وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي
في العلوم المالية والمحاسبة
بعنوان

أثر المحدّدات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق

– دراسة ميدانية–

من إعداد الطالبين:

- صفوان حملاوي
- نسرين ملوكي

تحت إشراف:

- د. سميرة مشراوي

لجنة المناقشة

د. محمد سعيد سعيداني	**استاذ محاضر –أ–**	**رئيسا**
د. سميرة مشراوي	**استاذ محاضر –أ–**	**مشرفا ومقررا**
د. العيد خيراني	**استاذ محاضر –أ–**	**ممتحنا**

محضر رقم :13/م.ت/2023بتاريخ 2023/06/26

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي
في العلوم المالية والمحاسبة
بعنوان

أثر المحدّدات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق

– دراسة ميدانية–

من إعداد الطالبين:

- صفوان حملاوي
- نسرين ملوكي

تحت إشراف:

- د. سميرة مشراوي

لجنة المناقشة

د. محمد سعيد سعيداني	**استاذ محاضر –أ–**	**رئيسا**
د. سميرة مشراوي	**استاذ محاضر –أ–**	**مشرفا ومقررا**
د. العيد خيراني	**استاذ محاضر –أ–**	**ممتحنا**

محضر رقم :13/م.ت/2023بتاريخ 2023/06/26

السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وهب لنا العلم نورا نهتدي به والصلاة والسلام التامان الأكملان على خير البرية وأزكى البشرية النبي المعصوم محمد بن عبد الله ومن والاه، حيث قال:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

و على سياق هذا الحديث و بعد شكر الله تعالى على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل و الذي لا يعد سوى قطرة من بحر، فالحمد لله عند البدء و عند الختام، الحمد لله ما انتهى درب ولا ختم جهد و لا تم سعي إلا بفضله، الحمد لله على التمام و لذة الإنجاز، اللهم لك الحمد قبل أن ترضى، و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضى، لأنك وفقتنا على إتمام هذا العمل و تحقيق حلمنا...

و في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها... تتبعثر الأحرف و عبثا أن يحاول تجميعها في سطور ...

سطورا كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلا من الذكريات وصور رفاق كانوا إلى جانبنا دائما.. فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الأولى في غمار الحياة، نخص بالذكر شكرنا الخالص للدكتورة " سميرة مشراوي "

التي كان لها الدور الأبرز في إرشادنا وما خصتنا به من وقت لإثراء هذا العمل، بكل اللغات نتوجه بخالص الشكر لك يا من كانت الداعم الأول لنا.

و من باب الاعتراف بالجميل نتقدم بجزيل الشكر لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير عامة و لأساتذة قسم العلوم المالية و المحاسبة خاصة.

فلكم منا كل الشكر

ملوكي نسرين

حملاوي صفوان

الاهداء

قال الله تعالى (وَقُلِ ٱعۡمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمۡ وَرَسُولُهُۥ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَۖ)

"صدق الله العظيم"

اهدي ثمرة عملي وجهدي الى جدي وجدتاي اطل الله في عمرهم وانزل الله شفاء لهم

الى جدي رحمه الله ا سكنه فسيح جناته

الى من احمل اسمه بكل افتخار... ارجو من الله ان يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طوال الانتظار وستبقى كلماته نجوما اهتدي بها اليوم...وغدا... والى الابد.

"ابي الغالي"

الى ملاكي في الحياة ...الى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني...الى بسمة الحياة وسر الوجود

الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى أغلي الحبايب.

"امي ست الحبايب"

الى من كانوا سندي وكتفي في الحياة... الى قوام عزيمتي الى من ساهموا في نجاحي... الى كل فرد من عائلتي.

"عبد الغاني.. ايمان.. سيف الدين.. اسامة"

الى رفيقات و رفقاء المشوار الجامعي..الى اختي التي رزقني بها الله..الى من تقاسمت معها حزني وفرحتي.

"حليمة"

اى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في مشواري الدراسي.

نسرين

لاهداء

من قال أنا لها "نالها" وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها

" وما كنت لأفعل لولا أن الله مكنني "

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون، لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق سهلا لكنني فعلتها

وها أنا اليوم أرى أن رحلتي الجامعية قد شارفت على الانتهاء بالفعل بعد تعب ومشقة لوقت طويل

أهدي هذا النجاح إلى من قال فيهما سبحانه وتعالى:

" وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا "

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد، إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى من لهج لسانها بالدعاء لي،

إلى التي طالما تمنت أن تقر عيناها برؤيتي في يوم كهذا

{أمي ثم أمي ثم أمي}

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من كان له الفضل الأول فيما أنا فيه الآن، إلى من علمني

العطاء دون انتظار

{والدي العزيز}

إلى من راهنوا على نجاحي، إلى من امنوا بشجاعتي كلما ضعفت وارتخيت، إلى من تطلعوا على

نجاحي بنظرات الأمل ...

{إخوتي }

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

صفوان حملاوي

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى دراسة أثر المحددات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق، كما سعت إلى معرفة الأثر في اعتماد بعض الخصائص النوعية في العناصر المقنعة تبعا إلى بعض المتغيرات تمثلت أساسا في تكلفة وكفاية وملاءمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاستعانة بالاستبيان كأداة للدراسة ومعالجة البيانات باستخدام برنامجي (SPSS 24 وExcel 2010)، وبناء على ذلك تمّ التوصل إلى النتائج:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق.

الكلمات المفتاحية: عناصر مقنعة؛ معيار تدقيق 500؛ جودة؛ رأي المدقق.

Abstract:

The aim of this study was to investigate the effect of determinants in light of Algerian Auditing Standard No. 500 on the quality of auditor opinion. The study also sought to identify the impact of adopting some qualitative characteristics in persuasive elements according to some variables that mainly represented the cost, efficiency, and suitability of persuasive elements on the quality of auditor opinion. To achieve the study objectives, a questionnaire was used as a tool for the study and data processing was carried out using SPSS 24 and Excel 2010 software. Based on this, the following results were obtained:

- There is no statistically significant effect of the cost of persuasive elements in light of Algerian Auditing Standard No. 500 on the quality of auditor opinion.

- There is a statistically significant effect of the efficiency of persuasive elements in light of Algerian Auditing Standard No. 500 on the quality of auditor opinion.

- There is a statistically significant effect of the suitability of persuasive elements in light of Algerian Auditing Standard No. 500 on the quality of auditor opinion.

Keywords: Persuasive elements; Auditing standard 500; Quality; Auditor opinion.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص	IV
فهرس المحتويات	V–VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الاختصارات	IX
قائمة الملاحق	IX
المقدمة	أ– و
الفصل الأول: الإطار النظري حول العناصر المقنعة وجودة رأي المدقق	
تمهيد	09
المبحث الأول: مفاهيم حول العناصر المقنعة	10
المطلب الأول: تعريف العناصر المقنعة وتقسيماتها	10
المطلب الثاني: أنواع العناصر المقنعة	13
المطلب الثالث: أهمية العناصر المقنعة والتأكيدات المستعملة في جمعها	17
المبحث الثاني: مفاهيم حول رأي المدقق	20
المطلب الأول: مفهوم ابداء الرأي وموضوعه	20
المطلب الثاني: انواع إبداء الرأي	22
المطلب الثالث: تأسيس رأي المدقق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 700	29
المبحث الثالث: الخصائص النوعية للعناصر المقنعة وأثرها على جودة الرأي	33
المطلب الأول: الملائمة والصلاحية وأثرها على جودة الرأي	33
المطلب الثاني: مصداقية أدلة الاثبات ودلالتها وأثرها على جودة الرأي	37
المطلب الثالث: موضوعية وكفاية أدلة الاثبات وأثرها على جودة الرأي	41
خلاصة الفصل	47
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	49

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	**50**
المطلب الأول: تخطيط الدراسة	**50**
المطلب الثاني: تصميم وتنفيذ الدراسة	**53**
المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة	**56**
المطلب الأول: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة	**56**
المطلب الثاني: عرض نتائج خصائص عينة الدراسة	**57**
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها	**61**
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	**61**
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	**67**
خلاصة الفصل	**74**
الخاتمة	**75-83**
قائمة المراجع	**84-86**
الملاحق	**87-106**

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01-01)	نموذج تقرير الرأي المطلق	23
(02-01)	نموذج تقرير الرأي المتحفظ	25
(03-01)	نموذج تقرير الرأي السلبي	26
(04-01)	نموذج عدم إبداء الرأي	27
(05-01)	نموذج تقرير المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700	32
(02-01)	نموذج الدراسة	51
(02-02)	نافذة برنامج SPSS 24	55
(02-03)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	58
(02-04)	توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي	59
(02-05)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	60

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(02-01)	جدول الاتجاه العام	54
(02-02)	نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة	57
(02-03)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	57
(02-04)	توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي	58
(02-05)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	59
(02-06)	مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول	61
(02-07)	اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	62-63
(02-08)	مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	65
(02-09)	اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	65-66
(02-10)	نتائج اختبار R للفرضية الفرعية الأولى	68
(02-11)	نتائج اختبار R للفرضية الفرعية الثانية	69
(02-12)	نتائج اختبار R للفرضية الفرعية الثالثة	70
(02-13)	نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الثانية	71
(02-14)	نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الثالثة	72
(02-15)	نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الرابعة	73

قائمة المختصرات

المصطلح	التفسيـــــــــــــر	
	باللغة العربية	باللغة الأجنبية
ISA	المعايير الدولية للتدقيق	International standards on auditing
NAA	المعايير الجزائرية للتدقيق	Normes Algériennes d'Audit.

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين لقائمة الاستبيان	88
02	استمارة الاستبيان باللغة العربية	88
03	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية	92
04	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	97
05	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	97
06	نتائج توزيع عبنة الدراسة حسب الوظيفة	97
07	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	97
08	نتائج توضح مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول	98
09	تحديد نتائج إتجاه إجبات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	102
10	نتائج توضح مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	103
11	تحديد نتائج اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	104
12	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	105
13	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	105
14	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	105
15	نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الثانية	106
16	نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الثالثة	106
17	نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الرابعة	106

المقدمة

سعت الجزائر نحو تبني معايير التدقيق الدولية عبر عدة اصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق، اذ سعت الى تنظيم مهنة التدقيق وهذا عبر سن قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقام المشرع الجزائري على إثر ذلك بإصدار وتبني مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، محاولا في ذلك تكييف معايير التدقيق الدولية مع البيئة الاقتصادية والمالية الراهنة، وجعل هاته المعايير اكثر ملاءمة ومرونة اتجاه التشريعات والقوانين المعمول بها وطنيا، ونجد ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة".

ونظرا لأهمية العناصر المقنعة وضرورتها لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، اذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء اجراءات أثناء التدقيق. كما يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة، إذا فالاعتماد على هكذا معلومات تمنح المدقق قوة وإثباتا صريحا لرأيه بحيث يشترط في هاته المعلومات عدّة محددات أبرزها الكفاية والملائمة حتى تكون أساسا يعتمد عليه عند إبداء رأيه.

وبناء على ذلك يمكن طرح الإشكالية التالية:

أولا: إشكالية الدراسة:

هل يوجد أثر للمحدّدات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الاشكاليات الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول محددات العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير: المؤهل العلمي، الخبرة، الوظيفة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق.

تندرج تحتها الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق.

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي.

الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع المدروس بالتخصص العلمي؛
- الميول الشخصي لكل ما يتعلق بالتدقيق؛
- تسليط الضوء على المعيار رقم 500 كأحد المعايير الهامة في مجال التدقيق؛
- معرفة المحددات على ضوء المعيار رقم 500؛
- تحديد مدى تأثير محددات المعيار على جودة رأي المدقق.

رابعا: أهداف الدراسة

إن الهدف من تناول هذا الموضوع لا يخرج في كونه محاولة لتحقيق الأهداف التالية:

– عرض كيفية تصور المدقق ووضعه حيز التنفيذ إجراءات التدقيق بالطريقة التي تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة المناسبة.

– عرض أهمية العناصر المقنعة لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره.

– دراسة أثر بعض المحددات مثل التكلفة، الكفاية والملائمة لمصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه– على استخلاص النتائج المعقولة وانعكاسات ذلك على جودة رأيه.

خامسا: أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية معايير التدقيق الجزائرية، ومن أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي والمتمثل في جمع معلومات التي يعتمد عليها كأدلة إثبات من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، ومن أهمية وضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وأهميتها لعملية المراجعة وإبداء الرأي، حيث تسعى هذه الدراسة الى معرفة المحددات على ضوء المعيار رقم 500 ومدى تأثيرها على جودة رأي الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات السحابية، من الناحيتين النظرية والميدانية على عينة منهم في ولاية الأغواط وباتنة وغارداية والمنيعة.

سادسا: حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فان الدراسة ارتبطت بالحدود المكانية والزمنية:

- **الحدود المكانية:**

تمّ في هذه الدراسة معرفة آراء المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ضمن حدود مكانية في الجزائر وبالتحديد (الاغواط، باتنة، غارداية والمنيعة).

- **الحدود الزمنية:**

تمثلت حدود الدراسة الزمنية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام اخر استمارة (من 27 افريل إلى غاية 18 ماي 2023).

سابعا: المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، واختبار الفرضيات التي تمّ تبنيها، تم معالجة الموضوع بإتباع المنهج الوصفي، وذلك بهدف الوقوف على المحددات على ضوء المعيار رقم 500 وأثرها على جودة رأي المدقق، كما تم إتباع منهج دراسة الحالة وذلك من خلال الدراسة الميدانية، كما تم

الاستعانة بالأساليب الإحصائية والأدوات القياسية المتمثلة في برنامج Spss 24 وبرنامج 2010 Excel في التحليل.

ثامنا: الدراسات السابقة:

تم ترتيب الدراسات السابقة لهذا الموضوع من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

– دراسة سلكة رحاب وسياد مهري 2021/2020، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، (دراسة حالة على مستوى مكاتب محافظة الحسابات لولاية أدرار)، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، أدرار. وتمثلت إشكالية هذه الدراسة فيما يتمثل الدور الذي تلعبه أدلة إثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي؟"

وهدفت الى تبيان أهمية التدقيق الخارجي، وضرورة الحرص على أدلة إثبات المدقق الداخلي وإعطاءها الأولوية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود دور مهم لأدلة إثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي؛
- يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم العوامل التي تضمن صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة؛
- تعتبر أدلة إثبات المدقق الداخلي عنصر مهم في إقناع مستعملي تقرير مدقق الحسابات؛

– دراسة بصري ريمة 2018، "دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي" (دراسة حالة المعيار رقم 500 " العناصر المقنعة")، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد السابع، جامعة الجزائر 3، الجزائر، حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في "ما مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة" مع نظيره الدولي؟"

وهدفت الى الاطلاع على الطرق والأساليب المتبعة من طرف المدقق في تكييفه للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة" مع مهمته، بالإضافة الى عرض لمضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة" ومضمون المعيار الدولي، وتحديد نطاق وهدف المدقق من كل من المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي.

أما نتائج الدراسة فقد لخصت فيما يلي:

- يساعد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة " في حصول المدقق على عناصر مقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص نتائج معقولة يستند إليها لتأسيس رأيه؛
- توضح المعايير الجزائرية للتدقيق المنهجية القانونية لعملية التدقيق الواجب إتباعها في الجزائر.

- **دراسة شيرين مصطفى الحلو 2012، " المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية " (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين.

وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في "ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية؟"، وهدفت الى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات بمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العملية والعلمية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم على اكتشاف مخاطر غش الإدارة.

فيما توصلت الدراسة الى التزام مراجعو الحسابات المزاولون للمهنة بمراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية، الأمر الذي يعزز قدرة من قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، كما يتوفر لديهم الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

- **دراسة هاني فرحان الزايغ 2006، " دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية " (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، وتمثلت إشكالية الدراسة في: "ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها وما مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟

حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي تؤدي لحصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات مقنعة، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالمؤثرات التالية: المناسبة، الصلاحية واستقلال المصدر وموضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز.

ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نجد:

- يقوم المراجع الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات وتقييم كفايتها وملائمتها، والتي تعطي المراجع القناعة التأكد من استمرارية الشركة لمزاولة أعمالها؛
- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة بصورة جيدة إلا أن هناك بعض القصور في تطبيق بعض الأساليب.

التعليق على الدراسة الحالية وما يميزها على الدراسات السابقة:

تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع أدلة الإثبات من الجانب النظري، وتتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع تأثير المدقق الخارجي على عدالة القوائم المالية وصحتها.

- تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المدقق الخارجي من الجانب النظري؛
- تتميز الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة في تناولها لجودة رأي المدقق الخارجي؛
- تتميز الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة في التزامها بنطاق المعيار الجزائري للتدقيق 500؛
- تتميز الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة في تناولها لأغلبية الجوانب المتعلقة بالعناصر المقنعة وجودة رأي المدقق؛
- تتميز الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة في جودة الربط بين العناصر المقنعة وأهم متغير يمكنها التأثير عليه، ألا وهو جودة رأي المدقق.

بينما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في طبيعة المتغيرات المستقلة وتأثيرها على المتغير الثابت، وفي طبيعة دراسة الموضوع، وفي الحدود المكانية والزمانية للدراسة.

تاسعا: هيكل الدراسة

بغية تحصيل الهدف من الدراسة واعداد البحث على أكمل وجه، ومن اجل الاحاطة بجميع جوانب الموضوع، قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين كالآتي:

الفصل الاول: تطرقنا من خلاله الى الإطار النظري حول العناصر المقنعة وجودة رأي المدقق، من خلال عرض بعض المفاهيم حول العناصر المقنعة، تعريفها وتقسيماتها، وأنواع العناصر المقنعة، وأهمية العناصر المقنعة والتأكيدات المستعملة في جمعها في المبحث الأول، ثم عرض بعض المفاهيم حول رأي المدقق، مفهوم ابداء الرأي وموضوعه، أنواع إبداء الرأي، تأسيس رأي المدقق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في المبحث الثاني، بينما تضمن المبحث الثالث الخصائص النوعية للعناصر المقنعة: الملائمة والصلاحية، مصداقية أدلة الاثبات ودلالتها، موضوعية وكفاية أدلة الاثبات وأثرها على جودة الرأي.

أما **الفصل الثاني** فقد تناول الطريقة والأدوات المطبقة في الدراسة الميدانية حيث تم تقديم المنهجية المتبعة ثم القيام باختبار مدى صدق وثبات أداة الدراسة، وكذا تقديم تحليل خصائص عينة الدراسة، ومن ثم اختبار الفرضيات باستعمال الاختبارات الاحصائية المناسبة وعرض النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول

الإطار النظري حول العناصر المقنعة وجودة رأي المدقق

المبحث الأول: مفاهيم حول العناصر المقنعة

سيتم في هذا المبحث التعرف على أهم ما ورد من تعاريف حول العناصر المقنعة وعرض خصائصها وتحديد أنواعها والتأكيدات المستعملة في جمعها.

المطلب الأول: تعريف العناصر المقنعة وتقسيماتها

سيتم في هذا المطلب الإحاطة بمفهوم العناصر المقنعة من خلال تقديم بعض التعريفات لها.

أولا: تعريف الدليل أو القرينة

يمكن تعريف الدليل على أنه المعلومات والحقائق التي يسند اليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة. فقد عرفت القرينة بأنها جميع الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

كذلك تعرف الأدلة (القرائن) بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية[1].

ثانيا: تعريف العناصر المقنعة (أدلة الاثبات)

التعريف "01": عرفت العناصر المقنعة بأنها: " المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعة. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقا للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل الأدلة معلومات ينظر اليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الاقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، و معلومات ذات درجة أقل من الاقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع"[2].

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص162.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، ص 238.

التعريف "02": كما عرفت بأنها: "العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول الى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن[1]:

– المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية الى اعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛

– المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول الى استنتاجات مبنية على يقين؛

فالعناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، اذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء اجراءات أثناء التدقيق. لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الادارة.

وعلى سياق ما ذكر سابقا في التعريفين الماضيين يمكننا استخلاص مفهوم العناصر المقنعة (أدلة الاثبات)، أنها مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل لاستنتاجات يبني على أساسها رأيه، أو أنها كل المعلومات التي يمكنها أن تؤثر على حكم وتقدير المدقق في تأسيس أو ابداء رأيه حول عدالة القوائم المالية.

ثالثا: تقسيم العناصر المقنعة (أدلة الاثبات)

تنقسم العناصر المقنعة (أدلة الاثبات) التي يسعى المدقق لجمعها لتدعيم القوائم المالية الى قسمين رئيسيين هما:

[1] المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 03.

- البيانات المحاسبية الأساسية

وتشمل كافة بيانات دفاتر اليومية الأصلية والمساعدة ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية الخاصة بالمؤسسة، مثل سجلات تخصيص التكاليف ومذكرات تسوية حساب البنك، وهذه المعلومات تدعم مباشرة القوائم المالية وتمثل جانبا هاما من أدلة الاثبات[1].

وهي أدلة قاطعة وكافية يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين[2].

- معلومات الاثبات الأخرى

وهي هامة لزيادة تدعيم القوائم المالية، فعلى الرغم من أن المعلومات المحاسبية الأساسية توفر أدلة اثبات تدعيم القوائم المباشرة إلا أنها لا تمثل في حد ذاتها تدعيما كافيا ويجب استخدام أدلة اثبات اضافية لزيادة تدعيم القوائم المالية، ويتم الحصول عليها من خلال المستندات مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأيضا عن طريق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الملاحظات والاستفسارات والفحص المادي[3].

كما يمكن تعريفها أنها " أدلة اضافية أو ثانوية التي لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة، ولكنها تساعد على امكانية التحقق الجزئي وقبوله[4].

وبصفة عامة تعدّ جميع أنواع أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها سواء عن طريق البيانات المحاسبية الأصلية أو عن طريق معلومات الاثبات الأخرى هامة ومطلوبة بالنسبة للمدقق، فإذا حصل المدقق على أدلة اثبات عن طريق البيانات المحاسبية الأساسية تثبت أن سجلات المؤسسة محل ثقة وتدعم القوائم المالية، عليه ألا يكتفي بهذه الأدلة بل يلجأ الى جمع أدلة اضافية عن طريق جمع معلومات الاثبات الأخرى لتعضيد امكانية الثقة والاعتماد على السجلات المحاسبية وزيادة تدعيم القوائم المالية.

---

[1] منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مدونة المناهج السعودية، المملكة العربية السعودية، 2019، ص157.

