

## العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن)

محمد ابراهيم النوايسة

### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وتكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (86) مدققاً، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (326) مدققاً مزاولين للمهنة داخل المملكة حتى نهاية 2005.

توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة بدرجة (84.4%)، وأن درجة تأثير العوامل مجتمعة على اختيار استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة بلغت (78.0%)، وعلى اختيار الإجراءات التحليلية (75.4%) وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمدققين بهدف رفع كفاءة التدقيق.

**الكلمات الدالة:** استراتيجية التدقيق، اختبارات أساسية، إجراءات تحليلية، تدقيق حسابات.

### المقدمة

الفئات تولى هذا التقرير عناية فائقة وذلك بالاعتماد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، الحالية منها والمستقبلية (عبد الله، 2000).

لقد ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات، وتحسين أداء عملية التدقيق التي تتأني من خلال التنفيذ الفعال لمهامها، حيث يقوم المدقق بتجميع البيانات اللازمة حول طبيعة نشاط العمل، وأية معلومات أخرى يراها ضرورية للقيام بعملية التخطيط ووضع الاستراتيجية اللازمة لكيفية تحديد إجراءات تنفيذ عملية التدقيق ونطاقها وتوقيتها، للحصول على الأدلة والقرائن من أجل تكوين رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، كما تتطلبه معايير العمل الميداني من تخطيط وإشراف وضبط داخلي وأدلة إثبات، لكن فشل مدقق الحسابات سواء أكان في اختيار استراتيجية التدقيق أم عدم تنفيذها بشكل سليم، قد يؤدي إلى صعوبة في اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، الأمر الذي يترتب عليه إصدار رأي مهني غير مناسب يؤثر في النهاية في قرارات المستفيدين منه.

أما مفهوم استراتيجية التدقيق ومكوناتها فهو مرتبط بالمنهج

تعتبر عملية تحديد العوامل التي تؤثر في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات، ذات أهمية من وجهة نظر أطراف عديدة سواء أكانت هذه الأطراف مقدم الخدمة، أم طالبها أم المستفيد منها، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المدقق لهذه الجهات وغيرها. وفي الآونة الأخيرة ازدادت الدعوة إلى ضرورة تحسين أداء المدققين للقيام بالمهام والوظائف المنوطة بهم بفاعلية، ولا يتأني ذلك إلا من خلال تأهيل الكوادر الفنية علمياً وعملياً، حيث كان الدافع وراء هذا المطلب، ظهور مشاكل مالية (حجير، 2003) في العديد من الشركات العالمية مثل (Enron, Xerox)؛ إذ ظهرت تساؤلات متعددة حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات الخارجي عن القوائم المالية، حيث يعتبر هذا التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها هذا المدقق، لأن هذه

تاريخ استلام البحث 2006/11/22، وتاريخ قبوله 2007/7/15.

بمسؤوليته حول اعتبار الاحتيال والخطأ، وكذلك المعيار الدولي رقم (920) المتعلق بالتكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها من تخطيط وتوثيق وأدلة إثبات وتقرير، وغيرها من المعايير الدولية ذات العلاقة، وفي ضوء الاهتمامات الواضحة من قبل جهات عديدة رسمية وأهلية لتحسين أداء المدقق، فإن أهمية الدراسة الحالية يمكن النظر إليها من النواحي التالية:

(1) تفيد المدقق الخارجي في توفير تكاليف عملية التدقيق من حيث الجهد والوقت المبذولين وذلك عن طريق تحديد الاختبارات المناسبة لتنفيذ مهام التدقيق اللازمة من خلال بناء استراتيجية تدقيق مناسبة

(2) ما تسفر عنه هذه الدراسة من نتائج ومقترحات قد تعمل على تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، وعند الحاجة إلى إدخال نماذج متقدمة ذات فاعلية أكبر في المراجعة التحليلية ومدى انعكاس ذلك على مختلف الفئات المستفيدة من تقرير المدقق.

(3) محاولة التغلب على بعض المعوقات التي تحد من بناء استراتيجية تدقيق مناسبة عن طريق تشخيص هذه المعوقات ووضع المقترحات الملائمة للحد منها.

#### أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في معرفة العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات، وهو ما تم الوقوف عليه من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- (1) بيان أهمية بناء استراتيجية مناسبة في تدقيق الحسابات.
- (2) تحديد العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين أنفسهم.
- (3) بيان أثر تلك العوامل منفردة ومجمعة في بناء هذه الاستراتيجية.
- (4) بيان مدى استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق.
- (5) بيان مدى استخدام استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق.
- (6) تحديد بعض المعوقات التي تحول دون بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.

الذي يجب على المدقق أن يتبعه لأداء مهمة التدقيق سواء ارتبطت بحساب معين أو مجموعة حسابات وذلك بالاعتماد على كل من الاختبارات الأساسية المباشرة، والإجراءات التحليلية، والرقابة الداخلية، وتحليل مخاطر الأعمال أو أي منها، إذ قد يستخدم المدقق استراتيجية معينة لعملية التدقيق بكاملها، أو قد يتم استخدام مجموعة من استراتيجيات التدقيق المختلفة لمهمة تدقيق معينة أو جزء منها، كما أن عملية نجاح أو فشل المدقق في أدائه لمهامه، تعتمد في جانب كبير منها على رسم استراتيجية التدقيق المناسبة التي يجب أن تتصف بكل كفاءة وفاعلية.

#### مشكلة الدراسة

يضعف مدى إدراك بعض المدققين للعوامل المؤثرة في بناء استراتيجية التدقيق بأنواعها المختلفة، كما يعزو بعض المدققين التفاوت في مستوى كفاءة التدقيق وانعكاس ذلك على تقرير المدقق إلى بناء استراتيجية تدقيق مناسبة والاستفادة من المنافع العديدة التي تقدمها، الأمر الذي ينعكس على أدائهم، وبالتالي يمكن تسليط الضوء على هذه المشكلة من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

- (1) هل يدرك المدقق الخارجي أهمية بناء استراتيجية تدقيق حسابات مناسبة؟
- (2) ما مدى تأثير المتغيرات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة؟
- (3) ما مدى تأثير العوامل المرتبطة باختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق؟
- (4) هل يستخدم المدقق الخارجي استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق؟
- (5) هل يستخدم المدقق الخارجي استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق؟
- (6) هل يدرك المدقق الخارجي معوقات بناء استراتيجية تدقيق مناسبة؟

#### أهمية الدراسة

في ضوء تحميل مدقق الحسابات الخارجي لمسؤوليات إضافية أشار إليها المعيار الدولي رقم (240) والمتعلقة

## محددات الدراسة

- 1) اقتصر عينه الدراسة الحالية على مدققي الحسابات الأردنيين المزاويلين لمهنة التدقيق داخل المملكة.
- 2) اشتملت عينه الدراسة على عدد قليل من المدققين الذين ليس تخصصهم محاسبة، وقد يكون هذا العامل أحد قيود الدراسة، لكنه قد لا يقلل من أهمية النتائج التي يتم التوصل إليها.
- 3) ندرة المراجع والدوريات والمصادر العلمية والدراسات السابقة العربية المتاحة التي تغطي الموضوع كاملاً - في حدود علم الباحث - نظراً لفقرك المكتبة العربية في هذا المجال.

## الإطار النظري

شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية المهتمة على الصعيد الدولي بمهنة تدقيق الحسابات، حيث دخل إلى مهنة التدقيق مفاهيم تهدف إلى تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفاعلية، ومن هذه المفاهيم التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية؛ إذ إن هذا الأسلوب الجديد في إدارة المهام الذي يعرف بالاستراتيجية، ما هو إلا مجموعة من القرارات المهمة المشتقة من عملية إدارية عالية التنظيم (قطامين، 2002)، كما أصبح مفهوم الاستراتيجية يستخدم حالياً ليصف الكيفية التي يتم بها تحقيق الأهداف والغايات، ولم تكن البيئة الأردنية بمعزل عن هذه الاهتمامات، فقد تم إصدار التشريعات المتعلقة بالمهنة، والتي ركزت في جانب كبير من بنودها على تحسين أداء عمليات التدقيق لكنها لم تركز بشكل مباشر على ما يسمى استراتيجية التدقيق.

لقد حظي قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الحالي رقم (73) لسنة 2003 بضرورة ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني، وفي رفع المستوى العلمي والفني لممارسي مهنة التدقيق في المملكة، فقد تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين والتي يشار إليها فيما بعد بجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، كذلك تناول نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم (7) لسنة 2006 وتعليمات الإفصاح

والمعايير المحاسبية رقم (1) لسنة 1998، الشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات بشكل أكثر تفصيلاً نظراً لأن مهنة التدقيق تعبر اليوم آفاقاً جديدة وتتواءم بمسؤوليات كبيرة، إلا أنه ولكي يتم تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الأردن بصورة إيجابية ونافعة، فلا بد أولاً من المناقشات المستفيضة حول هذه المعايير مع المدققين وكافة المهتمين المؤهلين، بحيث تتفق الأجزاء المطبقة مع واقع البيئة الأردنية بعد أن يتم إصدارها بصيغة وطنية، إلا أن ما يعترض تطبيق هذه الفكرة حالياً هو أن ذلك يتطلب أموالاً طائلة وأشخاصاً مؤهلين ومتفرغين للقيام بهذه المهمة، ولو أن هذه المعوقات لا تعفي الجهات الرسمية وغير الرسمية من البدء بهذا الجهد الأساسي في بناء الاقتصاد السليم على أسس واقعية.

لقد عرف (Boynton et al., 2001) استراتيجية التدقيق بأنها عبارة عن المنهج الذي يستخدمه المدقق في تخطيط عملية التدقيق لجمع وتقييم أدلة الإثبات، كما أن استراتيجية التدقيق الجيدة من وجهة نظر (Whittington et al., 2003) تشتمل على المدخل الذي ينتج عنه إنجاز مهام التدقيق بكفاءة عالية، لكن (Gay and Simnett, 2003) أشارا إلى أن استراتيجية التدقيق ما هي إلا وسيلة تبيين بشكل مفصل أدلة التدقيق المطلوبة لتكوين رأي المدقق، علاوة على أنها تساهم في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وحجمها وتوقيتها، ولقد أشار أيضاً (Taylor and Glezen, 1997) إلى أن استراتيجية التدقيق تعبر عن المدخل العام لتخطيط مهمة التدقيق ووضع استراتيجية تقوم إما على الرقابة الداخلية أو الاختبارات الأساسية في تجميع الإثباتات الخاصة بعملية التدقيق.

كما يرى (Boynton et al., 2001) أن هناك أنواعاً مختلفة لاستراتيجية التدقيق هي:

- 1) استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة Direct Substantive Tests Strategy.
- 2) استراتيجية الإجراءات التحليلية Analytical Procedures Strategy.
- 3) استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية Lower Assessed Level of Control Risk Strategy.
- 4) استراتيجية مخاطر الأعمال Business Risk Strategy.

تبدأ من مرحلة الاستفسار وإجراء المقارنات، وتنتهي باستخدام وسائل متطورة مثل تحليل السلاسل الزمنية والانحدار والارتباط بهدف الوصول إلى أدلة وقرائن وقناعات حول البيانات المراد تدقيقها، وعلى أساس ذلك فهي تمثل اختبار تدقيق جوهرياً مسابراً لكافة مراحل عملية التدقيق بأساليبه المختلفة ابتداء من مرحلة التخطيط، مروراً بتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار العمليات والأرصدة، وانتهاءً بتقييم تقرير التدقيق بهدف توفير الأدلة الكافية خلال هذه المراحل لتأكيد نتائج التدقيق.

