



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّـة لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة

ماستر أكاديمي

في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت عنوان :

الإلتزام بمعايير العمل الميداني ودورها في جودة المراجعة

"دراسة ميدانية"

تحت إشراف:

- أ.د. محمد دينوري سالمي

من إعداد الطالبات:

- آمنة دركي

- صفاء اللبي

- نور الإسلام مسوس

لجنة المناقشة:

مشرفا ومقررا

رئيسا

ممتحنا

أستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر

أ.د. محمد دينوري سالمي

أ.د. رياض زلاسي

أ.د. يوسف زيدان

السنة الجامعية: 2023/2022م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكرنا واعترافنا

قال تعالى (لئن شكرتم لأزيدنكم)

فالحمد والشكر لله عز وجل أولا وقبل كل شيء على جليل نعمته وتوفيقه لنا في انجاز هذا العمل. نتقدم بالشكر الجزيل إلى والدينا إلى من كللهم الله بالهبة والوقار وكانا حافظا لنا على مواصلة دارسنا، لذا نطرز من خيوط الشمس اللامعة حروف شكر، ومن ماء الذهب عرفان لحرصهم الدائم بالدعاء لنا وتشجيعينا.

نتقدم باسمي آيات الشكر والعرفان الى الذي اتقن عمله بإيمان و علمنا بإتقان وكانت الجودة له عنوان الى المشرف على هذا العمل الاستاذ والدكتور "سالمي محمد دينوري"

كما نتقدم بالشكر الجزيل أساتذتنا أعضاء اللجنة المناقشة لقبولهم بمناقشة هذه المذكرة وإفادتنا بتصحيحاتهم وتوجيهاتهم القيمة.

واخيرا لا يسعنا الا ان نتقدم بالشكر والامتنان الى كل من ساعدنا من قريب او بعيد ولو بكلمة طيبة او دعاء كريم.

كما نشكر ايضا كل اساتذة قسم العلوم الاقتصادية والمحاسبية.

## الأسراء

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه ازكى الصلاة  
وافضل التسليم وعلى اله وصحبه اجمعين اما بعد :

اهدي ثمرة عملي هذا إلى من قال فيهما الله عز وجل:

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" الاسراء الآية 24.

إلى الذي رافقني بالحب والرعاية والدعاء

أبي الغالي اطال الله في عمره

وإلى التي يطيب النهار الا برؤيتها ولا تحلو الايام الا بوجودها إلى التي حملتني وهنا على  
وهن أُمي الحبيبة اطال الله في عمرها

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقه ولا للأرقام أن تحصي فضائله أخي العزيز  
إلى النور الذي يضيئ حياتي وسند قوتي وملاذي بعد الله إلى من آثرني على أنفسهم إلى من  
أظهروا لي ما هو أجمل في الحياة أخواتي وزوجة أخي.

إلى الروح التي سكنت روعي براعم بيتنا أبناء أخي وأبناء أخواتي.

إلى كل من نساهم قلبي ولم ينساهم قلبي.

## الطريق

إذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم

وإذا كانت أول الانطلاقة دمعة فإن نهايتها بسمة، وكل بداية لا بد لها من نهاية

وهاهي السنوات قد مرت والحلم يتحقق اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضا  
ولك الحمد إذا رضيت لأنك وفقنتني لإتمام هذا العمل.

اهدي ثمرة هذا العمل إلى: والدايا أُمي الغالية أبي العزيز اطال الله في عمرهما

وإلى خالتي نصيرة التي كانت معي في أسوأ حالاتي وظروفي وضغوطاتي والتي منحتني  
الثقة والحنان وخالتي دليلة وابنتها حبيبتي فاطمة وأخواتي ثريا، مروة، ريان وإلى أخوتي  
علي، شمس الدين، مختار وإلى كل من أعرفهم من قريب أو بعيد ونسى أن يذكرهم قلبي.

## شكر الله

الحمد لله كثيرا طيبا مباركا فيه الذي بفضلله وتمكينه وتقديره قدرنا على إتمام هذا العمل راجيين من العلي القدير أن نكون قد وفقنا فيه بحوله وقوته وإذنه تعالى.

اهدي ثمرة عملي هذا

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها... إلى من سهرت الليالي تنير دربي إلى من شاركتني افراحي... إلى نبع العطف والحنان إلى أجمل ابتسامة في حياتي أُمي العزيزة.

إلى من علمني ان كفاح... وسلاح العلم والمعرفة إلى الذي لم يبخل عليا بشيء... إلى من سعى لأجل راحتى ونجاحي إلى أعظم وأعز رجل في الكون أبي العزيز.

إلى من هم عزوتي وسندي في هذه الحياة أخوتي تقي الدين ومحمد العبيد وزوجته خلود وحبیب عمته محمد اياد.

إلى تؤام روحي أختي الغالية ايمان وأخي الذي لم تلده امي ولاكن ولدته لنا الأيام زوجها الصادق وفراشتهم أريج

إلى أخواتي العزيزات مريم وامنة.

تهدف هذه الدراسة إلى أبرز أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق من خلال هذه المذكرة حاولنا تسليط الضوء على أدلة الإثبات وتحديد الكفاية وملائمة عليها التي تم جمعها بغرض مساعدة المدقق في إبداء رأي الفني في القوائم المالية لزيادة فعالية التدقيق لضمان مصداقية المعلومات وتحسين جودة التدقيق، وبشأنها استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في تحديد محاور ووضع الفرضيات، والمنهج التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات وتم حصر الدراسة في عينة من المهتمين بالمراجعة في الجزائر من محافظين حسابات وأساتذة جامعيين في التخصص، ولتفعيل الرقابة على جودة التدقيق يتطلب تدعيم استقلالية المدقق والتأهيل العلمي والعملية الذي يساعده على محافظة استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية والاعتماد على دليل مراقبة الجودة. ومن أهم النتائج التي تم الوصول إليها أن أدلة الإثبات هي من أهم الدلائل التي تخدم جودة التدقيق من بينها استقلالية المراجع على المؤسسة ويجب أن يكون مستقل تماما ليصل الى تقريره بأكثر دقة، حيث تتوصل كل هذه المتطلبات إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمراريتها.

**الكلمات المفتاحية:** أدلة الإثبات، جودة التدقيق، استقلالية المدقق.

# Abstract

The aim of this study is to highlight the role of evidential proof in assessing the quality of auditing. Through this memorandum, we attempted to shed light on evidential proof and determine its sufficiency and suitability, which were collected to assist the auditor in expressing their professional opinion on financial statements. The goal was to enhance the effectiveness of auditing, ensuring the credibility of information and improving the quality of the audit. For this study, we utilized the deductive approach in identifying the focal points and formulating hypotheses. The descriptive-analytical method was used to conduct the applied study, while the inductive approach was employed to test the hypotheses. The study was limited to a sample of individuals interested in auditing in Algeria including accountants, auditors and university professors specializing in the field. To activate quality control in auditing, it requires reinforcing the independence of the auditor, as well as providing them with scientific and practical qualifications that assist them in maintaining their independence and adhering to professional principles and standards, relying on a quality control guide. One of the most important findings that have been reached is that evidential proof is among the key factors that contribute to the quality of auditing. Among these factors is the independence of the auditor from the institution being audited. The auditor must be completely independent to ensure the accuracy of their report. All these requirements aim to achieve the objectives of the auditing process improve its level, and ensure its continuity.

**Keywords:** Evidential Proof, Auditing Quality, Auditor Independence.

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

	شكر و عرفان
	الاهداء
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري لأدلة الإثبات</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
3	المطلب الأول: تعريف المراجعة
4	المطلب الثاني: أنواع المراجعة ومعاييرها
8	المطلب الثالث: اهداف المراجعة
10	المبحث الثاني: ماهية أدلة الإثبات
10	المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وخصائصها
11	المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها
18	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الكمية والحجية
20	المبحث الثالث: أهمية أدلة الإثبات
20	المطلب الأول: قرارات الخاصة لأدلة المراجعة
22	المطلب الثاني: محددات الأساسية لتوفير اقتناع في أدلة الإثبات
23	المطلب الثالث: تعريف ومكونات معايير أدلة الإثبات
25	خلاصة
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المراجعة</b>	
27	تمهيد
28	المبحث الأول: جودة المراجعة
28	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق وانواعه
29	المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق
30	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

32	المبحث الثاني: محددات الأساسية لجودة المراجعة
32	المطلب الأول: الاعتبارات والمقومات لجودة المراجعة
36	المطلب الثاني: الاعتبارات والمقومات حسب المنظمات المهنية
38	المطلب الثالث: الاعتبارات والمقومات حسب الباحثين والاتحاد الأكاديمية
43	المبحث الثالث: طرق تحسين جودة المراجعة
43	المطلب الأول: تأهيل العلمي والعملية للمراجعة
45	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة على جودة المراجعة
47	المطلب الثالث: استقلالية المراجع
49	المطلب الرابع: مدى فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة
51	خلاصة
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: تقديم الاطار العام لمنهجية الدراسة الميدانية
54	المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة الميدانية وأدوات البحث المستعملة
54	المطلب الثاني: قائمة الاستقصاء
55	المطلب الثالث: المجتمع الدراسة وحدودها
57	المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
57	المطلب الأول: توزيع افراد عينة حسب الجنس والعمر
59	المطلب الثاني: توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
60	المطلب الثالث: توزيع افراد عينة الدراسة حسب طبيعة العمل
61	المطلب الرابع: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
62	المبحث الثالث: إجراءات المعالجة وتحليل محاور الاستقصاء
62	المطلب الأول: إجراءات معالجة استقصاء
63	المطلب الثاني: تحليل محور الأول الخاص عن أسئلة العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية
63	المطلب الثالث: تحليل المحور الخاص عن أسئلة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع
64	المطلب الرابع: تحليل المحور الخاص عن أسئلة العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني

66	خلاصة
67	الخاتمة
70	قائمة المراجع
75	الملاحق

## قائمة الجداول

24	يوضح المعايير المكونة للقسم الخامس للمعايير التدقيق	الجدول (1-1)
32	صفات التي تميز بها المكاتب الكبرى والمكاتب الصغرى	الجدول (1-2)
54	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستقصاء	الجدول (1-3)
57	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس	الجدول (2-3)
58	توزيع الافراد عينة الدراسة حسب العمر	الجدول (3-3)
59	توزيع الافراد عينيه الدراسة حسب المؤهل العلمي	الجدول (4-3)
60	توزيع الافراد عينيه الدراسة حسب طبيعة العمل	الجدول (5-3)
61	توزيع الافراد عينيه الدراسة حسب الخبرة المهنية	الجدول (6-3)
62	مقياس ليكارت الخماسي	الجدول (7-3)
62	معايير تحديد الاتجاه	الجدول (8-3)
63	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	الجدول (9-3)
64	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	الجدول (10-3)
65	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	الجدول (11-3)

## قائمة الأشكال

42	اطار العام لجودة المراجعة	الشكل (1-2)
57	توزيع العينة حسب متغير الجنس	الشكل (1-3)
58	توزيع العينة حسب متغير العمر	الشكل (2-3)
59	توزيع حسب المؤهل العلمي	الشكل (3-3)
60	توزيع العينة حسب طبيعة العمل	الشكل (4-3)
61	توزيع افراد العينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الشكل (5-3)

## قائمة الملاحق

76	استمارة الاستقصاء	01
79	مخرجات برنامج SPSS V29	02

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association.	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IAS	International Accounting Standards.	معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants.	الاتحاد الدولي للمحاسبين
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions.	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة
FASB	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
SEC	Securities and Exchange Commission	المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية

# مقدمة

تعد المراجعة عملية مهمة تتمثل في تقييم وتدقيق السجلات المالية والمعلومات المالية الأخرى للتأكد من صحتها وموثوقيتها. تهدف عملية المراجعة إلى توفير تأثير مستقل عن صحة التقارير المالية وامتثال للمعايير المحاسبية المعمول بها.

ان أدلة الإثبات تشمل جميع الوثائق والمستندات والمعلومات التي تدعم تقييمات واستنتاجات التي يقوم بها المراجع حيث تلعب أدلة الإثبات دورا حاسما في تأكيد صحة المعلومات المالية ودقة التقارير المالية، هناك معايير دولية ومحلية تحدد كيفية استخدام أدلة الإثبات وتحقيق جودتها وموثوقيتها وتهدف هذه المعايير إلى ضمان استخدام أدلة قوية ومناسبة وموثوقة في عملية المراجعة.

حيث تكتسي جودة المراجعة أهمية كبرى في ظل البيئة الحالية، لمطلب أساسي على المستوى المالي، بالنسبة لمختلف الأطراف المهمة والمستفيدة من خدمات المراجعة. مما يتطلب الوقوف على مختلف محددات جودة المراجعة بالنسبة للأكاديميين وكذلك تبلور هذا المفهوم لدى أهم الهيئات المهنية الدولية في مجال المراجعة.

#### - الإشكالية الرئيسية:

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للموضوع كما يلي:

إلى أي مدى يؤدي الالتزام بأدلة الإثبات إلى جودة المراجعة؟

#### - التساؤلات الفرعية:

وتندرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الجزئية يمكن طرحها كالتالي:

- هل قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقريره يوفر له أدلة إثبات كافية بصحة القوائم المالية؟
  - هل حصول المراجع الخارجي على إقرارات من إدارة المنشأة يوفر له أدلة كافية وملائمة بصحة القوائم المالية؟
  - هل توجد إمكانية لاعتماد معايير أدلة الإثبات الجزئية في عملية التدقيق؟
- الفرضيات الدراسية:

وللإجابة عن هذه التساؤلات يقتضي الأمر منا اقتراح مجموعة من الفرضيات كما يلي:

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر أدلة الإثبات وتأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزئية.

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني.

### - أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع البحث بناء على العديد من الأسباب منها ذاتية وأخرى موضوعية نلخصها فيما يلي:

- الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالمراجعة.
- الاستفادة من الموضوع في الحياة العملية والمهنية.
- محاولة إثراء الموضوع وجعله أرضية يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.

### - أهمية الموضوع:

تنطلق أهمية الموضوع من أهمية رأي المدقق الخارجي في إضفاء الموثوقية في التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، إذ يقوم المدقق الخارجي بإعتماد على الاجتهاد الشخصي والعينات الإحصائية والغير الإحصائية في تحديد كفاية أدلة الإثبات وملائمتها للوصول إلى رأي نهائي وموضوعي.

### - أهداف الموضوع:

نهدف من خلال هذا البحث تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على المراجعة ومعايير المطبقة عليها.
- التعرف على أدلة الإثبات وأنواعها.
- التطرق لأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها.

### - منهج وأدوات المستخدمة في البحث:

للقيام بهذه الدراسة قمنا بإتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في إطار النظري للإلمام بالجوانب المتعلقة بأدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق، أما المنهج التحليلي فاعتمدنا عليه في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية للوصول إلى نفي أو اعتماد الفرضيات.

### - حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمثلت في زيارة ميدانية لبعض المكاتب محافظين حسابات وأساتذة جامعيين وقمنا بمراسلة ميدانية إلكترونية بولاية الوادي.
- الحدود الزمانية: حدود الدراسة من شهر جانفي إلى غاية شهر ماي 2023.

