The Impact of Analytical Procedures on Enhancing the Professional Judgment of the Certified Public Accountant in Jordan

Walid Omar Owais[1] and Ahmad Ali Bawaneh[2]

ABSTRACT

This study aimed at identifying the effect of analytical procedures on enhancing the professional judgment of the certified public accountant in Jordan. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of (192) certified public accountants affiliated with Jordanian Association of Certified Public Accountants (JACPA). The descriptive approach was used to describe the analytical procedures, data collection, classification, processing and analysis to find out the results, while the heuristic approach was used to analyze, interpret and draw conclusions based on the sample of the study.

The results of the study showed that there is a statistically significant impact of analytical procedures (financial indicators and ratios, risk assessment and comparisons of financial statements) on the professional judgment of the Jordanian certified public accountant, while detailed tests had a weak impact on professional judgment. The study recommended to increase the level of efficiency of auditors on the concept of detailed tests as one of the dimensions of analytical procedures and organize applied courses on the International Audit Standard (520) for analytical procedures.

Keywords: Analytical procedures, Professional judgment, Professional qualification, Compliance with legislations, Professional competence.

1 Associate Professor, Al-Balqa Applied University, Amman University College for Financial and Managerial Sciences, Accounting and Accounting Information System Department. waliiidowais@bau.edu.jo

2 Assistant Professor, Al-Balqa Applied University, Amman University College for Financial and Managerial Sciences, Accounting and Accounting Information System Department. ahmadbawaneh@bau.edu.jo

Received on 13/12/2019 and Accepted for Publication on 1/6/2020.

© 2021 DAR Publishers/The University of Jordan. All Rights Reserved.

أثر الإجراءات التحليليّة في تعزيز الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني في الأردن

وليد عمر عويس[1] وأحمد علي بواعنة[2]

ملخص

هدفت الدراسة إلى التعرّف إلى أثر الإجراءات التحليليّة في تعزيز الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني في الأردن. ولتحقيق أهداف الدراسة، صُمّمت استبانة وُزِّعت على عيّنة مكوّنة من (192) مدقّقًا ينتمون إلى جمعيّة المحاسبين القانونيّين الأردنيّين، واستُخدم المنهج الوصفي؛ لوصف الإجراءات التحليليّة وجمع والبيانات وتصنيفها، ومعالجتها وتحليلها ومعرفة النتائج، والمنهج الاستدلالي؛ لتحليل الاستنتاجات وتفسيرها واستخلاصها بالاعتماد على عيّنة الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للإجراءات التحليليّة المتمثّلة في (المؤشرات والنِّسب الماليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني، بينما كان أثر الاختبارات التفصيليّة في الحكم المهني ضعيفًا. وأوصت الدراسة بضرورة رفع مستوى كفاءة مدقّقي الحسابات عن مفهوم الاختبارات التفصيليّة كأحد أبعاد الإجراءات التحليليّة، وعقد دورات تطبيقية لمعيار التدقيق الدولي (520) الخاص بالإجراءات التحليليّة.

الكلمات الدالة: الإجراءات التحليليّة، الحكم المهني، التأهيل المهني، الالتزام بالتشريعات، الكفاءة المهنية.

المقدمة

تُعدّ الإجراءات التحليليّة من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقّق لتنفيذ عمليّة التدقيق التي تساعده على توفير أدلّة إثبات ملائمة وموثوقة تمكّنه من الخروج بنتائجَ جوهريّة، كذلك تساعده في التعرّف إلى المؤشّرات الخاصّة بالشركة التي عن طريقها تُكتشف مواطن الضعف والقوة، ومن ثمّ يصدر حكمه المهني. وقد بيّنت معايير التدقيق الدوليّة المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المدقّق أدوات المراجعة ومدى إلزاميّة كلّ مرحلة وأهدافها، ومن المهم في أيّ مرحلة من مراحل عمليّة التدقيق أن تكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المدقّق وتوقعات المدقّق. وقد جاء معيار الإجراءات التحليليّة رقم (520) الصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولية لتحليل العلاقة بين بنود القوائم الماليّة وغير الماليّة لفترات أخرى، وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأيّ فروقات أو علاقة غير متوقعة، ومن ثمّ الخروج بنتيجة تساعد على إصدار الحكم المهني (Arenz et al., 2014). وانطلاقًا وحرصًا على إبداء الحكم المهني لمدقّق الحسابات، بدأ الممارسون لمهنة التدقيق والأكاديميّون في علم المحاسبة والتدقيق باستخدام أبعاد ومقاييس التأهيل والالتزام بالتشريعات الدقيقة والكفاءة المهنية لقياس جودة الحكم المهني لمدقّق الحسابات (الذنيبات، 2015). ولذلك جاءت هذه الدراسة لمعرفة أثر الإجراءات التحليليّة في تعزيز الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني في الأردن.

مشكلة الدراسة

إنّ الكفاءة المهنيّة لإصدار الحكم المهني تعدّ أحد الموضوعات المتجدّدة التي يهتمّ بها مدقّق الحسابات، ولذلك فإنه يحتاج إلى التأهيل المهني المتمثل في التأهيل العلمي والعملي، والالتزام بالتشريعات التدقيقيّة في إصدار حكمه المهني وتقاريره

1 أستاذ مشارك، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية عمان الجامعية للعلوم الماليّة والإدارية، قسم المحاسبة ونظم المعلومات المحاسبية.
waliiidowais@bau.edu.jo
2 أستاذ مساعد، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية عمان الجامعية للعلوم الماليّة والإدارية، قسم المحاسبة ونظم المعلومات المحاسبية.
ahmadbawaneh@bau.edu.jo
تاريخ استلام البحث 2019/12/13 وتاريخ قبوله 2020/6/1.

© 2021 عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية. جميع الحقوق محفوظة.

المهنية من خلال اتّباع أساليبَ حديثة ترتبط بالإجراءات التحليليّة حسب معيار التدقيق (520)، التي يمكنها أن تساعد مدقّق الحسابات القانوني الأردني في إصدار حكمه المهني وتدعيم قراره. وبناءً على مشكلة الدراسة، تسعة الدراسة إلى الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

ما أثر الإجراءات التحليليّة في تعزيز الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني؟

وتنبثق عنه الأسئلة الفرعيّة الآتية:

- ما مدى تطبيق الإجراءات التحليليّة بأبعادها (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) من وجهة نظر مدقّقي الحسابات القانونيّين في الأردن؟
- هل يتمتع مدقّقو الحسابات القانونيون بالتأهيل المهني لتعزيز حكمهم المهني؟
- هل يلتزم مدقّقو الحسابات القانونيون بالتشريعات التدقيقيّة اللّازمة لتعزيز الحكم المهني لديهم؟
- هل يتمتع مدقّقو الحسابات القانونيون بالكفاءة المهنيّة لتعزيز حكمهم المهني؟

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى التعرّف إلى تطبيق الإجراءات التحليليّة من قبل مدقّقي الحسابات في الأردن، وكذلك التعرّف إلى مستوى الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني، وكذلك تحليل ومعرفة العلاقة الارتباطيّة بين الإجراءات التحليليّة والحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني.

أهمية الدراسة

تنبُع أهميّة الدراسة من كونها تركّز على قياس أثر تطبيق الإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) من وجهة نظر مدقّقي الحسابات، الذي يُعدّ من الموضوعات الهامّة في مجال التدقيق، وكذلك إبراز دور الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني في الأردن.

متغيّرات الدراسة

المتغيّر المستقل: الإجراءات التحليليّة: هي اختبار جوهري للبيانات الماليّة باستخدام أساليب وأدوات، مثل المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، وأساليب كميّة وإحصائيّة؛ بهدف الوصول إلى أدلّةٍ وقرائنَ إثباتٍ حول دقة بيانات القوائم الماليّة للشركة محل التدقيق وصحّتها، ويتكون من المقاييس الآتية:

- المؤشرات والنسب الماليّة: هي العلاقة بين متغيرين(رقمين) موجودين في القوائم الماليّة تربطهما علاقة كميّة أو دلالة مشتركة، وتستخدم لتقييم الحالة الماليّة العامة للشركات أو المنظمات الأخرى، ومعرفة نقاط القوة والضعف في مختلف الشركات.
- الاختبارات التفصيليّة: هي دراسة العلاقات بين البيانات الماليّة وتقييمها ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات.
- تقييم المخاطر: هو قدرة مدقّق الحسابات على استخدام الإجراءات التحليليّة في تحديد المخاطر وتقييمها التي قد تتعرض لها أنظمة الرقابة الداخليّة والحسابات في الشركة محل التدقيق.
- المقارنات للبيانات الماليّة: تُقارن فيها بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، من خلال مقارنة تفاصيل إجمالي الرصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة، واحتساب النِّسب المئويّة والنسب الماليّة، ومقارنتها مع السنوات السابقة.

المتغير التابع: الحكم المهني: هو الوصول إلى تعبير صادق عن تدقيق القوائم والتقارير الماليّة، ويكون التعبير عن رأي المدقّق من خلال تقرير يصدره ويعطي فيه رأيه المهني وحكمَه المهني في القوائم الماليّة بكفاءة مهنيّة، وذلك من خلال خبرته وتأهيله المهني مع التزامه بالتشريعات والمعايير المهنيّة المنظمة للمهنة. ويتمثل في الأبعاد الآتية:

- التأهيل المهني: امتلاك مدقّق الحسابات للشهادات العلميّة والعمليّة المحاسبيّة في مجال التدقيق.
- الالتزام بالتشريعات: مدى قدرة مدقّق الحسابات القانوني على إنهاء عمليّة التدقيق المطلوبة منه حسب معايير التدقيق الدولية.
- الكفاءة المهنيّة: أداء العمل التدقيقي بكفاءة ومهنيّة عاليتين،

وتمتُّع المدقّق بالحياديّة والاستقلاليّة خلال ممارسة أعمال التدقيق، ودقّة رأي المُحاسب القانونيّ عند كتابة تقريره وإصداره.

الإطار النظري للدراسة

الإجراءات التحليليّة

إنّ الإجراءات التحليليّة ليست بالمصطلح الجديد، لكن التطور في أسلوبها ومفهومها هو الجديد فيها. تُعدّ الإجراءات التحليليّة من أبرز الأساليب الحديثة لتدقيق البيانات الماليّة وفحصها بعد الانتقال إلى التدقيق الاختباري، حيث أصبح استخدامها أكثر دقّة وفعالية لتأكيد عدالة وشفافية البيانات الماليّة (Moolman, 2017)، كما أنّ الإجراءات التحليليّة من أهم الأدوات الفعالة في مراحل التدقيق المختلفة كلّها، كما أنّها تستخدم في مراحل التخطيط والفحص والاختبارات والتنفيذ وأداء مهام التدقيق من أجل إصدار الحكم المهني لعلمية التدقيق (موسى، 2013؛ المخادمة والرشيد، 2007).

والإجراءات التحليليّة تُعدّ من الأدوات التحليليّة المهمّة؛ لأنّها تمنح للمدقّق تأكيدات على خلوّ القوائم الماليّة للوحدات الاقتصاديّة محل التدقيق من حالات التلاعب والأخطاء والتحريفات (ابو زر والعتوم، 2016). وتُعرّف الإجراءات التحليليّة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (520) في الفقرة 3 منه بأنّها: "تحليل النِّسب والمؤشرات الماليّة والإحصائيّة والرياضيّة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة" (Babalola and Abiola, 2013). وعرفها (Pike et al., 2013) بأنّها تقييم أدلّة الإثبات بواسطة الإجراءات التحليليّة وتقييم العلاقات بين البيانات الماليّة ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات. أمّا (Mansour and Kalib, 2019) فقد بيّنا أنّ الإجراءات التحليليّة تساهم في عمل مقارنة المعلومات الماليّة وغير الماليّة وبيان التحريفات في هذه البيانات عند تحويلها إلى معلومات لمتخذ القرار، وقد أشار نجم (2012) إلى أنّ الإجراءات التحليليّة تُعدّ ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة، لذلك أصبح مدقّق الحسابات مضطرًا إلى الاعتماد على العيّنات الإحصائيّة في أثناء عمليّة التدقيق، الأمر الذي أدّى إلى استخدام التدقيق التحليلي كأداة هامة في تحديد مسار عمليّة التدقيق بناءً على مؤشرات أساسية يعتمدها المدقّق قبل وضع برنامجه أو الشروع بالتدقيق الميداني، ومن ثمّ يسعى المدقّق إلى الخروج برأيٍ فنيّ حول ما إذا كان إعداد الحسابات قد تم وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة بصورة منتظمة، مع مراعاة مبدأ الثبات، وأنّ المبادئ المطبقة تتناسب مع ظروف المنشأة ونشاطاتها.

