



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمى لخضر _الوادي_

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

في ميدان: علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي.

شعبة: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة



أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق - دراسة ميدانية -

إعداد الطالبات: تحت إشراف الدكتور:

أ.د. محمد دينوري سالمى

مسعودة بالجوطي

جهاد بركة

هجيرة بن درويش

الأستاذ	الرتبة	الصفة	المؤسسة الأصلية
سردوك فاتح	أستاذ دكتور	رئيسا	جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي
بن خليفة بلقاسم	أستاذ دكتور	مناقشا	جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي
سالمى محمد الدينوري	أستاذ دكتور	مشرفا	جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي

الموسم الجامعي: 2023/2022

إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده مُجَّد عليه أزكى الصلاة وأفضل التسليم اهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عزَّ وجل: "وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا"

إلى من نسجت من حبها عقدا ولبست من حبها تاجا وبنيت لحبها في أسوار قلبي قصورا إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى أُمِّي الغالية حفظها الله ورعاها.

إلى الذي نسج لي دروب الحب وعلمني معنى النجاح إلى الذي أوقد شموع الأمل في حياتي وعلمني أن الحياة بلا أمل سوف تهون إلى من علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر والدي العزيز أطل الله في عمره إلى أمل دنيائي ومن ساندوني منذ الصغر إخوتي وأخواتي كلا باسمه الذين شاركوني درب الحياة فكانوا لي نعم الإخوة.

إلى جميع الأصدقاء والأحباب في كل مكان والأصدقاء الذين رافقوني في مشواري الدراسي وإلى طلبة دفعة ماستر محاسبة

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي فهم في قلبي ولكم مني كؤوس الود على أحلى الورد.

مسعودة

إهداء

جميل ان تحس أنك على مشارف الوصول أن تقطف ثمارا أينعت بعد جهد.

أن تهديها إلى كل من ساعدك إلى القلب الذي برحمته رعاني، والوجه الذي تبسم إذا رأي. والوجه الذي تبسم إذا رأي
والنوع الجميل الذي سقاني * امي الحبيبة*

إلى من علمني معنى الحياة، وقلدي وسام الثقة *أبي الغالي* رحمة الله عليه.

إلى من يشكّلان حولي عقدا ينير الدروب * مراد ، بدر الدين* .

إلى ضوء القمر المنير أبناء أخواني.

إلى زوجات أخوتي * جميلة ونصيرة* إلى من تقاسمو معي الحلو والمر أخواني * مفيدة، نسيم، فتحية، صبرينة،
حورية، خاولة.

إلى كل من يحمل لقي أو قطرة من دمي أعمامي وعمتي وأخوالي وخالاتي و أبنائهم.

على قلب الحب والامان والثقة *نور الهدى*

إلى من عرفت معهم معنى الاخوة والصداقة ، *بسمه ، هيام ، باتول ، جهاد*.

إلى كل من في قلبي ولم يخطه قلبي. إلى كل أساتذة الكلية وطلبة المحاسبة إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

هجرة

إهداء

الحمد لله الذي يفتح الذي بحمده الكلام والحمد لله الذي أفضل ما جرت به سبحانه الله لا نحصى ثناء عليه كلما
أثنى على نفسه وصلى الله على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم

تسليما وبعد:

اهدى ثمرة جهدي إلى الذي ربانيو علمني إلى من سهر على تربيته إلى * أبي الغالي *

حفظه الله وأطال الله في عمره.

إلى من سهرت لسهري وفرحت لفرحي وحزنت لحزني إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها

* أمي الغالية فاطنة نبع الحنان * بارك الله لي في عمرها وحفظها لنا.

إلى من ربنتي وعمرني ثمانية أيام إلى نصفي الثاني * أمي ناذية * حفظها الله ورعاها.

إلى من هم أعز ما أملك في الحياة إخوتي وإخواتي رعاهم الله ، وإلى عماتي وخالاتي، إلى جدي وجدتي أطال الله
في عمرهم.

إلى أحسن من عرفني القدر أصدقاء القدامى وأصدقاء الدراسة، وخاصتنا صديقتي هاجيرا إلى كل من لم يذكرهم
قلمي

أقول لهم بعدتهم ولم يبعد عن القلب حبكم.

جهاد

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أعاننا على إتمام هذه المذكرة وما توفيقنا إلا بالله

"رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي
بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" النمل 19.

والصلاة والسلام على أبر الخلق مُحَمَّد عليه الصلاة والسلام القائل "من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن
أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له".

ليس ثم تعبير أقوى تأثيرا من كلمة الشكر نقولها اعترافا بالجميل، حيث نتوجه بخالص الشكر والتقدير
إلى الأستاذ الدكتور مُحَمَّد دينوري سامي على توجيهه ونصائحه القيمة التي أفادتنا في إثراء معارفنا
العلمية، بارك الله فيه وجعلها في ميزان حسناته، وكما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين
شرفونا بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها.

كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أشكر كل من محافظي الحسابات ومكاتب الخبرة المحاسبية والمحاسبين
المعتمدين، والأساتذة الأكاديميين على وتقديم يد المساعدة وتوفير المعلومات اللازمة متمنين لهم الصحة
والبركة في العمر.

كما لا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر ووافر الامتنان إلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو
المساعدة قبل وأثناء إعداد العمل.

الملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية أدلة الإثبات في الحكم على جودة التدقيق في ظل اعتماد المعايير الدولية، وتحقيق أهداف الدراسة ثم أخذ عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وبعض المتدخلين ذوي العلاقة بنشاط التدقيق الخارجي بالمؤسسات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين دور أدلة الإثبات في عملية التدقيق وتحسين الجودة، في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصية خاصة ما تعلق الأمر بالسن الوظيفية والخبرة المهنية وتوصي بضرورة إتباع خطة محكمة من طرف المدققين.

وكما توصلت الدراسة إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث احتوت الدراسة على إطار نظري الذي تم التطرق فيه إلى مفاهيم أساسية للتدقيق وأدلة الإثبات وجودة التدقيق، واعتمدنا في تحليل النتائج الدراسة التطبيقية على الاستبيان الذي وزع على أفراد عينة الدراسة وتوصلت إلى إن جودة التدقيق لها العديد من العوامل التي تؤثر عليها.

الكلمات المفتاحية: الجودة، التدقيق الخارجي، معايير التدقيق، أدلة الإثبات.

Summary:

The study aims to highlight the importance of evidence in judging the quality of auditing in light of international standards. To achieve the objectives of the study, a sample of certified accountants, auditors, accounting experts, and some stakeholders related to external auditing activity in economic institutions was taken. The study found a relationship between the role of evidence in the auditing process and improving audit quality, and emphasized the need to follow a well-planned strategy by auditors, especially regarding age, job position, and professional experience.

The study also found an improvement in the quality of external auditing in Algeria, by including the theoretical framework that addressed basic concepts of auditing, evidence, and audit quality. In analyzing the results of the empirical study, the questionnaire that was distributed to the study sample was applied and found that auditing quality has many factors that affect it.

Keywords: Quality, external auditing, auditing standards, evidence.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات:

المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الملاحق	
المقدمة	
الفصل الأول: أدلة الإثبات في التدقيق	5
المبحث الأول: ماهية التدقيق	5
المطلب الأول: تعريف التدقيق	5
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق	6
المطلب الثالث: أنواع التدقيق والمراجعين	8
المبحث الثاني: ماهية أدلة الإثبات	11
المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات	11
المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات	12
المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات	13
المطلب الرابع: العلاقة بين أهداف التدقيق وإجراءاتها وأدلة الإثبات	19
المبحث الثالث: جودة أدلة الإثبات	21
المطلب الأول: مفهوم جودة أدلة الإثبات	21
المطلب الثاني: كفاية صلاحية أدلة الإثبات	22

24 المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها

25 المطلب الرابع: تقييم أدلة الإثبات

27 الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق وجودة التدقيق

27 المبحث الأول: ماهية التدقيق

27 المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه

35 المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

39 المبحث الثاني: جودة التدقيق

39 المطلب الأول: تعريف جودة التدقيق

45 المطلب الثاني: المعيار 220 رقابة جودة التدقيق

47 المبحث الثالث: دور أدلة الإثبات في جودة التدقيق

47 المطلب الأول: وسائل تحسين جودة التدقيق

51 المطلب الثاني: دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق

56 الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

56 المبحث الأول: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة.

58 المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

99 الخاتمة

101 المراجع

104 الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق	1-1
30	الفرق بين أنواع التدقيق	2-1
32	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	2-2
34	أنواع التدقيق من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق	2-3
57	كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة	3-1
58	الدراسة الديمغرافية	3_2
59	العمر	3
59	المؤهل	4
60	طبيعة العمل	5
61	الخبرة المهنية	6
62	Moyennes	8
63	العمر * المؤهل	9
64	العمر * طبيعة العمل	10
65	العمر * خبرة المهنية	11
66	ترميز مقياس ليكارت الثلاثي	12
67	مجال المتوسط الحسابي المتوقع لكل درجة	13
68	معامل الارتباط	14
69	معامل الانحدار	15
70	ANOVAa	16
71		17

قائمة الإشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	لصفحة
1	العمر	59
2	المؤهل	60
3	طبيعة العمل	61
4	الخبرة المهنية	62

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الاستبانة	106
2	قائمة الأساتذة المحكمين	110

قائمة الاختصارات:

الاختصارات	الدلالة
GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها
SAS67	معايير التدقيق
QCFAW	الرقابة على جودة التدقيق
IFAC	الاتحاد المحاسبين القانونيين

المقدمة

المقدمة:

كان للثورة الصناعية دورا كبيرا في تطور مهنة التدقيق، حيث أنها أدت إلى زيادة حجم الشركات وتوسع أنشطتها، ومن جهة أخرى شهدت هاته الفترة تغيير وتطور في وسائل وطرق الإنتاج والتسيير، الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، ونظرا لتعارض المصالح بين المالكين والمسيرين وجب الاستعانة بطرف خارجي يتمتع بالخبرة والمهارة والاستقلالية لإعطائهم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية لمؤسساتهم، بهدف اتخاذ قراراتهم، وذلك من خلال تقارير مرحلية ونهائية تبين الوضع المالي بشكل صادق.

تعد وظيفة الإثبات البنية الأساسية لعملية التدقيق في مختلف مراحلها، فهي الأساس الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي لبناء رأيه الفني المحايد حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويتطلب ذلك الالتزام بمعايير أدلة الإثبات، التي تعد الأساس في توجيه عمل المراجع الخارجي للحصول على أدلة كافية وملائمة.

إن هذه التقارير تعتمد بشكل أساسي على صدق المعلومات المقدمة من طرف المحاسب وذلك من خلال أدلة إثبات صادقة وذات جودة، ومنه جاءت إشكاليتنا للإجابة على هذا التساؤل:

إلى أي مدى يؤدي وجود أدلة الإثبات إل جودة التدقيق؟

وللإجابة على هذه الإشكالية وجب علينا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل هناك ضرورة لوجود عملية التدقيق داخل المؤسسة؟
- هل المعايير الدولية للتدقيق أداة ذات أهمية لجودة التدقيق؟
- هل تقارير مراجع الحسابات تعد كافية للحكم على الوضع المالي للمؤسسة؟
- هل كل نقص في أدلة الإثبات يؤدي إلى انحراف المعلومة المحاسبية؟
- هل جودة أدلة الإثبات تؤدي إلى تقارير المدقق ذات نوعية؟

ومن هنا نطرح الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: من الضروري وجود تدقيق ذو جودة على مستوى المؤسسة للحكم على الوضع المالي.
- الفرضية الثانية: إن وجود أدلة الإثبات ذات جودة دليل على إن الوضع المالي والأداء جيد.
- الفرضية الثالثة: هناك علاقة طردية بين جودة أدلة الإثبات وجودة التدقيق.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

أسباب موضوعية:

- معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات لمنهجية التدقيق؛
- دور وأهمية أدلة الإثبات في تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات.

أسباب ذاتية:

- تعلق الموضوع المدرّس بمجال التخصص؛
- الرغبة والميول للاطلاع على مهنة التدقيق.

أهداف البحث:

- التعرف على مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق وأهم أهدافها ومراحلها؛
- إبراز أهم المراحل العملية التي تمر بها عملية التدقيق؛
- بيان جودة تدقيق الحسابات ووسائل تحسينها؛

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على جانب من الجوانب المرتبطة بنجاح عملية التدقيق وتحقيق أهدافها ويظهر ذلك من خلال عدة جوانب نذكر منها:

- تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تساهم في مجال المحاسبة والتدقيق بصفة عامة، وبصفة خاصة ما يخص العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق بصفة خاصة، وذلك نظراً لأهمية موضوع جودة التدقيق واختيار أكثر العوامل المؤثرة عليها.
- إن الإلمام والمعرفة بما ورد في معايير التدقيق الدولية من إجراءات وقواعد تحكم عملية التدقيق وأهدافها ضرورة حتمية للمراجع لأبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وصدق تمثيلها للمركز المالي بالاستناد إلى أنواع مختلفة من الأدلة والقرائن.

حدود الدراسة:

- الإطار المكاني: اقتصر البحث على مستوى مكاتب الخبرة المحاسبية والمحاسبين المعتمدين والمدققين للمؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي والأساتذة الأكاديميين بالتركيز على المتخصصين في مجال المحاسبة.
- الإطار الزمني: جرى البحث ابتداء من شهر مارس من السنة 2023 إلى غاية شهر ماي، أما الجانب الميداني فكان ابتداء من شهر ماي من نفس السنة.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في أغلب أجزائه النظري، بالإضافة إلى الفصل الثالث فقد استخدم المنهج التحليلي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع دور أدلة الإثبات أما بالنسبة للأدوات المستعملة فهي:

الاعتماد على الكتب والأطروحات والمذكرات على مستوى المكتبات أما على المستوى التطبيقي فلقد تم الاعتماد على اخذ المعلومات من محافظي الحسابات ومحاسبين المعتمدين والأساتذة الأكاديميين.

صعوبات إنجاز الدراسة:

- عزوف بعض محافظي الحسابات عن الإجابة عن محاور الاستبيان نظرا لانشغالهم بإعداد الميزانيات لهذه الفترة؛

هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، بحيث تضمن الفصل الأول والثاني الجانب النظري والفصل الثالث الدراسة الميدانية لموضوع البحث، فالفصل الأول تطرقنا فيه إلى أهم المفاهيم الأساسية لأدلة الإثبات في التدقيق من خلال ثلاثة مباحث، يضم المبحث الأول ماهية التدقيق ويليه المبحث الثاني ماهية أدلة الإثبات والمبحث الثالث جودة أدلة الإثبات، والفصل الثاني تطرقنا فيه إلى أهم المفاهيم الأساسية للتدقيق وجودة التدقيق من خلال ثلاثة مباحث المبحث الأول يضم ماهية التدقيق والمبحث الثاني جودة التدقيق والمبحث الثالث دور أدلة الإثبات في جودة التدقيق، أما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة التحليلية للموضوع لقياس مدى مساهمة أدلة الإثبات في الرفع من جودة التدقيق، وقد قسمناه إلى مبحثين المبحث الأول الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة و المبحث الثاني عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول: أدلة الإثبات في التدقيق

تمهيد:

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني للمراجعة وجوب قيام المراجع بالحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن الرأي في القوائم المالية موضع الفحص.

ويعد الإثبات في التدقيق الأساس الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي في إبداء رأيه بخصوص مدى صدق القوائم المالية وعدالتها بالنسبة للمنشأة التي يتولى مسؤولية مراجعتها ولقد اهتمت معايير التدقيق المتعارف عليها بالإثبات حيث أفرد لها كما سبق معيارا خاصا من معايير العمل الميداني.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

لقد كان لظهور الثورة الصناعية اثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال الانفصال الملكية عن التسيير على خلاف كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل المباشر و كافي على واقع المؤسسة الحقيقي و كذا وجهة رأسماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه و بين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي تقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

وفي هذا المبحث الأول نتطرق إلى :

- التعاريف المختلفة للمراجعة
- أهمية التدقيق وأهدافها
- أنواع التدقيق والمراجعين

المطلب الأول: تعريف التدقيق

التعريف الأول: "يقصد بالتدقيق أو تدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن الفترة".¹

التعريف الثاني: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".²

التعريف الثالث: "التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني".³

التعريف الرابع: "التدقيق هي فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات و الاجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقارير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي تعطي المراجع رأيه المهني فيها".⁴

¹ محمد دينوري سامي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعايير في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص: 17.

² محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدفق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 09.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004، ص: 20.

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990، ص: 6.

التعريف الخامس: "تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".⁵

ومن هذا التعريف يتضح إن التدقيق علم لها مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، كما إن للمراجعة طرقها وأساليبها وإجراءاتها التي تنظم عمل المراجع في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللمراجعة أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

ليس من المتوقع إن يعرف المحاسب قوائم مالية دقيقة جداً، فهناك من الإحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن إن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، أكثر من هذا فإن المنابع من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية والذي يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعبرة عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت حتى الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين، وترتيباً على ذلك فإن القاعدة هي أن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذ تسبب الخطأ فيه أو تجاهله لقرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ويمكن أن يحكم المراجع أحياناً على أهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الإجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلاً.

لكنه يجب استخدام مثل هذه الإرشادات الضرورية لتقييم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثيرها لهذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة بها نذكر على سبيل المثال: فإذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون قد يكون هاماً فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب الخطأ في المخزون، وعليه فإن استخدام معايير التدقيق المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على كل الحقائق المالية الهامة، إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، وإلا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير التدقيق فالتدقيق تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية التدقيق

⁵أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 2.

وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات المديرين والمستثمرين الماليين والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية.... الخ.

إن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقسيمه، وتحصر على إن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء طائفة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، لغرض رقابة الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة في شأن الأجور والمشاركة في اتخاذ القرارات والمشاركة في الأرباح أو مختلف الأنشطة..... الخ.⁶

ثانياً: أهداف التدقيق

إن متابعة التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغير الكبير الذي حصل على هذه الأهداف وبالتالي المضمون، فكانت التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، إلا أن النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة سنة 1897 أن اكتشاف الغش ليس من أهداف عملية التدقيق (التدقيق) وأنه ليس مفروض في المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليس سري، ويجب على المراجع أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات.

ولكن أهداف التدقيق تطورت إلى أبعد وأرقى من ذلك بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة أكثر في المعلومات والتي سوف تكون عبارة عن الركيزة الأساسية لاتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية النهائية للمؤسسة.⁷

يمكن توضيح هذا التطور في أهداف التدقيق من خلال هذا الجدول:

جدول رقم (1_1): التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500_1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850_1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو	عدم الاعتراف بها

⁶خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص:15.

⁷ محمد دينوري سلمي، مرجع سابق، ص: 13، 14.

	التدقيق التفصيلية		
1933_1905	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي -اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل ومراجعة اختيارية	اعتراف سطحي
1940_1933	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي -اكتشاف التلاعب والاختلاس	مراجعة اختيارية	بداية في الاهتمام
1960_1940	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي	مراجعة اختيارية	اهتمام وتركيز

المصدر⁸. مُجّد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، صص: 14، 15.

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة التطور الكبير في أهداف التدقيق، من مجرد اكتشاف التلاعب والاختلاس إلى مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي، حيث أن هذا الهدف الأخير أصبح ضروري خاصة لأي مؤسسة تريد التسعير في البورصة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق والمراجعين

أولاً: أنواع التدقيق

لازال بعض الكتاب يقسم التدقيق من حيث نطاق العمل الى مراجعة كلية ومراجعة جزئية، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية، أو من حيث زمن إجراء التدقيق الى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، أو من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية مراجعة غير إلزامية.

ولكن التقسيم الحديث للمراجعة يشمل الأنواع التالية:⁹

- مراجعات القوائم المالية.
- المراجعات التشغيلية (مراجعة النشاط).
- مراجعات الالتزام.

1- مراجعات القوائم المالية:

⁸ مرجع سابق

⁹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

تهتم مراجعات القوائم المالية، بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة القوائم المالية طبقاً لمعايير مقررّة (مبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليها (GAAP)، معايير المحاسبة الدولية، أو القوانين واللوائح السارية)¹⁰. هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحايّد مؤهل ومتدرب علمياً ومجاز للممارسة في مهنته؛¹¹

2- المراجعات التشغيلية:

تهتم المراجعات التشغيلية، بفحص كافة أو بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل.¹² وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع من التدقيق بمراجعة الإنجازات أو مراجعة النشاط. ولا تقتصر عمليات التدقيق التشغيلية على المحاسبة فقط، حيث أنّها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين الأداء؛

3- مراجعات الالتزام:

تمثل مراجعة الالتزامات، عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتجديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى. تقيس مراجعة الالتزام تقيّد المؤسسة بالمعايير المقررة، وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق التي تقوم بها السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. وعموماً تتمثل نتائج مراجعات الالتزام في تقارير عادة توجه إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.

ثانياً: أنواع المراجعين

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من المراجعين: مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين مستقلين.

1- المراجعين الداخليين:

المراجع الداخلي هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، إذ يتعين على جميع المؤسسات (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للمراجعة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها. ويشمل عمل المراجع الداخلي التدقيق التشغيلية ومراجعة الالتزام وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

¹⁰ أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في التدقيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 28.

¹¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

¹² أمين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، 2007، ص: 28.

إن قسم التدقيق الداخلية هو صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبلها قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما وأن استقلالية المراجع الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف، ولهذا يجب أن يكون المراجع الداخلي متربص بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق.¹³

ولا شك أن المراجعين الداخليين لهم أثرين رئيسيين على مراجعة القوائم المالية هما:

- أ- قد يؤثر وجودهم وعملهم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
 - ب- قد يستخدم المراجعون الخارجيون المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة عند أداء عملية التدقيق، لذلك يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم كفاءة المراجع الداخلي (التقييم - الخبرة - التأهيل العلمي... الخ)، وموضوعيته (الموقع التنظيمي داخل المؤسسة).
- ويمكن تلخيص مهام المراجع الداخلي فيما يلي:¹⁴

- ✓ مراجعة وتقييم كفاءة القيود المحاسبية والسجلات والمعاملات المالية والبيانات الإحصائية، ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ التأكد من حماية الأصول بكافة أنواعها وأنها مسجلة بدقة وتم معاملتها محاسبيا وفقا للأصول، وأن الإجراءات المحاسبية المعمول بها تضمن الكشف عن النواقص أو التلف؛
- ✓ التأكد من إتباع وتطبيق خطط الإدارة وسياساتها وإجراءاتها؛
- ✓ تقديم الملاحظات المقرونة بالتوصيات اللازمة الممكن إتباعها؛

2- المراجعين الخارجيين المستقلين:

تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر محافظ الحسابات، وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني. إلا أن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي له، فهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية (من قبل المساهمين أو من قبل الدولة...).

ويقوم المراجع الخارجي عادة بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، إذ يتعين عليه الاقتناع بما يلي:¹⁵

- أ- أنه لم يتم إهمال أو حذف أو إسقاط أية أصول أو التزامات أو أية فقرات ذات أهمية.
- ب- عدم وجود أية فقرة غير حقيقية، أو أي كشف أو قائمة أو ميزان أو وثيقة غير حقيقية.
- ج- أنه لم يتم حذف أو إهمال إدراج أية حقائق هامة في الحسابات الختامية يمكن أن تجعلها مضللة أو خادعة، أو على العكس من ذلك.

¹³ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

¹⁴ محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والتدقيق المهنية دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، الطبعة الأولى، دار الجبل، بيروت، 1998، ص: 26.

¹⁵ محمود قاسم تنتوش، نفس المرجع السابق، ص: 25.

د- أن الأصول المبينة بتاريخ الميزانية تعود إلى المؤسسة (مملوكة من قبلها) وأن الالتزامات تمثل المبالغ الحقيقية المطلوبة أو المحتملة (إن كانت الميزانية تظهر التزامات محتملة).

هـ- أن الحسابات الختامية (قائمة الدخل) تعكس نتائج العمليات بصورة عادلة للفترة المعنية.

المبحث الثاني: أدلة الإثبات في التدقيق

تعتبر أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في إعداد تقريره حول مصداقية وعدالة القوائم المالية، أي أن التدقيق الخارجية تعتمد على توفر الأدلة والقرائن التي تساعد المراجع في إبداء الرأي الفني المحايد في تقريره.

المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات

"تعرف الأدلة على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير. وتأخذ الأدلة أشكالاً عديدة، مثل الشهادة الشفوية للعميل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المراجع. ومن الضروري أن يحصل المراجع على حجم من الأدلة الجيدة كافٍ لإتمام التدقيق على النحو الملائم. وبعد تحديد نوعية وحجم الأدلة الضرورية وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير المحور الأساسي في كل عملية مراجعة."¹⁶

"أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن التدقيق، أي أن المراجع الحيادي يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعد على الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولإصدار هذه الأحكام والتقييمات فان على المراجع الخارجي أن يحقق ويستوفي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب:

- جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

وبالطبع فإننا نلاحظ من هذه النشرة لمعايير التدقيق أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بالكفاية والصلاحيّة، كما نلاحظ أيضاً أن إجراءات جمع أدلة الإثبات إنما تشمل الفحص والملاحظة والاستعلام أو الاستفسارات والمصادقات، وأخيراً فان النشرة قد أوضحت أن هذه الأدلة تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين رأي المراجع.¹⁷

المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

¹⁶ ألفين أرينز، جيمس لوبيك، ترجمة احمد حامد حجاج، محمد محمد عبد القادر الديسوطي، التدقيق مدخل متكامل، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص: 21.

¹⁷ وليام توماس، آمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص: 311، 312.

