

مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني (دراسه ميدانيه)

الدكتور غسان فلاح المطارنه*

(تاريخ الإيداع 3 / 8 / 2010. قُبِلَ للنشر في 16 / 2 / 2011)

□ ملخّص □

هدف البحث إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط رقم (300)، كذلك معرفة التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق وتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.

بناءً على اختبار الفرضيات وتحليل النتائج فقد توصل البحث الى عدد من النتائج كان من أهمها، أن هناك التزاماً من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات المعيار (300) في ظل التدقيق الإلكتروني، كذلك يقوم مدققو الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق الإلكتروني. وقد أوصى البحث بضرورة عقد الدورات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتوعية مدققي الحسابات الأردنيين بأهمية التدقيق الإلكتروني وما يعود به من فائدة على الأطراف ذات العلاقة.

الكلمات المفتاحية: تخطيط التدقيق، التدقيق الإلكتروني، معيار التدقيق الدولي رقم (300)

* أستاذ مشارك - قسم المحاسبة - كلية إدارة المال والأعمال - جامعة آل البيت - الأردن.

The Extent Compliance of Jordanian Auditors with International Auditing Standard no. (300) under Electronic Audit (Field Study)

Dr. Ghassan .f. Al-matarneh *

(Received 3 / 8 / 2010. Accepted 16 / 2 / 2011)

□ ABSTRACT □

The study aimed to identify the commitment of Jordanian auditors to the requirements of standard No. (300), as well as commitment of Jordanian auditors knowledge of the client, and the application of the materiality concept in the planning phase of the electronic auditing process.

Based on hypothesis testing and analysis of the results, research has come to a number of results, the most important was that there is a Commitment by the Jordanian auditors to the requirements of the international auditing standard no (300) under electronic audit, as well as the Jordanian auditors commitment of knowledge of the client under electronic audit. The study recommended that the sessions should be held by the Jordanian chartered accountants association to raise awareness among Jordanian auditors to the importance of electronic auditing and its usefulness to the Parties.

Key Words: Audit planning, Electronic Audit, ISA No (300)

*Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Finance and Business Management, AL albayt University, Jordan.

مقدمة:

نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي أسهمت بدورها في تطور الأنظمة المحاسبية وظهور البرامج المحاسبية المحوسبة، أدى ذلك إلى تطور مهنة التدقيق، ومواكبة هذه المستجدات وذلك من خلال القيام بتدقيق حسابات المنشآت التي تستخدم البرامج المحاسبية المحوسبة إلكترونياً، والذي بدوره يتطلب التخطيط لعملية التدقيق، والذي يُعدُّ نقطة البداية ومفتاح النجاح لعمل المدقق والإشراف على المساعدين مروراً بتنفيذ العمل الميداني وصولاً إلى النتائج الضرورية لإصدار الرأي المهني حول القوائم المالية .

وتتطوي عملية تخطيط التدقيق على وضع استراتيجية عامة يحدد بموجبها المدقق أهداف التدقيق وطبيعته، ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة، و الترتيبات والمستلزمات الأخرى كافة. ونظراً لأهمية عملية التخطيط في عمل المدقق وفي حياته المهنية، فقد وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بالتخطيط حدد فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من الخبرة السابقة أم من مصادر المعرفة المتوافرة كما أكدت اللجنة مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف والتحريف في البيانات المالية على القرار الاقتصادي، وأهمية معرفة مخاطر التدقيق واستخدامه في أثناء عملية التخطيط (لطي، 2007، ص.115).

كذلك أدت التطورات الاقتصادية، وتعقيد العمليات المالية للمنشآت في أرجاء العالم، وفي ظل الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات إلى اعتماد جمعية المحاسبين القانونيين في الأردن المعايير الدولية لمهنة تدقيق الحسابات، ومن ضمنها معيار التخطيط رقم (300)، كما إن وضع معايير التدقيق التي يسترشد بها المدقق في عمله يؤدي إلى وحدة العمل وثباته باختلاف الظروف والبيئات، لذلك جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بهذا المعيار في ظل التدقيق الإلكتروني.

مشكلة البحث:

إن نجاح عمل المدقق يعتمد على نجاح عملية التخطيط وتنفيذ كل عنصر من عناصرها، لذلك تبرز مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

- 1- هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات المعيار رقم (300) في ظل التدقيق الإلكتروني؟
- 2- هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني؟
- 3- هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في أنه يسלט الضوء على أحد أهم معايير التدقيق والذي يُعدُّ المفتاح لعملية التدقيق والذي يساعد المدقق في التعرف على نواحي التعثر التي قد تواجهه في عمله، ومساعدة المدقق في تحقيق الأهداف بأقل التكاليف. كذلك تتبع أهمية الدراسة من أهمية التدقيق الإلكتروني والذي أصبح ضرورياً لمواكبة التطورات التكنولوجية في الشركات مثل البرامج المحاسبية الإلكترونية. كذلك يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التعرف على أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط) من قبل مدققي الحسابات الأردنيين عند القيام بالتدقيق الإلكتروني.
- 2- معرفة أهمية تعرف مدققي الحسابات الأردنيين على أعمال العميل محل التدقيق عند القيام بالتدقيق الإلكتروني.
- 3- معرفة مدى استخدام بنود الأهمية النسبية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف هذا البحث فقد قسم البحث إلى جانبين:

- 1- الجانب النظري: حيث تم استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والتشريعات والقوانين الأردنية والدولية.
 - 2- الجانب العملي: تم استخدام الاستبانة ومن ثم تحليل بياناتها بهدف اختبار الفرضيات والحصول على النتائج وتقديم التوصيات.
- الدراسات السابقة:

- 1- دراسة (العميري والمعتاز، 2007) الموسومة بـ "أثر ألتجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية- على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" هدفت الدراسة إلى بيان تأثير تخطيط عملية التدقيق عند تحول المنشأة من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية، ومدى وجود فروقات جوهرية بين الآراء حسب الخصائص الشخصية لأفراد العينة. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على مكاتب التدقيق في السعودية . وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة 35% فقط يتوقع تحول المنشآت التجارية من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص الشخصية ليس لها أثر في اختلاف إجابات المشاركين في البحث.
- 2- دراسة (مصطفى، 2004) الموسومة بـ "قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة : دراسة تجريبية " هدفت هذه الدراسة إلى فحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق في المملكة العربية السعودية . وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يركزون أساساً بدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق التدقيق، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأداة ثانوية معززة كذلك تم التوصل إلى أنه يتم توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه تدهور، وتأثير المعلومات المالية وغير المالية في عدد من الفروض المتولدة من قبل المدققين.
- 3- دراسة (الرحيلي وعبد الحميد، 2004) الموسومة بـ "دور المراجع الخارجي في تقويم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير عوامل الخطر الحتمي المتمثلة في العوامل المتعلقة بإدارة العميل والعوامل المتعلقة بصناعة العميل والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل في تقويم المراجع الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية المراجعة .

