

بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية
دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين

Some elements that affect the effectiveness of external auditing in the Jordanian Audit Offices

Field study from the point of view of external auditors

د. زياد عبد الحليم الذبيبة
أ. حمزة يوسف أبو قبع
جامعة الزرقاء الاردن

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر العناصر والتمثلة في أسس اختيار المدقق، واستقلالية المدقق، وأتعاب المدقق، والتخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين الأردنيين، وقد قام الباحثان باتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وجود تأثير إيجابي لمتغيرات الدراسة المستقلة (مجتمعة ومتفرقة) في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، وقد تمت الدراسة العديد من التوصيات، أهمها: أنه ينبغي على المدققين القيام بممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني، وضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق الخارجي حتى يحافظ على استقلاليتة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق ، مدققي الحسابات ، التدقيق الخارجي

Abstract

This study aimed at identifying the impact of needed factors such as the criteria for selecting auditors, auditor's independence, auditor's fees, auditor industry specialization in improving the efficiency of external auditing in Jordanian auditing firms from the perspective of external auditors. The researchers adopted an analytical descriptive approach .

The study came up with a number of findings, chief among which was the existence of a positive effect of the independent variables of the study (combined and separated) in enhancing the efficiency of external auditing in Jordanian external auditing firms.

The study concluded with a number of recommendations chief among which was that auditors should do their job according to auditor industry specialization. Also legal protection should be provided for external auditors so that they could maintain their independence.

Keywords: Audit, Auditors, External Audit

مقدمة:

لقد شهدت بداية الألفية الثالثة ظهور ضغوط كثيرة على مهنة التدقيق، وخاصة بعد انهيار منشآت عالمية مثل منشأة وورد كوم، وازدياد عدد القضايا المقامة على مكاتب التدقيق العالمية، نتيجة تورطها في قضايا مهنية، وعدم قدرتها على أداء واجباتها المهنية بأسلوب يتماشى مع معايير التدقيق وأداب المهنة وسلوكها. وتعتبر مهنة تدقيق الحسابات وظيفية اجتماعية تركز على تأدية خدمة تدقيق الحسابات، وتستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف

ذات العلاقة، ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مدقق الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات تضمن فاعلية التدقيق الخارجي، وذلك بهدف توفير فنانة معقولة للمدقق وللأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الفاعلية، مما يلزم المدقق عند إعداد التقرير النهائي والالتزام بالإجراءات التي تضمن فاعلية عملية التدقيق.

ومن هذا المنطلق حظي مفهوم فاعلية التدقيق الخارجي باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما يشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة. وبُذلت جهود حثيثة لتحسينه، وتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية، وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء عملية التدقيق.

أما على الصعيد المحلي فإن المتأمل في مجتمعنا اليوم، يرى تواجدا كبيرا وانتشارا واسعا لمهنة تدقيق الحسابات، ويرى دورها الملحوظ في التطور الاجتماعي والاقتصادي وفي تدعيم المجتمع، وعلى الرغم من أهمية هذه المهنة وفاعلية التدقيق الخارجي، إلا أن التقرير الصادر عن هيئة الأوراق المالية لعام 2011 يشير إلى قيام الهيئة بمخالفة عدد من مدققي الحسابات لقيامهم بالمصادقة على بيانات مالية غير صحيحة.

وعلى الرغم من أهمية فاعلية التدقيق الخارجي، إلا أنه لم ينل نصيبه من البحث والدراسة، ولسد تلك الفجوة جاءت فكرة هذه الدراسة، والتي تتمحور حول دراسة بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، في محاولة لقياس الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر وتقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تحسين وتطوير مهنة التدقيق في الأردن.

مشكلة الدراسة وأسئلتها

تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية:

- 1- هل يؤثر عنصر اختيار المدقق الخارجي في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟
- 2- هل يؤثر عنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟
- 3- هل يؤثر عنصر أتعاب التدقيق للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟
- 4- هل يؤثر عنصر التخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر اختيار المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر أتعاب المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة بقسميها النظري والعملي في العناصر التالية:

1. تسليط الضوء على مفهوم فاعلية التدقيق الخارجي وأهميتها، لما له من دور كبير في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق.
2. التعرف على العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.
3. المساهمة في تحسين أداء مكاتب التدقيق كي تكون قادرة على المنافسة في المستقبل.

