

## العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن : دراسة ميدانية

● سليمان حسن عطية  
● حسام مصطفى أبو عياش

● الجامعة الألمانية الأردنية  
● شركة المجموعة الاستشارية الاستثمارية

# العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن : دراسة ميدانية

سليمان حسن عطية

الجامعة الألمانية الأردنية

حسام مصطفى أبو عياش

شركة المجموعة الاستشارية الاستثمارية

## ملخص

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على إستراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق في الأردن وهذه العوامل هي: تنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، والتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في المكاتب، وتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق، والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي. ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد استبانة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة شملت (28) مكتباً مرخصاً وهي جميع المكاتب التي يعمل فيها محاسبان قانونيان فأكثر، أما وحدة المعاينة فكانت الشريك والمدير في مكتب التدقيق. وبعد تطبيق رزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن العوامل المذكورة أعلاه تؤثر بصورة هامة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن، حيث احتلت العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في مكاتب التدقيق المرتبة الأولى في التأثير على الإستراتيجية، تلاها العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي في المرتبة الثانية، ثم العوامل المرتبطة بتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق حسب المعايير التدقيق الدولية في المرتبة الثالثة، واحتلت العوامل المرتبطة بتنوع أنشطة خدمات مكاتب التدقيق المرتبة الأخيرة. وبناءً على نتائج الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية: تشجيع الاندماج بين مكاتب التدقيق في الأردن، وتطبيق معايير الجودة حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية، وتبنى إستراتيجيه التخصص في التدقيق من أجل تحسين المركز التنافسي لمكاتب التدقيق ورفع مستوي جودة مهنة التدقيق في الأردن.

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق، خدمات التدقيق، جودة التدقيق، التأهيل، معايير التدقيق الدولية

The Arab Journal of Accounting

Volume 16. Number 2

December 2013

Pp 73 - 103

# Factors Affecting Work Strategy of Auditing Firms in Jordan: A Field Study

**Dr. Sulaiman Atiya**

German Jordanian University

**Hussam Mustafa Abu Ayash**

Group Investment Advisory Company - Jordan

## Abstract

This study investigates the effect of some factors on the working strategy of auditing firms in Jordan. Such factors include: multiplicity of services provided by these auditing firms, education and experience of the auditors, applying quality controls, and merger of the auditing firms or affiliation with international auditing firms. To achieve these objectives, the researchers developed a questionnaire and distributed it to a sample that represents the whole population, which consisted of 28 auditing firms that employ two or more certified accountants. The results of the study indicated that the four factors mentioned above affect significantly the auditing firms' strategy in Jordan. The study also revealed that the factors related to auditors' education and training ( Qualified Auditors ) are the highest in affecting strategy, followed by factors related to mergers of local audit firms, then the factors of applying quality controls and lastly the factor that deals with providing variety of services.

The study provides some recommendations such as encouraging merger of local auditing firms in Jordan, applying quality controls as required by International Auditing Standards and adopting the strategy of specialization in auditing for improving competitive position of the auditing firms, and enhancing the auditing profession in Jordan.

**Key words:** Audits, audit Services, audit quality, qualification of auditor, international auditing standards

### مقدمة

تواجه مكاتب التدقيق في الأردن عوامل متعددة تؤثر على إستراتيجية عملها منها عوامل خارجية وأخرى داخلية. أما العوامل الخارجية فتتمثل في انضمام الأردن إلى منظمة التجارة العالمية (World Trade Organization) وانضمام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تبنت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وصدور وتطوير قوانين وتشريعات في الأردن مثل قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، وقانون هيئة الأوراق المالية وقانون ضريبة الدخل وغيرها. حيث يتم دائماً التغيير والتعديل على هذه القوانين. أما العوامل الداخلية التي تواجه مكاتب التدقيق تتمثل في بناء استراتيجية مرتكزة على أنشطتها (خدماتها) تتطلب منها تطوير أو تحسين خدماتها (كخدمات التوكيد) ومؤهلات المحاسبين القانونيين (كالتعليم والخبرة) وأتباع سياسات وإجراءات ضوابط جودة أعمال التدقيق داخل مكتب التدقيق وتطبيقها وفق أسس صحيحة ومنظمة لمنع حدوث أخطاء من قبل المحاسبين القانونيين وزيادة مقدرة المكاتب لتصبح مكاتب تدقيق دولية أو عالمية. إن معرفة إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن والعوامل التي تؤثر على هذه الإستراتيجية يمكنها من بناء مركزها التنافسي بين المكاتب المماثلة لها داخلياً وخارجياً وبالتالي تتمكن من تحقيق أهدافها. وهذه الدراسة تساعد على التعرف على هذه العوامل وبالتالي تحقيق أهداف مكاتب التدقيق.

وتستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج موضوعاً على قدر من الأهمية للأسباب التالية:

- 1 - إن مكاتب التدقيق تقدم خدمة وليست سلعة ملموسة ولا يمكن تحديد قيمتها وجودتها مقدماً.
- 2 - كثرة الانتقادات الموجهة لمكاتب التدقيق نتيجة إعطاء تقارير نظيفة لشركات أفلسست مباشرة بعد ذلك.

كما حصل لشركة Enron

- 3 - ازدياد المنافسة بين مكاتب التدقيق فيما يتعلق بخدمات التدقيق وحجمها وهيكلها التنظيمي.

### مشكلة الدراسة

تدور مشكلة الدراسة حول ضرورة التعرف على مدى تأثير مجموعة من العوامل ذات العلاقة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق الأردنية لما لذلك من أهمية في صياغة هذه الإستراتيجية ويؤثر في عمل مكاتب التدقيق لأداء أنشطتها المستقبلية وإحداث التأثير الإيجابي على ذلك للمساعدة في تحقيق أهداف هذه المكاتب الرئيسية التي يتوقف نماءها وتقدمها ووضعها التنافسي عليها.

وتتضمن أسئلة الدراسة التالي:

- 1 - هل يؤثر تنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في الأردن على إستراتيجية عمل هذه المكاتب؟
- 2 - هل يؤثر التأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين لدى مكاتب التدقيق في الأردن على إستراتيجية عمل هذه المكاتب؟
- 3 - هل يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن؟
- 4 - هل يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق

العامل في الأردن؟

### أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1 - تحليل العوامل التي تؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق مثل أنواع الأنشطة التي تقوم بها هذه المكاتب وخبرة العاملين بها، وضوابط جودة أعمال التدقيق والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب عالمي.
- 2 - الخروج بنتائج وتقديم التوصيات التي تساعد على تحسين عمل مكاتب التدقيق في الأردن وتطويرها في ظل التطورات الاقتصادية الحالية.
- 3 - توجيه الاهتمام لموضوع إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وإبراز أهميتها ودورها لتحسين فعاليتها.
- 4 - إجراء دراسة ميدانية للتحقق من العوامل التي تؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن.

### الإطار النظري للدراسة

#### أ- مفهوم الإستراتيجية

لتحديد مفهوم الإستراتيجية هناك محاولات تمت في القرن الماضي، وهذه المحاولات وإن كانت تتصف بالريادة إلا أنها كانت محددة باتجاهات ضيقة، ويعوزها الشمول، أما المحاولات الأكثر حداثة التي جاءت بعد منتصف الثمانينات فقد تعددت تعريفات الإستراتيجية فيها ومنها ما يلي:

- عرفها (Glueck, 1982): على أنها خطة موحدة شاملة ومتكاملة تربط بين المزايا الإستراتيجية للمنظمة ومع تحديات البيئة وهي مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة.
- كما عرفها (Thomas, 1988): على أنها خطط وأنشطة المنظمة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التوافق بين رسالة المنظمة والأهداف، وبين هذه الرسالة وبيئتها بصورة فعالة.
- كما عرفها (Henderson, 1989): على أنها بحث مدروس متأن لخطة عمل تؤدي إلى تطوير الميزة التنافسية للمنظمة وتضاعفها.
- وعرفها (Bowman, 1990): على أنها إطار يحدد أهداف المنظمة في مجال تحديد الأسعار والتميز بالمنتجات أو الخدمات، بحيث تتمكن المنظمة من بناء مركزها التنافسي.
- وعرفها (Porter, 1997) كما يلي: لكل منظمة إستراتيجية شاملة وهي عبارة عن الأهداف الموضوعية من قبل المنظمة ووسائل تحقيقها وتحدد الإستراتيجية قوة المنظمة والأنشطة التي يمكن أن تبذلها لخلق وضع تسويقي متميز لهذه المنظمة والإستراتيجية هي ترجمة عملية لرؤيا المنظمة وأهدافها ورسالتها.
- وعرف (Johnson, 2005): الإستراتيجية على أنها اتجاه ونطاق عمل المنظمة في المدى الطويل بحيث تؤدي إلى تحقيق نتائج وأهداف المنظمة في بيئة متغيرة من خلال استخدام موارد وكفاءات تحقق أهداف ذوي المصالح في المنظمة، أي أن القرارات الإستراتيجية تعتمد على ما يلي: المدى الطويل، ونطاق أعمال الشركة،

والتفوق على المنافسين، واعتبار التغيرات في البيئة ووجود إمكانية (موارد وكفاءات) وتحقيق قيم وتوقعات ذوي المصالح في المنظمة.