يقتضي الأمر أن تتوافر لأدلة الإثبات في التدقيق خاصيتين أولهما: أن تكون كافية، وثانيهما: أن تفي بالغرض المستخدمة من أجله.¹⁸

أولاً: أن تكون أدلة الإثبات كافية:

عندما تكون أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع بالقدر الكافي والضروري لتدعيم رأيه عن القوائم المالية المنشورة فإن خاصية الكفاية في هذه الأدلة يتم استيفاءها. ونظراً لأن عملية التدقيق غالباً ما تتم باستخدام عينات من بيانات البنود الظاهرة بالقوائم المالية فإن التساؤل الذي يتبادر للقارئ ما هو القدر الكافي من أدلة الإثبات، وإلى أي مدى يكون حجم العينة ملائماً لدعم رأي المراجع. بالرجوع إلى معايير التدقيق نجد إن هذه المعايير لم تضع حدوداً لمعنى القدر الكافي من أدلة الإثبات كما أن تحديد حجم العينة يترك للتقدير الشخصي للمراجع في ضوء واقع وظروف كل منشأة، لذلك ما يمكن أن نقدمه في هذا الصدد هو الاعتبارات التي يمكن أن تساعد المراجع في اتخاذ مثل هذه القرارات أي اعتبارات تحديد القدر الكافي من أدلة الإثبات وحجم العينة هي:

- أ- طبيعة البند محل الفحص
- ب- الأهمية النسبية للأخطاء الممكن حدوثها في البند محل الفحص
- ج- درجة المخاطرة المحيطة بالبند محل الفحص
- د- نوع الأدلة المتاحة للمراجع ومدى ملائمة استخدامها للبند محل الفحص
- هـ- تكلفة الحصول على الدليل ومدى تأثيره في تكوين رأي المراجع بما يتفق وقواعد الأمانة المهنية في أداء مهمته

ثانياً: أن تفي أدلة الإثبات بالغرض:

عندما تكون أدلة الإثبات صالحة وملائمة وموضوعية لفحص بند معين من بنود الحسابات فإنها تصبح وافية بالغرض وتشير صلاحية دليل الإثبات إلى نوعية الدليل ومدى تأثيره في رأي المراجع واستنتاجاته، فإذا كنا بصدد فحص حساب أي أصل من الأصول الملموسة (كالمخزون مثلاً) فإن رؤية المراجع للمخزون على الطبيعة بالمخزن يعطي للمراجع القناعة بوجود هذا الأصل. وتشير ملائمة دليل الإثبات إلى ارتباط هذا الدليل بالبند محل الفحص، لكي تتحقق المراجع من وجود حسابات العملاء (أي التحقق من أرصدة العملاء الظاهرة بميزانية المنشأة) يمكن للمراجع أن يحصل من العملاء على مصادقات مباشرة عن مديونياتهم للمنشأة، ولكي يتحقق المراجع من ملكية أصل ثابت للمنشأة يمكنه الحصول على شهادات من الغير (كشهادة من الشهر العقاري عن ملكية الأرض أو العقار) تؤكد ملكية هذا الأصل للمنشأة. وتشير موضوعية دليل الإثبات إلى عدم تأثره بشخص المراجع بمعنى أنه لو عرض نفس الدليل على أكثر من مراجع لوصلوا إلى نفس الاستنتاجات، فالمستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومحاضر فحصها واستلامها وأذون الصرف الصادرة لسداد قيمتها في مجموعها تعطي القناعة لأي مراجع بحدوث عملية الشراء وجديتها.¹⁹

¹⁸ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية - التأصيل العلمي والممارسة العملية - ص: 263، 264.

¹⁹ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص 235

المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات

عند تقرير أي إجراء مراجعة يمكن استخدامه، يمكن للمراجع أن يختار نوعاً من سبعة أنواع عامة. وفي ما يلي هذه الأنواع التي سيتم تعريفها:

- الفحص الفعلي
- المصادقات
- التوثيق
- الملاحظة
- الاستفسار من العميل
- إعادة التشغيل
- الإجراءات التحليلية

1- الفحص الفعلي:

يتمثل في الفحص الذي يقوم به المراجع أو الجرد الذي يقوم به المراجع للأصول الملموسة. ويتعلق هذا النوع من الأدلة عادة بكل من المخزون والنقدية ولكنه قابل للتطبيق على كل من:²⁰

التحقق من الأسهم، أوراق الدفع، المدينون، الأصول الثابتة الملموسة. ويجب عند إجراء التدقيق التمييز بين الفحص الفعلي لأصول ثابتة، مثل الأوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات، مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع. فإذا لم يكن للشيء محل الفحص، مثل فاتورة البيع، قيمة في حد ذاته يطلق على الدليل اسم التوثيق. وعلى سبيل المثال، يكون الشيك قبل التوقيع مستنداً، وبعد التوقيع أصلاً، وعند إلغاؤه مستنداً مرة أخرى. ويتمثل التصرف النموذجي في فحص الشيكات فقط عندما تكون في أصول.

وبالتالي بعد الفحص الفعلي وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة التدقيق الموثوق فيها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل. وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل. ومع ذلك، لا يعد الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة بواسطة العميل، ويكون المراجع في عديد من الحالات غير مؤهلاً للتوصل إلى رأي عن العوامل النوعية مثل التكهّن أو الصحة. وأيضاً لا يمكن تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص الفعلي.

2- المصادقات:

²⁰ الفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص: 245، 246.

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع. ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين. وبرغم ذلك، تكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. ونظرا للثقة الشديدة واعتماد المراجع على المصادقات، يقوم المراجعون عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا. وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفي فريق التدقيق بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات.²¹

ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضا في حالة توافر بدائل أخرى. وعادة لا يتم استخدام المصادقات في مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي والتوثيق. وأيضا لا تستخدم المصادقات للتحقق من العمليات المالية المتبادلة بين المنظمات، مثل العمليات المالية للمبيعات، حيث يمكن للمراجع في هذه الحالة استخدام المستندات. وبالطبع يوجد استثناءات. افترض أن المراجع لفت نظره وجود عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادي للمبيعات تم تسجيلها قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أيام. في هذه الحالة يمكن أن يكون استخدام المصادقات أمرا ملائما.

وتحدد SAS 67 ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدامها. ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية من طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها الى المراجع بعد الرد عليها في كافة الأحوال. ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها. يعتمد المراجع على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول، حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات. وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهدا لاستيفاء وإتمام المصادقة. ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية. ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات. ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد، تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية.

وعندما يكون ذلك عمليا ومناسبا، يجب على المراجعون أن يرسلوا المصادقات إلى عينة من المدينين، لكون رصيد المدينين يمثل عادة جانبا هاما في القوائم المالية، ولأن المصادقات دليل يعتمد عليه بدرجة كبيرة. وعلى الرغم من أن إرسال المصادقات لا يعد متطلبا عند مراجعة الحسابات الأخرى بخلاف المدينين، إلا أن هذا النوع من الأدلة يكون مفيدا في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات.

وحتى يمكن اعتبار المصادقات دليلا يعتمد عليه، يجب أن يراقب المراجع هذا النوع من الأدلة منذ الإعداد وحتى استلام الاستجابات. فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقى الاستجابات، سيفقد المراجع القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلا محايدا وبالتالي ستخفض درجة الاعتماد عليها.

²¹الفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص: 246، 247.

3- التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظرا لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على الأقل، سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة.²²

ومثلا، يحتفظ العميل عادة، بأن الشراء من العميل، مستند الشحن، فاتورة بيع لكل عملية مالية للمبيعات. وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمراجع أن يستخدمها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات. ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث أنه متاح بسهولة للمراجع بتكلفة منخفضة. وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية. ويتمثل المستند الداخلي في المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى منظمة العميل ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية. زمن أمثلة ذلك: فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزن. أما المستند الخارجي فيتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه. وفي بعض الحالات لا تنشأ المستندات الخارجية خارج منظمة العميل وتنتهي بها. ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البائع، أوراق الدفع الملغاة، وبوالص التأمين، وتنشأ مستندات أخرى مثل الشيكات الملغاة لدى العميل ويتم إرسالها إلى الأطراف الخارجية ثم يتم إعادتها إلى العميل.

ويتمثل المحدد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل يعتمد عليه فيما إذا كان هذا المستند داخليا أم خارجيا، وإذا كان المستند داخليا، يجب التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل رقابة داخلية جيدة. حيث أن المستندات الداخلية التي تنشأ ويتم تشغيلها في ظل رقابة داخلية ضعيفة لا تشكل أدلة يمكن الاعتماد عليها.

ونظرا لأن المستندات الداخلية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إجراء العمليات المالية، سيوجد بعض المؤشرات التي تعبر عن اتفاق كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند. ولذلك، ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الاعتماد عليها بأكثر من المستندات الداخلية. وبعض المستندات الخارجية يمكن أن يعتمد عليها بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو خبراء محايدين. ومن أمثلة ذلك: الأوراق التي تثبت ملكية الأصول مثل الأراضي، بوالص التأمين، اتفاقات السندات، والعقود.

وعندما يستخدم المراجعون التوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة، يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي. فلفحص الحياة في عملية مالية مستنديها، يقوم المراجع، على سبيل المثال بتتبع يومية الحياة إلى فاتورة البائع وتقارير

²²الفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 248.

الاستلام المؤيدة لذلك وبالتالي مقابلة هدف الوجود. فإذا قام المراجع بالتبوع من تقارير الاستلام إلى يومية الحياة لمقابلة هدف الاكتمال، فلن يكن ذلك ملائما القول بأن هذا فحصا مستنديها.

4- الملاحظة:

تعد الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات، فمعظم العناصر أو الأمور الملموسة وتهم المراجع يمكن ملاحظتها، وغالبا ما يستخدم هذا الإجراء من إجراءات التدقيق في تحقيق واستيفاء أهداف التدقيق المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية (الرقابة الداخلية) والوجود،²³ من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العمل، فعلى سبيل المثال نجد أن اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات المتعلقة بصحة وشرعية العمليات تتطلب من المراجع ضرورة ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد نفذت أم لا، أما بالنسبة للاختبارات الأساسية فإن المراجع يجب أن يلاحظ العديد من أصول العمل الملموسة للتحقق من وجودها، ومقابلة أو مقارنة هذا بما هو مسجل في الدفاتر الخاصة بها، وبالمثل فإن النقدية والأوراق المالية المتداولة ويتم جردها ومقارنة هذا بما هو مسجل بدفاتر العمل، كما أن المراجع يلاحظ عملية جرد العمل الفعلي للمخزون ثم يقارن بعضا من هذا الجرد أو الحصر مع كشوف الجرد التفصيلية للعمل، كما يمكن التحقق من وجود الأراضي والمباني والآلات وتأييده من خلال ملاحظة المراجع، وبالطبع فلو أن المراجع لاحظ أن هناك آلة أو معدة جديدة، فإن عليه في هذه الحالة أن يتحقق من أن هذه الآلة أو المعدة قد سجلت في الدفاتر كآلة أو معدة مشتراه أو مؤجرة، وإذا كانت مشتراه فإن سجلات العمل يجب أن تعكس في هذه الحالة عبء أو مصروف الاستهلاك المناسب.

والجدير بالذكر هنا أنه على الرغم من أن ملاحظة الأصول الملموسة قد توفر دليلا هاما لإثبات وجود هذه الأصول، إلا أن هذه الملاحظة عادة ما تكون قليلة أو عديمة الفائدة لغرض التحقق من صحة مزاعم العمل الأخرى المتعلقة بالتقويم المناسب، واستقلال الفترة المالية وصحة عمليات اثباتها في سجلات الشركة، ومن ثم فإن إجراءات أخرى كفحص المستندات بالمنشأة قد تكون مفيدة للتحقق من مثل هذه المزاعم، فكل أهداف المراجع يجب تحقيقها واستيفائها بالطبع قبل إبداء رأي المراجع بخصوص صدق وعدالة عرض القوائم المالية، فنادرا ما يستطيع المراجع بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية بعد تحقيق هدف واحد فقط من أهداف التدقيق.

5- الاستفسار:

الاستفسار هو عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العمل، كما أنها تشار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية التدقيق، بدءا من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات، وبالطبع فإن مثل هذه الأدلة للإثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقات، ومع هذا فإن المراجع غالبا ما يتضمنها إقرار الإدارة (خطاب موقع بواسطة الإدارة ويتضمن إقرار منها بصحة مزاعمها)، إلا أن التدعيم الحقيقي لمثل هذه

²³ وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 330، 331

الأدلة للإثبات الشفهية إنما يتمثل في أمانة وسمعة العميل. ويكون المراجع عادة ما يقاوم لشدة التعامل مع العملاء الذين يفتقدون هذه الأمانة فانه يكون معه بعض الحقـ منطقياـ في الاعتماد على مزاعم العميل.²⁴

ومع أن معايير المهنة (نشرة 19) قد اعترفت بصحة وشرعية هذه الأدلة للإثبات الشفهية، إلا أنها حذرت المراجع من أن يعتبر هذه الأدلة الشفهية بديلا للأساليب الأخرى التي توفر أدلة إثبات مباشرة وأكثر صلاحية وجدارة، كما أن هذه النشرة قد تطلبتـ بالإضافة إلى ذلكـ ضرورة تضمين هذه الإجابات الشفهية بخطاب إقرار الإدارة، ومن ثم فإن هذا الإقرار المكتوب من الإدارة يجب أن يتطابق مع الإجابات أو المزاعم الشفهية التي حصل عليها المراجع من العميل أثناء أدائه لمهمته، وبهذا الشكل فإن هذا الإقرار يفيد في تخفيض احتمال سوء الفهم بخصوص هذه المزاعم أو الإجابات، كما أنه يؤكد من ناحية أخرى على مسؤولية الإدارة الأساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية، ويؤرخ هذا الإقرار بتاريخ آخر يوم من أيام العمل الميداني، ومن ثم فانه فإنه يمثل آخر الواجبات المطلوب أدائها بواسطة المراجع عند قيامه بمهمة التدقيق، كما أن الخطاب يوجه إلى المراجع، ويوقع بواسطة الشخص (أو الأشخاص) المسؤول بالشركة.

ويتضمن هذا الإقرار كافة مزاعم العميل المتعلقة بالقوائم المالية، والتي منها:

- مسؤولية الإدارة عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية.
 - توفير كافية السجلات المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع.
 - على حد علم الإدارة، فإن القوائم المالية لا تتضمن أية أخطاء أو مخالفات جوهرية.
 - على حد علم الإدارة، فإن الشركة ملتزمة بالترتيبات التعاقدية المتعلقة بمهمة التدقيق.
 - الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية التي تمت من طرف واحد ذو صلة بالشركة.
 - كافة الأمور المحتملة (كالتزامات أو الخسائر أو التصرف غير القانونية... إلخ) التي تمت إلى علم الإدارة قد أبلغت للمراجع وأفصح عنها بشكل مناسب.
 - الإفصاح عن كافة الأحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية موضع التدقيق بشكل مناسب.
- وبالطبع فإننا يجب أن نأخذ في اعتبارنا أن مثل هذه القائمة السابقة للمزاعم التي يمكن أن يتضمنها إقرار الإدارة لم تتضمن كافة العناصر التي يمكن أن تدرج بهذا الخطاب، فالمراجع والإدارة يجب أن يتفقا على أي عنصر يتبين لهما أنه من المناسب الإفصاح عنه بخطاب إقرار الإدارة، هذا ويجب أن يقتصر هذا الإقرارـ بصفة عامةـ على تلك العناصر الهامة نسبيا، إلا أن هذه الأهمية النسبية يجب أن لا تطبق على الإفصاحات المتعلقة بالتصرفات غير القانونية والمخالفات، كما أنها لا تطبق بخصوص مزاعم الإدارة المتعلقة بإتمام السجلات المحاسبية.

وعلى الرغم من أن خطاب إقرار الإدارة لا يمثل بصفة عامة دليل اثبات له صلاحية عالية، إلا أنه يعد من أدلة الإثبات الشفهية الهامة لدرجة أن رفض الإدارة في إعداد هذا الخطاب قد يحول دون إبداء رأي غير متحفظ بواسطة المراجع،

²⁴ وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 336، 337.

ففي مثل هذه الأحوال أما أن يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو أن يمتنع كلية عن إبداء الرأي، فإقرار الإدارة يعد جزء هام لإتمام مهمة التدقيق.

6- إعادة التشغيل:

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم التدقيق عنها.²⁵ ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل، وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً، وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. ومثلاً، يقوم المراجع عادة بإداء اختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.

7- التدقيق التحليلية الانتقادية:

تستخدم إجراءات التدقيق التحليلية الانتقادية عادة معاً للمساعدة في اكتشاف الأمور الغريبة والعلاقات الغير عادية الموجودة في البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات.²⁶

وتتم التدقيق التحليلية الانتقادية عن طريق إجراء نظرة فاحصة للدفاتر والسجلات لاكتشاف القيود والارصدة غير العادية والمسائل والأمور الغامضة للاستفسار عنها ومراجعتها بدقة ومعرفة الأسباب الكامنة وراءها والتي قد تفود المراجع إلى الحصول على أدلة إثبات إتمام مهمته، فعلى سبيل المثال عند فحص حساب النقدية في دفتر الأستاذ العام، يتوقع المراجع وجود قيد شهري للمقبوضات وآخر للمدفوعات فإذا لاحظ المراجع أثناء قيامه بالتدقيق التحليلية الانتقادية لهذا الحساب زيادة قيود المدفوعات والمقبوضات عن اثني عشرة مرة خلال السنة المالية، فإن هذا الامر غير العادي يثير انتباهه ويدعوه للبحث عن أسبابه والتي قد تعود إلى وجود خطأ الازدواج في إثبات أحد القيود الشهرية أو وجود اختلاس لقيمة المقبوضات المثبتة بالدفاتر.

وعلى ذلك فالتدقيق التحليلية الانتقادية توجه نظر واهتمام المراجع إلى الأمور غير العادية والتي تتطلب إجراءات مراجعة تفصيلية أخرى كالاستفسار والتدقيق المستندية، وتتطلب التدقيق التحليلية الانتقادية كفاءة عالية وخبرة كافية ونظرة ثاقبة للبيانات التي تعرض عليه.

وتستخدم التدقيق التحليلية الانتقادية لتوفير أدلة الإثبات على العلاقات غير العادية الموجودة في بيانات المنشأة، فالمحاسبة تعتمد على استخدام نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ومن ثم فإن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بالدفاتر، فالخطأ في حساب ما يسبب خطأ في حساب

²⁵ ألفين أرينز، جيمس لوبك، التدقيق مدخل متكامل، مرجع سابق، ص: 249.

²⁶ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات التدقيق ومعاييرها، مطبوعات جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص-ص: 206، 207.

آخر فعلى سبيل المثال المغللة في قيمة مخزون آخر الفترة يؤدي إلى انخفاض تكلفة المبيعات ومن ثم المغللة في مجمل الربح ومن ثم صافي الربح، وعلى نفس المنوال توجد علاقات ارتباط بين عناصر حسابات عديدة، من أمثلة العلاقة بين الحسابات الآتية:

- المبيعات والمدينون.
- الاستثمارات وإيرادات الاستثمارات.
- النقدية والمدينون.
- القروض والفوائد المدينة.
- الأصول الثابتة والاهتلاكات.

ويقوم المراجع بفحص وتحليل العلاقات القائمة بين المعلومات المالية وإجراء المقارنات بينها بهدف اكتشاف أي تقلبات أو تغيرات شاذة في هذه العلاقات وأسباب هذه التغيرات والتي قد ترجع إلى ظروف وعوامل اقتصادية أو إدارية أو حتى سياسية، وفي حالة عدم وجود تبريرات للتقلبات أو التغيرات غير العادية فإن المراجع يأخذ في اعتباره احتمالات وجود غش أو تلاعب.

وتستخدم التدقيق التحليلية الانتقادية في مرحلة التخطيط للمراجعة لتحديد العناصر التي توجد بينها علاقات غير عادية وتتطلب عناية خاصة من المراجع أثناء عملية جمع أدلة الإثبات، كما يستخدم أثناء تنفيذ العمل الميداني وفي نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات لتوفير تدعيم موثق لأرصدة القوائم المالية موضع الفحص والتدقيق.

المطلب الرابع: العلاقة بين أهداف التدقيق وإجراءاتها وأدلة الإثبات

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة المالية في التوصل إلى رأي فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة معلومات القوائم المالية، ويقوم المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف بتصميم إجراءات التدقيق التي تجعل أداء المهمة يتفق مع معايير الأداء المتعارف عليها ويوضحها في برنامج التدقيق، ويؤدي تنفيذ إجراءات التدقيق إلى جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها كأساس لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية.

وعلى ذلك فإن المراجع يتبع الخطوات الآتية عند مراجعة القوائم المالية:²⁷

- تحديد أهداف التدقيق وتوضيح ذلك في برنامج التدقيق.
- تحديد طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق وتوضيح ذلك في برنامج التدقيق.
- تحديد الوسائل اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق وتوضيح ذلك في برنامج التدقيق.
- تحديد إجراءات التدقيق والاختبارات المطلوبة والتي تكون كل وسيلة من وسائل أدلة الإثبات.

²⁷ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع سابق، ص: 180

- تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل إجراء من إجراءات التدقيق وتحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل إجراء وتوقيعه بذلك.

- فحص وتقييم أدلة الإثبات.

ووفقاً لهدف مراجعة القوائم المالية الرئيسي، فالوصول إليه يتطلب تحديد مجموعة من الأهداف التفصيلية أو الفرعية تنبثق من الهدف الرئيسي ويؤدي تحقيق مجموع هذه الأهداف إلى تحقيقه، وترتبط هذه الأهداف بالمعلومات التي توضحها الإدارة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة عن تسجيل وتلخيص المعلومات المالية والتقرير عنها في القوائم المالية، وللتأكد من صحة هذه المعلومات فإن المراجع يسعى لتحقيق الأهداف الآتية عند فحص ومراجعة أرصدة القوائم المالية:

1- سلامة وكفاية الإفصاح في القوائم المالية: يهتم المراجع بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف وبالقيم السليمة، فعلى سبيل المثال: عندما تتعرض الإدارة أرصدة حسابات المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها بقائمة المركز المالي فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية بأن أرصدة هذه الحسابات كلها ناتجة من العمليات الآجلة الخاصة بالمنشأة وأن مخصص الديون المشكوك فيها الملائم قد تم تحديده، وهنا يسعى المراجع إلى تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من التحقق من صحة هذه التأكيدات.

2- التحقق من صحة وشمول العمليات المالية:²⁸ يتطلب الحصول على هذه التأكيدات وتحقيق هذا الهدف قيام المراجع بالتحقق من أن كافة العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد المنشأة والتزاماتها وذلك عن طريق التأكد من وجود تأكيد ودعم مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتجت عنها الأرصدة بالقوائم المالية.

3- التحقق من وجود وملكية الأصول وصحة الالتزامات: يتحقق المراجع من وجود الأصول المسجلة بالدفاتر والتي تظهر أرصدها في قائمة المركز المالي من خلال المعاينة والجرد العملي كما يتحقق من ملكية المنشأة لها عن طريق فحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال يطلع على عقود شراء وملكية الأصول.

4- التحقق من استقلال الفترة المالية: يهدف هذا التأكيد إلى التحقق من أن الإيرادات والمصروفات قد تم تخصيصها على الفترة المالية طبقاً لمبدأ الاستحقاق وذلك يتطلب من المراجع التحقق من أن كافة العمليات المالية قد حدثت خلال الفترة المالية وحتى نهايتها قد تم تسجيلها خلال الفترة وأن بعض العمليات التي تخص الفترة السابقة أو التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية.

5- صحة تقييم الأصول والالتزامات: يمثل صحة تقييم الأصول والالتزامات الظاهرة بقائمة المركز المالي هدفاً هاماً بالنسبة للمراجع، والإدارة عند عرضها لأرصدة عناصر الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي، إذ إن ذلك يقدم تأكيدات صريحة بأن تقييم هذه الأصول والالتزامات قد تم وفقاً للمبادئ والمعايير

²⁸مرجع سابق، ص: 181.

المحاسبية، ويسعى المراجع إلى التحقق من أن الأصول الثابتة تم تقييمها بالتكلفة التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع، ويقوم المراجع بالتحقق من صحة تقييم الالتزامات بالاطلاع على عقود الارتباط بها وخضم الدفعات النقدية المسددة من قيمتها للوصول إلى القيمة النقدية المطلوب سدادهما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

6- التحقق من الوجود: يسعى المراجع إلى التحقق من أن كافة الأصول ذات الطبيعة المادية والظاهرة بالقوائم المالية مثل المباني والأراضي والمعدات والنقدية والمخزون موجود فعلا لدى المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية كما يتحقق من وجود كافة الالتزامات كالقروض والدائنين وأوراق الدفع الظاهر أرصدها في القوائم المالية.

المبحث الثالث: جودة أدلة الإثبات

اهتمت العديد من الدراسات بصفة عامة على تحديد مفهوم شامل لجودة أدلة الإثبات، لأنه يرتبط بمجموعة من المحددات المتغيرة وعدة أسباب أخرى متعددة. إن مفهوم جودة أدلة الإثبات يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين للحسابات، وغيرهم لذا لا يمكننا تحديد مفهوم شامل لجودة أدلة الإثبات.

المطلب الأول: مفهوم جودة أدلة الإثبات وتقييمها

أولاً: مفهوم جودة أدلة الإثبات

هناك عدة تعاريف حول جودة أدلة الإثبات نذكر منها مايلي:²⁹

تعرف جودة أدلة الإثبات على أنها: "ما تتمتع به هذه الأدلة من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية تساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".

كما تعرف على أيضاً أنها: "تلك البيانات والمعلومات الموائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي لها، وبذلك فإن البيانات والمعلومات عالية الجودة هي التي تناسب حاجة المستخدمين وتعد بهدف الوصول الى معلومات موائمة في ضوء مجموعة من المعايير المرجعية".

مما سبق يتبين لنا أن جودة أدلة الإثبات هي مدى التطبيق والالتزام بالقواعد والإجراءات المحددة والتي تعكس الدرجة التي تلي بها المعلومات احتياجات المستخدم وفقاً لمتطلباته وحاجته للمعلومة.

المطلب الثاني: كفاية وصلاحية أدلة الإثبات

²⁹ عبد الباسط ميدون، محمد مكاي، دور الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية _ استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين _ مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد: 1، 2023، ص-ص: 280، 281.

أولاً: كفاية أدلة الإثبات

تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع، ولكون التدقيق المالية تعتمد أساساً على الاختبارات أو العينات للبيانات الناتجة عن النظم المختلفة والأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية، فإن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد والمتعلق بكفاية أدلة الإثبات هو: ما المقدار الكافي من أدلة الإثبات؟ وما هو حجم العينة الكافي لتدعيم رأي المراجع بشكل ملائم؟

وللأسف فإن معايير التدقيق لم توفر إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، وإنما على العكس فإن قرار حجم العينة يعتمد إلى حد كبير على تقدير المراجع، بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية التدقيق، وبصفة عامة فإنه يجب على المراجع دراسة العوامل التالية لتمكينه من إجراء هذا الحكم وذلك التقدير: 30

- طبيعة العنصر موضع الفحص
 - جوهرية أو بالأحرى الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات المحتملة المتعلقة بالعنصر موضع الفحص
 - درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص
 - نوعية وصلاحيات أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة
- وعلى الرغم من أن معايير التدقيق لم تتطلب ضرورة استخدام طرق وأساليب العينات الإحصائية في تحديد حجم العينات أو الاختبارات، إلا أن المعرفة الإحصائية قد وفرت لنا التحديد الكمي لهذه العينات عند استخدام هذه الأساليب للمعينة، وحتى عندما لا تستخدم هذه الأساليب للمعينة فإن المراجع يجب أن يأخذ في اعتباره درجة الثقة ومستوى الدقة المطلوبة وتشتت المجتمع المختارة منه العينة، فضلاً عن حجم هذا المجتمع.
- وبالطبع فإن عملية سحب ومراجعة عينة المجتمع غالباً ما تكون مكلفة جداً، فهي تتطلب وقتاً وجهداً جوهرياً من جانب المراجع والعاملين بالمنشأة موضع التدقيق الذين يساعدون المراجع، ولهذا فإن المراجع غالباً ما يعتمد على معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات، وبحيث لا تزيد تكاليف أدلة إثبات التدقيق بحال من الأحوال عن منافعها المتوقعة، ولأن المراجع يعمل في بيئة تنافسية جداً، فإن المراجع غالباً ما يستخدم إجراءات مراجعة أقل تكلفة للحصول على أدلة إثبات مقنعة بدلاً من إجراءات مراجعة أكثر تكلفة يمكن أن تكون مطلوبة للحصول على أدلة إثبات مقنعة تماماً، فالاعتماد على أحجام كبيرة لعينات التدقيق ممكن أن يؤدي إلى عدم كفاية المهمة وزيادة أتعابها، مما قد ينتج عنه خسارة العملاء، هذا من ناحية أما الأخرى فإن هناك أيضاً تكاليف ترتبط بعدم كفاية أدلة الإثبات، فرأي المراجع بناء على أدلة غير كافية قد يعد إهمالاً في ممارسة مهمته، الأمر الذي قد يعرضه للمساءلة القانونية، ومن ثم فإننا قد نصل إلى قناعة بأن كفاية الأدلة إنما يعني "الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية".

