

أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق ورأي مدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن

The Impact of Discovered Errors on Audit Materiality and the External Auditor's Opinion - An Empirical Study in Auditing Offices in Jordan

فاطمة الهمشري

Fatima Al-hamshary

اربد، الأردن

بريد الكتروني: bluelady_fatoom@yahoo.com

تاريخ التسليم: (25/2/2013)، تاريخ القبول: (23/12/2013)

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق، إلى جانب معرفة وظيفة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة، ودوره في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق. لتحقيق أغراض الدراسة وأهدافها تم تصميم استبانته وتوزيعها على عينة عشوائية من مدققي الحسابات ممن يعملون في مكاتب وشركات التدقيق الأردنية والبالغ عددها في هذه الدراسة (10) مكاتب وشركات، حيث تم توزيع (120) استبانته، كما وتم استرجاع (103) استبانات صالحة لغايات التحليل الإحصائي، وبنسبة (85.8%) من إجمالي الاستبانات الموزعة. أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر متوسط الأهمية للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق، وأن وظيفة مدقق الحسابات الخارجي تستند على اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة بدرجة كبيرة، وأن له دور كبير في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق. وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات كان من أهمها ضرورة وضع التشريعات والأنظمة التي تمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحيث تشمل تلك التشريعات عقوبات جزائية تعمل على الحد من ممارسات الغش والتلاعب.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، مدقق الحسابات الخارجي، الأخطاء المحاسبية.

Abstract

This study aims at identifying the impact of the discovered errors on the materiality of the auditing, and identifying the role of the external auditor in discover the fraud and possible errors, besides identifying his role in determine the materiality of the auditing. In order to achieve the purposes of the study, a questionnaire has been designed and distributed among the study random sample that consisted of 120 auditors from 10 audit firms, and 103 of the total number of questionnaires were recovered, i.e., (85.8%). The results of the study indicated that there is a middle impact of the errors discovered on the materiality of the auditing, and the role of the external auditor which based on the discovery of fraud and possible errors was high, as well as there is high role for the external auditor in determine the materiality of the auditing. The study recommended the need for developing legislation and regulations that prevent distortion and manipulation in the published financial statements issued by the Jordanian public shareholding companies, so that these legislations include penal sanctions work to reduce fraud and manipulation practices.

Key words: Materiality, the External Auditor, Accounting Errors.

المقدمة

شهدت السنوات الأخيرة العديد من التطورات والتغيرات على المستوى الاقتصادي الدولي، كان من أهمها ظاهرة العولمة وتعزيز نشر وتطبيق أفكار اقتصاديات السوق الحر في العالم، حيث زاد اتجاه العالم نحو تحرير التجارة العالمية وفتح الحدود والقيود أمام تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم عن طريق الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية World Trade Organization: WTO، ونتيجة لهذه التطورات ظهر الكثير من المعاملات المالية المعقدة وتم إصدار معايير للمحاسبة عن هذه المعاملات ومراجعتها وتدقيقها، وقد أتاح ذلك العديد من البدائل التي يمكن أن تستغلها هذه المنشآت لتحقيق أهدافها وإخفاء حقيقة نتائج أعمالها ومركزها المالي، وإظهاره بشكل مخالف للواقع عن طريق التلاعب في القوائم المالية؛ مما يؤدي إلى العديد من المشاكل التي تضر بالاقتصاد القومي، حيث يعتبر تعدد البدائل المتاحة لتحقيق أهداف المنشأة من أهم الأسباب التي أدت إلى تسهيل ممارسة بعض المنشآت للغش والتلاعب في القوائم المالية (أحمد، 2010، ص9).

ويتوقع أصحاب الشركة وإدارتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية والمتمثل بالمساهمين الخارجيين أن يقوم مدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الأخطاء والغش والبنود غير العادية التي تؤثر على قيمة المركز المالي ونتائج الأعمال، كما ويتوقع من مدقق الحسابات الخارجي منع صدور القوائم المالية المضللة، ولكن لا توجد عملية تدقيق أو مراجعة تعطي تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والغش، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للشركة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (جربوع، 2002).

مشكلة وأسئلة الدراسة

يعتبر وجود الأخطاء المحاسبية في سجلات الشركة أمر طبيعي في كثير من الأحيان، وقد يعزى ذلك إلى تعدد المراحل التي تمر بها عملية إعداد البيانات المالية مع تعدد المحاسبين الذين يتولون هذا الأمر، وتبرز المشكلة في الأخطاء المتعمدة التي تعد لأغراض ومصالح ذاتية، مثل محاولة سرقة أصول المنشأة واختلاسها، والتهرب من الجهات الضريبية في الحكومة، وتغطية العجز بالصندوق، وفي هذه الأحوال فإنه من الضروري متابعة الأخطاء المكتشفة من قبل مدقق الحسابات الخارجي وتصحيحها تبعاً لخبرته ومهارته في تحديد الأهمية النسبية للخطأ ومدى ضرورة معالجته أم لا، تماشياً مع الأهمية النسبية في تدقيق الحسابات.

ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1. ما هو أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق؟
2. ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة؟
3. ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة من الأهمية النسبية للتدقيق الخاص بالقوائم المالية، ومدى تأثير الأخطاء المكتشفة على تلك الأهمية، حيث يتعين على مدقق الحسابات الخارجي الإبلاغ عن أية أخطاء جسيمة يكتشفها، ويساهم في تعديلها أو إلغائها، خاصة إذا كانت الأهمية النسبية للمعلومات التي وقع عليها الخطأ كبيرة وذات قيمة، وعليه فإنه لا بد من متابعة موضوع الغش والأخطاء والتلاعب؛ وذلك للمساهمة في توفير بيئة اقتصادية سليمة في السوق المالي ولضمان المنافسة الفعالة فيه، والحد من الممارسات غير السليمة المتمثلة بالغش والتلاعب بالأرقام والبيانات المالية الخاصة بأي شركة.

