

العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات
تطورها

إعداد

حسام مصطفى محمد أبو عياش

إشراف الدكتور

سليمان عطية

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

2007

التفويض

أنا حسام مصطفى أبوعياش أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: حسام مصطفى محمد أبو عياش

التوقيع:

التاريخ: ١ / ٤ / ٢٠٠٧

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها "العوامل المؤثرة على إستراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها"

وأجيزت بتاريخ 2007/2/21

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
	١- أ.د محمد مجيد سليم
	٢- د. سليمان حسن عطية
	٣- أ.د أحمد الظاهر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ يَلْلُحِي صَدْرِي * وَسَرِّي أَمْرِي * وَأَخْلُ عُنْدَهُ مَنْ لَسَانِي * يَفْقَهُوا قَوْلِي *

صدق الله العظيم

سورة طه

آيات (25 - 28)

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً، والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وأصحابه أجمعين، ومن سار على نهجهم بإحسان إلى يوم الدين.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور سليمان عطية رئيس قسم المحاسبة و التمويل في جامعة عمان العربية للدراسات العليا الذي اشرف على هذا العمل ولم يبخل بجهد أو نصيحة، وكان مثالا للعالم المتواضع. كما أشكر الأستاذ الدكتور محمد أبو صالح الذي أبدى الكثير من النصح حول المعالجة الإحصائية.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المشاركة الأستاذ الدكتور نعيم دهمش رحمه الله و إلى الأستاذ الدكتور محمد مجيد سليم ، لما قدموه لي من نصح و إرشاد و توجيه ، والشكر و العرفان كذلك، لأستاذي القدير الدكتور هادي التميمي و الأستاذ الدكتور أحمد الظاهر.

وجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما بذلوه من جهد وعناء في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة مما أثرى الرسالة وأغناها.

واخيراً وليس آخراً أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى جامعة عمان العربية الفتية في عمرها والغنية في عملها، ممثلة برئيسها معالي الأستاذ الدكتور سعيد التل، والى عميد كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأستاذ الفاضل الدكتور فؤاد الشيخ سالم، والى كل العاملين في جامعة عمان العربية وإلى كل من ساندني في مسيرتي العلمية من السادة مديري مكاتب التدقيق المحترمين.

الإهداء

بكل الخشوع و الإيمان، أقدم عملي هذا، خالصاً لوجه الله، والى حبيبه رسول السلام محمد بن عبد الله عليه وعلى آله أفضل الصلاة وأتم التسليم.

- إلى من أفنى عمره وشبابه لينعم علينا بعطائه، إلى من نذر نفسه من أجل أن يوصلنا إلى بر الأمان، إلى والدي العزيز أمد الله في عمره.
- إلى الروح الطاهرة التي حضنتني وأغدقت عليّ الحنان، ودعت لي فأجابها الرحمن، إلى روح والدي رحمها الله.
- إلى من شاركني مسيرة دربي، إلى من يحبونني أكثر من أنفسهم، إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء تقديراً واحتراماً.
- إلى نبض القلب النابض وفسحة الأمل والدم الطاهر، إلى الحب الكبير الذي أعيشه مدى الحياة، زوجتي وأبنائي.
- إلى كل صديق وأخ، إلى كل أبناء الأردن الحبيب، إليهم جميعاً أهدي ثمره هذا الجهد المتواضع.

الباحث

فهرس المحتويات

ب.....	التفويض
ج.....	قرار لجنة المناقشة
ه.....	شكر وتقدير
و.....	الإهداء
ز.....	فهرس المحتويات
ط.....	فهرس الجداول
ل.....	الملخص
ن.....	ABSTRACT
1.....	الفصل الأول الإطار الفكري للدراسة
1.....	(1 المقدمة:
2.....	(2 مشكلة الدراسة
2.....	(3 أهمية الدراسة :
2.....	(4 أهداف الدراسة :
3.....	(5 عناصر مشكلة الدراسة :
3.....	(6 فرضيات الدراسة :
3.....	(7 أدبيات الموضوع :
10.....	(8 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :-
11.....	(9 التحليل الإحصائي:
11.....	(10 قياس متغيرات الدراسة:
12.....	(11 نموذج الدراسة :
13.....	(12 مجتمع الدراسة:
13.....	(13 عينة الدراسة:
14.....	الفصل الثاني استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق واتجاهات تطويرها
14.....	تمهيد:
14.....	مفهوم الاستراتيجية:
15.....	تطور مفهوم الاستراتيجية:
16.....	أهمية الاتجاه الاستراتيجي:
16.....	الاستراتيجية في عصر العولمة:
19.....	المحاسبة والتدقيق:
20.....	أنواع التدقيق:
20.....	أنواع المدققين :

22	استراتيجيات مكاتب التدقيق العالمية:.....
23	المدخل الدولي لمكاتب التدقيق الدولية:.....
	الفصل الثالث العوامل المؤثرة على استراتيجية مكاتب التدقيق ودراسة القوانين والتشريعات ذات العلاقة في الأردن.....
25	تمهيد.....
25	نشأة مكاتب التدقيق في الأردن.....
25	واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.....
26	تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.....
27	أولاً: العوامل المؤثرة بتعدد أنشطة الخدمات.....
30	ثانياً: العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة:.....
34	ثانياً: نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم (7) لسنة 2006.....
35	ثالثاً: العوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق:.....
40	رابعاً: العوامل المؤثرة على الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي:.....
42	الفصل الرابع عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.....
42	المقدمة.....
42	أداة الدراسة.....
44	عينة الدراسة.....
52	المعالجة الإحصائية.....
80	النتائج والتوصيات:.....
83	قائمة المراجع.....
83	أولاً: المراجع باللغة العربية:.....
87	ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية.....
92	الملاحق.....

فهرس الجداول

الصفحة	الموضوع
60	معامل كرنباخ ألفا (Cornobach's Alpha) للاتساق الداخلي لفقرات الدراسة حسب مكوناتها
62	التكرار والتوزيع النسبي لخصائص أفراد العينة
64	التكرار والتوزيع النسبي لإجابات أفراد العينة على المتغيرات المتعلقة بالإجازات القانونية ومزاولة مهنة التدقيق
65	التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث سنة التأسيس وعدد العاملين وعدد الشركاء
66	التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث وجود فروع للمكاتب وقسم خاص بضبط الجودة
67	التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث الارتباط مع مكتب عالمي والاندماج مع مكتب محلي
68	التكرار والتوزيع النسبي لشكل الارتباط بمكتب تدقيق عالمي
69	التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة باستراتيجية العمل لمكاتب التدقيق
73	التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على تعدد وأنشطة الخدمات
75	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المؤثرة في تعدد أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

76	نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المؤثرة في تعدد أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
76	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الأولى
77	التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على التعليم والخبرة
80	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المؤثرة في التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
81	نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المؤثرة في التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
81	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الأولى
82	التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على ضبط الجودة
87	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المؤثرة في ضبط الجودة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
87	نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المتعلقة في ضبط الجودة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
88	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الأولى
89	التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالعوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي

91	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
91	نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق
92	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الأولى
93	نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لجميع العوامل المستقلة مجتمعة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق
93	مصفوفة معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين المتغيرات المستقلة
94	خلاصة العوامل المؤثرة على الإستراتيجية
95	نتائج تحليل المتعدد الانحدار (Multiple Regression) لأثر العوامل المستقلة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق

الملخص

اسم الباحث : حسام مصطفى أبو عياش

المشرف : د. سليمان عطية

بحث بعنوان : العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق
في الأردن واتجاهات تطورها

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق، وعلى أنواع الأنشطة والتعليم والخبرة وضوابط جودة أعمال التدقيق والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب عالمي. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد استبانة لهذه الغاية تم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة حيث شمل مديري مكاتب التدقيق المرخصة. و تم تحديد مجتمع الدراسة من واقع دليل المدققين الصادر عام 2006 عن جمعية المحاسبين القانونيين. حيث تم توزيع 28 استبانة على العينة المختارة ، وقد استطاع الباحث استرداد 26 استبانة من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة على مديري مكاتب التدقيق المرخصة ، أي بنسبة استجابة 92.9% ، في حين استخدم الباحث لتحليل البيانات رزمة من البرامج الإحصائية (SPSS) واستخدم الوسط الحسابي كأبرز مقاييس النزعة المركزية ، والانحراف المعياري - كأحد مقاييس التشتت ، وتم استخدام اختبار (t-test) ، واختبار تحليل التباين الأحادي (one -way ANOVA) ومعامل الانحدار (Regression) ، ومعامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) ، ومعامل كرنباخ ألفا (Cornbach's Alpha) لقياس الاتساق الداخلي لأداء الدراسة. وقد تم وضع أربع فرضيات لهذه الدراسة وهي:

1. لا يؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
2. لا يؤثر التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
3. لا يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

4. لا يؤثر دمج مكاتب التدقيق محليا أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

وقد أوصى الباحث بالعديد من التوصيات وهي:

- ضرورة العمل من قبل مكاتب التدقيق على مواكبة التطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات، وتطور الأنظمة المحاسبية المستخدمة، ووضع قواعد استرشادية عامة، من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، كتحديد أتعاب التدقيق، وذلك لتقليص المنافسة بين مكاتب التدقيق.
 - توجيه التعليم الجامعي والتدريب المحاسبي بما يخدم سوق العمل، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم، مع وضع إطار مقبول للتأهيل المهني.
 - لا بد من وجود هيئات رقابية خارجية تقوم بالرقابة على مدى قيام مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن، بإتباع وتطبيق ضبط الجودة، من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
 - العودة إلى تبني فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها، لتشكيل شركات تدقيق كبرى، كما يوصى الباحث بإجراء دراسات ميدانية استطلاعية، عن سبب عدم تبني فكرة اندماج مكاتب التدقيق محليا.
 - يقترح الباحث أن تتناول البحوث المستقبلية، أثر المنافسة المتزايدة في سوق خدمات التدقيق على الأحكام المهنية للمدققين ، وعلى مدى تناسب حجم أتعاب التدقيق مع حجم إجراءات التدقيق الواجب تنفيذها .
- ويرى الباحث كذلك أنه في حالة عدم تحقق ما سبق، فإن التنظيم الحكومي يصبح ضرورة لا بد منها، حيث يمكن إيجاد لجان منبثقة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات لتوحي هذا الأمر.

ABSTRACT

Factors Affecting the Work Strategy of the Auditing Firms in Jordan and Their Development Trends

Prepared By : Husam Mustafa Abu Ayyash

Supervised By: Dr. Suleiman Atiah

This study is intended to identify the factors which affect the work strategy of the auditing firms, types of activities, education, experience, quality controls of the auditing and local integration works or affiliation with international firm.

To achieve this objective, the researcher had prepared a questionnaire for this purpose and distributed it among the study population which included the managers of the licensed auditing firms. The study population had been designated according to the Auditors Directory issued by the Chartered Accountants Association in 2006. Twenty-eight questionnaires had been distributed among the sample subjects being selected. To measure the internal symmetry of the study performance, the T-Test, the one-way ANOVA Test, Regression Coefficient, Pearson Correlation Coefficient, and Cornbach's Alpha Coefficient had been used.

The following four hypotheses have been drawn up:

- 1- The types of service activities do not affect the work strategy of the auditing firms.
- 2- Education and experience (qualification) do not affect the work strategy of the auditing firms.

- 3- Implementing the quality controls of the auditing works does not affect the work strategy of the auditing firms.
- 4- Integrating the local auditing firms or affiliation with an international auditing firm does not affect the work strategy of the auditing firms.

The researcher has come up with the following recommendations:

- It is necessary for the auditing firms to keep up with the developments in terms of the diversified companies' activities, sophisticated accounting systems being used, and general guidelines drawn up by the Jordanian Chartered Accountants Association such as determining the auditing fees in order to reduce the competition between the auditing firms.
- Directing the university education and accounting training as much as this will serve the labor market, consolidating the relationship between the academic and applied aspects of education, and drawing up an acceptable framework for professional qualification.
- There should be foreign control commissions to monitor how far the auditing firms operating in Jordan follow and implement the quality control on the part of the Jordanian Chartered Accountants Association.
- Resume adopting the idea of encouraging the integration of the small auditing firms towards forming major auditing companies. The researcher also recommends conducting exploratory field studies for refraining from adopting the idea of integrating the local auditing firms.

- The researcher makes a proposal asserting that the future research should be addressed to the impact of the increasing competition within the auditing services market on the auditors' professional rules and on how far the volume of the auditing fees is compatible with that of the auditing procedures to be implemented.

The researcher believes that in case the aforementioned recommendations cannot be achieved, the government regulations will become an indispensable necessity. Committees can be formed by the Auditing Professional Council to take care of this matter.

الفصل الأول

الإطار الفكري للدراسة

(1) المقدمة:

لقد تطور مفهوم التدقيق نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية وتكنولوجيا المعلومات في ظل عصر العولمة، ولانضمام الدول ومنها الأردن إلى منظمة التجارة العالمية (WTO) World Trade Organization، التي تتضمن الاتفاقيات العامة لتجارة الخدمات (GATTs) General Agreement On Tariffs and Trade Services، ولانضمام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين، اعتباراً من 1990 في الجلسة رقم (54) تاريخ 1989/3/19، والتي تبنت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وصدر قوانين وتشريعات مثل (قانون تنظيم المحاسبة القانونية، وقانون بورصة الأوراق المالية، وقانون ضريبة الدخل)، حيث تم التغيير والتعديل عليها باستمرار، وحتى أيامنا هذه. وكل ما تم ذكره يُعد "البيئة الخارجية" التي تواجه مهنة المحاسبة التي تمارسها مكاتب التدقيق. فكل مكتب تدقيق له (رسالة أو هدف) محدد، أي خطط مستقبلية لبناء استراتيجية تنظيمية لمواجهة البيئة الخارجية، وبناء قاعدة أساسية لبيئته الداخلية.

و بناءً على البيئة الخارجية التي تواجهها مكاتب التدقيق ، لابد من معرفة البيئة الداخلية لبناء استراتيجية قوية، مرتكزة على أنواع أنشطتها (خدماتها) التي تتطلب منها تطوير أو تحسين خدماتها (كخدمات التأكيد، وخدمات عدم التأكيد)، ومؤهلات المحاسبين القانونيين (كالتعليم والخبرة)، وإتباع سياسات وإجراءات ضوابط جودة أعمال التدقيق داخل مكتب التدقيق وتطبيقها وفق أسس صحيحة ومنظمة لعدم حدوث أخطاء من المحاسبين القانونيين، ومقدرة المكاتب على أن تصبح مكاتب تدقيق دولية وعالمية وتطبيق أنظمة وقوانين الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي.

إن دراسة استراتيجية مكاتب التدقيق، والعوامل المؤثرة فيها، تقدم فائدة كبيرة لمكاتب التدقيق والجامعات، والباحثين محلياً ودولياً، ويمكن بعد الاطلاع على الدراسة وتقييمها و تحليلها واستخراج نتائجها، تقديم الأساليب والمقترحات التي تساعد على تقدم هذه المهنة في ظل التطورات الحالية.

(2) مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في التعرف على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن وخطتها المستقبلية بهدف تطابق رسالتها مع أهدافها، و بحيث تتمكن من بناء مركزها التنافسي بين المكاتب المماثلة لها داخلياً وخارجياً في ظل انضمام جمعية المحاسبين الأردنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين، مما يتطلب تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وبسبب التعديلات والتغييرات في القوانين والتشريعات الأردنية مثل قانون تنظيم مهنة المحاسبة والقانونية، وقانون الشركات، وغيرها من القوانين. وعلى هذا الأساس يكون السؤال كالتالي: هل هناك عوامل تؤثر على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن ؟ وما هي اتجاهات تطورها ؟

(3) أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها، كونها تعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية، وقد تفيد الكثير من مكاتب التدقيق، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وخريجي الجامعات. وتظهر أهمية هذه الدراسة بما يلي :

1. إن مكاتب التدقيق تقدم خدمة وليست سلعة ملموسة ، ولا يمكن تحديد قيمتها وجودتها مقدماً.
2. اتساع البيئة التنافسية بين مكاتب التدقيق على أنواع الخدمات المقدمة، قياساً بحجمها من (المؤهلين والعملاء) وهيكلها التنظيمي بتطبيق (سياسات وإجراءات) ضبط جودة أعمال التدقيق، والاندماج المحلي والارتباط بمكاتب تدقيق عالمية.

(4) أهداف الدراسة :

تحاول هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

1. تحليل العوامل التي تؤثر على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق مثل أنواع الأنشطة والتعليم والخبرة وضوابط جودة أعمال التدقيق والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب عالمي.
2. الخروج بنتائج واستخراج الأساليب والمقترحات التي تساعد على تحسين عمل مكاتب التدقيق وتطويرها في ظل التطورات الاقتصادية الحالية.
3. توجيه الاهتمام لموضوع استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق، وإبراز أهميتها ودورها لتفعيل مكاتب التدقيق في الأردن.

(5) عناصر مشكلة الدراسة :

تكمّن عناصر المشكلة في الأسئلة التالية:

1. هل يؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق ؟
2. هل يؤثر التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق ؟
3. هل يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق ؟
4. هل يؤثر دمج مكاتب التدقيق محليا أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق ؟

(6) فرضيات الدراسة :

5. لا يؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
6. لا يؤثر التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
7. لا يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
8. لا يؤثر دمج مكاتب التدقيق محليا أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

(7) أدبيات الموضوع :

إن موضوع العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها من المواضيع الهامة، والتي لم يتم التطرق لها بشكل مفصل، وتشمل الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع ما يلي :

أ- الأدبيات العربية:-

- 1- (احمد ، 2003) بعنوان ، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق في الأردن : (دراسة تحليلية) ، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين ، وهم فئة مقدمي الخدمة (مكاتب تدقيق الحسابات للشركات الصناعية المساهمة) ، وفئة طالبي الخدمة (المديرين الماليين لتلك الشركات) ، إضافة إلى الفئات المستفيدة من الخدمة وهم المستثمرون (شركات تداول الأسهم في سوق عمان المالي) .

وبينت هذه الدراسة أن معرفة فريق العمل لمبادئ المحاسبة، ومعايير التدقيق الدولية، والتزامهم بأخلاقيات المهنة كالأستقلالية والنزاهة والموضوعية ، وتوفر الخبرة المهنية لهم بطبيعة نشاط العميل وصناعته، تساهم في زيادة مقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والانحرافات لدى تدقيق القوائم المالية للشركات ، حيث كانت من وجهة نظر المدققين والمديرين الماليين أهمية جوهرية للعوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق ، أكثر من العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته، ومن وجهة نظر المستثمرين فإن العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته أكثر أهمية من العوامل الأخرى .

وقد أوصت الدراسة لضرورة اهتمام مكاتب التدقيق، وجمعية مدققي الحسابات في الأردن، بتأهيل الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات علميا و عمليا ، والتركيز على مدى تمسك المهنيين بأخلاقيات المهنة وأدابها ، وإلزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق نظام للرقابة على جودة أعمالها ، إضافة إلى تبني فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها لتشكيل شركات تدقيق كبرى.

2- (حميدات ، 2002) بعنوان ، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها (دراسة ميدانية) ، هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق، التي تقوم بتقديم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية ، واحتوت عينة الدراسة على (81) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة، تم تدقيقها من قبل (22) شركة تدقيق .

وكانت نتائج الدراسة كما يلي: بلغت نسبة الشركات التي تجاوز مستوى جودة التدقيق فيها عن 70% حوالي 76.70% من مجموع كامل العينة ، وتفاوت مستوى جودة تدقيق الحسابات بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغرى ، حيث وجدت علاقات ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق ، وتأثرت جودة التدقيق بعدة عوامل أخرى مثل: حجم العميل والوضع المالي للعميل ونسبة المديونية ، ولم توجد فروق مهمة في مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى الشركات الصناعية عنها لدى الشركات الخدمية .

وقد أوصت الدراسة لضرورة العمل على وضع معايير وضوابط تتعلق بالجودة، تطبق وبشكل إلزامي على شركات تدقيق الحسابات في الأردن ، وضرورة عمل مكاتب تدقيق الحسابات على مواكبة التطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات وتطور الأنظمة المحاسبية المستخدمة ، وذلك من خلال وضع الخطط والبرامج وإتباع إجراءات التدقيق المناسبة.

3- (البهلول، 2001) بعنوان ، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية ، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى الأداء المهني في سوريا قياسا إلى معايير المراجعة الدولية ، ومدى التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير المهنية المتضمنة في ميثاق جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا . حيث تم توزيع 807 استبانة على عينة الدراسة وهم الأعضاء المنتسبون إلى جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا.

وكانت نتائج الدراسة أن غالبية المراجعين في سوريا قد اطلعوا على معايير المراجعة الدولية بالعربية، والبعض باللغة الانجليزية، إلا أنهم لا يشيرون إليها في تقاريرهم نظرا لأنهم لا يستخدمونها، ولم يتقيدوا بالمبادئ الرئيسية لمعايير المراجعة الدولية بالنص الكامل للمعايير المتضمنة لتلك المبادئ، بالنظر لما تعانيه المهنة من ضعف مستوى التأهيل والتدريب اللازم لذلك .

وقد أوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وتشكيل لجنة تابعة لجمعية المحاسبين القانونيين للعمل على تنظيم وإقامة دورات تدريبية لأعضاء الجمعية، وإنشاء قسم خاص لمراقبة جودة عمل المراجعة، وأن يتوفر لدى الجمعية مكتبة مهنية شاملة.

4- (نيروخ ، 2000) بعنوان ، مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين: الصعوبات وآفاق التطور، دراسة مسحية لوجهات نظر مدقي الحسابات القانونيين. هدفت هذه الدراسة لتقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من الناحية التشريعية والتنظيمية والتطبيقية، وفحص مدى استخدام معايير التدقيق، سواء المعايير الدولية أم الأمريكية، من قبل مدقي الحسابات القانونيين المزاولين للمهنة ومدى التقيد بأخلاقياتها، حيث تم توزيع إستبانات على عينة الدراسة وهم مدققو الحسابات القانونيون المزاولون للمهنة في فلسطين وعددها (126) استبانة .

وكانت نتائج الدراسة: أن مهنة تدقيق الحسابات لم تنظم بشكل قانوني من الناحيتين التشريعية والقانونية، وهناك حاجة إلى سن قانون جديد ، ولا يوجد أي تشريع مهني أو حكومي يلزم باستخدام أو وضع معايير المحاسبة الدولية، الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، أو معايير التدقيق الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي. وأن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تعمل في بيئة سياسية واقتصادية غير مستقرة، بسبب قلة وضعف تطبيق القوانين ، إضافة إلى ذلك فإن هيكل المنشآت الاقتصادية في فلسطين فردي أو على شكل شركات خاصة عائلية في الغالب .

وقد أوصت الدراسة إلى تقديم مشروع قانون جديد لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، والعمل على وضع معايير التدقيق التي يجب أن تتبع فيها، وإلزام كل مزاول للمهنة حسب القانون الحالي أن ينتسب إليها ، والعمل على إيجاد قانون مهني وتكوين " جمعية للمحاسبين " تتولى تنظيم مهنة المحاسبة .

5- (دهمش، 1994) بعنوان ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن (دراسة ميدانية) . هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق ودراسة مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة . وكذلك اختبار إذا كان هناك أي اختلافات في إتباع تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة وحجمها وارتباطها بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ تأسيسها، وإن كان هناك قسم خاص مسؤول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها. حيث شمل مجتمع الدراسة جميع مكاتب تدقيق الحسابات للشركات المساهمة العامة الأردنية، وعددها (21) مكتباً.

وكانت نتائج الدراسة كما يلي: على مكاتب التدقيق إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق وأهميتها ، حيث تقوم هذه المكاتب باتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في (60% - 79%) من عينة الدراسة ، ولا تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص لرقابة الجودة فيه وتختلف باختلاف تاريخ تأسيس المكتب .

وقد أوصت الدراسة بأهمية قيام مدققي الحسابات، بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المجتمع ، والعمل على توعية المدققين مهنيًا، وأهمية إتباع وتطبيق نظام رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم ، وضرورة وجود هيئات رقابية خارجية تقوم بالرقابة على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن وخاصة المكاتب التي تدقق شركات مساهمة عامة .

ب- الأدبيات الأجنبية:

1- (Chien & Chen . 2005) بعنوان :

The Provision of Non – Audit Services by Accounting Firms after
the Enron Bankruptcy in the United States.(The Case of Taiwan).

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن خدمات غير التدقيق التي قدمت بعد حادثة الإفلاس الشهيرة لشركة (Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية التي نتجت عن عملية احتيال كبيرة تم اكتشافها لاحقاً. وقد أجريت هذه الدراسة على (767) مكتب محاسبة في تايوان للكشف عن خدمات غير التدقيق التي تقدمها مكاتب المحاسبة في تايوان ، ومناقشة عملية تطور خدمات غير التدقيق مستقبلاً خصوصاً بعد حادثة شركة (Enron) .