[2] عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982، ص159.

[3] منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 157-158.

[4] عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، مرجع سبق ذكره، ص 159.

أما اذا كانت أدلة الاثبات التي حصل عليها المدقق عن طريق البيانات المحاسبية الأصلية تشكك في سجلات المؤسسة يجب عليه أن يسعى للحصول على أدلة اثبات اضافية عن طريق جمع معلومات الاثبات الأخرى لتدعيم رأيه بخصوص سجلات المؤسسة[1].

المطلب الثاني: أنواع العناصر المقنعة

تتعدد أنواع العناصر المقنعة ما بين فحص فعلي لأصول ثابتة، أو فحص لمستندات، أو مصادقات، أو في شكل ملاحظات أو استفسارات، وذلك ما سوف يتم عرضه في المطلب التالي.

أولا: الفحص الفعلي

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

التحقق من الأسهم، أوراق الدفع، المدينون، الأصول الثابتة الملموسة، ويجب عند اجراء المراجعة التمييز الفعلي لأصول ثابتة، مثل الاوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات، مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع.

وبالتالي يعد الفحص الفعلي وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر اليه على أنه أحد أكثر ادلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل. وفي بعض الحالات يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل، ومع ذلك لا يعد الفحص الفعلي دليلا كافيا للتحقق من أن الأصول مملوكة بواسطة العميل، ويكون المراجع في عديد من الحالات غير مؤهلا للتوصل الى رأي عن العوامل النوعية مثل التكهن أو الصحة. و أيضا لا يمكن تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص الفعلي[2].

ثانيا: المصادقات

تعتبر المصادقات أحد الوسائل التي يحصل من خلالها المدقق على دليل أو قرينة وهي عبارة عن بيان أو اقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة بيانات أو رصيد معين،

[1] منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 158.

[2] أرينز، ولوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 245-246.

وتعتبر المصادقات أكثر ادلة الاثبات صلاحية واقناعا للمدقق ويلجأ المدقق الى المصادقات للتحقق من أرصدة العملاء مثلا، كذلك الحصول على شهادات من البنوك بأرصدة المؤسسة لديها، وعند استخدام نظام المصادقات يجب أخذ الاعتبارات التالية بالحسبان تجنبا للتلاعب[1]:

- يتم اعداد المصادقات من قبل الادارة أو موظفي المؤسسة تحت اشراف مدقق الحسابات او من ينوبه.
- يجب أن يقوم المدقق أو من ينوب عنه بالتحقق من محتويات المصادقة ووضعها في المغلف والتحقيق من اقفالها.
- يجب أن يتم الرد عن المصادقات الى عنوان المدقق ويتم توضيح ذلك في المصادقة، حتى لا يكون هناك أي مجال أو احتمال للتلاعب بمحتويات المصادقة أو تعديلها.

ويمكن أن تقسم المصادقات الى الأنواع التالية حيث انها تختلف باختلاف المعلومات المطلوبة[2]:

1. المصادقات الايجابية

في هذا النوع من المصادقات يطلب الرد من طرف المرسل له المصادقة سواء كان الرد ايجابيا " موافقة " أو سلبيا " عدم الموافقة "، ويجب على المدقق متابعة ردود المصادقات وفي حالة تأخر الاجابة يقوم بتكرار الطلب مرة أخرى

2. المصادقات السلبية

في هذا النوع من المصادقات لا يطلب الرد من الطرف الاخر الرد على المصادقة الا في حالة عدم الموافقة على صحة البيانات الواردة في المصادقة. ولكن في حالة عدم اهتمام الأشخاص المرسل لهم المصادقة بالرد يؤخذ ذلك على أنهم موافقون على ما تحتويه المصادقات من معلومات، وتعتبر هذه أحد عيوب هذا النوع من المصادقات

3. المصادقات العمياء

في هذا النوع من المصادقات لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في الخطاب الموجه للعميل أو للطرف الاخر، و انما يطلب منه أن يذكر الرصيد المستحق كما هو في دفاتر المؤسسة.[3]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص171-172.

[2] نفس المرجع السابق، ص 172.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 172-173-174.

ثالثا: المستندات

تعتبر المستندات من أهم أدلة الاثبات في التدقيق و التي يقوم مدقق الحسابات بجمعها، حيث انها تعطي الفرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة و التي يجب أن تكون مسجلة في الدفاتر، و المستندات تعتبر دليل قوي للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل المؤسسة خلال الفترة المالية و القيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث، ويمكن أن تقسم المستندات التي يحصل عليها مدقق الحسابات كدليل الى الأنواع التالية[1]:

- مستندات معدة خارج المؤسسة وتستعمل داخلها، مثل فواتير الشراء، المعدات؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة وتستعمل داخلها، مثل فواتير بيع البضاعة، أوراق الدفع، بوالص التأمين؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة وتستعمل داخل المؤسسة، الدفاتر المحاسبية، تقارير وقت العمال، تقارير استلام المخزون.

وعند حاجة المدقق للحصول على مستند معين فانه تعتبر المستندات المعدة خارج المشروع أقوى كدليل حيث أنها تقع في حوزة المؤسسة وفي حوزة الطرف الخارجي كونها تحتوي على نفس المعلومات.

رابعا: الملاحظة

يتم استخدام الملاحظة لتقييم انشطة معينة، و توجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة والسمع واللمس والشم لتقييم الامور على مدى واسع، وعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعا معينا بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمراجع ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما اذا كان يجب تكهنها، وأيضا يمكن للمراجع أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما اذا كان الشخص المسؤول عن هذه المهام يؤديها كما يجب أم لا، ولا تكفي الملاحظة بمفردها، فمن الضروري أن يتبع الانطباع الاولي للحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه، ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم أجزاء المراجعة[2].

[1] نفس المرجع السابق، ص 166.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 248-249.

خامسا: الاستفسار من العميل

يتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل الى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر الى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل اليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل. وبالتالي، عندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الاستفسار، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ اجراءات أخرى[1].

سادسا: اعادة التشغيل

هي اعادة تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية اما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب.

ويتم من خلال اعادة التشغيل اعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها. ويشمل اعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل، وتتضمن اجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروفات الاهتلاك والمصروفات المدفوعة مقدما، وتشمل اعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم ادراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة.

سابعا: الاجراءات التحليلية

تتمثل الاجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، في تقديرات للمعلومات المالية انطلاقا من[2]:

- ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة؛
- تحليل التغييرات المعتبرة أو اتجاهات غير متوقعة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 249.

[2] المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 08.

ويتم من خلال الاجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو بيان اخر.

وانتهى مجلس معايير المراجعة لأهمية الاجراءات التحليلية وطالب باستخدامها خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة في كافة عمليات المراجعة، ويمكن أن تكون الاجراءات التحليلية دليلا كافيا عند العمل على مقابلة أهداف محددة للمراجعة أو عند مراجعة أرصدة الحسابات الصغيرة وفي معظم الحالات، برغم ذلك يجب التوصل الى أدلة أخرى بالإضافة الى الاجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية[1].

المطلب الثالث: أهمية العناصر المقنعة والتأكيدات المستعملة في جمعها

أولا: أهمية العناصر المقنعة

إن العناصر المقنعة ذات أهمية كبيرة للمدقق الخارجي فهو يعتمدها في تكوين رأيه، وبذلك تكون المحور الأساسي والتي تقوم عليها وظيفية التدقيق، وتتضح أهميتها كما موضح ادناه[2]:

- ضرورة حصول المدقق الخارجي على ادلة او قرائن اثبات وافية ومناسبة لإبداء رأيه المهني المحايد من خلال قيامه بتجميع وتقييم عدد كاف ومقنع من ادلة الاثبات وثيقة الصلة بالمعلومات المحاسبية تحت التدقيق لكي يتمكن من ابداء حكم منطقي وسليم ويحظى بقبول ورضا مستخدمي البيانات المالية، وبما يجنبه المساءلة القانونية التي قد يتعرض لها نتيجة الإهمال في بذل العناية المهنية التي تستوجب جمع وتقييم ادلة الاثبات اللازمة.
- ادلة الاثبات تحتل احدى معايير العمل الميداني من معايير التدقيق المعتمدة التي توجب جمع وتقييم ادلة الاثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي حين تكون قرارات المدقق الخارجي معتمدة إذا ما كانت تدعمها ادلة الاثبات.
- يستخدم المدقق الخارجي تنائي دارسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار ادلة الاثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد ارصدة الحسابات وبنود المعاملات الواردة في القوائم المالية.

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 249-250.

[2] نفس مرجع السابق، ص114 و115

- هناك عدد من المهنيين يعتقدون بان معايير التدقيق المتعمدة يجب ان تقدم إرشادات أكثر وضوحا وتفصيلا لتحديد مدى ونوعية ادلة الاثبات التي يجب الحصول عليها توفيرا لخط دفاعي مهم للمدقق الخارجي عند اتهامه بعدم أداء مهمة التدقيق على نحو ملائم، والرأي الاخر يدعي بان ذلك سوف يحول الإجراءات التي يتم تنفيذها الى عملية روتينية لجمع الأدلة بما يجردها من الحكم المهني الذي تتسم به.

ثانيا: التأكيدات المستعملة في جمع العناصر المقنعة

حين تصرح الادارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وفية أو أنه قد تمّ عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والابلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات الممنوحة والمتعلقة بها.

على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطرة الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ اجراءات التدقيق التكميلية[1].

تشكل التأكيدات التي يستعملها المدقق في اطار الفئات التالية[2]:

أولا: تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق

- **واقع الأحداث:** العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان؛
- **الشمولية:** كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
- **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
- **القيد المحاسبي:** تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

ثانيا: تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة

- **وجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة

[1] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص06.
[2] نفس المرجع السابق، ص6-7.

- **الحقوق والواجبات:** الكيان يمتلك او يراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان.
- **الشمولية:** قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.
- **التقييم والقيد:** تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة أو أي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

ثالثا: تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها

- **واقع حقوق وواجبات:** كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان؛
- **الشمولية:** كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها الزامي قد قدمت فعلا؛
- **تصنيف وفهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح؛
- **الدقة والتقييم:** قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

المبحث الثاني: مفاهيم حول رأي المدقق

يعد رأي المدقق جزءً مهما من التقرير الذي يضعه بعد قيامه بعملية التدقيق، وهذا الرأي له تأثير كبير على مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ مختلف قراراتهم، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق الى مفهوم ابداء الرأي وأنواع الرأي، وكيفية تأسيس الرأي أي التعبير بوضوح على هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المطلب الأول: مفهوم ابداء الرأي وموضوعه

أولا: مفهوم ابداء الرأي

يعرف إبداء الرأي بأنه تقديم رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية (المركز المالي، قائمة الدخل، والتغير في المركز المالي) لتحقيق أعمال المؤسسة محل التدقيق وإبداء المدقق لرأيه يتم من خلال التقرير والذي يعتبر الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه في عدالة القوائم المالية ويقدم للأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية، وبذلك يعتمد الكثير من الأطراف على تقرير مدقق الحسابات وعلى ما يحتويه من المعلومات لاتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية[1].

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك يسعى على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه عملية التدقيق الى القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية[2]:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاع والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص108.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ص18.

- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاق مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المدقق يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية[1].