أما بخصوص استراتيجيات المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية فهي بحسب رأي (Taylor et al., 1997): "مدى اعتماد المدقق على الرقابة الداخلية في تجميعه للإثباتات المتعلقة بالتدقيق"، وطبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (330)، تنص الفقرة (45) منه على: "يصمم المدقق اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية بأن الرقابة الداخلية طبقت بفاعلية خلال الفترة موضوع الاهتمام، وأن الأمور التي يأخذها المدقق بالحسبان عند تحديد حجم الاختبارات للرقابة الداخلية تتضمن في جزء منها ما يلي:

1. مدى تكرارية أداء الإجراء الرقابي في المنشأة خلال الفترة.
  2. ملائمة ومدى موثوقية دليل الإثبات من أجل التأكيد على أن الرقابة مانعة وكاشفة ومصححة في الوقت المناسب لأية تحريفات مادية قد تظهر.
  3. طول الفترة الزمنية خلال عملية التدقيق التي يعتمد خلالها على مدى فاعلية تطبيق الرقابة الداخلية.
- لكن مفهوم استراتيجيات مخاطر الأعمال الذي تم تنبيهه بسبب انهيار إحدى أكبر منشآت الطاقة في العالم (Enron) عام 2002، وكذلك إفلاس بعض منشآت التدقيق مثل (Arthur Anderson)، وتناقص عدد منشآت التدقيق الكبرى إلى أربع<sup>(1)</sup>، كل ذلك ساهم في التركيز على الاهتمام بخاطر الأعمال بحسب رأي (القاضي وآخرون، 2005)، كما يرى (Keown et al., 2003) أيضاً أن "مخاطر الأعمال تشير إلى التبدد النسبي في الأرباح المتوقعة للمؤسسة" كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW, 2003): "حدث من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض في قيمة حقوق المساهمين سواء عن طريق خسارة في رأس المال أو بفعل أي شكل آخر من أشكال الخسارة". وفي هذا السياق فإن مخاطر الأعمال مفهوم له

تتضمن استراتيجيات الاختبارات الأساسية بحسب (Meigs et al., 1989): "الفحوصات التي تتعلق بالمعاملات المالية والأرصدة لغرض الكشف عن أية تحريفات مادية في القوائم المالية". كما تم تعريفها من قبل (Arens et al., 2000) على أنها "إجراءات يتم تصميمها لاختبار التحريفات النقدية ذات التأثير المباشر في صحة أرصدة القوائم المالية".

أما استراتيجيات الإجراءات التحليلية فيمكن تعريفها من وجهة نظر المجمع الهندي للمحاسبين القانونيين (ICAI, 1997) في معيار التدقيق والتوكيد رقم (14) على أنها تشمل: "تحليل النسب والاتجاهات بما في ذلك فحص الانحرافات والعلاقات التي تتناقض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة"، كما عرفها (Temkin et al., 1988) بأنها "أحد أساليب الاختبارات الأساسية في التدقيق التي تهدف إلى اختبار دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المكونة لرصيد الحساب، حيث يقوم المدقق بمقارنة الرصيد الفعلي مع القيمة المتوقعة لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبار تفصيلي أو إضافي".

ونظراً لأهمية موضوع الإجراءات التحليلية في التدقيق، والتي تعتبر جزءاً مهماً من استراتيجيات التدقيق، أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) دليل التدقيق الدولي رقم (12) في عام 1983 تحت مسمى الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1988 ليحل محله معيار التدقيق الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومرحلة تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، ولقد أشار هذا المعيار إلى أن الإجراءات التحليلية تساعد المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (معايير التدقيق الدولية، 2003)، كما أن هذه الإجراءات التحليلية تشمل: (تحليل النسب والمؤشرات المالية المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تتحرف عن المبالغ التي تم التنبؤ بها)، كما أشار (فياض، 2005) إلى أن الإجراءات التحليلية تتضمن تقييماً للبيانات الواردة في القوائم المالية عن طريق حساب النسب ودراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية، وغير المالية وذلك للمساعدة في تحديد البنود التي تتطلب تركيزاً أثناء إجراء الاختبارات التفصيلية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن الإجراءات التحليلية

تتظم سلوك أعضائها، والتي يمكن أن ترشد الممارسة المهنية، وإلى غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، كما أن هناك عثرات تواجه التطبيق، منها عدم وجود معايير تغطي الأنشطة النوعية المختلفة التي يمكن الاسترشاد بها، بالإضافة إلى حاجة مزاولي المهنة إلى إدخال نماذج متقدمة ذات فاعلية أكبر في المراجعة التحليلية في برامج المراجعة واكتساب المعرفة والخبرة لفهم الجوانب الفنية للنماذج الإحصائية وتفسير نتائجها.

دراسة (السامرائي والخاصر، 2005) بعنوان: "المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدقي الحسابات في قطر". تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اهتمام واستخدام المراجعين في دولة قطر للمراجعة التحليلية، سواء كانوا من العاملين في مكاتب التدقيق القطرية، أو ممن يعملون في مكاتب تدقيق غير قطرية تعمل في قطر، وخلصت إلى أن غالبية المدققين العاملين في قطر يعتمدون إجراءات التدقيق التحليلية، كما أنهم جميعهم قد أكدوا على أهمية هذه الإجراءات في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق، وبخصوص الإجراءات التحليلية المستخدمة فكانت: التحليل التفصيلي لبنود قائمتي المركز المالي والدخل، ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها في السنوات السابقة، ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسب الربحية وغيرها، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن من أهم أسباب عدم الاعتماد على أساليب وإجراءات التدقيق التحليلية الأخرى، عدم توفر البيانات اللازمة للقيام بها، إضافة إلى ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديدا.

دراسة (مصطفى، 2004) بعنوان: "قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر المعلومات المالية وغير المالية في تحديد نطاق التدقيق عند أداء الإجراءات التحليلية، وكذلك معرفة أثر هذه المعلومات في توليد أو ظهور الفروض، وقد تمت هذه الدراسة بمشاركة (39) مدققا شغل أغلبهم موقع المدقق الأول، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين يركزون على المعلومات المالية أكثر من تركيزهم على

ارتباط بعدم التأكد، وهذا يعني أنه يتعلق باحتمالية تحقيق أرباح أو نشوء خسارة، كما أشار (Chang et al., 2003) إلى أن مصطلح مخاطر الأعمال يشير إلى: "مخاطر تدهور وضع المنشأة الاقتصادية بمرور الوقت وذلك بعدم المقدرة على كل من تحقيق الأرباح المنشودة و/أو الوفاء بالالتزامات".

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن تعريف استراتيجية التدقيق بأنها منهجية مخططة تتضمن كيفية اختيار الوسائل والأساليب الواجب على المدقق إتباعها لتنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة وفاعلية، ويمكن استخدام استراتيجية واحدة أو أكثر لحساب معين أو مجموعة حسابات ضمن مهام التدقيق المحددة، كما أن إنجاح عملية التدقيق يعتمد بالدرجة الأولى على درجة التعاون فيما بين أعضاء فريق التدقيق، وبخاصة إذا ما عرفنا أن الخدمات التي يكلف بها مدقق الحسابات متجددة ومتزايدة في الكم والنوع، باعتبار أن التدقيق مهنة وخدمة يقدمها المدقق لعملائه ومجتمعه، وباعتبار أن احتياجات هذا المجتمع متجددة ومتزايدة بسبب التطور الطبيعي للمجتمع وديناميكيته.

#### الدراسات السابقة والفرضيات

يستعرض الباحث في هذا الجزء بعض الدراسات السابقة التي تناولت جزئيا بالدراسة والتحليل الأدبيات النظرية ذات الصلة بموضوع الدراسة، بهدف التعرف إلى أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها تلك الدراسات، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات المهمة في هذا المجال:

دراسة (الرباعي، 2006) بعنوان: "استراتيجيات المراجعة، دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في اليمن".

هدفت الدراسة إلى عرض أنواع استراتيجيات المراجعة الممكنة ومنهجية كل منها مع الكشف عن موقف كل من أفراد العينة المبحوثة، والبالغة (26)، (100) لكل من أعضاء الهيئة التدريسية في تخصص المحاسبة في بعض الجامعات الحكومية اليمنية والمحاسبين القانونيين على التوالي، حيث تم توزيع استبانة عليهم لتحقيق أهداف الدراسة.

توصلت الدراسة إلى غياب معايير تحكم مهنة المراجعة بما يتناسب مع البيئة اليمنية، وعدم وجود دستور مهني وضوابط

الإجراءات التحليلية يؤدي إلى تقليل الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق، كما أن لنظام الرقابة الداخلية دورا فاعلا في اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية، وأن خبرة المدققين من أهم العوامل التي تؤدي إلى استخدام الإجراءات التحليلية، بينما لم يلعب المركز الوظيفي أي دور في استخدام الإجراءات التحليلية.

دراسة (Patterson and Noel, 2003) بعنوان: "استراتيجيات التدقيق وفرص الإحتيال المتعددة للتقرير المضلل والإختلاس"، "Audit Strategies and Multiple Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation".

اهتمت هذه الدراسة التحليلية التي أجريت في الولايات المتحدة بمحاولة تقدير المدقق لمخاطر الإحتيال، وصياغة خطة التدقيق عندما يتوفر للجهة الخاضعة للتدقيق فرصة لارتكاب الإحتيال بأشكال متعددة، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة أشارت إلى أشكال الإحتيال المختلفة والتي من الممكن أن يتم ارتكابها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية إعداد خطة تدقيق لأية مهمة تعتبر مسألة معقدة في الحالات التي يكون بإمكان الجهة الخاضعة للتدقيق ارتكاب الإحتيال خلالها، كما ان تقرير خطر الإحتيال يعتمد على طبيعة الإحتيال نفسه والذي يتخذ ثلاثة أشكال هي: إختلاس الأصول، إعداد تقارير مالية مضللة، الإختلاس وإعداد التقارير المالية المضللة معا.

توصلت هذه الدراسة أيضا إلى ضرورة تطوير المدقق لخطة التدقيق، على أن يراعي عند إعدادها التركيز على نوع الإحتيال الذي تتوفر لدى الجهة الخاضعة للتدقيق الفرصة الكبيرة بإمكانية ارتكابه مع عدم إهمال فرص اكتشاف الأشكال الأخرى للإحتيال، كما أن تقدير خطر الإحتيال يعتمد على المكاسب أو الخسائر المرتبطة بكل نوع من أنواع الإحتيال.

دراسة (Eilifsen et al., 2001) بعنوان: "تطبيق نموذج التدقيق على أساس مخاطر الأعمال"، "Application of the Business Risk Audit Model".

اهتمت الدراسة بتحديد مسبق لمجموعة من النتائج المتوقع حدوثها من مهمة تدقيق تستند على نموذج مخاطر الأعمال في التدقيق، ثم بعد ذلك تم إجراء عملية تدقيق فعلية بحسب هذا الأساس لتوفير دليل إثبات بخصوص التوقعات المحددة

المعلومات غير المالية لتحديد مستوى نطاق المراجعة، كما أن المدققين يميلون إلى توليد أو إيجاد عدد أكبر من الفروض عندما يشير اتجاه المعلومات المالية وغير المالية إلى تراجع مع توليدهم للعدد الأكبر من هذه الفروض اعتمادا على المعلومات المالية.

دراسة (غراييه، 2003) بعنوان: "مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 (الإجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدققين الأردنيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، وكذلك علاقة حجم المكتب وخبرة المدقق وارتباط المكتب مع مكاتب تدقيق دولية بتطبيق الإجراءات التحليلية، والتعرف على معوقات تطبيق هذا المعيار، حيث تم توزيع (88) استبانة على مكاتب التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن أسلوب المقارنات من أكثر الأساليب استخداما، يليه أسلوب تحليل النسب، كما أن الإجراءات التحليلية تستخدم في كل مراحل التدقيق، لكن مرحلة الإجراءات الجوهرية هي من أكثر المراحل استخداما، وأن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى كشف ما بين (21%) إلى (40%) من الأخطاء، ولم تظهر الدراسة أية علاقة بين خبرة المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، بينما أظهرت وجود علاقة بين حجم المكتب واستخدامه للإجراءات التحليلية مع وجود علاقة عكسية بين ارتباط المكتب مع شركات تدقيق دولية واستخدام الإجراءات التحليلية، وفيما يتعلق بالمعوقات، فقد تبين أن ضعف كفاءة المدقق وعمل المدققين في مكاتب تدقيق فردية هما أهم معوقين يحولان دون تطبيق الإجراءات التحليلية.