### - هيكلية البحث:

من أجل تحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول كما يلي:

- يتناول الفصل الأول عموميات حول المراجعة ومعايير المراجعة وعليه تناولنا أيضا أدلة الإثبات والعوامل المؤثرة عليها وأنواعها وأهدافها.
- أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه عموميات حول جودة المراجعة من حيث مفهومها وأهميتها ومحددات لجودة المراجعة وطرق تحسينها.
- أما الفصل الثالث فكان دراسة ميدانية لعينة من محافظين حسابات وأساتذة جامعيين حيث تطرقنا إلى تقديم إطار منهجي للدراسة الميدانية وعرض قائمة الاستقصاء وقمنا بتحليل نتائج باستخدام برنامج معلوماتي يمثل SPSS.

## الفصل الأول

# الإطار النظري للأدلة الإثبات

**تمهيد:**

تتمثل المراجعة في حد ذاتها عملية تجميع الأدلة الإثبات التي على أساسها يتمكن المراجع الخارجي من إبداء رأيه على صحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، ومدى تمثيلها للمركز المالي خلال فترة محددة، وليكن هذا الرأي في مستوى عالي من المصداقية والعدالة، لا بد من التزام بقواعد وأسس واضحة وبسيطة يعتمد عليها المدقق بغرض إعداد رأيه بشكل ملائم وكافي يخدم جميع الأطراف.

ومن أجل تحسين عمل المدقق وحسب إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA تم إصدار المعيار معايير أدلة الإثبات لجعل المحاسب يقدم رأي فني محايد ذو جودة عالية.

ومن هذا المنطق تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهما:

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

- المبحث الثاني: ماهية أدلة الإثبات.

- المبحث الثالث: أهمية أدلة الإثبات.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم والى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها، ولقد كان لهذه التغيرات أثرا كبيرا في تطوير هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة، حيث مس هذا التطور فلسفتها، مفهومها، طريقة ممارستها وأهدافها، وقد ساهم ذلك في ظهور أنواعها عديدة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها.

### المطلب الأول: تعريف المراجعة

تعددت مفاهيم المراجعة من باحث إلى آخر وكل حسب تصوراته لكن كل التعاريف تصب في قالب واحد وسنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة.

قد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي: " المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

وعرف بوتين المراجعة هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>2</sup>.

مما سبق يمكن أن نصوغ تعريف شامل للمراجعة كما يلي:

المراجعة هي فحص تقني انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والسجلات والبيانات ومستندات المؤسسة، يقوم به محترف مستقل بهدف إعطاء رأي فني محايد، يعبر على الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة. معظم التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

- الفحص.

- التحقيق.

- التقرير.

### 1- الفحص

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 6.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 7.

### 2- التحقيق

ويقصد بالتحقيق هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية وعلى المركز المالي بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المشروع المالي في تاريخ نهاية مدة معينة<sup>1</sup>.

### 3 - التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الاطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة ومعاييرها

#### الفرع الأول: أنواع المراجعة

تتم عملية المراجعة في الشركات والهيئات التي تخضع أعمالها للمراجعة طبقا للمعايير المتعارف عليها علميا وعمليا، ولكن قد تختلف المراجعة وتنقسم إلى أنواع وكل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

#### أولاً: من حيث المصدر الذي ينص عليها

تنقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى:

**1. المراجعة القانونية:** هذا النوع من المراجعة إلزامي قانونا على شركات الأموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين<sup>3</sup>.

**2. المراجعة الاختيارية:** وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحظ إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية<sup>4</sup>.

#### ثانياً: من حيث حجم الاختبارات

**1. مراجعة شاملة:** يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 5.

<sup>2</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2013، ص 24.

<sup>3</sup> HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, p 40.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 34.

تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الحسابات.

**2. المراجعة الاختبارية:** يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة "العينة" على كل أو مجموع المفردات " المجتمع "، هذا النوع من المراجع يتجلى في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجع الشاملة لكل العمليات<sup>1</sup>.

### ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة وهما:

**1. المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل.

**2. المراجعة الجزئية:** تعتبر المراجعة الجزئية من الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعاً لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

### رابعاً: من حيث توقيت المراجعة

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز نوعين هما:

**1. المراجعة المستمرة:** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ضلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

**2. المراجعة النهائية:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.<sup>1</sup>

#### خامسا: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة الى:

**1. المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية الولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون المستثمرون، البنوك).

**2. المراجعة الداخلية:** هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها، والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة المنشأة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن أن يتخذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: معايير المراجعة.

تعتبر معايير المراجع كمقاييس واضحة تستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها<sup>3</sup>، وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف عليها معيارا عاشرا في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى المعايير الشخصية (العامة) التي يجب توفرها في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقا لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية فارتبطت بالعمل الميداني التي يجب أن يلتزم به المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة، أما المجموعة الثالثة فتعطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ولذلك سوف نعرض فيما يلي هذه المعايير مقسمة إلى الثلاث مجموعات رئيسية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>2</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 52.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي مرجع سبق ذكره، ص 37.

<sup>4</sup> حسين دحدوح، حسين قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 64 - 65.

### 1 - المعايير العامة أو الشخصية

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها المعايير التالية:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى لشخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة.
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

### 2 - معايير العمل الميداني.

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتحتوي على ثلاثة معايير وهي:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

### 3 - معايير إبداء الرأي (التقرير).

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.
- وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.
- إن معايير المراجعة بالشكل الذي عرضناه والتي أصدرها مجمع المحاسبة الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوفر في المراجع وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهور المراجعين المهتمين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات المراجعة الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف المراجعة

- تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين وأهداف المراجعة كثيرة التأكيد هو من ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن. فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكيد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- وقد أضيفت أهدافاً عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت من دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12-15.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
  - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
  - تخفيض خطر المراجعة؛
  - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- وينص المعيار الدولي للمراجعة (ISA) رقم (200) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على ما يلي: الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة .
- ويعتبر رأي المراجع محصلة لعدة إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين ذلك الرأي لابد من تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في الفحص والتحقق من العناصر التالية:
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
  - دقة وصحة عرض القوائم المالية؛
  - شرعية وصحة العمليات المالية؛
  - استقلال الفترة المالية؛
  - تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية؛
  - الوجود المادي للعناصر المملوكة؛
- ومن العرض السابق ومن محتوى المعيار الدولي أعلاه، تخلص إلى أن الهدف الرئيسي للمراجعة في الوقت الحالي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

### المبحث الثاني: ماهية أدلة الإثبات

تعنى أدلة الإثبات بصفة عامة على أنها كل المعلومات، والمستندات، والمعطيات التي يتم جمعها أثناء عملية التدقيق والتي يستخدمها المدقق للحكم على مدى صحة وصدق القوائم المالية مما يمكنه من إبداء رأي المناسب فيها.

### المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات وخصائصها

#### أولاً: تعريف أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات والتنبؤات من يتخذ القرار وكلها عناصر الشخصية تختلف من شخص إلى آخر<sup>1</sup>.

من هذه التعاريف أن أدلة الإثبات "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي".

كما وتعرف الأدلة Evidence على أنها أي معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير<sup>2</sup>.

أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه على القوائم المالية.

أدلة الإثبات هي جميع الحقائق التي يلمسها المراجع أو تصل إلى علمه أو تقع تحت بصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في أي مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقدمه إقناعاً تاماً. ومن التعريفات السابقة يتضح لنا أنها تشترك في أن أدلة الإثبات هي كل ما يعتمد عليه المراجع ليؤثر على حكمه للوصول إلى رأي عن صحة وجدية البيانات المحاسبية والقوائم المالية وما مدى تعبيرها عن نشاط مشروع ومركزه المالي.

وحيث إن المراجع يسعى في النهاية إلى تكوين رأيه بخصوص القوائم المالية، فيتعين عليه إذن جمع وتقييم الأدلة الكافية التي تجعله مطمئناً ومقتنعاً بسلامة رأيه الذي سيوضحه في التقرير الختامي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1988، ص 261.  
<sup>2</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: الديسبي محمد عبد القادر وحجاج أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 21.

ثانياً: خصائص الأدلة الإثبات

1. الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.

2. الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها ومدى صلتها بتوكيد خاص، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية وإعداد التقرير<sup>2</sup>.

المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها

أولاً: أنواع أدلة الإثبات.

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

- الوجود الفعلي.
- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيمة في الدفاتر.
- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة.
- المصادقات.
- التوثيق.
- الاستفسار من المؤسسة.
- الإجراءات التحليلية.

1. الوجود الفعلي

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصياً، وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، ص 35.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون في المؤسسة الاقتصادية، رسالة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 34.

صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد.

## 2. الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر

تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

## 3. نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلاً قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته<sup>1</sup>.

## 4. المصادقات

تتمثل المصادقات بإصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق.

تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المدقق والمؤسسة.

ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضاً في حالة توافر بدائل أخرى للأدلة، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في التدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق<sup>2</sup>.

توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:

- المصادقات الإيجابية بدون معلومات مرسله المصادق.
- المصادقات الإيجابية التي تحمل معلومات مطلوب المصادقة عليها.
- المصادقات السلبية.

## 1.4 مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسله للمصادق

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 129.

<sup>2</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سبق ذكره، ص 246.

يعني هذا النوع أن يرد للمصدق عليها بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

#### 2.4. مصادقات إيجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها

تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من طرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض كمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

#### 3.4. مصادقات سلبية

وهي المصادقات التي بره الطرف الثالث عليها في حالة كون معلومات المصادقة المرسله له غير صحيحة وكمثال على هذا النوع من المصادقة كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

#### 5. التوثيق

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة<sup>1</sup>. يوجد نوعان من المستندات مستندات داخلية ومستندات خارجية.

#### 1.5. المستند الداخلي

وهو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين التقارير استلام المخزون.

#### 2.5. المستند الخارجي

ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

#### 6. الاستفسار من المؤسسة

يتم من خلال الاستفسار والحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد

<sup>1</sup> عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على المصادقية المعلومة المحاسبية، رسالة الماجستير، جامعة باتنة، 2007، ص 41.

بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة، وبالتالي يجب تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثلاً إذا أراد المدقق أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل و رقابة العمليات المحاسبية لدى المؤسسة، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يقوم المدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها وصرح بها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

## 7. الإجراءات التحليلية

يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل التدقيق. حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلاً، يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختبار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تم بها المقارنة والتحليل. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية<sup>1</sup>.

## ثانياً: وسائل الحصول عليها

تختلف الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على أدلة وإثباتات قوية والتي تتلاءم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها، ومن أجل هذا فقد تم تحديد الوسائل المناسبة والتي اتفقت عليها أغلب الدراسات من أجل الحصول على هذه الأدلة الملائمة لكي يستطيع المدقق القيام مهامه يلجئ إلى جمع مجموعة من أدلة الإثبات وتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على هذه الأدلة فيما يلي<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سبق ذكره، ص 248.

<sup>2</sup> احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 69.

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

- مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرقام السابقة.
- التأكد من صحة قوائم الجرد عن طريق التأكد من صحة العمليات الحسابية التي تتضمنها تلك القوائم.
- مراجعة ميزان المراجعة المعد من قبل المؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحة ما يحويه من أرصدة وأن التطابق حقيقي وليس صوريا وفي حالة عدم التوازن يجب البحث عن الأخطاء المؤدية لذلك وتصحيحها.

- التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية.
- التأكد من العمليات الحسابية كنسب الخصم.
- مراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية للتأكد من الدقة الحسابية وسلامة الترتيب والتصنيف من صحة تعادل المركز المالي.
- الأهمية البالغة القيام بالتأكد من سلامة آليات المحاسبية المستعملة في المؤسسة في مجال إعداد القوائم وإجراء العمليات الحسابية.

**3. المراجعة المستندية:** إن المستندات من أدلة الإثبات الهامة في التدقيق فهي تعتبر مرجع سليم يستند إليه المدقق في التثبيت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبالغ المتعلقة بها ويعتبر التدقيق المستندي والاطلاع على مختلف الوثائق في المؤسسة محل التدقيق المحور الرئيس لعملية التدقيق بحيث يقضي المدقق معظم وقته في جمع مثل هذه الأدلة والإثباتات كما يجب عليه عند قيامه بالتدقيق المستندي مراعاة أن يكون المستند المقدم صحيحا من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية وموقعا من قبل من لهم سلطة التوقيع.

**4. المصادقات:** تعتبر المصادقات بمثابة شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة وتتعلق بتقديم التأكيدات حول صحة أرصدة حساباتها، كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء<sup>1</sup> وتنقسم المصادقات إلى:

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

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 145-150.

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

**3.4. المصادقات العمياء:** من أقوى أنواع المصادقات وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في المصادقة المرسله وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد والذي يكون مسجلاً في دفاتره ولذلك يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات.

**5. نظام الاستفسار والتتبع:** يكون الاستفسار شفوي فعلى المدقق أن يحرص على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويقوم المدقق بالاستعانة بهذا الأسلوب من أجل الحصول على معلومات تتعلق بما يلي!

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

- الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الاستفسار عن القيود المسجلة بالدفاتر.

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

**6. نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الإجراءات التحليلية):** وتتمثل في مجموعة من الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المدقق للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات والتقييمات حيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المدقق إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيد من أدلة الإثبات<sup>2</sup>.

ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة في النواحي التالية:

- المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة إلى فهم المؤسسة محل التدقيق.
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لبعض العمليات المالية.

- المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار بحيث يقيم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية قدرة المؤسسة على الاستمرار وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة.

<sup>1</sup> السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان، 2008، ص 324-332.

<sup>2</sup> امين احمد السيد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الاعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1995، ص 95.

• تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظر الإمكانية القيام بها في مكاتب التدقيق دون الحاجة إلى التنقل إلى مقر المؤسسة المدققة.

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

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

**9- نظام الشهادات والاقراءات من داخل المؤسسة:** يلجأ المدقق الى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين حيث يعمل المدقق على الحصول إجابات مكتوبة على بعض الأسئلة والمعلومات المطلوب الحصول عليها والتي طرحتها أثناء الاجتماعات الرسمية مع بعض المسؤولين داخل المؤسسة وعليه فالإقرارات المكتوبة هي عبارة عن وثائق تعدها الإدارة وتقدمها للمدقق حيث يستخدم هذا النظام في الحصول على القوائم الخاصة بالأصول الثابتة واهلاكها كما يستخدم في الحصول على كشف الرواتب والمصارف الأخرى.

في حالة ما إذا كانت هذه الشهادات والإقرارات مرتبطة بأمور ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على المدقق القيام بما يلي:

- أن يحاول الحصول على أدلة من خارج المؤسسة مؤيد للشهادة التي حصل عليها من إدارة المؤسسة.
- أن يقوم بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاتها مع أدلة وقرائن الإثبات الأخرى.

- أن يتحقق من مدى إمام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة حوله<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> يرقى كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 08، جامعة البليدة، الجزائر، 2015، ص 99 – 100.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الكمية والحجية

#### أولاً: العوامل المؤثرة في كمية أدلة الإثبات

هناك عدة عوامل لها تأثير على كمية أدلة الإثبات التي على المدقق جمعها لتمكنه من إبداء رأيه الصادق ونذكر منها ما يلي:

#### 1. درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية

في البداية على المدقق إن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية للكيان حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما كان احتياج المدقق لأدلة الإثبات ضئيل والعكس صحيح.

