

مدقق الحسابات كخبير مالي لدى المحاكم الاردنية

(دراسة ميدانية)

الدكتور محمد مجيد سليم

أ.د. محمد مجيد سليم: أستاذ مشارك بقسم المحاسبة جامعة عمان العربية للدراسات العليا بالأردن - حاصل على دكتوراه فلسفة في المحاسبة ١٩٨١ - خبير مالي وإداري - الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي ١٩٨٢ - ١٩٩١ - وله اهتمامات بحثية بالتحليل المالي والمحاسبة المتوسطة والمعايير المحاسبية.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات كخبير مالي لدى المحاكم الأردنية، واستقراء آراء كل من المدققين والقضاة حول معرفة مدقق الحسابات بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالخبرة، ومدى التزام المدقق بمعايير السلوك المهني، وأتعاب المدقق، وإمام القضاة بالأمور المالية. وتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة، فيما يتعلق بمدى معرفة مدقق الحسابات للقوانين والتشريعات الأردنية، وتأثير العوامل المرتبطة بالأتعاب على تقرير الخبرة، بينما كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمعرفة القضاة للأمور المالية والمحاسبية. وتضمنت الدراسة التوصية بضرورة توعية مدققين الحسابات والقضاة للفرق بين الشهادة والخبرة حيث يتحمل الخبير مسؤولية أعلى من الشاهد، كما أوصت الدراسة بتعيين خبير مالي كحلقة وصل بين القضاة والمدققين، وضرورة اعتماد آلية واضحة لتحديد أتعاب الخبير وصرفها للخبير، وأوصت الدراسة بضرورة التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك والأداء المهني في جميع الخدمات التي يؤديها.

Abstract

The goal of this paper was to study the role of the external auditor as a financial expert for the Jordanian courts.

The results of the study indicated that there were no significant statistical differences between the opinions of the auditors and judges regarding the auditors' knowledge of the Jordanian legislations and laws, the commitment of auditors to the professional performance criteria, and the ethics of profession, and auditors' fees. However the study indicated that there were significant statistical differences between the auditors and judges opinions regarding the judges' realization of financial and accounting matters. The study suggested a number of recommendations such as including new rules that specify the auditors' fees in accordance with the instructions issued by the Jordanian Legal Accountants Associations. A practical training courses to be held for judges about financial statements and financial terminology, and that auditors should be educated about the procedures that they should follow to protect themselves against legal responsibilities.

المقدمة:

شهد الأردن في السنوات الاخيرة تشجيعا منقطع النظير على الاستثمار فكانت هناك مديرية تشجيع الاستثمار، وكان هناك توجه الدولة الى تخصيص العديد من مشاريعها وتحويله الى القطاع الخاص، كما تكونت عدد من المناطق الحرة كالعقبة والزرقاء واربد، مما ادى الى ازدياد اعداد الشركات المسجلة والعاملة في الاردن ، ونتيجة لذلك ازدادت الخلافات المالية بين الشركات مع بعضها وبينها وبين بعض الجهات الرسمية ، وبما ان الخلافات مالية كثيرا ماتحتاج الى رأي فني يساعد المحكمة على اتخاذ القرار المناسب، لذا نشأت الحاجة الى خدمات المحاسب الخبير الذي يعد تقرير الخبرة التي تعتمد عليه المحكمة في اتخاذ قراراتها. فقد بلغ عدد القضايا التي تم فيها تعيين خبراء ماليين لدى محكمة بداية عمان وحدها ١٥٢ قضية في سنة ٢٠٠٤ و ٢٤٩ قضية في سنة ٢٠٠٥ (سجلات قلم الخبرة في ديوان محكمة بداية عمان)، وتختص هذه المحكمة بالنظر في القضايا الحقوقية.

مشكلة الدراسة:

كثيرا ما يحصل مشاكل مالية بين المتخصصين، وتأمّر المحكمة بان يكون هناك خبير مالي ليعطي رايه الفني بموضوع القضية، ويقوم المدقق(كخبير مالي) بدراسة القضية وتقديم تقرير برايه الفني ، وهنا ايضا قد يتم خلاف بين المتخصصين حول تقرير الخبرة الذي يعده الخبير المالي، من حيث دقته أو شكلية أو تنفيذه كما طلبه القاضي، مما قد يؤخر القضايا وينشا نوع من الاختلاف مع الخبير المالي (مدقق الحسابات) الذي أعد التقرير ،إما لعدم معرفته بالقوانين المرعية أو لعدم معرفة القاضي بالأسس المالية التي يبني عليها التقرير ، أو لعدم اعداد التقرير كما يجب من قبل الخبير المالي. لذا فان الغرض من هذه الدراسة هو التعرف دور مدقق الحسابات كخبير مالي امام المحاكم الاردنية(محكمة البداية) والتعرف على العوامل المؤثرة في تقرير الخبرة المقدم من قبله.

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ١- ما مدى معرفة مدققي الحسابات الأردنيين للقوانين والتشريعات المتعلقة بأدائهم للخبرة الفنية لدى المحاكم؟
- ٢- ما مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعايير الأداء المهني عند إعدادهم لتقرير الخبرة؟
- ٣- ما مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعايير السلوك المهني ؟
- ٤- ما مدى تأثير العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الأردنيين على الجهد المبذول في إعداد تقرير الخبرة؟
- ٥- ما مدى إلمام القضاة بالأمر المالية، ؟

(٣-١) أهمية الدراسة:

يعد تقرير الخبرة الذي يقدمه مدقق الحسابات احدى أهم البيانات القانونية التي يستند عليها القاضي في اتخاذ قراراته المتعلقة بالقضايا المالية التي تعرض عليه، وخير دليل على ذلك

ازدياد عدد وحجم القضايا التي تعتمد على القوائم المالية. و يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن كافة الجوانب المتعلقة بعمله (الحنيطي، ٢٠٠٣) وقد يؤدي إهمال مدقق الحسابات في أداء مهمته سواء من حيث النتيجة التي توصل إليها أو الإجراءات التي اتبعتها، الى تعرضه للمساءلة القانونية أو إقامة الدعوى ضده، وقد قامت في الأردن أكثر من دعوى ضد مدققي الحسابات عن أدائهم لمهمتهم، فقد طالب احد الاشخاص بمبلغ ٧٦،٠٠٠ دينار، لان مدقق الحسابات حسب ادعاءه صاغ تقريره، دون زيارة الشركة أو التدقيق عليها، وقد قام المدقق بابرار أوراق العمل التي استخدمها ثناء اعداد تقريره والتي تبين الجهد والزيارات التي قام بها للشركة وإجراءات التدقيق التي اتبعت مما ابطال الاتهام ضده، وفي قضية أخرى ادعى احد الخصوم الذي خسر قضية على الخبير/ مدقق الحسابات وطالبه بمبلغ ١٨،٠٠٠ دينار، بحجة أن التقرير الذي قدمه الخبير ، لا يمت للحسابات بصلة حيث إن الحسابات التي دققها الخبير ليست الحسابات المعنية ، ويرجع الباحث إلى ملف القضية تبين أن دفع الخبير استندت إلى أوراق عمله والتي جنبته الضرر من قبل المدعي. (حالات من قلم محكمة البداية)

