

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

دور أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق "دراسة عينة محافظي حسابات وأكاديميين"

تحت اشراف الأستاذ:

من اعداد الطالبين:

الدكتور محمودي قادة مختار

❖ نوري محمد أمين

❖ خالدي خديجة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : 2023/06/22

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا

بربار حفيظة

الدكتورة

مشرفا

محمودي قادة مختار

الدكتور

ممتحنا

خراف مخطارية

الدكتورة

السنة الجامعية

2023/2022



شكر

نشكر الله عز وجل على توفيقه لنا بإتمام موضوعنا
ثم نشكر الاستاذ المشرف الأستاذ محمودي قادة مختار
على توجيهاته القيمة والملازمة لنا طيلة اعدادنا هذا البحث
كما نشكر محافظي الحسابات والأساتذة
على مساعدتهم لنا وامدادنا بكل المعلومات التي تتعلق
بموضوع الدراسة

اهداء

نهدي تخرجنا

الى الوالدين الكريمين

الى أفراد عائلتنا

الى أساتذتنا الكرام

والى كل من قدم يد المساعدة والنصح

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة أدلة الإثبات في تدعيم وتحسين جودة عملية التدقيق و ذلك من خلال ابراز دور خصائص أدلة الاثبات في انتاج معلومات ذات جودة التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، و قد تم ذلك من خلال إستقراء وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة بالإضافة إلى توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات والأكاديميين بغرض جمع البيانات و تحليل النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام البرنامج الإحصائي (spss v21) .

و خلصت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين خصائص أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تدعيم جودة عملية التدقيق ، بالإضافة إلى وجود أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية بن أبعاد أدلة الإثبات (الملائمة ، الموثوقية و الكفاية) و تحسين جودة عملية التدقيق ، أما بخصوص نتائج اختبار كل خاصية على حدى ومدى مساهمتها في تدعيم جودة عملية التدقيق ، فقد كانت خاصية الكفاية الأكثر ارتباطا و مساهمة في تحسين جودة عملية التدقيق وذلك مقارنة ببقية الخصائص الأخرى .

الكلمات المفتاحية: التدقيق ، أدلة الإثبات ، خصائص أدلة الإثبات، جودة عملية التدقيق.

Abstract:

This study aims to identify the extent to which evidence contributes to strengthening and improving the quality of the audit process by highlighting the role of the characteristics of evidence in producing quality information that affects the quality of the audit process, and this was done by extrapolating and analyzing a group of previous studies in addition to To distribute the questionnaire to the study sample consisting of account holders and academics for the purpose of collecting data and analyzing the results obtained using the statistical program (spss v21) .

The study concluded that there is a contribution that shows that there is a significant correlation between the characteristics of the evidence under study together and their contribution to strengthening the quality of the audit process, in addition to the presence of a statistically significant positive effect between the dimensions of the evidence (appropriateness, reliability and adequacy) and improving the quality of the audit process. As for the results of testing each characteristic separately and the extent of its contribution to strengthening the quality of the audit process, it was the most relevant competency characteristic and contributed to improving the quality of the audit process compared to the rest of the other characteristics.

Keywords: audit, evidence of evidence, characteristics of evidence, quality of the audit process.

فهرس المحتويات

شكر	
اهداء	
الملخص:	
مقدمة :	ب
تمهيد :	2
المبحث الأول: أدلة الإثبات في التدقيق	3
المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات	3
الفرع الأول: تعريف و أنواع أدلة الإثبات	3
الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات.	5
المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات و صعوبات تجميعها	8
الفرع الأول: وسائل و أساليب الحصول على أدلة الإثبات	8
الفرع الثاني: صعوبات تجميع أدلة الإثبات	11
المطلب الثالث: حجية أدلة الإثبات و العوامل المؤثرة على جودتها	12
الفرع الأول: حجية أدلة الإثبات	12
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة أدلة الإثبات	13
المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية التي تناولت موضوع أدلة الإثبات	14
المطلب الأول: عرض مختصر للمعيار الجزائري و الدولي للتدقيق رقم 500 و تحديد أوجه التشابه و الاختلاف	14
الفرع الأول : عرض مختصر للمعيار الجزائري و الدولي للتدقيق رقم 500	14
الفرع الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف في المعيار.	15

المطلب الثاني :عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية المتعلقة بأدلة التدقيق ..	17
المبحث الثاني: جودة المعلومة الموجودة في أدلة الإثبات	21
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية و كيفية تقييمها	21
الفرع الأول: تعريف جودة المعلومة المحاسبية	21
الفرع الثاني: كيفية تقييمها	21
المطلب الثاني: خصائص وقيود جودة المعلومة	22
الفرع الأول: خصائص جودة المعلومة المحاسبية	22
المطلب الثالث: معايير جودة المعلومات المحاسبية	25
المبحث الثالث: جودة عملية التدقيق	27
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق	27
الفرع الأول : ماهية التدقيق	27
الفرع الثاني : مفهوم جودة عملية التدقيق	29
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق.	31
الفرع الأول :أهمية جودة التدقيق	31
الفرع الثاني :أهداف جودة التدقيق	32
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	32
الفرع الأول : العوامل الداخلية	32
الفرع الثاني : العوامل الخارجية	34
خلاصة الفصل:	36
الفصل الثاني: الدراسات السابقة للموضوع	38
تمهيد :	38

38	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
38	المطلب الأول: الدراسات الجزئية
39	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
41	المبحث الثاني : مناقشة الدراسات السابقة و أهم ما يميز دراستنا
41	المطلب الأول : مناقشة الدراسات
42	المطلب الثاني : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
44	خلاصة الفصل :
46	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والاكاديميين
46	تمهيد:
46	المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية
46	المطلب الأول: منهجية اعداد الدراسة
47	الفرع الثاني: مرحلة إعادة التصميم
48	الفرع الثالث: مرحلة التصميم النهائي للاستبيان
49	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وطرق جمع البيانات
49	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
50	الفرع الثاني: طرق جمع البيانات
50	المطلب الرابع: نشر و إدارة استمارة الاستبيان
50	المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان
50	المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
51	المطلب الثاني : اختبار صدق وثبات الاستبيان
51	الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

55	الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان
56	المطلب الثالث : الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة
60	المطلب الرابع : استكشاف اعتدالية التوزيع
61	المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة
61	المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
69	المطلب الثاني : اختبار فرضيات الدراسة
69	الفرع الأول :اختبار الفرضية الرئيسية :
72	الفرع الثاني :اختبار الفرضيات الفرعية
79	خلاصة الفصل :
81	الخاتمة العامة:
91	الملاحق

- الجدول رقم 02 :معايير التدقيق الجزائرية والدولية المتعلقة بأدلة التدقيق 17
- الجدول رقم 03 يوضح أهم خصائص جودة عملية التدقيق 30
- الجدول رقم (04): محاور استبانة الدراسة 49
- الجدول رقم (05) : درجات مقياس ليكرت الخماسي 49
- الجدول رقم (06):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول 52
- الجدول رقم (07): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور 54
- الجدول رقم (08): اختبار درجة الثبات 55
- الجدول رقم (09) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 56
- الجدول رقم (10) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر 57
- الجدول رقم (11) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة 58
- الجدول رقم (12) : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة 59
- الجدول رقم (13):اختبار التوزيع الطبيعي بمعامل كولموكروف-سميرنوف بالنسبة لمحاور الدراسة 61
- الجدول رقم (14) :المتوسط المرجح للفئات 62
- الجدول رقم (15) :المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة للمحور الأول 62
- الجدول رقم (16) :المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة للمحور الثاني 67
- الجدول رقم (18) : نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج 70

الجدول رقم (19) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة أدلة الاثبات في تدعيم	
جودة عملية التدقيق	71
الجدول رقم (20) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية	
التدقيق	72
الجدول رقم (23) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الملائمة في تدعيم	
جودة عملية التدقيق	73
الجدول رقم (24) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية ملائمة أدلة الاثبات في	
تدعيم جودة عملية التدقيق	74
الجدول رقم (25) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الموثوقية في تدعيم	
جودة عملية التدقيق	75
الجدول رقم (26) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية موثوقية أدلة الاثبات في	
تدعيم جودة عملية التدقيق	76
الجدول رقم (27) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الكفاية في تدعيم	
جودة عملية التدقيق	77
الجدول رقم (28) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية كفاية أدلة الاثبات في	
تدعيم جودة عملية التدقيق	78

قائمة الأشكال

- الشكل 01: يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي..... 57
- الشكل 02 يبين توزيع عينة الدراسة حسب العمر 58
- الشكل 03: يبين توزيع العينة حسب الخبرة 59
- الشكل 04: يبين توزيع العينة حسب الوظيفة 60

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق		
الصفحة	العنوان	رقم الملحق
	الاستبيان	01
	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج spss	02

مقدمة عامة

مقدمة :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس ظهر ما يعرف بالتدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

تعد مهنة التدقيق مهنة قديمة منذ عصر قدماء المصريين والرومان والإغريق، ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، أما المعنى الحديث له فيعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى الى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث إنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر.

تزايدت أهمية عملية التدقيق وما تضيفه من قيمة لمستخدمي القوائم المالية خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة سنة 2008، على الرغم من أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية بقدر ما هو البحث عن مدى صدق وسلامة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، غير أن هذا الهدف لن يتحقق إلا بتحقيق الهدف الرئيسي والمتمثل في وجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية، وجودة التدقيق ينظر إليها على أنها أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني بما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف المدقق للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بما يحقق أعلى قدر ممكن من إشباع الاحتياجات المختلفة لجميع الأطراف المعنية.

تظهر أهمية التدقيق والتي تتمثل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة لأنه يوضح لهم الكيفية التي تم بها إثبات المعلومة المحاسبية التي قام بها المدقق والمسؤولية التي يتحملها في بناء هاتاه المعلومات لكي يستغلها في جمع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في تقريره الأمر الذي يوجب وجود صلة موضوعية وملائمة تجمع كل من أدلة الإثبات و جودة المعلومة.

تمثل أدلة الإثبات في التدقيق معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية، ويربط معيار أدلة الإثبات في التدقيق بين الأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها و الأدلة التي يجمعها، ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة التدقيق، كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على أدلة كافية، وتبرز أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير المدقق الذي يصدره، فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المدقق قد حصل على أدلة إثبات ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المدقق، وبالأخير يفقد التدقيق مضمونه وبالتالي فإن هذه الدراسة تناقش الدور الذي تلعبه أدلة الإثبات و جودة المعلومة

المحاسبية في تحسين جودة عملية التدقيق، ومن خلال ما تقدم تتبلور الاشكالية التي سنحاول الاجابة عليها في الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

"ما مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق؟"

و للاحاطة بالموضوع أكثر تأتي التساؤلات الفرعية التالية :

- ✓ فيما تكمن العلاقة بين أدلة الإثبات والتدقيق ؟
- ✓ هل يؤثر مصدر ونوعية أدلة الإثبات على جودة عملية التدقيق ؟
- ✓ فيما تتمثل الأطر العامة لكل من التدقيق وأدلة الإثبات؟

فرضيات البحث :

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية :

✓ " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق "

و تتفرع الفرضية الرئيسية الى ثلاثة فرضيات فرعية

الفرضية الفرعية الأولى :

✓ " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الملائمة "

الفرضية الفرعية الثانية :

✓ " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الموثوقية "

الفرضية الفرعية الثالثة :

✓ " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الكفاية "

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تساهم في مجال أدبيات المحاسبة والتدقيق بصفة عامة، وبصفة خاصة ما يخص العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، وذلك نظرا لأهمية موضوع جودة التدقيق واختيار أكثر العوامل المؤثرة عليها.

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ تم اختيار موضوع البحث بناءً على العديد من الأسباب منها ذاتية وأخرى موضوعية نلخصها في :
- ✓ الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالتدقيق
- ✓ محاولة اختيار موضوع يتناسب مع التخصص
- ✓ حداثة الموضوع بالنظر إلى الدراسات السابقة
- ✓ أهمية الموضوع في ظل انتشار الفساد المالي والإداري
- ✓ أهمية أدلة الإثبات ودورها الهام في إصدار حكم حول القوائم المالية بكل دقة
- ✓ اعتبار التدقيق وأدلة الإثبات كأبرز الموضوعات التي تستقطب وت جذب الاهتمام في مجال التخصص.

أهداف الدراسة:

هدف البحث لدراسة وعرض خصائص وأنواع أدلة الإثبات، دراسة وتحليل جودة المعلومة وجودة عملية التدقيق، إضافة إلى معرفة وتحليل أثر أدلة الإثبات على مستوى جودة عملية التدقيق من خلال إجراء دراسة ميدانية على مستوى مكاتب محافظي حسابات و أكاديميين.

منهج الدراسة:

من أجل تحقيق غاية البحث استخدم كل من المنهج الوصفي، المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الفصل الأول من الدراسة لتوضيح الإطار النظري للإمام بالجوانب المتعلقة بأدلة الإثبات وجودة المعلومة الموجودة في أدلة الإثبات وجودة عملية التدقيق، وذلك عن طريق تجميع المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع.

وفي الفصل الثاني تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال الرجوع إلى عديد الدراسات النظرية المتعلقة بأدلة الإثبات وجودة التدقيق من أجل توضيح المفاهيم المتعلقة بهم والعناصر المشكلة لهم.

أما الفصل الثالث فقد استخدم المنهج التحليلي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع دور أدلة إثبات على دعم جودة عملية التدقيق .

هيكل الدراسة:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية و اختبار الفرضيات تم تقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول متكاملة ، الأول نظري و الثاني عبارة عن مجموعة من الدراسات السابقة والثالث عبارة عن دراسة ميدانية مسبوقة

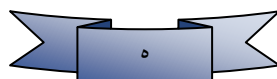
بمقدمة تناولت الإطار المنهجي للدراسة من خلال توضيح الإشكالية و الفرضيات و أهمية و أهداف الدراسة و المنهج المتبع

ففي الفصل الأول والمعنون ب: الجوانب النظرية للدراسة، فقد احتوى هذا الفصل على العناصر التالية: مفهوم أدلة الإثبات، خصائصها و أنواعها و أدوات الحصول عليها بالإضافة إلى عرض مختصر لمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات ، وبعد ذلك تطرقنا الى مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وخصائصها و قيودها ، و أخيرا جودة عملية التدقيق مفهومها و أهميتها و أهدافها.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه بعض الدراسات الجزائرية والأجنبية التي سلفت في الموضوع من خلال تركيز هذه الدراسات على كل أو أحد المتغيرات في الدراسة، ومناقشتها و ابراز ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة .

أما في الفصل الثالث فقد قمنا بدراسة ميدانية وذلك عن طريق توزيع استمارة استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات و أكاديميين و تضمن هذا الفصل ما يلي: مراحل إعداد استمارة الدراسة الإستبائية، الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان، تحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية "spss v21"

الخاتمة والتي فيها توضيح لنتائج الدراسة، آفاقها و أهم التوصيات.



الفصل الأول :

الجوانب النظرية للدراسة

تمهيد :

تعد جودة عملية التدقيق من الموضوعات التي تحظى باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق تعد المصدر الأساسي لثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ، وفي هذا المجال حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة عملية التدقيق والعديد من العوامل التي تؤثر فيها ، حيث يقوم المدقق أثناء قيامه من التأكد من سلامة و عدالة عرض القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق بجمع أدلة وقرائن تعرف بأدلة الإثبات تتعلق بالعمليات التي قامت بها هذه المؤسسة خلال الفترة التي سيتم تدقيقها، وتعتبر عملية جمع أدلة الإثبات من أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال تنفيذه لمهامه باعتبارها تؤثر تأثيرا مباشرا على الحكم الذي سيصدر بعد نهاية عملية التدقيق .

و من هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: أدلة الإثبات في التدقيق.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية التي تناولت موضوع أدلة الإثبات

المبحث الثالث: جودة المعلومة الموجودة في أدلة الإثبات.

المبحث الرابع: جودة عملية التدقيق

المبحث الأول: أدلة الإثبات في التدقيق

لقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني و المتعارف عليها بأنه يجب على المدقق الحصول على قدر وافي من الأدلة و الإثباتات عن طريق فحص المستندات و الملاحظات و الاستفسارات و المصادقات كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية .

و تعني أدلة الإثبات كل المعلومات، والمستندات، والمعطيات التي يتم جمعها أثناء عملية التدقيق والتي يستخدمها المدقق للحكم على مدى صحة وصدق القوائم المالية مما يمكنه من إبداء الرأي المناسب فيها

و يمكن للمدقق الحصول على هذه الأدلة سواء :

- ✓ أثناء عملية التدقيق الجارية .
- ✓ من عمليات تدقيق سابقة ، إذا كانت المهمة دورية.
- ✓ أثناء جمع المعلومات عن المؤسسة في المرحلة الأولى من المهمة.

المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات

الفرع الأول: تعريف و أنواع أدلة الإثبات

أولاً: تعريف أدلة الإثبات :

تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات ونذكر منها ما يلي :

- تعرف أدلة الإثبات بأنها : "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية" (المطارنة، 2006، صفحة 117)

- هي كل معلومة يستخدمها المدقق الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تحتويها القوائم المالية و التي يتم تدقيقها قد تم إدراجها بما يتفق مع المعايير المعدة (رشيد، 2011، صفحة 112)

- لقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بها، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول إلى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة المركز المالي ونتيجة الأعمال. ويلاحظ أن هناك أدلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك أدلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات أو عن طريق المدقق نفسه.(جمعة،

(2010)

كما أشار مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة الإثبات في التدقيق تعني: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، و تشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى" (m.sellami)

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص إلى أن أدلة الإثبات هي عملية تجميع الأدلة والوصول من خلالها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناء على فكر وخبرة ودراية المدقق لإقامة الدليل على صدق القوائم المالية أو العكس، وهي معلومات يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يستند إليها عند إصدار الرأي، وتشتمل أدلة الإثبات على مستندات المصدر والسجلات المحاسبية التي تبنى عليها البيانات المالية بالإضافة إلى المعلومات المؤيدة من أطراف أخرى.

ثانيا : أنواع أدلة الإثبات.

تتعدد أشكال أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها ومن أهم أنواع أدلة الإثبات مايلي:(كافي، 2014، الصفحات 129-131)

1 - الوجود الفعلي: يعتبر من أهم الأدلة التي يعتمد عليها المدقق أثناء العملية التدقيقية، فهذا النوع من الأدلة يعتبر دليل إثبات قوي على الوجود، أما فيما يتعلق بالملكية والتقييم فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى عليها لأن وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني ملكية المؤسسة له ولا لصحة تقويمه وعليه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية

2 -المستندات: يعتبر المستند من أكثر أنواع الأدلة التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- ✓ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفاتير الشراء
- ✓ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفاتير البيع ووصلات التحصيل (القبض)
- ✓ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقيعات

3 - الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة: وتسمى بشهادات الطرف الثالث وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها، مما لا يستطيع الحصول عليها من إدارة المؤسسة

4 - الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: يستعمل هذا الدليل إذا ما صادفت المدقق أموراً ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات والدفاتر المدققة، فالمدقق قد يستعين بإقرارات وتصريحات مكتوبة من إدارة المؤسسة كشهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد تلزم بها المؤسسة مستقبلاً كالكفاءات

5 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طردياً مع قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن متانة الأخير دالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات يساعد المدقق في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قوياً جداً ومتماسكاً

6 - نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: من المعروف أن عمل المدقق إما يتم بعد إثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق أحداث قد تكون دليلاً على صحة بعض العناصر أو العمليات، فمثلاً قد يتأكد من صحة التزام ظاهر بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتؤكد من جدية ذلك السداد وسلامته

7 - صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، وخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلاً بحد ذاته على صحة ما يتم تدوينه في الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماماً كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات.

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات.

ينبغي توفر مجموعة من الخصائص في أدلة الإثبات حتى تكون مقنعة للمدقق، وتتمثل هذه الخصائص في: (الناغي، 2021)

1-الملائمة : يقصد بالملائمة أن يكون دليل الإثبات مرتبطاً بالهدف الذي يسعى المدقق إلى تحقيقه، فإذا كان هدف المدقق هو التحقق من ملكية المؤسسة لأحد أصولها الثابتة فإن الوجود الفعلي لهذا الأصل الثابت في

تاريخ إعداد الميزانية لا يعد دليلاً ملائماً و لكن الدليل الملائم هنا سيكون المستندات الدالة على الملكية مثل فواتير الشراء و العقود المسجلة و بالمثل فان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بقوائم جرد المخزون يعتبر دليلاً ملائماً إذا كان الهدف هو التحقق من الوجود الفعلي للمخزون في تاريخ إعداد الميزانية .

و يجد الإشارة إلى أنه كلما كان الهدف من التدقيق تقليدياً اعتمد المدقق على مجموعة من الأدلة المتاحة له و التي تمكنه من تدقيق عناصر قائمة نتيجة الأعمال و قائمة المركز المالي أما إذا كان الهدف منها هو فحص المستندات و الدفاتر و السجلات لغرض معين مثل دراسة القدرة على السداد ركز المدقق على دراسته على استخدام الأدلة التي تساعد في الحكم على درجة السيولة و ذلك دون التعرض للعمليات التي تخرج عن إطار هذه الدراسة و بالمثل أيضاً إذا كان الهدف من الفحص هو كشف وقائع اختلاسات معينة و تحديد مقدار المبلغ المختلس اقتصر عمل المدقق على الأدلة التي تمكنه من تحديد العمليات التي قد تكون مجالاً للتلاعب في النقدية.