دراسة (طاهات، 2003) بعنوان: "تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات".

وجاءت هذه الدراسة لتبحث في تقييم دور الإجراءات التحليلية للقوائم المالية في تخطيط عملية التدقيق والكشف عن المخاطر المالية المحتملة ومستوى الإفصاح، حيث تم توزيع (261) استبانة على مدققي الحسابات في الأردن، وأظهرت النتائج أن الإجراءات التحليلية تلعب دورا فعالا في تخطيط وتوقيت وتحديد نطاق عملية التدقيق، وأن استخدام

بالعمليات الإلكترونية.

دراسة (Dan C. Kneer, 2001) بعنوان: "تدريس استراتيجية تدقيق فعالة وكفؤة"، "The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy".

هدفت الدراسة إلى عرض استراتيجية تدقيق كفؤة وفعالة في مجال إختبارات الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية في التدقيق، حيث أكدت الدراسة على إجراء التدقيق في إتجاهين سماهما الباحث استراتيجية إختبار المبالغة (Overstatement Test Strategy) واستراتيجية إختبار التذنية في القوائم المالية (Understatement Test Strategy)، وكان من نتائج هذه الدراسة، أن منهج فحص الحسابات في الإتجاهين السابقين يشكل جوهر عملية التدقيق ذات الكفاءة والفاعلية، كما ان استراتيجية إختبار المبالغة توفر دليلاً يتعلّق بخصائص العملية مثل الحدوث، والوجود، والتبويب، كما أنها يجب أن تكون معززة بإجراءات أخرى للتأكد من الملكية والتقييم، أما استراتيجية إختبار التذنية فإنها تهتم ببرهنة توكيد الاكتمال، أي أن هذا الفحص يبحث في المبالغ التي من المحتمل أن تكون غير مسجلة، كما أنه يوفر دليلاً يتعلّق بصحة التسجيل والتبويب والتلخيص معززا بالإجراءات الأخرى، كما أن استراتيجية إختبار التذنية تكون أكثر صعوبة من استراتيجية إختبار المبالغة بسبب عدم معرفة المدقق بالعينة أو المجتمع الذي تم الحذف منه.

ومن أهم توصيات الدراسة السابقة، ضرورة بناء استراتيجية تدقيق ذات كفاءة وفاعلية من أجل ضمان نطاق التدقيق بحيث يشمل كافة المواطنين، مع تجنب التدقيق بأكثر من المطلوب وفي كلا إتجاهي التدقيق لتوفير دليل بأن القوائم المالية غير مضللة.

دراسة (Erjckson et al., 2000) بعنوان: "لماذا تفشل مهمات التدقيق؟ دليل إثبات من شركة (Lincoln) للإيداع والإقراض"، "Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loans"?

هدفت الدراسة إلى إجراء المزيد من الفهم لمخاطر الأعمال، وتم إختبار الأسباب التي أدت إلى فشل عدد من مهام التدقيق في الولايات المتحدة في العقد الثامن من القرن العشرين، حيث تبين أن المدققين الذين اتبعوا تقنيات

سابقاً، حيث شملت مهمة التدقيق في هذه الدراسة تدقيق القوائم المالية لبنك تشيكي حكومي يقع في مدينة (Prague)، بحيث تمت عملية التدقيق من قبل شركة (KPMG) إحدى منشآت التدقيق العالمية الكبرى، وهدفت الدراسة إلى البحث عن الأثر الذي يتركه نموذج التدقيق على أساس مخاطر الاعمال على عملية التدقيق، واستندت الدراسة على مجموعة توقعات يمكن أن تظهر بسبب تطبيق نموذج التدقيق على أساس مخاطر الأعمال وهي: تقدير الخطر، دليل الإثبات، إدارة عملية التدقيق، هيكل فريق التدقيق، تأمين القيمة المضافة من قبل فريق التدقيق تجاه المنشأة الخاضعة للتدقيق وذلك كجزء من التكاليف بالمهمة، وفرص الخدمة الواسعة، وتوصل هؤلاء إلى الاستنتاجات المرتبطة بالتوقعات، حيث تغير تقدير الخطر مقارنة مع ما هو عليه أثناء التدقيق التقليدي، أي أن المخاطر التي تهم المدقق تنتج من مخاطر عدم بلوغ المنشأة لتحقيق أهدافها، وتوسعت النظرة إلى المخاطر لتشمل المبنية على المخاطر الإجتماعية، والإقتصادية، والسياسية، ومخاطر الإئتمان، وفقدان العملاء وكذلك المتعلقة بالتكنولوجيا.

وفيما يخص دليل الإثبات فقد ظهر من خلال أوراق عمل المدققين، التحول إلى الدليل المتعلق بكل من المخاطر، وعناصر الرقابة، ومقاييس الأداء، وتوثيق فريق التدقيق للمخاطر الاستراتيجية بالإضافة إلى مؤشرات الأداء كمصادر إثبات مهمة.

أما إدارة التدقيق، فقد انخفض وقت المهمة في مجموعه بمعدل (9.5%) مقارنة مع السنة السابقة، وحدثت تغييرات في تخطيط عملية التدقيق أيضاً، كما أصبح هناك اتصال أفضل ما بين أعضاء فريق التدقيق وما بينهم وبين العميل، وفيما يتعلّق بفريق التدقيق، فقد أصبح هناك مشاركة متزايدة للمدير والشريك مع استخدام أشخاص أكثر خبرة وتخصصاً، أما ما يتعلّق بخدمة القيمة المضافة، فقد نتجت عن معرفة المدقق المسبقة بمنشأة العميل، حيث وفر فريق التدقيق تغذية عكسية تتعلّق بالكفاءة والفاعلية عند إجراء معالجات لم يسبق تدقيقها سابقاً من جانب المدقق، كما طلب البنك من المدققين فيما يتعلّق بمجال توسيع فرص خدمة العملاء، مهمتين أساس كل منهما التخطيط الاستراتيجي للبنك ككل وتقديم خدمات تتعلّق

الإجراءات التحليلية استخداماً، يليه أسلوب التحليل بالنسب (السامرائي والخاطر، 2005) و(غراييه، 2003).

- تستخدم استراتيجية الإجراءات التحليلية في كافة مراحل التدقيق (Dan C. Kneer, 2001)، (طاهات، 2003).

- ضرورة تطوير استراتيجية تدقيق ذات كفاءة وفاعلية تركز على نوع الاحتيال الذي يكون لدى الجهة الخاضعة للتدقيق فرصة كبيرة لارتكابه، مع عدم إهمال فرص كشف الأنواع الأخرى للاحتيال والعمل على تطوير المدقق لخطة التدقيق (Dan C. Kneer, 2001)، (Patterson and Noel, 2003).

- التركيز عند إجراء التدقيق على كل من استراتيجية اختبار المبالغة والتدنية (Dan C. Kneer, 2001).

- الإهتمام بكل ما يتعلق باستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة سواء تعلق هذه الإختبارات بالتوكيدات ذات الإرتباط المباشر مع العمليات والأحداث المالية، أو بأرصدة الحسابات وطبيعة الإفصاح عنها (Eililfsen et al, 2001)؛ (Dan C. Kneer, 2001).

يمكن القول بأن الدراسة الحالية تتناول العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات والتي تشمل بعض الأنواع التي ذكرها (Boynton et al, 2001) في دراسته السابقة، وتم التركيز في الدراسة الحالية على العوامل المؤثرة في بناء كل من النوعين الأولين وهما: استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة، واستراتيجية الإجراءات التحليلية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن في عملية التدقيق، مع ترك المجال لباحثين آخرين لدراسة النوعين الآخرين من استراتيجية التدقيق وهما: استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية واستراتيجية مخاطر الاعمال.

### فرضيات الدراسة

بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة يمكن صياغة فرضيات الدراسة بشكلها العدمي كما يلي:

(1) H01: لا يدرك مدقق الحسابات أهمية بناء استراتيجية مناسبة في تدقيق الحسابات.

(2) H02: لا توجد عوامل تؤثر في إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة.

(3) H03: لا توجد عوامل تؤثر في إختيار المدقق الخارجي

الإختبارات التفصيلية قد فشلوا في كشف تحريفات مادية أساسية في القوائم المالية، وأن المدققين الذين اكتشفوا الكثير من التحريفات المادية كانوا قد ركزوا على فهم مخاطر أعمال المنشأة وأثر ذلك على القوائم المالية.

وأوضحت الدراسة أن شركة التوفير والإقراض قامت بإجراء صفقات عقارية، ولو قام المدققون بإتباع مدخل مخاطر الأعمال لتبين لهم أن المنشأة أجرت صفقات عقارية ذات مخاطر عالية، أي أنها تجاوزت نشاطها الذي تأسست لأجله الى عقد صفقات ليست من صميم مهامها الرئيسية، كما أن هناك مخاطر قد تترتب في حالة التخلف عن السداد، وكان من أبرز توصيات هذه الدراسة، ضرورة أن تقوم منهجية التدقيق على تحديد وتقييم المخاطر وبخاصة مخاطر الأعمال.

دراسة (Bell et al., 1997) بعنوان: "مداخل النظم الاستراتيجية في التدقيق"، "Strategic-Systems Audit" هدفت الدراسة إلى بيان الخطوط العريضة لمفاصل مراحل مدخل النظم الاستراتيجية للتدقيق، وتتمثل في:

أ. مرحلة التحليل الاستراتيجي.

ب. مرحلة تحليل المعالجات.

ج. مرحلة تقدير المخاطر المتبقية والاستجابة لها.

كما أوضحت الدراسة الاتجاه الواسع الانتشار لاستخدام الإجراءات التحليلية في مختلف المراحل وفي أنماط مختلفة، كما توصلت إلى أن أهمية الإجراءات التحليلية في كونها توفر دليل إثبات بخصوص تقدير معقولة المخاطر الاستراتيجية، ومخاطر التشغيل، وتقييم الأداء الاستراتيجي، والتشغيلي، حيث لجأت العديد من شركات التدقيق العالمية الى البدء باستخدام مداخل جديدة للتدقيق تقوم على أساس تقدير أوسع للمخاطر وفهم أعمق لبيئة الجهة الخاضعة للتدقيق.

نستنتج من الدراسات السابقة ما يلي:

- من أهم أسباب عدم الاعتماد على أساليب استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق، ضعف أجهزة الرقابة الداخلية وضعف كفاءة المدققين (السامرائي والخاطر، 2005)، (طاهات، 2003)، وعمل المدققين في مكاتب تدقيق فردية (غراييه، 2003).

- أسلوب المقارنات من أكثر أساليب استراتيجية

المباشرة في تدقيق الحسابات، وتكونت فقرات هذا الجزء من (10) فقرات.

(4) الجزء الرابع: المتغيرات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر في إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات وتكون من (12) فقرة.

(5) الجزء الخامس: المتغيرات التي تتعلق بمدى استخدام المدقق لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق، وتكون من (4) فقرات.

(6) الجزء السادس: المتغيرات التي تتعلق بمدى استخدام المدقق لاستراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق، والذي تقيسه (9) فقرات.

(7) الجزء السابع: المتغيرات المتعلقة ببيان المعوقات التي تحد من بناء استراتيجية التدقيق المناسبة، وتكون من (9) فقرات.

#### مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين القانونيين (مدققي الحسابات) المزاولين لمهنة التدقيق داخل المملكة بحسب دليل المدققين والبالغ عددهم (326) مدققاً، (بعد استبعاد المدققين غير المزاولين لمهنة التدقيق داخل المملكة والحاصلين على الإجازة والمدققين الأردنيين المزاولين للمهنة خارج المملكة حتى 2005/12/31 والبالغ عددهم (170) مدققاً<sup>(2)</sup>، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (100) استبانة<sup>(3)</sup>، كان المعتمد منها لغايات البحث والتحليل (86) استبانة فقط، بعد استبعاد (14) استبانة بسبب عدم تعبئتها بدقة، وقد تم استخدام الأسلوب المباشر في التوزيع والاسترداد، كما استخدمت الطريقة العشوائية في إختيار الأفراد الذين سيشكلون العينة لهذه الدراسة، والجدول رقم (1) يوضح ذلك:

#### الجدول رقم (1)

النسب المئوية للمدققين غير الممارسين للمهنة والممارسين داخل أو خارج المملكة

التكرار النسبي	التكرار	البيان
20.6%	102	المدققون الحاصلون على الإجازة وغير

لاستراتيجية الإجراءات التحليلية.

