ISSN: 2437-0525 / EISSN: 2602-5078

**JBAES:** مجلد (09)، عدد (01)،2023 ، ص: 517-536

مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية

**موقع المجلة:** www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

# الدرجة الاقناعية المعتمدة لدى المدقق على حجية ملائمة وكفاية ادلة الاثبات في المراجعة

## - وفق متطلبات التوافق والتطبيق على البيئة الجزائرية -

# The persuasive degree approved by the auditor on the Reliability and sufficiency of the audit evidence

## -According to compliance requirements And application to the Algerian environment-

**مبروك لباز**، [1*] **Mabrouk Lebbaz**، lebbaz.Mabrouk@univ-batna.dz

**محمد لوشن**، [2]**Mohamed Louchene**، mohamed.louchene@univ-batna.dz

[1] ط . د، مخبر بحث: اقتصاديات الأعمال وإدارة التطبيقات، جامعة الحاج لخضر باتنة 01

[2] استاذ. أ ، مخبر بحث: اقتصاديات الأعمال وإدارة التطبيقات، جامعة الحاج لخضر باتنة 01

**تاريخ الإرسال:** اليوم/الشهر/السنة **تاريخ القبول:** اليوم/الشهر/السنة **تاريخ النشر:** 2023/06/05

**ملخص**

جاءت هذه الدراسة إلى الاجابة على الاشكالية الرئيسية التي تتمحور حول ومدى القدرة الاقناعية للمدقق في الاعتماد على حجية ادلة الاثبات الملائمة والكافية في المراجعة لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، حيث قام الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، كما خلصت الدراسة أن هناك ضعف من قبل المراجعين العاملين في البيئة الجزائرية لإجراءات تطبيق بعض الوسائل الاساليب الفنية والاكتفاء في بعض اخر في جمع ادلة الاثبات، رغم توفر هذه الادلة على مجموعة من الأساليب والطرق لتجميع أشكال متنوعة الا انها تختلف هذه الأساليب في نقاط قوتها وضعفها، لذلك نسعى لتوضيح دور خبرة ومعرفة المراجع وقدرته في التعامل مع الأشكال النوعية والكمية للأدلة واستخدام حكمه المهني في قياسها وتقييمها لتحديد الدرجة الاقناعية في الاختيار بين الادلة الملاءمة والكافية واكثرها حجية كونها لها دورا مهم في التأثير على جودة تقرير المراجعة؛

**الكلمات المفتاحية**

كفاية ادلة الاثبات، ملاءمة ادلة الاثبات، حجية ادلة الاثبات.

**تصنيف JEL:** M41,M42

**Abstract**

This study came to answer the main problem that revolves around and the extent of the auditor's persuasive ability to rely on the authoritative, appropriate and sufficient evidence in the audit to enhance his neutral technical opinion about the honesty and fairness of the financial statements, The study also concluded that there is a weakness on the part of the auditors working in the Algerian environment in the procedures for applying some means, technical methods, and sufficiency in others in collecting evidence, despite the availability of this evidence on a set of methods and methods for compiling various forms, but these methods differ in their strengths and weaknesses. Therefore, the role of the auditor's experience and knowledge and his ability to deal with qualitative and quantitative forms of evidence and the use of his professional judgment in measuring and evaluating them is clear to determine the persuasive degree in choosing between appropriate, sufficient and most authoritative evidence, as it has an important role in influencing the quality of the audit report.

**Keywords**

the sufficiency of the evidence, the suitability of the evidence, the authoritativeness of the evidence. ;

**JEL Classification Codes** : M41, M42

* البريد الالكتروني للباحث المرسِل: lebbaz.Mabrouk@univ-batna.dz

## I. مقدمة:

أحدثت الإخفاقات البارزة في مجال مراجعة الحسابات ضجة كبيرة في عالم المراجعة، حيث تسببت الفضائح المحاسبية في فقدان ثقة الجمهور في اسواق راس المال وحدوث موجات صادمة في جميع انحاء العالم، لذلك دفع بالهيئات والمنظمات المهنية بتسليط الضوء على الاهمية القصوى لمهنة المراجعة ووضع معايير تتعلق بعملية المراجعة؛

تمر الهيئات بالعديد من التحديات والتي تفرض عليها الاهتمام بنظم المراجعة وخاصة بالشخص القائم بعملية المراجعة لكونه خبير في تصديه لأي عملية في المراجعة من خلال بذله جهده الكافي في اداء مهامه في الحصول على المعلومات وللوصول الى مستوى اعلى للتأكيدات، فان أي قصور منه يؤدي بالوصول الى استنتاجات مبنية على معلومات غير سليمة حول القوائم المالية، فيعمل دائما على اضفاء الشفافية على القوائم المالية وحماية المساهمين، ويتطلب منه الحصول على معلومات تمكنه من ابداء رايه حول صدق وعدالة القوائم المالية، لذلك اوجب عليه تأدية دور مهم في تحديد البيانات المطلوب فحصها وتقييمها، فهو يحاول تحديد الحجم الكافي والملائم للبيانات المطلوبة من حيث الاهمية اللازمة الا ان اصدار حكمه عن صحتها وعدمها مبني على اساس ادلة اثبات ملاءمة وكفاية تدعم رايه، وعليه ومما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي:

**ما مدى الدرجة القناعية المعتمدة لدى المدقق على حجية ملائمة وكفاية ادلة الاثبات في المراجعة؟**

والتي تتبثق عنها الاسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن للمراجع الخارجي جمع وتقييم ادلة الاثبات في عملية المراجعة؟
- ما المقصود بادله الاثبات وهل هناك عوامل مؤثرة فيها ؟
- ما مدى امتلاك المراجع الخارجي من مهارات التي تمكنه من جمع وتقييم أدلة الإثبات ؟

**فرضيات الدراسة:**

- هناك عوامل مهمة مرتبطة بعملية المراجعة تخص جمع وتقويم ادلة الاثبات؛
- هناك على الاقل اختلاف واحد جوهري في الادلة لدى المراجع الخارجي في جمع وتقويم ادلة الاثبات؛

**اهداف الدراسة:** تهدف الدراسة الى ما يلي:

التعرف على ادلة الاثبات من خلال نوعها وخصائصها والشروط الواجب توفرها والأخذ بها في جودة المراجعة؛

الإلمام اكثر بمعيار ادلة الاثبات من حيث المفهوم والاهمية وواقع تطبيقها في البيئة الجزائرية؛

تحديد العوامل التي ترفع من حجية ادلة الاثبات والتي تجعلها اكثر اقناعا لمستوى القاطعة او الحاسمة؛

ابراز فعالية الخبرة المهنية في تقييم ادلة الاثبات الكافية والملاءمة للوصول بصحة القرار الذي يتخذه المراجع ؛

توضيح خلفية المهارة والمعرفة ودورها في عملية المراجعة في الحصول على ادلة اثبات كافية وملائم؛

توضيح دور عملية المراجعة بانها عملية اثبات للوقائع اكثر من كونها عملية فحص وانتقاد؛

تحديد القيمة الاثباتية لأدلة المراجعة المؤدية الى تأكيد الحقائق الموضوعية الصادرة من شخصية الفرد او معتقداته و طريقة الاداء؛

التعرف على المنهج والاسلوب الامثل في ظل البيئة الاعمال المعقدة والذي يمكن استخدامه للحصول على ادلة اثبات كافية وملاءمة قابلة للمراجعة؛