2- الموثوقية : يقصد بـموثوقية الدليل أن يكون الدليل قويا في حجته أو محل ثقة و يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق ، فالدليل الذي يكون موثقاً فيه بدرجة كبيرة يساعد في إقناع المدقق برأي بخصوص العناصر محل الفحص والتدقيق بدرجة أعلى عما هو الحال إذا كان الدليل موثقاً فيه بدرجة قليلة فمثلاً قيام المدقق بالتحقق من الوجود الفعلي للمخزون يعتبر محل ثقة أكبر عن الشهادة التي تقدمها له الإدارة بخصوص هذا الشأن و يتوقف مدى إمكانية الاعتماد على الدليل أو درجة الثقة فيه على مجموعة من العوامل تتمثل في : (الناغي، 2021)

- ✓ استقلالية مصدر الدليل
- ✓ درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة
- ✓ كفاءة الحصول على الدليل
- ✓ مؤهلات الطرف الذي يقدم الدليل
- ✓ طبيعة الدليل
- ✓ التوقيت المناسب للحصول على الدليل

3- الكفاية : تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المدقق لإصدار رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق أي وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كميتها ودرجة تنوعها، وعليه يقصد بالكفاءة "كمية الأدلة الواجب على المدقق جمعها للقيام بعملية التدقيق" وحتى تتحقق الكفاية يجب أن تتوفر بعض المعايير والتي تتمثل في ماييلي : (بلقاسم، 2011، صفحة 180)

أ: الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق: إن العلاقة بين كمية الأدلة والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات أكبر، وكلما كانت الأهمية النسبية أقل احتاج إلى أدلة أقل ، و الأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى

ب: درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر: كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والاختلاس كلما كان على المدقق أن يجمع أدلة إثبات أكثر ، فقد يضطر لجمع كمية كبيرة من الأدلة الإثباتية لما يتعلق الأمر بتدقيق النقدية لما يمكن أن يتعرض له هذا العنصر من مخاطر كالاختلاس

ج: تكلفة الحصول على الدليل: تتفاوت تكلفة الحصول على الأدلة من دليل لآخر وتعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على المدقق الحصول على أكبر كم من الأدلة حولها مهما كانت التكلفة التي ستترتب عن ذلك

د: مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص: تختلف العناصر التي يقوم المدقق بتدقيقها وهذا الاختلاف يؤدي حتما إلى اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه ، فيكون المدقق مضطرا للقيام بالجرد الفعلي للأصول الملموسة للتأكد من الوجود الفعلي والحصول على إقرارات خارجية للتأكد من ملكية المؤسسة لهذه الأصول كما أنه للتأكد من مبلغ بعض الأرصدة يلجأ المدقق إلى أسلوب المصادقات للحصول على كمية الأدلة الكافية

هـ: فعالية نظام الرقابة الداخلية: تلعب فعالية نظام الرقابة الداخلية دورا جوهريا في تحقيق كفاية الأدلة ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة سليم وفعال كلما قلت كمية الأدلة التي سيتم الاعتماد عليها نظرا لقوة نظام الرقابة الداخلية، وكلما كان النظام ضعيفا احتاج المدقق إلى توسيع كمية الأدلة لتأكيد رأيه. وبشكل عام فإنه عند قيام المدقق بالفحص والتدقيق يجب عليه أن يهدف دائما إلى الحصول على أدلة إثبات مقنعة وقوية لتكون ركيزته في تكوين رأيه الفني المحايد ، كما يجب عليه ان يقوم بالحصول على الأدلة الكافية واللازمة من أجل تدقيق بعض بنود وعناصر القوائم المالية والتي قد يرى المدقق أنها ذات أهمية نسبية كبيرة ، وعليه فإن على المدقق ألا يبدي رأيه الفني عن أعمال المؤسسة إلا إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة تبرر ما سيبيده من رأي حول صحة عرض القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات و صعوبات تجميعها

الفرع الأول: وسائل و أساليب الحصول على أدلة الإثبات

تختلف الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على أدلة وإثباتات قوية والتي تتلاءم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها، ومن أجل هذا فقد تم تحديد الوسائل المناسبة والتي اتفقت عليها أغلب الدراسات من أجل الحصول على هذه الأدلة الملائمة لكي يستطيع المدقق القيام بمهامه يلجأ إلى جمع مجموعة من أدلة الإثبات وتتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على هذه الأدلة فيما يلي:(عبدالله، 2009)

1- **الجرد الفعلي:** يقوم المدقق بالجرد الفعلي عن طريق العد والقياس والوزن لبعض عناصر الأصول في المؤسسة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض أصناف وعناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من أصول المؤسسة محل التدقيق، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفترى ومقارنته بالرصيد الفعلي وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة وكما أشرنا سابقا لا يعتبر الجرد المادي لعناصر الأصول دليل على ملكيتها أو ملائمة أو دقة طرق تقييمها، لذلك عليه أن يتأكد من مستندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصول وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال.

2- **المراجعة الحسابية:** وهي عبارة عن مراجعة والتأكد من صحة المجاميع الرأسية والأفقية كما تمثل العمليات التي يقوم بها المدقق أو أحد مساعديه بهدف التأكد من صحة بعض النتائج أو الأرصدة الهامة وهي تعتبر من أدلة الإثبات القوية لأن المدقق هو الذي يتولاها بنفسه وهي تشمل مايلي:

- ✓ مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرقام السابقة
- ✓ التأكد من صحة قوائم الجرد عن طريق التأكد من صحة العمليات الحسابية التي تتضمنها تلك القوائم
- ✓ مراجعة ميزان المراجعة المعد من قبل المؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحة ما يحويه من أرصدة وأن التطابق حقيقي وليس صوريا وفي حالة عدم التوازن يجب البحث عن الأخطاء المؤدية لذلك وتصحيحها
- ✓ التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية
- ✓ التأكد من العمليات الحسابية كنسب الخصم
- ✓ مراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية للتأكد من الدقة الحسابية وسلامة الترتيب والتصنيف ومن صحة تعادل المركز المالي

3 - **المراجعة المستندية:** تعد المستندات من أدلة الإثبات الهامة في التدقيق فهي تعتبر مرجع سليم يستند إليه المدقق في التثبيت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبالغ المتعلقة بها ويعتبر التدقيق المستندي

والإطلاع على مختلف الوثائق في المؤسسة محل التدقيق المحور الرئيسي لعملية التدقيق بحيث يقضي المدقق معظم وقته في جمع مثل هذه الأدلة والإثباتات كما يجب عليه عند قيامه بالتدقيق المستندي مراعاة أن يكون المستند المقدم صحيحا من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية وموقعا من قبل من لهم سلطة التوقيع.

4 - **المصادقات:** تعتبر المصادقات بمثابة شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة وتتعلق بتقديم تأكيدات حول صحة أرصدة حساباتهم، كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء وتنقسم المصادقات إلى: (محمد، 2008)

أ- المصادقات الإيجابية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في حالتي الخطأ والصواب ولهذا سميت بالمصادقة والإيجابية.

ب- المصادقات السلبية: وهنا يطلب من العميل إرسال قرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين في المصادقة فقط، ويعاب على هذا النوع من المصادقات اعتبار عدم الرد هو دليل على صحة ومطابقة الرصيد اذا لا يستطيع المدقق الجزم بذلك بحيث قد يكون عدم الرد نتيجة لعدم اهتمام العميل بالرد أصلا.

ج- المصادقات العمياء: من أقوى أنواع المصادقات وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في المصادقة المرسلة وانما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد والذي يكون مسجلا في دفاتره ولذلك يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات.

5 - **نظام الاستفسار والتتبع:** يكون الاستفسار شفوي فعلى المدقق أن يحرص على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل ان يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي (لطفي، 1995) ويقوم المدقق بالاستعانة بهذا الأسلوب من أجل الحصول على معلومات تتعلق بما يلي:

✓ الاستفسار عن الالتزامات غير المتبعة في الدفاتر في نهاية السنة المالية كالالتزامات العرضية والمستقبلية التي قد تتحملها المؤسسة.

✓ الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

✓ الاستفسار عن القيود المسجلة بالدفاتر

✓ الاستفسار والتتبع لبعض العمليات المتعلقة التي قامت بها المؤسسة والتي لم تصل إلى حد نهائي في نهاية الفترة المدققة.

6 - **نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الإجراءات التحليلية):** وتتمثل في مجموعة من الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المدقق والعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات

والتقييمات حيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المدقق الى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيد من أدلة الإثبات. (يرقي، الصفحات 99-100)

ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة في النواحي التالية:(دردوري، 2017)

- ✓ المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة الى فهم المؤسسة محل التدقيق
- ✓ تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لبعض العمليات المالية المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الإستمرار بحيث يقيم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية قدرة المؤسسة على الاستمرار وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة. (يرقي، صفحة 99)

- ✓ تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظرا لإمكانية القيام بها في مكاتب التدقيق دون الحاجة إلى التنقل إلى مقر المؤسسة المدققة.

7- الفحص والمراجعة الإنتقادية: ويقصد به الانتقاد و التمعن حيث تعتبر هذه الوسيلة أداة انتقاد وفحص تحليلي عبر تدقيق أحد الحسابات أو القيود أو أحد السجلات المحاسبية، حيث يستطيع المدقق أن يلقي نظرة فاحصة على أحد هذه الحسابات أو الصفحات باليومية ويقوم باكتشاف أي أمور غير عادية وملفتة للانتباه موجودة في هذا الحساب أو الصفحة ويتطلب ذلك توفر المهارة والخبرة العالية فقد يجد أن أحد عملاء المؤسسة لم ينتظم بسداد مديونيته اتجاه المؤسسة بالرغم من أنه كان منتظما في السداد وهنا قد يقوده بحثه الى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات

8 - نظام الرقابة الداخلية المتكامل: لا شك في وجود نظام رقابة داخلية متكامل قوي وفعال يبعث على الاطمئنان في نفس المدقق حيث انه من الضروري أن يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقرير مدى الاعتماد على هذا النظام وتحديد حجم العينات والاختبارات التي سيقوم بها ويظهر أثر هذه الوسيلة ضمن كل الوسائل المستعملة في جمع الأدلة والقرائن عند اتباع طريقة العينة الإحصائية.

9 - نظام الشهادات والإقرارات من داخل المؤسسة: يلجأ المدقق الى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين حيث يعمل المدقق للحصول على إجابات مكتوبة على بعض الأسئلة والمعلومات المطلوب الحصول عليها والتي طرحتها أثناء الاجتماعات الرسمية مع بعض المسؤولين داخل المؤسسة وعليه فالإقرارات المكتوبة هي عبارة عن وثائق تعدها الإدارة وتقدمها للمدقق حيث يستخدم هذا النظام

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

في الحصول على القوائم الخاصة بالأصول الثابتة واهتلاكها كما يستخدم في الحصول على كشف الرواتب والمصارف الأخرى.

في حالة ما إذا كانت هذه الشهادات والإقرارات مرتبطة بأمور ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على المدقق القيام بما يلي: (المطارنة، 2006، صفحة 168)

- ✓ أن يحاول الحصول على أدلة من خارج المؤسسة مؤيد للشهادة التي حصل عليها من إدارة المؤسسة
- ✓ أن يقوم بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع أدلة وقرائن الإثبات الأخرى
- ✓ أن يتحقق من مدى إلمام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة حوله.

الفرع الثاني: صعوبات تجميع أدلة الإثبات

قد يواجه المدقق بعض الصعوبات عند قيامه بجمع أدلة الإثبات من أجل ممارسة مهامه، ونذكر منها: (سواد، 2009، صفحة 155)

✓ تمثل المستندات نسبة كبيرة من أدلة الإثبات، والصعوبة التي تكتنف هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة أو عدم صحة المستند حيث يمكن طباعتها وتزوير التوقيعات، مما يتطلب من المدقق أن يكون متيقظاً لمثل هذه الحالات

✓ ضرورة عمل المدقق داخل الحدود الاقتصادية المعقولة وهذا يعني إعداد التقرير خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة، وضرورة وجود علاقة بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وبين فائدة المعلومات التي حصل عليها من هذا الدليل، ولكن في سبيل الحصول على أدلة إثبات ذات حجية قوية يجب الاعتماد على دليل قاطع ومقنع بحيث أن صعوبة الحصول عليه وارتفاع تكلفته لايلغي ضرورة الحصول على هذا الدليل.

✓ صعوبة استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية عند تحديد الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص وهذه الأدوات وسيلة تمد المدقق بمقاييس إحصائية تتعلق بنتائج الاختبارات، ولكن هذه المقاييس قد لا تكون متوفرة.

✓ عدم صحة ودقة وكفاءة النظم المحاسبية المستعملة لدى بعض المؤسسات ما قد يقود المدقق إلى بذل الكثير الجهد والوقت. (عبدالله، 2009، الصفحات 250-251)

✓ المواجهة التي قد تنشأ بين المدقق وموظفي المؤسسة محل التدقيق لأنهم قد ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة مراقبة وضغط عليهم

✓ تعقد العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل التدقيق

✓ الاضطرار إلى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات والدفاتر

✓ قد يجد المدقق نفسه في حرج بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.

المطلب الثالث: حجية أدلة الإثبات و العوامل المؤثرة على جودتها

الفرع الأول: حجية أدلة الإثبات

إن المعيار المتعلق بأدلة التدقيق يوفر الأعمال الأساسية لتدقيق الحسابات، وحول فهم الأدلة واستعمالها لدعم مدققي الحسابات في البيانات المالية، ومن أجل التوصل إلى رأي حول البيانات المالية يقوم المدقق بجمع الأدلة من خلال إجراءات التدقيق وفحص مدى عدالة البيانات المالية ونوع تقرير التدقيق الصادر، ويستعرض لمحة عامة عن العلاقات بين القوائم المالية وتأكيدات الإدارة بشأن مكونات البيانات المالية وتدقيق الحسابات ، وتقرير المدقق الخارجي، إضافة إلى ذلك توجد علاقة وثيقة من البيانات المالية إلى إجراءات التدقيق بصورة سليمة ، يقوم المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق لجمع الأدلة حول ما إذا كانت كل التأكيدات الإدارية ذات صلة وتدعم تطبيق إجراءات التدقيق فإنها توفر دليلاً ملائماً وكافياً (willam&other, 2008, p. 112) .

إن فهم الإجراءات والطرق التي تستعملها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية ذات أهمية كبيرة ، يتوجب عليه أن يحصل على تأكيدات معقولة بأن البيانات التي تُعد التقديرات على أساسها دقيقة، وكاملة ومناسبة كما وتشكل أساساً معقولاً لإعداد التقديرات. (جربوع، 2005، صفحة 18)

إذ يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق الخارجي بناءً على خبرته وكفاءته في المهنة ، ولكن هنالك بعض العوامل التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير حجية أدلة الإثبات وإن تلك الأساليب المختلفة جاءت للحصول على أدلة أثبات من أجل الوصول إلى قناعة بكفاية وملائمة منها: (اكبر، 2015، صفحة 228)

- ✓ إن أدلة الإثبات المتحصل عليها من المصادر الخارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية
- ✓ إذا كانت الأدلة من المصادر الداخلية في ظل نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية جيدين فإنها تكون أكثر موثوقية ويمكن الاعتماد عليها
- ✓ أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة واعتماداً من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة
- ✓ الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة ، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة والإقرارات الشفهية
- ✓ كلما كان ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشراً ووثيقاً كلما كان أقوى ويمكن الاعتماد عليه

- ✓ كلما كان المدقق الخارجي مستقلاً ومحياداً عند جمع الأدلة فإنه يؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق
- ✓ الأدلة الإيجابية أقوى في حجتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي ،ومن أمثلة الأدلة الإيجابية هي الجرد الفعلي والمستندات القانونية والمصادقات
- وهناك عوامل أخرى تحدد حجية أدلة الإثبات ودلالاتها هي تمثل التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذه الأدلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلي هي أكثر حجية ، لكونها الأقرب للواقع والمحدد بشكل دقيق من الجهة الخاضعة للتدقيق.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة أدلة الإثبات

- 1- استقلالية المصدر: تزداد مصداقية أدلة الإثبات عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة
- 2- فاعلية الرقابة: تزداد موثوقية أدلة الإثبات التي يتم إنشاؤها داخلياً عندما تكون الضوابط والرقابة الداخلية مرتفعة (lessambo.f, 2018)
- 3- الأدلة المباشرة: الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المدقق مباشرة (مثل ملاحظة المخزون للتأكد من وجوده) أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (مثل طرح أسئلة على موظفي العميل)(حمادة، 2010)
- 4- الأدلة المادية: الدليل الموضوعي (المادي) أكثر موثوقية من الدليل الذي يتطلب حكماً كبيراً لتحديد ما إذا كان صحيحاً
- 5- كفاءة المدقق: الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة قد لا تكون موثوقة إذا كان المدقق يفتقر إلى المؤهلات اللازمة لتقييم الأدلة (Arens, 2017)
- 6- الأدلة الموثقة: تعتبر أدلة الإثبات في شكل وثائقي، سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو أي وسيلة أخرى، أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهيّاً.
- 7- الأدلة الأصلية: تعتبر أدلة الإثبات المقدمة من المستندات الأصلية أكثر موثوقية من الأدلة المقدمة من خلال النسخ المصورة أو الفاكس أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو تحويلها بطريقة أخرى إلى شكل إلكتروني(lessambo.f, 2018)

8- التوقيت: يمكن أن يشير توقيت أدلة الإثبات إما إلى وقت تراكمها أو إلى الفترة التي تغطيها عملية التدقيق ، عادة ما تكون الأدلة أكثر موثوقية لبيانات القوائم المالية عندما يتم الحصول عليها في أقرب وقت ممكن من تاريخ القوائم المالية (Arens, 2017)

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية التي تناولت موضوع أدلة الإثبات

هي المجموعة الخامسة من معايير التدقيق وتعتبر بأنها المبادئ الأساسية التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن ودليل موضوعي مقنع لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي تقوم بتدقيقها.

المطلب الأول: عرض مختصر للمعيار الجزائري و الدولي للتدقيق رقم 500 و تحديد أوجه التشابه و الاختلاف

الفرع الأول : عرض مختصر للمعيار الجزائري و الدولي للتدقيق رقم 500

أولاً: عرض مختصر للمعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم 500 "العناصر المقنعة"(ريمة ط..، سبتمبر 2018، الصفحات 139-140)

سنحاول في هذا العنصر عرض مختصر لأهم ما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 ، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- يوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير وتنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه .

- كما يهدف المدقق وفق هذا المعيار إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه .

- وتقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، ويعتمد "كم" العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك بنوعية تلك العناصر أما الملائمة فتتوقف على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودالاتها.

ثانياً: عرض مختصر للمعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 "أدلة التدقيق"

سنحاول في هذا العنصر عرض مختصر لأهم ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 ، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يوضح هذا المعيار ما يعد أدلة إثبات عند تدقيق القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق ، للحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق.

- أما المدقق فيهدف إلى تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأيه .

- كما بينَّ هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل المدقق للحصول على أدلة الإثبات وتتمثل في: التقصي عن السجلات أو الوثائق، التقصي عن الأصول الملموسة، الملاحظة، المصادقة الخارجية، إعادة العملية الحسابية، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية، والاستفسار

الفرع الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف في المعيار.

1 - أوجه التشابه:

يمكن تلخيص أهم النقاط التي تتشابه بين المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق رقم 500 من خلال ما يلي:

✓ قدّم المعيار الجزائري للتدقيق تعريفا واضحا لمصطلح العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي يقوم المدقق بجمعها قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وهو ما تم التطرق إليه في المعيار الدولي من خلال مصطلح أدلة التدقيق

✓ أشار كل من المعيارين الجزائري ونظيره الدولي إلى أن العناصر المقنعة تعد ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي بطبيعتها تراكمية، إذ يتم جمعها أساساً عن طريق أداء إجراءات أثناء مهمة التدقيق ، ومع ذلك فإن هذه العناصر قد تتضمن أيضا معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة، أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة

✓ حدد كل من المعيارين الجزائري والدولي أن العناصر المقنعة تتضمن كلا من المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وأي معلومات تناقضها بالإضافة إلى ذلك، فإن غياب المعلومات في بعض الحالات قد يستند المدقق إليه ويستعمله كعنصر مقنع، كحالة رفض الإدارة لمنح تصريح مطلوب منها

✓ اتفق كلا المعياران الجزائري ونظيره الدولي أنّ ملائمة العناصر المقنعة تتوقف على نوعية العناصر المجمعة، وتتعلق درجة مصداقية هذه العناصر بمصدرها، بطبيعتها ، والظروف الخاصة التي جمعت فيها، منه:

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

- تزداد مصداقية العناصر المقنعة، عندما يتم جمعها من مصادر خارجية
- يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي يحصل عليها المدقق مباشرة كالملاحظة العينية أكثر من العناصر المقنعة التي يتم الحصول عليها عن طريق طلبات المعلومات
- يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي تكون في شكل وثائقي سواء كانت ورقية أو الكترونية أو بوسيلة أخرى أكثر من العناصر التي يتم الحصول عليها شفويا، كوثيقة محررة أثناء اجتماع تعتبر أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها
- يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي توفرها وثائق أصلية أكثر من العناصر المتكونة من النسخ.

2- أوجه الاختلاف:

يمكن تلخيص أهم الاختلافات بين المعيارين من خلال جانبين:

أولاً: من حيث الشكل

من خلال عرضنا لمضمون كل من المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي، لاحظنا وجود اختلافات بينهما في الشكل، ولو أنها غير مؤثرة في مضمون المعيار، وهي كالتالي:

- ✓ يوجد بعض المصطلحات غير المتوافقة أو اختلاف في الصيغة، وذلك ناتج عن ترجمة المعيار إلى اللغة العربية
- ✓ بالنسبة لطريقة تقديم محتوى المعيار، بالنسبة للمعيار الجزائري كان عبارة عن فهرس بعناوين، بينما المعيار الدولي فكان بمحتوى عبارة عن فقرات، أي بتفصيل أكثر مقارنة مع المعيار الجزائري
- ✓ كما نجد أن المعيار الدولي للتدقيق ذكر عناصر أخرى وهي عبارة عن شرح لكيفية تطبيق المعيار وتفسيراته التي تمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع، في حين أن المعيار الجزائري لم يتطرق لهذه العناصر.