ومن أبرز نتائج الدراسة أن المراجعين في المملكة العربية السعودية يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب، باستثناء عاملين هما العميل شركة مملوكة ملكية عامة والقوانين الحكومية المؤثرة في العملية أو الصناعة .

4- دراسة (خليل، 2000) الموسومة بـ "العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى الالتزام والتقدير بوظيفة التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية من خلال التعرف على العوامل المؤثرة التي تؤخذ بعين الاعتبار وتلك التي يتم إهمالها .

توصلت هذه الدراسة إلى أن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن، تقوم بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي إذ إن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق تراعي الاعتبارات الفنية أكثر من مراعاتها للاعتبارات الإدارية، كما بينت الدراسة أن الأطراف التي تشارك في وضع برنامج التدقيق هي من الأطراف ذات الخبرات والكفاءات وأن برامج التدقيق التي تعدها هذه المكاتب تكون قابلة للتعديل في أثناء عملية التنفيذ الفعلي وهذا يعكس مرونة الخطة الموضوعية .

5- دراسة (O Iphant،2005) الموسومة بـ "كيف تصبح مدقق أنظمة تكنولوجيا معلومات"؟.

هدفت الدراسة إلى مساعدة مدققي الحسابات (الداخليين والخارجيين) كي يكونوا مختصين في تدقيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات في الشركات الصناعية في أمريكا ،كذلك هدفت الدراسة الى وضع بعض المتطلبات في مدققي الحسابات للتكيف مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات.وقد انتهت الدراسة أن الحصول على المعرفة والتدريب المستمر في مجال تكنولوجيا المعلومات يساعد مدققي الحسابات في التغلب على كثير من المشكلات التي قد تواجهه، وأن يكون هناك جامعات أو معاهد حكومية تمنح شهادات لمدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات مع وضع الضوابط اللازمة لها .

6- دراسة (Low, 2004) الموسومة بـ "أثار التخصص الصناعي على تقويم مخاطر وقرارات تخطيط التدقيق".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آثار التخصص الصناعي على تقويم مخاطر وقرارات تخطيط التدقيق وإجراءات تخطيطها. إذ قام مدققي الحسابات من مختلف الصناعات بوضع حالة تدقيق افتراضية في إحدى التجارب على مصرف معين . إذ تم تزويد المدققين بمجموعة إجراءات التدقيق المبدئية والوقت المحدد للميزانية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن المعرفة لدى المدقق بالجهة التي يراجعها قد تحسنت من ناحية تقويم مخاطر التدقيق وطبيعته وتأثير مباشر على طبيعة وجود قرارات التخطيط. بالإضافة إلى ذلك تساعد المعرفة المتواضعة للمدقق على الإلمام بالجهة ومواجهة الصعاب وحلها.

7- دراسة (Glover et al, 2000) الموسومة بـ "الإجراءات التحليلية والتدقيق - قرارات التخطيط "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية خلال فترة الاختبار والتي كشفت عن تقلبات مهمة غير متوقعة، وكذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما غياب أو وجود دافع ظاهر لدى الإدارة لتسوية أو تحريف القوائم المالية، ومدى توضيح الإدارة للأخطاء المفيدة للتقلبات الهامة والتي أثبتتها المدقق بشكل مستقل على الإدارة مع الافتراض بوجود تفاعل بين المتغيرين .

وخلصت الدراسة إلى أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات متنوعة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب، وأن نسبة عالية من المدققين لا يقومون بتعديل خططهم حتى وإن واجهوا تغيرات اكتشفت بالإجراءات التحليلية "مخاطر التدقيق".

8- دراسة (Mock&Wright,1999) الموسومة بـ "هل يتم أخذ مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها في

الاعتبار عند تخطيط برنامج التدقيق"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مدقي الحسابات عند صياغة برنامج التدقيق بالمستويات المقدره لمخاطر التدقيق وأخذها بعين الاعتبار لتخطيط أدلة الإثبات المطلوبة لتدقيق بند العملاء ، ومدى تعديل برنامج التدقيق ليناسب التغيرات في مستويات المخاطر عند تنفيذ عملية التدقيق في السنة نفسها الخاضعة للتدقيق أو بين سنوات التدقيق المتلاحقة .

توصلت الدراسة إلى أن هناك تفاوتاً في مستويات مخاطر التدقيقي من مهمة إلى أخرى من مهمات التدقيقي، إلا أنها لم تحظ باهتمام كاف لتخطيط أدلة الإثبات المطلوبة عند إعداد برنامج التدقيق. وأن عملية تخطيط مدى وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة لم تأخذ وبشكل كاف التغيرات في درجات المخاطر أثناء الفترة التدقيقية.

فرضيات البحث:

يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: يوجد التزام من قبل مدقي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط (300) في ظل التدقيق الإلكتروني.

الفرضية الثانية: يوجد التزام من قبل مدقي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني.

الفرضية الثالثة: يوجد التزام من قبل مدقي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.

أساليب جمع البيانات:

قام الباحث بالحصول على البيانات على النحو الآتي:

1 - البيانات الثانوية: تم الحصول عليها من خلال قيام الباحث بمسح مكتبي لمجموعة من الدراسات السابقة المنشورة وغير المنشورة والدوريات والكتب .

2 - البيانات الأولية: تم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة مخصصة لغرض اختبار الفرضيات وفي ضوء متغيرات الدراسة وزعت على عينة الدراسة .