ابراز مدى التزام وتقيد المراجع في الجزائر بمعايير التدقيق الدولية والمحلية وتطبيقها في الواقع؛

التعرف على اهم المشاكل والصعوبات التي تعيق تطبيق معيار (500) العناصر المقنعة؛

**II. الإطار النظري والدراسات السابقة:**

**الدراسات السابقة:** لقد تعددت الدارسات المتعلقة بأدلة الاثبات في مجال المراجعة لكونها اداة ربط بين اجراءات المراجعة المتعلقة بعمليات الفحص والتحقق وصولا الى استنتاجات باعتبارها المنتج النهائي من عملية المراجعة، لذلك سوف نعرج على اهم الدراسات التي تناولت موضوع ادلة الاثبات في المراجعة منها:

- دراسة يوسف محمود جربوع،(2004) بعنوان: **" دور المراجع الخارجي في تقويم أدله الاثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة"**

هدفت الدراسة لتناول الدور الهام الذي تلعبه أدلة الاثبات الكافية والملائمة في التحسين من أداء عمليه المراجعة، لذلك يجب أن تكون أدلة الاثبات كافية ومتنوعة، حيث يري الباحث أن معظم أدلة الاثبات هي مقنعة وليست حاسمة وهذا لعدة أسباب منها القيود المتأصلة أو الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي وتصميم نظام الرقابة الداخلية للشركة، مدي معقولية التقديرات المحاسبية التي أتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية وتأثيرات عمليات الاطراف ذوي العلاقة مخاطر استخدام أسلوب المعاينات الاحصائية، توصلت الدراسة إلي الاسباب والعوامل التي تؤدي إلي حصول المراجع علي أدلة الاثبات المقنعة، ويسترشد المراجع الخارجي ببعض المؤشرات التي تشير لجوده إقناع أدلة الاثبات: المناسبة * استقلال المصدر * المعرفة المباشرة للمراجع *الصلاحية * فعالية الرقابة الداخلية* مؤهلات من يقدم المعلومات * موضوعية الادلة وبعدها عن التحيز؛

- دراسة Yasuhrio، (2005) بعنوان: **The role of audit evidence in strategic audit**

هدفت الدراسة إلي فحص مخاطر المراجعة ومكوناتها، وارتباطها بحجم أدلة الاثبات التي يقوم المراجع بجمعها وذلك من خلال قيامه بعملية المعاينة الاحصائية، توصلت الدراسة إلي أن المخاطر المتأصلة لعمليه المراجعة تزداد بزياده حجم أدلة الاثبات، وأن الشركة لديها اتجاها نحو ممارسة المحاسبة الاحتيالية، كما تزداد مخاطر الاكتشاف عندما يقل حجم أدله الاثبات؛

- دراسة معتز هلالي أحمد شاور،(2009) بعنوان: **"برنامج المراجعة ودوره في الحصول علي أدله إثبات كافيه لتحقيق أهداف المراجعة"**

ارتبطت الدراسة بشكل مباشر ما بين حصول المراجع علي أدلة الاثبات غير المناسبة وبين إصداره لرأيا غير سليم عن القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وقامت الدراسة باختبار ثلاثة فرضيات رئيسية:

وجود برنامج فعال يؤدي إلي الحصول علي أدله إثبات ملائمة؛

وضع المراجع الخارجي لبرنامج مراجعة ملائمة يسهل من عملية مراجعة القوائم المالية؛

الحصول علي أدله إثبات ملائمة وكافية يؤدي إلي تحقيق أهداف المراجعة؛

توصلت الدراسة إلي أن برنامج المراجعة الفعال يمكن المراجع من الحصول علي أدلة الاثبات الكافية واتخاذ القرار السليم بشأن صدق وعدالة القوائم المالية، وان هناك علاقة طرديه ما بين أدله الاثبات التي يقوم المراجع بجمعها وبين قوه نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة، عندما يكون النظام سليم فإن أدله الاثبات التي يقوم بجمعها تكون موثوق بها بما ينعكس علي جودة عملية المراجعة ككل؛

- دراسة Mengcheng،(2005) بعنوان:**Does joint Audits improve or impair Audit quality**

هدفت الدراسة إلى بحث أثر عمليات المراجعة المشتركة في تحسين جوده عملية المراجعة من خلال تعزيز دقة أدلة الاثبات التي يتم جمعها، وتوصلت الدراسة إلى أن المزيد من أدلة الاثبات التي يتم جمعها من خلال أثنين من المراجعين من شأنها التأثير إيجابيا علي جوده عمليه المراجعة، وأن فعالية عملية المراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بكميه أدله الاثبات التي يتم جمعها، كما اوصت بضرورة التنسيق بين كل من مراجعي فريق المراجعة المشتركة في عمليه جمع أدله الاثبات حتي لا يحدث تكرار لبعض أدلة الاثبات التي يتم جمعها من قبل كل طرف؛

- دراسة Melissa Carlisle( 2015) بعنوان: **"Auditor's evaluation of evidence : The effect of communication channel and management information**

هدفت الدراسة لمناقشة تأثير قنوات الاتصال بين المراجع وإدارة العميل كأسلوب من الاساليب الفنية لجمع أدله الاثبات، وكيفيه تقييم المراجع أدلة الاثبات وفقا للطريقة التي حصل بها علي المعلومات من إدارة العميل، وبالتالي مدي التركيز الذي يوليه المراجع لمصدر أدله الاثبات وهنا ينبغي علي المراجع الخارجي أن يفرق بين الاتصالات المكتوبة وبين الاتصالات الشخصية حيث أن هذه الطريقة تعطي ملامح أكثر وضوحا عن إدارة الشركة، وتكون أدله الاثبات أكثر إقناعا بالنسبة للمراجع، توصلت الدراسة إلي أن حكم المراجع علي أداء الشركة مرهون بالطريقة التي يحصل بها علي المعلومات وبما ينعكس علي إجراءات المراجعة التي يخطط المراجع لأدائها، وبما له من تأثيره الايجابي علي تحسين إجراءات كشف الغش أو التقرير عنه، بما لذلك من تبعاته الايجابية علي جوده عمليه المراجعة؛

- **موضع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:**

ما يميز هذه الدراسة من بين الدراسات السابقة بتركيزها على اثر عملية جمع وتقييم ادلة الاثبات من قبل المراجع الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية بشكل معمق ومواكبة مهنة المراجعة على الصعيد الدولي وما تبعها من تغيرات، حيث ان الدراسات السابقة تناولت عملية جمع ادلة المراجعة بشكل عام كما ان هذه الدراسة ستتعرف على مدى كفاءة مهارات ومعرفة المراجع في جمع وتقييم أدلة الإثبات، حيث تعد عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بمثابة جوهر عملية التدقيق للخروج بأري فني محايد، بالتعرف على مدى اهتمام المراجع بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بادله الاثبات؛

## 1.الاطار النظري للدراسة:

### أ. تعريف ادلة الاثبات:

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICP أدلة الأثبات بأنها "تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق التي تعزز تلك البيانات المالية"

اما معيار التدقيق الدولي رقم 500 مفهوم ادلة الأثبات بأنها" البيانات والمعلومات التي يحصل عليها المدقق مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات، للتوصل الى الاستنتاجات وعمليات الاحتساب التي يبني عليها حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية محل التدقيق تعطي صورة حقيقية وعادلة (IFAC, 2010, p. 382) لذلك يجب على المدقق القيام بجمع أدلة الاثبات الكافية واللازمة حتى يتوفر لديه أساس معقول ومناسب لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية محل الفحص (احمد قايد، 2015، صفحة 06)، وتنقسم أدله الاثبات إلي قسمين رئيسيين:

بيانات محاسبيه أساسيه وتشمل كافه بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعملية؛

كل معلومات الاثبات الاخرى تتم من خلال الفحص المستندي والجرد المادي والعملي لموجودات المؤسسة وملاحظات إجراءات التشغيل والاستفسار من الاشخاص المسئولين؛ (الجمهودي، 2018، صفحة 291)

**ب.طبيعة أدلة الأثبات:**

أدلة الأثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فأغلب جهد المدقق الذي يبذل لإبداء رأيه عن القوائم المالية أنما يتمثل في جمع وتقييم الأدلة والقرائن، لذلك على المدقق أن يتحقق ويستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني والذي يتطلب جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص؛ (توماس و هينكي، 2009، صفحة 311)

**2.صلاحية ادلة الاثبات:** حتى يمكن للمراجع أن يعتبر الدليل قوياً وله صلاحية ويأخذه في الحسبان قبل وضع تقرير المراجعة النهائي، لذلك يجب أن تتوفر في دليل الإثبات ما يلي: (ابراهيم، 2022)

- أن يساعد المراجع على تحديد مدى صحة وصدق القوائم المالية؛
- يجب الاستعانة بعدة مصادر للأدلة وعدم الارتكاز على نوع واحد؛
- المراجع هو المسئول الأول عن جمع أدلة الإثبات؛
- المراجع مسئول عن مراجعة مصدر أدلة الإثبات والتأكد من سلامتها تماماً قبل الاعتماد عليها؛
- أدلة الإثبات يظهر أثرها في تقرير المراجعة؛
- في حال الاعتماد على أدلة خاطئة وغير موثقة سينتج عنها اتخاذ قرارات خاطئة وأزمة حقيقية للمنشأة؛

**3.حجية ادلة الاثبات:** لا تتوقف مهمة المراجع في مجرد حصوله على اكبر حجم من ادلة الاثبات بل يقع عليه عبء تقييم هذه الادلة لاختيار ايها اقوى حجية لدعم رايه، لذلك يعتمد على تقديره الشخصي لكون ليس هناك معايير وارشادات يستدل بها في مدى حجية هذه الادلة، حيث تتمثل الارشادات التي يستدل بها على مدى حجية الادلة الاثبات في الاتي: (مدونة مالك للمحاسبة، 2020)

**أ. صلاحية الوسيلة او الاسلوب الفني المتبع في الحصول على دليل الاثبات:** كون ادلة الاثبات تتباين لذلك تتباين وسائل واساليب الفنية لشروط ومقومات تقرر مدى صلاحيتها في الحصول على دليل الاثبات؛

**ب. مدى توافر الثقة في مصدر الدليل**: تلعب درجة الثقة دور مهم في مدى قناعة المراجع بدليل الاثبات فالتي يحصل عليها من مصادر خارجية تعد اكثر حجية من الداخلية؛

**ت. نوعية وطبيعة الدليل:** يقصد بها مدى اعتماد الدليل على تفسير المراجع، فالدليل الايجابي لا يتحمل التأويل عكس السلبي( غير محدد الدلالة)؛

**ث. كيفية الحصول على الدليل:** الدليل الذي يحصل عليه المراجع بنفسه او من احد معاونيه يعتبر اكثر حجية من الذي يحصل عليه من غيره خاصة ادارة المنشأة؛

**ج. مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص:** كلما ارتبط دليل الثابت ارتباطا وثيقا بالعنصر محل الفحص كلما كان اقوى وزادة درجة الاعتماد عليه اكثر؛

**ح. توقيت الحصول على الدليل:** يمثل اختيار التوقيت عنصر مهم عند الحصول على الدليل كلما كان التوقيت ذو علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص زادت حجية دليل الاثبات؛

**4.صفات وخصائص أدلة الأثبات:** لغرض تحقيق المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب جمع أدلة الأثبات الكافية والصالحة مجموعة من الصفات والخصائص تتمثل فيما يلي: (على كريم و حيدر عباس، 2018، صفحة 05)

**أ. الادلة الواقعية مقابل الادلة الاستنتاجية:** تتكون ادلة التدقيق من تلك الحقائق والاستدلالات المؤثرة على عقل المدقق فيما يتعلق بالعرض المالي والادلة الواقية مباشرة تعتبر عموما اقوى من الادلة الاستنتاجية؛

**ب. البيانات المحاسبية:** تشمل البيانات المحاسبية الاساسية ودفاتر الاستاذ واوراق العمل المؤيدة وتشمل المعلومات المؤيدة ووثائق ومستندات؛

**5. أدلة تدقيق كافية:** تعد أدلة المراجعة هي المعلومات التي حصل عليها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يستند إليها في رأيه، لذلك يجب على المراجع الحصول على أدلة كافية ومناسبة ليكون قادرًا على استخلاص استنتاجات معقولة يبني عليها رأي المراجعة من أجل الوصول إلى تقارير مراجعة ذات جودة، عادة ما تكون أدلة المراجعة مقنعة إلى حد ما، لذلك يتم فحص المصادر المختلفة من قبل المدقق، فوفقًا لمعايير التدقيق يجب أن تكون أدلة التدقيق "كافية" و"مناسبة"، حيث ان الكفاية تشير إلى كمية ونوعية أدلة المراجعة، اما ملاءمة الأدلة ترتبط بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة يتم تحقيق الملاءمة إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها مناسبة وموثوقة، كما يجب أن تكون أدلة المراجعة موثقة بشكل كاف بحيث يمكن استخدامها قبل إصدار تقرير المراجع، كما يجب على المدقق التأكد من أنه عند تخطيطه وتنفيذه إجراءات المراجعة، فإنه يعتقد أن هذه الإجراءات كافية بما يكفي للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، لأن إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة ليست متطابقة حيث يستخدم المدقق الإجراءات لتكوين الأدلة، الجوانب الأخرى التي يحتاجها المدقق إلى أخذها في الاعتبار هي ملاءمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة؛

(AUGUSTINE, CHIJIOKE MGBAME, G.ODEYILE, & KINGLSEY, 2013)

**6. موثوقية أدلة المراجعة:** يتعلق هدف المراجعة في تكوين راي واعداد تقرير عن البيانات المالية المرتبطة اساسا بمدى ملاءمة ادلة، لذلك يعد فهم كيفية تأثير الإقناع والعرض المتسلسل لأدلة التدقيق على أحكام المراجع أمرًا مهمًا بشكل خاص في المواقف التي توجد فيها أدلة تدقيق متضاربة (إيجابية وسلبية) ذات نقاط قوة متفاوتا، قد يتم تقديم أدلة مراجعة إيجابية للمراجع من مصدر يتمتع بدرجة عالية من الموثوقية متبوعًا بأدلة تدقيق سلبية من مصدر ذي موثوقية منخفضة، لذلك فأهمية الوثائق المحاسبية وجودتها وحكمها المهني التي تستخدم لقياسها وتقييمها من أجل المراجعة النهائية ومن أجل تقييم جودة أدلة المراجعة، حيث لا توجد هناك معادلة رياضية أو نموذج معين وتعتمد جودتها على حكمهم المهني وفقًا للمعايير الفنية المراجعة والمراجع المحاسبية وأيضًا إلى أخلاقيات المدقق؛ (NIKTABA & ASLANI, 2015, p. 62)