ولهذا فإن جميع التعريفات السابقة للإستراتيجية تختلف مع بعضها البعض لاختلاف الرؤيا في أهداف الإستراتيجية، وهذه الأهداف مهما اختلفت فإنه لا بد من التأكد على أن الهدف الأساسي من بناء الإستراتيجية يجب أن يكون للحصول على ميزة تنافسية للمنظمة، ومن جهة أخرى فإن تعريفات الإستراتيجيات يمكن حصرها في وجهات النظر التالية (Porter, 1997):

- 1 - خلق المواءمة بين أنشطة المنظمة والتكيف مع البيئة وأن نجاح الإستراتيجية إنما يقوم على أداء أشياء متعددة وليس فقط تحقيق التكامل بينهما.
  - 2 - في حالة عدم وجود المواءمة بين الأنشطة فليس هناك إستراتيجية ولا ديمومة.
  - 3 - إن المواءمة هي ضرورة، ليست فقط لخلق ميزة التنافسية، وبديمومتها يصعب على المنافسين تقليدها وتقليد مجمل الأنشطة، ولكن من السهل عليهم تقليد نشاط محدد.
- كما أن (Wall & Rees, 2004, pp227): قد شرحا وجهة نظر (Porter) بخصوص الإستراتيجية كما يلي: إن أساس وضع الإستراتيجية في المنشأة يعتمد على المنافسة وإن هناك خمس قوى أو تهديدات تقع على المنشأة وأن الإستراتيجية تقوم على أساس مقاومة هذه القوى، وفيما يلي ملخص لهذه القوى:
- 1 - دخول شركات جديدة منافسة في نفس الصناعة، والعناصر التي تؤدي إلى مقاومة هذه القوة المنافسة لمنع الدخول هي: الاعتماد على اقتصاديات الحجم، وتنوع المنتجات، والتكلفة الملائمة ومدى السيطرة على قنوات التوزيع والتسويق، وتدخل القانون.
  - 2 - التهديد من وجود منتجات بديلة وتستطيع أن تطبق الشركة إستراتيجية للحد من هذا التهديد بإتياع سياسة تنوع المنتجات أو الوصول إلى تكلفة أقل من تكلفة المنتجات البديلة وبالتالي تخفيض الأسعار وتحقيق مركز تنافسي أفضل.
  - 3 - قوة مساومة الموردين للمنشأة (Suppliers)، يكون للموردين قوة ضاغطة على المنشأة بسبب عدم وجود بديل لمنتجاتهم أو أن ينتج الموردين عنصر أساسي في المنتج النهائي للمنشأة وفي هذه الحالة يجب بناء إستراتيجية تقوم على خلق علاقة ممتازة مع هؤلاء الموردين أو تلبية مصالحهم كما فعلت الشركات اليابانية عندما أتبع نظام Just-in-time في معالجة المخزون.
  - 4 - قوة مساهمة العملاء، أو سيطرتهم (Customers) يكون لهؤلاء المشتريين قوة بسبب كبر حجم المشتريات من المنشأة أو ملائمة الأسعار التي يقدموها العملاء وللتغلب على هذه القوة أو السيطرة يجب وضع إستراتيجية تقوم على أساس بناء علاقة متينة مع هؤلاء العملاء تعتمد على مصلحة الطرفين المنشأة والعملاء.
  - 5 - المنافسة بين الشركات المختلفة في نفس البضاعة، وفي هذا المجال أشار (Porter) إلى أن هناك إستراتيجية

يمكن إتباعها للتغلب على المنافسة مثل التسعير، وتقديم منتجات جديدة وخدمة جيدة، وبناءً على ما سبق فإن وضع الإستراتيجية يتطلب تحليل القوى السابقة من أجل تحقيق ما يلي:

- 1 - وضع الشركة بشكل يمكنها من الدفاع عن نفسها ضد المنافسة.
  - 2 - التأثير على القوى الضاغطة السابقة من خلال وضع إستراتيجية متحركة تؤدي إلى تحسين مركز الشركة في السوق.
  - 3 - توقع تغيرات في عناصر القوى الخمسة السابقة والاستجابة الفورية لها.
- ونظراً لهذا التباين السابق فإننا نتفق مع (Thomas, 1988) بأن الإستراتيجية تشمل ثلاثة عوامل رئيسية هي:

- 1 - البيئة الخارجية ومتغيراتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية.
- 2 - الموارد والإمكانات الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي والقيادة والقيم.
- 3 - الأهداف التي تحددها المنظمة وتسعى لإنجازها ضمن إطار زمني محدد.

ويرى (Mintzberg, 1982, PP17-25) أن الإستراتيجية هي:

- 1 - خطة (Plan)، أي أنها نوع من النشاط المقصود، وهي دليل (أو مجموعة أدلة) للتعامل مع الموقف. ويدعم هذا المفهوم (Glueck, 1988, PP117-119) للإستراتيجية من أنها "خطة موحدة وشاملة ومتكاملة مصممة لضمان تحقيق أهداف المنظمة الأساسية".
- 2 - مناورة (Ploy)، يراد بها الخصم أو المنافسة السياسية، ويدعم هذا المفهوم (Schelling, 1980, PP90-96) حيث كرس معظم كتابه (The Strategy Of Conflict) للنظر في الإستراتيجية كمناورة في موقف تنافسي أو تعاقدي.
- 3 - أنموذج (Pattern)، أي لا بد من النظر للسلوك الناتج عن هذا الأنموذج، ويدعم ذلك مفهوم (Mintzberg & Water, 1982, PP65-99)، وبشكل أكثر تحديداً نموذج تدقيق الأنشطة، وكما يشير إلى ذلك (Quinn, 1980, PP312-315) عندما يقول أن "دمج المداخل الناجمة تدريجياً في أنموذج نشاط يصبح إستراتيجية، وعندما لا تكون للمنظمة إستراتيجية كلية".
- 4 - وسيلة لتحديد موقف (Position)، المنظمة في البيئة، وبهذا تصبح الإستراتيجية "القوة الوسيطة" أو "الموائمة" وفق ما ذكره (Hofer & Schended, 1980, PP167-171) بين المنظمة وبيئتها، فتصبح الإستراتيجية "البيئة الملائمة".
- 5 - تصور أو وجهة نظر مستقبلية (Perspective)، لا يتضمن محتواها الموقف المختار وحسب، ولكن طريقة واثقة لفهم البيئة الخارجية، وتمثل الإستراتيجية بهذا المعنى للمنظمة ما تمثله الشخصية للفرد، وهذا ما أشار

إليه (Philip Slenick, 1957, PP115-117) الذي كتب عن شخصية المنظمة من أنها ”التزامات مميزة وموجودة لأساليب العمل والاستجابة المبنية عنها“ .  
ولأغراض هذه الدراسة سوف يُعتمد التعريف التالي:

**الإستراتيجية هي**؛ إطار عام مرشد للتفكير والتصرف تتخذه الإدارة العليا، يكون مستمداً من الأهداف العليا للمنظمة، ليصبح وسيلة لتحقيق تلك الأهداف، وموجهاً للقرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها تلك الإدارة، في تعبئة مواردها باتجاه التطوير المستمر لموقفها التنافسي، ولموطن قوتها، من خلال إحداث المواءمة والتكيف مع البيئة الخارجية إلى أداء رسالتها (الركابي، 2004، ص 17).

معنى ذلك أن على مكتب التدقيق وضع إستراتيجية تشمل تحديد خطة المكتب وتتمشى مع رؤية هذا المكتب (Mission) ومصممة لتحسين مركزها التنافسي في سوق خدمات التدقيق لضمان تحقيق أهداف مكتب التدقيق وتقديم خدمة متميزة وشاملة في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي 220 الخاص برقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية.

#### ب- إستراتيجية مكاتب التدقيق العالمية :

تقوم إستراتيجية مكاتب التدقيق العالمية على التوسع في خدمات التدقيق المتنوعة وعلى الاندماج وأصبحت مكاتب التدقيق الضخمة شركات متعددة الجنسية وهناك اتجاه آخر للمؤسسات المحاسبية القانونية تتمثل في تنظيم نفسها حول صناعة معينة بحيث يكون هناك تخصص تدقيق لكل نوع من أنواع الصناعة. أي أن كل مكتب تدقيق قد اتخذ لنفسه إستراتيجية مختلفة (Differentiation Strategy) عن المكاتب الأخرى بتطبيقه مبدأ التخصص في التدقيق. (Mayhew & Kins, 2003)

وتتخذ مكاتب التدقيق نوعين من الإستراتيجيات في تطبيق التخصص: الإستراتيجية الأولى هي إستراتيجية التميز وتقوم هذه الإستراتيجية على تقديم خدمة متميزة للعملاء عن طريق تطبيق التقنيات اللازمة لأداء هذه الخدمة وتكون أسعار التدقيق في هذه الحالة عالية، والمدقق المتخصص وفقاً لهذه الإستراتيجية يسمى (High Quality Auditor). أما الإستراتيجية الثانية لتطبيق مبدأ التخصص فهي إستراتيجية الكلفة المنخفضة وتقوم هذه الإستراتيجية على تقديم الخدمة المتخصصة بأقل تكلفة ممكنة ووفقاً للحدود المعقولة من الجودة ويسمى المدقق المتخصص وفقاً لهذه الإستراتيجية (Low Cost Auditor). كما وجد ان العملاء لديهم الرغبة في دفع زيادة في الأتعاب مقابل خدمات مقدمة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة (Ferguson, et al. 2003) وبموجب دراسة (Casterella, 2004) فقد تم استخدام عينة من 651 شركة مساهمة أمريكية تدقق من قبل أكبر 6 مكاتب تدقيق في الولايات المتحدة لدراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاثة التالية : التخصص في التدقيق وقوة العميل التفاوضية في تحديد أتعاب التدقيق وقيمة أتعاب التدقيق. وبينت نتائج الدراسة أن قيمة أتعاب التدقيق عالية

في مكاتب التدقيق المتخصصة للشركات التي تقل أصولها عن 123 مليون دولار بسبب قوتها التفاوضية في تحديد أتعاب التدقيق . ووجد ان التخصص في مكاتب التدقيق الكبيرة لا يؤدي الى زيادة قيمة أتعاب التدقيق للشركات المساهمة الكبيرة. وبينت الدراسة أن قيمة أتعاب التدقيق تتناقص كلما كبر حجم الشركة بسبب زيادة قوتها التفاوضية في تخفيض أتعاب التدقيق. أما ( Carson . 2009 ) فقد أجرت دراسة عن العلاقة بين مكاتب التدقيق العالمية المتخصصة وقيمة أتعاب التدقيق وتبين أن قيمة أتعاب التدقيق العالية مرتبطة باستمرار مع المكاتب العالمية المتخصصة بالإضافة الى أن هذه المكاتب تجتذب أتعاب تدقيق أعلى من مكاتب التدقيق المحلية المتخصصة . ومن الإستراتيجيات التي تساعد في نجاح مكاتب التدقيق ما يلي :

- 1 - زيادة أتعاب التدقيق وتخفيض مخاطر التدقيق ( Cooper,et,al.2006 )
- 2 - إستغلال الفرص من أجل تطويع وتسويق خدمات جديدة وخاصة بعد صدور قوانين جديدة تنظم مهنة التدقيق مثل قانون ( Sarbanes- Oxley Act of 2002 ) في الولايات المتحدة الأمريكية .
- 3 - التركيز على كفاءة أُمُور البشرية في مكتب التدقيق تنفيذًا لتوصيات اللجنة الاستشارية لمهنة التدقيق المنبثقة عن وزارة الخزانة الأمريكية والتي أوصت بإعداد الداخلين الى المهنة بشكل يؤدي إلى قيامهم بعملية تدقيق عالية الجودة ( Carcello,2009 )
- 4 - أتممة عملية التدقيق واستخدام التكنولوجيا حسب متطلبات المعايير الدولية مما يؤدي الى توفير الوقت وزيادة كفاءة عملية التدقيق ودقتها.
- 5 - إعتداد مكاتب التدقيق العالمية في تنظيمها القانوني على شكل شركات التضامن واستخدام الشكل الهرمي في الإدارة والعمل المعياري من أجل تحقيق الرقابة على العمل وتقليل مخاطر التنظيم ( Jeppesen , 2007 ) وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدث أربعة اندماجات كبيرة بين شركات التدقيق فكان الاندماج الأول بين (Coopers Lybrand) و ( Price Waterhouse ) وأصبحت الشركة الناتجة تعرف باسم: Price (house Water Coopers) وحصل الاندماج الثاني بين (Ernst and Whinny) و ( Arthur Young ) فأصبحت الشركة الناتجة تعرف باسم (Young&Ernst) ، وحصل الاندماج الثالث بين (Peat Marwick and Main Goerdeler) و (Klynveld) وأصبحت تعرف باسم (KPMG) وحصل الاندماج الرابع بين (Touché Ross) و (Haskins and Sells Deloitte) وأصبحت تعرف باسم (Deloitte &Touché) .

