

العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن

محمد إبراهيم النوايسة

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وذلك بعد الرجوع الى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003. تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (62) مدققاً، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314 مدققاً مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية 2004.

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

وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة الى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمدققين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

الكلمات الدالة: جودة تدقيق الحسابات، أتعاب التدقيق، مكتب تدقيق، فريق عمل.

1. المقدمة

إذ يعتبر أحد المراجع الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد المسؤوليات المدنية أو الجنائية للمدقق (الصبان والفيومي، 1995)، كما انه يعبر عن مخرجات عملية التدقيق التي يمارسها المدقق الخارجي، ويعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق، لأن هذه الفئات تولي هذا التقرير عناية فائقة وذلك بالاعتماد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية (عبدالله، 2000).

ان مهنة تدقيق الحسابات ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى أساس ذلك يكون المتوقع من هذه المهنة ان تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصدقية لهذه المهنة من ناحية، ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى بما فيها مهنة تدقيق الحسابات وما تتركه من أثر ايجابي على

تعتبر عملية تحديد العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات، ذات أهمية من وجهة نظر أطراف عديدة ، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المدقق لهذه الجهات وغيرها، وفي الآونة الأخيرة ازدادت الدعوة الى ضرورة تحسين جودة التدقيق، من خلال التركيز على الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً، حيث كان الدافع وراء هذا المطلب، ظهور مشاكل مالية (حجير، 2003) في العديد من الشركات العالمية مثل (Enron, Xerox, WorldCom)، وظهرت تساؤلات حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات الخارجي عن القوائم المالية؛

تاريخ استلام البحث 2005/10/17، وتاريخ قبوله 2006/5/30.

المستفيدين من خدماتها.

إن مفهوم الجودة في التدقيق مرتبط بنشوء التدقيق الإلزامي، ومعناه: "قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات في التقرير" (De Angelo, 1981)، كما أن عملية جودة تدقيق الحسابات هي عملية مستمرة، وفي هذا المجال ظهرت دراسات عديدة تدعو إلى ضرورة تحديد العناصر المؤثرة على جودة مدققي الحسابات (Francis and Wilson, 1989; Palmrose, 1986; 1988)، وقد أكد (Reisch, 2000) أن الأبحاث والدراسات التي تعالج موضوع جودة التدقيق تمثل إحدى القضايا الهامة المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي.

مشكلة الدراسة

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات، وتحسين أدائها، وبخاصة بعد أن خالط التشكيك صحة المنهج والأسلوب الذي يتبعه جهاز التدقيق في كبريات مكاتب التدقيق العالمية (Arthur Anderson). ونظرا لما للتدقيق الخارجي من دور فاعل في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، كان لا بد من تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلب الأمر العمل على إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وذلك من خلال التركيز على عملية جودة التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها، وقياس درجة تأثير كل منها على مستوى الجودة في ضوء المحددات التشريعية التي تتطلبها القوانين، والمحددات المهنية المرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد سلوك وأخلاقيات المهنة، كل ذلك بسبب زيادة مسؤولية المدقق وزيادة حجم العمل الذي رتبته عليه التشريع. وتتمثل مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

- 1) هل يدرك المدقق الخارجي أهمية جودة تدقيق الحسابات؟
- 2) ما مدى تأثير المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة تدقيق الحسابات؟
- 3) ما مدى تأثير العوامل المرتبطة بألعاب التدقيق على جودة التدقيق؟
- 4) ما درجة تأثير العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق

الحسابات على جودة التدقيق؟

5) ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بفريق التدقيق على جودة التدقيق؟

أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة عند النظر إليها من النواحي التالية:

1) أصبحت الحاجة ماسة إلى النهوض بمهنة التدقيق وتحسين أدائها لكي تضفي قيمة وفائدة للوطن في ظل زيادة القدرة التنافسية للعاملين في المهنة، ولا يتأتى ذلك إلا بالتركيز على جودة التدقيق، لتواكب التطور الذي يصاحبها من توسيع قاعدة التدقيق الإلزامي الذي يشمل عددا أكبر من الشركات والمؤسسات بموجب القانون.

2) ندرة الدراسات العربية في موضوع جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها في حدود علم الباحث، إضافة إلى ما ستسفر عنه هذه الدراسة من التوصل إلى نتائج ومقترحات تعمل على تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، حيث يتوقع أن تنعكس نتائج هذه الدراسة على مختلف الفئات المستفيدة من تقرير المدقق.

3) المساهمة في التقليل من الانتقادات المتكررة للمهنة نفسها بقصور خدماتها لعملائها عن توقعاتهم منها، وذلك بالتركيز على مثل هذا النوع من الدراسات، وقد أكد (Reisch, 2000) أن الدراسات التي تعالج موضوع جودة التدقيق تمثل إحدى القضايا الهامة المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي، نظرا لأهمية جودة التدقيق لجهات عديدة، وكان (Sutton, 1993) قد أشار إلى وجود ضغوط وانتقادات من قبل أطراف عدة من أجل دراسة جودة تدقيق الحسابات، كما أشار (الذبيبات، 2004) إلى وجود ما يسمى فجوة التوقعات في التدقيق، التي تعني الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع عن طبيعة التدقيق ومسؤوليات وواجبات المدققين، وبين واجبات ومسؤوليات المدققين الفعلية.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أبرزها:

الافصاح والمعايير المحاسبية رقم (1) لسنة 1998 الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة التي منها التقيد بقواعد السلوك المهني وأية تعليمات تصدرها الهيئة بهذا الخصوص، الا أنه لكي يتم تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الاردن بصورة ايجابية ونافعة، فلا بد أولاً من المناقشات المستفيضة حول هذه المعايير مع المدققين وكافة المهتمين المؤهلين، بحيث تتفق الاجزاء المطبقة مع واقع البيئة الاردنية بعد أن يتم اصدارها بصيغة وطنية، الا 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 الاساسي في بناء الاقتصاد السليم على أسس واقعية.

وفي خطوة ايجابية أخرى وردت بموجب قانون المهنة الحالي، تتعلق بالإجراءات الرادعة في حالة عدم الالتزام بمتطلبات العمل المهني، يتم تشكيل لجنة تأديبية بقرار من مجلس ادارة الجمعية لإيقاع العقوبات التأديبية بحق المدقق الذي يخل بواجباته أو بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة، وقد تصل هذه العقوبة الى الغاء اجازة المزاولة وشطب الاسم نهائياً من سجل المزاولين.

وفي إشارة الى مراجعة جودة عمل المدققين، فان من مهام لجان التفتيش التي أنشأها قانون تنظيم المهنة، التأكد من ضرورة تفرغ مدقق الحسابات لمهنة التدقيق، والالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة، والالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة. وبخصوص الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، فيجب ان تتفق مع تعليمات جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، كما أن لجان التدقيق التي أشار اليها القانون لها الحق بالتدقيق في أي وقت وبحسب الضرورة. أما فيما يتعلق بحالات الدمج بين المدققين الأردنيين فأجاز المشرع إنشاء شركات مدنية فيما بينهم كشركات تضامن، بهدف تنظيم مزاولة المهنة والارتقاء بها بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

مما سبق نلاحظ ان جودة التدقيق لها جذور في التشريعات الاردنية، ولا بد من الكشف عنها وتفعيلها بشكل واضح، كما أن هذه التشريعات تتضمن إلزاماً صريحاً في معظمها لجهة معينة (مدقق الحسابات) بضرورة الاهتمام بجودة التدقيق، مما

- 1) التعرف على أهمية جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الأردن.
- 2) التعرف على العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.
- 3) تحليل الأهمية النسبية (درجة التأثير) للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق منفردة ومجمعة.
- 4) الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تحسين جودة تدقيق الحسابات في ظل التطورات الاقتصادية الحالية.

2. الإطار النظري

شهدت الآونة الاخيرة اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية المهمة على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق، كما انه كان لا بد من إعطاء موضوع جودة التدقيق اهتماماً أكبر من قبل الباحثين للاستناد الى مقياس موضوعي يصلح للحكم على درجة جودة التدقيق، وقد طالب (Grumet,2002) المدير التنفيذي لبرنامج جودة التدقيق بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة وضع مجموعة من الإجراءات الصارمة التي يجب أن تتخذ بحق مدققي الحسابات غير الملتزمين بمتطلبات رقابة الجودة في الولايات المتحدة، مشيراً الى أن برامج مراجعة الجودة قد ساهمت بشكل ملحوظ في تحسين الأداء المهني للمدققين، مما حقق إنجازاً للأعمال بجودة أعلى على الرغم من أن المعايير المهنية التي يجب الالتزام بها قد أصبحت أكثر تعقيداً. ولم تكن البيئة الاردنية في معزل عن هذه الاهتمامات، فقد تم اصدار التشريعات المتعلقة بالمهنة، التي ركزت في جانب كبير من بنودها على العوامل المؤثرة في جودة عمليات التدقيق.