ثانياً: من حيث المضمون

يمكن تلخيص أهم الاختلافات من حيث المضمون، في النقاط التالية:

- ✓ نص المعيار الدولي على قراءة معيار التدقيق 500 "أدلة التدقيق" في سياق معيار التدقيق 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق"، في حين لم يتم الإشارة إلى ذلك في المعيار الجزائري نظراً لعدم إصدار المعيار المقابل لمعيار الدولي للتدقيق رقم 200

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

- ✓ بينَ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 أن هناك معايير جزائرية أخرى للتدقيق تعالج جوانب معينة كمعيار التدقيق 501 "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة"، وهذا ما لم يتطرق إليه في المعيار الدولي
- ✓ وضحَ المعيار الجزائري للتدقيق المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة ، إضافة إلى ذلك تناول هذا المعيار أمثلة عن المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكن المدقق من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين، وهذا ما لم يتطرق إليه المعيار الدولي
- ✓ في حالة التدقيق السابق أوجب المعيار الدولي على المدقق أن يكون قد حدد ما إذا كان هناك تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، حيث يمكن لهذه الأخيرة أن تؤثر على عناصر الملاءمة للتدقيق الحالي، كما أشار إلى إمكانية أن تتضمن أدلة المراجعة معلومات أخرى عن الكيان، في حين لم يشر إلى ذلك المعيار الجزائري
- ✓ أشار المعيار الدولي أن أدلة التدقيق المتولدة داخليا تزداد موثوقيتها عندما تكون أدلة الرقابة ذات العلاقة الذي يفرضها الكيان فعالة، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها والمحافظة عليها، وهذا ما لم ينص عليه المعيار الجزائري. (ريمة، 2018، الصفحات 140-143)

المطلب الثاني: عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية المتعلقة بأدلة التدقيق

الجدول رقم 02: معايير التدقيق الجزائرية والدولية المتعلقة بأدلة التدقيق

رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "505" "التأكيدات الخارجية"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "505" "التأكيدات الخارجية"
تعريف المعيار	هي أدلة تدقيق تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث (المصادق) على المدقق بصورة ورقية أو الكترونية أو بأي بصورة أخرى	هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر
نطاق المعيار	يتناول هذا المعيار استخدام اجراءات المصادقات الخارجية للحصول على أدلة اثبات	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة
هدف المعيار	الهدف من المعيار هو تصميم و تنفيذ اجراءات للحصول علة أدلة تدقيق أكثر موثوقية و صلة ذات دلالة ومصادقية	يهدف هذا المعيار الى تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "510" "عمليات التدقيق الأولية – الأرصة الافتتاحية"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "510" "مهام التدقيق الأولية – الأرصة الافتتاحية"
تعريف	تعني أرصة الحسابات القائمة في بداية الفترة	يقصد بالأرصة الافتتاحية العناصر الموجودة أو

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

المعيار	على أساس أرصدة اقفال الفترة السابقة والتي تعكس اثار المعاملات خلال الفترات السابقة	المبالغ الواردة في الكشف المالية في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات
نطاق المعيار	الغرض من هذا المعيار توفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر	يعالج هذا المعيار فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، كما تضاف الى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710
هدف المعيار	يهدف المعيار الى توفير أدلة تدقيق حول سلامة وصحة أرصدة أول مدة وخلوها من الأخطاء الجوهرية، وكذلك العرض والافصاح المناسب	يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة، التي تثبت بأن: -الأرصدة الختامية للفترة السابقة صحيحة - الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على الكشف المالية للفترة الحالي
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "520" "الاجراءات التحليلية"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "520" "الاجراءات التحليلية"
تعريف المعيار	يقصد بها تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسات العلاقات المتوقعة فيما بين القوائم المالية أو غير المالية	عرفت على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات أخرى مالية أو غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات
نطاق المعيار	يفيد المدقق على القيام بالإجراءات التفصيلية لتمكينه من الوصول إلى أدلة إثبات جيدة وملائمة، وعادة ما تكون هذه العملية في مرحلة التخطيط للمراجعة لكي يتمكن المدقق من وضع برنامج للمراجعة صحيح	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات التحليلية والزامية أدائه مثل هذه الإجراءات أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية التدقيق
هدف المعيار	يهدف هذا المعيار الى وضع ارشادات تتعلق بتطبيق الاجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة تدقيق موثوقة و مناسبة	يهدف هذا المعيار إلى أنه على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "530" "أخذ عينات التدقيق"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "530" "السبر في التدقيق"
نطاق المعيار	التدقيق بالعينات هي تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل من 100% من الحسابات و الوثائق، بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق، ولتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

	التوصل الى نتيجة بشأن المجتمع كله	
هدف المعيار	يهدف هذا المعيار الى تحديد الطرق و المناهج التي تتعلق باستخدام عينات التدقيق عند تصميم اجراءات التدقيق لجمع الأدلة	إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "540" "تدقيق التقديرات المحاسبية"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "540" "تدقيق التقديرات المحاسبية"
تعريف المعيار	التقدير المحاسبي مصطلح يستخدم للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير	التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب وسيلة دقيقة لقياسه
نطاق المعيار	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات علاقة في عملية تدقيق البيانات المالية	يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف
هدف المعيار	يهدف المعيار إلى جمع العناصر المقنعة للتأكد أن التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة وملائمة	يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة والكافية المساعدة على إجراءات عمليات التقدير المناسبة
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "560" "الأحداث اللاحقة"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "560" "الأحداث اللاحقة"
تعريف المعيار	قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تحصل بعد تاريخ إصدارها، ويبين معيار التدقيق الدولي رقم 560 ان تاريخ اصدار التقرير قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الاحداث والمعاملات التي يعلم بها والتي حصلت بعد اعداد القوائم المالية الى غاية كتابة تقريره.	هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ التقرير والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، بحيث قد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات
نطاق المعيار	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية
هدف المعيار	الهدف من المعيار هو المعالجة الملائمة للأحداث التي لو علم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقريره	الهدف هو الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الاحداث التي وقعت

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

	كانت تؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتوى التقرير إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ	بين تاريخ القوائم المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره قد تمت معالجتها وفقا للمبدأ المحاسبي المطبق
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "570" "المنشأة مستمرة"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "570" "إستمروية الاستغلال"
نطاق المعيار	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة المستمرة والاثار المترتبة على تقرير المدقق	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية
هدف المعيار	يهدف المعيار الى استنتاج ما اذا توجد شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تشكل في قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة	يهدف المعيار الى جمع الأدلة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد الكشوف المالية
رقم / اسم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم "580" "الاقارات الخطية"	المعيار الجزائري للتدقيق NAA رقم "580" "التصريحات الكتابية"
تعريف المعيار	تعتبر الاقرارات الخطية معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمؤسسة	التصريحات الكتابية هي معلومات ضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق من الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي تعتبر عنصرا مقنعا
نطاق المعيار	الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام اقرارات الإدارة والإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق اقرارات الإدارة والإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الاقرارات المناسبة	يعالج هذا المعيار الزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية
هدف المعيار	يهدف المعيار الى الحصول على اقرارات خطية من الادارة و حيثما كان ملائما، من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤوليتها في اعداد البيانات المالية و اتمام المعلومات المقدمة للمدقق	يهدف المدقق من خلال هذا المعيار الى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتأكيد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة له

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على معايير التدقيق الجزائرية و الدولية الصنف 5

المبحث الثاني: جودة المعلومة الموجودة في أدلة الإثبات

اكتسبت المعلومة بصفة عامة و منذ القدم أهمية بالغة، فمن يملك المعلومة يملك القدرة على اتخاذ القرار و التنبؤ بالاحداث المستقبلية ، لذلك لقيت المعلومة اهتماما بالغا في شتى مجالات الحياة و في مختلف العلوم بم في ذلك المحاسبة ، وتعتبر المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية العصب الأهم لأي شركة عند اتخاذ القرارات ، حيث صحة هذه الأخيرة تتوقف على جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية و كيفية تقييمها

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومة المحاسبية

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (نوال، صفحة 08)

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أي أن المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات (المجهلي، 2008-2009، صفحة 23)

وتعرف أيضا أنها تعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه.(سلمى، صفحة 735)

وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين وذلك من خلال خلوها من التحريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية

الفرع الثاني: كيفية تقييمها

تحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة ، وعليه يتم التركيز على القيمة التفضيلية

للمعلومات، ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة، يمكن تقدير تكلفة المعلومات بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا تتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات.(شادلي، 2012-2013، الصفحات 58-59)

تستمد المعلومات المحاسبية قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودتها للمستخدم أو لمتخذ القرار، وهي منفعة المعلومات، درجة الرضى على المعلومات، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات، وللحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة، وعندما تزيد تكلفة الحصول عليها عن قيمتها فإن مستخدمها أو متخذ القرار أمام بديلين، البديل الأول يتمثل في زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات، أما البديل الثاني فهو تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

تمثل قيمة المعلومات قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومة تساوي صفر

المطلب الثاني: خصائص وقيود جودة المعلومة

الفرع الأول: خصائص جودة المعلومة المحاسبية

(مسعود، 2016 2017، صفحة 8)

تعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص التي تسعى لتحقيق الغاية الأساسية للتقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات و منهم المستثمرون الحاليون و المحتملون، والمقرضون والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومة ذات جودة عالية.

أولا :الخصائص النوعية الرئيسية:

أ-الملائمة :عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغير في إتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من اجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق، مما لوكانت تلك المعلومات غير ملائمة، وعليه يمكن تحقق خاصية الملائمة من خلال خصائصها الفرعية التالية :

✓ التوقيت المناسب: أي انه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ القرار معين من قبل مستخدمها لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على تأثير في عملية اتخاذ القرار.

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

- ✓ القدرة على التنبؤ بالمستقبل: تعد قدرة المعلومات المحاسبية على تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر ، احد الخصائص الفرعية للمعلومات "
- ✓ الملائمة:" فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي ، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عمل غير هادف.
- ✓ القدرة على التقييم الارتدادي (العكسي) للتنبؤات السابقة: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية ، وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية....الخ.
- ب- **الموثوقية:** الموثوقية للمعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، و تمثل الموثوقية في المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:
- ✓ الصدق في التعبير عن الظواهر: يقصد بخاصية الصدق في التعبير أو العرض، مقابلة أو مطابقة الأرقام و المعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها و تغليب الجوهر على الشكل، وتتطلب خاصية الصدق فيها لتعبير التحرر من التحيز من قبل القائم بعملية القياس كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا
- ✓ إمكانية التحقق من صحة المعلومات: وتعين توفر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معني يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح.
- ✓ الحياد في القياس والإفصاح: يقصد بالحياد أو عدم التحيز، عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضل جهة او طرف معني من الأطراف المهنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى، وبصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معني من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدمين آخرين.

ثانيا :الخصائص النوعية الثانوية

- أ - **القابلية للفهم:** تقتضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، لذا يفترض أن يتوفر لدى مستخدمي المعلومات المالية درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم

هذه المعلومات و تقييم مستوى منفعتها ، كما يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك ،وفي الأخير يجب التنويه على أن خاصية القابلية للفهم لا تقتضي بضرورة عرض المعلومات السهلة فقط ، بل تقتضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة.

ب - القابلية للمقارنة: يقصد بهذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى لنفس المؤسسة، أو إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع قوائم مالية لمؤسسة أخرى و لنفس الفترة

ج - الثبات أو الاتساق : يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والنقير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى، إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل المعلومات المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة و أكثر فائدة للمستعملين

الفرع الثاني: قيود جودة المعلومات المحاسبية: (نشنش، 14 و 15 افريل 2009، الصفحات 8-9)

1-الأهمية النسبية للمعلومات : تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان هناك توقع معقول بان معرفة هذه المعلومة أو أثرها على نتائج القياس و التقويم يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فأهمية عنصر معين تعتبر مسألة نسبية ، فما يكون مهما بالنسبة لمؤسسة معينة ،قد لا يكون مهما بالنسبة لمؤسسة أخرى، فأهمية عنصر ما لا تعتمد على مقداره فقط ولكن تعتمد أيضا على طبيعة وعلاقته بباقي العناصر .

2 -العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها: تعتبر المعلومات سلعة كأي سلعة أخرى من حيث أن قيمتها يجب أن تزيد عن التكلفة لتكون هذه المعلومات مرغوبا فيها ، وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها، وكذلك تكاليف نشرها وتحليلها، أما منفعتها فتتمثل في قدرة المعلومات على تحسين عملية اتخاذ القرار، ولذلك فانه عند اتخاذه لإنتاج أو الحصول على مزيد من المعلومات أن يؤخذ في عين الاعتبار معيار تكلفة هذه المعلومات والمنفعة المتوقعة منها، فعند إعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية هناك قيد يحكم سلوك المحاسب في هذا الصدد وهو ضرورة تحليل العلاقة بين تكلفة مزيد منالمعلومات والمنفعة المتوقعة منها.

وعموما فان تحليل مثل هذه العلاقة يعتبر أمرا صعبا ،لأنه يصعب من إمكانية قياس تكاليف المعلومات إلا انه يصعب فيكثير من الأحوال قياس المنفعة المتوقعة منها لصعوبة التعبير عنها كميا.

3 - التحفظ عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي: ويعين التحفظ إتباع درجة من الحرص عند ممارسة الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات اللازمة في ظروف عدم التأكد لدرجة أن الأصول أو الدخل لايقدر عنهما بأكثر من اللازم و الالتزامات أو المصروفات لا يقرر عنهما بأقل من اللازم ، وعادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة

عندما تتطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية وفي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم و أن يختار الأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو اقل من قيمتها ويعين هذا القيد من ناحية أخرى انه إذا كانت هناك خسارة متوقعة يجب أن تؤخذ في الاعتبار ومن الأمثلة العملية مفهوم التحفظ في المحاسبة.

4 - الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة: قد يكون من الصعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية التعارف عليها في بعض المجالات بسبب طبيعتها الخاصة ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد ما يتبع في البنوك حيث تقوم استثمارات في الأوراق المالية وفق قيمتها التجارية (السعر المطبق في السوق) في نهاية الفترة المحاسبية ، و يعد ذلك خروجاً على مبدأ الاعتراف بالإيرادات عند البيع .

المطلب الثالث: معايير جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي (مؤيد الفضل، 2001، صفحة 306)

1 - المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:
أ: المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية

ب: المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات

ج: المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

2- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات

3 - الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولأنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد ، لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات

4 - الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أنتزيع من قيمة المعلومات

5 - التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات

ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في قدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمداخل لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمداخل لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية

المبحث الثالث: جودة عملية التدقيق

إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي حول ما تتضمنه من معلومات مالية والتي يستفيد منها العديد من المهتمين والمحيطين بالمؤسسة، ويعتبر تدقيقها وفقاً لجودة أداء عالية عاملاً مهماً في اكتساب هذه القوائم صفة المصداقية والموثوقية وذلك عبر الالتزام بالمعايير المهنية وآداب سلوك المهنة، بالإضافة للكفاءة والاستقلالية و يعتبر تحقيق جودة التدقيق بمثابة الضمان لتحسين جودة المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم وخلوها من الأخطاء والتحريفات

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق

الفرع الأول : ماهية التدقيق

يمثل التدقيق الوسيلة العملية لتقييم مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل الفحص، كما يهتم التدقيق بالتحقق وفحص عدة جوانب تخص نشاط المؤسسة فأصبح بذلك وظيفة مهمة تعمل من أجل ضمان تحقيق أهداف المؤسسة.

تعددت مفاهيم وتعريفات التدقيق والتي نذكر منها ما يلي:

عرف التدقيق وفقاً للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1973 على أنه "عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات وتقييمها عن نتائج الأحداث والعمليات الاقتصادية للتحقق من مدى مطابقة هذه النتائج لبعض المعايير المحددة من قبل ثم توصيل هذه النتائج لأصحاب المصلحة"

كما عرفته منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم". (صديقي، 2002، صفحة 65)

كما عرف (Bonnault et Germond) التدقيق على أنه "اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، و مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة". (بوفاسة سليمان، 2015، صفحة 17)

في حين عرف منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة التدقيق بأنه "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل

و تطابق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة، وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون المؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات". (منصور احمد البديوي، 2002-2003، صفحة 13)

كما عرف التدقيق على أنه فحص انتقادي من أجل التأكد من صحة القوائم المالية المعبرة عن نشاط المؤسسة، و مدى مطابقتها للواقع، من أجل الحكم على مدى حسن التسيير، فهو الأداة التي تسعى من أجل تحقيق أهداف المؤسسة (reda, 2007, p. 22)

من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه "عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، تتضمن القيام بفحص انتقادي لدفاتر وسجلات المؤسسة وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية فيها وتحديد مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين السارية، ثم إعداد تقرير يبين فيه المدقق رأيه الفني المحاييد حول مدى تعبير القوائم المالية المنشورة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ثم توصيل نتائج التقرير للأطراف المعنية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق يتضمن عدة نقاط ذات أهمية وهي:

- **التدقيق عملية منتظمة:** لقد أبرزت مجمل التعاريف أهمية وضرة الانتظام في أداء عملية التدقيق ويقصد بذلك تخطيط عملية التدقيق، وهذا يعني أن المدقق يقوم بأعماله وفق أسس ومبادئ علمية مخططة فالأعمال التدقيقية بما تتضمنه من إجراءات وخطوات ليست عملية عشوائية، وإنما يجب أن يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفؤة وفعالة، وبذلك تبرز أهمية وضرة التخطيط في عملية التدقيق.

- **تجميع الأدلة الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية:** ويمثل ذلك لب عملية التدقيق بحيث يجب على المدقق جمع الأدلة والمعلومات التي تساهم في تحديد ما إذا كانت المزاعم والادعاءات تتضمنها القوائم والتقارير التي تصدرها المؤسسة محل التدقيق تعكس الواقع المالي للمؤسسة وتتخذ هذه الأدلة أشكالاً مختلفة وتتعدد السبل الممكنة لجمعها

- **عملية التدقيق تتم بواسطة شخص مؤهل ومستقل:** إن اللجوء للمدقق للحصول على تأكيد يتعلق بمصادقية القوائم المالية أمر ضروري وملح من أجل الحصول على ضمانات حول تلك القوائم، وحتى يكون للرأي الذي يبديه المدقق أثره المتوقع يجب أن يتمتع بالتأهيل اللازم والاستقلالية بالإضافة إلى الموضوعية، فكل هذه العوامل وغيرها تعطي لرأيه قيمة ينال من خلالها ثقة مختلف مستخدمي ومتخذي القرارات على ضوء مزاعم الإدارة.

- **مدى مطابقة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية:** بحيث أنه الضروري أن يتم وضع معايير و ذلك لاستخدامها كأساس للتقييم والحكم وقد تكون مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ففي حالة التدقيق المالي فإن المدقق يعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمعايير للحكم، وتتعدد المعايير المساعدة على الحكم

حسب نوع التدقيق ، ففي حالة تدقيق الالتزام بالسياسات والقوانين فقد تكون القوانين والسياسات واللوائح كمعايير للحكم

- **تبليغ المهتمين بشؤون المؤسسة بنتيجة التدقيق**: يهدف المدقق من خلال قيامه بمختلف أعمال التدقيق إلى الخروج برأي فني محايد حول ما تضمنته القوائم المالية من معلومات وإعلام الفئات المستخدمة لتلك المعلومات ضمن تقرير يمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي يعتبر وسيلة للاتصال بينه وبين هؤلاء المستخدمين. مما سبق يتضح لنا أن عملية التدقيق تركز على ثلاثة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي:

1- الفحص: ويقصد به فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها، بالاعتماد على مختلف الأدلة والقرائن للتثبت من سلامة القياس الكمي والنقدي لمختلف الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة

2- التحقق: ويقصد بالتحقق الحكم على مدى صدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق خلال فترة زمنية محددة

3- التقرير: ويقصد به تضمين نتائج أعمال المدقق من فحص وتحقيق في تقرير يتضمن رأي المدقق، ويقدم الجهات المختلفة التي تعتمد عليه في اتخاذ القرارات كشهادة حول مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة

الفرع الثاني : مفهوم جودة عملية التدقيق

أولا : تعريف جودة التدقيق

جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، فقد حاول الباحثون منذ عام 1981 وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكان من أول الباحثين الذي وضع تعريف لجودة التدقيق " De Angelo" الذي عرفها على أنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها تمرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق". (مزهر، 2018، صفحة 521) كذلك تم تعريف جودة التدقيق بأنها مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الإجراءات التي تم أدائها والأحكام التي اتخذت (kadous, p. 332).

كما تعرف جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية على أنها "الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق، كالنزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد كي

يمكننا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، و تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق" (عمر، 2017، صفحة 27) وقد عرفت الجودة من خلال التمييز بين أربعة مستويات لها، والمتمثلة في الآتي:

(BRILLMAN, 2001, p. 91)

- ✓ جودة المطابقة : أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم
- ✓ إرضاء الزبائن : وذلك من خلال الاقتراب منهم، وفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات
- ✓ القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة : وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته
- ✓ إدارة القيمة للزبون: من خلال استعمال أدوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة.

من خلال ما سبق نستنتج تعريفا لجودة التدقيق على أنها مستوى الالتزام بالمعايير العامة والشخصية ومعايير التقرير من طرف المدققين في مكتب التدقيق تسمح بتوفير النزاهة والموضوعية والاستقلال والمهارات والكفاءة لتأدية مهمة التدقيق.

ثانيا: خصائص جودة التدقيق

حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي الجودة في التدقيق على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق، ويمكن إبراز هذه الخصائص على النحو التالي:

الجدول رقم 03 يوضح أهم خصائص جودة عملية التدقيق

الخصائص	المفهوم
الموثوقية	يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.
الموضوعية	يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي
التوقيت الملائم	تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات

ضعف الإدارة	
الوضوح	يكون التقرير التدقيق واضحاً وموجزًا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقاً للتقرير.
الكفاءة	أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق
الفعالية	يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها والحكومة والقائمين على العملية التشريعية

المصدر: أمال محمد عوض "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية العدد 2، المجلد 45، 2008 ص41

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق.