أهداف الدراسة

1. تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
العمل على توضيح العناصر التي تؤثر في فاعلية التدقيق الخارجي، وتحديد العلاقة بين هذه العناصر وفاعلية التدقيق الخارجي.
2. تحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من العناصر، ودراسة أهميته، ودرجة تأثيره في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.
3. تقديم التوصيات والاقتراحات المناسبة، ووضع الحلول التي تساهم في حل المشكلة ومعالجتها، وتمكين المدقق الخارجي من مواصلة عمله بفاعلية.

التعريفات الإجرائية

التدقيق: "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية". (Messier, et al., 2008)

فاعلية التدقيق الخارجي: "يقصد بها قدرة وسائل التدقيق وأدلتها التي تكفل لعملية التدقيق أن تحقق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية والحماية من المخاطر ذات العلاقة". (العبيدي، 2012)

المدقق الخارجي: "هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته". (التميمي، 2004)

استقلالية المدقق: "قيام المدقق بالعمل بأمانة واستقامة وموضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق، وعدم الخضوع لتأثير جهة أو القيام بعمل يتعارض مع الموضوعية والنزاهة". (الذنيبات، 2010)

ألعاب التدقيق: "المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما". (المطارنة، 2006)

التخصص المهني للمدقق: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات". (عوض، 2006)

الإطار النظري والدراسات السابقة

مفهوم فاعلية التدقيق الخارجي

لقد قام العديد من الباحثين، بتعريف فاعلية التدقيق الخارجي، فقد عرفها (الجعافرة، 2008) بأنها: "تتمثل في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكيد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة". أما (العبيدي، 2012) فعرفت فاعلية التدقيق الخارجي "بقدرته وسائل التدقيق وأدلتها التي تكفل لعملية التدقيق أن تحقق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية والحماية من المخاطر ذات العلاقة".

وفي ضوء ما سبق يرى الباحثان أن الفاعلية مرتبطة بمدى القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة، وتقاس فاعلية المدقق بمدى قدرته على إنجاز الأهداف التي رسمها لنفسه، أو تلك التي رسمت له من قبل الغير، بأقل وقت وجهد وتكلفة. ومن خلال ما سبق يمكن للباحثان تعريف الفاعلية على أنها اختيار أو تحديد أفضل الطرق التي يقوم بها المدقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمحددة مسبقاً دون إهدار في الوقت وبأقل تكلفة وجهد. ونخلص من ذلك

أن الفاعلية ترتبط بقدرة المدقق على تحقيق أهدافه، حيث أن المدقق الذي يحقق أهدافه يعتبر تدقيقه فعالاً، والمدقق الذي لا يحقق أهدافه يعتبر تدقيقه غير فعال.

العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي

تعتبر العناصر المؤثرة في فاعلية التدقيق الخارجي من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لفاعلية التدقيق الخارجي، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها. ويعرض هذا الجزء بعض العناصر المؤثرة في فاعلية التدقيق الخارجي، والتي رأى الباحثان أن تكون متغيرات مستقلة في هذه الدراسة، نظراً لأهميتها النسبية من بين العناصر الأخرى لتحسين فاعلية التدقيق الخارجي، وقد تم عرضها من حيث تعريف كل عنصر، وأهميته، ونوعية أثره، على النحو التالي :

أسس اختيار المدقق:

1.

تعتبر عملية اختيار المدقق الخارجي في الدول المتقدمة عملية معقدة، ولكنها تزداد تعقيداً في الدول النامية، ويرجع ذلك إلى قصر عمر المهنة، أو عدم وجود أو اكتمال الأركان الأساسية المنظمة للمهنة. (جمعة، 2005، ص:58) واهتمت معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ومنها المعيار الأول والخاص بالتأهيل العلمي والعملية، ويشترط أن يتم أداء عملية التدقيق من قبل أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتوفرت فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق. ويتطلب هذا المعيار من المدققين بأن يكونوا حاصلين على: قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، وهو من أهم الشروط للحصول على إجازة محاسب قانوني في معظم الدول. وقدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقومون به، وهي تعتبر من الأمور والعناصر المهمة والمؤثرة في فاعلية التدقيق. وقدر ملائم من التعليم المهني المستمر. وذلك لأن بيئة المحاسبة والتدقيق تتميز بزيادة هائلة في المعلومات، وزيادة التعقيد على التقدم التكنولوجي. (المطارنة، 2006)