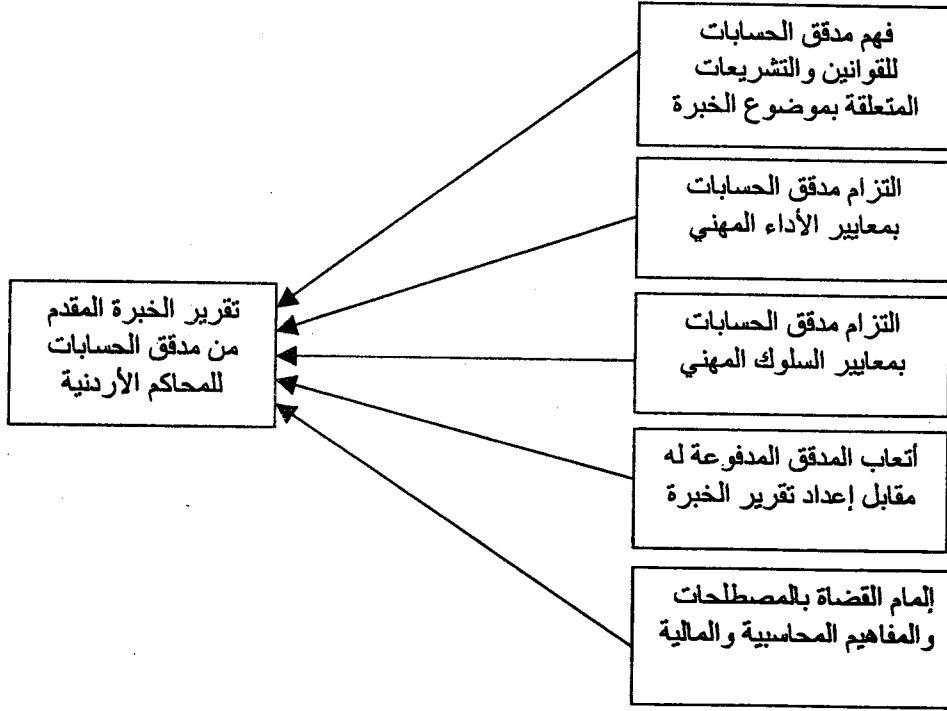
ولهذا فإن هذه الدراسة تهدف لاستقراء آراء المدققين والقضاة حول دور المدققين في تقديم المشورة الفنية من خلال تقاريرهم على اختلاف أنواعها. ، من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات والقضاة كمستخدمين لهذه التقارير.

(٤-١) فرضيات الدراسة

- ١- الفرضية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمعرفة مدقق الحسابات للقوانين الأردنية المتعلقة بموضوع الخبرة المالية.
- ٢- الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني عند اعداده لتقرير الخبرة.
- ٣- الفرضية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني على تقرير الخبرة.
- ٤- الفرضية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالية تحديد الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات على جودة تقرير الخبرة.
- ٥- الفرضية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمعرفة القضاة للمصطلحات المحاسبية والمالية على فهم تقرير الخبرة.

نموذج الدراسة

الشكل أدناه يوضح المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة والتي سيتم شرحها لاحقاً:
المتغيرات المستقلة
المتغير التابع

**منهجية الدراسة ومجتمعها:**

تم استخدام استبانته محكمة كأداة لجمع البيانات، وتكونت الاستبانة من ٥٠ فقرة بحيث تغطي الفقرات في الملحق (٣) الفرضية الأولى أما الفقرات في الملحق (٤) فتغطي الفرضية الثانية، والفقرات في الملحق (٥) فتغطي الفرضية الثالثة، والفقرات في الملحق (٦) فتغطي الفرضية الرابعة، والفقرات في الملحق (٧) فتغطي الفرضية الخامسة. واعتمد الباحث على المقابلات الشخصية ما أمكن لجمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة.

وتكون مجتمع وعينة الدراسة من الفئات التالية:

- ١- تم اختيار عينة حجمها (٨٠) مدققاً من واقع كشف مدققي الحسابات لدى جمعية مدققي الحسابات المؤهلين للقيام بأداء الخبرة اللازمة أمام المحاكم، علماً ان فئة مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الأردن بلغ عددهم ٤٧٥ مدققاً بنهاية ٢٠٠٦ (سجلات جمعية المحاسبين القانونيون الأردنيين)،

٢- العينة من القضاة لدى محاكم بداية الحقوق في الأردن، وهم المعنيون بتقرير الخبرة المتعلق بتدقيق الحسابات ، وبلغ عددهم حسب إحصاءات وزارة العدل لسنة ٢٠٠٦ (٦٢٥ قاضيا، وتم اختيار عينة منهم بلغت (٨٣) قاضيا، تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية (Mark & David,1992):

$$n = \frac{noN}{no + (N - 1)}$$

$$no = \frac{Z^2 \rho(1 - \rho)}{e^2}$$

حيث :

$Z =$ عند مستوى الثقة (٩٥%) تكون ١,٩٦

$e =$ الخطأ العشوائي المسموح به ، (١٠%)

$p =$ نسبة النجاح (نختار قيمة (p) لتكون قيمة (١-p) اكبر ما يمكن وذلك يتحقق عندما (٠,٥) =

$N =$ عدد أفراد مجتمع الدراسة

$n =$ حجم عينة الدراسة

الدراسات السابقة:

١- دراسة الدبعي (٢٠٠٧) بعنوان "رقابة محكمة التمييز الأردنية على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبية الدخل". هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور محكمة التمييز الأردنية على الخبرة المحاسبية في قضايا ضريبية الدخل. وتناولت الدراسة النصوص القانونية التي تنظم الخبرة ومدى لتفاه الأحكام القضائية مع النصوص التشريعية المنظمة للخبرة ،وتوصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

- أن المشرع غالبا ما يتحدث عن الخبرة بمفهومها الشمولي دون التطرق لإجراءات الخبير وموضوع الخبرة. و اقتصر الخبرة على المسائل الفنية البحتة دون غيرها من مسائل الواقع والمعامل القانونية، وقد كان من نتائج ذلك تفويض محكمة الاستئناف جزء من سلطتها إلى الخبراء دون وجه حق. وظلت الخبرة المحاسبية محكومة بنصوص المواد التي نظمت الخبرة عموما في قانون أصول المحاكمات المدنية. وقد أوصت الدراسة بضرورة استحداث نصوص خاصة بتنظيم الخبرة المحاسبية والضريبية وإجراءاتها بما يتفق مع طبيعتها وأن يكون من بين النصوص المقترحة انه لا يجوز ان تكون الخبرة إلا على حسابات أصلية.

٢- دراسة الزنيبات (٢٠٠٤) بعنوان "دراسة تحليلية نافذة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الأردني في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية". هدف البحث إلى دراسة واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الأردني على ضوء معايير التدقيق الدولية والقوانين الأردنية من خلال توضيح الواجبات والمسؤوليات المناطة بالمدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وتلك المفروضة بموجب التشريعات الأردنية. و خلص الباحث إلى عدم الدقة في التعبير في بعض النصوص القانونية، مما حمل المدقق مسؤوليات لم تتضمنها معايير التدقيق، وأوصى

الباحث بضرورة أن يكون النص القانوني منسجماً مع المعايير الدولية كونها المرجعية المهنية للمدقق.

٣- دراسة المطارنة (٢٠٠٣) بعنوان "مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية عند إعداد تقاريرهم". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان المدققون الأردنيون يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية عند إعداد تقاريرهم، وما إذا كان هناك دورات تدريبية للتعرف على كيفية استخدام هذه المعايير، وهل يتلاءم معيار التدقيق الخاص بإعداد تقرير المدقق لبيئة واقع الأردن وخلص الباحث إلى عدم التزام مدققي الحسابات الكامل في تقاريرهم بمتطلبات إعداد التقرير وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وعدم ملاءمة معيار التدقيق الدولي الخاص بإعداد تقرير المدقق مع بيئة واقع الأردن.

٤- دراسة الخرشنة (٢٠٠٠) بعنوان "الواجبات القانونية لمدقق الحسابات في قانون ضريبة الدخل وكخبير لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل". هدفت هذه الدراسة إلى بيان الالتزامات التي رتبها التشريعات الأردنية على مدقق الحسابات، ودوره كخبير لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل ومحكمة التمييز. وبين الباحث واجبات مدقق الحسابات كخبير، وأن دور الخبير يأتي في مرحلة التقاضي، ويوفر تقريره بيئة يعتمد عليها القاضي في اتخاذ قراره. وقد أوصى الباحث بضرورة استصدار تشريع حديث ومتطور يجسد دور المدقق، ويحمي حقوقه، وإعادة النظر في بعض التشريعات المهنية، لا سيما المواد المتعلقة بتدقيق الحسابات، نتيجة وجود العديد من الثغرات فيها، والقيام بتعديلها بشكل يعزز استقلالية مدقق الحسابات.

٥- دراسة محمد (٢٠٠٠) بعنوان "الخبرة ودورها في تحقيق العدالة". هدفت هذه الدراسة إلى تعريف مفهوم الخبرة من الناحية القانونية وإيضاح أهمية الخبرة ودورها في إرشاد القاضي لتقصي الحقيقة من خلال دراسة تحليلية للقوانين ذات العلاقة في دولة الإمارات العربية المتحدة. وخلصت الدراسة إلى أن القوانين العربية قد جاءت خالية من أي ضوابط أو معايير للاستعانة بالخبير تاركاً ذلك لمطلق السلطة التقديرية للقاضي. واقترح الباحث ضرورة تحديد الصفات الشخصية والمهنية والفنية لمن يرغب بأداء الخبرة. كما وجد أن تقدير أتعاب الخبير من الأمور الهامة التي يجب أن تكون متناسبة مع الجهد الذي يبذله، وقد اقترح الباحث وضع معايير دقيقة لتحديد أتعاب الخبير وضمان تحصيلها.