لقد حظي قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الحالي رقم (73) لسنة 2003 بضرورة اعتماد وتشجيع تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق باعتبارها ناتجة عن مشاركة عالمية واسعة، ومساهمة في رفع المستوى العلمي والفني لممارسي مهنة التدقيق في المملكة؛ فقد تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين وهي التي يشار اليها فيما بعد "جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين". كذلك تناولت تعليمات

الدراسة الى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق مثل: حجم المكتب، وعدد العملاء، وفترة الاحتفاظ بالعملاء، والارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية، وكذلك اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين جودة التدقيق وبعض العوامل المرتبطة بالعميل مثل حجم العميل، ووضعه المالي، وحجم النمو في المبيعات ومعدل المديونية، واستخدم في هذه الدراسة مقياس عملي لقياس جودة التدقيق تضمن (15) بنداً يشمل المعايير المحاسبية والتعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية والشروط الواجب توافرها في التقارير المالية الصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998 والصادرة عن مجلس مفوضي الهيئة بموجب قانون الأوراق المالية رقم (23) لسنة 1997، وتم إجراء اختبار لمؤشر الإفصاح بموجب هذه التعليمات من خلال تطبيقه على التقارير السنوية لعام 2000 على عينة تتألف من (86) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة، من أجل الحصول على بيانات الدراسة. وخلص الباحث الى أن مستوى جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق ازداد على (70%) من هذه الشركات وأن مستوى الجودة يختلف بحسب حجم مكتب التدقيق وحجم العميل ووضعه المالي، الا أنه ليس هناك أية علاقة ارتباط مع ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق وكل من الارتباط مع مكاتب عالمية وفترة الاحتفاظ بالعميل ومعدل المديونية.

(3) دراسة (Dunn et al., 2000) بعنوان: (Auditor Industry Specialization and Client Disclosure). هدفت الى قياس أثر مجموعة من العناصر على جودة التدقيق ومن ضمنها التخصص في صناعة معينة، وخلصت هذه الدراسة الى أن المدققين المتخصصين في صناعة معينة، يحققون مستوى جودة أعلى بسبب رغبتهم في المحافظة على السمعة الجيدة في الصناعة نفسها اضافة الى الإلمام الكافي بمشكلات الصناعة.

(4) دراسة (Vanstraelen, 2000) بعنوان: (أثر طول فترة الاحتفاظ بالعميل على جودة التدقيق). هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر العوامل التالية على جودة التدقيق: فترة الاحتفاظ بالعميل، وحجم المكتب، وأتعاب التدقيق، ووضع العميل المالي. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أنه كلما ازدادت فترة الاحتفاظ بالعميل ازدادت احتمالية إصدار تقرير نظيف، مما

يدل على إدراك المشرع الاردني لأهمية جودة التدقيق، إضافة الى أن مسألة الجودة في التدقيق تتخذ طابعاً مشتركاً مع الجهات الخاضعة للتدقيق ممثلة بالهيئة العامة ومجلس الادارة، وان إنجاح هذه العملية يعتمد على درجة التعاون بين هذه الأطراف، وبخاصة ان 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.

3. الدراسات السابقة والفرضيات

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

(1) دراسة (Donnelly et al., 2003) بعنوان: (Auditor's Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics). يرى هؤلاء الباحثون أن السلوك المخل بعملية التدقيق ومعدل دوران المدققين Audit Turnover هما متغيران مصاحبان لانخفاض جودة التدقيق، ويرى هؤلاء أن التوقف المسبق عن إتمام عملية التدقيق له تأثيرات سلبية على المهنة نفسها، وتوصلت الدراسة الى أن لانخفاض أداء المدققين من خلال تقييم ذاتي لأدائهم Self Reported Performance توجهاً مصاحباً لقبولهم لسلوكيات متزايدة تؤدي الى انخفاض جودة التدقيق، لكن اذا كان هذا المستوى الأدنى من الأداء مصاحباً لتوجه أكبر من قبل المدققين لقبول السلوكيات المخلة بعملية التدقيق، فإن ترك مثل هذه الظاهرة دون اتخاذ أية إجراءات تصحيحية قد يؤدي الى مشكلة أكبر على مستوى منشأة العميل ككل.

(2) دراسة (حميدات، 2002) بعنوان: (تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها). هدفت هذه

وموازنة ضغط الوقت في عملية التدقيق، وذلك عن طريق توزيع استبانة على (477) من المحاسبين ومشرفي عملية التدقيق في مكاتب التدقيق المعنية.

وخلصت هذه الدراسة الى أن المدققين يعتقدون أن وجود رقابة على الجودة ومراجعة إجراءات التدقيق، لها أثر على تخفيض جودة التدقيق في حين ان العوامل الاخرى ليس لها أثر معنوي على الجودة.

8) دراسة (حميد، 1995) بعنوان: (خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية) ، حيث اعتمد الباحث في دراسته على آراء ثلاث جهات هي: المدققون والمستثمرون والمديرون الماليون في الشركات المساهمة، وذلك لتحديد جودة عملية التدقيق في الشركات المساهمة السعودية، عن طريق توزيع استبانة مكونة من (50) متغيراً ارسلت الى عينة من (39) مدققاً خارجياً، وأرسلت (81) نسخة الى مديري مكاتب تداول الاسهم أو مسؤولين عن ادارة محافظ الاوراق المالية، إضافة إلى (68) مديراً مالياً. وخلصت الدراسة إلى ملاحظة أثر العوامل التالية على جودة التدقيق: عامل الخبرة، إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة والتدقيق، توافر النزاهة لدى المدقق ، فحص الرقابة الداخلية، عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بأية مخالفات تذكر.

9) دراسة (دهمش، 1994) بعنوان: (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن). وخلصت الباحثة الى ما يلي:

أ- يوجد لدى مكاتب التدقيق إدراك كاف لمفهوم اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة في التدقيق وأهميتها، وتقوم هذه المكاتب باتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في 60% الى 79% من العينة.

ب- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص برقابة الجودة، وتختلف باختلاف تاريخ التأسيس.

ج- إن أكثر معوقات تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق، هي عدم تطور مهنة التدقيق في الاردن، الأمر الذي يدعو الى الاعتقاد بعدم إدراك أهمية اتباع نظام رقابي للجودة.

ينعكس سلباً على جودة التدقيق، كما ان للعناصر الاخرى أثراً على جودة التدقيق.

5) دراسة (راضي ، 1998) بعنوان: (الخصائص المحددة لجودة المراجعة).

هدفت هذه الدراسة الى تحديد خصائص جودة المراجعة في مصر من وجهة نظر مقدمي الخدمة (المدققين)، وطالبي الخدمة (مديري الادارات المالية في بعض المنشآت)، والمستفيدين من نتائجها (مجموعة من المستفيدين من خدمات التدقيق)، حيث قام الباحث بتوزيع استبانة عليهم، وطلب من هؤلاء تحديد أثر مجموعة من العوامل على جودة التدقيق.

وخلصت الدراسة إلى اختلاف الأهمية النسبية لبعض هذه العناصر باختلاف الفئة المستهدفة، وكان من ضمن هذه العناصر: حجم المكتب، السمعة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، الالتزام بالمعايير المهنية، خبرة المكتب في مراجعة الصناعة التي ينتمي اليها العميل، وجود نظام رقابة للجودة، الاستقلالية، الاتصال الجيد مع العميل، القيام بخدمات استشارية للعميل، طول مدة ارتباط المدقق مع العميل، الإلمام بالتطورات التكنولوجية والمنافسة بين المكاتب.

6) دراسة (طلبة، 1997) بعنوان: (قياس أثر بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان).

هدفت هذه الدراسة الى بيان مدى تأثير العوامل التالية على جودة أداء المدقق: الخبرة، التأهيل العلمي، طول الفترة التي يظل فيها المدقق محتفظاً بالعميل، عدد ساعات التدقيق، نسبة الأتعاب، درجة المنافسة بين المكاتب. وقام الباحث بتوزيع (70) استبانة على عينة من المدققين الممارسين للمهنة، وخلصت هذه الدراسة الى تصنيف العوامل السابقة الى عوامل لها أثر ايجابي في مستوى الجودة مثل الخبرة والتأهيل العلمي وساعات التدقيق وعوامل ذات تأثير سلبي مثل عدد السنوات والأتعاب والمنافسة.

7) دراسة (Malone and Roberts, 1996) بعنوان: (العوامل المرتبطة بتخفيض جودة التدقيق).

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تخفيض جودة عملية التدقيق وكل من الصفات الشخصية للمدققين، والصفات المهنية لهم، ووضع قواعد للتدقيق، ومتابعة إجراءات التدقيق،

إجراء الدراسة على عينة من الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الاميركية، وكان من نتائج الدراسة وجود علاقة طردية بين حجم الإفصاح وجودة عملية التدقيق. (14) دراسة (Knapp, 1991) بعنوان: (عوامل جودة التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة الاميركية).

هدفت الدراسة إلى بيان أثر كل من حجم مكتب التدقيق، وعدد سنوات خبرة المدقق، والإجراءات المتبعة في التدقيق على جودة التدقيق، وكان من نتائج هذه الدراسة أن المكاتب التي تنتمي إلى مجموعة الثمانية الكبار، لديها المقدر على كشف الاخطاء أكثر من المكاتب الاخرى، كما ان جودة التدقيق ترتبط إيجابا بالسنوات الأولى لخبرة المدقق مع العميل وسلبا كلما ازدادت سنوات الخبرة مع نفس العميل، إلا أنه لا يوجد أي أثر لطبيعة إجراءات التدقيق المتبعة في المكتب على جودة التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق.

(15) دراسة (Palmrose, 1988) بعنوان: (تحليل القضايا المقامة ضد المدققين والحكم على جودة خدمة التدقيق). هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين حجم وعدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، والحكم على جودة أداء هذه المكاتب، وذلك عن طريق تحليل (472) قضية للفترة من 1960 - 1985. وتوصل الباحث إلى أن مكاتب التدقيق الكبرى لديها جودة عالية مقارنة مع المكاتب الصغرى، بسبب انخفاض عدد القضايا المقامة ضد هذه المكاتب مقارنة مع عدد القضايا المرفوعة ضد المكاتب التي لا تنتمي إلى مجموعة المكاتب الكبرى.

(16) دراسة (Solomon, Vickrey and Schroeder, 1986) بعنوان: (جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين وأعضاء لجان المراجعة).