كما حظيت مهمة تعيين المدقق الخارجي واختياره باهتمام القوانين والتشريعات في الأردن، حيث ألزمت تلك القوانين والتشريعات جميع المنشآت المساهمة العامة بضرورة تعيين مدقق خارجي واختياره بغرض إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، كما حددت الجهة المسؤولة عن اختيار المدقق الخارجي في المنشآت المساهمة العامة والتي تم حصرها في الهيئة العامة للمساهمين. أما منشآت التضامن والمشاريع الفردية فقد ألزمتها القوانين والتشريعات بضرورة الالتزام بمسك دفاتر نظامية وتعيين مدقق حسابات خارجي، إلا أنها تركت قرار اختيار هذا المدقق للشركاء في منشآت التضامن وللمالك في المشاريع الفردية.

استقلالية المدقق:

2.

يعتبر استقلال المدقق واحداً من أهم موضوعات التدقيق التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة التدقيق، فهو يمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة، كما أن استقلال المدقق هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية، ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم في قراراتهم الاقتصادية، ومتى ما تعرض استقلال المدقق للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه، وصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب.

وقد أولت الجهات المهنية والرسومية أهمية لاستقلالية المدقق، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله، أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، فلقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي American Institute Certified Public Accountants (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية

إلى أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع. (محمود وآخرون، 2011، ص: 108)

وعرّف (النجداوي والقضاة، 2011، ص98) الاستقلالية بأنها: إمكانية قيام المدقق بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما لا ينجر وراء أهواء إدارة المنشأة وعمل ما تمليه عليه. بل يجب أن يكون المدقق مستقلاً عن الإدارة ومحايلاً في أحكامه وأن يكون هدفه الأساسي من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة محل التدقيق. أما (الذنيبات، 2010، ص115) فعرّفها: "بأنها قيام المدقق بالعمل بأمانة واستقامة وموضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق وعدم الخضوع لتأثير جهة أو القيام بعمل يتعارض مع الموضوعية والنزاهة". هذا ولا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية المدقق، ولكن يمكن توضيح مفهومين للاستقلالية قامت بوضعهم هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC Securities and Exchange Commission والاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) كالتالي: (معايير التدقيق والتأكيد الدولية، 2011)

أتعاب التدقيق:

3.

يتطلب القيام بعملية التدقيق بذل جهد ووقت من قبل المدقق، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها. (محمد وسرور، 2009، ص22) كما تمثل أتعاب التدقيق مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات المدقق، حيث يسعى هذا المدقق إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالنوعية والفاعلية التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمدققين الذين يسعون للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون فاعلية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا مقابلها من تكاليف. (الشاطري والعنقري، 2006، ص98)

التخصص المهني للمدقق:

يعد التخصص المهني للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل انفتاح الأسواق، كما يعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى. (المقطري، 2011، ص415)

ويقصد بالتخصص في مهنة التدقيق أن يتخصص المدقق في تدقيق قطاع من النشاط الاقتصادي، مثل: التخصص في تدقيق البنوك أو المنشآت الصناعية أو التجارية وغيرها. والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء المدقق في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، أو بحصة المدقق من إجمالي عملاء نشاط معين. وقد عرف (عوض، 2006، ص68) التخصص المهني للمدقق بأنه: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات".

الدراسات السابقة

دراسة **Liu Hi (2007)** هدفت هذه الدراسة إلى التوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق للمنشآت المسجلة في سوق شنغهاي وشنزين للأوراق المالية لسنة 2004 والتي بلغت (300) منشأة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: ان أتعاب التدقيق تتأثر بحجم المنشأة محل التدقيق مقاسا بإجمالي الأصول والمبيعات في آن واحد، وبتعقيدات عملية التدقيق ممثلة في المنشآت التابعة، وبمخاطر التدقيق ممثلة في نسبة التداول السريعة. ووجود علاوة أتعاب عند ارتباط مكتب التدقيق بإحدى منشآت التدقيق الأربعة الكبرى.