٦- دراسة المسرحان (١٩٩٩) بعنوان: "الإثبات بالخبرة في القضايا الحقوقية وفق القانون الأردني". هدفت للدراسة إلى بيان حدود العلاقة بين القاضي والخبرة والقائمون عليها، متى تبدأ هذه العلاقة ومتى تنتهي، وما الذي يعرض في إطارها من موضوعات وخلص الباحث إلى ضرورة وضع تنظيم متكامل لموضوع الخبرة يكفل الارتقاء بها كوسيلة إثبات استثنائية، يشمل في نطاقه الاعتبارات التالية:-

- تحديد الشروط الواجب توافرها فيمن يختاره الخصوم، ومن أهمها توافر المعرفة والخبرة لدى الخبير، والجنسية الأردنية، وحسن السيرة والسلوك.
- ضرورة توفير جداول بالخبراء في كل اختصاص وتحديث هذه الجداول دورياً.
- أن ينظم تقرير الخبير من حيث ما ينبغي أن يشتمل عليه من بيانات، وأن ينص على ضرورة تقديم الخبير لأوراق عمل يضمنها التفصيل التام لكل ما قام به من إجراءات.

الدراسات الأجنبية:

٨- دراسة

Rosario "Understanding and Minimizing CPA Liability" (2001), Rasf ante and

هدفت الدراسة إلى بحث كيفية التقليل من مسؤوليات مدقق الحسابات من مسؤوليته. وخلصت الدراسة إلى بعض الإرشادات والنصائح للمدقق، والتي إذا التزم بها ستحد من مسؤوليته من وجهة نظر الباحث ومنها: ضرورة وجود عقد مع الجهة المكلفة للمدقق بأداء المهمة، وان يحتوي العقد نصوص صريحة واضحة، تعبر عن مضمون المهمة والمسؤوليات والواجبات المترتبة على الاتفاقية. و أن يكون الرأي الفني المحايد الصادر عن مدقق الحسابات تحريرياً موثقاً.

٩- "Analysis of Auditor Liability Rules" (1994), Narayanan

هدفت الدراسة إلى تحليل مسؤولية مدقق الحسابات وعلاقتها بالعناية المهنية، واعتمد الباحث أسلوب الاستقراء والتحليل للتشريعات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات في الولايات المتحدة وتلك المتعلقة بالعناية المهنية ووضع إطار لمفهوم العناية المهنية. وخلص الباحث إلى أن الالتزام بمعايير الأداء المهني وتحديد مستوى عناية مهنية قد يحسن من جودة التدقيق، وبالتالي يقلل فرص إقامة الدعاوى على مكاتب التدقيق.

ما يميز هذه الدراسة:

ان الدراسات السابقة تركز على مسؤوليات وواجبات المدقق في ظل التشريعات والقوانين الأردنية والمهنية بالالتزام المدقق بالمعايير الدولية للتقارير المالية ٧٠٠ و ٧٠١ ولون الاهتمام بالمعيار رقم ٨٠٠ والذي يتعلق بتقرير المدقق عن الخدمات الخاصة، كما ركزت بعض الدراسات السابقة على موضوع الخبرة من ناحية قانونية بحثه، وتتميز هذه الدراسة بانها ركزت على دراسة العوامل المؤثرة على تقرير مدقق الحسابات كخبير لدى المحاكم، والمعيار رقم ٨٠٠، مما سيسهم بتطوير أداء المدققين ومهنة التدقيق في الأردن.

الخبرة وطبيعتها القانونية

أعطت المادة ٨٣ من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨ الحق للقاضي بطلب خبير مختص فنياً بالمسائل التي يصعب على القاضي الفصل فيها. ويقع ضمن هذه المسائل القضايا التجارية والمالية والتي تحتاج لتطبيقها وتنفيذها إلى مدقق حسابات قانوني.

واختلفت الآراء حول تعريف الخبرة، حيث ذهب البعض إلى أن الخبرة نوع من الشهادة أو بمعنى أدق شهادة فنية. إلا أن المشرع الأردني فرق بين الخبرة والشهادة. فالشهادة وسيلة إثبات تماماً كما في الخبرة، وهي تصدر عن إنسان أدرك واقعة معينة (بالمشاهدة أو للسمع أو للمس) بين فيها أمام القاضي ما تبادر لذهنه وإدراكه بشأن هذه الواقعة (السرطان، ١٩٩٩).

ومن أهم الفروق بين الخبرة والشهادة ما يلي: (المرصفاوي، ١٩٨٢). (هلاي، ١٩٨٧) - إن الشاهد نفسه وشخصه ركن أساسي في الشهادة، فلا يمكن استبدال الشاهد بغيره نظراً لأنه هو الذي أدرك الوقائع التي اتصلت بعلمه دون غيره؛ أما في الخبرة فيمكن استبدال الخبير بغيره من أهل الفن والتخصص.

- أن الشاهد يقوم بمجرد سرد للوقائع التي تبادرت لذهنه وإدراكه دون أن يسخر في سبيل استحضار المعلومات المتعلقة بهذه الوقائع علما أو فنا ولا يشترط فيه أن يكون ملما بتخصص معين، وهو لا يبدي رأيا بصدد هذه الوقائع؛ وعلى العكس من ذلك فالخبير يشترط فيه تخصص فني لأداء مهمته وإيداء الرأي حولها
- يشترط في الخبير صفات خاصة تختلف عن تلك التي ينبغي توافرها في الشاهد، إذ يكفي في الشاهد الإدراك والتمييز وسلامة العقل، أما الخبير فينبغي توافر صفات أخرى كقوة الملاحظة والتخصص.
- المحكمة تجبر الشاهد على أداء الشهادة، أما الخبير فهو مخير بقبول المهمة أم لا.
- يمين الخبرة يختلف عن يمين الشهادة، حيث يتضمن يمين الشهادة التعهد بالإدلاء بالأقوال بكل صدق وأمانة، أما يمين الخبرة فيتضمن تعهد الخبير بأداء أعماله بصدق وأمانة.
- كما إن مراجعات قرارات محكمة التمييز تبين أن الخبير لا يعتبر شاهدا لان المادة ١٦٨٤ عرفت الشهادة أنها هي الإخبار لإثبات حق احد على الآخر، في حين أن الخبرة هي العلم بالشيء عن تجربة (مجلة الأحكام العدلية،

محتويات تقرير الخبرة

- المشرع لم يحدد شكلا مقترحا لتقرير الخبير، إلا انه يوجد شبه إجماع فقهي على ضرورة أن يحتوي تقرير الخبرة حداً أدنى من البيانات (عبد اللطيف، ١٩٧٢) نوجزها فيما يلي:
- أولاً: مقدمة التقرير:

يجب أن تشمل مقدمة التقرير على اسم الخبير أو الخبراء المعيّنين ومهمتهم، وأسماء الخصوم ووكلائهم، وبيانا مبسطا للمهمة حسبما جاء في قرار إجراء الخبرة وإجراء تقييم الخبرة، ثم يبين الخبير أعمال وإجراءات التدقيق التي قام بها في سبيل إنجاز مهمته. ثم يقدم الخبير رأيه معلقا حول المسائل محل الخصومة.

وفي حال الخبير مدقق حسابات فعليه أن يراعى في تقريره أن يكون منسجما مع المهمة. فإذا كانت تدقيق حسابات فعليه الالتزام بمعايير التقارير رقم ٧٠٠ و ٧٠١. أما إذا كانت مهمته مختلفة مثل بيان مالي أو حسابات محددة أو بند في البيانات المالية أو مطابقة لتفقيات تعاقدية أو بيانات مالية موجزة أو تقديم استشارة ضريبية أو خبرة فعلى المدقق الالتزام بتطبيق معطيات معيار التدقيق رقم ٨٠٠،

ويجب ان يتصف تقرير الخبرة بالصفة الشخصية والسرية فهو شخصي، أي يعد من قبل الخبير ويكتب منه شخصيا. وإن أجاز له المشرع الاستعانة بمن يطبعه أو يساعده في الإعداد فلا يحق للخبير أن يحيله إلى معاونيه (زكي، ١٩٩٩) ويتصف التقرير بأنه سري حيث لا يتم نشره أو إذاعته للعموم أو تسليمه للخصوم أو وكلائهم أو نسخة منه، ويبقى مطلب السرية قائما حتى بعد تسليم التقرير ومناقشته. (قانون العقوبات الأردني، مادة ٥٥).

