا، العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة ، WWW.FINANCIALMANAGER.WORDPRESS.COM)

4. البيئة التشريعية.

• قانون الضرائب: حيث يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق .

• قانون الشركات: كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة التدقيق حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

5. البيئة الاجتماعية والثقافية.

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

• نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظره المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأه لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقتنتها ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع للمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول فما المجتمع إلا شركات صغيرة أو منظمات لو أهمل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصادي بكامله، وفي دول لو قام المدقق بتفعيل دور الشك المهني

لُعد من الخائنين وهو بالفعل يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافترض أمانه كل من بالمنشأة.

● المناخ التعليمي والأكاديمي :المناخ التعليمي يوضح اهتمام الاكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الإستفاده منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمييه تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عمليه التدقيق والأساليب الكمييه في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

● المناخ الثقافي: للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فتقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في التدقيق في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي .

6. البيئة المهنية.

● التقيد بميثاق شرف المهنة.

ميثاق شرف المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم وتشمل المبادئ : الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة

● التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها.

● التأهيل المهني للمدقق.

الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة.

إن الحاجة إلى نظام لرقابة الجودة سواء كان في مكاتب التدقيق الكبيرة أو مكاتب التدقيق الصغيرة هي الحصول على جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في نتائج التدقيق ولتحقيق هذه الجودة هناك شروط يجب توفرها في نظام رقابة الجودة هي:

1. أن يتصف بالمرونة بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل التدقيق سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها.

2. أن يكون النظام ذو تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه وتناسب مع حجم مكتب التدقيق. إي أن هناك مكاتب تدقيق تتميز باللامركزية وبالتالي تحتاج إلى نظام رقابة على الجودة أكثر صراحة ووضوحاً أكثر مما تحتاج إليه مكاتب التدقيق الصغيرة التي يكون العاملون فيها فريقاً واحداً في نفس المكتب. (دهمش، 1994)

ويرى الباحث انه على مكاتب التدقيق مراقبة فاعلية وكفاية سياساتها واجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة باستمرار . وتوضيح تلك السياسات والإجراءات لموظفيها لما لها من علاقة في زيادة فاعلية التدقيق الخارجي.

2-3-2 استقلالية المدقق الخارجي.

مفهوم استقلالية المدقق.

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ولكن يمكن التمييز بين مفهومين لهذه الاستقلالية:

المفهوم الأول: **الاستقلال العقلي (الذهني)** :

وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمة المهني، وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وان يمارس الموضوعية والتشكك المهني.

المفهوم الثاني: **الاستقلال الظاهري** :

والذي يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول

البيانات المالية. (اتحاد المحاسبين الدولي، 2006)

كما عرفها (Siegel, 2003) على أنها الحرية من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر على قدرة المدقق على اتخاذ قرارات تدقيق عادلة وغير متحيزة. أما (www.nysscpa.org/cpajournal. Myring and Bloom 2003) فقد أكدا على أن استقلالية المدقق تتضمن عنصرين رئيسيين هما:
الاستقلال العقلي (الذهني): وهو الحرية من تأثير التهديدات على استقلالية المدقق والتي من الممكن أن تساوّم في موضوعية المدقق.

Freedom from the effects of threats to auditor independence that would be sufficient to compromise an auditor's objectivity

الاستقلال في الحقيقة وهو غياب النشاطات والعلاقات أو أي ظروف قد تقود المستثمرين أو أيّاً من المستخدمين للبيانات المالية إلى استنتاجات غير مقبولة وعالية الخطورة.

The absence of activities, relationships, or other circumstances that would lead well-informed investors and other users of financial information to conclude that an unacceptably high risk exists.

العناصر التي تدعم استقلالية المدقق الخارجي.

يعتقد الباحث ان مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي تعتمد بصفة اساسية على نزاهة كل من المدقق ومكتب التدقيق . ويناقش الباحث بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي والتي تتعلق بما يلي:

1. لجنة التدقيق: اقترح بعض الباحثين تشكيل لجنة تدقيق تتكون من اعضاء مجلس الادارة غير المتفرغين بالشركة بهدف المساهمة في تدعيم استقلالية المدقق عن طريق :

- فحص خطط الادارة للارتباط بالمدقق الخارجي لتنفيذ خدمات غير التدقيق مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والاعتاب المقدره والتأكد من انها لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.
- فحص جوانب الخلاف بين المدقق الخارجي وادارة الشركة محل التدقيق ومحاولة التوفيق بينهم مع المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي ايضاً.

2. أداء خدمات غير خدمات التدقيق: لقد اوصت لجنة Treadway بضرورة أن تفحص لجنة التدقيق بالمنشأة خطط الإدارة للارتباطها بالمدقق الخارجي لتنفيذ الخدمات الاستشارية . وان تحصل ادارة المنشأة على موافقة من لجنة التدقيق قبل التعاقد مع المدقق الخارجي. ويجب على اللجنة التأكد من أن هذه الخدمات لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.

3. التغيير الالزامي للمدققين: يوجد هناك بعض الاقتراحات التي تتعلق بتغيير مكتب التدقيق المسؤول عن تدقيق عمليات المنشأة أو تغيير المدققين مع الاحتفاظ بنفس مكتب التدقيق وذلك بهدف تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

4. تعيين المدققين بواسطة جهة خارجية: اقترح بعض الباحثين تعيين المدققين وتحديد اتعابهم عن طريق جهة حكومية وذلك لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي أو انشاء ديوان للتدقيق يكون من واجبه الإشراف على مكاتب التدقيق وتعيينهم للشركات المساهمة العامة. كما تقوم بفحص عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي للتأكد من فاعليتها والتأكد أيضا من استقلالية المدقق الخارجي.

5. فحص المعايير المحاسبية: تتضمن المعايير المحاسبية مجالا للاختيار ما بين الطرق أو السياسات التي يمكن تطبيقها على موقف معين. وبهدف تدعيم استقلالية مدققي الحسابات للشركات المساهمة العامة فقد شكلت هيئة خاصة في عام 1997 بواسطة كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أطلق عليه (Independence Standards Board) ((ISB)). ويعتقد رئيس هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية أن هذا المجلس سوف يدعم استقلالية المدقق الخارجي في الحقيقة والمظهر والمحافظة على ثقة المستثمرين. (غالي، 2001، ص ص 38-41).

التحديات التي تواجه استقلالية المدقق.

تعتبر الاستقلالية من أهم المبادئ لعمل مدقق الحسابات الخارجي من اجل الحصول على رأي فني ومحايد يعطي الصورة الحقيقية لقوائم الشركة محل التدقيق ليستفيد منها جميع الأطراف التي تحتاج لهذه القوائم.

وقد أدت التطورات الاقتصادية السريعة إلى زيادة كبيرة في حجم الشركات وزادت معها أهمية مهنة التدقيق وكذلك قلق الأطراف الخارجية حول مدى استقلالية المدقق الذي يدقق قوائم هذه الشركات. إن تهديدات استقلالية المدقق تمثل الضغوط أو العوامل الأخرى التي تضعف موضوعية

المدقق، لكي يكون مستقلاً، لذا يجب على المدقق أن يكون قادراً على التغلب على التهديدات التي تؤثر على موضوعيته، وذلك من خلال التعرف على مصادر تلك التهديدات. ومن أهم التهديدات المحتملة والتي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي ما يلي:

1. العوامل المتعلقة بالبيئة الداخلية (المطارنة، 2006، ص 85).

- طبيعة المهمة
- تكنولوجيا التدقيق
- نمط القيادة والإشراف
- التوتر واتجاه العمل
- نظام الاتصال

2. العوامل المتعلقة بالبيئة الخارجية.

- وجود مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة محل التدقيق (الخدمات الاستشارية). وتعرف الخدمات الاستشارية بأنها " تلك الخدمات التي يقوم بها شخص كفاء أو جهة متخصصة ويتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كاف في مجال الخدمة ذاتها ويتم تقديم الخدمات بناءً على طلب من الجهة المعنية وطبقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تملك الحق في الاخذ بهذه الخدمة وتطبيقها أو رفضها.(المرى، 2004، ص 21) .
- ويقصد بها حصول المدقق على منفعة مالية مباشرة أو غير مباشرة نتيجة تقديم خدمات تدقيق أو خدمات محاسبية أو خدمات استشارية تفوق النسبة أو الحد المتوقع أو تقل عنها، وتتمثل هذه العوامل بأتعاب التدقيق والخدمات الاستشارية. هذا وقد أشارت دراسة (مطر، 1994) إلى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية المدقق الخارجي.
- لقد انبثق عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، حيث تقسم إلى قسمين المعايير العامة والمعايير الفنية، وتتكون المعايير العامة من الآتي:

١. القدرة أو التأهيل المهني، فتقديم الخدمة يجب ان يتم بواسطة ممارس لدية القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.
 ٢. بذل العناية المهنية المعقولة، فالممارس يجب عليه ان يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.
 ٣. الإشراف والتخطيط الملائم والكافي، فالمهمة يجب ان تخطط بشكل ملائم، كما يجب ان يتم الإشراف بشكل ملائم وكاف على المساعدين.
 ٤. كفاية البيانات الملائمة. فالممارس يجب عليه أن يجمع قدرأ كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.
 ٥. التنبؤات. يجب أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع بالمستقبل، وبالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بان يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.
- أما المعايير الفنية فإنها تطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة. وتتكون هذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الآتي:

١. دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية. فيجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة.
٢. التفاهم والاتفاق مع العميل. يجب أن يحصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.
٣. منفعة العميل. تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فإن المدقق القانوني يجب عليه ان يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقعة أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات.

٤. تبليغ النتائج. يجب تبليغ العميل شفهيأ أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الخدمات الاستشارية. فضلاً عن كافة التحفظات والعقوبات وبالشكل الذي يساعده

على اتخاذ القرار. (توماس، 1989، ص: 1044)

- اعتماد مكتب التدقيق بشكل أساسي في إيراداته على عميل واحد.

- القيام بتدقيق القوائم التي تم إعدادها بمعرفة نفس المدقق
- التآلف غير المهني مع العميل.

ويرى (Siegel,2003) أن استقلالية مدقق الحسابات تتعرض إلى التهديدات التالية:

1. المصلحة الذاتية: وهي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق الأعمال التي تخصه مثل ان تكون له مصالح وجدانيه أو مالية أو شخصية أو أمور أخرى .
2. الدعاية والترويج : الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بأفعال دعائية لتدقيق الحسابات أو ضد موقف العملاء أو رأي غير متحيز .
3. الألفة (الثقة). الخطر الذي ينشأ عندما يكون هناك علاقة بين مدقق الحسابات وبين العملاء نتيجة الزيارات المتكررة عليهم .
4. الترهيب. الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر.

يرى الباحث بانه من الضروري ان تقوم مكاتب التدقيق من التأكد من استقلالية موظفيها قبل البدء بعملية التدقيق لاي عميل. حيث أن عنصر الاستقلالية له دور كبير في الحصول على رأي فني محايد وبالتالي الحصول على عملية تدقيق ذات فاعلية عالية.

3-3-2 أتعاب التدقيق

مفهوم أتعاب التدقيق

يعرف (المطارنة،2006، ص 84) أتعاب المدقق بأنها المبالغ والاجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق وهي:

1. الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
2. عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
3. حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق .

4. مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
5. سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأتعاب.
6. حجم مكتب التدقيق وشهرته.
7. عدد التقارير المطلوبة للعميل.
8. طبيعة عمل المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

اثر أتعاب التدقيق على استقلالية المدقق

نظراً لأن الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو الحصول على تقرير فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لوضع المنشأة المالي، لذا يقوم بها شخص خارجي مستقل عن إدارة المنشأة (المدقق الخارجي). وتعتبر أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي إحدى المؤثرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق التدقيق تميل الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر على استقلالية المدقق بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها (Simunic, 1980). وقد أكدت العديد من الدراسات الميدانية وجود تأثير مهم لأتعاب المدقق على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، منها مثلاً دراسة (مطر، 1994) التي تناولت أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي بالأردن، ودراسة (طلبة، 1997) والتي تناولت أهم العوامل المؤثر على جودة أداء مدققي الحسابات الخارجيين بسلطنة عمان.