الفرع الأول: أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق في تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، ويقصد بذلك أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية التي تحتوي على سياسات وإجراءات تهدف لتحسين أداء المدققين، كما تقوم جودة التدقيق بالإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق فهي تمثل أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات بأنها "الاختلافات بين توقعات كل المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة"، كما أكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أساليب تضيق فجوة التوقعات، كما يمكن من خلالها تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في أحد القوائم المالية، وحظي هذا الهدف اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة، حيث أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية، كما تزيد الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية فالاهتمام

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية (عمر م.، 2019، صفحة 153)

الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق

أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة لدفاتر والسجلات وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين عن نتيجة فحصه ومن أهم الأهداف التقليدية للتدقيق هي:

- ✓ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها .
- ✓ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات .
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش.
- ✓ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم فد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها:

- ✓ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- ✓ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع .
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.
- ✓ رفع مستوى الثقة و زيادة الكفاءة العملية بين العاملين و الزبائن .
- ✓ اختصار الوقت و الروتين في انجاز الأعمال .
- ✓ سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة (نوال ر.، 2010)

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

يتم الحكم على جودة التدقيق انطلاقاً من عاملين تتمثل في :

الفرع الأول : العوامل الداخلية

- 1- **حجم المكتب :** يعتبر حجم مكتب التدقيق من بين أهم المسائل التي اهتم بها العديد من الباحثين و أجريت عليها العديد من الدراسات حيث يتم استخدام مجموعة من المعايير لتصنيف حجم مكاتب التدقيق و المتمثلة في: عدد العمال ، عدد العملاء ، انتماء مكتب التدقيق إلى مكاتب التدقيق الكبرى و سمعة مكتب التدقيق. (خليدة، 2011، صفحة 217)

و أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين مكتب التدقيق وجودة أعمال التدقيق ، فكلما كان حجم مكتب التدقيق كبير كلما ارتفعت جودة الخدمة المقدمة بسبب توفرها على وسائل حديثة و استخدامها للتكنولوجيا بالإضافة إلى قدرتها على جذب كفاءات تتميز بالخبرة و المؤهل العلمي العالي

2- الالتزام بالمعايير المهنية :

ان التزام المدقق بالمعايير المهنية يؤثر ايجابيا على جودة التدقيق ، حيث يضمن أداء المهمة بكل استقلالية و حيادية بالإضافة الى بذل العناية اللازمة و تحمل المسؤوليات للخروج برأي فني محايد يخدم أصحاب المصالح.

3- صدق التقرير :

لقد أشارت معظم الدراسات على وجود علاقة طردية بين صدق التقرير وجودة التدقيق ، أي كلما امتازت تقارير المدقق بالمصادقية كلما كان ذلك مؤشرا على جودة الخدمة المقدمة

4- الأتعاب و المنافسة :

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق و حاجة المؤسسات إليها إلى خلق روح المنافسة بين المكاتب من أجل الظفر بالمهمة ، حيث قامت مكاتب التدقيق بتخفيض الأتعاب مما قد يؤثر سلبا على المهمة كتخفيض نطاق التدقيق و بالتالي الحفاظ الجودة في أداء المهمة.

فوفقا للدراسات التي أجريت و التي أشارت إلى أن للمنافسة تأثيرين قد يكون إيجابيا و قد يكون سلبي، فيما يخص التأثير الإيجابي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى الرفع من جودة التدقيق لكسب سمعة جيدة و بالتالي تقلل من حدة التنافس، أما فيما يخص الجانب السلبي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى تخفيض الأتعاب التي ينتج عنها تقليص دائرة الفحص والتي قد تكون سببا في تغاضي المدقق عن بعض المخالفات ، و بالتالي انخفاض جودة التدقيق

5- استخدام المدقق للوسائل التكنولوجية الحديثة :

لقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن استخدام مكاتب التدقيق للوسائل الحديثة تعد وسيلة للرفع من جودة التدقيق الخارجي، حيث تساهم في توسيع نطاق الفحص وتقليل الوقت والجهد الذي قد يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق ، ويقصد بالوسائل التكنولوجية الحديثة استخدام الحاسوب و الأساليب الإحصائية

6- سمعة مكتب التدقيق : يتم تحديد سمعة مكتب التدقيق انطلاقا من مجموعة من المقاييس المتمثلة في:

✓ التزام المدقق بالمعايير المهنية و قواعد المهنة

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

✓ اندماج مكتب التدقيق إلى مكاتب التدقيق الكبرى

✓ الخبرة

✓ قلة الدعاوى القضائية

✓ توفر نظام للرقابة على جودة التدقيق

الفرع الثاني : العوامل الخارجية

- العوامل الاقتصادية :

تدفع البيئة الاقتصادية المدققين الى الرفع من جودة التدقيق بسبب التطورات التي يشهدها الاقتصاد ، فمع انفتاح الأسواق و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ارتفع الطلب على مهمة التدقيق عامة و الجودة خاصة ، فظهور ظاهرة التضخم زادت رغبة مدراء المؤسسات إلى الرفع من أرباحهم و التي تؤدي بهم في بعض الأحيان إلى الوقوع في ظاهرة ارتكاب الأخطاء و المخالفات ، لهذا السبب أصبح من الضروري على المدقق أداء مهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة لاكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف زرع الثقة في المعلومة المالية

2- العوامل القانونية :

في بعض الأحيان يسعى مدراء المؤسسات إلى استخدام أساليب يكون الهدف منها تقليل قيمة الضرائب أو التهرب منها، و هنا يأتي الدور على المدقق لاكتشاف الأخطاء و المخالفات والتأكد من احترام القوانين و التشريعات القانونية لتحقيق الجودة المطلوبة ، و عليه نستنتج أن التزام المدقق بالقوانين و التشريعات يعد مطلب مهم لتحقيق جودة التدقيق

3- العوامل الاجتماعية و الثقافية :

تتأثر جودة التدقيق بالمستوى التعليمي و الثقافي للمدقق، حيث نلاحظ أن الدول المتقدمة تعطي أهمية للتدقيق مقارنة بالدول المتخلفة أو في طريق النمو، حيث ترى الدول المتقدمة أن للتدقيق دور هام في تطور اقتصادها، لذا قامت بوضع معايير و قوانين لتدعيمها و تطويرها، بالإضافة إلى الرفع من المستوى التعليمي و العملي للمدققين و القيام بعمليات البحث و التطوير.

4- المنظمات المهنية و الأجهزة الرقابية:

الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة

تتأثر جودة التدقيق بالمنظمات المهنية و الأجهزة الرقابية ، حيث قامت منذ ظهورها إلى تنظيم مهنة التدقيق و إصدار قوانين من أجل تطويرها و السعي إلى تحقيق أعلى جودة ممكنة ، من بين المنظمات المهنية تذكر ما يلي:

- مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا الذي قام سنة 1975 بإصدار قواعد تتعلق بالسلوك المهني ، أما في سنة 1985 قام بإصدار معيار يخص الرقابة على مكاتب التدقيق.

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الذي قام سنة 1974 بإصدار بيان مبادئ التدقيق رقم (4) و الذي ينص على القواعد الواجب مراعاتها للرقابة على مكاتب التدقيق ، ثم في سنة 1979 قام بإصدار معيار التدقيق الخاص بالرقابة على جودة التدقيق.

- اتحاد المحاسبين الدوليين IFAC قام بإصدار الدليل الدولي رقم 07 سنة 1981 تحت عنوان ضبط جودة عملية التدقيق ليتم تعديله بالمعيار الدولي رقم 220 الذي قام بتحديد السياسات والإجراءات الواجب إتباعها من أجل التحسين من جودة التدقيق الخارجي.

خلاصة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل محاولة الإلمام بالإطار النظري لمفهوم أدلة الاثبات و جودة عملية التدقيق ، وذلك من خلال أربعة عناوين رئيسية، ففي المبحث الاول قد حاولنا اعطاء مفهوم شامل لأدلة الاثبات و أهم خصائصها و أنواع و أساليب الحصول عليها ، و بالمبحث الثاني تطرقنا الى معايير التدقيق الدولية و الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات، أما في المبحث الثالث "جودة المعلومة الموجودة في أدلة الاثبات" فقد تم شرح مفهوم وأهم خصائص ومعايير جودة المعلومة المحاسبية، وأخيرا فقد تم في المبحث الاخير فقد تم توضيح لمفهوم جودة عملية التدقيق و ذكر لأهم خصائصها و أهدافها و العوامل المؤثرة على جودتها

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة للموضوع

الفصل الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

تمهيد :

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى عرض لبعض الدراسات السابقة للموضوع والمتمثلة في الدراسات ذات صلة بموضوع أدلة الإثبات وجودة عملية التدقيق من خلال عرض جزء للدراسات الجزائرية وجزء للدراسات الأجنبية ويتم في هذا الفصل أيضا مناقشة هذه الدراسات من خلال الوقوف على أهم أوجه التشابه و الاختلاف بين هذه الدراسات و دراستنا الحالية

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات الجزائرية

1 -دراسة نوبلي نجلاء (2020-2021) : وهي مقال منشور بمجلة المنهل الاقتصادي جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي (المجلد 4 ، رقم 02) بعنوان "دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية"

هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى تسليط الضوء على مدى أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، وبغية تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين بولايات الجزائر، حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان و هذا لمعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقارير محافظي الحسابات و مدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقارير و الرفع منها

و قد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق ، و أن الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر ايجابي و مباشر في تحسين جودة التدقيق

2 -دراسة لقويوة سمير (2018-2019) : وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير شعبة تدقيق محاسبي بجامعة باتنة 01 بعنوان "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي"

هدف الباحث من خلال دراسته على قياس مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث شملت دراسته على معايير التأكيدات الخارجية ،التصريحات الكتابية ،الإجراءات التحليلية و استمرارية الاستغلال ، وشملت الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري خلال سنة 2019

وخلصت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

3 -دراسة سلكة رحاب - سياد مهري (2020-2021) : وهي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بجامعة أحمد دراية - أدرار بعنوان "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"

هدفت الطالبتان من خلال هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يتلعبه أدلة إثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي، وذلك من خلال دراسة على مستوى مكاتب محافظة الحسابات لولاية أدرار ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن لأدلة إثبات المدقق الداخلي دور مهم في دعم التدقيق الخارجي في مكاتب محافظة الحسابات وذلك لاعتبار أدلة الإثبات عنصر مهم في إقناع مستعملي تقرير مدقق الحسابات.

4 -دراسةعربي صفوان عبد الباسط (2018-2019) : وهي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة و تدقيق بجامعة محمد خيضر - بسكرة بعنوان " مساهمة معايير الإثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة لعينة لأراء محافظي الحسابات"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معايير أدلة الإثبات وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية ، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جميع المعطيات والبيانات والمعلومات المتعلقة بالظاهرة موضوع الدراسة ،حيث تم توزيع استمارة الاستبيان داخل عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات، حول تبني معايير أدلة الإثبات ، وفي ختام هذه الدراسة تم التوصل إلى أن معايير أدلة الإثبات والتي تم دراسة منها كل من معيار التأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية وإجراءات التحليل واستمرارية الاستغلال لا يؤثران بصفة عامة على كل من خاصية الموثوقية و الملائمة و قابلية للمقارنة وقابلية للفهم وكأحد الخصائص النوعية الرئيسية لجودة المعلومة المحاسبية كما بينت الدراسة وأنه يوجد تأثير وعلاقة ذو دلالة إحصائية بين معيار إجراءات التحليل و خاصة قابلية للفهم .

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1 - دراسة أحمد مطاوع / سماح طارق حافظ - كلية التجارة - جامعة المنصورة (2020-2021) : و هي مقال منشور بالمجلة المصرية للدراسات التجارية (المجلد 03 - عدد 45) بعنوان " أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك في البيئة اليمنية بعد التبنى الإلزامي لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وتناولت الدراسة قياس ذلك الأثر لكل من معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولأجل ذلك فقد تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلى عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في المدققين والمحاسبين القانونيين في اليمن، وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

وأظهرت الدراسة عدة نتائج منها: وجود أثر لتطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، كما أن لتطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات تأثير على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية أكبر من تأثيرها على الخصائص النوعية الفرعية للمعلومات المحاسبية.

2 - دراسة د.إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي - كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ (2017-2018) بعنوان " دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جوده عملية المراجعة - دراسة ميدانية"

هدفت الباحثة من خلال دراستها الى ابراز الدور الذي تلعبه أدلة إثبات التدقيق في تدعيم وتحسين جودة عملية التدقيق كعامل من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق لا سيما في مرحلتي التخطيط والتنفيذ ، وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية اعتمدت فيها الباحثة على قائمة إستقصاء بغرض جمع البيانات وذلك على أساس توجيهها لمجموعة من مدقي الحسابات ومجموعة من أصحاب المصلحة في الوقوف على مدى استيعابهم لتأثير مصدر ونوعية أدلة الإثبات على جودة عملية التدقيق وذلك من خلال تحليل النتائج التي تم الحصول عليها من خلال الإستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية .

وقد أثبتت نتائج كل من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية الى أن كل من مصدر ونوعية أدلة الإثبات التي يقوم المدقق الخارجي بتحديدتها في مرحلة تخطيط المراجعة، وتجميعها في مرحلة التنفيذ الفعلي لها تأثير على جودة عملية التدقيق، بما يعني ضرورة أن يبذل المدقق الخارجي العناية المهنية لهذه المرحلة بما يسهم في زيادة جودة عملية التدقيق .

3 -دراسة Ana morariu (2008) Academy of economic studies bucharest بعنوان:

"Audit evidence –Top argument for final audit opinion "

تهدف هذه الدراسة إلى التأكيد على أهمية أدلة الإثبات وجودتها وماهية الوسائل المستخدمة لتقييم هذه الأدلة وما أثر ذلك على تقرير المدقق ، وتؤكد هذه الدراسة على عدم إستعانتها بنموذج رياضي لتقييم جودة أدلة الإثبات ، حيث يرى الباحث من خلال هذه الدراسة أن تقييم المدققون لأدلة الإثبات يعتمد على التقدير المهني لكل مدقق في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها، كما ترى الدراسة أن نوعية أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها تضع الأساس الذي يبني عليه المدقق رأيه .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تحديد المدقق لكمية أدلة إثبات التدقيق يعتمد على عدة عوامل منها:

- معرفة المدقق المسبقة لمؤسسة العميل محل التدقيق
- معرفه المدقق المسبقة لمجال النشاط التي تعمل بها مؤسسة العميل
- المخاطر المحيطة
- كما أن ملائمة أدلة الإثبات التي يتم جمعها هي التي تكفل جودة أدلة الإثبات وجودة عملية التدقيق ككل

4 - دراسة Georgia institute of technology (2015) Melissa Carlisle بعنوان:

"Auditor's evaluation of evidence : The effect of communication channel and management information"

تهدف هذه الدراسة لمناقشة تأثير قنوات الاتصال بين المدقق وإدارة شركة العميل كأسلوب من الأساليب الفنية لجمع أدلة الإثبات، وكيفية تقييم المدقق لأدلة الإثبات وفقا للطريقة التي حصل بها على المعلومات من إدارة العميل ، وبالتالي مدى التركيز الذي يوليه المدقق لمصدر أدلة الإثبات ، وهنا ينبغي على المدقق الخارجي أن يفرق بين الإتصالات المكتوبة (عن طريق البريد الإلكتروني) وبين الإتصالات الشخصية (face to face) ، حيث أن هذه الطريقة الأخيرة تعطي ملامح أكثر وضوحا عن إدارة الشركة ، وبالتالي تكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا بالنسبة للمدقق الخارجي .

وقد توصلت الدراسة إلى أن حكم المدقق الخارجي على أداء الشركة مرهون بالطريقة التي يحصل بها على المعلومات (كدليل إثبات) وبما ينعكس على إجراءات التدقيق التي يخطط المدقق الخارجي لأدائها ، وبما له من تأثيره الإيجابي على تحسين إجراءات كشف الغش أو التقرير عنه، بما لذلك من تبعاته الإيجابية على جودة عملية التدقيق.

المبحث الثاني : مناقشة الدراسات السابقة و أهم ما يميز دراستنا

المطلب الأول : مناقشة الدراسات

أولا : مناقشة الدراسات الجزائرية

تمحورت دراسة نوبلي نجلاء على ابراز مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق و ما مدى إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ، و ذلك من خلال لقاء الضوء على الاطار المفاهيمي للتدقيق و على معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة و على معايير أدلة الاثبات بصفة خاصة محاولة ابراز دورها في تحسين جودة عملية التدقيق

في حين تمحورت دراسة لقويعة سمير في التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الاثبات متمثلة في معايير التأكيدات الخارجية ، التصريحات الكتابية ، الاجراءات التحليلية و استمرارية الاستغلال في تحسين جودة عملية التدقيق محاولا التوصل لمدى مساهمة كل معيار على حدى في تحسين جودة عملية التدقيق

أما فيما يخص دراسة سلحة رحاب و سياد مهري فقد تمحورت الدراسة على معرفة أدلة إثبات المدقق الداخلي و دورها في تدعيم جودة التدقيق الخارجي و فيما تكمن العلاقة بين التدقيق الخارجي و أدلة الإثبات و ما مدى تطبيق لمفاهيم التدقيق الخارجي و أدلة الإثبات في أوساط محافظي الحسابات الجزائريين

وفي الاخير تأتي دراسة **عربي صفوان عبد الباسط** الذي تمحورت دراسته على معايير أدلة الإثبات وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية حيث تم التركيز خلال هذه الدراسة على كل من معيار التأكيدات الخارجية و التصريحات الكتابية و إجراءات التحليل و إستمرارية الاستغلال و ما مدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية متمثلة في خاصية الملاءمة ، الموثوقية ، القابلية للمقارنة و القابلية للفهم محاولا ابراز مدى تأثير كل معيار على خصائص جودة المعلومة المحاسبية على حدى

ثانيا : مناقشة الدراسات الأجنبية

تمحورت دراسة **أحمد مطاوع و سماح طارق** على ما مدى تأثير معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية و أثر تطبيقها بعد التبنى الإلزامي لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في البيئة اليمنية ، وتناولت الدراسة قياس ذلك الأثر لكل من معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

أما بالنسبة لدراسة **إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي** فقد تمحورت هذه الدراسة على ما مدى تأثير مصدر ونوعية أدلة الإثبات على جودة عملية التدقيق ، و تناقش هذه الدراسة الدور الذي تلعبه أدلة الإثبات في تدعيم وتحسين جودة عملية التدقيق كعامل من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق لا سيما في مرحلتي التخطيط والتنفيذ

و تمحورت دراسة **Ana morariu** حول مفهوم أدلة الاثبات و خصائصها بالرجوع الى طرق تجميع الأنواع المختلفة من الأدلة و الربط بين تقييم المخاطر و مدى توفير الأدلة اطارا مرنا لتطبيق الحكم المهني ، وذلك باستخدام الطبيعة التراكمية لأدلة الاثبات و العلاقة التعويضية بين اختبارات الضوابط و الاجراءات التحليلية اما بالنسبة لدراسة **Melissa Carlisle** فقد تمحورت الدراسة على ما مدى تأثير قناة الاتصال المباشرة (وجهها لوجه) التي يقوم المدقق من خلالها بجمع أدلة الاثبات و بين الاتصالات المكتوبة على أحكام المدققين بشأن اقناع الأدلة في اعداد التقرير ، حيث تم التركيز على الطريقة التي يتم على أساسها جمع الأدلة وبما ينعكس ذلك على إجراءات التدقيق التي يخطط المدقق الخارجي لأدائها ، وبما له من تأثيره الإيجابي على تحسين إجراءات كشف الغش أو التقرير عنه، بما لذلك من تبعياته الإيجابية على جودة عملية التدقيق

المطلب الثاني : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تطرقت دراستنا الحالية الى العديد من الجوانب التي تطرقت لها الدراسات السابقة كالجوانب النظرية لأدلة الاثبات و جودة المعلومة المحاسبية ، بالإضافة إلى التأسيس النظري لجودة عملية التدقيق و أهم العوامل المؤثرة على هذه الجودة ، ومن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها سلطت الضوء على خصائص أدلة الإثبات و محاولة تحديد ارتباط و تأثير توفر هذه الخصائص في ادلة الاثبات الى توفير جودة في المعلومة في هذه الادلة تساهم في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق ، حيث أن الدراسات السابقة اختلفت على تحديد العوامل المؤثرة والمساهمة في تحسين جودة عملية التدقيق ، فمنها من اهتمت بمصدر و نوعية أدلة الاثبات و منها من حاولت

دراسة مدى تأثير معايير ادلة الاثبات و منها من ركزت على الطريقة التي يتم على أساسها جمع الأدلة وبما ينعكس ذلك على جودة عملية التدقيق ، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فان دراستنا الحالية تتشابه مع أغلب الدراسات السابقة من حيث الطريقة المستعملة و المتمثلة في الاستبيان و تحليل نتائجه باستخدام برنامج (spss)، بحيث قمنا بتصميم استبيان و توزيعه على مجتمع الدراسة المكون من محافظي حسابات و أكاديميين ، الا أن الاختلاف فقط يكمن في الحدود الزمانية و المكانية للدراسة.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل الى عرض ومناقشة الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع أدلة الإثبات و جودة عملية التدقيق ، حيث وجدنا أن هناك بعض الدراسات التي تقتصر في رؤيتها لجودة عملية التدقيق على جودة تقرير المدقق فقط مع إهمال بقية العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ، و اختلفت الدراسات في تناولها للعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق من دراسة لأخرى ، وذلك نظرا لعدم وجود دراسات تحسم أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، ولاحظنا هناك بعض من أوجه التشابه و الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة حيث كان هناك تشابه من حيث المنهج وطريقة الدراسة وكذلك من حيث مجتمع الدراسة في حين أننا في دراستنا حاولنا التركيز و محاولة ابراز ضرورة وجود جودة في المعلومة في دليل الاثبات للوصول الى جودة في عملية التدقيق مما يجعل دراستنا ذات قيمة معرفية مضافة للأبحاث العلمية ذات صلة بموضوع أدلة الإثبات والتدقيق.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجزء النظري والذي يتمحور حول الإطار النظري لأدلة الإثبات و جودة عملية التدقيق، و بعد الاطلاع على بعض الدراسات السابقة الجزائرية و الأجنبية التي تناولت موضوع بحثنا، سنحاول من خلال هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق و من أكاديميين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ومختلف أدوات الدراسة لمعرفة مدى تحقق الإطار النظري لأدلة الإثبات و جودة التدقيق، وسيتم في هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة و تحليل أهم النتائج والعمل على مناقشتها

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية

المطلب الأول: منهجية اعداد الدراسة

من أجل اعداد الدراسة سيتم وضع الطريقة والمنهجية التي سيتم اتباعها وشرح كيفية إعداد استبانة الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية حيث تم توزيعها على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأكاديميين على مستوى ولاية سعيدة وبعض من ولايات غرب الوطن، ومن أجل إعدادها تم القيام بالعديد من الخطوات التي تضمن الحصول على المعطيات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية.