وتعد هذه الدراسة ذات أهمية بالغة نظراً لتطبيقها على مكاتب التدقيق الأردنية ولاشتمالها على مفهوم الأهمية النسبية وعلاقة مدقق الحسابات الخارجي بهذا المفهوم ودوره في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، حيث أنه وفي حدود معرفة الباحثة لا توجد هناك دراسات أردنية تجمع معاً بين كل من (مدقق الحسابات الخارجي، والأهمية النسبية، والأخطاء المكتشفة).

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. التعرف على أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.
2. معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.
3. معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.

الإطار النظري والدراسات السابقة

فيما يلي عرض للإطار النظري والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار النظري

يتناول الإطار النظري كل من المفاهيم التالية: 1- مفهوم الخطأ وأسبابه، 2- أنواع الأخطاء وتقسيماتها، 3- مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة للأخطاء والغش، 4- مفهوم الأهمية النسبية، 5- العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية، وفيما يلي عرض يوضح ذلك:

1. مفهوم الخطأ وأسبابه

الخطأ هو "تعديل أو تغيير أو عدم اتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع، فإذا اقترن التعديل أو التغيير أو الحذف بحسن نية القائمين، سمي ذلك (خطأ محاسبي)، أما إذا اقترن بسوء نية القائمين به فإنه يعد خطأ متعمد وهو يندرج في سياق التزوير والغش" (الخطيب والرفاعي، 2009، ص33).

وقد عرف الخطأ على أنه: "الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم" (عبد الله، 2007).

والخطأ: "مجموعة الإجراءات غير المقصودة والتي تحدث دون سابق نية في البيانات المالية للشركة، وقد يحدث الخطأ خلال جمع البيانات الخاصة بالقوائم المالية، أو عند تطبيق السياسات المحاسبية والمتعلقة بكل من تقييم البيانات، والاعتراف، والإفصاح المحاسبي، أو قد يحدث عند إجراء تقديرات محاسبية غير صحيحة" (Hien, 2011).

وفيما يخص أسباب ارتكاب الخطأ، نجد أن من أسباب اشتغال الدفاتر والسجلات المحاسبية على الأخطاء يعود إلى ما يلي (الخطيب والرفاعي، 2009، ص33-34):

1. جهل أو نقص خبرة القائمين على تدوين الأعمال المحاسبية وإعدادها بمراحلها المختلفة خلال الدورة المحاسبية.
2. الإهمال والتقصير في أداء الأعمال المحاسبية المنوطة إلى موظفي الحسابات.

3. السهو عن القيام بالمسؤوليات المنوطة بموظفي الحسابات.

4. عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

2. أنواع الأخطاء وتقسيماتها

يقسم المحاسبون الأخطاء إلى عدة أنواع أهمها (الوقاد ووديان، 2010، ص89):

أولاً: أخطاء الحذف الكلي أو الجزئي

تنتج أخطاء الحذف الكلي عن عدم قيد أو إسقاط إثبات عملية أو أكثر في سجلات القيد الأولي سواء اليومية العامة أو اليومية المساعدة، وقد تنتج أخطاء الحذف الكلي عن عدم ترحيل طرفي معادلة أو مجموعة معادلات محاسبية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام أو دفتر الأستاذ المساعد.

ويذكر هنا أنه من الصعب اكتشاف أخطاء الحذف الكلي؛ حيث أنها لا تؤثر أو تخل بتوازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشافها أثناء القيام بعمليات تدقيق الحسابات بفحص المستندات، واستخدام أسلوب المقارنات، ووجود أدلة على تلك الأخطاء.

وفيما يتعلق بأخطاء الحذف الجزئي فإنها تكون ناتجة عن سهو أو إسقاط إثبات طرف من طرفي المعادلة المحاسبية في دفاتر القيد الأولي، وقد يتم هذا النوع من الخطأ بعد أن تتم عمليات الإثبات للعملية بطريقة صحيحة ولكن يحدث الإسقاط في عمليات الترحيل إلى دفاتر الأستاذ.

ومن الأمثلة على أخطاء الحذف عدم قيد عملية بيع أجل أو شراء أجل، وعدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية، وعدم احتساب الاهلاك للأصول الثابتة، وعدم قيد مقبوضات نقدية (المطارنة، 2006، ص148).

ثانياً: الأخطاء الحسابية أو الإرتكابية

وهي الأخطاء المتعلقة بالجوانب الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة، والمتعلقة بالأرقام سواء بنقلها من صفحة لأخرى، أو ترحيلها وترصيدها.

وقد تكون هذه الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة، ويمكن اكتشاف هذه الأخطاء من خلال تدقيق الحسابات والمستندات إن كانت جزئية تؤثر على ميزان المراجعة، أما في حالة وجود أخطاء معوضة دون أن يكون هنالك أثر على ميزان المراجعة، فمن الممكن اكتشافها أثناء مراحل عمليات التدقيق وذلك من خلال فحص المستندات وإجراء المقارنات بين السجلات وغير ذلك من الوسائل (الحدر، 2010).

ثالثاً: الأخطاء الفنية أو التوجيه المحاسبي

وهي الأخطاء التي تقع في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية سواء في مرحلة القيد الأولي أو في الترحيل أو عند إجراء التسويات الجردية، وعند إجراء الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وتنتج هذه الأخطاء عن جهل أو عدم المعرفة بالقواعد والأسس والمبادئ

المحاسبية، ولا تؤثر هذه الأخطاء على ميزان المراجعة، إنما تؤثر على نشاط المشروع وربحيته، مثال على هذا النوع من الأخطاء الخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، وعدم الدقة في الحسابات المستحقة والمقدمة.