المعيار الدولي (٨٠٠)

يعنى هذا المعيار بتقرير مدقق الحسابات للأغراض الخاصة، وحدد الخصائص الرئيسية التي ينبغي أن يراعيها المدقق في تقريره مثل الموضوعية والملاءمة والشمول والوضوح والدقة والإفصاح والقدرة على الإقناع (معايير التقارير المالية، ٢٠٠١).

وتوجد مجموعة من العناصر التي يجب توافرها في التقرير حتى يأخذ شكله المطلوب وفق هذا المعيار وهي:- عنوان التقرير، الموجه إليه، مقدمة التقرير، مسؤولية مدقق الحسابات حول تقريره، الرأي أو النتيجة التي توصل إليها مدقق الحسابات، إيضاحات أو أي أمور أخرى، توقيع مدقق الحسابات على تقريره ، عنوان مدقق الحسابات

أساليب البحث والعينته:

تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية كما سيرد ذكرها في النتائج، ويهدف معرفة رأي كل من مدققي الحسابات الخارجين و القضاة حول مدى تأثير العوامل المرتبطة بكل متغير على جودة تقرير الخبرة ، فقد تم تحديد مقياس الإجابة عن أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي وهي كما يلي (١) :

درجة عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
٥	٤	٣	٢	١

وتم الاعتماد على هذا المقياس في اختبار الفرضيات حيث ستكون الفرضية مقبولة إذا كان الوسط الحسابي اكبر من (٣) إذ يمثل ذلك نسبة موافقة تزيد عن ٦٠%.
تم اختبار الاستبانة قبل صياغتها بصورتها النهائية للتأكد من ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة ، من قبل مجموعة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية والقضاة ومدققي الحسابات، وتم الحصول على مجموعة من الاقتراحات والملاحظات التي أسهمت في إعادة صياغة الاستبانة بصورتها النهائية.

تم حساب معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي لأفراد عينة الدراسة حسب معادلة كرونباخ ألفا والملحق رقم (١) يوضح قيم معاملات الثبات لكل متغير من متغيرات الدراسة والقبول الإحصائي. وبلغت قيمة معامل الثبات الكلي (٨٢%) لفئة المدققين و(٨٠%) لفئة القضاة وهو أعلى من ٦٠% مما يشير إلى أن الاستبانة تتمتع بثبات عالي يبرر استخدامها.
استبانة الدراسة:

تم ارسال الاستبانة ل (٨٠) مدققا، وكان عدد الاستمارات المعادة منهم (٦٨) استثمارا وبنسبة ٨٥% وهي نسبة عالية نسبيا وتم استبعاد أربع استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل.
كما ارسلت الاستبانة الى (٨٣) قاضيا. وكان عدد الاستمارات المعادة من القضاة (٥٧) استثمارا وبنسبة ٦٦% وهي نسبة مقبولة نسبيا، وتم استبعاد ثلاث استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل.

وبين الملحق رقم(٢) نتائج التحليل الديمغرافي لعينة الدراسة ،

- **محددات البحث:**

خصت هذه الدراسة قضاة بداية الحقوق في محاكم عمان وعليه فان عينة الدراسة انحصرت على محاكم بداية عمان، و لا يمكن تعميم نتائجها على جميع أنواع المحاكم.

النتائج واختبار الفرضيات :

أولا: تأثير العوامل المرتبطة بمعرفة مدقق الحسابات للقوانين الأردنية المتعلقة بموضوع الخبرة على تقرير الخبرة.

جاءت آراء فئتي الدراسة متطابقة حول معظم فقرات الاستبانة المعبرة عن المتغير الأول الملحق (٣). ولوحظ أن المدققين والقضاة لا يجدون فرقا بين الشهادة والخبرة، أي أن

مسؤولية الخبير لا تتعدى مسؤولية الشاهد، لقد عبر بعض أفراد العينة من خلال الاقتراحات التي جاءت في الاستمارات عن ضرورة عقد دورات متخصصة ونشرات تثقيفية للقضاة والمدققين. كما أن المدققين والقضاة متفقون على أن المدقق كخبير مطلوب منه الالتزام بكافة معايير الأداء المهني، كما لوحظ من خلال المقابلات الشخصية للقضاة أنهم لا يدركون الإجراءات المعقدة اللازمة لعملية التدقيق، ويعتقدون أن ما يقوم به المدقق هو فقط الاطلاع وإبداء الرأي.

-الفرضية الأولى:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمعرفة مدقق الحسابات للقوانين الأردنية المتعلقة بموضوع الخبرة على تقرير الخبرة.

الجدول (١)

نتائج اختبارات العينات المستقلة (Independent-Sample T-test) لاختبار فرضية الدراسة الأولى

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
مدققو الحسابات	3.28	0.686	.437	.929
القضاة	3.27	0.601		

يبين الجدول (١) أن قيمة مستوى الدلالة (σ) كانت أكبر من (٠,٠٥)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة. وعليه نقبل الفرضية العدمية الأولى.

ثانياً: العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني على تقرير الخبرة.

يتبين من الملحق (٤) أن آراء للمشاركين متفقة على وجود علاقة طردية بين الالتزام بمعايير الأداء المهني وجودة تقرير الخبرة. وتبين من اجابات القضاة انهم يرون أن عملية التدقيق للحسابات محل الخصومة لا تختلف عن عملية التدقيق العادي، كما كان هناك اتفاق بين المدققين والقضاة على أن اهتمام المدقق بأوراق العمل يجنبه المساعلة القانونية، كما اوضحت اجابات للمدققين بان تقرير الخبرة يخضع للمعيار الدولي (٨٠٠) أي انه ضمن الخدمات الخاصة التي يؤديها المدقق، وكان اهتمام القضاة (من خلال المقابلة الشخصية) بضرورة انسجام تقرير الخبرة مع المواصفات القانونية للتقرير، ويعتقد الباحث أنه لا يوجد اختلاف في وجهات نظر كل من المدققين والقضاة حول ذلك لان مواصفات التقرير القانونية تتفق نسبياً مع مواصفات التقرير حسب المعيار (٨٠٠)،

-الفرضية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني على تقرير الخبرة.

الجدول (٢)

نتائج اختبارات للعينات المستقلة (Indt- Sample T-test) لاختبار فرضية الدراسة الثانية

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
مدققوا الحسابات	3.23	0.652	0.780	0.437
القضاة	3.32	0.537		

يبين الجدول (٢) أن قيمة مستوى الدلالة (α) كانت أكبر من (٠,٠٥)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة. وعليه نقبل الفرضية العدمية الثانية.

ثالثاً: العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني على تقرير الخبرة.

يبين الملحق (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الدراسة المعبرة عن المتغير الثالث (التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني عند إعداده تقرير الخبرة)، حيث جاءت آراء فنتسي الدراسة متباينة حول معظم فقرات الاستبانة المعبرة عن المتغير الثالث، فاتفق المدققون مع القضاة أن على مدقق الحسابات أن يضمن تقرير الخبرة عبارات توضح محتوى كتاب التعيين حيث إن التكاليف من المحكمة يحرم المدقق الصفة التعاقدية في أداء المهمة، كما أن على مدقق الحسابات أن يقوم بالاعتذار عن أداء المهمة إذا وجد أنه لا يستطيع إتمامها محافظاً على آداب السلوك المهني، وعليه أن لا يجد حرجاً في إصدار تقرير خبرة مخالف في نتيجته للرأي الذي أصدره زميله عند تدقيق الحسابات، كما اتفقت آراء العينة على أن مدقق الحسابات لا يجري الاستفسارات والاختبارات الأولية اللازمة قبل قبول المهمة، كما بين المدققين أن العلاقة بين المدقق/الخبير ومدقق الحسابات محل الخصومة قد تؤثر في موضوعية المدقق/الخبير بينما اختلف رأي القضاة إذ يعتقدون عكس ذلك.