#### 2. الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص

العلاقة بين كمية أدلة الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص هي علاقة طردية، فكلما قلت الأهمية النسبية للعنصر كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات قليلة وكلما كان العنصر محل الفحص ذو أهمية نسبية كبيرة كلما احتاج المدقق عدد كبير من الأدلة، وتحدد الأهمية النسبية بالرجوع لخبرة المدقق حيث قد يعتبر عنصراً ذا أهمية نسبية إذا كان الخطأ فيه يؤدي إلى اختلالات معتبرة في القوائم المالية.

#### 3. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر

كلما كان العنصر محل فحص عرضت للتلاعب والاختلاس والسرقة كلما كان على المدقق جمع أدلة الإثبات أكثر.

#### 4. تكلفة الحصول على الأدلة

إن الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة، أي أنه على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي تكلفه أقل من المنفعة التي تقدمها له.

#### 5. مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص

إن العناصر التي يقوم المدقق بفحصها مختلفة عن بعضها البعض وهذا الاختلاف ينتج اختلاف في أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق، بالتالي تعتمد كمية أدلة الإثبات على مدى ملائمتها للعنصر!

#### ثانياً: العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات

تتفاوت قوة وحجية أدلة الإثبات من دليل لآخر ويرجع تقدير قوة الدليل وحجيته إلى المدقق، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات نذكرها بما يلي:

1 غسان فلاح، المطارنة، تحقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص191-192.

**1. مصدر الدليل**

كما ذكرنا في السابق أن هناك مصدرين لأدلة الإثبات، حيث أنها تكون إما داخلية أو خارجية، فأدلة الإثبات الخارجية تكون حجيتها أقوى من أدلة الإثبات المتحصل عليها من داخل المنشأة.

**2. كيفية الحصول على الدليل**

إن الأدلة التي يتحصل عليها المدقق ويجمعها بنفسه أكثر حجية وأقوى من الأدلة التي يحصل عليها من الغير، مثلا أن يقوم المدقق بالجرد بنفسه أفضل من أن تقوم الإدارة بالجرد.

**3. طبيعة الأدلة**

تقسم الأدلة إلى أدلة إيجابية وأدلة ذاتية، فالأدلة الإيجابية ذات حجية أقوى من الأدلة الذاتية.

**4. وقت الحصول على الدليل**

كلما كان الوقت الذي تحصل فيه المدقق على الدليل قريب من وقت الفحص والتدقيق كلما كان الدليل أكثر حجية.

**5. ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص**

كلما كان الدليل المتحصل عليه مرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص كلما كانت حجته أقوى، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق بدليل ليس له ارتباط مباشر بالعنصر محل الفحص.

**6. درجة إقناع الدليل**

ليس من السهل على المدقق إيجاد دليل يكون مقنعا بدرجة تامة، لذلك يجب عليه أن يبحث على أدلة الإثبات التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح، المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 193.

**المبحث الثالث: أهمية أدلة الإثبات**

تعد أدلة الإثبات بانها المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان المعلومات التي قد تم تدقيقها تتفق وفق المعايير والمقاييس الموضوعية، ويعد استخدام الأدلة أمر قاصر على المحاسبة فقط، إذ يتم استخدامها بشكل موسع من لدى كل من العلماء، المحامين، المؤرخين.

**المطلب الأول: القرارات الخاصة بأدلة المراجعة**

يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المراجع اتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة. ويعد تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء اعتبارات تكلفة اختبار وتقييم الأدلة المتاحة وعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية في معظم المنظمات، سيكون من المتعذر على المراجع أن يقوم باختبار كافة الشيكات الملغاة، فواتير المشتريات، وأمر العملاء بطاقات الوقت للأجور، وعديد من الأنواع الأخرى من المستندات والدفاتر.

ويمكن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التي سيتم جمعها إلى القرارات الفرعية التالية:

1. ما هو إجراء المراجعة الذي سيتم استخدامه.
2. ما هو حجم العينة الذي يجب اختياره عند تطبيق إجراء معين.
3. ماهي العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع.
4. متى سيتم تنفيذ الإجراء.

**أولاً: إجراءات المراجعة Audit Procedures**

يتمثل إجراء المراجعة Audit Procedure في تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في وقت معين خلال المراجعة ومثالاً، الأدلة المتعلقة بجرد المخزون مقارنة الشيكات الملغاة مع النقدية المسددة، قيود اليومية، وتفاصيل مستند الشحن، كل ذلك يتم التوصل إليه من خلال استخدام إجراءات المراجعة.

ومن المتعارف عليه، عند تصميم إجراءات المراجعة، أن يتم تحديدها وصياغتها بشكل محدد وعلى نحو كاف حتى يمكن استخدامها كتعليمات خلال المراجعة وعلى سبيل المثال، تمثل الصياغة التالية إجراء المراجعة الخاص بالتحقق من المدفوعات النقدية:

- التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة اسم الشخص الذي سدد له النقدية وقيمة وتاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية.

### • ثانياً: حجم العينة Sample

بمجرد اختيار إجراء المراجعة، من الممكن استخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للاختبار. وبافتراض وجود 6000 شيك مسجلة في يومية المدفوعات النقدية يمكن للمراجع اختيار عينة يبلغ حجمها 200 شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية. ويجب أن يتخذ المراجع قراراً بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم اختبارها عند تطبيق كل إجراء للمراجعة وتختلف أحجام العينة من عملية مراجعة لأخرى للإجراء الواحد<sup>1</sup>.

### ثالثاً: العناصر التي يتم اختبارها Items to Select

بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراء المراجعة يجب تحديد ماهية العناصر التي سيتم اختبارها من المجتمع. فإذا قرر المراجع مثلاً اختيار 200 شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من 6600 شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، يمكن استخدام وسائل مختلفة لاختيار الشيكات المحددة التي سيتم اختبارها. ويمكن للمراجع (1) اختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى، (2) اختيار 200 شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة، (3) اختيار الشيكات على نحو عشوائي، أو (4) اختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود احتمال أكبر للأخطاء فيها، أو اختيار مزيج من هذه الوسائل.

### رابعاً: التوقيت Timing

تغطي مراجعة القوائم المالية عادة فترة زمنية هي السنة، ولأ يتم الانتهاء من المراجعة إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار القوائم المالية. وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية. وعادة ما يتم من خلال إجراءات المراجعة، تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم اختبارها والتوقيت في الإجراء. وفيما يلي تعديل لصياغة الإجراء السابق ذكره ليشمل القرارات الأربعة الخاصة بأدلة المراجعة [يحدد الخط المميز قرارات التوقيت، العناصر التي سيتم اختبارها، وحجم العينة].

• التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية الخاصة بشهر أكتوبر، ومقارنة اسم المسدد له، القيمة، والتاريخ في الشيكات الملغاة مع دفتر النقدية الممددة لعدد 40 دائن تم اختيارهم عشوائياً من خلال أرقام الشيكات.

### خامساً: برنامج المراجعة Audit Program

يطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالي الأدلة التي سيتم تجميعها لجانب ما في المراجعة أو للمراجعة ككل اسم برنامج المراجعة Audit Program. ويحتوي دائماً برنامج المراجعة على قائمة

<sup>1</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سبق ذكره، ص 240.

بإجراءات المراجعة ويشمل دائماً أحجام العينات، العناصر التي سيتم اختيارها، وتوقيت الاختبارات. وعادة يوجد برنامج لكل مكون يتم مراجعته<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: محددات الأساسية لتوفير إقناع في أدلة الإثبات

هناك عناصر رئيسية يجب توفرها في أدلة الإثبات بغرض الحصول على قدر كاف من الاقتناع بهذه الأدلة وزيادة التأكد لاستعمالها أكثر.

فبالإضافة إلى خاصيتين الكفاية والملائمة اللتان تم شرحهما في خصائص أدلة الإثبات، هناك محددات أخرى يجب توفرها في أدلة الإثبات من أجل أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد وهذه الخصائص هي:

- الصلاحية.
- المناسبة.
- التوقيت.
- الأثر المشترك.

### أولاً: الصلاحية

صلاحية أدلة الإثبات تعتمد بشكل أساسي على أن الدليل يجب أن يكون فعال أي ملائم للبند المراد تدقيقه والفعالية هنا تفيد تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، والتي تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المدقق مثل مشاهدة المدقق للمخزون السلعي وحضور الجرد الفعلي له.

ولتحقيق صلاحية الأدلة فإنها يجب أن تكون ملائمة، بمعنى أنها يجب أن تكون مرتبطة بأهداف التدقيق، فمثلاً التحقق من حسابات المدنيين تستخدم بمصادقات مع العملاء، لأنها توفر دليلاً أكثر ملائمة وأكثر إقناعاً.

أيضاً أحد أهم خصائص صلاحية الدليل هي الموضوعية أو عدم التحيز، وتشير هذه الخاصية إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة وعلى ضوء ذلك فإن موضوعية الدليل العالية تخفض احتمال حدوث التحيز الشخصي وهذا بدوره يخفض من عدم التأكد المحيطة بما توصل إليه المدقق من رأي.

<sup>1</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سبق ذكره، ص 241.

**ثانياً: المناسبة**

يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع منها ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف التدقيق المحددة، حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف آخر لها، حيث تتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف التدقيق ولكن ليس مع كافة أهداف التدقيق المعروفة مثل الوجود والاكتمال.

**ثالثاً: التوقيت**

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة، أو في الفترة التي يغطيها التدقيق يغطيها التدقيق. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً للحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، فمثلاً سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لست أشهر فقط.

**رابعاً: الأثر المشترك**

يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة والصلاحية والكفاية والتوقيت معاً، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختباره<sup>1</sup>.

**المطلب الثالث: تعريف ومكونات معايير الأدلة الإثبات**

**أولاً: تعريف معايير أدلة الإثبات:** وهي المجموعة الخامسة من معايير التدقيق NAA وتعتبر بأنها المبادئ الأساسية التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي مقنع لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها.

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

ثانياً: توضيح المعايير أدلة الإثبات

يمكن تلخيص معايير أدلة الإثبات في الجدول (1) <sup>1</sup>.

الجدول (1-1): المعايير المكونة للقسم الخامس لمعايير التدقيق (معايير أدلة الإثبات)

رقم المعيار NAA	اسم المعيار	موضوع المعيار
500	العناصر المقنعة	يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير وضع حيز التنفيذ الإجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
505	التأكيدات الخارجية	يتطرق هذا المعيار استعمال المدقق الإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة الإثبات.
510	مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	يتطرق المعيار الي واجبات المدقق فيما يخص فحص الارصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في اطار مهنة التدقيق الاولى .
520	الاجراءات التحليلية	يتطرق هذا المعيار الي الاجراءات التحليلية والزامية اداء المدقق الي الاجراءات تحليلية مثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .
560	أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار الي الزمات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة الاقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
570	استمرارية الاستغلال	يتطرق هذا المعيار لالتزامات المدقق في دقيق الكشوف المالية، وحرص على استمرارية الاستغلال، اضافة الي تطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال أثناء أعداد الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يتطرق هذا المعيار إلى اليومية المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، نشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990.

<sup>1</sup> عربي صفوان عبد الباسط، مساهمة معايير الإثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية: دراسة لعينية لأراء محافظي الحسابات، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 17- 18.

## خلاصة:

ومن خلال ما تم دراسته في الفصل تم التوصل الى أهم النقاط التالية:

- المراجعة عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية.
- تعتبر أدلة الإثبات جزءا حاسما في عملية التأكد من جودة وصحة الاستنتاجات المستنتجة.
- معايير أدلة الإثبات تشمل الصحة والدقة والاستدلال المنطقي، وتتبع استدلال منطقيًا.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري لجودة المراجعة

**تمهيد:**

تعد المراجعة العملية التي تعني بفحص حسابات المؤسسة وإبداء رأي فني محايد على صدق وعدالة هذه العمليات المسجلة التي تخص المؤسسة، والتي من شأنها مساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات المناسبة، مما يستلزم وجود مراجعة جيدة وذلك بناء على أدلة الإثبات ذات جودة والتي تكون أهم من مقومات هذه المراجعة حسب المعايير التدقيق الجزائية والجانب المهني والعملي.

ومن هذا المنطق تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهما:

- المبحث الأول: جودة المراجعة.

- المبحث الثاني: محددات الأساسية لجودة المراجعة.

- المبحث الثالث: طرق تحسين جودة المراجعة.

### المبحث الأول: جودة المراجعة

رغم الاهتمام المتزايد بجودة المراجعة من قبل الهيئات المهنية والباحثين إلا أنه لم يتم التوصل حتى الآن إلى تحديد مفهوم واضح وشامل لجودة المراجعة، وذلك لتعدد واختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة من المراجعين، ومعدي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية

#### المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة وأنواعها

##### أولاً: مفهوم جودة المراجعة

إن ربط جودة المراجعة بدرجة إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية يجعل عملية تحقيق هذه الجودة عملية مستمرة بسبب تغير وزيادة هذه الاحتياجات مما يعطي الجودة مفهوماً ديناميكياً حيث قدمت لها عدة تعريفات التالية.

فقد عرفتها De Angelo: " بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجوداً والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه"<sup>1</sup>.

أما Palmrose فقد عرفها بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة والعكس صحيح.

في حين أن Copley Doucet فقد عرفا جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

أما مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين حسب نشرة معايير المراجعة رقم 4 والتي تم إصدارها سنة 1974 فقد أوضح بأن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح بأن مصطلح جودة المراجعة يشير إلى خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة<sup>2</sup>.

#### ثانياً: أنواع جودة المراجعة

يمكن تقسيم جودة المراجعة إلى ثلاثة أنواع:

- **جودة قبلية:** والتي تتم عند التعاقد بين الزبون والمدقق والتعرف على احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من قبل مدقق.

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الجزائر، مجلة النهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمى لخض، الوادي، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص 527.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص 527.

- **جودة بعدية:** تتم بعد إصدار تقرير المدقق والتي تعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء التي تم التقرير عنها.

- **جودة تقييمية:** تنشأ داخل المنظمة لتقييم الأنشطة وتساعد الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات!

### المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

ان موضوع جودة المراجعة موضع اهتمام جميع الأطراف المتعلقة بعملية المراجعة على السواء، ذلك لأنها تمثل مطلباً عاماً من جميع الأطراف، حتى من قبل إدارة المنشأة وبالتالي الرجوع الى أدبيات المحاسبة والمراجعة يمكن توضيح أهمية جودة المراجعة بالنسبة للأطراف المختلفة كما يلي:

**1- إدارة المنشأة:** تعد إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فهي حريصة على أن تكون هذه القوائم ذات ثقة ومصداقية وذلك لتتمكن من معرفة وضعها المالي الحقيقي وزيادة التعويضات واستمراريتها في إدارة المنشأة كما أن سمعة الإدارة ومصداقيتها تنعكس على حصصها السوقية والتنافسية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك كان لا بد على الإدارة أن تتم عملية المراجعة الخارجية بأقصى درجات الجودة وخاصة على المدى البعيد نظراً لأنها تمثل الوكيل الذي تم توكليه من قبل المساهمين والمستثمرين.