رابعاً: الأخطاء المتكافئة أو المعوضة

تعتبر الأخطاء المتكافئة أو المعوضة من الأخطاء الصعبة والتي تتطلب عناية ومراجعة كبيرة ودقيقة، أما تعريف هذا النوع من الخطأ فهو:

"الأخطاء التي تقع في قيم العمليات المالية سواء في مرحلة القيد الأولى أو الترحيل ووقع خطأ مماثل في عمليات أخرى تكون قيمتها بنفس قيمة الخطأ الأول، أي أن الأخطاء متكافئة مع بعضها بحيث أن الخطأ في بعضها يحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه، أما عن تأثيرها على نتائج الأعمال، إذا كان الخطأ وقع في حساب واحد فلن تتأثر نتائج الأعمال أو المركز المالي، أما إذا كان الخطأ متكافئ في حسابين مختلفين، فإن ذلك يترتب عليه خطأ في رصيد كل حساب، ومن ثم تتأثر نتيجة الأعمال والمركز المالي" (الوقاد ووديان، 2010، ص 91-92).

2. مسؤولية مدقق الحسابات عن الأخطاء والغش

تعد إدارة الشركة مسؤولة عن توفير نظام سليم للرقابة على سجلاتها وقيودها المحاسبية، ومن خلال هذا النظام يتم مراقبة الأخطاء والغش لزيادة إمكانية اكتشافهما، وفيما يتعلق بمهمة المدقق فهو المكلف بتقديم المقترحات اللازمة لدعم نظام الرقابة الداخلي وتجنب نقاط الضعف والثغرات التي من الممكن أن تكون موجودة في هذا النظام.

حيث يعد مدقق الحسابات مسؤولاً فقط عن الأخطاء والتلاعب الذي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات، وذلك نتيجة لتحويل التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختياري يقوم على أساس الاختبارات والعينات العشوائية (الخطيب والرفاعي، 2009).

ومن الأهمية الإشارة إلى أن مدقق الحسابات لا يعتبر مسؤولاً عن التمييز بين الأخطاء التي حدثت بحسن نية، والتي حدثت بسوء نية؛ نظراً لأنه ليس محققاً جنائياً، إلى جانب أن عمله يجب أن يكون ضمن اختصاصه والذي لا يتجاوز إبلاغ إدارة الشركة بالأخطاء المكتشفة، ورأيه في طبيعة التعديلات الواجب إجرائها لتصحيح تلك الأخطاء (الرماحي، 2009).

وقد حدد قانون الشركات الأردني رقم (12) لسنة 1964، والقوانين اللاحقة له حتى عام 1997، (مسؤولية مدقق الحسابات) عن الخطأ والغش في نص المادة (173) على ما يلي:

"أن مدققي الحسابات مسؤولون عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم، أما مسؤوليتهم عن صحة البيانات المحتواة في القوائم المالية فهي من نصيب إدارة المشروع، لأن الهدف الأول من عمل المدقق هو الخروج برأي فني محايد، حول عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المشروع،

ومطابقة ما تحويه تلك القوائم من بيانات لسجلات المشروع ودفاتره، والتي هي من مسؤولية الإدارة بالدرجة الأولى".

ونلاحظ مما تقدم بأن هذه المادة قد أعفت مدقق الحسابات من المسؤولية عن الخطأ أو الغش، الذي يرتكب في سجلات المشروع ودفاتره، إلا أن المادة (22) من القانون رقم (32)، لسنة (1985) قد حظرت على مدقق الحسابات ما يلي:

"إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية، أو الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها أو ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير".

3. مفهوم الأهمية النسبية

يشير مفهوم الأهمية النسبية (المادية) إلى مدى جسامته أو طبيعة الخطأ أو الحذف أو التحريف في البيانات المالية، سواء كان ذلك بصورة إفرادية أو إجمالية والذي من المحتمل وفي ضوء الظروف المحيطة أن يكون قرار أو حكم المستخدم العادي للبيانات المالية قد تأثر به وكقاعدة عامة فإن الأهمية النسبية تتحدد من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المدقق.

وقد عرفت لجنة معايير المحاسبية الدولية الأهمية النسبية بما يلي:

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، ص394).

ويتم استخدام الأهمية النسبية في التدقيق للأسباب التالية:

- للتخطيط لعملية التدقيق (عرار، 2009، ص28).
- لمساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة (دحود والقاضي، 2009، ص250).
- لاتخاذ القرارات في حال إعداد التقارير المالية (Louwers, 2005: 74).

4. العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية

هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية نذكر منها ما يلي (جهماني والعمرى، 2001، ص60):

1. اهتمام مستخدمو البيانات المالية بشكل رئيسي بنتائج العمليات المستمرة.
2. التزام الشركة بمعايير المحاسبة الدولية والتدقيق الدولية.
3. أخذ الأخطاء غير المكتشفة بعين الاعتبار إضافة إلى الأخطاء المكتشفة.

4. أثر وجود خطأ من حذف أو تحريف على القرار الاقتصادي.
5. نظام الرقابة الداخلي المستخدم، ومدى كفاءته في اكتشاف الأخطاء المادية.
6. التزام الشركة بتكليف مكتب تدقيق للقيام بعملية التدقيق.
7. عدم وجود سجلات محاسبية منتظمة أو نظام محاسبي واضح.
8. طبيعة الخطأ وسببه سواء كان ناتج عن مخالفة أو تغيير في السياسات المحاسبية.

ثانياً: الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لعدد من الدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع هذه الدراسة، وقد تم تقسيمها إلى دراسات عربية وأخرى أجنبية.