ويرجع السبب في هذه الاندماجات لشركات التدقيق الكبيرة في الولايات المتحدة إلى ما يلي:

- 1 - إمتداد الحجم المتزايد لنشاطها وأعمالها إلى خارج الحدود.
- 2 - تحسين نوعية الخدمة وتقليل الكلفة والعولة المتزايدة للأعمال، وتحسين قوتها التنافسية. (Thavapalan, et al., 2002)

### ج - واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

بينت سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لسنة 2008 أن عدد مكاتب التدقيق العاملة في الأردن حوالي 213 مكتب وعدد المدققين المرخصين العاملين حالياً في هذه المكاتب (569) مدققاً، يحمل 91% من هؤلاء المدققين شهادات علمية متقدمة (بكالوريوس أو ماجستير أو دكتوراه) ويحمل حوالي 19% منهم شهادات زمالة مهنية (CPAs) أو غيرها، أما من حيث الواقع العملي فتعاني مهنة تدقيق الحسابات في الأردن من عدة مشكلات أهمها:

1

- تدني الأتعاب المهنية التي يتقاضاها المدققين، حيث يتطلب القيام بعملية التدقيق بصورة شفافة وعادلة جهوداً كبيرة، وكفاءات بشرية عالية وهذا يتطلب تكاليف عالية (المالكي، 2000، ص6-7)
- المنافسة ومحاولات الحصول على عملاء آخرين (عارضه، 1997، ص15).
- وفي دراسة (نوايسة، 2008، ص47) . تبين أن حجم أتعاب التدقيق تؤثر علي جودة عملية تدقيق الحسابات وأوصت هذه الدراسة بضرورة تحديد اتعاب التدقيق بناء علي أسس موضوعية تلزم مكاتب التدقيق بها. ولقد تطورت مهنة التدقيق في الأردن لمسايرة التطور الاقتصادي ولعل أهم العوامل التي ساعدت على نمو مهنة التدقيق في الأردن ما يلي:

- 1 - كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتطورها.
- 2 - ظهور شركات الأموال (المساهمة) التي أدت إلى فصل الملكية عن الإدارة والحاجة إلى تقرير المدقق المستقل عن القوائم المالية لهذه الشركات.
- 3 - صدور وتعديل بعض القوانين والتشريعات مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 ونظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم 7 لسنة 2006 وغيرها.
- 4 - أصبحت جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين عضواً في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتبنت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية اعتباراً من عام 1990.
- 5 - دخول الأردن في منظمة التجارة الدولية (WTO) التي تتضمن الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات (GATTs) والتي من ضمن بنودها إطلاق المنافسة بين الخدمات المحاسبية المهنية المحلية والخدمات المحاسبية الخارجية. يتطلب هذا التطور وجود إستراتيجية لمكاتب التدقيق في الأردن من أجل تقديم خدمة ممتازة يضعها في مركز تنافسي عالمي، وهذا ما دفع إلى إجراء مثل هذه الدراسة.

ويبين الجدول رقم (1) خصائص مكاتب التدقيق المشمولة بالدراسة من حيث سنة التأسيس وعدد العاملين

وعدد الشركاء:

الجدول رقم (1)

خصائص مكاتب التدقيق من حيث سنة التأسيس وعدد العاملين وعدد الشركاء

النسبة %	التكرار	سنة تأسيس مكاتب التدقيق
11.5	3	قبل عام 1960
7.7	2	خلال الفترة (1960 - 1969) م
19.2	5	(1970 - 1979) م
34.6	9	(1980 - 1989) م
26.9	7	1990 م فما بعد
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	عدد العاملين في المكتب
7.7	2	أقل من (5) أشخاص
57.5	15	(5-9) أشخاص
7.7	2	(10-14) شخص
3.8	1	(15-19) شخص
23.1	6	(20) شخص فما أكثر
100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	عدد الشركاء
84.6	22	3 - 1
11.5	3	5 - 4
3.8	1	أكثر من 5
100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (1) أن 11.5% من مكاتب التدقيق تم تأسيسها قبل عام 1960، فيما تم تأسيس ما نسبته 7.7% من المكاتب خلال الفترة (1960-1969)، وما نسبته 19.2% خلال الفترة (1970-1979)، وتم تأسيس ما نسبته 34.6% من المكاتب خلال (1980-1989)، أما النسبة الباقية من المكاتب والبالغة 26.9% فقد تم تأسيسها عام 1990 فيما بعد، وهذا يشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة لمكاتب التدقيق من حيث التأسيس أنها قديمة ولها فترة طويلة في مهنة التدقيق. كما يشير الجدول رقم (1) أن مكاتب التدقيق تعتمد على عدد قليل من العاملين لديها. وأن غالبية عدد شركاء مكاتب التدقيق يتراوح بين (3-1) في المكتب الواحد.

أما الجدول رقم (2) فيبين خصائص مكاتب التدقيق من حيث الارتباط مع مكتب عالمي والاندماج مع مكتب محلي.

### جدول رقم (2)

#### خصائص مكاتب التدقيق من حيث الارتباط مع مكتب عالمي والاندماج مع مكتب محلي

النسبة %	التكرار	الاندماج مع مكتب محلي	النسبة %	التكرار	الارتباط بمكتب عالمي
7.7	2	اندماج	38.4	10	يرتبط
92.3	24	لم يندمج	61.6	16	لا يرتبط
100	26	المجموع	100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	تاريخ الاندماج	النسبة %	التكرار	تاريخ الارتباط
-	-	قبل عام 1990م	3.8	1	(1980-1989) م
7.7	2	1990 فما بعد	34.6	9	1990 فما بعد
92.3	24	لم يندمج	61.6	16	غير مرتبط
100	26	المجموع	100	26	المجموع
النسبة %	التكرار	مستوى التعاون مع المكتب المحلي	النسبة %	التكرار	مستوى التعاون مع المكتب العالمي
7.7	2	جيدة جداً	15.4	4	ممتاز
92.3	24	غير مندمج بمكتب محلي	19.2	5	جيد جداً
100	26	المجموع	3.8	1	جيد
			61.6	16	غير مرتبط بمكتب عالمي
			100	26	المجموع

تظهر بيانات الجدول رقم (2) أن 38.4% من مكاتب التدقيق ترتبط بمكاتب تدقيق عالمية، في حين أن 61.6% منها ليس لديه ارتباط، مما تشير إلى غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديه ارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية. ويرى 15.4% من المكاتب بأن مستوى التعاون مع مكتب التدقيق العالمي ممتاز، ويرى 19.2% بأنه جيد جداً، في حين يرى 3.8% بأنه جيد، أي أن غالبية أفراد عينة الدراسة المرتبطة بمكتب تدقيق عالمي ترى بأن مستوى التعاون بشكل عام مقبول لدى مكاتب التدقيق. أما عن الاندماج بمكتب تدقيق محلي فإن 92.3% من مكاتب التدقيق لم تندمج مع مكتب تدقيق محلي.

#### الدراسات السابقة

لا يوجد دراسات سابقة بحثت بشكل مباشر العوامل التي تؤثر على إستراتيجية مكاتب التدقيق في الأردن، لذلك يمكن الرجوع إلى بعض الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت هذه العوامل بشكل منفصل للاسترشاد بها، والتعرف على نتائجها مما يفيد في تحديد العناصر التي تتكون منها العوامل التي تم دراستها ومن الأمثلة على الدراسات ذات العلاقة

دراسة (دهمش، 1994) هدفت إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق ومدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة وكذلك اختبار إذا كان هناك أي اختلافات في إتباع تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، وشمل مجتمع الدراسة جميع مكاتب تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية وعددها 21 مكتباً، وكانت نتائج الدراسة كما يلي: تقوم هذه المكاتب بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال

التدقيق في 60% - 79% من عينة الدراسة.

ولا تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكاتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص لرقابة الجودة فيه ولكن تختلف باختلاف تاريخ تأسيس المكاتب. وقد أوصت الدراسة بأهمية قيام مدقق الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المجتمع وأهمية إتباع وتطبيق نظام رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم.

أما ودراسة (نيروخ، 2000) فتناولت وجهات نظر مدققي الحسابات القانونيين وهدفت إلى تقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من الناحية التشريعية والتنظيمية والتطبيقية، وفحص مدى استخدام معايير التدقيق، سواء المعايير الدولية أم الأمريكية، من قبل مدققي الحسابات القانونيين المزاويلين للمهنة ومدى التقيد بأخلاقياتها.

وأظهرت الدراسة أن مهنة تدقيق الحسابات لم تنظم بشكل قانوني من الناحيتين التشريعية والقانونية، وهناك حاجة إلى سن قانون جديد، ولا يوجد أي تشريع مهني أو حكومي يلزم باستخدام معايير المحاسبة الدولية. وأن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تعمل في بيئة سياسية واقتصادية غير مستقرة، بسبب قلة وضعف تطبيق القوانين، إضافة إلى ذلك فإن هيكل المنشآت الاقتصادية في فلسطين فردي أو على شكل شركات خاصة عائلية في الغالب.

وقد أوصت الدراسة إلى تقديم مشروع قانون جديد لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، والعمل على تحديد معايير التدقيق التي يجب أن تطبق فيها، وإلزام كل مزاويل للمهنة حسب القانون الحالي أن ينتسب إليها، والعمل على إيجاد قانون مهني وتكوين «جمعية للمحاسبين» تتولى تنظيم مهنة المحاسبة.

وتناولت دراسة (البهلول، 2001) التعرف على مستوى الأداء المهني في سوريا قياساً إلى معايير المراجعة الدولية، ومدى التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير المهنية المتضمنة في ميثاق جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا. حيث تم توزيع 807 استبانات على عينة الدراسة وهم الأعضاء المنتسبون إلى جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا.