(4) H04: لا يستخدم مدقق الحسابات استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق.

(5) H05: لا يستخدم مدقق الحسابات استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق.

(6) H06: لا يدرك مدقق الحسابات معوقات بناء استراتيجية تدقيق مناسبة.

(7) H07: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختلاف أهمية بناء استراتيجية تدقيق حسابات مناسبة باختلاف: المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والتخصص العلمي، والعلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية.

#### منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

#### مصادر تجميع البيانات

(1) مصادر ثانوية: تشمل مسحا مكتيبيا للدراسات النظرية السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

(2) مصادر أولية: شملت تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة بهدف تجميع البيانات المتعلقة بأراء الفئة المشمولة.

#### أداة الدراسة

تم تصميم إستبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وذلك بالإطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، وتكونت الإستبانة من سبعة أجزاء:

(1) الجزء الأول: المتغيرات الشخصية والديموغرافية لمدققي الحسابات، وشملت كلاً من المؤهل الأكاديمي، التخصص، الخبرة، العلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية.

(2) الجزء الثاني: المتغيرات المتعلقة بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة، حيث تكون هذا الجزء من (20) فقرة.

(3) الجزء الثالث: المتغيرات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر في إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإختبارات الأساسية

إستخدام استراتيجيات الإجراءات التحليلية في التدقيق	47	55	9	74.6%
معوقات بناء استراتيجيات تدقيق مناسبة	56	64	9	83.7%
معامل الثبات للمتغيرات مجتمعة	1	64	64	77.2%

الممارسون للمهنة				
المدققون الحاصلون على الإجازة والممارسون للمهنة خارج المملكة	68			13.7%
المدققون الحاصلون على الإجازة والممارسون للمهنة داخل المملكة	326			65.7%
<b>المجموع</b>	<b>496</b>			<b>100%</b>

المصدر: سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لعام 2005.

### الأساليب الإحصائية المستخدمة

#### (1) الأساليب الإحصائية الوصفية:

أ- الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، وذلك بناء على نتائج برنامج (SPSS)، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الأسئلة كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتعبئة أسئلة الاستبانة، وهذا المعيار هو:

وصف الإجابة	من	الى
أوافق دائماً، بدرجة كبيرة جداً، أستخدم دائماً، بدرجة كبيرة جداً	80%	≥ 100%
أوافق، تؤثر، غالباً	60%	> 80%
محايد، أحياناً	40%	> 60%
لا أوافق، لا تؤثر، نادراً	20%	> 40%
مطلقاً، أبداً	0	> 20%

وقد تم إعطاء الأوزان من (5 - 1) بإعتماد مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة (Likert Five Points Scale) أيضاً لأسئلة القسم الثاني من الإستبانة، واعتمد أيضاً على هذا المقياس في اختبار الفرضيات، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من 60% وهي أكبر من (3) بحسب المقاييس المتبعة، بحيث أعطي ما يلي:

الوصف	حدود الفئة	الوزن	حدود الفترة
أوافق دائماً، بدرجة كبيرة جداً، أستخدم دائماً، بدرجة كبيرة.	100% ≥	5	4 ≥ 5
أوافق، تؤثر، غالباً	80% >	4	3 > 4
محايد، أحياناً	60% >	3	2 > 3

#### صدق أداة الدراسة وثباتها

تم التحقق من الصدق الظاهري لبند الإستبانة من خلال عرضها على عدد من المحكمين المختصين من أعضاء هيئة التدريس في بعض الجامعات الأردنية وعلى بعض المدققين، وقد تم تعديلها في ضوء مقترحاتهم، ولقياس مدى ثبات الأداة، تم استخدام مقياس كرونباخ ألفا لقياس الاتساق الداخلي لجميع أسئلة الاستبانة، حيث بلغ (77.2%) ويعد كافياً لأغراض الدراسة وكما يتضح من الجدول رقم (2):

#### الجدول رقم (2)

#### معامل الثبات لمتغيرات الدراسة باستخدام

#### (Cronbach Alpha)

المتغيرات	عدد الأسئلة		عدد الفقرات	قيمة ألفا
	الى	من		
عوامل تتعلق بأهمية بناء استراتيجيات تدقيق مناسبة	20	1	20	81.1%
عوامل إختيار استراتيجيات الإختبارات الأساسية المباشرة	30	21	10	72.5%
عوامل إختيار استراتيجيات الإجراءات التحليلية في التدقيق	42	31	12	76.1%
إستخدام استراتيجيات الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق	46	43	4	75.9%

2	>	1	2	%40	>	%20	لا أوافق، لا تؤثر، نادرا
1	>	0	1	%20	>	0	مطلقا، أبدا

وبالتالي يتمتع أفراد العينة بمستوى مناسب من التأهيل العلمي للإجابة عن أسئلة الاستبانة.

(2) سنوات الخبرة: يبين الجدول رقم (3)، سنوات الخبرة لأفراد العينة، حيث أن (94.2%) من مدققي الحسابات تزيد خبراتهم العملية على (10) سنوات، مما يعني أن معظم المدققين يمتلكون خبرة كبيرة وهذا مفيد في الإجابة عن أسئلة الجزء الثاني من الاستبانة.

(3) التخصص العلمي: يشير الجدول رقم (3) إلى أن ما نسبته (87.2) % متخصصون في المحاسبة، وبذلك فهم على قدر مناسب من العلم بمهنة تدقيق الحسابات.

(4) الارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية: يوضح الجدول رقم (3) أن 10.5 % فقط من عينة الدراسة لهم ارتباطات مع مكاتب تدقيق عالمية، في حين أن (89.5%) ليس لهم أية علاقة تذكر مع أية مكاتب تدقيق عالمية.

#### تحليل نتائج البيانات واختبار الفرضيات الفرضية الأولى:

**H01:** لا يدرك مدقق الحسابات أهمية بناء استراتيجية مناسبة في التدقيق.

#### عرض البيانات:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (1) ولغاية (20) من أسئلة القسم الثاني من الإستبانة، والتي تتعلق ببيان أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة كما في الجدول رقم (4).

ويوضح الجدول رقم (5) الإجابات عن أسئلة المتغير الأول، قيم كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ونسبة التأثير إضافة إلى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

كما قام الباحث بتصنيف إجابات مفردات العينة على الأسئلة إلى فئات، وفقا للمتوسطات الحسابية للإجابة وذلك بحسب المقياس المتبع سابقا.

ب- نسبة التأثير (Sekaran, 2000): وتعتبر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ولها علاقة بالوسط الحسابي، ويعبر عنها رياضيا بالصيغة: نسبة التأثير = الوسط الحسابي ÷ أعلى وزن للسؤال.

(2) اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصدقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والإطمئنان إلى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (60%)، (Sekaran, 2000).

(3) اختبارات (One Sample - T-test)، (F test) لاختبار فرضيات الدراسة علما بأن مستوى المعنوية المختار هو 0.05.

#### تحليل خصائص عينة الدراسة

اشتملت الاستبانة على جزأين رئيسيين، تضمن الجزء الأول معلومات شخصية من خلال أربعة متغيرات يوضحها الجدول رقم (3)، أما الجزء الثاني فقد اشتمل على مجموعة من الأسئلة الخاصة بكل من المتغيرات المستقلة التي أفرزتها مجموعة من الدراسات والأبحاث المرجعية السابقة، والتي بلغ عددها (64) متغيرا مستقلا، وفيما يلي تحليل خصائص المتغيرات الديموغرافية:

(1) المؤهل العلمي: يشير الجدول رقم (3) إلى أن مستوى أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادة الجامعية الأولى كحد أدنى، مما يدل على أن الغالبية العظمى من عينة المدققين هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى على الأقل،

#### الجدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة بحسب المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
---------	-------	---------	----------------

89.5%	77	جامعي	المؤهل العلمي
10.5%	9	كلية مجتمع فأقل	
<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>المجموع</b>	
5.8%	5	أقل من 10	سنوات الخبرة
66.3%	57	10 - 15	
27.9%	24	أكثر من 15	
<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>المجموع</b>	
87.2%	75	محاسبة	التخصص العلمي
8.1%	7	إدارة	
4.7%	4	أخرى	
<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>المجموع</b>	
10.5%	9	نعم	العلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية
89.5%	77	لا	
<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>المجموع</b>	

## الجدول رقم (4)

أهمية بناء استراتيجية تدقيق حسابات مناسبة من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن

1	2	3	4	5	السؤال	الرقم
مطلقا	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق دائما		
-	-	21	53	12	التحديد السليم للوقت اللازم لإنجاز مهمة التدقيق	1
-	-	24.4%	61.6%	14%		
-	-	21	45	20	إخضاع المواطن التي تتضمن المخاطر العالية إلى مزيد من الفحص والتدقيق.	2
-	-	24.4%	52.3%	23.3%		
-	-	24	59	3	التشخيص السليم للمشاكل التي تؤدي إلى تحريفات في القوائم المالية.	3
-	-	27.9%	68.6%	3.5%		
-	-	-	6	80	تساعد في منع التصرفات الفردية المبنية على أسس غير علمية.	4
-	-	-	7%	93.0%		
-	-	16	41	29	تحديد حجم الاختبارات الأساسية.	5
-	-	18.6%	47.7%	33.7%		
-	-	-	67	19	ضرورة لتنسيق الأعمال وتوزيعها بين المساعدين بشكل ملائم.	6
-	-	-	77.9%	22.1%		
-	-	-	74	12	تساعد في تحديد العلاقات غير العادية	7
-	-	-	86%	14.0%		
-	-	-	40	46	تساعد في الاعتماد على إثباتات غير تقليدية	8
-	-	-	46.5%	53.6%	مثل المؤشرات غير المالية.	
-	-	-	79	7	تقليل الاعتماد على الاختبارات الجوهرية	9

1	2	3	4	5	السؤال	الرقم
مطلقا	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق دائما		
-	-	-	%91.9	%8.1	المتعلقة بالحسابات الخطرة.	
-	-	-	28	58	تحقيق وفورات في الوقت والجهد والكلفة.	10
-	-	-	%32.6	%67.4		
-	-	-	79	7	العمل على تحفيز فريق التدقيق لرفع الكفاءة في مجالات العمل المختلفة.	11
-	-	-	%91.9	%8.1		
-	-	-	25	61	تجنب القبول غير الصحيح فيما يتعلق بالقوائم المالية التي تتضمن تحريفات جوهرية.	12
-	-	-	%29.1	%70.9		
-	-	-	27	59	تجنب الرفض غير الصحيح فيما يتعلق بالقوائم المالية التي لا تحتوي على تحريفات جوهرية.	13
-	-	-	%31.4	%68.6		
-	-	-	39	47	التغلب على مخاطر وعيوب التدقيق الإختباري.	14
-	-	-	%45.3	%54.7		
-	-	-	79	7	زيادة فاعلية التدقيق بشكل عام	15
-	-	-	%91.9	%8.1		
-	-	7	72	7	تحديد طبيعة ووقت تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى	16
-	-	%8.1	%83.7	%8.1		
-	-	63	16	7	تساهم في تأكيد نتائج الاختبارات التفصيلية	17
-	-	%73.3	%18.6	%8.1		
-	-	12	49	25	تساهم في تحديد حجم ونوعية الأدلة التي يجب على المدقق الحصول عليها	18
-	-	%14	%57	%29.1		
-	-	-	51	35	جمع أدلة إثبات تتصف بالكفاءة.	19
-	-	-	%59.3	%40.7		
-	-	-	52	34	التركيز على فهم مخاطر العميل وأثرها على القوائم المالية.	20
-	-	-	%60.5	%39.5		

الجدول رقم (5)