فموثوقية المصدر قد تكون عالية أو منخفضة لذلك فأدلة المراجعة تلعب دورًا مهمًا في التأثير على جودة تقرير المراجعة، حيث اظهرت أدبيات سابقة أن الأفراد يولون أهمية أكبر للأدلة من مصدر أكثر موثوقية عند تقديمهم بأدلة متضاربة في سياق المراجعة، عند تقديم أدلة تدقيق متضاربة من المتوقع أن يولي المدقق وزنًا أكبر لأدلة المراجعة من مصدر أكثر موثوقية، كما تؤكد المتطلبات القانونية والمهنية على عوامل موثوقية المصدر على الرغم من قلق المدقق من عدم اكتشاف أخطاء البيانات المالية، فمن المرجح أن يولي المدقق مزيدًا من الاهتمام لعوامل موثوقية المصدر عند تقديم أدلة متضاربة، فان المدقق لا يواجه زيادة كبيرة في المخاطر المتصورة للمسؤولية القانونية لإلقاء وزن أقل على أدلة المراجعة

المتضاربة من مصدر أقل موثوقية مقارنة بأدلة تدقيق متضاربة من مصدر أكثر موثوقية، ومع ذلك يجب على المدقق الحصول على نتيجة معقولة وفقًا لآراء المراجعة للوصول إلى تقرير تدقيق مؤهل تكون وثائق التدقيق مُرضية وليست قاطعة، لذلك يجب فحص المصادر المختلفة من قبل المدققين؛

**7. العوامل المؤثرة على أدلة الإثبات في المراجعة:** لكي يتخذ المراجع قراره يجب عليه أن يجمع أكبر قدر من الأدلة ولكن هناك عدة عوامل تؤثر على عدد الأدلة بالزيادة والنقص ومنها: (ابراهيم، 2022)

**أ. احتمالية التزوير والغش:** في حال شك المراجع في وجود غش أو تزوير في القوائم، يحتاج إلى عدد كبير من الأدلة والبراهين المحاسبية لإثبات وقوع الغش، ولعل أكبر بند تتم فيه السرقة والغش هو بند النقدية، لذا يحرص المراجع المحترف على مراجعتها أكثر من مرة؛

**ب. الوقت والجهد:** يستلزم الوصول للأدلة الكثير من الوقت والجهد، لذلك يجب على المراجع أن يكون ذو قرار حكيم ويدرس الفائدة العائدة من أدلة الإثبات ويقارنها بالتكلفة وهل تستحق العناء أم لا؛

**ت. نظام الرقابة الداخلية:** يعد من أهم العوامل التي تساعد المراجع، فكلما كانت الرقابة الداخلية أفضل وأحسن كلما قلت كمية الأدلة التي يطلبها المراجع والعكس خاصة عند تدقيق كبريات المنشآت؛

**8.مصادر الأدلة:** قد تنبثق أدلة المراجعة من المصادر التالية:

**جدول رقم (01): علاقة المصادر بجودة ادلة الاثبات**

| مصادر | أمثلة على الأدلة | جودة الدليل |
|---|---|---|
| تم إنشاؤها مباشرة من قبل المدققين | التفتيش والمراقبة المباشرة، سجلات المقابلات أو مناقشة جماعية، الاستبيان، تحليل إجابات المسح، التحليل، الحساب، المراجعة التحليلية للبيانات المالية، الحسابات الفردية، اتجاهات الإنفاق | اعلى |
| مقدمة من أطراف خارجية، خارج الكيان | تأكيدات الطرف الثالث؛ عمل المراجعين الآخرين مثل ديوان المحاسبة الأعلى أو هيئات التصديق في الدول الأعضاء، تقارير خبراء المراجعين، البيانات الإحصائية | اعلى |
| مقدمة من الجهة الخاضعة للرقابة | البيانات المأخوذة من قواعد البيانات والوثائق والمعلومات المحاسبية والميزانية وبيانات الأنشطة واقرارات الإدارة (تقارير النشاط السنوية والبيانات الصادرة عن المديريات العامة) وتقييمات الأثر وتقارير المراجعة الداخلية | أقل، بسبب التحيز المحتمل |

**المصدر:** (GAP, 2021)

**9. انواع أدله الاثبات وطرق الاساليب الفنية للحصول عليها:**

**أ.الفحص الفعلي:** يقصد به الجرد الفعلي للأصول الملموسة ، عن طريق الجرد والمعاينة يتم التأكد من وجود الاصل بصوره ملموسه ويتم ذلك من خلال العد والوزن والقياس؛(ايمان عبد الفتاح الجمهودي،ص229)

**ب. الفحص المستندي:** يتمثل في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وبما ان لكل عملية مالية مستند واحد على الأقل يدعم هذه العملية فسيكون هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات

المالية، وبذلك يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة اثبات، فهناك نوعان من المستندات هي: (فضالة، 2017، صفحة 59)

- **مستندات خارجية:** هي المستندات التي يتم اعدادها خارج المنشأة وقد تستخدم داخل المنشأة وخارجها؛

- **مستندات داخلية:** هي التي يتم اعدادها واستخدامها داخل المنشأة، كمستندات المناولة داخل المخازن؛

حيث تعد المستندات الخارجية أكثر دعم وحجية من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل مدة الرقابة أقوى من المستندات التي تكون خارج مدة الرقابة، فضلاً عن كون المستند أصلاً وليس نسخة، وان يكون المستند موجة للمنشأة محل التدقيق، و مستوفي الشروط القانونية المعمول بها؛

**ت. الملاحظة:** يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر أو السمع أو اللمس لتحقيق أهداف تدقيق معينة، فقد يقوم بملاحظة الاجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الاصول؛ (الذنيبات، 2010، صفحة 210)

**ت. المصادقات**: تعد من اقوى ادلة الاثبات خاصة فيما يخص الذمم المدينة والدائنة، لأنه يتم اعدادها خارج المنشأة وهي عبارة عن رد كتابي يصدر عن جهة من خارج المنشأة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على مدى توافق بدائل اخرى، إذا أمكن التحقق من وجود أصل ما أو عملية ما، وتوجد ثلاثة أنواع من المصادقات هي: (زهير، 2015، الصفحات 120-121)

- **المصادقات الايجابية:** في هذا النوع يطلب من العميل ارسال اقرار كتابي حول صحة او خطا الحساب الموضح في الكتاب، كما يتوقع المراجع الرد في الحالتين بالموافقة او عدم الموافقة؛

- **المصادقات سلبية:** في هذا النوع يطلب من العميل ارسال اقرار كتابي في حالة خطا الرصيد الموضح في الكتاب المرسل ، وعدم الرد جواب؛

- **المصادقات العمياء:** يطلب من المرسل اليه اقرار كتابي برصيده لان المصادقة ترسل دون تحديد الرصيد، بل يطلب منه اقرار يذكر فيه رصيده في الوقت المحدد؛

**ث. الاجراءات التحليلية:** تعني "تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، حيث تشمل الإجراءات التحليلية أيضًا التحقيق في التقلبات التي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تنحرف عن القيم المتوقعة والغرض من الإجراءات التحليلية الموضوعية الحصول على تأكيد بأن الحسابات مذكورة بشكل عادل، واكتشاف الغش والخطأ في المعاملات وأرصدة الحسابات، وتقديم الأدلة حول أهداف التدقيق، كما أشار المعيار ISA 520 "الإجراءات التحليلية" الى أن الإجراءات التحليلية تساعد المدقق عند تكوين رأيه، فمثلا قد تشير الأرقام المفقودة من التسلسل إلى عدم اكتمال البيانات المالية وهذا يساعد المراجع على استخلاص استنتاجات معقولة يمكن أن يبني عليها رأيه؛ (Zakari, 2013, p. 06 )