دراسة **Knechel & others (2008)** هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي في المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا، حيث تقوم المنشآت باختيار مدقق خارجي من بين أربعة أنواع من منشآت تدقيق الحسابات، هي كل من: منشآت التدقيق الدولية ومنشآت التدقيق المحلية والمدققين المحليين الذين يحملون رخصة مزاوله المهنة والمدققين المحليين غير المعتمدين. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة عشوائية بلغ عددها (2333) شركة من المنشآت المستفيدة من خدمات التدقيق صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، ومن أهمها: إن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي للمنشآت الصغيرة تمثلت في: حجم أعمال المنشأة، وتعقيدات العمليات المالية لها، ومدى خبرة المدقق في تدقيق القوائم المالية لمثل تلك المنشآت. أما فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي للمنشآت التي تقوم باختيار مدقق معتمد من بين النوع الأول والثاني من منشآت التدقيق، تمثلت أهمها في: كبر حجم التمويل المطلوب لتلك المنشآت، وشهرة المدقق الخارجي، ومدى ارتباطه بشركة تدقيق دولية. أما أهم العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي للمنشآت التي تقوم باختيار منشآت التدقيق الدولية فهي: شهرة المدقق الخارجي ومدى ارتباطه بمنشأة تدقيق دولية. والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والتخصص في مجالات عمل المنشأة

دراسة **عليان (2010)** هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أسس اختيار المدقق الخارجي في المنشآت المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ودراسة تلك الأسس وتحليلها. وقياس الأهمية النسبية لهذه العوامل وتحليلها من جهتي نظر المدققين الخارجيين والمنشآت للوقوف على مدى تأثيرها على استقلالية المدقق الخارجي في تلك المنشآت وحياديته. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود اختلافات جوهرية في أهمية أسس اختيار المدقق الخارجي وأثرها من وجهة نظر المدققين الخارجيين عن أهميتها وأثرها من وجهة نظر المنشآت. وكانت أهم توصيات الدراسة ضرورة تحديد الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار المدقق الخارجي وتطويرها، حتى يظل عامل الخبرة والفاعلية هو العامل المتصدر في اختيار المدقق الخارجي.

دراسة **مسلم (2011)** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية، ومعرفة الوسائل التي تزيد من تطبيق معايير التدقيق الخارجي الفعال، وذلك من خلال استطلاع آراء القائمين على إدارة المؤسسات العاملة في قطاع غزة. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن التدقيق الخارجي الفعال للمؤسسات الأهلية متوفر بدرجة كافية. وأن مقومات الاستقلالية والاختيار المهني للمدقق الخارجي يتخللها عدة نواقص، أهمها: أن أساس عملية الاختيار لمكتب التدقيق هي المعرفة المسبقة والعلاقات الشخصية، وأن أتعاب التدقيق غير عادلة من حيث مبلغها، إضافة إلى ربطها بالنتيجة النهائية للتقرير.

دراسة **المقطري (2011)** هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الدور الذي يؤديه التخصص المهني للمدقق في تحسين تقدير مخاطر التدقيق في البيئة اليمينية، وتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في المكاتب الخاصة والبالغ عددهم 270 مدققاً، والمدققين العاملين في الجهاز

المركزي للرقابة والمحاسبة والبالغ عددهم 117 مدققاً، أما عينة الدراسة فتتكون من (159 و90) مدققاً على التوالي. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ما يلي اتفاق المدققين على أهمية التخصص المهني للمدقق في تحسين كفاءة مخاطر التدقيق المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف والخطر الحتمي. ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث أهمية إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للمدقق. وينبغي على المدققين القيام بممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني للمدقق.

منهجية الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب والأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة، وفي ضوء ذلك تتكون الدراسة من إطارين هما:

الإطار النظري: ويتمثل في: الاطلاع والرجوع إلى ما توصلت إليه الدراسات والبحوث السابقة والتي تخص الموضوع، وذلك للاستفادة من جميع الأساليب والأفكار والمناهج المتبعة بشأن الموضوع قيد الدراسة. والرجوع إلى الكتب والدوريات والمواقع الالكترونية والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة.

الإطار التطبيقي: وهو عبارة عن دراسة الواقع المهني لمكاتب التدقيق الأردنية، خاصة ما يرتبط بالعناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة، وتوزيعها على عينة الدراسة المكون من مدققي الحسابات الخارجيين، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)

مجتمع الدراسة وعينتها

لقد بلغ العدد الكلي للمدققين الخارجيين المجازين لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن 586 مدققاً، أما عدد المدققين الخارجيين الممارسين (380) مدققاً، والذي اعتمد من قبل الباحثان كمجتمع للدراسة (سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2013) وتم سحب عينة عشوائية من المدققين الممارسين في مكاتب تدقيق الحسابات الأردنيين وعددهم 200 مدققٍ وبنسبة تزيد عن 53% من المدققين الممارسين الذين يعملون في مكاتب تدقيق الحسابات، وتم توزيع استبانة الدراسة عليهم، استرجع منها (172) استبانة بنسبة استرجاع بلغت (86%)، وقد تم استبعاد الاستبانات المعيبة من قبل العاملين في المكاتب التدقيق وغير الحاصلين على JCPA والبالغ عددها (38) استبانات، وبذلك خضعت للتحليل (134) استبانة تشكل ما نسبته (78%) من الاستبانات المسترجعة، وهي نسبة مقبولة لإغراض البحث العلمي.