الخطوات اللازمة لإعداد الإجراءات التحليليّة وتنفيذها

1- إنّ الإعداد والتمهيد للإجراءات التحليليّة يكون في مراحلها الأولى ليساعد في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق الأخرى ووقتها، وكذلك تحديد الأمور ذات الأهمية الخاصّة في أثناء التدقيق. وتتطلب الإجراءات التحليليّة دراسة الأحوال الاقتصاديّة وأحوال الصناعة التي تعمل المنشأة في إطارها، ودراسة السياسات والممارسات الإداريّة المطبقة في المنشأة وفحصها للتعرّف إلى التقلبات التي طرأت عليها في مدّة التدقيق، والحصول على فهم كافٍ لطبيعة المشروع وطبيعة عمل العميل والمبادئ المستخدمة في هذا النوع من الصناعة أو النشاط (Plumlee et al., 2015).

2- تحليل البيانات لاكتشاف الأرصدة غير العادية فيها، وفقًا للمعيار الدولي رقم (520) الذي نص في الفقرة الخامسة منه على أن: على المدقّق التأكد من مدى موثوقية البيانات التي سيعتمد عليها؛ ففي حال كانت البيانات التي اعتمد عليها غير دقيقة؛ فهذا سيؤدّي حتمًا إلى نتائج غير دقيقة؛ أي أنّ نتائج الإجراءات التحليليّة ستعطي مؤشرات ذات دلالات غير صحيحة. وبناءً عليه، يجب على المدقّق التأكد من مدى موثوقية البيانات التي يعتمد عليها في عمله (Anderson and Fleming, 2016).

3- دراسة الأرصدة غير العادية لتحديد التقلبات التي يجب إخضاعها للمراجعة: وتُحدَّد عادة من خلال خبرة مراجع الحسابات (Alani and Matarneh, 2013).

4- فحص التقلبات غير العادية: إذ يجب على المدقّق أن يحدّد ما إذا كان السبب وراء هذه الانحرافات ناتجًا عن ظروف عشوائية مثل: حالات الكساد أو التضخم، أو عن تحريف متعمّد بقصد الغش والتلاعب، أو أنه بسبب خطأ غير مقصود. وبناءً عليه، يستطيع المدقّق أن يحدّد الأرصدة التي يجب إخضاعُها لفحص تفصيلي (Matrood et al., 2019).

5- توثيق إجراءات التدقيق التحليليّة: يوثّق المدقّق- بعد الانتهاء من عمليّة التدقيق التحليليّة- عمليّة التدقيق وأوراق عمله التي استخدمها، كما يجب على المدقّق أن يربط الإجراءات التحليليّة خلال مراحل التدقيق التي قام بها بالأدلة التي اعتمد عليها (Alani and Matarneh, 2013).

مراحل تطبيق الإجراءات التحليليّة

إنّ الإجراءات التحليليّة تحصل في كلّ مرحلة من مراحل التدقيق المتلاحقة، وفي كلّ مرحلة تجري مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المدقّق وتوقعاته، ومن ثمّ يمكن اتّخاذ الإجراءات التحليليّة من خلال مراحل تطبيق الإجراءات التحليليّة (Kritzinger and Barac, 2017). أمّا المرحلة النهائية فتتمثل في نهاية عمليّة التدقيق التي يتوصل فيها المدقّق إلى نظرة فاحصة وقراءة شافية والتأكّد من مدى كفاية جمع الأدلة والإثبات التي تخص الأرصدة التي عدّها غير عاديّة في مرحلة التخطيط لعمليّة التدقيق عن القوائم الماليّة التي دقّقها عند تطبيق الإجراءات التحليليّة. وتتمثّل بعض التحليلات فيما يلي (Arenz et al., 2014).

1- تحليل المؤشرات والنِّسب الماليّة: يُعدّ تحليل النِّسب الماليّة للقوائم والتقارير الماليّة ذا أهمية للبيانات الواردة في هذه القوائم، حيث يعطي صورة واضحة للمدقّق عن التغيرات الماليّة داخل المؤسسة (Essner, 2013).

2- الاختبارات التفصيليّة: وتتضمن تزويد المدقّق بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخليّة، مما يمكّن المدقّق من الاقتناع بأنّ أخطار التدقيق المتعلّقة بسلامة أنظمة الرقابة الداخلية في حدودها الدنيا.

3- تقييم المخاطر: تُعدّ الإجراءات التحليليّة في هذه المرحلة إلزاميّة، وتهدف إلى تمكين المدقّق من فهم نشاط العميل وتقييم المخاطر، والتأكّد من عدم وجود تحريفات ماديّة في البيانات الماليّة، ومعرفة ما إذا كانت الأرقام الأوليّة متطابقة مع توقعات المدقّق بناءً على دراسة النشاط للعميل والبيئة المحيطة، مما يعطي المدقّق إمكانية وصوله إلى إصدار حكم نهائي من خلال ممارسات الإجراءات التحليليّة وتقييم المخاطر (Luippold and Kida, 2012) .

4- تحليل المقارنات الماليّة: ويتمثل في مقارنة بيانات العميل مع (Imoniana et al., 2012):

- بيانات النشاط الذي يعمل فيه مع ما يقابلها من بيانات ماليّة في الفترات السابقة.
- بيانات العميل مع توقعات المدقّق (Essner, 2013).
- بيانات العميل مع التوقّعات باستخدام بيانات غير ماليّة، ويتمثّل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير الماليّة في تحديد مدى دقة هذه البيانات، مثل الإيرادات المتوقعة السنويّة، ونقطة التعادل لتغطية التكاليف المتغيرة عند تحقيق إيرادات معينة متوقعة.

الحكم المهني لمدقّق الحسابات

يُعدّ الحكم المهني حكمًا شخصيًّا للمدقّقين ممن لديهم خبرة ومعرفة في مجال معيّن، وتتطلب مزاولتهم لأنشطتهم الاعتماد على تلك الخبرة والمعرفة (موسى، 2013)، كما يُضيف (Vickers and Fox, 2010) أنّ الحكم الشخصي هو إدراكٌ مُتبصِّر من جانب المدقّق، يرتكز على الاجتهاد والقياس على السوابق والتأهيل العلمي والخبرة العمليّة المتميزة في حلّ المشكلات والمهام أو الموضوعات المتعلّقة بالتقدير أو الحكم التي تواجه المدقّق لمساعدته في اتخاذ القرارات المناسبة. والحكم المهني هو اجتهاد من جانب المدقّق اعتمادًا على معرفته وخبرته في حال غياب النصوص المهنيّة بهدف اتخاذ قرارات تساعد على تكوين رأي محايد (محمد، 2017). إنّ بعض المدقّقين يرى أنّ الحكم المهني له أهميّة خاصة في التدقيق نظرًا لعدم وجود قواعدَ دقيقةٍ تحكم عمليّة اتخاذ القرارات التدقيقيّة (Imoniana et al., 2012)، كما يرى بعض المدقّقين أنّ الحكم المهني يرتبط بالأهميّة النسبية للعنصر المُراد تدقيقه، وبناءً عليه يتحدّد الحكم المهني للمراجع عند اتّخاذ القرارات في التدقيق. وأوضح (موسى، 2013) أنّ الحكم المهني هو الممارسة المهنية التدقيقيّة للمدقق بناءً على خبرته ومعرفته، وبكل كفاءة واحترافية واستقلالية، مع التزام المدقّق بالمتطلبات والتشريعات المهنية للتدقيق، فيما يرى (Tandy, 2011) أنّه يجب أن تتوفر لدى المدقّق مجموعة من الخصائص التي تؤهله في أثناء مزاولته لعمله المهني لاتخاذ قرار مهني، والحكم المهني يمارسه المدقّق في جميع مراحل عمليّة التدقيق بدءًا من الإعداد والتخطيط لعمليّة التدقيق، مرورًا بتنفيذ أعمال التدقيق، وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، والتأكد من

سلامة نظام الرقابة الداخلية، وفحص الأرصدة وأسلوب العينات الإحصائيّة، وأخيرًا وعند الانتهاء من عمليّة التدقيق يتوجب عليه إعداد تقريره المهني وإصداره. وعلى مدقّق الحسابات أن يتمتّع بالمقومات الآتية (موسى، 2013):

1) **التأهيل المهني للمدقّق:** ويتضمّن التعليم الجامعي في تخصص المحاسبة، والجانب الآخر يتمثّل في التعليم المستمر بعد التعليم الجامعي والتعليم المهني ومتطلبات مزاولة مهنة تدقيق الحسابات.
2) **الالتزام بالتشريعات:** يتوجب على المدقّق فهم القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بعمل التدقيق والإلمام بها بشكل كافٍ، وكذلك معايير التدقيق الدوليّة وقواعد السلوك المهني، والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية والخاصة، وكذلك التزامه وتحمّله لمسؤوليّاته الأدبيّة والقانونيّة تجاه مهنة التدقيق والعميل والزملاء. وتتمثّل هذه الالتزامات في الالتزام بالحياد والاستقلال، والالتزام بالنزاهة والموضوعيّة، والالتزام بالمعايير العامّة الفنية، والالتزام بالمسؤوليات تجاه العملاء، والالتزام بقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق (محمد، 2017) (Vickers and Fox, 2010).
3) **الكفاءة المهنيّة لمدقّق الحسابات:** لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم الكفاءة المهنية للمدقّق، وقد عرّفها (Tandy, 2011) بأنّها امتلاك مدقّق الحسابات لمجموعة من الخصائص المهنيّة حتى يستطيع أداء أعمال التدقيق المطلوبة منه وإنجازها في بيئة العمل، ومعرفته بخصائص العميل. ويراها حسن (2015) على أنّها المعرفة الكافية والمتخصّصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقّق من التعليم والتدريب الكافي. ويشير مصطفى (2012) إلى مفهوم الكفاءة المهنية للمدقّق على أنه يعتمد على مقومات تتكامل فيما بينها وتتمثل في امتلاك المدقّق للتأهيل العلمي التخصصي، والتأهيل العملي (مزاولة مهنة)، والتعليم والتدريب المستمر، ويرى أنَّ هناك مجموعةً مُتمّمة للكفاءة المهنية لمدقّق الحسابات تتمثل في مجموعة من الالتزامات التي يجب على المُحاسب القانونيّ التقيد بها، وتُعدّ ضمن قواعد السلوك واحترام مهنة تدقيق الحسابات وآدابها، وكذلك يتوجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز أعمال التدقيق. وتتعلّق الكفاءة المهنيّة والحكم المهني للمحُاسب القانونيّ بالبيانات الماليّة المُعدَّة من النواحي كافّة إن كانت وفقًا لإطار إعداد التقارير الماليّة المعمول بها أم لا.

الدراسات السابقة

بيّنت دراسة (Mansour and Kalib, 2019) أثر استخدام الإجراءات التحليليّة في تخفيض تكلفة التدقيق الضريبي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية. واستُخدم المنهج الوصفي التحليلي وصُمّم استبيان وزّع على عيّنة الدراسة التي بلغت (261) مدققًا ضريبيًّا، وتمثّلت في كبار مدقّقي الضريبة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية. وأظهرت النتائج أنّ استخدام الإجراءات التحليليّة يؤدي إلى تقليل تكلفة التدقيق الضريبي في جميع مراحل التدقيق، حيث كان أكبر تأثير لاستخدام الإجراءات التحليليّة في خفض التكلفة، وذلك في مرحلة التدقيق النهائية، تليها مرحلة التخطيط، ومرحلة التنفيذ (العمل الميداني).