**2- مكتب المراجعة:** إن قيام المراجع بعملية المراجعة بكفاءة وجودة وفعالية ينعكس عليه بالعديد من النتائج الإيجابية لعل من أهمها إخلال المسؤولية تجاه الأطراف بأن ما قام به موافق للمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة وزيادة سمعته الحسنة بما ينعكس على أجوره بشكل عام وزيادة القدرة التنافسية للمكتب المراجعة فضلاً عن زيادة التصنيف العلمي والعملية والاحتكام إليه في القضايا الكبرى على مستوى الدولة.

**3- البنوك والدائنون والمقرضون الآخرون:** يهتمون بشكل كبير في أن تتمتع عملية مراجعة القوائم المالية بجودة عالية حيث يقومون على أساسها ببناء قرارات ارتباطهم بالمنشأة وهل سيستمرون في منح المزيد من القروض أو إعادة جدولتها، كما تفيد الجودة العالي في المراجعة في التنبؤ بعمليات الفشل المالي أو تعثرها في السداد.

**4- الجهات الحكومية والمنظمات المهنية:** إن الجهات الحكومية مصلحة كبيرة في أن تتم عملية المراجعة بجودة وفعالية كبيرتان ذلك بما ينعكس على زيادة إيرادات الخزينة الحكومية أو المساعدة في منح التعويضات للمنشأة لاستمراريتها، كما يخدم الاقتصاد ككل وخاصة إذا كانت هذه المنشأة تقوم بمجال حيوي كقطاع الكهرباء أو المياه، كما أن المنظمات المهنية تهتم كثيراً بإجراء عملية المراجعة بجودة لأن

<sup>1</sup> رشيد حفصي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي "دراسة عينة لمحافظي الحسابات بورقلة"، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 54.

ذلك يعني بالنسبة إليها تطبيق المعايير والقواعد التي أصدرتها تطبيقاً فعلياً على أرض الواقع بما يحقق الهدف من إيجاد هذه المنظمات.

**5- المستثمرين (الحاليين والمستقبليين):** إن الأسواق المالية وخاصة الكفاءة منها " تنطلق من فكرة أن الأسهم تستجيب بسرعة لكل معلومة جديدة تكون من شأنها تغيير نظرة المستثمرين، ولعل مصدر المعلومات الأساسي لكل مستثمر هو القوائم المالية، لكن المستثمر العادي غير قادر على اكتشاف التلاعب والأخطاء الموجودة في القوائم المالية لذلك يعتمد بشكل كبير على تقرير المراجع في مواجهة ذلك النقص، وبالتالي ستكون عملية المراجعة عنصر أساسي من عناصر التي تساهم في تغيير مسار قراره الاستثماري ومن يتوقع من المراجع أن يقوم بعملية المراجعة بأقصى درجات الجودة والمصداقية حيث يمثل طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين أهم طرف من أطراف استمرارية المنشأة وكان إرضائهم من أهم الأمور التي يجب أن يقوم المراجع بها وذلك بقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه. يرى الباحث أن جودة المراجعة تعد مطلباً عاماً وهاماً من جميع الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة ذلك أن حدود المنشأة لم تعد مغلقة أمام أي طرف من الأطراف، وجميعهم أصبحوا من المهتمين بسلامة وضعها المالي وبالأخص سلامة ما يعتمدون عليه في صنع قراراتهم وخلوها من أي أخطاء وتلاعبات (والمقصود هنا القوائم المالية وتقرير المراجعة النهائي)<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

#### 1. أتعاب التدقيق

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً. ومع ذلك فقد يؤثر مستوى الأتعاب المفروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية فعلى سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر.

#### 2. استقلالية المدقق

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية.

<sup>1</sup> سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، رسالة الماجستير، جامعة حلب، ص 18-19-20.

أولاً: الاستقلال الذهني ويعني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ثانياً: الاستقلال الظاهري ويقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة.

### 3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية: المحافظة على الكفاءة المهنية.

### 4. خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

### 5. مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة، حيث أن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أنس محمود أبو نصار، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق "دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية"، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2019، ص 20-21-22.

### المبحث الثاني: محددات أساسية لجودة المراجعة

أن جودة المراجعة لم تتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر، وإنما مازالت من الموضوعات التي تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية وسيخصص هذا المبحث لدراسة مقومات واعتبارات حسب المنظمات المهنية والباحثين والأكاديميين.

#### المطلب الأول: اعتبارات ومقومات لجودة المراجعة

##### 1. حجم مكتب المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة (بالإشارة إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في أمريكا ومستويات المراجعة العالية التي تقدمها والمشهود لها من قبل أغلب المنظمات المهنية العالمية) فقد توصلت الدراسة (De Angelo 198) الى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند قيام مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام مكاتب أخرى أقل حجماً، وقد استندت هذه الدراسة إلى الإمكانات والصفات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى في المراجعة من نظيراتها المكاتب الصغرى، ويتم تصنيف المكاتب وفق العديد من المعايير كعدد المختصين في حسابات صناعات معينة والالتزام العلمي بالمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وعدد فروع وأقسام التي تتبع للمركز الرئيسي ... الخ، وقد لخصت أهم الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى وفق الجدول الآتي:

**جدول (1-2):** يوضح الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى.

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	نظيرتها لدى مكاتب الصغيرة
تتوفر لديها كافة فئات التوظيف من الشركاء والمراجعين ذو مستويات مختلفة من التخصص العلمي.	لا يتوفر فيها ذلك التصنيف الهائل من فئات التوظيف.
يتوافر لديها عدد مراجعين كبير.	لا يتوفر لديها عدد مراجعين كبير.
اتساع نشاطها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية.	لا يتجاوز فروعها في اغلب الأحيان حدود الدولة.
كثرة عدد عملياتها.	قلة عدد عملياتها.
يقسم المكتب داخليا الى عدد من الأقسام المتخصصة مع امتلاك الخبرات.	قلة التخصصات المتوفرة لدى المكاتب المتوسطة مع صناعات العميل.

**المصدر:** سامر دوار، أثر جودة المراجعة الخارجية على أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة

الإبداعية "دراسة ميدانية"، رسالة الماجستير، جامعة حلب، 2014، ص 29.

ومن ناحية أخرى فإن مكاتب المراجعة الكبرى تقوم بتطبيق برنامج لجودة الأداء يسمى برنامج مراجعة الزملاء وتخضع لأنظمة جودة عالية ، وقد أعتبر عامل حجم مكتب المراجعة من أقوى العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ويساهم في قياس جودة الخدمات التي تقدمها منشأة المراجعة <sup>1</sup>.

### 2. سمعة مكتب المراجعة:

تنشأ سمعة مكتب المراجعة مع مرور الزمن بمعنى من التاريخ الذي يرسمه مكتب المراجعة في المهنة وهذا التاريخ هو الشيء الوحيد الذي لا يمكن تغييره، وبالتالي يأخذ عامل سمعة مكتب المراجعة الاهتمام الكبير من قبل أطراف المراجعة ككل، ويعتبر مؤشراً فنياً سريعاً لمستخدمي القوائم المالية، حيث بمجرد ذكر اسم مكتب المراجعة يتبادر إلى ذهن مستخدم القوائم المالية تاريخ وسمعة مكتب المراجعة.

لقد أظهرت إحدى الدراسات أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيراً للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبار مقارنة بحجم التعاملات للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الباقية، ومنه أصبح المستثمرون يتقنون بالمعلومات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبيرة أكثر من ثقتهم بالمعلومات المقدمة من باقي مكاتب المراجعة وكما تؤكد العديد من الدراسات أن سمعة مكتب المراجعة لها أثر على جودة المراجعة سلباً وإيجاباً فهي تفقد عملية المراجعة أهميتها بأكملها (حتى وإن تمت بمستوى عالي من الأداء)، نتيجة فقدان الثقة في مكتب المراجعة وابتعاد الشركات عنه له أثر على تقويم أسهمها في السوق المالي وهامش أمان المستثمر.

وتعد دراسة (Chaney & Philipion 2002) من أوائل الدراسات التي تتبع أثر انهيار سمعة مكتب آرثر أندرسون للمراجعة على السوق المالي وذلك باختبار ردة فعل السوق تجاه أسعار الأسهم للشركات الأخرى التي كانت تخضع لمراجعة المكتب نفسه.

حيث تم اختبار السوق تجاه إعلان الرون بتعديل القوائم المالية وأيضاً عند إعلان آرثر أندرسون أن فريق المراجعة قد وقع في أخطاء جوهرية، مما أظهر تقييم سلبي للشركات الأخرى التي يراجعها مكتب آرثر أندرسون وكان أشدها تأثيراً هو الإعلان عن إتلاف بعض الوثائق، وتوصلت الدراسة إلى دعم فرضية أن سمعة المكتب تؤثر على تقييم جودة المراجعة وبالتالي تقييم السوق للأوراق المالية<sup>2</sup>.

### 3. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

لم يختلف الباحثين عن كون المنافسة بين المكاتب تؤثر على جودة المراجعة ولكن الاختلاف تركز هل تؤثر هذه المراجعة سلباً أم إيجاباً، فقد أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة

<sup>1</sup> سامر دواردة، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

<sup>2</sup> Chaney, Paul - Kirkl, Philipion, " Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure", Journal of Accounting Research, Vol 40, No 4, USA, 2002, p 1221-1245.

تؤدي إلى زيادة جودتها ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب.

يرى (احمد محمد نور وآخرون 2007) أن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة.<sup>1</sup>

ويمكن توضيح أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها وذلك للأسباب التالية:

- أ- إن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر إدراكاً لحاجتها لتسويق خدماتها في ضوء التنوع وزيادة جودة خدماتها وإن الاهتمام بجودة المراجعة بدأ يزداد لتمييز مكتب المراجعة عن غيره.
- ب- إن القرار الرشيد لاختيار والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية وطبقاً للمنفعة المتوقعة وليس فقط بناء على التكلفة الأقل.
- ج- إن السوق الكفر هو الحكم على جودة المراجعة ولا خوف من وجود تأثير للمنافسة على استقلال المراجع وبالتالي خفض جودة المراجعة.<sup>2</sup>

#### 4. صدق تقارير جودة المراجعة:

أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب. وقد أوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق منشأة المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى تخفيض من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية - في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة - يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> احمد محمد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 17.

<sup>2</sup> صبيحي، محمد حسي عبد الجليل، دور لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي في البنوك التجارية، المجلة العالمية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة زقازيق، العدد 02، 2001، ص 380-381.

<sup>3</sup> Teoh, Siew Hong and T. J. Wong, "Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient ", The Accounting Review, 1993. P 364 – 366.

### 5. هيكلية عملية المراجعة:

تتطوي هيكلية عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة. إن التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة، ويترتب على الاختلاف في كيفية تنفيذ خطوات عملية المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشأة المراجعة، وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها. وفي هذا الصدد أكدت إحدى الدراسات أن منشآت المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلية المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلية، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر إتقاناً من غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وجودتها. وفي حقيقة الأمر فإن نتائج تلك الدراسة لم تكن قاطعة حيث أن العلاقة بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها لم تحسم حتى الآن<sup>1</sup>.

### 6. تقدم التقني في أداء المهنة:

أشارت العديد من الدراسات في موضوع جودة المراجعة إلى أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة، ويترتب على استخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة. ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية في أعمال المراجعة.

### 7. عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها

أشارت بعض دراسات إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها. ونرى في هذا الصدد أن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط في كثير من الحالات بجودتها، حيث أن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Newton. James D.. and Robert H. Ashton," The Association between Audit Technology and Audit Delay", Auditing: A journal of Practice and Theory, Suppl, 1989, P 23-37.

<sup>2</sup> احمد محمد نور، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

### المطلب الثاني: الاعتبارات ومقومات حسب المنظمات المهنة

ان جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة تندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة. فقد كان الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مبكراً، حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS4)، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، سنة 1974م، والتي أشارت إلى أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة. ونتيجة للانهيئات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم لمالية)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت وبحثت غالبيتها على حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات لجودة مراجعة الحسابات!

حيث أكد معيار المراجعة ((SAS99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليتهم في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها.

كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 (والذي حضره أكثر من 2000 مشارك، ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان (SEC, PCAOB, FASB, AICPA, IAS) والذي كان حول التوقع والمفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة، ومسؤولية مراجعي الحسابات. حيث أكد هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة

<sup>1</sup> ظاهر شاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 02، القاهرة، 2005، ص 14.

المراجعة وتحسينها بشكل مستمر، من خلال تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم وآليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة<sup>1</sup>.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي يشار إليه بـ (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول) حيث يشير معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1)، إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبى الأهداف المنتظرة منها.

- المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA220)

حيث حدد ((ISA 220) معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضمانا معقولا بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم أخذا بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلق برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220)، حيث يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإنستوساي والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معيّنة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في اعداد التقارير<sup>2</sup>.

ان جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات، يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية لها، ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة

<sup>1</sup> George I Victor & Moshe S Levitin: Current SEC and PCAOB Developments, The CPA Journal, New York, Nov 2005, Vol 75, Iss 11, p 28.

<sup>2</sup> INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, p 3-4.

المراجعة، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في أعضاء الفريق، من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة إليهم.

كما يجب توفر نظام محكم للإشراف والتوجيه لأعضاء الفريق بمكاتب وشركات المراجعة، من أجل الفحص والتحقق من فعالية السياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في هذه المكاتب والشركات.

كما ان جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكمها، قد اتخذ اتجاها جديدا بعد انهيار كبريات الشركات العالمية، وفشل مهنة المراجعة في تحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم إدراج عدة محددات مقترحة على تدعيم مفهوم جودة المراجعة لإعادة ثقة المجتمع في خدماتها، وذلك من خلال تدعيم كفاءة المراجع في الكشف عن الغش واستقلاليته في التقرير عنه، وتعزيز دور وآليات حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على دور لجان المراجعة للشركات، في تحقيق ورفع جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات.

### المطلب الثالث: الاعتبارات والمقومات حسب الباحثين والجهات الأكاديمية

أما على مستوى الدراسات الأكاديمية فلم تتفق مجمل الدراسات على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، حيث أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريفها، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بينها وبين مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة فيها.

كما يتبنى جملة من الباحثين تحديد مفهوم جودة المراجعة من منظور تخفيض الخطر الكلي للمراجعة!

ولقد اعتمدت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة مراجعة الحسابات، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة ودعم مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية ورقابة جودتها.

بصفة عامة فإن الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:

**النوع الأول:** يشمل دراسات عامة اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة.

**النوع الثاني:** يشمل دراسات ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة، مثل السمعة، العامة لمنشأة المراجعة، أو أتعاب المراجعة، أو حجم المنشأة، أو خبرة المراجع بالعميل، أو انخفاض معدل الدعاوى

<sup>1</sup> نور، احمد محمد، واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

القضائية، أو دور ومسؤوليات لجان المراجعة. وربطت جملة من الدراسات مفهوم المراجعة بمجموعة أو تركيبة من هذه الخصائص<sup>1</sup>.

يعتبر تعريف (DE ANGELO) لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السبابة التي لقيت قبولاً عاماً لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقارير عن هذا الخرق أو التحريف. كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل.

ووفقاً لهذا التعريف فإن مفهوم جودة المراجعة هو زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وزيادة درجة استقلاله.