وكانت نتائج الدراسة أن غالبية المراجعين في سوريا قد اطلعوا على معايير المراجعة الدولية بالعربية، والبعض باللغة الانجليزية، إلا أنهم لا يشيرون إليها في تقاريرهم نظراً لأنهم لا يستخدمونها، ولم يتقيدوا بالمبادئ الرئيسية لمعايير المراجعة الدولية بالنص الكامل للمعايير المتضمنة لتلك المبادئ، بالنظر لما تعانيه المهنة من ضعف مستوى التأهيل (التعليم والخبرة) والتدريب اللازم لذلك.

وقد أوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وتشكيل لجنة تابعة لجمعية المحاسبين القانونيين للعمل على تنظيم وإقامة دورات تدريبية لأعضاء الجمعية، وإنشاء قسم خاص لمراقبة جودة عمل المراجعة، وأن يتوفر لدى الجمعية مكتبة مهنية شاملة.

أما دراسة (حميدات، 2002) فقد هدفت الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق التي تقوم بتقديم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية. شملت عينة الدراسة (81) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة، تم تدقيقها من قبل (22) شركة تدقيق، وكانت نتائج الدراسة كما يلي: بلغت نسبة الشركات التي تجاوز مستوى جودة التدقيق فيها 70% حوالي 76.70% من مجموع كامل العينة، ووجد أن هناك علاقات ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق وأن جودة التدقيق تتأثر بعدة عوامل أخرى مثل حجم العميل والوضع المالي للعميل ونسبة المديونية ولم توجد فروق مهمة في مستوى جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية عنها لدى الشركات الخدمية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير وضوابط تتعلق بالجودة وتطبيق هذه المعايير بشكل إلزامي على شركات التدقيق في الأردن.

وقام (أحمد، 2003) بتحليل العوامل المرتبطة بجودة التدقيق من وجهة نظر المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين، وبيّنت هذه الدراسة أن معرفة فريق العمل لمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، والتزامهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية وتوفير الخبرة المهنية لهم بطبيعة نشاط العميل، تساهم في تحسين جودة التدقيق وتساهم في زيادة مقدرة المدقق على اكتشاف الانحرافات عند تدقيق القوائم المالية، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب التدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتأهيل الممارسين المهنة التدقيق علمياً وعملياً والتركيز على مدى تمسك المهنيين بأخلاقيات المهنة وأدائها وإلزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق نظام للرقابة على جودة أعمالها، إضافة إلى تبني فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها لتشكيل شركات تدقيق كبرى.

أما النوايسة (2008) فقد تناولت التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن. وتم تصميم استبانته لهذا الغرض ووزعت على العينة المكونة من (62) مدققاً تم اختيارهم بطريقة عشوائية من المدققين المزاولين للمهنة في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق بنسبة 80.2% وأن أكبر درجة تأثير على جودة التدقيق يعود للعوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق في حين كانت ادنى درجة تأثير تعود للمتغيرات المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، وأظهرت نتائج الدراسة أيضاً أهمية تأثير العوامل المتعلقة بأتعاب التدقيق على جودة عملية التدقيق حيث أن مدى قدرة العميل على سداد قيمة اتعاب التدقيق وحجم اتعاب التدقيق تؤثر على جودة التدقيق. ومن توصيات هذه الدراسة ما يلي:

أ- ضرورة تحديد اتعاب التدقيق على اساس موضوعيه والتأكد من التزام كافة مكاتب التدقيق فيها.

ب- تعريف المدققين بأهمية جودة التدقيق.

ج- حث مكاتب التدقيق على توفير نظام لتقييم الأداء ومنح المكافآت والحوافز للمدققين على اساسه.

هدفت دراسة (Owhoso et al. 2002) إلى التحقق من فاعلية المدقق المتخصص في اكتشاف الأخطاء

الروتينية والأخطاء المفاهيمية عند أداء خدمة الاطلاع. تكون مجتمع الدراسة من (144) مدققاً منتمين إلى أكبر مكاتب التدقيق المتخصصة في قطاعي البنوك والمستشفيات والبالغ عددها خمسة مكاتب في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد أثبتت الدراسة أن المدقق المتخصص ذو فاعلية أعلى من المدقق غير المتخصص في اكتشاف أخطاء سواء كانت مفاهيمية أو روتينية.

أما دراسة (Krishnan, 2003) فقد بيّنت مدى الارتباط بين التخصص لدى مكاتب التدقيق ومستوى إدارة الأرباح لدى العملاء. وكان مستوى المستحقات الاختيارية (Discretionary accruals) أداة القياس لمستوى إدارة الأرباح. وشملت الدراسة 24114 مشاهدة لـ 4422 شركة من مختلف القطاعات تعاملت مع أكبر مكاتب التدقيق الستة في العالم للفترة من 1989-1998م تبين من نتائج الدراسة أن المدقق المتخصص يساهم في تخفيض المصارف الاختيارية بشكل أكبر من المدقق غير المتخصص. وهذه النتيجة تدعم اتجاه مكاتب التدقيق في الاستثمار وبذل الجهد في التخصص لما له من الأثر في زيادة فاعلية التدقيق.

وبحثت ودراسة (Balsam, et al., 2003) بالارتباط بين التخصص لدى مكاتب التدقيق وجودة الأرباح، حيث قارن الباحثين بين المستحقات الاختيارية ومعامل الارتباط الربحي (Earnings Response Coefficient) لعدد من الشركات تم تدقيق قوائمها المالية من قبل مكاتب تدقيق متخصصة مقابل مجموعة أخرى من الشركات تم تدقيق قوائمها المالية من قبل مكاتب تدقيق غير متخصصة كأدوات قياس جودة الأرباح لهذه الشركات. اقتصر مجتمع الدراسة على عملاء أكبر مكاتب التدقيق في العالم والبالغ عددها آنذاك ستة مكاتب وبلغ مجتمع الدراسة 69207 شركة سنة (1991-1999). وبيّنت نتائج الدراسة أن القوائم المالية المدققة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة تتميز بانخفاض مستوى المصاريف المستحقة الاختيارية، أن جميع الطرق المتبعة لقياس التخصص تؤكد بأن القوائم المالية للشركات المدققة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة تتميز بارتفاع مستوى معامل الارتباط الربحي وعلى العكس فيما يخص القوائم المالية للشركات الأخرى، وأكدت الدراسة أن انخفاض مستويات إدارة الأرباح للشركات المدققة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة أعطى انطباع إيجابي في السوق المالي عن جودة الأرباح لهذه الشركات.

وهدفت دراسة (Dunn, and Mayhew, 2004) إلى التعرف على العلاقة بين عملية الاختيار لمكاتب التدقيق المتخصصة من قبل الشركات في فلوريدا وجودة الإفصاح لهذه الشركات، وقد تم قياس جودة الإفصاح بناءً على التقييم الوارد من قبل المحللين لدى جمعية إدارة الاستثمار والأبحاث في التقارير السنوية للفترة بين 1991-1996 وقد شمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المدققة من قبل مكاتب التدقيق العالمية وكان عددها آنذاك ستة مكاتب أما نتائج الدراسة فهي كما يلي:

1 - إن دوافع اختيار مكاتب التدقيق المتخصصة من قبل الشركات التي لا يتواجد لديها هيئات تنظيمية تابعة من رغبة هذه الشركات في الحصول على مستوى مرتفع من جودة الإفصاح.

2 - إن دوافع اختيار مكاتب التدقيق المتخصصة من قبل الشركات التي يتواجد لديها هيئات تنظيمية (Regulated Industries) نابع من رغبة هذه الشركات في تعزيز جودة الإفصاح لقوائمها المالية.

3 - تساهم مكاتب التدقيق المتخصصة في رفع جودة عملية التدقيق عند تزويد عملائها بالنصائح اللازمة للإفصاح بغض النظر إذا كانت شركات منتظمة أو غير منتظمة مما يساهم في رفع جودة عملية التدقيق.

كما هدفت دراسة (McMeeking, 2005) إلى التعرف على أثر اندماج مكاتب التدقيق على تركيز السوق والمنافسة وأسعار التدقيق (audit pricing) في المملكة المتحدة، وبينت نتائج الدراسة أن حصة مكاتب التدقيق قد ازدادت في الفترة بين 1985 حتى 2002 نتيجة الاندماج والتوسع في قطاعات جديدة، كما قام الباحثون بدراسة ما تم بشأن أتعاب التدقيق بعد اندماج مكاتب التدقيق وتبين بعد الاندماج في 1990/1989 بين (Coopers & Lybrand and Deloitte) وبين (Arthur Young and Ernst & Whinny) أن أتعاب التدقيق قد ازدادت، وفي المقابل، فإن أتعاب التدقيق قد انخفضت في المتوسط بعد اندماج عام 1997 بين (Price Waterhouse and Coopers & Lybrand) أما الاندماج بين (Deloitte and Anderson) في عام 2002 لم يؤثر بشكل واضح على أتعاب التدقيق، ودلت النتائج على أن العملاء يدفعون أتعاب أعلى للمدققين في حالة الاندماج مع مكاتب كبيرة.

هدفت دراسة (Azham, et.al., 2008) إلى التعرف على نوعية التخصص لكل مكتب من مكاتب التدقيق الكبار ونتيجة استخدام نصيب كل مكتب من سوق التدقيق ونوعية عدد العملاء لكل مكتب وذلك خلال الفترة من 1999-2000 وتبين أن مكتب (Ernst & Young) متخصص في الأنشاءات والتصنيع وأن مكتب (KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler) متخصص في تدقيق المنتجات الصناعية كما وجد أيضاً أن (PWC Coopers Price Water house) متخصص في المنشآت المالية أما Arther Andeson فوجد متخصصاً في التمويل والتصنيع والتكنولوجيا والتجارة والخدمات

نتيجة الاطلاع على الدراسات السابقة تبين أن بعض هذه الدراسات قد بينت العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق والبعض الآخر من هذه الدراسات قد توصلت إلى معرفة أثر التخصص في التدقيق على إدارة الأرباح وجودة الأرباح، وقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الروتينية والمفاهيمية. وهناك دراسات أخرى تعرضت إلى معرفة أثر إستراتيجية اندماج مكاتب التدقيق على أتعاب التدقيق أما هذه الدراسة فقد تناولت العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في التدقيق منفردة ومجمعة وهذا ما يميز هذه الدراسة عن غيرها.

### فرضيات الدراسة

- 1 - يؤثر تنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في الأردن على إستراتيجية عمل هذه المكاتب.
- 2 - يؤثر التأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في مكاتب التدقيق في الأردن على إستراتيجية عمل هذه المكاتب.
- 3 - يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن.

4 - يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.