أولاً: الدراسات العربية

دراسة (جعارة، 2012): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم الأساليب والإجراءات التي يتم اتباعها في اكتشاف عمليات الغش والاحتيال في البيانات المالية للشركات الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

وقد اتبعت هذه الدراسة الأسلوب الميداني، وذلك من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في كل من المدن التالية: (عمان، اردب، الزرقاء)، حيث تم توزيع (95) استبانة، واسترجاع (60) استبانة، منها (50) استبانة صالحة لغايات التحليل الإحصائي، وبنسبة (52.6%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين يتوفر لديهم القدرة على اكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيال المستخدمة في إعداد التقارير المالية الاحتمالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تحديث نظام الرقابة المالية والتدقيق الداخلي في الشركات الأردنية، وضرورة تفعيل دور هيئات المراقبة المالية الأردنية من خلال دراسة المعايير الدولية والعربية الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

دراسة (النزلي، 2009): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية مجالس الإدارة، ومدققي الحسابات الخارجيين، وجهات الرقابة والإشراف عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

وقد اتبعت هذه الدراسة الأسلوب الميداني وذلك من خلال تصميم استبانة تهدف إلى جمع البيانات من أفراد العينة من الفئات ذات العلاقة بالقوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية وعددهم (180) فرداً موزعين بين مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومدققي الحسابات الخارجيين، وجهات الرقابة والإشراف.

وقد أوضحت نتائج الدراسة أن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية مسؤولة عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات، وأن المدققين الخارجيين مسؤولون عن كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية.

وأوصت الدراسة بتشجيع مدققي الحسابات الأردنيين على تطوير وتحديث معلوماتهم فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية، وبذل العناية المهنية الكافية، والشك المهني اللازم في عملية التدقيق لغايات اكتشاف التحريف والتلاعب ومنعه.

دراسة (بدور ومومني، 2008): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إتباع مدققي الحسابات الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة فقد تم اتباع الأسلوب الميداني وذلك من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة قصدية من مدققي الحسابات الأردنيين والبالغ عددهم لهذه الدراسة (89) مدققاً، حيث تم استرجاع (69) استبانة صالحة لغايات التحليل الإحصائي وبنسبة (77%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

بينت نتائج هذه الدراسة أن مدققي الحسابات الأردنيين يلتزمون بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) من خلال إتباع الإجراءات المناسبة التي وضعها المعيار للكشف عن حالات الغش، وإتباع الإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل غش أو خطأ.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تشجيع مدققي الحسابات الأردنيين على تطوير وتحديث معلوماتهم فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية، إلى جانب ضرورة إيجاد هيئات رقابية أردنية تتابع مدى التزام مدققي الحسابات بمعيار التدقيق الخاص بالكشف عن الغش رقم (240)، وكافة المعايير الدولية الأخرى.

دراسة (العقدة والنوايسة، 2007): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تساهم في اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة في الأردن.

واتبعت هذه الدراسة الأسلوب التطبيقي وذلك من خلال تطبيقها على المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، حيث تم تطوير استبانة وتوزيعها على (150) مدققاً بصورة عشوائية، كما وتم استرداد (125) استبانة صالحة لغايات التحليل الإحصائي وبنسبة (83.3%).

وكشفت نتائج الدراسة أن متغير الاستقلالية المالية والإدارية يمتلك أعلى نسبة تأثير في اكتشاف الغش والخطأ، بينما كان لمتغير دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة أقل الأثر على اكتشاف الغش والخطأ.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الاستقلالية الإدارية والمالية لديوان المحاسبة، وضرورة أن تخضع كافة المؤسسات والدوائر العامة لرقابة ديوان المحاسبة.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

دراسة (Kassem&Higson, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور واضعي المعايير المحاسبية ومدققي الحسابات الخارجيين في اكتشاف الغش والخطأ.

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج النظري التحليلي، وذلك من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والأبحاث ذات العلاقة بحيث تم التعرف على أسباب فجوة التوقعات لدى المدققين الخارجيين، وتقييم دور واضعي المعايير المحاسبية ومدققي الحسابات الخارجيين في تصحيح هذه الفجوة.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه لا تزال هناك حاجة لمدققي الحسابات الخارجيين إلى المزيد من التوجيهات التي تساعد على اكتشاف الغش والخطأ وتجنب حدوثه، وقد تبين أن هناك بعض المدققين الخارجيين يفتقدون إلى مجموعة الإجراءات والتي تخولهم من اكتشاف الغش والخطأ وأخذ الحيطة من الوقوع فيهما.

وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع آلية رقابة مناسبة للرقابة على مكاتب التدقيق بصورة مستمرة.

دراسة (Muslimat& Hamid, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي على منع الغش والاحتيال بالتطبيق على المستشفيات الحكومية في نيجيريا.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم إتباع الأسلوب الميداني التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على عينة عشوائية من المدققين الداخليين والأفراد العاملين في مستشفيات ولاية كوجي (Kogi) والبالغ عددها ثمانية مستشفيات، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (84) استبانة، كما وتم استرجاع (72) استبانة صالحة لغايات التحليل الإحصائي ونسبة (86%) .

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود دور لعملية التدقيق الداخلي في كشف الغش والخطأ، وأن موظفي التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية النيجيرية يفتقدون إلى الإجراءات التي تؤهلهم إلى كشف الغش والتزوير والخطأ.

وقد أوصت الدراسة بضرورة عقد دورات تدريبية للمدققين الداخليين والتي تؤهلهم إلى زيادة معرفتهم بالمعايير الخاصة بالغش والخطأ في بيئة المستشفى.