ثانيا: موضوع إبداء الرأي

نعني بموضوع إبداء الرأي أي حول ماذا سيبدي المدقق رأيه، إذ ينبغي على المدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر الآتية[2]:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عاما؛
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛
- على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ومنه نستخلص أن المدقق سيقوم بتشكيل رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة.

[1] المرجع السابق، ص19.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

المطلب الثاني: انواع إبداء الرأي

هناك عدة آراء يبدي المدقق أحدها عندما يقدم تقريره، ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على مختلف هذه الآراء ومتى يقدم رأيا دون رأي آخر.

أولا: الرأي المطلق: Unqualified Opinion

يتم إصدار الرأي المطلق قناعة المدقق من ان البيانات تمثل المركز المالي والنشاط ولا توجد أمور تجعله لا يعطي هذا التقرير[1].

ويصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات أثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المؤسسة، يتم استخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية[2]:

- أن يكون المدقق قد حصل على أدلة وقرائن إثبات كافية؛
- أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق تؤكد عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية ثابتة من فترة مالية إلى أخرى، بمعنى عدم حدوث تعديلات نؤثر على أرقام القوائم المالية وأرقام المقارنة؛
- إلا يكون هناك ظروف أو أحداث غير عادية (طارئة) يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرار حنى تاريخ إصدار تقرير المدقق.

ويكون نموذجه كما يلي:

[1] هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص167

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص123.

الشكل رقم (01-01): نموذج تقرير الرأي المطلق

تقرير مدقق الحسابات

الى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية:

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية لشركة الوفا والمتمثلة في قائمة المركز المالي المعدة في 2004/12/31 والمرفقة بهذا التقرير، وكذلك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وان هذه البيانات هي من مسؤولية ادارة الشركة، وتكمن مسؤوليتنا في ابداء الرأي حول هذه البيانات المالية وفقاً لما قمنا بتدقيقه.

فقرة النطاق:

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ان هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما اذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة. وتتضمن عملية التدقيق فحصاً للادلة، على اساس الاختبار، التي تؤيد المبالغ والافصاحات في البيانات المالية. كذلك تتضمن عملية التدقيق تحديد المبادىء المحاسبية المستعملة والتقديرات المهمة التي قامت بها الادارة، بالاضافة الى تقييم لطريقة عرض البيانات المالية وفي اعتقادنا أن عملية التدقيق قد وفرت اساساً معقولاً لابداء الرأي.

فقرة الرأي:

في رأينا ان البيانات المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31، ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

التاريخ: 2005/1/31 المدقق .....

العنوان .....

التوقيع .....

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 127.

ثانيا: الرأي المتحفظ:Qualified Opinion

الرأي المتحفظ هو ذلك الرأي الذي يبين من أنّ البيانات المالية ككل أو من جميع جوانبها المادية ليست محرفة بصورة تضر المستفيد من هذه البيانات المالية، ويتم إعطاء هذا التقرير في حالة ان البيانات لم تحضر وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1].

ويصدر المدقق تقريرا متحفظا بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة، يمكن ان تتقسم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات إلى الأنواع التالية[2]:

- حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسؤولية المدقق كاعتماده حسابات الفروع رغم انه لم يقم بزيارة هذه الفروع شخصيا، أو عدم استلامه ردود المصادقات المرسلة للعملاء.
- وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية، أو مخالفة المؤسسة للمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، مثل تقييم المخزون بسعر السوق بالرغم من أن هذا السعر

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص168.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 123 و124 و125.

يزيد عن التكلفة، أو اتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتسعير المخزون المنصرف في السنة الحالية بالرغم من اتباع طريقة المتوسطية المرجح في السنة السابقة.

- عدم التيقن من أمور تؤثر على القوائم المالية ويعتمد التيقن منها على ظروف المستقبل، كأن تقع ظروف طارئة أو أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية بالوحدة ويصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث حتى تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية بسبب ظروف عدم التأكد من أن الإفصاح عن هذه الأحداث يمكن أن يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار السليم، مثل احتراق جزء من خط إنتاجي في المؤسسة في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية، أو شراء المؤسسة لمشروع آخر بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو للنظام الداخلي لها، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة أعمالها، مثل أن يعقد رئيس أو أحد أعضاء مجلس الإدارة صفقة مع جهة له مصالح مشتركة معهم مع ان قيمة هذه الصفقة تقل عن القيمة العادلة ولم يقم بعرض الأمر على الجمعية العمومية للمساهمين.
- أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئياً على راي مدقق آخر، مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للوحدة ذات استقلال مالي وتيم تدقيق أعمالها من قبل مدقق آخر.

في حالة وجود تحفظات في تقرير المدقق فإن التقرير يقسم إلى ثلاثة فقرات هي فقرة النطاق وفقرة التحفظ وفقرة الرأي.

ويكون نموذجه كما يلي:

الشكل رقم (01-02): نموذج تقرير الرأي المتحفظ

تقرير مدقق الحسابات

الى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية: كما هي في التقرير دون تعديل

فقرة النطاق:

باستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق ———

فقرة ايضاحية:

لم نتمكن من القيام بملاحظة الجرد الفعلي للبضاعة كما هو في 2004/12/31 كون ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا كمدقق لهذه الشركة. وبسبب طبيعة سجلات الشركة فاننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة باجراءات اخرى.

فقرة الرأي:

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي ستكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية، برأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة وحقيقية عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31، ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

المدقق .....

التاريخ: 2005/1/31

التوقيع.....

العنوان

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

ثالثا: الرأي السلبي (المعاكس): Adverse Opinion

وهو التقرير الذي يضمن رأيا معاكساً عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المنشأة وعندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافياً للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان أسباب إصداره للرأي السلبي[1].

ويقدم المدقق رأياً معاكساً عندما يتأكد بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة وعندها يجد أن التحفظ في تقريره غير كافياً للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب عليه بيان أسباب إصداره للرأي السلبي، ويمكن للمدقق الحسابات إصدار رأي سلبي (معاكس) في الحالات التالية[2]:

- عند عدم رضا المدقق عما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالية للمؤسسة.
- عدم التوافق بينه وبين الإدارة قيما يتعلق بموجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل: التزوير، والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص168.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص128.

ويكون نموذجه كما يلي:

الشكل رقم (01–03): نموذج تقرير الرأي السلبي

تقرير مدقق الحسابات

الى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدي:

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة الحرية كما هي في 2004/12/31 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية ادارة الشركة، وان مسؤوليتنا تتمثل في ابداء الرأي في هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها.

فقرة النطاق:

وفقاً لما تم مناقشته في الملاحظة رقم 5 المرافقة للبيانات المالية، فان الشركة لم تقم باحتساب استهلاك في البيانات المالية، والذي في رأينا ان هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث ان مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في /2004 12/31 يجب ان يكون 8000 دينار محسوباً على اساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و 15% للمعدات سنوياً، وفي رأينا فانه يجب تخفيض الاصول الثابتة بقيمة الاستهلاك المتراكم والذي يبلغ 6200 دينار وان الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب ان تزيد بمبلغ 10000 دينار و 46000 دينار على التوالي.

في رأينا، وبسبب تأثير الامر المشار اليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31، ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

التاريخ: 2005/1/31

العنوان : .....

المدقق

.....

التوقيع .....

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 130.

رابعا: الامتناع عن إبداء الرأي: Disclaimer of opinion:

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من حصول على أدلة إثبات كافية، وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء الرأي حول البيانات المالية، وقد يعتمد المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينه تؤثر بشكل كبير على مركز المالي وعلى نتائج الأعمال في هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأياً عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية[1]:

- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات للعملاء للتحقيق من أرصدتهم، أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.
- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.

[1] نفس المرجع السابق، ص128.

- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

عدم إعطاء الرأي يعني ان المدقق لا يعطي رأيا حول البيانات المالية لوجود قيود مادية وبشكل كبير بسبب[1]:

- القيود الموضوعة من قبل العميل نفسه؛
- قيود بسبب الظروف، على سبيل المثال تم تعيين المدقق بوقت متأخر؛

وهناك ظروف لا يستطيع المدقق ان يبدي رأيا نظيفا خاليا من أي تحفظات، وكذلك لا يستطيع أن يعطي رأيا معاكسا وأيضا لا يستطيع ان يعطي رأيا متحفظا، ويجب على المدقق أن يبين في فقرة مستقلة من تقريره الأسباب التي أدت الى امتناعه عن ابداء رايه[2].

ويكون نموذجه كما يلي:

الشكل رقم (01-04): نموذج عدم ابداء الرأي

تقرير مدقق الحسابات

السادة مساهمي شركة البركة

الفقرة التمهيدية: (كما هي)

فقرة النطاق: (كما هي)

فقرة الايضاح:

تبين من القوائم المالية للشركة انها حققت صافي خسارة قدرها 46000 دينار للسنة المنتهية في 2004/12/31، مما يؤدي الى زيادة الخصوم المتداولة عن الاصول المتداولة كما هي في ذلك التاريخ بمبلغ 33000 دينار وتشير هذه الملاحظة وغيرها مما ورد في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، الى احتمال عدم مقدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها الاقتصادي، ولا تعكس القوائم المالية القيمة السوقية التي يمكن ان تحققها لاصول وخصوم الشركة اذا ثبت عدم استطاعتها مواصلة نشاطها الاقتصادي واضطرت الى تصفية اعمالها.

فقرة ابداء الرأي:

بما اننا لم نتمكن من تحديد مستقبل النشاط الاقتصادي للشركة وكذلك الاثر الجوهري لعدم التأكد التي بيناها في الفقرة السابقة، فانه لن نتمكن من ابداء الرأي، وبناء عليه لن نبدي رأينا حول القوائم المالية للشركة عن العام المنتهي في 2004/12/31.

التاريخ: 2005/2/12 مدقق الحسابات

العنوان: عمان (توقيع)

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص168.

[2] زهير الحدب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، ص83.

ومن خلال ما ذكر سابقا نرى أن رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية يعتبر من الأهم بل أهم جزء في تقرير المراجع الخارجي، فما قبله ما هو الا مقدمة له، وما بعده ما هو الا تأكيدا له. و اذا كان الأصل أن يبدي المدقق رأيه عن القوائم المالية، فقد لا يستطيع المدقق ابداء رأي، و من هنا نجد أن هناك احتمالين بخصوص رأي المدقق هما[1]:

- **قدرة المدقق على ابداء رأي واضح وصريح عن القوائم المالية:** في ظل هذا الاحتمال – وهو الأصل– نجد أن رأي المدقق يأخذ أحد ثلاث أشكال هي: رأي غير متحفظ (نظيف)، رأي متحفظ (غير نظيف)، رأي عكسي.

- **عدم قدرة المراجع على ابداء رأي واضح وصريح عن القوائم المالية:** في ظل هذا الاحتمال – وهو الاستثناء– نجد أن المدقق لا يستطيع ابداء رأي عن القوائم المالية بسبب عدم توافر المعلومات التي تمكنه من ذلك.

[1] أشرف مُحَّد إبراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد واخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز للنشر والتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، ص – ص 194-195.

المطلب الثالث: تأسيس رأي المدقق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 700

ينبغي التعبير بوضوح عن رأي المدقق في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي، وبالتالي ينبغي تحرير تقرير التدقيق، ويلتزم المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، ويلتزم أيضا بشكل ومضمون تقريره ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على تقرير التدقيق الذي يؤسس لرأي المدقق.