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من جميع مدقي الحسابات في الأردن، وقد بلغ عددهم بناءً على سجلات جمعية المحاسبين القانونيين (486) وقد تم اختيار عينة ميسرة من المدققين بلغت (80) مدققاً.

مفهوم وأهمية التدقيق الإلكتروني:

هو عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يسهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة (جمعة، 2005).

وينظر له على أنه عملية تطبيق أدوات التدقيق وبرامجه لمساعدة المدقق في القيام بعملية التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذلك فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في القيام بعملية التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات. بناءً على ما سبق تكمن أهمية التدقيق الإلكتروني في النقاط التالية:-

- التطور المستمر في مهام التدقيق وإجراءاته نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.
- توفير الوقت اللازم لعملية التدقيق.
- تحسين عملية اتخاذ القرار وعملية ممارسة الحكم الشخصي.
- تحسين جودة عملية التدقيق بشكل عام (جمعة، 2005، ص206).

أساليب التدقيق الإلكتروني:

على الرغم من الآثار الكبيرة المرافقة لاستخدام الحاسوب في إدارة البيانات المحاسبية، فإن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها لم تتأثر، فقد بقيت المفاهيم الأساسية ومستويات التدقيق المعروفة هي الإطار العام لعملية التدقيق سواء كانت يدوية أم الكترونية (أشتيوي، 1997، ص343) يكمن الاختلاف بين التدقيق اليدوي والتدقيق الإلكتروني في الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق، والتي يمكن استخدام الحاسوب فيها كلياً أو جزئياً، ومن أهم أساليب التدقيق الإلكتروني ما يلي:

1- التدقيق حول الحاسوب:

يعتمد هذا النوع من التدقيق على خطوات التدقيق اليدوية ويتجاهل المدقق وجود الحاسب، ولا يستخدمه في عمليات التدقيق أو يحاول الاستفادة أو التعرف على كيفية تشغيله ومعالجة البيانات والمعلومات فيه . كذلك يأخذ المدقق في اعتباره الرقابة التي لا تتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات لتقدير خطر الرقابة(حمادة،2002،ص77).

2- التدقيق من خلال الحاسوب:

هو أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق إلكترونياً أي باستخدام الحاسوب ويوجد عدة أساليب يمكن لمدقق الحسابات استخدامها عند القيام بعملية التدقيق الإلكتروني أو التدقيق من خلال الحاسوب.

أ- المحاكاة المتوازنة:

وهو أن يقوم مدقق الحسابات بكتابة برنامج للحاسب الإلكتروني يتم من خلاله تكرار جزء من النظام المطبق لدى العملاء (أرينز ولوبك، 2005، ص702).

ب- البيانات الاختبارية:

الهدف من منهج البيانات الاختبارية تحديد إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يمكن أن تشغل على نحو صحيح العمليات المالية الشرعية وغير الشرعية (أرينز ولوبك، 2005، ص702).

ج- التتبع والملاحظة:

يعتبر هذا الأسلوب امتداداً لمنهج البيانات الاختبارية، إذ يتم اختيار بيانات الاختبار ضمن البيانات الفعلية للعمليات، مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات، وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية، وتكمن الميزة الأساسية لهذا الأسلوب في أنه يستخدم البيانات الفعلية للمنشأة.

3- التدقيق بمساعدة الحاسوب:

وهو استخدم برامج التدقيق العامة بالحاسوب وتُعدّ هذه البرامج أداة للتدقيق يتم تصميمها بواسطة منشآت متخصصة في علميات التدقيق المختلفة وتمتاز برامج التدقيق العامة بالحاسوب بما يلي:

أ- تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المدققين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.

ب- إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة (توماس وهنكي، 1989، ص524).

مفهوم تخطيط عملية التدقيق:

ورد في معيار التدقيق الدولي (300) أن تخطيط عملية التدقيق يشمل وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق (IFAC, 2009, ISA.NO 300).

إن استراتيجية التدقيق الشاملة تعدّ هي المدخل العام لتخطيط مهمة التدقيق، وهذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط ومن ثم وضع إستراتيجية للتدقيق تقوم على الاعتماد بدرجة عالية على الرقابة الداخلية أو الاختبارات الأساسية لفحص الحسابات.

وتعدّ إستراتيجية التدقيق منهج ضمن خطة شاملة توضح الاتجاه العام الذي سوف يسير عليه المدقق وكيفية تحقيق أهداف مهمته وتحديد مجموعة الوسائل والأساليب للوصول إلى تحقيق أهدافها بفاعلية (الرباعي، 2007، ص14).

وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن إن تشمل تخطيط عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية ومتابعتها وكذلك التحقق من أصول وخصوم المنشأة، والفحص المستندي وكذلك قائمة الدخل.

أهمية تخطيط عملية التدقيق:

تتبع أهمية تخطيط عملية تدقيق الحسابات من اعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مدققو الحسابات إذ يقدم مدقق الحسابات خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل إدارة المنشأة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم (المطارنة، 2008، ص42)

وكذلك فإن أهمية عملية التدقيق تعدّ أداة مساعدة لمدقق الحسابات للحصول على أدلة وقرائن، وذلك لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات أهمية نسبية، إذ إن على مسؤول فريق التخطيط أن يهتم بعملية التخطيط قبل مباشرة فريقه لعملية التدقيق (الدوسري، 2005، ص42) .

كذلك تبرز أهمية تخطيط عملية التدقيق وفقاً لما جاء في نص الفقرة 4 من معيار التدقيق الدولي (300) من أنه يساعد في تحقيق الأهداف الآتية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007)

1- التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وتم حلها في الوقت المناسب.

2- إنّ عملية التدقيق منظمة وتوزع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

3- التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم.

4- إنّه قد تم تنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين والخبراء الآخرين.

5- تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم هذه الأدلة والخروج بنتائج مناسبة من

عملية التدقيق وتجنب التعرض للمساءلة القانونية .

6- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق، وذلك عن طريق تقليل تكاليف التدقيق والتركيز على الأمور المهمة، والحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والعميل، وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية.