وصف أداة الدراسة (الاستبانة):

تم تصميم استبانة خاصة وتطويرها للتعرف على العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية. وتكونت الاستبانة من ثلاثة أجزاء رئيسية، حيث خصص الجزء الأول للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من مدققي الحسابات الممارسين في مكاتب التدقيق الأردنية، ويحتوي الجزء الثاني على إرشادات عامة تتعلق ببعض المصطلحات الواردة بالاستبانة، وطلب من المستجيب قراءتها قبل الشروع في الإجابة على فقرات الاستبانة. في حين خصص الجزء الثالث للفقرات التي غطت متغيرات الدراسة، ويتكون من أربع محاور رئيسية، بحيث شمل كل محور 6 فقرات. واستخدام الباحثان مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة إجابات المستجيبين لفقرات الاستبانة، وقد حددت درجات الإجابات كما يلي: (موافق جداً 5 درجات، موافق 4 درجات، محايد 3 درجات، غير موافق درجتين، غير موافق جداً درجة واحدة).

وللتحقق من صدق المحتوى قام الباحثان بعرض الأداة على مجموعة من المحكمين تألفت من ثمانية من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة وبعض المدققين الخارجيين، وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب، ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها،

ومناسبتها للمحاور. وقد أخذ الباحثان بملاحظات المحكمين. كما قام الباحثان بقياس ثبات الأداة لغايات التحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وذلك باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم، وبلغ معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة (88%) وهذا يعني أن معامل ثبات الاستبانة مرتفعة.

نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس: تبين أن 91% من عينة الدراسة من الذكور، بينما الباقي 9% من الإناث، ويرجع ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق التي تحتاج إلى جهد أكبر وقدرة على العمل الميداني وتنقل أكثر بين المنشآت المختلفة.

توزيع عينة الدراسة حسب العمر بالسنوات: اتضح أن 1.5% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 25 سنة، و13.4% تتراوح بين 25 إلى أقل من 35 سنة، و32.8% تتراوح بين 35 إلى أقل من 45 سنة، بينما 52.2% أعمارهم أكبر من 45 سنة. ويلاحظ أن النسبة الأعلى من عينة الدراسة أعمارهم أكبر من 45 سنة، وذلك لأن في هذه الفترة من العمر يكون المدقق قد جمع بين الخبرات العلمية والعملية المتنوعة.

توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية: اتضح أن 86.6% هم من حملة درجة البكالوريوس، و9% هم من حملة درجة الماجستير، و4.5% هم من حملة درجة الدكتوراه، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 86.6%، وأن ما يزيد على 13.5% يحملون درجة الماجستير والدكتوراه، مما يدل على أن الكادر الموجود من المدققين هو كادر مؤهل، وبالتالي قدرهم على فهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها بفاعلية.

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي: اتضح أن 91% هم من تخصص المحاسبة، و3% هم من تخصص مالية ومصرفية، و3.7% هم من تخصص إدارة الأعمال، و2% هم من تخصصات أخرى (الاقتصاد)، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 91%، وهذه نتيجة طبيعية حيث إن مهنة التدقيق تقوم على أساس المحاسبة.

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية: اشارت الدراسة الى أن 1.5% من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة العملية لهم أقل من 5 سنوات، و17.2% تتراوح بين 5 إلى أقل من 10 سنوات، و32.8% تتراوح بين 10 إلى أقل من 15 سنة، وأن ما نسبته 48.5% عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة. وهذا يدل على ارتفاع مستوى الخبرة لدى المدققين مما يساعد على تمييز الإجابات بالدقة النسبية، وهذا بدوره يؤدي إلى صحة النتائج المراد التوصل إليها وسلامتها.