شملت هذه الدراسة كلاً من رؤساء لجان التدقيق والمدققين في الشركات المساهمة المسجلة أسهمها للتداول في بورصة نيويورك، بحيث تضمنت الاستبانة الموزعة (15) متغيراً قد تؤثر من وجهة نظر الباحثين في جودة التدقيق، وتم توزيعها على (81) عضواً من أعضاء لجان التدقيق و(41) مدققاً برتبة شريك، وقد تم ترتيب أهم هذه المتغيرات المتعلقة بمكتب

وتتميز الدراسة الحالية عن دراسة دهمش في أنها تبحث في العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ككل من وجهة نظر المدقق، بينما الدراسة السابقة تبحث في مدى تطبيق رقابة الجودة في الاردن من وجهة نظر مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة العامة.

(10) دراسة (Wright, 1993) بعنوان: (Down with Claims Count)، وكانت حول قضايا التعويض المختلفة في بريطانيا للفترة 1989 - 1990، وتبين أن 25% من هذه القضايا تعود بالدرجة الأولى إلى الغش والإهمال في التدقيق، وأن السبب المباشر يرجع إلى ضعف إدارة شركة التدقيق، وللتخفيف من هذه المشاكل يرى (Wright, 1993) ضرورة العمل بما يلي:
أ- عدم اعطاء المدقق المبتدئ أية أعمال ما لم تكن لديه الخبرة الكافية.

ب- الإشراف على العاملين وتدريبهم.
ج- عدم قبول شركة التدقيق لأية مهمة ليست لديها الخبرة اللازمة لتدقيقها.

(11) دراسة (Carcello et al., 1992) بعنوان: (مدى إدراك مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية لمواصفات جودة تدقيق الحسابات). أظهرت هذه الدراسة أن أكثر الخصائص أهمية بالنسبة لجودة تدقيق الحسابات تتعلق بأعضاء فريق التدقيق، كما ان للعوامل التالية أهمية في رقابة الجودة:

أ- التجاوب مع احتياجات العميل.
ب- الخبرة في الصناعة التي يعمل فيها المدقق.
ج- خبرة شركة التدقيق مع العميل.

(12) دراسة (Deis and Giroux, 1992) بعنوان: (محددات جودة التدقيق في القطاع العام). هدفت إلى بيان محددات جودة التدقيق، وكان من نتائج هذه الدراسة أن التعاقد طويل الاجل مع المدقق قد يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، أي ان عدم التغيير الدوري للمدقق يسمح بتطوير العلاقة مع العميل مما يقلل من استقلالية المدقق وموضوعيته في العمل.

(13) دراسة (Copley, 1991) بعنوان: (العلاقة بين حجم الإفصاح وجودة التدقيق).

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح درجة العلاقة بين حجم الإفصاح في القوائم المالية وجودة التدقيق، وذلك من خلال

التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق كما يلي:

- أ- ضرورة توفر وسائل تكنولوجية داخل المكتب لاجتماع فريق العمل.
- ب- التزام المكاتب بإجراءات ضبط الجودة.
- وفيما يتعلق بأهم العوامل المرتبطة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق فكانت:
 - أ- درجة اهتمام شريك التدقيق في عملية التدقيق.
 - ب- التخطيط والاتصال بين فريق التدقيق.
 - ج- الاتصال الجيد بين فريق التدقيق وإدارة العميل.
 - د- استقلالية المدققين وخبراتهم المهنية.

17) دراسة (De- Angelo, 1981) بعنوان: (Auditor size and Audit Quality). أشارت الى أنه يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل، والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات في التقرير، ويفسر التفاوت في جودة التدقيق اعتماداً على عاملين من وجهة نظره هما:

- أ- محاولة الحفاظ على سمعة المكتب.
 - ب- الصراع بين المدققين والعملاء على تأكيد نفوذ كل منهم.
- ويوضح (De-Angelo, 1981) ذلك بأنه عندما يحصل المدققون على أتعابهم من العملاء، يتولد الاعتقاد بأن المدقق سوف يتساهل في عملية التدقيق ويتخلى عن الارتقاء بمستوى جودة التدقيق إرضاء للعميل وللاحتفاظ به، ومن ناحية أخرى يكون لعامل الحجم أثر معاكس للاتجاه السابق؛ إذ إن وجود عدد كبير من العملاء لمكتب المراجعة يولد الحرص من جهة هذا المكتب على سمعته المهنية بدرجة تفوق فرصته على الاحتفاظ بأي عميل من عملائه.

بعد مراجعة أدبيات الدراسات السابقة، يمكن تلخيص أهم نتائجها كما يلي:

- 1) فيما يخص المتغيرات المرتبطة بالعمل الميداني وأثرها على جودة التدقيق، فكان هناك تأثير على جودة التدقيق لكل من وضع العميل المالي (حميدات، 2002)، الرقابة الداخلية (حميد، 1995)، الإشراف والتدريب (Wright, 1993)، التطور التقني المستعمل بالمكاتب (راضي، 1998). أما إجراءات التدقيق المتبعة فتؤثر بحسب دراسة (Malone and Roberts, 1996) ولا تؤثر بحسب دراسة كل من (Solomon, 1986)

و(Knapp, 1991).

2) أما المتغيرات المتعلقة بأعضاء فريق التدقيق التي تعرضت لها الدراسات السابقة، فكان هناك أثر للخبرة بحسب الدراسات التي قام بها كل من (حميدات، 2002)، (طلبة، 1997)، و(Wright, 1993)، و(Carcello, 1992) و(Solomon, 1986) وليس هناك تأثير للخبرة بحسب دراسة (Malone, 1986)، أما خبرة صناعة العميل فلها أثر بحسب دراساتي كل من (Carcello, 1992) و(راضي، 1998)، أما من ناحية تأثير متغير الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق فأظهرت دراسة (راضي، 1998) وجود تأثير على جودة التدقيق، في حين لا يوجد تأثير من وجهة نظر (حميد، 1995).

3) وفيما يتعلق بعوامل تنظيم مكتب التدقيق، فأشارت دراسة كل من (حميد، 1995)، و(راضي، 1998) و(Palmrose, 1988) الى تأثير عامل حجم القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق على جودة التدقيق، وكذلك يوجد تأثير لحجم مكتب التدقيق أيضاً (حميدات، 2002) و(Knapp, 1991) و(راضي، 1998) في حين لا يوجد تأثير بحسب دراسة (دهمش، 1994)، أما مسألة الارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية فليس لها تأثير على جودة التدقيق بحسب (حميدات، 2002) و(دهمش، 1994).

4) فيما يتعلق ببند الأتعاب، أشارت دراسة (طلبة، 1997) الى عدم وجود تأثير لحجم الأتعاب على جودة التدقيق، في حين يؤثر حجم الأتعاب من وجهة نظر كل من (Van, 2000) و(De- Angelo, 1981).

ويمكن القول إن الدراسة الحالية تتناول العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي، وتعتبر مكملة ومجمعة لما جاءت به هذه الدراسات والتشريعات ذات العلاقة - بحسب علم الباحث - كما انها دراسة تحليلية تطبيقية في مجال جودة التدقيق في الأردن لمعظم العوامل التي توصلت اليها هذه الدراسات، اضافة الى أنها تتضمن عوامل أخرى تتعلق بأعضاء فريق التدقيق عدا عن المذكورة في هذه الدراسات مثل الالتزام بقواعد السلوك المهني، والتدريب والتعليم المستمر، ووسائل التقنية الحديثة واستخدامها في إنجاز مهام التدقيق، والحصول على شهادة تدقيق مهنية عالمية، في حين تمت إضافة العوامل التالية المتعلقة بالعمل الميداني عدا عن

السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.
2. مصادر أولية: شملت تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة بهدف تجميع البيانات المتعلقة بأراء الفئة المشمولة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

1) الأساليب الإحصائية الوصفية
أ. الوسط الحسابي، المنوال، الانحراف المعياري، التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، أعلى وأدنى اجابة وذلك بناء على نتائج برنامج (SPSS)، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الأسئلة وذلك كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتعبئة أسئلة الاستبانة، وهذا المعيار هو:

الوصف	من	الي
قوي جدا أو بدرجة عالية جدا	%80	≥ 100%
قوي أو بدرجة عالية	%60	> 80%
متوسط	% 40	> 60%
ضعيف أو بدرجة ضعيفة	%20	> 40%
ضعيف جدا	0	> 20%

وقد قام الباحث باعطاء الأوزان من (5 - 1) باعتماد مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة (Likert Five Points Scale) لاسئلة القسم الثاني من الاستبانة، واعتمد أيضا على هذا المقياس في اختبار الفرضيات، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من 60% وهي تساوي أو أكبر من (3) بحسب المقاييس المتبعة، بحيث تم اعطاء:

الوصف	حدود الفئة	الوزن
قوي جدا أو بدرجة عالية جدا	%80 ≥ 100%	5
قوي أو بدرجة عالية	%60 > 80%	4
متوسط	%40 > 60%	3
ضعيف أو بدرجة ضعيفة	%20 > 40%	2

البند التي تم ذكرها في الدراسات السابقة ومنها توفيت عملية التدقيق، والالتزام بإنجاز مهمة التدقيق كما هو مخطط لها، وإعادة توزيع فريق العمل على مهام أخرى في أثناء التدقيق، ووضع برنامج فعال للتدقيق ثم إطلاع العميل على المشاكل التي تواجه المدقق في أثناء العمل. أما العوامل التي أضيفت في هذه الدراسة وتتعلق بتنظيم مكتب التدقيق عدا عن المذكورة في الدراسات السابقة فكانت: وجود نظام للتدريب المستمر يخضع له العاملون في المكتب، وتطبيق إجراءات وسياسات معينة لتوظيف نوعية جيدة من المدققين، واتباع نظام لتقييم الأداء ومنح المكافآت والحوافز على أساسه بالإضافة الى التنوع في الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق. وبخصوص العوامل المتعلقة بأتعاب المدقق، فلقد تطرقت الدراسات السابقة في معظمها الى حجم الأتعاب وتمت إضافة عامل مقدرة العميل على تسديد قيمة الأتعاب لبيان مدى تأثيره على جودة التدقيق.