التخطيط وفق معايير التدقيق الدولية :

يشرف على وضع معايير التدقيق الدولية لجنة مكونة من ثلاث عشرة دولة، وبالإضافة إلى عدد لا يزيد على أربعة ممثلين من المنظمات المهنية بالتقارير المالية، ويتألف المجلس من الممثلين للجمعيات المهنية الآتية: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، إيطاليا، اليابان، الأردن، هولندا، النرويج، جنوب أفريقيا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، ممثل عن جمعية التنسيق لهيئة المحللين الماليين. وهذه اللجنة تسمى بلجنة معايير التدقيق الدولية وهي تابعة إلى اتحاد المحاسبين الدولي IFAC ومن أهداف لجنة معايير التدقيق الدولية ترتيب المعايير حسب تسلسلها، ثم تبويبها إلى ثلاث مجموعات رئيسة هي المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، ومعايير التقرير (التمييزي، 2004، ص17-19).

وفقاً لمعايير التدقيق الدولية فإن معيار التخطيط (300) يشتمل ثلاثة معايير رئيسة هي.

1- التخطيط للتدقيق والذي يشمل الخطة العامة، الخطة في حالة التدقيق الجديد، وتحديد مستويات الأهمية النسبية.
2- معرفة طبيعة عمل المنشأة والذي يتعلق بطريقة الحصول على المعلومات وكيفية الحصول على هذه المعلومات والجهات التي يتم الحصول على المعلومات منها.

3- الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق.

مراحل تخطيط عملية التدقيق:

تمر عملية تخطيط التدقيق بالمراحل التالية:

1- الاتصال بالمدقق السابق

يتطلب بيان معايير التدقيق رقم (300) في الفقرة رقم 28، بأن على المدقق الاتصال مع المدقق السابق، عندما يكون هناك تغيير للمدقق امتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة (ISA.NO 300, IFAC, 2004). والغرض من هذا الاتصال هو أن يحصل المدقق الجديد على معلومات عن واقع عملية التدقيق، إذ تساعده هذه المعلومات على قبول أو رفض عملية التدقيق. ويطلب المدقق الجديد من العميل أن يصرح للمدقق السابق بإعطاء جميع المعلومات الضرورية والتي تفيد في عملية التدقيق والاتصال بالمدقق السابق يفيد في تخطيط عملية التدقيق، ويسهل على المدقق الجديد كثيراً من الأمور والظروف الغامضة.

2- الحصول على معلومات عن العميل محل التدقيق

يجب على المدقق الحصول على معلومات عن القطاع الذي يعدُّ العميل جزءاً منه، وعن مدى تأثره بالأحداث الاقتصادية والتعليمات والقرارات الحكومية. كذلك فإن على المدقق الحصول على المستوى اللازم من المعلومات عن نشاط المشروع، والذي يمكنه من تخطيط وأداء عملية التدقيق .

3- دراسة السياسات والإجراءات المحاسبية

تعتمد كل شركة وقبل مزاولتها للعمل على وضع نظام مالي لها تحدد بموجبه السياسات والإجراءات المحاسبية التي ستعتمد عليها في القيام بالعمل واهتمام المدقق بدراسة سياسات العميل المالية يساعده على تحديد مدى التزامه بمعايير المحاسبية المالية.

متطلبات تخطيط عملة التدقيق :

من المعروف أن عملية التدقيق ما هي إلا عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، للوصول إلى رأي حول عدالة القوائم المالية في المنشأة، وتتكون عملية التدقيق من خطوات محسوبة. لذلك تتلخص متطلبات تخطيط عملية التدقيق كما جاء في معيار التدقيق الدولي (300) القيام بأنشطة التخطيط الآتية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، ص333)

1) التمهيد لتخطيط عملية التدقيق

يتوجب على المدقق قبل أن يقوم بعملية اتخاذ قرار بالموافقة على تدقيق حسابات شركة أو الاستمرار مع عميل معين أن يقوم بالحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة نشاطه وأن يقوم بجمع المعلومات المناسبة التي تساعده في اتخاذ هذه القرارات، ونظرا لأهمية هذه الخطوة فقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (300) في الفقرة رقم 6، أن على مدقق الحسابات القيام بإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية التدقيق الحالية، وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية، بالإضافة إلى ذلك الاتفاق مع العميل على شروط التعاقد، والاتصال بالمدقق السابق إن كان هناك تغييراً في المدقق وذلك امتثالاً لأخلاقيات المهنة، وتختلف هذه المعلومات في حالة كون عملية التدقيق لعميل جديد أو كونه مستمر.

أما في حالة قبول عميل جديد يجب اتخاذ إجراءات فيما يتعلق بتقييم وضعية الشركة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار وكذلك تقويم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على استقلالته وعدم ممارسة الإدارة أيه ضغوط عليه (الذنيبات، 2006، ص142).

أما في حالة الاستمرار مع عميل قديم فإن مدقق الحسابات يقوم بتقويم مدى إمكانية استمرار التعامل وتقديم خدمة التدقيق، إذ تمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للتدقيق ونوع الرأي الذي سيتم إصداره، وكذلك الأتعاب أهم أسباب عدم الاستمرار مع العملاء وقد يرى المدقق أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالي لا يجب الاستمرار في التعامل معه، وحتى إذا لم تحدث الحالات السابقة الذكر ، فقد يقرر عدم الاستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه مثل الخلاف بخصوص القواعد التنظيمية مع إحدى الهيئات الحكومية (أرينز ولوبك، 2005، ص289).

2) استراتيجية التدقيق الشاملة

طبقاً لمعيار التدقيق (300) فقد أوجب وضع إستراتيجية تدقيق شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها والموارد اللازمة مادية أو بشرية وكافة الترتيبات الإدارية الأخرى. كما ويجب على المدقق أن يضع هذه الإستراتيجية وتوثيقها وشرح نطاق العمل والتنفيذ المتوقع لعملية التدقيق، وكلما كانت هذه الإستراتيجية مفصلة أدت إلى المساعدة في وضع خطة التدقيق.