أمّا دراسة (محمد، 2017)، فقد هدفت إلى التعرّف إلى دور المراجعة التحليليّة في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة. ولتحقيق أهداف الدراسة، جرى اتّباع المنهج الوصفي التحليلي لتوافقه وطبيعة الدراسة، ووّزعت (75) استبانة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التزام المدقّق بالمراجعة التحليليّة يحدّ من ممارسات المحاسبة الخلّاقة بدرجة عالية. وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير لدور المراجعة التحليليّة في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة، وتدعيم الحكم المهني لمدقّق الحسابات. وأوصت الدراسة بتطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليليّة بأنواعها كافّة، عبر توفير دورات تدريبيّة لهم في هذا المجال، وتشجيع المحاسبين على الانتساب إلى عضويّة المنظّمات المهنيّة المهتمّة بالمحاسبة الخلّاقة في الدول المتقدمة.

وأظهرت دراسة (Moolman, 2017) فوائد تطبيق الإجراءات التحليليّة حسب معيار (520) وتحليل النِّسب الماليّة وتحليل الاتجاه لقرارات مدقّقي الحسابات في جنوب إفريقيا ومقارنتها بقانون الفشل المالي والقيمة الاقتصادية المضافة وقانون التزوير والغش، التي تشير إلى أنّ معايير التدقيق الدوليّة تتطلّب من المدقّقين كثيرًا من الفهم والاحتياجات لأداء الإجراءات التحليليّة

وليس الأداء التقليدي للتدقيق في أثناء أداء مهام التدقيق. وتتراوح ممارسة الإجراءات التحليليّة وفهمها وتطبيقها من المراحل البسيطة إلى المراحل المتقدمة. ومع التغير في أدبيات ممارسة التدقيق، أصبح التركيز على ممارسة الإجراءات التحليليّة المتمثلة في استخدام النِّسب الماليّة، والقيمة الاقتصاديّة المضافة (Economic Value Added (EVA))، وقانون الفشل المالي(Altman's Z-score Law)، وقانون اكتشاف التزوير والغش (Benford's Law)، وكذلك التحليل النوعي لبيانات العميل. وقد بيّنت نتائج الدراسة أنّ ربط أهداف التدقيق بتطبيق الإجراءات التحليليّة، ومقارنة فوائد الإجراءات التحليليّة وحسناتها، والنِّسب الماليّة، وتحليل الاتجاه تساعد مدقّق الحسابات في إصدار تقارير تدقيقيّة تمتاز بالاحترافيّة.

وهدفت دراسة (محمد، 2016) إلى بيان ومعرفة دور الإجراءات التحليليّة في إتمام مراحل التدقيق المختلفة. وقد أجريت الدراسة على عيّنة تكوّنت من (100) مبحوث من مراقبي الديوان في مديرية الرقابة الماليّة في محافظة النجف. وكان الحصول على البيانات باستخدام استبانة، والمقابلات الشخصيّة مع مراقبي الديوان. وقد أظهرت النتائج عدم إلمام مدقّقي الديوان بصورة تامّة بالمعايير الدوليّة الخاصة بالإجراءات التحليليّة، كما تبيّن أنّ القصور في استخدام الإجراءات التحليليّة في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها مراقبو الديوان يؤثر في كفاءة التدقيق وفاعليته، ووجود صعوبات تواجه مراقبي الديوان في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليليّة، وهذا يؤثر في كفاءة وفاعلية عمليّة التدقيق.

وبحثت دراسة (Anderson and Fleming, 2016) أثر معرفة الإجراءات التحليليّة وتطبيقها، التي تتمثّل في النسب الماليّة وتحليل الاتجاه ومعادلة الانحدار الخطي، في اتخاذ القرارات وتحسين عمليّة اتخاذ القرار في تدقيق الحسابات، وذلك من خلال التأكد من أنّ مدقّق الحسابات لديه القدرة على استخدام الإجراءات التحليليّة وافتراض أنّ المدقّق يستطيع اتخاذ قرارات وتكوين رأيه المهني باستخدام الإجراءات التحليليّة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنّه يمكن أن تؤثر نسبة الخطأ الذي ينتج من معادلة الانحدار وتحليل الاتجاه وتحليل النِّسب الماليّة في اتخاذ القرار بشكل كبير.

وركزت دراسة (Plumlee et al., 2015) على أهمية تدريب المدقّقين على الإجراءات التحليليّة واستخدام مهارات التفكير الإبداعيّة المعرفيّة، وتقسيمها إلى نوعين هما: التفكير المتقارب والتفكير المتباعد. وتتطلب المهارات الإبداعيّة التفكير الإبداعي المتقارب وحسن أداء المهام؛ فقد أظهرت النتائج أنّ المدقّقين الذين يمتلكون مهارات معرفية إبداعية متقاربة يؤدون الإجراءات التحليليّة أداءً جيّدًا، أمّا التفكير المتباعد فانه يزيد درجة التفسيرات لإثبات الأدلة لفحص البنود غير العادية في القوائم الماليّة، ومع ذلك فإنّه يمكن الجمع بين تدريب التفكير المتباعد والمتقارب بشكلٍ يؤدّي إلى تحسين التفسيرات، وزيادة فاعليّة الإجراءات التحليليّة، وتعزيز الكفاءة المهنية لمدقّق الحسابات.

وأظهرت دراسة (Pinho, 2014) فوائد الإجراءات التحليليّة لمهنة التدقيق في البرتغال، وبينت أنّ إجراءات المراجعة التحليليّة في كثير من الحالات تُعدّ أداة جيّدة لدعم الآراء التي شكّلها المدقّق. وقد بيّنت الدراسة أنّ استخدام الإجراءات التحليليّة يساعد العاملين في التدقيق المالي في البرتغال على تقييم مراحل التدقيق المختلفة عبر المراحل المختلفة التي ينطوي عليها التدقيق. وتشير النتائج إلى حقيقة أنّ المدقّقين البرتغاليين– بشكل عام وبغض النظر عن حجم شركة التدقيق. والطريقة التي يعمل بها ذوو الكفاءة من المدقّقين– يستخدمون إجراءات تحليليّة أكثر خلال مرحلة التخطيط، وليس خلال مرحلة جمع الأدلة والإثبات، وتكوين الرأي.

وفي السياق ذاته، بيّنت دراسة (Luippold and Kida, 2012) أنّ الإجراءات التحليليّة تتطلب من المدقّقين تطوير الفرضيات واختبارها حول التقلبات المحتملة في البيانات الماليّة للشركة. وتشير الأبحاث في علم النفس إلى أنّ غموض المعلومات الأوليّة الموجود قبل إنشاء الفرضيات قد يؤثر ليس فقط في الفرضيّة الأولية المحددة، ولكن أيضًا في دقة الحكم النهائي. وقد تناولت الدراسة متغيرين رئيسيين هما: كفاية البيانات، وتعقيد البيانات، وكيف تؤثر هذه المتغيرات في دقّة الحكم في أثناء المراجعة التحليليّة. وتشير النتائج إلى أنّه عندما يتعرّض مدقّقو الحسابات في البداية لمعلومات أكثر غموضًا (إمّا بسبب قصورها أو تعقيدها)، فإنهم يكونون عرضة في النهاية لتحديد الخطأ الذي يُسبّب التقلبات على الرغم من أنّه لديهم إمكانية الوصول إلى المعلومات غير الواضحة نفسها قبل وضعها.

وتناولت دراسة (مصطفى، 2012) معرفة الدور الذي يمكن

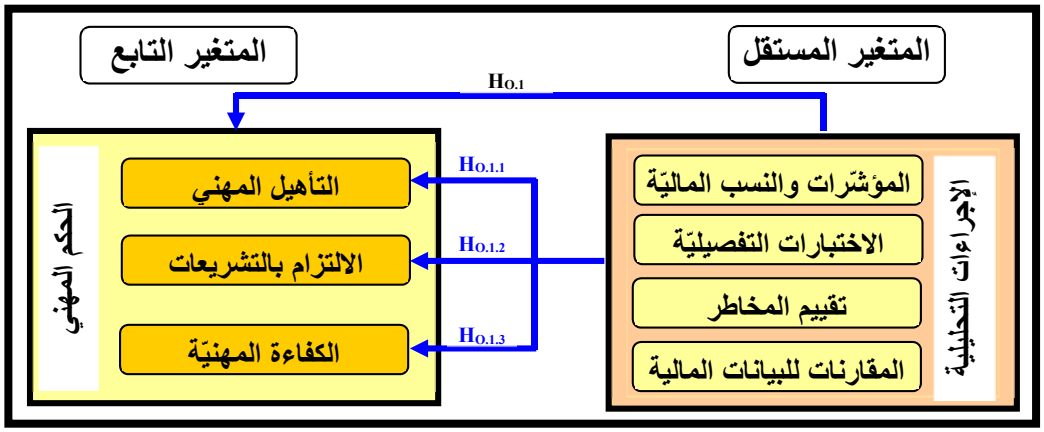
أن يؤدّيه مستوى الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع في مصر. وقد أُعدّت دراسة ميدانية اعتمدت على توزيع استبيان لعيّنة مكونة من (30) مراجعاً في مصر. وأظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طرديّة جوهريّة بين مستوى الشك المهني للمراجع وجودة حكمه المهني، وكذلك وجود علاقة جوهرية لمستوى الشك المهني للمراجع بجودة حكمه المهني. وأخيرًا فإن ممارسة المراجع للشك المهني تساعد وفقًا لمعايير المراجعة المصرية على تحسين جودة حكمه المهني، مما يمكن معه القول إن مستوى الشك المهني يؤدّي دورًا إيجابيًّا في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع.

ما يميز الدراسة الحالية

ركّزت الدراسة الحالية بشكل مباشر على تحديد أثر الإجراءات التحليليّة كمتغير مستقل وأبعاده (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في تعزيز الحكم المهني كمتغير تابع بأبعاده (التأهيل المهني، والالتزام بالتشريعات، والكفاءة المهنية)، وهي أهداف لم يسبق أن حاولت الدراسات السابقة التي تمكن الباحثان من الوقوف عليها من تحقيقها. كذلك تتميز هذه الدراسة في سعيها إلى التوصل إلى نتائج جديدة لم تتوصل إليها الدراسات السابقة. وتتميز الدراسة الحالية أيضًا باختلاف حجم العينة، والوحدات المختارة (المجتمع والعينة)، والفترة الزمنية للدراسة عن الدراسات السابقة، حيث تناولت أغلب الدراسات مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة، في حين اعتمدت الدراسة الحالية على إجابات مدقّقي الحسابات القانونيّين الذين يمتلكون مكاتب وشركات تدقيق حسابات في الأردن.

أنموذج الدراسة وفرضياتها

أنموذج الدراسة



الشكل (1)
أنموذج الدراسة

فرضيّات الدراسة

من خلال استعراض أدبيات الدراسة والدراسات السابقة، يمكن تطوير فرضيّة رئيسة حسب الآتي:

$H_{O.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الحكم المهني بأبعاده (التأهيل المهني، والالتزام بالتشريعات، والكفاءة المهنية) لمدقّق الحسابات القانوني الأردني.

وتنبثق عنها ثلاث فرضيات فرعية على النحو الاتي:

$H_{O.1.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في التأهيل المهني للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

$H_{O.1.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الالتزام بالتشريعات للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

$H_{O.1.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الكفاءة المهنية للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

منهجية الدراسة والطريقة والإجراءات

منهج الدراسة

انطلاقًا من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، جرى اعتماد المنهج الوصفي من خلال مجموعة من الإجراءات التي اتّخذها الباحثان بشكل متكامل لوصف الظاهرة المبحوثة اعتمادًا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها، ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا دقيقًا لاستخلاص دلالاتها والوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الظاهرة أو المشكلة (عطية، 2016). كذلك استخدم المنهج الاستدلالي للوصول إلى تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على عيّنة من مجتمع الدراسة للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع وتتعامل مع التعميم والتنبؤ (النجار وآخرون، 2017). وهذا المنهج يقوم على وصف الظاهرة أو المشكلة للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة أو المشكلة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج لتعميمها (الوادي والزعبي، 2011).

مجتمع الدراسة وعيّنتها

تألّف مجتمع الدراسة من مدقّقي الحسابات القانونيين في الأردن جميعهم الذين يمتلكون مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في الأردن والبالغ عددهم (359) (جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين، 2018). أما عيّنة الدراسة فقد سُحبت بالطريقة العشوائية، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (250) استبانة، وكان المسترد منها (197) استبانة، أي ما نسبته (78.8%). وتم استبعاد (5) استبانات بسبب عدم كفايتها، وبذلك بلغت الاستبانات الخاضعة للتحليل (192) استبانة، أي ما نسبته (76.8%)، وهي عيّنة ممثلة لمجتمع الدراسة (Sekaran & Bougie, 2012).