**ج. المقابلات والاستفسارات:** تأتي من الإدارة والعاملين فيها تكون نافعة في تزويد المدقق بمعلومات في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتكون هذه الاستفسارات موجهة إلى شخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط المؤسسة محل الفحص، الا انها تكون اقل صلاحية من التي تنتج نتيجة الفحص والملاحظة والمصادقات فيكون المدقق حذرا، ان يعتبرها بديلا للأساليب الاخرى التي توفر ادلة مباشرة واكثر صلاحية منها بالرغم اعتراف معايير المهنية بها؛ (اكبر، 2015، صفحة 226)

**ح. المراجعة الحسابية:** تشتمل علي التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الاصلية والسجلات المحاسبية، أو اجراء الدقة الحسابية بصفة مستقلة؛ (الدنون، 2020، صفحة 1153)

**خ. المراجعة الانتقادية**: فحص دقيق ودراسة انتقادية تحليلية لاحد الحسابات اواحد السجلات مع توجيه عناية خاصة لما تحويه من امور غير عادية لم يستطيع المراجع من اكتشافها اثناء المراجعة الحسابية المستندية؛

**د. فحص نظام الرقابة الداخلية:** ليس القصدد بوجوده مجرد كون النظام مكتوب في اللوائح والتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق، ويعتبر ذلك دليلا من أدلة الاثبات حيث أنه يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المراجع بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات اذا كان النظام قويا، كما تفيد معرفة قوة أو ضعف النظام للإشارة الى احتمال وجود الأخطاء والتلاعبات؛ (عبدالله، 1998، صفحة 220)

**ذ. اسلوب التحليل المالي:** يلجا المراجع الى ايجاد علاقة او ارتباط بين احد عناصر نتيجة الاعمال او المركز المالي مع عناصر اخرى ليستطيع تكوين رايه في مدى صحة هذا العنصر ويستخدم ضمن هذا النوع عدة وسائل اهمها: المقارنات وقياس التغير، تحديد الاتجاهات، التحليل الرأسي للقوائم المالية(الاوزان والنسب)؛ (مدونة مالك للمحاسبة، 2020)

**ر. الربط بين المعلومات والمقارنات:** إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي الى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات يعتبر دليلا من أدلة الاثبات التي يعتمد عليها المراجع، فمثلا يجب أن يكون هناك ترابط بين عنصري مخصصات الديون المشكوك فيها والمدينين، وبين المصاريف والمبيعات، وكذلك بين المبيعات والربح؛ (المطارنة، 2006، الصفحات 181-182)

**و. الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة:** هي الشهادات التي تؤيد بعض ما هو مثبت بالدفاتر أو لشرح بعض المشاكل التي تواجه المدقق أثناء فحصه ومراجعته مثل الإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الملموسة خلال السنة محل التدقيق؛ (فضالة، 2017، صفحة 62)

**10.علاقة ادلة الاثبات بمخاطر المراجعة:** ان مقياس جودة أدلة المراجعة من حيث ملاءمتها وموثوقيتها في تقديم الدعم أو الكشف عن التحريفات في فئة المعاملات وأرصدة الحسابات، والا فصاحات والتأكيدات ذات الصلة؛

لذلك يعتمد تحديد كمية (كفاية) أدلة المراجعة المطلوبة على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري وكذلك جودة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، لذلك فأن كمية أدلة المراجعة المطلوبة ستكون أكبر، إذا زاد خطر التحريف الجوهري المتعلق بالحساب التوازن أو فئة المعاملة أو الإفصاح؛

فالشكلان أدناه يوضحان العلاقات المتداخلة بين كمية الأدلة المطلوبة وخطر التحريف الجوهري وكمية الأدلة المطلوبة ونوعية الأدلة، فإن هذه العلاقات ليست بالضرورة خطية، فمجرد الحصول على كمية أكبر من أدلة المراجعة الأقل جودة قد لا يعوض عن الافتقار إلى أدلة تدقيق عالية الجودة، لذلك فإن دعم رأي المراجع يتطلب حكمًا من أجل تحديد مقدار أدلة المراجعة؛ (Zuca, 2015, pp. 701-702)

## III. الجانب التطبيقي للدراسة:

### 1.تحليل البيانات ومناقشتها:

تقوم بالدراسة على أساس إدراك جوهر مشكلة الدراسة وكذلك فهم الفرضيات والأهداف المتوقعة تحقيقها، ولإتمام فهم المشكلة والحلول المقترحة لها ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد في الناحية العلمية للبحث على عدة أسئلة تم صياغتها في شكل استبانة لجمع البيانات عن المتغيرات المتعلقة بالدراسة من خلال توزيع الاستبيانات على اصحاب الاختصاص

والعاملين في مجال المراجعة، حيث تم توزيع ( 30 ) استبيان على عينة الدراسة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؛

**أ. أساليب القياس والاختبار:**

تعد المقاييس أداة تستخدم لنقل التراكمات المعرفية إلى واقع ملموس، يستدل به للتحقق من صحة الفرضيات المقترحة إثباتا أو نفيا، وفيما تتنوع أساليب القياس فان الدراسة الحالية اتبعت أسلوب القياس المستند على مقياس ( Likert ) الخماسي:

| درجة الموافقة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الوزن النسبي | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- تحديد التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لآراء أفراد عينة الدراسة، لكل سؤال على حدة لمعرفة العوامل المؤثرة من وجهة نظر العاملين في مجال المراجعة؛
- المتوسط الحسابي بأوزان تم تحديدها باعتماد مقياس ( Likert ) السابق ذكره ووفقا لهذا المقياس فإذا كانت قيمة الوسط الحسابي ( اكبر من 3 ) فيعني ذلك أن غالبية عينة الدراسة توافق أو تؤيد الفرضية، وإذا كانت ( اقل من 3 ) فيعني ذلك أن غالبية عينة الدراسة تؤيد رفض الفرضية؛
- إيجاد الانحراف المعياري، وقد تم استخدام الانحراف المعياري لإيجاد وقياس مدى التشتت للإجابات حول بنود الاستبانة المختلفة فيما يتعلق ملائمة وكفاية ادلة الاثبات مما يؤدي إلى استخراج معلومات اكثر دقة؛

**ب. وصف مجتمع الدراسة:**

من خلال الدراسة الميدانية فقد وجد أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين هم الأكثر استخداما وتطبيقا لعملية المراجعة ومن حيث جمع وتقييم ادلة الاثبات من جميع النواحي ولذلك تم اختيار الممارسين للمهنة في ولاية الجلفة اضافة الى البعض منهم من خارج الولاية من ذوي الخبرة العملية والميدانية ليكونوا عينة للدراسة لان لهم الخبرة الكافية لإعطاء بيانات وافية والإجابة بموضوعية عن أسئلة الاستبيان؛

**ت. تحليل البيانات واختبار الفرضيات:** كانت البيانات المتعلقة بالمعلومات الشخصية عن عينة الدراسة كما يلي:

- **الجنس:**

**جدول رقم ( 02 ): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس**

| الموقع الوظيفي | التكرار | النسبة المئوية % | النسبة المتراكمة % |
|---|---|---|---|
| ذكر | 25 | 83.34 | 83.34 |
| انثى | 5 | 16.66 | % 100 |
| المجموع | 30 | % 100 | - |