3) وضع خطة التدقيق

بعد وضع استراتيجية التدقيق الشاملة يجب وضع خطة تدقيق بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها، و طبقاً لمعيار التخطيط الدولي (300)، في الفقرة 13 يتعين على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق وبالشكل المقبول وتطبيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق. ويجب أن تشمل خطة التدقيق توضيحاً للإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف عملية التدقيق، فعند وضع خطة التدقيق يجب على مدقق الحسابات الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التخطيطية التي سيقوم بها والتوقيت المناسب لكل إجراء (الذنيبات، 2006، ص156). وكما هو معروف فإن إجراءات التدقيق الأساسية تقوم على الاختبارات الموسعة للعمليات وتفاصيل الأرصدة، ويتم

تصميم خطة التدقيق من ثلاثة أجزاء وتتكون من: الاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، الاختبارات التفصيلية للأرصدة. (حماد، 2004، ص110):

(4) تنفيذ عملية التدقيق

لقد نص معيار التدقيق الدولي (300) في الفقرة 16 أنه على المدقق في أثناء سير عملية التدقيق تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسب الضرورة. وقد نصت الفقرة 17 من نفس المعيار أنه من الممكن أن يحصل المدقق على أدلة تتعارض مع الأدلة التي حصل عليها في أثناء قيامه بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية، وبناء على ما سبق يجب عليه إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناء على التقييم المعدل للمخاطر، وتعديل طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق نتيجة للظروف المستجدة.

(5) التوجيه والإشراف والمتابعة

وهذه العملية تتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا. أما عن معيار التدقيق الدولي (300) فقد تضمن في الفقرة 18 والفقرة 20 أن على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم. كما ورد في الفقرة 19 من نفس المعيار على أن التوجيه والإشراف والمتابعة على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم تعتمد أساساً على عدد من العوامل منها حجم وتعقيد المنشأة، مجال التدقيق، مخاطر الأخطاء الجوهرية، قدرة كفاءة المكلفين بمهمة التدقيق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، ص337).

(6) توثيق عملية التدقيق

على المدقق عند جمع الأدلة المؤيدة لرأيه استخدام وسيلة للرجوع إلى هذه الأدلة، وهذه الوسيلة هي توثيق عملية التدقيق، ويتم ذلك من خلال أوراق العمل وهي الوسيلة التي يستعملها المدقق لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية (خضير، 1996، ص259).

وقد ألزم المعيار الدولي رقم (300) في الفقرة رقم 22 مدقق الحسابات بتوثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق بما في ذلك أي تغيير قد يحدث في أثناء عملية التدقيق. والهدف من عملية توثيق عملية التخطيط هو مساعدة المدقق على تقديم ما يعزز أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها، وأن الرأي الذي قام بإبدائه هو واقعي وغير منحيز.

النتائج والمناقشة:

لقد استخدمت الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبيان وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- اختبار الثبات (Cronbach Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس .
- 2- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov – Smirnov Test لاختبار إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي .
- 3- مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية .
- 1-اختبار T-test لاختبار فرضيات الدراسة .

اختبار الثبات:

يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحده (Sekaran,2005) .

للتأكد من ثبات مقياس الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كرونباخ ألفا للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الدراسة، وقد بلغت قيمة $\alpha = 94.2\%$ وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60% .

اختبار التوزيع الطبيعي :

لقد تم استخدام اختبار Kolmogorov – Smirnov للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، إذ يشير الجدول (1) أن قيمة sig تزيد من 0.05 لكل فرضية مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

جدول رقم (1) اختبار التوزيع الطبيعي

البيان	الفرصة الأولى	الفرصة الثانية	الفرصة الثالثة
Kolmogorov – Smirnov	0,653	0,317	0,354

تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

يبين الجدول رقم (2) التالي الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة .

جدول رقم (2) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم كلية مجتمع	6	7.5%
	بكالوريوس	54	67.5%
	ماجستير	14	17.5%
	دكتوراه	6	7.5%
	المجموع	80	100%
التخصص	محاسبة	64	80%
	إدارة أعمال	8	10%
	إدارة مالية	8	10%
	المجموع	80	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	18	22.5%
	من 5 سنوات الى أقل من 10 سنوات	24	30%
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	26	32.5%
	أكثر من 15 سنه	12	15%
	المجموع	80	100%
المسمى الوظيفي	شريك	5	6.25%
	مدير مدقق	17	21.25%
	مدير رئيس	32	40%
	مدقق	26	32.5%

المجموع	80	100%
محاسب قانوني أردني	31	38.75%
محاسب قانوني عربي	7	8.75%
محاسب قانوني أمريكي	20	25%
محاسب قانوني بريطاني	18	22.5%
أخرى (أكثر من شهادة)	4	5%
المجموع	80	100%

يبين الجدول رقم (2) أن معظم عينة الدراسة من حملة البكالوريوس والذين يشكلون ما نسبة 67.5% وأن حملة الماجستير يشكلون 17.5% والدكتوراه ما نسبته 7.5% والدبلوم 7.5% ، ومما يمكن التأهيل العلمي العالي والذي يعتبر كافي لكي تتم الإجابة على أسئلة الإستبانة بشكل موثوق .

كذلك يبين الجدول أن ما نسبة 80% من عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة وأن 10% هم من إدارة الأعمال و 10% إدارة مالية ولا يوجد تخصصات أخرى، ويعد ذلك أمراً طبيعياً كونهم مدققين، والذي يعني الثقة والدقة في إجاباتهم كونهم ممن درس مساقات المحاسبة والتدقيق.

أما فيما يتعلق بسنوات الخبرة فنجد أن 77.5% من عينة الدراسة يتمتعون بخبرات تزيد عن 5 سنوات، ويعد هذا إيجابياً على أن غالبية عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية مما يُعزز القدرة على استيعاب أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بصورة مناسبة.

فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي نجد أن نسبة 40% من العينة هم مدقق رئيس وأن 32.5% هم مدقق و 21.25% من العينة مدير تدقيق والشريك يشكل 6.25%، وهذا يدل على أن الإستبانة وزعت على أشخاص ذوي مستويات وظيفية عليا مهمتها الأساسية القيام بالتخطيط لعملية التدقيق .

أما بخصوص الشهادات المهنية لعينة الدراسة فنجد أن 38.75% هم من يحملون شهادة محاسب قانوني أردني، وأن 25% منهم يحملون محاسب قانوني أمريكي، كذلك ما نسبته 22.5% من العينة يحملون شهادة محاسب قانوني بريطاني، ونسبة 8.75% يحملون شهادة محاسب قانوني عربي، ومن يحملون أكثر من شهادة يشكلون ما نسبته 5% من عينة الدراسة، مما يعني ذلك أن جميع عينة الدراسة هم ممن يحملون شهادات مهنية في مجال التدقيق والذي يعزز الثقة في إجاباتهم.