فرضيات الدراسة

بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة يمكن صياغة فرضيات الدراسة بشكلها العدمي كما يلي:
1. H01: لا تعتبر جودة تدقيق الحسابات ذات أهمية من وجهة نظر المدقق الخارجي.
2. H02: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق.
3. H03: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.
4. H04: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق.
5. H05: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بفريق التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

4. منهجية الدراسة

مصادر تجميع البيانات:

1. مصادر ثانوية: تشمل مسحا مكتبيا للدراسات النظرية

الأفراد موزعة توزيعاً طبيعياً أم لا، حيث إذا كانت قيمة $2 - tailed (p)$ أكبر من مستوى المعنوية المختار، وهو في هذه الدراسة 0.05 ، فإن التوزيع طبيعي، وإذا كانت $0.05 > (p)$ فإن التوزيع غير طبيعي.

4) اختبار (One-Sample T-Test)، وقد تم استخدامه لاختبار فرضيات الدراسة.

أداة الدراسة

تم تصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك بعد الاطلاع على الدراسات والأدبيات السابقة المتعلقة بالموضوع، حيث تكونت الاستبانة من قسمين هما:

- **القسم الأول:** المتغيرات الديموغرافية، وهي العوامل التي تشمل كلاً من المستوى العلمي، الشهادة المهنية، سنوات الخبرة، التخصص العلمي، العمر والمركز الوظيفي للمدقق الخارجي.

- **القسم الثاني:** يمثل مجموعة العوامل المتعلقة بجودة التدقيق وتشمل: مجموعة الأسئلة من (1- 8) وتقيس مدى إدراك المدقق لأهمية جودة التدقيق، ومجموعة الأسئلة (9 - 22) وتقيس تحليل آراء المدققين حول أثر مجموعة المتغيرات المرتبطة بالعمل الميداني، بينما مجموعة الأسئلة (23 - 26) فهي تتعلق بالمتغيرات المرتبطة بألعاب التدقيق، وكذلك الأسئلة من (27- 33) تتعلق بالعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق

مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الخارجيين العاملين في المملكة، وبهدف التوصل الى النتائج الخاصة بالبحث، تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من المدققين المزاولين فعلاً لمهنة التدقيق داخل المملكة البالغ عددهم (314) مدققاً بحسب دليل المدققين حتى نهاية عام 2004؛ إذ انه ليس كل المدققين المجازين في المملكة مزاولين للمهنة، كما يتضح من الجدول رقم (1). لقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (75) استبانة، والمعتمدة منها لغايات البحث والتحليل (62) استبانة فقط، بعد استبعاد (13) استبانة بسبب عدم تعبئتها بدقة، وقد تم استخدام الاسلوب المباشر في التوزيع والاسترداد.

ضعيف جدا	0	>	20%	1
----------	---	---	-----	---

كما قام الباحث بتصنيف إجابات مفردات العينة على الأسئلة الى فئات، وفقاً للمتوسطات الحسابية للإجابة، وذلك كما يلي:

الوصف	حدود الفترة		حدود الفئة	
قوي جداً أو بدرجة عالية جداً	4	≥	5	80%
قوي أو بدرجة عالية	3	>	4	60%
متوسط	2	>	3	40%
ضعيف أو بدرجة ضعيفة	1	>	2	20%
ضعيف جداً	0	>	1	0%

ب. معامل الاختلاف: تم استخدامه للإشارة الى نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي لكل متغير، وذلك للتعبير عن التشتت النسبي للإجابات في كل متغير عن وسطها الحسابي.

ج. نسبة التأثير: تعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ولها علاقة بالوسط الحسابي، ويعبر عنها رياضياً بالصيغة:

$$\text{نسبة التأثير} = \frac{\text{الوسط الحسابي}}{\text{أعلى وزن للسؤال}}$$

2) اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصدقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)؛ إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان الى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (60%)، (Sekaran, 2003).

3) اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov- Smirnov test):

تم استخدام هذا الاختبار، لمعرفة ما إذا كانت إجابات

الجدول رقم (1)

النسب المئوية للمدققين غير الممارسين للمهنة أو الممارسين داخل المملكة أو خارجها

البيان	التكرار	التكرار النسبي
المدققون الحاصلون على الإجازة وغير الممارسين للمهنة	94	20.1%
المدققون الحاصلون على الإجازة والممارسون للمهنة خارج المملكة	60	12.8%
المدققون الحاصلون على الإجازة والممارسون للمهنة داخل المملكة	314	67.1%
المجموع	468	100%

المصدر: سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لعام 2004.

لقد تم إجراء اختبار مصادقية الاستبانة قبل الصياغة النهائية لبنودها، للتأكد من مدى ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة، حيث تم عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المدققين المشهود لهم بالخبرة الواسعة في مجال التدقيق والبيئة القانونية المتعلقة بواقع الممارسة في المملكة، وتمت الاستفادة من آرائهم بتعديل بعض البنود قبل اصدار النسخة النهائية منها، وتم اختيارها هذه الاداة إحصائياً من خلال استخدام معامل تحليل المصادقية كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي، وكذلك تم استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov) لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول رقم (2) نتائج هذين الاختبارين لمتغيرات الدراسة، الأمر الذي يشير الى إمكانية اعتماد نتائج البحث والاطمئنان الى صحتها.

تحليل خصائص عينة الدراسة

اشتملت الاستبانة على جزأين رئيسيين، تضمن الجزء الأول معلومات شخصية من خلال ستة 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، التي بلغ عددها نحو اثنين وأربعين متغيراً مستقلاً، وفيما يلي تحليل خصائص

المتغيرات الديموغرافية:

(1) المستوى التعليمي: يشير الجدول رقم (3) إلى أن مستوى أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادة الجامعية الأولى، مما يدل على أن الغالبية العظمى من عينة المدققين هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى على الأقل، وبالتالي يتمتع أفراد العينة بمستوى مناسب من التأهيل العلمي للاستبانة. عن أسئلة الاستبانة.

(2) الشهادة المهنية: نلاحظ من الجدول رقم (3) أن (71%) من عينة مدققي الحسابات يحملون شهادة محاسب قانوني أردني، في حين ان (14.5%) من عينة الدراسة يحملون شهادة محاسب قانوني أميركي فقط، أما الذين يحملون شهادة محاسب قانوني أردني وشهادة محاسب قانوني أميركي معاً، فبلغت نسبتهم (12.9%)، في حين ان (1.6%) يحملون شهادة محاسب قانوني عربي، مما يعني أن أفراد العينة على قدر عال في مهنة التدقيق والمحاسبة.

(3) سنوات الخبرة: يبين الجدول رقم (3) سنوات الخبرة لأفراد العينة، حيث ان 59.68% من مدققي الحسابات خبرتهم العملية 10 سنوات فأكثر، الأمر الذي يدل على أن لديهم قدرة كافية لفهم مواصفات جودة تدقيق الحسابات، وهذا مفيد في الاجابة عن أسئلة الجزء الثاني من الاستبانة بدقة وموضوعية.

(4) التخصص العلمي: يشير الجدول رقم (3) الى أن 90.32% متخصصون في المحاسبة، وبذلك فهم على قدر مناسب من التعلم في مهنة تدقيق الحسابات.

(5) العمر: يوضح الجدول رقم (3) أن 43.5% من عينة الدراسة تقل أعمارهم عن (38) سنة، أي من فئة الشباب، في حين بلغت النسبة 79% للذين لا تقل أعمارهم عن سن (26) ولا تزيد على (49)، الأمر الذي يعني أن عينة الدراسة لديها المقدرة على تفهم مشكلة الدراسة بصورة أكبر.

(6) المركز الوظيفي: نلاحظ من الجدول رقم (3) أن نسبة المراكز الوظيفية لأفراد عينة البحث متفاوتة، حيث ان المدققين الذين يشغلون مركز مدقق رئيسي هم الأكثر تكراراً وينسبة 40.3%، يليهم مركز مدير تدقيق بنسبة 25.8%، أما مركز كل من الشريك ومساعد المدقق، فكان تكرارهما النسبي 14.5%، 19.4% على التوالي.

الجدول رقم (2)
معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

Kolmogorov-Smirnov		Cronbach's Alpha		عدد الأسئلة		المتغيرات
النتيجة	Sig.	قيمة ألفا				
يتبع التوزيع الطبيعي	0.717	% 85.67	8	8 - 01	عوامل تتعلق بأهمية جودة التدقيق	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.554	%86.32	14	22 - 09	عوامل تتعلق بإجراءات العمل الميداني	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.578	%74.24	4	26 - 23	عوامل تتعلق بألعاب المدقق	
يتبع التوزيع الطبيعي	1.000	%75.83	7	33 - 27	عوامل تتعلق بتنظيم مكتب التدقيق	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.740	%77.85	9	42 - 34	عوامل مرتبطة بفريق التدقيق	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.864	%79.71	42	42 - 01	متغيرات الدراسة مجتمعة	

الجدول رقم (3)
توزيع أفراد العينة بحسب المتغيرات الديموغرافية

التردد النسبي	التردد	الفئة	المتغير	الرقم
-	-	دبلوم متوسط	المستوى التعليمي	1
82.3	51	بكالوريوس		
14.5	9	ماجستير		
3.2	2	دكتوراة		
%100	62	المجموع		
71.0	44	JCPA فقط	الشهادة المهنية	2
14.5	9	CPA فقط		
12.9	8	JCPA+CPA معا		
1.6	1	أخرى (ACPA)		
%100	62	المجموع		
40.32	25	أقل من 10	سنوات الخبرة	3
51.62	32	10 - 15		
8.06	5	15 سنة فأكثر		
%100	62	المجموع		
90.32	56	محاسبة	التخصص العلمي	4
4.84	3	إدارة		
4.84	3	اقتصاد		
-	-	هندسة		

-	-	أخرى		
100%	62	المجموع		
43.5	27	37 - 26	العمر	5
35.5	22	49 - 38		
21.0	13	50 سنة فأكثر		
100%	62	المجموع		
14.5	9	شريك	المركز الوظيفي	6
25.8	16	مدير تدقيق		
40.3	25	مدقق رئيسي		
19.4	12	مساعد مدقق		
-	-	أخرى		
100%	62	المجموع		

5. تحليل نتائج البيانات واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى

H01: لا تعتبر جودة تدقيق الحسابات ذات أهمية من وجهة نظر المدقق الخارجي.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (1) ولغاية (8) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (4).