ثانياً: صلاحية أدلة الإثبات

³⁰ وليام توماس، التدقيق بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 313، 314.

الصلاحية بشكل عام أمر يتعلق بالكيف والجودة وصلاحية أدلة الإثبات تعنى جودتها التي تعطيها القوة الإقناعية، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليها في استنتاج رأي فني محايد بخصوص العناصر محل الفحص والتدقيق وارتباطها بتحقيق أهداف التدقيق فضلا عن موضوعيتها، ومن ثم توجد مجموعة من العوامل تؤثر على صلاحية أدلة الإثبات تتمثل في الآتي:³¹

- 1- فعالية أدلة الإثبات: يقصد بفعالية الدليل مدى إمكانية الاعتماد عليه في التوصل إلى رأي منطقي، ولترشيد الحكم على مدى فعالية أدلة الإثبات لابد وأن يأخذ المراجع في اعتباره ما يلي:
 - أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها في ظل نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك التي يتم الحصول في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
 - المعلومات المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد أكثر إقناعا من المعلومات التي يحصل عليها من خلال المناقشات مع العاملين بالمنشأة.
 - أدلة الإثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة الإثبات الداخلية.
- 2- ملائمة أدلة الإثبات: تعني ملائمة أدلة الإثبات ارتباطها بتحقيق أهداف التدقيق، فإذا كان هدف المراجع يتمثل في التحقق من وجود المخزون فيمكنه الحصول على دليل إثبات ملائم من خلال جرد المخزون، ومع ذلك فإن هذا الدليل لا يعتبر ملائما لتحقيق هدف التحقق من ملكية المخزون وصحة تقييمه، ويتطلب الأمر جمع أدلة إثبات أخرى ملائمة للتحقق من ملكية وصحة تقييم المخزون، وكمثال آخر على ملائمة دليل الإثبات تستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدينين لأنها توفر دليلا ملائما وأكثر إقناعا، وللتحقق من صحة تقييم هذه الحسابات يتم جمع الحسابات الشخصية ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب والسياسات المعلنة للمنشأة بخصوص هذه الحسابات للحصول على أدلة إثبات ملائمة لهدف التحقق من صحة تقييمها.
- 3- موضوعية دليل الإثبات: يقصد بموضوعية دليل الإثبات ابتعاده عن التحفيز بحيث إذا قام بفحصه أكثر من شخص محايد فإنه يصل إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال عندما يهدف المراجع إلى التحقق من ملكية المنشأة للألات والمعدات يقوم بفحص فواتير البيع فضلا عن المستندات الأخرى التي تؤيد شراء وتسلم الألات والمعدات وتكون هذه المستندات دليل إثبات يتمتع بدرجة عالية من الموضوعية، والسبب أن هذه المستندات لو تم فحصها بواسطة مراجعين آخرين فسوف يتوصلون إلى استنتاج نفس الرأي المتعلق بملكية المنشأة للألات والمعدات.
- 4- توقيت الحصول على أدلة الإثبات: يعتبر توقيت الحصول على أدلة الإثبات عاملا هاما يؤثر على مدى صلاحيتها وتظهر أهمية عنصر التوقيت عند الحصول على أدلة إثبات لتحقيق الأصول والخصوم المتداولة وأرصدة قائمة الدخل، فعلى سبيل المثال أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ إعداد القوائم المالية تتوفر لها درجة عالية من الصلاحية وذلك بالمقارنة بأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراء جرد المخزون في فترات زمنية أخرى.

³¹ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 186، 187.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على حجم الأدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها

من المسلم به أن يحصل مدقق الحسابات على أكبر قدر من أدلة الإثبات، إلا أنه يوجد العديد من العوامل والتي قد تجبر المدقق على تضيق نطاق أو حجم الأدلة التي ينبغي عليه جمعها أو توسيعها وأهمها:³²

- 1- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه: كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص كان من الضروري الحصول على عدد أكبر من الأدلة، والعكس صحيح.
- 2- سهولة التلاعب في العنصر: كلما كان احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر محل الفحص كبيراً وجب على المدقق أن يحصل على كمية أكبر من الأدلة. مثلاً، عنصر النقدية من أكثر العناصر عرضة للاختلاس لذا يجب على المدقق أن يكون حريصاً وأن يجمع أدلة كافية حول هذا العنصر، وعلى العكس بالنسبة إلى عنصر الأراضي.
- 3- تكلفة الحصول على الدليل: تكلف عملية جمع الأدلة المدقق جهداً وزمناً ومالاً لذا يجب عليه قبل حصوله على الدليل أن يقارن ما بين تكلفة الحصول عليه وبين الفائدة منه. فإذا كانت الفائدة أكبر من التكلفة فإنه يجب عليه ألا يتوانى في الحصول عليه.
- 4- درجة فعالية الرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية هو دليل بحد ذاته. وهذا يعني إذا كانت فعالية هذا النظام جيدة يمكن للمدقق أن يقلل من كمية الأدلة التي يقوم بجمعها والعكس صحيح.
- 5- مدى تجانس الدليل مع العنصر: ليس كل دليل صالحاً لتكوين القناعة الكافية في جميع الأحوال فالوجود الفعلي يصلح للأصول المادية والمصادقات للحسابات تحت التحصيل.
- 6- هدف التدقيق: قد يكفي دليل واحد، فمثلاً إذا كان هدف التدقيق التأكد من وجود النقدية فيقوم المدقق بالجرد الفعلي لهذا العنصر. أما إذا كان هدف التدقيق معرفة القيمة الفعلية لبضاعة آخر المدة، فبالإضافة إلى ملاحظة الجرد الفعلي لابد من التأكد من الملكية ومن صحة التقويم.

المطلب الرابع: تقييم أدلة الإثبات

على مدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة، في ظل الظروف الخاصة بعملية التدقيق وتقديراً لمخاطر الجوهرية، واحتمال وجود تحريفات في البيانات المالية

. ويتأثر حكم المدقق بالنسبة لأدلة التدقيق فيما إذا كانت كافية ومناسبة بالعوامل التالية:³³

- أ- أهمية الخطأ المحتمل على مستوى الإثبات (العمليات والأرصدة)، واحتمال أن يكون له أثر جوهري، سواء فردياً أو بالاشتراك مع أخطاء جوهرية أخرى محتملة في البيانات المالية.

³² حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول التدقيق الجزء الأول، أصول التدقيق الجزء الأول، مؤسسة الورق لتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 1999 ص: 376.

³³ جمال الطرايرة، محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الورقة الثالثة- التدقيق، 2013، ص: 222.

- ب- فاعلية استجابة الإدارة وأنظمة الرقابة للمخاطر.
- ج- الخبرة التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق السابقة فيما يتعلق بالأخطاء المشابهة المحتملة.
- د- نتائج إجراءات التدقيق التي يتم أدائها، خاصة إذا ظهرت هذه الإجراءات حالات احتيال أو خطأ محددة.
- هـ- مصدر و موثوقية المعلومات المتوفرة.
- و- الإقناع في أدلة لتدقيق.
- ز- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.
- ح- مدى التقديرات المحاسبية و الإفصاحات هامة المستخدمة لإعداد البيانات لمالية المنشأة.

خلاصة:

إن عملية التدقيق لن تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية متخذي القرار دون إن تكون ذات جودة وبمواصفات معينة تلقى قبولا عاما ويمكن استخدامها كأداة لاتخاذ القرارات، وعليه فان تقارير مراجع الحسابات لابد إن تكون ذات جودة، حتى يتحقق هذا الشرط وجب عليها إن تعتمد على أسس صحيحة تتمثل في أدلة الإثبات ذات مصداقية ومقبولة عامة.

واهم شرط بالنسبة لأدلة الإثبات هو الفحص الفعلي أي إن الوثائق لابد إن تكون موجودة فعلا بشكل مادي، كما إن هذه الوثائق لابد إن تحتوي على مصادقات لبث روح الاطمئنان الموثوقية، كما إن هذه الوثائق لابد إن تكون بمواصفات قانونية معينة وموحدة نص عليها القانون التجاري كما أنها تحتوي على أي ملاحظات ضرورية دون اللجوء إلى العميل للاستفسار منها، إن هذه الوثائق تعتبر مدخلات نظام المعلومات وبالتالي تعتبر وسيلة تشغيل النظام.

الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق

وجودة التدقيق

تمهيد:

مع انفصال الملكية عن التسيير وظهور مهنة التدقيق أصبحت المؤسسات تسعى إلى إعطاء صورة حسنة عن العملية التسييرية، واستخدمت في ذلك كل الطرق الممكنة الجيدة منها وغير الجيدة، ولكون المدقق الخارجي هو عنصر بشري يتأثر بمختلف الضغوط والظروف المحيطة به، فإن مخرجات المدقق الخارجي أصبحت تتفاوت جودتها من مدقق إلى مدقق الأمر الذي يؤثر على مستعملي القوائم المالية. ولهذا طالبت المنظمات الدولية بضرورة سن إرشادات وتوجيهات للمدققين في شكل دراسة للتدقيق وجودته، وهو ما سنتطرق إليه في هذا الفصل.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

يعتبر التدقيق العملية المنظمة للحصول على الأدلة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي للوصول إلى رأى فني محايد حول المركز المالي الحقيقي لها.

ومن هذا المنبر نتطرق إلى تعريف التدقيق وتذكر أنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه.

أولاً: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت تعاريف التدقيق من مرجع لآخر، وسنبرز البعض منها فيما يلي:

✓ يعرف التدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.¹

✓ يعرف التدقيق على أنه عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبة وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.²

✓ يعرف على أنه فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.³

✓ يعرف على أنه اختيار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقبل يمكنه من إعطاء رأي فني محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف.⁴

أما في تعريف آخر فإن التدقيق عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كف ومستقل.⁵

ومنه نستنتج أن التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 13.

² محمد التهامي طواهر، التدقيق والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 19.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص: 18.

⁴ هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 22.

⁵ ألفين أدينز جيمس لوبك، التدقيق، مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر اديسطي، دار المريح للنشر جزء الثاني، المملكة العربية السعودية، 2002، ص: 16.

ثانيا: أنواع التدقيق.

تتعدد أنواع التدقيق فهي تتلقي في الأهداف، لكن الاختلاف يمكن في الزاوية التي ينظر عليها من خلالها وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات من خلال الآتي:

1- من حيث القائم بعملية التدقيق.

أ- **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة الأقسام الثلاثة التالية:

- **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال الرقابة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات.

- **التدقيق التعاقدية:** (الاختياري) وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والذي تحدده سنويا

- **الخبرة القضائية:** وهو الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المؤسسة¹

الجدول رقم (1-2) يوضح الفرق بين الأنواع الثلاثة:

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهنة	مؤسساته ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو المجلس الإدارة	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شريعة وصدق الحسابات وصور الفوتوغرافية	المصادقة على شريعة وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الاطراف.

1- محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 47.

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامها تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عامة، غير عادية)	المديرية العامة لمجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضائي
اختيار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهنة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدينة، جنائية، تأديبية	مدينة، جنائية، تأديبية	مدينة، جنائية، تأديبية
التسريح	مهنة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 8، 2003، ص: 28.

ب-التدقيق الداخلي: هو تدقيق يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق بالخارجية فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية. ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد لإدارة تعمل على مد الإدارة

باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:¹

✓ دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

✓ الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

✓ ج- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

ولتنفيذ التدقيق الداخلي يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال بحيث يتولى المهام التالية:

— الرقابة قبل الصرف للتحقيق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.

الرقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة لها والمرتبطة بأعمال المشروع.

— التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمشروع للسياسيات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية.

التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية قبل إتمام الصرف الفعلي.

إذا من التعاريف السابقة لطبيعة كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه واختلاف.

يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي:

- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال بهدف توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة والاعتماد عليها لمراقبة إعداد تقارير مالية نافعة.

- كل منها يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

أما أوجه الاختلاف، يمكن إنجازها فيما يلي:

- من حيث الهدف.

- من حيث العلاقة بالمنشأة.

- من حيث نطاق وحدود العمل.

- كم حيث التوقيت المناسب للأداء.

- من حيث المستفيدين.²

وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.³

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2015، ص: 16.

² - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 17.

³ - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 18.

الرقم	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	-تحقق أعلى كفاية إدارية خلال القضاء على الإشراف اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة والتواصل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
2	علاقة القائممعملية التدقيق بالمنشأة	-موظف من داخل المنشأة	-شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة
3	نطاق وحدود التدقيق	-تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديهم وقت وإمكانات تساعد على مراجعة عمليات المنشأة	-يتحدد نطاق وحدود العمل وفق للعقد الواقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	-يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية اختيارية وفقا لحجم المنشأة	-يتم فحص بصورة نهائية طوال السنة المالية -قد يكون كامل أو جزئي -إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدون	-إدارة المنشأة	-قراء التقارير المالية

المصدر: أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2015، ص: 16.

2- من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين.

- أ- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار وقوانين المالية) يتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه. في حالة تعدد الدقيقين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناء من ذلك بعين مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق اختياري.
- ب- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري): الأصل في التدقيق أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح. لذلك فإن التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق (مراجع) عند تحديد أنظمة الشركاء عند الانضمام أو الانفصال. وكذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة في المدقق عند طلب قروض.

3- من حيث مجال أو نطاق التدقيق.

يتقسم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين:

- أ- التدقيق الكامل: هو الذي يخول لمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على كل من مدقق في نهاية الأمر إبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختيارية

ب- التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات على سبيل الحصر. ويتعين على المدقق في هذه الحالة أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل تحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات، ويتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

4- حيث مدى الفحص أو حجم الامتيازات.

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين

أ- التدقيق الشامل أو التفصيلي: يعني التدقيق الشامل أو التفصيلي أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات أو المستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص. من الملاحظ أن هذا التدقيق تصلح للمنشأة صغيرة الحجم، حيث إنه في حالة المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.¹

ب- التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يعتمد على نتائج اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر التدقيق الاختياري الآن هو الأساس السائد للعمل الميداني والتدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس. والجدير بالذكر في هذه المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختياري من جهة أخرى و ذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع اليود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنه يكون اختياري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وكذلك الحال بالنسبة للتدقيق الجزئي إذا قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق، وقد اختياري إذا تم اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

5- من حيث توقيت عملية التدقيق.

نميز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.

أ- التدقيق المستمر: يعني أن عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة، وبطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية فالتدقيق المستمر تعمل على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي وهذا النوع من التدقيق يعد مناسباً لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم.

ب- التدقيق النهائي: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً

¹ -احمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 19.

سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة.

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- تتوفر عدد كبير من مساعدي المدقق، مما يمكنهم من التردد على مستمرة المؤسسة بصفة.

6- من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق.¹

نميز بين ثلاث أنواع من التدقيق. تدقيق القوائم المالية وتدقيق العمليات (تدقيق التشغيلي) وتدقيق الالتزام والجدول التالي ملخص لهذه الأنواع.

الجدول رقم (3-2): أنواع التدقيق من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق.

نوع التدقيق	طبيعة التدقيق	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير المدقق
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية.	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.	رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات.	سياسات الإدارية، القوانين، لقواعد التنظيمية، وأية متطلبات أخرى.	للخص لعملية التدقيق وتحديد درجة و مدى الالتزام.
التشغيلي	بيانات التشغيل والأداء.	الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة.	تدقيق الكفاية والفعالية وإعطاء التوصيات.

المصدر: إبراهيم طه عبد الوهاب، التدقيق النظرية والممارسة المهنية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر الطبعة الأولى 2004، ص: 17.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق.

أولا: أهمية التدقيق.

يلعب التدقيق أهمية كبيرة في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد والمعلومات المالية التي تعتمد عليها أي مجمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثمارية وكذا البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبة تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة الشركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، وكل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها

¹ - كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و التدقيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 32.

مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحاييد وهذا الشخص المستقل والمحاييد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح من جميع جوانبها المادية المركز المالي.

وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الوسيلة لا تكون فعالة إلا إذا كان من يقوم بها هو شخص خارجي مستقل عن المؤسسة وأهم هذه الطوائف المؤسسة والمساهمين والموردين أداة الضرائب ونقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة¹

1-أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة: إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي في محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.²

2-أهمية التدقيق بالنسبة للملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال عن الملكية عن الإدارة عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضم التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث الاختلاسات و التلاعب، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.³

3-أهمية التدقيق بالنسبة للموردين: تسمح لهم التدقيق بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الفاء بالتزاماتها في أجل استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة كبيرة، أما إذا كان العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة.

4-أهمية التدقيق بالنسبة للزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.⁴

5-أهمية التدقيق بالنسبة للعمال ونقابات العمال: يعطي التدقيق الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعد نقابات العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل الأجور منخفضة فهذا يدفع بنقابات العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.⁵

¹ - أحمد حلمي جعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 39.

² - خالد الراغب الخطيب وآخرون، الأصول العلمية والمالية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص: 11.

³ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص: 10.

⁴ - عبد الصمد نجم الجعفري، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص: 14.

⁵ - خالد راغب وآخرون، مرجع سابق، ص: 11.

6- أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك ومؤسسات: الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى الاقتراض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر وقدرة المؤسسة على السداد مستقبلاً، وتعود ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي.¹

7- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب: فهي تعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم وتعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية والعكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة بفحص عمليات المؤسسة ونتائجها مما يغطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة مما يساعد في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.²

ثانياً: أهداف التدقيق.

يمكن توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة وأخرى عملية.

1- الأهداف التقليدية: وتتمثل في الآتي:³

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسيات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية على وضع السياسيات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- الأهداف الحديثة: وتتمثل في الآتي:⁴

- مراقبة الخطط وسياسيات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.

¹ - محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص: 10.

² - أحمد خليل، التدقيق والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968، ص: 05.

³ - لقاضي حسين وآخرون، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق، عمان، الأردن، 1999، ص: 14.

⁴ - شعبان لطفي، التدقيق الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري المجمع سون طراك، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.
 - المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكبر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
 - مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
 - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- 3- الأهداف العملية (الميدانية): وتتمثل في:

- ✓ العرض و الإفصاح: يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليها المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عاما والطرق والسياسيات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.¹
- ✓ الشمولية أو الإكمال: إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية تمتاز بالشمول والتعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المدقق أن يتحقق ويتأكد من صحة البيانات المحاسبية والوثائق المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي في محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية.
- ✓ الملكية والمديونية: هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.²
- ✓ الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعي المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.
- ✓ التقييم والتخصيص: يهدف التدقيق من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الاهتلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات ومن ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بما تطبيقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ - مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 26.

² - محمد التوهامي طواهر، وآخرون، مرجع سابق، ص: 15.

✓ التسجيل المحاسبي: يتمثل هذا الهدف في التحقيق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية، إذ يتأكد هنا المدقق من المبالغ المسجلة في اليومية والأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي والمادي.

وتتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي:¹

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة.
- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع السجلات والمستندات التي تؤدي إليها.
- يقوم المدقق بالتحقق من العمليات الحسابية ويتأكد من دقتها.
- التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المدقق التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير.

✓ إبداء رأى في: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأى في محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المواد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية.²

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والناتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف جميع أنواع الغش والتلاعبات والأخطاء.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي

المبحث الثاني: جودة التدقيق.

شهدت الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المؤسسات على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق، على إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي الذي منيت به الشركات وانحيار أسواق رأس المال في بعض بلدان العالم، والمتتبع للضوابط والمعايير أو المبادئ المحلية أو الدولية والذي ينبغي أن يرقى من أدائها المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة لتتلاءم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركات. ولقد كانت هناك العديد من

¹ - شعباي لطفي، مرجع سابق، ص: 27.

² محمد التهامي وآخرون، مرجع سابق، ص: 19.

المحاولات لتعريف جودة التدقيق، وتختلف التصورات حول مفهوم جودة تدقيق الحسابات بين أصحاب المصلحة اعتماداً على مستواهم من المشاركة في عمليات التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق.

سننظر في هذا المطلب إلى تعريف جودة التدقيق وأهميتها.

أولاً: تعريف جودة التدقيق.

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المؤسسات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة وتستند جودة التدقيق إلى الجيد لنظام الرقابة وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول.¹

وفي مجال التدقيق هناك العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق منها (جودة التدقيق، رقابة الجودة، ضمان الجودة) ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين في هونكونغ إلى أن تأكيد الجودة هو عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.

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، كالموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد كي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الملائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهنة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق.²

وقد عرفت الجودة من خلال التمييز بين أربعة مستويات لها، والمتمثلة في الآتي:

__ جودة المطابقة، أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والموصفات المحددة في التصميم.

__ إرضاء الزبائن، وذلك من خلال الاقتراب منهم، وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات.

¹ - القاضي حسين، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، الطبعة الأولى، 2008، ص: 103.

² - معمرى أسامة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 2، ص: 38.

__ 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.

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

كما يشير مصطلح جودة التدقيق إلى خصائص الرأي الفني للمدقق التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية لعملية التدقيق، على إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية باعتباره هدفاً للجودة، و مرشداً أساسياً لتطوير وتحسين الرأي الفني للمدقق كلما سمحت بذلك المعايير ثم إضافة إلى اعتبار مستوى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية مقياساً لدرجة جودة التدقيق يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، و تعمل على تطوير المعايير المهنية باستمرار لتلبية هذه الاحتياجات بما يساهم في سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.¹

وتعرف جودة التدقيق من الناحية المهنية على أنها: قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها: الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهنة التدقيق. كما عرفت بأنها التأكيد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسيات والإجراءات المحددة الموضوعية، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق.²

ثانياً: 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:

1- الموثوقية: يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختيارها، 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.

2- الموضوعية: يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقسيمه ورأيه بشكل كامل اعتماداً على الحقائق والتحليل الأساسي.

¹ - سهام أكرم عمر الطويل، تأثير بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص: 23.

² - أحمد بربر، جودة التدقيق مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013_2014، ص: 06.

3- 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.

4- الوضوح: يكون تقرير التدقيق واضحاً وموجوداً 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.

5- الكفاءة: أي تخصيص المورد على عملي التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.

6- الفعالية: يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.¹

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

ونذكر منها:²

1- العوامل التنظيمية خاصة بمنشأة التدقيق:

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة التدقيق من حيث التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية، والسياسات المستخدمة داخل منشأة التدقيق والمتعلقة بقبول العملاء، وتعين المرجعين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال التدقيق، وقيود موازنة الوقت.

2- مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية:

تمثل معايير التدقيق شأنها أي معايير مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة التدقيق بناءً على الإلزام بها. وقد حرصت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال التدقيق والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرار تقييم مدى ملائمة للاحتياجات المتجددة للمستخدمين. وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية ثم المعايير الدولية.

أن التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق حيث يؤدي إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعلمياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد.

3- كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

نتيجة لظروف السائدة في سوق التدقيق، فإن حصول منشأة التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بأداب وسلوك المهنة أصبح أمراً صعباً، كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار في تقديم الخدمة للعملاء القدامى. وعلى الرغم من تلك الصعوبات فإنه ينبغي على منشأة التدقيق أن تحرص على الاستمرار في انتقاء العملاء الجدد وأن تستمر في تقديم الخدمة

¹ - آمال محمد عوض، أثر ممارسة التدقيق غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، 2008، ص: 41.

² - أحمد محمد نور، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص: 19.

للعلماء القدامى، وإن هذه العملية يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق. وبالتالي قصور في الوفاء بتوقعات الطرف الثالث. وإن تلك الآثار السلبية تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق بالنسبة لمراجع الحسابات.

4- كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة التدقيق:¹

نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق عمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة التدقيق تعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة التدقيق قد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بعملية تعيين المراجعين. كما قد تم الإشارة إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار المراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق.

5- كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمنشأة التدقيق على المهام التي تنطوي عليها عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة أداء التدقيق فضلا عن اعتبارها تطبيقا مباشرا للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميداني. إن أي منشأة متوسطة للمراجعة سينقسم العاملين بها إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين و بعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء منشأة التدقيق مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم..... الخ ومن ناحية أخرى تنقسم عملية التدقيق إلى عدة مهام، ولكن يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة فلا بد من تخصيص مهام التدقيق على مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة التدقيق بصورة تحقيق التوافق بين طبيعة التأهيل العلمي و العملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

6- هيكلية عملية التدقيق:

يعتمد مفهوم عملية التدقيق على أن عملية التدقيق يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية. وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت التدقيق في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل، ولا شك أن هيكلية أعمال التدقيق يترتب عليها زيادة كفاءة عملية التدقيق وبالتالي زيادة جودة تلك العملية حيث تسمح عملية الهيكلية لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا وحكما شخصيا.

7- قيود الوقت:

أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجعي الحسابات بمنشآت التدقيق هي قيود ضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في توقيت محدد، ولا شك أن هذه القيود تؤثر على أداء مراجع الحسابات والذي يمثل حجر الزاوية

¹¹ - مرجع سابق، ص: 24.

في تحقيق جودة التدقيق. وتعتبر هذه القيود أمراً طبيعياً في منشآت التدقيق الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المنشآت ونتيجة ذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة عمليات التدقيق، وفي كثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمنشأة التدقيق إلى الحد من وقت عملية التدقيق وإنهاءها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق.

8- التطوير والتعليم المهني المستمر:

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها ومن الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة التدقيق وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

رابعاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق:

1- استقلال مدقق الحسابات: ترجع أهمية استقلال محقق الحسابات لكونه أحد أهم معايير التدقيق، وأن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضافة الثقة على المعلومات تلك القوائم المالية.

2- درجة خبرة مدقق الحسابات: تعتبر خبرة مدقق الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع حالات فشل عملية التحقيق الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية.

