

مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والتزامهم بها

● عبدالرزاق «محمد سعيد» الفرّح

abidfarah@hotmail.com

● نضال عمر زلوم

جامعة البلقاء التطبيقية - الأردن

مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والتزامهم بها

عبدالرزاق «محمد سعيد» الفرخ
نضال عمر زلوم
جامعة البلقاء التطبيقية - الأردن

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق ومن ثم قياس درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق، وكذلك قياس مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق في ديوان المحاسبة الأردني. بالإضافة لذلك تسعى الدراسة لبيان أثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط على درجة التزامهم بالتخطيط لعملية التدقيق. كما تبين الدراسة أثر درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق على مرونة عملية التخطيط للتدقيق. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات العاملين في ديوان المحاسبة الأردني حيث بلغ عدد الاستبانات القابلة للتحليل الإحصائي (77) استبانة. ولاختبار الفرضيات في الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي، واختبار (ت) للعينة الواحدة، واختبار الانحدار البسيط. توصلت الدراسة إلى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط المناسب لعملية التدقيق، وهذا وبينت الدراسة أن التخطيط لعملية التدقيق في ديوان المحاسبة الأردني يمتاز بالمرونة (القابلية للتغير والتحديث). كما أظهرت النتائج وجود أثر لإدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق على درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لدرجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق على مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق في ديوان المحاسبة الأردني. اعتماداً على هذه النتائج خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات التي تساهم بزيادة التركيز على التخطيط لعملية التدقيق لما له من أثر إيجابي على جودة التدقيق وبالتالي الحفاظ على المال العام.

الكلمات المفتاحية: التخطيط لعملية التدقيق، مدققي الحسابات، ديوان المحاسبة الأردني.

The Awareness to the Importance of Planning for the Audit Process by Auditors' at the Jordanian Audit Bureau and Their Extent of Compliance with Planning for Audit Process

Abdel Razaq Al-Farah

Nidal Zalloum

AI - Balaqa Applied University - Jordan

Abstract

This research aims to identify the awareness to the importance of planning for the audit process by auditors' at the Jordanian audit bureau and their extent of compliance with planning for the audit process, as well as measure the flexibility of the audit process at the Jordanian audit bureau. In addition, the research seeks to demonstrate the impact of the awareness to the importance of planning on the degree of compliance with planning for the audit process. Moreover, it attempts to measure the impact of compliance with planning for the audit process on flexibility of the audit process by auditors' at the Jordanian Audit Bureau.

To achieve these objectives, a questionnaire was developed and distributed to a sample of auditors' at the Jordanian Audit Bureau, where the number of valid questionnaires for statistical analysis was (77). Descriptive statistics, one sample t- test, and a simple regression test were used.

The study concludes that auditors' at the Jordanian Audit Bureau comply with the planning for the audit process. It also shows that planning for the audit process at the Jordanian Audit Bureau characterizes by flexibility (ability to change and update).

The results also show that the awareness to the importance of planning for the audit process have a positive impact on the degree of compliance with planning for the audit process by auditors' at the Jordanian Audit Bureau, on the other hand the results indicate that compliance with planning for the audit process have a positive impact on the flexibility of the audit process. Based on those results, this study comes out with a set of important recommendations that contribute to the increased emphasis on planning for the audit process because of its positive impact on the quality of the audit, thus protecting the public money.

Keywords: planning the audit process, auditors, the Jordanian Audit Bureau.

المقدمة

تعددت الأجهزة الرقابية التي تمارس الرقابة على المال العام (مثل ديوان المحاسبة) بهدف التأكد من حسن إدارة المال العام والمحافظة عليه، إلا أن ضعف التدقيق والرقابة الحكومية على المال والشركات العامة أحياناً وغياب الرقابة وعدم إعطاء جهاز الرقابة الحكومي الصلاحيات الكافية أحياناً أخرى أدت إلى تعرض ثروات وخيرات البلدان العربية إلى البيع والخصخصة والسرقة والنهب ممن يدعون مصلحة المواطن (حسن، 2011). الأمر الذي أدى لانطلاق ثورات الربيع العربي ضد الجوع والفقر والبطالة وضد الفساد مع بداية العام (2011). مما يثير تساؤلاً: أين أجهزة الرقابة الحكومية والمتمثلة بديوان المحاسبة، وبالتالي يضع علامة استفهام حول قيام ديوان المحاسبة بالرقابة بكفاءة وفاعلية من خلال إدراك أهمية القيام بالتخطيط لعملية التدقيق بما يكفل قيام الجهات الحكومية بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وما إذا كان ديوان المحاسبة في ظل التطورات السريعة العالمية يراعي الحاجة لوضع خطة لعملية التدقيق تتمتع بالمرونة الكافية، ومرونة خطة التدقيق تعرف على أنها درجة استجابة برنامج أو خطة التدقيق للتعديل والتغيير طبقاً للأحداث غير المتوقعة المحتملة الحدوث (خليل، 2000). والعمل على التطوير المستمر بما يتلاءم والتوسع الحاصل في نشاطات القطاع العام.

ستقوم الدراسة بقياس مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق وكذلك مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق في ديوان المحاسبة الأردني، ومن ثم قياس درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق، وبيان أثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق، وكذلك بيان أثر درجة التزام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق. الأمر الذي يعزز من أداء ديوان المحاسبة وكذلك أجهزة التدقيق والرقابة الحكومية مما يكسبها المصداقية والسمعة الجيدة، ويحافظ على الاقتصاد الوطني من خلال المحافظة على استمرارية المؤسسات والشركات العامة التي تخضع للتدقيق من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

مشكلة الدراسة

تسعى الأجهزة الحكومية لتنفيذ الأنشطة والبرامج التي تهدف لتقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، ولتقييم مستوى أداء هذه الأجهزة وضمان التزامها بالموازنات المخططة لها وعدم خروجها عن مسارها كان لا بد من وجود أجهزة رقابية (ديوان المحاسبة) تراقب مدى استغلال الأجهزة الحكومية للموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية من خلال القيام بمسؤولياته في الرقابة (التدقيق) على أداء الأجهزة الحكومية. إذ يقوم الديوان بتنفيذ عملية تدقيق منتظمة لجمع الأدلة وتقييمها للخروج برأي معقول حول أداء الأجهزة الحكومية، ولا بد من اتباع خطوات منطقية ومدروسة ومعروفة جيداً ومتطورة لأنشطة وخدمات الأجهزة الحكومية، ويعد إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق أمراً هاماً لتحديد الطبيعة الخاصة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة والمعاملات التي تقوم بها الأجهزة الحكومية، كما

يلعب تمتع تخطيط عملية التدقيق بالمرونة دوراً هاماً نظراً للتطور المستمر للخدمات الجديدة والممارسات المقدمة من قبل الأجهزة الحكومية، والتي قد لا تحاكيها تطورات مماثلة لنظم الرقابة الداخلية القائمة. إن القيام بتدقيق الحسابات بشكل مباشر دون القيام بالتخطيط المسبق قد يؤثر على كفاءة وفعالية عملية التدقيق (Ussahawanitchakit, 2012)، الأمر الذي قد يؤدي لمخاطر وتحديات قد تساهم بالفساد المالي والترهل الإداري في الأجهزة الحكومية، وإهدار للمال العام. ولذلك يمكن تمثيل مشكلة الدراسة بمحاولة البحث عن إجابة للتساؤلات التالية:

- أ- هل يوجد إدراك لأهمية التخطيط لعملية التدقيق من قبل مدققي ديوان المحاسبة الأردني؟
 ب- هل يتمتع التخطيط لعملية التدقيق في ديوان المحاسبة بالمرونة أي أنها عملية قابلة للتغيير والتطوير المستمر؟
 ج- هل يلتزم مدققو الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق؟
 د- هل يؤثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق؟
 هـ- هل يؤثر الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الدور الحيوي والمهم الذي تلعبه الأجهزة الحكومية في بناء الاقتصاد الوطني، حيث يعتبر أداء هذه الأجهزة مؤشراً لأداء الاقتصاد الوطني نظراً لارتفاع حجم الأموال التي تنفق من قبلها، وهو ما يستدعي وجود جهاز رقابي ممثل بديوان المحاسبة مهمته الرقابة على الأجهزة الحكومية، ومما يوضح أهمية الدور الذي يضطلع به ديوان المحاسبة وكبر حجم المسؤولية المسندة إليه هو ارتفاع حجم النفقات الحكومية التي يتولى الديوان المراقبة عليها والتي تمثل ما يزيد عن ثلث الناتج المحلي الإجمالي انظر الجدول (1).

الجدول (1): النفقات العامة والناتج القومي الإجمالي في الأردن للفترة 2009-2013

(بالمليون دينار)

| السنة | النفقات الجارية والرأسمالية للحكومة الأردنية | الناتج القومي الإجمالي بالأسعار الجارية | نسبة النفقات الحكومية إلى الناتج الإجمالي |
|-------|--|---|---|
| 2009 | 6,030.5 | 16,912.2 | 35.66 |
| 2010 | 5,708.0 | 18,762.0 | 30.426 |
| 2011 | 6,796.6 | 20,476.6 | 33.196 |
| 2012 | 6,878.2 | 21,965.5 | 31.32 |
| 2013 | 7,077.1 | 23,851.6 | 29.67 |

المصدر: البنك المركزي الأردني، النشرة الإحصائية الشهرية، تشرين الأول 2014.

ولتحقيق الفائدة المرجوة كان لا بد من التخطيط لعملية التدقيق، ذلك أن عملية التدقيق لا يمكن أن تؤتي ثمارها دون وجود تخطيط مناسب، حيث إن التخطيط هو أول خطوة من خطوات التدقيق لإنجاز التدقيق بطريقة فعّالة، من خلال وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. كما تستمد الدراسة أهميتها من كونها:

- تبين المتطلبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق مما يساهم في زيادة وعي وإدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق.
- تبين أن التخطيط لعملية التدقيق تساعد مدققي ديوان المحاسبة على معرفة نواحي التعثر التي يواجهونها في عملهم ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة.
- تشجع مدققي ديوان المحاسبة على الالتزام بالتخطيط لعملية التدقيق وذلك لتعزيز قوة الرقابة التي يضطلع بها ديوان المحاسبة الأمر الذي يعود بالنفع على الاقتصاد ككل.
- تبين أن التخطيط الملائم لعملية التدقيق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد تم تشخيصها.
- تبين أن التخطيط لعملية التدقيق يساهم في الحد من الفساد المالي والترهل الإداري في الأجهزة الحكومية، وإهدار للمال العام.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى بيان:

- مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق.
- فيما إذا كان التخطيط لعملية التدقيق في ديوان المحاسبة عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير.
- مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.
- أثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.
- أثر الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق.

الإطار النظري والدراسات السابقة

التخطيط لعملية التدقيق وأهميته:

يعد التخطيط أهم جزء في عملية التدقيق (ISA, 300) ومن متطلبات المعايير الدولية للرقابة المالية ودون التخطيط الملائم ستزيد المخاطر التي ستجعل التدقيق غير ملتزم بالمعايير ولن يقدم الكمية الكافية أو الفعالة من الأدلة التي تدعم الرأي المهني. هذا وتؤكد دراسات (ذنيبات، 2009؛ خليل، 2000) أن إجراء التدقيق دون التخطيط المناسب له قد يزيد من تكلفة عملية التدقيق ويقلل من فعاليته ويزيد من احتمالية قيام نزاعات ما بين فريق التدقيق والدائرة.

ويعرف التخطيط لعملية التدقيق بأنه عملية تطوير استراتيجية تدقيق مناسبة للظروف المحيطة بناء على التوقعات حول احتمالية وجود أخطاء في القوائم المالية والبيانات المالية (Christ, 1993). ويرى

(Davidson and Gist, 1996) أن التخطيط للتدقيق هو تطوير برنامج تدقيق فعال للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. أما (جمعة، 2005) فيرى أن التخطيط للتدقيق هو عبارة عن طريق يتم تحديده بشكل مسبق لتحقيق هدف عملية التدقيق والذي يلتزم به المدققون وينفذون العمل وفقاً له. فيما عرفتها (تعليمات معايير الرقابة المالية، 2011) الصادرة عن مجلس الوزراء "بإعداد خطة لنشاطات التدقيق التي تم تحديدها وفق المخاطر المحتملة وأن يتم اعتماد هذه الخطة من قبل الوزير المختص أو رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المفوضين حسب مقتضى الحال مرة سنوياً على الأقل".

هذا ويلخص معهد مدققي الحسابات الأمريكي في معيار التدقيق الأمريكي (SAS, 122) منافع التخطيط لعملية التدقيق بما يلي: (1) مساعدة المدقق على تحديد وتركيز الاهتمام المناسب على المجالات الهامة للتدقيق، (2) مساعدة المدقق على تحديد وحل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، (3) مساعدة المدقق بشكل ملائم على تنظيم وإدارة عملية التدقيق بحيث يتم تنفيذ التدقيق بطريقة فعالة وكفؤة، (4) المساعدة في اختيار أعضاء فريق العمل من حيث القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، (5) تحديد المخاطر وتوزيع المسؤوليات على أعضاء الفريق، (6) تسهيل إدارة وإشراف فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم، (7) المساعدة، عند الاقتضاء، في تنسيق العمل المنجز من قبل مدققي حسابات.

متطلبات التخطيط لعملية التدقيق

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، وتتكون هذه العملية من خطوات مدروسة تمكن المدقق من الخروج برأي مناسب حول أداء الأجهزة الحكومية. وتتلخص متطلبات تخطيط عملية التدقيق القيام بأنشطة التخطيط الآتية (Ussahawanitchakit, 2012):

- 1 - فهم نشاط العميل: يعتبر عنصراً هاماً من عناصر التخطيط للتدقيق حيث إن فهم نشاط العميل يمكن المدقق من فهم أهداف وموارد وأنشطة العميل. يترتب على فهم ظروف وبيئة العميل ومدى تعقيد الدائرة والبيئة التي تعمل بها تحديد طبيعة التخطيط المطلوب للتدقيق، ولكي يتمكن المدقق من التخطيط بشكل سليم وكفاية فإن عليه أن يفهم طبيعة وظروف المشروع وتنظيماته وطرق التشغيل المتبعة والصناعة التي يعمل فيها وخصائص الجهاز الحكومي من حيث القواعد المحاسبية الخاصة به.
- 2 - الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل: وذلك من خلال الحصول على معلومات عن العمليات التعاقدية والالتزامات القانونية، وذلك من خلال مراجعة النظام الخاص بالجهاز الحكومي موضع التدقيق ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق.
- 3 - فهم نظام الرقابة الداخلية فهماً أولياً: وذلك عن طريق فهم طبيعة عمل المؤسسة وتسلسل الإجراءات فيها ونطاق الإشراف وتوزيع الصلاحيات والمتابعة والمساءلة ومدى توفر المستندات ودليل للإجراءات ونظام الموازنات التقديرية واللوائح والأنظمة المعمول بها وغير ذلك من متطلبات الرقابة الداخلية.

- 4 - القيام بالإجراءات التحليلية الأولية: ويقصد بذلك فحص المعلومات المالية، وهذه خطوة إلزامية في مرحلة التخطيط فهي تساعد المدقق على فهم نشاط العميل وتساعد المدقق في تسليط الضوء على مواطن الضعف المحتملة وتركيز الاختبارات فيها.
- 5 - وضع حدود الأهمية النسبية (المادية) للمجالات الحسابية: وهي قيمة السهو أو الحذف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي من الممكن أن يؤثر في قرار متخذي القرار. إن وضع حدود الأهمية النسبية تمكن المدقق من معرفة مدى علاقة وضرورة وأهمية حدوث المعلومات وبالتالي تركيز الجهد والوقت والموارد على المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية. إن وضع حدود للأهمية النسبية في أثناء التخطيط لعملية التدقيق يعمل على التناسق اللازم بين الكفاية والفاعلية في عملية التدقيق مما يجنب المدقق إجراء عمليات تدقيق أقل مما يجب، أو أكثر مما يجب، ويتجنب إضاعة الوقت والجهد.
- 6 - وضع برامج تدقيق وإجراءات تفصيلية لتنفيذها: ويتم ذلك في نهاية عملية التخطيط وبعد تقدير المخاطر لعملية التدقيق يقوم المدقق بوضع برنامج التدقيق التفصيلي والذي يبين كل الإجراءات التفصيلية والتي تتعلق بكل هدف ومهمة لعملية التدقيق ويشمل كذلك التوقيت المناسب لإنجاز ذلك وحدود ذلك الإجراء أو المهمة، ويمتد البرنامج لكل من نظام الرقابة الداخلية بمكوناته والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والإجراءات التحليلية (عرار، 2009).

مرونة برنامج التدقيق

تعتبر الخطة الكلية للتدقيق وبرنامج التدقيق مسؤولية المدقق، لذلك يجب على المدقق إعداد وتوثيق خطة عامة للتدقيق يصف فيها نطاق وسلوك التدقيق المتوقع. ويؤكد (جمعة، 2005) أنه وفي أثناء تنفيذ عملية التدقيق قد يكتشف المدقق بعض الأحداث غير المتوقعة مسبقاً، الأمر الذي يتطلب منه وقتاً إضافياً لإنجاز مهمة التدقيق مما يؤدي إلى التأخير في إنجاز العمل المطلوب منه. وتؤدي التغيرات في الظروف أو النتائج غير المتوقعة إلى ضرورة أن يقوم المدقق بتعديل الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق في أثناء إجراء عملية التدقيق. ولذلك كلما كانت استجابة برنامج التدقيق للتعديل والتغير طبقاً للأحداث غير المتوقعة المحتملة الحدوث كانت الخطة أو البرنامج مرناً وديناميكياً (تعليمات معايير الرقابة المالية، 2011).

ومما سبق يتبين أنه كلما كانت خطة التدقيق تتصف بالمرونة بتلاؤمها مع الأحداث والمستجدات التي تطرأ في أثناء عملية التدقيق الفعلي كلما كان ذلك أفضل بالنسبة للمدقق مما قد يجنبه تحمل أعباء وتكاليف إضافية أثناء عملية التنفيذ الفعلية لعملية التدقيق.

الدراسات السابقة

لقد أجريت العديد من الدراسات حول التخطيط لعملية التدقيق، حيث تناولت بعض الدراسات العناصر المكونة لعملية التخطيط مثل فهم نشاط العميل، والرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر التدقيق، وتقييم مستوى الأهمية النسبية (المادية)، وكذلك تطرقت بعض الدراسات إلى أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات على التخطيط، وبعضها تحدث عن أثر التخطيط على جودة التدقيق.

ففي دراسة (الحياسات وآخرون، 2013) حول التعرف على العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها، من خلال بيان مدى كفاية التشريعات الناظمة، وبيان آلية المتابعة القائمة، والمعلومات التفصيلية التي تمتلكها وزارة المالية على أساس يومي لطبيعة مقبوضات الإيرادات. وفي سبيل ذلك صممت استبانة وزعت على المحاسبين، والمدققين الداخليين ضمن مجتمع الدراسة، والذي يتكون من وزارة المالية وجميع المديريات والمراكز المالية التابعة لها، والبالغ عددهم (78). أظهرت النتائج أن المديريات والمراكز المالية الحكومية في الأردن لا تواجه عوائق تتعلق بكفاية التشريعات الناظمة. بينما تواجه عوائق تتعلق بآلية المتابعة القائمة حالياً والتي لا تؤدي إلى ضمان تحويل المبالغ المودعة من قبل المديريات والمراكز المالية في الوقت المناسب. كما أن وزارة المالية تواجه عوائق تتعلق بالمعلومات التفصيلية التي تمتلكها على أساس يومي لطبيعة مقبوضات الإيرادات حسب الفصل والمادة الواردين في قانون الموازنة العامة.

وفي تايلاند قام (Ussahawanitchakit, 2012) بدراسة هدفت إلى التعرف على تأثير التخطيط لعملية التدقيق على جودة التدقيق للمدققين القانونيين في تايلاند. أما عناصر التخطيط لعملية التدقيق التي تم دراستها فقد تضمنت البحث عن معلومات العميل، ووضع مستوى المادية للحسابات، وتقييم المخاطر، والمراجعة التحليلية الأولية، وفهم هيكل الرقابة الداخلية. وتم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من (113) محاسباً قانونياً يحملون شهادة CPA. أظهرت نتائج الدراسة أن عناصر التخطيط لعملية التدقيق تؤثر إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات وحسب الترتيب التالي: معرفة معلومات وطبيعة عمل العميل في المرتبة الأولى، وإعداد مستوى الأهمية النسبية بالمرتبة الثانية، وتقييم المخاطر في المرتبة الثالثة، رابعا المراجعة التحليلية الأولية، وأخيرا احتلت فهم هيكل الرقابة الداخلية في المرتبة الأخيرة من حيث تأثيرها على جودة عملية التدقيق.

وفي دراسة (عرار، 2009) حول تقييم مخاطر الأخطاء المادية من قبل المدققين الخارجيين في الأردن. تم توزيع (100) استبانة مناصفة بين المدققين الداخليين والخارجيين. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن المدقق الخارجيين في الأردن وعند تقييم مخاطر الأخطاء المادية يقوم بالإجراءات والاختبارات اللازمة لكل من البنود التالية: أ- فهم المنشأة وبيئتها الداخلية، ب- فهم بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة واختبارات الرقابة، ج- تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات، د- تقييم مخاطر الاحتيال والغش المادي، هـ- توثيق أدلة الإثبات. هذا ولم تظهر الدراسة أية فروقات مادية بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين في مدى التزام كل منهم بتطبيق إجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

وهدف دراسة (النور، 2007) إلى قياس مدى تأثير كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة الأردنية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع (140) استبانة على مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية. أظهرت نتائج الدراسة أن عناصر الرقابة الداخلية والمتمثلة في: (إجراءات الرقابة الجيدة، مراقبة الأداء، بيئة الرقابة، نظام المعلومات والاتصال المحاسبي) لها أثر على تخطيط إجراءات التدقيق.

في المملكة العربية السعودية قام (العميري والمعتاز، 2007) بدراسة لمعرفة أثر التحول إلى نظام التجارة الإلكترونية على تخطيط عملية التدقيق. قام الباحثان بتوزيع (200) استبانة على مكاتب التدقيق السعودية. تم تقسيم الاستبانة إلى أربع مجموعات. أظهرت نتائج الدراسة أن التحول للتجارة الإلكترونية يؤثر على تخطيط عملية التدقيق وبشكل أدق فإنه يؤثر على كل من: اختيار إجراءات للحصول على أدلة وقراءن تدقيق كافية، ونطاق مهمة التدقيق، واستراتيجية التدقيق التي يتبناها المدقق المتعلقة بالتوقيت وأدلة التدقيق، ومدى الإشراف على فريق المهمة، وأخيرا فإنه يؤثر على الطرق والإجراءات والأساليب المتبعة من قبل فريق التدقيق.

وفي السعودية أيضا هدفت دراسة (مصطفى، 2004) إلى قياس وفحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وناقش الباحث مرحلتين عند أداء الإجراءات التحليلية هما: استخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وتوليد الفروض اللازمة لتفسير هذه التقلبات. شارك في هذه الدراسة (39) مدققا في مستوى المدقق الأول أو أعلى. أظهرت النتائج إلى أن المدققين يركزون أساسا وبدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية معززة. وبينت النتائج أيضا حدوث أكبر توسيع لنطاق المراجعة عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه ظروف متدهورة. كما أسفرت نتائج الدراسة عن وجود تأثير للمعلومات المالية وغير المالية في عدد الفروض المتولدة من قبل المراجعين، إلا أنه يتم توليد عدد أكبر من الفروض عندما تبرز كل من المعلومات المالية وغير المالية ظروف متدهورة.

هدفت دراسة (Low, 2004) إلى تحليل أثر التخصص الصناعي للمدقق على مقدرة المدققين على تقدير وتحديد مخاطر التدقيق وعلى قرارات تخطيط عملية التدقيق. شارك في هذه الدراسة (90) مدققاً من خلال وضع حالة تدقيق افتراضية لبنك معين، وتم تزويد المدققين بمجموعة إجراءات التدقيق المبدئية والوقت المحدد للميزانية. بينت نتائج الدراسة أن معرفة المدققين في صناعة عملائهم تزيد من مقدرتهم على تقدير وتحديد مخاطر التدقيق والذي بدوره يؤثر بصورة مباشرة على طبيعة مؤشرات الجودة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق، بالإضافة إلى أن معرفة المراجعين بصناعة العميل تزيد من حساسيتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق وتقدير مخاطر التدقيق.

وفي السعودية هدفت دراسة (الرحيلي وعبدالحميد، 2004) إلى اختبار أثر عوامل الخطر الحتمي المتمثلة في كل من العوامل المتعلقة بإدارة العميل، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل في تقييم المدقق الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق. أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب، باستثناء عاملين هما: العميل لشركة مملوكة ملكية عامة والقوانين الحكومية المؤثرة في العميل أو الصناعة.

وحول مرونة عملية التخطيط للتدقيق ومدى ميل المدققين لتعديل خطط التدقيق قام (Glover et al., 2000) بدراسة هدفت إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية "خلال فترة الاختبار" والتي كشفت تقلبات هامة غير متوقعة، وكذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما: (1) غياب أو وجود دافع ظاهري لدى الإدارة لتشويه أو تحريف القوائم المالية، (2) مدى توضيح الإدارة للأخطاء غير المفيدة للتقلبات الهامة والتي أنبتها المدقق بشكل مستقل عن الإدارة. وقد تم اختبار المتغيرات باستخدام معلومات من (67) مدققاً اشتركوا في التجربة وسئلوا عن التفكير بتعديل خططهم الأولية بعد ملاحظة التقلبات الهامة غير المتوقعة. خلصت نتائج الدراسة إلى أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات مبررة قليلة وغير كافية للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهري للإدارة للتلاعب. كما أظهرت النتائج أن نسبة عالية من مدققي الحسابات لا يميلون إلى تعديل خططهم حتى وإن واجهوا تغيرات اكتشفت بالإجراءات التحليلية "مخاطر التدقيق".

وحول العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، أظهرت دراسة (خليل، 2000) والتي شملت عينة مكونة (57) مكتب تدقيق أردني بواقع (95) استبانة، أن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن تلتزم بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي للتدقيق. كما أوضحت الدراسة الميدانية أهمية ودور المدقق الداخلي في التأثير في فاعلية عملية التخطيط من خلال المعلومات التي يمكن أن يوفرها للمدقق الخارجي، كما أوضحت الدراسة أن نتائج تدقيق السنوات السابقة لها تأثير فعال في عملية التخطيط لعملية التدقيق وذلك من حيث المدى والنطاق الذي سوف يكون عليه التخطيط خلال السنة محل التدقيق. أما أهم الاعتبارات التي يجب مراعاتها خلال مرحلة التخطيط حسب أهميتها فأظهرت الدراسة أنها هي نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية، والأهمية النسبية لفقرات القوائم المالية، ودرجة الخطر في نظام الرقابة الداخلية وكذلك في العملية المالية للمشروع، وتأهيل المدققين من الناحية العلمية والعملية وأخيراً مرونة الخطة وإمكانية التعديل أثناء التنفيذ.

أما دراسة (Mock & Wright, 1999) والتي هدفت إلى قياس مدى اهتمام المدقق عند صياغة برامج التدقيق بالمستويات المقدرة لمخاطر التدقيق وأخذها بالاعتبار لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبة لتدقيق بند العملاء، ومدى تعديل برنامج التدقيق ليناسب التغيرات في مستويات المخاطر عند التقدم في تنفيذ العمل التدقيقي في السنة نفسها الخاضعة للتدقيق أو بين السنوات التدقيقية المتلاحقة. أظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلى أخرى من المهمات التدقيقية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كافٍ لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبة عند إعداد برنامج التدقيق. كذلك بينت أن عملية تخطيط مدى وطبيعة الإثباتات التدقيقية المطلوبة لم تأخذ وبشكل كافٍ التغيرات في درجات المخاطر أثناء الفترة التدقيقية.

وفي دراسة (قافيش والحمود، 1994) حول تحديد الصعوبات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة في الأردن، تم توزيع (92) استبانة، وبينت الدراسة أن من أهم المشاكل التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة هو (عدم شمول رقابة الديوان لكافة المصالح الحكومية، عدم تكامل رقابة الديوان حيث تقتصر على الرقابة المحاسبية المالية ولا تتعداها إلى رقابة الكفاية والفعالية، عدم كفاية عدد وخبرات مدققي الديوان، ضعف النظم المحاسبية والرقابية الحكومية). كما بينت الدراسة بأنه يمكن تخطي الصعوبات من خلال (تعديل قانون ديوان المحاسبة بحيث ينص صراحة على استقلالية وحصانة رئيس وموظفي ديوان المحاسبة وعلى شمولية وتكامل رقابة الديوان، وعلى أن يكون لديوان المحاسبة كادر مالي وإداري مستقل، تعزيز عدد وخبرات مدققي الديوان، تطوير النظم المحاسبية والرقابية لدى الجهات الحكومية)

فرضيات الدراسة

- لتحقيق أهداف الدراسة، صيغ عدد من الفرضيات بصورتها الصفرية:
- الفرضية الأولى: HO_1 : لا يوجد إدراك لأهمية التخطيط لعملية التدقيق من قبل مدققي ديوان المحاسبة الأردني.
 - الفرضية الثانية: HO_2 : لا يعتبر التخطيط لعملية التدقيق في ديوان المحاسبة عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير.
 - الفرضية الثالثة: HO_3 : لا يلتزم مدققي ديوان المحاسبة الأردني بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.
 - الفرضية الرابعة: HO_4 : لا يؤثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.
 - الفرضية الخامسة: HO_5 : لا يؤثر التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق.

منهجية الدراسة

يتناول هذا الجزء بيان مصادر البيانات، ومجتمع وعينة الدراسة، وتطوير أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

أداة الدراسة

بالرجوع إلى الدراسات السابقة فقد تم تطوير استبانة ومن ثم توزيعها واستردادها باليد. تكونت الاستبانة من ثلاثة أجزاء. وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (Likert)، (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

أ- الجزء الأول: مكون من (6) أسئلة لقياس مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق، انظر الجدول (3).

ب- الجزء الثاني: مكون من (4) أسئلة لقياس مدى مرونة التخطيط لعملية التدقيق، انظر الجدول (4).

ج- الجزء الثالث: مكون من (16) سؤالاً لقياس مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق، انظر الجدول (5).

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي ديوان المحاسبة الأردني في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية والمؤسسات العامة والمجالس القروية والبلديات ومجالس الخدمات المشتركة لتشمل كافة المناطق المسؤول ديوان المحاسبة الأردني عن تدقيقها ويصل عدد المدققين في ديوان المحاسبة الأردني إلى (427) مدققاً. وقد اعتمد الباحثان ولأغراض احتساب عينة الدراسة، على أساس عدد المتغيرات المستقلة والبالغة (متغيرين) على النحو التالي (Green، 1991):

$$\text{حجم العينة} \geq 50 + (\text{عدد المتغيرات} \times 8)$$

وبالتعويض في المعادلة يتضح أن الحد الأدنى المطلوب لحجم العينة يساوي (66)، وعلى النحو التالي:

$$66 = (8 \times 2) 50 +$$

وقد تم استهداف (120) مدققاً من مدققي ديوان المحاسبة الأردني الذين يعملون في الأماكن التالية: ديوان المحاسبة المركزي، دائرة الجمارك، الجامعة الأردنية، جامعة البلقاء التطبيقية، ضريبة الدخل، مؤسسة الضمان الاجتماعي، وزارة الأشغال، وزارة البلديات، بلدية السلط، مراقبة الرصيفة شاملة لبلديتها.

وبناء عليه تم توزيع (120) استبانة على أفراد عينة الدراسة وتم استرداد 93 استبانة، إلا أنه تم استبعاد بعض الاستبانات التي تحتوي على إجابات غير كاملة وكان عددها (16) استبانة، وبالتالي فإن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (77) استبانة، أي بنسبة (64%) من الاستبانات الموزعة.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يستعرض الجدول (2) الخصائص المتعلقة بكل من التخصص العلمي و المستوى التعليمي والخبرات العملية والشهادات المهنية للمستجيبين. من الجدول نلاحظ أن ما نسبته (71.4%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة المحاسبة والاقتصاد والعلوم المالية والمصرفية مقارنة بباقي التخصصات الأخرى، وهذا يعني أنهم على معرفة بالمشاكل التي تعاني منها مهنة التدقيق وبالذات التخطيط للتدقيق. كما أن الجدول يبين أن ما نسبته (96.1%) من أفراد عينة الدراسة حاصلين على درجة البكالوريوس والشهادات العليا وهذا يعكس أنهم على معرفة واطلاع وبالتالي مدى ملائمة أفراد العينة للإجابة على الاستبانة. كذلك فإن الجدول يشير أن ما نسبته (79.2%) من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرات تزيد عن (5) سنوات وبالتالي فإنهم على اطلاع بأهم المشاكل التي تواجه مصداقية القوائم المالية ومشاكل تدقيق الحسابات وبالأخص ما يتعلق بالتخطيط لعملية التدقيق. أما بالنسبة للشهادات المهنية المحاسبية فإن الجدول يشير إلى أن ما نسبته (22.1%) فقط من أفراد عينة الدراسة يحملون شهادات مهنية تتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق مما يدل على ضعف هذا الجانب.

الجدول (2): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة: التخصص العلمي والمستوى التعليمي والخبرات العملية والشهادات المهنية

| المدققون | | | |
|--------------------|----------|-------|------------------------------|
| النسبة التراكمية % | النسبة % | العدد | |
| 51.9 | 51.9 | 40 | المحاسبة |
| 63.6 | 11.7 | 9 | الاقتصاد |
| 71.4 | 7.8 | 6 | العلوم المالية والمصرفية |
| 100.0 | 28.6 | 22 | غير ذلك |
| 3.9 | 3.9 | 3 | دبلوم |
| 80.5 | 76.6 | 59 | بكالوريوس |
| 100.0 | 19.5 | 15 | شهادة عليا |
| 20.8 | 20.8 | 16 | أقل من 5 سنوات |
| 36.4 | 15.6 | 12 | من 5 - 10 سنوات |
| 100.0 | 63.6 | 49 | أكثر من 10 سنوات |
| 10.4 | 10.4 | 8 | المدقق القانوني الأردني JCPA |
| 13.0 | 2.6 | 2 | المدقق الداخلي CIA |
| 16.9 | 3.9 | 3 | المدقق القانوني الأمريكي CPA |
| 19.5 | 2.6 | 2 | المحلل المالي CFA |
| 22.1 | 2.6 | 2 | شهادات مهنية أخرى |

أساليب تحليل البيانات

تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية من أجل القيام بالاختبارات الإحصائية، وقد استخدم الباحثان الاختبارات الآتية:

- 1 - اختبار كرونباخ ألفا لقياس صدق وثبات أداة الدراسة.
- 2 - الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لمعرفة مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط في عملية التدقيق، ولمعرفة مدى مرونة التخطيط، وكذلك لقياس مدى الالتزام بالتخطيط لعملية التدقيق.
- 3 - اختبار (ت) للعينة الواحدة واختبار الانحدار البسيط لاختبار فرضيات الدراسة.

صدق وثبات أداة الدراسة

لاختبار صدق وثبات أداة الدراسة فقد تم إجراء اختبار (كرونباخ ألفا) حيث بلغت قيمة ألفا (a)

حوالي (95.2%) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%) وهذا يعني أن أداة الدراسة يمكن الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

تحليل البيانات

قياس مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق. يبين الجدول (3) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة (1-6) والتي تتعلق بقياس مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق. ومن خلال الجدول (3) نلاحظ أن اتجاهات إجابات عينة المدققين كانت إيجابية نحو جميع الفقرات (1-6) كون متوسطاتها الحسابية أعلى من متوسط أداة القياس (3). وقد احتلت الفقرة التي تعتبر أن نتائج عملية التدقيق في حال وجود تخطيط لعملية التدقيق ستختلف عما هي في حال عدم وجود تخطيط في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (4.169)، بينما حلت الفقرة التي تعتبر أن خبرة المدقق لا تكفي للحصول على نتائج تدقيق ذات جودة دون الحاجة إلى التخطيط بالمرتبة الثانية، وجاءت الفقرة التي تعتبر أن الجهد المبذول لاستخراج العينة خلال مرحلة التخطيط يعمل على تخفيض تكلفة التدقيق بالمرتبة الثالثة. كما أن الانحراف المعياري للاستجابات لم يعكس درجة تشتت عالية كونه تراوح بين (0.704) و(1.328). وهو ما يظهر التوافق في الاستجابات التي تؤيد القناعة بأهمية إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق.

الجدول (3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة حول أسئلة مدى إدراك

مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق

| الرقم | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|---------------|-------------------|
| 1 | إن المنفعة المتحققة من التخطيط لعملية التدقيق أكبر من كلفة التخطيط | 3.416 | 1.239 |
| 2 | إن الجهد المبذول لاستخراج العينة خلال مرحلة التخطيط يعمل على تخفيض تكلفة التدقيق | 3.623 | 1.039 |
| 3 | إن الجهد المبذول أثناء عملية التخطيط يقلل من الجهد المبذول بالتنفيذ والاختبارات التفصيلية | 3.533 | 1.187 |
| 4 | إن نتائج عملية التدقيق في ظل وجود تخطيط لعملية التدقيق تختلف عما هي عليه بدون التخطيط | 4.169 | 1.031 |
| 5 | إن خبرة المدقق لا تكفي للحصول على نتائج تدقيق ذات جودة دون الحاجة إلى التخطيط | 3.857 | 1.073 |
| 6 | إن هناك أهمية للدورات التدريبية والتي تبرز من عملية التخطيط لعملية التدقيق | 3.000 | 1.328 |
| | مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية التخطيط لعملية التدقيق | 3.600 | 0.766 |

قياس مدى مرونة التخطيط لعملية التدقيق.

يبين الجدول (4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة (7-10) والتي تتعلق بقياس مدى مرونة تخطيط عملية التدقيق.

الجدول (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول قياس مدى مرونة التخطيط لعملية التدقيق

| الرقم | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|---------------|-------------------|
| 7 | إن التخطيط لعملية التدقيق لا ينتهي عند إعداد برنامج التدقيق | 3.740 | 1.129 |
| 8 | إن التخطيط لعملية التدقيق لا يعتبر مرحلة منفصلة عن التنفيذ واستكمال العمل الرقابي | 3.474 | 1.158 |
| 9 | إن التخطيط لعملية التدقيق يعتبر عملية مستمرة خلال مراحل التدقيق المختلفة | 3.584 | 1.056 |
| 10 | يقوم مدققو ديوان المحاسبة بإعادة النظر بخطة التدقيق في بداية كل مهمة جديدة | 3.675 | 1.019 |
| | مدى مرونة التخطيط لعملية التدقيق | 3.618 | 0.837 |

يظهر الجدول (4) أن اتجاهات إجابات عينة المدققين كانت إيجابية نحو جميع الفقرات (7-10) كون متوسطاتها الحسابية أعلى من متوسط أداة القياس (3). كما أن الانحراف المعياري للاستجابات لم يعكس درجة تشتت عالية. ويعود ذلك إلى اهتمام المدققين بمرونة التخطيط لعملية التدقيق، حيث احتلت الفقرة التي تنص على أن التخطيط لعملية التدقيق لا ينتهي عند إعداد برنامج التدقيق بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (3.740)، بينما جاءت الفقرة التي تشير إلى قيام مدققي الديوان بإعادة النظر بالخطة في بداية كل مهمة جديدة بالمرتبة الثانية.

قياس مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق

يبين الجدول (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة (11-26) والتي تتعلق بقياس مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق.

الجدول (5): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة
بالتخطيط لعملية التدقيق

| الرقم | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|---------------|-------------------|
| 11 | يتوفر في الديوان دليل تدقيق يتضمن شرح لإجراءات التدقيق | 3.727 | 1.263 |
| 12 | يقوم الديوان بوضع سياسات وإجراءات توفر تأكيداً معقولاً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية | 3.429 | 1.093 |
| 13 | يقوم الديوان بإعطاء دورات تدريبية عن التخطيط لعملية التدقيق | 3.948 | 1.202 |
| 14 | يتوفر في الديوان الكوادر المناسبة لأداء عملية تخطيط التدقيق بفعالية | 3.883 | 1.124 |
| 15 | يتوفر في الديوان هيكل تنظيمي يسهل عملية التخطيط | 3.727 | 1.120 |
| 16 | يحرص مدققو الديوان على التخطيط قبل تنفيذ أية مهمة تدقيق | 3.805 | 1.077 |
| 17 | يعتبر التخطيط جزءاً أساسياً من إجراءات التدقيق | 4.065 | 0.937 |
| 18 | يقوم فريق عمل أداء المهمة بالتخطيط | 3.896 | 1.008 |
| 19 | يقوم مدققو الديوان بتوثيق عملية التخطيط خلال مراحل عملية التدقيق | 3.662 | 1.143 |
| 20 | يحتفظ مدققو الديوان بملفات دائمة تتضمن وثائق التخطيط لعملية التدقيق | 3.805 | 1.077 |
| 21 | يقوم مدققو الديوان بفهم نشاط العميل قبل البدء بتنفيذ التدقيق | 4.013 | 0.993 |
| 22 | يقوم مدققو الديوان بعمل إجراءات تحليلية أولية قبل البدء بتنفيذ التدقيق | 3.610 | 1.066 |
| 23 | يقوم مدققو الديوان بتدقيق الالتزامات القانونية للعميل قبل البدء بتنفيذ التدقيق | 3.675 | 1.044 |
| 24 | يقوم مدققو الديوان بفهم الرقابة الداخلية للعميل قبل البدء بتنفيذ التدقيق | 3.974 | 1.000 |
| 25 | يقوم مدققو الديوان بوضع حدود للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق | 3.571 | 1.006 |
| 26 | يقوم رئيس فريق التدقيق وأعضاء فريق المهمة بوضع برامج تدقيق وإجراءات تفصيلية لتنفيذها | 3.675 | 1.129 |
| | مدى التزام مدققي و ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق | 3.779 | 0.844 |

ومن خلال الجدول (5) نلاحظ أن اتجاهات إجابات عينة المدققين كانت إيجابية نحو جميع الفقرات (11-26)، كون متوسطاتها الحسابية أعلى من متوسط أداة القياس (3). كما أن الانحراف المعياري للاستجابات لم يعكس درجة تشتت عالية. وبالتالي يظهر التوافق في الاستجابات القناعة لدى المدققين بأهمية التزام مدققي ديوان المحاسبة بالتخطيط لعملية التدقيق. وقد احتلت الفقرة التي تعتبر التخطيط جزءاً أساسياً من إجراءات التدقيق المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.065)، بينما حلت الفقرة التي تفيد بقيام مدققي ديوان المحاسبة بفهم نشاط العميل قبل البدء بتنفيذ التدقيق بالمرتبة الثانية وتلتها بالأهمية قيام مدققي الديوان بفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل قبل البدء بتنفيذ التدقيق.

اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم الحكم على قبول أو عدم قبول الفرضية العدمية من خلال قاعدة القرار والتي تنص على ما يلي: تقبل الفرضية العدمية (H_0) إذا كانت القيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (H_0) إذا كانت القيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05.

اختبار الفرضية الأولى

H_0 : لا يوجد إدراك لأهمية التخطيط لعملية التدقيق من قبل مدققي ديوان المحاسبة الأردني. أظهرت النتائج الإحصائية في الجدول (6) أن المدققين يدركون أهمية التخطيط للتدقيق، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.600) وهي أعلى من المتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3) وبانحراف معياري قدره (0.766)، وبالنظر إلى الانحراف المعياري نلاحظ عدم وجود تفاوت في آراء عينة الدراسة وهذا يعني أن وجهات النظر متقاربة بين آراء المستجيبين.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One sample t-test) ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول (6) أن القيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 وتبعاً لقاعدة القرار: فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_a)، وهذا يعني إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط للتدقيق.

الجدول (6): نتائج اختبار (ت) للفرضية الأولى

| T المحسوبة | T SIG | نتيجة الفرضية العدمية | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|------------|-------|-----------------------|---------------|-------------------|
| 6.87 | .000 | رفض | 3.600 | .766 |
| 2.553 | .013 | رفض | 3.618 | .837 |
| 8.097 | .000 | رفض | 3.779 | .844 |

اختبار الفرضية الثانية

H_0 : لا يعتبر التخطيط في ديوان المحاسبة عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير. أظهرت النتائج الإحصائية في الجدول (6) أن عملية التخطيط لدى مدققي ديوان المحاسبة الأردني عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.618) وهي أعلى من المتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3) وبانحراف معياري قدره (0.837)، وبالنظر إلى الانحراف المعياري نلاحظ عدم وجود تفاوت في آراء عينة الدراسة وهذا يعني أن وجهات النظر متقاربة بين آراء المستجيبين. ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One sample t-test) ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول (6) أن القيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 وتبعاً لقاعدة القرار: فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_a)، وهذا يعني أن عملية التخطيط لدى مدققي ديوان المحاسبة الأردني عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير.

اختبار الفرضية الثالثة

H_0 : لا يلتزم مدققي ديوان المحاسبة الأردني بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.

أظهرت النتائج الإحصائية في الجدول (6) أن المدققين يلتزمون بالتخطيط لعملية التدقيق، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.779) وهي أعلى من المتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3) وبانحراف معياري قدره (0.844)، وبالنظر إلى الانحراف المعياري نلاحظ عدم وجود تفاوت في آراء عينة الدراسة وهذا يعني أن وجهات النظر متقاربة بين آراء المستجيبين.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One sample t-test) ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول (6) أن القيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 وتبعاً لقاعدة القرار: فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_a)، وهذا يعني يقوم مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط المناسب لعملية التدقيق.

اختبار الفرضية الرابعة

H_0 : لا يؤثر إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.

يوضح الجدول (7) اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.

الجدول (7): نتائج اختبار الانحدار البسيط للفرضية الرابعة

| المحسوبة T | الجدولية T | T SIG | B | نتيجة الفرضية العدمية | R2 |
|------------|------------|-------|-------|-----------------------|-------|
| 7.628 | 1.9917 | .000 | .8590 | رفض | 0.437 |

تشير النتائج حسب الجدول (7) أن مستوى الدلالة الإحصائية لتأثير إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق أقل من (0.05) ووفقاً لقاعدة القرار لا نقبل الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وهو أنه يوجد أثر إيجابي لإدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.

اختبار الفرضية الخامسة

H_0 : لا يؤثر الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق. يوضح الجدول (8) اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق.

الجدول (8): نتائج اختبار الانحدار البسيط للفرضية الخامسة

| T المحسوبة | T SIG | B | نتيجة الفرضية العدمية | R2 |
|------------|-------|-------|-----------------------|-------|
| 3.574 | 0.001 | 0.347 | رفض | 0.146 |

تشير النتائج حسب الجدول (8) أن مستوى الدلالة الإحصائية لتأثير الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية

التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق أقل من (0.05) ووفقاً لقاعدة القرار لا تقبل الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وهو أنه يوجد أثر إيجابي للالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق.

النتائج

بالاعتماد على تحليل استبانة الدراسة واختبار الفرضيات فإنه يمكن تلخيص نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- 1 - يوجد إدراك لأهمية التخطيط لعملية التدقيق من قبل مدققي ديوان المحاسبة الأردني. حيث يعد فهم المدقق لطبيعة التخطيط لعملية التدقيق، وانعكاساتها على النواحي الإدارية والمالية للأجهزة الحكومية، أمراً ضرورياً، لضمان تحقيق كفاءة عملية تدقيق حسابات الأجهزة الحكومية، خاصة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق. كما يحقق فهم المدقق لتخطيط عملية التدقيق إمكانية التقييم الفعال لمختلف أوجه فعاليات الأجهزة الحكومية، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الملائمة. ويتفق ذلك إلى ما ذهبت إليه دراسات (عرار، 2009؛ الرحيلي وعبد الحميد، 2004؛ مصطفى، 2004).
- 2 - يعتبر التخطيط في ديوان المحاسبة عملية مرنة قابلة للتغيير والتطوير. حيث يعد تمتع التخطيط لعملية التدقيق بالمرونة ضرورة لمشاركة المدققين في أثناء عملية التدقيق الفعلي في وضع بعض الأمور التي يرونها مناسبة وترك بعض التفاصيل لهم حتى لا يصبح عمل المدققين عملاً روتينياً. ويتفق ذلك مع دراسات (خليل، 2000)، وهذا يختلف مع دراسات (Glover et al., 2000)
- 3 - يلتزم مدققو ديوان المحاسبة الأردني بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق. وهذا يقدم دليلاً على التطبيق والالتزام بقواعد المهنة والأدلة الدولية (ISA, 300). ويتفق ذلك مع دراسات (عرار، 2009؛ خليل، 2000)، وهو يختلف مع دراسات (Mock & Wright, 1999)
- 4 - يؤثر إدراك مدققو ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق. ويرجع ذلك إلى أن فهم مدققي الحسابات لطبيعة وأهمية التخطيط لعملية التدقيق يحتاج إلى توافر متطلبات أساسية أهمها: وجود رؤية واضحة ومشاركة فعالة من المسؤولين عن العملية الرقابية في وضع السياسات والاستراتيجيات الخاصة بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق. ويتفق ذلك مع دراسات (العميري والمعتاز، 2007؛ النور، 2007؛ Low, 2004).
- 5 - يؤثر الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في مدى مرونة عملية التخطيط للتدقيق. ويعود ذلك لأن الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق يعتبر محورياً أساسياً لتنسيق الأداء في كافة مراحل عملية التخطيط بمرونة لتحقيق الكفاءة والفعالية في تدقيق حسابات الأجهزة الحكومية. ويتفق ذلك مع دراسات (العميري والمعتاز، 2007؛ النور، 2007).

الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

- 1 - رغم أن إدراك مدققي ديوان المحاسبة لأهمية تخطيط عملية التدقيق بلغ بالمتوسط (3.600) فإن هناك مجالاً واسعاً للتطور في هذا المجال أي أن درجة الإدراك لا تزال غير كافية، ويبنى على ذلك توصية أن تقوم إدارة ديوان المحاسبة بتنمية وعي المدققين بأهمية تخطيط عملية التدقيق.
- 2 - أشارت النتائج أن مستوى مرونة تخطيط عملية التدقيق بالمتوسط (3.618) مما يترك مجالاً واسعاً للتطور في هذا المجال، أي أن درجة المرونة لا تزال غير كافية، ويبنى على ذلك توصية أن تقوم إدارة ديوان المحاسبة بالعمل على زيادة وعي المدققين بأهمية مرونة تخطيط عملية التدقيق.
- 3 - أوضحت النتائج أن مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق بالمتوسط (3.779) وهذا يقدم دليلاً على التطبيق والالتزام بقواعد المهنة والأدلة الدولية. إلا أن هناك إمكانيه للتطور في هذا المجال أي أن مدى التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق لا تزال غير كافية، ويبنى على ذلك توصية أن تقوم إدارة ديوان المحاسبة بالعمل على زيادة وعي المدققين بأهمية التزام مدققي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط لعملية التدقيق.
- 4 - دلت نتائج الدراسة أن إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط لعملية التدقيق تؤثر في الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.
- 5 - توصلت نتائج الدراسة إلى أن الالتزام بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق تؤثر في مرونة عملية التدقيق.

التوصيات

بناء على ما تقدم فإن الباحثين يوصيان بما يلي:

- 1 - أن يعمل ديوان المحاسبة الأردني على زيادة التركيز على التخطيط لعملية التدقيق لما له من أثر إيجابي على جودة التدقيق.
 - 2 - أن يعمل ديوان المحاسبة الأردني على زيادة الدورات التدريبية فيما يتعلق بالتخطيط لعملية التدقيق.
 - 3 - ضرورة التحسين المستمر في خدمات مدققي حسابات، لتحقيق الفهم التام والتقييم الفعال عند التخطيط لعملية التدقيق، على أن يتم ذلك من خلال الاطلاع على أحدث الإصدارات في المعايير والممارسات في هذا الشأن من ناحية، والتنسيق المستمر مع كافة الأجهزة الرقابية المشرفة من ناحية أخرى.
- يعتقد الباحثان بضرورة مواصلة البحث في موضوع تخطيط عملية التدقيق لتشمل كافة الأطراف ذات العلاقة بالتقارير المالية الحكومية مثل المديرين الماليين ومدققي الحسابات الداخليين في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية والمؤسسات العامة والمجالس القروية والبلديات ومجالس الخدمات المشتركة.

المراجع

المراجع العربية:

- تعليمات معايير الرقابة المالية، (2011)، صادر بالاستناد إلى المادة (7) من نظام الرقابة المالية، نظام رقم 3 للعام 2011، صدر في الجريدة الرسمية رقم 5081 بتاريخ 1-3-2011، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد، (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان.
- حسن، حسين، (2011)، "دراسة تحليلية لأسباب الفساد في مصر قبل ثورة 25 يناير- نحو رؤية مستقبلية لمنع ومكافحة الظاهرة"، مركز العقد الاجتماعي، القاهرة، مصر.
- الحياصات، حمدان وسلامة، رأفت وكلبونه، أحمد، (2013)، "العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، ص ص 127-152.
- خليل، عطا الله، (2000)، "العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، ص ص 379-430.
- ذنيبات، علي، (2009)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، عمان، الأردن.
- الرحيلي، عوض وعبد الحميد، عبد الغني، (2004)، "دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة"، مجلة الإدارة العامة، مجلد 44، العدد 2، ص ص 25-65.
- عرار، شادن، (2009)، "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال.
- العميري، محمد والمعتاز، إحسان، (2007)، "أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 2، ص ص 151-182.
- فاقيش، محمود والحمود، تركي، (1994)، "الصعوبات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة في الأردن"، مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 10، العدد 3، ص ص 309-344.
- مصطفى، صادق، (2004)، "قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 18، العدد 2، ص ص 81-116.
- النور، أحمد، (2007)، "مدى تأثير كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

المراجع الإنجليزية

- Christ, M. (1993). "Evidence on the Nature of Audit Planning Problem Representations: An Examination of Auditor Free Recalls". *The Accounting Review*, 68, 2, 304- 322.
- Davidson, R and Gist, W. (1996). «Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort». *Journal of Accounting Research*, 34, 1, 111 -124.
- Donnelly, D., Quirin, J and O'Bryan, D. (2003). "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics". *Behavioral Research in Accounting*: February, 15, 1, 87 -110.
- Green, S. (1991), "How many subjects does it take to do a regression analysis?", *Multivariate Behavioral Research*, 26, 3, 499- 510.
- Glover, S, Jiambalvo, J and Kennedy, J, (2000), "Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 19, 2, 27- 45.
- Low, K, (2004), "the effects of industry specialization on audit risk Assessments and Audit-Planning Decisions". *The Accounting Review*, 79, 1, 201- 219.
- Mock, T and Wright, A, (1999), "Are Audit Program Plans Risk-Adjusted?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, 1, 5574-.
- Statement on Auditing Standards 122, American Institute of Certified Public Accountant, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00300.pdf>.
- Ussahawanitchakit, P, (2012), "Effects of Audit Planning on Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand", *Journal of Academy of Business and Economics*, 12, 3, 1- 9.