منهجية الدراسة: قبل القيام بهذه الدراسة تم تحديد المنهج المتبع لإنجازها بحيث لا يمكن القيام بأي دراسة والوصول إلى أهدافها دون الاستعانة بمجموعة من القواعد والأساليب الهامة والتي تسهل تحقيق أهداف الدراسة فالمنهج هو أسلوب للتفكير والتنفيذ يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث والدراسات المختلفة فهو يسمح بتنظيم الأفكار وعرضها وتحليلها للوصول الى مختلف نتائج موضوع الدراسة وبالتالي تظهر لنا أهمية اختيار وتحديد المنهج المتبع وضرورة اختياره بعناية وبدقة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي

وعليه فإن وجود قواعد وأساليب لإنجاز هذه الدراسات يسمح بتحديد طرق وإجراءات جمع البيانات وتحليلها و بالتالي فإن تحديد المنهج المتبع بدقة سيسمح برسم الطريقة التي سيتم سلوكها للإجابة على أسئلة هذه الدراسة، وبناء على ذلك فقد تم استخدام المناهج التالية :

أ- المنهج الاستقرائي: يعتمد هذا المنهج على جمع البيانات و التي تسمح للباحث بتعميم النتائج ، فهو أسلوب بحثي يتم استخدامه في تعميم نتائج الدراسة الخاصة على الدراسة العامة ، بحيث انه وفقا لهذا المنهج فإنه يتم البدء بالجزئيات للوصول منها إلى قوانين عامة و عليه فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه الباحث من الخاص إلى العام أي من الجزء إلى الكل

ب - المنهج الوصفي: يتم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك لتحليل إجابات المبحوثين حول مختلف أبعاد هذه الدراسة بعد إعطائها صفات رقمية

ج- المنهج التحليلي: يتم الاعتماد على المنهج التحليلي عند تفسير النتائج المتحصل عليها، وذلك عند تحليل اتجاهات المبحوثين حول محاور استبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل نتائج اختبار الفرضيات

المطلب الثاني: تحضير استمارة الاستبيان

تعتبر الاستمارة من أهم أدوات البحث فقد قمنا بتصميم استمارة لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة، و حاولنا صياغة أسئلتها لتكون في متناول جميع عينة الدراسة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحسينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث، و حتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم و مرحلة التصميم النهائي

الفرع الأول: مرحلة التصميم

خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد الاستمارة، و ذلك اعتمادا على محتوى و إشكالية موضوع دراستنا، وانطلاقا من عدة مراجع (كتب، مقالات، أطروحات دكتوراه...الخ)، و لقد أخذ بعين الاعتبار عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

أولا : صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين

ثانيا : صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى

ثالثا : محاولة ربط الأسئلة بالفرضيات والأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها

رابعا : احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (موافق، موافق بشدة، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها

وبعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا المجال من أجل الاطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية

الفرع الثاني: مرحلة إعادة التصميم

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من قبل أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض ان يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص والخبرة المهنية المكتسبة ، بعد خضوع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المتخصصين في ميدان المحاسبة و التدقيق وذلك للتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات

والتوصيات المدونة قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة للحصول على استبيان يسمح لنا بالإجابة على فرضيات البحث واستخلاص مجموعة من النتائج

الفرع الثالث: مرحلة التصميم النهائي للاستبيان

وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمرار البحث، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة ، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان ، ليتم بعد ذلك الاتصال بعينة الدراسة من خلال ارسال الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني وكذلك التسليم المباشر لمختلف أفراد العينة، وقد تم تقسيم هذا الاستبيان الى جزئين:

أ -الجزء الأول: تضمن الجزء الأول من الاستبيان الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة ، والتي تضمنت أسئلة شخصية عامة لمجتمع الدراسة تتمثل في المؤهل العلمي، العمر، الوظيفة الحالية ،الخبرة المهنية

ب-الجزء الثاني: تضمن الجزء الثاني محاور الدراسة والتي انقسمت الى محورين:

المحور الأول: وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت أثر خصائص معلومات أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق

المحور الثاني: وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة بجودة عملية التدقيق

وقد تم تصميم أسئلة المحور الأول أدلة الإثبات من خلال ثلاثة أبعاد، يضم كل بعد ستة أسئلة بمجموع ستة عشر سؤال، أما بالنسبة للمحور الثاني التي تتطرق إلى جودة عملية التدقيق، فقد تشكل من ثمانية أسئلة متكاملة، والجدول الموالي يوضح محاور استبانة الدراسة

الجدول رقم (04): محاور استبانة الدراسة

متغيرات الدراسة (المحاور)	الأبعاد	المجال	عدد الأسئلة
أدلة الإثبات	الملائمة	6 – 1	6
	الموثوقية	12 – 7	6
	الكفاية	18 – 13	6
المجموع			18
جودة عملية التدقيق	/	26 – 19	8
المجموع العام			26

المصدر: من اعداد الطالبين

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (likertscale) في الجزء الثاني من الاستبيان من أجل معرفة وتصنيف آراء عينة الدراسة والمحددة بخمسة خيارات كما يلي:

الجدول رقم (05) : درجات مقياس ليكرت الخماسي

تصنيف الفئات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وطرق جمع البيانات

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار مجتمع وعينة الدراسة الميدانية على أساس أفراد يتوفر لديهم مستوى علمي وعملي يساعد في الحكم على دور أدلة الإثبات في تدعيم وتحسين جودة عملية التدقيق وقد شملت هذه الدراسة، فقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة والتي تتمثل في مجموع مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين العارفين في مجال المحاسبة والتدقيق، وكان الهدف من شمول مجتمع الدراسة بين المهنيين والأكاديميين هو الحصول على آراء مختلفة وشاملة لاثراء الدراسة

وقد تم القيام بتوزيع 50 استبيان على مفردات الدراسة تضمنت استبيان موجه لعينة الدراسة ، وبعد متابعة مستمرة لفترة زمنية تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع 40 استبيان وتم إستبعاد 10 لعدم استكمال الإجابات

على الاستبيان لبعض المستجوبين، وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 40 استبيان منقسمة الى 20 استبيان إلكتروني و 20 استبيان ورقي

الفرع الثاني: طرق جمع البيانات

تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

البيانات الأولية: بحيث تم استخدام ادوات معينة لجمع البيانات الاولى كتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة.

البيانات الثانوية: بحيث تم القيام بمراجعة الكتب والمقالات ومختلف المناشير المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تناولت موضوع أدلة الإثبات ومختلف الدراسات التي تطرقت لموضوع جودة التدقيق في إطار الاطلاع على مختلف الأبحاث والدراسات التي تسهم في إثراء هذه الدراسة ، وأخذ فكرة تسمح بالتعرف على الأسس العلمية والطريقة السليمة في إعداد مثل هذه الدراسات.

المطلب الرابع: نشر و إدارة استمارة الاستبيان

تم الاعتماد في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات، وأهمها الاستعانة بالممارسين لمهنة التدقيق والأكاديميين، الأمر الذي مكننا في غالبية الأحيان من الاتصال المباشر وكذلك الاتصال الغير مباشر بأفراد العينة والحصول على الإجابة من خلال المقابلة الشخصية مع الفرد المستجوب، وفي بعض الحالات تم الاتصال بالأفراد عدة مرات لاستلام الإجابة ، كما أن البعض من المهنيين امتنعوا عن ملئ الاستمارة ولم يهتموا بالموضوع بحجة عدم وجود الوقت ، وعلى هذا الأساس فقد اعتمد في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

أولا : مقابلة أفراد العينة من الموظفين أثناء ممارستهم لمهامهم

ثانيا : توزيع الاستبيان على أفراد العينة والبقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة

ثالثا : الاستعانة بأصحاب المهنة عن طريق الاستبيان الالكتروني.

المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة قمنا بتحديد الأدوات والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل هذه الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (Statistical Package for the Social Sciences V.21) مما يسمح في النهاية باختبار الفرضيات والتأكد منصحتها أو رفضها، وقدتمثلت الأدوات الاحصائية المستخدمة فيما يلي:

- **مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptives Statistiques):** وتستخدم هذه المقاييس بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات ، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
- **اختبار ألفا كرونباخ (Coefficient Alpha s'Cronbach)** لمعرفة صدق وثبات فقرات الاستبيان
- **معامل الارتباط بيرسون (Pearsons Corrélation Coefficient)** تم استخدام هذا الاختبار لغرض تحديد مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي لها .
- **اختبار كولموكروف-سميرنوف** وذلك للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات
- **تحليل الانحدار البسيط (Régression Simple)** وذلك لاختبار أثر كل بعد من أبعاد المتغير المستقل "أدلة الإثبات" على المتغير التابع "جودة عملية التدقيق"

المطلب الثاني : اختبار صدق وثبات الاستبيان

الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

أولاً: صدق المحكمين

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق ، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبنا لآراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة ، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

ثانياً:الاتساق الداخلي (InternalValidit)

بعد تحكيم الاستبيان من طرف المتخصصين في البحث العلمي واعداد الاستبيان ، تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة مكونة من 20 مفردة ، وطلب منهم إبداء الرأي حول أية عبارة تبدو غير مفهومة أو غير محددة، ثم جمع الملاحظات وتفرغها، وعلى ضوء ذلك جرى تعديل العبارات التي أبدت الملاحظات بشأنها، كما تم حساب قيمة معامل الارتباط بيرسون Pearson CorrélationCoefficient بين كل عبارة والقيمة الكلية للمحور

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

ويقصد بصدق الاتساق الداخلي هو قدرة الاستبيان على قياس ما وضع من أجله، وبالتالي فهو يعني أن أفراد العينة قد فهموا ما تصبو الدراسة اليه ، ويكون ذلك من خلال الدقة في تشكيل المحاور والفقرات وكذا الدقة في ترتيب العبارات بشكل يسهل على افراد العينة التفاعل مع الأسئلة الموجهة لهم .

ثالثا: نتائج الاتساق الداخلي (Internal Validity)

الجدول رقم (06): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول.

الرقم	البعد الأول: خاصية الملائمة	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)
01	لتحقيق أهداف التدقيق العامة والخاصة على أدلة الاثبات ان تكون تتميز بخاصية الملائمة	0.377	0.01
02	يمارس المدقق الشك المهني للتحقق من أي معلومة يتلقاها من أدلة الاثبات للتأكد من مدى صحتها وملائمتها	0.710	0.00
03	يتأثر اجتهاد المدقق حول ملائمة أدلة الاثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية ومجموعة من العوامل مثل (الأهمية النسبية - درجة التأثير)	0.740	0.00
04	أدلة الاثبات ذات المصدر الرسمي أكثر ملائمة من تلك المتحصل عليها من مصادر غير رسمية	0.431	0.00
05	ملائمة أدلة الاثبات تحققها الوثائق الأصلية على عكس التي توفرها عمليات النسخ أو الوسائل الالكترونية	0.406	0.00
06	التحقق والتأكد من صحة وسلامة أدلة الاثبات يتم مباشرة عند وقوع الحدث الاقتصادي	0.797	0.00
الرقم	البعد الثاني: خاصية الموثوقية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)
07	أدلة الاثبات الموثوقة مصدرها أشخاص مؤهلة علميا وعمليا	0.734	0.00
08	تكون أدلة الاثبات ذات جودة وأكثر موثوقية من خلال الحصول عليها في التوقيت المناسب ووفقا للمعايير الفنية للمحاسبة والتدقيق	0.328	0.03

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

09	أدلة الاثبات المتحصل عليها بطريقة مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليه ابطرق غير مباشرة أو بالاستنتاج	0.708	0.00
10	يؤدي حرص المدقق على التحقق من جودة المعلومة في أدلة الاثبات بنفسه الى تحسين جودة عملية التدقيق (بذل العناية المهنية)	0.561	0.00
11	الأدلة الموضوعية أكثر موثوقية من الأدلة التي تتطلب الرأي الشخصي لمعرفة مدى صحتها	0.797	0.00
12	استعانة المدقق خلال أداء مهمته بخبراء من خارج المؤسسة قيد التحقيق لهم علاقة وفهم بطبيعة نشاط المؤسسة يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق	0.402	0.01
الرقم	البعد الثالث: خاصية الكفاية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)
13	كفاية وجودة أدلة الاثبات مرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلي المعتمد في عملية التدقيق	0.767	0.00
14	هناك علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق والخبرة التي يمتلكها لتقدير مدى كفاية أدلة الاثبات	0.714	0.00
15	تتأثر جودة معلومات أدلة الاثبات بمصدرها وبطبيعتها وبالظروف الخاصة، فكلما كانت الأدلة ذات جودة عالية يكون العدد أقل	0.707	0.00
16	جمع العدد الكافي لأدلة الاثبات وبالتوقيت المناسب يحسن من جودة التدقيق	0.644	0.00
17	يقوم المدقق بتقييم أدلة الاثبات التي يتحصل عليها من خلال أسلوب العينة الاختبارية للتأكد من مدى كفاية هذه الأدلة	0.663	0.00
18	عدم الاتصال بالمدقق الخارجي السابق والاكتفاء فقط بالتحقق من أدلة الاثبات الحالية	0.535	0.00

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

من خلال الجدول رقم (06) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (خصائص معلومات أدلة الإثبات) والمحور ككل، دالة عند مستوى مستوى معنوية أصغر من أو يساوي 5%، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر أن عبارات المحور الأول ذات مصداقية لما وضعت لقياسه، وبالتالي تسير المحاور في السياق الكلي للاستبيان.

الجدول رقم (07): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

الرقم	جودة عملية التدقيق	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)
01	توفر التأهيل العلمي والخبرة المهنية في المدقق يحسن من جودة عملية التدقيق	0.702	0.00
02	- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي من شأنه ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات واعداد تقارير	0.653	0.00
03	تركيز المدقق على أدلة اثبات ملائمة من خارج المؤسسة محل التدقيق يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق	0.587	0.00
04	اعتماد المدقق على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية يحسن جودة عملية التدقيق	0.542	0.00
05	الحصول على أدلة الإثبات يستوجب مراعاة كل من مخاطر المعاينة وعدم المعاينة ومخاطر عملية الفحص والتحقق	0.692	0.00
06	التحقيق في أدلة الإثبات يسمح باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الاجراءات المعمول بها في إطار صدق القوائم المالية	0.432	0.005
07	الاتصال المستمر والمباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق	0.490	0.001
08	تستند عملية التدقيق على أدلة الإثبات لاكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي والرقابي الداخلي	0.423	0.007

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

من خلال الجدول رقم (07) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (جودة عملية التدقيق) و المحور ككل دالة عند مستوى مستوى معنوية أصغر من أو يساوي 5% ، حيث نلاحظ أن مستوى

المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد ، وبذلك نعتبر أن عبارات المحور الثاني ذات مصداقية لما وضعت لقياسه ، وبالتالي تسير المحاور في السياق الكلي للاستبيان

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، و بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد قمنا بالتأكد من صدق وثبات الاستبانة المستخدمة خلال هذه الدراسة ، ومعرفة مدى ملائمة فقراتها لأغراض التحليل، وذلك بالاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha Coefficient) من أجل قياس مدى الثبات والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين ، وتمثل القيمة 0.60 أي 60 % الحد الأدنى لهذا المعامل ، ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات، وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60 % فهي تدل على عدم ثبات الأداة المستخدمة، وعليه فقد تم القيام باختبار الثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة والقيام باختبار الاستبانة ككل ، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

الجدول رقم (08) : اختبار درجة الثبات

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
المحور الأول	18	0.751
المحور الثاني	8	0.66
المجموع	26	0.815

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

من خلال الجدول رقم (08) نجد أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ الذي تجاوزت نسبته المتحققة 75% بالنسبة للمحور الأول، أي أنها مقبولة وهذا بمجموع 18 عبارة ، أما بالنسبة للمحور الثاني فتراوحت نسبته 66% ، أي أنها مقبولة وهذا بمجموع 8 عبارات ، و قد فاقت نسبة معامل ألفا كرونباخ لكامل عبارات الاستبيان 81% و هو معدل يفوق المعدل المطلوب في مثل هذه الدراسات والمقدر ب 60% ، وهو يقع في المجال أكبر من أو يساوي 80% وأقل من 90% ، وهذا يدل على الثبات الجيد لاستبانة الدراسة ، وعليه نتأكد من ثبات الأداة المستعملة في هذه الدراسة.

المطلب الثالث : الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة

في هذا المطلب سوف نحاول التطرق لخصائص عينة الدراسة من خلال الوقوف على مختلف النسب والتكرارات ومحاولة تحليلها بما يتماشى وطبيعة العامل المدروس

1- عرض توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل المؤهل العلمي ما يلي :

الجدول رقم (09) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

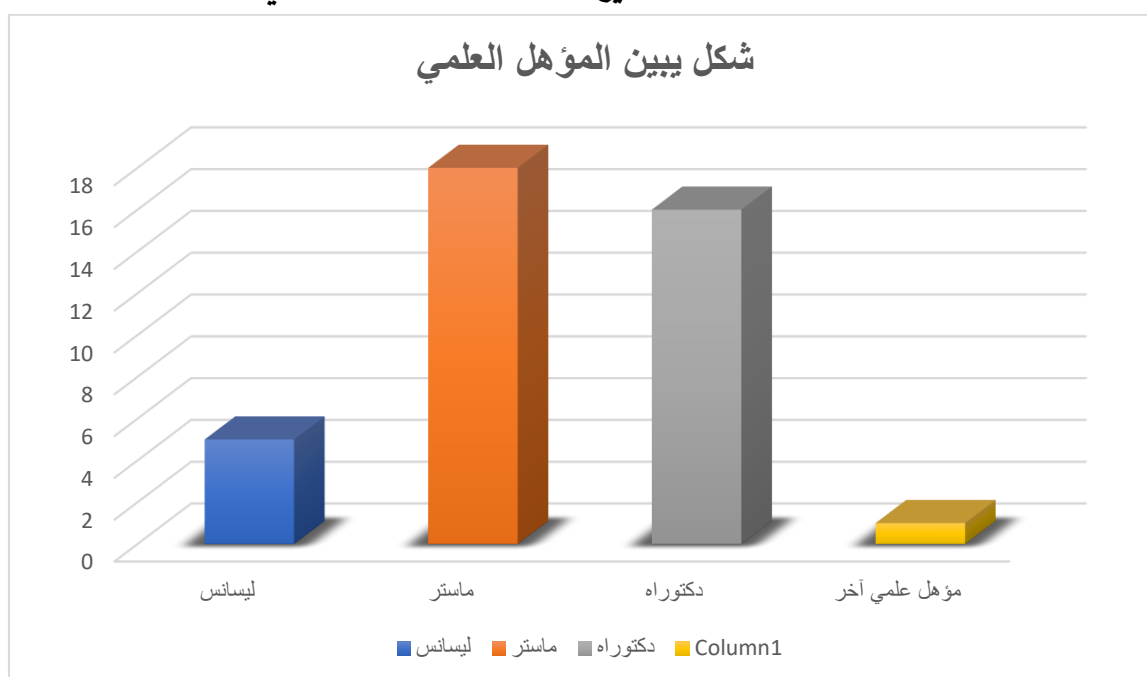
المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية (%)
ليسانس	5	12.5%
ماستر	18	45%
دكتوراه	16	40%
مؤهل علمي اخر	1	2.5%

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

تتكون العينة المدروسة من 40 فرد تتباين فيها مستوياتهم و مؤهلاتهم العلمية من شخص إلى آخر، حيث لاحظنا أن هناك 18 فرد من عينة الدراسة متحصلون على شهادة ماستر بنسبة 45 % ، في حين كان عدد المتحصلين على شهادة دكتوراه 16 فرد بنسبة 40 % ، أما بالنسبة لشهادة الليسانس فقد تمثلت في 5 أفراد بنسبة 12.5 % ، و أخير مؤهل علمي آخر بفرد واحد بنسبة 2.5 % .

مناقشة النتائج: من خلال الجدول السابق نجد أن المؤهل العلمي الغالب على هذه الدراسة هو شهادة ماستر بنسبة 45 % و بدرجة أقل شهادة دكتوراه بنسبة 40 % وهذا راجع الى استهدافنا في هذه الدراسة الى المتخصصين في مجال المحاسبة و التدقيق من مهنيين و أكاديميين ، و الشكل الموالي يوضح هذه النسب.