إذ أن للقضاة لا يمانعون بالاتصال بالمدقق السابق شريطة اخذ موافقة من المحكمة، ويعتبر ذلك ضرورياً للحفاظ على حيثيات القضية. علماً بأن الاتصال بالمدقق السابق حق متاحاً للمعايير الدولية للتدقيق.

وحيث أن متوسط الإجابات أكبر من (٣) فيكون المدققون والقضاة يقرون بتأثير التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني على تقرير الخبرة.

-الفرضية الثالثة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمدى التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني على تقرير الخبرة.

الجدول (٣)

نتائج لختبارات للعينات المستقلة (Independent- Sample T-test) لاختبار فرضية الدراسة الثالثة

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
مدققوا الحسابات	3.10	1.148	-0.554	0.580
القضاة	3.19	0.558		

يبين الجدول (٣) أن قيمة مستوى الدلالة (α) كانت أكبر من (٠,٠٥)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة. وعليه نقبل الفرضية العدمية الثالثة، ونرفض الفرضية البديلة.

رابعاً: العوامل المرتبطة بآلية تحديد الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات. يبين الملحق (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الدراسة المعبرة عن المتغير الرابع، وجاءت آراء فئتي الدراسة متطابقة حول معظم فقرات الاستبانة المعبرة عن المتغير الرابع. ولكن اختلفوا حول وجود قيود على القضاة في تحديد حجم الأتعاب، فالقضاة يرون أن صلاحيتهم غير مطلقة، أما المدققون فيعتقدون أنه لا يوجد أي قيود على صلاحية القضاة، ويعتقد الباحث أن رأي المدققين أقرب للصواب كونه لم يرد في القوانين الأردنية ما يحدد أتعاب الخبرة، وتركت الصلاحية للقضاة. كما أن فئتي الدراسة يوافقون على احتمالية عدم حصول المدقق على بدل الجهد الذي يبذله. ويبدو أن هناك تأثير واضح للعوامل المرتبطة بتحديد أتعاب الخبرة من حيث حجم الأتعاب وآلية تحديدها وصرافها على تقرير الخبرة.

-الفرضية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بآلية تحديد الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات على جودة تقرير الخبرة. بالية تحديد الأتعاب المدفوعة لمدقق الحسابات على جودة تقرير الخبرة.

الجدول (٤)

نتائج اختبارات للعينات المستقلة (Ind- Sample T-test) لاختبار فرضية الدراسة الرابعة

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفئة
0.094	-	0.475	3.20	مدققو الحسابات
		0.847	3.41	للقضاة
	1.687			

يبين الجدول (٤) أن قيمة مستوى الدلالة (α) كانت أكبر من (٠,٠٥)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة. وعليه نقبل الفرضية العدمية الرابعة، ونرفض الفرضية البديلة.

خامساً: العوامل المرتبطة بوعي القضاة للمصطلحات المحاسبية والمالية وتأثيرها على تقرير الخبرة

يبين الملحق (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الدراسة المعبرة عن المتغير الخامس، وهنا أيضاً جاءت آراء فئتي الدراسة متطابقة حول معظم فقرات الاستبانة المعبرة عن المتغير الخامس. ولوحظ من الإجابات أن المدققين يعتقدون أن القضاة لا يدركون حجم الإجراءات التي يبذلها المدقق وبين القضاة عدم معرفتهم حجم الجهد الواجب لكل مهمة لإتمامها. ولهذا فإن هناك توجه لدى المجلس القضائي لتأهيل القضاة باعطائهم دورات في المحاسبة والمالية.

-الفرضية الخامسة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين والقضاة فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمعرفة القضاة للمصطلحات المحاسبية والمالية على فهم تقرير الخبرة.

الجدول (٥)

نتائج اختبارات للعينات المستقلة (Ind- Sample T-test) لاختبار فرضية الدراسة الخامسة

الفئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
مدققو الحسابات	2.96	0.787	2.148	0.034
القضاة	2.70	2.70		

يبين الجدول (٥) أن قيمة مستوى الدلالة (α) كانت اقل من (٠,٠٥)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبمتوسط حسابي عند المدققين أعلى منة لدى القضاة. وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

النتائج والتوصيات**النتائج**

توصل البحث إلى أهم النتائج التالية :-

اتفق مدققو الحسابات والقضاة على

أولاً: وجود درجة عالية من الوعي لدى المدققين حول التشريعات والقوانين المتعلقة بأداء الخبرة المحاسبية والتدقيق لدى المحاكم ، ويعتقد المدققون والقضاة أن الخبرة لا تختلف عن الشهادة ، وهذا لا يتفق مع الفقه القانوني حيث يتبين من الإطار النظري أن هنالك فروقاً بين الشهادة والخبرة. ويعتقد الباحث أن عدم تمييز القضاة والمدققين للفرق بين الشهادة والخبرة أحد الأسباب في تعرض الخبير-مدقق الحسابات- للمساءلة القانونية ، حيث إن مسؤولية الشاهد محدودة على ما رآه أو سمعه من وقائع ، إلا أن الخبير مسؤول أمام القضاء بحكم انه مؤهل للقيام بعمل متخصص وفني لذا يجب توعية القضاة والمدققين إلى التفاوت في المسؤولية التي تترتب على الخبير أو على الشاهد.

ثانياً : على ضرورة التزام المدقق بمعايير الأداء المهني عند قيامه بإجراء الخبرة ، مما يعكس إيجابياً على تقرير الخبرة.

ثالثاً: على ضرورة التزام المدقق بمعايير السلوك المهني، عند إجراء الخبرة ، ويعتقد الباحث أن التقيد بمعايير السلوك المهني يواجه صعوبات في الحياة العملية، حيث إجرائياً يمنع على مدقق حسابات الخبرة الاتصال بالمدقق السابق دون إذن القاضي. مما يحرم المدقق فرصة الاستفادة من تجربة مدقق الحسابات الآخر والذي يفيد في تخطيط عملية التدقيق.

رابعاً: أظهرت الدراسة أهمية وجود آلية لتحديد حجم أتعاب الخبير، وضرورة ضمان دفعها له، واثراً ذلك على رفع جودة تقرير الخبرة، وتبين أن حجم الأتعاب لا يتناسب مع الجهد الذي يبذله المدقق والمسؤولية التي يتحملها. وتبين من الدراسة أن القضاة أكثر اهتماماً من المدققين لإيجاد آلية لتحديد الأتعاب. ويرى الباحث إمكانية المبادرة بوضع تلك الآلية بالتعاون بين المجلس

القضائي وجمعية مدققي الحسابات الأردنيين، كونه لا يوجد ما يمنع ذلك، ويمكن الاعتماد على الحد الأدنى للأتعاب الذي تحدده جمعية مدققي الحسابات الأردنيين لأعمال التدقيق الخارجي .
خامساً: تبين من الدراسة أن المدققين والقضاة لا يعتقدون بأن العوامل المرتبطة بمعرفة القضاة للمفاهيم المحاسبية والمالية تؤثر في أداء الخبير لعمله ، ويؤيد الباحث ذلك نسبياً إلا أن الإمام بالمفاهيم المحاسبية والمالية من قبل القضاة قد يكون له دور ايجابي في تحسين أداء الخبير، حيث سيكون القضاة أكثر مقدرة على تحديد مهمة الخبير بشكل واضح وبالتالي استيعاب تقرير الخبرة .

سادساً: لم تظهر الدراسة أي فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين والقضاة في رأيهم حول تأثير العوامل المرتبطة بمعرفة مدقق الحسابات للقوانين الأردنية المتعلقة بموضوع الخبرة على تقرير الخبرة.

سابعاً: لم تظهر الدراسة أي فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين والقضاة في رأيهم حول تأثير العوامل المرتبطة بالالتزام المدققين بمعايير الأداء المهني وتأثيره على تقرير الخبرة .

ثامناً: لم تظهر الدراسة أي فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين والقضاة في رأيهم حول تأثير العوامل المرتبطة بالالتزام المدققين بمعايير السلوك المهني على تقرير الخبرة .