عرض البيانات واختبار الفرضيات :

اختبار الفرضية الأولى: يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط (300) في

ظل التدقيق الإلكتروني:

لقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو العبارات محل الدراسة، إذ يوضح الجدول رقم (3) التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني .

جدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات متطلبات تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	تقوم بالتخطيط بالشكل الكافي بما يغطي المشاكل المحتملة والتي يمكن التعرف عليها عند القيام بالتدقيق الإلكتروني.	3.4125	0.909775
2.	تعمل على الاستغلال الصحيح لوقت المساعدين عند القيام بالتدقيق الإلكتروني	3.8625	0.977516
3.	تقوم بتنسيق العمل الذي يقوم به المدققون والخبراء الآخرون عند القيام بالتدقيق الإلكتروني	3.4125	0.923583
4.	تأخذ بعين الاعتبار في أثناء التخطيط حجم وتعقيد عملية التدقيق الإلكتروني	3.575	0.910904
5.	تأخذ بعين الاعتبار في أثناء التخطيط خبرتك السابقة للمنشأة	3.475	0.94098
6.	تدخل ضمن خطة عملك المعلومات التي يتم جمعها وتحصيلها حول المنشأة	3.9125	0.766279
7.	تقوم ببحث عناصر وبرنامج خطة العمل مع إدارة المنشأة تحت التدقيق وموظفيها.	3.425	0.977921
8.	تقوم ببحث عناصر وبرنامج خطة العمل مع لجنة التدقيق الإلكتروني	3.2	0.998733
9.	تقوم بعمل وتوثيق خطة تدقيق الكتروني عامة حول المنشأة تصف فيها نطاق ووقت القيام بالعمل	3.525	0.635948
10.	تعمل على توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق الإلكتروني إذ تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق	3.6625	0.710567
11.	تأخذ بعين الاعتبار عند وضعك للخطة العامة احتمالية وجود انحرافات لها تأثير مادي على البيانات المالية	3.35	0.812871
12.	تأخذ بعين الاعتبار وجود تقديرات محاسبية عند وضعك للخطة العامة	3.2625	0.96448
13.	تأخذ بعين الاعتبار المعلومات التكنولوجية الجديدة عند وضعك للخطة العامة	4.225	0.94098
14.	تأخذ بعين الاعتبار وجود مدقق داخلي في المنشأة عند وضعك للخطة العامة	4.0875	0.916705
15.	يتم إعادة النظر بشكل مستمر بالخطة العامة للمنشأة وبرنامج التدقيق بما يخدم أهداف عملية التدقيق الإلكتروني	4.1625	0.863372
16.	تعتبر الشروط القانونية والمهنية الواجب توفرها لديك لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن كافية لقيامك بالتخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني	3.125	0.487177
17.	الأعمال الأخرى كالأستثمارات الإدارية والضريبية تؤثر على تخطيط التدقيق الإلكتروني	3.375	0.66323
18.	تعمل على الاطلاع والتنثبت من جميع القيود والسجلات والميزانيات للمنشأة بما يخدم عملك في التخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني	3.425	0.951681
19.	تقوم بإعطاء نفس الأهمية في أثناء تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني للمنشأة بغض النظر عن تصنيف تلك المنشأة	3.45	0.744601
20.	إن قيام جمعية المحاسبين القانونيين بعقد الدورات المختلفة وتقديم المنشورات وعمل الاجتماعات بين أعضائها يؤدي إلى رفع مستواك العلمي والعملية بما يخدم تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.	3.4875	0.693437

0.72914	3.5	تعمل على التحقيق من موجودات الشركة وملكيته التأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها	21.
0.744601	3.45	تقوم بالاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة	22.
0.719419	4.1625	قيامك بالتخطيط بالشكل السليم وتنفيذ الخطة الموضوعة لا يؤدي بشكل مطلق إلى ظهور انحرافات مادية تؤثر على وضعية العمل تحت التدقيق الإلكتروني	23.
0.43074	3.5888	المتوسط العام	

يتضح لنا من الجدول رقم (3) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.125-4.225) وهي متوسطات حسابية مرتفعة، إذ نلاحظ أن العبارة رقم (13) وهي (تأخذ بعين الاعتبار المعلومات التكنولوجية الجديدة عند وضع الخطة العامة) إذ حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.225) وانحراف معياري (0.94098) ، وهذا يدل على أنه يتم الأخذ بالتكنولوجيا الجديدة عند وضع خطط التدقيق.

بينما بلغ أدنى متوسط حسابي للعبارة رقم (16) وهي (تعتبر الشروط القانونية والمهنية الواجب توفرها لديك لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن كافية لقيامك بالتخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني) إذ حصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.125) وهو فوق المتوسط وانحراف معياري منخفض (0.4871). يتضح من الجدول رقم (3) إن المتوسط العام لعبارات الفرضية الأولى بلغ 3.5888 وهو أعلى من المتوسط المتوقع والبالغ 3، كذلك يلاحظ أن الانحراف المعياري لعبارات الفرضية بلغ 0.43074، مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات أفراد العينة. كذلك يوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار T-test للفرضية الأولى:

جدول رقم(4) اختبار T للفرضية الأولى

الفرضية	T المحسوبة	مستوى المعنوية	T الجدولية	نتيجة الفرضية
يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط (300) في ظل التدقيق الإلكتروني	74.505	0.00	1.67	قبول

لقد تم استخدام اختبار T-test لاختبار الفرضية ويتضح لنا من نتائج الجدول رقم (4) أن قيمة (T المحسوبة = 74.505) أكبر من قيمتها الجدولية (1.67) وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناءً على ذلك فإنه يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط (300) في ظل التدقيق الإلكتروني.

اختبار الفرضية الثانية: يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو الفقرات محل الدراسة، إذ يوضح الجدول رقم (5) التزام المدققين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق الإلكتروني.