الشكل 01: يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

2- عرض توزيع العينة حسب عامل العمر:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل العمر ما يلي:

الجدول رقم (10) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر

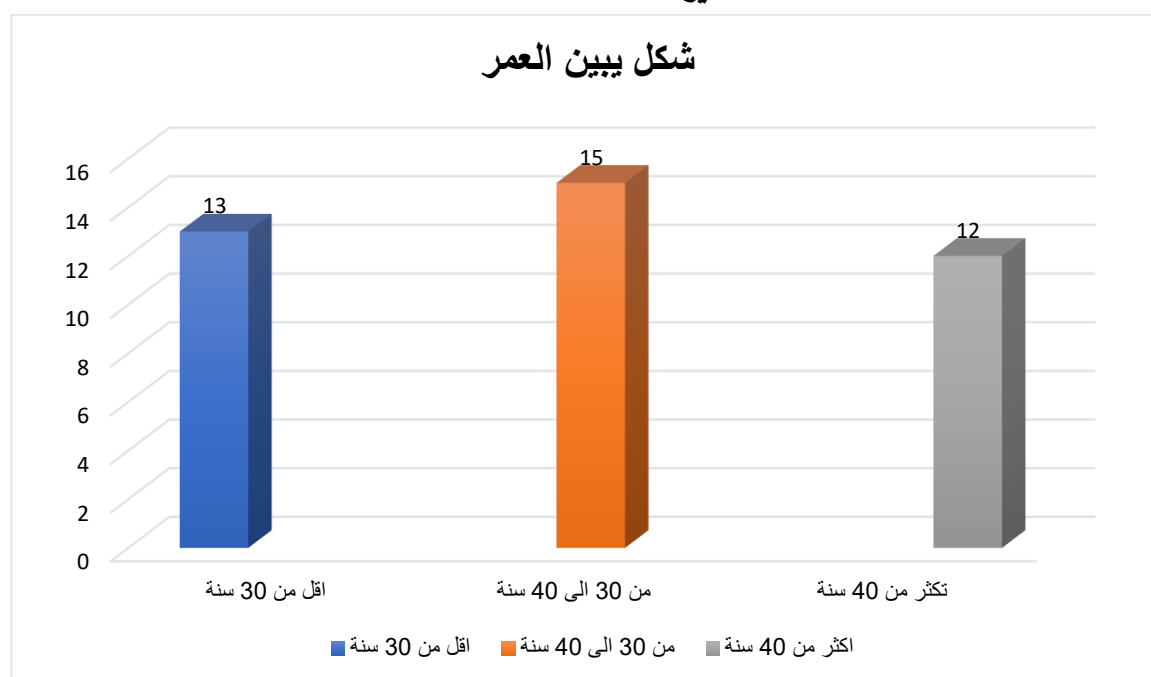
العمر	التكرارات	النسبة المئوية (%)
أقل من 30 سنة	13	32.5%
من 30 الى 40 سنة	15	37.5%
أكثر من 40 سنة	12	30%

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

تم تقسيم عينة الدراسة الى ثلاثة فئات عمرية ، الفئة العمرية التي كانت أكثر تمثيلا كانت ما بين 30 الى 40 سنة بم يعادل 15 فرد بنسبة 37.5% ، أما الفئة الثانية فكانت فئة أقل من 30 سنة بما يعادل 13 فرد بنسبة 32.5% ، أما الفئة الثالثة فكانت فئة أكثر من 40 سنة بما يعادل 12 فرد بنسبة 30%

مناقشة النتائج: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك تقارب كبير بين الفئات العمرية لعينة الدراسة و أنه لا توجد فروقات كبيرة لمتغير العمر ، و الشكل الموالي يوضح هذه النسب

الشكل 02 يبين توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

3- عرض توزيع العينة حسب عامل الخبرة :

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل الخبرة ما يلي :

الجدول رقم (11) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

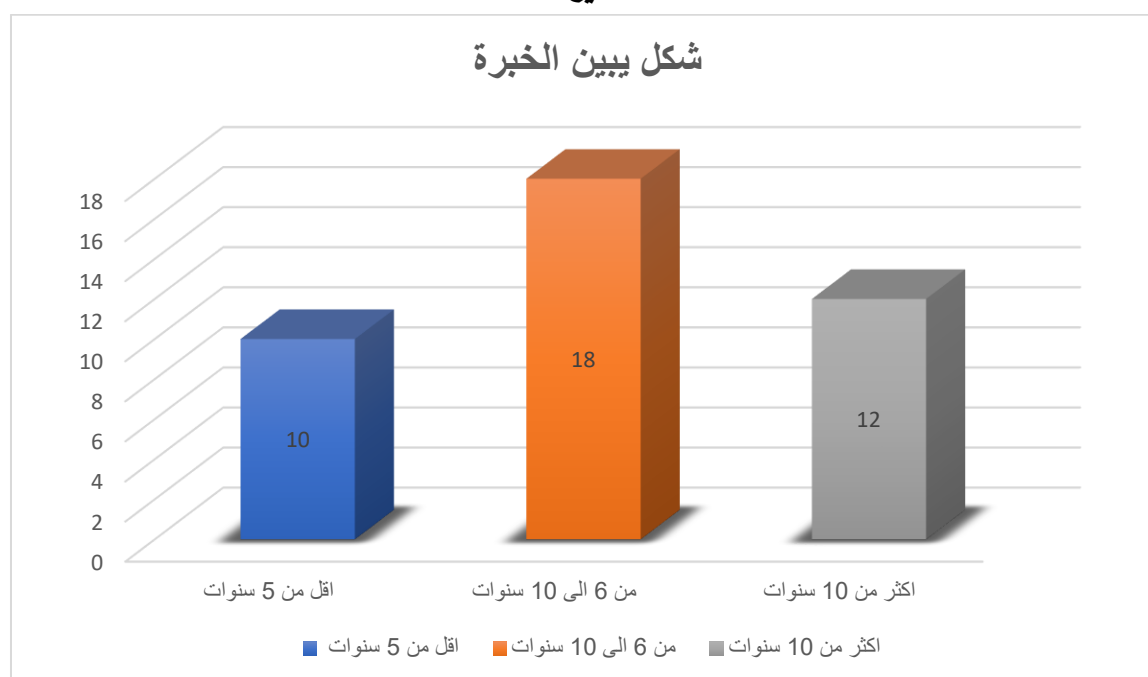
الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	10	25%
من 6 إلى 10 سنوات	18	45%
أكثر من 10 سنوات	12	30%

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

توزعت عينة الدراسة حسب ثلاث فئات للخبرة المهنية، حيث لاحظنا ان هناك حوالي 18 فرد من العينة لديهم خبرة تتراوح ما بين 6 إلى 10 سنوات بنسبة 45 % ثم تليها فئة المهنيين ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات ممثلة في 12 فرد بنسبة 30 % وأخيرا فئة الخبرة المهنية أقل من 5 سنوات ب 10 أفراد بنسبة 30% .

مناقشة النتائج: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر للخبرة المهنية مست الفئة (ما بين 6 إلى 10 سنوات) بنسبة 45% ، أما النسبة الثانية فكانت لفئة أكثر من 10 سنوات بنسبة 30 % و هذا يدل على وجود خبرة جيدة لعينة الدراسة ، و الشكل الموالي يوضح هذه النسب

الشكل 03: يبين توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

4- عرض توزيع العينة حسب عامل الوظيفة :

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل الوظيفة ما يلي :

الجدول رقم (12) : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية (%)
محافظ حسابات	20	50%
خبير محاسبي	4	10%
أكاديمي	16	40%

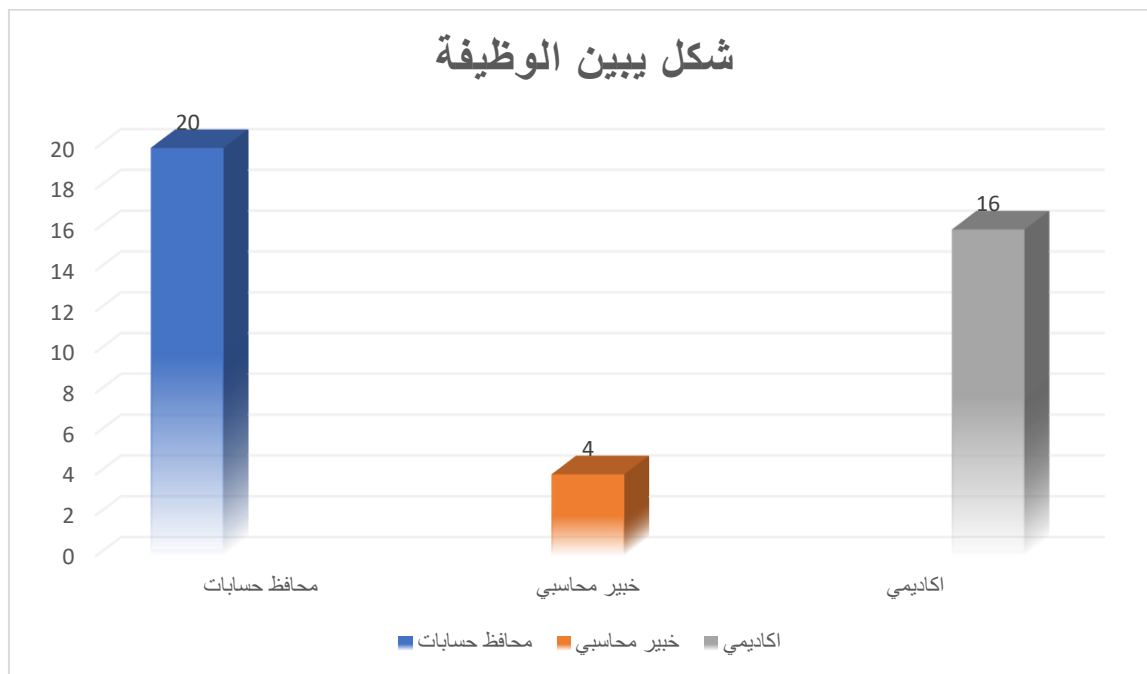
المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

تم تقسيم عينة الدراسة الى ثلاثة وظائف، توزعت على النحو التالي: 20 فرد يمثلون وظيفة محافظي حسابات بنسبة 50% من أفراد العينة ، و في المرتبة الثانية وظيفة الأكاديميين ممثلة بـ 16 فرد بنسبة 40 % ، و أخيرا و وظيفة خبير محاسبي بما يعادل 4 أفراد بنسبة 10 %

مناقشة النتائج: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن وظيفة محافظ حسابات هي الوظيفة الأكثر تمثيلا في عينة الدراسة بنسبة 50% و تليها بدرجة متقاربة وظيفة أكاديميين بنسبة 40%

وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالتدقيق ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم لاثراء المعارف و للإجابة على أسئلة هذه الاستبانة

الشكل 04: يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

المطلب الرابع : استكشاف اعتدالية التوزيع

يقصد باعتدالية التوزيع هو ان البيانات المأخوذة للدراسة هي بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وأنها تتمحور حول المتوسط الحسابي بشكل معتدل .

وفي دراستنا هذه قمنا بالاعتماد في هذا الاستكشاف على اختبار كولموكروف-سميرنوف، حيث يعتبر من أفضل الاختبارات في هذا المجال ، و عليه نضع فرضيات الاختبار بالشكل التالي :

H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية أكبر من 5% .

H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية أصغر من 5% .

الجدول رقم (13):اختبار التوزيع الطبيعي بمعامل كولموكروف-سميرنوف بالنسبة لمحاور الدراسة

المحاور (الأبعاد)	معامل كولموكروف - سميرنوف (z)	القيمة الاحتمالية (sig)
خاصية الملائمة	1.144	0.146
خاصية الموثوقية	0.799	0.545
خاصية الكفاية	1.237	0.094
جودة عملية التدقيق	0.948	0.330

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

ومن خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن القيمة الاحتمالية لكافة محاور و أبعاد الاستبيان أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع طبيعي أو معلمي ، لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بتحليل اتجاهات إجابات المبحوثين حول المحاور التي تم إدراجها في استبانة الدراسة ، كما تم اختبار لفرضيات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل فرضية من هذه الفرضيات

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

نقوم في هذا الجزء بالتحليل الوصفي لخصائص محاور الدراسة (محور خصائص معلومات أدلة الإثبات ، ومحور جودة عملية التدقيق)

وبما ان الإجابات المرتبطة بأسئلة المحاور تتمثل في 5 خيارات فإنه تجدر الإشارة إلى أن المتوسط الحسابي المرجح للعبارات يكون وفق التقسيم التالي:

المدى = عدد المسافات بين الخيارات/ عدد الخيارات ، وبما ان عدد الخيارات هي 5 فإن المسافات تكون = 5-1
1 ومنه المدى = $5/(1-5) = 0.80$ ، ومنه تكون المتوسطات المرجحة موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (14) :المتوسط المرجح للفئات

جدول المجالات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المتوسط الحسابي	1 الى 1.80	1.81 الى 2.60	2.61 الى 3.40	3.41 الى 4.20	4.21 الى 5

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

أولا : تحليل أسئلة المحور الأول للاستبيان من خلال المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري

الجدول رقم (15) :المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة للمحور الأول

الرقم	خصائص معلومات أدلة الاثبات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	البعد الأول : خاصية الملائمة	1.93	0.382	موافق
01	لتحقيق أهداف التدقيق العامة والخاصة على أدلة الاثبات ان تكون تتميز بخاصية الملائمة	1.48	0.640	موافق بشدة
02	يمارس المدقق الشك المهني للتحقق من أي معلومة يتلقاها من أدلة الاثبات للتأكد من مدى صحتها و ملائمتها	2.05	0.783	موافق
03	يتأثر اجتهاد المدقق حول ملائمة أدلة الاثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و مجموعة من العوامل مثل (الأهمية النسبية - درجة التأثير)	2.13	0.966	موافق
04	أدلة الاثبات ذات المصدر الرسمي أكثر ملائمة من تلك المتحصل عليها من مصادر غير رسمية	1.93	0.694	موافق
05	ملائمة أدلة الاثبات تحققها الوثائق الأصلية على عكس التي توفرها عمليات النسخ أو الوسائل الالكترونية	1.83	0.501	موافق
06	التحقق والتأكد من صحة و سلامة أدلة الاثبات يتم مباشرة عند وقوع الحدث الاقتصادي	1.68	0.656	موافق بشدة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

الرقم	البعد الثاني : خاصية الموثوقية	2.00	0.853	موافق
07	أدلة الاثبات الموثوقة مصدرها أشخاص مؤهلة علميا و عمليا	2.28	0.849	موافق
08	تكون أدلة الاثبات ذات جودة و أكثر موثوقية من خلال الحصول عليها في التوقيت المناسب ووفقا للمعايير الفنية للمحاسبة و التدقيق	1.63	0.667	موافق بشدة
09	أدلة الاثبات المتحصل عليها بطريقة مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها بطرق غير مباشرة أو بالاستنتاج	1.88	0.822	موافق
10	يؤدي حرص المدقق على التحقق من جودة المعلومة في أدلة الاثبات بنفسه الى تحسين جودة عملية التدقيق (بذل العناية المهنية)	1.73	0.933	موافق بشدة
11	الأدلة الموضوعية أكثر موثوقية من الأدلة التي تتطلب الرأي الشخصي لمعرفة مدى صحتها	2.66	1.044	محايد
12	استعانة المدقق خلال أداء مهمته بخبراء من خارج المؤسسة قيد التحقيق لهم علاقة و فهم بطبيعة نشاط المؤسسة يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق	1.78	0.891	موافق بشدة
الرقم	البعد الثالث : خاصية الكفاية	1.74	0.444	موافق بشدة
13	كفاية و جودة أدلة الاثبات مرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلي المعتمد في عملية التدقيق	1.85	0.736	موافق
14	هناك علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق و الخبرة التي يمتلكها لتقدير مدى كفاية أدلة الاثبات	1.78	0.660	موافق بشدة
15	تتأثر جودة معلومات أدلة الاثبات بمصدرها و بطبيعتها و بالظروف الخاصة ، فكلما كانت الأدلة ذات جودة عالية يكون العدد أقل	2.00	0.679	موافق
16	جمع العدد الكافي لأدلة الاثبات وبالتوقيت المناسب يحسن من جودة التدقيق	1.58	0.636	موافق بشدة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

17	يقوم المدقق بتقييم أدلة الإثبات التي يتحصل عليها من خلال أسلوب العينة الاختبارية للتأكد من مدى كفاية هذه الأدلة	1.65	0.622	موافق بشدة
18	عدم الاتصال بالمدقق الخارجي السابق و الاكتفاء فقط بالتحقق من أدلة الإثبات الحالية	1.60	0.632	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

تشير نتائج الجدول رقم (15) إلى متوسط حسابي و انحراف معياري لكل عبارة من عبارات الاستبيان ،حيث قسم الجدول الى 03 أبعاد موضحة كالتالي :

- **البعد الأول** المتعلق بخاصية ملائمة أدلة الإثبات ، و التي كان متوسطها الحسابي (1.93) و عليه اتجاه العينة لهذا البعد كان **(موافق)**، في حين كان الانحراف المعياري (0.382) والذي يستخدم لقياس تركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير خاصية الملائمة ، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير خاصية الملائمة ، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها ، فالقيمة (0.382) لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة للبعد الأول ، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي من قبل المستجوبين لعبارات البعد الأول للمحور الأول، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها جاءت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الأولى والمتمثلة في: " لتحقيق أهداف التدقيق العامة والخاصة على أدلة الإثبات ان تكون تتميز بخاصية الملائمة " قد جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.48) وبانحراف معياري قدره (0.640) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، كما نلاحظ أن العبارة السادسة والمتمثلة في: " التحقق والتأكد من صحة و سلامة أدلة الإثبات يتم مباشرة عند وقوع الحدث الاقتصادي " قد جاءت بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.68) وبانحراف معياري قدره (0.656) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، وقد احتلت العبارة الخامسة و المتعلقة بـ: " ملائمة أدلة الإثبات تحققها الوثائق الأصلية على عكس التي توفرها عمليات النسخ أو الوسائل الالكترونية " المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.83) وبانحراف معياري قدره (0.501) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، أما في المرتبة الرابعة فجاءت عبارة " أدلة الإثبات ذات المصدر الرسمي أكثر ملائمة من تلك المتحصل عليها من

مصادر غير رسمية " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.93) وبانحراف معياري قدره (0.694) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و جاءت العبارة " يمارس المدقق الشك المهني للتحقق من أي معلومة يتلقاها من أدلة الإثبات للتأكد من مدى صحتها و ملائمتها " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (2.05) وبانحراف معياري قدره (0.783) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة " يتأثر اجتهاد المدقق حول ملائمة أدلة الإثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و مجموعة من العوامل مثل (الأهمية النسبية - درجة التأثير) " بمتوسط حسابي بلغ (2.13) وبانحراف معياري قدره (0.966) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة.

- **البعد الثاني و المتعلق بخاصية موثوقية أدلة الإثبات ، و التي كان متوسطها الحسابي (2.00) و عليه اتجاه العينة لهذا البعد كان (موافق) ، في حين كان الانحراف المعياري (0.853) والذي يستخدم لقياس تركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير خاصية الموثوقية ، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير خاصية الموثوقية ، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها ، فالقيمة (0.853) لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة للبعد الثاني ، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي من قبل المستجوبين لعبارات البعد الثاني للمحور الأول ، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عناهجاءت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الثامنة والتمثلة في: " تكون أدلة الإثبات ذات جودة و أكثر موثوقية من خلال الحصول عليها في التوقيات المناسب ووفقا للمعايير الفنية للمحاسبة و التدقيق " قد جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.63) وبانحراف معياري قدره (0.667) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، كما نلاحظ أن العبارة العاشرة والتمثلة في: " يؤدي حرص المدقق على التحقق من جودة المعلومة في أدلة الإثبات بنفسه الى تحسين جودة عملية التدقيق (بذل العناية المهنية) " قد جاءت بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.73) وبانحراف معياري قدره (0.933) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، وقد احتلت العبارة الثانية عشر و المتعلقة بـ: " استعانة المدقق خلال أداء مهمته بخبراء من خارج المؤسسة قيد التحقيق لهم علاقة و فهم بطبيعة نشاط المؤسسة يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق " المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.78) وبانحراف معياري قدره (0.891) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى**

قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، أما في المرتبة الرابعة فجاءت عبارة " أدلة الإثبات المتحصل عليها بطريقة مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها بطرق غير مباشرة أو بالاستنتاج " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.88) وبانحراف معياري قدره (0.822) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و جاءت العبارة "أدلة الإثبات الموثوقة مصدرها أشخاص مؤهلة علميا و عمليا " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (2.28) وبانحراف معياري قدره (0.849) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة " الأدلة الموضوعية أكثر موثوقية من الأدلة التي تتطلب الرأي الشخصي لمعرفة مدى صحتها " بمتوسط حسابي بلغ (2.66) وبانحراف معياري قدره (1.044) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه محايد.

- **البعد الثالث و المتعلق بخاصية كفاية أدلة الإثبات ، و التي كان متوسطها الحسابي (1.74) و عليه اتجاه العينة لهذا البعد كان (موافق بشدة) ،** في حين كان الانحراف المعياري (0.444) والذي يستخدم لقياس تركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير خاصية الكفاية ، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير خاصية الكفاية ، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها ، فالقيمة (0.444) لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة للبعد الثالث ، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي من قبل المستجوبين لعبارات البعد الثالث للمحور الأول ، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها جاءت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم بشدة لهذه العبارات، حيث نجد العبارة السادسة عشر والمتمثلة في: " **جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات وبالتوقيت المناسب يحسن من جودة التدقيق** " قد جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.58) وبانحراف معياري قدره (0.636) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، كما نلاحظ أن العبارة الثامنة عشر والمتمثلة في: " **عدم الاتصال بالمدقق الخارجي السابق و الاكتفاء فقط بالتحقق من أدلة الإثبات الحالية** " قد جاءت بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.60) وبانحراف معياري قدره (0.632) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، وقد احتلت العبارة السابعة عشر و المتعلقة بـ: " **يقوم المدقق بتقييم أدلة الإثبات التي يتحصل عليها من خلال أسلوب العينة الاختبارية للتأكد من مدى كفاية هذه الأدلة** " المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.65) وبانحراف معياري قدره (0.622) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث

كان باتجاه الموافقة بشدة ، أما في المرتبة الرابعة فجاءت عبارة " هناك علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق و الخبرة التي يمتلكها لتقدير مدى كفاية أدلة الاثبات " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.78) وبانحراف معياري قدره (0.660) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، و جاءت العبارة " كفاية و جودة أدلة الاثبات مرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلي المعتمد في عملية التدقيق " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (1.85) وبانحراف معياري قدره (0.736) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة " تتأثر جودة معلومات أدلة الاثبات بمصدرها و بطبيعتها و بالظروف الخاصة ، فكلما كانت الأدلة ذات جودة عالية يكون العدد أقل " بمتوسط حسابي بلغ (2.00) وبانحراف معياري قدره (0.679) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة .

ثانيا: تحليل أسئلة المحور الثاني للاستبيان من خلال المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري

الجدول رقم (16) :المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة للمحور الثاني

الرقم	جودة عملية التدقيق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	توفر التأهيل العلمي و الخبرة المهنية في المدقق يحسن من جودة عملية التدقيق	1.73	0.784	موافق بشدة
02	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي من شأنه ضمان التنفيذ الملائم و المنظم للعمليات و اعداد تقارير	1.93	0.656	موافق
03	تركيز المدقق على أدلة اثبات ملائمة من خارج المؤسسة محل التدقيق يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق	2.64	0.908	محايد
04	اعتماد المدقق على أدلة اثبات مقنعة و ليست قطعية يحسن جودة عملية التدقيق	2.08	0.694	موافق
05	الحصول على أدلة الاثبات يستوجب مراعاة كل من مخاطر المعاينة و عدم المعاينة و مخاطر عملية الفحص و التحقق	1.75	0.670	موافق بشدة
06	التحقيق في أدلة الاثبات يسمح باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين و اللوائح الاجراءات المعمول بها في اطار	2.09	0.797	موافق

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

	صدق القوائم المالية		
07	الاتصال المستمر و المباشر بين المدقق و ادارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق	2.05	0.749 موافق
08	تستند عملية التدقيق على أدلة الاثبات لاكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي و الرقابي الداخلي	1.95	0.730 موافق
	المجموع	1.99	0.402 موافق

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

تشير نتائج الجدول رقم (16) إلى متوسط حسابي و انحراف معياري لكل عبارة من عبارات الاستبيان ، والمتعلق بجودة عملية التدقيق ، والتي كان متوسطها الحسابي (1.99) و عليه اتجاه العينة لهذا البعد كان (موافق) ، في حين كان الانحراف المعياري (0.402) والذي يستخدم لقياس تركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير جودة عملية التدقيق ، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير جودة عملية التدقيق ، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها ، فالقيمة (0.402) لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني ، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي من قبل المستجوبين لعبارات المحور الثاني، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها جاءت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات ، حيث نجد العبارة الأولى والتمثلة في: " توفر التأهيل العلمي و الخبرة المهنية في المدقق يحسن من جودة عملية التدقيق " قد جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.73) وبانحراف معياري قدره (0.784) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، كما نلاحظ أن العبارة الخامسة والتمثلة في: " الحصول على أدلة الاثبات يستوجب مراعاة كل من مخاطر المعاينة وعدم المعاينة و مخاطر عملية الفحص و التحقق " قد جاءت بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.75) وبانحراف معياري قدره (0.670) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة بشدة ، وقد احتلت العبارة الثانية و المتعلقة ب: " فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي من شأنه ضمان التنفيذ الملائم و المنظم للعمليات و اعداد تقارير " المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.93) وبانحراف معياري قدره (0.656) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول

هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، أما في المرتبة الرابعة فجاءت عبارة " تستند عملية التدقيق على أدلة الإثبات لاكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي و الرقابي الداخلي " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (1.95) وبانحراف معياري قدره (0.730) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و جاءت العبارة " الاتصال المستمر و المباشر بين المدقق و ادارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (2.05) وبانحراف معياري قدره (0.749) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، أما في المرتبة السادسة فجاءت عبارة " اعتماد المدقق على أدلة اثبات مقنعة و ليست قطعية يحسن من جودة عملية التدقيق " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (2.08) وبانحراف معياري قدره (0.694) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و جاءت سابعا عبارة " التحقيق في أدلة الإثبات يسمح باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين و اللوائح الاجراءات المعمول بها في اطار صدق القوائم المالية " حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (2.09) وبانحراف معياري قدره (0.797) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة ، و في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة "تركيز المدقق على أدلة اثبات ملائمة من خارج المؤسسة محل التدقيق يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق " بمتوسط حسابي بلغ (2.64) وبانحراف معياري قدره (0.908) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه محايد .

المطلب الثاني : اختبار فرضيات الدراسة

خلال هذا الجزء قمنا باختبار الفرضية الرئيسية للدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق وذلك حسب آراء عينة الدراسة ، كما تم اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية ، ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين أدلة الإثبات مجتمعة و بأبعادها المختلفة و تأثيرها على جودة عملية التدقيق ، فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين :

- هل توجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين؟

- ما هي قوة هذه العلاقة ؟

الفرع الأول :اختبار الفرضية الرئيسية :

تم القيام باختبار الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق ، وقد جاءت الفرضية كما يلي :

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى المعنوية (0.05) $\alpha \leq$ "

- الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى المعنوية (0.05) $\alpha \leq$ "

- الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى المعنوية (0.05) $\alpha \leq$ "

اختبار ثبات النموذج : لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط للتأكد من صلاحية النموذج ، والجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (18) : نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	2.470	1	2.470	24.342	0.000
الخطأ	3.855	38	0.101		
المجموع الكلي	6.325	39			

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

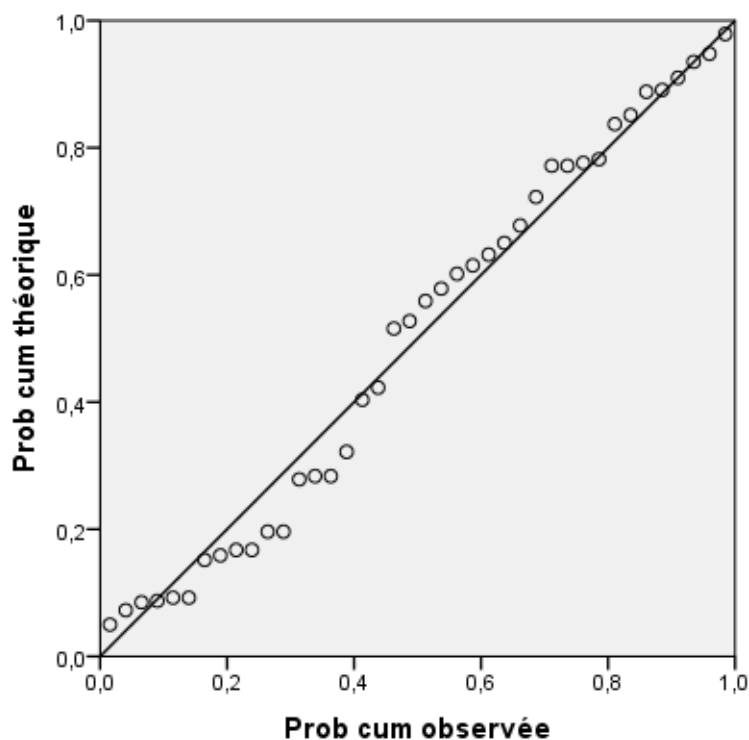
من خلال النتائج الواردة في الجدول (18) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (24.342) بمستوى دلالة (0.000) و هي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) $\alpha \leq$ أي أن الانحدار معنوي

و مما سبق فقد تبين لنا صلاحية النموذج وبالتالي نستطيع اختبار الفرضية الرئيسية بفروعها المختلفة ، وفيما يخص علاقة الارتباط بين أدلة الإثبات وجودة عملية التدقيق فيمكن توضيحها كما يلي:

من خلال الانحدار الخطي البسيط : و ذلك بالاعتماد على متوسط جميع أبعاد أدلة الاثبات مجتمعة دون الفصل في الأثر الخاص بكل بعد ، كما يوضحه الشكل و الجدول التاليين :

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé

Variable dépendante : جودة عملية التدقيق



المصدر: استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

و جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (19) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية

التدقيق

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	BETA	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
أدلة الاثبات	0.541	0.110	0.625	4.934	0.00	0.625	0.390

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

يبين الجدول (19) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط و التي تشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص أدلة الاثبات بجميع أبعادها وجودة عملية التدقيق، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.625) عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5 % أي أن الارتباط بين المتغير المستقل (أدلة

الاثبات) و المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ذو دلالة معنوية ، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.390) و هذا يعني بأن المتغير المستقل يفسر نسبة حوالي 39 % من التباين في المتغير التابع و هي نسبة مقبولة ، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.541) ، وهذا يعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (أدلة الاثبات) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.541) في المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (4.934) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) .

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الرئيسية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين خصائص أدلة الاثبات بأبعادها مجتمعة وتدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لمساهمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق كما يلي:

$$Y = A + B1X1$$

حيث :

X1 : أدلة الاثبات (المتغير المستقل)

Y : جودة عملية التدقيق (المتغير التابع)

الجدول رقم (20) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق

B	A	الثابت
		المتغيرات المستقلة
0.541	0.966	أدلة الاثبات

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

و انطلاقا من الجدول رقم (20) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق و ذلك كما يلي :

$$Y = 0.966 + 0.541X1$$

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية

من أجل معرفة مدى تأثير كل بعد من أبعاد أدلة الإثبات في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق وذلك كل منها على حدى ، تم تقسيم الفرضية الرئيسية الى ثلاثة فرضيات فرعية وذلك كما يلي :

أولاً - اختبار الفرضية الفرعية الأولى : تم القيام باختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة خاصية ملائمة أدلة الاثبات في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق ، وجاءت هذه الفرضية كما يلي :

" يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الملائمة عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الملائمة عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الملائمة عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك :

الجدول رقم (23) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الملائمة في تدعيم جودة عملية التدقيق

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	BETA	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
خاصية الملائمة	0.426	0.156	0.405	2.730	0.01	0.405	0.164

المصدر: من إعداد الطالبين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS v21

يبين الجدول (23) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط و التي تشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خاصية ملائمة أدلة الاثبات وجودة عملية التدقيق، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.405) عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5 % أي أن الارتباط بين المتغير المستقل في المحور الأول (خاصية الملائمة) و المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ذو دلالة معنوية ، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.164) و هذا يعني بأن المتغير المستقل يفسر نسبة حوالي 16.4 % من التباين في المتغير التابع و هي نسبة مقبولة ، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.426) ، وهذا يعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (خاصية الملائمة) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.426) في المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، في حين بلغت

قيمة T المحسوبة (2.730) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.01) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) $(\alpha \leq)$.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين خاصية ملائمة أدلة الاثبات وتدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لمساهمة خاصية ملائمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق كما يلي :

$$Y = A + B1X1$$

حيث :

$X1$: خاصية الملائمة (المتغير المستقل)

Y : جودة عملية التدقيق (المتغير التابع)

الجدول رقم (24) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية ملائمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة

عملية التدقيق

B	A	الثابت
		المتغيرات المستقلة
0.426	1.167	خاصية الملائمة

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

و انطلاقا من الجدول رقم (24) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية ملائمة أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق و ذلك كما يلي :

$$Y = 1.167 + 0.426X1$$

ثانيا - اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

تم القيام باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة خاصية موثوقية أدلة الاثبات في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق ، وجاءت هذه الفرضية كما يلي :

" يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الموثوقية عند

مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الموثوقية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية البديلة H_1 : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الموثوقية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك :

الجدول رقم (25) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الموثوقية في تدعيم جودة عملية التدقيق

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	BETA	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
خاصية الموثوقية	0.193	0.07	0.409	2.764	0.00	0.409	0.167

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

يبين الجدول (25) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط و التي تشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خاصية موثوقية أدلة الاثبات وجودة عملية التدقيق، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.409) عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5 % أي أن الارتباط بين المتغير المستقل في المحور الأول (خاصية الموثوقية) و المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ذو دلالة معنوية ، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.167) و هذا يعني بأن المتغير المستقل يفسر نسبة حوالي 16.7 % من التباين في المتغير التابع و هي نسبة مقبولة ، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.193) ، وهذا يعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (خاصية الموثوقية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.193) في المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.764) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) .

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين خاصية موثوقية أدلة الاثبات وتدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لمساهمة خاصة موثوقية أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق كما يلي :

$$Y = A + B_2X_2$$

حيث :

X_2 : خاصية الموثوقية (المتغير المستقل)

Y : جودة عملية التدقيق (المتغير التابع)

الجدول رقم (26) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية موثوقية أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق

B	A	الثابت
		المتغيرات المستقلة
0.193	1.603	خاصية الموثوقية

المصدر : من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

و انطلاقا من الجدول رقم (26) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية موثوقية أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق و ذلك كما يلي :

$$Y = 1.603 + 0.193X_2$$

ثالثا - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

تم القيام باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة خاصية كفاية أدلة الاثبات في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق ، وجاءت هذه الفرضية كما يلي :

" يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الكفاية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية الصفرية H_0 : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الكفاية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

- الفرضية البديلة H1: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الكفاية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك :

الجدول رقم (27) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة خاصية الكفاية في تدعيم جودة عملية

التدقيق

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	BETA	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
خاصية الكفاية	0.749	0.083	0.827	9.066	0.00	0.827	0.684

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

يبين الجدول (27) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط و التي تشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خاصية كفاية أدلة الإثبات وجودة عملية التدقيق، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.827) عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 5 % أي أن الارتباط بين المتغير المستقل في المحور الأول (خاصية الكفاية) و المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ذو دلالة معنوية ، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.684) و هذا يعني بأن المتغير المستقل يفسر نسبة حوالي 68.4 % من التباين في المتغير التابع و هي نسبة مرتفعة ، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.749) ، وهذا يعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (خاصية الكفاية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.749) في المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (9.066) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) .

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين خاصية كفاية أدلة الإثبات وتدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لمساهمة خاصية كفاية أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق كما يلي :

$$Y = A + B \cdot X_3$$

حيث :

X_3 : خاصية الكفاية (المتغير المستقل)

Y : جودة عملية التدقيق (المتغير التابع)

الجدول رقم (28) نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية كفاية أدلة الاثبات في تدعيم جودة

عملية التدقيق

B	A	الثابت
		المتغيرات المستقلة
0.749	0.687	خاصية الكفاية

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS v21

و انطلاقا من الجدول رقم (28) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة خاصية كفاية أدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق و ذلك كما يلي :

$$Y = 0.687 + 0.749X_3$$

خلاصة الفصل :

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى دراستنا الميدانية التي حاولنا فيها اسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي ، حيث تم القيام باستطلاع اراء عينة من محافظي حسابات و أكاديميين في الغرب الوطني ، وقد استندنا لطريقة الاستبيان التي وزعت بطريقة مباشرة (يد بيد) أو عن طريق الاستبيان الالكتروني على أفراد عينة الدراسة وذلك من أجل تحديد اتجاهات إجابات عينة الدراسة حول مختلف محاور استبانة الدراسة و المتكونة من محورين (أثر خصائص معلومات أدلة الاثبات ، جودة عملية التدقيق) ، ومن أجل الإجابة على فرضيات الدراسة قمنا بتحديد الأدوات والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل هذه الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (spssv21) حيث استخدمنا أساليب إحصائية كالنسب المئوية ، المتوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، معامل الارتباط ، اختبار التوزيع الطبيعي ، تحليل الانحدار البسيط ، ثم قمنا بعرض وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات ، وتوصلنا الى صحة الفرضيات المطروحة و المتمثلة في أن الأدلة الاثبات بمختلف أبعادها أثر ايجابي في تدعيم و تحسين جودة عملية التدقيق

خاتمة عامة

الخاتمة العامة:

ينظر الى جودة التدقيق على أنها أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني بما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف المدقق للتحريفات و الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بما يحقق أعلى قدر ممكن من إشباع الاحتياجات المختلفة لجميع الأطراف المعنية ، و حتى يقوم المدقق بأداء مهمته الرئيسية المتمثلة في فحص القوائم المالية و سجلاتها و دفاترها و التأكد من مدى سلامتها و خلوها من الأخطاء ضرورة حصوله على دلائل و قرائن تساعدته تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه في مدى مصداقية القوائم المالية و سلامة المركز المالي ، و هذه الدلائل و القرائن تسمى ادلة الاثبات في التدقيق

ومن خلال دراستنا هذه و تناولنا لموضوع أدلة الاثبات و جودة عملية التدقيق ، حاولنا معالجة اشكالية الدراسة و التي تدور حول " ما مدى مساهمة أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق؟"، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال التطرق إلى الجانب النظري بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية ، حيث تم التطرق في الفصل الاول الى الاطار النظري لأدلة الاثبات مع ذكر أهم خصائصها و أنواعها و أساليب الحصول عليها بالإضافة الى عرض مختصر لمعيير التدقيق الجزائرية و الدولية المتعلقة بأدلة الاثبات ، كما تطرقنا الى مفهوم جودة المعلومة الموجودة في أدلة الاثبات و خصائصها و في نهاية الفصل فقد تم عرض لمفهوم جودة عملية التدقيق و أهميتها و العوامل المؤثرة فيها ، اما في الفصل الثاني فقد تم عرض بعض الدراسات السابقة من خلال عرض بعض من الدراسات الجزائرية والدراسات الأجنبية ومناقشتها من خلال الوقوف على أهم أوجه التشابه و الاختلاف و ما يميز دراستنا الحالية عن هذه الدراسات و ، أما الفصل الاخير و المتمثل في الدراسة الميدانية فقد تم استقصاء عينة من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين و الاكاديميين بغية الوقوف على معرفة مدى استيعاب وادراك مفاهيم ادلة الاثبات و جودة التدقيق ، حيث تم توزيع استبانة على عينة الدراسة ، كما تم عرض لخطوات الدراسة و المنهجية المتبعة لاعدادها، بالإضافة لاختبار التوزيع الطبيعي و الذي سمح لنا بتحديد الادوات الاحصائية الملائمة لانجاز هذه الدراسة ، ثم اختبار الفرضيات التي تم تأكيدها

نتائج الدراسة:

أولاً النتائج النظرية: انطلاقاً من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

- ✓ جوهر عملية التدقيق هو جمع الأدلة وتقييمها، وجودة رأي التدقيق تكمن في الأحكام التي يتخذها المدقق ، معتمداً على جودة الأدلة التي تم جمعها وتقييمها

- ✓ تتعدد أساليب و طرق حصول المدقق على أدلة اثبات ذات جودة التي تساهم في الوصول الى جودة في عملية التدقيق ، و في سبيل الحصول عليها يواجه المدقق عدة صعوبات و عراقيل
- ✓ صعوبة تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق نظرا لاختلاف طبيعة كل مفهوم والهدف منه وتعدد المستفيدين من تحقيق هذه الجودة مما يطرح إشكالية قياسها وتحديد العوامل المؤثرة فيها
- ✓ تحقيق جودة التدقيق مطلب رئيسي لمختلف الأطراف المستفيدة من نتائج عمليات التدقيق ، كما أن أداء هذه العمليات بجودة عالية يسمح بزيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية

ثانيا : النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية : من خلال اختبار الفرضيات التي تم القيام بها فقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

1.النتائج المرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية: من خلال اختبار الفرضية الرئيسية الاولى تم اختبار مدى مساهمة أدلة الاثبات بجميع أبعادها دون الفصل في أثر كل بعد على مدى في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مجتمع الدراسة ، حيث كانت هذه الفرضية الرئيسية كما يلي: " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأدلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

و قد جاء مستوى الدلالة (0.00) و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، و هو ما يدل على مساهمة أدلة الاثبات (الملائمة ، الموثوقية ، الكفاية) في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، وقد بلغت قيمة الارتباط R^2 62.5 % ، و بلغ معامل التحديد R^2 39% أي أن المتغير المستقل (أدلة الاثبات) يفسر 39% من المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، أما قيمة التأثير فقد بلغت 54.1 % ، بحيث أن خصائص أدلة الاثبات محل الدراسة تساهم بنسبة 54.1 % في تدعيم جودة عملية التدقيق ، و هو ما يدل على أهمية هذه الخصائص ، وضرورة الالتزام بها خلال جمع أدلة الاثبات

2. النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات الفرعية:

و فيما يتعلق بالفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية و التي تناولت كل بعد من ابعاد الدراسة (الملائمة، الموثوقية، الكفاية) على جودة عملية التدقيق وقد كانت النتائج كما يلي:

الفرضية الفرعية الاولى: من خلال اختبار الفرضية الفرعية الاولى فقد تم اختبار مدى مساهمة خاصية الملائمة في تدعيم جودة التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي:

" يوجد اثر ذو دلالة احصائية لادلة الاثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الملائمة عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

و قد جاء مستوى الدلالة (0.01) و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، و هو ما يدل على مساهمة خاصية الملائمة في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، وقد بلغت قيمة الارتباط R^2 40.5 % ، و بلغ معامل التحديد R^2 16.4 % أي أن المتغير المستقل (خاصية الملائمة) تفسر 16.4 % من المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، أما قيمة التأثير فقد بلغت 42.6 % و هي نسبة مقبولة نوعا ما ، بحيث أن خاصية الملائمة تساهم بنسبة 42.6 % في تدعيم جودة عملية التدقيق ، و هو ما يدل على أهمية هذه الخاصية ، وضرورة الالتزام بها خلال جمع أدلة الإثبات

الفرضية الفرعية الثانية: من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثانية فقد تم اختبار مدى مساهمة خاصية الموثوقية في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي:

" يوجد اثر ذو دلالة احصائية لادلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الموثوقية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

و قد جاء مستوى الدلالة (0.00) و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، و هو ما يدل على مساهمة خاصية الموثوقية في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، وقد بلغت قيمة الارتباط R^2 40.9 % ، و بلغ معامل التحديد R^2 16.7 % أي أن المتغير المستقل (خاصية الموثوقية) تفسر 16.7 % من المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، أما قيمة التأثير فقد بلغت 19.3 % و هي نسبة منخفضة نوعا ما ، بحيث أن خاصية الموثوقية تساهم بنسبة 19.3 % في تدعيم جودة عملية التدقيق ، و هو ما يدل على أهمية هذه الخاصية ، وضرورة الالتزام بها خلال جمع أدلة الإثبات

الفرضية الفرعية الثالثة: من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثالثة فقد تم اختبار مدى مساهمة خاصية الكفاية في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي:

" يوجد اثر ذو دلالة احصائية لادلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الكفاية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) "

و قد جاء مستوى الدلالة (0.00) و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، و هو ما يدل على مساهمة خاصية الكفاية في تدعيم جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة ، وقد بلغت قيمة الارتباط R^2 82.7 % ، و بلغ معامل التحديد R^2 68.4 % أي أن المتغير المستقل (خاصية الكفاية) تفسر 68.4 % من المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) ، أما قيمة التأثير فقد بلغت 74.9 % و هي نسبة مرتفعة ، بحيث أن خاصية الكفاية تساهم بنسبة 74.9 % في تدعيم جودة عملية التدقيق ، و هو ما يدل على أهمية هذه الخاصية ، وضرورة الالتزام بها خلال جمع أدلة الإثبات.

أما بخصوص المقارنة بن نتائج اختبار كل خاصية على حدى ومدى مساهمتها في تدعيم جودة عملية التدقيق، فقد كانت خاصية الكفاية هي الأكثر ارتباطا و مساهمة في تدعيم جودة عملية التدقيق وذلك مقارنة ببقية الخصائص الأخرى .