وكانت نتائج دراسة خدمات غير التدقيق التي تقدمها مكاتب المحاسبة في تايوان ، أن خدمة "الاستشارة الضريبية" قد احتلت المرتبة الأولى، يليها خدمة "الاستشارة الإدارية" وخدمة "الاستشارة المالية والاستثمارية"، في حين احتلت خدمة "الاستشارة التكنولوجية المعلوماتية" المرتبة الأخيرة . وقد أظهرت الدراسة أنه كلما ارتفعت نسبة عدد المحاسبين القانونيين (CPAs) Certified Public Accountants قياساً بالموظفين في مكاتب المحاسبة، كلما كان الأداء المرتبط بغير التدقيق أفضل. علاوة على ذلك، فإن حجم المنظمة يرتبط إيجابياً بالأداء المرتبط بغير التدقيق.

وقد أوصت الدراسة بإنشاء مراكز إرشاد لمكاتب المحاسبة لتطوير خدمات التدقيق، وأن على مكاتب المحاسبة التي تقدم الخدمات الاهتمام بأن يكون العاملون بها من حملة المحاسبين القانونيين (CPAs) ، والتركيز على تطوير أنشطة الخدمات.

-2 (Moizer , et al. 2004) بعنوان :

The Corporate Image of Auditors in a Developing Audit Market Within the EU: (The Case of Spain).

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن خدمات مكاتب التدقيق في اسبانيا حيث تشكل اسبانيا بيئة بحثية مناسبة ، كونها تعد سوق تدقيق جديدة تسيطر على مكاتب التدقيق الرئيسية، حيث إن فيها مكاتب تدقيق كبيرة ذات جنسيات عديدة، مما يتيح المجال لمقارنة هذه المكاتب مع مكاتب التدقيق المحلية الصغيرة . حيث كانت هذه الدراسة تجريبية تتعلق بالتصورات المرتبطة بممارسات مكاتب التدقيق في اسبانيا من وجهة نظر المديرين الماليين في الشركات الاسبانية الرئيسية والتي يبلغ عددها (2000) شركة .

وكانت نتائج الدراسة: أن هناك اختلافات في صورة مكاتب التدقيق الستة الرئيسية في اسبانيا ، ولم تشر— هذه النتائج إلى أن الاختلافات ترجع إلى جوانب تقنية تتعلق بإدارة عمل التدقيق مثل (مسألة الكفاءة ، والجانب المتعلق بأخلاقيات المهنة أو مدى استعداد هذه المكاتب للمخاطرة) وإمها ترجع ، كما أظهرت الدراسة ، إلى عوامل تتعلق بموقع المكتب الجغرافي .

وقد أوصت الدراسة أيضاً بأن يتم عمل دراسات تجريبية خصوصاً للكشف عن ممارسات التدقيق ومعرفة ما إذا كان عمل مكاتب التدقيق الكبيرة متعددة الجنسيات، ذا نوعية تختلف عن نوعية التدقيق في المكاتب الأخرى.

-3 (Dopuch et al. 2003) بعنوان :

Production Efficiency and the Pricing of Audit Services .

(The Case of U.S).

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى تأثير الكفاءة الإنتاجية، أي الوقت و المال و الجهد المبذول في تقديم الخدمات من مكاتب التدقيق، مع أتعاب خدمات التدقيق، أي المنفعة مقابل التكلفة في ستة مكاتب من المحاسبة والتدقيق الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية لعام (1998) . ولاختبار مدى الكفاءة الإنتاجية لخدمات التدقيق، تم استخدام نموذج لقياس "تقييم الحد الإحصائي" Stochastic Frontier Estimation (SFE) ونموذج لقياس " بيانات تغطية التحليل" Data Envelopment Analysis (DEA) .

وكانت نتائج الدراسة: أن نموذج (SFE) قد لا يكون كافياً لتحديد عدم الكفاءة الإنتاجية لخدمات التدقيق حتى لو كان حجم العينة كبيراً ، فقد اتضح وجود مستويات من عدم الكفاءة الإنتاجية لخدمات التدقيق عند استخدام نموذج (DEA) ، حيث تراوحت نسبة الكفاءة الإنتاجية لخدمات التدقيق ما بين 74% - 100% ، في حين يبلغ مستوى معدل كفاءة التدقيق بشكل عام 88% ، وكذلك تطابق معدل ومستوى عدم الكفاءة في نتائج عملية التدقيق عند استخدام نموذج (DEA) مع معدل إدراك المكتب لأتعاب التدقيق. حيث إن هناك بعض الأدلة تشير أحياناً إلى أن معدلات الوعي لأتعاب التدقيق أقل في السنوات الأولى والثانية عند البدء بعملية التدقيق.

وقد أوصت الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق تتطلب القدرة من مكاتب التدقيق الحكومية على إبرام صفقات تجارية أكبر، والأمر الذي قد يمكّن هذه المكاتب من الحصول على إيرادات نتيجة لعملية التدقيق، عندما يتم فرض رسوم على خدمات ضرائب الزبائن ، وقد يظهر هذا الجهد أيضاً فيما يتعلق بخدمات التدقيق المقدمة للزبائن الكبار. ومن وجهة نظر أخرى فإن الزبائن الكبار لديهم خيارات قليلة فيما يتعلق باختيار مكتب التدقيق ويبدو ذلك مرتبطاً بعوامل غير معروفة ولكنها مهمة.

Audits as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market.

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن الدور المشترك الذي يلعبه المدققون الخارجيون عند اعتماد الشركة على الدين بدلا من رأس المال الذي يقدمه المساهمون . حيث تم تقسيم السوق الألمانية إلى مجموعتين رئيسيتين حيث شملت المجموعة الأولى على المدققين الرئيسيين الذين تم اختيارهم بناء على حصصهم السوقية والذين نسميهم بالمدققين البارزين أو المهيمين ، وفي الوقت الذي شملت فيه المجموعة الثانية على جميع المدققين الآخرين . وكذلك فإن الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي غير واضح . فلماذا تم تحديد (5) فئات للمساهمين، ومن المتوقع أن تؤثر على اختيار الشركات الألمانية للمدقق حيث شملت فئات الدائنين (Creditors) ، والمساهمين الصغار (Dispersed Shareholders) ، والمساهمين الكبار (Closely Held Shareholders)، والمزودين الأجانب (Foreign Suppliers) ، والمنظمين (Regulators) .

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن اندماج (KPMG and Cooper & Lybrand) قد أدى إلى إبراز المدققين المهمين أو البارزين في سوق التدقيق الألمانية . وبعد التحكم بحجم الشركة ، وجد أن الشركات الألمانية تميل إلى استخدام مدققين بارزين أو مهمين عند تعاقدتها كأصحاب المصالح (Credit Stakeholders) ، ومساهمين صغار (dispersed shareholders) والمزودين الأجانب (Foreign Suppliers). أما الشركات التي تمتلك رؤوس أموال عائلية (family blockholders) فقليل ما تلجأ إلى استخدام مدققين بارزين أو مهمين مما يوحي بان الرقابة على مثل هذه الشركات ترتبط باستخدام مدقق ذي سمعة جيدة في الرقابة أو بمدقق يتمتع بخبرة لا تفوق تكاليف تعيينه. وقد أوصت الدراسة، أن التدقيق يلعب دورا مشتركا يتصف بالسيطرة عندما يتواجد في الشركة مساهمون بحاجة إلى معلومات مالية تتصف بالمصداقية.

The Effect of the PricewaterhouseCoopers Merger on Auditor Concentration in Australia.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير دمج (Coopers Lybrand(CL)

، and Pricewaterhouse(Pw)

و الأثر المحتمل لهذا الاندماج علي مكاتب التدقيق ، و لتقييم المنهج الذي اتبعته هيئة المنافسة و الاستهلاك الاسترالية. (Australian competition and Consumer Commission) (ACCC)، حيث تبنى الباحثون طريقتين لتقييم قياس قوة الاندماج: أولاً حساب القوة إحصائياً بشكل عام، وثانياً حساب القوة المتعلقة بالقطاعات الصناعية بشكل خاص. ومعرفة سبب انخفاض التنافس بين مكاتب التدقيق .

وأشارت نتائج الدراسة أنه عند استخدام مقياس آخر يحظى بتقبل واسع وهو مقياس (Herfindahl Index)، حيث تبين انه ليس من الضرورة أن يؤدي الدمج إلى التقليل من القدرة التنافسية، وكذلك تبين وجود توزيع عادل للزبائن بين مكاتب التدقيق الكبيرة على عدد من القطاعات الصناعية . وتبين أنه لا يوجد هناك عدم احتمالية حدوث اندماج بين مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة في المستقبل.

وقد أوصت الدراسة بأنه من الضروري عند تقييم عملياً السابقة:اج، استخدام أكثر من مقياس لقياس القدرة التنافسية ، وكذلك علي المكاتب الصغيرة الاندماج حتى تحصل علي حصص سوقية كبيرة في عدد من القطاعات الصناعية، وزيادة القدرة على التنافس مع المكاتب الكبرى .

8) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :-

1. إن هذه الدراسة دراسة ميدانية حيث ستتناول العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها .
2. سيحاول الباحث دراسة كل العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق من وجهة نظر أصحاب مكاتب التدقيق .
3. تُعد هذه الدراسة مكملة ومجمعة لما جاءت به الدراسات السابقة ، وإضافتها لمتغيرات وعوامل جديدة ، مع دراسة تحليلية وتطبيقية لما توصلت إليه الدراسات العربية والأجنبية في مجال العوامل المؤثرة على استراتيجيات العمل لمكاتب التدقيق وتطبيقها في الأردن .
4. ستساعد هذه الدراسة في الخروج بنتائج وتقديم الأساليب والمقترحات التي تعمل على تحسين وتطوير مكاتب التدقيق في الأردن.

9) التحليل الإحصائي:

لقد تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية لعرض خصائص أفراد العينة ووصف إجاباتهم، من خلال استخدام التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم الوسط الحسابي كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات المستجيبين على فقرات الدراسة، واستخدم الانحراف المعياري كأحد مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي .

كما تم استخدام مقاييس الإحصاء التحليلي، حيث استخدم اختبار (t-test) واختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) ومعامل الانحدار (Regression) ومعامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) . كما وتم اختبار صدق وثبات أداة الدراسة من خلال معامل كرنباخ الفا (Cornbach's Alpha) واستخدام لقياس الاتساق الداخلي لأداة الدراسة .

10) قياس متغيرات الدراسة:

شكل رقم (1) يوضح قياس المتغيرات المستقلة

أولاً: العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات:

خدمات التأكيد Assurance Services	خدمات عدم التأكيد Non Assurance Services
1- التدقيق (Audit)	1- المحاسبة (Accounting).
2- الفحص (Examination)	2- خدمات الاستشارات (Consulting Services).
3- الاطلاع (Preview)	
4- الإجراءات المتفق عليها (Agree-Upon Procedures)	

ثانياً: العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة:

1- التأهيل العلمي الكافي.	5- حضور الندوات والمحاضرات العلمية في مجالات التدقيق.
2- التدريب العملي والتعليم المستمر.	6- الخبرة بنشاط العمل.
3- الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية.	7- التسلسل الوظيفي حسب الخبرة في مكاتب التدقيق
4- الإلمام بمعايير التدقيق الدولية.	

ثالثاً: العوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق (السياسات والإجراءات):

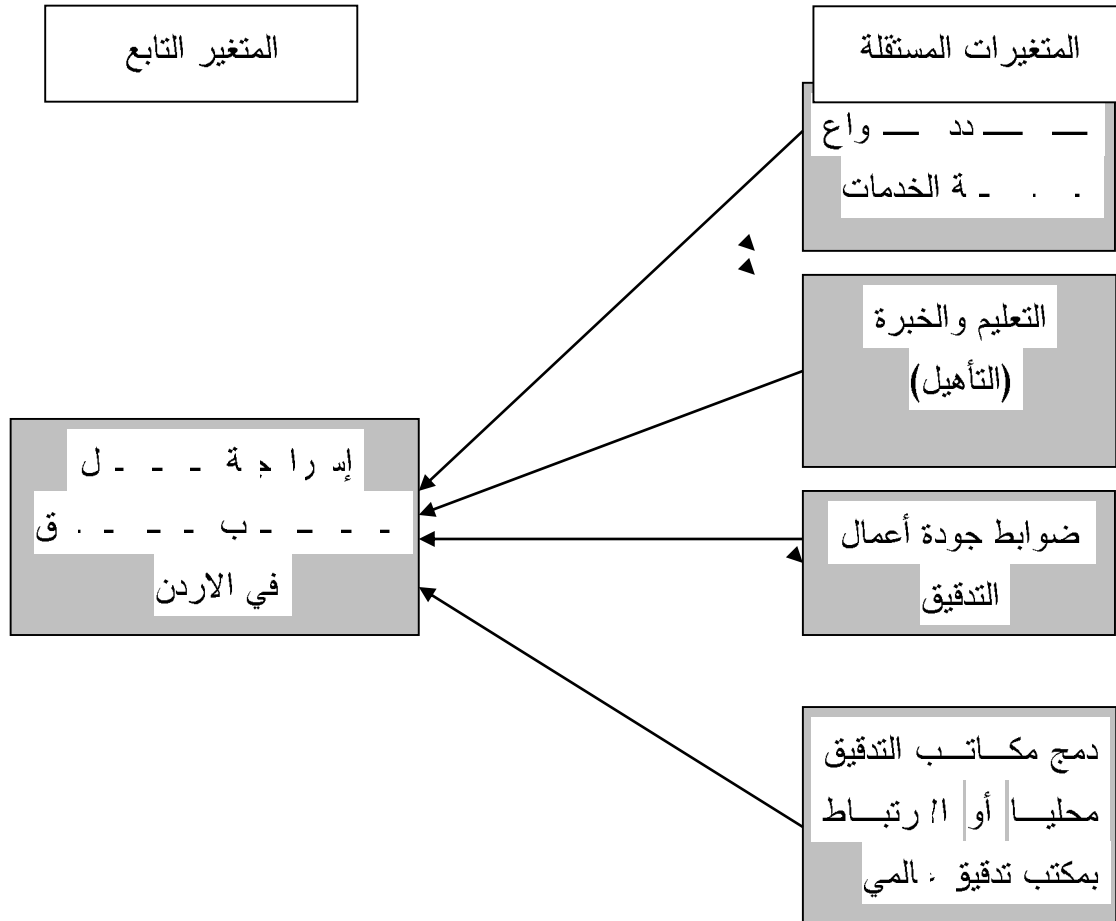
5- الاستشارة (Consultation) .	1- المتطلبات المهنية (Professional Requirements).
6- قبول العملاء الجدد واستبقاء العملاء السابقين	2- المهارات والكفاءة (Skills & Competence).
(Acceptance & Continuance of Clients).	3- المهام (Assignment).
7- المراقبة (Monitoring) .	4- التفويض / الإشراف (Delegation) .

رابعاً: العوامل المؤثرة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي:

4- نوع مكتب التدقيق.	1- مركزية تنظيم مكتب التدقيق.
5- نوع ملكية المنشأة الخاضعة للتدقيق.	2- السمعة الجيدة لمكتب التدقيق.
	3- حجم مكتب التدقيق.

11) نموذج الدراسة :

شكل رقم (2) يوضح المتغيرات المستقلة و المتغير التابع للدراسة :



12) مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق المرخصة في الأردن وعددها (206) مكتب مرخص، حيث ستتعلق دراستي بالمكاتب التي فيها محاسبان قانونيان (2) فأكثر، ولذلك فإن مجتمع الدراسة سيكون من هذه المكاتب وعددها (28) مكتباً مرخصاً وبالتالي تكون الدراسة بالمسح الشامل.

13) عينة الدراسة:

تتكون من عناصر المجتمع جميعها أي المسح الشامل.

وحدة المعاينة: المدير أو من ينوب عنه (شريك) في مكاتب التدقيق المرخصة.

المصادر والمعلومات التي تخدم الدراسة كما يلي:

أ- المصادر الأولية: إجابات وحدات المعاينة.

ب- المصادر الثانوية: المراجع والكتب والدوريات.

14) التعريفات الإجرائية:

الاستراتيجية: هي إطار عام مرشد للتفكير والتصرف تتخذه الإدارة العليا، يكون مستمداً من الأهداف العليا للمنظمة ليصبح بعد تبنيه وسيلة لتحقيق تلك الأهداف وموجهاً للقرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها تلك الإدارة في تعبئة مواردها باتجاه التطوير المستمر لموقفها التنافسي ومواطن قوتها من خلال إحداث المواءمة والتكيف مع البيئة الخارجية إلى أداء رسالتها (الركابي، 2004، ص 17).

الفصل الثاني

استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق واتجاهات تطورها

تمهيد:

سيقوم الباحث في هذا الفصل باستعراض مفهوم الاستراتيجية بشكل عام، وأهميتها، وكذلك تطورها واتجاهاتها في عصر العولمة، ومفهوم تدقيق الحسابات، ونظرة عامة على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، والمشاكل الرئيسية التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، وأهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التجارة العالمية على مهنة التدقيق، والتطور الحديث في التدقيق، واستراتيجيات والمدخل الدولي لمكاتب التدقيق الدولية.

مفهوم الاستراتيجية:

لتحديد مفهوم الاستراتيجية هناك محاولات محددة زمنياً من القرن الماضي، وهذه المحاولات وإن كانت تتميز بالريادة إلا إنها كانت محددة باتجاهات ضيقة، ويعوزها الشمول، أما المحاولات الأكثر حداثة فهي التي جاءت بعد منتصف الثمانيات من القرون الماضية.

فقد تعددت تعريفاتها وجوانبها منها:

- عرفها (Glueck, 1982) :على "أنها خطة موحدة شاملة ومتكاملة تربط بين المزايا الاستراتيجية للمنظمة ومع تحديات البيئة وهي مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة".
- كما عرفها (Thomas 1988) : على " أنها خطط وأنشطة المنظمة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة المنظمة والأهداف، وبين هذه الرسالة وبيئتها بصورة فعالة".
- كما عرفها (Henderson, 1989) على "أنها بحث مدروس متأنٍ لخطة عمل تؤدي إلى تطوير الميزة التنافسية للمنظمة وتضاعفها".
- وعرفها (Bowman, 1990) على " أنها إطار يحدد أهداف المنظمة في مجال تحديد الأسعار والقلق والتميز بالمنتجات أو الخدمات، بحيث تتمكن المنظمة من بناء مركزها التنافسي، ومواجهة قوى التحليل الهيكلي المتمثلة بالمنافسين والمستثمرين والمجهزين وتهديدات الدخول والمصادر البديلة".

• وعرفها (Porter, 1997) على "أن لكل منظمة استراتيجية شاملة هي خليط للأهداف الموضوعية من قبل المنظمة ووسائل تحقيقها".

ولهذا فإن جميع التعريفات السابقة للاستراتيجية تختلف مع بعضها البعض لاختلاف الرؤيا في أهداف الاستراتيجية، وهذه الأهداف مهما اختلفت فلا بد من التأكيد على:

أن الهدف الأساسي من بناء الاستراتيجية يجب أن يكون الحصول على ميزة تنافسية للمنظمة. ومن جهة أخرى، فإن تعريفات الاستراتيجيات يمكن حصرها في وجهات النظر التالية (Porter, 1990):

1- خلق المواءمة بين أنشطة المنظمة والتكيف مع البيئة وأن نجاح الاستراتيجية إنما يقوم على أداء أشياء متعددة وبشكل جيد وليس فقط تحقيق التكامل بينهما.

2- في حالة عدم وجود المواءمة بين الأنشطة فليس هنالك استراتيجية ولا ديمومة.

3- إن المواءمة الاستراتيجية هي ضرورة، وليست فقط لخلق ميزة التنافسية، وبديمومتها يصعب على المنافسين تقليدها وتقليد مجمل الأنشطة المتزايدة، ولكن من السهل عليهم تقليد نشاط محدد.

ونظراً لهذا التباين السابق فإنني أتفق مع (Thomas, 1988) بأن الاستراتيجية تشتمل على ثلاثة

عوامل رئيسة تؤثر بدرجة كبيرة على الاستراتيجية وهي:

1- البيئة الخارجية ومتغيراتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية.

2- الموارد والإمكانات الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي والقيادة والقوة والقيم.

3- الأهداف التي تحددها المنظمة وتسعى لإنجازها ضمن إطار زمني محدد.

تطور مفهوم الاستراتيجية:

إن مفهوم مصطلح (الاستراتيجية) قديم في التراث الفكري للبشرية، ففي الحضارة اليونانية (2600-79

ق.م)، اشتقت كلمة الاستراتيجية من الكلمة اليونانية التاريخية (STRATGOE)، التي تعني علم الجنرال

وتفيد الاستخدامات المحدودة لهذه الكلمة في تلك الفترة التاريخية إلى أن كلمة جنرال تصف شخصية مكونة

من ثلاثة أبعاد:

البعد الأول:

الجنرال هو ذلك الشخص الذي يتصرف بصورة حازمة، ويختار الطريق الأنسب الواعد بتحقيق

ميزة تنافسية من نوع ما.

البعد الثاني:

الجنرال هو ذلك الشخص الذي يتصرف وهو يعلم أنه لا يتصرف في فراغ، وأن قوى أخرى تتأثر بطريقته في التصرف واتخاذ القرارات، وتمارس بالتالي ضغوطاً على النتائج التي يسعى إلى تحقيقها.

البعد الثالث:

الجنرال هو ذلك الشخص الذي يمتلك حساً عميقاً بالزمن، يدرس خطته وتحركاته الاستراتيجية بعمق وينفذها في أوقاتها المناسبة.

لقد فهم اليونانيون الاستراتيجية على أنها تعني الشمولية في التفكير والتصرف، مع النظرة الواسعة بعيدة المدى (حبتور، 2004).

ويبدو أن تطبيق الاستراتيجية في ميدان الأعمال ظهر بصورة واضحة في سنة 1951 عندما أشار (Newman) إلى طبيعة وأهمية الاستراتيجية في التخطيط للمشروع الاقتصادي، بل حتى في العلوم الإدارية، من منطلق أن البيئة التنافسية وعامل الندرة في الأشياء التي تكتنف عمل منظمات الأعمال يتطلب من الإدارة أن تضع استراتيجية تحسن استخدام قواها لإدارة الصراعات وتقليل التهديد، لتعظيم الفرص التي تمكنها من التكيف أكثر لهذه البيئة الحركية. وبذلك فإن الاستراتيجية قد خرجت من المحدودية إلى الشمولية ومن الغموض إلى الوضوح (الركابي، 2004).

أهمية الاتجاه الاستراتيجي:

تكمن أهمية الاتجاه الاستراتيجي في أنه يساعد في تعريف المنظمة ببيئتها وتبرير شرعية وجودها، وبالتالي حصولها على التأييد والدعم من البيئة، كما أنه أداة لتنسيق جميع الجهود في المنظمة لكونها تعد محوراً أساسياً لتحقيق إيصال مؤثر بين جميع مستوياتها، وبدون هذا الاتصال فإن المنظمات يمكن أن تسير في أي اتجاه ، ولعل أسوأ تصرف هو أن تسير المنظمة بلا (رسالة أو هدف) محدد، بمعنى أن لا تتحمل إدارتها العليا أو أصحابها عناء تحديد اتجاهها الاستراتيجي.

ويخدم الاتجاه الاستراتيجي وحدة التفكير في المنظمة، حيث يُعد دليلاً لربط جميع الخطط فيها، ويساعد في تحديد الأولويات بالنسبة لأنشطتها لذا يُعد مرشداً لتخصيص الموارد (الركابي، 2004، ص36).

الاستراتيجية في عصر العولمة:

إن الدخول في عصر العولمة التي تمتاز بتعقدها الشديد، وما يعنيه ذلك من تغيرات متوقعة، وغير متوقعة، انعطف (Mintzberg, 1993, pp202-203) بالفكر الاستراتيجي انعطافة مميزة طالت كل الذين سبقوه في هذا المضمار، وأطلق على اجتهاده هذا المصطلح ال (Five P's) ويرى أن الاستراتيجية هي:

1- خطة (Plan)، أي أنها نوع من النشاط المقصود، وهي دليل (أو مجموعة أدلة) للتعامل مع الموقف، ولها صنفان رئيسان هما:

أ- أنها توضع قبل النشاطات التي وجدت من أجلها وتتطور بوعي وعن قصد.

ب- كما أنها يمكن أن تكون عامة أو خاصة.

ويدعم ذلك مفهوم (Glueck, 1988,pp117-119) للاستراتيجية من أنها "خطة موحدة وشاملة ومتكاملة مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة الأساسية".

2- مناورة (Ploy)، يراد بها خداع الخصم أو المنافسة السياسية (التكتيك)، إلى مصاف الاستراتيجية الحقيقية بوصفها خطة خاصة - مناورة - الغرض منها هنا التهديد وليس التوسع بحد ذاته.