وبوضوح الجدولان (4) و(5) الإجابات عن أسئلة المتغير الأول، قيم كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف ونسبة التأثير إضافة الى ترتيب أهمية كل سؤال، التي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

كما يشير الجدول رقم (5) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة المدققين الممارسين للمهنة في المملكة لعام 2004 حول ثمانية عوامل أدرجت في الاستبانة، وتتعلق بأهمية جودة تدقيق الحسابات، وكانت النتائج كما يلي:

- كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة السؤال رقم (3) أنها تؤثر بدرجة قوية أو عالية جدا وبنسبة أهمية (82.58%)، ومتوسط حسابي (4.13) يقع ضمن الفئة

(80%- 100%)، وهذه النسبة هي أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة اسئلة المجموعة التي تقيس أهمية جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي، أي ان الاهتمام بجودة التدقيق يؤثر إيجابا على تشجيع الاستثمار في المملكة بسبب زيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر العينة المبحوثة، يليها في درجة الأهمية كل من الأسئلة ذوات الأرقام: (7، 8) بدرجة أهمية (82.26%) لكل منهما تقع ضمن فئة (80% - 100%) أو ضمن الفترة (4- 5) بحسب مقياس ليكرت المستخدم، وبمتوسط حسابي (4.11) يزيد على (3) وهو المقياس المعتمد في هذه الدراسة.

- لقد حصلت الاسئلة ذوات الارقام (1، 2، 4، 5، 6) على نسب متفاوتة في أهمية جودة التدقيق من وجهة نظر المشاركين كفئة واحدة، لكن جميع نسب التأثير (الأهمية) المستخرجة لهذه الاسئلة، تقع ضمن (60%- 80%) بدرجة تأثير قوية، وبمتوسطات حسابية تتراوح بين (3.90 - 3.98) وضمن فترة (3 - 4) من مقياس ليكرت أيضا، في حين ان الانحراف المعياري لهذه المجموعة تتراوح ما بين (0.83 - 1.00) وكذلك معامل الاختلاف بين (16.53% - 25.29%).

- مما سبق نجد أن العوامل المتعلقة بأهمية جودة التدقيق لها نسبة تأثير قوية من وجهة نظر عينة البحث، حيث تتراوح

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 أن جودة عملية تدقيق الحسابات مهمة من وجهة نظر المدقق الخارجي.

الوسط الحسابي لجميع الإجابات بين (3.90 - 4.13)، وهي تزيد على المقياس المعتمد في هذه الدراسة وهو (3)، وكان مستوى التأثير أكبر من 60%.

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 = 30.643 وهي أكبر من الجدولية (1.999)، كما ان مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 5 %، وبما أن قاعدة

الجدول رقم (4)

أهمية جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن

الرقم	السؤال	قوي جدا (5)	قوي (4)	متوسط (3)	ضعيف (2)	ضعيف جدا (1)
1	الاهتمام بجودة التدقيق يزيد من عدد العملاء.	12	27	18	5	-
		19.4%	43.5%	29%	8.1%	-
2	يؤدي الى زيادة أتعاب المدقق.	17	20	20	5	-
		27.3%	32.3%	32.3%	27.3%	-
3	يشجع الاستثمار في المملكة بسبب زيادة الثقة في تقرير المدقق.	16	38	-	8	-
		25.8%	61.3%	-	12.9%	-
4	يؤدي الى تحسين في نوعية الخدمات للعميل.	18	16	28	-	-
		29%	25.8%	45.2%	-	-
5	يحقق دقة أكثر في اجراءات التدقيق.	20	20	15	7	-
		32.3%	32.3%	24.1%	11.3%	-
6	الاهتمام بالجودة يجلب السمعة الطيبة للمدقق.	16	21	25	-	-
		25.8%	33.9%	40.3%	-	-
7	يقلل من درجة التنافس بين المدققين على العملاء.	13	35	14	-	-
		21%	56.5%	22.5%	-	-
8	تشجع رقابة الجودة المدققين على تقديم أداء أفضل.	23	19	20	-	-
		37.1%	30.6%	32.3%	-	-

الجدول رقم (5)

تحليل آراء المشاركين حول أهمية جودة تدقيق الحسابات

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف %	نسبة الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
1	3.92	0.86	5	2	21.82	78.39	6	عالية
2	3.90	0.99	5	2	25.29	78.06	7	عالية
3	4.13	0.84	5	2	20.33	82.58	1	عالية جدا
4	3.95	0.88	5	3	22.18	79.03	5	عالية
5	3.98	1.00	5	2	25.10	79.68	3	عالية
6	3.97	0.83	5	3	20.90	79.35	4	عالية
7	4.11	0.68	5	3	16.53	82.26	2	عالية جدا
8	4.11	0.83	5	3	20.23	82.26	2	عالية جدا
الأسئلة مجتمعة	4.01					80.20		عالية جدا

الجدول رقم (6)

نتيجة اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) الجدولية	(T) المحسوبة
رفض	0.000	1.999	30.643

النتائج كما يلي:

- حصل السؤال رقم (20) على أكبر نسبة تأثير من وجهة نظر الفئة المشمولة في عينة الدراسة، الذي يتضمن تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.20) ونسبة التأثير 84%.

- ان الاسئلة (14، 16، 19، 22) قد جاءت بنسب تأثير قوية وذلك لوقوع متوسط الاجابات ضمن حدود الفترة (4-5) بحسب مقياس ليكرت أو الفئة (80% - 100%)، واحتلت هذه العوامل المرتبة الثانية كما يتضح من الجدول رقم (8)، فهذه العوامل تتعلق في صميم عمل المدقق لكي يكون أدائه عالياً؛ إذ ان عملية وضع برنامج فعال للتدقيق يكون من صفات التدقيق الناجح، كما ان التخطيط والاشراف على المدققين له أهميته، ناهيك عن استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في أثناء العمل ومراقبة الخطوات التي يتبعها المدققون في أثناء

الفرضية الثانية

H02: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة باجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق.

عرض البيانات

لقد تم قياس هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (9-22) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (7).

- يعرض الجدولان (7) و(8) تحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول أربعة عشر عاملاً أدرجت في استبانة الدراسة، وتتعلق بالعوامل المرتبطة بالعمل الميداني، وبيان ما إذا كان لها تأثير على جودة تدقيق الحسابات أم لا، وما هي درجة هذا التأثير ان وجدت بالنسبة لكل متغير من ناحية وبالنسبة لمتغيرات المجموعة ككل على جودة التدقيق. وكانت

مجتمعة، فقد احتلت درجة تأثير قوية على جودة التدقيق بواقع (3.69)، ونسبة تأثير بلغت (73.8%) وهي تقع ضمن الفترة (4 - 5)، 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).

ونجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول رقم (9)، أن قيمة (T) المحسوبة = 7.982 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 بالاضافة الى أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 0.05، ويستدل من قاعدة القرار على رفض الفرضية العدمية (H02) وقبول الفرضية البديلة (Ha2)، وهذا يعني أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بإجراءات العمل الميداني على جودة تدقيق الحسابات بحسب رأي عينة الدراسة.

تأدية المهام.
- أما بخصوص العوامل المتبقية ذات الارقام (9، 10، 11، 12، 13، 15، 17، 18، 21) من أسئلة المجموعة التي تقيس الفرضية الثانية، فكانت درجة تأثيرها من وجهة نظر عينة الدراسة في جودة التدقيق قوية أو بدرجة عالية لأن متوسط هذه الاجابات يقع بين (60% - 80%).

- مما تقدم نجد أن العوامل المرتبطة بالعمل الميداني ذات تأثير قوي (عال) على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، حيث تراوح الوسط الحسابي للاجابات بين (3.17 - 4.20) وهي تزيد على المقياس المعتمد في الدراسة وهو (3)، وكان متوسط التأثير أكبر من 60%، في حين تراوح الانحراف المعياري للإجابات بين (0.68 - 1.22) بينما تراوح معامل الاختلاف بين (17.3% - 36.4%).