حيث أن على مراجعي الحسابات توفير مستوى واحد من جودة المراجعة على جميع عمليات مراجعة الحسابات، وبالتالي فليس من المتوقع أن تختلف نوعية مراجعة الحسابات داخل منشأة المراجعة أو في الممارسة الفردية لمكاتب مراجعة حسابات الشركة.

ومع ذلك فقد أثبتت جملة من الدراسات المدعمة بدراسات حالات ميدانية لجودة المراجعة أكثر من مرة، أنه هناك اختلاف في مستويات الجودة حسب مختلف أعمال ومهام مراجعة الحسابات بالنسبة للمراجع وشركات المراجعة<sup>2</sup>.

كما يرى (سمير كامل محمد عيسى) ان تعريف جودة المراجعة باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، قد أعتمد على نتائج المراجعة، والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية المراجعة، وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة الفعلية اللاحقة، حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة، وبالتالي فإن مفهوم المراجعة وفق هذا المدخل يشير إلى جودة المراجعة الفعلية.

أما جودة المراجعة المدركة فهي تشير إلى نظرة ووعي مستخدمي القوائم المالية لمفهوم جودة المراجعة، والذي حدده جملة من الباحثين بعدة متغيرات كحجم منشأة المراجعة وسمعتها، كمدخل لتحديد رضا المستفيدين من خدمات المراجعة على جودة خدماتها.

إن التعريفين السابقين لجودة المراجعة لم يفرقا بين جودة المراجعة وجودة لمراجع واعتمادهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلى أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض

<sup>1</sup> ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري: انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 01، جدة، 2006، ص 107.

<sup>2</sup> De Angelo & Linda Elizabeth: Auditor size and audit quality Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3, p 183-184.

مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع<sup>1</sup>.

كما أن (KRISHNAN & SCHAUER) قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، والمرتبطة بالتقرير، حيث اعتمدا الالتزام بالمعايير المهنية كمدخل لتحديد مفهوم جودة المراجعة وقياسها.

كما عرف (MEYER, KYLE) جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من الضو (أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية)، والحد من التحيز (التغيير المتعمد على محتوى المعلومات من البيانات المالية)، وزيادة الدقة (محتوى المعلومات) للبيانات المالية، وعرف مقدرة المراجع وفعاليتها، بأنها تتمثل في كفاءة المراجع واستقلاليتها. وأن جودة المراجعة تكون مقرونة دائماً بمستوى عالي من جودة القوائم المالية، ومصداقية عالية للمعلومات، وهذه الجودة العالية تتطلب مسؤوليات أكبر لمصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، وبالتالي فإن مفهوم وقياس جودة المراجعة يشمل محددات أخرى مرتبطة بالتخصص الصناعي وحجم المنشأة.

كما يشير (RIADH MANITA) إلى أن جودة المراجعة لا تقتصر على محدداتها التقليدية، وهي كفاءة واستقلالية المراجع، والتي عجزت عن مواجهة وتفسير الأزمات المالية المعاصرة، ولكن النظرة الحديثة لمفهوم المراجعة، تشمل تعريف جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة وإجراءاتها، وعلى المراجعين أن يوسعوا مجالات الفحص نظراً لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال والحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، وهذا كي تشمل أعمال المراجعة البعد الاستراتيجي للمنشأة، وهذا ما يتطلب تحليل ودراسة مختلف المخاطر المرتبطة بخصائص المنشأة وكذلك المرتبطة بمخاطر المراجعة.

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة لجودة المراجع فإنه بإمكاننا أن نستخلص النقاط التالية:

- صعوبة تحديد جودة المراجعة، وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، وكذلك تعدد الأطراف المهمة بجودة المراجعة، واختلاف وجهة نظرهم إليها، مما يجعل هذا المفهوم نسبي.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات المراجعة وليس إلى جودة المراجع، ويختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات المراجعة، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة، وجودة مدركة حسب نظرة وتوقعات مختلف الأطراف المهمة بالمراجعة.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، المجلد 45، الإسكندرية، 2008، ص 6.

- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة.

- إن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط، ولكن يجب أن يتم قياس الجودة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام المراجعة والممارسة المهنية لها.

يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة مراجعة الحسابات بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه كما يلي:

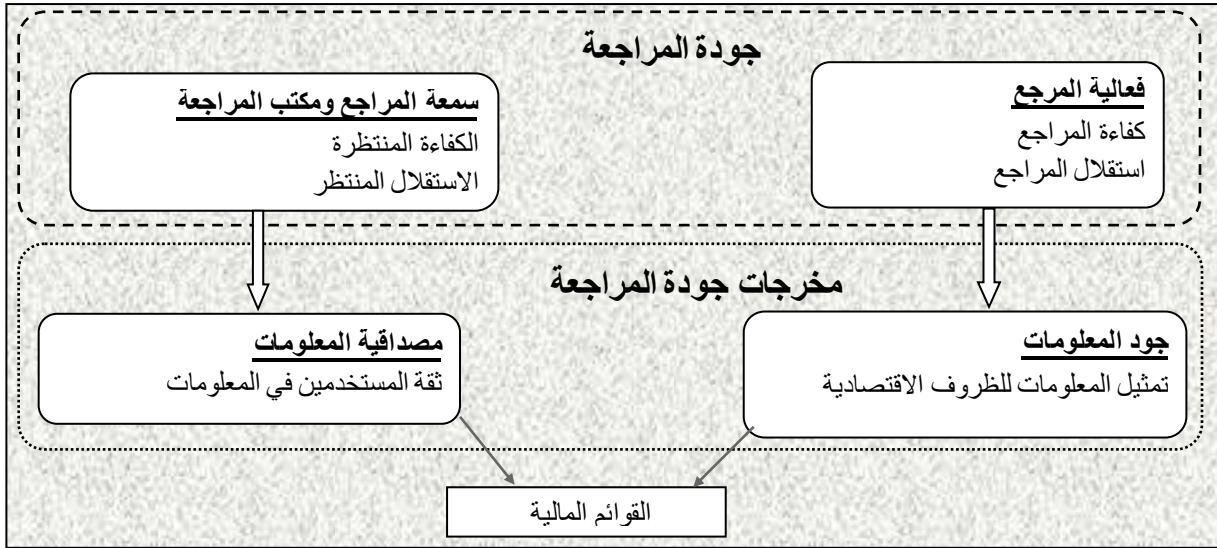
إن جودة المراجعة هي أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

والشكل (01) يوضح مجمل المفاهيم التي تم التطرق لها، من خلال إيضاح مفهوم جودة المراجعة على أساس فعالية المراجع، وكذلك الجودة المدركة التي تأخذ بعين الاعتبار توقعات واحتياجات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

ويوضح الشكل العلاقة بين الأبعاد المختلفة لجودة المراجعة حيث يجسد العلاقة بين عناصر الجودة، ومنتجات جودة مراجعة الحسابات، وتأثيرها على معلومات القوائم المالية. حيث تؤثر عناصر جودة المراجعة (سمعة المراجع وفعالية المراجع)، على اثنين من المنتجات لجودة المراجعة، وهما مصداقية المعلومات والتي تستند إلى توقعات المستخدمين بالنسبة لفعالية المراجع، وجودة المعلومات في تمثيلها للنشاط الاقتصادي للمنشأة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> موسى رحمانى، فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 192.

الشكل (1-2): يوضح الإطار العام لجودة المراجعة.



**Source:** Ann L Watkins and others: Audit Quality A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2004, Vol 23, p15.

### المبحث الثالث: طرق تحسين جودة المراجعة

ظهرت الحاجة لمهنة التدقيق الخارجي بهدف اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وازدادت فعاليتها بسبب كبر أحجام الشركات وتوسيعها ورقابة عليها من خلال المراجع ذو خبرة وتأهيل علمي.

#### المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملية

إن تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة يتطلب تنفيذ عملية المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على تأهيل علمي ملائم في مواد المحاسبة والمراجعة خلال سنوات الدراسة في الجامعات والمعاهد المتخصصة، وتعزيز التأهيل العلمي لمراجع الحسابات بخبرة مهنية تساعد المراجع على التحليل الدقيق والتقييم السليم لمختلف الجوانب المرتبطة بعملية المراجعة في جميع مراحلها. ونظرا لأهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات للوفاء بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وتحسين مستوى جودة أدائها، مما جعلها تحتل الصدارة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث نص المعيار العام الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها على أنه " يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين"<sup>1</sup>. ولذلك فقد شددت العديد من الدراسات على أن جودة أداء عملية المراجعة تزداد بزيادة الخبرة العلمية والعملية لمراجع الحسابات وأعضاء مكتبه، وعلى الرغم من أن لجنة معايير المراجعة الدولية لم تفرد معيارا مستقلا للتأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجع ضمن معايير التدقيق الدولية، إلا أنها أوضحت أهمية ذلك ضمن فقرات بعض المعايير الأخرى، حيث نصت الفقرة (4) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) بشأن الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية على أنه يجب أن يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن ضمن تلك القواعد الكفاءة والعناية المهنية، وذلك لدورها في تحسين أداء مراجعي الحسابات وبالتالي تحسين جودة المراجعة، كما أوضحت الفقرة (17) من الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية ارتباط قبول المراجع لعملية المراجعة بمدى توفر مجموعة من العوامل التي تؤكد أن المتطلبات الأخلاقية المناسبة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية سيتم الوفاء بها، كما شددت الفقرة (6) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) بشأن ضبط جودة أعمال التدقيق على ضرورة أن تلتزم منشآت المراجعة بتعيين موظفين مؤهلين حصلوا على تدريب مهني جيد، ولديهم كفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> اريز الفين، لوبك جيمس، مرجع سبق ذكره، ص 41.

<sup>2</sup> احمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني للمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، ص 42- 43.

وقد أكد على أهمية التأهيل العلمي لمراجع الحسابات، حيث اشترطت المادة (5) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات حصول المتقدم لنيل إجازة محاسب قانوني على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لا يقل مستواه على درجة البكالوريوس كما اشترطت المادة السابقة أن يكون لدى المتقدم للحصول على إجازة محاسب قانوني خبرة لاحقة للمؤهل في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات أو التدريس لدى إحدى الكليات أو الجامعات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة كما يلي:

- أربع سنوات لاحقة لمؤهل البكالوريوس.
- سنتان لاحقتان لمؤهل الماجستير.
- سنة واحدة لاحقة لمؤهل الدكتوراه.

وقد أكدت المادة (45) من القانون سالف الذكر على أهمية التزام مراجع الحسابات بالعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته، بما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه، كما أكدت المادة (46) من نفس القانون على أهمية التزام مراجع الحسابات بالعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة<sup>1</sup>.

وتتضح أهمية التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في تحسين جودة تنفيذ عمليات المراجعة، من خلال التأثير في طبيعة الأحكام التي يصدرها المراجع في مواجهة مختلف الحالات التي تقابله أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث تزداد ملائمة الأحكام المهنية التي يصدرها المراجع بزيادة خبرته المهنية، نظراً لأن إمام المراجع بطبيعة حالات الغش والتحريرات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تساعد المراجع على تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشافها وإصدار أحكامه المهنية الملائمة بشأنها، وذلك لأن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية يمكن أن تزداد في الحالتين التاليتين:

- فشل المراجع في اكتشاف أو التعرف على الأخطاء والتحريرات الجوهرية، بسبب تنفيذه لعملية مراجعة دون المستوى، أو لعجزه في تنفيذ عملية المراجعة نتيجة عدم كفاءته المهنية.
- أن المراجع يمكنه اكتشاف أو التعرف على الأخطاء والتحريرات الجوهرية ولكنه يفشل في التقرير عنها أو وضعها في الشكل الصحيح.

ولذلك يرى الباحث أهمية التحاق المراجع بالدورات التدريبية المتخصصة لدورها في تحقيق منافع كبيرة للمراجع، تتمثل في توسيع مداركه وزيادة خبرته المهنية بطبيعة المشاكل المحاسبية التي قد يواجهها

<sup>1</sup> احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص 43.

وأساليب معالجتها، مع التأكيد على أهمية إلزامية التحاق المراجع بالبرامج التدريبية، نظراً لأن عدم إلمام المراجع بالتطورات الحديثة في مجالات الممارسة المهنية أو التعديلات في القوانين والتشريعات التي ترتبط بأداء مراجع الحسابات تساهم في تنفيذ عملية المراجعة بمستوى منخفض من الجودة، وتزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من احتمالات تعرضه للخسائر المادية لتعويض الأطراف المستفيدة من القوائم المالية عن الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، بالإضافة إلى الإضرار بالسمعة المهنية لمراجع الحسابات و احتمال فقدان عملاء المراجعة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات الرقابة على الجودة المراجعة

تضع المنظمات المهنية عناصر لمراقبة الجودة على الأعمال المهنية في مؤسسات المحاسبة والتدقيق، وعلى هذه الأخيرة وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة للالتزام بهذه العناصر والمتطلبات، وتشمل هذه العناصر ما يلي:

أ- الاستقلال والاحترام والموضوعية: يتطلب هذا العنصر أن يكون كل من يقوم بتدقيق الحسابات مستقلاً في الظاهر والواقع، ويوفي بمسؤولياته المهنية باحترام كاف وكذلك بكل موضوعية. من أهم الإجراءات المراقبة للالتزام بهذا العنصر عمل استقصاء سنوي حول المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة يوجه لكل شريك أو عضو مكتب التدقيق، والتأكد من أنه ليس لهم مصالح مع الزبون، مثل امتلاك أسهم أو حصص، العمل كمورد أو كزبون، عضوية في مجلس الإدارة.

ب- إدارة الأفراد: يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة مؤسسة التدقيق بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تؤكد للمؤسسة بأن:

- كل الأفراد الجدد مؤهلين لأداء العمل المهني بكفاية مهنية عالية.
  - كل الأفراد يشاركون في برامج التعليم المهني المستمر، وأنشطة التنمية المهنية، والتي تمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم والتكليفات المحددة لهما.
  - الأفراد الذين تم اختيارهم للترقية لديهم المؤهلات الكافية للوفاء بمسؤولياتهم المهنية.
- من أهم إجراءات الرقابة على إدارة الأفراد، أن يتم تقييم أداء كل عضو في مؤسسة التدقيق في كل مهمة يقوم بها بواسطة تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة<sup>2</sup>.

1 احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص43-44.

2 ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017، ص 29-30.

ت- **القبول والاستمرار في مراجعة الزبائن** : متطلبات هذا العنصر أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار القبول، أو الاستمرار في العلاقة مع الزبون، وأن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدنية مخاطر الارتباط بعميل له إدارة غير نزيهة، ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه على المهام التي يمكنه أداءها بكفاءة مهنية عالية من الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، التطبيق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى.

ث- **أداء التكليف**: يتطلب هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى والمعايير المهنية واللوائح والمعايير الموضوعية لمراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب. من أهم الإجراءات للرقابة للوفاء بهذا العنصر، ضرورة وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الجوانب الفنية، وأن يوافق المدير على التكاليف قبل البدء.

ج- **المتابعة**: متطلبات هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر مراقبة الجودة الأربعة السابقة تطبق بفعالية. ومن الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، أن يكون هناك شريك بالمكتب مختص في مراقبة جودة أعمال التدقيق، وأن يختبر هذا الشريك إجراءات مراقبة الجودة مرة سنويا على الأقل، والتأكد من استمرار التزام المكتب لهذه الإجراءات.