ونتيجة لتأثر استقلالية المدقق الخارجي بأتعاب التدقيق قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من العميل الواحد عن (10%) من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه. ونشير أيضاً إلى ان تحديد حد ادنى لاتعاب التدقيق وحث المدققين على ضرورة مراعاته من العوامل التي تقلل من عوامل المنافسة الشديدة بين المدققين وتؤدي من ثم إلى تدعيم الاستقلالية.

أشكال أتعاب التدقيق

هناك عدة أشكال لأتعاب التدقيق منها ما هو قانوني وغير مخالف لمبادئ التدقيق ومنها ما هو مخالف لمبادئ التدقيق والقانون ويعاقب عليها . و أشكال أتعاب التدقيق هي كالتالي: (عبدالله، 2004 ، ص 160)

١ . الأتعاب الثابتة : وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة ، ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب.

٢ . الأتعاب المتغيرة: وتحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق.

٣ . الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقبلية ، كالاتفاق مع العميل على نسبة مئوية من الأرباح ، وهذا النوع من الأتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.

ويرى الباحث بضرورة تشديد الرقابة على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق وخاصة مكاتب التدقيق الصغيرة من قبل الجهات المختصة للتأكد من التزامها بالأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، للحد من المنافسة غير المشروعة وكذلك الأتعاب المشروطة والتي تؤثر بشكل كبير جداً على استقلالية المدقق وبالتالي التأثير على فاعلية التدقيق الخارجي.

2-3-4 مؤهلات المدقق الخارجي.

مدقق الحسابات هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال التدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة. كما يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية إضافة إلى إلمامه ومعرفته بجميع فروع المحاسبة وأنواعها. حيث ان معظم الدول في العالم نصت على توفر المؤهلات العلمية والعملية في مدقق الحسابات وسوف نبين هنا ما نصت عليه قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وقانون رقم 32 لسنة 1985 على تحديد الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات كذلك نصت المادة (22) من قانون مزاولة المهنة رقم (73) لسنة 2003 على

شروط الحصول على إجازة مزاولة مهنة التدقيق ومن هذه الشروط شرط التأهيل العلمي والمهني والذي له دور أساسي في الحصول على فاعلية تدقيق عالية ولمصلحة جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق. وهذه الشروط هي:

ا- أن يكون أردني الجنسية .

ب- أن يتمتع بالأهلية المدنية.

ج- ان لا يكون محكوماً بجناية أو بجرime أخلاقية مخلة بالشرف.

د- أن يكون حاصلًا على احد المؤهلات العلمية التالية:

1. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة.

2. الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنتين في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة .

3. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من احد كليات التجارة أو الاقتصاد أو القانون مع خبرة عملية لمدة لا تقل مدتها عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على المؤهل العلمي.

4. شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ست سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنتان على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة.

5. كل من عمل في ديوان المحاسبة أو في أي دائرة رسمية أو مؤسسة عامة من مؤسسات الدولة مدة سبع سنوات بوظيفة مدقق رئيسي ويحمل الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس أو ما يعادلها) خلافاً لما هو منصوص عليه في البند (٤) من هذه المادة.

6. شهادة في المهنة من احد معاهد أو جمعيات المحاسبين القانونيين المعتمدة دولياً مثل شهادة (تشارترد) أو شهادة (سيرتفايد) وذلك وفقاً لما يعترف به المجلس من تلك المعاهد أو الجمعيات بموجب جداول يعدها لهذا الغرض والتعليمات التي يصدرها بشأنها وتنتشر في الجريدة الرسمية.

7. أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الصادرة بمقتضاه.

8. أن يجتاز الامتحان الذي تجريه لجنة التراخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة.

صفات مدقق الحسابات.

هناك عدد من الصفات التي يجب أن تتوفر في المدقق بالإضافة إلى المؤهلات العلمية ومن

هذه الصفات:(المطارنه،2006،ص81)

1. أن يكون كتوماً ومحافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله ، وان لا يستخدم أيّاً من المعلومات التي اطلع عليها لفائدة اي مؤسسة أخرى.

2. أن يكون صبوراً.

3. أن لا يوافق على أي عمل لأي عميل إلا إذا تفهم طبيعة وصحة العمل الذي سوف يقوم به والاعتناع بهذا العمل.

4. أن يكون اميناً وواقعياً وان يكون مستقلاً في رأيه ، وان يكون يقظاً حاضر البديهة.

5. أن يكون عمله في مجال اختصاصه وان لا يخرج عنه .

6. أن يكون عملياً ومواكباً للتطورات التي تحدث في تخصصه والحقول ذات الصلة .

حقوق المدقق (المطارنه،2006،ص81) بعد أن تطورت مهنة التدقيق أصبح من واجب المدقق تجاه الشركة محل التدقيق القيام بفحص انتقادي منظم بقصد إعطاء رأي فني محايد يعكس مدى سلامة الوضع المالي للشركة كونه هو المسؤول والراعي لحقوق المساهمين والأطراف الأخرى التي تستفيد من هذه القوائم.

لذلك وحتى يقوم المدقق ويحقق مستوى عال من فاعلية التدقيق يضمن له قانون الشركات الحقوق التي تمكنه من القيام بعمله. هذا وقد تطرقت المادة رقم (193) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 لبعض حقوق المدقق ، ويمكن ذكر أهم هذه الحقوق على النحو التالي:

1. حق الإطلاع : يحق لمدقق الحسابات الخارجي الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة من الشركة وأي بيانات يتطلب عمله ضرورة الحصول عليها والتحقق

منها. وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة عمله بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود وقت كافٍ فعليه تقديم تقرير خطي لمراقب الشركات ونسخة لمجلس الإدارة تتضمن الأسباب التي تعرقل عمله.

2. حق طلب البيانات والإيضاحات: يحق للمدقق الخارجي طلب أي بيانات أو إيضاحات يحتاج إليها في عمله من إدارة الشركة محل التدقيق وذلك للقيام بعمله بكفاءة وفاعلية. وفي حالة رفض الموظفين إعطاء المدقق أي بيانات يقوم المدقق بإبلاغ مجلس الإدارة، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره مدى تمكنه من الحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة.

3. حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق المدقق الحصول على نسخة من التقارير والبيانات التي سجلها المجلس للمساهمين بما في ذلك الدعوة لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة.

4. حق دعوة الهيئة العامة للشركة: في حالة وجود بعض التجاوزات أو أي حالة طارئة تهدد المركز المالي للشركة فمن حق المدقق دعوة الجمعية العامة للشركة لوضعها بالصورة الحقيقية لوضع الشركة كونه وكيلا وراعياً لحقوقهم.

5. حق مناقشة اقتراح عزله: يحق للمدقق مناقشة اقتراح عزله أمام الجمعية العامة للشركة وذلك بعد إرسال إشعار للشركة. ولقد كان هذا الحق من الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام هذا الحق للتأثير على المدقق.

6. حق احتجاز أي سجلات أو مستندات من أجل الحصول على أتعابه: يحق للمدقق قانونياً في حالة امتناع الشركة محل التدقيق عن دفع أتعاب التدقيق احتجاز أي سجلات أو مستندات للشركة وذلك للمطالبة بأتعابه والحصول عليها.

واجبات لمدقق

هناك واجبات يجب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بها بحيث يتحمل مسؤوليتها بقدر الواجبات التي نص عليها القانون. وقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على جزء من هذه الواجبات والتي يمكن ذكرها كالتالي:

يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين ما يلي :

1. مراقبة أعمال الشركة .
 2. تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات عملية التدقيق وأصولها العلمية والفنية.
 3. فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها للتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
 4. التحقق من موجودات الشركة وملكيته والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
 5. الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة.
 6. أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها.
- ويلاحظ من خلال الإطلاع على القانون انه قد تعرض إلى واجبات ليست من واجبات أو مهمة المدقق ، إذ لا يعتبر مسؤولاً عن التحقق من إجراءات الرقابة الإدارية الداخلية إلا في حدود بسيطة والتي يكون لها تأثير على الأمور المحاسبية، وكذلك غير مسؤول عن التقرير عن مدى ملاءمة النظام لحسن سير أعمال الشركة إلا إذا اكتشف بعض الخلل في النظام من خلال اختباره العادية. ونرى أيضاً أن القانون قد أشار إلى قيام المدقق بجمع الأدلة التي تساعد في التحقق من وجود أصول الشركة وملكيته لها. ومدى قانونية الالتزام. ولم يذكر القانون التأكيدات الأخرى التي بينتها المعايير وهي : التحقق من الوجود والحدوث والملكية والاكتمال والعرض والإفصاح.
- 2-3-5 استمرارية المدقق الخارجي.

تعيين مدقق الحسابات.

- لقد أولى القانون الأردني موضوع تعيين مدقق الحسابات أهمية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد والاستقلال في عمله، حيث نص قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ على انه:
1. يتم التعيين من قبل لجنة التأسيس، خلال فترة تأسيس الشركة .
 2. يتم التعيين من قبل الهيئة العامة خلال حياة المنشأة. حيث نصت المادة (١٩٢) فقرة (أ) "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية

مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب.

الفقرة (ب) تنص على " إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار احدهم .

عزل مدقق الحسابات الخارجي

هناك عدة أسباب يتم بها عزل مدقق الحسابات الخارجي وتعيين مدقق آخر يقوم بعملية التدقيق، ويتم عزل المدقق عن طريق الهيئة العامة للمساهمين على اعتبار أن المدقق هو الوكيل على حقوقهم. إلا أن قانون الشركات الأردني قد منع عزل المدقق خلال السنة المالية حتى لا يكون هناك عزل تعسفي، مع إحتفاظ الشركة بحق تغيير المدقق وتوضيح أسباب عزل المدقق وإعطاء المدقق حق الدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

تقسم العوامل التي تؤثر على تغيير مدقق الحسابات الخارجي إلى قسمين ، قسم يرتبط مباشرة مع المدقق نفسه (مكتب التدقيق) والقسم الآخر مرتبط بالشركة محل التدقيق .

العوامل المرتبطة بالشركة وهي:

1. تغيير الإدارة.
- عندما تتغير الإدارة فغالباً ما تقوم الإدارة الجديدة بعزل المدقق السابق بسبب ارتباطه بالإدارة السابقة أو من أجل تعيين مدقق يرتبط بعلاقة قوية معهم أو بسبب إثبات الوجود للإدارة الجديدة.
2. رغبة الإدارة في الحصول على مدقق يتوافق مع سياساتها.
- ترغب الشركات محل التدقيق في الحصول على مدقق يتوافق مع سياساتها ، من أجل تحقيق اهدافها مثل تطبيق سياسات محاسبية معينة او عدم الافصاح في القوائم المالية عن بعض التجاوزات وفي

هذه الحالة يكون على المدقق ابداء رأي متحفظ أو سلبى. فاذا رفض المدقق الامتثال إلى رغبات الإدارة تقوم الإدارة بتغيير مدقق الحسابات ، وهذا الاجراء غير قانوني يؤدي بالنهاية إلى الحصول على عملية تدقيق لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة.

العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق.