- وبالنسبة لقيمة المتوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير

الجدول رقم (7)
تأثير العوامل المرتبطة بإجراءات العمل الميداني

رقم	السؤال	قوي جدا (5)	قوي (4)	متوسط (3)	ضعيف (2)	ضعيف جدا (1)
9	استخدام الحاسوب في تنفيذ مهام التدقيق.	-	31	18	6	7
		-	50%	29%	9.7%	11.3%
10	الالتزام بانجاز العمل بحسب ما هو مخطط له.	10	20	21	11	-
		16.1%	32.3%	33.9%	17.7%	-
11	توقيت عملية التدقيق.	11	20	18	6	7
		17.7%	32.3%	29%	9.7%	11.3%
12	استخدام اسلوب العينات الاحصائية في التدقيق.	21	7	34	-	-
		33.9%	11.3%	54.8%	-	-
13	اعادة توزيع فريق العمل على مهام أخرى في أثناء التدقيق.	11	20	18	6	7
		17.7%	32.3%	29%	9.7%	11.3%
14	وضع برنامج فعال للتدقيق.	12	33	17	-	-
		19.4%	53.2%	27.4%	-	-
15	توفير قنوات اتصال جيدة بين المدققين فيما يتعلق بإجراءات التدقيق.	-	31	18	6	7
		-	50%	29%	9.7%	11.3%
16	استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في أثناء العمل.	12	33	17	-	-
		19.4%	53.2%	27.4%	-	-

17	اطلاع العميل على المشاكل التي تواجه المدقق في أثناء التدقيق.	12	33	17	-	-
		%19.4	%53.2	%27.4	-	-
18	فحص قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرارية.	19	14	24	4	1
		%30.6	%22.6	%38.7	%6.5	%1.6
19	مراقبة الخطوات التي يتبناها المدقق في أثناء التدقيق.	12	33	17	-	-
		%19.4	%53.2	%27.4	-	-
20	تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى العميل.	26	23	13	-	-
		%41.9	%37.1	%21	-	-
21	قدرة المدقق المسؤول على الاجابة عن الاستفسارات الموجهة اليه من الجهة التي قامت بتعيينه في أثناء مناقشة التقرير.	12	33	17	-	-
		%19.4	%53.2	%27.4	-	-
22	التخطيط والاشراف على المساعدين في أثناء العمل.	12	33	17	-	-
		%19.4	%53.2	%27.4	-	-

الجدول رقم (8)

تحليل آراء المشاركين حول درجة تأثير المتغيرات المرتبطة بالعمل الميداني على جودة التدقيق

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف %	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
9	3.18	1.02	4	1	32.1	63.6	8	قوي
10	3.47	0.97	5	2	28.0	69.4	6	قوي
11	3.35	1.22	5	1	36.4	67.0	7	قوي
12	3.79	0.93	5	3	24.5	75.8	4	قوي
13	3.35	1.22	5	1	36.4	67.0	7	قوي
14	3.92	0.68	5	3	17.3	78.4	2	قوي
15	3.17	1.02	4	1	32.2	63.4	9	قوي
16	3.92	0.69	5	3	17.6	78.4	2	قوي
17	3.91	0.69	5	3	17.6	78.2	3	قوي
18	3.74	1.02	5	1	27.4	74.8	5	قوي
19	3.92	0.68	5	3	17.3	78.4	2	قوي
20	4.20	0.77	5	3	18.3	84.0	1	قوي جدا
21	3.91	0.68	5	3	17.4	78.2	3	قوي
22	3.92	0.68	5	3	17.3	78.4	2	قوي
الأسئلة مجتمعة	3.69					73.8		بدرجة قوية

الجدول رقم (9)
نتيجة اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) الجدولية	(T) المحسوبة
رفض	0.000	1.999	7.982

الفرضية الثالثة

H03: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بألعاب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (23) ولغاية (26) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول رقم (10).

ويتضح من الجدولين (10) و(11) فيما يتعلق بتحليل آراء عينة المبحوثين حول تأثير العوامل المرتبطة بألعاب التدقيق على جودة التدقيق، وذلك بالاعتماد على الأسئلة (23 - 26) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة ما يلي:

- حصل السؤال رقم (26) على أعلى نسبة تأثير (74.8%) في أسئلة المجموعة، وبلغ الوسط الحسابي لاجابات هذا السؤال (3.74) بانحراف معياري (0.90)، حيث يتضمن هذا السؤال التأثير الذي يتركه العميل على المدقق في حالة المماثلة في أتعابه أو ما يتركه من أثر في حالة الشك حول عدم ملاءمة ومقدرة العميل على سداد الأتعاب.

- كما حصل السؤال رقم (24) على نسبة تأثير عالية (74.4%) وبمتوسط حسابي (3.72) ضمن الفئة (60%-80%) أو الفترة (3 - 4)، في حين نجد أن السؤال رقم (23) كان متوسط اجابات أفراد العينة عليه أدنى قيمة مقارنة مع الوسط الحسابي لكل من المتغيرات الثلاثة الأخرى، بمعنى انه بلغ الوسط الحسابي لاجابات السؤال رقم (23) قيمة (3.40) وبنسبة تأثير (68%)، وهي نسبة عالية مقارنة مع المقياس المعتمد في الدراسة، وهو (3) أو 60%.

- بالنسبة لقيمة الوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير مجتمعة (3.58)، فقد جاءت ضمن فترة ذات درجة عالية هي (3 - 4) أو فئة (60% - 80%)، وتدل على أنه يوجد أثر

للعوامل المرتبطة بألعاب التدقيق بنسبة (71.6%).

- في ضوء ما تقدم نجد أنه يوجد تأثير للعوامل المرتبطة بألعاب المدقق الخارجي على جودة التدقيق، وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام (One-Sample T- test)، حيث نجد من مطالعة نتائج الحاسوب أن قيمة (T) المحسوبة = (6.518) وهي أكبر من الجدولية (1.999)، ومستوى الدلالة المحسوب 0.007 أقل من 0.05 كما يتضح من الجدول رقم (12). ويستدل من قاعدة القرار على رفض الفرضية العدمية (H03) وقبول الفرضية البديلة (Ha3)، وهذا يعني أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بألعاب التدقيق الخارجي على جودة تدقيق الحسابات بحسب رأي عينة الدراسة.

الفرضية الرابعة

H04: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات على جودة التدقيق.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (27) ولغاية (33) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة الواردة في الجدول رقم (13).

ويوضح الجدول رقم (14) تحليل آراء العينة حول تأثير العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات على جودة التدقيق.

- نلاحظ من الجدول رقم (14) أن أعلى نسبة تأثير بلغت (79.4%) وبمتوسط حسابي (3.97) للمتغير رقم (31)، المتضمن اتباع نظام لتقييم الاداء ومنح المكافآت والحوافز للمدققين على أساسه، لكن فيما يتعلق بنسبة تأثير العوامل المتبقية ذوات الأرقام (27، 29، 30، 32) فكانت جميعها أقرب إلى المتوسط من وصفها نسبياً عالية، لأن المتوسطات

(2.40، 2.74) على التوالي، وهو أقل من (3)، وهذه المتوسطات جاءت ضمن الفترة (2 - 4) من مقياس ليكرت، وهذا يعني أن كلا من المتغيرين (28، 33) ليس لهما أي تأثير يذكر من وجهة نظر العينة المبحوثة على جودة التدقيق، بمعنى آخر أن حجم مكتب التدقيق والتنوع في الخدمات التي يقدمها ليس لهما تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق.

الحسابية لها تتراوح بين 3.01 و3.72 وأن الوسط الحسابي لهذه المتغيرات مجتمعة (3.38) وبنسبة تغير بلغت 12.7% مقارنة بالمقياس المعتمد (3)، في حين أن السؤالين (28، 33) حصلوا على أدنى نسبة من وجهة نظر جميع المشاركين في عينة الدراسة، وذلك بواقع 48.0%، 54.8% على التوالي، وهي أقل من (60%)، كما أن الوسط الحسابي لكل منهما بلغ

الجدول رقم (10)
تأثير العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق

الرقم	السؤال	قوي جدا (5)	قوي (4)	متوسط (3)	ضعيف (2)	ضعيف جدا (1)
23	اعتماد المدقق في المفاضلة بين خطوات التدقيق تكون على أساس تأثير الكلفة في الوقت والجهد والمال.	5	28	19	7	3
		8.1%	45.2%	30.6%	11.3%	4.8%
24	زيادة نسبة إيرادات بند اتعاب التدقيق مقارنة مع المدققين الآخرين.	12	28	15	7	-
		19.4%	45.2%	24.2%	11.3%	-
25	زيادة نسبة إيرادات بند اتعاب التدقيق من عميل معين مقارنة مع الحجم الكلي لأتعاب التدقيق.	10	22	20	6	4
		16.1%	35.5%	32.3%	9.7%	6.5%
26	قدرة العميل على سداد قيمة أتعاب التدقيق.	17	14	29	2	-
		27.4%	22.6%	46.8%	3.2%	-

الجدول رقم (11)
تحليل آراء عينة الدراسة حول تأثير المتغيرات المرتبطة بالأتعاب على جودة التدقيق.

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف %	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
23	3.40	0.96	5.0	1.0	28.2	68.0	4	عال
24	3.72	0.90	5.0	2.0	24.1	74.4	2	عال
25	3.45	1.08	5.0	1.0	31.3	69.0	3	عال
26	3.74	0.90	5.0	2.0	24.0	74.8	1	عال
الأسئلة مجتمعة	3.58					71.6		عال

الجدول رقم (12)

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) الجدولية	(T) المحسوبة
رفض	0.007	1.999	6.518

الجدول رقم (13)

تأثير العوامل المرتبطة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات

الرقم	السؤال	قوي جدا (5)	قوي (4)	متوسط (3)	ضعيف (2)	ضعيف جدا (1)
27	ارتباط المكتب المحلي مع مكاتب تدقيق عالمية.	2	21	16	22	1
		%3.2	%33.9	%25.8	%35.5	%1.6
28	حجم المكتب من حيث عدد المدققين وعدد العملاء.	-	6	27	15	14
		-	%9.7	%43.5	%24.2	%22.6
29	وجود نظام للتدريب المستمر يخضع له العاملون في مكتب التدقيق.	9	20	19	9	5
		%14.5	%32.3	%30.6	%14.5	%8.1
30	تطبيق إجراءات وسياسات معينة لتوظيف نوعية جيدة من المدققين	12	15	28	6	1
		%19.4	%24.2	%2..45	%9.7	%1.6
31	اتباع نظام لتقييم الاداء ومنح المكافآت والحوافز على أساسه.	14	38	5	4	1
		%22.6	%61.3	%8.1	%6.5	%1.6
32	عدم وجود أية قضايا قانونية لدى المحاكم على مكتب التدقيق.	14	27	12	8	1
		%22.6	%43.5	%19.4	%12.9	%1.6
33	التنوع في الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق كالاتشارات والضريبة.	7	10	16	18	11
		%11.3	%16.1	%25.8	%29	%17.7

القرار على قبول الفرضية العدمية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_a 4)، وهذا يعني أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات بحسب رأي عينة الدراسة.