أولا: الهدف من تأسيس الرأي والواجبات المطلوبة من المدقق

1. **الهدف من تأسيس الرأي:** إنّ الهدف من تأسيس الرأي هو[1]:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

2. **الواجبات المطلوبة:** يجب على المدقق من خلال الواجبات التي اداها تأسيس الرأي حول الكشوف المالية[2]:

- يكوّن رأي بشأن معرفة ما إذا كان اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفق للمرجع المحاسبي المطبق؛
- يستنتج إذا كان قد حصل او لم يحصل على الضمانات المعقولة، أنّ الكشوف المالية في مجملها، لا تحتوي على اختلالات معتبرة؛

ثانيا: المعلومات الشكلية لتقرير التدقيق

إذا استخلص المدقق انه تم اعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فأنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.

يعبر المدقق عن رأي في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705[3]:

- يستنتج انه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة.

---

[1] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص03.
[2] نفس المرجع السابق، ص03 و04
[3] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص04.

- لي بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج ان الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

ويجب ان يكون تقرير المدقق كتابي وأن يتضمن المعلومات الشكلية التالية:

1. **العنوان:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له، وقد يكون من الملائم استعمال اصطلاح (مدقق مستقل) في العنوان، مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة، أو عن مجلس الإدارة، أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل[1].

ويشير العنوان بوضوح ان التقرير لمدقق مستقل[2].

2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.
3. **فقرة تمهيدية:** تذكر[3]:

- تعريف الكيان الذي تمت المراجعة كشوف المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لاهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية اخرى؛
- تاريخ الإقفال او الفترات التي نعطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

4. **شرح المسؤولية المسيرين الاجتماعيين:** المتعلقة بإعداد القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد القوائم المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.
5. **شرح المسؤولية المدقق:** المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول إعداد الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الاخير قد تمّ وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يجب أن يشير إلى أن هذه

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص316

[2] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص04.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص316، المقرر رقم 150 مرجع سبق ذكره، ص04.

المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على ضمان المعقول أن القوائم المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة[1].

6. **شرح التدقيق:** ويشير إلى أن[2]:

- التدقيق هو وضع حيز التدقيق اجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
- اختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

7. **تاريخ التقرير:** يجب على المدّقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق اخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت ووصلت إلى علم المدقق لغاية ذلك التاريخ.

بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

8. **عنوان المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.
9. **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة بأم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق[3].
10. **المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع القوائم المالية:** عندما يتم عرض معلومات اضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق تزامنا مع الكشوف المالية فعلى المدقق تقدير امكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية.

في حالة العكس، على المدقق مطالبة الادارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية، إذا رفعت الادارة ذلك على المدقق الاشارة في تقريره انه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الاضافية[4].

---

[1] المقرر رقم 150 مرجع سبق ذكره، ص04

[2] نفس المرجع السابق.

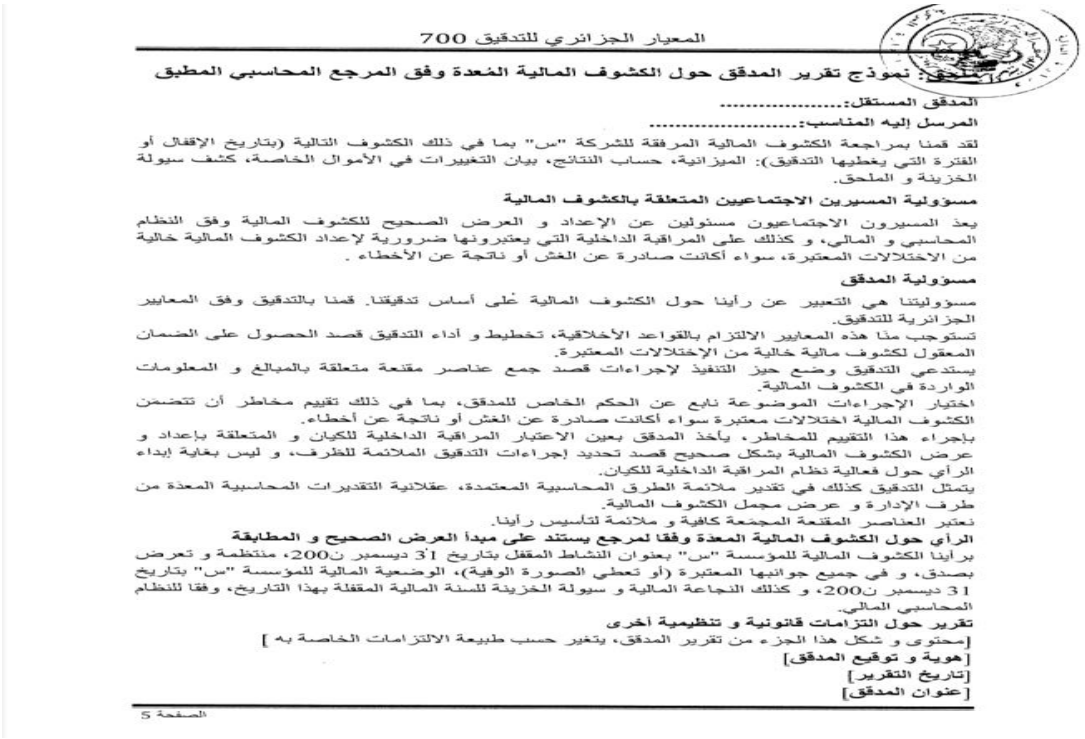
[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص319.

[4] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص04.

يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزاء لا يتجزأ من الكشوف المالية بحيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطريقة عرضها[1].

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي تحريري واضح بالبيانات المالية ككل.

الشكل رقم (01-05): نموذج تقرير المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700



المعيار الجزائري للتدقيق 700

نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة و الملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ و المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة و عرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة و تعرض بصدق، و في جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، و كذلك النتاجة المالية و سيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية و توقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]

الصفحة 5

المصدر: المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص05.

المبحث الثالث: الخصائص النوعية للعناصر المقنعة وأثرها على جودة الرأي

هناك بعض الخصائص النوعية والمحددات الخاصة بالإقناع في أدلة الاثبات بالتدقيق تتمثل بالملائمة والكفاية، المصداقية والدلالة، الموضوعية والصلاحية ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق الى جميع تلك الخصائص وإظهار أثرها على جودة الرأي.

[1] نفس المرجع السابق.

المطلب الأول: الملائمة والصلاحية وأثرها على جودة الرأي

سيتم من خلال هذا المطلب تحديد المقصود بملائمة وصلاحية أدلة الاثبات، وبيان تاثيرها على جودى رأي المدقق.

أولا: الملائمة/ الارتباط المباشر بالموضوع

يقصد بملائمة أدلة الاثبات قياس نوعية أدلة الاثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها[1]، إذ يجب أن تتلاءم أو تتناسب الأدلة مع اهداف التدقيق أو بعبارة اخرى تؤدي الأدلة الى تحقيق الأهداف بصورة عامة يمكن ان تتناسب أغلب الأدلة مع أكثر من هدف وليس بالضرورة الأهداف كلها[2].

إنّ الملائمة شرط أو سمة رئيسية في جميع الاثباتات التي يجمعها المدقق وتحقق ملائمة الاثباتات بتوافر السمات الفرعية التالية[3]:

- ارتباط الاثبات بموضوع التدقيق؛
- امكانية الاعتماد على الاثباتات المتوفرة؛
- امكانية التأكد من مصداقية الاثبات.

إنّ ملائمة الدليل هو مدى ارتباط الأدلة بهدف التدقيق الذي يتم اختياره[4]، فإذا كان هدف المدقق يتمثل في التحقق من وجود المخزون فيمكنه الحصول على دليل اثبات ملائم من خلال جرد المخزون، ومع ذلك فإن هذا الدليل لا يعتبر ملائما لتحقيق هدف التحقق من ملكية المخزون وصحة تقويمه ويتطلب الأمر جمع ادلة اثبات أخرى ملائمة للتحقق من ملكية وصحة تقويم المخزون، وكمثال أخر على ملائمة دليل الاثبات تستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدينين لأنها توفر دليلا ملائما وأكثر اقناعا، وللتحقق من صحة تقويم هذه الحسابات يتم جمع الحسابات الشخصية ودراسة امكانية تحصيل كل حساب والسياسات المعلنة للمؤسسة بخصوص هذه الحسابات للحصول على أدلة اثبات ملائمة لهدف التحقق من صحة تقويمها[5].

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 163.

[2] اياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المعز للطبعة والنشر، العراق،2011، ص128.

[3] أشرف محمد ابراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد واخرون، مرجع سبق ذكره، ص137.

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 270.

[5] منصور حامد، عبد الله عبد السلام واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 165.

وتعتبر ملائمة الدليل القرينة من بين العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن وذلك لمداها من حيث عنصر الفحص، حيث أن الأدلة والقرائن تختلف باختلاف العناصر[1].

كما تعتبر ملائمة دليل الاثبات مقياسا لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع التدقيق ومصداقيته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات والتأكيدات ذات الصلة. جودة أدلة الاثبات ترتبط بنوعية اجراءات المراجعة التي يستخدمها المدقق للحصول على الأدلة وللحصول على الدليل في التوقيت المناسب. تقييم ملائمة أو جدارة دليل الاثبات بالثقة يعتمد على الحكم المهني للمدقق[2].

ويكون دليل الاثبات ملائما عندما يكون متوافقا مع هدف أو أكثر من أهداف التدقيق، فمعلومات الجرد الفعلي للمخزون أو النقدية تتوافق مع هدف التحقق من الوجود للمخزون أو النقدية، فالمصادقات مع العملاء توفر دليل اثبات على الوجود والتقييم، فحص اوامر التسليم للعملاء والتحقق من اصدار فواتير البيع، وتشمل ملائمة الدليل أن يتم اجراء التدقيق المرتبط به في توقيت مناسب، فإجراء الجرد للنقدية بعد تاريخ انتهاء السنة المالية لا يعد ملائما للحصول على معلومات جديرة بالثقة[3].

وينظر الى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية واعداد التقرير، فمثلا للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث أنها تعتبر دليلا قاطعا قويا وملائما[4].

فخاصية الملائمة ترتبط ارتباطا وثيقا مع خاصية الكفاية للعناصر المقنعة وعليه فان كم العناصر المقنعة الضرورية مرتبط بمستوى مخاطرة الاختلالات وكذلك بنوعية العناصر المقنعة.

إنّ مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص العناصر التي يقوم مدقق الحسابات بتدقيقها تختلف وهذا الاختلاف يعطى اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه من قبل المدقق فمثلا الاصول الملموسة

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.

[2] مُحَمَّد توفيق مُحَمَّد، أصول المراجعة في ظل التطورات الدولية والمحلية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2022، ص157.

[3] نفس المرجع السابق، ص 158-159

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 175.

يمكن الحصول على دليل اثبات لها من خلال الجرد الفعلي للتحقق من الوجود أما الملكية فيجب الحصول على اقرارات خارجية, اما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود والقيمة[1].

ثانيا: الصلاحية: تعبر الصلاحية أو الجدارة عن الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها. وتعني الصلاحية المدى او الدرجة التي تكون فيها الأدلة موثوق بها او معولا عليها وبالتالي تساعد المدقق الخارجي على الامتناع بعدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج النشاط.