1. الرغبة في التعامل مع مكاتب تدقيق كبيرة وذات سمعة وشهرة.
ان اختيار الشركات محل التدقيق لمكاتب التدقيق يعتمد أساسا على انطباعات ايجابية مثل التخصص بالعمل والسمعة الجيدة من اجل الحصول على فاعلية تدقيق عالية. وذلك لما تضيفه هذه المكاتب المشهورة من ثقة بالشركة ومجلس إدارتها من قبل المساهمين. حيث يلاحظ ان المكاتب التي تتمتع بالسمعة والشهرة الكبيرة تكون نسبة تغييرها اقل من المكاتب الأخرى.
 2. عدم رضا الإدارة عن جودة التدقيق التي يقدمه مكتب التدقيق.
تسعى الشركات محل التدقيق للحصول على عمليات تدقيق ذات فاعلية عالية ينتج عنها قوائم مالية تعكس الوضع الحقيقي للشركة مما يزيد من ثقة المساهمين وجميع من له علاقة مع هذه الشركات. واحياناً يكون للشركات ايضاً فائدة كبيرة مثل الحصول على قروض وغيرها. لذلك تقوم الشركات محل التدقيق احياناً بعزل المدقق نتيجة عدم الرضا عن عمليات التدقيق التي يقدمها بسبب انخفاض فاعلية التدقيق لعمليات التدقيق التي يقوم بها.
 3. ضعف التأهيل العلمي والمهني للعاملين بمكتب التدقيق.
يلعب التأهيل العلمي والمهني للمدققين العاملين بمكاتب التدقيق دوراً أساسياً في انجاز عملية التدقيق بشكل صحيح ومُرضٍ . وكلما زاد التأهيل العلمي والمهني زادت فاعلية التدقيق الخارجي للشركات محل التدقيق، كما ترغب الشركات محل التدقيق التعامل مع فريق تدقيق مؤهل علمياً ومهنياً ويعتبر ضعف التأهيل العلمي والمهني للعاملين بمكتب التدقيق من العوامل التي تؤدي إلى تغيير مدققي الحسابات الخارجي.
- نلاحظ مما سبق أن التشريعات الأردنية قد وضعت أسساً لعملية تعيين أو انتخاب مدقق حسابات ، بالإضافة إلى تحديد الواجبات والحقوق، وكذلك إجراءات عزله. وتعد معظمها الأبعاد العامة

الشكلية للاختيار. ولم تتناول الشروط الموضوعية أو الفنية المتخصصة لتحقيق جودة أو فاعلية الأداء المهني في ظل المنافسة وكذلك الشروط الذاتية. ويرى الباحث ضرورة تحديد فترة زمنية لاستمرار المدقق بالتدقيق على العميل، لا يجوز لأي منهم سواء مكتب التدقيق أو العميل بالاعتذار عن الاستمرار بعملية التدقيق إلا بوجود أسباب تتعلق بفاعلية عملية التدقيق.

4-2 الدراسات السابقة :

دراسة (مطر، ١٩٩٢) بعنوان: " سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن، وسبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال. تكون مجتمع الدراسة من أربع فئات رئيسية هي (1) جهات الرقابة والإشراف (2) مستخدمو البيانات المالية (3) المدققون العاملون بمكاتب التدقيق الكبيرة (4) المدققون العاملون بمكاتب التدقيق الصغيرة، وقد تم اخذ عينة قوامها (139) مفردة تم اختيارها عشوائياً من بين الفئات ذات العلاقة والمذكورة سابقاً. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود بعض الاختلافات في وجهات نظر الفئات الثلاثة حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على استقلالية المدقق، وكذلك حيال السبل الملائمة لتدعيم الاستقلالية.
2. بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق احتل دور الإدارة في تعيين المدقق وعزلة، وتحديد اتعابة المرتبة الأولى، في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل.
3. عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.

4. اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن، من أهمها:

- التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة.
- وضع ميثاق شرف للمهنة.
- وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

دراسة (Elizur, "et.al" ، 1996) بعنوان: "Palnned Audit Quality"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم اقتراحات بناءه لغرض التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي المستقل، كما تم تمرير مذكرة من الكونجرس الأمريكي بتخفيض المسؤولية المدنية للمدقق في حالة فشل عملية التدقيق . كما تم تقديم نموذج مقترح من الفترات المتعددة للتخطيط الأفضل لجودة التدقيق بواسطة المدقق الخارجي، كما تم تقديم اقتراحات فيما يتعلق بتخطيط جودة عملية التدقيق منها:

1. قدرة المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة

2. أتعاب المراجعة

3. الخسارة المتوقعة بسبب فشل عملية المراجعة

وكانت نتائج الدراسة الرئيسية هي:-

1. تمتع المدقق الخارجي بالكفاية الفنية والاستقلال والحياد والموضوعية أثناء فحصه للقوائم المالية تؤدي إلى تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في عملية التدقيق.

2. زيادة أتعاب عمليات التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة أداء تلك العمليات.

3. عدم اهتمام المدقق الخارجي بالغرامات التي ستفرض عليه في حال فشل عملية التدقيق يؤدي إلى نقص جودة أدائه مع مرور الوقت.

دراسة (دهمش، 1999). بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق ودراسة مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة وتحليلها (المتطلبات المهنية والمهارات

والكفاءة وتوزيع المهام والتفويض والاستشارات وقبول العملاء والاحتفاظ بهم والرقابة الإشرافية) وكذلك هدفت الدراسة إلى اختبار وجود أي اختلافات في درجة إتباع وتطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ تأسيسها ووجود قسم خاص مسؤول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها، وكذلك محاولة التعرف على المعوقات التي قد تحول دون إتباع هذه المكاتب لنظام رقابة الجودة وتطبيقه.

قامت الباحثة بإجراء الدراسة على مكاتب تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة لعام 1993 والتي بلغت (21) مكتباً كمجتمع للدراسة (بعد أن تم دمج مكنتين من هذه المكاتب معاً). أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق.
2. يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم.
3. تقوم مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن باتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم وذلك في (60%-79%) من الحالات، حيث وجد أن (3) مكاتب تقوم باتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة كافة في (80%-100%) من الحالات، وان (10) مكاتب تتبع وتطبق هذه الضوابط في حدود (60%-79%) من الحالات، و(4) مكاتب تتبعها وتطبقها في حدود (40%-59%) من الحالات.
4. تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف تاريخ تأسيس مكتب تدقيق الحسابات.

دراسة (الذئبيات، 2002) بعنوان: "بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار بنية فجوة التوقعات في مجال التدقيق وطبيعتها وأسبابها من وجهة نظر مدقي الحسابات ومديري الشركات المساهمة العامة في الأردن، وقد تكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق المسجلة حينئذ لدى جمعية مدقي الحسابات الأردنية والبالغ عددها (183) والشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها (203) شركات. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء مدقي الحسابات ومتوسط آراء مديري الشركات فيما يتعلق بتحديد بعض الواجبات الحالية للمدققين وبعض الواجبات التي يمكن أن يتحملها المدققون، وكذلك فيما يتعلق بتقييم أداء المدققين لبعض الواجبات.

2. انه توجد بعض التوقعات المعقولة وغير المعقولة لكل من المدققين ومديري الشركات، وان هناك دلائل على وجود ما يسمى فجوة الجهل التي تتعلق بالتوقعات غير المعقولة ، وفجوة الأداء التي تتعلق بالعجز في أداء المدققين والعجز في معايير التدقيق التي بينت واجبات المدققين الحالية.

دراسة (Ferdinand, 2002/2003) بعنوان : " آراء البنوك في العوامل المؤثرة على

استقلال المراجع".

وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمراجعون لا يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة فقط ولكن أيضاً يجب أن يكونوا مستقلين في المظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية الطرف الثالث وقد نال الاستقلال في المظهر بالنسبة للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي. ومن نتائج هذه الدراسة تبين أن هناك عدة عوامل تؤثر على استقلال المراجع، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المراجع.

دراسة (Nashwa, 2004) بعنوان: "Auditor Rotation and The Quality"

"تغيير المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة"، وقد بينت الدراسة أن هناك انتقادات موجهة إلى مهنة مراجعة الحسابات مطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة والذي يؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم وفساد حيادهم واستقلالهم . إن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتفق مع الرأي الذي يطالب بالتغيير الإلزامي للمراجع بالرغم من أنه سوف يكون مكلفاً وزيادة عدد عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة، كما سيؤدي إلى فشل التقارير المالية . إن قانون " ساربينز أوكسلي" المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجعيها كل خمس سنوات.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، هو أن الباحث لا يتفق مع من يؤيد فكرة الإلزام بتغيير المراجع الخارجي بحجة أن طول فترة ارتباطه مع عميله يترتب عليه فقد استقلاله وموضوعيته، كما لا يتفق مع الراضين للفكرة بحجة أنها ستزيد من تكلفة عملية المراجعة لدى كل من المراجع وعميله . فالباحث يؤيد فكرة إلزام كل شركة مساهمة تغيير مراجعها الخارجي بعد مرور فترة خمس سنوات، بسبب ما يحققه ذلك من آثار إيجابية تجاه المنافسة في سوق المراجعة والتي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بشكل غير مقبول للحصول على عميل جديد وهو ما قد يعود بالسلب على جودة عملية المراجعة . فمطلب التغيير الإلزامي للمراجع يخفض من حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة ويبعدها عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأى سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير سوية وتدعو إلى أداؤها بجودة منخفضة.

دراسة (قطب، الخاطر 2004) بعنوان: " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة".

هدف هذا البحث للتوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات. حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال استخدام قائمة استبيان للتعرف على وجهة نظر المدققين العاملين في مكاتب التدقيق التي تزاوّل العمل في دولة قطر على تلك العوامل ومدى تأثيرها على تحديد الأتعاب. كما قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية استندت على استخدام البيانات الخاصة بالشركات المساهمة القطرية وأتعاب تدقيق حساباتها وبيانات عن مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات تلك الشركات. وقد قام الباحث باستخدام كل من ارتباط بيرسون والانحدار المتعدد لإجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات.

أما أهم نتائج هذه الدراسة فهي أن هناك عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق ومنها:

1. المبيعات
2. تعدد فروع الشركة
3. طبيعة الصناعة
4. تبعية وسمعة مكتب التدقيق
5. المنافسة بين مكاتب التدقيق

كما أشارت نتائج الدراسة أيضاً إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين أتعاب التدقيق وبين كل من قيمة أصول المنشأة محل التدقيق وعدد فروعها، وصافي الربح، ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد ساعات العمل اللازمة لانجاز عملية التدقيق. حيث تبين في هذه الدراسة ومن خلال تحليل الانحدار أن أكثر العوامل مجتمعة لها تأثير على أتعاب التدقيق هي حجم المنشأة محل التدقيق وربحيتها، ونوع القطاع التي تعمل به، وحجم العمل بمكتب التدقيق، ومدى تقديم مكتب التدقيق خدمات استشارية للمنشأة محل التدقيق.

دراسة (كراجة، 2004) بعنوان: "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني وانعكاسات ذلك على أدائهم في إنجاز مهام التدقيق الموكلة إليهم، ودراسة الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، وتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين، ومن مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع اللوائح والضوابط المؤثرة في السلوك المهني لمدقق الحسابات الخارجي. وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة عددها (236) عينة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون وبشكل عام تقريباً من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
2. إن جميع فئات الدراسة اتفقت على تأثير جميع الوسائل المذكورة بالدراسة كوسائل لتشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
3. هناك تضارب بين وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

"The Influence of Personal Experience on : (Shakir, Nour,2004) دراسة the Problems Facing Public Auditors (P.As) in Jordan"

وقد هدفت هذه الدراسة إلى (1) تشخيص طبيعة المشاكل والصعوبات التي يواجهها مدققو الحسابات في المكاتب المحلية في الأردن وأولويات هذه المشاكل (2) اثر عدد سنوات الخبرة الشخصية للمدقق على طبيعة المشاكل التي يواجهها. وقد تم تقسيم عناصر الخبرة الشخصية للمدقق إلى ثلاثة عناصر (أ) عدد سنوات الخبرة (ب) التخصص العلمي (ج) المؤهل الدراسي. واعتبرت هذه العناصر متغيرات مستقلة. أما المتغيرات المعتمدة فإنها تتمثل بالمشاكل والصعوبات التي يواجهها المدقق والتي حددت بأربع هي (1) المشاكل المتعلقة بقوانين وأنظمة المهنة ، (2) المشاكل الخاصة بالعلاقة مع جمعية المدققين وزملاء المهنة ، (3) المشاكل المتعلقة بالعملاء وإدارات الشركات، (4) المشاكل المرتبطة بالجوانب السلوكية والتربوية للمدقق. وتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق في الأردن أما العينة فكانت العاملين في هذه المكاتب من المحاسبين القانونيين.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من المقترحات التي تهدف إلى تقليص اثر قصر فترة ممارسة المهنة على الجوانب السلوكية للمدقق من خلال توجيه اهتمام جمعية المدققين إلى إقامة الدورات والندوات التخصصية المكثفة لشرح التجارب والدروس والممارسات السابقة في هذا المجال، إضافة إلى لفت النظر لضرورة قيام الجمعية والجهات المنظمة للمهنة ببث الوعي لدى إدارات الشركات بضرورة التعاون مع المدققين في مجال توفير المعلومات الضرورية للعمل التدقيقي والتي اثبت البحث بأنها في مقدمة المشاكل التي يواجهها المدقق في عمله، إضافة إلى مقترحات أخرى تصب في هذا الاتجاه.