### منهجية الدراسة

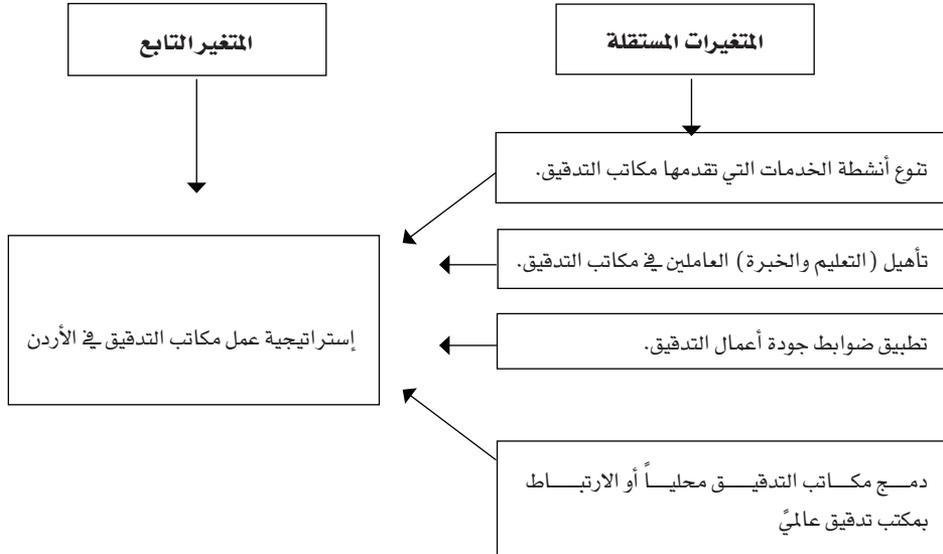
#### مجتمع وعينة الدراسة

يبلغ عدد مكاتب التدقيق المرخصة في الأردن (213) مكتب وتشمل هذه الدراسة المكاتب التي فيها محاسبان قانونيان (2) فأكثر، لذلك فإن عينة الدراسة ستكون من هذه المكاتب وعددها (28) مكتباً مرخصاً وبالتالي تكون الدراسة بالمسح الشامل للمكاتب الصغيرة نوعاً ما والكبيرة مما يدعم نتائج هذه الدراسة. تم توزيع (28) استبانة على مديري المكاتب أو الشركاء، أي أن وحدة المعاينة تشمل الشريك أو المدير في مكتب التدقيق المرخص في الأردن، استرجع من الاستبيانات الموزعة (26) استبانة مكتملة قابلة للتحليل، حيث تمت الإجابة عليها بنمط واحد بوضع علامة (X) على جميع فقرات الاستبانة، وعليه فقد بلغت نسبة الاستجابة %92.9 وهذه النسبة جيدة جداً.

#### نموذج الدراسة

يوضح شكل رقم (1) المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة كما يلي:

شكل رقم (1) نموذج الدراسة



## قياس متغيرات الدراسة

يوضح شكل رقم (2) قياس المتغيرات المستقلة، أي يوضح هذا الشكل العناصر التي تُكوّن كل متغير مستقل كما يلي:

### شكل رقم (2) عناصر المتغيرات المستقلة

<p>أولاً: العناصر التي تمثل الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق:</p>	
1. خدمات التوكيد Assurance Services وتتضمن ما يلي:	
* التدقيق (Audit)	
* الفحص (Examination)	
* الاطلاع (Review)	
* الإجراءات المتفق عليها (Agreed- Upon Procedures)	
2. خدمات عدم التوكيد Non Assurance Services وتشمل ما يلي:	
* المحاسبة (Accounting)	
* خدمات الاستشارات (Consulting Services)	
* الخدمات الضريبية (Tax Services)	
<p>ثانياً: العناصر التي يتكون منها متغير تأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في المكتب:</p>	
1. التأهيل العلمي الكافي	5. حضور المؤتمرات والندوات والمحاضرات في مجالات التدقيق
2. التدريب العلمي والتعليم المستمر	6. الخبرة بنشاط العمل
3. معرفة معايير المحاسبة الدولية	7. التسلسل الوظيفي حسب الخبرة في مكاتب التدقيق
4. معرفة معايير التدقيق الدولية	
<p>ثالثاً: العناصر التي تمثل ضوابط جودة أعمال التدقيق:</p>	
1. المتطلبات المهنية (Professional Requirements)	5. الاستشارة (Consultation)
2. المهارات والكفاءات (Skills & Competence)	6. قبول العملاء الجدد واستبقاء العملاء السابقين (Acceptance & Continuance Of Clients)
3. المهام (Assignments)	7. المراقبة (Monitoring)
4. التفويض / الإشراف (Delegation)	
<p>رابعاً: العناصر التي يستند إليها الاندماج المحلي والارتباط بمكتب تدقيق عالمي:</p>	
1. مركزية تنظيم مكتب التدقيق	3. حجم مكتب التدقيق
2. السمعة الجيدة لمكتب التدقيق	4. نوع مكتب التدقيق

وسوف يتم دراسة أثر هذه العوامل على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن من خلال وضع عبارات الاستبانة التي تعكس هذه العوامل وعناصرها أي كل فقرة في الاستبيان تشمل عنصراً من هذه المتغيرات لمعرفة مدى تأثيرها على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق.

وتظهر هذه الفقرات في جدول رقم 4، ورقم 8، ورقم 12، ورقم 16.

ولقد تم بناء استبانة الدراسة بشكل رئيسي استناداً إلى العناصر المكونة لمتغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول حيث تم قياس درجة تأثير هذه العناصر على الإستراتيجية كما هو واضح في منهجية الدراسة وكذلك في الجزء الخامس بعرض نتائجها.

### أداة الدراسة

قام الباحثان بتطوير أداة الدراسة وهي عبارة عن استبانة تتكون من (63) فقرة موزعة على أربعة أبعاد كالتالي: البعد الأول ويمثل: أنشطة خدمات مكاتب التدقيق، ويشمل على (16) فقرة وردت في جدول رقم (5)، والبعد الثاني ويمثل: التأهيل (التعليم والخبرة)، ويشمل على (15) فقرة ظهرت في جدول رقم (7)، والبعد الثالث ويمثل: ضوابط جودة أعمال التدقيق، ويتضمن (23) فقرة وردت في جدول رقم (9)، والبعد الرابع ويمثل: دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكاتب تدقيق عالمية، ويتضمن (9) فقرات كما ظهرت في جدول رقم (11)، حيث تكون في مجموعها تقييماً للعوامل المؤثرة على استراتيجيات مكاتب التدقيق العاملة في الأردن وعرضت الاستبانة على عدد من الأساتذة المختصين من ذوي الخبرات المتميزة في مجال الإدارة والمحاسبة والقياس والتقويم، وطلب منهم إبداء رأيهم فيها بخصوص العوامل المؤثرة على إستراتيجية مكاتب التدقيق العاملة في الأردن، تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار، وتم تعديل الاستبانة وإسقاط الفقرات التي وجدوها غير مناسبة لتصبح الاستبانة بصورتها النهائية مكونة من (63) فقرة، يقوم المجيب عليها بإبداء رأيه في فقرات الاستبانة وفقاً لمقياس (ليكرت) المكون من خمس درجات للتأكد من درجة تأثير العوامل المستقلة على الإستراتيجية على النحو التالي (كبير جداً، وكبير، ومحايد، وقليل، وقليل جداً) خصص لها الدرجات التالية (5 تأثير كبير جداً، 4 كبير، 3 محايد، 2 قليل، 1 قليل جداً) مع ملاحظة أن متوسط درجات سلم الإجابة هذا هو (3) وقد تم إيجاد معامل الثبات للمجالات الأربعة المكونة لأداة الدراسة باستخدام معامل الاتساق الداخلي للفقرات وفق معامل كرنباخ ألفا (Cronbach Alpha) والجدول رقم (3) يبين قيمة معامل كرنباخ ألفا لكل أجزاء الدراسة.

جدول رقم (3) معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)

#### للاتساق الداخلي لفقرات الدراسة حسب مكوناتها

العامل	البيان	عدد الفقرات	قيمة كرنباخ ألفا	النتيجة	المتغيرات
الأول	تعدد الأنشطة والخدمات	16	0.81	جيدة جداً	المستقل
الثاني	التأهيل (التعليم والخبرة)	15	0.84	جيدة جداً	المستقل
الثالث	ضوابط الجودة	23	0.94	ممتازة	المستقل
الرابع	الاندماج والارتباط بمكتب تدقيق	9	0.93	ممتازة	المستقل

عليه تحققت أداة القياس مستوى اتساق داخلي حيث كانت أقل قيمة للأبعاد الأربعة وهي (0.81).

### نتائج الدراسة

1- للإجابة عن سؤال الدراسة الأول الذي ينص على "هل يؤثر تعدد أنشطة الخدمات على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق"، واختبار الفرضية التي تنص على "يؤثر تعدد أنواع أنشطة الخدمات على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق"، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Linear Regression، كما يظهر في الجدول رقم (4)

جدول (4) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تعدد أنشطة الخدمات على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق

الدلالة الإحصائية	قيمة (t) الجدولية	قيمة (t) المحسوبة	قيمة Beta	المتغير المستقل
0.001	2.056	**5.28	-	الثابت
0.001	2.056	**3.96	0.505	تعدد أنشطة الخدمات

\*\* عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01)  $R^2=0.255$

يتضح من الجدول أعلاه أن تعدد أنشطة الخدمات تؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية، وقيمة الدلالة الإحصائية لأثر المتغير المستقل على التابع كانت أقل من (0.01). وأشارت النتائج كذلك إلى أن تعدد أنشطة الخدمات تفسر (25.5%) من التغيرات التي تحدث في إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت (0.255). وعليه فإننا نقبل الفرضية الأولى سابقة الذكر.