3- مدى متابعة المدققين العاملين بمكتب التدقيق: تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق العمل والإشراف عليه ما أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التحقيق، وتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن إصدار المعلومات للمساعدين، التعرف على مشاكل الهامة التي تتعرض للانجاز، تدقيق ما تم أدائه من مهام، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ويجب أن تتم عملية المتابعة في توقيت الملائمة لا يؤدي إلى زيادة الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تحقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها.¹

خامساً: أهداف جودة التدقيق:

نذكر منها ما يلي:

- توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد وكذلك التشجيع على طرح الأفكار

والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل.

- ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين.

- اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال.

- تطوير وتبسيط إجراءات العمل.

¹ - ميلودي حسنية ميرة مایسة، دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2020-2021، ص: 24.

- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة.
- رفع مستوى التعاون والتكامل بين إجراء المؤسسة.
- تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد.
- استبعاد الرسالة عديمة الفائدة
- رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العملية بين العاملين والزبائن.

سادسا: أهمية جودة التدقيق.

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق الإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسيات ذات الصلة ذات كفاءة للتعين والترقيات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عمليات التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات أعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في عملية اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع أطراف المستفيدة من عملية التدقيق.¹

المطلب الثاني: معيار 220 رقابة جودة التدقيق.

صدر المعيار الدولي رقم (220) على الرقابة على جودة عملية التدقيق (quality control for audit work) في شهر يونيو 1994، وهو من معايير التدقيق الدولية (ضبط جودة العمل في التدقيق)، ويهدف هذا المعيار إلى إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال:²

- السياسيات التي يتبعها مكتب التدقيق عند أداء مهنته.
- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق. ويجب تطبيق سياسيات والإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق وأيضا على عمليات التدقيق الفردية.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسيات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق ما يلي:

¹صنهاجي هبة، أثر تطبيق معايير الدولية في تحسين الجودة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، مجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.

²إياد حسن أبو شاهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص: 74_75.

1_ المتطلبات المهنية.

يقصد بها التزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلال، الأمانة والموضوعية والحفاظ على السر المهني وأخلاقيات المهنة. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسيات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسلوك المهني.

2_ المهارة والكفاءة.

يجب على مكاتب التدقيق أن تعين أشخاصا لديهم التأهل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال التدقيق بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصا والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار تأهل المدربين، وتوفير المعلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والترقية الوظيفية. والتي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل: المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة بين العملاء، تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقديمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنظيمها بغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

ومن بين هذه الإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق القيام بها ما يلي:¹

__ إعداد برنامج لتعين المحاسبين القانونيين المؤهلين عن طريق التخطيط للاحتياجات وتحديد أهداف التعين داخل مكتب التدقيق، وكذا المؤهلات التي يجب توافرها فيم يعهد إليه بمهنية التدقيق.

__ تحديد إرشادات ومتطلبات استمرار التعليم المهني وإعداد برامج توجيهية للعاملين في هذه المكاتب.

__ تشجيع الإشراف في برامج التدريب المهني الخارجية والمستمرة.

__ تشجيع العضوية في المتطلبات المهنية ومراعاة أن يقوم المكتب بدفع أو المساهمة في تكاليف ومستحقات العضوية

3_ توزيع مهام عملية التدقيق.

يقصد بها إسناد عملية التدقيق إلى فريق عمل متمكن في عملية التدقيق يمتلك مستويات عالية من كفاءة والتدريب المهنيين في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهما لفرد في فريق العمل من مدقق رئيسي ومدققين ومساعد المدققين وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسؤول عن توزيع الأفراد على مهام التدقيق، مع مراعاة بعض العناصر كعدد المدققين ومتطلبات الوقت، تقييم مؤهلات الأفراد من حيث الجودة.

¹ - إيداد حسن أبو شاهين، مرجع سابق، ص: 78.

4_ الإشراف:¹

يقصد به المتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك التخطيط عمليات التدقيق، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات التدقيق.

5_ التشاور:

يقصد به العنصر الضروري لإجراء التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل شريك المدير المسؤول في مكتب التدقيق.

6_ قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق الأخذ بعين الاعتبار استقلالية وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7_ الرقابة:

يجب على مكتب التدقيق مراقبة مدى ملائمة وفعالية سياسيات وإجراءات رقابة الجودة باستمرار بغرض تقييم مدى فعالية رقابة الجودة لمكتب التدقيق.

المبحث الثالث: دور أدلة الإثبات في جودة التدقيق

نص المعيار الدولي 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم.

وتمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المدقق في القوائم المالية، حيث يستخدمها كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة صدق عرض المعلومات المالية.

المطلب الأول: وسائل تحسين جودة التدقيق.

¹ - مرجع سابق، ص: 79.

إن انتشار العديد من حالات التلاعب والتضليل المحاسبي بالقوائم المالية زاد من حدة الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق نتيجة فشل المدققين في اكتشاف الأخطاء والحد منها، وهذا ما دفع بالمنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية لإيجاد الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين جودة عملية التدقيق بما يفي بالمتطلبات ذات المصلحة.

وتتلخص الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين الأداء المهني فيما يلي:

أولاً: تطوير التأهل العلمي والعملية للمدقق.

يعتبر معيار التأهل العلمي والعملية والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، حيث أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد المزاوئين لها ومدى تمسكهم بقواعد السلوك المهني، وقوتهم تعتمد أصلاً على توفير الكفاءتين العملية والعلمية، لذا كان إلزاماً على المدقق الإلمام بجميع فروع المحاسبة، إلماماً عميقاً بأصولها وقواعدها ومشكلاتها العملية.

إن توفير المدقق على التأهل العلمي والعملية الكافين سيساعده على أداء عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية نظراً لأن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، إلا أنه وبغض النظر على قدرة التأهل العلمي والعملية المحصل من طرف المدقق لا بد من تدعيمه ببرامج التعليم المستمر، وعلى هذا الأساس أكدت المنظمات المهنية ضرورة إطلاع المدققين على برامج وقرارات التعليم المهني المستمر، والتي تعتبر ملحة لتطوير قدرات المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.¹

ويمكن القول أن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي.

✓ التأهل العملي المتمثل في درجات عملية معينة.

✓ الخبرة المهنية والتدريب والتعليم المستمر.

✓ تعليمات وسياسات ممارسة في المؤسسة محل التدقيق.

ثانياً: معايير الرقابة على جودة التدقيق:

تشير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى مجموعة الإجراءات والسياسيات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير تأكيدات معقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمعايير المهنية، ويعتبر المعهد الأمريكي والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من أبرز المنظمات والهيئات المهنية بإصدار وتطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق.

¹ - أحمد محمد مخلوف، التدقيق الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص: 09.

و بوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتوصل إلى تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستواها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وبالتالي راجع لمساعدتها على:¹

- ✓ توثيق سياسيات مكاتب التدقيق وإجراءاتها.
- ✓ تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج من خلال أعمال مكتب التدقيق.
- ✓ توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق.
- ✓ إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات ولأخطاء المتوقع حدوثه.
- ✓ زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
- ✓ تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- ✓ إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
- ✓ تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

1- جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

يعود السبق في تطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة على جودة التدقيق، حيث قام المعهد سنة 1978 (بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة) والتي قامت سنة 1979 بإصدار النشرة الأولى لمعايير رقابة الجودة والتي تضمنت ما يلي:2(الاستقلال، تخصيص المدققين على المهام، التوظيف، تنمية القدرات.....الخ)

وفي ماي 1996م، أصدر اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) و (3) واللذان حلتا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (1) وتمثل عناصر النشرة رقم (2) فيما يلي: الاستقلال والنزاهة والموضوعية ي مكتب التدقيق، إدارة فريق التدقيق، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة، أداء وتنفيذ عملية التدقيق الرقابة والمتابعة.

2- جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

لقد قام الاتحاد للمحاسبين القانونيين (IFAC) سنة 1981م، بإصدار الدليل الدولي رقم 7 تحت عنوان ضبط جودة التدقيق، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة عملية التدقيق هي: الصفات الشخصية للمدقق، المهارة والكفاءة، توزيع المهام بين الأفراد، التوجيه والإشراف، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، التفتيش ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات التي يجب على المدقق الالتزام بها خاصة ما تعلق بالتفويض والإجراءات والسياسيات المتبناة لتوفير قناعة معقولة في جودة التدقيق.

¹ - خالد مجد التويجري، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من جهة وجهة نظر المحاسبين القانونيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص: 12.

² - أحمد مجد مخلوف، التدقيق الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص: 09.

وفي عام 1994م أصدر المعهد معيار التدقيق رقم (220) المتعلق ب رقابة الجودة على أعمال التدقيق مع الإبقاء على نفس أهداف الدليل الدولي رقم (7) وقد أشتمل¹ المعيار على العناصر التالية.

__ المتطلبات المهنية: يجب على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والحفاظ على السر والأخلاق المهنيين.

__ المهارة والكفاءة: يتعين على مكتب التدقيق الاستعانة بالمدققين ذو المهارة والكفاءة.

__ التكليف بالمهام: إسناد المهام إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب والتأهيل المهنيين.

__ التفويض: ضرورة وجود توجيه وإشراف مباشرة وفحص للعمل عند كافة المستويات.

__ الاسترشاد بالرأي: في حال الضرورة من داخل المكتب أو من خارجه.

__ قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: قبول تقييم العملاء المرتقبين وفحص العملاء الحاليين بشكل دوري، واتخاذ قرار قبول الاحتفاظ بالعملاء استنادا على مدى استقلالية المكتب.

__ المتابعة والرقابة: يجب على مكتب التدقيق مراقبة باستمرار مدى فعالية وملائمة إجراءات الرقابة على جودة التدقيق أعمال التدقيق بغرض تقييم نظام الرقابة بالمكتب وتوصيل النتائج إلى المستويات الإدارية العليا لاتخاذ الإجراءات الضرورية.

ثالثا: تفعيل الرقابة على جودة التدقيق.

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة التدقيق وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك ومن الأساليب الرقابة المستخدمة نجد أسلوب فحص النظر ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية.

1- أسلوب فحص النظر.

حتى عام 1997م لم يكن هناك أي أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وكان التنظيم قاصرا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكاتب التدقيق، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصا من قبل الكونجرس استجابة لانتقاداته وتقرير لجنة مسؤوليات المدققين، وفي عام 1989 أصدر المهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجا لفحص الجودة، وهو ما يسمى ببرنامج فحص النظر.

¹ - الأهدل عبد السلام سليمان القاسم، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة ميدانية نظرية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، 2008، ص: 03.

2- مفهوم أسلوب فحص النظر

ويقصد ببرنامج فحص النظر أن يقوم مكتب تدقيق بفحص أعمال مكتب تدقيق آخر بهدف:¹

- ✓ التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة على جودة التدقيق.
- ✓ إبداء رأي مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية.
- ✓ دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق من حيث مدى ملائمة للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسيات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية التدقيق أو منع حدوثها.

3- مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق:

أصدر الكونجرس الأمريكي قانونا لتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات، واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق والمحاسبة.

4- تدعيم استقلال المدقق.

يعد استقلال المدقق أحد المواضيع المهنية التي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة التدقيق، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المدقق، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية، وقد حاولت المنظمات المهنية وضع قواعد تحكم الاستقلال إلا أنها جاءت عامة ولم تقد تعريفا محددًا ودقيقًا للاستقلال أو إرشادات محددة لتطبيقه عمليا في التدقيق.

وبالتالي فمفهوم الاستقلال نسبي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لطبيعة عمل المدقق المتطلب الاتصال الدائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات والحصول على أتعابه. وفي خصم كل هذا عملت المنظمات على إيجاد مقترحات لتدعيم هذا الاستقلال لتحقيق أعلى مستوى ممكن.

المطلب الثاني: دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق.

اولا : أثار تحقق جودة التدقيق.²

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية وتحديات القرن 21، جامعة الملك سعود، السعودية، يومي 18.19 مايو 2010، ص: 16.

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 36.

يترتب على تحقيق جودة التدقيق عدة آثار إيجابية تبرز الالتزام بمعايير الجودة. وقد تعددت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وركزت تلك الدراسات على تحديد تأثير جودة التدقيق على نشاط التدقيق الداخلية، وتأثير الجودة على سوق رأس المال.

وفيما يتعلق بتحديد تأثير جودة التدقيق على وظيفة التدقيق الداخلية فقد أوضحت إحدى الدراسات أن تحقق جودة التدقيق يترتب عليه تطوير في دور المراجع من مجرد التدقيق المالية إلى تقييم درجة الإلزام بنظم الرقابة وتحقيق الثقة في الجودة الشاملة لعملية التدقيق، ومن ناحية أخرى فقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن ممارسة وظيفة التدقيق بكفاءة تتم بجودة التدقيق

وفيما يتعلق بتأثير جودة التدقيق على سوق رأس المال فقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن زيادة جودة التدقيق يترتب عليها زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، كما يتطلب الأمر أداء عملية التدقيق بجودة كبيرة خاصة في حالة زيادة الخطر المتعلق بالتدقيقات النقدية المتوقعة.

ولذلك فإنه من المتوقع أن يزداد الطلب على المراجعين ذو الجودة العالية بالنسبة للمنشآت ذات درجة الخطورة المرتفعة فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية، وذلك لزيادة الثقة المتعاملين في سوق رأس المال في محتوى القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فقد أكدت نتائج إحدى الدراسات أن التقارير المالية المعتمدة من مراجعين يمارسون درجة عالية من الجودة لها محتوى كبير على أسعار أسهم الشركة محل التدقيق مما لو تمت التدقيق بواسطة مراجعين يمارسون درجة جودة أقل. كما أوضحت الدراسة أنه يجب على الشركة محل التدقيق أن تتخذ قرار اختيار مراجعين ذو جودة معينة بمقارنة التكلفة الإضافية لزيادة جودة التدقيق مع المنفعة الإضافية للشركة محل التدقيق نتيجة زيادة ثقة الطرف الثالث في معلومات القوائم المالية ذات درجة الخطر المرتفعة نسبياً. وقد أكدت النتائج السابقة دراسة أخرى وذلك من خلال دراسة مدى استجابة سوق رأس المال للإفصاح عن إيرادات الشركة محل التدقيق في حالة مراجعتها بواسطة منشأة مراجعة كبيرة (جودة أعلى) مع الاستجابة في حالة التدقيق بواسطة منشأة مراجعة غير كبيرة (جودة أقل) وقد توصلت الدراسة إلى زيادة الاستجابة في حالة منشآت التدقيق الكبرى مقارنة بتلك الأقل حجماً.

ثانياً: دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق.

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق في القيام بمهنة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق المحاسبي بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير، وكون الجزائر قد تبنت بعض المعايير الدولية للتدقيق لمسايرة التطورات العالمية ومحاولة التقليل من التفاوت بين ما هو دولي وما هو محلي، على المدققين الالتزام بها الآن هذا من شأنه أن يدفع بمهمة التدقيق نحو جودة أحسن.¹

1- حجية أدلة الإثبات الالكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق.

¹ -صنهاجي هبية، مرجع سابق، ص: 434.

يمكن لمراجع الحسابات من القيام بدوره لإبداء رأيه الفني المحايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية من خلال تحديد المستوى المطلوب من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة سواء كانت أدلة الإثبات مادية أم إلكترونية

إن أدلة الإثبات ذات الطبيعة الإلكترونية يتعين مساواتها بأدلة الإثبات التقليدية (ذات الطبيعة المادية)، وذلك من أن أدلة الإثبات الإلكترونية تختلف عن أدلة الإثبات التقليدية من حيث إنشائها ومعالجتها وطريقة تسجيلها وحفظها بالإضافة إلى الإخلاف في طريقة الحصول عليها من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر وملحقاتها.

ويتم تطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها على أدلة الإثبات الإلكترونية شأنها شأن أدلة الإثبات التقليدية بما له من أثارة الإيجابية على جودة عملية التدقيق.¹

2- برنامج التدقيق ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف التدقيق.

وقد توصل برنامج التدقيق الفعال يمكن لمراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية واتخاذ القرار السليم بشأن صد وعدالة القوائم المالية. كما أنه هناك علاقة طردية ما بين أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها وبين قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل مراجعة (شركة العميل)، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة سليم فإن أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها تكون موثوق بها بما ينعكس على جودة عملية التدقيق ككل.² هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية، وبغية تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين بولايات الجزائر، حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان وهذا لمعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقارير محافضي الحسابات ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقارير والرفع منها. وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن معايير التدقيق الجزائرية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق، كما أن لأدلة الإثبات أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق.³

¹ - محمد حسين خيضر، حجية أدلة الإثبات الإلكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق، دراسة تحليلية لعينة مراقبي الحسابات، بحث غير منشور، 2013.

ص: 14.

² - أرينيز ألفين، لوبك جيمس، جزء الثاني، 2002 ص: 560.

³ - نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 02، سنة 2021، ص: 536_523.

خلاصة:

يعتبر تدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة موضوع التدقيق فحص انتقادي منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير. يتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق هي فحص حسابات القوائم المالية، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها، والهدف من كل ذلك هو الخروج برأي في محايد يعبر عن صدق وصحة القوائم المالية من عدمه يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال هذا الفصل تتمثل جودة التدقيق في قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام الحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى درجة أدنى درجة ممكنة ولأهمية جودة التدقيق يستفيد العديد من الأطراف ذو العلاقة منها كمحافظي الحسابات وإدارة الشركة والبنوك والدائنين والهيئات والأجهزة الحكومية والجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة، وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال الآتي:

- زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق والقوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- تضيق فجوة التوقعات.
- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

ويعد تحديد جودة أداء المهني للمدقق من الأمور الصعبة نظرا لاختلاف خدمات التدقيق عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فتعتبر جودة التدقيق مطلباً أساساً لعدة أسباب نذكر منها: مراعاة المدقق إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره، قصد إضفاء الثقة على القوائم المالية لا بد من إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، جودة أداء التدقيق تضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها تجاه الأطراف المعنية، احتدام شدة المنافسة بين مكاتب التدقيق حلة العودة إلى جودة الأداء المهني كعامل ترجيحي.

ولتفعيل جودة الرقابة على عملية التدقيق يلجأ إلى استخدام عدة أساليب منها فحص النظير اللجوء إلى مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق، تدعيم استقلال المدقق عن طريق تشكيل لجنة التدقيق أو التغير الإلزامي للمدقق ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق للدراسة والتحليل لمختلف الجوانب النظرية ذات العلاقة بموضوع الدراسة والمتمثلي في دور محافظ الحسابات في تقييم دور أدلة الإثبات في الحكم على جودة التدقيق وسيتم من خلال هذا الفصل التطبيقي إلى إسقاط العناصر النظرية على أرض الواقع من خلال اخذ آراء النخبة وأهل الاختصاص في هذا المجال، ولا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها والمعلومات التي يمكن الحصول عليها، وسنحاول التطرق إلى الإطار الميداني للبحث من خلال عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية للمؤسسات وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة.

المبحث الثاني عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة دور محافظ الحسابات في تقييم جودة أدلة الإثبات في اتخاذ القرارات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة المتخصصين، حيث اشتمل هذا المبحث على الأدوات والإجراءات المتبعة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

اشتمل هذا المبحث على الأدوات والإجراءات المتبعة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، واستخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام استبانة في جمع البيانات من أجل تفسيرها والوصول إلى استنتاجات تسهم في تحسين الواقع وتطويره، وسوف نتطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة وطريقة سحب العينة حيث تهدف الدراسة في جزئها التطبيقي إلى إيجاد العلاقة والأثر بين الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم جودة أدلة الإثبات.

أولاً: مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

1_مجتمع وعينة الدراسة: كون الظاهرة المدروسة تتعلق بدور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية فإن المجتمع الذي ندرسه كل محافظي الحسابات والمحاسبين والأساتذة المختصين في ولاية الوادي كون الظاهرة المدروسة في حدود إقليم ولاية الوادي، أما عينة الدراسة فتمثلت في عدد معين من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة المختصين بجامعة الشهيد وحمة الأخضر بالوادي.

__طريقة سحب العينة:

بما أنه تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد ارتأينا توزيع وإجراء الاستبيان بالاعتماد على هذه الطريقة القصدية، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الاستمارة تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم دراية كافية حول دور محافظ الحسابات في تقييم جودة أدلة الإثبات، وقمنا بتوزيع الاستمارات كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): يبين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبيانات الموزعة	50
عدد الاستبيانات المسترجعة	50
عدد الاستبيانات الملغاة (غير صالحة) بسبب عدم استرجاعها من قبل عينة الدراسة	0
عدد الاستبيانات الصالحة	50

المصدر: من إعداد الطالبات

الجدول رقم (2_3): الدراسة الديمغرافية:

FREQUENCIES VARIABLES=العمر المؤهل طبيعة_العمل خبرة_المهنية A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8
B1 B2 B3 B4 B5
B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 D1 D2 D3 D4
/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

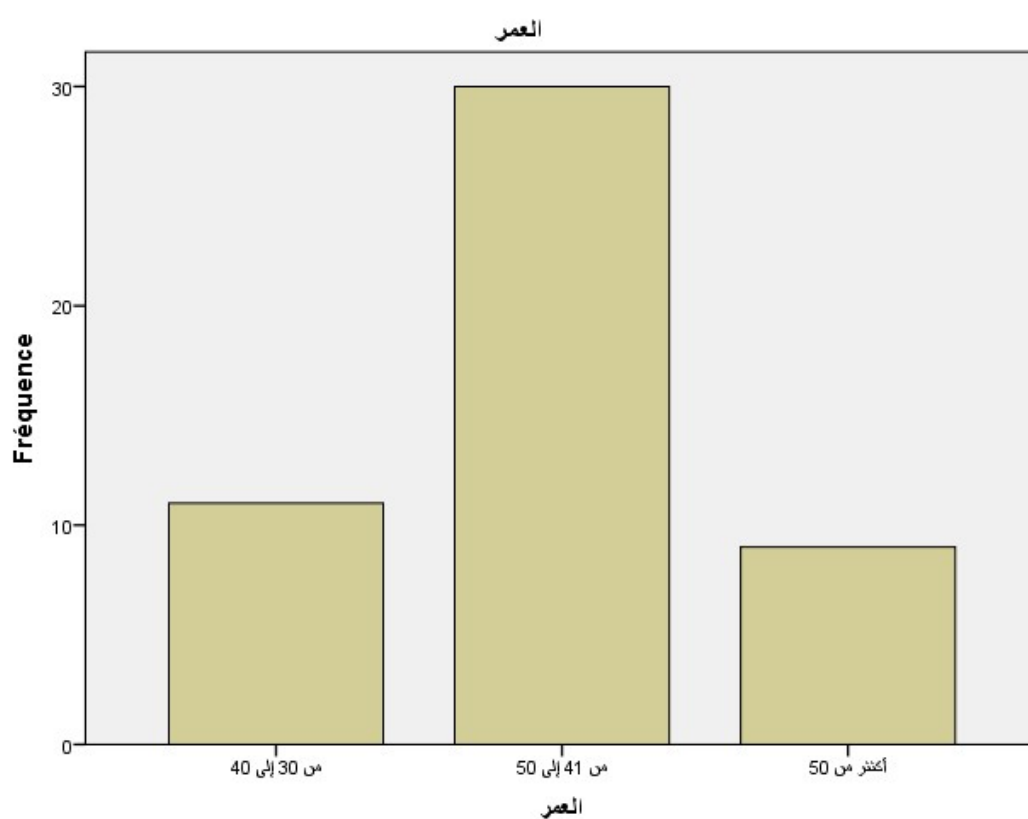
Remarques

Sortie obtenue		22-MAY-2023 00:32:18
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=العمر المؤهل A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 D1 D2 D3 D4 /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.06

[Jeu_de_données0]

	العمر	المؤهل	طبيعة العمل	خبرة المهنية	A1	A2	A3
Valide	50	50	50	50	50	50	50
Manquant	0	0	0	0	0	0	0

Table de fréquences



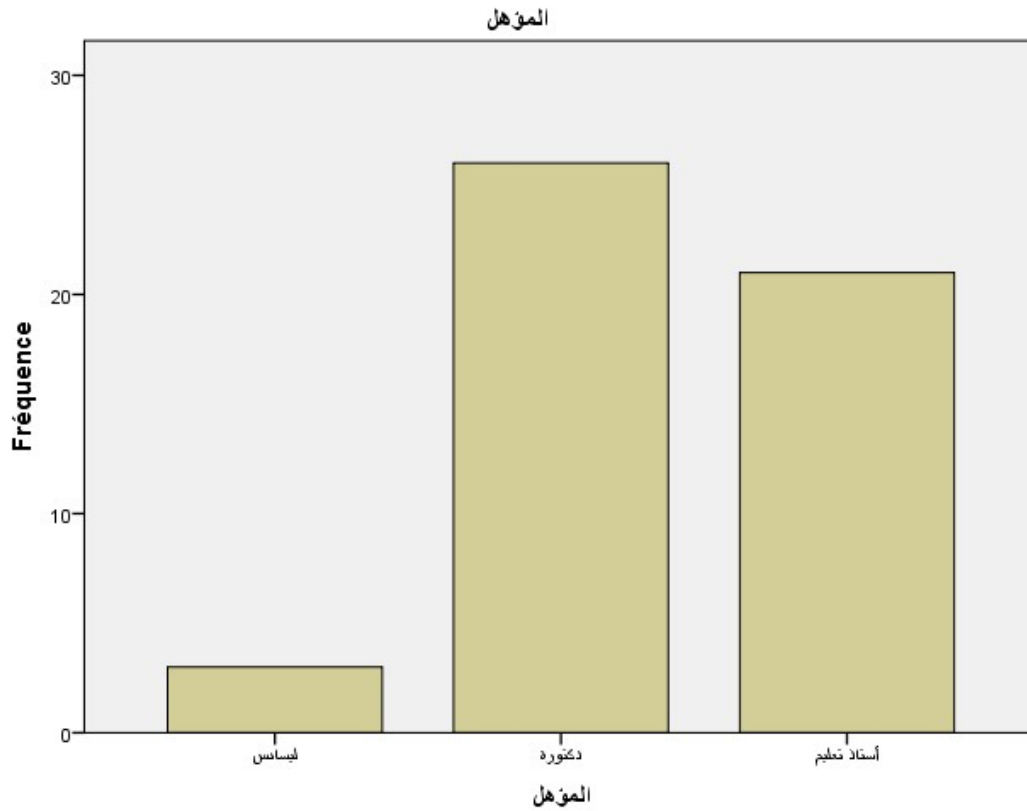
العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 30 إلى 40	11	22.0	22.0	22.0
	من 41 إلى 50	30	60.0	60.0	82.0
	أكثر من 50	9	18.0	18.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة العمر أقل من 30 سنة منعدمة أي أن العمال كل أعمارهم فوق 30

وقد بلغت نسبة من 30 إلى 40 سنة 22% وقد بلغت نسبة العمر من 41 إلى 50 سنة نسبة 60% وبلغت نسبة العمر الأكثر من 50 سنة نسبة 18%