دراسة (الدلاهمة،2006) بعنوان: "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية سواء كانت هذه المشكلات متعلقة بالعمل أو بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة أو أية مشاكل أخرى. ومن خلال تحليل البيانات التي

تم جمعها بواسطة الاستبانة والتي تم توزيعها على عينة تتكون من (120) من اصل (160) من المحاسبين القانونيين الممارسين. كشفت الدراسة عن مشكلات كان أهمها:

1. إلزام المدققين بالتفرغ لممارسة المهنة.
2. عدم ملاءمة أتعاب المدقق مع حجم العمل.
3. نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء.
4. التنافس غير الشريف بين المدققين.

وقد خرجت الدراسة ببعض التوصيات أهمها:

1. وضع أسس لتحديد أتعاب المدققين وحد أدنى للأتعاب.
2. التركيز على النوعية في تدريس المحاسبة والتدقيق في الجامعات السعودية والعربية وإلزام الدارسين بفترة تدريب معينة في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة.
3. نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور ومستخدمي التقارير المالية وتعريفهم بأهداف عملية التدقيق ودور المدقق ومسؤولياته من خلال وسائل الإعلام المختلفة.

دراسة (الحلبي، 2006) بعنوان: "المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية."

هدفت الدراسة إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق في الشركات السورية الخاصة. وقد حدد الباحث متغيرين هما (1) درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً. (2) مدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية. وقد قام الباحث باختيار عينة للدراسة مكونة من 20 قائمة مالية لمجموعة من الشركات الخاصة الصناعية والتجارية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق الربح في مدينة دمشق وريفها (20 شركة تضامنية ومساهمة).

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

1. هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات التدقيق والتي تؤثر بمدى الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً لتقويم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة،

أهمها: التلاعبات المحاسبية والخلل الوظيفي ضمن المستويات الإدارية والسلوك السلبي للمحاسبين والإداريين نحو مضمون القوائم المالية.

2. هناك مشكلات تتمثل في خلل السلوك الوظيفي ونوعية إجراءات التدقيق والتي تؤثر بمدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الرقابة على أداء الشركة واتخاذ القرارات الإدارية كونها معلومات: غير كافية وعرضه للغش وغير صحيحة أحياناً وتاريخية وغير ملائمة ولا تستند إلى الأساس النقدي.

3. هناك اتفاق عام بين المشاركين بالعينة المشمولة بالاستبيان بمستوياتهم المختلفة بأن هناك حاجة ملحة إلى تطوير إجراءات المهنة من خلال:

1. نشر الوعي بين المهنيين والمستفيدين من القوائم المالية.

2. التدريب المستمر للمحاسبين والإداريين.

3. تطوير التعليمات والإجراءات القانونية والعقدية التي تتناسب مع إجراءات الرقابة الإدارية.

4. كما بينت الدراسة أن القوائم المالية المنشورة حالياً لا تساعد كثيراً في تحديد جدوى كفاية وكفاءة الأداء الإداري في الشركات السورية الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح، والسبب الرئيس في ذلك يعود إلى عوامل الخبرة ودرجة التعليم وتعارض المصالح ومدى الاهتمام بأدوات الرقابة الرسمية.

دراسة (السويطي، 2006) بعنوان: " تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي".

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج لتعزيز دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، والذي بدوره يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المالية المنشورة، حتى تتعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات. وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة أسلوبين من أساليب البحث العلمي هما (1) أسلوب الدراسة النظرية (2) أسلوب الدراسة الميدانية (الاستبانة).

وتكون مجتمع الدراسة من الفئات ذات العلاقة بلجان التدقيق التي تتأثر بالمهام والمسؤوليات التي تقوم بها هذه اللجان في الشركات المساهمة العامة الأردنية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق لعام (2005) حيث كان عدد أعضاء هذه اللجان (183) شركة مساهمة عامة وتشمل فئات العينة كلاً من

المديرين العاميين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات هذه الشركات.

أما أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة فهي:

• تقوم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاع البنوك وشركات التأمين بتشكيل لجان تدقيق تصل إلى (100%) في حين وصلت النسبة في شركات الخدمات إلى عام (2005) إلى (85%) من مجموع شركات هذا القطاع المدرجة في بورصة عمان، بينما زادت هذه النسبة عن (78%) من مجموع الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة. أما النسبة الإجمالية للشركات التي شكلت لجان تدقيق فقد وصلت إلى (75%) من مجموع الشركات المساهمة العامة الأردنية المسجلة في وزارة الصناعة والتجارة الأردنية.

• لا تتوفر في لجان التدقيق المشكلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، وإنها شكلت في أغلب الأحيان من أجل استيفاء متطلبات قانونية وليست لتأدية مهام جوهرية.

• لا يوجد تأثير هام للجان التدقيق التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في الشركات.

• هناك شبه إجماع من فئة عينة مكاتب تدقيق الحسابات، برفض المقترحات المتعلقة بأن تقوم لجنة التدقيق بتقييم فاعلية أعمال وأنشطة التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق، وكذلك شبه إجماع آخر في اعتراض المديرين العاميين على عدم الجمع بين مهام رئاسة مجلس الإدارة، ورئاسة أو عضوية لجنة التدقيق ووظيفة المدير العام.

دراسة (النوايسة، 2006). بعنوان: " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة وهي (1) أهمية جودة تدقيق الحسابات (2) العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني (3) العوامل المرتبطة بألعاب التدقيق (4) العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق (5)

العوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (80.20%)، وان أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4%)، في حين أن أقل ما يؤثر (64.6%) على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل. وقد أوصى الباحث بما يلي:

1. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع لتشمل:
 - ضرورة تحديد أتعاب التدقيق على أسس موضوعية والتأكد من التزام كافة مكاتب التدقيق بها.
 - تخصيص جزء من أتعاب التدقيق لغايات التدريب والتعليم المستمر للمدققين.
 - تعريف المدققين بأهمية جودة تدقيق الحسابات.
 - حث مكاتب التدقيق على توفير نظام لتقييم الأداء ومنح مكافآت والحوافز للمدققين على أساسه.
2. حث الجهات الخاضعة للتدقيق الخارجي على إيلاء وظيفة الرقابة الداخلية الأهمية المناسبة، وذلك لما لها من تأثير على جودة مخرجات التدقيق.
3. إجراء دراسات أخرى حول موضوع جودة التدقيق وصولاً إلى صياغة نموذج كمي يقيس مستوى التدقيق.

دراسة (المخادمة والرشيد، 2007) بعنوان: " أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق . دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية. وهذه العوامل تتضمن: أهداف المراجعة التحليلية، وإجراءات المراجعة التحليلية، والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية. وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة أسلوب الدراسة الميدانية (الاستبانة) الموجهة إلى المدققين العاملين بمكاتب التدقيق بالأردن وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس. استخدمت الدراسة أساليب إحصائية وصفية وتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت النتائج التالية:

إن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق. كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق. أما متغير المعوقات فلم يكن له أي تأثير.

ما يميز هذه الدراسة:

تتميز هذه الدراسة عما سبقها من دراسات محلية في أنها تبحث عن مدى حرص مكاتب التدقيق في الأردن على توفير الشروط والمتطلبات الكفيلة بتحسين فاعلية خدمات التدقيق التي تقدمها للعملاء في مجال فحص البيانات المالية سعياً وراء تدعيم مصداقية هذه البيانات وذلك بالاسترشاد بعناصر فاعلية التدقيق المنصوص عليها في معياري التدقيق الدولي رقم (230 و 220). وهي بذلك تختلف عن النهج الذي اتبعته الدراسات السابقة من حيث أن الباحث سلك منهجاً مخالفاً لمن سبقه. حيث أن الباحثين السابقين بحثوا بالعوامل التي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي من زاوية العميل ومكتب التدقيق مثل دراسة النوايسة وقطب، في حين بحثها الباحث من زاوية مكتب التدقيق نفسه ومدى حرص مكاتب التدقيق على توفيرها، كما سعى من خلال هذه الدراسة إلى استكشاف عما إذا كان حجم مكتب التدقيق يؤثر على مدى حرصه على توفير شروط ومتطلبات هذه الفاعلية.

الفصل الثالث

- 1-3 المقدمة
- 2-3 منهجية الدراسة
- 1-2-3 مجتمع الدراسة
- 2-2-3 مصادر جمع المعلومات
- 3-2-3 أداة الدراسة
- 4-2-3 صدق وثبات الأداة
- 5-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة
- 6-2-3 محددات الدراسة

1-3 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث ، علماً أنه خلال إعداده للاستبانة وإجراء التحليل الإحصائي قد استشار عدداً من أصحاب الاختصاص ومن لهم خبرة ممتازة في مجالهم، فزودوه بكل ما هو مفيد ويضيف المصداقية العلمية إلى الدراسة.

تقوم هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وباستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.

2-3 منهجية الدراسة

1-2-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية والبالغ عددها (291) مكتباً سواء كانت مكاتب فردية أو شركات. (دائرة مراقبة الشركات www.ccd.gov.jo)

أما عينة الدراسة فهي طبقية عشوائية وتشكل (35%) من المجتمع الأصلي، حيث بلغ عددها (102). وتم توزيع الاستبانة على أفراد العينة، وبلغ عدد المعاد منها والصالحة للتحليل (86) إستبانة أي ما نسبته (84%) من مجموع الاستبانات الموزعة. استخدم الباحث عدد العاملين بالمكاتب معياراً لتقسيم مكاتب التدقيق إلى كبيرة وصغيرة، حيث اعتبر المكتب الذي يعمل به أكثر من (9) مدققين من المكاتب الكبيرة، بينما المكتب الذي يعمل به أقل من (9) مدققين من المكاتب الصغيرة. كما هو موضح بالجدول رقم (1) التالي:

الجدول رقم (1)

عدد الاستبانات الموزعة والمعاد منها والصالحة للتحليل

| عينة الدراسة | عدد الاستبانات الموزعة | عدد الاستبانات المعادة والصالحة للتوزيع |
|-----------------------|------------------------|---|
| مكاتب التدقيق الكبيرة | 52 | 43 |
| مكاتب التدقيق الصغيرة | 52 | 43 |
| المجموع | 102 | 86 |

2-2-3 مصادر جمع المعلومات

- تم الاعتماد على نوعين من المصادر للحصول على المعلومات اللازمة المتعلقة بالبحث وهي
1. مصادر أولية :- ويقصد بها الاستبانة التي تم تصميمها لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للبحث. والتي تم توزيعها على مفردات عينة الدراسة بهدف التعرف على إجابات أفراد العينة حول مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية
 2. مصادر ثانوية :- وتشمل الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة التي بحثت في موضوع فاعلية التدقيق .

3-2-3 أداة الدراسة

- لتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير وبناء إستبانة مستفيداً من الأدبيات والدراسات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص.
- وتتكون هذه الاستبانة من جزأين هما:
- الجزء الأول:** ويختص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة حيث تتضمن (المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية، عدد العاملين في المكتب).
- الجزء الثاني:** يحتوي على مجموعة من الفقرات والبالغ عددها 30 فقرة، حيث تتعلق الفقرات من (1-6) بالفرضية الأولى. أما الفقرات من (7-12) فتتعلق بالفرضية الثانية، والفقرات من (13-18) تتعلق بالفرضية الثالثة، الفقرات من (19-24) تتعلق بالفرضية الرابعة، الفقرات من (25-30) تتعلق بالفرضية الخامسة.
- كما أن هناك سؤال موجه إلى عينة الدراسة للتعرف على أي اقتراحات لم ترد في الاستبانة ترى العينة أنها مفيدة لتحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

4-2-3 صدق وثبات الأداة

1. صدق الأداة

قام الباحث بصياغة الاستبانة بمساعدة المشرف وإرشاداته وتم تحكيمها من خلال عرضها على عدد من المختصين والمهتمين بالبحث العلمي والمشهود لهم بالخبرة في مجالهم، وقد تم اخذ ملاحظاتهم حولها، حيث تم تعديل الاستبانة بناءً على هذه الملاحظات إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائية.

2. ثبات الأداة:

للتحقق من ثبات الأداة تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللإستبانة بشكل عام (83.72%)، وهي نسبة تدل على مستوى عالي من ثبات أداة القياس. (سكاران، 1998).

5-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في عملية التحليل واختبار الفرضيات واستخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test).
- اختبار (T) للعينة المستقلة (Independent Sample T – Test).

6-2-3 محددات الدراسة

1. اقتصرت هذه الدراسة في التحقق من مدى فاعلية التدقيق على خمسة متغيرات تقع في نطاق مسؤوليات وواجبات مكتب التدقيق . إلا انه ربما يكون هناك بعض المتغيرات الأخرى المهمة أيضا والتي تؤثر على تحقيق فاعلية التدقيق مثل كفاءة نظام الرقابة الداخلي مثلاً والذي هو من ضمن مسؤوليات إدارة الشركة محل التدقيق.

2. عدم قدرة الأداة (الاستبانة) التي استخدمت بالدراسة على قياس ما وضعت لقياسه وخاصة بجمع البيانات من مكاتب التدقيق الصغيرة.

الفصل الرابع

- 1-4 المقدمة
- 2-4 وصف خصائص عينة الدراسة
- 3-4 اختيار مقياس الاستبانة
- 1-4-4 عرض النتائج المتعلقة بالمكاتب الكبيرة
- 2-4-4 عرض النتائج المتعلقة بالمكاتب الصغيرة
- 5-4 اختبار الفرضيات
- 1-5-4 اختبار الفرضيات المتعلقة بالمكاتب الكبيرة
- 2-5-4 اختبار الفرضيات المتعلقة بالمكاتب الصغيرة
- 6-4 اختبار الفرضية السادسة

1-4 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها حيث يبدأ الباحث بتناول وصف أفراد عينة الدراسة يلي ذلك عرض لأسئلة الدراسة ومن ثم اختبار فرضياتها.

2-4 وصف خصائص عينة الدراسة

يتضح من تحليل النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والموضحة في الجدول رقم (2) أن أكثر المجيبين (48%) هم بوظيفة مدقق ، و (41%) هم بوظيفة مدقق رئيسي. بينما بلغت نسبة من هم بوظيفة شريك (11%). أما فيما يتعلق بالمؤهل العلمي فقد بلغت نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم (6%) وقد كانوا جميعهم يعملون بمكاتب التدقيق الصغيرة. بينما بلغت نسبة الحاصلين على شهادة البكالوريوس (77%). و نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير (16%). أما نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه فكانت (1%). علماً إن بعض أفراد العينة كانوا حاصلين على شهادات مهنية بالإضافة إلى المؤهل العلمي مثل (CA.CPA....). أما فيما يتعلق بالتخصص أشارت النتائج إلى أن عدد المتخصصين بالمحاسبة (75) أي ما نسبته (87%) وهي تشكل أغلبية عينة الدراسة. أما تخصص الإدارة فقد بلغ عددهم (7) أي ما نسبته (7%). وتخصص التمويل (2) أي ما نسبته (2%)، أما الاقتصاد فبلغ عددهم (3) أي ما نسبته (4%).

أما فيما يتعلق بالخبرة فقد بلغ عدد من لديهم خبرة أقل من خمس سنوات (36) أي ما نسبته (41%). كما بلغ عدد من لديهم خبرة من خمس سنوات إلى أقل من عشرة سنوات (35) أي ما نسبته (40%). أما من لديهم خبرة أكثر من عشرة سنوات فكان عددهم (15) أي ما نسبته (7%).

أما بالنسبة لعدد العاملين بالمكاتب فلم تتضمن العينة مكاتب عدد العاملين فيها أقل من ثلاثة أشخاص. أما عدد المكاتب التي كان يعمل بها من 3 إلى 6 أشخاص فقد بلغ عددها (12) مكتباً أي ما نسبته (14%). أما من 6 إلى 9 فكانت عدد المكاتب (31) أي ما نسبته (36%). هذا وقد بلغ عدد المكاتب التي يعمل بها أكثر من (9) أشخاص (43) أي ما نسبته (50%).

الجدول رقم (2)

توزيع العينة حسب الخصائص الديموغرافية

| عينة الدراسة | | الخاصية |
|-----------------------------|---------|-------------------------------------|
| النسبة المئوية | التكرار | المسمى الوظيفي |
| %48 | 41 | أ. مدقق |
| %41 | 35 | ب. مدقق رئيسي |
| %11 | 10 | ج. شريك |
| المؤهل العلمي | | |
| %6 | 5 | أ. دبلوم |
| %77 | 66 | ب. بكالوريوس |
| %16 | 14 | ج. ماجستير |
| %1 | 1 | د. دكتوراه شهادات مهنية |
| (%8) | (7) | شهادات مهنية بالإضافة إلى مؤهل علمي |
| التخصص العلمي | | |
| %87 | 75 | أ. محاسب |
| %7 | 6 | ب. إدارة |
| %2 | 2 | ج. تمويل |
| %4 | 3 | د. اقتصاد |
| عدد سنوات الخبرة | | |
| %41 | 36 | أ. أقل من 5 سنوات |
| %40 | 35 | ب. من 5 إلى أقل من 10 سنوات |
| %7 | 15 | ج. 10 سنوات وأكثر |
| عدد العاملين بالمكتب | | |
| %0 | 0 | أ. أقل من 3 أشخاص |
| %14 | 12 | ب. من 3 إلى 6 أشخاص |
| %36 | 31 | ج. من 6 إلى أقل من 9 أشخاص |
| %50 | 43 | د. 9 أشخاص فأكثر |

3-4 اختيار مقياس الاستبيان

تم اعتماد مقياس Likert Scale المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (3) :

الجدول رقم (3)

مقياس تحديد الأهمية النسبية

| الأهمية | الدرجة |
|----------------|--------|
| غير موافق بشدة | 1 |
| غير موافق | 2 |
| محايد | 3 |
| موافق | 4 |
| موافق بشدة | 5 |

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4) :

جدول رقم (4)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

| مستوى الالتزام بعناصر فاعلية التدقيق الخارجي | الوسط الحسابي |
|--|-------------------|
| مستوى عالٍ جداً | 5 - 4.5 |
| مستوى عالٍ | 4.5 - أقل من 3.75 |
| متوسط | 3 - أقل من 3.75 |
| مستوى ضعيف | 2 - أقل من 3 |
| مستوى ضعيف جداً | 1 - أقل من 2 |

4-4 عرض النتائج

للتعرف على مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية تم توجيه أسئلة تتعلق بعناصر فاعلية التدقيق الخارجي ، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة، ويبين الملحق رقم (٢) مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية مرتبة كما هو موضح بالملحق.

1-4-4. عرض النتائج (المكاتب الكبيرة)

الفرضية الأولى: (المكاتب الكبيرة)

الجدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الأولى والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 1 | يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Manual) للتدقيق. | 4.40 | 0.69 | 13.17 | 0.00 |
| 2 | يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً على توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية. | 4.44 | 0.59 | 16.03 | 0.00 |
| 3 | يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق على الشركات. | 4.47 | 0.63 | 15.24 | 0.00 |
| 4 | يقوم مكتب التدقيق بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار. | 4.14 | 0.74 | 10.06 | 0.00 |
| 5 | يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة. | 4.23 | 0.68 | 11.81 | 0.00 |
| 6 | يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت. | 3.84 | 0.81 | 6.74 | 0.00 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 4.25 | 0.45 | 18.41 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.84 – 4.47) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (3) والتي تنص على انه : " يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق على الشركات " . بمتوسط حسابي بلغ (4.47) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (6) والتي تنص على انه : " يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت) بمتوسط حسابي (3.84) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (5) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً . أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الكبيرة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير عناصر رقابة الجودة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (4.25) .

الفرضية الثانية : (المكاتب الكبيرة)

الجدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|--|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 7 | يقوم مكتب التدقيق سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال موظفي التدقيق فعلياً وظاهرياً. | 4.00 | 0.85 | 7.76 | 0.00 |
| 8 | يقوم مكتب التدقيق قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المدقق الذي سيتولى مهمة تدقيق حسابات العميل. | 3.70 | 0.77 | 5.92 | 0.00 |
| 9 | يطلب من موظفي مكتب التدقيق تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقررون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب | 3.81 | 0.76 | 6.99 | 0.00 |
| 10 | يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي. | 4.30 | 0.64 | 13.40 | 0.00 |
| 11 | يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق. | 4.16 | 0.95 | 8.03 | 0.00 |
| 12 | يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق. | 4.09 | 0.78 | 9.18 | 0.00 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 4.01 | 0.42 | 15.62 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (6) إن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.70 – 4.16) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (11) والتي تنص على انه : " يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق " . بمتوسط حسابي بلغ (4.16) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (8) والتي تنص على انه : " يقوم مكتب التدقيق قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المدقق الذي سيتولى مهمة تدقيق حسابات العميل " . بمتوسط حسابي (3.70) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (6) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً . أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الكبيرة بتوفير عناصر استقلالية المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير عناصر استقلالية المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (4.01) .

الفرضية الثالثة : (المكاتب الكبيرة)

الجدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---------------|----------------------|-----------------|---|---------------|
| SIG | T المحسوبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | محتوى الفقرة | رقم الفقرة |
| 0.00 | 9.21 | 0.86 | 4.21 | يراعى عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق. | 13 |
| 0.00 | 9.21 | 0.86 | 4.21 | يراعي مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين. | 14 |
| 0.00 | 10.18 | 0.76 | 4.19 | تحتسب أتعاب التدقيق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية | 15 |
| 0.00 | 11.69 | 0.65 | 4.16 | ترتبط قيمة أتعاب التدقيق بحجم العمل المطلوب. | 16 |
| 0.00 | 7.46 | 0.98 | 4.12 | يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن نتائج أعمال الشركة تحت التدقيق . | 17 |
| 0.00 | 3.18 | 0.96 | 3.47 | تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. | 18 |
| 0.00 | 19.19 | 0,36 | 4.06 | جميع العناصر كوحدة واحدة | |

يتضح من معطيات الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.47 – 4.21) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرات رقم (13,14) حيث تنص الفقرة رقم (13) على انه : " يراعى عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق ". بمتوسط حسابي بلغ (4.21) . تنص الفقرة رقم (14) على انه : " يراعى مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين " . بمتوسط حسابي بلغ (4.21) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (18) والتي تنص على انه : " تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية " . بمتوسط حسابي (3.47) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (7) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان إيجابياً. أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الكبيرة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير مقومات عدالة أتعاب المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (4.06) .

الفرضية الرابعة : (المكاتب الكبيرة)

الجدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|--|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 19 | يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين. | 4.23 | 0.72 | 11.25 | 0.00 |
| 20 | يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركات تحت التدقيق بهدف الحصول على فاعلية التدقيق . | 4.19 | 0.70 | 11.13 | 0.00 |
| 21 | يحرص المكتب على إطالة فترة استمرار علاقته مع العميل بقصد زيادة المعرفة بأعمال الشركة. | 4.16 | 0.78 | 9.72 | 0.00 |
| 22 | كلما زادت فترة التدقيق فإنها لا تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق. | 2.23 | 1.23 | 4.09 | 0.00 |
| 23 | حرص المكتب على توظيف مدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية يساهم في إطالة فترة استمراريته مع العميل. | 3.40 | 1.29 | 2.00 | 0.05 |
| 24 | حرص المكتب على مراعاة عناصر جودة التدقيق تساهم في إطالة إستمراريته مع العميل. | 3.63 | 1.23 | 3.33 | 0.00 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 3.64 | 0.45 | 9.23 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (8) إن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2.23 – 4.23) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (19) والتي تنص على انه : " يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين " . بمتوسط حسابي بلغ (4.23) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (22) والتي تنص على انه : " كلما زادت فترة التدقيق فإنها تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق " . بمتوسط حسابي (2.23) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) بإستثناء الفقرة رقم (22) والتي تنص على: " كلما زادت فترة التدقيق فإنها تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق " . حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.23) وهو اقل من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (8) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00,0.05$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً . بإستثناء الفقرة رقم (22) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.23) . أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الكبيرة بتوفير عناصر ملاءمة استمرارية المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى متوسط بتوفير عناصر ملاءمة استمرارية المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.64) .

الفرضية الخامسة. (المكاتب الكبيرة)

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---------------|----------------------|--------------------|---|---------------|
| SIG | T المحسوبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | محتوى الفقرة | رقم الفقرة |
| 0.00 | 8.60 | 0.85 | 4.12 | يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاوله المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات . | 25 |
| 0.00 | 9.06 | 0.71 | 3.98 | يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية مثل CPA,CA | 26 |
| 0.00 | 8.53 | 0.84 | 4.09 | يقوم مكتب التدقيق بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية. | 27 |
| 0.00 | 11.25 | 0.72 | 4.23 | يشجع مكتب التدقيق العاملين فيه على تقديم امتحان التأهيل لمزاولة المهنة حيث يشكل دليلاً لامتلاك الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق | 28 |
| 0.00 | 7.99 | 0.80 | 3.98 | يساهم موظفو مكتب التدقيق في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها | 29 |
| 0.00 | 8.68 | 0.86 | 4.14 | يربط مكتب التدقيق الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية. ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. | 30 |
| 0.00 | 15.14 | 0.47 | 4.09 | جميع العناصر كوحدة واحدة | |

يتضح من معطيات الجدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.98 – 4.23) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (28) والتي تنص على انه : " يشجع مكتب التدقيق العاملين فيه على تقديم امتحان التأهيل لمزاولة المهنة حيث يشكل دليلاً لامتلاك الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق " . بمتوسط حسابي بلغ (4.23) . وان أدنى متوسط حسابي كان لل فقرات رقم (26,29) حيث تنص الفقرة رقم (26) على انه : " يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا مثل CPA,CA " . كما تنص الفقرة رقم (29) على انه : " يساهم موظفو مكتب التدقيق في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها " بمتوسط حسابي (3.98) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات اعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (9) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00$) ، كما يظهر من الجدول ذاته إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً. أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الكبيرة بتوفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (4.09) .

2-4-4 عرض النتائج (المكاتب الصغيرة)

الفرضية الأولى (المكاتب الصغيرة)

الجدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الأولى والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---------------|----------------------|--------------------|---|---------------|
| SIG | T المحسوبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | محتوى الفقرة | رقم الفقرة |
| 0.00 | 6.43 | 1.07 | 4.05 | يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Manual) للتدقيق. | 1 |
| 0.00 | 6.11 | 0.90 | 3.84 | يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً على توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية. | 2 |
| 0.00 | 6.22 | 0.93 | 3.88 | يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق على الشركات. | 3 |
| 0.00 | 3.37 | 1.18 | 3.60 | يقوم مكتب التدقيق بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار. | 4 |
| 0.00 | 3.33 | 1.23 | 3.63 | يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة. | 5 |
| 0.03 | 2.20 | 1.18 | 3.40 | يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت. | 6 |
| 0.00 | 8.29 | 0.58 | 3.73 | جميع العناصر كوحدة واحدة | |

يتضح من معطيات الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.40 – 4.05) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (1) والتي تنص على انه : " يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Manual) للتدقيق " . بمتوسط حسابي بلغ (4.05) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (6) والتي تنص على انه : " يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت) بمتوسط حسابي (3.40) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (10) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00,0.03$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value=3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً. أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى متوسط بتوفير عناصر رقابة الجودة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.73) .

الفرضية الثانية : (المكاتب الصغيرة)

الجدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 7 | يقوم مكتب التدقيق سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال موظفي التدقيق فعلياً وظاهرياً. | 3.84 | 1.17 | 4.68 | 0.00 |
| 8 | يقوم مكتب التدقيق قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المدقق الذي سيتولى مهمة تدقيق حسابات العميل. | 3.74 | 0.95 | 5.12 | 0.00 |
| 9 | يطلب من موظفي مكتب التدقيق تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب | 3.44 | 0.98 | 2.95 | 0.00 |
| 10 | يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي. | 3.95 | 0.97 | 6.41 | 0.00 |
| 11 | يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق. | 3.40 | 1.05 | 2.47 | 0.02 |
| 12 | يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق. | 3.40 | 1.14 | 2.28 | 0.03 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 3.63 | 0.58 | 7.09 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.40 – 3.96) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (10) والتي تنص على انه : " يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بأداء كافة المسئوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي " . بمتوسط حسابي بلغ (3.96) . وان أدنى متوسط حسابي كان لل فقرات رقم (11,12) حيث تنص الفقرة رقم (11) على انه : " يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق " . كما تنص الفقرة رقم (12) على انه: " يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق. " بمتوسط حسابي (3.40) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (11) أن جميع قيم (t) المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00,0.03,0.02$) ، كما يظهر من الجدول ذاته إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value=3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً . أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير عناصر استقلالية المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى متوسط بتوفير عناصر استقلالية المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.62) .

الفرضية الثالثة : (المكاتب الصغيرة)

الجدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 13 | يراعى عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق. | 4.28 | 0.73 | 11.42 | 0.00 |
| 14 | يراعي مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين. | 3.74 | 1.07 | 4.56 | 0.00 |
| 15 | تحتسب أتعاب التدقيق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية | 3.49 | 1.22 | 2.62 | 0.01 |
| 16 | ترتبط قيمة أتعاب التدقيق بحجم العمل المطلوب. | 3.60 | 1.00 | 3.95 | 0.00 |
| 17 | يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن نتائج أعمال الشركة تحت التدقيق . | 3.74 | 1.05 | 4.65 | 0.00 |
| 18 | تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. | 3.37 | 1.36 | 1.79 | 0.08 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 3.71 | 0.75 | 6.21 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.37 – 4.28) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (13) والتي تنص على انه : " يراعى عامل المنافسة في

سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق ". بمتوسط حسابي بلغ (4.28). وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (18) والتي تنص على انه : " تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية " بمتوسط حسابي (3.37). وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3

كما يتضح من الجدول السابق رقم (12) أن قيم (t) المحسوبة للفقرات (13, 14, 15, 16, 17) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00, 0.01$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على نفس الفقرات كانت اكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3). وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً. ما الفقرة رقم (18) فكانت قيمة (T) لها لم تبلغ مستوى الدلالة الإحصائية المطلوبة مما يشير إلى إن تقييم المستجيبون له كان سلبياً. أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى متوسط بتوفير مقومات عدالة أتعاب المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.71).

الفرضية الرابعة : (المكاتب الصغيرة)

الجدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|--|-----------------|-------------------|------------|------|
| رقم الفقرة | محتوى الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | T المحسوبة | SIG |
| 19 | يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين. | 3.74 | 1.16 | 4.22 | 0.00 |
| 20 | يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركات تحت التدقيق بهدف الحصول على فاعلية التدقيق . | 3.70 | 0.94 | 4.87 | 0.00 |
| 21 | يحرص المكتب على إطالة فترة استمرار علاقته مع العميل بقصد زيادة المعرفة بأعمال الشركة. | 3.63 | 1.07 | 3.85 | 0.00 |
| 22 | كلما زادت فترة التدقيق فإنها لا تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق. | 3.33 | 1.09 | 1.97 | 0.06 |
| 23 | حرص المكتب على توظيف مدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية يساهم في إطالة فترة استمراريته مع العميل. | 3.37 | 1.02 | 2.38 | 0.02 |
| 24 | حرص المكتب على مراعاة عناصر جودة التدقيق تساهم في إطالة إستمراريته مع العميل. | 3.47 | 0.91 | 3.36 | 0.00 |
| | جميع العناصر كوحدة واحدة | 3.49 | 0.61 | 5.27 | 0.00 |

يتضح من معطيات الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.33 – 3.74) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (19) والتي تنص على انه : " يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين". بمتوسط حسابي بلغ (3.74). وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (22) والتي تنص على انه : " كلما زادت فترة التدقيق فإنها تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق " بمتوسط حسابي (3.33) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (13) أن قيم (t) المحسوبة للفقرات (19,20,21,23,24) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى (0.02, 0.00) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على نفس الفقرات كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً. ما الفقرة رقم (22) فكانت قيمة (T) لها لم تبلغ مستوى الدلالة الإحصائية المطلوبة مما يشير إلى إن تقييم المستجيبون له كان سلبياً. أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير عناصر ملاءمة استمرارية المدقق فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى متوسط بتوفير عناصر ملاءمة استمرارية المدقق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.49) .

الفرضية الخامسة. (المكاتب الصغيرة)

الجدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم (t) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية الثانية والتي تنص على انه " لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

| Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|---------------|----------------------|--------------------|---|---------------|
| SIG | T المحسوبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | محتوى الفقرة | رقم الفقرة |
| 0.00 | 7.08 | 0.93 | 4.00 | يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات . | 25 |
| 0.07 | 1.86 | 0.98 | 3.28 | يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا مثل CPA,CA | 26 |
| 0.00 | 3.11 | 1.28 | 3.60 | يقوم مكتب التدقيق بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية. | 27 |
| 0.00 | 4.65 | 1.05 | 3.74 | يشجع مكتب التدقيق العاملين فيه على تقديم امتحان التأهيل لمزاولة المهنة حيث يشكل دليلاً لامتلاك الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق | 28 |
| 0.00 | 5.78 | 0.95 | 3.84 | يساهم موظفو مكتب التدقيق في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها | 29 |
| 0.00 | 6.83 | 0.94 | 3.98 | يربط مكتب التدقيق الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية. ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. | 30 |
| 0.00 | 7.39 | 0.66 | 3.74 | جميع العناصر كوحدة واحدة | |

يتضح من معطيات الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.28 – 4.00) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (25) والتي تنص على انه : " يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات " . بمتوسط حسابي بلغ (4.00) . وان أدنى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (26) والتي تنص على انه : " يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا مثل CPA,CA " . بمتوسط حسابي (3.28) . وبشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (Test Value = 3) .

كما يتضح من الجدول السابق رقم (14) أن قيم (t) المحسوبة للفقرات (25,27,28,29,30) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) هي ذات دلالة إحصائية بمستوى ($\alpha=0.00$) ، كما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على نفس الفقرات كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test value = 3) . وهذا يشير إلى أن تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابياً . أما الفقرة رقم (26) فكانت قيمة (T) لها لم تبلغ مستوى الدلالة الإحصائية المطلوبة مما يشير إلى إن تقييم المستجيبون له كان سلبياً . أما بالنسبة لالتزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً فتبين كما هو موضح بالجدول السابق أنها تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (3.74) .

مستوى التزام مكاتب التدقيق بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة
الأردنية

الجدول رقم (15)

مستوى التزام مكاتب التدقيق بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة
الأردنية

| مكاتب التدقيق الصغيرة | | مكاتب التدقيق الكبيرة | | عناصر فاعلية التدقيق الخارجي |
|-----------------------|---------------|-----------------------|---------------|----------------------------------|
| مستوى الالتزام | الوسط الحسابي | مستوى الالتزام | الوسط الحسابي | |
| مستوى متوسط | 3.73 | مستوى عالٍ | 4.25 | رقابة الجودة |
| مستوى متوسط | 3.63 | مستوى عالٍ | 4.01 | استقلالية المدقق |
| مستوى متوسط | 3.71 | مستوى عالٍ | 4.06 | أتعاب المدقق |
| مستوى متوسط | 3.49 | مستوى متوسط | 3.64 | استمرارية المدقق |
| مستوى متوسط | 3.74 | مستوى عالٍ | 4.09 | المؤهلات العلمية والمهنية للمدقق |
| مستوى متوسط | 3.66 | مستوى عالٍ | 4.01 | العناصر جميعها كوحدة واحدة |

1. يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (15) ان مكاتب التدقيق الكبيرة تلتزم بمستوى عالٍ في توفير كل من :

1. رقابة الجودة على اعمال التدقيق

2. المؤهلات العلمية والمهنية للمدقق

3. اتعاب المدقق

4. استقلالية المدقق

وتلتزم بمستوى متوسط بتوفير عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق.

ومن خلال معطيات الجدول السابق يتبين ان مكاتب التدقيق الكبيرة تلتزم بمستوى عالٍ بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة.

2. تلتزم مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير جميع عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة بمستوى متوسط .

3. هناك فروقات بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة حول التزامها بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة ، حيث تبين ان هناك فروقات بين مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة ر في كل من العناصر التالي:

1. رقابة الجودة على اعمال التدقيق

2. المؤهلات العلمية والمهنية للمدقق

3. اتعاب المدقق

4. استقلالية المدقق

ولا توجد فروقات بين المكاتب الكبيرة والصغيرة حيث تلتزم بمستوى متوسط في توفير عناصر ملاءمة استمرارية المدقق.

5-4 اختبار الفرضيات

1-5-4 اختبار فرضيات (المكاتب الكبيرة)

الفرضية الأولى (المكاتب الكبيرة)

H0: لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

H1: تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

جدول رقم (16)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الكبيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--------------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | Sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| رقابة الجودة على أعمال التدقيق | 18.41 | 42 | 0.00 | 1.25 | 1.11 | 1.39 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (16) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة بالأردن عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (18.41) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على " تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن " .

الفرضية الثانية (المكاتب الكبيرة)

H0 : لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (17)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الكبيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| عناصر استقلالية المدقق | 15.62 | 42 | 0.00 | 1.01 | 0.88 | 1.14 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (17) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة بالأردن عناصر استقلالية المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (15.62) عند مستوى دلالة $(\alpha=0.01)$. حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الثالثة (المكاتب الكبيرة)

H0 : لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (18)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الكبيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | Sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| مقومات عدالة أتعاب المدقق | 19.19 | 42 | 0.00 | 1.06 | 0.95 | 1.17 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (18) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة بالأردن مقومات عدالة أتعاب المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (19.19) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الرابعة (المكاتب الكبيرة)

H0 : لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (19)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الكبيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق | 9.23 | 42 | 0.00 | 0.64 | 0.50 | 0.78 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (19) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة بالأردن عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (9.23) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الخامسة (المكاتب الكبيرة)

H0 : لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

H1 : لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

جدول رقم (20)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الكبيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | Sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً | 15.14 | 42 | 0.00 | 1.09 | 0.94 | 1.23 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (20) ان مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة بالأردن تحرص على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (15.14) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً "

٤-٥-٢ اختبار الفرضيات (المكاتب الصغيرة)

٥-٥-٢ الفرضية الأولى (المكاتب الصغيرة)

H0: لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

H1: تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

جدول رقم (21)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الصغيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--------------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| رقابة الجودة على أعمال التدقيق | 8.29 | 42 | 0.00 | 0.73 | 0.55 | 0.91 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (21) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (8.29) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن " .

الفرضية الثانية (المكاتب الصغيرة)

H0 : لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (22)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الصغيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| عناصر استقلالية المدقق | 7.09 | 42 | 0.00 | 0.63 | 0.45 | 0.81 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (22) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن عناصر استقلالية المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (7.09) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الثالثة (المكاتب الصغيرة)

H0 : لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (23)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الصغيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| مقومات عدالة أتعاب المدقق | 6.21 | 42 | 0.00 | 0.71 | 0.48 | 0.93 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (23) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن مقومات عدالة أتعاب المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (6.21) عند مستوى دلالة $(\alpha=0.01)$. حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الرابعة (المكاتب الصغيرة)

H0 : لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

H1 : تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن.

جدول رقم (24)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الصغيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------------------------------|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق | 5.27 | 42 | 0.00 | 0.49 | 0.30 | 0.68 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (24) انه تتوفر في مكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (9.23) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن " .

الفرضية الخامسة (المكاتب الصغيرة)

H0 : لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

H1 : لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

جدول رقم (25)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لفئة مدققي الحسابات العاملين بالمكاتب الصغيرة

One - Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--|----------------|----|------|-----------------|---|-------|
| | T | Df | sig | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً | 7.39 | 42 | 0.00 | 0.74 | 0.54 | 0.94 |

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (25) إن مكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن تحرص على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (7.39) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . حيث يتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة المعنوية والبالغ (0.05) لهذه الدراسة. وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على انه " لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً " وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على انه " تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً " .

6-4 اختبار الفرضية السادسة

الفرضية السادسة

H0 : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية العاملين بالمكاتب الكبيرة و مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية العاملين بالمكاتب الصغيرة.

الجدول رقم (26)

| المكاتب الصغيرة | | | المكاتب الكبيرة | | | عناصر الفاعلية |
|-----------------|----------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|------------------|
| مستوى الدلالة | قيمة "ت" | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| 0.00 | *4.66 | 0.58 | 3.73 | 0.45 | 4.25 | رقابة الجودة |
| 0.00 | *3.50 | 0.58 | 3.63 | 0.42 | 4.01 | استقلالية المدقق |
| 0.00 | *2.79 | 0.75 | 3.71 | 0.36 | 4.06 | أتعاب المدقق |
| 0.19 | 1.31 | 0.61 | 3.49 | 0.45 | 3.64 | استمرارية المدقق |
| 0.00 | *2.83 | 0.66 | 3.74 | 0.47 | 4.09 | مؤهلات المدقق |
| 0.00 | *4.14 | 0.48 | 3.66 | 0.28 | 4.01 | الإجمالي |

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$).

بمطالعة بيانات الجدول رقم (26) بشأن استكشاف ما إذا كان مستوى الالتزام بعناصر فاعلية التدقيق في مكاتب التدقيق الكبيرة العاملة في الأردن يتشابه أم يختلف عما هو عليه في مكاتب التدقيق الصغير ، يلاحظ ما يلي:

1. هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة العاملين بالمكاتب الصغيرة حول مدى توافر عناصر فاعلية التدقيق اعتماداً على قيمة (T) المحسوبة والبالغة (4.14) عند مستوى دلالة ($\alpha=0.0$) وهي معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) . وقد كانت

الفروق لصالح مكاتب التدقيق الكبيرة ذات المتوسط الحسابي الأكبر (4.01) على حساب المكاتب الصغيرة ذات المتوسط الحسابي (3.66). حيث تبين أن هناك فروق في العناصر التالية (رقابة الجودة ، استقلالية المدقق ، أتعاب المدقق ، مؤهلات المدقق) اعتماداً على قيمة (T) الظاهرة في الجدول ذاته. وعدم وجود فروق في عنصر (استمرارية المدقق).

2. إذا أخذت جميع عناصر الفاعلية كوحدة واحدة ، لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الالتزام في المجموعتين. مما يبرر رفض الفرضية الصفرية السادسة.

3. يتفاوت مستوى الالتزام بين الفئتين في توفر الشروط والمتطلبات اللازمة لعناصر فاعلية التدقيق التالية وهي: الرقابة على الجودة، واستقلالية المدقق، وأتعاب التدقيق، ومؤهلات المدقق.

وبذلك تم رفض الفرضية الصفرية السادسة الخاصة بكل من هذه العناصر.

4. يتماثل مستوى الالتزام بين الفئتين في توفير الشروط والمتطلبات اللازمة لفاعلية التدقيق من حيث الفترة المناسبة لاستمرارية المدقق وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية السادسة الخاصة بها.

الجدول رقم (27)

نتائج الدراسة لمكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة

| المكاتب الصغيرة | المكاتب الكبيرة | الفرضية |
|--|--|---|
| ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | 1. لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة في |
| ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | 2. لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن. |
| ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | 3. لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن. |
| ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | 4. لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن. |
| ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة | 5. لا تحرص كل من مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً. |
| تبين أن هناك فروقاً في العناصر التالية (رقابة الجودة ، استقلالية المدقق ، أتعاب المدقق ، مؤهلات المدقق) لصالح المكاتب الكبيرة. وعدم وجود فروق في عنصر (فترة ملاءمة استمرارية المدقق) . | | 6. لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمكاتب الصغيرة للشركات المساهمة العامة الأردنية حول مدى توفر عناصر فاعلية التدقيق. |

الفصل الخامس

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

لقد سعت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية والتعرف على مدى توفر عناصر فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن، وقد تمكن الباحث وبعد إجراء الدراسة الميدانية الخروج بالنتائج التالية:

1-5 النتائج

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1. أظهرت آراء كل من المدققين العاملين بمكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة انه تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
2. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة بالأردن عناصر استقلالية المدققين العاملين بها.
3. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة بالأردن مقومات عدالة أتعاب التدقيق.
4. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة بالأردن عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق.
5. تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.
6. هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة العاملين بالمكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة العاملين بالمكاتب الصغيرة حول مدى توافر عناصر فاعلية التدقيق.
- حيث تبين أن هناك فروقاً في العناصر التالية (رقابة الجودة ، استقلالية المدقق ، أتعاب المدقق ، مؤهلات المدقق). وعدم وجود فروق في عنصر (فترة ملاءمة استمرارية المدقق).
7. وبشكل عام تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.
8. يتحفظ الباحث على نتائج الدراسة المتعلقة بمكاتب التدقيق الصغيرة بسبب الإجابة العشوائية والغير مقنعة على أسئلة الاستبانة.

5- 2 التوصيات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة إخضاع مكاتب التدقيق لبرامج رقابية مثل مراجعة الند (PEER Review) و مراجعة الجودة (Quality Review) من اجل الحصول على عمليات تدقيق ذات فاعلية عالية.
2. الإكثار من المدققين الحاصلين على شهادات مهنية مثل CPA, JCPA (مدقق مرخص) بمكاتب التدقيق وذلك حسب حجم المكتب (نسبه من عدد العاملين بمكتب التدقيق).
3. إجراء دراسة ميدانية اختبارية تفحص مدى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي.
4. عدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها. ويكون له القدرة على القيام بعملية التدقيق من ناحية توفر الامكانيات والوقت.
5. تنظيم أعمال الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بما يسمح بعدم تأثير أتعاب تلك الخدمات على أتعاب التدقيق من جهة وعلى جودة أداء التدقيق من جهة أخرى.
6. زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق الخارجي ومسؤولياته في المجتمع.
7. إجراء اختبار لقياس كفاءة الراغبين بالعمل بمكاتب التدقيق من غير الحاصلين على شهادات مهنية أو رخصة ممارسة المهنة.
8. تشجيع جميع العاملين في مكاتب التدقيق من غير المرخصين بمزاولة المهنة على التقدم لامتحان مزاولة المهنة.
9. تفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتعريف وتدريب العاملين فيها على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق.

مراجع الدراسة العربية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين(2006). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
2. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، قانون مؤقت رقم 2003/73، الجريدة الرسمية، العدد 4606، عمان، الأردن، 2003/6/16، ص 3302.
3. أرينز، الفين (2002). المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي،مراجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
4. التميمي، هادي عباس (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
5. توماس، وليم (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حجاج، كمال سعيد. جامعة الملك سعود، السعودية.
6. جمعة، احمد (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
7. الحميد، عبد الرحمن(2002). مهنة المحاسبة والمراجعة خيبت آمال المستفيدين وإعادة جزء من الثقة ضروري، أخبار الاقتصاد، الثلاثاء 20 شوال 1423 العدد 12604 السنة 38 . (<http://www.alriyadh.Com>)
8. الحلبي، نبيل (2006). المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة- دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص ص (211- 248).
9. دانيال، جورج غالي (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، 84 شارع ذكريا غنيم- تانيس سابقاً، دار الجامعة.
10. دحدوح، حسين (2003). مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التزليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافها، دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.
11. دهمش، رلى (1994). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

12. الدلاهمة، سليمان (2006). المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، مايو 2006، ص ص (1-26).
13. الذنبيات، علي (2002). بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها ، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 1، 2003، ص (108-127).
14. ——— (2006). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، عمان ، الأردن.
15. السويطي، موسى (2006). تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
16. سيكران، أوما، طرق البحث العلمي في الإدارة، مدخل بناء المهارات البحثية. ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبدالله العزاز، جامعة الملك سعود، السعودية، 1998.
17. طلبة، ابراهيم (1997)، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عُمان ، مجلة الاداري، 1997، العدد 69 ، ص ص 13-37 .
18. قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته.
19. عبدالله، خالد أمين (2004)، علم تدقيق الحسابات/ الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
20. المخادمة، احمد. الرشيد، حاكم (2007). أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق . دراسة ميدانية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3 ، العدد 4 2007. ص ص (484-495).
21. المري، صالح (2004). العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت.دراسة ميدانية.رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
22. كراجه، اشرف (2004). مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن،دراسة ميدانية،أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، عمان.

23. المطارنة، غسان (2006). تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

24. مطر، محمد (1992). سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة، دراسات(العلوم الإنسانية)، المجلد 21، العدد3، 1994، ص ص (321-372).

25. قطب،الخاطر، خالد.(2004). العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب مراجعة الحسابات، دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر. جامعة قطر، قطر.

26. النوايسة، محمد (2004). العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث، المجلد الثاني، ص ص (390-415).

المراجع باللغة الانجليزية:

27. Arens, loebecke(2000), Auditing An Integrated Approach, 8 th ed.

Prentice – Hall International, Inc. N.J. USA.

28. Elizur, Ramy, Falk and Haim (1996), “planned Audit Quality” Journal of Accounting and Public Policy, (Fall 1996), Vol. (15), No.(3), PP. 1-23.

29. Ferdinand A. Gul, (2002-2003), “Banker’s Perception of Factors Affecting Auditor Independence”, Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol. (12), No.(2), PP. 40-51.

30. Nashwa George (2004), “Auditor Rotation and the Quality of Audits”, The CPA Journal, (Dec. 2004), Vol. (74), No. (12), PP.(4-22)

31. Myring, Mark and Bloom, Robert. www.nysscpa.org/cpajournal/2003.

32. Shakir, Munir. Nour, Abdul Naser(2003). The Influence of Prsonal Experience on the Problems Facing Public Auditors (P.As.) in Jordan.Dirasat, Administrative Sciences,Vol.(31),No.(1), 2004, pp(189-208)

33. Siegel, Arthur, Executive Director Independence Standards Board 6th Floor.

34. Simunic, D. (1980), "The Pricing of Services: Theory and Evidence", Journal of Accounting Research, (Spring 1980), PP. 161-190.
35. www.infotechaccountants.com/forums/forumdisplay.php?

المواقع الالكترونية

35. ابو العلاء، علاء (2008)، WWW.FINANCIALMANAGER.WORDPRESS.COM.

36. Fornelli، Cynthia (2007)، www.almohaseb.net/showdetails

الملاحق

**الملحق (1) استبانة الدراسة
بسم الله الرحمن الرحيم**

جامعة الشرق الأوسط للدارسات العليا
كلية العلوم الإدارية والمالية
قسم المحاسبة / برنامج الماجستير

استبانة البحث

حضرة السيد المجيب المحترم ،،،،،،،،،،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان (مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية).

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة واستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة ، وان الباحث إذ يثمن غالياً قيامكم بتعبئة الاستبانة المرفقة – بعد التكرم بقراءتها ومن ثم الإجابة على الفقرات الواردة فيها بدقة وموضوعية – ليؤكد لكم بأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة ، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم،،،،،،،،،،،،

وتفضلوا بقول فائق الاحترام ،،،،،،

الباحث

محمد مفلح الجعافره

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية عن عينة الدراسة.

يرجى التكرم بوضع إشارة [X] أمام الإجابة المناسبة .

1 . المسمى الوظيفي:

[] مدقق [] مدقق رئيسي [] شريك

2 . المؤهل العلمي:

[] دبلوم [] بكالوريوس [] ماجستير [] دكتوراه [] شهادات مهنية (JCPA, CPA,CA) حددها.....

3 . التخصص العلمي:

[] محاسبة [] إدارة [] تمويل [] اقتصاد [] أخرى حددها.....

4 . سنوات الخبرة العملية:

[] اقل من 5 سنوات [] 5 إلى أقل من 10 سنوات [] 10 سنوات وأكثر

5 . عدد العاملين في المكتب:

[] اقل من 3 أشخاص [] من 3 أشخاص إلى أقل من 6 أشخاص
[] من 6 أشخاص إلى أقل من 9 أشخاص [] 9 أشخاص فأكثر

ملاحظة هامة:

لقد راعى الباحث في وضع الأسئلة المشمولة في الجزء الثاني من الاستبانة الشروط والمتطلبات المنصوص عليها في معياري التدقيق الدوليين رقم (220 و 230).

الجزء الثاني: يرجى التكرم بوضع إشارة [X] أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية.

السؤال الأول: (يتضمن الفقرات من 1 - 6).

ويتعلق بالفرضية الأولى والتي تنص على (لا تتوفر عناصر رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن).

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة |
|----------------------|--------------|-------|-------|---------------|--|
| | | | | | 1. يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Manual) للتدقيق. |
| | | | | | 2. يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية. |
| | | | | | 3. يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق على الشركات. |
| | | | | | 4. يقوم مكتب التدقيق بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار. |
| | | | | | 5. يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة. |
| | | | | | 6. يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت. |

السؤال الثاني: (يتضمن الفقرات من 7 – 12).
ويتعلق بالفرضية الثانية والتي تنص على (لا تتوفر عناصر استقلالية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن)

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | 7. يقوم مكتب التدقيق سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال موظفي التدقيق فعلياً وظاهرياً. |
| | | | | | 8. يقوم مكتب التدقيق قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المدقق الذي سيتولى مهمة تدقيق حسابات العميل. |
| | | | | | 9. يطلب من موظفي مكتب التدقيق تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقررون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب |
| | | | | | 10. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي. |
| | | | | | 11. يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق. |
| | | | | | 12. يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق. |

السؤال الثالث: (تضمن الفقرات من 13 – 17).
ويتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على (لا تتوفر مقومات عدالة أتعاب المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن)

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
| | | | | | 13. يراعى عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق. |
| | | | | | 14. يراعى مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين. |
| | | | | | 15. تحتسب أتعاب التدقيق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية |
| | | | | | 16. ترتبط قيمة أتعاب التدقيق بحجم العمل المطلوب. |
| | | | | | 17. يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن نتائج أعمال الشركة تحت التدقيق . |
| | | | | | 18. تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. |

السؤال الرابع: (يتضمن الفقرات من 19 – 24).
ويتعلق بالفرضية الرابعة والتي تنص على (لا تتوفر عناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن)

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | 19. يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين. |
| | | | | | 20. يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركات تحت التدقيق بهدف الحصول على فاعلية التدقيق . |
| | | | | | 21. يحرص المكتب على إطالة فترة استمرار علاقته مع العميل بقصد زيادة المعرفة بأعمال الشركة. |
| | | | | | 22. كلما زادت فترة التدقيق فإنها لا تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق. |
| | | | | | 23. حرص المكتب على توظيف مدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية يساهم في إطالة فترة استمراريته مع العميل. |
| | | | | | 24. حرص المكتب على مراعاة عناصر جودة التدقيق تساهم في إطالة إستمراريته مع العميل. |

السؤال الخامس: (يتضمن الفقرات من 25 – 30).

ويتعلق بالفرضية الخامسة والتي تنص على (لا تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً).

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | 25. يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاوله المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات . |
| | | | | | 26. يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا مثل CPA,CA |
| | | | | | 27. يقوم مكتب التدقيق بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية. |
| | | | | | 28. يشجع مكتب التدقيق العاملين فيه على تقديم امتحان التأهيل لمزاوله المهنة حيث يشكل دليلاً لامتلاك الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق. |
| | | | | | 29. يساهم موظفو مكتب التدقيق في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها |
| | | | | | 30. يربط مكتب التدقيق الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية. |

الملحق رقم (2)

مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية

| مستوى الالتزام | المدققين العاملين بالمكاتب الصغيرة | مستوى الالتزام | المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة | الفقرة |
|----------------|------------------------------------|----------------|------------------------------------|--|
| مستوى عالٍ | 4.05 | مستوى عالٍ | 4.40 | 1. يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Manual) للتدقيق. |
| مستوى عالٍ | 3.84 | مستوى عالٍ | 4.44 | 2. يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات توفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية. |
| مستوى عالٍ | 3.88 | مستوى عالٍ | 4.47 | 3. يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق على الشركات. |
| متوسط | 3.60 | مستوى عالٍ | 4.14 | 4. يقوم مكتب التدقيق بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار. |
| متوسط | 3.63 | مستوى عالٍ | 4.23 | 5. يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة. |
| متوسط | 3.40 | مستوى عالٍ | 3.84 | 6. يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة أن وجدت. |
| مستوى عالٍ | 3.84 | مستوى عالٍ | 4.00 | 7. يقوم مكتب التدقيق سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال موظفي التدقيق فعلياً وظاهرياً. |
| متوسط | 3.74 | متوسط | 3.70 | 8. يقوم مكتب التدقيق قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المدقق الذي سيتولى مهمة تدقيق حسابات العميل. |
| متوسط | 3.44 | مستوى عالٍ | 3.81 | 9. يطلب من موظفي مكتب التدقيق تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقررون فيها بإمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب |

| | | | | |
|-----------|------|------------|------|---|
| مستوى عال | 3.95 | مستوى عال | 4.30 | 10. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي. |
| متوسط | 3.40 | مستوى عال | 4.16 | 11. يتم تعيين أو عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين في الشركات تحت التدقيق. |
| متوسط | 3.40 | مستوى عال | 4.09 | 12. يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق. |
| مستوى عال | 4.28 | مستوى عال | 4.21 | 13. يراعى عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المدققين من قبل الشركات تحت التدقيق. |
| متوسط | 3.74 | مستوى عال | 4.21 | 14. يراعى مكتب التدقيق الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل جمعية المحاسبين الأردنيين. |
| متوسط | 3.49 | مستوى عال | 4.19 | 15. تحتسب أتعاب التدقيق على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية |
| متوسط | 3.60 | مستوى عال | 4.16 | 16. ترتبط قيمة أتعاب التدقيق بحجم العمل المطلوب. |
| متوسط | 3.74 | مستوى عال | 4.12 | 17. يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن نتائج أعمال الشركة تحت التدقيق . |
| متوسط | 3.37 | مستوى عال | 3.47 | 18. تعتبر أتعاب التدقيق عادلة ومتناسبة مع الجهد المبذول في عملية التدقيق ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. |
| متوسط | 3.74 | مستوى عال | 4.23 | 19. يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين. |
| متوسط | 3.70 | مستوى عال | 4.19 | 20. يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركات تحت التدقيق بهدف الحصول على فاعلية التدقيق . |
| متوسط | 3.63 | مستوى عال | 4.16 | 21. طول فترة استمرارية المدقق تؤدي إلى زيادة المعرفة بأعمال الشركة تحت التدقيق عند المدققين مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق. |
| متوسط | 3.33 | مستوى ضعيف | 2.23 | 22. كلما زادت فترة التدقيق فإنها تؤدي إلى نشوء علاقات خاصة بين موظفي الشركة تحت التدقيق مما يزيد من فاعلية التدقيق. |
| متوسط | 3.37 | متوسط | 3.40 | 23. حرص المكتب على توظيف مدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية يساهم في إطالة فترة استمراريته مع العميل. |

| | | | | |
|------------|------|------------|------|--|
| متوسط | 3.47 | متوسط | 3.63 | 24. حرص المكتب على مراعاة عناصر جودة التدقيق تساهم في إطالة إستمراريته مع العميل. |
| مستوى عالٍ | 4.00 | مستوى عالٍ | 4.12 | 25. يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات . |
| متوسط | 3.28 | مستوى عالٍ | 3.98 | 26. يحرص مكتب التدقيق عند اختيار المدققين العاملين فيه على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا مثل CPA,CA |
| متوسط | 3.60 | مستوى عالٍ | 4.09 | 27. يقوم مكتب التدقيق بعمل دورات لموظفيه لرفع الكفاءة المهنية. |
| متوسط | 3.74 | مستوى عالٍ | 4.23 | 28. يشجع مكتب التدقيق العاملين فيه على تقديم امتحان التأهيل لمزاولة المهنة حيث يشكل دليلاً لامتلاك الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق. |
| مستوى عالٍ | 3.84 | مستوى عالٍ | 3.98 | 29. يساهم موظفو مكتب التدقيق في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها |
| مستوى عالٍ | 3.98 | مستوى عالٍ | 4.14 | 30. يربط مكتب التدقيق الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية. |