تتعلق صلاحية وجدارة الأدلة فقط بإجراءات المراجعة التي يتم اختيارها. ولا يمكن تحسين الصلاحية عن طريق حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع. و يمكن فقط أن تتحسن عن طريق اختيار اجراءات المراجعة التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة الخمس التالية لصلاحية الادلة[2]:

وهناك عدة عوامل تأثر او تؤدي الى تحسين الصلاحية ومنها[3]:

- **استقلال المصدر:** يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الجهة الخاضعة للتدقيق بشكل أكبر من الأدلة التي يتم الحصول عليها من الداخل.
- **فعالية الرقابة الداخلية:** تزداد الثقة او المعقولية بالأدلة طالما كان نظام الرقابة الداخلية متين وصارم والعكس صحيح.
- **المعرفة المباشرة:** ان ادلة الاثبات التي يحصل عليها المدقق الخارجي بصورة مباشرة من خلال الفحص الفعلي، الملاحظة تكون أكثر صلاحية من التي يتم التوصل اليها بشكل غير مباشر.
- **درجة تأهيل الافراد:** إذا لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهلا فان الأدلة لن تكون قابلة للاعتماد.
- **الاعتماد على الدليل الموضوعي:** ان المصادقات احدى أنواع ادلة الاثبات يمكن الاعتماد عليها بصورة أكبر من الدليل الذي يتم التوصل ايه بشكل شخصي مثل (الدعاوى القانونية) اذ يتطلب توافر التأهيل المناسب في الشخص الذي يقدمه.

ثالثا: أثر الملائمة والصلاحية على جودة الرأي

[1] نفس المرجع السابق، ص192-193.
[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 242-243.
[3] اياد رشيد القريشي، مرجع سبق ذكره، ص127.

وبناء على ما ذكر أعلاه فإنّ الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة وما تتطلبه من ملائمة أدلة الاثبات لإبداء الرأي في مدى عدالة وسلامة القوائم المالية تحت التدقيق. فستكون استنتاجات المدقق ورأيه على مستوى عال من التأكيد لغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة[1].

واذا اعتبرت الادلة أنها على درجة عالية من الصلاحية، ستساعد المدقق على ابداء راي سليم والاقناع بعدالة القوائم المالية[2].

يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختباره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع منها، ومثلا افترض أن المراجع لديه اهتمام بمدى فشل العميل في إرسال الفاتورة للعميل عند الشحن، فإذا قرر المراجع اختيار عينة من فواتير المبيعات وتتبع كل مستندات الشحن الخاصة بكل منها، فلن تكون الأدلة مناسبة لهدف الاكتمال. وفي هذه الحالة سيكون الأجراء المناسب هو تتبع عينة من مستندات الشحن الخاصة بفواتير البيع لتحديد ما إذا كان تم إرسال الفاتورة في كل عنصر من عناصر العينة.

ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف المراجعة المحددة. حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة ولا تتناسب مع هدف أخر لها. و في المثال السابق عندما قام المراجع بتتبع الأثر من فواتير البيع إلى مستندات الشحن المرتبطة بها، كان الهدف يتمثل في الوجود، و تتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف المراجعة و لكن ليس مع كافة أهداف المراجعة.[3]

المطلب الثاني: مصداقية أدلة الاثبات ودلالتها وأثرها على جودة الرأي

سيتم من خلال هذا المطلب تحديد المقصود بمصداقية أدلة الاثبات ودلالتها، وبيان تأثيرها على جودى رأي المدقق.

أولا: مصداقية أدلة الاثبات

[1] نفس المرجع السابق، ص113 و114.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، 242

[3] نفس المرجع السابق، ص241.

تتوقف الملائمة التي ذكرت سابقا على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها. وتتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها و طبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها[1].

ويقصد بمصداقية الأدلة أن يكون الدليل فعال وملائم ويقصد بالفاعلية هنا تلك النوعية من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي وعليه فاتصاف الدليل بالفاعلية إنما يوفر للمدقق الكثير مما يحتاجه لإجراء أحكامه و تقديراته فيما يتعلق بعدالة و صدق المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.[2]

وحتى يكون الدليل مناسب يجب ان يكون موثوق به، وتتأثر الثقة في هذا الدليل بطبيعة ومصدر الحصول عليه، فعلى سبيل المثال: إنّ الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصدر مستقل خارجي قد لا يتم الثقة فيه إذا لم يكن هذا المصدر مطلعا ومعروفا، ومن الملاحظ ان لكل دليل اثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي، والاقرارات الخارجية تستوجب المصادقات، بالإضافة الى ان لكل أسلوب او وسيلة احكامها وقواعدها التي إذا لم تراع فيها فقد الدليل حجيته وقوته ومدى الثقة فيه.

ويجب أن تكون الأدلة في شكل وثيقة حتى تكون أكثر ثقة من الأدلة غير الموثقة، فعندما تكون الأدلة في شكل ورقة او في شكل وسائط الكترونية او بأي شكل آخر تكون أكثر ثقة من الأدلة غير الموثقة كما هو الحال في اعتماد المدقق على الاقرارات الشفوية[3].

- ضرورة توافر الثقة في مصدر الدليل أي الجهة التي تقدمه.
- اختيار الدليل الذي يوفر أكبر ثقة ويقين، مع مراعاة ان تكون تكلفته اقتصادية.[4]

إن درجة الاعتماد والوثوق بالأدلة ومصداقيتها تعتمد على مصدر الحصول عليها، وعليه فإن درجة مصداقيتها واقناعها للمدقق يمكن ترتيبها كما يلي[1]:

[1] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1998، ص19.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2015، الأردن، ص173.

[4] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص163.

- الأدلة التي تم الحصول عليها من قبل المدقق نفسه ومباشرة هي أكثر اقناعا من المعلومات التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة وعلى سبيل المثال جرد صندوق النقدية او الاستثمارات.
- الأدلة التي تم الحصول عليها ومباشرة من مصادر خارجية مستقلة، وعلى سبيل المثال تأكيدات الذمم المدينة او تأكيدات البنوك.
- الأدلة التي تم انشاءها خارج المؤسسة تحت التدقيق وموجودة لدى المؤسسة تحت التدقيق على سبيل المثال فواتير الشراء.
- الأدلة التي تم انشاءها داخل المؤسسة تحت التدقيق وموجودة لدى المؤسسة تحت التدقيق وعلى سبيل المثال نسخ فواتير البيع.

كما ان الأدلة والمعلومات التي تحت رقابة داخلية جيدة هي أكثر وثوقا من المعلومات التي تمت في غياب الرقابة الداخلية، وأنّ الأدلة الكتابية هي أكثر وثوقا من الشفوية[2].

وتتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وعليه فإن[3]:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية.
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات.
- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء كانت ورقية او الكترونية او تحت أي شكل اخر (تعتبر وثيقة محررة اثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها).
- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الاصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

ثانيا: دلالة ادلة الاثبات:

[1] هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية،2004، الأردن، ص 105.

[2] نفس المرجع السابق، ص105

[3] المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، صفحة 4.

تقوم الدلالة على الهدف المنشود من اجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به، وقد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام، وتتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها.

قد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات اخرى. مثلا، قد يكون اجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات والتأكد من انه قد تم استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد. لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الامر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات والتأكد من انه قد تم فعلا تقييد كل الاحداث التي كان الاجدر قيدها، وفي الفترة المناسبة[1].

ثالثا: أثر مصداقية أدلة الاثبات ودلالتها على جودة الرأي

بناء على ما ورد أعلاه يمكن القول بأن مصداقية أدلة الإثبات ودلالتها تعتبران من العوامل الأساسية التي تؤثر على جودة رأي المدقق. فعندما تكون الأدلة مصداقية وتحمل دلالة كافية، فإن ذلك يساعد على تحسين جودة رأي المدقق.

فبالنسبة للمصداقية، فإنها تتعلق بمدى صحة ودقة الأدلة التي يعتمد عليها المدقق في إصدار رأيه. وعندما تكون الأدلة مصداقية، فإن ذلك يؤدي إلى إصدار رأي دقيق وموضوعي يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.

أما بالنسبة لدلالة الأدلة، فإنها تتعلق بمدى قدرة الأدلة على دعم الرأي الذي يصدره المدقق. وعندما تكون الأدلة تحمل دلالة كافية، فإن ذلك يؤدي إلى إصدار رأي دقيق وموضوعي يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.

وبالتالي، فإن مصداقية أدلة الإثبات ودلالتها تعدان عاملين أساسيينً في تحسين جودة رأي المدقق، حيث تساعد على تقديم رأي دقيق وموضوعي يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات. ولذلك، يجب على المدقق الاهتمام بجمع الأدلة المصداقية والتي تحمل دلالة كافية لدعم الرأي الذي يصدره، وتحرص على تحليلها بشكل دقيق لضمان جودة الرأي ومصداقيته.

[1] نفس المرجع السابق.

وتتفاوت قوة مصداقية أدلة الإثبات من دليل لآخر وتعود عملية تقدير قوة الدليل للمدقق الذي تولى جمعها بنفسه وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على مصداقية الدليل منها[1]:

- صلاحية الوسيلة والأسلوب الغني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات؛
- مصدر الدليل؛
- كيفية الحصول على الدليل؛
- طبيعة الدليل؛
- التوقيت المناسب للحصول على الدليل؛
- مدى ارتباط الدليل أو بالعنصر محل الفحص؛
- مدى توفر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي يستقي منها الدليل؛
- سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة؛
- فعالية نظام الرقابة الداخلي.

المطلب الثالث: موضوعية وكفاية أدلة الاثبات وأثرها على جودة الرأي

من أجل أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد يمكن اضافة خاصيتين وهما الموضوعية وكفاية أدلة الاثبات.

أولا: الموضوعية: أي أن يتم الحصول على الدليل بصورة حيادية بعيدا عن أي تحيز شخصي من قبل المراجع[2].

ويمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل الى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها. وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية: المصادقات من المدينين والبنوك، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى اتفاقها مع رصيد الأستاذ العام، وتشمل

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، تدقيق الحسابات – الإجراءات–، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص–ص331–332.

[2] وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، دار المريخ للنشر، 2010، ص 320.

الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الأمثلة التالية: خطاب مكتوب من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل، ملاحظة العناصر التي تم تكهنها خلال الفحص الفعلي للمخزون، والاستفسارات الموجهة الى مدير الائتمان عن امكانية تحصيل الجزء الثابت في رصيد المدينين. و يجب ان يتوافر في الشخص الذي يقدم هذه الصورة من الأدلة التأهيل المناسب، و هو ما يجب على المراجع أن يأخذه في الاعتبار عند تقييم الأدلة[1].

وبالإشارة الى الأحكام المتعلقة بجودة نظام الرقابة الداخلية، ومعايير المهنة يمكن أن تساعد على ترسيخ الحكم على أدلة الاثبات من خلال مراعاة ما يلي[2]:

– يمكن الاعتماد على أدلة الاثبات الخارجية أكثر من أدلة الاثبات الداخلية

– الاعتماد على أدلة الاثبات المحددة في ظل نظام رقابة قوي أكثر من تلك الادلة المعتمدة في ظل نظام رقابة ضعيف

– المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد أكثر اقناعا من تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال الاستماع الى الاخرين (لفظية وشفهية).