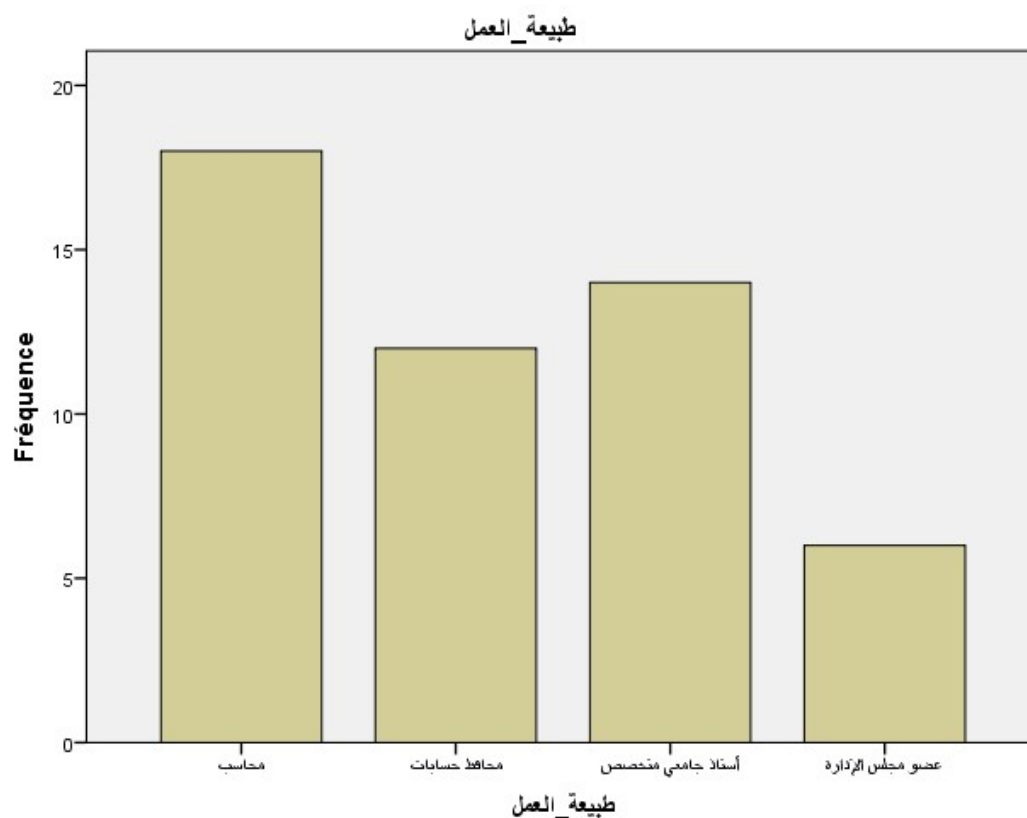
المؤهل		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	3	6.0	6.0	6.0
	دكتورة	26	52.0	52.0	58.0
	أستاذ تعليم	21	42.0	42.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة المؤهل ليسانس قد بلغت 6% والدكتورة 52% وأستاذ التعليم 42% ومن خلال الملاحظة نجد أن أغلبية العمال لديهم شهادة الدكتورة

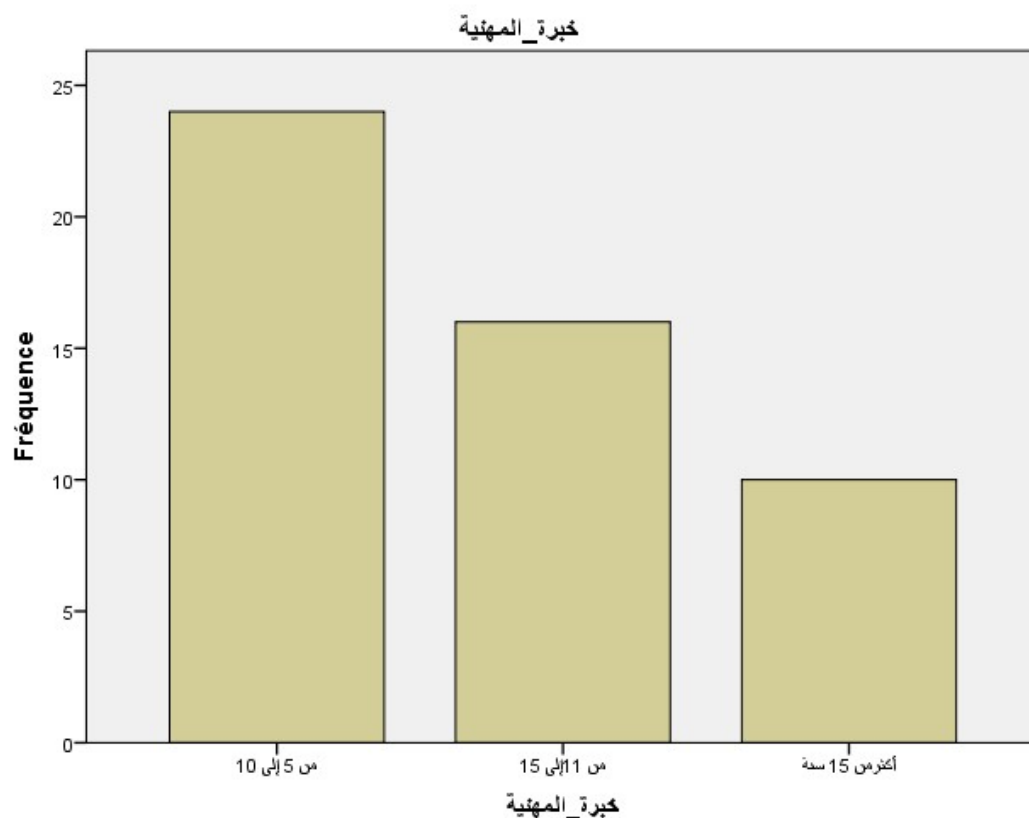
طبيعة العمل		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	18	36.0	36.0	36.0
	محافظ حسابات	12	24.0	24.0	60.0
	أستاذ جامعي متخصص	14	28.0	28.0	88.0
	عضو مجلس الإدارة	6	12.0	12.0	100.0

Total	50	100.0	100.0
-------	----	-------	-------



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة طبيعة العمل لدى المحاسب هي 36% ومحافظ 24% وأستاذ جامعي 28% وعضو مجلس 12%

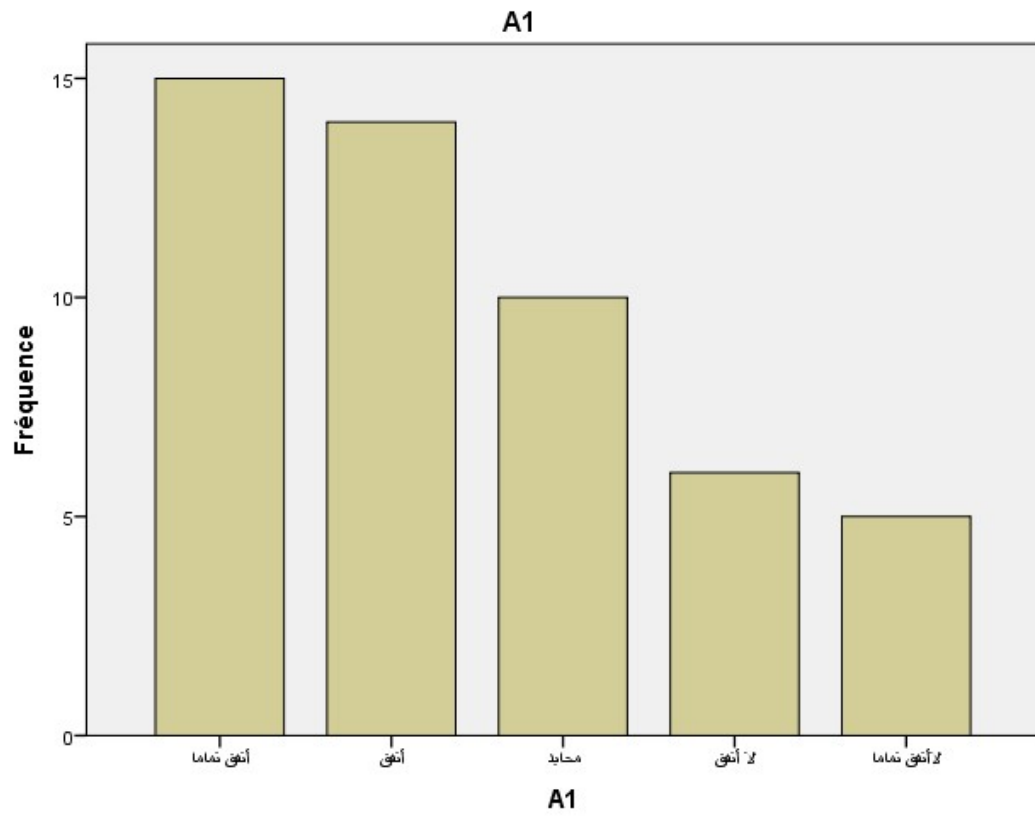
خبرة المهنية		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 5 إلى 10	24	48.0	48.0	48.0
	من 11 إلى 15	16	32.0	32.0	80.0
	أكثر من 15 سنة	10	20.0	20.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



A1

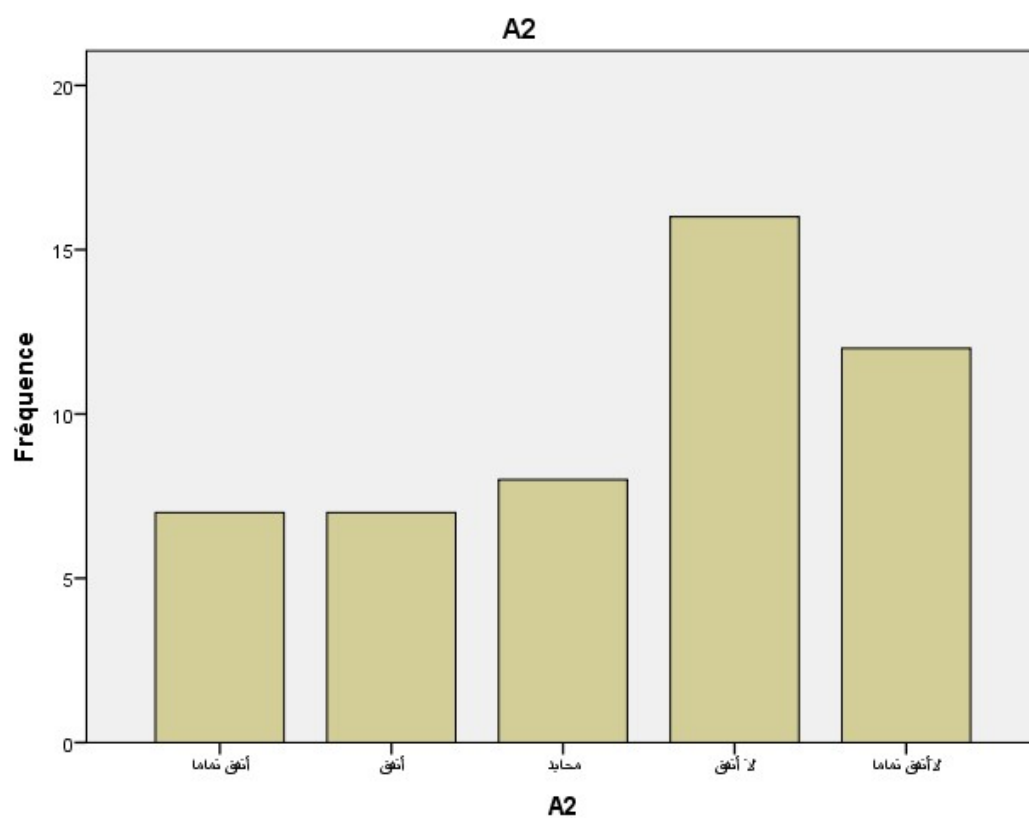
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
أتفق تماما	15	30.0	30.0	30.0
أتفق	14	28.0	28.0	58.0
محايد	10	20.0	20.0	78.0
لا أتفق	6	12.0	12.0	90.0
لا أتفق تماما	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الخبرة نجد بأنها متفاوتة وكل العمال ذا خبرة وأهلية كبيرة فلا يوجد من يملك خبرة أقل من 05 سنوات والباقي نجد من 5 إلى 10 سنوات نجد بنسبة 48% ومن 11 سنة إلى 15 سنة نجد 32% ونسبة 20% للخبرة الأكثر من 15 سنة في مجال العمل.



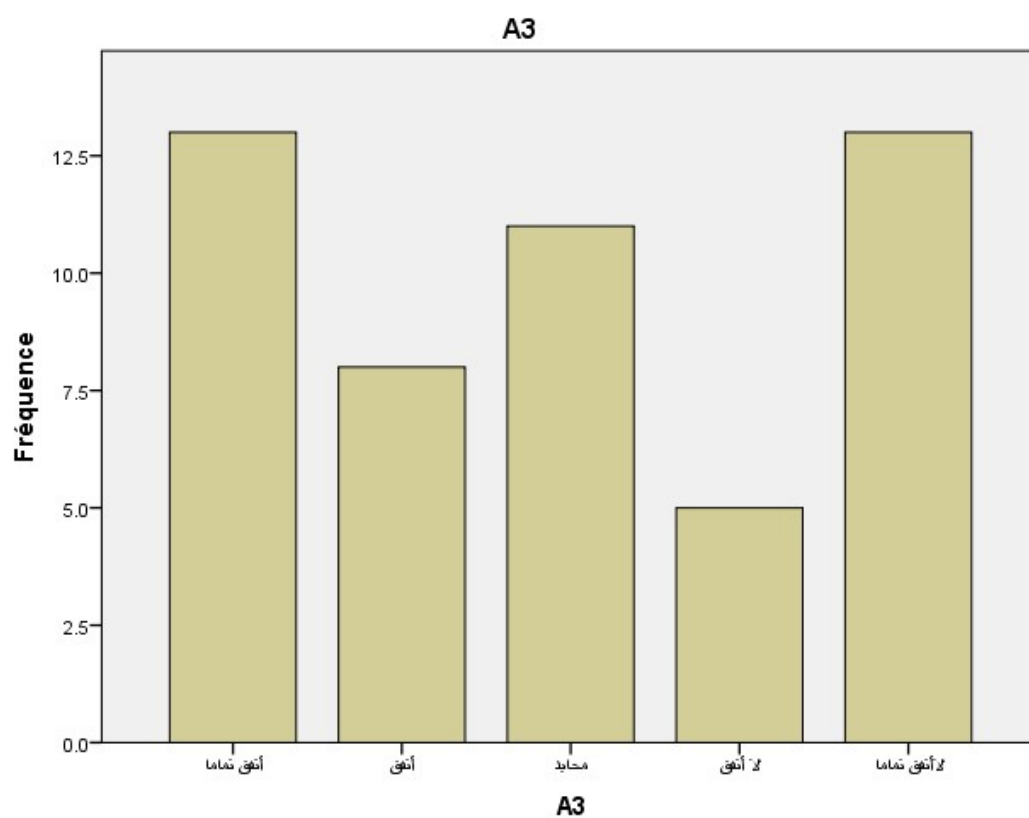
A2

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
أتفق تماما	7	14.0	14.0	14.0
أتفق	7	14.0	14.0	28.0
محايد	8	16.0	16.0	44.0
لا أتفق	16	32.0	32.0	76.0
لا أتفق تماما	12	24.0	24.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	



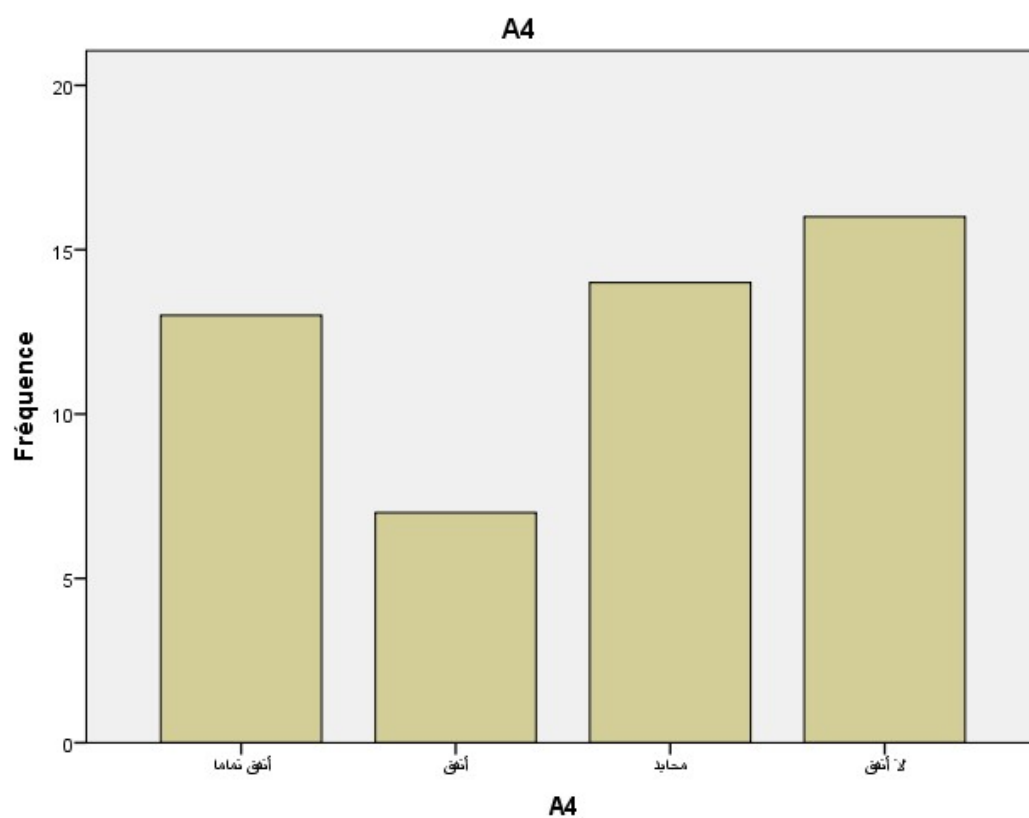
A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	8	16.0	16.0	42.0
	محايد	11	22.0	22.0	64.0
	لا أتفق	5	10.0	10.0	74.0
	لا أتفق تماما	13	26.0	26.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



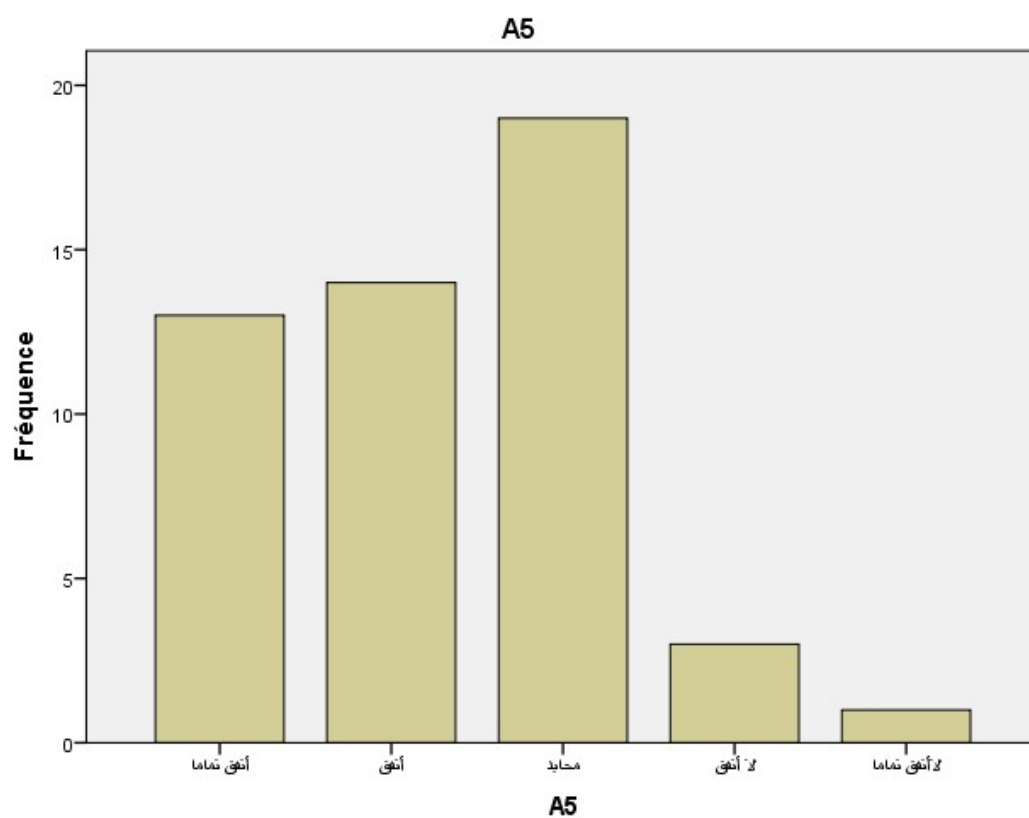
A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	7	14.0	14.0	40.0
	محايد	14	28.0	28.0	68.0
	لا أتفق	16	32.0	32.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	



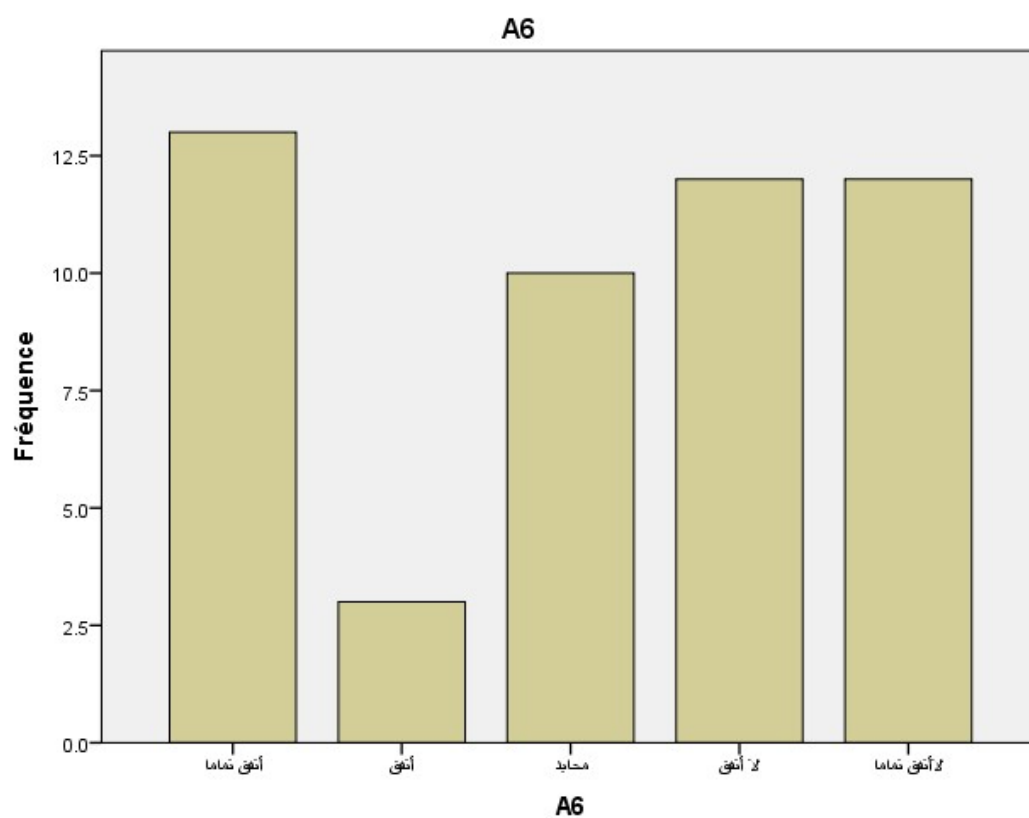
A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	14	28.0	28.0	54.0
	محايد	19	38.0	38.0	92.0
	لا أتفق	3	6.0	6.0	98.0
	لا أتفق تماما	1	2.0	2.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



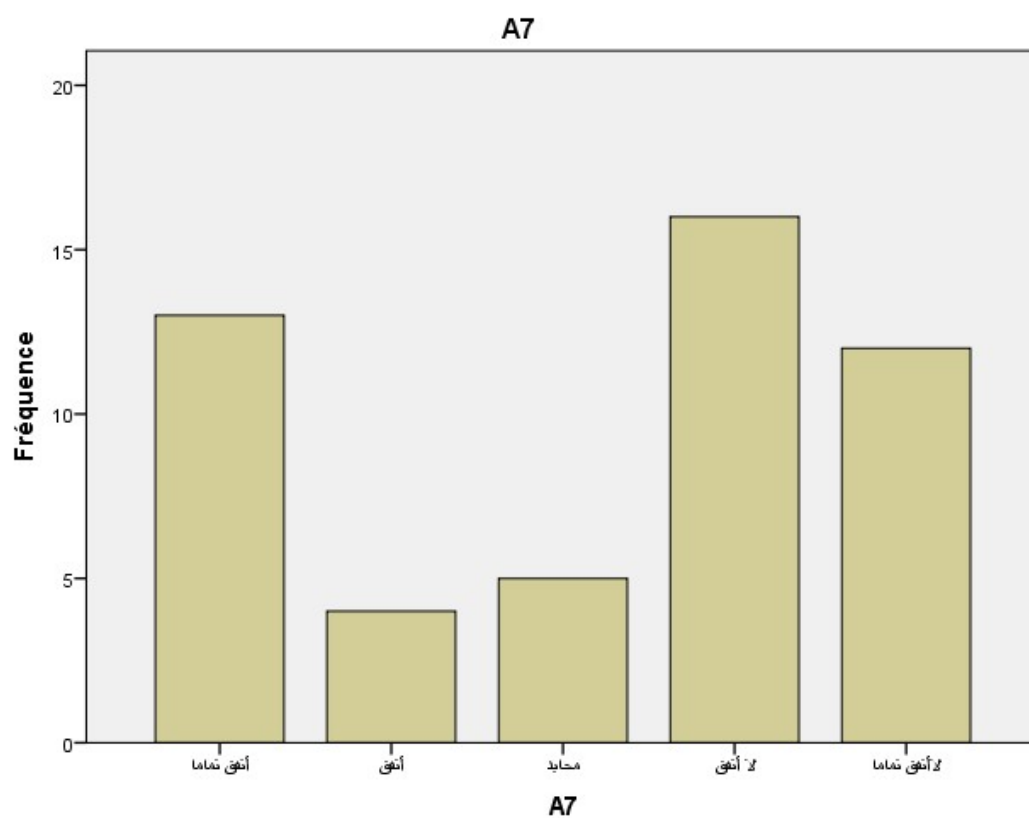
A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	3	6.0	6.0	32.0
	محايد	10	20.0	20.0	52.0
	لا أتفق	12	24.0	24.0	76.0
	لا أتفق تماما	12	24.0	24.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