الفرضية الخامسة:

H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بفريق التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

عرض البيانات

تم قياس هذه الفرضية من خلال الاعتماد على الأسئلة (34 - 42) التي لها علاقة بفريق عمل التدقيق الخارجي من

- بالنسبة لقيمة الوسط الحسابي لجميع أسئلة المجموعة، فقد جاءت ضمن فترة تأثير أقرب الى الوسط منها الى أن توصف بالدرجة العالية، نظرا لأن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (3.23) ونسبة تأثير 64.6%.

- على أساس ما تقدم نستنتج أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات على جودة التدقيق. وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم إجراء اختبار إحصائي باستخدام (One-Sample T -test)، ونجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول رقم (15)، أن قيمة (T) المحسوبة = 1.118 وهي أقل من الجدولية، وكذلك مستوى الدلالة المحسوب (0.306)، حيث يستدل من قاعدة

خلال الجدول رقم (16).

وهو (3).

- من الجدول رقم (17) نلاحظ أن الانحراف المعياري لكافة الاجابات المتعلقة بالفرضية تتراوح ما بين (0.78 - 1.24)، ولجميع الأسئلة مجتمعة (0.48)، وهي نسبة منخفضة مما يدل على الانسجام بين الاجابات، أما بالنسبة لقيمة الوسط الحسابي لجميع أسئلة المتغير مجتمعة، فقد جاءت في فترة تأثير عالية أو قوية بلغت 74.4%، وبمتوسط حسابي (3.72) يقع ضمن حدود الفترة (3- 4)، أو فئة تأثير (60% - 80%) بحسب المقياس المتبع في الدراسة الحالية. وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام (One-Sample T -test)، ونجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول رقم (18)، أن قيمة (T) المحسوبة = 4.539 وهي أكبر من الجدولية، ومستوى الدلالة المحسوب 0.002، ويستدل من قاعدة القرار على رفض الفرضية العدمية (H0) وقبول الفرضية البديلة (Ha5)، وهذا يعني أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بفريق التدقيق على جودة تدقيق الحسابات بحسب رأي عينة الدراسة.

نلاحظ أيضا من الجدول رقم (17) تحليلا لاراء المشاركين في عينة الدراسة حول تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة على جودة التدقيق، وكانت النتائج كما يلي:

- ان الأسئلة ذوات الأرقام (34، 36، 37، 39) حصلت على أكبر نسبة تأثير في جودة التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وضمن الفئة (80% - 100%) بدرجة تأثير قوية أو عالية جدا في الفترة (4- 5) من مقياس ليكرت المعتمد في الدراسة. وقد كان السؤال رقم (34) هو الأكثر تأثيرا ويتعلق بالمهام فريق العمل بالمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المتغير (4.32)، بانحراف معياري (0.78) ونسبة تأثير (86.4%).

- كانت وجهة نظر العينة حول الأسئلة (35، 38، 40، 41، 42) أنها تؤثر في جودة التدقيق بدرجة تأثير تتراوح بين (60.2 - 78.6%)، وبمتوسطات حسابية تتراوح أيضا بين (3.01 - 3.93)، وهي تزيد على المقياس المعتمد في الدراسة

الجدول رقم (14)

تحليل اراء العينة حول تأثير العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات معنويا على جودة التدقيق

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف %	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
27	3.01	0.94	5.0	1.0	31.2	60.2	5	عال
28	2.40	0.94	5.0	1.0	39.1	48.0	7	لا تأثير
29	3.30	1.14	5.0	1.0	34.5	66.0	4	عال
30	3.50	0.97	5.0	1.0	27.7	70.0	3	عال
31	3.97	0.84	5.0	1.0	21.1	79.4	1	عال
32	3.72	1.03	5.0	1.0	27.6	74.4	2	عال
33	2.74	1.25	5.0	1.0	45.6	54.8	6	لا تأثير
الأسئلة مجتمعة	3.23					64.6		عال

الجدول رقم (15)

نتيجة اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول العدمية	0.306	1.999	1.118

الجدول رقم (16)
تأثير العوامل المتعلقة بفريق التدقيق

الرقم	السؤال	قوي جدا (5)	قوي (4)	متوسط (3)	ضعيف (2)	ضعيف جدا (1)
34	الامام الكافي بالمعايير المحاسبية.	32	18	12	-	-
		%51.6	%29	%19.4	-	-
35	الالتزام بقواعد السلوك المهني.	15	36	6	2	3
		%24.2	%58.1	%9.7	%3.2	%4.8
36	الخبرة العملية لفريق العمل في مجال التدقيق.	19	30	10	3	-
		%30.6	%48.4	%16.1	%4.8	-
37	التزام فريق العمل بمعايير التدقيق المعتمدة.	19	31	9	3	-
		%30.6	%50	%14.5	%4.8	-
38	المعرفة الجيدة لفريق عمل التدقيق بنشاط وصناعة العميل.	21	11	21	8	1
		%33.9	%17.7	%33.9	%12.9	%1.6
39	الاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر.	25	21	9	6	1
		%40.3	%33.9	%14.5	%9.7	%1.6
40	اعطاء أهمية لوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في انجاز أعمال التدقيق.	10	11	16	20	5
		%16.1	%17.7	%25.8	%32.3	%8.1
41	المشاركة في الندوات والمؤتمرات المهنية.	8	16	15	15	8
		%12.9	%25.8	%24.2	%24.2	%12.9
42	حصول المدقق على شهادة مهنية عالمية مثل شهادة CPA.	10	18	24	8	2
		%16.1	%29	%38.8	%12.9	%3.2

الجدول رقم (17)

تحليل اراء العينة حول تأثير العوامل المتعلقة بفريق تدقيق الحسابات على جودة التدقيق

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف %	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
34	4.32	0.78	5	1	18.1	86.4	1	عال جدا
35	3.93	0.95	5	1	24.1	78.6	5	عال
36	4.04	0.81	5	2	20.1	80.8	3	عال جدا
37	4.06	0.80	5	2	19.7	81.2	2	عال جدا
38	3.69	1.12	5	1	30.4	73.8	6	عال
39	4.01	1.04	5	1	25.9	80.2	4	عال جدا
40	3.01	1.22	5	1	40.5	60.2	8	عال
41	3.01	1.24	5	1	41.2	60.2	8	عال
42	3.41	1.01	5	1	29.6	68.2	7	عال
الأسئلة مجتمعة	3.72					74.4		عال

الجدول رقم (18)

نتيجة اختبار الفرضية الخامسة

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.2-tailed	(T) الجدولية	(T) المحسوية
رفض العدمية	0.002	1.999	4.539

الجدول رقم (19)

ترتيب متغيرات الدراسة تنازليا من حيث درجة تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي

الرتبة	التأثير	المتغيرات المستقلة
1	%74.4	العوامل المتعلقة بفريق التدقيق.
2	%73.8	العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني.
3	%71.6	العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق.
4	%64.6	العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات.
	%71.1	العوامل مجتمعة.

دراسة (حميد، 1995) التي تنطلق من عدم وجود تأثير على جودة التدقيق لهذا العامل. أما درجة التأثير العالية لعامل الخبرة الذي أظهرته هذه الدراسة على جودة التدقيق، فتؤيده دراسة كل من (حميدات، 2002) و(طلبة، 1997) و(Carcello, 1992) و(Wright, 1993) و(Solomon, 1986) في حين يخالف هذه النتيجة (Malone, 1996)، أما توفر الخبرة العملية لأعضاء فريق التدقيق في مجال العمل أو النشاط، فتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Carcello, 1992) و(راضي، 1998) حول وجود تأثير لعامل الخبرة في صناعة العميل على جودة التدقيق. أما الاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لأعضاء فريق التدقيق فهو أحد العوامل التي كانت درجة تأثيرها عالية جدا بحسب وجهة نظر العينة وهي مماثلة لنتائج دراسة (Wright, 1993).

(3) أقل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق مقارنة مع العوامل الأخرى، هي تلك المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق، حيث حصلت على أدنى نسبة تأثير (64.6%) على جودة التدقيق مقارنة مع المتغيرات المستقلة الأخرى، كما ان نسبة تأثيرها أقل من متوسط نسبة التأثير لكافة المتغيرات مجتمعة (71.1%)، الا أن أعلى نسبة تأثير وردت ضمن مجموعة العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب بلغت (79.4%) وتعود للسؤال رقم (31) وهو اتباع مكتب التدقيق لنظام تقييم الأداء ومنح المكافآت والحوافز للمدققين على أساسه، أي ان العوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق يؤثر كل منها بنسبة تأثير معينة على جودة التدقيق باستثناء العوامل (28، 33) وهي على التوالي حجم مكتب التدقيق من حيث عدد المدققين وعدد العملاء، والتنوع في الخدمات التي يؤديها المكتب كالاستشارات الضريبية، حيث حصلت هذه البنود على أدنى نسبة مقارنة مع النسب الأخرى ضمن مفردات المجموعة من وجهة نظر جميع المشاركين في عينة الدراسة، وذلك بواقع 48.0%، 54.8% على التوالي، وهي أقل من (60%)، كما ان الوسط الحسابي لكل منهما بلغ (2.40، 2.74) على التوالي، وهو أقل من (3)، حيث جاءت هذه المتوسطات ضمن الفترة (2 - 4) من مقياس ليكرت، وهذا يعني أن المتغيرين (28، 33) ليس لهما أي تأثير يذكر من وجهة نظر العينة المبحوثة على جودة

وتلخيصا لما سبق، يوضح الجدول رقم (19)، ترتيب متغيرات الدراسة من حيث درجة تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي، حيث نلاحظ أن العوامل المتعلقة بفريق عمل التدقيق، هي الأكثر تأثيرا مقارنة مع العوامل الثلاثة الأخرى؛ إذ بلغت نسبة تأثيرها (74.4%) من وجهة نظر عينة الدراسة، بينما العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات هي الأقل تأثيرا، وحصلت على نسبة (64.6%).