جدول (5) العبارات المتعلقة بمعرفة المدققين بأعمال العميل محل التدقيق الإلكتروني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
24.	تقوم بالحصول على معلومات أولية عن المنشأة وإدارتها قبل قبول عملية التدقيق الإلكتروني	4.0375	0.877911
25.	تقوم بعملية جمع وتقييم المعلومات وبشكل مستمر عن المنشأة في أثناء عملية التدقيق الإلكتروني	3.6875	0.880071
26.	تقوم بعملية تحديث وإعادة تقييم المعلومات التي تم جمعها سابقاً خلال عملية التدقيق السابقة للمنشأة	3.775	0.885538
27.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال التجارب السابقة مع تلك المنشأة	3.3375	0.885091
28.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال المناقشات مع موظفي تلك المنشأة	3.425	0.725224
29.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال المناقشات مع موظفي التدقيق الداخلي	3.55	0.727402
30.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال المناقشات مع المدققين الآخرين والمستشار القانوني والمستشارين الآخرين	3.2	0.832869
31.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال القوانين والأنظمة التي تؤثر على النشاط	3.3375	0.913246
32.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال زيارة المنشأة وفروعها المختلفة	3.025	0.980506
33.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال التقارير المحاسبية والإدارية	3.1125	0.885806
34.	تحصل على معلوماتك حول المنشأة من خلال المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة	3.4625	0.841093
35.	المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة تساعدك في تخطيط وإنجاز التدقيق الإلكتروني بكفاءة وفعالية	3.4625	0.885091
36.	المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة تساعدك في تمكنك من تقويم الأدلة بصورة جيدة في ظل التدقيق الإلكتروني	3.3125	1.038423
37.	المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة تساعدك في تحديد المشاكل وتقييم المخاطر في ظل التدقيق الإلكتروني	3.675	0.96489
38.	المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة تساعدك في إعطاء خدمة أفضل للمنشأة	4.0375	0.960535
39.	تقوم بالتأكد بأن المدققين الآخرين والمساعدين قد حصلوا على جميع المعلومات المهمة لأجل تنفيذ الأعمال المنوطة بهم	2.95	0.884465
	المتوسط العام	3.4617	0.44456

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.95-4.0375) ، وهي متوسطات حسابية مرتفعة، إذ يلاحظ أن العبارات 24 و 38 وهي الحصول على معلومات أولية عن المنشأة وإدارتها قبل قبول عملية التدقيق الإلكتروني كذلك أن المعلومات التي يتم جمعها حول المنشأة تساعدك في إعطاء خدمة أفضل للمنشأة،

حصلت على أعلى متوسط حسابي، إذ وصل إلى (4.0375) لكلا العبارتين وبانحراف معياري (0.885538) (0.9605) على التوالي وهذا يدل على أن المعلومات التي يتم جمعها تساعد في الخدمة المقدمة للعملاء. بينما حصلت العبارة (39) وهي تقوم بالتأكد بأن المدققين الآخرين والمساعدين قد حصلوا على جميع المعلومات المهمة لأجل تنفيذ الأعمال المنوطة بهم على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ (2.95) وبانحراف معياري (0.88446)، وهذا يدل على وجود اتفاق وانسجام للإجابات حول هذه العبارة. كذلك يلاحظ من الجدول رقم (5) إن المتوسط العام لعبارات الفرضية بلغ 3.4617 وهو أعلى من المتوسط المتوقع والبالغ 3، كذلك يلاحظ أن الانحراف المعياري لعبارات الفرضية بلغ 0.44456، مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات أفراد العينة. كذلك يوضح الجدول رقم (6) نتائج اختبار T-test للفرضية الثانية:

جدول رقم (6) اختبار T للفرضية الثانية

الفرضية	T المحسوبة	مستوى المعنوية	T الجدولية	نتيجة الفرضية
يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني	69.647	0.00	1.67	قبول

لقد تم استخدام اختبار T-test لأخبار الفرضية، ويتضح من النتائج المعروضة في الجدول رقم (6) أن قيمة (T المحسوبة = 69.647) أكبر من قيمتها الجدولية (1.67) وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناءً على ذلك فإنه يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني.

اختبار الفرضية الثالثة: يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني:

لقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو العبارات محل الدراسة، إذ يوضح الجدول رقم (7) التزام المدققين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.

جدول رقم (7) الفقرات المتعلقة بمدى تطبيق مفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
40.	تأخذ بعين الاعتبار تأثير المعلومات التي تم جمعها عن البيانات المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية	3.25	0.961276
41.	تقوم بعملية التدقيق الإلكتروني لإبداء الرأي فيما إذا كان البيانات المالية قد أعدت حسب المعايير	3.4125	0.757974
42.	تأخذ بعين الاعتبار احتمالية وجود انحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية	3.0375	0.892213
43.	تأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية التي تؤثر على البيانات المالية في ظل التدقيق الإلكتروني	3.275	0.94098

0.990381	3.1375	تقوم بإجراء التحليل والتدقيق التفصيلي لأي بند من بنود القوائم المالية ذات التأثير المادي	44.
0.925637	3.4375	إذا رفضت الإدارة تعديل البيانات المالية وكانت إجراءات التدقيق الإضافية لا تمكنك من الاستنتاج بأن الانحرافات المتراكمة غير مادية ، فإنك تقوم بالأخذ بعين الاعتبار تعديل تقريرك حسب المعيار الدولي الخاص بالتقرير	45.
0.962509	3.3125	إذا قاربت الانحرافات المكتشفة مستوى المادية على البيانات المالية ، فإنك تقوم بإجراءات تدقيقية إضافية أو الطلب من الإدارة تعديل البيانات المالية	46.
0.993651	3.5	تعتبر الانحرافات المتراكمة غير المصححة المكتشفة في أثناء التدقيق الإلكتروني مادية إذ تؤثر على عملية الإفصاح العادل للبيانات المالية	47.
0.59109	3.2953	المتوسط العام	

يتضح من الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.0375-3.5) وهي متوسطات حسابية مقبولة عموماً، إذ يلاحظ أن العبارة رقم (47) وهي "تعد الانحرافات المتراكمة غير المصححة المكتشفة في أثناء التدقيق الإلكتروني مادية إذ تؤثر على عملية الإفصاح العادل للبيانات المالية" حصلت على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ (3.5) وبانحراف معياري (0.993651).