وكذلك تم إيجاد النسب المئوية لتكرارات الإجابة على فقرات الاستبانة والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبيان والمتعلقة بالمتغير المستقل الأول (تعدد أنشطة مكاتب التدقيق) كما يظهر واضحاً من الجدول رقم (5)

جدول رقم (5) إجابات أفراد العينة على الفقرات الخاصة بالعوامل المتعلقة بأنشطة الخدمات ودرجة تأثيرها

الرقم	الفقرات	كبير جدا %	كبير %	محايد %	قليل %	قليل جدا %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	مدى تأثير خدمات التأكيد على مكتبكم: أ. التدقيق	50.0	38.5	7.7	3.8	-	4.35	0.80
	ب. الفحص	11.5	57.7	26.9	3.8	-	3.77	0.71
	ج. الاطلاع	11.5	38.5	38.5	11.5	-	3.50	0.86
	د. الإجراءات المتفق عليها	15.4	34.6	38.5	7.7	3.8	3.50	0.99
2	مدى تأثير خدمات عدم التأكيد على مكتبكم: أ. المحاسبة	3.8	-	34.6	30.8	30.8	2.15	1.01
	ب. الخدمات الضريبية	19.2	30.8	23.1	23.1	3.8	3.38	1.17
	ج. خدمات الاستشارات	15.4	34.5	23.1	23.1	3.8	3.35	1.13
3	مدى قيام مكتبكم بالأعمال التالية (خبرة) في: أ. التحكم	3.8	23.1	30.8	19.2	23.1	2.65	1.20
	ب. التصفية	11.5	11.5	46.2	19.2	11.5	2.92	1.13
	ج. دراسات الجدوى الاقتصادية والإحصائية	3.8	26.9	15.4	38.5	15.4	2.65	1.16
	د. إعداد النظم الداخلية وأعمال تقييم الأداء والأعمال	15.4	19.2	46.2	11.5	7.7	2.23	1.11
	يستحسن أن يقدم مكتبكم: أ. أنشطة خدمات (متعددة) لكل النشاطات والصناعات	26.9	50.0	15.4	3.8	3.8	3.92	0.98
4	ب. أنشطة خدمات (محددة) مطورة ولكل نشاط فريق عمل متخصص	19.2	23.1	38.5	11.5	7.7	3.35	1.16
	إن من المواقف التي تحول دون تقديم أنشطة خدمات (متعددة): أ. عدم وجود محاسبين قانونيين مؤهلين (علمياً- عملياً)	15.4	26.9	38.5	11.5	7.7	3.31	1.12
5	ب. تدني الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة من مكاتبكم (عامل الوقت والكلفة)	13.1	26.9	34.6	7.7	7.7	3.50	1.17
	ج. قلة عدد مكاتب التدقيق قياساً لـ (حجمها ونوعها)	15.4	26.9	53.8	3.8	-	3.54	0.81
	العوامل المتعلقة بأنشطة الخدمات مجتمعة							
							3.32	0.41

يلاحظ من الجدول (5) أن المتوسطات للفقرات (1/أ)، (4/أ)، (1/ب)، (ج/ج)، (1/ج)، (1/د)، (5/ب)، (2/ب)، (2/ج)، (4/ب)، (5/أ)، أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن هذه النسب في منطقة (التأثير) (والتأثير الكبير)، وهي أعلى من النسب في الفقرات الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون

على هذه الفقرات، وأن هذه الفقرات تؤثر بشكل واضح على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن. وكان متوسط الفقرة رقم (1/1) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.35) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بمدى تأثير خدمات التدقيق على مكاتبيهم ثم تليها الفقرة رقم (4/4) بمتوسط مقداره (3.92)، والمتعلقة بأن يقدم المكتب أنشطة خدمات (متعددة)، وهكذا يمكن من التعرف على مدى التأثير لجميع الفقرات المرتبطة بالمتغير الأول وذلك بالنظر إلى جدول رقم (4).

كما يلاحظ أيضاً من الجدول (5) أن متوسط الفقرات (2/2)، (3/3)، (3/ج)، (3/ب)، أقل من درجة (المحايد)، وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة (عدم التأثير) أو عدم (التأثير جداً)، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات، أي أنها لا تؤثر على إستراتيجية العمل لدى مكتب التدقيق في الأردن وقد كان متوسط الفقرة رقم (2/2) أقل المتوسطات حيث بلغ (2.15)، وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات المرفوضة، وتتعلق هذه الفقرة بمدى تأثير خدمات عدم التأكيد على المكاتب وقد كانت متعلقة بتقديم خدمة المحاسبة.

وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المرتبطة بالبعد الأول نجد أنها تساوي 3.32 كما ظهر في الجدول رقم (5). وهذا يعني أن تأثير هذا البعد على الإستراتيجية أعلى من (3) وهي درجة المحايد مما يدعم قبول الفرضية الأولى.

وقد تم احتساب الانحراف المعياري للعوامل المتعلقة بتعدد أنشطة الخدمات ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.20) وأقل انحراف معياري بلغ (0.71)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق كبيرة في التباين.

2 - للإجابة عن سؤال الدراسة الثاني الذي ينص على "هل يؤثر التأهيل (التعليم والخبرة) على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق" واختبار الفرضية التي تنص على "يؤثر التأهيل (التعليم والخبرة) على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق"، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Linear Regression، كما يظهر في الجدول رقم (6).

جدول (6) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر التأهيل (التعليم والخبرة) على إستراتيجية عمل مكاتب

#### التدقيق

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة الإحصائية
الثابت	-	**6.67	2.056	0.001
التأهيل (التعليم والخبرة)	0.543	**4.38	2.056	0.001

\*\* عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01)  $R^2=0.295$

يتضح من الجدول أعلاه أن التأهيل (التعليم والخبرة) يؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية، وقيمة الدلالة الإحصائية لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع كانت أقل من (0.01). وأشارت النتائج كذلك إلى أن التأهيل (التعليم والخبرة) يفسر (29.5%) من التغيرات التي

تحدث في إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت (0.295). وعليه فإننا نقبل الفرضية الثانية سابقة الذكر. وكذلك تم إيجاد النسب المثوية لتكرارات الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة، كما يظهر من الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) إجابات أفراد العينة على الفقرات الخاصة بالتأهيل (التعليم والخبرة) ودرجة تأثيرها على

#### الإستراتيجية

الرقم	الفقرات	كبير جداً %	كبير %	محايد %	قليل %	قليل جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التأهيل العلمي الكافي للقائمين على مكتب التدقيق كالحصول على الدرجة العلمية التالية: حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة أو أي تخصصات ذات العلاقة.	7.7	26.9	34.6	15.4	15.4	2.96	1.18
أ	حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأولى في التخصصات ذات العلاقة المهنية.	15.4	53.8	23.1	7.7	-	3.77	0.82
ب	حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) في تخصصات ذات العلاقة المهنية.	19.2	42.3	34.6	3.8	-	3.77	0.82
ج	حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل الشهادة الجامعية الأخرى تخصص محاسبة.	26.9	53.8	11.5	7.7	-	4.00	0.85
د	حصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل (ماجستير أو دكتوراه) تخصص محاسبة.	26.9	46.2	26.9	-	-	4.00	0.75
هـ	حصول المحاسب القانوني على شهادة الزمالة مثل (CPA أو CA) أو غيرها من الشهادات المهنية.	65.4	19.2	3.8	11.5	-	4.38	1.02
و	مساهمة المحاسب القانوني في التدريب والتعليم المستمر داخل وخارج مكتب التدقيق.	57.7	26.9	11.5	3.8	-	4.38	0.85
1	الإلمام الجيد للمحاسب القانوني بعمالير المحاسبة، ومعايير التدقيق المعمتة.	57.7	30.8	7.7	3.8	-	4.42	0.81
2	مشاركة المحاسب القانوني بالندوات والمؤتمرات المهنية.	46.2	34.6	19.2	-	-	4.27	0.78
3	توفر الخبرة المهنية للقائمين على مكتب التدقيق بنشاط الصناعة التي ينتمي إليها العميل.	46.2	38.5	11.5	3.8	-	4.27	0.83
4	توفر الخبرة المهنية العامة للمحاسب القانوني في مهنة التدقيق.	53.8	38.5	7.7	-	-	4.46	0.65
5	التزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة.	65.4	26.9	7.7	-	-	4.58	0.64
6	تغيير المدققين وإعادة توزيعهم على عمليات تدقيق أخرى.	34.6	26.9	30.8	7.7	-	3.88	0.99
تابع جدول رقم (7)								
الرقم	الفقرات	كبير جداً %	كبير %	محايد %	قليل %	قليل جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9	إلمام المحاسب القانوني بالحاسب الآلي (الحاسوب).	61.5	30.8	7.7	-	-	4.54	0.65
10	إلمام المحاسب القانوني باللغات الأخرى (الأجنبية كالكلفة الإنجليزية).	57.7	34.6	7.7	-	-	4.50	0.65
العوامل المتعلقة بالتأهيل (التعليم والخبرة) مجتمعمة								
							4.15	0.46

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن متوسطات الفقرات (7-10-6-3-1/2--4-5(د)-1/هـ)-8-- (ب/1)-(ج/1) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة (التأثير) و(التأثير الكبير) أعلى من النسب في الفقرات الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات، وقد

كان متوسط الفقرة رقم (7) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.58) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بالتزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة، ثم تلتها الفقرة رقم (9) بمتوسط مقداره (4.54) والمتعلقة بإمام المحاسب القانوني بالحاسب الآلي (الحاسوب) ويوضح الجدول أهمية هذه الفقرات في التأثير على إستراتيجية العمل لدى مكتب التدقيق في الأردن. كما يلاحظ من الجدول رقم (7) أن متوسط الفقرة (1/أ) أقل من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن هذه النسبة في منطقة (عدم التأثير) و(عدم التأثير جداً)، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرة، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1/أ) أقل المتوسطات حيث بلغ (2.96) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات المرفوضة أي لا تؤثر على إستراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق في الأردن، وتتعلق هذه الفقرة بحصول المحاسب القانوني على شهادة علمية مثل كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة أو أي تخصصات ذات العلاقة.

وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي لجميع الفقرات في الجدول رقم (7) نجد أنه يساوي 4.15 وهذا يعني أن هذا البعد يؤثر بشكل كبير على إستراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق وهذا يدعم قبول الفرضية الثانية. تم احتساب الانحراف المعياري لأثر العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة) ومدى التجانس في الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.18) وأقل انحراف معياري بلغ (0.64)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

3- للإجابة عن سؤال الدراسة الثالث الذي ينص على "هل يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق" واختبار الفرضية التي تنص على "يؤثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق"، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Linear Regression، كما يظهر في الجدول رقم (8).

جدول (8) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق على إستراتيجية عمل

#### مكاتب التدقيق

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة الإحصائية
التأثير	-	**4.67	2.056	0.001
تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق	0.451	**3.42	2.056	0.001

\*\* عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01)  $R^2=0.203$

يتضح من الجدول أعلاه أن تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق يؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية، وقيمة الدلالة الإحصائية لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع كانت أقل من (0.01). وأشارت النتائج كذلك إلى أن تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق تفسر (20.3%) من التغيرات التي تحدث في إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت (0.203). وعليه فإننا نقبل الفرضية الثالثة سابقة الذكر.

وكذلك تم إيجاد النسب المئوية لتكرارات الإجابة على فقرات الاستبانة، وإيجاد المتوسطات والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بضوابط جودة أعمال التدقيق ودرجة تأثيرها على الاستراتيجية (أنظر جدول رقم 9).