أساليب جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على المصادر الثانوية مثل الكتب والمؤلفات والدوريات العلمية، وعلى المصادر الأولية في جمع البيانات، وذلك من خلال الاستبانة (Questionnaire) التي تم تطويرها بشكل يتناسب مع متغيرات الدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة حيث شملت مجموعة من الأسئلة الشخصية وبلغ عددها (8) أسئلة، ومجموعة أخرى من الأسئلة التي توضح متغيرات الدراسة بلغ عددها (33) سؤالًا؛ تمت مراعاة وضوحها وتسلسلها وعدم وجود صعوبات في أثناء الإجابة عنها. وقد اعتمدت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي التدريجي (Likert Scale)، وتراوحت الأرقام بين (1–5)، حيث يشير الرقم (1) إلى غير موافق بشدة، في حين يشير الرقم (5) إلى موافق بشدة.

صدق أداة الدراسة وثباتها

يعدّ الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة؛ فهو يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، والتحقق مما إذا كانت الأداة قادرة على قياس ما صُمّمت من أجله (عطية، 2016). وقد استخدمت الدراسة اختبار (Kaiser-Mayers-Olkin) KMO الذي يحدّد درجة الترابط الداخلي بين أبعاد متغيرات الدراسة، وما إذا كانت مناسبة لإخضاعها للتحليل الإحصائي. بمعنى آخر، فإن قيمة KMO تحدد ما إذا كان بعد من أبعاد متغير ما مفسرًا من قبل الأبعاد الأخرى لنفس لذلك المتغير أم لا عند مستوى دلالة معيّن. وتتراوح قيمة KMO بين (0–1)، وتُستثنى بموجبها الأبعاد التي حصلت على قيمة KMO أقلّ من (0.50) (Tabachnick & Fidell, 2001). كما استخدم معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) الذي يبيّن مدى ارتباط كلّ فقرة من فقرات المقياس مع الدرجة الكلية لمحورها، وكذلك يحدّد قدرة كلّ فقرة من فقرات المقياس على التميز. وتعدّ الفقرات السالبة أو التي يقلّ معامل ارتباطها عن (0.25) متدنّية ويفضل حذفها (Gronlund and Linn, 2012)، والجدول (1) يوضح نتيجة الصدق البنائي.

الجدول (1)

معاملات ارتباط الفقرة بالدرجة الكلية لمحورها وقيمة (KMO) لكلّ بُعد من أبعاد الدراسة

المؤشرات والنِّسب الماليّة		الاختبارات التفصيليّة		تقييم المخاطر		المقارنات للبيانات الماليّة		التأهيل المهني		الالتزام بالتشريعات		الكفاءة المهنية	
الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط
1	**0.637	6	**0.768	10	**0.710	15	**0.607	20	**0.673	24	**0.769	28	**0.643
2	**0.787	7	**0.795	11	**0.714	16	**0.373	21	**0.758	25	**0.787	29	**0.767
3	**0.665	8	**0.518	12	**0.725	17	**0.705	22	**0.683	26	**0.769	30	**0.777
4	**0.548	9	**0.687	13	**0.683	18	**0.812	23	**0.721	27	**0.599	31	**0.765
5	**0.735			14	**0.655	19	**0.625					32	**0.642
												33	**0.528
KMO=(0.696)		**KMO**=(0.653)		**KMO**=(0.765)		**KMO**=(0.653)		**KMO**=(0.724)		**KMO**=(0.719)		**KMO**=(0.798)	
****معنوي عند مستوى (0.01).**													

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول (1) أنّ معاملات تميز الفقرات تراوحت بين (0.373–812.0)، وهي دالة عند مستوى الدلالة (α=0.01)، وهي فقرات تتمتع بتميّز عالٍ لأن معاملات تميزها أعلى من (0.25)، وبلغت قيم (KMO) لجميع الأبعاد قيمًا أكبر من (0.50)، وبذلك تُعدّ فقرات أداة الدراسة صادقة وتقيس ما وضعت لقياسه، ويمكن الاعتماد عليها لإجراء التحليل الإحصائي.

ثبات أداة الدراسة: للتأكّد من مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها الاستبانة، جرى الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، حيث تكون النتيجة مقبولة إحصائيًّا إذا كانت قيمتها أكبر من (0.60)، وكلّما زادت دلّ ذلك على درجة ثبات أعلى لأداة الدراسة (Sekaran & Bougie, 2012). وبالنظر إلى الجدول (2)، نجد أنّ نتيجة ألفا كرونباخ لجميع الفقرات كانت (91%)، لذا يمكن وصف أداة الدراسة بالثبات، واستنتاج أنّ البيانات التي تم الحصول عليها من خلالها مناسبة لقياس المتغيرات، وأنها تخضع لدرجة اعتمادية عالية.

الجدول (2)

معامل (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات فقرات أداة الدراسة

المتغيرات	نوع المتغير	عدد الفقرات	Cronbach's Alpha
الإجراءات التحليليّة	**مستقل**	**19**	**0.850**
المؤشرات والنسب الماليّة		5	0.702
الاختبارات التفصيليّة		4	0.751
تقييم المخاطر		5	0.736
المقارنات للبيانات الماليّة		5	0.701

الحكم المهني	**تابع**	**14**	**0.848**
التأهيل المهني		4	0.769
الالتزام بالتشريعات		4	0.711
الكفاءة المهنية		6	0.767
المؤشر الكلي لفقرات أداة الدراسة		**33**	**0.910**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

الأساليب الإحصائيّة المستخدمة

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، استُخدمت الحزمة الإحصائيّة للعلوم الاجتماعية Statistical Package of Social Sciences (SPSS) في إجراء التحليل الوصفي والاستدلالي واختبار الفرضيات من خلال استخدام الأساليب الإحصائيّة الآتية:

1- الإحصاءات الوصفيّة، وذلك لعرض خصائص أفراد العيّنة، ووصف إجاباتهم مثل: التكرارات، والنِّسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري.

2- الأهمية النسبيّة: (الحد الأعلى للبديل- الحد الأدنى للبديل)/ عدد المستويات= (5-1/3 = 1.33. وبناءً على ذلك، حُدّدت مستويات الأهمية بثلاثة مستويات هي: المنخفض والمتوسط والمرتفع، فيكون المستوى منخفضًا إذا كان المتوسط الحسابي أقلّ من 2.33، ويكون متوسّطًا إذا تراوح المتوسط الحسابي بين 2.34 و3.66، أمّا إذا بلغ المتوسط الحسابي أكثر من 3.66 فيكون المستوى مرتفعًا.

3- One-sample T-test: لمعرفة إن كانت درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، أم لا.

4- عدد من الأساليب الإحصائيّة الأخرى منها: اختبار (Pearson Correlation)، واختبار الانحدار الخطّي المتعدّد (Multiple Linear Regression)، واختبار (Variance Inflation VIF Factor).

ملاءمة نموذج الدراسة للأساليب الإحصائيّة المستخدمة

إنّ الوسائل الأقرب ملاءمة لتحديد الأثر وسائل الإحصاء البارامتري (المعلمي) (Parametric Statistics) لأنها الأكثر ملاءمة لطبيعة البيانات (البناء، 2017). وعليه أُجري اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات التي جُمعت، وذلك للتأكد مما إذا كانت البيانات تقع تحت التوزيع الطبيعي أم لا، حيث استُخرجت قيم معامل الالتواء (Skewness) التي تشير إلى أنّ قيم معامل الالتواء إذا كانت أقل من (1) فهذا يعني أنّ البيانات توزيعاً موزّعة طبيعيًّا (Doane & Seward, 2011)، وأجري أيضًا اختبار (One-sample Kolmogorov-Smirnov Test) الذي يستخدم لاختبار توزيع البيانات توزيعاً طبيعيًّا في حال كان عدد الحالات أكبر من (50). ومن شروط التوزيع الطبيعي أن تكون قيمة Sig. للبيانات أكبر من (0.05)، وقيمة K-S أقلّ من (5) (Bohm & Zech, 2010).

الجدول (3)

التوزيع الطبيعي للبيانات بالاعتماد على اختبار (K-S) ومعامل الالتواء (Skewness)

الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	K-S	Sig.
المؤشرات والنسب الماليّة	3.84	0.553	0.266	1.059	0.212
الاختبارات التفصيليّة	3.78	0.643	-0.101	1.295	0.070
تقييم المخاطر	3.94	0.588	-0.198	1.032	0.237

المقارنات للبيانات الماليّة	3.80	0.541	−0.249	1.121	0.162
التأهيل المهني	3.83	0.610	−0.187	0.712	0.691
الالتزام بالتشريعات	3.77	0.663	−0.291	0.760	0.611
الكفاءة المهنية	3.86	0.664	−0.402	0.887	0.411

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

بناءً على بيانات الاختبار الموضحة في الجدول (3)، تبيّن أنّ توزيع البيانات كان طبيعيًّا، حيث بلغت قيم معامل الالتواء أقلّ من (1) لجميع متغيرات الدراسة، وقيم .Sig أكبر من (0.05)، وقيم (K-S) أقلّ من (5).

ويجب تشخيص الارتباطات المتداخلة (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة والارتباط الذاتي (Autocorrelation)؛ إذ إنّ الوضع المثالي في الانحدار المتعدّد أن ترتبط المتغيرات المستقلة بشكل قوي مع المتغير التابع، وفي الوقت نفسه لا ترتبط مع بعضها بعضًا. فإذا كان هنالك ارتباط قوي بين المتغيرات المستقلة، سيؤدّي ذلك إلى تقليل قيمة (R)، والسبب أنّ المتغيرات المستقلّة تتشارك في تباين المتغير التابع نفسه، مما يؤدي إلى صعوبة تحديد الأهمية النسبية لكل متغير مستقل (دودين، 2018).

اختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multicollinearity Test)

وللتأكد من توافر هذا الشرط، استُخرج (معامل تضخم التباين VIF) و(التباين المسموح به Tolerance) وبعد إجراء المعالجة الإحصائيّة، يشير الجدول (4) إلى أنّ معامل التباين المسموح به للمتغيرات المستقلة كان أقلّ من (1) وأكبر من (0.01)، كما كانت قيم معامل تضخم التباين أقلّ من (5). ويعدّ ذلك مؤشرًا على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة، وهذا يدلّ على قبول القيم واعتبارها مناسبة لإجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدّد (Hair et al., 2011).

الجدول (4)

نتائج اختبار قوة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة

الإجراءات التحليليّة	VIF	Tolerance
المؤشرات والنسب الماليّة	1.650	0.606
الاختبارات التفصيليّة	1.825	0.548
تقييم المخاطر	1.643	0.609
المقارنات للبيانات الماليّة	1.552	0.644

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

ولتأكيد النتيجة السابقة، استُخدمت معاملات ارتباط بيرسون (Pearson) بين أبعاد المتغير المستقل للتأكد من عدم وجود ارتباط خطّي متعدّد عالٍ بين المتغيرات المستقلة والنتائج موضحة في الجدول (5).

الجدول (5)
مصفوفة معاملات ارتباط (Pearson) للمتغيرات المستقلة

المتغير	المؤشرات والنسب الماليّة	الاختبارات التفصيليّة	تقييم المخاطر	المقارنات للبيانات الماليّة
المؤشرات والنسب الماليّة	1.00			
الاختبارات التفصيليّة	**0.615	1.00		
تقييم المخاطر	**0.381	**0.470	1.00	
المقارنات للبيانات الماليّة	**0.356	**0.416	**0.567	1.00
**معنوي عند مستوى (0.01).				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يبيّن الجدول (5) أنّ أعلى ارتباط بين المتغيرات المستقلة هو (0.615) وكان بين (الاختبارات التفصيليّة) و(المؤشرات والنسب الماليّة)، بينما كانت قيم معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة الأخرى أقلّ من ذلك، وهذا يدلّ على عدم وجود ظاهرة الارتباط الخطي المتعدّد العالي بين المتغيرات المستقلّة؛ فقد كانت أقلّ من (80%). وعليه فإنّ العيّنة تخلو من مشكلة الارتباط الخطّي المتعدد العالي (Gujarati, 2008).

اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation)

يتحقّق هذا الاختبار من خلوّ البيانات من مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار التي تضعف من قدرة النموذج على التنبؤ. ويكون التأكد من ذلك بإجراء اختبار ديربن–واتسون (Durbin–Watson Test)، حيث تنحصر قيمته بين (0–4) (شيخي، 2019). ويشير (Hair et al., 2011) إلى أنه إذا وقعت قيمة اختبار (Durbin–Watson) بين (1.5–2.5)، فهذا يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي.

الجدول (6)
نتائج اختبار الارتباط الذاتي (D-W) لفرضيات الدراسة

الفرضيّة	قيمة D-W المحسوبة	النتيجة
H0	1.979	لا توجد مشكلة ارتباط ذاتي
$H0_{.1}$	1.981	لا توجد مشكلة ارتباط ذاتي
$H0_{.2}$	1.865	لا توجد مشكلة ارتباط ذاتي
$H0_{.3}$	1.869	لا توجد مشكلة ارتباط ذاتي

المصدر: من إعداد الباحثَين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يبيّن الجدول (6) نتائج اختبار (Durbin–Watson)، حيث يتضح أنّ قيمة (D-W) المحسوبة كانت أكبر من (1.5) واقل من (2.5)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي ويؤكد صلاحية البيانات لاستخدامها في نموذج الانحدار.

نتائج تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

وصف خصائص عيّنة الدراسة المتعلقة بالمدقّق ومكتب التدقيق

ومكتب التدقيق للأفراد المجيبين، فيما يتعلق بالقسم الأول من الاستبانة.

من الجدول (7) يمكن إظهار الخصائص المتعلقة بالمدقّق

الجدول (7)

التكرارات والنسب المئوية لاستجابة أفراد عيّنة الدراسة حسب الخصائص المتعلقة بالمدقّق ومكتب التدقيق

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
النوع الاجتماعي	ذكر	187	%97.4
	أنثى	5	%2.6
	المجموع	**192**	**%100**
سنوات العمل في مهنة مدقّق حسابات	أقلّ من 5 سنوات	6	%3.1
	5–10 سنوات	85	%44.3
	11–15 سنة	86	%44.8
	16 سنة فأكثر	15	%7.8
	المجموع	**192**	**%100**
المستوى التعليمي	دبلوم متوسط	12	%6.3
	بكالوريوس	127	%66.1
	ماجستير	47	%24.5
	دكتوراه	6	%3.1
	المجموع	**192**	**%100**
شهادات مهنية	لا يوجد	151	%78.6
	CPA	4	%2.1
	CMA	6	%3.1
	JCPA	31	%16.1
	المجموع	**192**	**%100**
ملكية المكتب	ملكية فردية	175	%91.1
	شركة	17	%8.9
	المجموع	**192**	**%100**
اختصاص مكتب التدقيق	قطاع الصناعة	102	%53.1
	قطاع الخدمات	80	%41.7
	عام	10	%5.2
	المجموع	**192**	**%100**

العمر الزمني للمكتب	5 سنوات فاقل	7	%3.6
	5–10 سنوات	84	%43.8
	11–15 سنة	86	%44.8
	16 سنة فأكثر	15	%7.8
	المجموع	**192**	**%100**
ارتباط مكتب الدقيق مع مكتب تدقيق عالمي	يرتبط	28	%14.6
	لا يرتبط	164	%85.4
	المجموع	**192**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (7) أن 97.4% من أفراد عيّنة الدراسة ذكور، بينما 2.6% منها إناث، كما تبيّن أنّ 44.8% من أفراد عيّنة الدراسة تراوحت سنوات عملهم في التدقيق بين 11–15 سنة، تليها 44.3% تراوحت سنوات عملهم في التدقيق بين 5–10 سنوات، بينما 3.1% من أفراد عيّنة الدراسة تقلّ سنوات عملهم في التدقيق عن خمس سنوات. كذلك أظهرت النتائج أنّ 66.1% من أفراد عيّنة الدراسة مستوياتهم العلميّة جاءت بدرجة البكالوريوس، في حين أن 3.1% منها جاءت بدرجة الدكتوراه، ونلاحظ أنّ 78.6% من أفراد عيّنة الدراسة لا يحملون شهادات مهنيّة، بينما 16.1% منها يحملون شهادة JCPA. وأظهرت النتائج أنّ 91.1% من أفراد عيّنة الدراسة ملكيّة مكاتبهم هي ملكيّة فرديّة، في حين أنّ 53.1% من اختصاص هذه المكاتب كان لقطاع الصناعة. وأظهرت النتائج أنّ 44.8% من أفراد عيّنة الدراسة تتراوح أعمار مكاتبهم الزمنيّة بين 11–15 سنة، وأنّ 85.4% أجابوا أنّهم لا يرتبطون مع مكاتب عالميّة.

وصف متغيرات الدراسة

وصف المتغير المستقل: الإجراءات التحليليّة

- **المؤشرات والنسب الماليّة:** يبيّن الجدول (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو المؤشرات والنسب الماليّة التي قيست اعتمادًا على (5) فقرات.

الجدول (8)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو بعد المؤشرات والنسب الماليّة

رقم الفقرة	الفقـرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
1	تُقارن المؤشرات ونسب السيولة للمنشأة مع معدلات المنشآت للقطاع نفسه، ومؤشرات الصناعة.	4.05	0.830	81	17.571	0.00	مرتفعة	1
2	يستخدم نموذج التدفق النقدي ويُقارن مع القيم الماليّة للأحداث الماليّة المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة.	3.69	0.990	73.8	9.621	0.00	مرتفعة	4

3	تُقارن بعض بنود الدخل والمراكز الماليّة المخطط لها مع القيم الفعلية الخاصة بها.	3.91	0.653	78.2	19.335	0.00	مرتفعة	3
4	يُستخدم تحليل نسب الربحية لمعرفة ربحية الشركة.	3.92	0.587	78.4	21.759	0.00	مرتفعة	2
5	تُستخدم أساليب إحصائيّة مثل: الانحدار الخطّي البسيط وتحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بأرصدة ذات أهمية للتدقيق.	3.61	0.953	72.2	8.936	0.00	متوسطة	5
المؤشر الكلي		**3.84**	**0.553**	**76.8**	**20.99**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (8) أنّ بعد (المؤشرات والنسب الماليّة) قد حقق متوسطًا حسابيًّا (3.84)، وبلغ الوزن النسبي (76.8%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.553)، وهو ما يشير إلى أنّ مستوى تطبيق المؤشرات والنّسب الماليّة قد جاء ضمن المستوى المرتفع، وذلك من وجهة نظر مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (20.99)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أنّ الفقرة (1) التي نصّها: "تُقارن المؤشرات ونسب السيولة للمنشأة مع معدلات المنشآت للقطاع نفسه، ومؤشرات الصناعة" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.05) بمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (81%) وبانحراف معياري مقداره (0.830)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (17.571)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (5) التي نصّها: "تُستخدم أساليب إحصائيّة مثل الانحدار الخطي البسيط وتحليل السلاسل الزمنيّة للتنبؤ بأرصدة ذات أهمية للتدقيق" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.61) بمستوى متوسط من الموافقة، وبانحراف معياري مقداره (0.953). وبلغ الوزن النسبي (72.2%)، حيث بلغت قيمة (T) عند هذه الفقرة (8.936)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **الاختبارات التفصيليّة:** يبيّن الجدول (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو الاختبارات التفصيليّة التي جرى قياسها اعتمادًا على (4) فقرات.

الجدول (9)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو بعد الاختبارات التفصيليّة

رقم الفقرة	الفقـرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
6	يستخدم مدقّق الحسابات الإجراءات التفصيليّة من خلال مقارنة الأرصدة المشتقة من حسابات العميل مع فترات سابقة.	3.78	0.996	75.6	10.799	0.00	مرتفعة	3
7	يُعدّ استخدام الإجراءات التحليليّة مناسبًا للمعلومات الماليّة المطلوب التحقق منها.	3.84	0.997	76.8	11.650	0.00	مرتفعة	2
8	تُستخدم الاختبارات التفصيليّة لتحديد الفروقات المقبولة للأرصدة والتوقعات لهذه الأرصدة.	3.90	0.627	78	19.908	0.00	مرتفعة	1

9	تُبنى توقعات حول الأرصدة للعميل وتقيّم تقييمًا مناسبًا للحكم على الأخطاء المحتملة.	3.61	1.001	72.2	8.505	0.00	متوسطة	4
	المؤشر الكلي	**3.78**	**0.643**	**75.6**	**16.87**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (9) أنّ بُعد (الاختبارات التفصيليّة) قد حقق متوسطًا حسابيًّا مقداره (3.78)، وبلغ الوزن النسبي (75.6%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.643)، وهو ما يشير إلى أنّ مستوى تطبيق الاختبارات التفصيليّة قد جاء ضمن المستوى المرتفع، وذلك من وجهة نظر مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (16.87)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أن الفقرة (8) التي نصّها: "تُستخدم الاختبارات التفصيليّة لتحديد الفروقات المقبولة للأرصدة والتوقعات لهذه الأرصدة" قد احتلت الترتيب الأوّل بمتوسّط حسابي مقداره (3.90) وبمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (78%) وبانحراف معياري مقداره (0.627)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (19.908) وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). من ناحية أخرى، حصلت الفقرة (9) التي نصّها: "تُبنى توقعات حول الأرصدة للعميل وتقيّم تقييمًا مناسبًا للحكم على الأخطاء المحتملة" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.61) بمستوى متوسط من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (1.001)، وبلغ الوزن النسبي (72.2%)، حيث بلغت قيمة (T) عند هذه الفقرة (8.805)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **تقييم المخاطر:** يبين الجدول (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئويّة والترتيب لإجابات المبحوثين نحو تقييم المخاطر الذي جرى قياسه اعتمادًا على (5) فقرات.

الجدول (10)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو بعد تقييم المخاطر

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة T	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
10	يُستخدم تقدير المخاطر لمعرفة احتماليّة استمرار العميل في المستقبل.	3.96	0.849	79.2	15.641	0.00	مرتفعة	2
11	تستخدم الإجراءات التحليليّة لتقدير مخاطر وجود أخطاء متعمدة في القوائم الماليّة للعميل.	3.94	0.816	78.8	15.915	0.00	مرتفعة	3
12	يقيّم مدقّق الحسابات نظام الرقابة الداخلية.	3.87	0.859	77.4	14.111	0.00	مرتفعة	5
13	يعتمد المدقّق على تشخيص انحرافات المعلومات الفعلية عن الموازنات التخطيطية لتقدير المخاطر.	4.01	0.859	80.2	16.211	0.00	مرتفعة	1
14	يستطيع مدقّق الحسابات تخفيض مخاطر الاكتشاف المتأصلة والأخطاء إلى أدنى حدٍّ ممكن.	3.92	0.831	78.4	15.376	0.00	مرتفعة	4
	المؤشر الكلي	**3.94**	**0.588**	**78.8**	**22.14**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (10) أنّ بُعد (تقييم المخاطر) قد حقّق متوسطًا حسابيًّا (3.94) وبلغ الوزن النسبي (78.8%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.588)، وهو ما يشير إلى أنّ مستوى تطبيق تقييم المخاطر قد جاء ضمن المستوى المرتفع، وذلك من وجهة نظر مدقّقي الحسابات القانونيّين الأردنيّين، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (22.14)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أن الفقرة (13) التي نصّها: "يعتمد المدقّق على تشخيص انحرافات المعلومات الفعليّة عن الموازنات التخطيطية لتقدير المخاطر" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.01) وبمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (80.2%) بانحراف معياري مقداره (0.859)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (16.211) وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (12) التي نصّها: "يقوم مدقّق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.87) بمستوى مرتفع من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (0.859) وبلغ الوزن النسبي (77.4%)، حيث بلغت قيمة (T) عند هذه الفقرة (14.111)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **المقارنات للبيانات الماليّة:** يبيّن الجدول (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو مقارنة البيانات الماليّة التي جرى قياسها اعتمادًا على خمس فقرات.