ويدعم ذلك مفهوم (Porter, 1997,pp40-55) حيث خصص في كتابه (Competitive

Strategy) فصلاً عن إشارات السوق (Market Signals) يتضمن مناقشة عن تأثير التحركات

العلنية للمنظمة. وكذلك يدعم ذلك مفهوم (Schelling, 1980,pp90-96) حيث كرس معظم

كتابه (The Strategy of Conflict) للنظر في الاستراتيجية كمناورة في موقف تنافسي أو تعاقدية.

3- أنموذج (Pattern)، على أن لابد من النظر للسلوك الناتج عن هذا الأنموذج. ويدعم ذلك لمفهوم

(Mintzberg & Water, 1982,pp65-99)، "وبشكل أكثر تحديداً أنموذج في تدفق النشاطات"،

وكما يشير إلى ذلك (Quinn, 1980,pp312-315) عندما يقول أن "دمج المداخل الناجمة

تدرجياً في أنموذج نشاط يصبح استراتيجية، عندما لا تكون للمنظمة استراتيجية كلية"، وكذلك

ما أكد عليه (Majone, 1977,pp85-89) كأهمودج في النشاط ناشئ عن استنتاج التماسك

والتناسق بين أعمال المنظمة".

4- هي وسيلة لتحديد موقف (Position)، المنظمة في البيئة، وبهذا تصبح الاستراتيجية "القوة

الوسيلة" أو "المواثمة" وفق ما ذكره (Hofer & Schedel, 1980,pp167-171) بين المنظمة

وبيئتها، فتصبح الاستراتيجية "البيئة الملائمة".

5- تصور أو وجهة نظر مستقبلية (Perspective)، لا يتضمن محتواها الموقف المختار وحسب، ولكن

عن طريقة واثقة لفهم البيئة الخارجية، وتمثل الاستراتيجية بهذا المعنى للمنظمة ما تمثله الشخصية

للفرد. وهذا ما أشار إليه (Philips Sleznick, 1957,pp115-117) الذي كتب عن شخصية

المنظمة من أنها "التزامات مميزة وموجودة لأساليب العمل والاستجابة المنبثقة عنها".

إن المفاهيم الخمسة السابقة تمنح قدرة على فهم الاستراتيجية، إلا أن التفاعل والتشابك بين هذه المفاهيم (Five P's) يخلق داخل المنظمة ما يمكن أن يطلق عليه "بالمسار" (Path) وهو المفهوم السادس الذي أعفله (Mintzberg) ليكون (Six P's) التي يؤدي إلى صياغة استراتيجية تعتقد المنظمة أنها ملائمة.

6- المسار (Path)، هو الذي يفسر حل الإشكال بين تحضير الاستراتيجية كمنافرة الذي يميل إلى الحركة، مع الاستراتيجية كأمودج الذي يميل إلى الاستقرار والسكون، وكذلك من زاوية الموقف حيث تسمح بالتفكير بالمنظمات بلغة العلاقة مع البيئة (الركابي، 2004، ص 38-40).

فالاستراتيجية بناء على ما تقدم هي:

إطار عام مرشد للتفكير والتصرف تتخذه الإدارة العليا، يكون مستمداً من الأهداف العليا للمنظمة، ليصبح بعد تبنيه وسيلة لتحقيق تلك الأهداف، وموجهاً للقرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها تلك الإدارة، في تعبئة مواردها باتجاه التطوير المستمر لموقفها التنافسي، ولمواطن قوتها من خلال إحداث المواءمة والتكيف مع البيئة الخارجية إلى أداء رسالتها (الركابي 2004، ص 17).

مفهوم تدقيق الحسابات:

لقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (American Accounting Association, 1972,p18) عملية تدقيق الحسابات على أنها: "عملية منظمة للحصول موضوعية على أدلة وقرائن الإثبات التي تخص التأكيدات المتعلقة بالنشاطات والأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها، للتأكد من درجة التوافق بين تلك التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

وفي تعريف آخر هي "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد، ومدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالهم ربح أو خسارة عن تلك الفترة" (عبد الله، 1998، ص 7).

من التعريفين السابقين نجد أن عملية التدقيق تقوم على العناصر التالية:

1- عملية منظمة: أي أن عملية التدقيق تتم وفق نشاطات هيكلية متسلسلة منطقياً، ومخطط

لها مسبقاً وفق برامج موضوعية.

2- جمع الأدلة وتقييمها: تعزيز وتأكد المعلومات التي يتم فحصها بواسطة أدلة، وتمثل لب عملية التدقيق نظراً لتعدد القرائن والأدلة.

3- مدى توافق العناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية: من هذا يتضح أن عملية التدقيق تشتمل على إصدار حكم أو رأي، وأن عملية التدقيق تبين التوافق بين التعزيزات والمعايير المهنية الموضوعية للحكم على سلامة البيانات محل الدراسة.

4- الموضوعية: أي أن عملية التدقيق، والمعلومات التي يتم فحصها، وشخصية المدقق، تخلو من التحيز.

5- توصيل النتائج: توصيل نتيجة التدقيق إلى الأطراف ذات العلاقة والمعنية بعملية التدقيق.

المحاسبة والتدقيق:

هما موضوعان مختلفان، إلا أن هنالك علاقة قوية بينهما. إذ إن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها، لأغراض اتخاذ القرارات من قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى، وعلى سبيل المثال المستثمرين. ولهذا يمكننا القول إن المحاسبة عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.

أما التدقيق وبصورة رئيسة هو فحص للمعلومات أو للبيانات المالية من قبل شخص محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني، لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعداً، الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة أو (الفترة)، وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها حسب مبادئ المحاسبة الدولية. ولهذا على المدقق أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ، إذ لا يمكن أن تكون مدققاً جيداً بدون أن تكون محاسباً جيداً. فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله، ويقوم به شخص مستقل ومحايد. (التميمي، 2006، ص 20، 21). ولذلك فإن هناك مجموعة محددة من المحاسبين الذين يتم الترخيص لهم قانونياً لأداء تدقيق القوائم المالية، يطلق عليهم محاسب قانوني أردني (JCPA) Jordan Certified Public Accountant أما في الولايات المتحدة الأمريكية فيطلق على المدقق المستقل المرخص مصطلح عام معتمد Certified Public Accountant (CPA)، بينما يطلق عليه في المملكة المتحدة محاسب قانوني (CA) Chartered Public Accountant، أما في هولندا فيطلق عليه المحاسب المسجل (RA) Register Public Accountant، وفي ألمانيا فهو Wirtschaftsprüfer. (لطفى، 2005، ص 114).

أنواع التدقيق:

- 1- تدقيق البيانات المالية: وهو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية، فهذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحيد، مؤهل ومدرب علميا وعمليا، ومجاز للممارسة في مهنته. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات فهم الإدارة والمساهمون والمستثمرون والدائنون والمحللون الماليون وبعض دوائر الدولة والأسواق المالية.
- 2- تدقيق الرقابة (تدقيق الالتزام): وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة عادلة.
- 3- تدقيق النشاط : يشمل الحصول على تقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفاعلية لنشاط المؤسسة (الشركة والخاصة بعملية معينة. وفي بعض الأحيان يسمون هذا النوع من التدقيق تدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارة.

أنواع المدققين :

يمكن تقسيم الأشخاص أو (المؤسسات) التي تقوم بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى الأنواع التالية:

- 1- المدقق المستقل (الخارجي): وهو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره إلى الجهة أو الجهات التي عينته.
- 2- المدقق الداخلي (المدققون الداخليون) : وهو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ، إذ إن جميع المؤسسات (الشركات الكبيرة) يجب (إما برغبتها أو بوساطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة، وتقديم تقرير حولها، إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها. ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط، وتدقيق الرقابة، وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.
- 3- مدقق حكومي: وهو الموظف في المحافظات أو الحكومة المركزية، أو من قبل دائرة ضريبة الدخل للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية.

الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني (المدقق) وتشمل هذه الخدمات ما يلي:

1- تدقيق البيانات المالية: ويشمل تدقيق البيانات، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها، وهذا

النوع من التدقيق كما يشمل الحصول على الأدلة حول البيانات المالية التاريخية، والتي تحتوى على إقرارات الإدارة.

2- الاطلاع Review : ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة، والتحليل للبيانات المالية،

والاطلاع أقل درجة من التدقيق. ويشمل تقرير التدقيق العبارة التالية : البيانات المالية

تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية الدولية). أما تقرير الاطلاع فينص على : (لم يأت إلى

علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ

المحاسبية الدولية) .

3- الإجراءات المتفق عليها : وهى خدمة يتفق عليها العميل والمدقق، ومثال ذلك القيام

بتدقيق حساب الأرباح والخسائر فقط ، وتقديم تقرير حوله .

أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملي والتي لا يقدم

تقريراً بشأنها فهي:

1- خدمات مسك الدفاتر: ربما يطلب العميل من المحاسب القانوني القيام بخدمات مسك

الدفاتر، أي التسجيل في اليومية العامة، أو اليوميات المساعدة، وتحويلها إلى سجل الأستاذ

العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية.

2- الاستشارات الضريبية : على الأشخاص والمؤسسات والشركات تقديم كشوفات إلى هيئات

الضريبة وحسب القانون، والمحاسبون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة .

3- الاستشارات للقيام بالاستشارات الإدارية : إن المحاسب القانوني يستعمل مؤهلاته

الأكاديمية والعملية للقيام بهذه المهمة . (التميمي ، 2006 ، ص ص 22-26).

4- معايير المحاسبة والتدقيق الدولية:

إن معايير المحاسبة ومعايير التدقيق مترابطة ومتداخلة ومتبادلة التأثير، حيث تحدد معايير

المحاسبة ضمناً ما هي المعلومات المالية النافعة، في حين ترشد معايير التدقيق المدقق لتحديد

ما إذا كانت تلك المعلومات مفيدة قابلة للاعتماد عليها أيضاً، إن المعلومات المالية تضع

المستثمرين والدائنين وأي أطراف أخرى في المركز الملائم لاتخاذ قرارات أفضل.(لطفي، 2005 ،

ص ص 292-314).

المشاكل الرئيسية التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الأردن. أسبابها:

أ- نقص التدريب اللازم للعاملين في مجال التدقيق، إذا يجب أن ينال العاملون التدريب الكافي واللازم للوصول إلى المستوى المطلوب لتقديم الخدمة / وأن يشمل التدريب كذلك الإداريين في المكتب، وحضور الندوات المهنية، والمحاضرات العلمية في مجالات التدقيق، والضرائب، والقانون والحاسوب، وغيرها من المجالات ذات العلاقة بالمهنة. (اسماعيل و اخرون، 2000).

ب- ضعف الالتزام الإداري للمدققين بتطبيق معايير الرقابة على جودة التدقيق، حيث أن الالتزام بمعايير الرقابة على الجودة يقلل من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني، وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق، وتوزيع المهام على الموظفين، والإشراف، وطلب المشورة عند حدوث أي مشكلة.

ج- وجود فجوة في الاتصال الداخلي، وهذه المشكلة تنبع بسبب كثرة عدم وجود قنوات وآليات اتصال بين كافة المستويات في مكتب التدقيق، والتي تسمح بتوصيل سياسات المكتب وإجراءاته لمراقبة أداء العاملين، الأمر الذي يؤدي إلى فشل سياسات المكتب وينعكس ذلك على أدائه وسمعته. (اسماعيل وآخرون، 2000).

د- رغبة القائمين على العملية التدقيقية في تحقيق أهداف قصيرة الأجل، ومنها تطلع المديرين أو الشركاء في مكتب التدقيق إلى تحقيق الربح على حساب النوعية والجودة من أجل توفير الوقت والتكلفة، والذي ينعكس سلباً على مصالح الجمهور والمكتب.

هـ- واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وقصور تشريعاتها: حيث إنها بحاجة إلى تطوير فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملية للمزاويل للمهنة، وتحديد جهات ملزمة لمراقبة المهنة وتخويلها صلاحيات أدوات رقابية، لوضع حد للتجاوزات المهنية ورفع مصداقيتها (خراشبة، 2000، ص8).

استراتيجيات مكاتب التدقيق العالمية:

مثل أية منشأة عالمية أو مقدمي الخدمات العالمية، فإن مكاتب المحاسبة القانونية قد توسعت تقليدياً للخارج لتقديم خدمة أفضل لعملائها، ولتوفير خط دفاع ضد مكاتب المحاسبة العالمية الأخرى، التي قد تتركب المخاطر لتخطي قاعدة عملائها. وغالباً ما تكون الأسباب وراء تحوّل الشركات من مدققين صغار أو متوسطي الحجم إلى مدققين أكبر هي كما يلي:

1- الحاجة إلى عكس الحجم المتزايد لنشاطها وأعمالها خارج الحدود.

2- الحاجة إلى أن يكون هناك مكتب واحد يقوم بمراجعة كافة الشركات داخل المجموعة.

والمثال الجيد على الاستراتيجية يتمثل بالتوسع في خدمات التدقيق المتنوعة. وأحد الأسباب الرئيسة للاندماجات يتمثل في العولمة المتزايدة للأعمال، وإن مكاتب التدقيق الضخمة قد أصبحت شركات متعددة الجنسية بشكل متزايد، في ظل التطورات الرئيسة في نشاط الاندماجات. وهناك اتجاه آخر للمؤسسات المحاسبية القانونية يتمثل في تنظيم نفسها حول صناعات معينة، على أن تقوم بتنظيم فريق عمل المؤسسة للتركيز على خمس صناعات وطنية متكاملة، يضم كل فريق مهنيين لخدمات التأكيد (Assurance Services) كالتدقيق (Auditing)، وخدمات عدم التأكيد (Non Assurance Services)، كالضرائب (Tax)، والاستشارات (Consulting)، وبحيث يركز كل فريق على واحد من الصناعات الخمس بمشاركة المستويات العليا والدنيا، لذلك فإن مسؤولية المستوى الأدنى لم تعد تظل قاصرة على التنظيمات التقليدية الوظيفية والجغرافية، ذلك النموذج من الهيكل التنظيمي مماثل لتنظيم المنتج العالمي. (لطفي، 2005، ص ص 140-145)

المدخل الدولي لمكاتب التدقيق الدولية:

وهو ما حدث بشكل كبير داخل مكاتب التدقيق الدولية، أثناء العقود القليلة السابقة، فقد اندمجت كثير من مكاتب التدقيق المحلية لتكوّن مجموعات دولية. ففي فترة الثمانينات والتسعينات حدثت أربعة اندماجات كبيرة تمت بين مكاتب التدقيق الدولية، فكان الاندماج الأول بين Coopers & Labrand and PriceWaterhouse فأصبحت تعرف باسم PriceWaterhouseCooper (PWC)، والاندماج الثاني بين Arthur Ander Young and Ernst & Whinney فأصبحت تعرف باسم Ernst Young (EY)، والاندماج الثالث بين Peat Marwick and Klynveld Main Goerdeler فأصبحت تعرف باسم (KPMG)، و الاندماج الرابع بين Deloitte Haskins & Sells and Touche Ross فأصبحت تعرف باسم Deloitte & (DT) Touch. وأكثر مكاتب التدقيق الدولية قد نمت من بلدها الأم، سواء في المملكة المتحدة أم في الولايات المتحدة الأمريكية، ومع ذلك فإن المكاتب تباينت بشكل كبير في طبيعتها، وهذا يُعد واضحاً من اقترابها إلى الأنشطة، بالإضافة إلى أشكالها التنظيمية، كما تباينت أنماط أعمالها من المدخل المركزي تماماً إلى مدخل اللامركزي.

وعلى الرغم من أن الشكل التنظيمي لمكاتب التدقيق الدولية يُعد محل اهتمام، فإن بعض المكاتب الدولية تعد مزيجاً من اندماجات أو تحالف بين المكاتب الوطنية، حيث تُكوّن اتحادات استراتيجية لأداء الأنشطة التشغيلية والمشاركة في التكاليف. (لطفي، 2005، ص ص 129-132)

وإن الطبيعة الدولية لكافة مؤسسات التدقيق الكبيرة قد تم إثباتها من خلال وجود:

- 1 مدخل دولي للتدقيق: (مواصفات عملية التخطيط، وعملية تقييم المخاطر).
- 2 نظم دولية للرقابة على الجودة: (تحديد معايير دولية للرقابة على الجودة، التعليم الدولي للأفراد الفنيين في مكاتب التدقيق).
- 3 تطويرات للمنتج: (تطوير برامج الكترونية (Software)، تأسيس شبكات عمل منهجيات، أو تقديم النصح في عمليات الاندماج).
- 4 استراتيجية دولية للتسويق والاتصال: من أجل تحقيق مستوى الإدراك المطلوب بين العملاء المحتملين بخصوص وجود مكانة مكتب التدقيق، كوجود المدخل الدولي للتوصيل والتسويق، ويتمثل ذلك في أن معظم مكاتب التدقيق ذات أسماء دولية في معظم البلدان التي تعمل فيها، حيث إن العملاء يمكن أن يستعينوا بسهولة بجهود مكاتب التدقيق المحلية (لطفي، 2005، ص 136-132).

الفصل الثالث

العوامل المؤثرة على استراتيجية مكاتب التدقيق ودراسة القوانين والتشريعات ذات

العلاقة في الأردن

تهديد

سيقوم الباحث في هذا الفصل بتحليل العوامل المؤثرة على استراتيجية مكاتب التدقيق والمتمثلة في (تعدد أنشطة الخدمات، والتعليم والخبرة (التأهيل)، وضبط جودة أعمال التدقيق، والاندماج محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي)، (قياس متغيرات الدراسة)، ومن ثم دراسة القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن والمتعلقة بتلك العوامل.

نشأة مكاتب التدقيق في الأردن

إن أول شركة تدقيق أنشأت مكتباً يقوم بالخدمات المحاسبية والتدقيقية في الأردن هي شركة جورج خضر سنة 1944م، والتي أصبح اسمها فيما بعد "شركة خضر ورمضان" ومن الشركات التي كان لها أثر كبير على تطور المهنة "شركة سابا وشركاه"، التي انتقلت من القدس إلى عمان عام 1948م، وقد افتتحت بعض الشركات الأجنبية مثل "رسل وشركاه" (Russel & Co)، "وني ميري وشركاه" (Whimney, Murrey & Co) فروعاً لها في الأردن في بداية الخمسينات. (أحمد، 2003، ص45).

واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

للتعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، فقد بيّنت الأرقام أن عدد مكاتب التدقيق العاملة في الأردن حوالي (206) مكتباً، وعدد المدققين المرخصين والعاملين حالياً داخل هذه المكاتب (543) مدققاً، وذلك حسب سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لسنة 2006، ويحمل 92% منهم شهادات علمية متقدمة (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه) و8% منهم يحملون شهادات دون البكالوريوس، وحوالي 18% من المجموع العام لعدد المدققين المرخصين يحملون شهادات مهنية (CPA).

أما من حيث الواقع العملي، فهو واقع تعاني فيه مهنة تدقيق الحسابات من عدة مشكلات تم استقراؤها من خلال عدد من الدراسات والمقالات التي بحثت بهذا الموضوع، ويمكن تلخيصها كما يلي:

1- تدني الأتعاب المهنية التي يتقاضاها المدققون، حيث يتطلب القيام بعملية التدقيق بصورة شفافة وعادلة جهوداً كبيرة، تحتاج إلى كفاءات بشرية ومادية، وهذا بالتالي يتطلب أموالاً كافية (المالكي، 2000، ص 6-7).

2- المنافسة ومحاولة الحصول على عملاء الآخرين (عارضه، 1997، ص 15).

تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

مرت مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بمراحل عديدة منذ تأسيس إمارة شرق الأردن سنة 1921، ولكنها لم تتبلور بشكل واضح إلا بعد صدور قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961، وقد حدد هذا القانون المرجعية القانونية للمهنة، كما حدد واجبات المدقق ونطاق عمله، وبعد صدور هذا القانون صدرت قوانين أخرى أثرت على معالم مهنة التدقيق في الأردن، ومنها قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964، والذي عمل على تحديد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية، وجعل عملية التدقيق إلزامية للشركات المساهمة.

ولتطور الحياة الاقتصادية وتقدمها بوجه عام في الثمانينيات صدر قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985م، والذي أوجد جمعية مدققي الحسابات القانونيين في الأردن ونظم المهنة من جديد.

فأصبحت القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن هي كما يلي:

1- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم (73) لسنة 2003.

2- نظام تصنيف المحاسبين القانونيين الأردني رقم (30) لسنة 1986.

3- نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم (7) لسنة 2006.

4- قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997.

5- قانون بورصة الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002.

ولعل أهم العوامل التي ساعدت على نمو مهنة تدقيق الحسابات في الأردن:

1- كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتطورها.

2- ظهور شركات الأموال (المساهمة) التي أدت إلى فصل الملكية عن الإدارة.

3- صدور بعض القوانين والتشريعات، كقانون الشركات، وقانون ضريبة الدخل. (عبد الله، 2000، ص 15)

4- عضوية جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتبني معايير المحاسبة

والتدقيق الدولية اعتباراً من عام 1990 في الجلسة رقم (54) تاريخ 19/3/1989.

5- دخول الأردن في منظمة التجارة العالمية (WTO) التي تتضمن الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات

(GATTS) والتي من ضمن أهدافها تصعيد حدة المنافسة بين الخدمات المحاسبية المهنية والمحلية

والخدمات المحاسبية الخارجية.

وسيقوم الباحث قبل الشروع في الحديث عن القوانين والتشريعات ذات العلاقة، بشرح العوامل المؤثرة

على استراتيجية مكاتب التدقيق، والتي ستشملها الدراسة الميدانية، حيث قام الباحث بتصنيف العوامل من

خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والكتب والمراجع العلمية، وهي كما يلي:

العوامل المؤثرة على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق (قياس متغيرات الدراسة)

أولاً: العوامل المؤثرة بتعدد أنشطة الخدمات

إن مكاتب التدقيق تقدم خدمات متنوعة، ويمكن تصنيف خدمات مكاتب التدقيق إلى خدمات التأكيد

Assurance Services، وخدمات عدم التأكيد Non Assurance Services، وهذه تعتمد على المهارات

والخبرات التي تتمتع بها مكاتب التدقيق (عبد الوهاب، 2004، ص ص 20-25).

أ- خدمات التأكيد Assurance Services:

1- التدقيق (Audit):

إن أقرب مثال على خدمات التدقيق هو تدقيق القوائم المالية، ويتطلب هذا النوع

من المدقق ضرورة الحصول على أدلة الإثبات من القوائم المالية التاريخية للمنشأة والتي

تقوم بإعدادها إدارة المنشأة. ويقوم مكتب التدقيق (اعتماداً على نتيجة التدقيق) بالتعبير

عن رأيه كتابة، وبدرجة ثقة معينة حول عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للواقع من عدمه،

ومدى اتفاقها مع المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.

2- الفحص (Examination):

يستخدم هذا المصطلح ليصف الخدمات التي يقوم بها المدقق ويعبر فيها عن رأيه.

مثال على ذلك:

أ- فحص القوائم المالية المتوقعة والمستقبلية (وليست تاريخية).

ب- الفحص الإداري لمدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية.

ج- فحص مدى استجابة المنشأة للقوانين والقواعد المحددة.

3- الاطلاع (Review):

يعتمد هذا النوع من الخدمات أساساً على الاستقصاء أو الاستعلام (أو السؤال) من إدارة المنشأة، وكذلك من خلال التحليل المقارن بغرض الحصول على المعلومات المالية. وتُعد هذه الخدمات أقل أهمية من التدقيق Audit ومن الفحص Examination. ففي التدقيق Audit يكون الغرض هو الحصول على تأكيد إيجابي أو تأكيد سلبي عن القوائم المالية وتحديد مدى تمثيلها للواقع، ومدى اتفاقها مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ولكن التقرير الذي ينتج عن الاطلاع Review على القوائم المالية يقرر بان القائم بالاطلاع يحاول جعلها تتفق مع معايير التدقيق الدولية. وأحياناً يتم التدقيق على القوائم المالية الدفترية أو الدورية التي تقوم بإعدادها الشركات المساهمة، كما تتم على القوائم المالية السنوية بالنسبة للشركات غير العامة.

4- الإجراءات المتفق عليها مقدماً (Agree-Upon Procedures):

يعد هذا النوع من الخدمات أقل أهمية من الفحص (Examination) والتدقيق (Audit)، فعلى سبيل المثال قد يتفق العميل مع مكتب التدقيق على إجراءات محددة يتم تطبيقها على عناصر أو حسابات معينة في القوائم المالية. هذا وتغطي المعايير المهنية كيفية أداء هذه الأنواع الأربعة من الخدمات التي تقوم بها مكاتب التدقيق، وذلك من خلال القوائم أو المعايير الخاصة بالاختبارات والتعاقد.

ب- خدمات عدم التأكيد Non Assurance Services:

الصفة المميزة لهذه الخدمات عموماً هي أن المدقق لا يقوم فيها بالتعبير عن رأيه، ولا ينتج عنها تأكيد لأي عمل معين، ولا ملخص للتدقيق.