يوضح الجدول (02 ) أن ما نسبتهم (83.34% ) من عينة الدراسة يشغلون في مجال المراجعة هم ذكور، وان ما نسبتهم (16.66% ) هم اناث، وهذا مما يدعم المعلومات المستخرجة من التحليل ان من يزاول نشاط المراجعة اغلبهم الذكور؛

- **المؤهل العلمي ( الشهادة):**

**جدول رقم ( 03 ): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة**

| الشهادة ( المؤهل العلمي ) | التكرار | النسبة المئوية % | النسبة المتراكمة % |
|---|---|---|---|
| ليسانس | 20 | 66.67 | 66.67 |
| شهادة مهنية | 9 | 30 | 33.33 |
| دراسات عليا | 1 | 3.33 | % 100 |
| المجموع | 30 | % 100 | |

يوضح ( 03 ) أن ( 66.67 % ) من عينة الدراسة هم من حملة شهادة ليسانس وان ( 30 % ) منهم من شهادة مهنية، وان ما نسبته ( 3.33 % ) من عينة الدراسة هم من اصحاب دراسات عليا ؛

هذا يدل على أن ما نسبته ( 70 % ) من عينة الدراسة هم من حملة الشهادات الجامعية مما يساهم في استخراج نتائج دقيقة؛

- **التخصص العلمي:**

**جدول ( 04 ): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي**

| التخصص | التكرار | النسبة المئوية % | النسبة المتراكمة % |
|---|---|---|---|
| مالية | 10 | 33.34 | 33.34 |
| اقتصاد | 7 | 23.33 | 56.67 |
| محاسبة | 9 | 30 | 86.67 |
| إدارة أعمال | 4 | 13.33 | % 100 |
| المجموع | 30 | % 100 | - |

يوضح الجدول ( 04 ) أن ( 33.34 % ) من عينة الدراسة هم من تخصص المالية ، وان ( 23.33 % ) منهم من تخصص الاقتصاد ، وان ( 30 % ) من تخصص المحاسبة، وان ما نسبتهم (13.33% ) من تخصص إدارة الأعمال؛

ان اغلبهم ممارسي المهنة هم من تخصص مالية ومحاسبة يمثلون ( 56.67 %) مما يدل على ارتفاع عدد المحاسبين في عينة الدراسة إلى اكثر من النصف وهذا يدعم دقة نتائج الدراسة؛

- **المؤهل المهني**:

**جدول ( 05 ) : يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني**

| الموقع الوظيفي | التكرار | النسبة المئوية % | النسبة المتراكمة % |
|---|---|---|---|
| محافظ حسابات | 28 | 93.34 | 93.34 |
| خبير محاسبي | 2 | 6.66 | % 100 |
| المجموع | 30 | % 100 | - |

يوضح الجدول (05 ) أن ما نسبتهم ( 93.34 % ) من عينة الدراسة يشغلون في مجال المراجعة هم محافظي حسابات، وان ما نسبتهم ( 6.66% ) هم خبراء محاسبين، وهذا مما يدعم المعلومات المستخرجة من التحليل قلة الخبرة العالية التي يتمتع بها محافظي الحسابات عن الخبراء المحاسبين؛

- **العمر:**

**جدول رقم ( 06 ): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر**

| العمر | التكرار | النسبة المئوية % | النسبة المتراكمة % |
|---|---|---|---|
| من ( 25 – 31 ) | 3 | 10 | 10 |
| ومن ( 32 – 38 ) | 6 | 20 | 30 |
| ومن ( 39 – 45 ) | 12 | 40 | 70 |
| ومن ( 46 – 51 ) | 9 | 30 | % 100 |
| المجموع | 30 | % 100 | - |

يوضح الجدول ( 06 ) أن ما نسبتهم ( 10 % ) من أفراد العينة هم من الفئة الشبابية ( 25 – 31 ) ، وان ما نسبتهم ( 20 % ) من الفئة العمرية ( 32 – 38 )، وان ما نسبتهم (40 %) منهم من الفئة العمرية (39 – 45) ، وان ما نسبتهم (30 % ) للفئة العمرية( 46 – 51 )

**الخبرة المهنية:**

**جدول رقم ( 07 ): يبين توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية**

| **الخبرة العملية الكلية** | **التكرار** | **النسبة المئوية %** | **النسبة المتراكمة %** |
|---|---|---|---|
| **من ( 2 – 6 )** | **4** | **13,34** | **13.34** |
| **( 7 – 11 )** | **9** | **30** | **43.34** |
| **( 12 – 16 )** | **7** | **23.33** | **66.67** |
| **( 17 – فاكثر )** | **10** | **33.33** | **% 100** |
| **المجموع** | **30** | **% 100** | **-** |

يوضح من الجدول ( 07 ) أن ما نسبتهم ( 13.34% ) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة من ( 2 – 6 ) سنوات، وان ما نسبته ( 30 % ) لديهم سنوات خبرة من ( 7 – 11 ) سنة، وان ما نسبته ( 23.33 % ) لديهم سنوات خبرة من ( 12 – 16 ) سنة، وان ما نسبتهم ( 33.33 % ) من عينة الدراسة لديهم خبرة اكثر من 17 سنة وهم اعلى نسبة خبرة

**ج. تحليل عبارات الاستبانة:**

**جدول رقم: ( 08 ): يبين ان المتغيرات التي تم تعريفها على جهاز الحاسوب للبدء بالتحليل الإحصائي**

| العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | مجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1) يعتمد المدقق الخارجي عند | 27 | 3 | - | - | - | 30 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على مدى خبرته و تقديره الشخصي | %90 | %10 | 0 | 0 | 0 | %100 |
| 2) يستخدم المدقق الخارجي اختبارات الفهم وتأكيدات الحدوث للمعاملات والارصدة في فحص المستندات عند جمع وتقييمه لأدلة الاثبات | 20<br>%66.67 | 8<br>%26.67 | 1<br>%3.33 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 3) يحدد المدقق الخارجي عند استخدامه لأسلوب العينات في جمع وتقييم ادلة الاثبات حجم العبنة بناء على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المصمم داخل المنشأة. | 24<br>%80 | 5<br>%16.67 | -<br>0 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 4) يعتمد المدقق الخارجي في تقييمه وجمعه لأدلة الاثبات اسلوب المقارنات بين العناصر والبنود المالية والغير المالية للفترات المختلفة | 14<br>%46.67 | 13<br>%43.34 | 2<br>%6.66 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 5) يتعمد المدقق الخارجي عند جمعة وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها من خارج المنشأة باعتبارها اكثر ملاءمة وموثوقية من الادلة الداخلية | 16<br>%53.34 | 12<br>%40 | -<br>0 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 6) يعتمد المدقق الخارجي عند تقييمه وجمع لأدلة الاثبات على الادلة المباشرة باعتبارها اكثر حجيه وموضوعية من غير مباشرة | 22<br>%73.34 | 7<br>%23.33 | -<br>0 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 7) يستخدم المدقق الخارجي اختبار ات التحقق واسلوب الإجراءات التحليلية في تقييم وجمع ادلة الاثبات للتحقق من مدى جودتها قبل الاعتماد عليها | 21<br>%70 | 6<br>%20 | 1<br>%3.33 | 2<br>%6.67 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 8) يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات عن تحديد مصدرها قبل الاعتماد عليها | 11<br>%36.67 | 14<br>%46.67 | 4<br>%13.33 | -<br>0 | -<br>0 | 30<br>%100 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| كدليل ملاءم وموثوق | | | | | | |
| 9) يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في التوقيت المناسب باعتبارها اكثر ملاءمة | 15<br>%50 | 12<br>%40 | 1<br>%3.33 | 2<br>%6.67 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 10) يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الاصلي اكثر شكلها في نسخ | 23<br>%76.67 | 7<br>%23.33 | -<br>0 | -<br>0 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 11) يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الورقي باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الالكترونية | 11<br>%36.67 | 18<br>%60 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | -<br>0 | 30<br>%100 |
| 12) يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة المكتوبة التي يحصل عليها في باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الشفهية | 17<br>%56.67 | 11<br>%36.67 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | -<br>0 | 30<br>%100 |