الجدول (11)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو بعد المقارنات للبيانات الماليّة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
15	تُستخرج نسب النشاط للمنشأة وتُقارن مع معدلات القطاع نفسه.	3.80	0.847	76	13.034	0.00	مرتفعة	3
16	تُستخدم النِّسب الخاصة بتوزيعات الأرباح وتُقارن مع مثيلاتها من القطاع نفسه.	4.07	0.664	81.4	22.293	0.00	مرتفعة	1
17	تُقارن نتائج تحليل التقارير الماليّة للعميل مع نتائج السنوات السابقة.	3.66	0.974	73.2	9.333	0.00	متوسطة	5
18	تقارن نتائج التحليل المالي للتقارير الماليّة مع الموازنات التخطيطيّة.	3.69	0.925	73.8	10.304	0.00	مرتفعة	4
19	تقارن نتائج التحليل المالي للعميل مع نتائج عملاء آخرين من القطاع نفسه.	3.81	0.919	76.2	12.253	0.00	مرتفعة	2
	المؤشر الكلي	**3.80**	**0.541**	**76**	**20.57**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (11) أنّ بُعد (المقارنات للبيانات الماليّة) قد حقّق متوسطًا حسابيًّا مقداره (3.80)، وبلغ الوزن النسبي (76%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.541)، وهو ما يشير إلى أنّ مستوى تطبيق المقارنة للبيانات

الماليّة قد جاء ضمن المستوى المرتفع، وذلك من وجهة نظر مدقّقي الحسابات القانونيّين الأردنيّين، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (20.57)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أنّ الفقرة (16) التي نصّها: "تُستخدم النِّسب الخاصة بتوزيعات الأرباح وتُقارن مع مثيلاتها من القطاع نفسه" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.07) وبمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (81.4%) بانحراف معياري مقداره (0.664)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (22.293)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (17) التي نصّها: "تُقارن نتائج تحليل التقارير الماليّة للعميل مع نتائج السنوات السابقة" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.66) بمستوى متوسط من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (0.974)، وبلغ الوزن النسبي (73.2%)، حيث بلغت قيمة (T) عند هذه الفقرة (9.333)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وصف المتغير التابع: الحكم المهني

- **التأهيل المهني:** يبين الجدول (12) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو التأهيل المهني الذي قيس اعتمادًا على (4) فقرات.

الجدول (12)
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو التأهيل المهني

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
20	يتوفر للمدقّق مشاركات مستمرة في الندوات المهنية المتخصصة.	3.86	0.851	77.2	14.070	0.00	مرتفعة	3
21	يتوفر لدى المدقّق الخبرات والمهارات المتنوعة التي تتطلبها عمليّة التدقيق.	3.88	0.887	77.6	13.752	0.00	مرتفعة	2
22	يوجد إلمام كافٍ لمدقّق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	3.91	0.863	78.2	14.548	0.00	مرتفعة	1
23	يسعى المدقّق إلى استخدام إرشادات واضحة للحكم على دقة أدلة الإثبات لإعداد التقرير.	3.64	0.841	73.2	10.902	0.00	متوسطة	4
	المؤشر الكلي	**3.83**	**0.610**	**76.6**	**18.81**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (12) أنّ بُعد (التأهيل المهني) قد حقق متوسطًا حسابيًا مقداره (3.83)، وبلغ الوزن النسبي (76.6%) من مساحة المؤشر الكلي، بانحراف معياري قدره (0.610)، وهو ما يشير إلى أنّ مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين يتمتعون بدرجة مرتفعة من التأهيل المهني لتعزيز حكمهم المهني، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (18.81)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أن الفقرة (22) التي نصّها: "يوجد إلمام كافٍ لمدقّق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.91) بمستوى مرتفع

من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (86.3%) بانحراف معياري مقداره (0.863)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (14.548)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (23) التي نصّها: "يسعى المدقّق إلى استخدام إرشادات واضحة للحكم على دقة أدلّة الإثبات لإعداد التقرير" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.64) بمستوى متوسط من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (0.841)، وبلغ الوزن النسبي (73.2%)، حيث بلغت قيمة (T) عند هذه الفقرة (10.902)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **الالتزام بالتشريعات:** يبيّن الجدول (13) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو الالتزام بالتشريعات الذي جرى قياسه اعتمادًا على (4) فقرات.

الجدول (13)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو الالتزام بالتشريعات

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
24	يلتزم مدقّق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	3.67	0.916	73.4	10.161	0.00	مرتفعة	4
25	يلتزم مدقّق الحسابات بقواعد السلوك المهني.	3.69	0.902	73.8	10.566	0.00	مرتفعة	3
26	يسعى فريق التدقيق للالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.	3.77	0.917	75.4	11.575	0.00	مرتفعة	2
27	يلتزم مدقّق الحسابات بالمعايير العامة الفنية.	3.97	0.892	79.4	15.057	0.00	مرتفعة	1
المؤشر الكلي		**3.77**	**0.663**	**75.4**	**16.15**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (13) أن بُعد (الالتزام بالتشريعات) قد حقق متوسطًا حسابيًا مقداره (3.77)، وبلغ الوزن النسبي (75.4%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.663)، وهو ما يشير إلى أن مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين يلتزمون بدرجة مرتفعة بالتشريعات الدقيقة اللازمة لتعزيز الحكم المهني، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (16.15)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أنّ الفقرة (27) التي نصّها: "يلتزم مدقّق الحسابات بالمعايير العامة الفنية" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.97) وبمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (79.4%) بانحراف معياري مقداره (0.892)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (15.057)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (24) التي نصّها: "يلتزم مدقّق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونيّة السائدة" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.67) بمستوى مرتفع من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (0.916)، وبلغ الوزن النسبي (73.4%)، حيث بلغت

قيمة (T) عند هذه الفقرة (10.161)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **الكفاءة المهنية:** يبين الجدول (14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) والنسبة المئوية والترتيب لإجابات المبحوثين نحو الكفاءة المهنية التي جرى قياسها اعتمادًا على ستّ فقرات.

الجدول (14)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T) لإجابات أفراد عيّنة الدراسة نحو الكفاءة المهنية

رقم الفقرة	الفقـرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمةT	(T) Sig.	درجة الموافقة	الرتبة
28	يبذل مدقّق الحسابات العناية المهنية اللازمة خلال مراحل عمليّة التدقيق.	3.83	0.906	76.6	12.750	0.00	مرتفعة	5
29	يتمتع مدقّق الحسابات بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة التامة.	3.97	0.915	79.4	14.675	0.00	مرتفعة	2
30	يمارس مدقّق الحسابات درجة ملائمة من الشك المهني.	4.00	0.898	80	15.431	0.00	مرتفعة	1
31	وجود خطة واضحة لكل عمليّة تدقيق يقوم بها مكتب التدقيق.	3.83	0.967	76.6	11.939	0.00	مرتفعة	4
32	يمارس مدقّق الحسابات التدقيق الجزئي على بعض العمليات والبنود.	3.65	1.096	73.2	8.299	0.00	متوسطة	6
33	يمارس مدقّق الحسابات التدقيق المستمر لتدقيق حسابات العميل من خلال الزيارات المستمرة وتدقيق المستندات.	3.87	1.058	77.4	11.393	0.00	مرتفعة	3
	المؤشر الكلي	**3.86**	**0.664**	**77.2**	**17.95**	**0.00**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

نلاحظ من الجدول (14) أنّ بُعد (الكفاءة المهنية) قد حقق متوسطًا حسابيًّا مقداره (3.86)، وبلغ الوزن النسبي (77.2%) من مساحة المؤشر الكلّي، بانحراف معياري قدره (0.664)، وهو ما يشير إلى أنّ مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين يتمتعون بدرجة مرتفعة من الكفاءة المهنيّة لتعزيز حكمهم المهني، حيث حقّقت قيمة (T) للمؤشر الكلي (17.95)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وقد أظهرت النتائج أن الفقرة (30) التي نصّها: "يمارس مدقّق الحسابات درجة ملائمة من الشكّ المهني" قد احتلت الترتيب الأوّل بمتوسط حسابي مقداره (4) بمستوى مرتفع من الموافقة، وبلغ الوزن النسبي لها (80%) بانحراف معياري مقداره (0.898)، حيث حقّقت قيمة (T) عند هذه الفقرة (15.431)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ومن ناحية أخرى، حصلت الفقرة (32) التي نصّها: "يمارس مدقّق الحسابات التدقيق الجزئي على بعض العمليات والبنود" على أقلّ المتوسطات الحسابيّة الذي بلغ (3.65) بمستوى متوسط من الموافقة وبانحراف معياري مقداره (1.096)، وبلغ الوزن النسبي (73.2%)، حيث بلغت قيمة (T)

عند هذه الفقرة (8.299)، وهي أكبر من متوسط أداة الدراسة (3) ودالّة إحصائيًّا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

اختبار فرضيات الدراسة

أُخضعت فرضيات الدراسة لتحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)، وكانت النتائج كما يلي:

- **نتائج اختبار الفرضيّة الرئيسة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الحكم المهني بأبعاده (التأهيل المهني، والالتزام بالتشريعات، والكفاءة المهنية) لمدقّق الحسابات القانوني الأردني.

الجدول (15)

نتائج اختبار أثر الإجراءات التحليليّة على الحكم المهني

المتغير التابع	المتغير المستقل الإجراءات التحليليّة	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	قيمة (T) المحسوبة	T Sig.
		معامل B الثابت	الخطأ المعياري	معامل بيتا β		
الحكم المهني	الثابت (Constant)	0.420	0.235		1.787	0.076
	المؤشرات والنسب الماليّة	0.228	0.062	0.235	3.683	*0.00
	الاختبارات التفصيليّة	0.092	0.056	0.111	1.651	0.100
	تقييم المخاطر	0.151	0.058	0.165	2.598	*0.010
	المقارنات للبيانات الماليّة	0.418	0.061	0.422	6.833	*0.00

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	DF	قيمة F المحسوبة	F Sig.
0.735	0.540	187/4	54.848	*0.00

***معنوي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول (15) وجود أثر ذي دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة في المتغير التابع الحكم المهني، من خلال قيمة (F Sig.=0.00) وهي أقلّ من (0.05)، وأيضًا من خلال القيمة المحسوبة (F=54.848) وهي أكبر من قيمتها الجدولية. وتشير قيمة معامل التحديد (R^2=0.540) إلى أنّ الإجراءات التحليليّة بأبعادها قد فسرت ما نسبته (54%) من التباين الحاصل في الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني، كما بلغ معامل الارتباط R=(73.5%)، مما يشير إلى وجود علاقة قويّة بين المتغيرات. ويظهر من نتائج جدول المعاملات لهذه الفرضيّة أنّ بُعد (المقارنات للبيانات الماليّة) كان له الأثر الأكبر من بين أبعاد الإجراءات التحليليّة الأربعة في المتغير التابع (الحكم المهني)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.422)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (6.833) بمستوى دلالة (Sig.=0.00). بعد ذلك جاء في المرتبة الثانية من حيث الأثر بُعد (المؤشرات والنِّسب الماليّة)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.235)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (3.683)، بمستوى دلالة (Sig.=0.00). وبعد ذلك جاء في المرتبة الثالثة من حيث الأثر بعد (تقييم المخاطر)؛ إذ بلغت

قيمة معامل بيتا له (β=0.165)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة والبالغة (2.598) بمستوى دلالة (Sig.=0.010)، بينما بُعد (الاختبارات التفصيليّة) لم يحقق إسهامًا بالتأثير داخل المجموعة على الحكم المهني؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.111)، وقيمة (T) المحسوبة (1.651) بمستوى غير دالّ (Sig.=0.100). وبناءً عليه نقبل الفرضيّة البديلة جزئيًّا القائلة إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة المتمثلة في (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، وتقييم المخاطر) في الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني. في حين نقبل الفرضيّة العدميّة القائلة إنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للاختبارات التفصيليّة في الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني.