تحليل آراء المشاركين حول أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة

وصف الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	نسبة الأهمية %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	رقم السؤال
غالبا	11	77.8	0.61	3.89	1
غالبا	10	79.6	0.69	3.98	2
غالبا	12	75.2	0.50	3.76	3
بدرجة كبيرة	1	98	0.26	4.90	4
بدرجة كبيرة	8	82	0.71	4.10	5
بدرجة كبيرة	7	84	0.42	4.20	6
بدرجة كبيرة	8	82	0.34	4.10	7

8	4.50	0.50	90	4	بدرجة كبيرة
9	4.10	0.27	82	8	بدرجة كبيرة
10	4.60	0.47	92	3	بدرجة كبيرة
11	4.10	0.27	82	8	بدرجة كبيرة
12	4.70	0.45	94	2	بدرجة كبيرة
13	4.60	0.46	92	3	بدرجة كبيرة
14	4.50	0.50	90	4	بدرجة كبيرة
15	4.10	0.27	82	8	بدرجة كبيرة
16	4.00	0.40	80	9	بدرجة كبيرة
17	3.30	0.62	66	13	غالبا
18	4.10	0.64	82	8	بدرجة كبيرة
19	4.40	0.49	88	5	بدرجة كبيرة
20	4.30	0.49	86	6	بدرجة كبيرة
الأسئلة مجتمعة	4.24	0.22	84.4		بدرجة كبيرة

## الجدول رقم (6)

## نتيجة اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	(T) الجدولية	(T) المحسوبة
رفض	0.00	1.67	50.12

- كما يتضح من الجدول رقم (5) أيضا أن أدنى متوسط حسابي يبلغ (3.3) وبنسبة أهمية (66%) يعود للفقرة رقم (17) التي تشير إلى أن من فوائد بناء وتنفيذ استراتيجية التدقيق المناسبة، المساهمة في تأكيد نتائج الاختبارات التفصيلية.

- لكن فيما يتعلق بنتيجة الإجابات لل فقرات السابقة مجتمعة، فإننا نجد أن العوامل المتعلقة بأهمية بناء استراتيجية التدقيق لها نسبة تأثير قوية من وجهة نظر عينة البحث، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات ما بين (3.30-4.90)، وهي تزيد على المقياس المعتمد في هذه الدراسة وهو (3)، وكان مستوى التأثير أكبر من 80% لجميع الإجابات وبمتوسط حسابي (4.24) يقع ضمن الفئة (4-5)، كما أنه يمكن ملاحظة تدني قيم الانحراف المعياري لجميع البنود حيث تتراوح ما بين (0.50 - 0.69) وهي أقل من نصف المتوسط الحسابي لجميع البنود مما يشير إلى قلة التباين بين آراء أفراد العينة، وهذا يدل على أن أفراد العينة متفقون بدرجة كبيرة

يوضح الجدول رقم (4) تحليل آراء المشاركين في عينة المدققين الممارسين للمهنة في المملكة لعام 2005 حول (20) عاملا أدرجت في الاستبانة وتعلق بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة، وكذلك الجدول رقم (5)، حيث ظهرت النتائج كما يلي:

- كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة السؤال رقم (4) أنها تؤثر بدرجة أهمية كبيرة جدا بلغت (98%)، ومتوسط حسابي (4.90) يقع ضمن الفئة (80% - 100%) أو الفترة (4 - 5) ويزيد على (3) بحسب مقياس ليكرت، وهو المقياس المعتمد في هذه الدراسة، وهذه النسبة هي أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تقيس أهمية بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي، أي أن الاهتمام ببناء استراتيجية تدقيق مناسبة يساعد إيجابيا في العمل على منع التصرفات الفردية المبنية على أسس غير علمية، مما يضيف جانبا من المصداقية على تقرير التدقيق من وجهة نظر مستخدميه.

على اختيار المدقق لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق وواقع (70%).

- يمكن ملاحظة أن الفقرات المدرجة في الاستبانة والمرتبطة بإختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة لها تأثير من وجهة نظر المدققين، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات ما بين (3.50-4.50) وهي تزيد على المقياس المعتمد في الدراسة وهو (3)، وكان متوسط نسبة التأثير أكبر من 60% لجميع الإجابات، في حين تراوح الانحراف المعياري لها ما بين (0.50 - 0.80)، أما بالنسبة لقيمة المتوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير مجتمعة، فقد بلغت (3.90)، ونسبة تأثير (78.0%) وهي تقع ضمن الفترة (3-4)، أو الفئة (60%-80%) بحسب مقياس الدراسة المعتمد، وللتأكد من صحة النتيجة تم استخدام الاختبار التالي (One Sample T - test) كما يتضح من الجدول رقم (9)، إذ نجد أن قيمة (T) المحسوبة = (23.21) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.67) عند مستوى دلالة 0.05 بالإضافة إلى أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 0.05، ويستدل من قاعدة القرار رفض الفرضية العدمية (H02) وقبول الفرضية البديلة (Ha2)، وهذا يعني أنه: توجد عوامل تؤثر في إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة بحسب رأي عينة الدراسة وهي المدرجة في الجدول رقم (7).

#### الفرضية الثالثة:

H03 : لا توجد عوامل تؤثر في اختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإجراءات التحليلية.

#### عرض البيانات:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (31) ولغاية (42) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق ببيان أثر العوامل التالية في إختيار المدقق لاستراتيجية الإجراءات التحليلية، والتي يمكن تلخيصها بالجدول رقم (10).

ويوضح الجدول رقم (11) الاجابات عن اسئلة المتغير الثالث:

تم قياس هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (31 - 42) من أسئلة القسم الثاني في الاستبانة، والجدول رقم (11) يوضح إجابات عينة المدققين من خلال الوسط الحسابي، الانحراف

(84.4%) على أهمية وفائدة بناء استراتيجية تدقيق مناسبة. - وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحث اختبار (One Sample T-test) كما يتضح من الجدول رقم (6)، إذ نجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول أن قيمة (T) المحسوبة = (50.12) وهي أكبر من الجدولية (1.67)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 5%، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (H01) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من 5%، ويتم قبول الفرضية البديلة عندما تكون القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5%، فإنه بناء على القاعدة السابقة، يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه: يدرك مدقق الحسابات أهمية بناء استراتيجية مناسبة في التدقيق، وذلك للدور الذي تلعبه في رفع كفاءة وفاعلية التدقيق.

#### الفرضية الثانية:

H02: لا توجد عوامل تؤثر في اختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة.

#### عرض البيانات:

تم قياس هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (21-30) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة، التي تتعلق ببيان أثر العوامل التالية في اختيار المدقق لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة، والتي يمكن تلخيصها في الجدول رقم (7). يعرض الجدول رقم (8) تحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول عشرة عوامل أدرجت في استبانة الدراسة، وتتعلق بالعوامل التي قد تؤثر على المدقق عند إختياره لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة، وما هي درجة هذا التأثير إن وجد بالنسبة لكل متغير من ناحية وبالنسبة لمتغيرات المجموعة ككل على بناء استراتيجية التدقيق؟. وكانت النتائج كما يلي:

- حصل السؤال رقم (21) على أكبر نسبة تأثير من وجهة نظر الفئة المشمولة في عينة الدراسة، والذي يتضمن حجم الجهة الخاضعة للتدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.5) ونسبة تأثير 90%، في حين كانت أقل نسبة تأثير تعود للفقرة رقم (26) والتي تتعلق بعامل السنوات الأولى ودرجة تأثيرها

المعياري، نسبة التأثير.

## الجدول رقم (7)

تأثير العوامل المرتبطة باختيار استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة

الرقم	السؤال	5	4	3	2	1
		بدرجة كبيرة	تؤثر	محايد	لا تؤثر	مطلقا
21	حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق	50	33	2	-	1
		%58.1	%38.4	%2.3	-	%1.2
22	إنخفاض تكلفة تنفيذ الإختبارات الأساسية	14	56	15	-	1
		%16.3	%65.1	%17.4	-	%1.2
23	ضخامة عدد العمليات المالية خلال السنة	38	22	25	-	1
		%44.2	%25.6	%29.1	-	%1.2
24	ضخامة أرصدة الحسابات	6	67	12	-	1
		%7	%77.9	%14	-	%1.2
25	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية	30	52	1	1	2
		%34.9	%60.5	%1.2	%1.2	%2.3
26	السنوات الأولى لعملية التدقيق	4	40	41	-	1
		%4.7	%46.5	%47.7	-	%1.2
27	وجود مشاكل جوهرية مرحلة من سنوات سابقة	9	39	37	-	1
		%10.5	%45.3	%43	-	%1.2
28	وجود صفقات جوهرية للمنشأة مع أطراف خارجها	6	59	20	-	1
		%7	%68.6	%23.3	-	%1.2
29	تدقيق حسابات العميل لأول مرة	17	23	45	-	1
		%19.8	%26.7	%52.3	-	%1.2
30	العمليات غير الروتينية	2	56	27	-	1
		%2.3	%65.1	%31.4	-	%1.2

## الجدول رقم (8)

تحليل آراء المشاركين حول تأثير العوامل التالية

على إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
21	4.5	0.61	90	1	بدرجة كبيرة جدا
22	4.0	0.62	80	4	بدرجة كبيرة جدا
23	4.1	0.87	82	3	بدرجة كبيرة جدا
24	3.9	0.50	78	6	تؤثر
25	4.2	0.75	84	2	بدرجة كبيرة جدا
26	3.5	0.60	70	9	تؤثر
27	3.7	0.68	74	7	تؤثر

تؤثر	5	76	0.58	3.8	28
تؤثر	7	74	0.80	3.7	29
تؤثر	8	72	0.53	3.6	30
تؤثر		78	0.36	3.90	الأسئلة مجتمعة

الجدول رقم (9)

نتيجة اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	الجدوليه (T)	المحسوبة (T)
رفض	0.00	1.67	23.21

الجدول رقم (10)

تأثير العوامل المرتبطة بإختيار استراتيجيات الإجراءات التحليلية

1	2	3	4	5	السؤال	الرقم
مطلقا	لا تؤثر	محايد	تؤثر	بدرجة كبيرة		
-	-	3	71	12	درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته	31
-	-	%3.5	%82.6	%14		
-	-	11	74	1	خبرة المدقق السابقة في تدقيق حسابات العميل	32
-	-	%12.8	%86	%1.2		
-	-	20	65	1	درجة تعقيد نظم وأعمال المنشأة الخاضعة للتدقيق	33
-	-	%23.3	%75.6	%1.2		
-	-	21	64	1	الأهمية النسبية للبند الخاضع للتدقيق	34
-	-	%24.4	%74.4	%1.2		
-	-	4	81	1	مدى الإعتماد على المعلومات التفصيلية وتوفرها	35
-	-	%4.7	%94.2	%1.2		
-	-	33	52	1	درجة التنبؤ في العلاقة ما بين البيانات	36
-	-	%38.4	%60.4	%1.2		
-	-	4	81	1	فهم طبيعة نشاط العميل	37
-	-	%4.7	%94.2	%1.2		
-	-	46	24	16	دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية	38
-	-	%53.5	%27.9	%18.6		
-	-	4	78	4	قابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية	39
-	-	%4.7	%90.7	%4.7		
-	-	38	47	1	ثبات العلاقة ما بين البيانات على مدار الفترات السابقة	40
-	-	%44.2	%54.7	%1.2	لمنشأة العميل مقارنة مع الفترة الحالية	
-	-	49	36	1	حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق	41
-	-	%57	%41.9	%1.2		
-	-	42	43	1	مستوى المخاطر المتلازمة	42

1	2	3	4	5	السؤال	الرقم
مطلقا	لا تؤثر	محايد	تؤثر	بدرجة كبيرة		
-	-	%48.8	%50	%1.2		

## الجدول رقم (11)

تحليل آراء المشاركين حول تأثير العوامل التالية على اختيار المدقق الخارجي  
لاستراتيجية الإجراءات التحليلية

وصف الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	نسبة الأهمية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	رقم السؤال
كبير جدا	1	82	0.40	4.1	31
كبير	3	76	0.35	3.8	32
كبير	3	76	0.44	3.8	33
كبير	4	74	0.45	3.7	34
كبير جدا	2	80	0.23	4.0	35
كبير	5	72	0.51	3.6	36
كبير جدا	2	80	0.23	4.0	37
كبير	5	72	0.78	3.6	38
كبير جدا	2	80	0.30	4.0	39
كبير	6	70	0.52	3.5	40
كبير	7	68	0.52	3.4	41
كبير	6	70	0.52	3.5	42
كبير		75.4	0.24	3.77	الأسئلة مجتمعة

الجدول رقم (12)  
نتيجة اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	الجدوليه (T)	(T) المحسوبة
رفض	0.00	1.67	29.42

كبيرة، وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام (One Sample T-test)، حيث نجد من مطالعة نتائج الحاسوب أن قيمة (T) المحسوبة = (29.42) وهي أكبر من الجدولية (1.67)، ومستوى الدلالة المحسوب 0.000 أقل من 0.05 كما يتضح من الجدول رقم (12)، ويستدل من قاعدة القرار، رفض الفرضية العدمية (H03) وقبول الفرضية البديلة (Ha3)، وهذا يعني: أنه يوجد تأثير للعوامل السابقة على إختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإجراءات التحليلية بحسب رأي عينة الدراسة.