دراسة (Robu, et- al, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مسؤولية المدقق اتجاه اكتشاف حالات الغش والخطأ في القوائم المالية في الشركات الأمريكية.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم بناء نموذج للانحدار الخطي، شمل المتغيرات الخاصة بالشركات عينة الدراسة والمدرجة في سوق نيويورك للأوراق المالية، والتي بلغ عددها في هذه الدراسة (200) شركة.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك مسؤولية كبيرة للمدقق اتجاه اكتشاف حالات الغش والاحتيال والخطأ، إلى جانب ذلك فقد تبين أن المدقق يستطيع المشاركة في إخفاء حالات الغش والاحتيال من خلال توأطئه مع الشركة التي يقوم بتدقيق بياناتها.

دراسة (Salem, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ.

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج النظري التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والأبحاث ذات العلاقة.

وقد أوضحت نتائج الدراسة أن وجود نظام رقابة فعال يساهم في الحد من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وأن مدققي الحسابات يفتقرون إلى وجود أساليب وبرامج رقابية وقائية جيدة تحمي من حالات الغش والتلاعب.

وأوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسات مماثلة، ولكن من خلال التطبيق الميداني وتصميم استبانة توضح الجوانب الفنية والمحاسبية المتعلقة بالتدقيق لغايات الحماية من الغش والاحتيال.

دراسة (Saeidi, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وجود فجوة التوقعات المتعلقة بتدقيق الحسابات في البيئة المهنية في إيران.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم إتباع الأسلوب الميداني التحليلي من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية من المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين، والبالغ عددهم (163) مستجيباً، كما وتم استرداد (147) استبانة صالحة لغايات التحليل الإحصائي، وبنسبة (90.1%).

أظهرت نتائج الدراسة وجود فجوة للتوقعات بين آراء عينة الدراسة من المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين، وأن أهم قضية مرتبطة بالغش والاحتيال هي السلوك الذي يدفع إلى ذلك.

وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المماثلة بشرط تطبيقها على عينات أخرى مثل الطلاب والمعلمين في مجال المحاسبة والتدقيق.

دراسة (Zhou, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدققي الحسابات الخارجيين في الكشف والإبلاغ عن حالات الغش والاحتيال في شركات القطاع العام في الصين.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم إجراء مقابلة هيكلية مكونة من خمسة أسئلة رئيسية مع ثمانية من الموظفين العاملين في شركات محاسبية في الصين، منهم من يعمل في شركات محلية ومنهم من يعمل في شركات دولية.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروقات بين الشركات المحلية والشركات الدولية فيما يتعلق بتطبيق معايير التدقيق، الأمر الذي ينتج عنه صعوبة في الكشف والإبلاغ عن حالات الغش والاحتيال من قبل مدققي الحسابات الخارجيين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تحسين جودة التدقيق الخاصة بالشركات المحاسبية، إلى جانب اتخاذ التدابير التي تؤدي إلى الحفاظ على استقلاليتها، والعمل على تطوير نشاطها الداخلي من خلال إتباع نظام الترقية والمكافآت وتشجيع العمل الجماعي.

دراسة (Masoud, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية مدققي الحسابات الخارجيين اتجاه حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية، وتحديد مدى وجود فجوة توقعات التدقيق في دول الشرق الأوسط وعلاقتها بالغش والاحتيال.

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج النظري التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

وقد بينت نتائج الدراسة وجود علاقة بين فجوة توقعات التدقيق والغش والاحتيال في دول الشرق الأوسط.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يدرك مدققي الحسابات لأهمية وظيفتهم في الكشف عن حالات الغش والاحتيال، وأن يتم توفير برامج تدريبية تزيد من قدرتهم على كشف حالات الغش والاحتيال.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أنها ركزت في الغالب على دور المدقق ومسؤوليته اتجاه اكتشاف حالات الغش والخطأ، دون مراعاة طبيعة العلاقة بين الأخطاء المكتشفة والأهمية النسبية للتدقيق، ودون التطرق إلى دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، كما هو الحال في الدراسة الحالية، وبالتالي فقد حاولت الدراسة الحالية التطرق إلى ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة.

فرضيات الدراسة

جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.

الفرضية الثانية: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.

الفرضية الثالثة: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.

منهجية الدراسة

المنهج المستخدم

في هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانته ممثلة بخمس مستويات (المستوى الليكارتني) وتوزيعها على عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين في مكاتب التدقيق الأردنية.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب وشركات التدقيق الأردنية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (10) مكاتب وشركات تدقيق موزعة بين مكاتب تدقيق كبيرة (يعمل لديها 21 مدقق حسابات فأكثر)، وأخرى متوسطة (يعمل لديها من 6 مدققين إلى 20 مدقق حسابات)، كما وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من (120) مدققاً، وقد تم توزيع الاستبانة عليهم بواقع استبانة لكل مدقق، استرجع منها (103) صالحة لغايات التحليل الإحصائي وبنسبة (85.8%) من إجمالي الاستبانة الموزعة.

أساليب جمع البيانات

تم جمع بيانات هذه الدراسة من خلال الاعتماد على المصادر الثانوية المتمثلة بالكتب والرسائل الجامعية ومواقع الانترنت، والمجلات العلمية، إلى جانب المصادر الأولية والتي تمثلت بالاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة من مدققي الحسابات بهدف جمع المعلومات التي تفيد هدف هذه الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تحليل البيانات من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، حيث تم استخدام اختبار الاتساق الداخلي لأسئلة أداة الدراسة والمتمثل باختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، كما وتم استخدام الإحصاءات الوصفية والمتمثلة بالنسب المئوية، التكرارات، الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، إلى جانب استخدام الإحصاء الاستدلالي من خلال استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة One Sample t- test بهدف اختبار فرضيات الدراسة.

أساليب قياس متغيرات الدراسة

تم قياس متغيرات الدراسة من خلال مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي، والجدولين رقم (2)، و(3) يوضحان هذا المقياس:

جدول (2): مقياس تحديد الأهمية النسبية.