- **نتائج اختبار الفرضيّة الفرعيّة الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في التأهيل المهني للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

الجدول (16)
نتائج اختبار أثر الإجراءات التحليليّة على التأهيل المهني

المتغير التابع	المتغير المستقل الإجراءات التحليليّة	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	قيمة (T) المحسوبة	T Sig.
		معامل B الثابت	الخطأ المعياري	معامل بيتا β		
التأهيل المهني	الثابت (Constant)	0.350	0.283		1.236	0.218
	المؤشرات والنسب الماليّة	0.222	0.074	0.201	2.977	*0.003
	الاختبارات التفصيليّة	0.042−	0.067	0.044−	0.619−	0.537
	تقييم المخاطر	0.098	0.070	0.095	1.408	0.161
	المقارنات للبيانات الماليّة	0.630	0.074	0.559	8.545	*0.00

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	DF	قيمة F المحسوبة	F Sig.
0.695	0.484	187/4	43.776	*0.00

***معنوي عند مستوى (α≤0.05).**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول (16) وجود أثر ذي دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة في المتغير التابع التأهيل المهني، من خلال قيمة (F Sig.=0.00) وهي أقلّ من (0.05) وأيضًا من خلال القيمة المحسوبة (F=43.776) وهي أكبر من قيمتها الجدوليّة. وتشير قيمة معامل التحديد (R^2=0.484) إلى أنّ الإجراءات التحليليّة بأبعادها قد فسّرت ما نسبته (48.4%) من التباين الحاصل في التأهيل المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني. كما بلغ معامل الارتباط R=(69.5%)، مما يشير إلى وجود علاقة قويّة بين المتغيرات. ويظهر من نتائج جدول المعاملات لهذه الفرضيّة أنّ بُعد (المقارنات للبيانات الماليّة) كان له الأثر الأكبر من بين أبعاد الإجراءات التحليليّة الأربعة في المتغير التابع (التأهيل المهني)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.559)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (8.545) بمستوى دلالة (Sig.=0.00). بعد ذلك جاء في المرتبة الثانية من حيث الأثر بُعد (المؤشرات والنِّسب الماليّة)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.201)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T)

المحسوبة البالغة (2.977)، بمستوى دلالة (Sig.=0.003)، بينما بُعد (تقييم المخاطر) لم يحقق إسهامًا بالتأثير داخل المجموعة في التأهيل المهني؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.095)، وقيمة (T) المحسوبة (1.408) بمستوى غير دالّ (Sig.=0.161). كذلك فإن بعد (الاختبارات التفصيليّة) لم يحقق إسهامًا بالتأثير داخل المجموعة في التأهيل المهني؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.044-)، وقيمة (T) المحسوبة (0.619−) بمستوى غير دالّ (Sig.=0.537). وبناءً عليه نقبل الفرضيّة البديلة جزئيًّا القائلة إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة المتمثلة في (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة) في التأهيل المهني للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني، في حين نقبل الفرضيّة العدميّة القائلة إنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة المتمثلة في (الاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر) في التأهيل المهني للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

نتائج اختبار الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الالتزام بالتشريعات للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

الجدول (17)

نتائج اختبار أثر الإجراءات التحليليّة على الالتزام بالتشريعات

المتغير التابع	المتغير المستقل الإجراءات التحليليّة	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	قيمة (T) المحسوبة	T Sig.
		معامل B الثابت	الخطأ المعياري	معامل بيتا β		
الالتزام بالتشريعات	الثابت (Constant)	0.047	0.328		0.144	0.885
	المؤشرات والنسب الماليّة	0.289	0.086	0.241	3.352	*0.001
	الاختبارات التفصيليّة	0.047	0.078	0.045	0.597	0.551
	تقييم المخاطر	0.207	0.081	0.184	2.564	*0.011
	المقارنات للبيانات الماليّة	0.427	0.085	0.349	5.010	*0.00

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	DF	قيمة F المحسوبة	F Sig.
0.645	0.416	187/4	33.258	*0.00

***معنوي عند مستوى (α≤0.05).**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول (17) وجود أثر ذي دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة في المتغير التابع الالتزام بالتشريعات، من خلال قيمة (F Sig.=0.00) وهي أقلّ من (0.05)، وأيضًا من خلال القيمة المحسوبة (F=33.258) وهي أكبر من قيمتها الجدولية. وتشير قيمة معامل التحديد (R^2=0.416) إلى أن الإجراءات التحليليّة بأبعادها قد فسرت ما نسبته (41.6%) من التباين الحاصل في الالتزام بالتشريعات لمدقّق الحسابات القانوني الأردني. كما بلغ معامل الارتباط R=(64.5%) مما يشير إلى وجود علاقة قوية بين المتغيرات. ويظهر من نتائج جدول المعاملات لهذه الفرضيّة أنّ بُعد (المقارنات للبيانات الماليّة) كان له الأثر الأكبر من بين أبعاد الإجراءات التحليليّة الأربعة في المتغير التابع (الالتزام بالتشريعات)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.349)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (5.010) بمستوى دلالة (Sig.=0.00). بعد ذلك جاء في المرتبة الثانية من حيث الأثر بُعد (المؤشرات والنسب الماليّة)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.241)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T)

المحسوبة البالغة (3.352)، بمستوى دلالة (Sig.=0.001). وبعد ذلك جاء في المرتبة الثالثة من حيث الأثر بُعد (تقييم المخاطر)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.184)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (2.564) بمستوى دلالة (Sig.=0.011)، بينما بُعد (الاختبارات التفصيليّة) لم يحقق إسهامًا بالتأثير داخل المجموعة في الالتزام بالتشريعات؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.597)، وقيمة (T) المحسوبة (0.597) بمستوى غير دالّ (Sig.=0.551). وبناءً عليه نقبل الفرضيّة البديلة جزئيًّا القائلة إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة المتمثلة في (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، وتقييم المخاطر) في الالتزام بالتشريعات كأحد أبعاد الحكم المهني، في حين نقبل الفرضيّة العدميّة القائلة إنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للاختبارات التفصيليّة في الالتزام بالتشريعات كأحد أبعاد الحكم المهني.

نتائج اختبار الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) في الكفاءة المهنية للمدقّق كأحد أبعاد الحكم المهني.

الجدول (18)

نتائج اختبار أثر الإجراءات التحليليّة على الكفاءة المهنية

المتغير التابع	المتغير المستقل الإجراءات التحليليّة	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	قيمة (T) المحسوبة	T Sig.
		معامل B الثابت	الخطأ المعياري	معامل بيتا β		
الكفاءة المهنية	الثابت (Constant)	0.715	0.357		2.005	0.046
	المؤشرات والنسب الماليّة	0.191	0.094	0.159	2.034	*0.043
	الاختبارات التفصيليّة	0.212	0.085	0.205	2.501	*0.013
	تقييم المخاطر	0.148	0.088	0.131	1.680	0.095
	المقارنات للبيانات الماليّة	0.270	0.093	0.221	2.913	*0.004

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	DF	قيمة F المحسوبة	F Sig.
0.556	0.310	187/4	20.955	*0.00

***معنوي عند مستوى (α≤0.05).**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول (18) وجود أثر ذي دلالة إحصائيّة للإجراءات التحليليّة في المتغير التابع الكفاءة المهنية، من خلال قيمة (F Sig.=0.00) وهي أقلّ من (0.05)، وأيضًا من خلال القيمة المحسوبة (F=20.955) وهي أكبر من قيمتها الجدوليّة، وتشير قيمة معامل التحديد (R^2=0.310) إلى أنّ الإجراءات التحليليّة بأبعادها قد فسّرت ما نسبته (31%) من التباين الحاصل في الكفاءة المهنية لمدقّق الحسابات القانوني الأردني. كما بلغ معامل الارتباط R=(55.6%)، مما يشير إلى وجود علاقة متوسطة بين المتغيرات. ويظهر من نتائج جدول المعاملات لهذه الفرضيّة أنّ بُعد (المقارنات للبيانات الماليّة) كان

له الأثر الأكبر من بين أبعاد الإجراءات التحليليّة الأربعة في المتغير التابع (الكفاءة المهنية)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.221)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (2.913) بمستوى دلالة (Sig.=0.004). بعد ذلك جاء في المرتبة الثانية من حيث الأثر بُعد (الاختبارات التفصيليّة)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.205)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (2.501)، بمستوى دلالة (Sig.=0.013). وبعد ذلك جاء في المرتبة الثالثة من حيث الأثر بُعد (المؤشرات والنسب الماليّة)؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.159)، وما يُعزّز هذا الأثر قيمة (T) المحسوبة البالغة (2.034) بمستوى دلالة (Sig.=0.043)، بينما بُعد (تقييم المخاطر) لم يحقق إسهامًا بالتأثير داخل المجموعة في الكفاءة المهنية؛ إذ بلغت قيمة معامل بيتا له (β=0.131)، وقيمة (T) المحسوبة (1.680) بمستوى غير دالّ (Sig.=0.095). وبناءً عليه نقبل الفرضيّة البديلة جزئيًّا القائلة إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) للإجراءات التحليليّة المتمثلة في (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة) على الكفاءة المهنية كأحد أبعاد الحكم المهني، في حين نقبل الفرضيّة العدمية القائلة إنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى الدلالة (α≤0.05) لتقييم المخاطر في الكفاءة المهنية كأحد أبعاد الحكم المهني.

الاستنتاجات

يتضح من تحليل البيانات وفق تصورات عيّنة الدراسة التي تمثلت في مدقّقي الحسابات القانونيين في الأردن ما يأتي:

- جاءت نتائج التحليل الإحصائي للمتغير المستقل: الإجراءات التحليليّة (المؤشرات والنِّسب الماليّة، والاختبارات التفصيليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة) بحيث كان أكثر الأبعاد تطبيقًا وفي المرتبة الأولى "تقدير المخاطر"، وهذا يدلّ على أنّ مدقّقي الحسابات القانونيّين في الأردن يستخدمون الإجراءات التحليليّة لتقدير المخاطر لمعرفة احتماليّة استمرار العميل في المستقبل، وتشخيص انحرافات المعلومات الفعلية عن الموازنات التخطيطية. وهذا يتوافق مع دراسة Mansour and Kalib, 2019) التي أظهرت نتائجها أنّ استخدام الإجراءات التحليليّة يؤدّي إلى تقليل تكلفة التدقيق الضريبي في جميع مراحل التدقيق.
- جاءت نتائج التحليل الإحصائي للمتغير التابع: الحكم المهني بأبعاده (التأهيل المهني، والالتزام بالتشريعات، والكفاءة المهنية)، بحيث كان أكثر الأبعاد أهمية وفي المرتبة الأولى "الكفاءة المهنية"، وهذا يدلّ على أنّ مدقّقي الحسابات في الأردن يبذلون العناية المهنيّة اللّازمة خلال مراحل عمليّة التدقيق، ويتمتعون بالاستقلاليّة والموضوعيّة والنزاهة التامة.
- أظهرت استنتاجات اختبار الفرضيّة الرئيسة أنّ الإجراءات التحليليّة المتمثلة في (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، وتقييم المخاطر) لها أثر في الحكم المهني لمدقّق الحسابات القانوني الأردني، وهذا يُعزّز أنّ المدقّق تتوفر لديه الخبرات والمهارات المتنوعة التي تتطلبها عمليّة التدقيق. وهذا يتوافق مع دراسة مصطفى (2018) التي بيّنت نتائجها وجود علاقة ارتباط طرديّة جوهريّة بين مستوى الشكّ المهني للمراجع وجودة حكمه المهني.

بيّنت استنتاجات اختبار الفرضيات الفرعيّة الآتي:

- الفرضيّة الفرعيّة الأولى: كانت أبعاد الإجراءات التحليليّة الآتية: (المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنِّسب الماليّة) أكثر تأثيرًا في التأهيل المهني كبعد من أبعاد الحكم المهني لمدقّق الحسابات الأردني، وهذا يؤكد مصداقية نتائج الفرضيّة الرئيسة. وهذا يتوافق مع دراسة محمد (2016) التي أشارت نتائجها إلى وجود صعوبات تواجه مراقبي الديوان الرقابي في الحصول على بعض البيانات اللّازمة لقيامهم بالإجراءات التحليليّة، وهذا يؤثر في كفاءة عمليّة التدقيق وفاعليّتها.
- الفرضيّة الفرعيّة الثانية: كانت أكثر الأبعاد تأثيرًا في الالتزام بالتشريعات: المقارنات للبيانات الماليّة، والمؤشرات والنسب الماليّة، وأخيرًا تقييم المخاطر.
- الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: كانت أكثر الأبعاد تأثيرًا في الكفاءة المهنية لمدقّق الحسابات: المقارنات للبيانات الماليّة، ثم المؤشرات والنسب الماليّة، ثم الاختبارات التفصيليّة.

وبشكل عام تشير نتائج اختبار الفرضيات إلى وجود قبول أوليّ لفكرة أنموذج الدراسة بمتغيراته وأبعاده، وكانت أكثر أبعاد الإجراءات التحليليّة قبولاً: المؤشرات والنِّسب الماليّة، وتقييم المخاطر، والمقارنات للبيانات الماليّة.