وتتمثل خدمات عدم التأكيد التي تقدمها مكاتب التدقيق في عدة أنواع وهي:

1- المحاسبة (Accounting):

قد يتعاقد العميل مع مكتب التدقيق للقيام بخدمات محاسبية متنوعة، مثل التسجيل، والترحيل المحاسبي في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ سواء (يدوي أو آلي)، وكذلك إعداد القوائم المالية. وتعد الخدمات المحاسبية هي النشاط الأساسي لبعض مكاتب التدقيق المحلية وكذلك لبعض الأفراد الذين يزاولون المهنة بشكل فردي.

وقد وردت المعايير الخاصة للخدمات المحاسبية في القائمة الصادرة عن لجنة خدمات المحاسبة

والتدقيق (Accounting and Review Services Committee).

2- خدمات الاستشارات (Consulting Services):

يهدف هذا النوع من الخدمات إلى توجيه نصيحة، أو تقديم المساعدة الفنية للعميل، وذلك من خلال ما يتوافر لدى مكتب التدقيق من مهارات فنية، وتأهيل علمي، وخبرة تمكّنه من ذلك. وتساعد هذه الخدمات العميل على تحسين استخدام إمكانياته المتاحة وموارده، بالشكل الذي يعينه على تحقيق أهدافه الموضوعية. وتتضمن عملية الاستشارات ما يلي:

أ- الاستشارات الضريبية (Tax Services) :

لما كان الأفراد والشركات مطالبين بسداد أنواع متعددة من الضرائب، فإن معظم مكاتب التدقيق يكون لديها المتخصصون في مجال الضرائب، وبعضها يكون لديه قسم مستقل للضرائب وتشمل الخدمات الضريبية كلاً من:

• المساعدة في تنظيم المستحقات الضريبية.

• التخطيط الضريبي.

• تمثيل العملاء أمام الجهات الحكومية في المستحقات الضريبية.

هذا ويعتبر تنظيم الخدمات الضريبية جزءاً هاماً في معظم مكاتب التدقيق.

ب- التعرف على المشكلات وتحديدّها، وكذلك التعرف على الفرص المحيطة بالعميل.

ج- اكتشاف الحقائق.

د- تقييم البدائل المتاحة.

هـ- التنسيق بين الأهداف لمنع تعارضها.

و- توصيل النتائج.

ز- تنفيذ الخطط.

ح- متابعة التنفيذ.

ولكن مكاتب التدقيق تتوقف قليلاً عند اتخاذ القرارات الإدارية، ومعظم مكاتب

التدقيق الكبيرة لديها قسم منفصل للاستشارات، وتمثل خدمات الاستشارات اليوم نسبة

كبيرة ومتنامية في مكاتب التدقيق (Arens, pp4-8).

القوانين والتشريعات الأردنية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات:

نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم (7) لسنة 2006:

المادة (6):

أ- يجوز للمحاسب القانوني المزاول لأعمال التدقيق بالإضافة للأعمال الرئيسية الموكله إليه القيام بما يلي:

1- تقديم الاستشارة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية والاقتصادية وأنظمة المعلومات.

2- القيام بأعمال التحكيم والتصفية.

3- القيام بأعمال دراسات الجدوى الاقتصادية والدراسات المالية والإحصائية، وجمع المعلومات الاقتصادية لحساب الغير، وإعداد النظم الداخلية، وأعمال تقييم الأداء والأعمال، بما لا يتعارض مع قواعد وسلوك المهنة المعتمدة.

ب- لا يجوز للمحاسب القانوني الذي يعمل في وظيفة رئيسة تتعلق بأعمال المحاسبة القيام بالأعمال السابقة.

ثانياً: العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة:

(1) التأهيل العلمي الكافي:

إن التأهيل العلمي للمحاسب القانوني، يكون بحصوله على المؤهل الدراسي المناسب، ويمثل التأهيل العلمي أهمية خاصة للمحاسب القانوني، لأنه يمارس مهنته، والمهنة عمل يحتاج نوعاً من التعليم المهني، بحيث يكون لديه القدر الكافي من المعرفة النظرية والعملية بما يؤهله لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، ويرى البعض، بان هناك فجوة بين التأهيل العلمي والعملية التي تؤثر على تدني مستوى كفاءة ومقدرة المهنيين. (إسماعيل وآخرون، 2000، ص5)

(2) التدريب العملي والتعليم المستمر:

يجب أن ينال العاملون التدريب الكافي واللازم للوصول إلى المستوى المطلوب لتقديم خدمات التدقيق، فقد فرضت ثلاث نواحي، الناحية الأولى طبيعة المهنة، والناحية الثانية بيئة ممارستها، والناحية الثالثة طبيعة سوقها، مع ضرورة الحرص على أداء خدمة مهنية ذات جودة متميزة، وبتكلفة معقولة، من خلال التدريب والتعليم المستمر،

لذا يجب أن يشمل التدريب جميع العاملين في المكتب وذلك وفقاً لبرامج دورية مستمرة للإمام بأحدث التطورات في محيط المهنة. وتقوم المنظمات المهنية في أمريكا بجهد كبير في هذا الاتجاه عن طريق تقديم برامج التعليم المستمر والتدريب للأعضاء العاملين بالمهنة (عارضة، 1997، ص43).

(3) الإمام بمعايير المحاسبة الدولية :

يقوم علم المحاسبة على مجموعة من المبادئ الدولية ، والتي تعد الأساس الذي يعتمد عليه في تفسير وتقييم إجراءات وتطبيقات الواقع العلمي لمهنة المحاسبة. كما أن المحاسب القانوني يذكر في تقريره أن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله، وفقاً للمبادئ المحاسبية الدولية ، وقد يكون تقريره متحفظاً أو سلبياً عند إبداء رأيه، لذا يجب أن يكون على إمام تام بمبادئ ومعايير المحاسبة الدولية، وهي شرط أساس مسبق، لأي شخص يريد أن يكون محاسباً قانونياً.

(4) الإمام بمعايير التدقيق الدولية :

تعتمد مهنة التدقيق على مجموعة من المعايير الدولية، والتي تعد أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، والتي تنعكس على الإجراءات المتبعة للقيام بواجبات هذه المهنة، كما تم الإشارة إليها في الفصل الثاني .

(5) حضور الندوات والمحاضرات العلمية في مجالات التدقيق:

على المحاسب القانوني أن يشارك في حضور الندوات والمحاضرات العلمية كالمؤتمرات المهنية، للاطلاع على ما هو جديد في علم المحاسبة والتدقيق.

(6) الخبرة بنشاط العميل:

إن المعرفة بمجال التدقيق، يعد أحد المجالات الرئيسية والجوهرية للخبرة المهنية، لذا من الضروري الإمام الكافي بنشاط العميل، وتتطلب معايير التدقيق الدولية، أن يحصل المحاسب القانوني على الخبرة الكافية بطبيعة نشاط العميل، فهي تشكل إطاراً مرجعياً لإصدار أرائه المهنية بكفاءة والتي يعتقد بان لها تأثيراً مهماً على البيانات المالية وعلى جودة أعمال التدقيق (Ashton, 1991, P.220).

وإن الحصول على المعرفة المطلوبة، لطبيعة نشاط العميل، هي عملية مستمرة وتصاعديّة من تجميع المعلومات وتقييمها، وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل عملية التدقيق. لذا يجب على المحاسب القانوني أن يحسن فهم طبيعة نشاط العميل، فقد اتضح أن نقص معرفته بطبيعة نشاط العميل من أهم أسباب فشله، في اكتشاف الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية.

(7) الخبرة المهنية العامة:

ولقد أوضحت معايير التدقيق الدولية بأن الخبرة تعد أساسية وجوهرية في أداء عمليات التدقيق، ومن المعايير العامة التي يجب أن تتوافر في المحاسب القانوني، وقد عُرِفَت الخبرة المهنية بأنها "طول المدة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة، وفي أداء مهمة محددة" (لطفي، 1995، 149). وقد أثبتت دراسات علم النفس، أن التألف والاعتقاد المتزايد على مهام العمل، يؤدي إلى درجة مرتفعة للخبرة المهنية، بحيث تساعد الفرد على زيادة مقدرته على تحليل المعلومات وتحديد البيانات الملائمة، وفهم المشكلة بشكل أفضل، واتخاذ استراتيجيات أفضل للعمل، وقد تباين الوقت المطلوب للخبرة المهنية في مجال التدقيق من حوالي ثلاث سنوات إلى خمس سنوات (Ashton, 1991, P.218).

(8) التسلسل الوظيفي حسب الخبرة في مكاتب التدقيق (كبيرة الحجم):

1- مساعد مدقق حديث الخبرة (Assistant Auditor):

ويقوم بالعمل التفصيلي في عملية التدقيق، تحت إشراف مساعد أول، ومن أمثلة الأعمال التي يقوم بها، التدقيق المستندي للعمليات، تدقيق المجاميع، الترحيل، تحضير بعض الكشوف والتحليلات... الخ.

2- المساعد متوسط الخبرة (Semi-Senior Auditor):

وهو الذي لم تصل خبرته إلى مستوى المساعد الأول، ولكنه يقوم بإنجاز عملية التدقيق أو أجزاء كبيرة منها، بأقل مستوى من الإشراف، وقد يقوم بعمل المساعد الأول في عمليات التدقيق الصغيرة، ويكون لديه خبرة ثلاث سنوات أو أقل. ويؤدي الإجراءات التدقيقية تحت إشراف المساعد الأول.

3- المساعد الأول (Senior Auditor):

يشرف على كل عملية تدقيق مساعد أول، وهو مسؤول عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية التدقيق، بما في ذلك إعداد برنامج التدقيق، والإشراف على العمل اليومي، والقيام بتوزيع العمل على مساعديه، ويقوم بفحص أوراق التدقيق التي قاموا بإعدادها، ويقرر إجراء التعديلات على برنامج التدقيق إذا استدعت الظروف، وقد يظهر اهتماماً أو مهارات خاصة في النشاط الذي يقوم به العميل في نوع معين من العمل، مثل الضرائب، الموازنات التخطيطية، الأنظمة الإلكترونية، وتكون لديه خبرة من سنتين وحتى ست سنوات. (عبد الوهاب 2004، ص 14).

4- المدير أو المشرف (Supervisor Or Managers):

ويعد حلقة اتصال بين الشركاء وبين موظف المكتب، ويقوم بالإشراف والتنسيق على تنفيذ برنامج عملية التدقيق الذي يؤديه المساعدون والمدققون المتمرسون في العمل الميداني، ويكون مسؤولاً بالكامل عن فحص هذه العمليات ولديه خبرة من أربع إلى عشر سنوات. (عبد الوهاب 2004، ص 15).

5- شريك التدقيق / أو صاحب مكتب التدقيق (Partner):

وهي أعلى مستوى للسلطة في مكتب التدقيق، ويقوم بالتوقيع على تقرير التدقيق، والفصل في المسائل الخلافية أو الموضوعات المهنية التي تنشأ خلال عملية التدقيق، بالإضافة إلى الإشراف على عملية التدقيق، ومتابعة إجراءات الفحص وفقاً للأصول المهنية، ومناقشة التقرير مع العميل. ويعتبر المسؤول النهائي عن أداء مهمة التدقيق ويكون لديه خبرة أكثر من 10 سنوات. (عبد الوهاب 2004، ص 14).

وتجدر الملاحظة أن المستويات السابقة، يتم اختزالها في المكاتب الصغيرة إلى مساعدين تحت التمرين، ومساعدين أول، والشركاء، ويلاحظ أيضاً، أنه قد يحدث تداخل في الواجبات بين المستويات الوظيفية السابقة.

(9) الحصول على شهادة الزمالة المهنية:

يعد النجاح في الامتحان الأول لجميع المحاسبين القانونيين الأمريكيين شهادة (CPA)، دليلاً على الكفاية الفنية المطلوبة، وكذلك الحال لجمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (CA)، كما أن شهادة مزاول مهنة محاسب قانوني في الأردن والتي تمنح ترخيصاً لمزاولة المهنة للمدققين ومساعديهم، توفر القناعة المعقولة بان المدققين المزاولين للمهنة، يمتلكون المعرفة المطلوبة لتساعدهم على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليهم بمستوى عالٍ من الكفاءة والجودة (عارضه، 1997، ص ص 228-232).

القوانين والتشريعات الأردنية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على التعليم والخبرة:

أولاً: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003

المادة (8) أهداف الجمعية:

أ- رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على التقاليد المهنية وشرفها.

ب- تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.

ت- المساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة.

ث- التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية الدولية.

المادة (9) تتولى الجمعية، في سبيل تحقيق أهدافها المهام والصلاحيات التالية:

أ- نشر المعلومات المتعلقة بالمهنة بين المحاسبين القانونيين، وإصدار الكتب والمجلات والنشرات الدورية المهنية والعلمية وتبادلها، وعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية.

ب- التعاون في مجالات المهنة مع الجامعات والمؤسسات التعليمية.

ت- توثيق العلاقات المهنية والاجتماعية بين مزاوي المهنة محلياً وعربياً ودولياً.

ث- الانضمام إلى عضوية الهيئات العربية الدولية ذات العلاقة بالمهنة إذا رأت ذلك مناسباً.

ج- اقتراح تطوير التشريعات ذات العلاقة بالمهنة.

ح- تدريب المحاسبين القانونيين لتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق.

ثانياً: نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم (7) لسنة 2006.

المادة (10): يشترط فيمن يتقدم بطلب الحصول على إجازة مزاوله المهنة توافر شروط مع

مدة تدريب بإشراف محاسب قانوني مسجل في الجمعية لأغراض الترخيص.

أ- لحملة شهادة تخصص محاسبة على النحو التالي:

(1) سنة واحدة لحاملي الدرجة الجامعية الثالثة (الدكتوراه).

(2) سنتان لحاملي الدرجة الجامعية الثانية (الماجستير).

(3) ثلاث سنوات لحاملي الدرجة الجامعية الأولى (البكالوريوس).

(4) خمس سنوات لحملة شهادة كلية المجتمع.

ب- أما لحملة الشهادات الجامعية الأولى من أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة، فيجب

أن تتضمن (24) ساعة معتمدة كحد أدنى في المحاسبة، مع مدة التدريب بإشراف محاسب

قانوني مسجل في الجمعية على النحو التالي:

(1) سنتان لحاملي الدرجة الجامعية الثالثة (الدكتوراه).

(2) ثلاث سنوات لحاملي الدرجة الجامعية الثانية (الماجستير).

3) أربع سنوات لحاملي الدرجة الجامعية الأولى (البكالوريوس).

ج- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها مثل

(CPA) أو (CA) إذا كان حاصلًا على شهادة جامعية، على أن يجتاز امتحان المحاسبة

والتدقيق مضافاً إليها محاسبة الضرائب.

المادة (11): يحق لحاملي الدرجات والشهادات العلمية الذين يشغلون وظائف متعلقة

بأعمال المحاسبة أو التدقيق لدى الدوائر الحكومية التقدم بطلب الترخيص للحصول على إجازة المزاولة

شريطة أن تكون لديه خبرة لا تقل عن (7) سنوات في هذا المجال، وعلى أن يراعى عند تقديمه الطلب

أن يسجل في سجل المتدربين.

المادة (8) :

أ- يقصد بالتعلم المستمر للمحاسب القانوني متابعة المستجدات المتعلقة بالمهنة، من

خلال حضوره الندوات أو المؤتمرات، أو المشاركة في دورات في معاهد متخصصة، أو

كتابة مقالات في مجال المهنة.

ب- وأن يقدم المحاسب القانوني شهادة تعليم مستمر لمدة لا تقل عن عشرين ساعة،

أو عشر ساعات يضاف إليها بحث مشارك في مؤتمر مهني، أو مقالان منشوران في مجال

المهنة في كل سنة.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق:

أ- المتطلبات المهنية (Professional Requirements):

يجب أن يلتزم الشركاء والعاملون في مكتب التدقيق بمبادئ الاستقلالية في الحقيقة

والظاهر، والاستقامة والموضوعية والنزاهة والسرية والسلوك المهني. ومن أهم الإجراءات التي

تتضمن الالتزام بدرجة معقولة بالمتطلبات المهنية، عمل استقصاء دوري بأسماء عملاء المكتب،

وتوزيعه على جميع أعضاء المكتب والشركات فيه، يقرون فيه بأن ليس لديهم أي مصالح مع

العميل مثل (امتلاك أسهم، العمل كمورد، عضوية مجلس إدارة) ولا أقارب يشغلون وظائف

حساسة في منشأة العميل. (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 220، 2004).

ب- المهارات والكفاءات (Skills and Competence):

يجب تزويد الشركة بموظفين حاصلين ومحافظين على معايير فنية وكفاية مهنية مطلوبة،

لتمكينهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة.

وعلى كل الأفراد أن يشاركوا في برامج التعليم والتدريب المهني المستمر، والتي من شأنها أن تساعد في زيادة المعرفة، والقيام بالمسؤوليات الموكلة إليهم على أكمل وجه. ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب، تقييم أداء كل فرد في كل مهمة يقوم بها، باستخدام تقرير ملائم لتقييم المهام. (دهمش، 1994 ، ص 65).

ج- المهام (Assignments):

يجب أن يقوم بأعمال التدقيق موظفون لديهم الدرجة المطلوبة من التدريب الفني والكفاءة بحسب الحالة. والخبرة العلمية والعملية اللازمة لإنجاز عملية التدقيق، وبعد أخذ متطلبات التدقيق بعين الاعتبار، مثل (حجم عملية التدقيق وتعقيدها، توفر الأفراد، الخبرات الخاصة، توقيت العمل، فرصة التدريب في موقع العمل). (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 220، 2004).

د- التفويض الإشراف (Delegation):

يجب أن يكون هناك توجيه ورقابة ومراجعة كافية للعمل على كل المستويات التنظيمية، من أجل توفير القناعة المعقولة بان العمل الذي تم إنجازه ينسجم مع المعايير المهنية، ومعايير مراقبة الجودة الخاصة بالمكتب.

وتتضمن إجراءات الإشراف: التخطيط السليم لعملية التدقيق، ومراقبة العمل المنجز ونوعيته، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات التدقيق، مع وجود قنوات وآليات اتصال بين كافة المستويات في مكتب التدقيق. (دهمش، 1994، ص 67).

هـ- الاستشارة (Consultation):

عند الحاجة للاستشارة داخل الشركة أو خارجها فيجب أن يتم ذلك مع الأشخاص ذوي الخبرة المناسبة من داخل الشركة أو خارجها، وتشجيع كافة الموظفين بسعيهم في طلب المساعدة من موظفين مهنيين في المكتب كلما كان ذلك ملائماً (-)، وذلك من أشخاص يتمتعون بالخبرة والمعرفة المناسبة.

ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب: تحديد الأشخاص الاختصاصيين في مجال معين، وتحديد صلاحياتهم في المجال الاستشاري والمواضيع التي يختصون فيها، تفادياً لوقوع الأخطاء أو المشكلات مع العملاء أو المساءلة القانونية. وقد يكون التشاور على المستوى المهني شريطة المحافظة على أسرار العملاء. (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 220، 2004).

و- قبول العملاء الجدد واستبقاء العملاء السابقين Acceptance & Continuance of Clients) :

يجب إجراء تقييم للعملاء المتوقعين، وأن يتم عمل مراجعة للعملاء الموجودين على أساس مستمر، وعند أخذ قرار بقبول أو استبقاء عميل، يجب الاهتمام باستقلالية المكتب وقدرته على خدمة العميل بشكل لائق، وكذلك النزاهة في إدارة أعماله. ومن الإجراءات التي يقوم بها المكتب لتحقيق ذلك، تطبيق نموذج تقييم العميل، الاتصال مع المدقق السابق للعميل الحالي وتقييم آرائه، الحصول على معلومات خاصة بالعميل من جهات إشرافية ورقابية أخرى. (دهمش، 1994، ص 69).

ز- المراقبة (Monitoring) :

يجب مراقبة الكفاية المستمرة والفاعلية التشغيلية لسياسات وإجراءات ضبط الجودة.

ومن الإجراءات الأخرى التي يجب أن يقوم بها المكتب، تطبيق برنامج مراجعة السند/الزميل (Per Review)، وهو فحص أداء مكاتب التدقيق بوساطة بعضها البعض، ويتمثل في مراجعة سياسات وإجراءات مكتب التدقيق المتعلق بنظام رقابة الجودة من قبل مكتب تدقيق آخر زميل، على درجة مماثلة من السمعة والحجم/ أو من قبل لجان التدقيق المعتمدة من الهيئات المهنية، ويقوم فريق الفحص بدراسة وتقييم نظام رقابة جودة أداء المكتب تحت الفحص، وكذلك السياسات والإجراءات، وتقييم مدى التزام مكتب التدقيق تحت الفحص بقواعد وأحكام مزاولة المهنة، وبعد انتهاء الفحص يرفع فريق الفحص تقريراً إلى المكتب تحت الفحص عن نتائج دراستهم واقتراحاتهم لتحسين أو تطوير نظام الرقابة على جودة الأداء، ولا يسمح للمكتب المفحوص فحص أداء المكتب الفاحص (الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 220، 2004).

القوانين والتشريعات الأردنية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق:

أولاً: نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم (7) لسنة 2006

المادة (5) يلتزم المحاسب القانوني المزاوم لأعمال التدقيق أو المحاسبة بما يلي:

أ- التقيد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني.

- ب- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة.
- ت- القيام بخطوات التدقيق وتنفيذها كاملة و بدقة للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري.
- ث- شمول إجراءات التدقيق والفحص على أساس اختياري للبيانات المؤيدة للمبالغ والمعلومات الواردة في البيانات المالية، وتقييم الأسس المحاسبية المتبعة، والتقديرات الهامة التي أجرتها الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية.
- ج- فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق، والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير أعمالها، وذلك لتحديد طبيعة ومدى عمل إجراءات التدقيق.
- ح- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة ومحاضر اجتماعاته، والتعليمات الصادرة عنه وأي بيانات يجد ضرورة للحصول عليها.
- خ- التأكد من أن الحسابات والسجلات منظمة بصورة أصولية، وأن البيانات المالية متفقة معها بما في ذلك أنظمة الحاسوب المستخدمة.
- د- التأكد من أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع الحسابات.
- ذ- تبليغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.
- ر- تقديم تقرير إلى الهيئة العامة، أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني، والمزاولة لأعمال التدقيق، بحيث يكون التقرير مستنداً إلى معايير التدقيق المعتمدة، و يتضمن إبداء الرأي حول البيانات المالية التي دققها بإحدى الفقرات التالية:
- ـ إبداء الرأي بدون تحفظ.
 - ـ إبداء الرأي مع تحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على النتائج.
 - ـ عدم إبداء الرأي مع بيان الأسباب.
 - ـ إبداء رأي مخالف مع بيان الأسباب.

ثانياً: قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997:

المادة (193) واجبات مدقق الحسابات: يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام

بما يلي:

- أ- مراقبة أعمال الشركة.
- ب- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة، ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- ج- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- د- التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها، والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
- هـ- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة، والهيئات العامة، والتعليمات الصادرة عن الشركة، أو أي بيانات يتطلب عمله ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.
- و- أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون، وقانون مهنة تدقيق الحسابات، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.
- ز- يقدم مدققو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة، وعليهم أو من ينتدبونهم أن يضع التقرير أمام الهيئة العامة.

والمادة (195) تنص:

- 1- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
- 2- إن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة، وأن بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، وتمكّن من إظهار المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.
- 3- إن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعد كافية برأيه لتشكيل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة، وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً.

رابعاً: العوامل المؤثرة على الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي:

1- مركزية تنظيم مكتب التدقيق:

لا شك أن الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق وعدد فروع وأقسامه، وطريقة ممارسة نشاط المكتب، تتأثر بمركزية تنظيم وظائفه التدقيقية، وإتباع نظام ضبط الجودة، والدليل السلوكي والأخلاقي والمهني، يؤثر على جودة أعماله ككل.

2- السمعة الجيدة لمكتب التدقيق:

ترغب الشركات في التعامل مع المكتب المشهور ذي السمعة الجيدة في سبيل تعزيز الثقة، ويعد بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية، ونظراً لأن مثل تلك المكاتب تمتلك جودة أعلى في أداء أعمالها.

3- حجم مكتب التدقيق:

يقاس حجم مكتب التدقيق، بعدد المدققين المؤهلين فيه، وعدد عملائه، وكما أن مستخدمي القوائم المالية تزداد ثقتهم، بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم، لاعتقادهم بأن مكاتب التدقيق الكبيرة أكثر كفاءة في تنفيذ أعمال التدقيق عن غيرها من المكاتب الأخرى (Copley, 1995, P.138).

4- نوع مكتب التدقيق:

إن الاندماج المحلي لتشكيل منشأة كبيرة تضامنية، أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، كممثلين، أو شقيقة، أو مراسلين، أو تعاون ذي سمعة جيدة، له تأثير على مكاتب التدقيق، وأن مستخدمي القوائم المالية يقيمون جودة خدمات التدقيق من خلال نوع المكتب، لكونها تؤدي خدمات متميزة وعالية الجودة، وحرصها على المحافظة على سمعتها وشهرتها.