#### الفرضية الرابعة:

H04: لا يستخدم مدقق الحسابات استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق.

#### عرض البيانات:

تم اختبار هذه الفرضية بالإعتماد على الأسئلة من (43) ولغاية (46) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق بالعوامل المؤثرة على استخدام المدقق لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة، والجدول رقم (13) يبين ذلك:

- نلاحظ من الجدول رقم (14) أن أعلى نسبة تأثير بلغت (80%) وبمتوسط حسابي (4) للمتغير رقم (43) والمتعلق بإجراء التقييم الأولي لأنظمة الرقابة الداخلية، حيث يشير الجدول رقم (13) الى مجموعة من الإستفسارات موجهة الى أفراد العينة حول مدى تطبيقهم أو إستخدامهم للأنشطة الواردة في هذا الجدول، ومن ثم الإستنتاج من خلال هذه الإجابات لدرجة استخدامهم لهذه الاستراتيجية، لكن فيما يتعلق بنسبة تأثير العوامل المتبقية ذوات الأرقام (44، 45، 46) فكانت جميعها نسباً عالية أيضاً، لأن المتوسطات الحسابية لها تتراوح ما بين (3.8) الى (3.9)، وهي: الحصول على فهم كاف ومحدد لعناصر نظام الرقابة الداخلية، تنفيذ عدد مناسب من إختبارات الرقابة، وتوسيع الإختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة، كما أن المتوسط الحسابي لكافة المتغيرات الأربعة

يتبين من تحليل إجابات العينة المشمولة بالدراسة في الجدول رقم (11) ما يلي:

- حصل السؤال رقم (31) على أعلى نسبة تأثير (82%) من أسئلة المجموعة، كما بلغ الوسط الحسابي لإجابات هذا السؤال (4.1)، بإنحراف معياري (0.40)، حيث يتضمن هذا السؤال نسبة التأثير الذي تتركه درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته على إختيار المدقق لاستراتيجية الإجراءات التحليلية، وهذا يعني أن على المدقق أن يأخذ عنصر الرقابة الداخلية بالحسبان في حالة قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق، نظرا للدور الذي تلعبه في المساعدة على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يجب عليه القيام بها.

- كما حصل كل من السؤالين (35)، (39) على نسبة تأثير عالية جدا (80%) وبمتوسط حسابي (4) ضمن الفئة (60%-80%) أو الفترة (3 - 4)، والذي يشير كل منهما الى مدى الإعتماد على المعلومات التفصيلية وتوفرها وكذلك قابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية على التوالي، في حين نجد أن السؤال رقم (41) والذي يتعلق بحجم المنشأة الخاضعة للتدقيق، كان متوسط إجابات أفراد العينة حوله أدنى قيمة مقارنة مع المتوسط الحسابي لكل من العوامل الأخرى، بمعنى أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات السؤال رقم (41) بلغت (3.4) بنسبة تأثير (68%)، وهي نسبة عالية مقارنة مع المقياس المعتمد في الدراسة، وهو (3) أو 60%، أما فيما يتعلق بقيمة المتوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير مجتمعة، فبلغت (3.77) وجاءت ضمن فترة ذات درجة عالية هي (3-4) أو فئة (60% - 80%)، مما يعني أنه يوجد أثر للعوامل المرتبطة بإختيار استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق بنسبة (75.4%).

- في ضوء ما تقدم نجد أنه يوجد تأثير للعوامل المرتبطة بإختيار المدقق الخارجي لاستراتيجية الإجراءات التحليلية بدرجة

استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق، وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم إجراء اختبار إحصائي باستخدام (One Sample T -test)، حيث نجد من الجدول رقم (15)، أن قيمة (T) المحسوبة = (15.58) وهي أكبر من الجدولية (1.67)، وكذلك مستوى الدلالة المحسوب (0.00%)، وعلى أساس ذلك يتم رفض الفرضية العدمية (H04) وقبول الفرضية البديلة (Ha4)، وهذا يعني أن مدقق الحسابات يستخدم استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق بحسب رأي عينة الدراسة.

مجتمعة بلغ (3.93) تقريبا ونسبة تطبيق 78.6%، ويعتبر هذا المؤشر أعلى من متوسط أداة القياس البالغ (3) أو 60%، كما يلاحظ أيضا إنخفاض قيمة الانحراف المعياري لكل نشاط من الأنشطة الواردة في الجدول رقم (13)، مما يعني أنه لا يوجد تشتت كبير في الرأي بين أفراد العينة، والخاصة أن إجابات أفراد العينة تدل على أنهم يقومون بالأنشطة التي تمثل المحاور الرئيسة لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة ولكن ليس بدرجة عالية جدا. - وعلى أساس ما تقدم نستنتج أن مدقق الحسابات يستخدم

الجدول رقم (13)

تأثير العوامل المرتبطة باستخدام استراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة في التدقيق

الرقم	السؤال	الرد				
		1	2	3	4	5
		أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
43	التقييم الأولي لأنظمة الرقابة الداخلية	1	-	18	43	24
				20.9%	50%	27.9%
44	الحصول على فهم كاف ومحدد لعناصر نظام الرقابة الداخلية	1	-	29	32	24
				33.7%	37.2%	27.9%
45	تنفيذ عدد مناسب من اختبارات الرقابة	2	-	19	44	21
				22.1%	51.2%	24.4%
46	توسيع الإختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة	3	-	17	60	6
				19.8%	69.8%	7.0%

الجدول رقم (14)

تحليل آراء المشاركين حول تأثير العوامل التالية

على استخدام المدقق لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
43	4.0	0.73	80	1	عاليه
44	3.9	0.81	78	2	عاليه
45	3.9	0.75	78	2	عاليه
46	3.8	0.61	76	3	عاليه
الأسئلة مجتمعة	3.93	0.56	78.6		عاليه

الجدول رقم (15)  
نتيجة اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
رفض	0.00	1.67	15.58

#### الفرضية الخامسة:

**H05:** لا يستخدم مدقق الحسابات استراتيجيات الإجراءات التحليلية في التدقيق.

#### عرض البيانات:

تم قياس هذه الفرضية من خلال الإعتماد على الأسئلة (47-55) والتي لها علاقة بمدى استخدام المدقق الخارجي لإجراءات التحليلية في التدقيق، ويوضحها الجدول رقم (16). نلاحظ من الجدول رقم (17)، تحليلاً لآراء المشاركين في عينة الدراسة حول تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة على استخدام مدقق الحسابات لاستراتيجيات الإجراءات التحليلية في التدقيق، وكانت النتائج كما يلي:

- حصل السؤال رقم (47) على أكبر متوسط حسابي مقارنة مع المتوسطات الحسابية لإجابة العينة حول الفقرات المختلفة، وبواقع (3.69) ونسبة أهمية (73.8%)، مما يعني أن المدقق يستخدم الأساليب غير الكمية البسيطة القائمة على الحكم الشخصي والخبرة المهنية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بدرجة معقولة تقع ضمن الفترة (3-4) من مقياس ليكرت المعتمد في الدراسة، وقد كان السؤال رقم (53) هو الأقل متوسطاً ضمن الفقرات جميعها (2.01) من حيث درجة التأثير، مما يعني أنه الأقل تأثيراً أو تطبيقاً والمتعلق باستخدام التدفقات النقدية للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالأنشطة العادية أو الإستثمارية أو التمويلية، شأنه في ذلك شأن الفقرات الأخرى أرقام (51، 52) والمتعلقة بالإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة (تحليل الانحدار المتعدد وتحليل السلاسل الزمنية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها مجتمعة (2.13) وهو أقل من 3، الأمر الذي يعني أن هذا النوع من الإجراءات التحليلية يكاد لا يذكر من ناحية التطبيق وبنسبة أهمية (42.67%)، أما فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية

الكمية البسيطة والتي تشمل الفقرات (48، 49، 50، 54، 55) فبلغ متوسط إجابات أفراد العينة حولها (3.17) وهو أكبر بقليل من المقياس (3) المعتمد في الدراسة الحالية، أي أن متوسطها أكبر من متوسط الفقرات التي تقيس تأثير الإجراءات التحليلية المتقدمة وأقل من الإجراءات غير الكمية البسيطة .

- من خلال الجدول رقم (17) نلاحظ أن الانحراف المعياري لكافة الإجابات المتعلقة بالفرضية تراوح ما بين (0.65-1.17)، ولجميع الأسئلة مجتمعة (0.50)، وهي نسبة منخفضة مما يدل على الانسجام بين الإجابات، أما بالنسبة لقيمة الوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير مجتمعة، فقد جاءت في فترة تأثير أقل من 60% وبلغت 57.6%، وبمتوسط حسابي (2.39)، يقع ضمن حدود الفترة (2-3)، أو فئة تأثير (40% - 60%) بحسب المقياس المتبع في الدراسة، وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام (One Sample T-test)، حيث نجد من الجدول رقم (18)، أن قيمة (T) المحسوبة = (2.10) وهي أكبر من الجدولية (1.67)، ومستوى الدلالة المحسوب 0.07، ويستدل من قاعدة القرار، قبول الفرضية العدمية (H05) ورفض الفرضية البديلة (Ha5)، وهذا يعني: لا يستخدم مدقق الحسابات استراتيجيات الإجراءات التحليلية في التدقيق بحسب رأي عينة الدراسة.

#### الفرضية السادسة

**H06:** لا يدرك مدقق الحسابات معوقات بناء استراتيجيات تدقيق مناسبة.

#### عرض البيانات:

تم قياس هذه الفرضية من خلال الإعتماد على الأسئلة (56-64) والتي لها علاقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق كل من استراتيجيات الإختبارات الأساسية المباشرة واستراتيجيات الإجراءات التحليلية والجدول رقم (19) يوضح ذلك.