ح- **الاتصال المتكامل**: يتطلب هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق، وجود قنوات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب المراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب بطريقة تقدم تأكيدا معقولا بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها من التحية، وجعل إدارة المكتب تتابع رد فعل هذه السياسات والإجراءات من ناحية أخرى. من أهم إجراءات تحقيق الاتصال المتكامل، وجود قوائم بسياسات وإجراءات المكتب المراقبة الجودة يتم تسليمها وشرحها للعاملين بالمكتب، وتنظيم اجتماعات دورية مع العاملين لمناقشة هذه السياسات والإجراءات، والسماح لتعليقات وآراء العاملين حولها، كوسيلة للتغذية العكسية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> معمري أسامة، وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة البليدة 2، العدد 02، 2020، ص 41-42.

### المطلب الثالث: استقلالية المراجع

يمثل استقلال مراجع الخارجي حجر الزاوية في ممارسة المهنة ويتطلب الاستقلال قيام مهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض لأي ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل أنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشأتها. ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها، وتتحقق استقلالية مراجع الحسابات في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحى للجمهور بالاستقلال في الواقع، بحيث يكون المراجع نزيها وموضوعيا وأميناً وغير متحيز لطرف آخر كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مراجعة الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية.

ويجب أن يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الأمور التي تدعم استقلاليته تتلخص بالنقاط التالية:

- أن لا يكون من حملة أسهم الشركة الذين لهم السيطرة والقدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر.
- أن لا يكون حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية موظفاً في الشركة بوظيفة لها أي شكل من أشكال الصلاحيات التنفيذية.
- أن لا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع أحد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية.
- أن لا يكون أحد المستشارين الفنيين للشركة.
- أن لا يكون أحد المجهزين أو الزبائن الأساسيين للشركة.
- أن لا يكون أحد المتعاقدين الأساسيين للشركة. وليس لديه علاقات تجارية أو أي علاقات أخرى قد تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة<sup>1</sup>.

#### أولاً: تهديدات التي تواجه الاستقلالية

لقد حدد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين التهديدات التي تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية كما يلي:

- **تهديدات المصلحة الشخصية:** التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

<sup>1</sup> بسمه حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحومة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2014، ص 40.

- **تهديدات المراجعة الذاتية:** التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المسؤول عن ذلك الحكم.
  - **تهديدات التأييد:** التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية اللاحقة.
  - **تهديدات التآلف:** التي يمكن أن تحدث حينما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.
  - **تهديدات المضايقة:** التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.
- أما أهم الضغوط التي يمكن أن تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات خلال عملية المراجعة مما يؤثر بشكل مباشر على استقلاله:

- 1- عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظراً لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصاً على بعض الأسرار.
- 2- عند قيام المراجع بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود المرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.
- 3- عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية<sup>1</sup>.

### ثانياً: إجراءات والسياسات تساعد على تحقيق الاستقلال:

توجد مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يمكن للعاملين في مكاتب تدقيق حسابات إتباعها الزيادة وتحقق درجة معقولة من الاستقلال المهني ومن هذه الإجراءات والسياسات ما يلي:

- 1- زيادة ثقافة مراجع الحسابات فيما يتعلق بالاستقلال.

<sup>1</sup> نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013، ص 36.

- 2- الاحتفاظ بسجلات تتضمن معلومات خاصة بمبدأ الاستقلال ومنها معلومات عن خبرة مراجع الحسابات السابق وعن أقاربه.
- 3- التركيز على قواعد الاستقلال المهني في برامج التدريب الخاصة بمراجعي الحسابات العاملين في مكتب تدقيق الحسابات وتذكيرهم بشكل دوري بعدم الخروج على مستلزمات الاستقلال.
- 4- تجنب تكليف مراجع الحسابات بأي عمليات تدقيق تثير بعض الشبهات حول استقلالية مراجع الحسابات.
- 5- التأكد من تحقق الاستقلال قبل قبول تدقيق حسابات أي شركات أخرى.
- 6- منع العاملين في مكاتب مراجعة الحسابات من قبول أي هدايا أو خدمات عينية معينة لأي سبب من الشركة أو المؤسسة التي تم حساباتها وتدقيقها.

### ثالثاً: الحلول المقترحة لاستقلال مراجعي الحسابات

يمكن تحسين استقلال المراجع في ثلاثة طرق:

- 1- محاولة إنقاص القوة المحتملة للإدارة للضغط على مراجع الحسابات لمساواة موضعيتهم ونزاهتهم.
- 2- تخفيض الفرصة لمراجعي الحسابات لفقدان أو إنقاص استقلاليتهم بفرض قواعد معينة عليهم تتعلق بكل من معايير إعداد التقارير المالية ومراجعة الحسابات.
- 3- البحث عن إعادة هيكلة الدور الحالي لمراجعي الحسابات<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: مدى فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة

يتعلق فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة في العادة بمناقشة فحص للقوائم المالية مع الشريك المسؤل أو أي معلومات أخرى متعلقة بالموضوع والتقرير، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير يعتبر ملائماً، ويتعلق فحص ما قبل الإصدار أيضاً بفحص أوراق عمل منتقاة متعلقة بالأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق المهام والنتائج التي توصلوا إليها. وتعتمد درجة الفحص على تشابك المهمة وخطر ألا يكون التقرير ملائماً للظروف، ولا يقلل الفحص من مسؤوليات الشريك المسؤل.

<sup>1</sup> محمد معاذ الشواء، دور استقلالية مراجع الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في المصارف السورية الخاصة، رسالة الماجستير، جامعة دمشق، ص 97-98.

ويشمل رقابة جودة أداء مهام المراجعة بالنسبة لمراجعة القوائم المالية دراسة تقييم فريق العمل لاستقلالية مكتب المراجعة فيما يتعلق بالمهمة المحددة، والمخاطر الجوهرية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة وردود الأفعال الخاصة بتلك المخاطر، والأحكام الشخصية التي اتخذها فريق المراجعة وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية، وما إذا كان قد تم عمل التشاور الملائم بشأن أمور تتعلق باختلافات الرأي أو غير ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع، والنتائج المترتبة على تلك المشاورات، وتحديد أهمية حالات سوء عرض القوائم المالية التي تم تصويبها أو لم يتم تصويبها وكيفية التعامل معها أثناء المهمة، والأمور التي يجب نقلها لإدارة العميل وأولئك المسئولون عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات الرقابية إذا دعت الحاجة لذلك، وإذا ما كانت أوراق العمل المنتقاة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها، ومدى ملائمة التقرير المزمع إصداره.

ويقوم فاحص رقابة الجودة بالفحص في الوقت المناسب على مراحل مناسبة أثناء المهمة حتى يتم حل الأمور الجوهرية سريعاً على نحو مرض للفاحص قبل إصدار التقرير.

وفاحص رقابة الجودة على أداء مهام المراجعة هو شريك أو شخص آخر في مكتب المراجعة، أو شخص من خارج مكتب المراجعة، مؤهل بدرجة مناسبة، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التي قدمها فريق العمل الذي يقوم بأداء مهمة المراجعة بما فيهم الخبراء والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير.

وإذا قام فاحص رقابة الجودة بإعطاء توصيات لم يقبلها الشريك المسئول ولم تحل المسألة على نحو مرض للفاحص فلا يصدر التقرير حتى تحل المسألة بإتباع إجراءات مكتب المراجعة التي تخص التعامل مع اختلافات الرأي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> احمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 51-52.

### خلاصة:

ومن خلال ما تم دراسته في الفصل تم التوصل الى أهم النقاط التالية:

- أن جودة المراجعة هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وتساعد على اتخاذ القرار من ناحية القوائم المالية.
- ضرورة تحقق المراجع الخارجي من النظام الرقابي ذو المستوى العالي المتبع من طرف المؤسسة محل المراجعة لحمايتها من المخاطر الخارجية والداخلية.
- تتحسن جودة المراجعة عند اتباع المراجع الخارجي لأسس ومعايير المراجعة بدقة، مما يؤثر على التقارير التي تعكس رأي المراجع حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة.
- عند تحقق جودة المراجعة يعتبر من الوسائل التي تنعكس ايجاب على مكتب المراجعة ويمكن ذلك في جلب متعاملين جدد للمراجع الخارجي، وخاصة في ضل المنافسة الشديدة التي تشاهدها المهنة في الواقع العملي.
- يعتبر موضوع جودة المراجعة من الموضوعات الهامة التي تؤدي الى تقدم مهنة المراجعة مع زيادة المستوى المهني للمراجع، ويساعد المؤسسات محل المراجعة على التحكم والرقابة أكثر على نظامها وعملياتها.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لأدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بالدراسة الميدانية، فاخترنا عينة من المؤسسات الاقتصادية لتكون حقلاً لهذه الدراسة من خلال دراسة المراجعة الخارجية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة رغم هناك صعوبة في التوفيق بين أدلة الإثبات وكيفية الحكم على جودة التدقيق.

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهما:

- المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.
- المبحث الثالث: إجراءات معالجة وتحليل نتائج الاستقصاء.

**المبحث الأول: تقديم الإطار العام لمنهجية الدراسة الميدانية**

قبل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة الميدانية وهذا وفقا لطبيعة موضوع البحث، حيث يتضمن تحديد المنهج العلمي المناسب، أدوات البحث المستعملة، مجتمع الدراسة وحدودها، قائمة الاستقصاء وتفسيرها.

**المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة الميدانية وأدوات البحث المستعملة****أولاً: تحديد منهج الدراسة**

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار بحثنا يدور حول أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق، بمعنى أوضح تحديدا ما إذا كان هناك دور وفاعلية للمراجع الخارجي في عمليات اتخاذ القرار المالي، لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها. انطلاقا من الإشكالية المحورية للدراسة والمتمثلة في أي مدى يؤدي الالتزام بأدلة الإثبات إلى جودة المراجعة، وقصد المعالجة السليمة لهذه الإشكالية تم تجزئتها إلى ثلاث محاورهما:

**المحور الأول:** العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بالمعايير التدقيق الجزائرية.

**المحور الثاني:** الحصول على ادلة الإثبات كافية وملائمة لأداء عمل المراجع.

**المحور الثالث:** العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني.

**ثانياً: أدوات البحث المستعملة**

لتحقيق المقصد المنشود، قاموا الطالبات باستخدام قائمة الاستقصاء، لتعزيز تصوراتهم المستقبلية، كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي أفراد العينة من فئة أصحاب القرار في المؤسسات من محافظين الحسابات والأساتذة الجامعيين ... الخ.

وهذا مع استخدام أسلوب **المقابلة الشخصية** مع أفراد المجتمع المدروس لتدعيم استخدام الأسلوب السابق وهذا من أجل الحصول على المعلومة مباشرة، وبغية شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة تمكننا من الوصول إلى نتائج الدراسة.

**المطلب الثاني: قائمة الاستقصاء**

تمثل هذه الاستمارة أهم أدوات البحث التي اعتمدنا عليها في دراستنا لجمع البيانات والمعلومات من آراء وإجابات وتقييمات أصحاب الخبرة حول متغيري بحثنا "أدلة الإثبات" من جهة "جودة المراجع" من جهة أخرى، حيث خصصناها لمجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس، وقد كانت هذه

الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على معلومات اللازمة.

وحتى تكون الاستمارة منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمحتوى لا بد أن تمر بمراحل تسبق عملية التوزيع النهائي لأفراد العينة.

تمت الاستعانة في إعداد قائمة الاستقصاء على دراسات وأبحاث وملتقيات والقوانين والنصوص التشريعية وكذا رؤيته الشخصية لواقع حال مهنة المراجعة مع مراعات عدة جوانب من أهمها:

- أن تكون القائمة مبسطة قدر الإمكان، وواضحة وسهلة الفهم.
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار بديل من ثلاث بدائل.
- أن تحتوي في نفس الوقت على أسئلة لاختبار الصدق وبعد إعداد الصياغة الأولية لقائمة الاستقصاء وعرضها على أساتذة مختصين في مجال الدراسة وخارج مجال الدراسة وتلقي آراءهم حول مدلول محتوى القائمة قمنا بإجراء التعديلات الأخيرة عليها لنقوم بتوزيعها على أفراد العينة السابق ذكرهم.
- ولهذا الغرض ووفقا لمتطلبات الدراسة الميدانية بطريقة الاستقصاء تضمنت القائمة مجموعة من الأسئلة كانت على النحو التالي:

**المحور الأول:** العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بالمعايير التدقيق الجزائرية.

**المحور الثاني:** الحصول على ادلة الإثبات كافية وملائمة لأداء عمل المراجع.

**المحور الثالث:** العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني.

**المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها**

يتضمن هذا البند مجتمع الدراسة (العينة) مع تفصيل حدودها المكانية والزمانية والبشرية.

**أولاً: مجتمع وعينة الدراسة**

اعتمادنا في اختيار مجتمع الدراسة على تخصيص فئة محافظين الحسابات والأساتذة الجامعيين محاسبين للإجابة على مضمون أسئلة الاستقصاء.

أما عينة الدراسة فقد قمنا بإعداد ونسخ 60 استمارة استقصاء، وبعد الانتهاء من عملية التوزيع بقيت 10 استمارات لم يتم توزيعها نظرا لامتناع الكثير من المهنيين عن ملئ الاستمارة وعدم اهتمامهم بالموضوع، بحجة عدم وجود الوقت أو بحجة عدم فهم المصطلحات المحاسبية، فكان عدد الاستمارات الموزعة 50 استمارة.

وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستثمارات الموزعة وهذا عن طريق الاستلام المباشر والاستلام الإلكتروني والاستعانة بالزملاء، لقد قمنا بعملية الفرز وتحديد أي استثمار صالحة، فكانت النتائج وفق الجدول الموالي:

الجدول (1-3): الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستقصاء

التكرار	البيان
60	عدد الاستثمارات الموزعة
3	عدد الاستثمارات المفقودة
5	عدد الاستثمارات الملغاة
2	عدد الاستثمارات الواردة بعد الاجل
50	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من اعداد الطالبات

#### ثانيا: حدود الدراسة الميدانية

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية وزمانية وبشرية وأخرى موضوعية.

**الحدود المكانية:** تتمثل في أماكن توزيع الاستقصاء في الجزائر فاحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية الوادي.

**الحدود الزمانية:** تمت الدراسة الميدانية بمجال زمني حيث امتدت 15 يوما من شهر ماي 2023.

**الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين والذين يملكون خبرة مهنية في نفس المجال.

**الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المحددة لدور أدلة الإثبات في تقييم المصدقية والموثوقية لعمليات التدقيق المالي.

**المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة**

سنعمد في تسيير قائمة الاستقصاء الى تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة وفق الاتي:

**المطلب الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس والعمر**

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 50 فرداً، منهم 43 ذكور و07 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، فكانت توجد هيمنة لفئة الذكور بنسبة 87% في حين لا تتعدى نسبة مشاركة الإناث بنسبة 07%. والجدول يلخص ذلك:

**الجدول (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.**

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
01	الجنس	الذكور	43	86,0
		الإناث	07	14,0
المجموع			50	100%

المصدر: من اعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.  
الشكل (1-3): توزيع العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب العمر

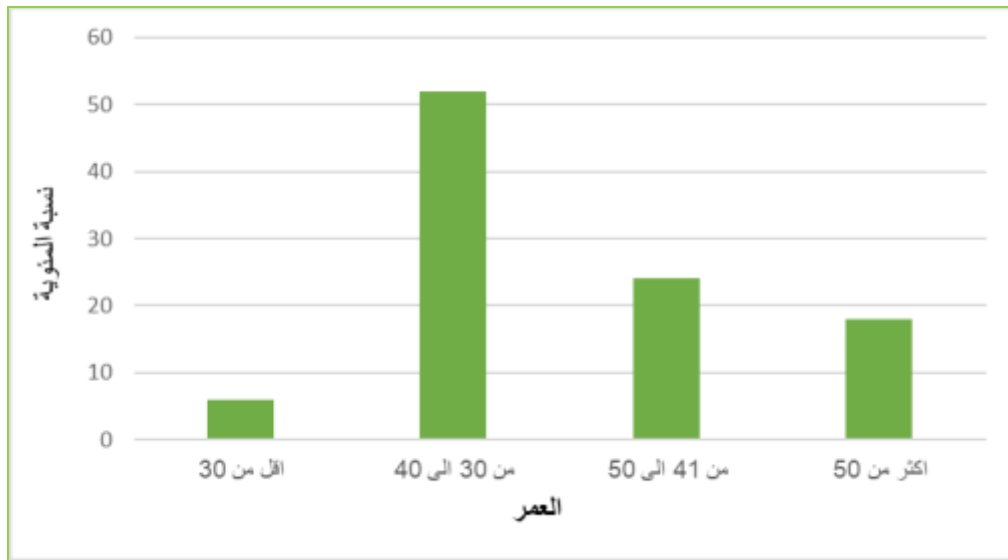
تباينت أعمار أفراد العينة فكانت أعلاهم الفئة العمرية من 30-40 سنة هو 08 أفراد أي بنسبة 52% من إجمالي العينة، ثم تليها الفئة من 41-50 سنة هو 12 فرداً أي بنسبة 24% وبعدها الفئة العمرية أكثر من 50 سنة هو 09 فرداً أي بنسبة 18% وبينما الفئة العمرية أقل من 30 سنة هو 03 فرداً بنسبة 6% فهي أقل فئة، والجدول يلخص ذلك:

الجدول (3-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
6,0	03	أقل من 30 سنة	العمر	02
52,0	26	من 30 إلى 40 سنة		
24,0	12	من 41 إلى 50 سنة		
18,0	09	أكثر من 50 سنة		
100%	50	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

الشكل (3-2): توزيع العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

المطلب الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-4) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أن نسبة الحاصلين على شهادة دكتوراه 44% أي ما يعادل 22 فرداً، وكانت نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس 24% أي ما يعادل 12 فرداً، في حين بلغت نسبة الأفراد الحائزين على شهادة ماستر 10% وشهادة الماجستير 6% فرداً.

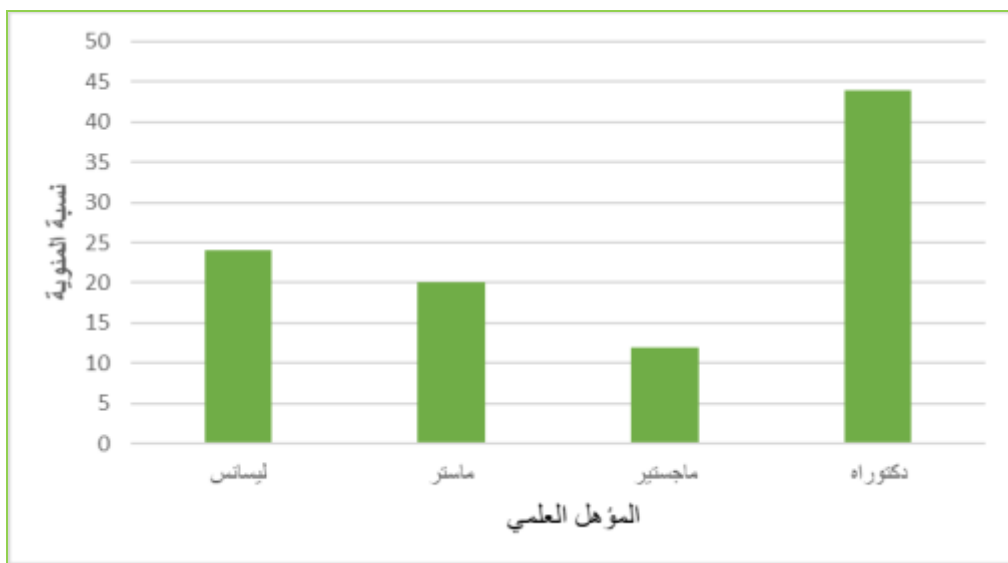
وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على الأسئلة الاستقصاء بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في اجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الجدول (3-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
24,0	12	ليسانس	المؤهل العلمي	03
20,0	10	ماستر		
12,0	06	ماجستير		
44,0	22	دكتوراه		
%100	50	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

الشكل (3-3): توزيع حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

المطلب الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

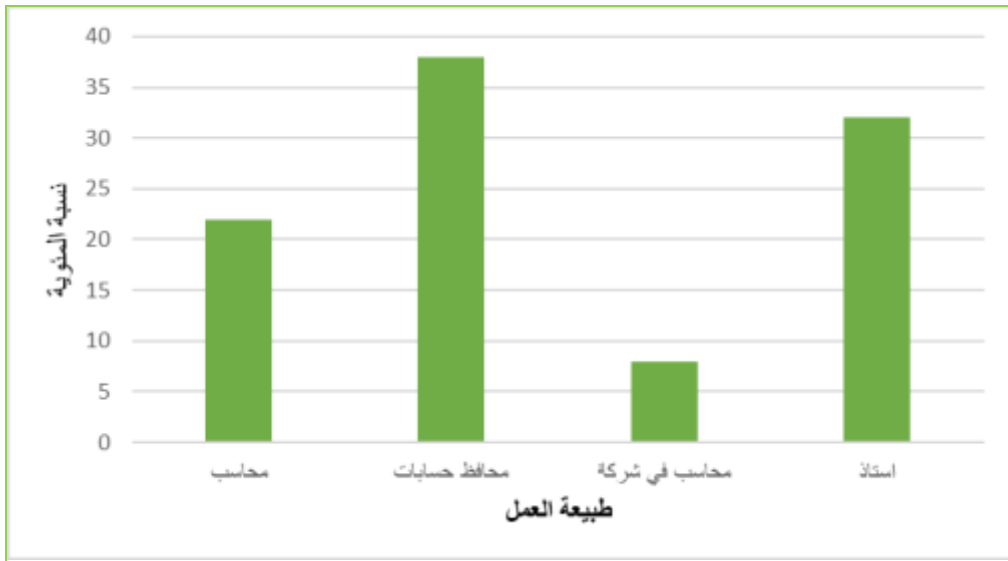
من خلال الجدول (3-5) توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل نلاحظ أن نسبة محافظي الحسابات 38%، ونسبة الأساتذة الجامعيين 32%، في حين بلغت نسبة المحاسبين 22%، أما نسبة محاسبين في الشركة 04%.

الجدول (3-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة العمل.

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
22,0	11	محاسب	طبيعة العمل	05
38,0	19	محافظ حسابات		
8,0	04	محاسب في شركة		
32,0	16	أستاذ جامعي		
<b>%100</b>	<b>50</b>	<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

الشكل (3-4): توزيع العينة حسب طبيعة العمل.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

المطلب الرابع: توزيع أفراد عينة حسب الخبرة المهنية

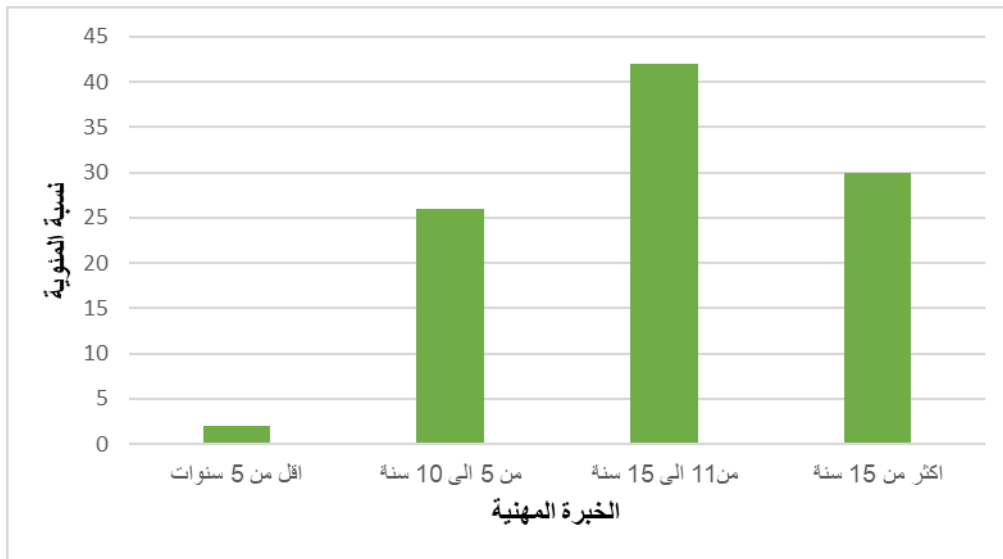
لقد قمنا بتوزيع سنوات الخبرة الى أربعة فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى من 11 الى 15 سنة الفئة الثانية أكثر من 15 سنة، والفئة الثالثة من 5 الى 10 سنة، والفئة الرابعة أقل من 5 سنوات. والجدول يلخص ذلك:

الجدول (3-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
2,0	01	اقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية	04
26,0	13	من 5 الى 10 سنة		
42,0	21	من 11 الى 15 سنة		
30,0	15	أكثر من 15 سنة		
<b>%100</b>	<b>50</b>	<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

الشكل (3-5): توزيع افراد العينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

**المبحث الثالث: إجراءات معالجة وتحليل نتائج الاستقصاء**

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل النتائج المستخلصة من الاستقصاء المقدم لأفراد العينة والمتمثل في دور أدلة الإثبات وحكمها على جودة التدقيق وذلك من خلال تحليل المحاور الأساسية للأسئلة، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS V29 بناء على الحاجة إلى دلالتها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري المقابلة لكل عبارة في الاستقصاء.

**المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستقصاء**

بغرض تسيير معالجة الاستقصاء تم تحديد مقاييس الإجابات باستخدام مقياس "ليكرت" Likert Scale ذي خمس (5) درجات، بهدف معرفة الاتجاه العام لإراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستقصاء كما هو موضح في الجول أدناه:

**الجدول (3-7): مقياس ليكرت الخماسي.**

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من اعداد الطلبات

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

**الجدول (3-8): معايير تحديد الاتجاه**

الدرجة	المتوسط المرجح	الرأي
1	من 01 الى 1.79	موافق بشدة
2	من 1.80 الى 2.59	موافق
3	من 2.60 الى 3.39	محايد
4	من 3.40 الى 4.19	غير موافق
5	من 4.20 الى 5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

**المطلب الثاني: تحليل محور الأول الخاص عن أسئلة العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية**

من خلال الجدول (3-9) يتضح أن العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية يعتبر مطبق بدرجة عالية وذلك بمتوسط الحسابي قدره 1.95 وانحراف معياري قدره 0.773 ويرجع ذلك أن العبارات متقاربة من وجهة نظر العينة أي آرائهم متقاربة إلى حد كبير واتفقوا بشكل كبير أن العوامل المحددة لجودة التدقيق مرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية.

**جدول (3-9): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول.**

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1	قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على مستوى الدولي	عدد	15	24	3	8	0	2,08	موافق
		%	30	48	6	16	0		
2	يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية	عدد	13	27	8	2	0	0,769	موافق
		%	26	54	16	4	0		
3	معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية	عدد	6	29	13	2	0	0,708	موافق
		%	12	58	26	4	0		
4	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية	عدد	24	23	2	1	0	0,670	موافق بشدة
		%	48	46	4	2	0		
5	في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها اتخاذ التدابير المناسبة	عدد	14	27	7	2	0	0,767	موافق
		%	28	54	14	4	0		
6	نصت معايير التدقيق الجزائرية على جودة المراجعة	عدد	14	30	4	2	0	0,718	موافق
		%	28	60	8	4	0		
	<b>العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية</b>						0.773	1.95	<b>مطبق بدرجة عالية</b>

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

**المطلب الثالث: تحليل المحور الخاص عن أسئلة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع**

من خلال الجدول (3-10) يتضح أن الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع يعتبر مطبق بدرجة عالية وذلك بمتوسط الحسابي قدره 1.74 وانحراف معياري قدره 0.700 وهذا راجع إلى أن العبارات غير مشتتة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين أي أنها متمركزة على

وسطها الحسابي المرجح وكل العبارات متقاربة ومتفقة على أن أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع.

جدول ( 3-10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1	يقوم المدقق الخارجي باستعمال اجتهاد شخصي نابع من خبرته لسنوات طويلة	عدد	18	23	8	1	0,766	1,84	موافق
		%	36	46	16	2	0		
2	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية	عدد	20	28	2	0	0,563	1,64	موافق بشدة
		%	40	56	4	0	0		
3	يتم تقييم جودة تلك الأدلة من خلال ما يحتويه الدليل من الخصائص نوعية (كفاية وملائمة)	عدد	18	30	2	0	0,551	1,68	موافق بشدة
		%	36	60	4	0	0		
4	تكون أدلة الإثبات أكثر اقناعاً عندما تكون المفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من مصادر داخلية	عدد	22	20	7	1	0,777	1,74	موافق بشدة
		%	44	40	14	2	0		
5	في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه	عدد	20	21	7	2	0,825	1,82	موافق
		%	40	42	14	4	0		
6	تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في ابداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية	عدد	20	24	5	1	0,723	1,74	موافق بشدة
		%	40	48	10	2	0		
الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة لأداء عمل المراجع							0,700	1,74	مطبق بدرجة عالية

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

المطلب الرابع: تحليل المحور الخاص عن أسئلة العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق

المرتبطة بالجانب المهني

من خلال الجدول (3-11) تبين أن العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني أو الجانب العملي كانت آراء المستقيمين متقاربة حيث أن متوسط الحسابي قدر ب 1.64 وانحراف المعياري بدرجة 0.640 وهذا يدل أن هذه الآراء متفقة على أن العوامل المحددة لجودة التدقيق مرتبطة بالجانب المهني وكما أن هناك خبرة في الجانب المهني أدى ذلك إلى زيادة جودة التدقيق أي أن العلاقة طردية.