5- نوع ملكية المنشأة الخاصة للتدقيق:

تتوقف جودة التدقيق إلى حدٍ ما على نوع ملكية المنشأة الخاضعة للتدقيق، حيث تزداد حتماً في الشركات المساهمة عنها في الشركات الأخرى الفردية، فجودة خدمات مكاتب التدقيق في الشركات المساهمة، أكثر جودة وأقل مخاطر عنها في الشركات العادية (Arenst & Lovebecke, 1997, P240).

القوانين والتشريعات الأردنية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي:

أولاً: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003:

المادة (5) - 4 شروط تأسيس شركات مدنية بين المحاسبين القانونيين والمؤهلات المطلوبة

ومسؤولية الشركة والمحاسبين القانونيين فيها وأي أمور تتعلق بها.

ثانياً: نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم (7) لسنة 2006:

المادة (15) تنص على: يجوز إنشاء شركات مدنية بين محاسبين قانونيين مزاولين لأعمال التدقيق

في مكاتبهم الخاصة، على أن تسجل الشركة لدى دائرة مراقب عام الشركات في وزارة الصناعة والتجارة،

وفقاً للتشريعات المعمول بها. ويشترط في ذلك ما يلي:

أ- أن تكون المسؤولية بين الشركاء تضامنية.

ب- أن لا يكون المحاسب القانوني شريكاً في أكثر من شركة واحدة.

ج- أن لا يمارس المهنة خارج نطاق الشركة سواء بصورة مستقلة أم لدى الغير.

د- أن يتم إشعار المجلس عند انضمام أي محاسب قانوني إلى الشركة أو انسحابه منها.

هـ- أن يظهر المحاسب القانوني المزاول لمهنة التدقيق اسمه ورقم إجازته، عند التوقيع على

التقرير الصادر عن هذه الشركة.

المادة (17) للمحاسب القانوني المزاول لأعمال التدقيق، أن يتعاون مع مدقق أجنبي، على أن

يلتزم بإظهار اسمه ورقم إجازته عند ممارسته للمهنة، أو إبداء رأيه على البيانات المالية.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

المقدمة

لقد هدفت هذه الدراسة إلى العديد من الأهداف من حيث التعرف بمفهوم الاستراتيجية و التعرف على كل من العوامل المؤثرة علي تعدد أنشطة الخدمات، و التعليم و الخبرة، و ضبط جودة أعمال التدقيق، والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، وتم توزيع عينة الاستبانة علي عينة الدراسة التي تمثلت من مديري مكاتب التدقيق في الأردن، وتم وضع فرضيات لاختيار مدى توافقها. قام الباحث بالحصول علي عدد من مديري مكاتب التدقيق من دليل المدققين الصادر عام 2006 عن جمعية المحاسبين القانونيين، وكان عددهم (543) مدققاً، أما مكاتب التدقيق فكان عددها (206) مكتباً، يعمل فيها (287) مدققاً، وتم أخذ عينة من مجتمع الدراسة التي يعمل فيها محاسبان قانونيان فأكثر، من هذا المجتمع ليكون عينة الدراسة.

لأغراض هذه الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ثلاثة أقسام، الأول منها يتعلق بمعلومات عامة عن المستجيب، أما القسم الثاني فيشمل المعلومات عن مكاتب التدقيق موضع الدراسة، ويتكوّن القسم الثالث من عدة أجزاء تتعلق باستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، والعوامل المؤثرة على تعدد الأنشطة والخدمات، والتعليم والخبرة، وضبط الجودة، والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي.

أداة الدراسة

طور الباحث أداة الدراسة وهي عبارة عن استبانة تكون في صورتها النهائية من (75) فقرة موزعة علي خمسة مجالات، المجال الأول استراتيجية عمل مكاتب التدقيق (المتغير التابع)، أما المجالات الأربعة الأخرى فهي (المتغيرات المستقلة). حيث تكون في مجموعها تقييماً للعوامل المؤثرة على استراتيجيات مكاتب التدقيق العاملة في الأردن و اتجاهات تطورها، تم عرضها على عدد من الأساتذة المختصين من ذوي الخبرات المتميزة في مجال الإدارة العامة والمحاسبة والقياس والتقييم، وطلب منهم إبداء رأيهم فيها من حيث العوامل المؤثرة على استراتيجية مكاتب التدقيق العاملة في الأردن واتجاهات تطورها، حيث أخذ الباحث ملاحظاتهم بعين الاعتبار، إذ تم تعديل الاستبانة وإسقاط (7) فقرات من الصورة الأولية لتصبح الاستبانة بصورتها النهائية مكونة من (75) فقرة ،

يقوم المجيب عليها بإبداء رأيه في مدى انطباق وعدم انطباق كل منها على عمله، وذلك وفق سلم (ليكرت) المكون من خمس درجات على النحو التالي: (موافق جداً وموافق ومحايد وغير موافق وغير موافق جداً)، خصص لها الدرجات (1-2-3-4-5) على التوالي، مع ملاحظة أن متوسط درجات سلم الإجابة هذا هو (3)، حيث تم إيجاد معامل الثبات للمجالات الخمسة المكونة لأداة الدراسة باستخدام معامل الاتساق الداخلي للفقرات وفق معامل كرنباخ ألفا (Cornbach's Alpha). والجدول رقم (1) يبين قيمة معامل كرنباخ ألفا لكل أجزاء الدراسة.

جدول رقم (1)

معامل كرنباخ ألفا (Cornbach's Alpha)

للاتساق الداخلي لفقرات الدراسة حسب مكوناتها

المتغيرات	النتيجة	قيمة كرنباخ ألفا	عدد الفقرات	البيان	المجال
التابع	ممتازة	0.92	12	استراتيجية عمل مكاتب التدقيق	الأول
المستقل	جيدة جداً	0.81	16	تعدد الأنشطة والخدمات	الثاني
المستقل	جيدة جداً	0.84	15	التعليم والخبرة	الثالث
المستقل	ممتازة	0.94	23	ضبط الجودة	الرابع
المستقل	ممتازة	0.93	9	الاندماج والارتباط بمكتب تدقيق	الخامس
	ممتازة	0.92	75	جميع الفقرات	

حيث تم اختبار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة من خلال معامل كرنباخ ألفا (Cornbach's Alpha) الذي بلغت قيمته على مستوى جميع الفقرات 0.92 مما يدل على درجة اتساق عالية بين الفقرات. محددات الدراسة و توصيات للدراسات المستقبلية

لا يوجد دراسة علمية كاملة، و بالتالي فإن كل دراسة علمية تحتوي على محددات و تصور قد تؤثر على النتائج المستمدة من هذه الدراسة و تعميمها. ولكن هذه المحددات يمكن أن تكون مصدر قوة و فرصة للبحوث المستقبلية لتغطيتها، وهذه الدراسة ليست استثنائية من دون الدراسات الأخرى بحيث لا يكون لها محددات، علماً بأن محددات هذه الدراسة كانت كما يلي:

- 1- تتحد نتائج الدراسة الحالية حيث كان الباحث متواجداً أثناء تعبئة كثير من الاستبانات من قبل المشاركين في هذه الدراسة وذلك للإجابة على أية أسئلة قد تكون غير واضحة وغير مفهومة لدى المستجيبين.
- 2- تعتمد نتائج الدراسة الحالية على مكاتب التدقيق التي فيها محاسبان قانونيان فأكثر، وهذا المحدد يشكل فرصة للأبحاث المستقبلية لتغطية كافة مكاتب التدقيق في الأردن، لذلك يوصي الباحث المهتمين و الباحثين في المستقبل بتغطية مكاتب أخرى داخل الأردن.
- 3- لقد تم اختيار العينة على محاسبين قانونيين فأكثر، وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة قد لا تعبر عن آراء كافة مجتمع الدراسة، ولكن خبرة الباحث في مجال عمل التدقيق لفترة طويلة تشير بان هذه النتائج من الممكن تعميمها على كافة مجتمع الدراسة.

عينة الدراسة

اقتصرت عينة الدراسة على مكاتب التدقيق التي يعمل فيها محاسبان قانونيان فأكثر، وبالتالي فقد شملت الدراسة (28) مكتباً مرخصاً، وتم استخدام منهج المسح الشامل، حيث تم توزيع (28) استبانة على مديري المكاتب، استرجع منها (26) استبانة مكتملة قابلة للتحليل، حيث تمت الإجابة عليها بنمط واحد بوضع علامة (x) على جميع فقرات الاستبانة، وعليه فقد بلغت نسبة الاستجابة 92.9%. وفيما يلي عرض لخصائص أفراد العينة (المستجيبين من مكاتب التدقيق) موضع الدراسة.

قام الباحث بإيجاد التكرار و النسبة المئوية لخصائص أفراد عينة الدراسة، والجدول رقم (2) التالي

يوضح ذلك:

جدول رقم (2)

التكرار و التوزيع النسبي لخصائص أفراد العينة

النوع	التكرار	النسبة %	التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
ذكر	25	96.2	محاسبة	22	84.7
أنثى	1	3.8	إدارة مالية	2	7.7

3.8	1	اقتصاد	100	26	المجموع
3.8	1	حقوق	النسبة %	التكرار	العمر
100	26	المجموع	15.4	4	سنة (30-25)
النسبة %	التكرار	المركز الوظيفي	19.2	5	سنة (40-31)
76.9	20	شريك/ صاحب مكتب	23.1	6	سنة (50-41)
11.6	3	مدير تدقيق	23.1	6	سنة (60-51)
3.8	1	مدقق رئيسي	19.2	5	سنة فأكثر (61)
7.7	2	مساعد مدقق	100	26	المجموع
100	26	المجموع	النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي	7.7	2	أقل من (3) سنوات
80.8	21	بكالوريوس	3.8	1	سنوات (6-3)
3.8	1	دبلوم عالي	7.7	2	سنوات (10-7)
7.7	2	ماجستير	15.4	4	سنة (15-11)
7.7	2	دكتوراه	64.4	17	أكثر من (15) سنة
100	26	المجموع	100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (2) أن 96.2% من المستجيبين هم من الذكور، فيما شكلت الإناث ما نسبته 3.8%، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة من الذكور، وفيما يتعلق بالعمر فقد بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم بين (30-25) سنة 15.4%، وشكلت الفئة العمرية (40-31) سنة ما نسبته 19.2%، والفئة العمرية (50-41) سنة 23.1%، والفئة (60-51) سنة 23.1%، أما الباقون البالغة نسبتهم 19.2% فتزيد أعمارهم عن (60) سنة، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة إلى أن أصحاب مكاتب التدقيق تبدأ أعمارهم من 31 سنة فأكثر. وعن سنوات الخبرة فإن 7.7% تقل خبرتهم عن (3) سنوات، في حين أن 3.8% تتراوح خبرتهم بين (6-3) سنوات، وبلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين (10-7) سنوات 7.7%، وبين (15-11) سنة 15.4%، في حين بلغت نسبة الذين تزيد خبرتهم عن (15) سنة 64.4%، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات الطويلة (15) سنة فأكثر.

أما التخصصات العلمية للمستجيبين، فقد بلغت نسبة الذين يحملون تخصص المحاسبة 84.7%، والإدارة المالية 7.7%، والاقتصاد 3.8%، والحقوق 3.8%، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة من مكاتب التدقيق يعتمدون على الذين يحملون درجة البكالوريوس تخصص محاسبة. وعن المؤهلات العلمية فقد تبين أن 80.8% من المستجيبين يحملون درجة البكالوريوس،

وأن 3.8% يحملون الدبلوم العالي، وبلغت نسبة حملة درجة الماجستير 7.7%، والدكتوراه 7.7%، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة على أن أصحاب مكاتب التدقيق هم من حملة المؤهل العلمي البكالوريوس. كما وتبين بأن 76.9% من المستجيبين هم من الشركاء في مكاتب التدقيق، أما مديرو التدقيق فشكّلوا ما نسبته 11.6%، والمدققون الرئيسون 3.8%، ومساعدو المدققين 7.7%.

قام الباحث بإيجاد التكرار و النسبة المئوية للإجازة القانونية ومزاولة مهنة التدقيق، والجدول رقم (3) التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3)

التكرار والتوزيع النسبي لإجابات أفراد العينة على المتغيرات

المتعلقة بالإجازة القانونية ومزاولة مهنة التدقيق

النسبة %	التكرار	نوع الإجازة القانونية أو العلمية
69.3	18	إجازة قانونية أردنية (JCPA)
3.8	1	مدقق حسابات قانوني أمريكي (CPA)
11.5	3	إجازة تدقيق أردنية+(CPA) أو (CA)
15.4	4	لا يوجد إجازة قانونية
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	فئة الإجازة القانونية
84.5	22	فئة (أ)
-	-	فئة (ب)
15.5	4	لا توجد إجازة قانونية أردنية
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	مزاولة مهنة التدقيق حالياً بشكل مستقل
84.5	22	نعم
15.5	4	لا
100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (3) أن 69.3% من المستجيبين يحملون إجازة قانونية أردنية (JCPA)، وأن 3.8% يحملون إجازة مدقق حسابات قانوني أمريكي (CPA)، فيما يحمل 11.5% إجازة تدقيق أردنية+(CPA) أو (CA)، وبالتالي فإن 84.5% يحملون إجازة قانونية أو علمية وجميعهم من فئة (أ)، أما الباقون البالغة نسبتهم 15.4% فلا يوجد بينهم من يحمل الإجازات القانونية أو العلمية، كما وتبين بأن 84.5% يزاولون مهنة التدقيق بشكل مستقل، وهم أنفسهم الذين يحملون الإجازات القانونية، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة الذين يحملون إجازة قانونية أردنية (JCPA) وذلك لكونهم على دراية أكثر من غيرهم.

قام الباحث بإيجاد التكرار والنسبة المئوية لخصائص مكاتب التدقيق من حيث سنة تأسيس وعدد العاملين وعدد الشركاء، والجدول رقم (4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (4)

التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث

سنة التأسيس وعدد العاملين وعدد الشركاء

النسبة %	التكرار	سنة تأسيس مكاتب التدقيق
11.5	3	قبل عام 1960م
7.7	2	خلال الفترة (1960-1969)
19.2	5	(1970-1979) م
34.6	9	(1980-1989) م
26.9	7	1990 م فما بعد
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	عدد العاملين في المكتب
7.7	2	أقل من (5) أشخاص
57.7	15	(5-9) أشخاص
7.7	2	(10-14) شخص
3.8	1	(15-19) شخص
23.1	6	(20) شخص فأكثر

المجموع	26	100
عدد الشركاء	التكرار	النسبة %
3-1	22	84.6
5-4	3	11.5
أكثر من 5	1	3.8
المجموع	26	100

تظهر بيانات الجدول رقم (4) أن 11.5% من مكاتب التدقيق تم تأسيسها قبل عام 1960، فيما تم تأسيس ما نسبته 7.7% من المكاتب خلال الفترة (1960-1969)، وما نسبته 19.2% خلال الفترة (1970-1979)، وتم تأسيس ما نسبته 34.6% من المكاتب خلال (1980-1989)، أما النسبة الباقية من المكاتب والبالغة 26.9% فقد تم تأسيسها عام 1990 فما بعد، مما تشير أن غالبية أفراد عينة الدراسة لمكاتب التدقيق من حيث التأسيس أنها قديمة ولها فترة طويلة في مهنة التدقيق. وعن عدد العاملين في مكاتب التدقيق فقد تبين أن 7.7% منها يقل عدد العاملين فيها عن (5) أشخاص، في حين أن 57.7% من المكاتب يتراوح عدد العاملين فيها بين (5-9) أشخاص، وما نسبته 7.7% يتراوح عدد العاملين فيها بين (10-14) شخصاً، و3.8% بين (15-19) شخصاً، في حين أن 23.1% من المكاتب يبلغ عدد العاملين فيها (20) شخصاً فأكثر مما تشير أن غالبية أفراد عينة الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق تعتمد على قلة عدد العاملين لديها. أما عن عدد الشركاء فان 84.6% من المكاتب يتراوح عدد شركائها بين (1-3) شريك، وأن 11.5% يتراوح عدد شركائها بين (4-5)، في حين أن 3.8% يزيد عدد شركائها عن (5) شركاء مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة أن عدد شركاء مكاتب التدقيق يتراوح بين (1-3)، وهذا يعطي مؤشراً أن أغلب مكاتب التدقيق لا يزيد عن 3 شركاء في المكتب الواحد.

قام الباحث بإيجاد التكرار والنسبة المئوية لخصائص مكاتب التدقيق من حيث وجود فروع للمكاتب وقسم خاص بضبط الجودة، والجدول رقم (5) التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (5)

التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث

وجود فروع للمكاتب وقسم خاص بضبط الجودة

النسبة %	التكرار	وجود فروع للمكتب
26.9	7	يوجد فروع داخل المملكة
11.5	3	يوجد فروع في دول أجنبية
15.4	4	يوجد فروع في دول عربية
46.2	12	لا يوجد فروع
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	الخدمات التي تقدمها المكاتب
100	26	التدقيق لإبداء الرأي المحايد
100	26	دراسات واستشارات ضريبية
80.8	21	التحكيم والتصفية
61.5	16	إدارة حسابات ومسك دفاتر
النسبة %	التكرار	وجود قسم خاص بضبط الجودة
57.7	15	يوجد
42.3	11	لا يوجد
100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (5) أن 26.9% من مكاتب التدقيق لها فروع داخل المملكة، في حين أن 11.5% لها فروع في دول أجنبية، وأن 15.4% لها فروع في دول عربية، أما النسبة الباقية والبالغة 46.2% فليس لها فروع داخل أو خارج المملكة مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة أن لهم فروع للمكاتب داخل وخارج المملكة. وقد كشفت الدراسة عن أن 57.7% من مكاتب التدقيق لديها قسم خاص بضبط الجودة. وتبين أن جميع هذه المكاتب تعمل في مجال التدقيق لإبداء الرأي المحايد، وكذلك في مجال الدراسات والاستشارات الضريبية، ومن ثم يأتي مجال التحكيم والتصفية بنسبة 80.8%، وإدارة حسابات ومسك دفاتر بنسبة 61.5%.

قام الباحث بإيجاد التكرار و النسبة المئوية لخصائص مكاتب التدقيق من حيث الارتباط مع مكتب عالمي و الاندماج مع مكتب محلي، والجدول رقم (6) التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (6)

التكرار والتوزيع النسبي لخصائص مكاتب التدقيق من حيث الارتباط مع مكتب عالمي والاندماج مع مكتب محلي

النسبة %	التكرار	الاندماج مع مكتب محلي	النسبة %	التكرار	الارتباط بمكتب عالمي
7.7	2	اندماج	38.4	10	يرتبط
92.3	24	لم يندمج	61.6	16	لا يرتبط
100	26	المجموع	100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	تاريخ الاندماج	النسبة %	التكرار	تاريخ الارتباط
-	-	قبل عام 1990 م	3.8	1	(1989-1980) م
7.7	2	1990 م فما بعد	34.6	9	1990 م فما بعد
92.3	24	لم يندمج	61.6	16	غير مرتبط
100	26	المجموع	100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	مستوى التعاون مع المكتب المحلي	النسبة %	التكرار	مستوى التعاون مع المكتب العالمي
7.7	2	جيدة جدا	15.4	4	ممتاز
92.3	24	غير مندمج بمكتب محلي	19.2	5	جيد جدا
100	26	المجموع	3.8	1	جيد
			61.6	16	غير مرتبط بمكتب عالمي
			100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (6) أن 38.4% من مكاتب التدقيق ترتبط بمكتب تدقيق عالمي، في حين أن 61.6% منها ليس لديه ارتباط مما تشير إلى غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديه ارتباط مع مكتب تدقيق عالمي. ويرى 15.4% من المكاتب

بأن مستوى التعاون مع مكتب التدقيق العالمي ممتاز، ويرى 19.2% بأنه جيد جداً، في حين أن 3.8% يرون بأنه جيد، مما تشير إلى غالبية أفراد عينة الدراسة المرتبطة بمكتب تدقيق عالمي بأن مستوي التعاون بشكل عام مقبول لدي مكاتب التدقيق. أما عن الاندماج بمكتب تدقيق محلي فإن 92.3% من مكاتب التدقيق لم تندمج مع مكتب تدقيق محلي.

قام الباحث بإيجاد التكرار والنسبة المئوية لشكل الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، والجدول رقم (7) التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (7)

التكرار والتوزيع النسبي لشكل الارتباط بمكتب تدقيق عالمي

النسبة %	التكرار	الارتباط بمكتب عالمي على شكل
73.2	19	ممثلين
3.8	1	مراسلين
3.8	1	شقيقة
19.2	5	تعاون
100	26	المجموع

وفيما يتعلق بالمستوى الذي تفضله مكاتب التدقيق في الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، فتظهر بيانات الجدول رقم (7) أن 73.2% من مكاتب التدقيق يفضلون الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على مستوى ممثلين، في حين يفضل 3.8% أن يكون الارتباط في مستوى المراسلين، وكذلك فإن 3.8% أن يكون ذلك في مستوى مكاتب شقيقة، أما المكاتب الباقية والبالغة نسبتها 19.2% فيفضلون الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على مستوى تعاون فقط، مما تشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة من مكاتب التدقيق تفضل الارتباط بمكتب عالمي على مستوى ممثلين.

ومن خلال الجداول الثاني و الثالث، فقد تبين أن المشاركين في الإجابة على أسئلة الدراسة كانوا من أصحاب الخبرة و الكفاءة، وهذا يعطي ثقة أكبر للدراسة و نتائجها بسبب قدرتهم على الإجابة عن الأسئلة بشكل دقيق.

المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم تفرغ بيانات الاستبانة التي جمعت من أفراد الدراسة بعد إجاباتهم عليها في الحاسب من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم إيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابات وإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية على كل فقرة من فقرات الاستبانة ضمن كل مجال من المجالات الخمسة:

المجال الأول: استراتيجية عمل مكاتب التدقيق (المتغير التابع)

قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع وهو استراتيجية عمل مكاتب التدقيق قبل البدء بنتائج الفرضيات الأربع، لمعرفة مدى تأثير الفرضيات الأربع المستقلة عليها.

وفيما يلي عرض لنتائج استراتيجية عمل مكاتب التدقيق من خلال الجدول رقم (8) التالي:-

جدول رقم (8)

التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات

المتعلقة باستراتيجية العمل لمكاتب التدقيق

الرقم	الفقرات	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	الوسط	الانحراف
		جداً %	%	%	%	جداً %	الحسابي	المعياري
1	عدم تطوير وتحسين أنشطة الخدمات في تقديم خدمات التأكيد وخدمات عدم التأكيد.	3.8	34.6	19.2	19.2	23.1	2.77	1.27
2	عدم تطور أنواع أنشطة الخدمات بسبب تدني الأتعاب المهنية مقابل الخدمات المقدمة (عامل الوقت والكلفة).	19.2	34.6	3.8	30.8	11.5	3.19	1.39

1.39	3.00	15.4	30.8	7.7	30.8	15.4	عدم تحسين نوعية التعليم والخبرة بإتباع معايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة.	3
1.17	3.42	3.8	26.9	7.7	46.2	15.4	عدم تحسين نوعية (التعليم والخبرة) بسبب: أ- قدم المراجع المستخدمة في التعليم الجامعي، وضعف العلاقة الأكاديمية والمهنية.	4
1.13	3.35	3.8	26.9	11.5	46.2	11.5	ب- نقص التدريب (الخبرة) الكافية واللازمة للعاملين في مجال التدقيق.	
1.24	3.23	3.8	38.5	3.8	38.5	15.4	عدم تطبيق ضبط جودة أعمال التدقيق لانسجامها مع معايير التدقيق المعتمدة.	5
1.23	3.35	3.8	34.6	-	46.2	15.4	عدم وجود إدراك كافي، وإلزام قانوني لإتباع نظام خاص لضبط جودة أعمال التدقيق (سياسات وإجراءات): أ- المنفعة لا تبرر التكلفة (الوقت والمال والجهد المبذول في الخدمات المقدمة).	6
1.10	2.54	19.2	34.6	19.2	26.9	-	ب- تدني نسبة المخاطر التي تحيط بأعمال تدقيق الحسابات في الأردن.	