تاسعاً: أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين والقضاة في رأيهم حول تأثير العوامل المرتبطة بوعي القضاة للمفاهيم المحاسبية والمالية على تقرير الخبرة . ويعتقد الباحث أن متوسط إجابات المدققين يؤيد ويعبر عن تجربتهم العملية.

التوصيات:-

يمكن تلخيص اهم التوصيات بما يلي:

- ١- ضرورة توعية مدققي الحسابات للفرق بين الشهادة وأداء الخبرة لدى المحاكم، حيث يتحمل الخبير مسؤولية مهنية وقانونية في أدائه لمهمته، أكبر من مسؤولية الشاهد عن أداء الشهادة.
- ٢- تعيين المحاكم لخبير مالي كحلقة وصل بين القضاة ومدققي الحسابات يسهم في توضيح مهمة الخبير وإزالة أي سوء فهم ناتج عن جهل القضاة بالأمور المالية.
- ٣- اعتماد آلية واضحة لتحديد أتعاب الخبير وكيفية صرفها وضمان حق الخبير عن الجهد الذي يبذله من خلال الدفعات المقدمة للخبير. ويقترح الباحث القياس على حجم الأتعاب المقترح من جمعية مدققي الحسابات الأردنيين لأعمال التدقيق الخارجي وفقاً لمعايير التقارير المائية الدولية (٧٠٠) و(٧٠١).
- ٤- توعية المدققين لمعايير الأداء المهني ومعايير السلوك المهني وضرورة الالتزام بهما في جميع الخدمات التي يؤديها المدقق.
- ٥- ضرورة التواصل بين المجلس القضائي الأردني وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين أو مجلس تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني في المجالات العلمية والعملية، لما فيه من فائدة في توعية القضاة ومدققي الحسابات.

قائمة المراجع:

- أولاً: المراجع باللغة العربية:
- إبراهيم، فؤاد، (١٩٩٩)، تقارير مدققي الحسابات في الأردن في ضوء متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت.
- أبو زيد، حسن (١٩٨٥)، عوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعة، مجلة المال والتجارة، العدد ٥ ص ١٨-٢١.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (١٩٨٨)، معايير المراقبة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- ، (١٩٩٨). قواعد السلوك المهني. تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
- ، (١٩٩٨). المعايير الدولية للتدقيق. تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
- التميمي، هادي. (٢٠٠٤). ما خل إلى التدقيق. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- توماس وآخرون. (٢٠٠٣). ترجمة احمد حجاج وكمال الدين سعيد. المراجعة بين النظرية والتطبيق. دار المريخ، الرياض المملكة العربية السعودية.
- جمعة، احمد حلمي (٢٠٠٣)، مسؤولية مدقق الحسابات بشأن القوانين والأنظمة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، بحث مقدم إلى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي الثاني.
- الحديدي، أنور (١٩٩٥)، تقويم تقارير مدققي الحسابات الأردنيين في ضوء المعايير الدولية وقانون الشركات الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.
- الحسيني، عبد الطيف (١٩٨٧)، المسؤولية المدنية عن الأخطاء المهنية، الطبعة الأولى، الشركة العالمية للكتاب دار الكتاب اللبناني.
- الحنيطي، إبراهيم، (٢٠٠٣)، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في ضوء قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة.
- خضير، مصطفى، (١٩٩٦)، للمراجعة: المفاهيم النظرية والإجراءات. جامعة الملك سعود، للرياض.
- للخرشة، (٢٠٠٠) الواجبات القانونية لمدقق الحسابات في قانون ضريبة الدخل وخبير لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل. بحث مقدم إلى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي الثاني.
- دهمش، نعيم، (١٩٩٧)، ما هي الخيارات أمام المدققين لمواجهة التهديد المتزايد لإقامة لدعوى ضدهم، مجلة المدقق، العدد (٣١) (ص ٢٨).
- ، (١٩٩٧)، مسؤولية مدقق الحسابات وفجوة التوقعات، المدقق، العدد ٣٠ ص ١٦.
- ديات، للفرد، (٢٠٠١)، مدقق الحسابات والمسؤولية القانونية، بحث مقدم إلى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي الثالث.

- الذنبيات، علي، (٢٠٠٣)، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، دليل من الأردن، دراسات العلوم الإدارية، العدد ١، ص (١٠٨).
- -----، (٢٠٠٤)، دراسة تحليلية نافذة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الأردني في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية مجلد عدد ٢ ص .
- الزعبي، محمد، وعباس طلافحة. (٢٠٠٠)، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss. مكتبة وائل، عمان.
- السرحان، بكر، ١٩٩٩، الإثبات بالخبرة في القضايا الحقوقية وفق القانون الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.
- شداد، إبراهيم، (٢٠٠٢)، مسؤولية المدقق عن الفشل والغش من الناحيتين القانونية والمهنية، المدقق، العدد ٤١ / ٤٢ آذار، (ص ٣٣).
- الصبان، محمد سمير، وعبد الوهاب نصير علي، (٢٠٠٢) المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الدار الجامعية الإسكندرية.
- عبد اللطيف، محمد، (١٩٧٢)، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى.
- عساف، أسماء، (٢٠٠١)، مدى كفاءة أدوات التحليل المالي، مجلة المدقق، العدد ٤٤، آذار.
- عوض، عدنان، وأبو صالح، محمد، (٢٠٠٥)، مقدمة في الإحصاء، الطبعة الأولى، دار المسيرة.
- عيد، إوارد، (١٩٩٢)، موسوعة أصول المحاكمات والإثبات والتنفيذ الجزء الثامن عشر "الإثبات".
- غالي، جورج، (٢٠٠١)، تطوير مهنة المراجعة. الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الفضل، مؤيد، وطلال، محمد، (٢٠٠٠)، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة.
- القاضي، حسين، وحسين حدوح، (١٩٩٩)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- الكخن، دلال، (٢٠٠١)، أخلاقيات المهنة وأتعاب المدققين، مجلة المدقق، العدد (٤٨)، ص (٣٦).
- لطفي، أمين، (٢٠٠٢)، المراجعة في عالم متغير، دار المكتبات الكبرى، القاهرة.
- مجلة الأحكام العدلية، (١٩٧٦)، كانت مطبقة في المملكة الأردنية الهاشمية قبل سن القانون المدني الحالي رقم (٧٣).
- محمد، زهير، (٢٠٠٠)، الخبرة ودورها في تحقيق العدالة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن.
- المرصفاوي، حسن صادق، (١٩٨٢)، أصول الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية الطبعة الأولى.

- مرقص، سليمان، (١٩٩١)، الوافي في شرح القانون المدني، الجزء الخامس في أصول الإثبات وإجراءاته في المواد المدنية - المجلد الثاني - الأدلة المفيدة، الطبعة الرابعة، القاهرة.
- المطارنة، غسان، (٢٠٠٣) مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية عند إعداد تقاريرهم. بحث مقدم إلى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي الخامس.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣، عمان، الأردن.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧.
- المعدل بالقانون رقم ٤٠ لسنة ٢٠٠٢.
- المعدل بالقانون رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٢.
- المعدل بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٣، وزارة الصناعة والتجارة، عمان، الأردن.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٠، مجلس مهنة تدقيق الحسابات الأردني، عمان، الأردن.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون البيئات رقم ٥٣ لسنة ١٩٥٢.
- المملكة الأردنية الهاشمية، نظام جمعية مدققي الحسابات رقم (٤٢) لسنة ٨٧.
- هلائي، عبد الله أحمد، (١٩٨٧)، النظرية العامة للإثبات في المواد الجنائية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.

تقنيا: المراجع باللغة الانجليزية:

- American Institute of Certified Public Accountants, (1973), **Statements on Auditing Standards**, New York, P3.
- Arnes, Alvina and Others,(2005), **Auditing and Assurance Services**. Tenth Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Bereson, Mark L. Milevine, Daved, (1992), **Basic Business Statistic**, Concepts and Applications, Prentice-Hall Inc.NJ
- International Federation of Accountants,(1998), **Code of Ethics for Professional Accountants**. London,UK.
- Narayanan V.G, (1994) **Analysis of Auditor Liability Rules**, Journal Accounting Research Vol.32 issue 3 pp 255-267.
- Raspante, John, F. Rosario Rich, (2001) **Understanding and Minimizing CPA Liability**, CPA Journal Vol. 71 Issue 5, May.

-
- Simon D, T. & Francis, J.R, (1988), **the Effects of Auditor Change on Audit Fees, Tests of Price Cutting & Price Recovery**".
 - William, G, D., (1997). **The Auditor Liability to Third Parties**. Current Issues In Auditing. Paul Chapman, London. UK
 - Wolf, Fmile, (1997), **Auditing Today**, 6th Edition, Prentice-Hall Inc.

الملاحق

ملحق (1)

معاملات الثبات بطريقة الاتساق الداخلي حسب معادلة كرونباخ ألفا

الاتساق الداخلي	المجال	
٠,٨٧	درجة وعي المدقق للمسؤوليات التي ترتبها التشريعات الأردنية والمهنية عليه عند أدائه الخبرة	المدققين
٠,٩٢	التزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني لدى إعدادة تقرير الخبرة	
٠,٩٥	التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني عند إعدادة تقرير الخبرة	
٠,٩٢	العوامل المرتبطة بتحديد أتعاب الخبرة من حيث حجم الأتعاب وألية تحديدها وصرفها	
٠,٨١	العوامل المرتبطة بوعي القضاة والمصطلحات المحاسبية والمالية وتأثيرها على تقرير الخبرة	
٠,٨٢	معامل الثبات الكلي في فئة المدققين	
٠,٨٢	درجة وعي المدقق للمسؤوليات التي ترتبها التشريعات الأردنية والمهنية عليه عند أدائه الخبرة	القضاة
٠,٩١	التزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني لدى إعدادة تقرير الخبرة	
٠,٨٨	التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني عند إعدادة تقرير الخبرة	
٠,٨٧	العوامل المرتبطة بتحديد أتعاب الخبرة من حيث حجم الأتعاب وألية تحديدها وصرفها	
٠,٨١	العوامل المرتبطة بوعي القضاة والمصطلحات المحاسبية والمالية وتأثيرها على تقرير الخبرة	
٠,٨٠	معامل الثبات الكلي في فئة القضاة	

يلاحظ من هذا الملحق أن جميع قيم معاملات الثبات مقبولة لغايات الدراسة.

الملحق (٢)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للعوامل الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من ٣٥ سنة	9	14.1
	من ٣٥-٣٩ سنة	25	39.1
	٤٠-٤٩ سنة	21	32.8
	٥٠ سنة فما فوق	9	14.1
المؤهل العلمي	بكالوريوس	46	71.9
	ماجستير	13	20.3
	دكتوراه	5	7.8
التخصص العلمي	محاسبة	57	89.1
	قانون ومحاسبة	7	10.9
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	24	37.5
	٥-٩ سنوات	23	35.9
	١٠-١٤ سنة	13	20.3
	١٥ سنة فأكثر	4	6.3
	المجموع	64	100.0
العمر	من ٣٥-٣٩ سنة	17	31.5
	٤٠-٤٩ سنة	31	57.4
	٥٠ سنة فما فوق	6	11.1
المؤهل العلمي	بكالوريوس	43	79.6
	ماجستير	9	16.7
	دكتوراه	2	3.7
التخصص العلمي	قانون	49	90.7
	قانون ومحاسبة	3	5.6
سنوات الخبرة	قانون واقتصاد أو إدارة	1	1.9
	أقل من ٥ سنوات	11	20.4
	٥-٩ سنوات	18	33.3
	١٠-١٤ سنة	20	37.0
	١٥ سنة فأكثر	5	9.3
	المجموع	54	100.0

من هذا الملحق نلاحظ ان عينة الدراسة سواء من المدققين او القضاة تمثل خبرة جيدة واعمار مناسبة ومؤهلات جيدة كل في اختصاصه.

الملحق (٣)

معرفة المدقق للمسؤوليات التي ترتبها التشريعات الأردنية والمهنية عليه عند أدائه الخبرة من وجهة نظر القضاة والمدققين.

الرقم المتسلسل	العبرة	المدققين		القضاة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	اعتقد أن هناك مسؤوليات قانونية ترتبها التشريعات الأردنية على مدقق الحسابات في أداءه للخبرة	3.25	1.29	3.33	1.47
٢-	اعتقد أن هناك مسؤوليات ترتبها قانون أصول المحاكمات على المدقق في أداءه للخبرة	3.19	1.32	3.35	1.49
٣-	اعتقد أن إعداد المدقق لتقرير الخبرة نوع من أنواع الشهادة	3.39	1.34	3.31	1.34
٤-	اعتقد أن إعداد المدقق لتقرير الخبرة عمل مهني يعرض المدقق للمسائلة القانونية كما في عملية التدقيق الخارجي	3.14	1.52	3.19	1.57
٥-	اعتقد أن المدقق يتحمل كافة المسؤوليات التي يتحملها في عملية التدقيق في إعداد تقرير الخبرة للمحاكم	3.10	1.27	3.50	1.44
٦-	اعتقد أن عدم معرفة مدقق الحسابات للفرق بين الخبرة والشهادة يزيد من احتمال تعرضه للمساءلة القانونية	2.92	1.37	2.87	1.44
٧-	اعتقد أن حصر أداء مهمة الخبرة للمالية في شخص مدقق حسابات مجاز تؤيد وجود فرق بين الشهادة والخبرة	3.41	1.34	3.20	1.35
٨-	اعتقد أن عدم معرفة مدقق الحسابات للمسؤوليات القانونية التي ترتبها للقوانين عليه تعرضه للمساءلة القانونية	3.71	1.17	3.49	1.22
٩-	اعتقد أن عدم معرفة مدقق الحسابات لضرورة أداء مهمة الخبرة لدى المحاكم ملتزما بالمعايير الدولية للتدقيق تعرضه للمساءلة القانونية	3.29	1.37	2.85	1.35
١٠-	اعتقد أن مدقق الحسابات شخص مهني وعليه الالتزام بكافة معايير الأداء المهني لدى تقديمه أي خدمة مهما كان نوعها ودرجة التأكيدات المطلوبة فيه	3.37	1.21	3.54	1.30
	المتوسط العام	3.28	0.686	3.27	0.601

الملحق (٤)
تأثير العوامل المرتبطة بالتزام مدقق الحسابات بمعايير الأداء المهني لدى إعداده تقرير الخبرة
من وجهة نظر القضاة والمدققين

الرقم المتسلسل	العبارة	المدققين		القضاة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	اعتقد أن تندي أداء مدقق الحسابات أثناء إعداد تقرير الخبرة للمحاكم يعتبر سببا رئيسا في تندي جودة تقرير الخبرة	3.1	1.32	3.54	1.30
٢-	اعتقد أن أسباب حدوث المسؤولية على مدقق الحسابات (النتيجة عن تندي جودة تقرير الخبرة) هو عدم فهمه ووعيه لمعايير الأداء المهني	3.44	1.45	3.74	1.26
٣-	اعتقد أن من أسباب حدوث المسؤولية على مدقق الحسابات عدم إبراكه بان عليه الالتزام بمعايير الأداء المهني في كافة الخدمات التي يؤديها	3.37	1.41	3.24	1.53
٤-	اعتقد أنه للحد من مساعلة مدقق الحسابات الخارجي في أداءه للخبرة أمام المحاكم، يجب على المدقق أن يعمل بدرجة من الحرص المتوقع من مدقق مؤهل تأهيلا كاملا	3.03	1.51	3.13	1.33
٥-	اعتقد أن تخطيط المدقق عملية تدقيق الحسابات محل الخصومة تمنع الأخطاء أو تؤدي إلى اكتشافها مما يقلل من مسؤوليته	3.05	1.30	2.74	1.40
٦-	اعتقد أن التزام المدقق بإعداد أوراق عمل لمهمة الخبرة تساعد في إعداد تقرير خبرة موثوق	3.13	1.31	3.44	1.31
٧-	اعتقد أن إعداد أوراق عمل لمهمة الخبرة تساعد في تجنب المدقق التعرض للقضايا من قبل أطراف الخصومة	3.36	1.48	3.65	1.38