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية: اتضح أن 12% هم من حملة شهادة مهنية إضافة إلى شهادة محاسب قانوني أردني (JCPA)، وهي نسبة جيدة للدلالة على أن المدققين لديهم شهادات مهنية تزيد من فاعليهم في العمل بمجال التدقيق.

النتائج المتعلقة بالإجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الأول: هل يؤثر عنصر أسس اختيار المدقق الخارجي في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟ اشارت الدراسة الى أن آراء أفراد عينة الدراسة، في جميع الفقرات المتعلقة بأسس اختيار المدقق كانت إيجابية، باستثناء الفقرة التي تنص على "إن اختيار المدقق بناء على المعرفة المسبقة والعلاقات الشخصية لإدارة المنشأة بالمدقق يؤثر إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي" حيث كانت النتائج تشير إلى عدم موافقة أفراد عينة الدراسة، إذ كان الوسط الحسابي أقل من (3) وهو بشكل عام يدل على عدم موافقة أفراد العينة بأن عملية الاختيار تتم بطريقة شخصية مطلقة، وذلك يعتبر مؤشراً

إيجابياً على أن اختيار المدقق الخارجي يتم بناء على الخبرة والفاعلية للمدقق، الأمر الذي يحقق الكثير من المزايا وأهمها استقلالية المدقق التي تؤهله لإبداء الرأي بكل حيادية ويعزز ثقة مستخدمي البيانات المالية، وذلك من شأنه تحسين فاعلية التدقيق الخارجي. وجاءت الفقرة التي تنص على أن "إن اختيار المدقق بناء على توافر الخبرة الكافية لدى المدقق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يؤثر إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.5 وانحراف معياري بلغ 0.52 وهذا يشير إلى اقتناع عينة الدراسة بضرورة اختيار المدقق بناء على التخصص المهني للمدقق في صناعة المنشأة محل التدقيق. في حين جاءت فقرة "إن اختيار المدقق بناء على ارتباطه مع أحد المكاتب أو منشآت التدقيق العالمية يؤثر إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي" فجاءت في المرتبة الخامسة وقبل الأخيرة، بمتوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري بلغ 0.83.

النتائج المتعلقة بالإجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الثاني: هل يؤثر عنصر استقلالية المدقق الخارجي في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟ أشارت الدراسة إلى أن آراء أفراد عينة الدراسة في جميع الفقرات المتعلقة باستقلالية المدقق كانت إيجابية، وجاءت الفقرة التي تنص على أن "وجود علاقات مالية بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق أو قبوله هدايا ذات قيمة يؤثر سلباً في فاعلية التدقيق الخارجي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.35 وانحراف معياري بلغ 0.74. وجاءت في المرتبة السادسة والأخيرة فقرة "قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للمنشأة محل التدقيق يؤثر سلباً في فاعلية التدقيق الخارجي"، بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري بلغ 0.78.

وهذا يدل بشكل عام على موافقة أفراد العينة على التأثير السلبي للعوامل السابق في استقلالية المدقق، وهذا يعني أن توافر الاستقلال الحقيقي للمدقق الخارجي على أرض الواقع، يُمكنه أن يكون موضوعياً في اتخاذ قراراته متجرداً من أي مصلحة أو علاقة قد تنشأ مع إدارة المنشأة محل التدقيق. وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.

النتائج المتعلقة بالإجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الثالث: هل يؤثر عنصر أتعاب المدقق الخارجي في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟ أشارت الدراسة إلى أن آراء أفراد عينة الدراسة في جميع الفقرات والمتعلقة بأتعاب المدقق كانت إيجابية، وجاءت الفقرة التي تنص على: "يؤثر تحديد أتعاب المدقق بشكل غير متناسب مع الجهد والوقت المبذولين في عملية التدقيق ومع سمعة وخبرة المدقق سلباً في فاعلية التدقيق الخارجي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري بلغ 0.96. فيما حصلت فقرة "يؤثر تحديد أتعاب المدقق من قبل مجلس إدارة المنشأة وليس من قبل الهيئة العامة للمنشأة محل التدقيق سلباً في فاعلية التدقيق الخارجي" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري بلغ 0.93 وهذا تدل على موافقة أفراد العينة على أنه كلما تحقق إنصاف لعدالة أتعاب المدقق مقابل الجهد المبذول، وكلما توافرت العدالة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، كان من شأنها أن يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة، وبالتالي إصدار تقرير يعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.