المستوى	موافق بشدة	موافق	مستوى متوسط	غير موافق	غير موافق بشدة
المقياس	5	4	3	2	1

وقد تم تحديد مقياس الأهمية النسبية للوسط الحسابي على النحو التالي:

جدول (3): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي.

الوسط الحسابي	مستوى الموافقة
5 - 4.5	مرتفع جدا
4.49 - 4	مرتفع
3.99 - 3.5	متوسط
3.49 - 3	ضعيف
2.99 - 1	ضعيف جدا

التطبيق العملي للدراسة

صدق الأداة

تمثلت أداة الدراسة بالاستبانة والتي تم عرضها على أربعة أكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الأردنية، وتمت الموافقة عليها من قبلهم.

ثبات الأداة

تم التحقق من ثبات نتائج الاستبانة من خلال استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، وقد بلغت قيمة هذا الاختبار (75%)، مما يدل على اتساق جيد بين أسئلة الدراسة، حيث تعتبر القيمة (60%) هي الحد الأدنى لقبول نتيجة ثبات أداة الدراسة (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2010).

وصف الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

الجدول التالي يوضح الخصائص الشخصية لعينة الدراسة:

جدول (1): وصف الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	الجنس	ذكر	78	75.7
		أنثى	25	24.3
		المجموع	103	100
2	المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	5	4.9
		بكالوريوس	63	61.2
		ماجستير	29	28.1
		دكتورة	6	5.8
		المجموع	103	100
4	سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	31	30.1
		3-6 سنوات	50	48.5
		7-10 سنوات	15	14.6
		فوق 10 سنوات	7	6.8
		المجموع	103	100
5	الشهادات المهنية	نعم	37	35.9
		لا	66	64.1
		المجموع	103	100

من خلال الجدول رقم (1) يتبين لنا ما يلي:

- معظم أفراد العينة هم من الذكور، حيث بلغ عددهم (78) فرداً بنسبة (75.7%)، بينما أفراد العينة من الإناث فقد عددهم (25) فرداً شكلوا ما نسبته (24.3%) من حجم العينة.
- معظم أفراد العينة هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (63) فرداً ونسبة (61.2%)، يليهم الأفراد من حملة شهادة الماجستير، والذين بلغ عددهم (29) فرداً بنسبة (28.1%)، يليهم أفراد العينة من حملة شهادة الدكتوراه، حيث بلغ عددهم (6) أفراد ونسبة (5.8%)، وأخيراً أفراد العينة من حملة شهادة دبلوم متوسط والذين بلغ عددهم (5) أفراد ونسبة (4.9%).
- معظم أفراد العينة هم ممن تتراوح سنوات خبرتهم بين 3-6 سنوات، حيث بلغ عددهم (50) فرداً بنسبة (48.5%)، ثم الأفراد الذين تقل سنوات خبرتهم عن 3 سنوات، والذين بلغ عددهم (31) فرداً بنسبة (30.1%)، وبالنسبة للأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين 7-10 سنوات، فقد بلغ عددهم (15) فرداً، ونسبة (14.6%)، بينما بلغ عدد الأفراد الذين تزيد سنوات خبرتهم عن 10 سنوات (7) أفراد ونسبة (6.8%).

- معظم أفراد العينة هم من الأفراد الذين لا يحملون شهادات مهنية، حيث بلغ عددهم (66) فرداً ونسبة (64.1%)، بينما أفراد العينة من حملة الشهادات المهنية فقد بلغ عددهم (37) فرداً شكلوا ما نسبته (35.9%) من حجم العينة الكلي.

مناقشة أبعاد الدراسة

لمناقشة أبعاد الدراسة تم احتساب المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة، وذلك بهدف قياس اتجاهاتهم بشكل عام نحو فقرات أداة الدراسة، وكانت النتائج على النحو التالي:

البعد الأول: (تأثير الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق)

جدول (4): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالبعد الأول من الأسئلة.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
1.	تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.	4.155	0.5900	مرتفع
2.	يؤثر احتمال وجود أخطاء أو تحريفات متعمده كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل على تقدير الأهمية النسبية.	4.194	0.7548	مرتفع
3.	تؤثر تكاليف إعادة تصحيح الأخطاء والتحريفات استناداً لمبدأ التكلفة والمنفعة على تقدير الأهمية النسبية.	3.640	0.9985	متوسط
4.	التأثير المحتمل للتحريفات والأخطاء على التزام المنشأة بالتعاقدات والقوانين يؤثر على تقدير الأهمية النسبية.	3.941	0.8947	متوسط
5.	تؤثر المخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة على تقدير الأهمية النسبية.	3.864	0.8750	متوسط
	المعدل ككل/ تأثير الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق	3.959	0.8226	متوسط

من الجدول رقم (4) يتبين لنا ما يلي:

تراوحت إجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بالبعد الأول، والمتمثل بتأثير الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق بين مستوى متوسط ومستوى مرتفع من الموافقة، حيث بلغ أقل متوسط حسابي (3.640) وهو يدل على مستوى متوسط من الموافقة، وذلك فيما يتعلق

بالسؤال الثالث حول أن تكاليف إعادة تصحيح الأخطاء والتحريفات استناداً لمبدأ التكلفة والمنفعة تؤثر على تقدير الأهمية النسبية، كما وبلغ أعلى متوسط حسابي (4.194) وهو يدل على مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بالسؤال الثاني حول أن احتمال وجود أخطاء أو تحريفات متعمده كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل تؤثر على تقدير الأهمية النسبية.

بلغ معدل الأوساط الحسابية لأسئلة هذا البعد (3.959) وهو يشير إلى مستوى متوسط من الموافقة فيما يتعلق بتأثير الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.