1.51	3.02	1.30	3.35	اعتقد أن قيام مدقق الحسابات بتنفيذ إجراءات التدقيق الخاصة بالخبرة بنفسه يساعد في تجنبه التعرض للمساءلة القانونية	-8
1.28	3.39	1.39	2.89	اعتقد أن إجراء الخبرة يتمتع بخصوصية حيث يأتي على حسابات محل خصومه وبالتالي يوجد ظروف عمل أصعب على المدقق من ظروف التدقيق العادية وبذلك عليه الاعتماد على نفسه في إجراءات التدقيق	-9
1.38	3.61	1.21	3.64	اعتقد أن تفهم مدقق الحسابات لمهمة التدقيق بشكل دقيق لا يقلل من احتمال تعرض مدقق الحسابات للمساءلة القانونية من احد أطراف الخصومة	-10
1.48	3.17	1.30	3.44	اعتقد أنه لا يوجد صيغة تعاقدية في أداء مدقق الحسابات لمهمة التدقيق مما يحرمه فرصة إيضاح طبيعة عملية التدقيق والقصور الضمني لعملية التدقيق	-11
1.27	3.54	1.45	3.44	اعتقد أن تقرير الخبرة المقدم من مدقق الحسابات يستوفي كافة الصفات الشكلية من الناحية القانونية	-12
1.41	2.94	1.22	3.11	اعتقد أن تقرير الخبرة المقدم من مدقق الحسابات ينسجم مع جميع متطلبات المعيار الدولي رقم (800) كونه يقع ضمن للخدمات الخاصة التي يؤديها مدقق الحسابات	-13
0.537	3.32	0.652	3.23	المتوسط العام	

الملحق (٥)
تأثير العوامل المرتبطة بالتزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني عند إعداده تقرير
الخبرة من وجهة نظر القضاة والمدققين

الرقم المتسلسل	العبرة	المدققين		القضاة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	اعتقد انه على مدقق الحسابات أن يضمن تقرير الخبرة عبارات توضح محتوى كتاب التعيين حيث أن التكليف من المحكمة يحرم المدقق الصفة التعاقدية في أداء المهمة	3.55	1.30	3.61	1.35
٢-	اعتقد ان مدقق الحسابات لا يقوم بالاعتذار عن أداء المهمة إذا وجد انه لا يستطيع إتمامها محافظا على آداب السلوك المهني	3.50	1.02	3.65	1.01
٣-	اعتقد ان مدقق الحسابات لا يجري الاستفسارات والاختبارات الأولية قبل قبول المهمة بعد تفهمها من القاضي	3.00	1.35	2.83	1.34
٤-	اعتقد ان مدقق الحسابات لا يتأثر بأطراف الخصومة أثناء إعداده لتقرير الخبرة	3.81	6.67	2.96	1.30
٥-	اعتقد ان مدقق الحسابات/الخبير لا يجد حرجا في إصدار تقرير خبرة مخالف في نتيجته للرأي الذي أصدره زميله عند تدقيق الحسابات	3.02	1.28	3.28	1.46
٦-	اعتقد ان مدقق الحسابات لا يستطيع قانونيا الاتصال بمدقق الحسابات الذي يقف الحسابات موضع الخصومة	2.67	1.33	3.02	1.57
٧-	اعتقد ان علاقة مدقق الحسابات /الخبير بمدقق الحسابات محل الخصومة لا تؤثر في أداء المهمة	2.65	1.25	3.20	1.39
٨-	اعتقد ان مدقق الحسابات/الخبير يؤدي غالبا خدمة مختلفة عن عملية تدقيق الحسابات وهو بالتالي سيأتي على تدقيق ودراسة بنود محددة في قائمة الدخل أو الميزانية مما يقلل من احتمال نقض عمل الزميل مدقق الحسابات محل الخصومة	2.64	1.23	3.04	1.40
	المتوسط العام	3.10	1.148	3.19	0.558

الملحق (٦)

تأثيرا لعوامل المرتبطة بتحديد أتعاب الخبرة من حيث حجم الأتعاب وآلية تحديدها وصرافها من وجهة نظر القضاة والمدققين

القضاة		المدققين		العبارة	الرقم المتسلسل
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
1.23	3.81	1.28	3.41	اعتقد ان وجود آلية محددة لدفع الأتعاب لمدقق الحسابات الخبير تمنح المدقق فرصة الحصول على الأجر العادل مقابل الخدمة التي يؤديها	-١
1.32	3.33	1.31	3.25	اعتقد ان ربط الأتعاب بعدد ساعات العمل يؤثر ايجابيا على أداء الخبير	-٢
0.97	3.07	1.10	3.06	اعتقد ان عدم وجود كتاب تعيين للمهمة والاكتفاء بالتكليف الذي يحدد مهمة الخبير يحرم المدقق فرصة للتفاوض على الأتعاب	-٣
1.29	2.85	1.37	3.14	اعتقد ان حجم الأتعاب غالبا لا يتناسب مع الجهد المبذول من المدقق	-٤
1.24	3.54	1.13	3.08	اعتقد ان البيئة التي يؤدي فيها مدقق الحسابات خدماته في الخبرة يستوجب معدلات اجر أعلى من عمليات تدقيق الحسابات في الظروف العادية	-٥
1.18	3.91	1.20	3.41	اعتقد ان وجود دفعة مقدمة من الأتعاب أسوة بتدقيق الحسابات العادية يرفع من كفاءة وقدرة الخبير على أداء عمله	-٦
1.40	3.17	1.34	3.1	اعتقد انه لا يوجد ضمانات للمدقق الخبير في تحصيله لبدل جهده في أداء مهمة الخبرة لعدم وجود عقد، حيث إذا أسقطت القضية فلا يؤخذ بما اعد من التقرير وعليه لا يصرف له أتعاب	-٧
7.20	4.06	1.32	3.14	اعتقد بضرورة وجود آلية لتحصيل الأتعاب بحيث تعتمد على مطالبات حسب درجة الانجاز للمهمة الموكولة للمدقق بناء على ساعات العمل مثلا	-٨
1.26	3.30	1.28	2.88	اعتقد ان صلاحية القضاة في تحديد أتعاب الخبرة مقيدة	-٩
0.96	3.11	1.17	3.42	اعتقد ان لتدني الأتعاب اثر سلبي على جودة تقرير الخبرة	-١٠
0.847	3.41	0.475	3.20	المتوسط العام	

الملحق (٧)

تأثير العوامل المرتبطة بوعي القضاة للمصطلحات المحاسبية والمالية وتأثيرها على تقرير الخبرة من وجهة نظر القضاة والمدققين

الرقم المتسلسل	العبارة	المدققين		القضاة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	اعتقد ان القضاة يجدون صعوبة في تفهم تقرير الخبرة المقدم من مدقق الحسابات	3.48	1.18	3.28	1.09
٢-	اعتقد ان القضاة يجدون صعوبة في تحديد مهمة الخبير	2.95	1.34	2.69	1.19
٣-	اعتقد ان القضاة يجدون صعوبة في التعاطي مع القضايا الواردة من وزارة الصناعة والتجارة عند تحديد مهمة الخبير	3.34	1.29	3.07	1.21
٤-	اعتقد ان تقارير الخبرة الصادرة من مدققي الحسابات بناء على طلب مراقب الشركات غير ملزمة للقاضي كون الخبراء غير محلفين	3.27	1.37	3.00	1.29
٥-	اعتقد ان القضاة يعتبرون دور مدققي الحسابات بتقدير قيمة الأضرار لا يحتاج لعملية تدقيق	2.76	1.38	2.53	1.23
٦-	اعتقد ضرورة حضور القضاة دورات محاسبية متخصصة سيكون له اثر ايجابي على أداء المدقق	2.97	1.37	2.70	1.25
٧-	اعتقد ضرورة وجود شخص مختص بالأمور المالية والمحاسبية كوسيط بين القضاة والخبير لتوضيح ما يريد للقاضي من الخبير ويساعد في تسهيل عملية الاتصال بين القاضي والخبير	2.84	1.37	2.73	1.25
٨-	يعتقد القضاة ان مدقق الحسابات يبذل في تقدير لتعابه	2.70	1.42	2.57	1.32
٩-	يدرك القضاة ان مدقق الحسابات كخبير يؤدي دور مهني يتطلب للتعامل به بأداب الملوك المهني ومعايير الأداء المهني مما يرتب عليه تكاليف أثناء تأدية مهمة الخبرة	2.55	1.46	2.19	1.18
١٠-	اعتقد ان القضاة لا يهتمون بدراسة كامل تقرير الخبرة وإنما يدرسون النتائج التي توصل إليها الخبير	2.70	1.51	2.19	1.18
	المتوسط العام	2.96	0.787	2.70	2.70