الجدول رقم (9)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بضوابط جودة أعمال التدقيق ودرجة تأثيرها على الإستراتيجية

الرقم	الفقرات	كبير جداً %	كبير %	محايد %	قليل %	قليل جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	توفر نظام رقابة على الجودة داخل مكتب التدقيق (وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على سياسات وإجراءات مكتب التدقيق).	50.0	38.5	11.5	-	-	4.38	0.70
2	مركزية تنظيم مكتب التدقيق (يعني تكون جميع فروع المكتب مرتبطة مباشرة بإدارة المكتب الرئيس).	23.1	30.8	30.8	11.5	3.8	3.58	1.10
3	يتم التأكيد على الاستقلال الفكري، والاستقامة، والموضوعية والنزاهة، والسرية، والسلوك المهني، للمدقق من خلال وضع برنامج التدريب والإشراف وعمل قوائم استقصاء لمراجعة عملية التدقيق.	50.0	34.6	15.4	-	-	4.35	0.75
4	يحتفظ المكتب بقائمة محدثة بأسماء عملائه والإطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلاليتهم.	26.9	65.4	7.7	-	-	4.19	0.57
5	يتم تعيين وفق سياسات وإجراءات معينة للتوظيف.	42.3	50.0	3.8	-	-	4.31	0.74
6	يتم تعيين الموظفين على كافة المستويات بناءً على حجم العملاء الحاليين والتوقعين واعتبارات ترك العمل أو التعاقد للموظفين الحاليين.	15.4	53.8	30.8	-	-	3.85	0.67
7	يحتفظ المكتب بسجل عن نشاطات المكتب وعن كل موظف.	42.3	46.2	7.7	3.8	-	4.27	0.78
8	يساهم المكتب في: دفع رسوم واشتراكات الموظفين بعضوية المنظمات والجمعيات المهنية.	34.6	42.3	11.5	11.5	-	4.00	0.98
أ	توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية والمتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها.	38.5	46.2	15.4	-	-	4.23	0.71
ب	عقد دورات تدريبية باستمرار داخل المكتب لجميع المستويات الوظيفية.	26.9	42.3	23.1	7.7	-	3.88	0.91
ج	قدرة القائمين على مكتب التدقيق بتقديم أحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق.	30.8	53.8	11.5	3.8	-	4.12	0.77
10	يوجد تقسيم للوظائف إلى مستويات وظيفية محددة المسميات ووصف وظيفي للأعمال التي يقوم بها الموظف والمسؤوليات التي يتحملها في كل مستوى وظيفي.	26.9	46.2	26.9	-	-	4.00	0.75
11	إتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق.	38.5	30.8	26.9	3.8	-	4.04	0.92
12	يتم تخطيط المكتب باحتياجاته من الموظفين على أساس شامل وحسب حاجة كل فرع على حدة.	23.1	53.8	15.4	7.7	-	3.92	0.84
13	يتم إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق إفرادية، تتضمن متطلبات الموظفين وجدول أعمال التدقيق.	38.5	50.0	7.7	3.8	-	4.23	0.76
14	اعتماد مكتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول.	26.9	46.2	19.2	7.7	-	3.92	0.89
15	يتم التخطيط لكل مهمة تدقيق بشكل ملائم وخطي وإشراف مناسب على المستويات الوظيفية بأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين.	42.3	46.2	11.5	-	-	4.31	0.68

0.67	4.15	-	-	15.4	53.8	30.8	يشترك المساعدون بأكبر قدر ممكن من أعمال مهمة التدقيق تحت إشراف موظفين مختلفين من وقت لآخر.	16
1.27	3.38	7.7	19.2	23.1	26.9	23.1	يلجأ المكتب بشكل غير رسمي إلى استشارة مكاتب تدقيق أخرى معينة أو أشخاص معينين من خارج المكتب لمعالجة الاستفسارات المهنية.	17
0.82	4.03	-	3.8	19.2	46.2	30.8	يعتمد المكتب على آراء مستشارين داخليين خاصة فيما يتعلق بالأمور القانونية التشريعية.	18
0.69	4.35	-	-	11.5	42.3	46.2	يقوم مدير المكتب بالرقابة على مدى انسجام الإجراءات والقرارات التي تم التوصل إليها مع سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بقبول واستمرار العملاء.	19
0.73	4.15	-	-	19.2	46.2	34.6	مشاركة مديري التدقيق الرئيسيين، وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق.	20
0.74	4.08	-	-	23.1	46.2	30.8	يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك بتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة بضوابط الجودة تعمل بفعالية.	21
0.58	4.07	العوامل المتعلقة بتطبيق جودة أعمال التدقيق مجتمعة						

تكملة الجدول رقم (9)

ويلاحظ من الجدول أن متوسطات الفقرات (1-3-19-5-15--7(ب/8)13--4-16-20-9-21-11--18(i/8)10--12--14(ج/8)6--2-17) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة التأثير والتأثير الكبير جداً أعلى من النسب في الفقرات الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات وأن لها تأثير كبير على إستراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.38) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق هذه الفقرة بأن توفر نظام رقابة الجودة داخل مكتب التدقيق (وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على سياسات وإجراءات مكتب التدقيق)، ويمكن استنتاج مدى تأثير هذه الفقرات من خلال النظر إلى جدول رقم (9).

المتوسط لجميع الفقرات المتعلقة بالبعد الثالث (جودة أعمال التدقيق) يساوي 4.07 وهذا يعني أن هذا البعد يؤثر بصورة واضحة على إستراتيجية مكاتب التدقيق في الأردن ويدعم قبول الفرضية الثالثة.

4 - للإجابة عن سؤال الدراسة الرابع الذي ينص على "هل يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق" واختبار الفرضية التي تنص على "يؤثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق"، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Linear Regression، كما يظهر من الجدول رقم (10).

جدول (10) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة الإحصائية
الثابت	-	**5.621	2.056	0.001
دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي	0.534	**4.28	2.056	0.001

\*\* عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01)  $R^2=0.285$

يتضح من الجدول أعلاه أن دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي يؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية، لأن قيمة الدلالة الإحصائية لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع كانت أقل من (0.01). وأشارت النتائج كذلك إلى دمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي تفسر (28.5%) من التغيرات التي تحدث في إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، وذلك لأن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) بلغت (0.285). وعليه فإننا نقبل الفرضية الرابعة سابقة الذكر.

وكذلك تم إيجاد النسب المئوية لتكرارات الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات والانحراف المعياري بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة، وذلك كما يوضح الجدول رقم (11).

جدول رقم (11) إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي

ودرجة تأثيرها على الإستراتيجية

الرقم	الفقرات	كبير جداً %	كبير %	محايد %	قليل %	قليل جداً %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو بمكتب تدقيق عالمي: كبير الحجم يقاس بعدد المؤهلين وعدد العملاء.	30.8	38.5	15.4	11.5	3.8	3.81	1.13
ب	ذو مركزية تنظيمية (هيكل تنظيمي، فروع وأقسام وأنشطة متطورة).	30.8	34.6	19.2	11.5	3.8	3.77	1.14
ج	ذو سمعة وشهرة جيدة.	53.8	34.6	7.7	-	3.8	4.35	0.94
2	مدى التزام المكتب المحلي بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق.	46.2	26.9	23.1	-	3.8	4.12	1.03
3	مدى تقيد المكتب بالدليل والسلوك الأخلاقي والمهني وإرشادات وتطبيقات التدقيق المتعارف عليها.	50.0	38.5	7.7	-	3.8	4.31	0.93
4	يلجأ المكتب المحلي للاستشارة ومعالجة استفسارات معينة مع مكتب التدقيق العالمي.	38.5	34.6	11.5	7.7	7.7	3.88	1.24
5	اندماج المكتب أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي تساعد على: تطوير وتنوع أنشطة الخدمات المهنية.	46.2	42.3	-	7.7	3.8	4.19	1.06
أ	تنمية الخبرات والثقافات وتنوعها لدى المحاسبين القانونيين.	46.2	34.6	15.4	-	3.8	4.19	0.98
ب	الحصول على ثقة العملاء والحصول على شركات كبيرة الحجم.	57.7	23.1	11.5	-	7.7	4.23	1.18
ج	العوامل المتعلقة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي مجتمعة						4.09	0.87

يلاحظ من الجدول رقم (11) أن متوسطات الفقرات (1/ج)--3--(5/ج)--(5/أ)--(ب/5)--2--4(أ/1)- (ب/1) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) وأن النسب في منطقة التأثير والتأثير الكبير أعلى من النسب للفقرات الأخرى، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات، وقد كان متوسط الفقرة رقم (1/ج) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.35) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة، وتتعلق بأن اندماج المكتب مع مكتب تدقيق محلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي بأن يكون ذا سمعة وشهرة جيدة يؤثر على إستراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق.

وقد ظهر ذلك واضحاً في جدول (11) من خلال النظر إلى المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الخاصة بالبعد الثالث مجتمعة ويساوي 4.09 وهذا يدعم قبول الفرضية الرابعة.

وقد تم إيجاد الانحراف المعياري لأثر العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، ومدى التجانس فقي الإجابات ووجد أن أعلى انحراف معياري بلغ (1.24) وأقل انحراف معياري بلغ (0.93)، وهذا يعطي مؤشراً بأن الإجابات متجانسة ولا يوجد فروق في التباين.

ولقياس أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة والمتمثلة في ”(تعدد أنشطة الخدمات والتأهيل (التعليم والخبرة) وتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق ودمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي) على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق“، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد Multiple Linear Regression، كما يظهر من الجدول رقم (12).

جدول (12) نتائج تحليل أثر معاميل الانحدار لجميع العوامل المستقلة مجتمعة على إستراتيجية عمل

#### مكاتب التدقيق

المصدر	R2	R	قيمة Beta	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة الإحصائية
الثابت			-	**6.91	2.056	0.001
المتغيرات المستقلة مجتمعة	0.67	0.82	0.71	**5.47	2.056	0.001

\*\* عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01)  $R^2=0.67$

يتضح من الجدول أعلاه أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تؤثر على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق، فقد فسرت بيانات جدول رقم (12) ما نسبته (0.67) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق) أي أن المتغيرات مجتمعة تفسر %67 من المتغيرات التي تحدث في إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق. وقد بلغت قيمة بيتا (0.71) وهي القيمة المعدلة لمعامل الأندماج وتبين الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة مجتمعة. وقد كشف اختبار t (عن الدلالة الإحصائية لتأثير هذه المتغيرات مجتمعة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق وذلك لأن (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية. قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.01).