البعد الثاني: (وظيفة مدقق الحسابات الخارجي اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة)

جدول (5): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالبعد الثاني من الأسئلة.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
6.	من وظائف مدقق الحسابات الخارجي تصميم خطة التدقيق والإجراءات والكشف عن الأخطاء المحتملة في البيانات المالية.	4.301	0.6391	مرتفع
7.	يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الانحرافات التي تؤدي إلى أخطاء جوهرية.	3.844	0.9472	متوسط
8.	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوثيق أي خطأ أو غش محتمل سواء كان حجمه كبيراً أو صغيراً.	4.087	0.7809	مرتفع
9.	يهتم مدقق الحسابات الخارجي بالحصول على خطابات تمثيل من الإدارة بأنها أفصحت له عما إذا كان هناك خطأ أو غش في البيانات المالية.	4.068	0.8885	مرتفع
10.	عند اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي خطأ خلال عملية التدقيق يقوم هو بتقدير أثرها على أمانة الإدارة أو الموظفين.	3.796	1.0878	متوسط
11.	يستعين مدقق الحسابات الخارجي بمدقق الحسابات الداخلي ولجنة التدقيق للتأكد من عدم وجود أية أخطاء أو غش في البيانات المالية.	3.970	1.0238	متوسط
	المعدل ككل/ وظيفة مدقق الحسابات الخارجي اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة	4.011	0.8945	مرتفع

من الجدول رقم (5) يتبين لنا ما يلي:

تراوحت إجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بالبعد الثاني، والمتمثل بوظيفة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة، بين مستوى متوسط ومستوى مرتفع من الموافقة، حيث بلغ أقل متوسط حسابي (3.796) وهو يدل على مستوى متوسط من الموافقة، وذلك فيما يتعلق بالسؤال العاشر حول أنه عند اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي لأي خطأ خلال عملية التدقيق يقوم بتقدير أثرها على أمانة الإدارة أو الموظفين، وقد بلغ أعلى متوسط حسابي (4.301) وهو يدل على مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بالسؤال السادس حول أن تصميم خطة التدقيق والإجراءات والكشف عن الأخطاء المحتملة في البيانات المالية تعتبر من وظائف مدقق الحسابات الخارجي.

بلغ معدل الأوساط الحسابية لأسئلة هذا البعد (4.011) وهو يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بوظيفة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.

البعد الثالث: (دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق)

جدول (6): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالبعد الثالث من الأسئلة.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
12.	يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي وضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة ككل.	4.475	0.5018	مرتفع
13.	يقوم مدقق الحسابات الخارجي في مرحلة التخطيط لتقدير مستوى الأهمية النسبية بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه.	4.038	0.8957	مرتفع
14.	يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيسي للقوائم المالية.	4.242	0.7066	مرتفع
15.	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بإجراء تعديلات على مبالغ الأهمية النسبية بناء على المعلومات المتوفرة لديه والخبرة المهنية.	4.106	0.8956	مرتفع
	المعدل ككل/ دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق	4.216	0.74998	مرتفع

من الجدول رقم (6) يتبين لنا ما يلي:

اتجهت إجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بالبعد الثالث والمتمثل بدور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، نحو مستوى مرتفع من الموافقة، حيث بلغ أقل متوسط حسابي (4.038) وهو يدل على مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بالسؤال الثالث عشر حول أن مدقق الحسابات الخارجي يقوم في مرحلة التخطيط لتقدير مستوى الأهمية النسبية بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه، كما وبلغ أعلى متوسط حسابي (4.475) وهو يدل على مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بالسؤال الثاني عشر حول أنه يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي وضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة ككل.

بلغ معدل الأوساط الحسابية لأسئلة هذا البعد (4.216) وهو يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة فيما يتعلق بدور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.

اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة، تم إجراء اختبار (One Sample T- test)، وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \geq 0,05$)، أي عند مستوى ثقة لا يقل عن 95%، ونسبة خطأ لا تتجاوز 5%، وهذا عند القيمة 3 من 5 وكانت النتائج على النحو التالي:

الفرضية الأولى: H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.

جدول (7): اختبار T-test حول الأسئلة المتعلقة بأثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.

البند	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق.	18.982	3.959	0.000

من خلال الجدول رقم (7) يتبين لنا ما يلي:

بلغ الوسط الحسابي للأسئلة المتعلقة بأثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق (3.959)، وهذا يدل على مستوى متوسط من الموافقة على وجود هذا الأثر. بلغت قيمة الدلالة (α) (0,000) وهي قيمة أقل من (0,05)، مما يدل على أن هناك أثر للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق، وبناء على ذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنه:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق."

الفرضية الثانية: H02: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.

جدول (8): اختبار T-test حول الأسئلة المتعلقة بوظيفة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.

البند	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة.	20.612	4.011	0.000

من خلال الجدول رقم (8) يتبين لنا ما يلي:

بلغ الوسط الحسابي للأسئلة المتعلقة بدور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة (4.011)، وهذا يدل على الموافقة.

بلغت قيمة الدلالة (α) (0,000) وهي قيمة أقل من (0,05)، مما يدل على وجود دور لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة كل من دراسة (جعارة، 2012)، ودراسة (Robu, et- al, 2012)، وبناء على ذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنه:

"يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة".

الفرضية الثالثة: H03: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.

جدول (9): اختبار T-test حول الأسئلة المتعلقة بدور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.

البند	قيمة T	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
دور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق.	23.712	4.216	0.000

من خلال الجدول رقم (9) يتبين لنا ما يلي:

بلغ الوسط الحسابي للأسئلة المتعلقة بدور مدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق (4.216)، وهذا يدل على مستوى مرتفع من الموافقة على هذا الدور.