توصيات الدراسة:

بناءا على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة ، وبالاعتماد أيضا على الدراسات السابقة والتي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بأدلة الإثبات و بجودة عملية التدقيق ، فقد تم التوصل الى التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة تفعيل عملية التدقيق بمفهومها الواسع في المؤسسات الجزائرية بدل الاعتماد على محافظة الحسابات
- ✓ بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدققين لأجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، والتي توفر القناعة الكافية للأطراف الأخرى المستخدمة للتقارير النهائية لمدققي الحسابات
- ✓ تنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص عملية التدقيق من اجل تحسين مستواهم وتطوير كفاءاتهم
- ✓ العمل على توعية مدققي الحسابات بحجم مسؤولياتهم اتجاه جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ، كونها تدعم حكمهم في ابداء آرائهم حول مدى سلامة عرض وعدالة القوائم المالية والتقارير عنها
- ✓ التشجيع على استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق واستغلال التقدم التقني ومختلف البرامج المحاسبية والقيام بدورات تدريبية حول كفايات استخدامها و إبراز أهمية الاستعانة بها
- ✓ عقد ورشات تدريبية بالاستعانة بخبراء في مجال التدقيق بهدف تطوير كفاءة معدي التقارير المالية في ضوء معايير المحاسبة والتدقيق الدولية

أفاق الدراسة:

ختاما، هذه الدراسة لاتقدم رؤية كاملة ونهائية عن موضوع دور ادلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق ، ويرجع هذا لتوسع مفهوم التدقيق وجودته و لحدثة مفهوم ادلة الإثبات ، و امكانية دراستهما من عدة جوانب و ابعاد مختلفة ، و بالتالي فهذه الدراسة هي بحاجة الى أبحاث و دراسات اخرى لتسد القصور في الجهد والفهم. ويرى الطالبان أن من الدراسات التي نتطلع إلى البحث فيها إنطلاقا من بحثنا الحالي :

- دراسة حول تحديد ما مدى حجية وكفاية أدلة وقرائن الإثبات في التقليل من مخاطر التدقيق
- العوامل المؤثرة على أدلة الإثبات ومدى مساهمتها في الحياد عن تحقيق جودة عملية التدقيق

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

احمد حلمي جمعة. (2010). *العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية*. عمان: تحديات القرن الواحد والعشرون .

أخضر مسعود. (2016-2017). *أثر نظام المعلومات المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية*، مذكرة ماستر. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

اكبر، ي. ع. (2015). *اثر كفاية و حجية ادلة الاثبات في مخاطر التدقيق*، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد العاشر 'العدد.31

المجهلي، بن م. (2009-2008). *خصائص المعلومات المحاسبية و اثرها في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة اقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير*. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة.

المطارنة، غ. ف. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر*. دار الميسرة للطباعة و النشر الناحية النظرية.

الناغي، م. ا. (2021). *المعايير الدولية للمراجعة الاطار العلمي و التطبيقي، المكتبة العصرية*. المنصورة، مصر.

امين محمد السيد لطفي. (1995). *اجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية امنشأت الأعمال*. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية للطباعة و النشر.

بصري ريمة. (2018). *دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق و نظيره الدولي، دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"*.

بلقاسم، س. (2011). *التطورات الاقتصادية الراهنة و الحاجة لاصدار معايير المراجعة*، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية العدد 6 جامعة مسيلة الجزائر .

بوفاسة سليمان، س. ا. (2015). *لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة و رفع جودة التدقيق في المؤسسة اللجنة الجزائرية للاقتصاد و المالية العدد 3 جامعة المدية الجزائر* .

جربوع، ي. م. (2005). *العوامل المؤثرة في الاداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين*، مجلة تنمية الرافدين المجلد 27 العدد 78.

حمادة، ط. ع. (2010). *موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني*. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع .

- خالد امين عبدالله. (2009). التدقيق و الرقابة في البنوك. صفحة ص145 150.
- د محمد علي جبران. (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة. قسم المحاسبة، كلية ادارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
- دروري، ل. ل. (2017). أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة. مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 12 جامعة باتنة الجزائر، ص.126
- رشيد، ا. ا. (2011). التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا و تطبيقيا. دار المغرب للطباعة و النشر الطبعة الاولى، بغداد. 2011
- ريمة، ط. ب. (سبتمبر 2018). دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق و نظيره الدولي دراسة حالة المعيار 500 العناصر المقنعة مجلة اقتصاديات المال و الاعمال العدد السابع.
- سارة مدفوني. (2014-2015). أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسة الانتاجية، مذكرة ماستر. جامعة العربي بن مهيدي "أم البواقي".
- سلمى، ع. اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية و الافصاح المحاسبي -حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية -مجلة جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- سلمية نشنش. (14 و 15 افريل 2009). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى المالي: صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية . جامعة المسيلة، الجزائر .
- سواد، ز. ع. (2009). مراجعة الحسابات و التدقيق. دار اليا لى للنشر و التوزيع، عمان، الاردن.
- شادلي، ا. (2012-2013). دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي. جامعة محمد خيضر بسكرة .
- صديقي، م. (2002). دور المراجعة في استراتيجية التاهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث العدد 1 جامعة ورقلة الجزائر .
- عادل عبدالرحمان احمد. (1999). دراسة تحليلية و تطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- عبدالله، خ. ا. (2009). *التدقيق و الرقابة في البنوك*. دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الاردن.
- عمر، د. (2017). *نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية اطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية . جامعة حسيبة بن بو علي شلف .*
- عمر، م. (2019). *فعالية التخطيط التدقيق وفق معايير الدولية في تحسين جودة الاداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق . جامعة احمد دراية ادرار .*
- فهيم أبو العز محمد. (أبريل 2000). "مفهوم جودة المراجعة"، *مجلة المحاسبة العدد 5*. الجمعية السعودية للمحاسبة.
- محمد، ا. (2008). *المراجعة و الرقابة المالية*. p. ص. 324 332.
- مزهري، س. ج. (2018). *العلاقة بين جودة التدقيق و الابلاغ المالي دراسة ميدانية لعينة من المصارف الاهلية في العراق مجلة كلية الادارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية و المالية الصادرة عن جامعة بابل المجلد 10 العدد 1*.
- مصطفى يوسف كافي. (2014). *تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة*.
- منصور احمد البديوي، ش. ا. (2002-2003). *دراسات ف الاتجاهات الحديثة في المراجعة*. الاسكندرية ، مصر : الدار الجامعية للنشر و التوزيع.
- مؤيد الفضل، ع. ا. (2001). *المحاسبة الادارية ، الطبعة الاولى* . عمان، الاردن : دار وائل للنشر.
- ناصر محمد علي المجهلي. (السنة الجامعية 2008 2009). *خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات مذكرة ماجستير . جامعة الحاج لخضر باتنة*.
- نوال، ر. (2010). *تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية بحث مقدم الى كلية الادارة و الاقتصاد . العراق*.
- نوال، ص. *اثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية ، الملتقى الدولي الثالث حول اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الوادي .*
- هلالي فوزية، عمران خديجة. (2015-2016). *جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر . جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة*.

يرقي ك. (s.d.). اجراءات المراجعة التحليلية و استخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر ,دراسة ميدانية .مجلة الادارة و التنمية للبحوث و الدراسات جامعة البليدة ,العدد 8ص.100 99
يوسف , ج . (2003) .اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات ط 2مكتبة الجامعة الاسلامية .غزة فلسطين.

المراجع باللغة الأجنبية:

A. A, Elder, R. j beasley,M. s& .hogan Arens .(2017) .auditing and assurances services (16th edition), copyright pearson .ed.inc. or its affiliates.
JEAN BRILLMAN .(2001) .LES MILLEURS PRATIQUES DU MANAGEMENT AU COEUR DE LA PERFORMANCE EDITION D'organisationEYROLLES 3eme edition.paris.
k kadous .the effects of audit quality&consequence severity on jurer evaluation of auditor responsibility for plaintiff the accounting review vol 75 n 4.
khelassi reda .(2007) .L'audit interne 2eme ed. edition houma.alger algerie.
lessambo.f .(2018) .auditing assurance services;and forensics,A,comprehensive approach. central connecticut state university, new britain;ct,USA.
m.sellami. (s.d.). cours audit financier et comptable -ac.
willam&other .(2008) .douglas.F.messier and steven m.glover and auditing&ASSURANCE SERVICES .MCGRAW-HILL/IRWIN.6th.USA 2008.

الملاحق

الملحق (01)



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

السلام عليكم ، تحية عطرة ومباركة وبعد في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق والمعنونة بـ " دور أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية التدقيق " ، يشرفنا أن نضع بين أيدي حضرتكم هذا الاستبيان الموجه لممارسي مهنة التدقيق و الأكاديميين ، ونأمل منكم تخصيص بعضا من وقتكم لإثراء هذه الدراسة ، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (X) أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية ، كما أحيطكم علما بأن إجاباتكم ستعامل بشكل سري لغايات البحث العلمي و فقط.

نشكر لكم تعاونكم الصادق ونثمن مجهودكم ووقتكم الذي منحتموه لنا ، جزاكم الله عنا أحسن جزاء ودمتم في خدمة العلم والبحث العلمي .

من إعداد الطالبين :

- نوارى محمد أمين

- خالدي خديجة

الجزء الأول : البيانات الشخصية

☐	المؤهل العلمي : ليسانس	☐	ماستر	☐	دكتوراه	☐	مؤهل علمي اخر	☐
☐	- العمر : أقل من 30 سنة	☐	من 30 الى 40 سنة	☐	أكثر من 40 سنة	☐		☐
☐	- الخبرة : أقل من 5 سنوات	☐	من 6 الى 10 سنوات	☐	أكثر من 10 سنوات	☐		☐
☐		☐		☐		☐		☐

أكاديمي

خبير محاسبي

- الوظيفة : محافظ حسابات

الجزء الثاني :محاور الاستبيان

المحور الأول :أثر خصائص معلومات أدلة الاثبات في تحقيق جودة التدقيق

(1) الملائمة :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1-لتحقيق أهداف التدقيق العامة والخاصة على أدلة الاثبات ان تكون تتميز بخاصية الملائمة
					2-يمارس المدقق الشك المهني للتحقق من أي معلومة يتلقاها من أدلة الاثبات للتأكد من مدى صحتها و ملائمتها
					3- يتأثر اجتهاد المدقق حول ملائمة أدلة الاثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و مجموعة من العوامل مثل (الأهمية النسبية – درجة التأثير)
					4-أدلة الاثبات ذات المصدر الرسمي أكثر ملائمة من تلك المتحصل عليها من المصادر الغير الرسمية
					5- ملائمة أدلة الاثبات تحققها الوثائق الأصلية على عكس التي توفرها عمليات النسخ أو الوسائل الالكترونية
					6- التحقق والتأكد من صحة و سلامة أدلة الاثبات يتم مباشرة عند وقوع الحدث الاقتصادي

(2) الموثوقية :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					7- أدلة الاثبات الموثوقة مصدرها أشخاص مؤهلة علميا و عمليا
					8- تكون أدلة الاثبات ذات جودة و أكثر موثوقية من خلال الحصول عليها في التوقيت المناسب ووفقا للمعايير الفنية للمحاسبة و التدقيق
					9- أدلة الاثبات المتحصل عليها بطريقة مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها بطرق غير مباشرة أو بالاستنتاج (كالمصادقات أو الاجراءات التحليلية)
					10- يؤدي حرص المدقق على التحقق من جودة المعلومة في أدلة الاثبات بنفسه الى تحسين جودة عملية التدقيق (بذل العناية المهنية)
					11 -الأدلة الموضوعية أكثر موثوقية من الأدلة التي تتطلب الرأي الشخصي لمعرفة مدى صحتها
					12- استعانة المدقق خلال أداء مهمته بخبراء من خارج المؤسسة قيد التحقيق لهم علاقة و فهم بطبيعة نشاط المؤسسة يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق

(3) الكفاية :

بشدة	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
						13- كفاية و جودة أدلة الاثبات مرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلي المعتمد في عملية التدقيق
						14- هناك علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق و الخبرة التي يمتلكها لتقدير مدى كفاية أدلة الاثبات
						15- تتأثر جودة معلومات أدلة الاثبات بمصدرها و بطبيعتها و بالظروف الخاصة ، فكلما كانت الأدلة ذات جودة عالية يكون عددها المطلوب للتحقق أقل
						16- جمع العدد الكافي لأدلة الاثبات وبالتوقيت المناسب يحسن من جودة عملية التدقيق
						17- يقوم المدقق بتقييم أدلة الاثبات التي يتحصل عليها من خلال أسلوب العينة الاختبارية للتأكد من مدى كفاية هذه الأدلة
						18- عدم الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد تواجهه أثناء قيامه بمهمته و الاطلاع على أي تحفظات وردت بالتقارير السابقة ، و الاكتفاء فقط بالتحقق من أدلة الاثبات الحالية من شأنه لوحده تحسين من جودة عملية التدقيق

المحور الثاني: جودة عملية التدقيق

بشدة	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
						1- توفر التأهيل العلمي و الخبرة المهنية في المدقق يحسن من جودة عملية التدقيق
						2- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي من شأنه ضمان التنفيذ الملائم و المنظم للعمليات و اعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة و ضعف وحده كفيل بتحسين جودة عملية التدقيق
						3- تركيز المدقق على أدلة اثبات من خارج المؤسسة محل التدقيق يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق
						4- اعتماد المدقق على أدلة اثبات مقنعة و ليست قطعية يحسن من جودة عملية التدقيق
						5- الحصول على أدلة الاثبات يستوجب مراعاة كل من مخاطر المعاينة و عدم المعاينة و مخاطر عملية الفحص و التحقق
						6- التحقيق في أدلة الاثبات يسمح باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين و اللوائح و التنظيمات و الاجراءات المعمول بها في اطار صدق القوائم المالية
						7- الاتصال المستمر و المباشر بين المدقق و ادارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق
						8- تستند عملية التدقيق على أدلة الاثبات لاكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي و الرقابي الداخلي و تسجيل ما تم التوصل اليه في التقرير النهائي للمدقق

الملحق (02)

✓ نتائج اختبار الثبات للمحور الأول

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,751	18

✓ نتائج اختبار الثبات للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,660	8

✓ نتائج اختبار الثبات للاستبانة

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,815	26

✓ اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول

		خاصية الملائمة
خاصية الملائمة	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	40
تحقيق أهداف التدقيق العام والخاصة على أدلة الإثبات انتمت عي خاصية الملائمة	Corrélation de Pearson	,377 [*]
	Sig. (bilatérale)	,017
	N	40
يمارس المدقق الشك المهني لتحقيق ما يعلو من ثقلها ما أدل الإثبات لتأكد من مدبصحتها وملائمتها	Corrélation de Pearson	,710 ^{**}
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
يتأثر اجتهاد المدقق وكفايته وملائمة أدلة الإثبات بطبيعة المخاطر الملازمة علم مستو بالبيانات المالية ومجموعة من العوامل	Corrélation de Pearson	,740 ^{**}
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
أدلة الإثبات ذات المصدر الرسمي أكثر ملائمة من المصادر غير الرسمية	Corrélation de Pearson	,431 ^{**}
	Sig. (bilatérale)	,005
	N	40
ملائمة أدلة الإثبات تحقيقها الوثائق الأصلية	Corrélation de Pearson	,406 ^{**}
	Sig. (bilatérale)	,009
	N	40

	N	40
التحقق التأكد من صحة سلامة أدلة الإثباتية مباشرة عند	Corrélation de Pearson	,797**
دوقو عالحدثا لاقتصادي	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40

La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).*

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**

		خاصية الموثوقية
خاصية الموثوقية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	40
أدلة الإثباتات الموثوقة مصدرها أشخاص مؤهلة علميا وع	Corrélation de Pearson	,734**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
موثوقية أدلة الإثباتات تبطأ بالتوقيت	Corrélation de Pearson	,328*
	Sig. (bilatérale)	,039
	N	40
موثوقية أدلة الإثباتات تبطأ بدرجة الحصول عليها	Corrélation de Pearson	,708**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
يؤيد حرسا المدقق على التحقق من جودة المعلومة بأدلة الإثبات	Corrélation de Pearson	,561**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
اتبينفسها التحسين جودة عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,797**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
الادلة الموضوعية أكثر موثوقية	Corrélation de Pearson	,402*
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	40
استعانة المدقق بالمارس ستهل نشاطه بغيراء	Corrélation de Pearson	
	Sig. (bilatérale)	
	N	40

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**

La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).*

		خاصية الكفاية
خاصية الكفاية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	40
كفاية وجود أدلة إثبات مرتبطة بفعالية نظام المراقبة الداخلي	Corrélation de Pearson	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
العلاقة بين اجتihad المدقق والخبر لتقدير مدى كفاية الأدلة	Corrélation de Pearson	,714**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
كلما كانت الأدلة ذات جودة كانت عدد الملاحظات المطلوب أقل	Corrélation de Pearson	,707**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات والتوقيت المناسب	Corrélation de Pearson	,644**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
تقييم أدلة الإثبات من خلال أسلوب العينة الاختبارية	Corrélation de Pearson	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
الاكتفاء فقط بالأدلة المحلية	Corrélation de Pearson	,535**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**

La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).*

✓ اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني

		جودة عملية التدقيق
جودة عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	40
تستند عملية التدقيق على أدلة الإثبات لاكتشاف الأخطاء والتغمر	Corrélation de Pearson	,423**
	Sig. (bilatérale)	,007
	N	40
اتقيا النظام المحاسبي الرقابي الداخلي	Corrélation de Pearson	,490**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	40
الاتصال المستمر والمباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة	Corrélation de Pearson	,432**
	Sig. (bilatérale)	,005
	N	40
سنمجد جودة عملية التدقيق	Corrélation de Pearson	,692**
	Sig. (bilatérale)	
	N	40

نتائج عدم المعايير ومخاطر عملية الفحص والتحقيق	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
مناظر ورر يعلنا المدققا لا اعتماد علأدلة اثبات متقناتو ليستة	Corrélation de Pearson	,542**
طعية	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
أدلة الاتبات الملائمة من مآر جالمؤسسة	Corrélation de Pearson	,587**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
فحصو تقييم نظامر قابدة اخلين مشانهضمانا لتنفيذ الملائمة	Corrélation de Pearson	,653**
والمنظم للعمليات اعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام		
توفر التأهيل العلميو الخبرة المهنية يحسن جودة عملية الدقيق	Corrélation de Pearson	,702**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**

La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).*

✓ توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	5	12,2	12,5	12,5
ماستر	18	43,9	45,0	57,5
دكتوراه	16	39,0	40,0	97,5
مؤهل علمياخر	1	2,4	2,5	100,0
Total	40	97,6	100,0	
Manquante	1	2,4		
Systeme manquant				
Total	41	100,0		

✓ توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 أقلمن	13	31,7	32,5	32,5
سنة 40 الى 30 من	15	36,6	37,5	70,0
سنة 40 أكثر من	12	29,3	30,0	100,0
Total	40	97,6	100,0	
Manquante	1	2,4		
Systeme manquant				
Total	41	100,0		

✓ توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	20	48,8	50,0	50,0
	خبير محاسب	4	9,8	10,0	60,0
	أكاديمي	16	39,0	40,0	100,0
	Total	40	97,6	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,4		
Total		41	100,0		

✓ توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 أقلمن	10	24,4	25,0	25,0
	سنوات 10 الى 6 من	18	43,9	45,0	70,0
	سنوات 10 أكثر من	12	29,3	30,0	100,0
	Total	40	97,6	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,4		
Total		41	100,0		

✓ نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاو استبانة الدراسة

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		خاصية الملائمة
N		40
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	1,9333
	Ecart-type	,38267
Différences les plus extrêmes	Absolue	,181
	Positive	,181
	Négative	-,147
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,144
Signification asymptotique (bilatérale)		,146
		خاصية الموثوقية
N		40
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	2,0083
	Ecart-type	,85314
Différences les plus extrêmes	Absolue	,126
	Positive	,126
	Négative	-,119
Z de Kolmogorov-Smirnov		,799
Signification asymptotique (bilatérale)		,545

		خاصية الكفاية
N		40
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	1,7417
	Ecart-type	,44490
Différences les plus extrêmes	Absolue	,196
	Positive	,196
	Négative	-,155
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,237
Signification asymptotique (bilatérale)		,094

		جودة عملية التدقيق
N		40
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	1,9906
	Ecart-type	,40270
Différences les plus extrêmes	Absolue	,150
	Positive	,150
	Négative	-,105
Z de Kolmogorov-Smirnov		,948
Signification asymptotique (bilatérale)		,330

✓ نتائج اختبار الفرضية الرئيسية (من خلال الانحدار البسيط)

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques			
					Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,625 ^a	,390	,374	,31851	24,342	1	38	,000

a. Valeurs prédites : (constantes), الاثبات ادلة

b. Variable dépendante : التدقيق عملية جودة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,470	1	2,470	24,342	,000 ^b
1 Résidu	3,855	38	,101		
Total	6,325	39			

a. Variable dépendante : التدقيق عملية جودة

b. Valeurs prédites : (constantes), الاثبات ادلة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1 (Constante)	,966	,214		4,518	,000		
1 الاثبات ادلة	,541	,110	,625	4,934	,000	1,000	1,000

a. Variable dépendante : التدقيق عملية جودة

✓ نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,405 ^a	,164	,142	,37303

a. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الملائمة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	1,037	1	1,037	7,451	,010 ^b
1 Résidu	5,288	38	,139		
Total	6,325	39			

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق

b. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الملائمة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,167	,307		3,795	,001
1 خاصية الملائمة	,426	,156	,405	2,730	,010

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق

✓ نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,409 ^a	,167	,146	,37225

a. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الموثوقية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,059	1	1,059	7,641	,009 ^b
	Résidu	5,266	38	,139		
	Total	6,325	39			

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق

b. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الموثوقية

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,603	,152		10,533	,000
	خاصية الموثوقية	,193	,070	,409	2,764	,009

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق

✓ نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,827 ^a	,684	,676	,22939

a. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الكفاية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,325	1	4,325	82,192	,000 ^b
1 Résidu	2,000	38	,053		
Total	6,325	39			

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق

b. Valeurs prédites : (constantes), خاصية الكفاية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,687	,148		4,632	,000
1 خاصية الكفاية	,749	,083	,827	9,066	,000

a. Variable dépendante : جودة عملية التدقيق