تظهر بيانات الجدول رقم (13) أن العوامل التي جاءت مرتبة تنازلياً حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على النحو التالي:

#### جدول رقم (13) ترتيب العوامل المستقلة حسب درجة التأثير على الإستراتيجية

الرتبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العوامل
4	0.41	3.32	العوامل المرتبطة بتعدد أنشطة الخدمات
1	0.46	4.15	العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة)
3	0.58	4.07	العوامل المرتبطة بضوابط الجودة
2	0.87	4.09	العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي
	0.46	3.91	جميع العوامل مجتمعة

حيث احتلت العوامل المتعلقة بالتأهيل (التعليم والخبرة) المرتبة الأولى بوسط حسابي 4.15 وانحراف معياري مقداره 0.46 فيما احتلت العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي المرتبة الثانية

بوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري مقداره 0.87.

بينما احتلت العوامل المرتبطة بضوابط جودة أعمال التدقيق المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري 0.58. أما العوامل المرتبطة بتعدد أنشطة الخدمات، فقد احتلت المرتبة الرابعة بوسط حسابي 3.32 وانحراف معياري مقداره 0.41. وقد بلغ الوسط الحسابي العام لجميع العوامل مجتمعة 3.91 بانحراف معياري مقداره 0.46.

### الخاتمة والتوصيات

تشير نتائج هذه الدراسة إلى أنه تم قبول الفرضيات الأربعة وهذا يعني أن العوامل الرئيسية الأربعة تؤثر على إستراتيجية مكاتب التدقيق وهذه العوامل هي:

(1) أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق و (2) التأهيل (التعليم والخبرة) لدى المدققين و (3) مدى تطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق و (4) ودمج مكاتب التدقيق محلياً أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي. وقد بينت هذه الدراسة أن أقوى هذه العوامل هو عامل التأهيل (التعليم والخبرة) يليه العامل المرتبط بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي، ولا شك أن اندماج مكاتب التدقيق يؤدي إلى زيادة إمكانياتها المهنية وتقوية استقلاليتها والتوفير في الأعباء والمصاريف التي تتكبدها مكاتب التدقيق الصغيرة مما يحسّن من جودة الخدمة التي تقدمها، وبشكل مفصل فقد أظهرت هذه الدراسة النتائج التالية: (1) أن تنوع أنشطة مكاتب التدقيق في الأردن مثل التدقيق والفحص والإطلاع والاستشارات يؤثر على إستراتيجية هذه المكاتب وكذلك وجود فريق متخصص لكل نوع من هذه الخدمات وتدني أتعاب التدقيق يؤثر على هذه الإستراتيجية، (2) إن حصول المدقق على مؤهل علمي وشهادة الزمالة وتدريب مستمر واستقلالية يؤثر بشكل كبير على إستراتيجية مكاتب التدقيق مما يجعلها تضع الخطط اللازمة وإجراءات التدقيق المتقدمة التي تحسّن الخدمة؛ (3) إن وجود نظام رقابة على الجودة داخل مكاتب التدقيق والالتزام بالسلوك المهني والتعيين والترقية حسب الكفاءة والأداء يمكن هذه المكاتب من وضع برامج تدقيق شاملة مما يؤدي إلى تحقيق أهدافها، (4) وجد من هذه الدراسة أن اندماج المكاتب المحلية أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي يساعد على وضع إستراتيجية تتماشى مع رؤية ورسالة (Mission and Vision) هذه المكاتب مما يؤدي إلى تطوير وتحسين وتنوع الخدمات المهنية المقدمة.

واستناداً لنتائج هذه الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

ضرورة العمل من قبل مكاتب التدقيق على مواكبة التطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات، وتطوير الأنظمة المحاسبية المستخدمة، مما يمكن هذه المكاتب من وضع إجراءات تدقيق مناسبة، وينعكس بالتالي على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن، وكذلك التركيز على تقديم خدمات التأكيد مثل التدقيق والفحص والإطلاع والإجراءات المتفق عليها، وبنى مكاتب التدقيق الكبيرة في الأردن لمبدأ التخصص

في التدقيق (Specialization in Auditing) مما يؤدي إلى تحسين جودة أعمال التدقيق والإبداع فيها. الاهتمام بالمؤهلات العلمية والمهنية للمدققين ورفع سوية تدريب المهنيين ميدانياً، مع وضع إطار مقبول للتأهيل المهني، بحيث يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين مكاتب التدقيق. العمل على توعية المدققين، بأهمية إتباع وتطبيق معايير ضوابط جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم، وذلك عن طريق عقد المحاضرات والدراسات والندوات المختلفة والتعليم المستمر. تبنّي فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها، لتشكيل شركات تدقيق كبرى، قادرة على تقديم خدمات تدقيق ذات مواصفات عالية، وأن يتم الاستفادة من خبرات المكاتب الأجنبية في مجالات أعمال التدقيق.

## المراجع

### المراجع العربية

- أحمد، إبراهيم (2003)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق - دراسة تحليلية- رسالة ماجستير- غير منشورة- كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية -قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، الأردن.
- البهلول، محمد عبد الغني(2001)، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية- رسالة ماجستير- غير منشورة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق، سوريا.
- حميدات، محمد محمود (2002)، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها -دراسة ميدانية- رسالة ماجستير- غير منشورة- كلية الاقتصاد، العلوم الإدارية -قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن.
- دهمش، رلي نعيم حسني (1994)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية -رسالة ماجستير- غير منشورة- كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الركابي، كاظم نزار. (2004)، الإدارة الإستراتيجية (العولة والمنافسة). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عارضة، أسعد. (1997)، أين نحن من قواعد السلوك المهني، مجلة المدقق، العدد 31: .
- عبد الله، خالد أمين. (2000)، علم تدقيق الحسابات- الناحية العلمية، دار وائل للنشر، عمان.
- المالكي، عبد الله. (2000)، تدقيق الحسابات مهمات جديدة في عصر جديد، مجلة المدقق، العدد 41.
- نيروخ، نضال عبدالمطي(2000)، مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، الصعوبات وافاق التطوير، دراسة مسحية لوجهات نظر مدققي الحسابات القانونيين- رسالة ماجستير- غير منشورة، جامعة القدس، فلسطين.
- نوايسة، محمد ابراهيم (2008)، العوامل المؤثرة علي جودة تدقيق الحسابات، مجلة المدقق، العدد 77، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين. عمان-الأردن.

### المراجع الأجنبية

- Azham Md .Ali, Mohd. Hadafi Sahdan, Mohd. and Hadzram Harun Rasit) 2008) "Audit Specialization in Malaysia" International Journal of Business and Management. March,2008.
- Balsam, S., Krishnan, J., and Yang J.S., (2003). "Auditor Industry Specialization and Earning Quality", A Journal of Practice & Theory, 22(2): 7197-.
- Bowman, Cliff (1990). The Essence of Strategic Management, Englewood Cliffs N. J. Prentice Hall.
- Casterella, Jeffrey.R., Francis,Jere R. Lewis , Barry L., and Walker, Paul , ( 2004 ) " Auditor Industry Specialization , Client Bargaining Power, and Auditing Prices " Auditing, Vol.23 Issue1, P.123140-.
- Carcello, Jousef V., Bedard, Jean C., and Hermanson, Dana R. (2009) " Responses of the American Accounting Association's Tracking Team to the Recommendations of the Advisory Committee on Auditing Profession" Accounting Horizon, Vol.23 No.1 PP 69- 84

- Cooper , Kathie, and Deo, Hemant ( 2006) "Maximize Audit Fees And Minimize Audit Risk" The Journal of American Academy of Business , Cambridge, Vol.8 No.2 PP 210215-.
- Crosley, Gale ,(2004) " Seize Opportunity to Develop and Market New Services " CPA Managing Partner Report, Aspen Publishers Inc. P. 3.
- Dunn, K. A. & Mayhew, B. W. (2004). "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", Review of Accounting Studies, Kluwer Academic Publishers, 9, 3558-.
- Ferguson, A., and Sokes, D.J.(2002). Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers , Contemporary Accounting Research 19(1): 77100-.
- Glueck, Fredrick W. (1982). "The Evaluation of Strategic Management", Mckinsey Staff Paper, October, p 149.
- Glueck. F. W . (1988). Business Policy and Strategic Management. New York: McGraw-Hill Book Co. INC.
- Henderson, Bruce. D.(1989) The Origin of Strategy, Harvard Business Review . PP 6780-.
- Hofer. C. W. and Schended, Dan, (1980). Strategic Management St. Paul, Minn: West Publishing Co.
- Johnson, Gerry, Keven Scholes & Richard Withington (2005). Exploring Corporate Strategy, 7th ed. Prentice-Hall Financial Times.
- Jeppesen, Kim K. (2007) " Organizational risk in Large Audit Firms" Managerial Auditing Journal Vol. 22 No. 6 PP 590603-.
- Krishnan G. W. (2003). "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?", Accounting Horizons, 116-.
- Mayhew, B. M & Kins, M.S (2003). "Audit Firm Industry Specialization As A Differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Firms Going Public Auditing", Journal of Practice & Theory, 22(2), pp. 3352-.
- McMeeking, Kevin.V. (2005). "The Effect of Audit Firm Mergers on Audit Pricing in the U.K", BBA Auditing SIG Conference.
- Mintzberg H. and Water, J. A. (1982). Tracking Strategy in an Entrepreneurial Firm. Academy of Management Journal, pp 1725-.
- Owhoso, V. E. Messier Jr.W.F, & Lynch.J.D. (2002). "Error Detection by Industry Specialized Teams During Specialized Audit Review", Journal of Accounting Research, 40(3): 883900-.
- Philip, Slenick. (1957). "Leadership in Administration: A Sociological Interpretation". New York: Harvard Business Review.
- Porter, M. E. (1990). "The Competitive Advantage of Nations". Harvard Business Review, pp 5261-.
- Porter, M. E. (1997). "What a Strategy". Harvard Business Review, pp 4055-.
- Quinn, J. B. (1980). Strategic Logical Incrementalism. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Schelling, T.C. (1980). The Strategy of Conflict, 2nd ed., Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Thavapalan, Sumithira., Robyn, Moroney., and Roger, Sinnett. (2002). "The Effect of Pricewaterhouse Cooper merger on Auditor Concentration in Australia, a Note", Accounting & Finance, vol. 42, pp. 153167-.
- Thomas, Joe, G. (1988). Strategic Management: Concepts Practice and Cases. New York: Harper and Row Publishers.
- Wall. S. and Rees. B. (2004). International Business. 2nd ed. Prentice – Hall financial Times.