## الجدول رقم (16)

## تأثير العوامل المرتبطة باستخدام استراتيجية الإجراءات التحليلية في التدقيق

الرقم	السؤال	1	2	3	4	5
		أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
47	استخدام الأساليب غير الكمية البسيطة القائمة على الحكم الشخصي والخبرة المهنية.	1	6	11	68	-
		%1.2	%7.0	%12.8	%79.1	-
48	مقارنة أرصدة حسابات العام الحالي مع أرصدة أعوام سابقة لنفس البنود.	1	8	9	67	1
		%1.2	%9.3	%10.5	%77.9	%1.2
49	مقارنة النسب المالية للمنشأة مع نفس النسب لمنشأة ذات نشاط مماثل (معايير الصناعة).	1	8	23	53	1
		%1.2	%9.3	%26.7	%61.6	-
50	مقارنة الموازنات التخطيطية مع النتائج الفعلية.	1	7	14	64	-
		%1.2	%8.1	%16.3	%74.4	-
51	تحليل الإنحدار المتعدد (العلاقة بين أرصدة مجموعة حسابات ورصيد حساب آخر من أجل التنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	12	44	18	12	-
		%14.0	%51.2	%20.9	%14.0	-
52	تحليل السلاسل الزمنية (تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر هذه المتغيرات على هذا الحساب من أجل التنبؤ به ولمقارنته مع الرصيد الفعلي لنفس الحساب).	37	22	13	14	-
		%43.0	%25.6	%15.1	%16.3	-
53	التدقيق النقدي (استخدام التدفقات النقدية للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالأنشطة العادية أو الإستثمارية أو التمويلية).	42	17	11	16	-
		%48.8	%19.8	%12.8	%18.6	-
54	التحليل الرأسي	1	64	11	10	-
		%1.2	%74.4	%12.8	%11.6	-
55	التحليل الأفقي	6	27	43	10	-
		%7.0	%31.4	%50.0	%11.6	-

## الجدول رقم (17)

## تحليل آراء المشاركين حول تأثير العوامل التالية على استخدام المدقق لاستراتيجية الإجراءات التحليلية

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
47	3.69	0.65	73.8	1	عالية
48	3.68	0.70	73.6	2	عالية
49	3.52	0.73	70.4	4	عالية
50	3.63	0.68	72.6	3	عالية
51	2.34	0.89	46.8	6	أحيانا
52	2.05	1.10	41.0	7	أحيانا
53	2.01	1.17	40.2	8	أحيانا
54	2.34	0.69	46.8	6	أحيانا
55	2.66	0.77	53.2	5	أحيانا
الأسئلة مجتمعة	2.88	0.50	57.6		أحيانا

الجدول رقم (18)

نتيجة اختبار الفرضية الخامسة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول	0.07	1.67	2.10

الجدول رقم (19)

تأثير العوامل المرتبطة بمعوقات بناء استراتيجية تدقيق مناسبة

الرقم	السؤال	1	2	3	4	5
		أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
56	ضعف وعي المدققين بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة.	21	37	12	16	-
		%24.4	%43	%14	%18.6	-
57	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل	2	1	16	47	20
		%2.3	%1.2	%18.6	%54.7	%23.7
58	عدم توفر الموازنات التخطيطية لدى المنشأة الخاضعة للتدقيق لإجراء المقارنات.	1	-	7	54	24
		1.2	-	%8.1	%62.8	%27.9
59	صعوبة الحصول على بيانات للمقارنة وبخاصة من المؤسسات الرقابية الحكومية مثل مديرية الشركات لدى وزارة الصناعة والتجارة.	1	-	11	35	39
		%1.2	-	%12.8	%40.7	%45.3
60	ضعف أداء المدققين في التحليل المالي والأساليب الكمية المتقدمة.	1	-	16	55	14
		%1.2	-	%18.6	%64	%16.3
61	عدم كفاية الدورات التدريبية المتخصصة في التدقيق	1	-	48	20	17
		%1.2	-	%55.8	%23.3	%19.8
62	عدم كفاءة الدورات التدريبية المتخصصة في التدقيق والتي تعقدتها مراكز التدريب المختلفة.	1	-	27	50	8
		%1.2	-	%31.4	%58.1	%9.3
63	عدو وجود الخبرة الكافية التي تمكن المدقق من تخطيط استراتيجية التدقيق وتنفيذها.	1	-	41	37	7
		%1.2	-	%47.7	%43	%8.1
64	تدني حجم أتعاب التدقيق الممنوحة من العملاء	1	-	29	31	25
		%1.2	-	%33.7	%36	%29.1

الجدول رقم (20)

تحليل آراء المشاركين حول معوقات بناء وتنفيذ استراتيجية تدقيق مناسبة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
56	2.26	1.0	45.2	9	أحيانا
57	3.95	0.82	79	3	غالبا
58	4.16	0.66	83.2	2	دائما
59	4.29	0.78	85.8	1	دائما

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
60	3.94	0.67	78.8	4	غالبًا
61	3.60	0.84	72	7	غالبًا
62	3.74	0.67	74.8	6	غالبًا
63	3.56	0.69	71.2	8	غالبًا
64	3.91	0.85	78.2	5	غالبًا
الأسئلة مجتمعة	3.71	0.47	74.2		غالبًا

## الجدول رقم (21)

## نتيجة اختبار الفرضية السادسة

المحسوبة (T)	(T) الجدوليه	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
14.10	1.67	0.00	رفض

بلغت (74.2%)، كما أن أدنى متوسط حسابي ضمن هذا الجدول بلغ (2.26) ويعود الى ضعف وعي المدققين بأهمية بناء وتنفيذ استراتيجية تدقيق مناسبة، أي أن المدققين يدركون أهمية بناء الاستراتيجية، لكنهم يواجهون جملة من المعوقات، تختلف بحسب درجة تأثيرها، وكما تمت الإشارة إليها في الجدول رقم (20)، مما يعزز نتيجة الفرضية الأولى المتعلقة بإدراك أهمية بناء هذه الاستراتيجية، وفيما يتعلق باختبار الفرضية السادسة، فيمكن ملاحظة أن (T) المحسوبة = (14.10) أكبر من الجدولية (1.67)، وعلى أساس ذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وبالتالي يدرك مدقق الحسابات معوقات بناء استراتيجية تدقيق مناسبة.

## الفرضية السابعة:

**H07:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختلاف أهمية بناء استراتيجية تدقيق حسابات مناسبة باختلاف المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والتخصص العلمي، والعلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية.

## عرض البيانات:

تم قياس هذه الفرضية من خلال الاعتماد على الأسئلة من (1) ولغاية (20) الواردة في الجدول رقم (4) السابق والمتعلقة بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي

- تعود أسباب عدم إختيار وبناء استراتيجية تدقيق مناسبة من وجهة نظر العينة، إلى جملة من المعوقات التي وردت ضمن الجدول رقم (19)، نذكر منها بالدرجة الأولى كلا من: عدم توفر الموازنات التخطيطية لدى الجهة الخاضعة للتدقيق لإجراء المقارنات، كما هو وارد ضمن الفقرة رقم (58) وبمتوسط حسابي (4.16)، بالإضافة الى صعوبة الحصول على بيانات للمقارنة وبخاصة من المؤسسات الرقابية الحكومية مثل مديرية الشركات لدى وزارة الصناعة والتجارة، كما تشير إلى ذلك الفقرة رقم (59) وبمتوسط حسابي (4.29)، في حين نجد أن الفقرة رقم (57) تقيس ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العمل وبمتوسط حسابي (3.94)، يليها في الأهمية، الفقرة رقم (60) والمتعلقة بضعف أداء المدققين في التحليل المالي والأساليب الكمية المتقدمة وبمتوسط حسابي (3.94)، أما بقية الفقرات الواردة ضمن الجدول رقم (20) فسجل المتوسط الحسابي لكل منها أكبر من (3) أو (60%) وهو المقياس المعتمد في الدراسة، مما يدل على أنها تعتبر عثرات ذات أهمية تواجه إختيار وبناء استراتيجية مناسبة في التدقيق.

- يشير الجدول رقم (20) الى أن المتوسط الحسابي للفقرات مجتمعة بلغ (3.71)، مما يعني أن درجة تأثير هذه المعوقات في الحد من درجة بناء استراتيجية تدقيق مناسبة

مكاتب تدقيق عالمية تأثيراً على مدى إدراك أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة، مما يعني أن لكل من عاملي الخبرة والعلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية أثراً على أهمية استراتيجية التدقيق، وقد يعزى ذلك إلى أن إدراك أهمية بناء استراتيجية مناسبة في التدقيق يزداد بزيادة كل من خبرة المدقق التراكمية ومدى علاقته مع مكاتب التدقيق العالمية التي تهتم باستراتيجية تدقيق الحسابات.

ليان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدقق الخارجي على أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة، وبين الجدول رقم (22) أن قيمة (F) لمتغير المؤهل العلمي و لمتغير التخصص العلمي ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، بينما قيمة (F) لمتغير سنوات الخبرة والعلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لمتغيري المؤهل العلمي والتخصص العلمي، وأن لمتغير سنوات الخبرة والعلاقة مع

الجدول رقم (22)

تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات المتعلقة بالمدقق على درجة أهمية بناء إستراتيجية تدقيق مناسبة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة H0
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.008	0.008	1	0.147	0.703	قبول
	داخل المجموعات	4.459	0.053	84			
	المجموع	4.467		85			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.622	0.311	2	6.719	0.002	رفض
	داخل المجموعات	3.845	0.046	83			
	المجموع	4.467		85			
التخصص العلمي	بين المجموعات	0.215	0.107	2	2.094	0.130	قبول
	داخل المجموعات	4.252	0.051	83			
	المجموع	4.467		85			
العلاقة مع مكتب دولي	بين المجموعات	0.547	0.547	1	11.721	0.001	رفض
	داخل المجموعات	3.920	0.047	84			
	المجموع	4.467		85			

أسس غير علمية، بحيث يتجنب المدقق التخبط عندما يقوم بإتخاذ مواقف إرتجالية لدى إنجاز مهام التدقيق، كما انها تساعد في تجنب القبول غير الصحيح فيما يتعلق بالقوائم المالية التي تتضمن تحريفات جوهرية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Dan C. Kneer, 2001)، هذا عدا عن أن بناء إستراتيجية تدقيق مناسبة، يساعد في الإعتماد على إثباتات غير تقليدية مثل المؤشرات غير المالية وكذلك التغلب على مخاطر وعيوب التدقيق الإختباري، ويساعد أيضا في جمع أدلة إثبات تتصف بالكفاءة، وكان متوسط نسبة الإجابات (90%)، (90%)،

### الاستنتاجات

يتضح من تحليل البيانات المتعلقة بأراء أفراد العينة ما يلي:

(1) يتبين أن المدققين في الأردن يدركون أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة بدرجة كبيرة جدا، نظرا للفوائد التي تتحقق بسبب هذه الأهمية، إذ بلغ متوسط نسبة إجاباتهم مجتمعة (84.4%)، كما أكد (98%) منهم على أهمية استراتيجية التدقيق في منع التصرفات الفردية المبنيّة على

4) فيما يتعلق بدرجة تطبيق استراتيجية الإجراءات التحليلية، فإن المدقق يستخدم الأساليب غير الكمية البسيطة القائمة على الحكم الشخصي والخبرة المهنية بدرجة عالية، وينسبة (73.8%)، وذلك لسهولة التطبيق وانخفاض الكلفة مقارنة مع الضعف الواضح في استخدام استراتيجية الإجراءات التحليلية المتقدمة، حيث بلغ متوسط النسبة (42.6%)، بمتوسط حسابي لعناصر الإجراءات التحليلية المعقدة مجمعة (2.13)، وهذه العناصر تشمل كلاً من التالية: تحليل الإنحدار المتعدد بمتوسط نسبة (46.82%)، وتحليل السلاسل الزمنية بمتوسط نسبة (41%)، واستخدام التدفقات النقدية للتنبؤ بقيم بنود معينة بمتوسط نسبة (40.2%)، أما فيما يتعلق بعناصر الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة، فكان أعلى متوسط حسابي (3.68) ويعود للفترة المتعلقة بمقارنة أرصدة حسابات العام الحالي مع أرصدة أعوام سابقة لنفس البند، في حين كان أدنى متوسط حسابي (2.34)، ويتعلق بالتحليل الرأسي، يليه التحليل الأفقي بمتوسط حسابي (2.66)، وتتفق هذه النتيجة مع بعض النتائج التي أظهرتها دراسة كل من: (غراييه، 2003)، (السامرائي والخاطر، 2005)، (Bell, Solomon and Tomas, 1997).

5) يرجع عدم تطبيق استراتيجية الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة إلى النقص الواضح في عدم الحصول على البيانات التخطيطية من نفس المنشأة وكذلك عدم توافر إحصائيات عن بيانات المنشآت المماثلة لها في النشاط (معيار الصناعة).