ثانيا: الكفاية:

إنّ المدقق الخارجي يسعى للإثبات الكاف الذي لا يوفر فقط الأساس لرأيه وانما يعطيه مستوى الثقة الذي يفي باحتياجاته وتوقعات الجهات الخارجية التي تسعى للارتفاع من خدماته وبالتالي فان الاثبات يوفر الأساس لرأيه. ومما لا شك فيه فان الاثبات يتجه نحو الحقائق، ولا حقيقة بدون دليل، ويكون الاثبات بالدليل ضرورة لإثبات تلك الحقيقة[3].

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص–ص 242–243.

[2] نفس المرجع السابق، ص 242.

[3] اياد رشيد القريشي، مرجع سبق ذكره، ص–ص113 –114.

وتعني الكفاية أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة[1].

وتقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها. ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة[2].

ويجب على المدقق جمع أكبر قدر من أدلة وقرائن الاثبات ليدعم رأيه الفني الذي يفصح عنه في تقريره، وتوجد العديد من العوامل المؤثرة على كمية الأدلة، في حين قد يضطر المدقق إلى توسيع أو تضييق نطاق تجميعه للأدلة[3].

وبالنسبة لأي هدف من أهداف التدقيق، ستكون الادلة التي يتم التوصل اليها من عينة تحتوي على 200 عنصر أكثر كفاية من العينة التي تحتوي على 100 عنصر، ويوجد عدد من العوامل التي تحدد حجم العينة الملائم في التدقيق، ويتمثل العاملان في توقع المدقق عن التحريفات وفعالية الرقابة الداخلية للعميل[4].

وتشمل الكفاية على الخصائص الفرعية التالية:

1. **درجة الاقناع/ مقنعة وليست قاطعة** يجب ان تكون الاثباتات مقنعة بصورة كافية لتمكين المدقق الخارجي من تكوين رأيه، وبذلك فان كمية ادلة الاثبات هي التي تحدد درجة كفايتها، ويتم قياسها من خلال حجم العينة المختارة تعد العينات التي تحتوي على العناصر ذات القيمة انقديه الكبيرة والعناصر التي تتوافر فيها احتمالات لحدوث التحريفات والأخطاء، تعد تلك العناصر هي التي ادلة الاثبات كافية[5].

ويمكن أن يتم تقييم مدى اقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة الصلاحية، الكفاية والتوقيت معا، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم اختباره. ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لا تتسم بالصلاحية ويتوافر

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص-ص 162-163.

[2] المقرر رقم 150 مرجع سبق ذكره، ص04.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء عمان، الأردن، 2000، ص 161.

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 243.

[5] اياد رشيد القريشي، مرجع سبق ذكره، ص129.

لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة. وبالمثل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد فقط أو عنصرين وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني المناسب عينة مقنعة، ويجب على المراجع أن يقيم درجة توافر محدّدات الجودة عند تقرير اقناع الأدلة[1].

2. الاقتصادية/ علاقة عقلانية بين الكلفة والمنفعة تكلفة الحصول على الدليل والعائد المتوقع منه

فتكلفة الحصول على الدليل أو القرينة يعتبر عاملا أساسيا من العوامل المؤثرة في كمية الأدلة والقرائن وتعني تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة أن لا تكون تكلفة الحصول على العينة أكبر من المنفعة المرجوة[2].

ويقصد بالتكلفة الأموال اللازمة والجهد المبذول في طلب القرينة والحصول عليها، ويتوقف ذلك على أهميتها وقيمتها والفائدة المرجوة منها[3].

كما تعتبر الادلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الادلة ذات التكلفة المرتفعة، بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على المدقق البحث عن دليل اخر اقل تكلفة، إلا أنه هناك بعض العناصر الهامة والخطيرة يلزم المدقق بحصول على كم اكبر من الأدلة مهما كانت التكلفة[4].

ويعتمد المدقق على مفهوم التكلفة والعائد عند جمع أدلة الاثبات، بحيث لا تزيد تكاليف جمع أدلة الاثبات عن منافعها المتوقعة بأي حال من الأحوال، فالمدقق يعمل في بيئة تنافسية وعليه أن يسعى لتحقيق مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية، والاعتماد على أحجام كبيرة لعينات المراجعة يؤدي الى عدم كفاءة المهمة و زيادة أتعابها ومن ناحية أخرى يؤدي الاعتماد على أحجام صغيرة لعينات التدقيق الى عدم كفاية أدلة الاثبات و يعد اهمالا في ممارسة المهنة، ومن ثم يوازن المدقق بين تكلفة الحصول على أدلة الاثبات والمنافع المتوقعة منها بحيث يصل الى الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لإبداء رأيه دون اسراف في التكاليف أو تعرضه لمساءلة مهنية أو قانونية[5].

---

[1] أرينز، و لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 242.

[2] زهير الحدرب، مرجع يبق ذكره، ص114-115.

[3] نفس المرجع السابق، ص 306.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص192.

[5] منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 164.

وعلى المدقق أن يوازن أيضا بين تكلفة الدليل ومدى إقناعه بحيث عند اتخاذ قرار بشأن الأدلة في عملية تدقيق معينة، يجب أن يؤخذ في الاعتبار كل من مدى الاقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويعد نادرا أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات. ويجب تحديد مدى الاقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل، ويتمثل هدف المدقق في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة[1].

وتختلف تكلفة أنواع أدلة الاثبات كما يلي[2]:

- يعد كل من الفحص الفعلي والمصادقات أكثر أنواع الادلة تكلفة، ويكون الفحص مكلفا لأنه يتطلب عادة حضور المراجع عند قيام العميل بجرد الأصول، وعادة ما يكون ذلك في تاريخ اصدار الميزانية. ومثلا، ينتج عن حضور المراجع جرد المخزون والفحص الفعلي أن يقوم بزيادة العديد من المواقع المتباعدة جغرافيا. وتكون المصادقات مكلفة لأنها تتطلب أن يتبع المراجع اجراءات معينة بعناية خلال اعداد المصادقات، ارسالها بالبريد، واستلامها ومتابعة الأطراف التي لم ترد ومتابعة الاستثناءات.
- يتسم كل من التوثيق والاجراءات التحليلية بالتكلفة المتوسطة. فإذا حدّد أفراد العميل مكان المستندات وقاموا بتنظيمها على نحو يلائم استخدامها من قبل المدقق، ستكون تكلفة التوثيق منخفضة الى حد كبير. أما إذا كان على المدقق أن يبحث عن هذه المستندات، سيكون التوثيق مكلفا جدا. وحتى في ظل الظروف المثالية، قد تتسم المعلومات بالمستندات أحيانا بالتعقد وتتطلب تفسيرا وتحليلا. وعلى سبيل المثال سيكون الأمر مستنفذا للوقت إذا تم قراءة وتقييم العقود التي أبرمها العميل، اتفاقات الاستئجار، ومحاضر اجتماعات مجلس الادارة. وتتطلب الاجراءات التحليلية من المراجع أن يحدد أي نوع منها سيتم استخدامه، أو أن يقوم بعمليات حسابية ثم يقيم النتائج، ويستغرق تنفيذ ذلك وقتا ملحوظا.
- تتمثل الأنواع الثلاث الأقل تكلفة من الأدلة في الملاحظة، الاستفسار من العميل، وإعادة التشغيل. وعادة ما يتم اجراء الملاحظة بشكل متزامن عند تنفيذ اجراءات المراجعة الأخرى. حيث يستطيع المراجع بسهولة أن يلاحظ ما إذا كان افراد العميل يتبعون الاجراءات الملائمة لجرد المخزون في نفس الوقت الذي يقوم المراجع فيه بالفحص الفعلي. ويتم تنفيذ الاستفسار من

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 244.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 251-252.

العميل على نحو مكثف في كل عملية تدقيق وعادة ما يحدث ذلك بتكلفة منخفضة. وقد توجد استفسارات معينة تكلف كثيرا، مثل الحصول على بيانات رسمية مكتوبة عن المناقشات التي تتم مع العميل خلال تنفيذ المراجعة.

وعادة ما يتم تنفيذ اعادة التشغيل بتكلفة منخفضة، لأنه يتطلب عمليات حسابية بسيطة وعمليات تتبع يمكن أن يقوم بها المراجع على نحو ملائم. وعادة ما يستخدم المراجع برامج الحاسب الالكتروني في تنفيذ هذه الاختبارات[1].

وبسبب عامل الكلفة فإنه يتحتم على المدقق الخارجي ان يتوقف عن الحصول على الأدلة عند حدود معينة من الكلفة، لأن ارتفاع الكلفة لا تبرر الاستمرار فيها[2].

3. التوقيت/ الاثباتات المتأخرة لا تقبل تكون الأدلة أكثر اقناعا لأرصدة الحسابات المركز المالي عندما يتم الحصول عليها في تاريخ قريب من تاريخ اعداد ذلك المركز المالي بقدر الإمكان، أما بشأن كشف الدخل (نتائج الاعمال) ستكون ادلة الاثبات أكثر اقناعا عندما يتم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم تدقيقها وليس من أجزاء تلك القتر وان الاثباتات المتأخرة ومهما كانت صحيحة وملائمة يجب ان لأتقبل لان الوقت عامل مهم في التوصل الى نتائج التدقيق.[3]

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو في الفترة التي تغطيها المراجعة. وتكون الأدلة أكثر اقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل اليه في تاريخ قريب من اعداد الميزانية بقدر الامكان. وعلى سبيل المثال، سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ اعداد الميزانية أكثر اقناعا عن اتمام الجرد بعد مضي شهرين من اعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل ستكون الأدلة أكثر اقناعا إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة. ومثلا، سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر اقناعا من سحب عينة لست أشهر فقط.[4]

[1] نفس المرجع السابق، ص252.

[2] اياد رشيد القريشي، مرجع سبق ذكره، ص- ص 113 -114.

[3] المرجع السابق، ص 129.

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 243.

ثالثا: أثر موضوعية وكفاية أدلة الاثبات على جودة رأي المدقق

بناء على ما جاء أعلاه بمكن القول بأن موضوعية وكفاية أدلة الإثبات تعتبران من العوامل الأساسية التي تؤثر على جودة رأي المدقق. فعندما تكون الأدلة موضوعية وكافية، فإنها تساعد المدقق على إصدار رأي موضوعي ودقيق بشأن الموضوع المدقق.

فبالنسبة للموضوعية، فإنها تتعلق بالقدرة على تقديم رأي مستقل وموضوعي بدون تحيز أو تأثير خارجي. وعندما يتم الاعتماد على أدلة موضوعية ومستقلة، فإن ذلك يؤدي إلى إصدار رأي موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.

أما بالنسبة لكفاية الأدلة، فإنها تتعلق بالقدرة على تقديم أدلة كافية ومناسبة لدعم الرأي الذي يصدره المدقق. وعندما تكون الأدلة كافية، فإن ذلك يؤدي إلى إصدار رأي دقيق وموضوعي ويساعد على تحسين جودة العمل والرأي الذي يصدره المدقق، وبالتالي، فإن موضوعية وكفاية أدلة الإثبات تعدان عاملين أساسيين في تحسين جودة رأي المدقق، حيث تساعد على تقديم رأي موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل

بدون عناصر مقنعة كافية وملائمة وذات مصداقية ودلالة لا يمكن ابداء راي ذو جودة، فالعناصر المقنعة والملائمة وذات المصداقية والدلالة هي العناصر الأساسية التي يجب توافرها لإبداء رأي ذو جودة في أي مجال، سواء كان التدقيق الخارجي أو غيره.