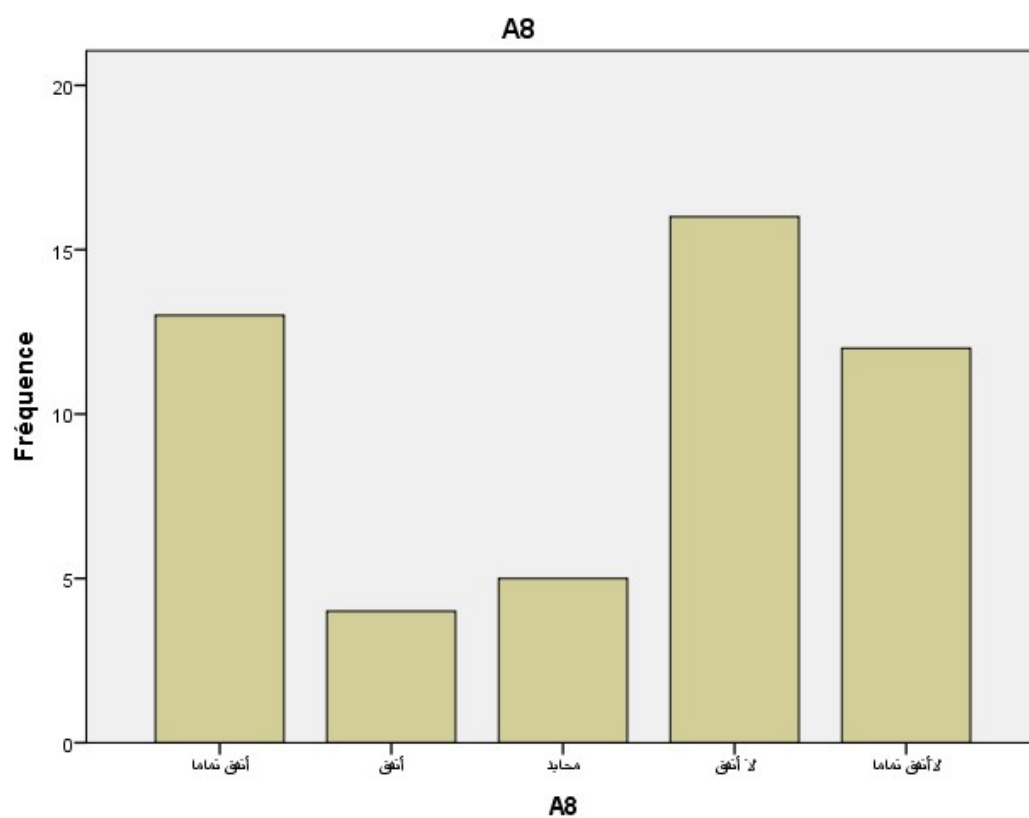
A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	4	8.0	8.0	34.0
	محايد	5	10.0	10.0	44.0
	لا أتفق	16	32.0	32.0	76.0
	لا أتفق تماما	12	24.0	24.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



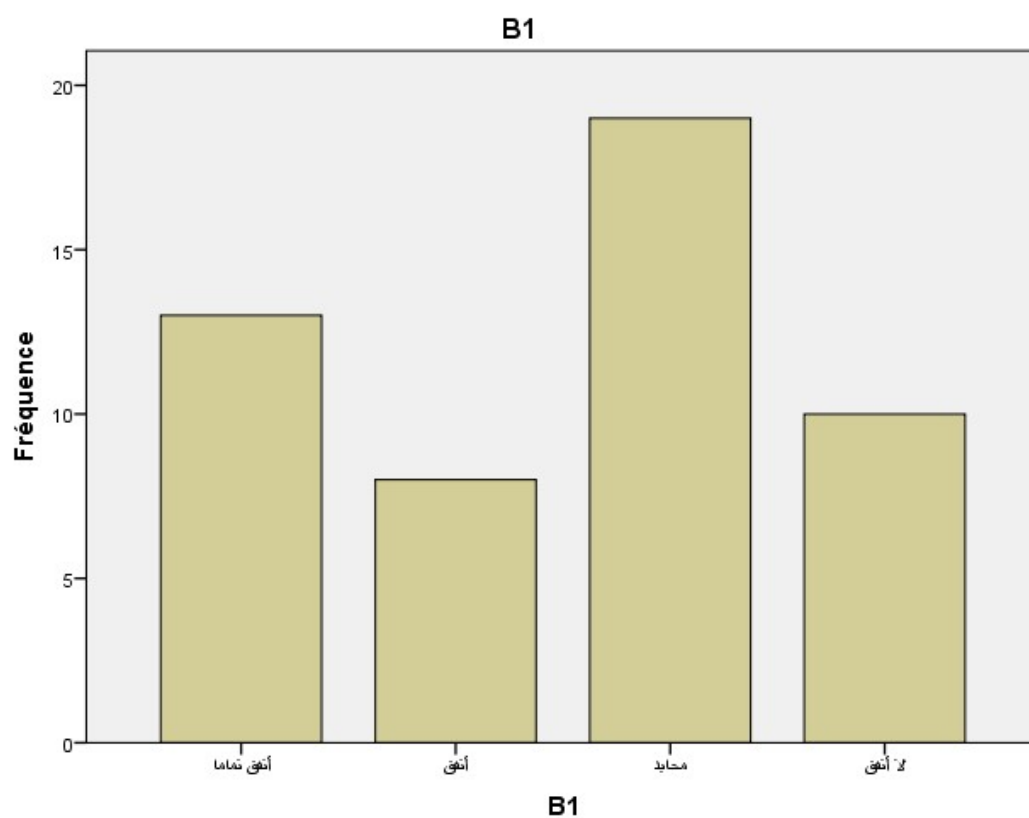
A8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	4	8.0	8.0	34.0
	محايد	5	10.0	10.0	44.0
	لا أتفق	16	32.0	32.0	76.0
	لا أتفق تماما	12	24.0	24.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



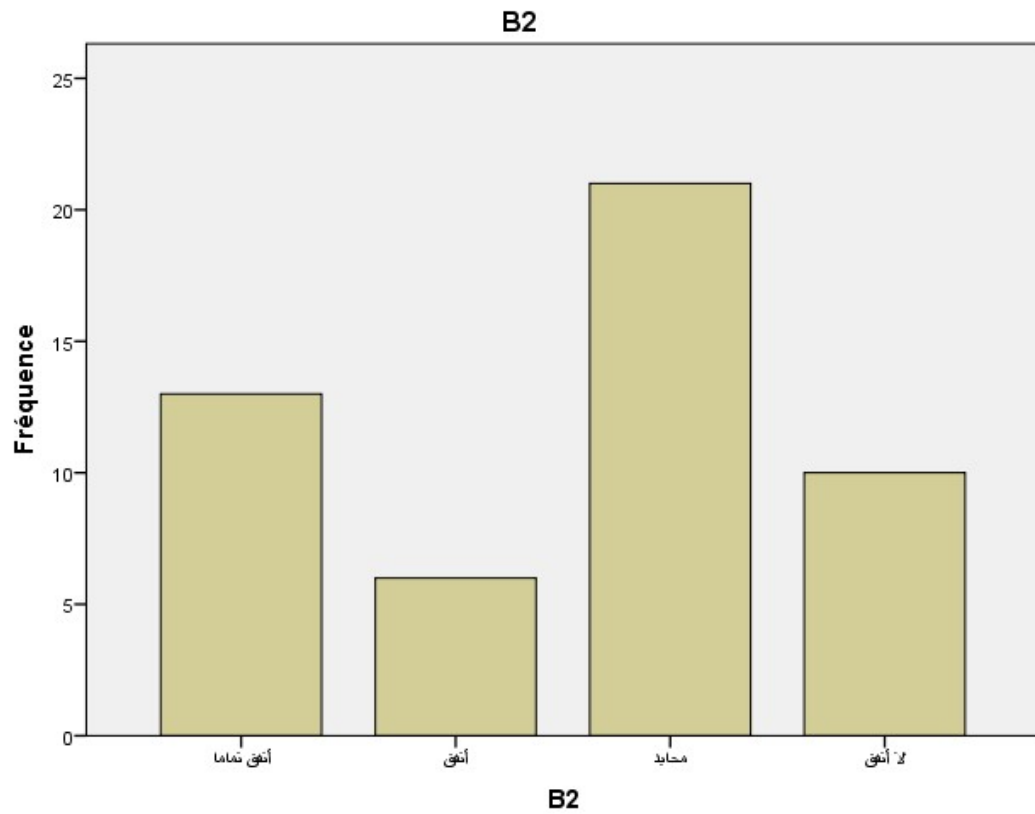
B1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	8	16.0	16.0	42.0
	محايد	19	38.0	38.0	80.0
	لا أتفق	10	20.0	20.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	



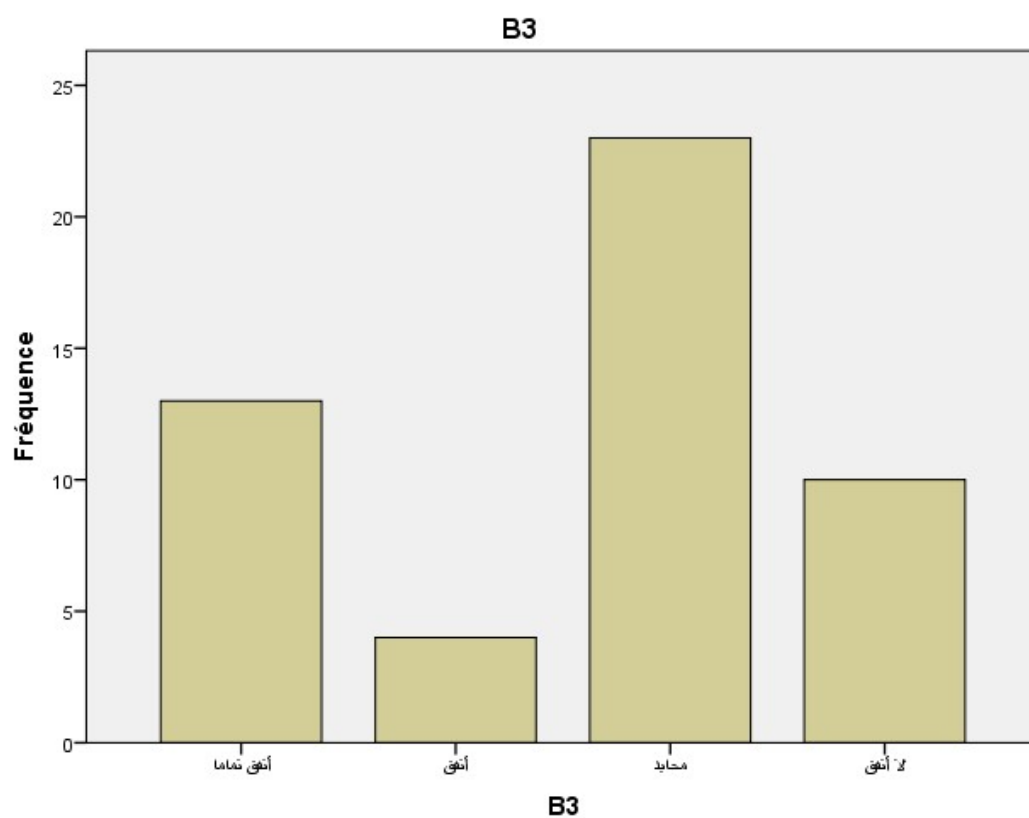
B2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	6	12.0	12.0	38.0
	محايد	21	42.0	42.0	80.0
	لا أتفق	10	20.0	20.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



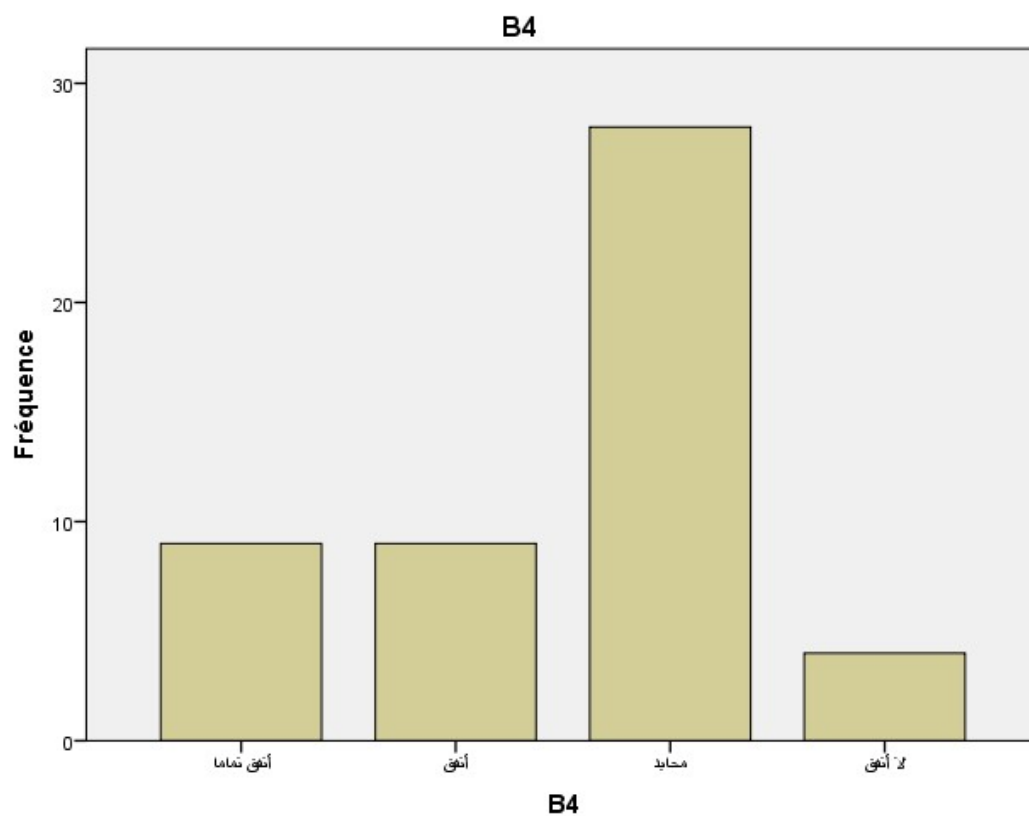
B3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أتفق تماما	13	26.0	26.0	26.0
	أتفق	4	8.0	8.0	34.0
	محايد	23	46.0	46.0	80.0
	لا أتفق	10	20.0	20.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



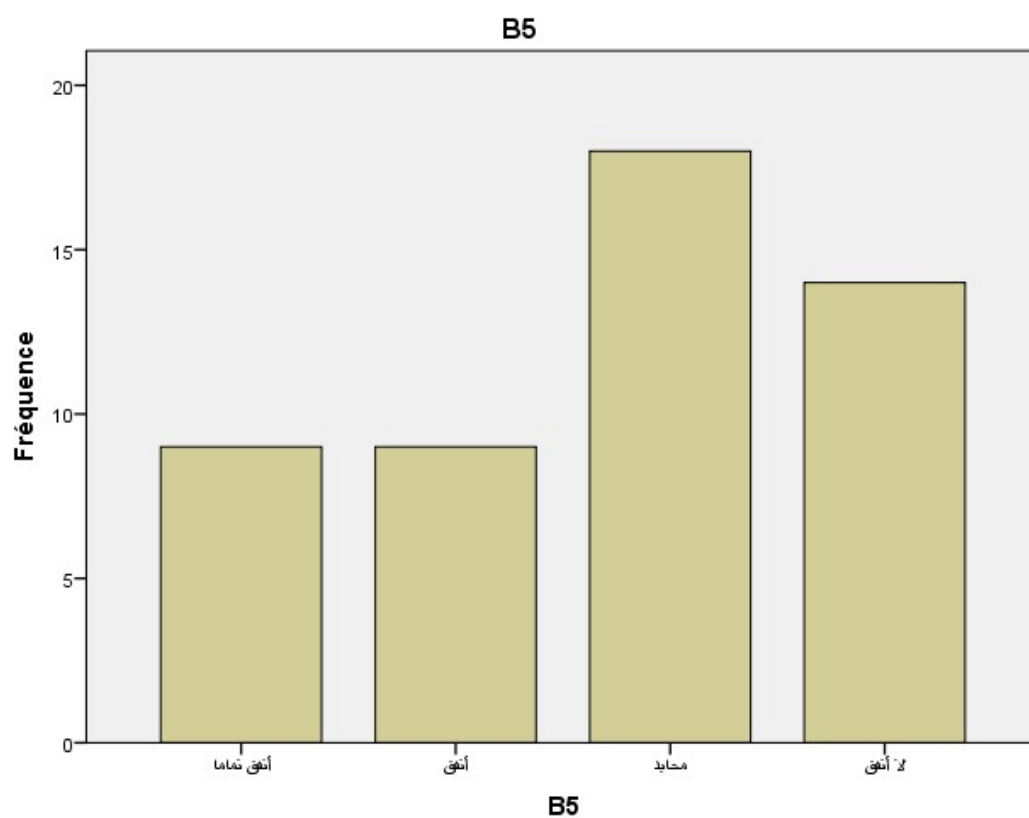
B4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	9	18.0	18.0	36.0
	محايد	28	56.0	56.0	92.0
	لا أتفق	4	8.0	8.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



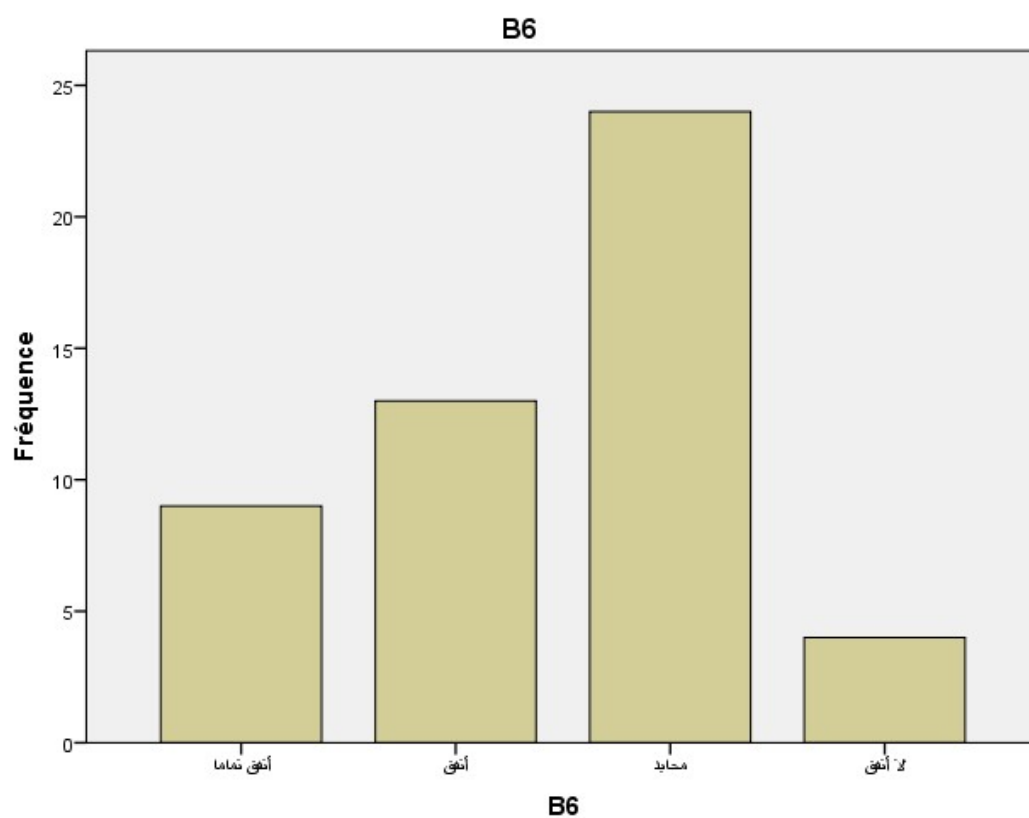
B5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	9	18.0	18.0	36.0
	محايد	18	36.0	36.0	72.0
	لا أتفق	14	28.0	28.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



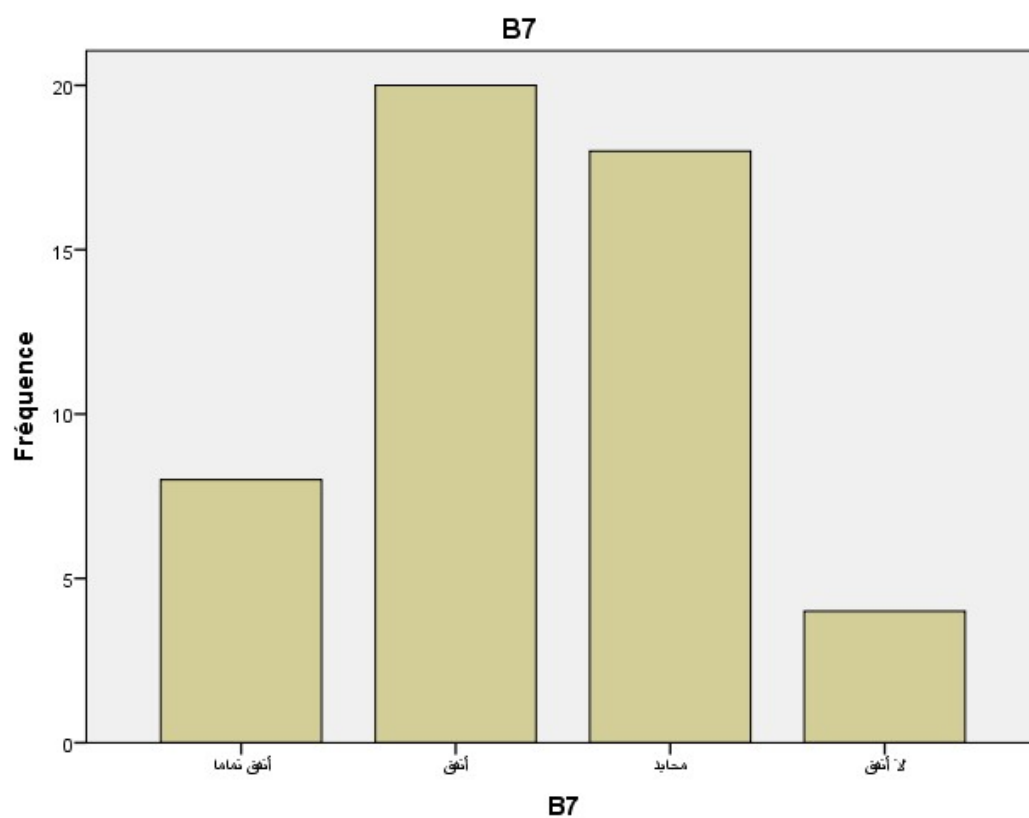
B6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	13	26.0	26.0	44.0
	محايد	24	48.0	48.0	92.0
	لا أتفق	4	8.0	8.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



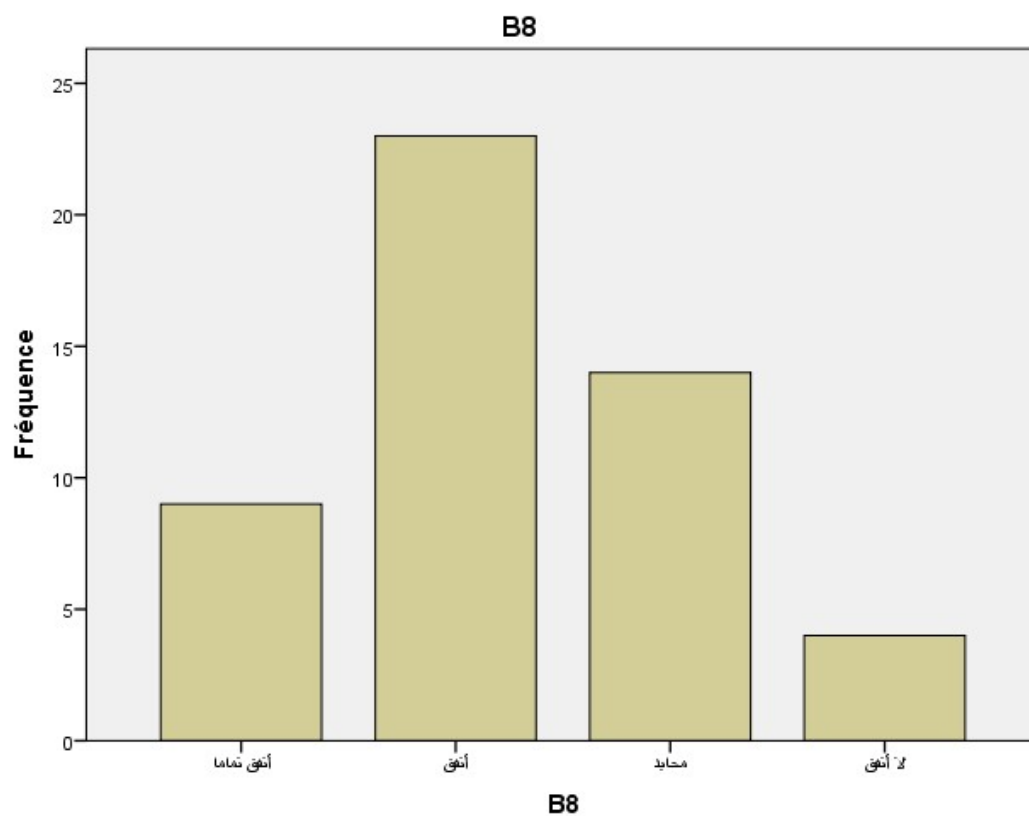
B7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	8	16.0	16.0	16.0
	أتفق	20	40.0	40.0	56.0
	محايد	18	36.0	36.0	92.0
	لا أتفق	4	8.0	8.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



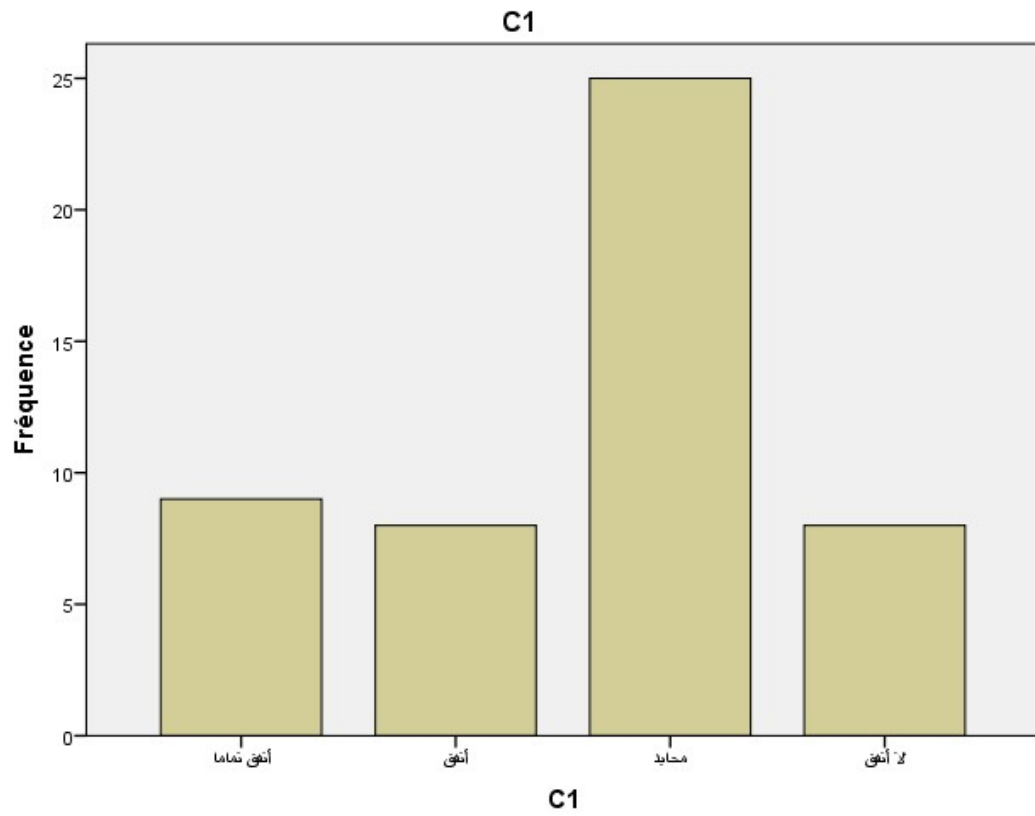
B8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	23	46.0	46.0	64.0
	محايد	14	28.0	28.0	92.0
	لا أتفق	4	8.0	8.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