بلغت قيمة الدلالة (α) (0,000) وهي قيمة أقل من (0,05)، مما يدل على أن مدقق الحسابات الخارجي له دور في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، وبناء على ذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنه:

"يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق".

النتائج والتوصيات

النتائج

من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. أوضحت آراء عينة الدراسة من المدققين الأردنيين وجود تأثير متوسط الأهمية للأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق، وبوسط حسابي (3.959)، وقد تبين أن احتمال وجود أخطاء أو تحريفات متعمده كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل يؤثر على تقدير الأهمية النسبية، وبوسط حسابي مرتفع الأهمية (4.194)، وأن الأهمية النسبية تعتمد على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة، وبوسط حسابي مرتفع الأهمية (4.155).
2. يوجد دور مرتفع الأهمية لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحتملة، وبوسط حسابي (4.011)، حيث أوضحت الدراسة أن مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن تصميم خطة التدقيق والإجراءات والكشف عن الأخطاء المحتملة في البيانات المالية، وبوسط حسابي (4.301)، كما أنه مسؤول عن توثيق أي خطأ أو غش محتمل سواء كان حجمه كبيراً أو صغيراً، وبوسط حسابي (4.087).
3. يوجد دور مرتفع الأهمية لمدقق الحسابات الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، وبوسط حسابي (4.216)، حيث أكدت نتائج الدراسة أنه يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي وضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة ككل، وبوسط حسابي (4.475)، كما ويتوجب عليه اختيار الأساس الملئم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيسي للقوائم المالية، وبوسط حسابي (4.242).

التوصيات

1. ضرورة إلزام شركات التدقيق الأردنية بأخلاقيات مهنة التدقيق للحد من عمليات التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة، والصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.
2. ضرورة وضع التشريعات والأنظمة التي تمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحيث تشمل تلك التشريعات عقوبات جزائية تعمل على الحد من ممارسات الغش والتلاعب.
3. تفعيل دور جهات الرقابة والإشراف في الرقابة على مهنة المحاسبة وأخلاقيات العمل بها.
4. تشجيع الشركات المساهمة العامة وشركات التدقيق على الالتزام بنشر معلوماتها المالية ضمن قوائمها المالية بصورة منتظمة ودورية، بحيث تكون النسخة الالكترونية مطابقة للنسخة الورقية وبصورة تامة.

References (Arabic & English)

- Abdullah, K. (2007). *Science Auditing: Theory and Practice*. the First Edition, Wael for Printing and Publishing, Amman, Jordan.
- Ahmed, M. (2010). *The Discovery of Fraud and Manipulation in the Financial Statements*. the Research Center, the General Administration of Printing and Publishing / Institute of Public Administration, Saudi Arabia.
- Al -Matarneh, G. (2006). *Audit Contemporary: In Theory*. the First Edition, Al Maserah for Publication and Distribution, Printing, Amman, Jordan.
- Alhadrab, Z. (2010). *Science of Audit*. the First Edition, Albedaya Publishers & Distributors, Amman, Jordan.
- Al-Khatib, K., & Rifai, K. (2009). *Science of Audit: Theory and Practice*. the First Edition, the Future for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
- Al-Nazly, M. (2009). *Foundations of Preventing Distortion and Manipulation in the Published Financial Statements Issued by Jordanian Public Companies*. Master Thesis. Business School, The Middle East University for Graduate Studies. Amman, Jordan.
- Al-Oqdeh, S., & Al-Nawaiseh, M. (2007). *Assisting Factors in Detecting Audit Errors and Fraud: An Empirical Study from the Audit Bureau Auditors' Perspective*. Jordan Journal of Applied Sciences, Volume 10, Issue (2). Pp. 259-282.
- Al-Remahi, N. (2009). *Review of Financial Transactions*. First Edition, Safa'a for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.

- Al-Waqaad, S., & Wedian, L. (2010). *Audit (1)*. The First Edition, The Arab Community Library for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
- Arar, S. (2009). *Compliance of External Auditor in Jordan with Tests and Procedures in Evaluating Risks of Fundamental Errors in Auditing Financial Statements*. Master Thesis, Business School, the Middle East University for Graduate Studies. Amman, Jordan.
- Bdoor, J., & Momani, M. (2008). *Compliance with International Auditing Standard No. 240 Concerning Auditors' Responsibility for Detecting and Preventing Fraud*. Studies, Management Science, Volume 35, Issue (1). Pp. 39-61.
- Dahdouh, H., & Al-Qadi, H. (2009). *Advanced Audit: the Theoretical Framework and Practical Action*. the First Part, the First Edition, Althaqafah for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
- Hashemite Kingdom of Jordan, Law No. 22 for the year (1964). *The Companies Law*.
- Hashemite Kingdom of Jordan, Law No. 22 for the Year (1997). *The Companies Law*.
- Hashemite Kingdom of Jordan, Law No. 32 for the year (1985). *Auditing Profession Law*.
- International Federation of Accountants. (2007). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*.
- Jaara, O. (2012). *Methods of the External Auditor in Detecting Fraud in the Financial Statements of Public Shareholding Companies. (Survey in the Offices of the External Auditors in Jordan)*. Studies, Management Science, Volume 39, Issue (2). Pp. 182-199.

- Jahamani, Y., & Omary, A. (2001). *Factors Affecting the Determining of Relative Importance of the Audit: A Field Study of the Situation in Jordan*. Arab Journal of Accounting, Volume (4), Number (1). Pp. 53-76.
- Jarboa, Y. (2002). *The Extent of the Responsibility of Independent External Auditor for the Discovery of Errors and Fraud in the Financial Statements in Accordance with International Standards on Auditing*. Journal of Development Mesopotamia. Pp. 199-211.