يوضح الجدول ( 08 ) التكرارات والنسب التي تكونت منها النتائج المستخرجة من الاستبيانات والتي تبين آراء عينة الدراسة في الأسئلة المطروحة في الاستبانة؛

وفيما يلي إيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال:

**جدول ( 09 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على مدى خبرته و تقديره الشخصي؛**

| المقياس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 27<br>%90 | 3<br>%10 | -<br>0 | -<br>0 | -<br>0 | 4.8 | 0.41 |

يوضح الجدول ( 09 ) أن ما نسبته ( 90% ) من عينة الدراسة يوافقون بشكل كبير على ان المدقق الخارجي يعتمد عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على مدى خبرته و تقديره الشخصي ويدل على ذلك الوسط الحسابي ( 4.8% ) و هو أعلى من ( 3 )؛

**جدول ( 10 ): يبين انه يستخدم المدقق الخارجي اختبارات الفهم وتأكيدات الحدوث للمعاملات والارصدة في فحص المستندات عند جمع وتقييمه لأدلة الاثبات؛**

| المقيـــاس | | | | | الوســـــط الحسابي | الانحـــــراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غيـــر موافـــق بشدة | | |
| 20<br>%66.67 | 8<br>%26.67 | 1<br>%3.33 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 4.46 | 0.82 |

يوضح الجدول ( 10 ) أن أغلبية الدراسة والبالغة ( 93.34% ) تؤيد ان يستخدم المدقق الخارجي اختبارات الفهم وتأكيدات الحدوث للمعاملات والارصدة في فحص المستندات عند جمع وتقييمه لأدلة الاثبات؛

**جدول ( 11 ): يبين انه يحدد المدقق الخارجي عند استخدامه لأسلوب العينات في جمع وتقييم ادلة الاثبات حجم العينة بناء على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المصمم داخل المنشأة؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 24<br>%80 | 5<br>%16.67 | -<br>0 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 4.57 | 0.74 |

يوضح الجدول ( 11 ) إن الغالبية العظمى وما نسبتهم ( 96.67% ) من عينة الدراسة تؤكد أن يحدد المدقق الخارجي عند استخدامه لأسلوب العينات في جمع وتقييم ادلة الاثبات حجم العينة بناء على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المصمم داخل المنشأة؛

**جدول ( 12 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي في تقييمه وجمعه لأدلة الاثبات اسلوب المقارنات بين العناصر والبنود المالية والغير المالية للفترات المختلفة؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 14<br>%46.67 | 13<br>%43.34 | 2<br>%6.66 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 4.4 | 0.81 |

يوضح الجدول ( 12 ) أن عينة الدراسة تؤكد ان المدقق الخارجي يعتمد في تقييمه وجمعه لأدلة الاثبات على اسلوب المقارنات بين العناصر والبنود المالية والغير المالية للفترات المختلفة وبنسبة (90 % )

**جدول ( 13): يبين انه يتعمد المدقق الخارجي عند جمعة وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها من خارج المنشأة باعتبارها اكثر ملاءمة وموثوقية من الادلة الداخلية؛**

| المقيـــاس | | | | | الوســـــــط الحسابي | الانحـــــــراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافـــــق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غيـــر موافـــق بشدة | | |
| 16<br>%53.34 | 12<br>%40 | -<br>0 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | 4.26 | 0.85 |

يوضح الجدول (13 ) أن غالبية عينة الدراسة تؤكد ان المدقق الخارجي يعتمد عند جمعة وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها من خارج المنشأة باعتبارها اكثر ملاءمة وموثوقية من الادلة الداخلية وبنسبة (93.34%) في حين يرى ما نسبتهم ( 6.66 % ) من عينة الدراسة انه لا يمكن ذلك؛

**جدول ( 14 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند تقييمه وجمع لأدلة الاثبات على الادلة المباشرة باعتبارها اكثر حجيه وموضوعية من غير مباشرة**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 22<br>%73.34 | 7<br>%23.33 | -<br>0 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | 4.49 | 0.89 |

يوضح الجدول ( 14 ) أن (73.34%) من عينة الدراسة تشدد على يعتمد المدقق الخارجي عند تقييمه وجمع لأدلة الاثبات على الادلة المباشرة باعتبارها اكثر حجيه وموضوعية من غير مباشرة في حين يرى ( 23.33% ) انه بالإمكان المدقق الخارجي ان يعتمد عند تقييمه وجمع لأدلة الاثبات على الادلة المباشرة باعتبارها اكثر حجيه وموضوعية من غير مباشرة، بينما يرى ما نسبتهم (6.66%) انه لا يمكن يعتمد المدقق الخارجي عند تقييمه وجمع لأدلة الاثبات على الادلة المباشرة باعتبارها اكثر حجيه وموضوعية من غير مباشرة؛

**جدول ( 15 ): يبين انه يستخدم المدقق الخارجي اختبار ات التحقق واسلوب الإجراءات التحليلية في تقييم وجمع ادلة الاثبات للتحقق من مدى جودتها قبل الاعتماد عليها؛**

| المقيـــاس | | | | | الوســـــــط الحسابي | الانحـــــــراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غيـــر موافـــق بشدة | | |
| 21<br>%70 | 7<br>%23.33 | -<br>0 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | 4.06 | 0.76 |

يوضح الجدول ( 15 ) أن عينة البحث توافق بنسبة (93.33% ) على وجوب ان يستخدم المدقق الخارجي اختبار ات التحقق واسلوب الإجراءات التحليلية في تقييم وجمع ادلة الاثبات للتحقق من مدى جودتها قبل الاعتماد عليها ، في

حين يرى ما نسبتهم (3.33%) انه لا يجب استخدام واسلوب الإجراءات التحليلية في تقييم وجمع ادلة الاثبات للتحقق من مدى جودتها؛

**جدول ( 16 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات عن تحديد مصدرها قبل الاعتماد عليها كدليل ملاءم وموثوق؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 21<br>%70 | 6<br>%20 | 1<br>%3.33 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | 2.8 | 1.39 |

يوضح الجدول ( 16 ) اكثر من نصف عينة الدراسة ونسبتهم للإجمالي تبلغ ( 70%) يؤيدون أن يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات عن تحديد مصدرها قبل الاعتماد عليها كدليل ملاءم وموثوق.