جدول (3-11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	عدد	16	26	6	2	0,773	1,88	موافق
		%	32	52	12	4	0		
2	الاتصال الجيد والمباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق	عدد	15	31	2	2	0,691	1,82	موافق
		%	30	62	4	4	0		
3	محافظة مكتب التدقيق على السرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل فحص	عدد	26	20	3	1	0,702	1,58	موافق بشدة
		%	52	40	6	2	0		
4	جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق	عدد	23	24	2	1	0,667	1,62	موافق بشدة
		%	46	48	4	2	0		
5	توافر الكفاءة والتاهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق	عدد	26	24	0	0	0,505	1,48	موافق بشدة
		%	52	48	0	0	0		
6	تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة إيجابية على جودة المراجعة	عدد	25	25	0	0	0,505	1,50	موافق بشدة
		%	50	50	0	0	0		
	العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني						0.640	1.64	مطبق بدرجة عالية

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

## خلاصة:

استهدفت الدراسة الميدانية التي حاولنا من خلالها اسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي، وقد استندنا لطريقة استقصاء التي وزعت بطريقة مباشرة وطريقة الكترونية على أفراد عينة الدراسة (المتمثلين في محافظين حسابات ومحاسبين وأساتذة الجامعيين...الخ)، حيث كانت العبارات حول العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بالمعايير التدقيق الجزائية والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع والعوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني وفق لثلاث محاور وكان الهدف منه الوصول إلى الإجابة على الإشكالية واثبات صحة الفرضيات بالاستخدام أدوات التحليل الاحصائي وبرنامج الاحصائي (SPSS V29) وعليه توصلنا إلى أن صحة الفرضيات المطروحة، المتمثلة في أن معايير أدلة الإثبات الجزائية تساهم في تحسين جودة عملية التدقيق.

الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول دور الإثبات في جودة المراجعة، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال التطرق إلى الجانب النظري بالإضافة إلى الدراسة الميدانية لمحة عن أدلة الإثبات وجودة المراجعة، ويمكن القول ان ادلة الإثبات تلعب دورا حاسما في الحكم على جودة التدقيق. تعتبر ادلة الإثبات الموثوقة والكافية مفتاحا لتعزيز مصداقية نتائج التدقيق وضمان صحة المعلومات المدققة، وتتطلب جودة المراجعة توافر ادلة الإثبات الملائمة وفقا لمعايير محددة، يجب ان تكون هذه الأدلة ذات مصداقية عالية، أما في الجانب المتعلق بالدراسة الميدانية قمنا بالاستطلاع آراء عينة من محافظين حسابات والمحاسبين وأساتذة جامعيين من خلال توزيع الاستقصاء بطريقة مباشرة وأيضا بطريقة الكترونية وتحليله واختبار فرضيات الدراسة التي تم تأكيدها.

### 1- اختبار الفرضيات:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأداء عمل المراجع ولذلك أن المراجع المؤهل يلعب دورا مهما في هذه الأدلة لتحقيق من صحة معلومات القوائم المالية للمؤسسة حسب رأي العينة المستجوبة بشكل مقبول، هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر أدلة الإثبات وتأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائية تبين أن هناك إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائية في عملية التدقيق بالنسبة لمحافظين الحسابات وأساتذة جامعيين بشكل مقبول، هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
- بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني تبين أن هناك علاقة بين ادلة الإثبات وجودة التدقيق في الجانب المهني حسب آراء العينة بشكل مقبول، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

### 2- نتائج الدراسة:

- يعد جودة تقرير المراجعة الخارجية من حيث وضوح التقارير الجيدة.
- يتم استشارة المراجع الخارجي في الاطلاع على تقارير القوائم المالية لتأكيد من صحتها.
- أدلة الإثبات الكافية والملائمة يمكن الاعتماد عليها لصحة المعلومات.
- إن المراجع الخارجي للحسابات شخص قانوني مستقل يبدي رأيه محايد فقط حول وضعية المؤسسة.
- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمين هذه القوائم.

- جودة التدقيق للحسابات تزداد عندما يتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله فهو العنصر المهم في عملية التدقيق.
- خبرة المدقق في النشاط الذي ينتمي اليه العميل يعطيه ميزة تنافسية عن غيره فهو يستطيع تحديد طبيعة الإجراءات التي يقوم بها حتى يتم أداء عملية مدققة بجودة مطلوبة.

### 3- توصيات الدراسة:

- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقارير النهائية للمراجعين الخارجيين.
- تنظيم دورات محافظين الحسابات والمحاسبين واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة مما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي، ودعمه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية.

### 4- آفاق البحث:

- أثر المراجعة الخارجية في تقليل من المخاطر المواجهة.
- دراسة تشخيصية لل صعوبات التي تواجه المدقق عند اعتماده لمعايير التدقيق الجزائرية.
- دور المراجعة في تعزيز الثقة والمصداقية.

# قائمة المصادر والمراجع

### - الكتب:

- 1- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- 2- احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 3- احمد محمد نور، واخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 4- امين احمد السيد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الاعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1995.
- 5- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 7- رينز ألفين، لوبك جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: الديسطي محمد محمد عبد القادر وحجاج أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 8- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان، 2008.
- 9- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- 10- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- 11- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
- 12- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 13- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1988.
- 14- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 15- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

### - الرسائل/الاطروحات:

- 1- أنس محمود أبو نصار، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق " دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية"، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2019.
- 2- احمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني للمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010.
- 3- بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحومة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير، جامعة الازهر، غزة، 2014.
- 4- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون في المؤسسة الاقتصادية، رسالة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- 5- ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017.
- 6- سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، رسالة الماجستير، جامعة حلب، 2014.
- 7- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2013.
- 8- عربي صفوان عبد الباسط، مساهمة معايير الاثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية "دراسة لعينية لآراء محافظي الحسابات"، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.
- 9- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على المصداقية المعلومة المحاسبية، رسالة الماجستير، جامعة باتنة، 2007.
- 10- محمد معاذ الشوا، دور استقلالية مراجع الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في المصارف السورية الخاصة، رسالة الماجستير، جامعة دمشق.
- 11- نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013.
- 12- يوسف محمد جربوع، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي عل القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2006.

### - المجالات:

- 1- ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 01، جدة، 2006.
- 2- رشيد حفصي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي " دراسة عينة لمحافظي الحسابات بورقلة"، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 08، العدد 01، 2022.
- 3- سمير كامل محمد عيسى أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح " دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، المجلد 45، الإسكندرية، 2008.
- 4- صبيحي، محمد حسي عبد الجليل، دور لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي في البنوك التجارية، المجلة العالمية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة زقازيق، العدد 02، 2001.
- 5- ظاهر شاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 02، القاهرة، 2005.
- 6- معمري أسامة، وآخرون، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة البلدية 2، العدد 02، 2020.
- 7- نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، دور أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائر، مجلة النهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمى لخض، الوادي، المجلد 04، العدد 02، 2021.
- 8- يرقى كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر " دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، جامعة البلدية، الجزائر، 2015.

### - المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Ann L Watkins and others: Audit Quality A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2004, Vol 23.
- 2- Chaney, Paul - Kirkl, Philipcn," Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure", Journal of Accounting Research, Vol 40, No 4, USA, 2002.

- 3- HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993.
- 4- INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009. De Angelo & Linda Elizabeth: Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3.
- 5- George I Victor & Moshe S Levitin: Current SEC and PCAOB Developments, The CPA Journal, New York, Nov 2005, Vol 75, Iss 11.
- 6- Newton. James D. and Robert H. Ashton," The Association between Audit Technology and Audit Delay ". Auditing: A journal of Practice and Theory, Suppl, 1989.
- 7- Teoh, Siew Hong and T. J. Wong, "Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient ", The Accounting Review, 1993.

الملاحق

## 1. الملحق 1: استمارة استقصاء

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص محاسبة وتدقيق



### استمارة استقصاء

أخي الفاضل .... أختي الفاضلة .... السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته  
تحية طيبة لكم وبعد .....

يسرني أن أتقدم اليكم بفائق الاحترام والتقدير، وألفت عنايتكم الكريمة أن هذا الاستقصاء، قد  
أعد بهدف الحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني لإعداد مذكرة ماستر حول:

"أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق... دراسة ميدانية"

ونظرا لأهمية مشاركتهم في تحقيق الهدف العلمي، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة  
الاستقصاء بكل موضوعية ودقة، كما نحيطكم علما أن جميع اجابتم لن تستخدم الا لغرض البحث  
العلمي فقط، ودون الإشارة الى شخصكم الكريم أشكر لكم حسن تعاونكم... وتفضلوا بقبول الاحترام  
والتقدير.

تحت اشراف:

-د. سالمى محمد دينوري

من اعداد الطالبات:

- اللبي صفاء

- دركي امنة

- مسوس نور الاسلام

## الملاحق

- الجانب الأول: البيانات العامة  
الرجاء وضع علامة (x) في الخيار المناسب لاجابتك:

الجنس	ذكر	أنثى		
العمر	أقل من 30 سنة	من 30-40 سنة	من 41-50 سنة	أكثر من 50 سنة
المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	
طبيعة العمل	محاسب	محافظ حسابات	محاسب في شركة	أستاذ
خبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5_10 سن	من 11_15 سنة	أكثر من 15 سنة

- الجانب الثاني: محاور الدراسة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>المحور الأول: العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية</b>						
01	قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على مستوى الدولي					
02	يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية					
03	معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية					
04	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية					
05	في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها اتخاذ التدابير المناسبة					
06	نصت معايير التدقيق الجزائرية على جودة المراجعة					
<b>المحور الثاني: الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة لأداء عمل المراجع</b>						
01	يقوم المدقق الخارجي باستعمال الاجتهاد الشخصي نابع من خبرته لسنوات طويلة					
02	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية					

					يتم تقييم جودة تلك الأدلة من خلال ما يحتويه الدليل من الخصائص نوعية (كفاية وملائمة)	03
					تكون أدلة الإثبات أكثر اقناعا عندما تكون المفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من مصادر داخلية	04
					في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فان المدقق يمتنع عن اصدار رأيه	05
					تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في ابداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية	06
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	<b>المحور الثالث: العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني</b>	
					دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	01
					الاتصال الجيد والمباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق	02
					محافظة مكتب التدقيق على السرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل فحص	03
					جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق	04
					توافر الكفاءة والتأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق	05
					تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة إيجابية على الجودة المراجعة	06

2. الملحق 2: نتائج الدراسة الاحصائية

الجنس					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	43	86,0	86,0	86,0
	انثى	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

العمر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	30 من اقل	3	6,0	6,0	6,0
	40 الى 30 من	26	52,0	52,0	58,0
	50 الى 41 من	12	24,0	24,0	82,0
	50 من اكثر	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

المؤهل					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	12	24,0	24,0	24,0
	ماستر	10	20,0	20,0	44,0
	ماجستير	6	12,0	12,0	56,0
	دكتوراه	22	44,0	44,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

طبيعة العمل					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	11	22,0	22,0	22,0
	محافظ حسابات	19	38,0	38,0	60,0
	في محاسب شركة	4	8,0	8,0	68,0
	أستاذ	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

خبرة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 من اقل سنوات	1	2,0	2,0	2,0
	الى 5 من سنة 10	13	26,0	26,0	28,0
	الى 11 من سنة 15	21	42,0	42,0	70,0
	15 من اكثر سنة	15	30,0	30,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	15	30,0	30,0	30,0
	موافق	24	48,0	48,0	78,0
	محايد	3	6,0	6,0	84,0
	موافق غير	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	13	26,0	26,0	26,0
	موافق	27	54,0	54,0	80,0
	محايد	8	16,0	16,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	6	12,0	12,0	12,0
	موافق	29	58,0	58,0	70,0
	محايد	13	26,0	26,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	24	48,0	48,0	48,0
	موافق	23	46,0	46,0	94,0
	محايد	2	4,0	4,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	14	28,0	28,0	28,0
	موافق	27	54,0	54,0	82,0
	محايد	7	14,0	14,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	14	28,0	28,0	28,0
	موافق	30	60,0	60,0	88,0
	محايد	4	8,0	8,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س7					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	18	36,0	36,0	36,0
	موافق	23	46,0	46,0	82,0
	محايد	8	16,0	16,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س8					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	20	40,0	40,0	40,0
	موافق	28	56,0	56,0	96,0
	محايد	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س9					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	18	36,0	36,0	36,0
	موافق	30	60,0	60,0	96,0
	محايد	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س10					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	22	44,0	44,0	44,0
	موافق	20	40,0	40,0	84,0
	محايد	7	14,0	14,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	20	40,0	40,0	40,0
	موافق	21	42,0	42,0	82,0
	محايد	7	14,0	14,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س12					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	20	40,0	40,0	40,0
	موافق	24	48,0	48,0	88,0
	محايد	5	10,0	10,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	16	32,0	32,0	32,0
	موافق	26	52,0	52,0	84,0
	محايد	6	12,0	12,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	15	30,0	30,0	30,0
	موافق	31	62,0	62,0	92,0
	محايد	2	4,0	4,0	96,0
	موافق غير	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	26	52,0	52,0	52,0
	موافق	20	40,0	40,0	92,0
	محايد	3	6,0	6,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	23	46,0	46,0	46,0
	موافق	24	48,0	48,0	94,0
	محايد	2	4,0	4,0	98,0
	موافق غير	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

## س17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	26	52,0	52,0	52,0
	موافق	24	48,0	48,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

## س18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق	25	50,0	50,0	50,0
	موافق	25	50,0	50,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى أبرز أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التدقيق من خلال هذه المذكرة حاولنا تسليط الضوء على أدلة الإثبات وتحديد الكفاية وملائمة عليها التي تم جمعها بغرض مساعدة المدقق في إبداء رأي الفني في القوائم المالية لزيادة فعالية التدقيق لضمان مصداقية المعلومات وتحسين جودة التدقيق، وبشأنها استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في تحديد محاور ووضع الفرضيات، والمنهج التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات وتم حصر الدراسة في عينة من المهتمين بالمراجعة في الجزائر من محافظين حسابات وأساتذة جامعيين في التخصص، ولتفعيل الرقابة على جودة التدقيق يتطلب تدعيم استقلالية المدقق والتأهيل العلمي والعملية الذي يساعده على محافظة استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية والاعتماد على دليل مراقبة الجودة. ومن أهم النتائج التي تم الوصول إليها أن أدلة الإثبات هي من أهم الدلائل التي تخدم جودة التدقيق من بينها استقلالية المراجع على المؤسسة ويجب أن يكون مستقل تماما ليصل الى تقريره بأكثر دقة، حيث تتوصل كل هذه المتطلبات إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمراريتها.

**الكلمات المفتاحية:** أدلة الإثبات، جودة التدقيق، استقلالية المدقق.

## Abstract:

The aim of this study is to highlight the role of evidential proof in assessing the quality of auditing. Through this memorandum, we attempted to shed light on evidential proof and determine its sufficiency and suitability, which were collected to assist the auditor in expressing their professional opinion on financial statements. The goal was to enhance the effectiveness of auditing, ensuring the credibility of information and improving the quality of the audit. For this study, we utilized the deductive approach in identifying the focal points and formulating hypotheses. The descriptive-analytical method was used to conduct the applied study, while the inductive approach was employed to test the hypotheses. The study was limited to a sample of individuals interested in auditing in Algeria including accountants, auditors, and university professors specializing in the field. To activate quality control in auditing, it requires reinforcing the independence of the auditor, as well as providing them with scientific and practical qualifications that assist them in maintaining their independence and adhering to professional principles and standards, relying on a quality control guide. One of the most important findings that have been reached is that evidential proof is among the key factors that contribute to the quality of auditing. Among these factors is the independence of the auditor from the institution being audited. The auditor must be completely independent to ensure the accuracy of their report. All these requirements aim to achieve the objectives of the auditing process improve its level, and ensure its continuity.

**Keywords:** Evidential Proof, Auditing Quality, Auditor Independence.