توصيات الدراسة

استنادًا إلى نتائج الدراسة وتحليل الفرضيات، يمكن تقديم التوصيات العلمية بناءً على الدراسة الميدانية كالآتي:

- ضرورة رفع مستوى معرفة مدقّقي الحسابات بمفهوم الاختبارات التفصيليّة كأحد أبعاد الإجراءات التحليليّة وعقد دورات تطبيقية لمعيار التدقيق الدولي (520) الخاص بالإجراءات التحليليّة.
- زيادة الاهتمام بالإجراءات التحليليّة لتقدير المخاطر، والتأكد من عدم وجود أخطاء متعمدة في القوائم الماليّة للعميل.
- تعزيز آليّات استخدام أساليب إحصائيّة مثل: الانحدار الخطّي البسيط، وتحليل السلاسل الزمنيّة للتنبؤ بأرصدة ذات أهمية للتدقيق الذي جاء أقلّ الفقرات استجابة بدرجة ضعيفة من قبل مدقّقي الحسابات.
- التركيز على التزام مدقّقي الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونيّة السائدة، وقواعد السلوك المهني وآدابه، والمعايير العامة الفنية؛ فقد جاء الالتزام بالتشريعات في المرتبة الثالثة كمتوسّط حسابي للحكم المهني للمدقّق.

آفاق مستقبليّة بحثيّة

لما كانت الدراسة لا تغطّي جميع الأبعاد الأخرى للإجراءات التحليليّة، مثل: التحليل الإحصائي المتمثل في معادلات الانحدار الخطي البسيط والمتعدّد، والسلاسل الزمنيّة، ونماذج التدفّق النقدي، والاختبارات التفصيليّة من خلال نماذج إحصائيّة، فقد أبقت المجال مفتوحًا لدراسات أخرى مستقبليّة تتناول أبعادًا جديدة ذات علاقة بمتغيرات الدراسة، مثل:

- دراسة أثر الإجراءات التحليليّة (التحليل الإحصائي المتمثل في معادلات الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، والسلاسل الزمنيّة ونماذج التدفق النقدي) في رأي مدقّق الحسابات الأردني.
- دراسة أثر الإجراءات التحليليّة (التحليل الإحصائي المتمثل في معادلات الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، والسلاسل الزمنيّة ونماذج التدفق النقدي) في قرارات مدقّق الحسابات عن استمرارية العميل.

المراجع

المراجع العربية

أبو زر، عفاف إسحق، والعتوم، راضي عقلة، 2016، مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليليّة: دراسة تطبيقيّة على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي. ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، الجامعة الأردنية، المجلد 12، العدد 1، ص 133 – 164.

البناء، مأمون، 2017، ***المهارات الإحصائيّة للباحث التربوي مع أمثلة تطبيقية في SPSS***. الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

دودين، حمزة محمد، 2018، ***التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS***. الطبعة الثالثة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

الذنيبات، علي عبدالقادر، 2015، ***تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية***. الطبعة الخامسة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

شيخي، محمد، 2019، ***طرق الاقتصاد القياسي: محاضرات وتطبيقات***. الطبعة الثانية، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

عطية، محسن علي، 2016، ***البحث العلمي في التربية: مناهجه- أدواته- وسائله الإحصائيّة***. الطبعة الثانية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

محمد، رفيق عبد الرازق، 2016، دور الإجراءات التحليليّة في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة الماليّة الاتحادي. ***مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية***، المجلد 13، العدد 40، ص 347-364.

محمد، عبد الوهاب موسى الجعلي، 2017، دور المراجعة التحليليّة في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة"، ***أماراباك - مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا***، السودان، المجلد 8، العدد 24، ص 43-56.

المخادمة، أحمد عبدالرحمن، والرشيد، حاكم، 2007، أهمية تطبيق

إجراءات المراجعة التحليليّة في رفع كفاءة أداء عمليّة التدقيق: دراسة ميدانية. ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، الجامعة الأردنية، المجلد 3، العدد 4، ص484 – 497.

مصطفى، حسن محمود، 2012، دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة ميدانية. ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 16، عدد خاص، ص561– 607.

موسى، علي (2013، إجراءات المراجعة التحليليّة ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. ***المجلة الجامعة***، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد الثاني، العدد الخامس عشر، ص 309– 342.

النجار، فايز جمعة، والنجار، نبيل جمعة، والزعبي، ماجد راضي، 2017، ***أساليب البحث العلمي: منظور تطبيقي***، إعادة ط4، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

نجم، بان توفيق، 2012، مدى اعتماد المدقّق الخارجي على الإجراءات التحليليّة في تدقيق الحسابات في العراق. ***مجلة الاقتصادي الخليجي***، المجلد 28، العدد 21، ص 258–284.

الوادي، محمود حسين، والزعبي، علي فلاح، 2011، ***أساليب البحث العلمي: مدخل منهجي تطبيقي***، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

المراجع العربية باللغة الإنجليزية

Abu Zerr, A. and Atonm, R. 2016. Review of Accounting Sustainability Using Analytical Procedure: Applied Study in GCC Industrial Companies. ***Jordan Journal of Business Administration***, The University of Jordan, 12 (1): 133-164.

Al Bana′, M. 2017. ***Statistical Skills for the Educational Researcher with Applied Examples in SPSS***. 1st Edition, Amman, Dar Wael for Publishing.

Al Duneibat, A.A. 2015. ***Auditing in Light of International Standards***. 5th Edition, Amman, Dar Wael for Publishing.

Al-Makhadmeh, A. and Al-Rasheed, H. 2007. The Importance of Applying Review Procedures to Increase Auditing Performance: Evidence from Jordan. ***Jordan Journal of Business Administration***, The University of Jordan, 3 (4): 484-497.

Al-Najjar, F.J., Al-Najjar, N.J. and Al-Zuobi, M.R. 2017. ***Scientific Research Methods: Applied Perspective***. 4th Edition, Amman, Dar Al-Hamed for Publishing & Distribution.

Al-Wadi, M.H. and Al-Zoubi, A.F. 2011. ***Scientific Research Methods: Applied Methodological Introduction***. Amman, Dar Al-Manahej for Publishing and Distribution.

Attia, M.A. 2016. ***Scientific Research in Education: Methods – Tools –Statistical means***. 2nd Edition, Amman, Dar Al – Manahej for Publishing and Distribution.

Dodeen, H.M. 2018. ***Advanced Statistical Analysis of Data by Using SPSS***. 3rd Edition, Amman, Dar Almassira for Publishing.

Mohamed, A.M.E. 2017. The Role of the Analytical Review in Reducing Impact of Creative Accounting. ***AMARABAC – American Arabic Academy of Science and Technology Magazine,*** 8 (24): 43-56.

Mohammed, R.A. 2016. The Role of Analytical Procedures in Improving the Performance of Court of Board Supreme Audit. ***AL GHAREE for Economics and Administration Sciences***, 13 (40): 347-364.

Musa, A. 2013. Analytical Review Procedures and Their Role in Rationalizing the Auditor's Personal Judgment. ***University Bulletin,*** Zawia University, Libya, 2 (15): 309-342.

Mustafa, H.M. 2012. The Role of Professional Suspicion in Improving the Quality of the Auditor's Professional Judgment: Empirical Study. ***The Accounting Thinking Journal***, Ain Shams University, Egypt, 16 (Special Edition): 561-607.

Najm, B.T. 2012. External Auditor Dependence on Analytical Procedures in Audit in Iraq. ***Majallat Al-Iqtisadi Al-Khaliji***, 28 (21): 258-284.

Sheykhi, M. 2019. ***Econometric Methods: Lectures and Applications***. 2nd Edition, Amman, Dar Al-Hamed for Publishing & Distribution.

المراجع الأجنبية

Alani, H. and Matarneh, B. 2013. Using the Analytical Procedures to Predict the Failure of Business Organizations: Field Study on Auditing Offices in the Kingdom of Bahrain. ***Research Journal of Finance and Accounting***, 4 (9):126-139.

Anderson, J. and Fleming., D. 2016. Analytical Procedures Decision Aids for Generating Explanations: Current State of Theoretical Development and Implications of Their Use. ***Journal of Accounting and Taxation***, 8 (5): 51-58.

Arenz, Alvin A., Randal, J.E. and Mark, S.M. 2014. ***Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach***. 15th Edition, Essex, England: Pearson Education, Inc.

Babalola, Y.A. and Abiola, F.R. 2013. Financial Ratio Analysis of Firms: A Tool for Decision Making. ***International Journal of Management Sciences***, 1 (4): 132-137.

Bohm, G. and Zech G. 2010. ***Introduction to Statistics and Data Analysis for Physicists***. 3rd Edition. Verlag Deutsches Elektronen-Synchrotron.

Doane, D.P. and Seward, L.E. 2011. ***Applied Statistics in Business and Economics***. 3rd Edition, McGraw-Hill/Irwin.

Essner, N. 2013. ***Analytical Procedures: A Practice-based Approach***. Unpublished Doctoral Thesis. School of Business and Economics Umeå: university of Sweden, available at: www.usbe.umu.se.

Gujarati, Damodar N. 2008. ***Basic Econometrics***. 5th Edition, USA, New York: Mc Graw - Hill Companies.

Hair, J.F., Black, W.C. Babin, B.J. Anderson, R.E. and Tatham, R.L. 2011. ***Multivariate Data Analysis***. 7th Edition, Prentice Hall.

Imoniana, J.O., Antunes, M.T. and Mottos, S.M. 2012. The Analytical Review Procedures in Audit: An Exploratory Study. ***Advances in Scientific and Applied Accounting***. São Paulo, 5 (2): 282-303.

Kritzinger, J. and Barac, K. 2017. The Application of Analytical Procedures in the Audit Process: A South African Perspective. ***Southern African Business Review***, 12: 243-273.

Linn, R.L. and Gronlund, N.E. 2012. ***Measurement and Assessment in Teaching***. 11th Edition, Prentice Hall.

Luippold, B.L. and Kida, T.E. 2012. The Impact of Initial Information Ambiguity on the Accuracy of Analytical Review Judgments. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 31 (2): 113-129.

Mansour, I. and Kalib, M. 2019. The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit: The Jordanian Income and Sales Tax Department. ***International Business Research***, 12 (2): 52-65.

Matrood, A.K., Abd Alrazaq, D.A. and Khilkhal, N.S. 2019. The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with ISA 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in the Iraqi Audit Firms and Companies. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, 23 (1): 1-21.

Moolman, A.M. 2017. The Usefulness of Analytical Procedures Other Than Ratio and Trend Analysis for Auditor Decisions. ***International Business & Economics Research Journal***, 16 (3): 171-184.

Pike, B.J., Curtis, M.B. and Chui, L. 2013. How Does an Initial Expectation Bias Influence Auditors' Application and Performance of Analytical Procedures? ***The Accounting Review***, 88 (4): 1413-1431.

Pinho, Carlos. 2014. The Usefulness of Analytical Procedures: An Empirical Approach in the Auditing Sector in Portugal: ***International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)***, 4 (8): 24-33.

Plumlee, R.D., Rixom, A.B. and Rosman, J.A. 2015. Training Auditors to Perform Analytical Procedures Using Metacognitive Skills. ***The Accounting Review,*** American

Tandy, P.R. 2011. The Influence of Auditor and Client Characteristics on Auditor Use of Analytical Procedures. ***Journal of Applied Business Research (JABR)***, 8 (4): 87-96.

Vickers, D. and Fox, S. 2010. Towards Practice-based Studies of HRM: An Actor Network and Communities of Practice Informed Approach. ***The International Journal of Human Resource Management***, 21 (6): 899-914.

المواقع الإلكترونية

مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في الأردن، 2018، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، متاح على: http://jacpa.org.jo

Websites

Auditing Offices and Companies in Jordan. 2018. Jordanian Association of Certified Public Accountants. Available at: http://jacpa.org.jo

Accounting Association, 90 (1): 351-369.

Sekaran, U. and Bougie, R. 2012. ***Research Methods for Business: A Skill-building Approach***. 6th Edition, NY: John Wiley & Sons Inc, New York.

Tabachnick, B.G. and Fidell, L. S. 2001. ***Principal Components and Factor Analysis in Using Multivariate Statistics***. 4th Edition, Needham Heights, MA: Allyn & Bacon.