6) من أهم المعوقات التي تواجه بناء استراتيجية تدقيق مناسبة: صعوبة الحصول على بيانات للمقارنة وبخاصة من المؤسسات الرقابية الحكومية مثل مديرية الشركات لدى وزارة الصناعة والتجارة، حيث احتل هذا العامل المرتبة الأولى، ويمتوسط نسبة بلغت (85.8%)، ويؤيد هذه النتيجة دراسة (السامرائي، والخاطر، 2005)، يليه عدم توافر الموازنات التخطيطية لدى المنشأة الخاضعة للتدقيق لإجراء المقارنات، ويمتوسط نسبة (83.2%)، وكذلك ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل والتي اتخذت متوسط نسبة (79%)، كما أن أدنى متوسط حسابي يعود للفترة المتعلقة بضعف وعي المدققين بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة (2.28)، أي أن هناك وعياً لدى المدققين حول هذه الأهمية، وهذه النتيجة المتعلقة

(88%) على التوالي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Eilifsen, Knechel and Wallage, 2001)، لكن بلغ أدنى متوسط نسبة أهمية فيما يتعلق بالآراء المشاركة في العينة مقارنة مع درجة أهمية العوامل الأخرى (66%)، وتعود للبند الذي يتعلق بالمساهمة في تأكيد نتائج الاختبارات التفصيلية، وهذه النتيجة مقارنة إلى ما أظهرته دراسة (Erjckson, Mayhew and Brian, 2000) إذ بينت تلك الدراسة أن المدققين الذين اتبعوا تقنيات الإختبارات التفصيلية قد فشلوا في كشف تحريفات مادية أساسية في القوائم المالية .

2) يتأثر اختيار وبناء المدقق لاستراتيجية الإختبارات الأساسية المباشرة بدرجة كبيرة جداً بمجموعة من العوامل بلغ متوسط نسبتها مجمعة (78%)، وكان العامل الأكثر تأثيراً وبدرجة كبيرة جداً بلغت (90%) يعود إلى حجم الجهة الخاضعة للتدقيق، يليها عامل ضعف درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته وبنسبة (84%)، ثم عامل ضخامة عدد العمليات المالية خلال السنة (82%)، وعوامل أخرى أقلها من حيث درجة التأثير ما يتعلق بالسنوات الأولى لعملية التدقيق (70%)، كما أن درجة استخدام استراتيجية الإختبارات الأساسية من قبل المدققين كانت عالية، إذ بلغت للأسئلة مجمعة (78.6%)، وكان لعامل التقييم الأولي لأنظمة الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة الدراسة الترتيب الأول ويمتوسط نسبة قدرها (80%) نظراً لأهميته في التدقيق، وتتفق الدراسة الحالية في نتيجة التركيز على أهمية عنصر الرقابة الداخلية مع دراسة كل من (Dan C. Kneer 2001)، و(طاهات، 2003).

3) فيما يتعلق بتحليل آراء المشاركين حول تأثير مجموعة من العوامل على إختيار المدقق لاستراتيجية الإجراءات التحليلية، فإن الدراسة الحالية أظهرت أن لهذه العوامل مجمعة درجة تأثير كبيرة، حيث بلغ متوسط التأثير (3.77)، وبأهمية نسبية (75.4%)، كما أن أعلى نسبة تأثير لهذه العوامل تتعلق بمتانة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته (82%)، يليها في المرتبة الثانية كل من: مدى إعتقاد المدقق على المعلومات التفصيلية وتوفرها، وفهم طبيعة نشاط العميل، وقابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية، ويمتوسط نسبة إجابة (80%) لكل منها، في حين كانت أدنى نسبة تأثير تتعلق بحجم المنشأة الخاضعة للتدقيق، ويمتوسط نسبة (68%).

(4) إعطاء أهمية أكبر لاستراتيجية الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة وكذلك الكمية المتقدمة، من خلال عقد دورات تدريبية متخصصة للمدققين في التحليل المالي والأساليب الكمية المتقدمة.

(5) إصدار نشرات متخصصة من قبل الجهات المعنية (مديرية مراقبة الشركات / وزارة الصناعة والتجارة، وزارة المالية، دائرة الإحصاءات العامة مثلا) تتضمن إحصائيات تتعلق بمعايير صناعة العميل وغيرها من أجل تسهيل عمليات المقارنة، نظرا لصعوبة الحصول على المعلومات في الظروف الحالية.

(6) حث العملاء على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لمنشأتهم.

(7) إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع استراتيجية التدقيق المتعلقة بمخاطر الأعمال وكذلك استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية.

بالفقرة الأخيرة تؤيدها صحة الفرضية الأولى من الدراسة الحالية.

(7) يزداد إدراك المدققين لأهمية بناء استراتيجية مناسبة في التدقيق بزيادة كل من خبرة المدقق ومدى علاقته مع مكاتب التدقيق العالمية.

### التوصيات

اعتمادا على الاستنتاجات السابقة، واستكمالا لمستلزمات الدراسة، توصي الدراسة بما يلي:

(1) تعريف المدققين بأهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة نظرا للفوائد المترتبة عليها.

(2) تشجيع حالات الارتباط ما بين المدققين الأردنيين ومكاتب تدقيق عالميه لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل للأساليب المتقدمة في التدقيق.

(3) الدعوة إلى اهتمام العملاء بالموازات التخطيطية في منشأتهم من أجل بناء أفضل لاستراتيجية الإجراءات التحليلية.

### الهوامش

(1) KPMG, Price Cooper, Earnest and Young, Deloitte

and Touch

(2) سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لعام 2005.

(3) تم تحديد حجم العينة وفق القانون التالي (Stevenson, 1978):

$$n_o = Z^{(2)} P (1 - P) \div P^{(2)}, n = (n_o N) \div n_o + (N - 1)$$

حيث:

96.1	القيمة المعيارية عند قيمة احتمالية مقدارها 0.05	Z
0.5	القيمة التي تعبر عن الانحراف المعياري والتي تجعل المقدار $p(1 - p)$ أكبر ما يمكن	p
0.085	الخطأ المسموح به	e
326	عدد أفراد المجتمع الكلي	N

$$1.96 * 1.96 * 50\% * 50\% \div 0.085 * 0.085 \% = 133.7079$$

$$\text{then } (n) = 133.7079 * 326 \div (133.7079 + 325) = 95 \text{ تقريبا}$$

تعليمات الإفصاح والمعايير رقم 1 لسنة، 1998، الجريدة الرسمية 4274، المطابع العسكرية، عمان.

حجير، إسماعيل مصباح، 2003، التلاعب في إدارة الأرباح، المدقق، العدد 52 - 53، ص 37 - 39.

رباعي، يوسف عبده، 2006، استراتيجيات المراجعة، دراسة

### المراجع

إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2003، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.

- Risks on Auditors' Decisions Involving Aggressive Reporting Practices: *Journal of Practice and Theory*, Sep.
- Dan, C., Kneer. 2001. **The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy**, Issues in Accounting Education.
- Eilifsen, Aasmud and Knechel, W. Robert and Wallage Philip. 2001. Application of the Business Risk Model: A Field Study, *Accounting Horizons*, Sep.
- Erjckson, Merle and Mayhew, Brian Wand Flix, William, 2000, Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln for Saving and Loan, *Journal of Accounting Research*, Spring.
- Gay, and Simnett. 2003. *Auditing and Assurance Services in Australia*, McGraw- Hill.p8.
- International Federation of Accountants (IFAC). 1998. Handbook: Technical Pronouncements, IFAC, Newyork.
- Keown, Arthur J. and Martin, John D. and Petty J. William and Scott, Jr. David F. 2003. **Foundation of Finance: The Logic and Practice of Financial Management**, 4<sup>th</sup> ed, Pearson Education, Inc, Upper, NewJersey, U.S.A.
- Meigs Walter B and O. Ray Whittington and Kurt Pany and Robert F. Meigs. 1989. *Principles of Auditing*, 9<sup>th</sup> ed, Richard D. Irwin, INC, Boston.
- Patterson, Evelyn and Noel, James. 2003. Audit Strageies and Multiple Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation, *Contemporary Accounting Research*, 20(3).
- Sekaran,Uma. 2000. *Research Methods for Business*, Third Edition, John Wiley and Sons, Inc, USA
- Stevenson, 1978. *Bussiness Statistics: Concepts and Applications*, Harper International Edition, Harper and Raw Publisher, London.
- Taylor, Donald H.and G.William Glezen, 1997, *Auditing An Assertions Approach*, 7<sup>th</sup> ed, John Wiley and Sons, Inc, Newyork, USA.
- Temkin, Robert Hand Alan, J, Winters, 1988, The Auditor's New Responsibility for Internal Control, *Journal of Accountancy*, May.
- تطبيقية على مراجعة الحسابات في اليمن، رسالة دكتوراة، جامعة دمشق، سوريا.
- سامرائي، عدنان هاشم، وخالد الخاطر، 2005، المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر - دراسة ميدانية، *المجلة العربية للمحاسبة*، العدد الأول، المجلد الثامن، قطر
- طاهات، ياسين عبد الرحمن، 2003، تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.
- عبدالله، خالد أمين، 2000، علم تدقيق الحسابات: الناحية العلمية والعملية، المطبعة الوطنية، عمان.
- غرابية، عدنان، 2003، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.
- فياض، عودة عبد الرحمن، 2005، مقال حول: الإجراءات التحليلية، *مجلة المدقق*، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، العدد 61 - 62 آذار، ص37.
- القاضي، حسين، وقريط، عصام، 2005، *مراجعة الحسابات، الإجراءات: منشورات جامعة دمشق*.
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، عمان.
- قطامين، أحمد، 2002، الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم وحالات تطبيقية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- مصطفى، صادق حامد، 2004، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز. الإقتصاد والإدارة، العدد 2، مجلد 8: ص ص 81 - 116.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke. 2000. *Auditing An Integrated Approach*, 8<sup>th</sup> ed, Prentice - Hall, Inc, New jersey, USA.
- Bell, T.F., Marrs, I. Solomon and H. Thomas. 1997. *Auditing Organizations Through a Strategic- Systems Lens*, Working Paper, KPMG Peat Marwick LLP and Univ. of Illinois.
- Boynton, William C. and Raymond, N. Johnson and Walter, G. Kell. 2001. **Modern Auditing**, 7<sup>th</sup> Edition, John Wiley and Sons, Inc., Newyork, U.S.A.
- Chang, C., Janie, Hwang, Nen-Chen Richard. 2003. The Impact of Retention Incentives and Cilient Business

*Analytical Procedures*, ICAI, April,  
http://www.icaei.org/resource/o\_SAP14.html.  
Whittington, O.Pany and Pany, Kort. 2003. *Principle of  
Auditing and Other Assurance Services*, 14<sup>th</sup>, ed, MC-  
GrawHill.

The Institute of Chartered Accountants in England and  
Wales, (ICAEW). 2003. *Financial Reporting of Risks:  
Proposals for a Statement of Business Risk*, UK.

The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI).  
1997. *Auditing and Assurance Standard:SAP 14*,

## **Factors Affecting Formation of Proper Audit Strategy (An Empirical Study from the Perspective of Jordanian External Auditors)**

*Moh'd. I. Nawaiseh*

### **ABSTRACT**

The Purpose of this study is to investigate the factors that influence the Formation of Proper Audit Strategy from the Perspective of Jordanian Auditors. To achieve the objectives of this study and test its hypotheses, a questionnaire was designed and circulated by hand to a sample of 100 auditors representing the Jordanian external auditors, of which (86) were usable, forming a rate of (86%) which were found suitable for statistical analysis. Descriptive statistical techniques were used in analyzing data and testing hypotheses such as frequencies, percentages, standard deviation, means, and one – sample (t) test. The effect of five independent variables had been studied.

The study concluded that auditors realize the importance of audit strategy with a percentage of (84.4%), both Direct Substantive Tests and Analytical Procedures strategy were affected by a group of factors with (78%) and (75.4%), respectively.

The study suggests a set of recommendations for the Jordanian Association of Certified Public Accountants and the regularity bodies in The Kingdom for boosting auditing efficiency.

**KEYWORDS:** Audit Strategy, Substantive Tests, Analytical Procedures, Auditing.

محمد ابراهيم النوايسة

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن.