مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني (دراسه ميدانيه)
اسم الكاتب: د. غسان فلاح المطارنه
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4261
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 09:29 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (33) العدد (2) 2011
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (33) No. (2) 2011

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

الدكتور غسان فلاح المطارنه*

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

□ ملخّص □

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

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

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

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

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (33) العدد (2) 2011
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (33) No. (2) 2011

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

Dr. Ghassan .f. Al-matarneh*

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

□ ABSTRACT □

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

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

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

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

مقدمة:

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

وتنطوي عملية تخطيط التدقيق على وضع استراتيجية عامة يحدد بموجبها المدقق أهداف التدقيق وطبيعته، ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة، و الترتيبات والمستلزمات الأخرى كافة.

ونظرا لأهمية عملية التخطيط في عمل المدقق وفي حياته المهنية، فقد وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بالتخطيط حدد فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من الخبرة السابقة أم من مصادر المعرفة المتوافرة كما أكدت اللجنة مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف والتحريف في البيانات المالية على القرار الاقتصادي ،وأهمية معرفة مفهوم مخاطر التدقيق واستخدامه في أثناء عملية التخطيط (لطفي،2007،ص.115).

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

مشكلة البحث:

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

1-هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات المعيار رقم (300) في ظل التدقيق الإلكتروني؟

2-هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني؟

3-هل يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني؟

أهمية البحث وأهدافه:

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

1- التعرف على أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط) من قبل مدققي الحسابات الأردنيين عند القيام بالتدقيق الإلكتروني.

2- معرفة أهمية تعرف مدققي الحسابات الأردنيين على أعمال العميل محل التدقيق عند القيام بالتدقيق الإلكتروني.

3- معرفة مدى استخدام بنود الأهمية النسبية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف هذا البحث فقد قسم االبحث إلى جانبين:

1- **الجانب النظري:**حيث تم استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والتشريعات والقوانين الأردنية والدولية.

2-الجانب العملي:تم استخدام الاستبانة ومن ثم تحليل بياناتها بهدف اختبار الفرضيات والحصول على النتائج وتقديم التوصيات.

الدراسات السابقة:

1-دراسة(العميري والمعتاز،2007) الموسومة بـ" **أثر ألتجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانيه- على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**"

هدفت الدراسة إلى بيان تأثر تخطيط عملية التدقيق عند تحول المنشأة من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية، ومدى وجود فروقات جوهرية بين الآراء حسب الخصائص الشخصية لأفراد العينة. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على مكاتب التدقيق في السعودية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة 35% فقط يتوقع تحول المنشآت التجارية من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص الشخصية ليس لها أثر في اختلاف إجابات المشاركين في البحث.

2- دراسة (مصطفى،2004) الموسومة بـ "**قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة : دراسة تجريبية** "

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق في المملكة العربية السعودية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يركزون أساساً بدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق التدقيق، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأداة ثانوية معززة كذلك تم التوصل إلى أنه يتم توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه تدهور، وتأثير المعلومات المالية وغير المالية في عدد من الفروض المتولدة من قبل المدققين.

3- دراسة (الرحيلي وعبد الحميد ،2004) الموسومة بـ "**دور المراجع الخارجي في تقويم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة** "

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

فرضيات البحث:

يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

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

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

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

أساليب جمع البيانات:

قام الباحث بالحصول على البيانات على النحو الآتي:

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

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

مجتمع وعينة البحث:

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

مفهوم وأهمية التدقيق الإلكتروني:

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

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

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

أساليب التدقيق الإلكتروني:

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

1- التدقيق حول الحاسوب:

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

2- التدقيق من خلال الحاسوب:

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

أ- المحاكاة المتوازنة:

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

ب- البيانات الأختبارية:

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

ج- التتبع والملاحظة:

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

3- التدقيق بمساعدة الحاسوب:

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

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

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

مفهوم تخطيط عملية التدقيق:

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

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

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

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

أهمية تخطيط عملية التدقيق:

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

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

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

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

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

3- التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم.

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

5- تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم هذه الأدلة والخروج بنتائج مناسبة من عملية التدقيق وتجنب التعرض للمساءلة القانونية .

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

التخطيط وفق معايير التدقيق الدولية :

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

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

1- التخطيط للتدقيق والذي يشمل الخطة العامة، الخطة في حالة التدقيق الجديد، وتحديد مستويات الأهمية النسبية.

2- معرفة طبيعة عمل المنشأة والذي يتعلق بطريقة الحصول على المعلومات وكيفية الحصول على هذه المعلومات والجهات التي يتم الحصول على المعلومات منها.

3- الأهمية النسبية(المادية) في التدقيق.

مراحل تخطيط عملية التدقيق:

تمر عملية تخطيط التدقيق بالمراحل التالية:

1- الاتصال بالمدقق السابق

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

2- **الحصول على معلومات عن العميل محل التدقيق**

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

3- دراسة السياسات والإجراءات المحاسبية

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

متطلبات تخطيط عملة التدقيق :

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

1) التمهيد لتخطيط عملية التدقيق

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

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

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

2) استراتيجية التدقيق الشاملة

طبقا لمعيار التدقيق (300) فقد أوجب وضع إستراتيجية تدقيق شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها والموارد اللازمة مادية أو بشرية وكافة الترتيبات الإدارية الأخرى.

كما ويجب على المدقق أن يضع هذه الإستراتيجية وتوثيقها وشرح نطاق العمل والتنفيذ المتوقع لعملية التدقيق، وكلما كانت هذه الإستراتيجية مفصلة أدت إلى المساعدة في وضع خطة التدقيق.

3) وضع خطة التدقيق

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

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

4) تنفيذ عملية التدقيق

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

5) التوجيه والإشراف والمتابعة

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

6) توثيق عملية التدقيق

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

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

النتائج والمناقشة:

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

1- اختبار الثبات (Cronbach Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس .

2- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov – Smirnov Test لاختبار إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي .

3- مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية .

1-اختبار T-test لاختبار فرضيات الدراسة .

اختبار الثبات:

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

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

اختبار التوزيع الطبيعي :

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

جدول رقم (1) اختبار التوزيع الطبيعي

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

تحليل الخصائص الديموغرافيه لعينة الدراسة:

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

جدول رقم (2) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم كلية مجتمع	6	%7.5
	بكالوريوس	54	%67.5
	ماجستير	14	%17.5
	دكتوراه	6	%7.5
	المجموع	80	%100
التخصص	محاسبة	64	%80
	إدارة أعمال	8	%10
	إدارة مالية	8	%10
	المجموع	80	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	18	%22.5
	من 5سنوات الى أقل من10 سنوات	24	%30
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	26	%32.5
	أكثر من 15 سنه	12	%15
	المجموع	80	%100
المسمى الوظيفي	شريك	5	%6.25
	مدير مدقق	17	%21.25
	مدير رئيس	32	%40
	مدقق	26	%32.5

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

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

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

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

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

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

عرض البيانات واختبار الفرضيات :

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

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

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

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

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

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

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

جدول رقم(4) اختبار T للفرضية الأولى

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

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

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

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

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

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

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

حصلت على أعلى متوسط حسابي، إذ وصل إلى (4.0375) لكلا العبارتين وبانحراف معياري (0.885538) (0.9605) على التوالي وهذا يدل على أن المعلومات التي يتم جمعها تساعد في الخدمة المقدمة للعملاء.

بينما حصلت العبارة(39) وهي تقوم بالتأكد بأن المدققين الآخرين والمساعدين قد حصلوا على جميع المعلومات المهمة لأجل تنفيذ الأعمال المنوطة بهم على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ (2.95) وبانحراف معياري (0.88446)، وهذا يدل على وجود اتفاق وانسجام للإجابات حول هذه العبارة .كذلك يلاحظ من الجدول رقم (5) إن المتوسط العام لعبارات الفرضية بلغ 3.4617 وهو أعلى من المتوسط المتوقع والبالغ 3، كذلك يلاحظ أن الانحراف المعياري لعبارات الفرضية بلغ 0.44456، مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات أفراد العينه. كذلك يوضح الجدول رقم (6) نتائج أخبار T–test للفرضية الثانية:

جدول رقم(6) اختبار T للفرضية الثانية

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

لقد تم استخدام اختبار T–test لأخبار الفرضية، ويتضح من النتائج المعروضه في الجدول رقم (6) أن قيمة (T المحسوبة =69.647) أكبر من قيمتها الجد ولية(1,67) وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية.بناءً على ذلك فأنه يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق في ظل التدقيق الإلكتروني.

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

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

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

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

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

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

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

جدول رقم(8) اختبارT للفرضية الثالثة

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

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

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1- يوجد التزام من قبل المدققين في الأردن بالمعيار رقم (300) التخطيط لعملية التدقيق الإلكتروني، وهذا الالتزام يعود لتوفير القناعة الكافية لدى المدقق عند إبداء الرأي المهني حول عدالة تمثيل ومصداقية القوائم المالية للعميل محل التدقيق .

2- أن المدققين في الأردن يقومون بالعمل على معرفة نشاط العميل التي يتطلبها معيار التخطيط رقم 300 ، والذي يؤدي إلى تفعيل دوره في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني، والمساعدة في ضبط الوقت والإجراءات اللازمة للقيام بعملية التخطيط بالشكل المناسب، إذ بلغ الوسط الحسابي لأسئلة الفرضية (3.4617) .

3- يوجد تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية في ظل التدقيق الإلكتروني والتي يتطلبها معيار التخطيط رقم 300 من قبل مدققي الحسابات الأردنيين وذلك لأهمية العديد من الاعتبارات التي يأخذها المدقق عند تطبيق الأهمية النسبية مثل البنود ذات التأثير المادي.

التوصيات:

1- ضرورة عقد الدورات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتوعية مدققي الحسابات الأردنيين بأهمية التدقيق الإلكتروني وما يعود به من فائدة على الأطراف ذات العلاقة .

2- على المدققين عند قيامهم بتنفيذ خطة عملية التدقيق الإلكتروني مراعاة ما يطرأ من ظروف وأحداث خارج إطار العميل محل التدقيق وداخله والتي من الممكن أن تؤثر في تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني ، وأن يقوم المدقق بتعديل خطته بما يتلاءم وتلك الظروف والأحداث.

3- ضرورة زيادة الدعم للنواحي الفنية والمهنية وتطوير الإساليب والتقنيات المستخدمة في مجال التدقيق الإلكتروني من قبل المدققين في الأردن.

4- ضرورة العمل على تطوير القوانين الأردنية وتوجيه الاهتمام إلى الالتزام بالمعايير الدولية ومن ضمنها معيار التخطيط الدولي رقم 300 وإبراز أهمية التخطيط في تحقيق أهداف عملية التدقيق من خلال القوانين الأردنية .

المراجع:

(1) أرينز، ألفين ، لوبك ،جميس . *المراجعة مدخل متكامل* ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض، السعودية،2005،

(2) اشتيوي، ادريس. *المراجعة:معايير وإجراءات* ،الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع ، بنغازي، ليبيا،1997.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين . *إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة*، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن ،2007.

(4) التميمي هادي . *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية* ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن ،2004.

(5) الدوسري محمد . *التخطيط لعملية التدقيق* . مجلة الرقابة ، ديوان المحاسبة ،الكويت، العدد الثاني ،2005.

(6) الذنيبات ،علي . *تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية : نظرية وتطبيق* الطبعة الرابعة، الأردن، عمان ،2006.

(7) الرباعي، يوسف عبده .*إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية* .رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق،سورية ، 2007.

(8) الرحيلي ،عوض بن سلامة ، وعبد الحميد ،عبد الغني . *دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة* . مجلة الإدارة العامة ،عمان، المجلد. 44، العدد .2، 2004،128.

(9) العميري، محمد، والمعتاز ،احسان.*أثر التجاره ا لإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة:دراسة ميدانيه على مكاتب المراجعة في المملكه العربيه السعودية*. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإداره، المجلد. 21، العدد . 2 ،2007،64.

(10) المطارنة، غسان فلاح . *تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية*، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2008 ،42.

(11) جمعة، أحمد حلمي . *المدخل إلى التدقيق الحديث*، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن ،2005.

(12) حماد، طارق عبدالعال . *موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية*، الدار الجامعية، القاهرة، مصر ،2004.

(13) حمادة، عبدو. دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب. رسالة ماجستير غير منشوره،جامعة حلب،سورية،2002.

(14) خضير، مصطفى عيسى . *المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات* ، الطبعة الثانية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع ،الرياض، السعودية،1996 .

(15) خليل ،عطا الله وراد. *العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية : دراسة ميدانية* . مجلة جامعة دمشق ، المجلد .16 ، العدد .2 ، 2002،25-63.

(16) لطفي،أمين السيد . *التطورات الحديثة في المراجعة* ، الدار الجامعة للنشر والتوزيع ، القاهرة، مصر ،2007.

(17) مصطفى، صادق حامد. *قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية* ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 18، العدد ،2004.

(18) وليم توماس، وامرسون هنكي.*المراجعة بين النظرية والتطبيق*، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر، الرياض،السعودية ،1989.

(19) GLOVER, S. M، JIAMBALOV.J, & KENNEDY. *Analytical Procedures and Audit – Planning Decision، Auditing*: A Journal of Practice & Theory .Vol.19, No .2, 2000, 27 -45.

(20) IFAC, Hand*Book of International Auditing ISA, NO.300, Audit Planning*, Ethics Pronouncements, 2009.

(21) LOW, K.Y. *The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions*. Accounting ReviewU.S.A.Vol.79, No 1, 2004, 2204-2221.

(22) MOCK T. J. & WRIGHT, A. M. *Are Audit Program Plans Adjusted? Auditing:* A Journal of Practice & Theory, spring, 1999, 114-128.

(23) OLPHANT, A. *How to Become an Information Technology Auditor, New IT Auditor,* and Institute of Internal Auditor. U.S.A.VOL. 8, March 1, 2005.

(24) SEKARAN, Uma, *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 7th Ed, John Wiley and Sons, IncNew York, 2005, 65.