وأما الفقرة رقم (42) وهي "تأخذ بعين الاعتبار احتمالية انحرافات المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية"، إذ حصلت على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ (3.0375) ، وهو فوق المتوسط المتوقع، وبانحراف معياري (0.892213). أما المتوسط العام لعبارات الفرضية فقد بلغ 3.2953 وهو أعلى من المتوسط المتوقع 3 ، كذلك يلاحظ أن الانحراف المعياري لإجمالي العبارات بلغ 0.59109 ، مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات أفراد العينة. كذلك يوضح الجدول رقم (8) نتائج اختبار T-test للفرضية الثالثة:

جدول رقم(8) اختبار T للفرضية الثالثة

الفرضية	T المحسوبة	مستوى المعنوية	T الجدولية	نتيجة الفرضية
يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني	49.864	0.00	1.67	قبول

لقد تم استخدام اختبار T-test لاختبار الفرضية ، ويتضح من الجدول رقم (8) أن قيمة (T المحسوبة =49.864) أكبر من قيمتها الجدولية (1,67) وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناءً على ذلك فإنه يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

- 1- يوجد التزام من قبل المدققين في الأردن بالمعيار رقم (300) التخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني، وهذا الالتزام يعود لتوفير القناعة الكافية لدى المدقق عند إبداء الرأي المهني حول عدالة تمثيل ومصادقية القوائم المالية للعميل محل التدقيق .
- 2- أن المدققين في الأردن يقومون بالعمل على معرفة نشاط العميل التي يتطلبها معيار التخطيط رقم 300 ، والذي يؤدي إلى تفعيل دوره في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني، والمساعدة في ضبط الوقت والإجراءات اللازمة للقيام بعملية التخطيط بالشكل المناسب، إذ بلغ الوسط الحسابي لأسئلة الفرضية (3.4617) .
- 3- يوجد تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية في ظل التدقيق الإلكتروني والتي يتطلبها معيار التخطيط رقم 300 من قبل مدققي الحسابات الأردنيين وذلك لأهمية العديد من الاعتبارات التي يأخذها المدقق عند تطبيق الأهمية النسبية مثل البنود ذات التأثير المادي.

التوصيات:

- 1- ضرورة عقد الدورات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتوعية مدققي الحسابات الأردنيين بأهمية التدقيق الإلكتروني وما يعود به من فائدة على الأطراف ذات العلاقة .
- 2- على المدققين عند قيامهم بتنفيذ خطة عملية التدقيق الإلكتروني مراعاة ما يطرأ من ظروف وأحداث خارج إطار العميل محل التدقيق وداخله والتي من الممكن أن تؤثر في تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني ، وأن يقوم المدقق بتعديل خطته بما يتلاءم وتلك الظروف والأحداث.
- 3- ضرورة زيادة الدعم للنواحي الفنية والمهنية وتطوير الأساليب والتقنيات المستخدمة في مجال التدقيق الإلكتروني من قبل المدققين في الأردن.
- 4- ضرورة العمل على تطوير القوانين الأردنية وتوجيه الاهتمام إلى الالتزام بالمعايير الدولية ومن ضمنها معيار التخطيط الدولي رقم 300 وإبراز أهمية التخطيط في تحقيق أهداف عملية التدقيق من خلال القوانين الأردنية .

المراجع:

- (1) أرينز، ألفين ، لوبك ، جميس . *المراجعة مدخل متكامل* ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض، السعودية، 2005،
- (2) اشتيوي، ادريس. *المراجعة: معايير وإجراءات* ،الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع ، بنغازي، ليبيا، 1997.
- (3) الاتحاد الدولي للمحاسبين . *إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة*، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن ، 2007.
- (4) التميمي هادي . *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية* ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 2004.
- (5) الدوسري محمد . *التخطيط لعملية التدقيق* . مجلة الرقابة ، ديوان المحاسبة ، الكويت، العدد الثاني ، 2005.
- (6) الذنبيات ، علي . *تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية : نظرية وتطبيق* الطبعة الرابعة، الأردن، عمان ، 2006.

- (7) الرباعي، يوسف عبده. *إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية*. رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق، سورية ، 2007.
- (8) الرحيلي ، عوض بن سلامة ، وعبد الحميد ، عبد الغني . *دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة* . مجلة الإدارة العامة ، عمان، المجلد. 44، العدد. 2، 2004، 128.
- (9) العميري، محمد، والمعزاز ، احسان. *أثر التجاره الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية*. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد. 21، العدد . 2 ، 2007، 64.
- (10) المطارنة، غسان فلاح . *تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، 42.*
- (11) جمعة، أحمد حلمي . *المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.*
- (12) حماد، طارق عبدالعال . *موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2004.*
- (13) حمادة، عبود. *دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سورية، 2002.
- (14) خضير، مصطفى عيسى . *المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات ، الطبعة الثانية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 1996 .*
- (15) خليل ، عطا الله وراذ. *العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية : دراسة ميدانية* . مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16، العدد 2، 2002، 25-63.
- (16) لطفي، أمين السيد . *التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعة للنشر والتوزيع ، القاهرة، مصر ، 2007.*
- (17) مصطفى، صادق حامد. *قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية* ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 18، العدد، 2004.
- (18) وليم توماس، وامرسون هنكي. *المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.*
- (19) GLOVER, S. M, JIAMBALOV.J, & KENNEDY. *Analytical Procedures and Audit – Planning Decision، Auditing: A Journal of Practice & Theory* .Vol.19, No .2, 2000, 27 -45.
- (20) IFAC, *HandBook of International Auditing ISA, NO.300, Audit Planning, Ethics Pronouncements*, 2009.
- (21) LOW, K.Y. *The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions*. Accounting Review U.S.A.Vol.79, No 1, 2004, 2204-2221.
- (22) MOCK T. J. & WRIGHT, A. M. *Are Audit Program Plans Adjusted? Auditing: A Journal of Practice & Theory*, spring, 1999, 114-128.
- (23) OLPHANT, A. *How to Become an Information Technology Auditor, New IT Auditor, and Institute of Internal Auditor*. U.S.A.VOL. 8, March 1, 2005.
- (24) SEKARAN, Uma, *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 7th Ed, John Wiley and Sons, Inc New York, 2005, 65.