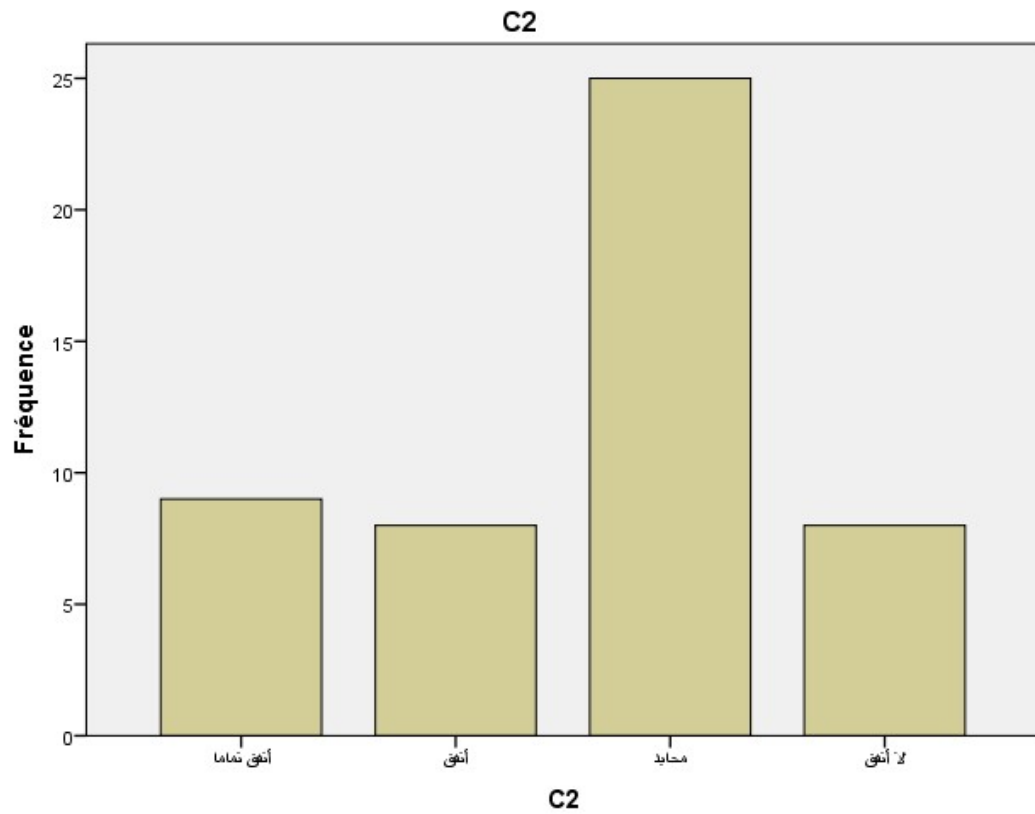
C1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



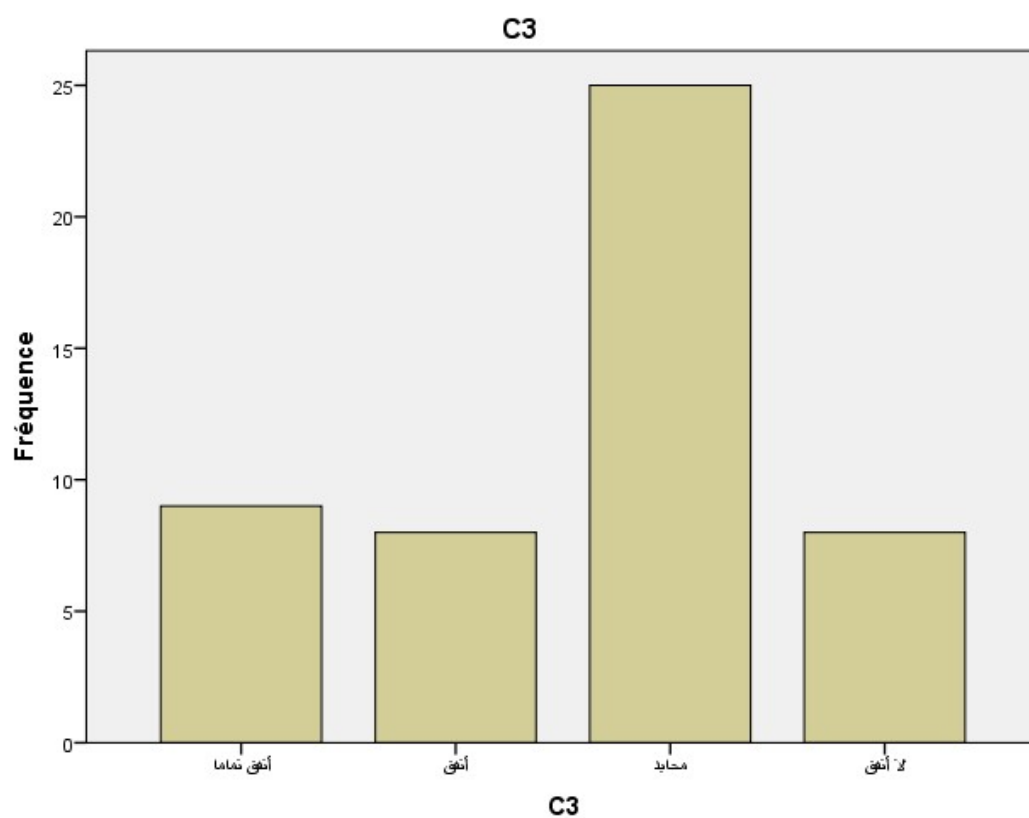
C2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



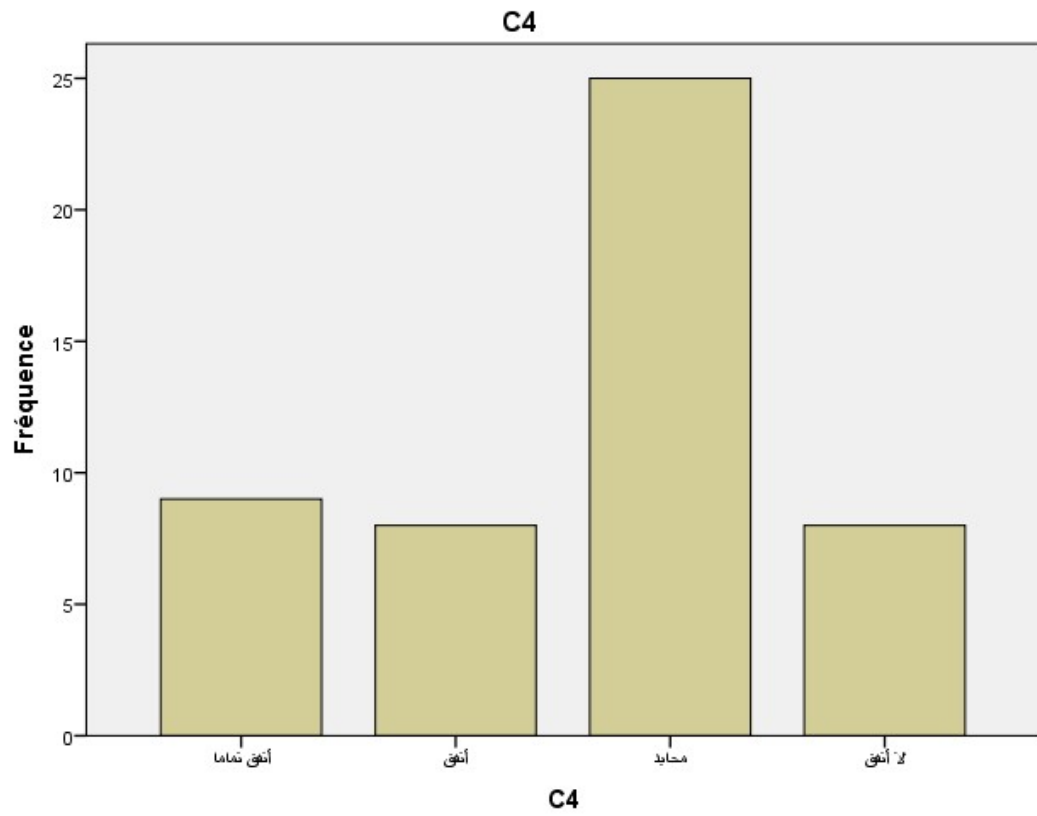
C3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



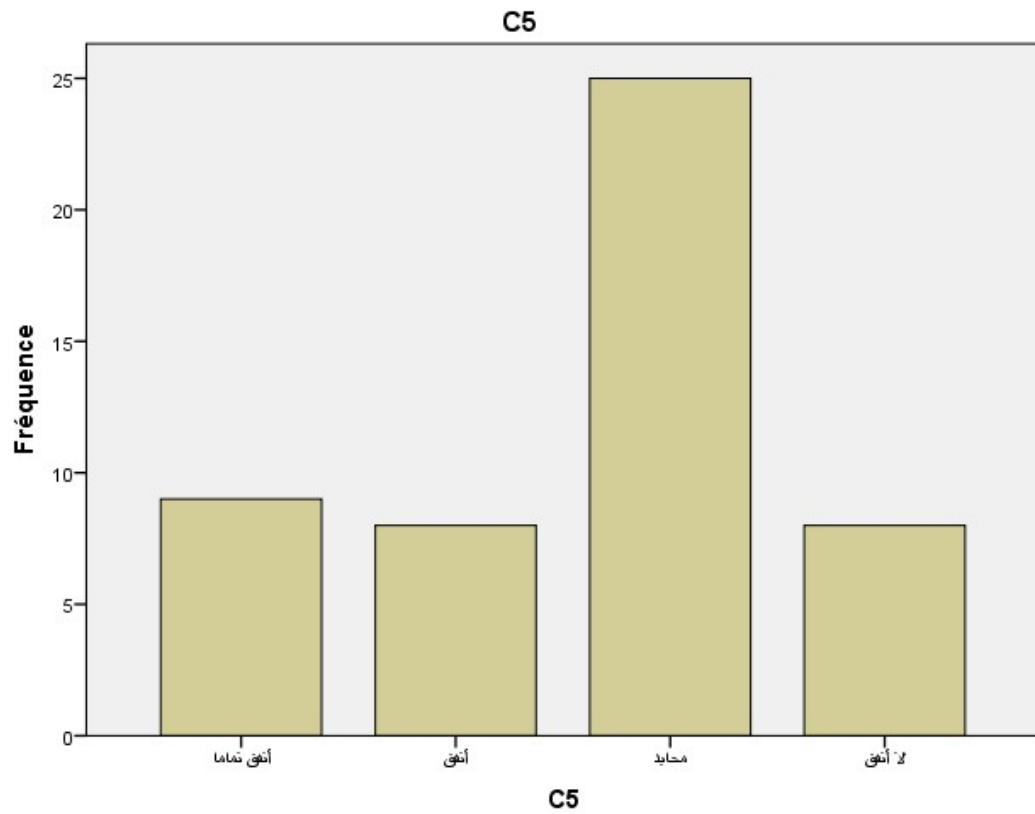
C4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



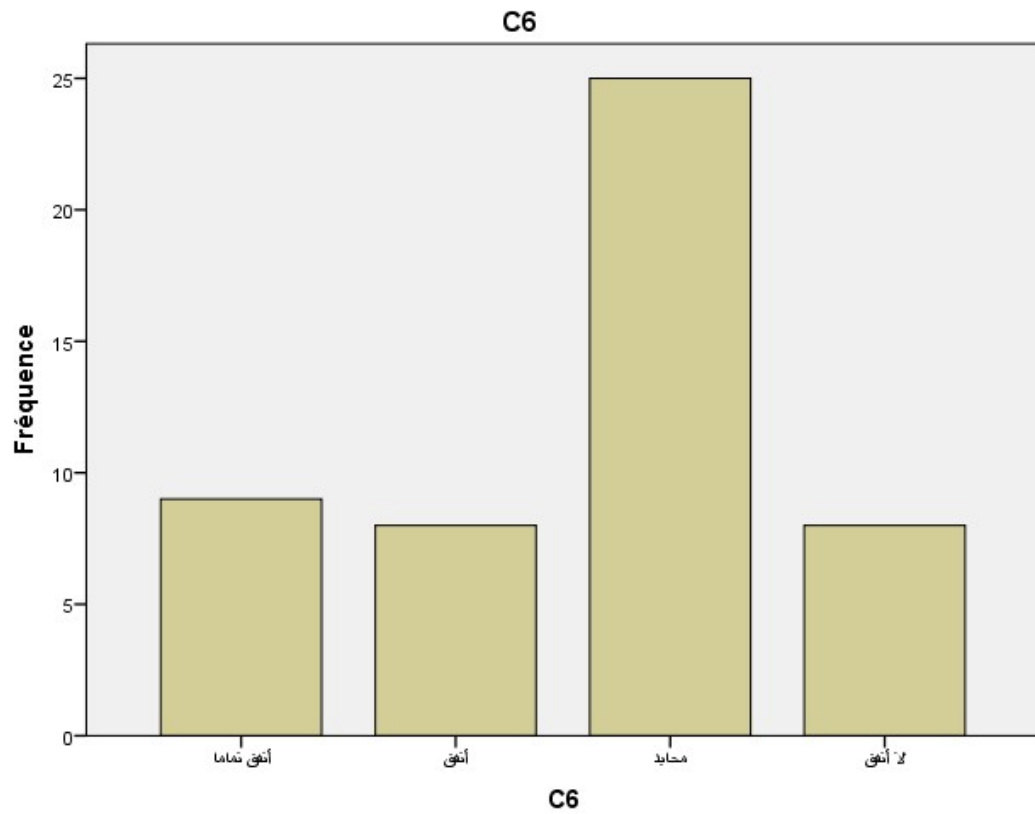
C5

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
أتفق	8	16.0	16.0	34.0
محايد	25	50.0	50.0	84.0
لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	



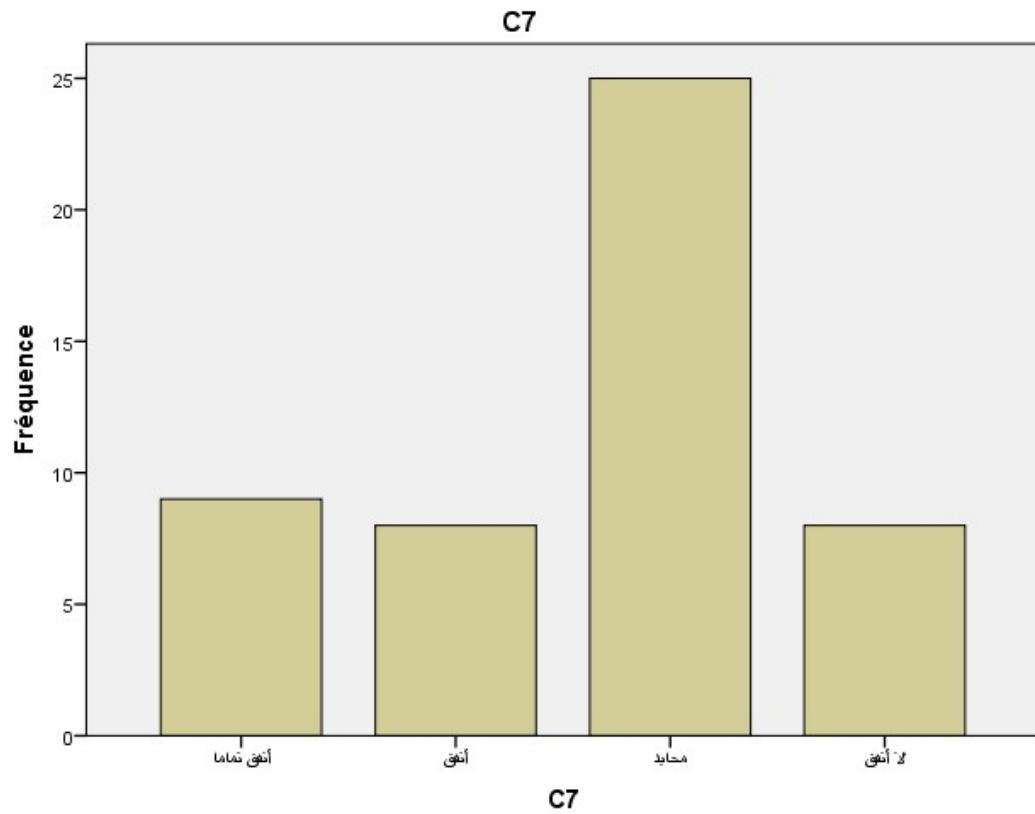
C6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



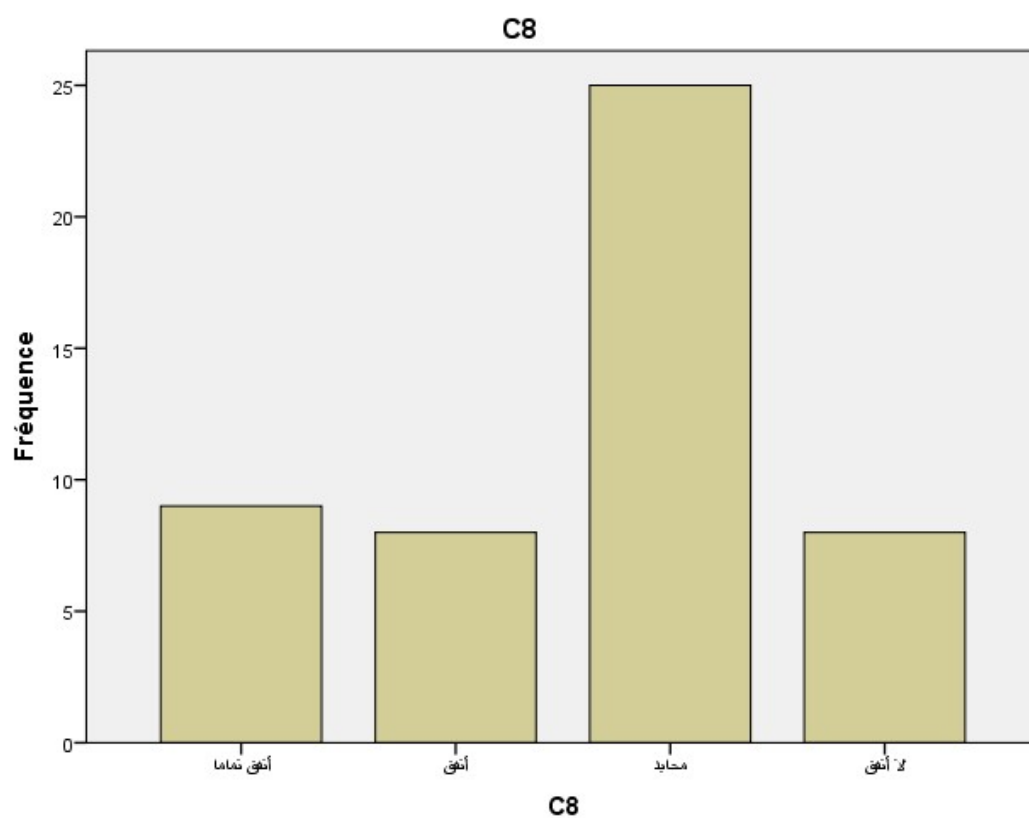
C7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



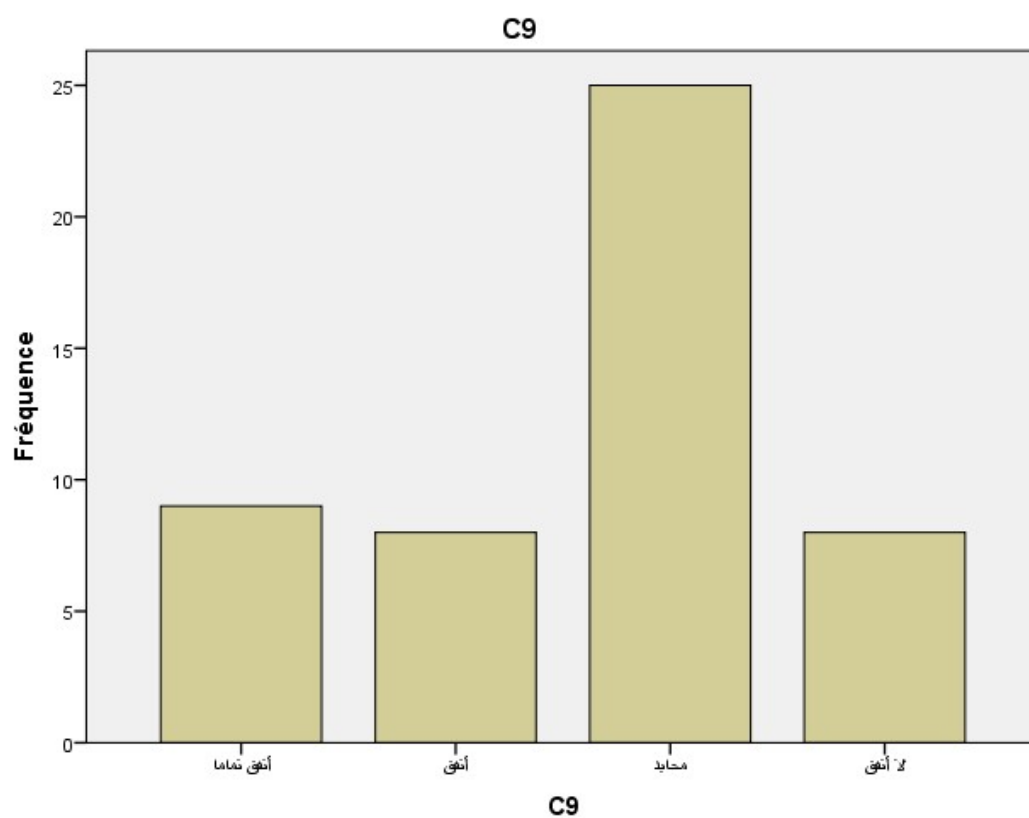
C8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



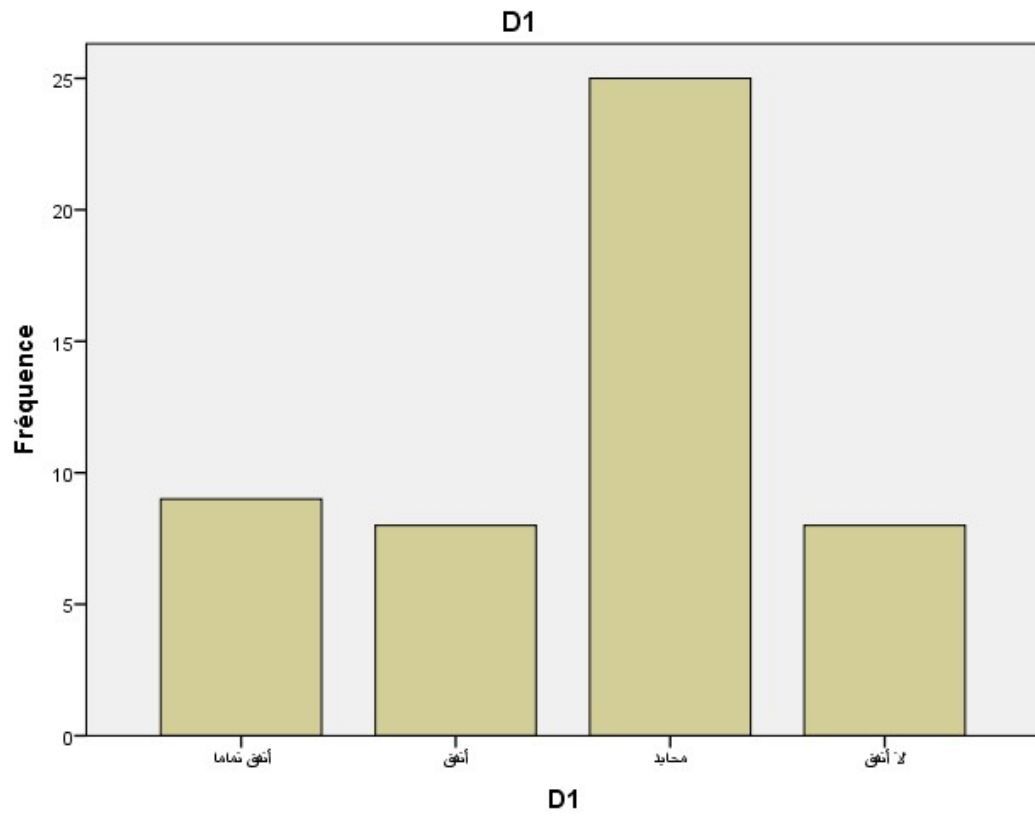
C9

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
أتفق	8	16.0	16.0	34.0
محايد	25	50.0	50.0	84.0
لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	



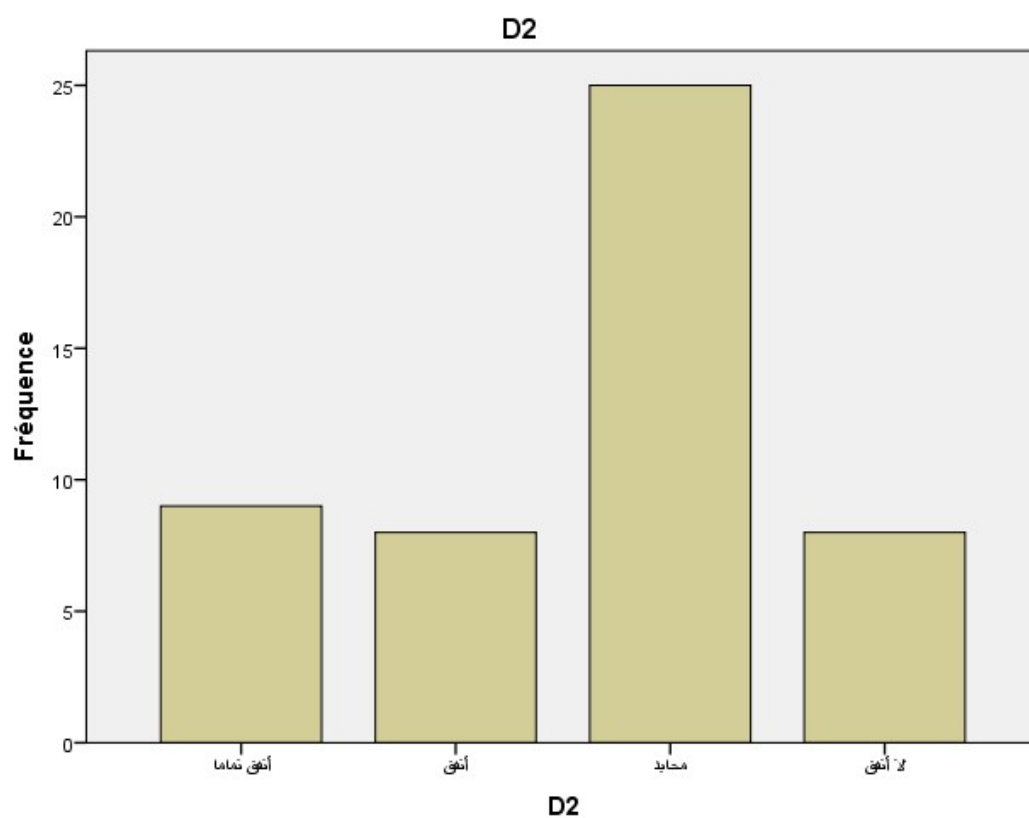
D1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