النتائج المتعلقة بالإجابة عن سؤال الدراسة الرابع: هل يؤثر عنصر التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي؟ أشارت الدراسة الى أن آراء أفراد عينة الدراسة في جميع الفقرات والمتعلقة بالتخصص المهني للمدقق كانت إيجابية، وجاءت الفقرة التي تنص على: "إن التخصص المهني للمدقق يساعده على معرفة معايير المحاسبية والتدقيق المتخصصة بنشاط العمل مما يؤثر إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.28 وانحراف معياري بلغ 0.74، فيما حصلت فقرة "إن التخصص المهني للمدقق يساهم في تحسين قدرة المدقق على القضاء على مخاطر الغش والاحتيال مما يؤثر إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري بلغ 0.794. وهو بشكل عام تدل على موافقة أفراد العينة على أن التخصص المهني للمدقق في صناعة المنشأة محل التدقيق، ينتج عنه رفع جودة القوائم والتقارير المالية، وإضافة الثقة والمصداقية عليها، وبالتالي زيادة فاعلية التدقيق الخارجي، ويرى الباحثان ان التخصص المهني للمدقق في صناعة المنشأة محل التدقيق يؤدي إلى فهم كل الأمور المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.

اختبار فرضيات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة، تم إخضاع إجابات أفراد عينة الدراسة لاختبار (t) وذلك بمستوى دلالة (0.05) وبموجب قاعدة القرار الآتية لهذا الاختبار: ترفض الفرضية العدمية إذا كانت (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 2. أو إذا كانت مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$). و تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 2، أو إذا كانت مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، وبناء على ما تقدم كانت نتائج اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر اختيار المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

جدول رقم (1)

نتائج اختبار (One sample t- test) لأثر عنصر اختيار المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي

| القرار الاحصائي | مستوى الدلالة | قيمة t | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|---------------------|---------------|--------|-------------------|-----------------|
| رفض الفرضية العدمية | 0.000 | 36.21 | 0.34 | 4.07 |

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تساوي 2 وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات عنصر اختيار المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي تساوي 4.07 وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 36.21 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي اقل من ($\alpha \leq 0.05$) لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر اختيار المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

جدول رقم (2)

نتائج اختبار (One sample t- test) لأثر عنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي

| القرار الاحصائي | مستوى الدلالة | قيمة t | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|---------------------|---------------|--------|-------------------|-----------------|
| رفض الفرضية العدمية | 0.000 | 36.85 | 0.38 | 4.21 |

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تساوي 2 وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات لعنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي تساوي 4.21. وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 36.85 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($\alpha \leq 0.05$) لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر استقلالية المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر أتعاب المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

جدول رقم (3)

نتائج اختبار (One sample t- test) لأثر عنصر أتعاب المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي

| القرار الاحصائي | مستوى الدلالة | قيمة t | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|---------------------|---------------|--------|-------------------|-----------------|
| رفض الفرضية العدمية | 0.000 | 13.55 | 0.63 | 3.74 |

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تساوي 2 وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات عنصر أتعاب المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي تساوي 3.74. وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 13.55 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($\alpha \leq 0.05$) لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعنصر أتعاب المدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

جدول رقم (4) نتائج اختبار (One sample t- test) لأثر التخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي

| القرار الاحصائي | مستوى الدلالة | قيمة t | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|---------------------|---------------|--------|-------------------|-----------------|
| رفض الفرضية العدمية | 0.000 | 25.62 | 0.51 | 4.13 |

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تساوي 2 وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات التخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي تساوي 4.13. وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 25.62 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($\alpha \leq 0.05$) لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني للمدقق في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