1.13	2.62	15.4	38.5	19.2	23.1	3.8	عدم الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بسبب: أ- عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الدولية.	7	
1.18	2.77	15.4	30.8	19.2	30.8	3.8	ب- عدم التقيد بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني لإرشادات تطبيقات التدقيق المتعارف عليها.		
1.17	3.19	11.5	15.4	23.1	42.3	7.7	ج- عدم تقيد مكاتب التدقيق المحلية بقوانين وشروط المكاتب العالمية.		
1.19	3.31	11.5	15.4	11.5	53.8	7.7	د- قلة حجم مكاتب التدقيق (مقاساً بالمؤهلين مثل (CA, CPA) (وقلة الشركات المساهمة).		
0.89	3.06	جميع الفقرات المتعلقة بالاستراتيجية مجتمعة							

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن متوسطات الفقرات (1/4)، (4/ب)، (6/أ)، (7/د)، (5)، (2)، (7/ج)، (3) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) أن النسب في منطقة (الموافقة) و (الموافقة جداً) أعلى من النسب في المناطق الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1/4) أعلى المتوسطات حيث بلغ (3.42) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بأن عدم تحسين نوعية التعليم والخبرة بسبب قدم المراجع المستخدمة في التعليم الجامعي، وضعف العلاقة الأكاديمية والمهنية. ثم تلتها الفقرتين رقم (4/ب)، بمتوسط مقداره (3.35) والمتعلقة بنقص التدريب (الخبرة) الكافية واللازمة للعاملين في مجال التدقيق، ورقم (6/أ) المتعلقة بعدم وجود إدراك كاف، وإلزام قانوني لإتباع خاص لضبط جودة أعمال التدقيق (سياسات وإجراءات) بأن المنفعة لا تبرر التكلفة (الوقت والمال والجهد المبذول في الخدمات المقدمة)، ثم تلتها الفقرة رقم (7/د) بمتوسط مقداره (3.31) والمتعلقة بعدم الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بسبب: قلة حجم مكاتب التدقيق مقاساً بالمؤهلين مثل (CA، CPA)

وقلة الشركات المساهمة، ثم تلها الفقرة رقم (5) المتعلقة بعدم تطبيق جودة أعمال التدقيق لانسجامها مع معايير التدقيق المعتمدة، ثم تلها الفقرتين رقم (2) المتعلقة بعدم تطور أنواع أنشطة الخدمات بسبب تدني الأتعاب المهنية مقابل الخدمات المقدمة (عامل الوقت والكلفة)، ورقم (7/ج) المتعلقة بعدم التقيد بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني لإرشادات لتطبيقات التدقيق المتعارف عليها، ثم تلها الفقرة رقم (3) المتعلقة بعدم تحسين نوعية التعليم والخبرة بإتباع معايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة.

كما يلاحظ من الجدول رقم (8) أن متوسطات الفقرات ((6/ب)، (7/أ)، (7/ب)، (1)) أقل من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة (عدم الموافقة) و (عدم الموافقة جداً) أعلي من النسب في المناطق الاخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة (6/ب)، أقل المتوسطات حيث بلغ (2.54) وهذا يعني أن هذه الفقرات كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة رفضاً، وتعلق هذه الفقرة بأن عدم وجود إدراك إلزام قانوني لإتباع نظام خاص لضبط جودة أعمال التدقيق (سياسات وإجراءات): بسبب تدني المخاطر التي تحيط أعمال تدقيق الحسابات في الأردن، ثم تلها الفقرة (7/أ) بمتوسط مقداره (2.62) والمتعلقة بعدم الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بسبب عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الدولية، ثم تلها الفقرتين (7/ب) بمتوسط مقداره (2.77) المتعلقة بعدم التقيد بالدليل و السلوك الأخلاقي و المهني لإرشادات تطبيقات التدقيق المتعارف عليها، و الفقرة (1) بمتوسط مقداره (2.77) و المتعلقة بعدم تطوير وتحسين أنشطة الخدمات في تقديم خدمات التأكيد وخدمات عدم التأكيد.

قام الباحث بإيجاد الانحراف المعياري المتعلقة باستراتيجية العمل لمكاتب التدقيق ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلي انحراف معياري بلغ (1.39) وأقل انحراف معياري بلغ (1.10)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

النتائج

فيما يلي عرض لنتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث وذلك من خلال اختبار فرضياتها الأربع التالية (المتغيرات المستقلة)

المجال الثاني: الفرضية الأولى: لا يؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات علي استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.
للإجابة عن الفرضية الأولى قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة وتحليل التباين (ANOVA) وتحليل معامل الانحدار (Regression)، وذلك لإجابات أفراد الدراسة، وذلك كما يوضحه الجدول رقم (9)
التالي :

جدول رقم (9)

التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات

المتعلقة بالعوامل المؤثرة على تعدد وأنشطة الخدمات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق جداً %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق جداً %	الفقرات	الرقم
0.80	4.35	-	3.8	7.7	38.5	50.0	مدى تأثير خدمات التأكيد على مكتبكم: أ- التدقيق.	1
0.71	3.77	-	3.8	26.9	57.7	11.5	ب- الفحص.	
0.86	3.50	-	11.5	38.5	38.5	11.5	ج- الاطلاع.	
0.99	3.50	3.8	7.7	38.5	34.6	15.4	د- الإجراءات المتفق عليها.	
1.01	2.15	30.8	30.8	34.6	-	3.8	مدى تأثير خدمات عدم التأكيد على مكتبكم: أ- المحاسبة.	2
1.17	3.38	3.8	23.1	23.1	30.8	19.2	ب- الخدمات الضريبية.	
1.13	3.35	3.8	23.1	23.1	34.5	15.4	ج- خدمات الاستشارات.	
1.20	2.65	23.1	19.2	30.8	23.1	3.8	مدى قيام مكتبكم بالأعمال التالية (خبرة) في: أ- التحكيم.	3
1.13	2.92	11.5	19.2	46.2	11.5	11.5	ب- التصفية.	
1.16	2.65	15.4	38.5	15.4	26.9	3.8	ج- دراسات الجدوى الاقتصادية والمالية والإحصائية.	
1.11	2.23	7.7	11.5	46.2	19.2	15.4	د- إعداد النظم الداخلية وأعمال تقييم الأداء والأعمال.	
0.98	3.92	3.8	3.8	15.4	50.0	26.9	يستحسن أن يقدم مكتبكم: أ- أنشطة خدمات (متعددة) لكل النشاطات والصناعات.	4

1.16	3.35	7.7	11.5	38.5	23.1	19.2	ب- أنشطة خدمات (محددة) مطورة ولكل نشاط فريق عمل متخصص.	5
1.12	3.31	7.7	11.5	38.5	26.9	15.4	إن من المعوقات التي تحول دون تقديم أنشطة خدمات (متعددة): أ- عدم وجود محاسبين قانونيين مؤهلين (علمياً - وعملياً)	
1.17	3.50	7.7	7.7	34.6	26.9	23.1	ب- تدني الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة من مكاتبكم (عامل الوقت والكلفة).	
0.81	3.54	-	3.8	53.8	26.9	15.4	ج- قلة عدد مكاتب التدقيق قياساً ل (حجمها ونوعيتها).	
0.41	3.32		جميع العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات مجتمعة					

يلاحظ من الجدول رقم (9) أن المتوسطات للفقرات (أ/1)، (أ/4)، (ب/1)، (ج/5)، (ج/1)، (د/1)، (ب/5)، (ب/2)، (ج/2)، (ب/4)، (أ/5)، أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة (الموافقة) و(الموافقة جداً) أعلى من النسب في المناطق الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات، وكان متوسط الفقرة رقم (أ/1) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.35) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بمدى تأثير خدمات التأكيد على مكتبهم فكانت التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (أ/4) بمتوسط مقداره (3.92) والمتعلقة بأن انسجام بأن يستحسن أن يقدم المكتب أنشطة خدمات (متعددة) لكل النشاطات و الصناعات، ثم تلتها الفقرة رقم (ب/1) بمتوسط مقداره (3.77) و المتعلقة بالفحص، ثم تلتها الفقرة رقم (ج/5) بمتوسط مقداره (3.54) والمتعلقة بأن المعوقات التي تحول دون تقديم أنشطة خدمات (متعددة) هي قلة عدد مكاتب التدقيق قياساً ل(حجمها ونوعها)، ثم تلتها ثلاث فقرات وهي رقم(ج/1) بمتوسط مقداره (3.5) والمتعلقة بالاطلاع، ورقم (د/1) بمتوسط مقداره (3.5) و المتعلقة بالإجراءات المتفق عليها، ورقم (ب/5) بمتوسط مقداره (3.5) والمتعلقة بتدني الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة من المكاتب(عامل الوقت والكلفة)،

ثم تلتها الفقرة رقم (2/ب) بمتوسط مقداره (3.38) و المتعلقة بمدي تأثير خدمات عدم التأكيد علي المكتب فكانت الخدمات الضريبية، ثم تلتها الفقرتين رقم (2/ج) بمتوسط مقدار (3.35) والمتعلقة بخدمات الاستشارات، ورقم (4/ب) بمتوسط مقداره (3.35) و المتعلقة بأنشطة خدمات (محددة) مطورة ولكل نشاط فريق عمل متخصص، ثم تلتها الفقرة (5/أ) بمتوسط مقداره (3.31) والمتعلقة بعدم وجود محاسبين قانونيين مؤهلين (علمياً و عملياً).

كما يلاحظ من الجدول رقم (9) أن متوسطات الفقرات ((2/أ)، (3/د)، (3/أ)، (3/ج)، (3/ب) أقل من درجة (المحايد) و هي الدرجة (3) و أن النسب في منطقة (عدم الموافقة) وعدم (الموافقة جداً) أعلي من النسب في المناطق الاخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين علي هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (2/أ) أقل المتوسطات حيث بلغ (2.15) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدي أفراد الدراسة رفضاً، وتتعلق هذه الفقرة بمدي تأثير خدمات عدم التأكيد علي المكاتب فكانت المحاسبة، ثم تلتها الفقرة رقم (3/د) والمتعلقة بمدي قيام المكتب بأعمال الخبرة فكانت أعداد النظم الداخلية وأعمال تقييم الأداء و الأعمال، ثم تلتها الفقرتين رقم (3/أ) بمتوسط مقداره (2.65) و المتعلقة بالتحكيم، ورقم (3/ج) بمتوسط مقداره (2.65) والمتعلقة بدراسات الجدوى الاقتصادية والمالية والإحصائية، ثم تلتها الفقرة رقم (3/ب) بمتوسط مقداره (2.92) و المتعلقة بالتصفية.

قام الباحث بإيجاد الانحراف المعياري لأثر العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات ومدي التجانس في الإجابات ووجد أن أعلي انحراف معياري بلغ (1.20) وأقل انحراف معياري بلغ (0.71)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

تظهر بيانات الجدول رقم (10) أن قيمة (F) لتحليل التباين (ANOVA) قد بلغت 15.71 وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.001.

الجدول رقم (10)

نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المؤثرة في

تعدد أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المفسر (Regression)	16	15.71	0.001
غير المفسر (Residual)	9		
المجموع	25		

عند استخدام تحليل التباين (ANOVA) تبين أن قيمة (F) قد بلغت (15.71) وهذه القيمة دالة إحصائية ($0.001 \geq \alpha$) بين التباين المفسر وغير المفسر في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى في الاستبانة.

حيث كشف اختبار (t) لمعامل الانحدار كما هو في الجدول رقم (11) عن الدلالة المعنوية عند مستوى 0.001 لأثر العوامل المؤثرة في تعدد أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (11)

نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المؤثرة في

تعدد أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	R	R ²	بيتا (Beta)	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	0.505	0.255	0.505	5.28	0.001
تعدد أنشطة الخدمات				3.96	0.001

تظهر بيانات الجدول رقم (11) أن العامل المستقل متعدد أنشطة الخدمات، وقد فسرت ما نسبته (0.255) من التباين في المتغير التابع (استراتيجية عمل مكاتب التدقيق)، وقد بلغت قيمة بيتا (0.505) وهي القيمة المعدلة لمعامل الانحدار وتبين الأهمية النسبية للمتغير المستقل، وقد كشف اختبار (t) عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذا المتغير المستقل على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك عند $0.001 \geq \alpha$.

الجدول رقم (12)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α)

للمجال الثاني في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t)	قيمة α	قرار فحص الفرضية
3.32	0.41	3.96	0.001	رفض

تشير نتائج الجدول رقم (12) إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية (عند $0.05 \geq \alpha$) بلغ (0.001) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى في الاستبانة والبالغ (3.32) ومتوسط درجات سلم الإجابة علي الاستبانة، حيث بلغت قيمة اختبار (t) 3.96 وبما أن مستوي الدلالة الإحصائية 0.05 فأقل.

فأنا نرفض الفرضية الصفرية الأولى التي تنص على انه لا تؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

المجال الثالث : الفرضية الثانية: لا يؤثر التعليم و الخبرة(التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق. للإجابة عن الفرضية الثانية قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة (ANOVA) وتحليل معامل الانحدار (Regression) وذلك كما يوضحه الجدول رقم (13) التالي:

جدول رقم (13)

التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على التعليم والخبرة

الرقم	الفقرات	موافق جداً%	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التأهيل العلمي الكافي للقائمين على مكتب التدقيق كالحصول على الدرجة العلمية التالي: أ- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة أو أي تخصصات ذات العلاقة.	7.7	26.9	34.6	15.4	15.4	2.96	1.18
	ب- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى في التخصصات ذات العلاقة المهنية.	15.4	53.8	23.1	7.7	-	3.77	0.82
	ج- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) في تخصصات ذات العلاقة المهنية.	19.2	42.3	34.6	3.8	-	3.77	0.82
	د- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى تخصص محاسبة.	26.9	53.8	11.5	7.7	-	4.00	0.85
	هـ- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) تخصص محاسبة.	26.9	46.2	26.9	-	-	4.00	0.75

1.02	4.38	-	11.5	3.8	19.2	65.4	و- حصول المحاسب القانوني على شهادة الزمالة مثل (CPA أو CA) أو غيرها من الشهادات المهنية.	
0.85	4.38	-	3.8	11.5	26.9	57.7	مساهمة المحاسب القانوني في التدريب والتعليم المستمر داخل وخارج مكتب التدقيق.	2
0.81	4.42	-	3.8	7.7	30.8	57.7	الإلمام الجيد للمحاسب القانوني بمعايير المحاسبة، ومعايير التدقيق المعتمدة.	3
0.78	4.27	-	-	19.2	34.6	46.2	مشاركة المحاسب القانوني بالندوات والمؤتمرات المهنية.	4
0.83	4.27	-	3.8	11.5	38.5	46.2	توفر الخبرة المهنية للقائمين على مكتب التدقيق بنشاط الصناعة التي ينتمي إليها العميل.	5
0.65	4.46	-	-	7.7	38.5	53.8	توفر الخبرة المهنية العامة للمحاسب القانوني في مهنة التدقيق.	6
0.64	4.58	-	-	7.7	26.9	65.4	التزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة.	7
0.99	3.88	-	7.7	30.8	26.9	34.6	تغيير المدققين وإعادة توزيعهم على عمليات تدقيق أخرى.	8
0.65	4.54	-	-	7.7	30.8	61.5	إلمام المحاسب القانوني بالحاسب الآلي (الحاسوب).	9
0.65	4.50	-	-	7.7	34.6	57.7	إلمام المحاسب القانوني باللغات الأخرى (الأجنبية كاللغة الإنجليزية).	10
0.46	4.15						جميع العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة مجتمعة	

يلاحظ من الجدول (13) أن متوسطات الفقرات (7-9-10-6-3-1) و(2-4-5-1) و(1-هـ)-8- (1/ب)- (1/ج)) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة (الموافقة) و(الموافقة جداً) أعلى من النسب في المناطق الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الدرجات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (7) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.58) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت اقوي الفقرات لدي أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بالتزام فريق العمل بالنزاهة و الاستقلالية و الموضوعية و التمسك بأداب وسلوك المهنة، ثم تلتها الفقرة رقم (9) بمتوسط مقداره (4.54) والمتعلقة بإلمام المحاسب القانوني بالحاسب الآلي (الحاسوب)، ثم تلتها الفقرة رقم (10)

بمتوسط مقداره (4.5) والمتعلقة بإلمام المحاسب القانوني باللغات الأخرى (الأجنبية كاللغة الانجليزية)، ثم تلتها الفقرة رقم (6) بمتوسط مقداره (4.46) و المتعلقة بتوفر الخبرة المهنية العامة للمحاسب القانوني في مهنة التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (3) بمتوسط مقداره (4.42) والمتعلقة بالإلمام الجيد للمحاسب القانوني بالندوات و المؤتمرات المهنية، ثم تلتها الفقرة (1/و) بمتوسط مقداره (4.38) والمتعلقة بحصول المحاسب القانوني على شهادة الزمالة مثل (CPA) أو (CA) أو غيرها من الشهادات المهنية، ثم تلتها الفقرة (2) بمتوسط مقداره (4.38) المتعلقة بمساهمة المحاسب القانوني في التدريب و التعليم المستمر داخل وخارج مكتب التدقيق ثم تلتها الفقرتان رقم (4) بمتوسط مقداره (4.27) والمتعلقة بمشاركة المحاسب القانوني بالندوات والمؤتمرات المهنية، ورقم (5) بمتوسط مقداره (4.27) والمتعلقة بتوفر الخبرة المهنية للقائمين على مكتب التدقيق بنشاط الصناعة التي ينتمي إليها العميل، ثم تلتها الفقرتان رقم (1/د) بمتوسط مقداره (4) والمتعلقة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى تخصص المحاسبة، ورقم (1/هـ) بمتوسط مقداره (4) والمتعلقة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) تخصص محاسبة، ثم تلتها الفقرة (8) بمتوسط مقداره (3.88) والمتعلقة بتغيير المدققين وإعادة توزيعهم على عمليات تدقيق أخرى، ثم تلتها الفقرتان رقم (1/ب) بمتوسط مقداره (3.77) والمتعلقة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى في التخصصات ذات العلاقة المهنية، ورقم (1/ج) بمتوسط مقداره (3.77) والمتعلقة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) في تخصصات ذات العلاقة المهنية.

كما يلاحظ من الجدول (13) أن متوسط الفقرة (1/أ) أقل من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسبة في منطقة (عدم الموافقة) و (عدم الموافقة جداً) أعلى من النسب في المناطق الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1/أ) أقل المتوسطات حيث بلغ (2.96) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة رفضاً، وتعلق هذه الفقرة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة أو أي تخصصات ذات العلاقة.

قام الباحث بإيجاد الانحراف المعياري لأثر العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة (التأهيل) ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.18) وأقل انحراف معياري بلغ (0.64)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

تظهر بيانات الجدول رقم (14) أن قيمة (F) لتحليل التباين (ANOVA) قد بلغت 19.22 وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.001.

الجدول رقم (14)

نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المؤثرة في التعليم

والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المفسر (Regression)	16	19.22	0.001
غير المفسر (Residual)	9		
المجموع	25		

عند استخدام تحليل التباين (ANOVA) تبين أن قيمة (F) قد بلغت (19.22) وهذه القيمة دالة إحصائية

($0.05 \geq \alpha$) بين التباين المفسر وغير المفسر في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية في الاستبانة.

حيث كشف اختبار (t) لمعامل الانحدار كما هو في الجدول رقم (15) عن الدلالة المعنوية عند مستوى

0.001 لتأثير العوامل المؤثرة في التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

الجدول رقم (15)

نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المؤثرة في التعليم

والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	R	R ²	بيتا (Beta)	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	0.543	0.295	0.543	6.67	0.001
التعليم والخبرة (التأهيل)				4.38	0.001

تظهر بيانات الجدول رقم (15) أن العامل المستقل التعليم و الخبرة (التأهيل)، وقد فسرت ما نسبته (0.295) من التباين في المتغير التابع (استراتيجية عمل مكاتب التدقيق)، وقد بلغت قيمة بيتا (0.543) وهي القيمة المعدلة لمعامل الانحدار وتبين الأهمية النسبية للمتغير المستقل، وقد كشف اختبار (t) عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذا المتغير المستقل على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك عند $(\alpha \geq 0.001)$.

الجدول رقم (16)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α)

للمجال الثالث في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t)	قيمة α	قرار فحص الفرضية
4.15	0.46	4.38	0.001	رفض

تشير نتائج الجدول رقم (16) إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند $(\alpha \geq 0.05)$ بلغ (0.001) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية في الاستبانة والبالغ (4.15) ومتوسط درجات سلم الإجابة علي الاستبانة، حيث بلغت قيمة اختبار (t) 4.15 ربما أن مستوي الدالة الإحصائية 0.05 فأقل.

فإننا نرفض الفرضية الصفرية الثانية التي تنص على انه لا تؤثر التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

المجال الرابع: الفرضية الثالثة: لا يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

للإجابة عن الفرضية الثالثة قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، و المتوسطات و الانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة وتحليل التباين (ANOVA) و تحليل معامل الانحدار (Regression) وذلك كما يوضح الجدول رقم (17) التالي:

جدول رقم (17)

التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة

بالعوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق جداً %	غير موافق %	محايد %	موافق ق %	موافق جداً %	الفقرات	الرقم
0.70	4.38	-	-	11.5	38.5	50.0	توفر نظام رقابة على الجودة داخل مكتب التدقيق (وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على سياسات وإجراءات مكتب التدقيق).	1
1.10	3.58	3.8	11.5	30.8	30.8	23.1	مركزية تنظيم مكتب التدقيق (بحيث تكون جميع فروع المكتب مرتبطة مباشرة بإدارة المكتب الرئيس).	2
0.75	4.35	-	-	15.4	34.6	50.0	يتم التأكيد على الاستقلال الفكري، والاستقامة، والموضوعية والنزاهة، والسرية، والسلوك المهني، للمدقق من خلال وضع برنامج التدريب والإشراف وعمل قوائم استقصاء لمراجعة عملية التدقيق.	3

0.57	4.19	-	-	7.7	65.4	26.9	يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملائه والاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	4
0.74	4.31	-	3.8	3.8	50.0	42.3	يتم التعيين وفق سياسات وإجراءات معينة للتوظيف.	5
0.67	3.85	-	-	30.8	53.8	15.4	يتم تعيين الموظفين على كافة المستويات بناءً على حجم العملاء الحاليين والمتوقعين واعتبارات ترك العمل أو التقاعد للموظفين الحاليين.	6
0.78	4.27	-	3.8	7.7	46.2	42.3	يحتفظ المكتب بسجل عن نشاطات المكتب وعن كل موظف.	7
0.98	4.00	-	11.5	11.5	42.3	34.6	يساهم المكتب في: أ- دفع رسوم واشتراكات الموظفين بعضوية المنظمات والجمعيات المهنية.	8
0.71	4.23	-	-	15.4	46.2	38.5	ب- توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية والملتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها.	
0.91	3.88	-	7.7	23.1	42.3	26.9	ج- عقد دورات تدريبية باستمرار داخل المكتب لجميع المستويات الوظيفية.	