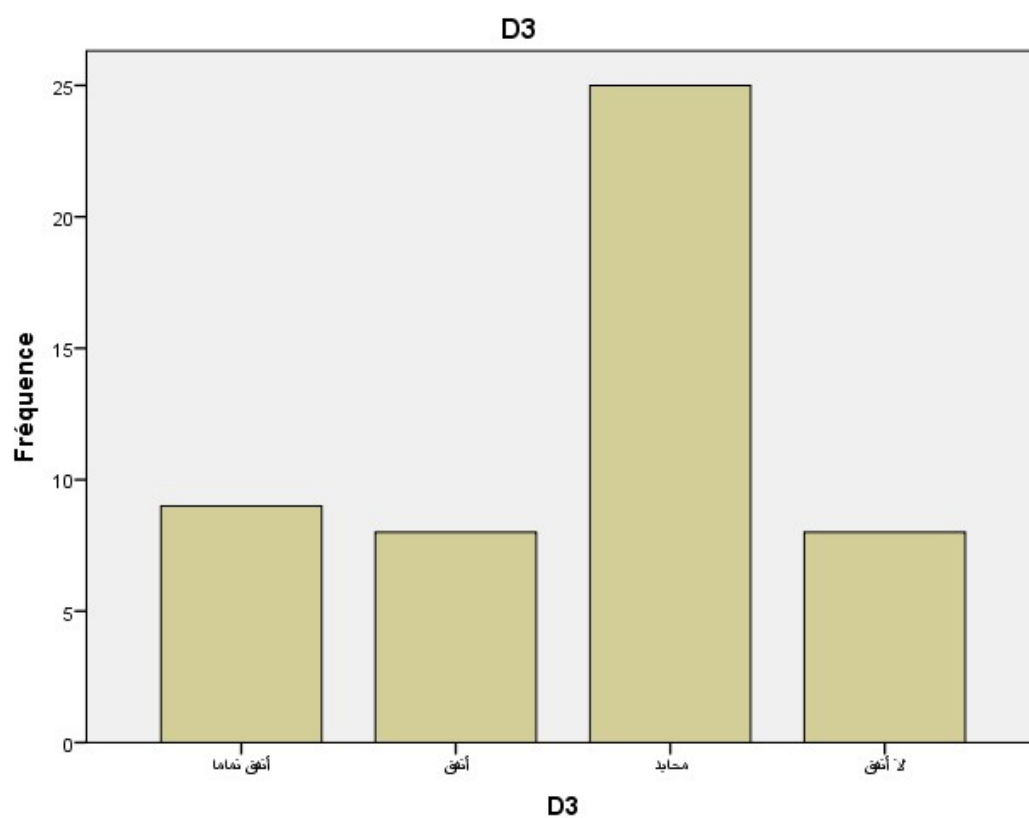
D2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	



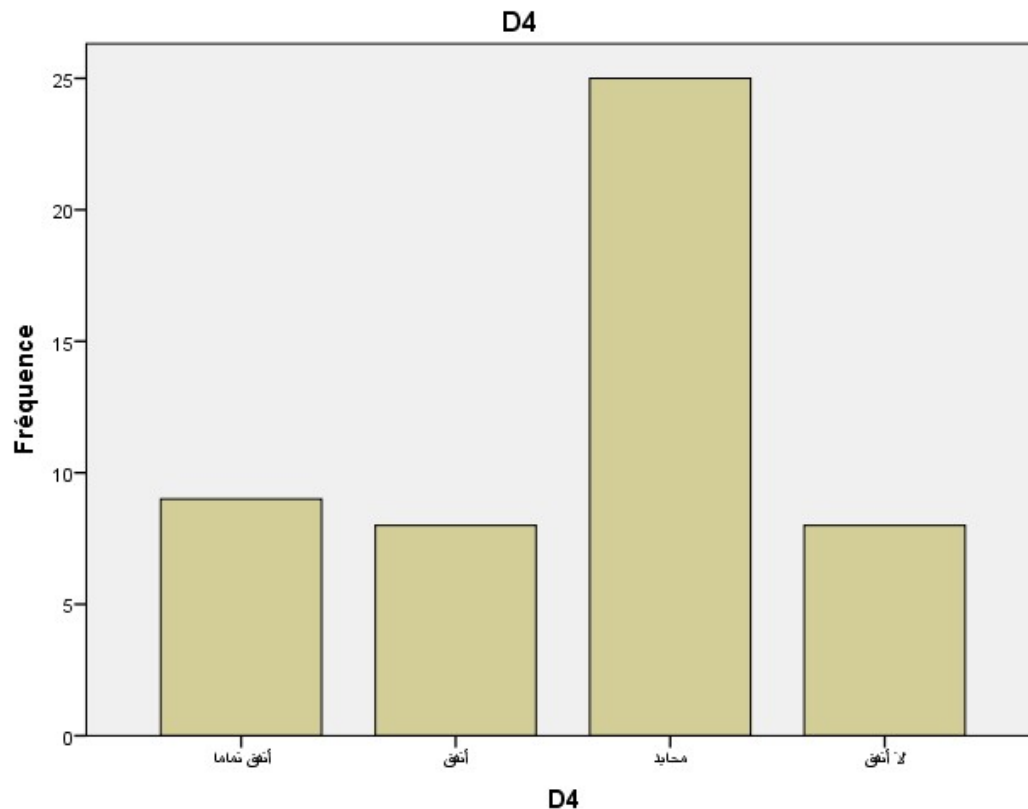
D3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



D4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أتفق تماما	9	18.0	18.0	18.0
	أتفق	8	16.0	16.0	34.0
	محايد	25	50.0	50.0	84.0
	لا أتفق	8	16.0	16.0	100.0
Total		50	100.0	100.0	



Moyennes

Sortie obtenue		22-MAY-2023 00:35:32
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Pour chaque variable dépendante d'une table, les valeurs manquantes définies par l'utilisateur pour les variables dépendantes et toutes les variables de regroupement sont traitées comme des valeurs manquantes.
	Observations utilisées	Les observations utilisées pour chaque table ne contiennent aucune valeur manquante dans une variable indépendante et les variables dépendantes n'ont pas toutes de valeurs manquantes.
Syntaxe		MEANS TABLES=العمر BY المؤهل طبيعة_العمل خبرة_المهنية /CELLS=MEAN COUNT STDDEV.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.00

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
العمر * المؤهل	50	100.0%	0	0.0%	50	100.0%
العمر * طبيعة_العمل	50	100.0%	0	0.0%	50	100.0%
العمر * خبرة_المهنية	50	100.0%	0	0.0%	50	100.0%

العمر * المؤهل

العمر

المؤهل	Moyenne	N	Ecart type
ليسانس	3.3333	3	1.15470
دكتورة	2.6154	26	.49614
أستاذ تعليم	3.3333	21	.48305
Total	2.9600	50	.63760

العمر * طبيعة_العمل

العمر

طبيعة_العمل	Moyenne	N	Ecart type
محاسب	2.4444	18	.51131
محافظ حسابات	3.0000	12	.00000
أستاذ جامعي متخصص	3.2857	14	.46881
عضو مجلس الإدارة	3.6667	6	.81650
Total	2.9600	50	.63760

العمر * خبرة_المهنية

العمر

خبرة_المهنية	Moyenne	N	Ecart type
من 5 إلى 10	2.5833	24	.50361
من 11 إلى 15	3.0000	16	.00000
أكثر من 15 سنة	3.8000	10	.63246
Total	2.9600	50	.63760

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) ، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقميا (1,2,3,4,5) على التوالي:

الجدول رقم (1_3) ترميز مقياس ليكرت الثلاثي:

الدرجة	الرمز
أتفق تماما	1
أتفق	2
محايد	3
لا أتفق	4
لا أتفق تماما	5

المصدر إعداد

الباحثات من مخرجات نظام spss

لإعداد دليلا للموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان للدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس $= 4 = (5 - 1)$) وللحصول على طول الفئة للتقنين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة $= 0.8 = 4/5$ وبإضافة هذه القيمة في كلمة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: $1 + 0.8 = 1.80$ فنحصل على مجال $[1 - 1.80]$ وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا . وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشتركين إجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (1_4) يوضح مجال المتوسط الحسابي المتوقع لكل درجة

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1.60- 1	أتفق تماما
2.30- 1.60	أتفق
3.80- 2.30	محايد

لا أتفق	4.40-3.80
لا أتفق تماما	5-4.40

ثانيا: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

- 1- **المصادر الثانوية:** تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع بحثي.
- 2- **المصادر الأولية:** تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها إحصائيا بالاستعانة ببرنامج spss.

المطلب الثاني : أدوات الدراسة:

من أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: **Excel** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: **spss21** لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة

اولا : استمارة ونموذج الدراسة :

1/ **تصميم الاستبيان** تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، و المتمثلة في آراء و جهات نظر موظفي حول مشكلة الدراسة.

- ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على أربع محاور.

- تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

✓ استعمال لغة سليمة؛

✓ صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

✓ ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

ولقد قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناء على فرضيات

الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:

القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب (العمر، المستوى العلمي، سنوات الخبرة، المنصب الوظيفي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 20 فقرة موزعة على أربعة محاور رئيسيين هما

المحور الأول ادلة الإثبات والمحور الثاني: جودة التدقيق، المحور الثالث جودة الاداء المهني، المحور الرابع دور ادلة الاثبات

في تحسين جودة التدقيق، الموضح في الملحق رقم 1 (الاستمارة)

المحور الأول: ادلة الإثبات ويتكون من (08) فقرات.

المحور الثاني: جودة التدقيق ويتكون من (08) فقرات.

المحور الثالث: جودة الاداء المهني ويتكون من (04) فقرات

المحور الرابع: دور ادلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق

2 _ نموذج الدراسة: من خلال هذه الدراسة لدينا متغيرين مهمين هما تكنولوجيا المعلومات كمتغير مستقل،

القرارات الاستثمارية كمتغير تابع، وسيتم اختبار الفرضيات بين محاور الدراسة والمعلومات الشخصية لعينة الدراسة،

والشكل التالي يبين نموذج الدراسة

اولا: تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

1 _ تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان: بعد جمع بيانات المستجوبين وترميزها وإدخالها في

برنامج spss21 فإنه قبل تحليل البيانات يجب تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين على مضمون متغيرات الدراسة التي

يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم التوزيعات الاحتمالية الأخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات

الاستبيان وهي (طريقة اختبار *Kolmogorov-Smirnov*، وطريقة اختبار *(Shapiro-Wilk)*) وبالاستعانة ببرنامج

spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار *(Tests of Normality)* يعطي لنا مخرجات معًا لكل من

(اختبار *Kolmogorov-Smirnov*، واختبار (*Shapiro-Wilk*) في جدول واحد، وبأي منهما نستدل على نوع

التوزيع؟ وهنا سنعتمد على القاعدة التالية: أن اختبار *Kolmogorov-Smirnov* يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو

يساوي 50، في حين نستدل بنتائج اختبار *Shapiro-Wilk* إذا كان عدد العينة اقل من 50⁸⁰.

معامل الارتباط

Modèle مع		الخبر المهنية	المؤهل	طبيعة العمل
1	Corrélations	الخبر_المهنية	1.000	.025
		المؤهل	.025	1.000
		طبيعة العمل	-.821-	-.416-
	Covariances	الخبر_المهنية	.030	.001
		المؤهل	.001	.014
		طبيعة العمل	-.022-	-.008-

a. Variable dépendante : العمر

معامل الانحدار

Corrélations				
		العمر	المؤهل	طبيعة العمل
Corrélation de Pearson	العمر	1.000	.680	.694
	المؤهل	.680	1.000	.692
	طبيعة العمل	.694	.692	1.000
	الخبر_المهنية	.557	.608	.891
Sig. (unilatéral)	العمر	.	.000	.000
	المؤهل	.000	.	.000
	طبيعة العمل	.000	.000	.
	الخبر_المهنية	.000	.000	.000
N	العمر	50	50	50
	المؤهل	50	50	50
	طبيعة العمل	50	50	50
	الخبر_المهنية	50	50	50

⁸⁰ أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	14.934	3	4.978	20.843	.000 ^b
	Résidu	10.986	46	.239		
	Total	25.920	49			

a. Variable dépendante : العمر

b. Prédicteurs : (Constante), الخبرة_المهنية، المؤهل، طبيعة_العمل

الخاتمة

الختام:

تعد جودة 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، لاسيما أن الاختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف مهتمة بعملية التدقيق حول مفهوم جودة عملية التدقيق وهذا ما يتطلب من الباحث الوقوف على دراسة مفهوم جودة التدقيق وأهم العوامل المؤثرة فيه.

تمحورت هذه الدراسة حول الدور الذي تقدمه أدلة لإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي. تم استقصاء عينة من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين المتخصصين بغية الوقوف على معرفة مدى الارتباط بين أدلة الإثبات وجودة التدقيق

الوقوف على الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى " من الضروري وجود تدقيق ذو جودة على مستوى المؤسسة للحكم على الوضع المالي " تم اثبات هذه الفرضية في الفصل الثاني في المبحث الثاني
 - بالنسبة للفرضية الثانية " إن وجود أدلة الإثبات ذات جودة دليل على أن الوضع المالي والأداء جيد " تم اثبات هذه الفرضية الفصل الأول المبحث الثاني.
 - بالنسبة للفرضية الثالثة " هناك علاقة طردية بين جودة أدلة الإثبات وجودة التدقيق " تم اثبات هذه الفرضية في الفصل الثاني نظريا والثالث تطبيقيا من خلال الدراسة الميدانية.
- ومما سبق، تم استعراض الجوانب لمشكلة الموضوع الدراسة والمتمثلة في أدلة الإثبات في الحكم على جودة التدقيق كمتغير مستقل، وأيضا التدقيق الخارجي كمتغير تابع، فإننا توصلنا إلى ما يلي:

نتائج الدراسة:

- في ظل مراجعة البيانات واستنادا إلى التراكم المعرفي الذي تم استقراؤه، نستنتج ما يلي:
- اعتماد معايير التدقيق يؤثر وبشكل إيجابي على جودة التدقيق.
 - سمعة مكاتب محافظة الحسابات والخبراء المحاسبين تؤثر على جودة التدقيق.
 - أغلبية مكاتب محافظي الحسابات فردية مما يؤثر على جودة التدقيق.
 - ساهم التأهيل العلمي المستمر في تطوير مستوى مدققي الحسابات بغية مسايرة التطورات الحديثة من خلال معايير التدقيق.
 - توجد عدة وسائل لتحسين جودة الأداء لمدققي الحسابات تتمثل في لجنة معايير التدقيق، وباستعمال مجلس الإشراف والتغيير الإلزامي للمدقق.

- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والنهوض بمهنية التدقيق ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسيات وإجراءات رقابة الجودة.
- تعمل أدلة الإثبات في عملية التدقيق على زيادة الموثوقية والمقبولية من خلال إعداد التقرير النهائي للمدقق والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تنظمها القوائم ومن ثم المساهمة في جودة الأداء.
- أظهرت الدراسة وجود علاقة بين أدلة الإثبات وتحسين الجودة وذلك من خلال مساهمة عملية جمع الأدلة الإثبات في الزيادة من الوسائل المطلوبة في عملية التدقيق.
- تدعيم استقلالية المدقق سواء كانت هاته الاستقلالية مادية أو معنوية يؤدي الى زيادة الجودة.

التوصيات:

وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها ولتنفيذ دور أدلة الإثبات في عملية التدقيق في تحسين الجودة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تطبيق معايير التدقيق لدى مكاتب محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين.
- ضرورة اطلاع محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين على الأدلة والمعايير والتطورات الحاصلة.
- تبرز ضرورة التأكيد على الالتزام بالأدلة والمعايير التدقيق في شقها المتعلقة بعملية التدقيق من طرق مدققي الحسابات.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.
- الرفع من مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق من خلال توفير الخصائص الجيدة لأدلة الإثبات واستقلالية المصدر وفعالية نظام الرقابة الخارجية.
- وجود نظام الرقابة الخارجية فعال ونظام اتصال فعال متطلبان للرفع من تحسين الأداء.
- الاستفادة من الخبرات في مجال التدقيق الموجودة في الولايات الأخرى للتحكم الجيد في مهنة التدقيق ومن ثم تحسين الجودة على أحسن وجه.
- تفعيل دور وسائل تحسين الجودة من كفاءة لتدقيق في الجزائر.

أفاق البحث:

ختاماً، هذه الدراسة تقدم رؤيتنا حول موضوع التدقيق الخارجي وأدلة الإثبات وذلك باستخدام الاستبيان على عينة من محافضي الحسابات وخبراء المحاسبين وأساتذة جامعين، ويرجع هذا لصعوبة دراسة مفهوم أدلة الإثبات. ولتوسيع مفهوم تحسين التدقيق الخارجي، دراستها من عدة جوانب وأبعاد مختلفة وبالتالي هي بحاجة إلى أبحاث ودراسات أخرى مكتملة لتسد لقصور في الجهد والفهم. وترى الباحثات أن من أهم الدراسات التي تكمل هذا الدراسة هي ما تعلقت بالأدلة الإثبات، ومعايير التدقيق كذلك الدراسات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق الخارجي، وعليه نقترح المواضيع التالية:

- دراسة ادلة الاثبات في ظل التدقيق الالكتروني
- كفاية معايير التدقيق الجزائرية لتحسين الأداء المهني للمراجعة في الجزائر.

المراجع:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، التدقيق النظرية والممارسة المهنية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر الطبعة الأولى، 2004.
2. أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
3. احمد قايد نور الدين، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990.
4. الأهدل عبد السلام سليمان القاسم، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة ميدانية نظرية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، 2008.
5. القاضي حسين وآخرون، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق، عمان، الأردن، 1999.
6. القاضي حسين، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، الطبعة الأولى، 2008.
7. امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في التدقيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
8. امين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.
9. إياد حسن أبو شاهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
10. أحمد بربر، جودة التدقيق مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 1013_2014.
11. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
12. أحمد خليل، التدقيق والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968.
13. أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات التدقيق ومعاييرها، مطبوعات جامعة القاهرة، مصر، 2008.
14. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
15. أحمد محمد مخلوف، التدقيق الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
16. أحمد محمد مخلوف، التدقيق الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
17. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة احمد حامد حجاج، محمد محمد عبد القادر الديسوطي، التدقيق مدخل متكامل، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
18. أمال محمد عوض، أثر ممارسة التدقيق غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد2، المجلد45، 2008.
19. جمال الطرايرة، محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الورقة الثالثة- التدقيق، 2013.
20. حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول التدقيق الجزء الأول، مؤسسة الورق لتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 1999.
21. خالد الراغب الخطيب وآخرون، الأصول العلمية والمالية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998.

22. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
23. خالد مُجّد التويجري، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من جهة وجهة نظر المحاسبين القانونيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
24. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
25. شعبان لطفي، التدقيق الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري المجمع سون طراك، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
26. صنهاجي هبية، أثر تطبيق معايير الدولية في تحسين الجودة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، مجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017..
27. عبد الباسط ميدون، مُجّد مكاي، دور الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية _ استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين _، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد: 1، 2023.
28. عبد الصمد نجم الجعفري، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006.
29. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
30. كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
31. مُجّد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019.
32. مُجّد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
33. مُجّد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
34. مُجّد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
35. مُجّد حسين خيضر، حجية أدلة الإثبات الإلكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق، دراسة تحليلية لعينة مراقبي الحسابات، بحث غير منشور، 2013.
36. مُجّد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية وتحديات القرن 21، جامعة الملك سعود، السعودية، يومي 18.19 مايو 2010.
37. مُجّد نصر الهواري، مُجّد توفيق مُجّد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية -التأصيل العلمي والممارسة العملية-
38. محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والتدقيق المهنية دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، الطبعة الأولى، دار الجيل، بيروت، 1998.
39. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

40. معمري أسامة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد 2.

41. ميلودي حسنية ميرة مایسة، دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2020-2021.

42. نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 02، سنة 2021.

43. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004.

44. وليام توماس، آمرسون هنكي، ترجمة احمد حامد، كمال الدين سعيد، التدقيق بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، القاهرة.

الملاحق

استمارة الاستبيان

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد....

نرجو من سيادتكم أمداد برأيكم الخبير في استمارة الاستبيان الموجه إلى محافظي الحسابات ومكاتب الخبرة المحاسبية والمحاسبين المعتمدين والمدققين للمؤسسات الاقتصادية، والأساتذة الأكاديميين وذلك بغرض دراسة "دور أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق". وهذا يندرج في إطار إعداد دراسة بحثية بالجامعة المذكورة أعلاه.

ونظرا لأهمية إجاباتكم، فإن الباحثات يرجون من سيادتكم التكرم بالمشاركة برأيكم السديد وخبرتكم الطويلة لإمدادنا بالمعلومات والبيانات التي تساعد في تحقيق أهداف هذا البحث، مع توجيه نظر سيادتكم بأن بيانات هذه الاستمارة سرية، ولا يمكن لأي شخص الاطلاع عليها، إلا بغرض البحث العلمي فقط.

وإنا نشكركم على حسن تعاونكم ومساهمتهم في إعداد بحث علمي يقوم على بيانات ومعلومات صحيحة ومن واقع ما تيسر عليه مؤسساتنا خدمة للاقتصاد والوطن.

المشرف: سالمي محمد الدينوري

الطالبة: بن درويش هجيرة، بالجوطي مسعودة، بركة جهاد

أولا: المعلومات الشخصية:

/ الوظيفة

☐☐ أخرى☐ محافظ حسابات☐ خبير محاسبي

أستاذ جامعي متخصص

اذكرها:.....

/2 السن:

من 25 إلى 30 سنة ☐ من 31 إلى 35 سنة ☐ من 36 إلى 40 سنة ☐

من 41 إلى 45 سنة ☐ من 46 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3/ المستوي الدراسي:

تعليم ثانوي ☐ جامعي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ استاذ تعليم عالي ☐

5/ الخبرة:

اقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐

من 16 إلى 20 سنة ☐ من 21 إلى 25 سنة ☐ أكثر من 25 سنة ☐

ثانيا: استبيان الدراسة.

ملاحظة: لإبداء رأيكم، يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة عند كل عبارة، مع مراعاة أنه لا يجوز وضع أكثر من علامة على نفس السطر أي يتعين اختيار خانة واحدة أمام كل جملة:

المحور الأول: أدلة الإثبات.

الرقم	العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا اتفق تما
01	يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق بأداء إجراءات الاختبار سجلات المحاسبية على سبيل المثال من خلال التحليل والتدقيق وإعادة الإجراءات في عملية إعداد التقارير					
02	تعتبر إجراءات التدقيق مطبقة بشكل جيد في دوائركم للحصول على أدلة كافية وملائمة					
03	يقوم المدقق بإجراء المقارنات بين المعلومات المالية وغير المالية للتأكد من					

					معقولة الأرصدة الواردة في القوائم المالية	
					يقوم المدقق بالاسترشاد بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية بالإضافة إلى أدلة الإثبات	04
					يقوم المدقق بكتابة التقارير الدورية والشهرية بالاعتماد على الأدلة المقدمة من خلال المصادقات الإجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية مقنعة	05
					يقوم المدقق بكتابة التقارير الدورية والشهرية بالاعتماد على الأدلة المادية	06
					أن المعلومات من المصادر المستقاة عن المنشأة التي يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق قد تم مصادقات من أطراف أخرى وتقارير المحللين وبيانات المقارنة	07
					يقوم المدقق بالحصول على الأدلة الكافية والملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبة	08

الخور الثاني: جودة التدقيق.

الرقم	العبارة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
01	تتمثل جودة التدقيق في أداء عملية التدقيق والتدقيق بكفاءة وفعالية طبقاً لمعايير التدقيق والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات					
02	يلتزم المدقق أو المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق والتدقيق بهدف تحقيق مستو جيد من جودة الأداء المهني					
03	تعكس المعلومات والبيانات المالية التي تتعلق بتدقيق حسابات الشركات الظروف المالية الحقيقية للشركة					

04	تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي و ما توصل إليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق تكمن أهمية التدقيق في كون المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عمليات والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات أعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في عملية اتخاذ قراراتهم				
05	تستند جودة التدقيق إلى مجموعة من القواعد والأسس والتعليمات التي تساهم في تحسين جودة المدقق والمحاسب				
06	تتصف البيانات المالية بعدم وجود تلاعب في المعلومات تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية				
07	تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي و ما توصل إليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق				
08	تقدم جودة التدقيق المعلومات الوافية عند تدقيق حسابات الوحدات للجهات الرقابية ذات العلاقة				

المحور الثالث: وسائل تحسين جودة الأداء المهني.

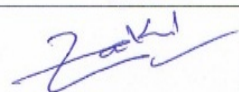
الرقم	العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
01	يعتبر معيار التأهيل العملي والعلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق.					
02	يوجد معايير للرقابة على جودة التدقيق يتم تقييم مدى تحقيق أهداف المهمة.					
03	يتم اعتماد لجنة معايير التدقيق للرقابة على جودة التدقيق					
04	يتم استعمال فحص النظير للرقابة على جودة التدقيق					

05	يؤدي التغيير الإلزامي للمدقق إلى تحسين جودة الأداء				
06	يتم اعتماد مجلس الإشراف على عملية التدقيق بغرض تحسين جودة الأداء المهني للمدقق				
07	التأهيل العلمي والعملية المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق				
08	تؤدي استقلالية المدقق وعدم تعرضه لضغوطات أثناء تأدية عمله إلى دقة ومصداقية المعلومات				
09	حجم الأتعاب التي يتلقاها ممارسي المهنة من قبل مجلس الإدارة يمكن أن تنقص من الاستقلالية				

المحور الرابع: دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق.

الرقم	العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
01	تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق في القيام بمهنة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق .					
02	يمكن لمراجع الحسابات من القيام بدورة لأبدا رأيه الفني المحايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية من خلال تحديد المستوى المطلوب من الحصول أدلة الكافية والمناسبة.					
03	تكمن أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائية بغية تحقيق الهدف تم إجراء دراسة استطلاعية لأراء عينة					
04	أن معايير التدقيق الجزائية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق كما أدلة الإثبات أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق.					

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الإمضاء
01	صالح حميداتو	أستاذ محاضر أ	الوادي	
02	رياض زلاسى	أستاذ محاضر أ	الوادي	
03	زكريا دمدوم	أستاذ دكتور	الوادي	
04	بلقاسم بن خليفة	أستاذ دكتور	الوادي	