النتائج

- يمكن القول أن نتائج الدراسة تتلخص في النقاط التالية:
1. إن لمغيرات الدراسة المستقلة والمتمثلة بـ (أسس اختيار المدقق، واستقلالية المدقق، وأتعاب المدقق، والتخصص المهني للمدقق) مجتمعة ومتفرقة، تأثيراً إيجابياً في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين الممارسين.
 2. إن أهم العناصر التي تؤثر في فاعلية التدقيق الخارجي، هو استقلالية المدقق، يليه أسس اختيار المدقق، يليه التخصص المهني للمدقق، وأخيراً أتعاب المدقق.
 3. إن اختيار المدقق بناء على المعرفة المسبقة والعلاقات الشخصية لإدارة المنشأة بالمدقق، له أثر سلبي في فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية.
 4. يعتبر استقلال المدقق بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياض وحمايته، كما تبين وجود الكثير من العقبات والتهديدات التي تواجه استقلالية تدقيق الحسابات وفعاليتها، مثل: تعيين المدقق أو عزله من قبل مجلس إدارة المنشأة وليس من قبل الهيئة العامة للمنشأة محل التدقيق، وإقامة علاقات مالية بين المدقق والمنشأة، أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة، أو قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للمنشأة محل التدقيق.
 5. وجود الكثير من العقبات والتهديدات التي تواجه تحديد أتعاب المدقق، مثل عدم وجود معايير واضحة لاحتساب أتعاب التدقيق تتناسب مع مسؤولية المدقق؛ يؤثر في توفر هذه العدالة.
 6. إن التخصص المهني في صناعة المنشأة محل التدقيق، يؤدي إلى تحسين فاعلية التدقيق الخارجي، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، وتقليل القضايا والشكاوي المرفوعة ضد المدقق.

التوصيات

- يمكن اقتراح عدد من التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، وهي كالتالي:
- 1 ضرورة إعلام جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بأهمية فاعلية التدقيق الخارجي، وجعله المعيار المناسب عند اختيار المدقق، وذلك من خلال إصدار نشرات مهنية لتوعية المدققين وعمل ندوات ومحاضرات يدعى لها مستخدمو القوائم المالية من قبل جمعية المحاسبين القانونيين.

- 2- ضرورة قيام المدققين بممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني، في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة شديدة.
- 3- ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق الخارجي حتى يحافظ على استقلاله، وذلك عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي.
- 4- ضرورة قيام الجهات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعاب المدقق، يستند إلى معايير مقبولة لجميع الأطراف، لا يجوز للمدقق بأي حال من الأحوال التنازل عنه، مع ضرورة قيام الجهات المهنية بمتابعة هذا الأمر، وعدم ترك ذلك للمساومة بين الطرفين.
- 5- التوصية بالمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، الخاصة في قياس فاعلية التدقيق الخارجي وتقييمها من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والمنشآت محل التدقيق، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال.

المراجع

المراجع العربية:

- التميمي، هادي (2004)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة 4،
- الجعافرة، محمد مفلح محمد (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة 2، عمان: دارصفاء للنشر والتوزيع.
- الذنبيات، علي عبد القادر، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، (ط3)، عمان: دار وائل للنشر.
- سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (2013)، عمان، الأردن.
- الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن (2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد (1)، ص 97-163.
- العبيدي، فاطمة ناجي (2012)، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عليان، حازم فؤاد (2010)، أسس اختيار المدقق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين..
- عوض، أمال محمد (2006)، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (1).
- للمحاسبين، الاتحاد الدولي (2011)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، الطبعة 1.
- محمد، علي وسرور، جمال (2009)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مجلة المحاسب القانوني، العدد (8)، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
- محمود، رافت سلامة وكنبونة، احمد يوسف وزريقات، عمر محمد (2011)، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- مسلم، خالد تيسير (2011)، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المطارنة، غسان فلاح (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة 1، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- المقطري، معاذ طاهر صالح (2011)، أهمية التخصص المهني للمدقق في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد (4)، ص 405-438.
- النجاوي، أكرم والقضاة، ليث (2011)، الاتجاهات الحديثة في علم تدقيق الحسابات: الجزء الأول، الطبعة 1، عمان: مؤسسة تسنيم.
- هيئة الأوراق المالية (2011)، التقرير السنوي 2011، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية:

- Boddy, David Albert Boonstral, and Graham Kennedy, (2009). **Managing Information Systems: Strategy and Organization**, 3rd ed, Financial Times Press.
- Knechel W . Robert, Niemi, Lasse, and Sundgren, Stefan, (2008), Determinante of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. **International Journal of Auditing**, Volume 12, Issue (8).
- Kwon Soo Young, Lim CheeYeow and Tan Patricia Mui-Siang, (2007), Legal Systems and Earning quality : The Role of Auditor industry specialization, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, Iss. 2, 2007, pp. 25-55
- Liu Ji-hong (2007). On determinants of audit fee: New evidence from China, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol.3 , No (4).
- Mayhew, Brian W., Wilkins, Michael S (2003), Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy: Evidence from fees charged to firms Going Public Auditing, **Journal of Practice and Theory**, Vol.22, No.2, pp.33-52.