**جدول (17 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في التوقيت المناسب باعتبارها اكثر ملاءمة؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 11<br>%36.67 | 14<br>%46.67 | 4<br>%13.33 | -<br>0 | -<br>0 | 3.97 | 1.15 |

يوضح الجدول ( 17 ) أن المتوسط الحسابي لإجابات عينية الدراسة بلغ ( 3.97 ) وهذا يدل على أن أغلبية عينة الدراسة تؤيد أن يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في التوقيت المناسب باعتبارها اكثر ملاءمة؛

**جدول ( 18 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الاصلي اكثر شكلها في نسخ؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 23<br>%65.7 | 7<br>%22.9 | -<br>0 | -<br>0 | -<br>0 | 4.49 | 0.89 |

يوضح الجدول ( 18 ) أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة بلغ ( 4.49 ) وهو ما يدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة تؤيد ان يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الاصلي اكثر شكلها في نسخ؛

**جدول ( 19 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الورقي باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الالكترونية؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 11<br>%36.67 | 18<br>%60 | 1<br>%3.33 | -<br>0 | -<br>0 | 4.23 | 0.88 |

يوضح الجدول ( 19 ) أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة كانت ( 4.23 ) مما يدل على ان يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة التي يحصل عليها في شكلها الورقي باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الالكترونية؛

**جدول ( 20 ): يبين انه يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة المكتوبة التي يحصل عليها في باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الشفهية؛**

| المقيـــاس | | | | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
| 17<br>%56.67 | 11<br>%36.67 | 2<br>%6.66 | -<br>0 | -<br>0 | 3.97 | 1.2 |

يوضح الجدول ( 20 ) أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة كان ( 3.97 ) مما يدل على وجوب ان يعتمد المدقق الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات على الادلة المكتوبة التي يحصل عليها في باعتبارها اكثر ملاءمة من الادلة الشفهية؛

من خلال التحليل السابق نستنتج أن مجتمع الدراسة يميل إلى قبول الفرضيتين القائلتين ان:

- هناك عوامل مهمة مرتبطة بعملية المراجعة تخص جمع وتقويم ادلة الاثبات؛
- هناك على الاقل اختلاف واحد جوهري في الادلة لدى المراجع الخارجي في جمع وتقويم ادلة الاثبات؛

## IV.نتائج الدراسة:

ما يلاحظ عموما من خلال التحليل لأهم المؤشرات، نستنتج من تحديد الجداول السابقة مجتمعة أن من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة المراجع في جمع وتقييم مدى حجية واعتماده على ادلة الاثبات الكافية والملائمة من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني وتنعكس مباشرة على رايه إذ أن تقريره يعتبر من منتجات مدى تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة المبنية على تقدير المخاطر والاهمية النسبية وعلاقتها بحجم وملاءمة ادلة المراجعة فجودة التقرير تنتج من التطبيق السليم والفهم الصحيح للمعايير العامة ومعايير العمل الميداني؛

- إن فهم كيفية تقييم وجمع أدلة المراجعة بشكل منظم ومقنع يؤثر على حكم المراجع؛

- ان لأدلة المراجعة دورا مهما في التأثير على جودة تقرير المراجعة لذلك تؤكد عوامل المتطلبات المهنية والقانونية على موثوقية مصادر الدليل؛

## V. الخلاصة:

من خلال الاطلاع على مختلف الأبحاث والدراسات التي تمحورت حول موضوع ادلة الاثبات ونظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها في عملية المراجعة وعلاقتها بتقرير المراجع الذي يعتبر المنتج النهائي وتأثيره على قرارات مستخدميه في صناع واتخاذ القرار والسياسات، فيخلص الباحثان إلى التوصيات التالية:

- أن مقدار ادلة الاثبات الكافي والملائم يدل بشكل أكيد على موضوعية المراجعة فيجب التركيز على اهميتها بالنسبة لسائر مكاتب المراجعة؛

- لابد للمؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة الى اللجوء لمكاتب المراجعة التي تتوفر فيها المهارات والكفاءة المهنية في الحكم تقدير حجم الادلة المبني على العوامل السابقة؛

- إقامة الدورات التدريبية المهنية للمدققين ولاسيما الحدثين منهم من قبل الهيئات المهنية المشرفة على المهنة والتركيز على ادلة الاثبات وشرح دورها في كفاءة المراجعة؛

- إعادة النظر في دور هيئات المهنية بحيث تصبح أكثر فاعلية وتأثير في بيئة العمل وذلك لان مراجعة الحسابات تعتبر عصب الأسواق المالية التي لا يمكن أن تنشأ وتتطور إلا بمساعدة الباحثين والاكاديميين؛

## VI.المصادر والمراجع:


01/ Zakari, M. (2013). Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion? International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues , (p. 06). rome(Italy).

02/ AUGUSTINE, O., CHIJIOKE MGBAME, L., G.ODEYILE, L., & KINGLSEY, K. (2013). Impact of Audit Evidence on Auditor’S Report. JOURNAL OF FINANCE AND ACCOUNTING, 13(04), pp. 93-94.

03/ GAP, A. (2021, 11 04). Audit evidence. Consulté le 01 22, 2023, sur AWARE: https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/Audit-evidence.aspx

04/ IFAC. (2010). handbook-isa-500. Consulté le 03 13, 2021, sur INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING: https://www.ifac.org

05/ NIKTABA, A., & ASLANI, A. (2015). THE EFFECT OF AUDIT EVIDENCE ON THE AUDITOR'S REPORT. INTERNATIONAL JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH, 02(06), p. 62.

06/ Zuca, s. (2015). Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion. , 7th International Conference on Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration, (pp. 701-702). Geba.

07/ اسامة محمد التابعي الدنون. (2020). زيادة فاعلية أدلة الاثبات لغرض التحقق من تطبيق مبادئ الحوكمة. مجلة البحوث المالية والتجارية، 21(03)، صفحة 1153.

08؟ امرسون توماس ، و وليم هينكي. (2009). المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد. السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر.

09/ ايمان عبد الفتاح الجمهودي. (2018). دراسة تحليلية لدور ادلة الاثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 42(04)، الصفحات 291-.357

10/ خالد امين عبدالله. (1998). التدقيق والرقابة في البنوك. الاردن: دتر وائل للنشر والتوزيع.

11/ صدام ابراهيم فضالة. (2017). مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات(رسالة ماجستير). 62. كلية الادارة والاقتصاد، بغداد: جامعة كربلاء.

12/ عامر ابراهيم. (08 01، 2022). تحديد حجم ادلة الاثبات في المراجعة. تاريخ الاسترداد 19 12، 2022، من المحاسبون القانونيون المصريون: https://www.ecpa-eg.com/ar

13/ علي عبد القادر الذنيبات. (2010). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية وتطبيق (الإصدار 01). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

14/ عيسى زهير. (2015). تدقيق الحسابات الاجراءات العملية، دار البداية. عمان: دار البداية.

15/ غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية). الاردن: دار المسير للنشر والتوزيع.

16/ محمد على كريم، و عبد حيدر عباس. (2018). اهمية ادلة الاثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية. المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية (صفحة 05). السيلمانية: العراق.

17/ مدونة مالك للمحاسبة. (06، 2020). ادلة الاثبات في المراجعة. تاريخ الاسترداد 21 10، 2022، من مدونة مالك للمحاسبة: https://www.malek-accounting.com

18/ نورالدين احمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعاير الدولية. الاردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

19/ يونس عباس اكبر. (2015). اثر كفاية وحجية ادلة الاثبات في مخاطر التدقيق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 10(01)، صفحة 226.