6. النتائج والتوصيات

يتضح من تحليل البيانات المتعلقة براء أفراد العينة ما يلي:

(1) هناك اختلاف واضح في متوسط درجات تأثير متغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات، حيث بلغ أكبر متوسط درجة تأثير على جودة التدقيق الخارجي (74.4%) وتعلق بالعوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين كانت أدنى نسبة تأثير على جودة التدقيق (64.6%) تختص بها متغيرات لها علاقة بعملية تنظيم مكتب التدقيق الخارجي، أما نسبة تأثير العوامل المرتبطة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق، فبلغت (73.8%)، وبخصوص نسبة التأثير (71.6%) فهي تتعلق بمتغيرات مرتبطة بالأتعاب وأثرها على جودة التدقيق، أما متوسط درجة التأثير لمتغيرات الدراسة مجتمعة على جودة التدقيق فبلغت (71.1%).

(2) طالما ان أكبر نسبة تأثير هي العائدة للعوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، فان نسبة التأثير العائدة لكل متغير افراديا من متغيرات هذه المجموعة تتراوح بين (60.2% - 86.4%) بمتوسط حسابي يقع ما بين (3.01 - 4.32)، وكانت أعلى نسب تأثير ضمن متغيرات المجموعة (86.4%)، (81.2%)، (80.8%)، (80.2%) تعود للسئلة (34، 36، 37، 39) وهي على التوالي: الإلمام بالمعايير المحاسبية، الخبرة العملية لفريق التدقيق، التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق المعتمدة، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر، ومعنى ذلك أن الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق كانت درجة تأثيرها على جودة التدقيق عالية جدا، وهذه النتيجة تؤيدها دراسة (راضي، 1998) في حين تخالفها

رقم (26) على جودة التدقيق مع نتيجة دراسة (طلبة، 1997) وتختلف مع نتيجة دراسة (Vanstraelen, 2000) و (De- Angelo, 1981).

(5) أكثر المتغيرات التي تتصف بالثبات هي المرتبطة بفريق التدقيق، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة إعطاء المدقق أهمية أكبر من خلال تقديم حوافز مادية ومعنوية وتعليم وتدريب لينعكس ذلك إيجاباً على جودة التدقيق.

التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من تحليل ومناقشة النتائج فإن الباحث يوصي بما يلي:

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

التدقيق، بمعنى آخر أن حجم مكتب التدقيق والتنوع في الخدمات التي يقدمها ليس لهما تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (حميدات، 2002)، (راضي، 1998)، (Knapp, 1991)، وتختلف مع دراسة (دهمش، 1994)، لكن هناك عوامل أكثر تأثيراً على جودة التدقيق ضمن مجموعة العوامل التي تتعلق بتنظيم مكتب التدقيق، هي العامل ذو الرقم 30 (نسبة التأثير 70%)، و31 (نسبة التأثير 79.4%)، و32 (نسبة التأثير 74.4%) وهي على التوالي مكتب التدقيق الذي يطبق سياسات معينة لتوظيف نوعية جيدة من المدققين (الرقابة الداخلية)، ومكتب التدقيق الذي يتميز بوجود نظام لتقييم أداء المدققين (الرقابة الداخلية) وهذه النتيجة مماثلة لما توصلت إليه دراسة (حميد، 1995)، ومكتب التدقيق الذي ليست عليه أية قضايا قانونية (lawsuits) لدى المحاكم، وهذه النتيجة مماثلة لما توصل إليه (حميد، 1995)، (راضي، 1998)، (Palmrose, 1988).

(4) أظهرت نتيجة البحث أهمية العوامل المتعلقة بأتعاب التدقيق على جودة عملية تدقيق الحسابات، لكن درجة تأثيرها أقل من درجة تأثير كل من المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني والمتعلقة بفريق التدقيق وأكبر من درجة تأثير العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب تدقيق الحسابات، كما أن أعلى نسبة تأثير في المجموعة المتعلقة بالأتعاب (74.8%) تعود للسؤال رقم (26) وهو مدى قدرة العميل على سداد قيمة أتعاب التدقيق، يليها السؤال رقم (24) وبنسبة تأثير 74.4% ويتعلق بحجم أتعاب التدقيق، وفي هذا المجال تتفق نتيجة تأثير السؤال

المراجع

الأردن والعوامل المحددة لها، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، اردن، الاردن.

دهمش، رولا نعيم حسني، 1994، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان.

ذنيبات، علي عبد القادر، 2004، الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ): دراسة ميدانية من وجهة نظر مديري الشركات ومدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، مجلة

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

الحميد، عبدالرحمن بن ابراهيم، 1995، خصائص جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 35، العدد 3، ص 405 - 451.

حميدات، محمد، 2002، تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في

- Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation, *The Accounting Review*, 663-682.
- Grumet, L. 2002. Peer Review: Raising the Bar for Audit Quality, *The CPA Journal* (July):9.
- Ira, Solomon, Schroeder and Vickery. 1986. Audit Quality: The Perceptions of Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing*, 5 (2):80-93.
- Malone, C. and Roberts, R. 1996. Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors, *Auditing*, Fall: 223-247.
- Michael, C. Knapp. 1991. Factors that Audit Committee Members Use as a Surrogate for Audit Quality, *Auditing*, 10(1):35-52.
- Palmrose, Z. 1986. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence, *Journal of Accountancy Research*, 24 Spring: 97-110.
- Palmrose, Z. 1989. The Rotation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours, *The Accounting Review*, 64 (3): 488-499.
- Reisch, J.T. 2000. Ideas for Future Research on Audit Quality, *The Auditor's Report*, 24 (1): Fall: 1-5.
- Sekaran, UMA. 2003. *Research Methods for Managers*, (A Skill – Building Approach), John Wiley and Sons, New York, p.225.
- Sutton, S.G. 1993. Towards an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process, *Decision Science*, 24: 88-105.
- Vanstraelen, A. 2000. The Impact of Renewable Long-Term Audit Mandates on AUDIT Quality, *The European Accounting Review*, (1): 419-442.
- Wright, Jonathan. 1993. Down with Claims Count, *Accountancy*: 123-124.
- Zoë- Vonna, Palmrose. 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, Jan: 55-73.
- دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد 31، العدد2، ص 259-277.
- راضي، محمد سامي، 1998، الخصائص المحددة لجودة المراجعة، دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر، *مجلة افئاق جديدة*، جامعة المنوفية، العدد بلا، نيسان، ص 237-302.
- الصيان، محمد تيسير، ومحمد الفيومي، 1995، *المراجعة بين التنظير والتطبيق*، بيروت، الدار الجامعية، ص 125.
- طلبة، علي، 1997، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان، *مجلة الإداري*، العدد 69، ص 13-37.
- عبد الله، خالد أمين، 2000، *علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية*، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر.
- المملكة الأردنية الهاشمية، *قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003*.
- المملكة الأردنية الهاشمية، تعليمات الإفصاح والمعايير رقم 1 لسنة 1998، *الجريدة الرسمية 4274*، المطابع العسكرية.
- Carcello, J.V., Hermanson, Roger H. and McGrath. 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users, *Auditing*: 1-14.
- Copley, P.A. 1991. The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality, *Journal of Accounting and Policy*, Winter: 245 – 265.
- De-Angelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, (3): 183-199.
- Deis, D. Jr. and Giroux, G. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *The Accounting Review*, 67 (July): 462-479.
- Donnelly, Quirin, J., Brayan, D. 2003. Auditor's Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics, *Behavioral Research in Accounting*, 15: 87 – 110.
- Dunn, A.M. and Mayhew, B.W. and Morsfield, S.G. 2000. *Auditor Industry Specialization and Client Disclosure*, Working paper, University of Wisconsin, Austria.
- Francis, J.R. and Wilson, E.R. 1988. Auditor Changes, A

Factors Affecting Audit Quality (An Empirical Study from the Perspective of Jordanian Auditors)

Mohammad. I. Al-Nawaiseh

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze factors affecting audit quality from the perspective of Jordanian auditors. To achieve this aim, 2 questionnaires were designed and circulated by hand to a sample of auditors representing the Jordanian auditors. The first questionnaire consisted of 75 variables while the other consisted of 62 variables for analysis purposes. Descriptive statistical techniques were used in analyzing data and testing the hypotheses such as frequencies, percentages, standard deviation, means, and one – sample t- test. The effect of five independent variables had been studied.

The findings of the study indicate an agreement regarding the important role of audit quality with a percent of (80.20%), and the most effective variables were the factors associated with audit work team (74.4%), while the lowest effect was (64.6%) for variables concerning audit company organization. Based upon these results, a set of recommendations are to be considered by the Jordanian Association of Certified Public Accountants and the regulatory bodies in Jordan, and the auditors themselves, that are basically intended to improve the auditors' performance and to support them in their jobs.

KEYWORDS: Audit Quality, Audit Fees, Audit Firms, Work Team.

محمد ابراهيم النوايسة
كلية إدارة الأعمال، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، عمان، الاردن.