0.77	4.12	-	3.8	11.5	53.8	30.8	قدرة القائمين على مكتب التدقيق بتقديم أحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق.	9
0.75	4.00	-	-	26.9	46.2	26.9	يوجد تقسيم للوظائف إلى مستويات وظيفية محددة المسميات ووصف وظيفي للأعمال التي يقوم بها الموظف والمسؤوليات التي يتحملها في كل مستوى وظيفي.	10
0.92	4.04	-	3.8	26.9	30.8	38.5	إتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق.	11
0.84	3.92	-	7.7	15.4	53.8	23.1	يتم تخطيط المكتب باحتياجاته من الموظفين على أساس شامل وحسب حاجة كل فرع على حدة.	12
0.76	4.23	-	3.8	7.7	50.0	38.5	يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق إفرادية، تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق.	13
0.89	3.92	-	7.7	19.2	46.2	26.9	اعتماد مكتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول.	14

0.68	4.31	-	-	11.5	46.2	42.3	يتم التخطيط لكل مهمة تدقيق بشكل ملائم وخطي وإشراف مناسب على المستويات الوظيفية بأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين.	15
0.67	4.15	-	-	15.4	53.8	30.8	يشارك المساعدون بأكبر قدر ممكن من أعمال مهمة التدقيق تحت إشراف موظفين مختلفين من وقت لآخر.	16
1.27	3.38	7.7	19.2	23.1	26.9	23.1	يلجأ المكتب بشكل غير رسمي إلى استشارة مكاتب تدقيق أخرى معينة أو أشخاص معينين من خارج المكتب لمعالجة الاستفسارات المهنية.	17
0.82	4.03	-	3.8	19.2	46.2	30.8	يعتمد المكتب على آراء مستشارين داخليين خاصة فيما يتعلق بالأمور القانونية التشريعية.	18
0.69	4.35	-	-	11.5	42.3	46.2	يقوم مدير المكتب بالرقابة على مدى انسجام الإجراءات والقرارات التي تم التوصل إليها مع سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بقبول واستمرار العملاء.	19

0.73	4.15	-	-	19.2	46.2	34.6	مشاركة مديري التدقيق الرئيسيين، وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق.	20
0.74	4.08	-	-	23.1	46.2	30.8	يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك بتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة بضبط الجودة تعمل بفعالية.	21
0.58	4.07			جميع العوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق مجتمعة				

ويلاحظ من الجدول (17) أن متوسطات الفقرات (1-3-19-5-15-7-8/ب)-13-4-16-20-9-21-11-18-(أ/8)-10-12-14-(ج/8)-6-2-17) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة الموافقة و الموافقة جداً أعلى من النسب في المناطق الاخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون علي هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.38) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت اقوي الفقرات لدي أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بأن توفر نظام رقابة الجودة داخل مكتب التدقيق (وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة علي سياسات و إجراءات مكتب التدقيق)، ثم تلتها الفقرتان رقم (3) بمتوسط مقداره (4.35) والمتعلقة بأن يتم التأكيد على الاستقلال الفكري، والاستقامة، والموضوعية والنزاهة، والسرية، والسلوك المهني، للمدقق من خلال وضع برنامج التدريب و الإشراف وعمل قوائم استقصاء لمراجعة عملية التدقيق، ورقم (19) بمتوسط مقداره (4.35) والمتعلقة بأن يقوم مدير المكتب بالرقابة على مدى انسجام الإجراءات والقرارات التي تم التوصل إليها مع سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بقبول واستمرار العملاء، ثم تلتها الفقرتان رقم (5) بمتوسط مقداره (4.31) والمتعلقة بأن يتم التعيين وفق سياسات وإجراءات معينة للتوظيف، ورقم (15) بمتوسط مقداره (4.31) والمتعلقة بأن يتم التخطيط لكل مهمة تدقيق بشكل ملائم وخطي وإشراف مناسب على المستويات الوظيفية بأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين، ثم تلتها الفقرة رقم (7) بمتوسط مقداره (4.27) والمتعلقة بأن يحتفظ المكتب بسجل عن نشاطات المكتب وعن كل موظف، ثم تلتها الفقرتان رقم (8/ب) بمتوسط مقداره (4.23)

والمتعلقة بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية والمتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها، ورقم (13) بمتوسط مقداره (4.23) والمتعلقة بأن يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق إفرادية، تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (4) بمتوسط مقداره (4.19) والمتعلقة بأن يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملائه والاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم، ثم تلتها الفقرتان رقم (16) بمتوسط مقداره (4.15) والمتعلقة بأن يشارك المساعدون بأكبر قدر ممكن من أعمال مهمة التدقيق تحت إشراف موظفين مختلفين من وقت لآخر، ورقم (20) بمتوسط مقداره (4.15) والمتعلقة بمشاركة مديري التدقيق الرئيسيين، وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (9) بمتوسط مقداره (4.12) والمتعلقة بقدرة القائمين على مكتب التدقيق بتقديم أحداث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق، ثم تلتها الفقرة (21) بمتوسط مقداره (4.08) والمتعلقة بأن يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب بضبط الجودة تعمل بفاعلية، ثم تلتها الفقرة رقم (11) بمتوسط مقداره (4.04) والمتعلقة بإتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (18) بمتوسط مقداره (4.03) والمتعلقة بأن يقوم مدير المكتب بالرقابة على مدى انسجام الإجراءات والقرارات التي تم التوصل إليها مع سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بقبول واستمرار العملاء، ثم تلتها الفقرتان رقم (8/أ) بمتوسط مقداره (4) والمتعلقة بأن يساهم المكتب في دفع رسوم واشتراكات الموظفين بعضوية المنظمات وجمعيات المهنة، ورقم (10) بمتوسط مقداره (4) والمتعلقة بأن يوجد تقسيم للوظائف إلى مستويات وظيفية محددة المسميات ووصف وظيفي للأعمال التي يقوم بها الموظف والمسؤوليات التي يتحملها في كل مستوى وظيفي، ثم تلتها الفقرتان رقم (12) بمتوسط مقداره (3.92) والمتعلقة بأن يتم تخطيط المكتب باحتياجاته من الموظفين على أساس شامل وحسب حاجة كل فرع على حدي، ورقم (14) بمتوسط مقداره (3.92) والمتعلقة بأن اعتماد مكاتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول، ثم تلتها الفقرة رقم (8/ج) وبتوسط مقداره (3.88) والمتعلقة بعقد دورات تدريبية باستمرار داخل المكتب لجميع المستويات الوظيفية، ثم تلتها الفقرة رقم (6) بمتوسط مقداره (3.85) والمتعلقة بأن يتم تعيين الموظفين على كافة المستويات بناءً على حجم العملاء الحاليين والمتوقعين واعتبارات ترك العمل أو التقاعد للموظفين الحاليين، ثم تلتها الفقرة رقم (2) بمتوسط مقداره (3.58) والمتعلقة بأن مركزية تنظيم مكتب التدقيق (بحيث تكون جميع فروع المكتب مرتبطة مباشرة بإدارة المكتب الرئيسي)، ثم تلتها الفقرة رقم (17) بمتوسط مقداره (3.38) والمتعلقة بأن يلجأ المكتب بشكل غير رسمي إلى استشارة مكاتب تدقيق أخرى معينة أو أشخاص معينين من خارج المكتب لمعالجة الاستفسارات المهنية.

قام الباحث بإيجاد الانحراف المعياري لأثر العوامل المتعلقة بضبط جودة أعمال التدقيق ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.27) وأقل انحراف معياري بلغ (0.57)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

تظهر بيانات الجدول رقم (18) أن قيمة (F) لتحليل التباين (ANOVA) قد بلغت (11.72) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.001.

الجدول رقم (18)

نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المتعلقة بضبط الجودة

على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المفسر (Regression)	16	11.72	0.001
غير المفسر (Residual)	9		
المجموع	25		

عند استخدام تحليل التباين (ANOVA) تبين أن قيمة (F) قد بلغت (11.72) وهذه القيمة دالة إحصائية ($0.001 \geq \alpha$) بين التباين المفسر وغير المفسر في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة في الاستبانة.

حيث كشف اختبار (t) لمعامل الانحدار كما هو في الجدول رقم (19) عن الدلالة المعنوية عند مستوى 0.001 لتأثير العوامل المتعلقة بضبط الجودة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (19)

نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المتعلقة بضبط جودة

أعمال التدقيق على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	R	R ²	بيتا (Beta)	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	0.451	0.203	0.451	4.67	0.001
ضبط الجودة				3.42	0.001

تظهر بيانات الجدول رقم (19) أن العامل المستقل ضبط جودة أعمال التدقيق (التأهيل)، وقد فسرت ما نسبته (0.203) من التباين في المتغير التابع (استراتيجية عمل مكاتب التدقيق)، وقد بلغت قيمة بيتا (0.451) وهي القيمة المعدلة لمعامل الانحدار وتبين الأهمية النسبية للمتغير المستقل، وقد كشف اختبار (t) عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذا المتغير المستقل على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك عند $(\alpha \geq 0.001)$.

الجدول رقم (20)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوي دلالتها (α)

للمجال الرابع في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t)	قيمة α	قرار فحص الفرضية
4.07	0.58	3.42	0.001	رفض

تشير نتائج الجدول رقم (20) إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند $(\alpha \geq 0.05)$ بلغ (0.001) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة في الاستبانة والبالغ (4.07) ومتوسط درجات سلم الإجابة علي الاستبانة، حيث بلغت قيمة اختبار (t) 3.42 وبما أن مستوي الدالة الإحصائية 0.05 فأقل. فإننا نرفض الفرضية الصفرية الثالثة التي تنص على انه لا تؤثر ضبط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

المجال الخامس: الفرضية الرابعة: لا يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

للإجابة عن الفرضية الرابعة قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة وتحليل التباين (ANOVA) و تحليل معامل الانحدار (Regression) وذلك كما يوضح الجدول رقم (21) التالي :-

جدول رقم (21)

التوزيع النسبي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة

بالعوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي

الرقم	الفقرات	موافق جداً %	موافق ق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي: أ- كبير الحجم يقاس بعدد المؤهلين وعدد العملاء.	30.8	38.5	15.4	11.5	3.8	3.81	1.13
	ب- ذو مركزية تنظيمية (هيكل تنظيمي، فروع وأقسام وأنشطة متطورة).	30.8	34.6	19.2	11.5	3.8	3.77	1.14
	ج- ذو سمعة وشهرة جيدة.	53.8	34.6	7.7	-	3.8	4.35	0.94
2	مدى التزام المكتب المحلي بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق.	46.2	26.9	23.1	-	3.8	4.12	1.03
3	مدى تقييد المكتب بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني وإرشادات وتطبيقات التدقيق المتعارف عليها.	50.0	38.5	7.7	-	3.8	4.31	0.93
4	يلجأ المكتب المحلي للاستشارة ومعالجة استفسارات معينة مع مكتب التدقيق العالمي.	38.5	34.6	11.5	7.7	7.7	3.88	1.24

1.06	4.19	3.8	7.7	-	42.3	46.2	اندماج المكتب أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي تساعد على: أ- تطوير وتنوع أنشطة الخدمات المهنية.	5
0.98	4.19	3.8	-	15.4	34.6	46.2	ب- تنمية الخبرات والثقافات وتنوعها لدى المحاسبين القانونيين.	
1.18	4.23	7.7	-	11.5	23.1	57.7	ج- الحصول على ثقة العملاء والحصول على شركات كبيرة الحجم.	
0.87	4.09						جميع العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي	

يلاحظ من الجدول رقم (21) أن متوسطات الفقرات (1/ج)، 3، (5/ج)، (5/أ)، 2، 4، (1/أ)، (1/ب)) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة الموافقة والموافقة جداً أعلى من النسب في المناطق الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1/ج) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.35) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق بأن اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بأن يكون ذا سمعة وشهرة جيدة، ثم تلتها الفقرة رقم (3) بمتوسط مقداره (4.31) والمتعلقة بمدى تقييد المكتب بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني وإرشادات وتطبيقات التدقيق المتعارف عليها، ثم تلتها الفقرة رقم (5/ج) بمتوسط مقداره (4.23) بأن اندماج المكتب أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي تساعد على الحصول على ثقة العملاء والحصول على شركات كبيرة الحجم، ثم تلتها الفقرتان (5/أ) بمتوسط مقداره (4.19) والمتعلقة بتطوير وتنوع أنشطة الخدمات المهنية، ورقم (5/ب) بمتوسط مقداره (4.19) والمتعلقة بتنمية الخبرات والثقافات وتنوعها لدى المحاسبين القانونيين، ثم تلتها الفقرة رقم (2) بمتوسط مقداره (4.12) المتعلقة بمدى التزام المكتب المحلي بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق، ثم تلتها الفقرة رقم (4) بمتوسط مقداره (3.88) والمتعلقة بأن يلجأ المكتب المحلي للاستشارات ومعالجة استفسارات معينة مع مكتب التدقيق العالمي، ثم تلتها الفقرة رقم (1/أ) بمتوسط مقداره (3.81)

والمعلقة بأن يكون اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بأن يكون كبير الحجم يقاس بعدد المؤهلين وعدد العملاء، ثم تلتها الفقرة رقم (1/ب) بمتوسط مقداره (3.77) والمعلقة بأن اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بأن يكون ذا مركزية تنظيمية (هيكل تنظيمي، فروع وأقسام وأنشطة متطورة).

قام الباحث بإيجاد الانحراف المعياري لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.24) وأقل انحراف معياري بلغ (0.93)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

تظهر بيانات الجدول رقم (22) أن قيمة (F) لتحليل التباين (ANOVA) قد بلغت (18.31) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.001.

الجدول رقم (22)

نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو

الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المفسر (Regression)	16	18.31	0.001
غير المفسر (Residual)	9		
المجموع	25		

عند استخدام تحليل التباين (ANOVA) تبين أن قيمة (F) قد بلغت (18.31) وهذه القيمة دالة إحصائية ($0.001 \geq \alpha$) بين التباين المفسر وغير المفسر في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة في الاستبانة. حيث كشف اختبار (t) لمعامل الانحدار كما هو في الجدول رقم (23) عن الدلالة المعنوية عند مستوى 0.001 لتأثير العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (23)

نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو

الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	R	R ²	بيتا (Beta)	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت				5.62	0.001
الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب عالمي	0.534	0.285	0.534	4.28	0.001

تظهر بيانات الجدول رقم (23) أن العامل المستقل الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، وقد فسرت ما نسبته (0.285) من التباين في المتغير التابع (استراتيجية عمل مكاتب التدقيق)، وقد بلغت قيمة بيتا (0.534) وهي القيمة المعدلة لمعامل الانحدار وتبين الأهمية النسبية للمتغير المستقل، وقد كشف اختبار (t) عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذا المتغير المستقل على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك عند $\alpha \geq 0.001$.

الجدول رقم (24)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (t) ومستوى دلالتها (α)

للمجال الخامس في الاستبانة والمتعلقة بالفرضية الرابعة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t)	قيمة α	قرار فحص الفرضية
4.09	0.87	4.28	0.001	رفض

تشير نتائج الجدول رقم (24) إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.05$) بلغ (0.001) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة في الاستبانة والبالغ (4.09) ومتوسط درجات سلم الإجابة علي الاستبانة، حيث بلغت قيمة اختبار (t) 4.28 وبما أن مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 فأقل.

فإننا نرفض الفرضية الصفرية الرابعة التي تنص على أنه لا يؤثر الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

تظهر بيانات الجدول رقم (25) أن العوامل المستقلة مجتمعة وهي: تعدد أنواع أنشطة الخدمات، والتعليم والخبرة (التأهيل)، وتطبيق ضوابط الجودة، ودمج مكاتب التدقيق أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي.

الجدول رقم (25)

نتائج تحليل معامل الانحدار (Regression) لجميع العوامل المستقلة مجتمعة

على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	R	R ²	بيتا (Beta)	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	0.82	0.67	0.71	6.91	0.001
لجميع العوامل المستقلة مجتمعة				5.47	0.001

قد فسرت بيانات الجدول رقم (25) ما نسبته (0.67) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق)، وقد بلغت قيمة بيتا (0.71) وهي القيمة المعدلة لمعامل الانحدار وتبين الأهمية النسبية لتلك المتغيرات مجتمعة، وقد كشف اختبار (ت) عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذه المتغيرات مجتمعة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك عند $(0.01 \geq \alpha)$.

تظهر بيانات الجدول رقم (26) مصفوفة ارتباط معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة.

الجدول رقم (26)

مصفوفة معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين المتغيرات المستقلة

دمج مكاتب التدقيق	تطبيق ضوابط الجودة	التعليم والخبرة (التأهيل)	تعدد أنواع أنشطة الخدمات	
*0.46	*0.47	0.31	1	تعدد أنواع أنشطة الخدمات
*0.43	**0.82	1	0.31	التعليم والخبرة (التأهيل)
**0.62	1	**0.82	*0.47	تطبيق ضوابط الجودة
1	**0.62	*0.43	*0.46	دمج مكاتب التدقيق

* $0.05 \geq \alpha$

** $0.01 \geq \alpha$

حيث يبين الجدول (26) وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من متغيرات كما يلي:

دمج مكاتب التدقيق والتعليم والخبرة (التأهيل) بلغ (0.43) حيث كانت الفا دالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل. أما دمج مكاتب التدقيق و تعدد أنشطة الخدمات بلغ (0.46) حيث كانت الفا دالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل، أما تعدد أنشطة الخدمات وتطبيق ضوابط الجودة (0.47) حيث كانت الفا دالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل.

أما دمج مكاتب التدقيق وتطبيق ضوابط الجودة بلغ (0.62) حيث كانت الفا دالة إحصائية عند مستوى (0.01) فأقل. أما التعليم والخبرة (التأهيل) وتطبيق ضوابط الجودة بلغ (0.82) حيث كانت الفا دالة إحصائية عند مستوى (0.01) فأقل.

حيث تظهر بيانات الجدول رقم (27) أن العوامل جاءت مرتبة تنازلياً حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على النحو التالي:

الجدول رقم (27)

خلاصة العوامل المؤثرة على الإستراتيجية

الرتبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العوامل
4	0.41	3.25	العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات
1	0.46	4.15	العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة
3	0.58	4.07	العوامل المؤثرة على ضبط الجودة
2	0.87	4.09	العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي
	0.46	3.89	جميع العوامل مجتمعة

حيث احتلت العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة المرتبة الأولى بوسط حسابي 4.15 وانحراف معياري مقداره 0.46. فيما احتلت العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي المرتبة الثانية بوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري مقداره 0.78.

فيما احتلت العوامل المؤثرة على ضبط جودة أعمال التدقيق المرتبة الثالثة بوسط حساي 4.07 وانحراف معياري مقداره 0.58. أما العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات، فقد احتلت المرتبة الرابعة بوسط حساي 3.32 وانحراف معياري مقداره 0.41. وقد بلغ الوسط الحساي العام لجميع العوامل مجتمعة 3.91 بانحراف معياري مقداره 0.46.

لقد تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لأثر العوامل المختلفة (تعدد أنشطة الخدمات، التعليم والخبرة، ضبط الجودة، الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي) على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

تظهر بيانات الجدول رقم (28) نتائج تحليل المتعدد الانحدار لأثر العوامل المستقلة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (28)

نتائج تحليل المتعدد الانحدار (Multiple Regression) لأثر العوامل المستقلة

على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

المصدر	B	Beta	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	3.75	-----	2.17	0.04
العوامل المؤثرة على تعدد أنشطة الخدمات	-0.31	-0.14	0.67	0.51
العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة	1.43	0.74	2.33	0.03
العوامل المؤثرة على ضبط الجودة	-1.84	-1.11	-2.96	0.007
العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي	0.46	0.45	1.91	0.07

حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.34 مما يكشف أن هذه العوامل استطاعت تفسير ما نسبته 34% من التباين الموجود في المتغير التابع (الإستراتيجية). وتظهر بيانات الجدول رقم (24) أن مستويات الدلالة (α) عند كل من العوامل المختلفة باستثناء تعدد أنشطة الخدمات قد جاءت اقل من 0.05 وهو المستوى المعتمد لأغراض هذه الدراسة، مما يكشف الأثر الذي تحدثه هذه العوامل في استراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

النتائج والتوصيات:

من خلال الدراسة التي تمت يلاحظ أن ما قام به الباحث تم إثبات الفرضيات الأربع التي قامت الدراسة عليها، حيث إن الفرضية الأولى والتي تنص على أنه لا يؤثر أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وقد تم إثباتها من واقع الدراسة ومن واقع الأسئلة المصاحبة لها من عينة الدراسة ضمن الأسئلة المرفقة بالفرضية من 1-16، حيث كانت النتيجة مؤثرة وغير مطابقة مع رأي الباحث على أنه يؤثر أنواع أنشطة الخدمات على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق

أما الفرضية الثانية والتي تنص على أنه لا يؤثر التعليم و الخبرة (التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق تم إثبات ذلك من خلال الدراسة ومن الإجابة على الأسئلة المرفقة بالفرضية من 1-15، فكانت النتيجة مؤثرة وغير مطابقة مع رأي الباحث بأنه يؤثر التعليم والخبرة (التأهيل) على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

وكذلك الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق، وقد تم إثبات ذلك من خلال الدراسة ومن الإجابة على الأسئلة المرفقة بالفرضية من 1-23، حيث كانت النتيجة مؤثرة وغير مطابقة مع رأي الباحث بأنه يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

وبالنسبة للفرضية الرابعة والتي تنص على أنه لا يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق، ومن خلال الدراسة و الاستجابة من قبل عينة الدراسة على الأسئلة المرفقة بالفرضية من 1-9 حيث كانت النتيجة مؤثرة وغير مطابقة مع رأي الباحث بأنه يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق.

و استناداً لنتائج هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بعدة توصيات وهي كما يلي:

■ ضرورة العمل من قبل مكاتب التدقيق على مواكبة التطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات، وتطور الأنظمة المحاسبية المستخدمة، وذلك من خلال وضع الخطط والبرامج التي تتماشى مع التطور الحاصل في الوقت الحاضر، وإتباع إجراءات تدقيق مناسبة مما ينعكس بالتالي على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن بشكل عام، ووضع قواعد استرشادية عامة، من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، لكي يؤخذ بها من قبل الهيئة العامة للشركة في تحديد أتعاب التدقيق، وذلك لتقليص المنافسة بين مكاتب التدقيق، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل الأهم

■ من الأمور الهامة جداً توجيه التعليم الجامعي والتدريب المحاسبي بما يخدم سوق العمل، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم، ورفع سوية تدريب المهنيين ميدانياً، مع وضع إطار مقبول للتأهيل المهني، بحيث يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين مكاتب التدقيق.

■ لا بد من وجود هيئات رقابية خارجية تقوم بالرقابة على مدى قيام مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن، وخاصة المكاتب التي تدقق شركات مساهمة عامة بإتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة، وفرض عقوبات وجزاء مهنية من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، والعمل على توعية المدققين مهنياً، بأهمية إتباع وتطبيق ضبط جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم، وما في ذلك من انعكاسات ايجابية على المستوى الفردي، وعلى مستوى المهنة بشكل عام، وذلك عن طريق عقد المحاضرات والدراسات والندوات المختلفة.

■ العودة إلى تبني فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها، لتشكيل شركات تدقيق كبرى، قادرة على تقديم خدمات تدقيقية ذات مواصفات عالية، وأن يتم الاستفادة من خبرات المكاتب المحلية والأجنبية في مجال الأعمال التدقيقية الحديثة.

كما يوصى الباحث بإجراء دراسات ميدانية استطلاعية، عن سبب عدم تبني فكرة اندماج مكاتب التدقيق محلياً.

■ يقترح الباحث أن تتناول البحوث المستقبلية، أثر المنافسة المتزايدة في سوق خدمات التدقيق على الأحكام المهنية للمدققين ، وعلى مدى تناسب حجم أتعاب التدقيق مع حجم إجراءات التدقيق الواجب تنفيذها .

ويرى الباحث كذلك أنه في حالة عدم تحقق ما سبق، فإن التنظيم الحكومي يصبح ضرورة لابد منها، حيث يمكن إيجاد لجان منبثقة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات لتوأي هذا الأمر.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- اتحاد المحاسبين الدولي، (2002م). المعايير الدولية للتدقيق. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2004). إصدار المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة. ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
- التميمي، هادي (2006م). مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعملية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- حبتور، عبد العزيز صالح . (2004). الإدارة الاستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير). عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- خضير، مصطفى. (1996). المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات. جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- الركابي، كاظم نزار. (2004). الإدارة الاستراتيجية (العولمة والمنافسة). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عبد الله، خالد أمين. (2000). علم تدقيق الحسابات - الناحية العلمية. دار وائل للنشر، عمان.
- عبد الله، خالد أمين. (1998). التدقيق والرقابة على البنوك. دار وائل للنشر، عمان.
- الصبان، محمد وعلي، عبد الوهاب نصر. (2002). المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الدار الجامعية، الاسكندرية.
- عبد الوهاب، إبراهيم طه. (2004/2003). المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية. جامعة المنصورة، كلية التجارة (قسم المحاسبة).
- علي، عبد الوهاب. (2002). خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية.

● لطفي، أمين السيد احمد. (2005). المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال. الاسكندرية، الدار الجامعية.

ب- المقالات والدوريات:

- خوري، نعيم سابا(2003م).معايير محاسبية عالمية موحد هـ تولد بعد عام 2005م، مجلة المدقق، العدد (52 - 53).
- إسماعيل، إسماعيل، وآخرون. (2000). التأهيل المهني المحاسبي - الواقع والآفاق. بحث قدم للمؤتمر العلمي المهني الثاني، 20-21/آب/2000، الأردن.
- جاغوب، سامر. (1993). واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.مجلة المدقق، 241: 6-7.
- خرابشة، عبد. (2000). منظمة التجارة العالمية (WTO) ومهنة تدقيق الحسابات- الآفاق والتحديات. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني، عمان، الأردن.
- دهمش، نعيم. (1989). استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن. المحاسب القانوني العربي، 23: 22-25.
- عارضة، أسعد. (1997). أين نحن من فواعد السلوك المهني. مجلة المدقق، 31: 15.
- غطاس، زينة (1998 م).معايير التدقيق كيف تأسست ولماذا ؟ ، مجلة المدقق، العددان (34) و (35)، ص ص (18 - 21) و (26 - 29) .
- لطفي، امين. (1995). أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية وأحكام المراجعين. المجلية العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 1: 1499.
- المالكي، عبد الله. (2000). تدقيق الحسابات مهمات جديدة في عصر جديد. مجلة المدقق، العدد 41.

ت- الرسائل الجامعية:

- إبراهيم، إيهاب نظمي صابر (2005م). تطوير استراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء على مخاطر الأعمال، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات_العليا : عمان ، الأردن .
- احمد ، زياد جمال إبراهيم (2003م). العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق : دراسة تحليله ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة ، جامعة آل البيت : المفرق ، الأردن .
- البهلول، محمد عبد الغني (2001م). موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سوريا.
- حميدات، محمد محمود (2002م). تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها : دراسة ميدانية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة ، جامعة اليرموك : اربد ، الأردن.
- دهمش ، رلى نعيم حسني (1994م). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن : دراسية ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، الجامعة الأردنية : عمان ، الأردن .
- الرمحي ، زاهر عطا (2004م). تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا : عمان ، الأردن .
- الشطرات ، وسيم خليل جميل (1999م). تخطيط عملية التدقيق في الأردن وفقا لمعايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة آل البيت : المفرق ، الأردن .
- عميرة ، محمد سعادات لطفي (2004م). تحديد وقياس أسس اختيار مكاتب التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية:دراسة تحليلية اختباريه، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا : عمان ، الأردن .

- محمد عبد الغني (2001م). موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق : سوريا.
- نبروخ ، نزال عبد المعطى (2000م). مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:الصعوبات وآفاق التطور: دراسة مسحية لوجهات نظر مدققي الحسابات القانونيين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة القدس : فلسطين.

ث-القوانين والأنظمة:

- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (2005 م). " أسماء وأعداد المدققين والمكاتب المرخصة"، معلومات غير منشورة، عمان، الأردن .
- المملكة الأردنية الهاشمية. نظام رقم (30) لسنة 1986م : نظام تصنيف مدققي الحسابات القانونيين ، الجريدة الرسمية،(عمان : مديرية المطابع العسكرية ، 3/10/1986م).
- المملكة الأردنية الهاشمية. نظام رقم (73) لسنة 2003: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، الجريدة الرسمية، (عمان: مديرية المطابع العسكرية: 16/6/2003 م).
- المملكة الأردنية الهاشمية.قانون رقم (22) لسنة 1997قانون الشركات،الجريدة الرسمية،(عمان:مديرية المطابع العسكرية:15/5/1997م).
- هيئة الأوراق المالية (2005 م). تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توفرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية، رقم (1) لسنة 1998 م ، عمان ، الأردن.

A-Books:

- American Institute of Certified Public Accountings (AICPAs). (2002). Special Committee on Assurance Services (SCAS). The Report of The Special Committee on Assurance Services .
- American Accounting Association. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The accounting Review, 47, supp.
- Alvin, A.A. and James, K.L. (2004). **Auditing an Integrated Approach**. Tenth Edition, Prentice Hall International, Upper Saddle River, New Jersey.
- Arens, A. A., & Loebbecke J. K. (1997). Auditing: An Integrated Approach. N. J: Prentice-Hall.
- Arens, A, Alvin., Elder, j, ranadal., and Beasley, S, Mark.(2005).
- **Auditing and Assurance Services**. Tenth Edition, Prentice Hall International.
- Arens, A. and J. Loebbecke. (2004). **Auditing**: An Integrated Approach, Tenth Edition, Prentice Hall Inc: N. J.
- Bowman, Cliff. (1990). The Essence of Strategic Management. Englewood Cliffs N.J.: prentice Hall.

- Glueck, F. W. (1988). Business Policy and Strategic Management. New York: McGraw-Hill Book Co, INC.
- Hofer, C. W. and Schended, Dan. (1980). Strategic management. st. paul, Minn: West Publishing Co.
- Mintzerg, H., Quinn, J.B. and Voyter, John. (1995). The Strategy Process. Collegiate Edition Englewood Cliffs, New York, Prentice-Hall.
- Philip Slenick. (1957). Leadership in Administration: A sociological Interpretation. New York: Harvard and Row.
- Quinn, J.B. (1980). Strategic Logical Incremwntalism. Home Wood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Schelling, T.C. (1980). The Strategy of Conflict. 2nd ed., Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Thomas, Joe. G. (1988). Strategic Management: Concepts. Practice and cases. New York: Harper and Row Publishers.

B-Periodicals:

- Ashbaugh, Hollis. And Warfield, Terry. (2003)." Audits as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market". **Journal of International Accounting Research**, vol. 2, pp.(1 – 21).
- Ashton, A, H. (1991). Experience & Error Frequency Knowledge As Potential Determinants of Audit Expertise. The Accounting Review, April pp.(35 – 42).

- Beattie, Vivien., Goodacre, Alan., and Fernley, Stella. (2003). "And then there were four: A study of UK audit market concentration – causes, consequences and the scope for market adjustment". Journal of Regulation and Compliance, vol. 11, No. 3 pp. (250 – 263).
- Copley, P. A., & Gaver, K. M. (1995). Simultaneous Establishment of the Supply Demand of Differentiated Audits. Journal of Accounting Researcher, Spring, P.138.
- Craswell, A. T. and Taylor, S. L. (1999). "The Market Structure of Auditing In Australia: The Role of Industry, Specialization". **Research In Accounting Regulation**, 5, PP (55 – 77).
- Glueck, Fredrick W. et al. (1982). The Evaluation of Strategic Management, Mckinsey Staff Paper October, P 149).
- Haande, Leonie. (2000). "Strategic Analysis for Sustainability Audits". Unpublished Paper. University of Amsterdam. P 152
- Henderson, Bruce, D. (1989). The Origin of Strategy. Harvard Business Review, PP 67-80.
- Majone, G. (1976-1977). The use of Policy Analysis in the Future and the Past: Essays on programs. Russell Sage Foundation Annual Report, PP 5-9.
- Mayhew, B. M. and Kins, M. S. Will. (2003). "Audit Firm Industry Specialization As A Differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged

To Firms Going Public Auditing". **A Journal of Practice and Theory**, 22. (2). PP (33 – 52).

- Mintzerg, H., and Water, J. A. (1982). Tracking Strategy in an Entrepreneurial Firm. *Academy of Management Journal*, PP 17-25.
- Moizer, Peter. Benau., Maria Gracia Antonia., Humphrey Christopher., and Martinez, Vico. Antonio. (2004). "the Corporate Image of Auditors in a Developing Audit Market within the EU: the Case of Spain". **European Accounting Review**, Vol. 13 No. 3, pp (561 – 582).
- Pae, Suil. and Yoo, Seung – Weon. (2001). "Strategic Interaction in Auditing: an Analysis of Auditors Legal Liability, Internal Control System Quality and Audit effort". **The Accounting Review**, vol. 76, No. 3, pp.(333 – 356).
- Porter, M. E. (1997). What a Strategy. *Harvard Business Review*. PP, 40-55.
- Porter, M.E. (1990). The Competitive Advantage of Nations. *Harvard Business Review*, PP 52-61.
- Purcell, T. J. and Lifson, D. (2003). "Tax Services After Sarbanes – Oxley" **Journal of Accounting**, 196 (5), PP (32 – 37).
- Ronald, A.D, & Willie, E.G. (1996). Empirical Evidence On One Functional Relation Between Audit Planning & Total Audit Efforts. *Journal of Accounting Researcher*, 34(1), Spring, P.121.
- Sucher, P., Moizer, P., and Zarova, M. (1999). "The Images of the Big Six " **Audit Review**, 8 (3), pp. (499 – 551).

- Thavapalan, Sumithira., Moroney, Robyn., and Simnett, Roger. (2002). "The Effect of the Pricewaterhouse Coopers merger on Auditor Concentration in Australia. A Note". **Accounting and Finance** .Vol, 42, pp (153 – 167).
- Vanstraelen, A. (2000). " Impact of Renewable Long – Term Audit Mandates on Audit Quality". The European Accounting Review, Issue 1, pp (419 – 442).

C-Web Sites:

- Beasley M. and Salterio, S. (2001, winter) The Relationship between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and experience (on-line).3(1) Available: file://**A:ABSCO** host.Htm.
- Chien, Shu – Hua. And Chen, Yahn – Shir. (2005, June) The Provision of Non – Audit Services by Accounting Firms after the Enron Bankruptcy in The United States (on-line).3(1) available: file://**A:ABSCO** host.Htm.
- Dopuch, Nicholas., Gupta, Mahendra., Simunic, Dana., and Stein, T. Michael. (2003, Spring) Production Efficiency and the Pricing of Audit Services (on-line).3(1) Available: file://**A:ABSCO** host.Htm.
- Kinney, William., Plamsorse, Zoe. vonna., and Scholz, Susan. (2004, June) Auditor Independence, Non – Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right? (On-line).3(1) Available: file://**A:ABSCO** host.Htm.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة

السادة مكتب تدقيق الحسابات القانونيين المحترمين

السيد/شريك - مدير مكتب التدقيق المحترم

السلام عليكم ورحمة الله.

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية للتعرف على العوامل المؤثرة على استراتيجيات العمل لمكاتب التدقيق في الأردن واتجاهات تطورها.

وإيماناً منه بأنكم خير مصدر لتحقيق الدراسة، فهو يأمل منكم التعاون المطلق من خلال الإجابة بدقة وموضوعية عن أسئلة الاستبانة.

ومع الشكر و التقدير لمساهمتمكم الكبيرة، فإن الباحث يؤكد بان البيانات المقدمة ستعامل بسرية، وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن ملخصاً عن نتائج البحث سوف يتم إرساله لكم بعد تحليل النتائج.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

حسام أبو عياش

2006/ /

الجزء الأول:

القسم الأول: معلومات عامة تتعلق بالمستجيب

الرجاء وضع إشارة (x) حول الإجابة الصحيحة التي تراها مناسبة.

1- الجنس:

أ- ذكر ب- أنثى

2- المركز الوظيفي في مكتب التدقيق:

أ- مدقق شريك / صاحب مكتب تدقيق مدير تدقيق ج- نقيب رئيسي
د- مساعد مدقق هـ- لك (لطفاً حددها:.....)

3- أعلى مؤهل أكاديمي حصلت عليه:

أ- دبلوم (كلية مجتمع) ب- الوريوس ج- دبلو دي
د- ماجستير هـ- دة

4- التخصص العلمي:

أ- محاسبة ب- إة أعمال ج- إدارة مالية دي
د- اقتصاد هـ- ذلك (حددها لطفاً:.....)

5- العمر:

أ- من 25 - 30 عام ب- من 31 - 40 عام ج- من 41 - 50 عام
د- من 51 - 60 عام هـ- من 61 عام فأكثر

6- عدد سنوات الخبرة:

- أ- أقل من 3 سنوات ب- 3-6 سنوات ج- من 6 سنوات
د- من 10 - 15 سنة هـ- من 15 سنة

7- نوع الإجازة القانونية أو العلمية التي تمارس بموجبها مهنة تدقيق الحسابات:

- أ- إجازة قانونية أردنية (JCPA) ب- في حسابات قانوني أمريكي (CPA)
ج- مدقق حسابات قانوني بريطاني (CA). د- إجازة تدقيق أردنية+(CPA) أو (CA)
هـ- غير ذلك (حددها لطفاً:.....)

8- فئة الإجازة القانونية الأردنية:

- أ- فئة (أ) ب- (ب) ج- فئة (ج)
د- لا توجد إجازة قانونية أردنية غير ذلك (حددها لطفاً:.....)

9- هل تزاول مهنة التدقيق حالياً بشكل مستقل:

- أ- نعم ب- لا

10- إذا كان الجواب (لا) ما هي وظيفتك الحالية:

- أ- محاضر في جامعة أو كلية ب- في مكتب تدقيق حسابات
ج- موظف في إحدى مؤسسات القطاع الخاص د- موظف دائرة ضريبة الدخل
هـ- غير ذلك (حددها لطفاً:.....)

القسم الثاني:

1- تاريخ تأسيس المكتب (مباشرة العمل):

- أ- قبل عام 1960. ب- من 1960 وقبل عام 1970
ج- من عام 1970 وقبل عام 1980 د- من عام 1980 وقبل عام 1990
هـ- عام 1990 فما بعد

2- عدد العاملين في المكتب:

أ- اقل من 5 أشخاص ب- 5-10 أشخاص ج- 10-15 شخص

د- 15-20 شخص هـ- أكثر من 20 شخص

3- عدد المدققين في المكتب العاملين على الإجازات التالية:

أ- إجازة تدقيق أردنية فقط من الفئة (أ) من الفئة (ب) من الفئة (ج)

ب- شهادة مدقق حسابات قانوني أمريكي (CPA) فقط

ج- شهادة مدقق حسابات قانوني بريطاني (CA) فقط

غير ذلك (حددها لطفاً:.....)

4- عدد الشركاء في المكتب:

أ- لا يوجد ب- 1-3 ج- 4 د- 6 هـ- أكثر من 10

5- هل للمكتب فروع أخرى:

أ- داخل المملكة ب- خارج المملكة (دول أجنبية) ج- المملكة (دول عربية)

عددها من فضلك:..... عددها من فضلك:..... عددها من فضلك:.....

6- ما هي الخدمات التي يقدمها المكتب الرجاء ترتيبها من (1-5) رقم (1) الأكثر أهمية و(5) الأقل أهمية:

1- التدقيق لإبداء الرأي المحايد 2- إعداد حسابات ومسك الدفاتر

3- دراسات واستشارات ضريبية (اقتصادية، ومالية، وأنظمة معلومات)

4- التحكم والتصفية 5- غير ذلك (حددها لطفاً:.....)

7- هل يوجد في المكتب دائرة/ قسم خاص مسؤول عن ضبط جودة أعمال التدقيق:

أ- نعم ب-

8- هل يرتبط المكتب مع مكتب تدقيق عالمي:

أ- نعم اسم المكتب من فضلك:..... ب- لا (الاسم إلى سؤال 12)

9- الرجاء تحديد جنسية المكتب:

أمريكية بريطانية غير (حددها لطفاً:.....)

10- تاريخ ارتباط مكتبكم مع مكتب تدقيق عالمي:

أ- قبل عام 1960. ب- من 1960 وقبل عام 1970

ج- من عام 1970 وقبل عام 1980 د- من 1980 وقبل عام 1990

هـ- عام 1990 فما بعد

11- كيف تقيم مستوى التعاون بين مكتبكم ومكتب التدقيق العالمي:

أ- ممتازة ب- جيد جداً ج- متوسط د- ضعيفة

12- هل تم اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي:

نعم (اسم المكتب من فضلك:.....) ب- لا (انت إلى سؤال 15)

13- تاريخ اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي:

أ- قبل عام 1960. ب- من 1960 وقبل عام 1970

ج- من عام 1970 وقبل عام 1980 د- من 1980 وقبل عام 1990

هـ- عام 1990 فما بعد

14- كيف تقيم مستوى التعاون بين مكتبكم ومكتب التدقيق محلي:

أ- ممتازة ب- جيد جداً ج- متوسط د- ضعيفة

15- تفضل ارتباط المكتب مع مكتب تدقيق عالمي على أن يكون ك:

أ- ممثلين ب- مراسلين ج- ش د- تعاون

القسم الثالث:

الرجاء وضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة

ملاحظة: استراتيجية العمل لمكاتب التدقيق: هي الخطة الموحدة الشاملة والمتكاملة التي تربط بين المزايا

الاستراتيجية للمنظمة مع تحديات البيئة، وهي مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة.

الرقم	السؤال	درجة الموافقة				
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	أن عدم تبني استراتيجية لعمل مكتب التدقيق تقوم على:					
-1	عدم تطوير وتحسين أنشطة الخدمات في تقديم خدمات التأكيد وخدمات عدم التأكيد.					
-2	عدم تطور أنواع أنشطة الخدمات بسبب تدني الأتعاب المهنية مقابل الخدمات المقدمة (عامل الوقت والكلفة).					
-3	عدم تحسين نوعية التعليم والخبرة باتباع معايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة.					
-4	عدم تحسين نوعية (التعليم والخبرة) بسبب: أ- قدم المراجع المستخدمة في التعليم الجامعي، وضعف العلاقة الأكاديمية والمهنية. ب- نقص التدريب (الخبرة) الكافية واللازمة للعاملين في مجال التدقيق.					
-5	عدم تطبيق ضبط جودة أعمال التدقيق لانسجامها مع معايير التدقيق المعتمدة.					
-6	عدم وجود إدراك كافي، وإلزام قانوني لاتباع نظام خاص لضبط جودة أعمال التدقيق (سياسات وإجراءات): أ- المنفعة لا تبرر التكلفة (الوقت والمال والجهد المبذول في الخدمات المقدمة). ب- تدني نسبة المخاطر التي تحيط بأعمال تدقيق الحسابات في الأردن.					
-7	عدم الاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بسبب: أ- عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الدولية. ب- عدم التقيد بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني لإرشادات تطبيقات التدقيق المتعارف عليها. ج- عدم تقيد مكاتب التدقيق المحلية بقوانين وشروط المكاتب العالمية. د- قلة حجم مكاتب التدقيق (مقاساً بالمؤهلين مثل (CA, CPA) وقلة الشركات المساهمة).					

الجزء الثاني: (البيانات الأولية لاستبانة الدراسة)

ملاحظة (1): يرجى وضع إشارة (x) في المكان المناسب للإجابة، وتتعلق بالعوامل والمتغيرات المؤثرة على استراتيجيات مكاتب التدقيق واتجاهات تطورها.

ملاحظة (2): برأيك، ما مدى تأثير العوامل التالية على استراتيجيات مكاتب التدقيق واتجاهات تطورها؟

(أ) العوامل المؤثرة على تعدد وأنشطة الخدمات:

الرقم	السؤال	درجة التأثير				
		كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً
-1	مدى تأثير خدمات التأكيد على مكتبكم					
	أ- التدقيق.					
	ب- الفحص.					
	ج- الاطلاع.					
	د- الإجراءات المتفق عليها.					
-2	مدى تأثير خدمات عدم التأكيد على مكتبكم:					
	أ- المحاسبة.					
	ب- الخدمات الضريبية.					
-3	ج- خدمات الاستشارات.					
	مدى قيام مكتبكم بالأعمال التالية (خبرة) في:					
	أ- التحكيم.					
	ب- التصفية.					
-4	ج- دراسات الجدوى الاقتصادية والمالية والإحصائية.					
	د- إعداد النظم الداخلية وأعمال تقييم الأداء والأعمال.					
-4	يستحسن أن يقدم مكتبكم:					
	أ- أنشطة خدمات (متعددة) لكل النشاطات والصناعات.					
-5	ب- أنشطة خدمات (محددة) مطورة ولكل نشاط فريق عمل متخصص.					
	إن من المعوقات التي تحول دون تقديم أنشطة خدمات (متعددة):					
	أ- عدم وجود محاسبين قانونيين مؤهلين (علمياً - وعملياً)					

					ب- تدني الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة من مكاتبكم (عامل الوقت والكلفة).	
					ج- قلة عدد مكاتب التدقيق قياساً لـ (حجمها ونوعيتها).	
(ب) العوامل المؤثرة على التعليم والخبرة (التأهيل):						
درجة التأثير					السؤال	الرقم
كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً		
					1- التأهيل العلمي الكافي للقائمين على مكتب التدقيق كالحصول على الدرجة العلمية التالي: أ- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة أو أي تخصصات ذات العلاقة. ب- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى في التخصصات ذات العلاقة المهنية. ج- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) في تخصصات ذات العلاقة المهنية. د- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى تخصص محاسبة. هـ- حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) تخصص محاسبة. و- حصول المحاسب القانوني على شهادة الزمالة مثل (CPA أو CA) أو غيرها من الشهادات المهنية.	
					2- مساهمة المحاسب القانوني في التدريب والتعليم المستمر داخل وخارج مكتب التدقيق.	
					3- الإلمام الجيد للمحاسب القانوني بمعايير المحاسبة، ومعايير التدقيق المعتمدة.	
					4- مشاركة المحاسب القانوني بالندوات والمؤتمرات المهنية.	
					5- توفر الخبرة المهنية للقائمين على مكتب التدقيق بنشاط الصناعة التي ينتمي إليها العميل.	
					6- توفر الخبرة المهنية العامة للمحاسب القانوني في مهنة التدقيق.	
					7- التزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة.	
					8- تغيير المدققين وإعادة توزيعهم على عمليات تدقيق أخرى.	

					إلمام المحاسب القانوني بالحاسب الآلي (الحاسوب).	9-
					إلمام المحاسب القانوني باللغات الأخرى (الأجنبية كاللغة الإنجليزية).	10-
ج- العوامل المؤثرة على ضبط الجودة						
درجة التأثير					السؤال	الرقم
كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً		
					توفر نظام رقابة على الجودة داخل مكتب التدقيق (وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على سياسات وإجراءات مكتب التدقيق).	1-
					مركزية تنظيم مكتب التدقيق (بحيث تكون جميع فروع المكتب مرتبطة مباشرة بإدارة المكتب الرئيسي).	2-
درجة التأثير					السؤال	الرقم
كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً		
					يتم التأكيد على الاستقلال الفكري، والاستقامة، والموضوعية والنزاهة، والسرية، والسلوك المهني، للمدقق من خلال وضع برنامج التدريب والإشراف وعمل قوائم استقصاء لمراجعة عملية التدقيق.	3-
					يحفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملائه والاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	4-
					يتم التعيين وفق سياسات وإجراءات معينة للتوظيف.	5-
					يتم تعيين الموظفين على كافة المستويات بناءً على حجم العملاء الحاليين والمتوقعين واعتبارات ترك العمل أو التقاعد للموظفين الحاليين.	6-
					يحفظ المكتب بسجل عن نشاطات المكتب وعن كل موظف.	7-
					يساهم المكتب في: أ- دفع رسوم واشتراكات الموظفين بعضوية المنظمات والجمعيات المهنية. ب- توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية والمتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها. ج- عقد دورات تدريبية باستمرار داخل المكتب لجميع المستويات الوظيفية.	8-
					قدرة القائمين على مكتب التدقيق بتقديم أحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة واتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق.	9-
					يوجد تقسيم للوظائف إلى مستويات وظيفية محددة المسميات ووصف وظيفي للأعمال التي يقوم بها الموظف والمسؤوليات التي يتحملها في كل مستوى وظيفي.	10-
					اتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق.	11-

					12-	يتم تخطيط المكتب باحتياجاته من الموظفين على أساس شامل وحسب حاجة كل فرع على حدة.
					13-	يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق إفرادية، تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق.
					14-	اعتماد مكتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول.
					15-	يتم التخطيط لكل مهمة تدقيق بشكل ملائم وخطي وإشراف مناسب على المستويات الوظيفية بأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين.
					16-	يشارك المساعدون بأكبر قدر ممكن من أعمال مهمة التدقيق تحت إشراف موظفين مختلفين من وقت لآخر.
					17-	يلجأ المكتب بشكل غير رسمي إلى استشارة مكاتب تدقيق أخرى معينة أو أشخاص معينين من خارج المكتب لمعالجة الاستفسارات المهنية.
					18-	يعتمد المكتب على آراء مستشارين داخليين خاصة فيما يتعلق بالأمور القانونية التشريعية.
					19-	يقوم مدير المكتب بالرقابة على مدى انسجام الإجراءات والقرارات التي تم التوصل إليها مع سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بقبول واستمرار العملاء.
					20-	مشاركة مديري التدقيق الرئيسيين، وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق.
					21-	يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك بتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة بضبط الجودة تعمل بفعالية.
د- العوامل المرتبطة (بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي).						
درجة التأثير					السؤال	الرقم
كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً		
					1-	اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي: أ- كبير الحجم يقاس بعدد المؤهلين وعدد العملاء. ب- ذو مركزية تنظيمية (هيكل تنظيمي، فروع وأقسام وأنشطة متطورة). ج- ذو سمعة وشهرة جيدة.
					2-	مدى التزام المكتب المحلي بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق.
					3-	مدى تقييد المكتب بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني وإرشادات وتطبيقات التدقيق المتعارف عليها.

					يلجأ المكتب المحلي للاستشارة ومعالجة استفسارات معينة مع مكتب التدقيق العالمي.	-4
					اندماج المكتب أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي تساعد على: أ- تطوير وتنوع أنشطة الخدمات المهنية. ب- تنمية الخبرات والثقافات وتنوعها لدى المحاسبين القانونيين. ج- الحصول على ثقة العملاء والحصول على شركات كبيرة الحجم.	-5

هـ-عوامل أخرى.

.....

.....

.....

...

أعداد المحاسبين القانونيين	تلفون	أسماء مكاتب التدقيق
22	5526111	Ernst & Young المحاسبون المتحدون
13	4634163	Diollitte سبأ وشركاه
16	5100900	طلال أبو غزالة
4	4647808	العالم العربي للتدقيق
9	5151125	Grant Thornton المهنيون العرب
3	4625882	شركة صالحة وقنصل للتدقيق Horwath. Intr
4	5529155	مأمون فاروق وشركاه
4	5660629	PriceWaterhouse Cooper بواب وشركاه
2	4618659	شداد محاسبون قانونيين
3	46309391	شركة حويط وفاشة وشركاه
5	5561204	Nexia .Intr غوشة وشركاه
2	5683053	Polaris إبراهيم عباسي وشركاه

3	5656729	الخبراء العرب للتدقيق
2	5678145	شركة تجمع اتحاد المحاسبين القانونيين
2	5689918	المتحد لتدقيق الحسابات
2	5524486	المحاسبون الأردنيون
4	4651931	MRI التجمع للإستشارات والتدقيق
2	4619309	المحاسبون القانونيون العرب
2	5682888	الطاهر لتدقيق الحسابات
2	4624430	خليف والريان للتدقيق
2	5683234	شركة رياض الجنبيى للتدقيق
6	5685409	KPMG خليف وشركاه
2	4619229	AGN.Intr عادل حبيب وشركاه
2	4780537	مؤسسة ناصر الدين للتدقيق
2	5603828	مجدى السمان للتدقيق
3	5668099	محمود سعادة وشركاه
2	5539346	ميشيل سنداحة وشركاه
4	5518420	شركة رمضان ناصر وشركاه
129 محاسب قانوني	28 مكتب	المجموع