ويتطلب إبداء رأي ذو جودة توفر المعلومات والحقائق اللازمة لدعم الفقرة وجعلها مقنعة وملائمة، كما يجب أن تستند الحقائق والأدلة المستخدمة في الفقرة على مصادر موثوقة وذات مصداقية، وينبغي توفر الوثائق والمستندات اللازمة لدعم الفحص والتدقيق، كما يجب أن يتم التدقيق بمنهجية علمية ومنطقية ومهنية، وذلك للحفاظ على مصداقية وجودة العمل والنتائج التي يتم الوصول إليها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تناولنا للجانب النظري في الفصل السابق من خلال الإلمام بخصائص العناصر المقنعة وجودة الرأي باعتبارهما موضوع دراستنا، فإننا خصصنا هذا الفصل لإسقاط التطبيقي لكل ما سبق وهذا من خلال دراسة ميدانية مستعملين في ذلك أسلوب الاستقصاء بتوزيع استبيان على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وعلى هذا الأساس تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛
- **المبحث الثاني:** اختبار الثبات وعرض نتائج خصائص للعينة؛
- **المبحث الثالث:** عرض نتائج الدراسة وتفسيرها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سيتم من خلال هذا المبحث عرض الجانب المنهجي الذي سيتم اتباعه لإجراء الدراسة الميدانية، حيث سيتم التطرق لكيفية تصميم أداة الدراسة، وهذا بإبراز مشكلة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة ونوع الأداة التي استخدمت لجمع البيانات، وكذا المحاور التي تغطيها، وصولا الى إبراز أساليب المعالجة الإحصائية في تحليل البيانات المجمعة.

المطلب الأول: تخطيط الدراسة

أولا: مشكلة الدراسة

تتمثل الإشكالية الرئيسية للدراسة في تحديد أثر محددات العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك بدراسة عينة منهم.

ومنه يمكننا طرح إشكالية الدراسة كما يلي:

1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحددات العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5% ؟

ومنه يمكننا طرح أسئلة الدراسة كما يلي:

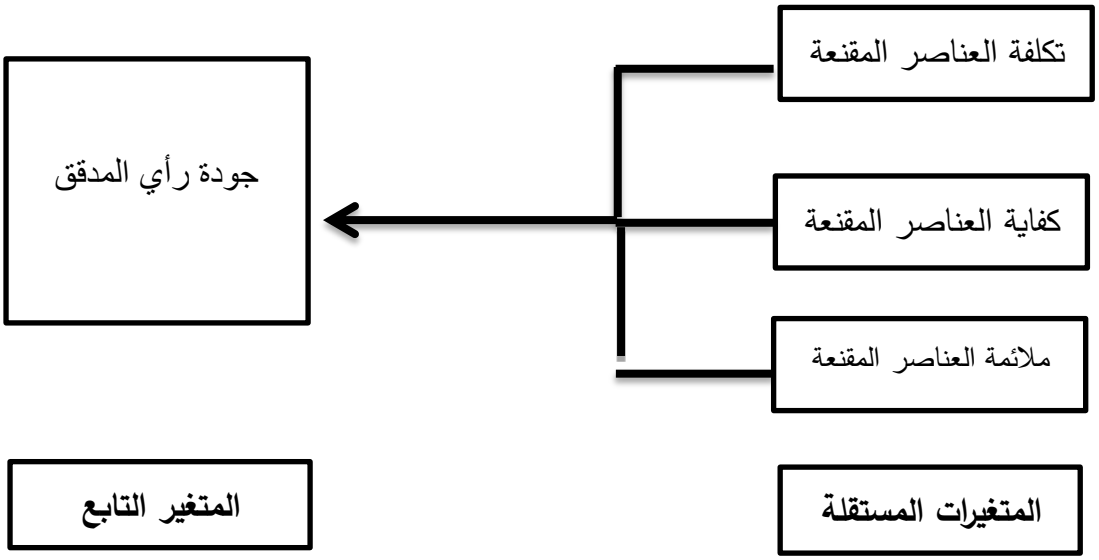
1-هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة راي المدقق عند مستوى الدلالة 5% ؟

2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة راي المدقق عند مستوى الدلالة 5% ؟

3- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملاءمة العناصر المقنعة على جودة راي المدقق عند مستوى الدلالة 5% ؟

ثانيا: نموذج الدراسة

الشكل رقم (01-02): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الأدبيات النظرية والتطبيقية

من خلال الشكل أعلاه يتكون نموذج الدراسة من 3 متغيرات مستقلة وهي تكلفة العناصر المقنعة، كفاية العناصر المقنعة وملائمة العناصر المقنعة، إضافة إلى المتغير التابع والمتمثل في جودة رأي المدقق.

ثالثا: فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

وتندرج تحت هذه الفرضية مجموعة الفرضيات الجزئية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

الفرضية الفرعية الثانية:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملاءمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملاءمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

الفرضية الرئيسية الرابعة:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

المطلب الثاني: تصميم وتنفيذ الدراسة

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

1- **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، ونظرا لكبر مجتمع الدراسة وصعوبة حصره، فقد تم أخذ عينة البحث بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة.

2- **عينة الدراسة:** بغرض الوصول إلى نتائج موضوعية حول مدى تأثير محددات العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تم اختيار عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك راجع أساسا لمحدودية الوقت والإمكانيات المتاحة لدينا، بحيث تم توزيع الاستبيان شخصيا.

ثانيا: أسلوب جمع البيانات الأولية

تمّ في هذه الدراسة استخدام طريقة الاستقصاء عن طريق الاستبيان كوسيلة أساسية لجميع البيانات نظرا لانتشاره الواسع وسهولة استخدامه، وقد تمّ تقسيم هذا الاستبيان إلى قسمين هم:

- **القسم الأول:** عبارة عن المعلومات العامة عن المستجوبين من حيث (المؤهل العلمي، المجال الوظيفي، الخبرة المهنية)
- **القسم الثاني:** المتغيرات المستقلة والمتمثلة في خصائص العناصر المقنعة وجودة رأي المدقق ويتكون من 28 عبارة موزعة على محورين على التوالي:
- **المحور الأول:** محددات العناصر المقنعة وبه 20 عبارة موزعة على ثلاث أقسام وهي:

* القسم الأول: تكلفة العناصر المقنعة وبه 07 عبارات؛

* القسم الثاني: كفاية العناصر المقنعة وبه 06 عبارات؛

* القسم الثالث: ملائمة العناصر المقنعة وبه 07 عبارات.

- **المحور الثاني:** جودة رأي المدقق وبه 08 عبارات؛
- وقد تمّ استخدام مقياس ليكارت ذو خمس درجات لتقييم إجابات المستجوبين بحيث تم إعطاء رقم لكل درجة من المقياس من أجل تسهيل عملية معالجتها كالآتي:
  - ✓ موافق تماما (5)
  - ✓ أوافق (4)
  - ✓ محايد (3)
  - ✓ لا أوافق (2)
  - ✓ غير موافق تماما (1)

وللتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة تم تحديد المجالات الموافقة لكل أتجاه كماهو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): جدول الاتجاه العام

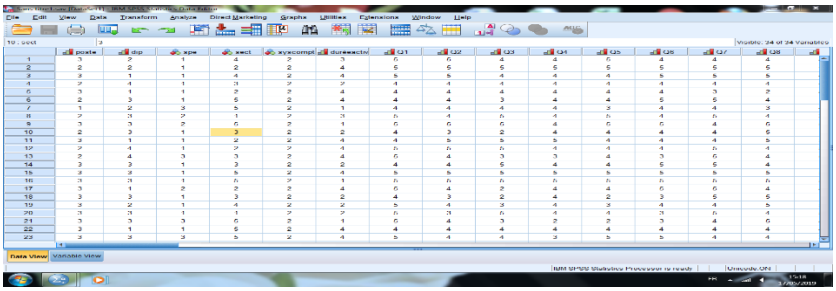
المجال	الاتجاه العام
[01-1.8]	غير موافق بشدة
[1.8 -2.6]	غير موافق
[2.6 -3.4]	محايد
[3.4 -4.2]	موافق
[4.2 -5]	موافق بشدة

Source :http://www.boti.oil.gov.iq/book/arabic%20ebooks/الهندسة%20المدنية/ACIV%20ENG%2011-%20الاستبيان%20بيانات%20تحليل.pdf ،Page consultée le 15/05/ 2023.

ثالثا: أساليب تحليل البيانات

تم الاستعانة ببرنامج Excel2010 في الرسومات البيانية المختلفة و برنامج SPSS24 في عملية التفريغ والتحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-02):نافذة برنامج SPSS 24



المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من الاستبيان

تتمثل الأدوات الإحصائية التي تم اعتمادها فيما يلي:

- معامل آلفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة؛
- التكرارات والنسب المئوية من أجل عرض خصائص العينة ومعرفة مدى موافقة أفرادها على عبارات الاستبيان؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة؛
- اختبار R لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها والفرضية الرئيسية الثانية. يتم قبول أو رفض الفرضية الصفرية بناءً على مقارنة القيمة المعنوية (sig) مع مستوى الدلالة (α=0.05)) أي أن مستوى الثقة هو 95%، فإذا كان القيمة المعنوية أكبر من مستوى الدلالة نقبل الفرضية الصفرية، أما في حالة كان القيمة المعنوية أقل أو يساوي مستوى الدلالة ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، أي وجود فروق ذات دلالة إحصائية.
- تحليل التباين أحادي الطرف لاختبار الفرضيتين الرئيسيتين الثالثة والرابعة.

رابعا: ظروف عملية إعداد وتنفيذ الدراسة

إن عملية إعداد الاستبيان مرت بمجموعة من المراحل، حيث تمّ إعداد مجموعة من الأسئلة ثم اختيار مجموعة منها وترتيبها وفق محاور، تلتها عملية تحكيم الاستبيان لدى عدد من الأساتذة المحكمين، وبناء على آرائهم تم تصحيح بعض الأخطاء، وكمرحلة ثانية تمّ توزيع الاستبيان على عينة مكونة من **51** فردا، استرجعت منها **36** استمارة وبعد مراجعة وفرز الاستمارات تم الاحتفاظ ب **35** استمارة إلغاء استمارة واحدة وذلك لعدم اكتمال بياناتها.

المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة

يتناول هذا المبحث التأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة المتمثلة في استمارة الاستبيان، عرض وتحليل نتائج أسئلة الاستمارة، والمتعلقة بخصائص أفراد العينة المبحوثة وبذلك قُسم هذا المبحث إلى مطلبين خصص الأول إلى إجراء اختبار الصدق الثبات باستخدام صدق المحكمين وألفا كرونباخ، والثاني عرض وتحليل نتائج المعلومات الشخصية للعينة.

المطلب الأول: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب التأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

أولا: اختبار صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس أداة الدراسة ما وضعت لأجل قياسه وهنا قمنا في هذه الدراسة بالتأكد من صدق أداة الدراسة من خلال تطبيق طريقة واحدة هي صدق المحكمين كما يلي:

صدق المحكمين: قمنا بعرض محتويات الاستبيان الأولي على مجموعة من الأساتذة لتحكيمها (أنظر الملحق رقم (01))، ثم قمنا بتصحيح وتعديل الاستبيان وفق اقتراحات الأساتذة وملاحظاتهم لنصل إلى الشكل النهائي للاستبيان (أنظر الملحق رقم (02)).

ثانيا: اختبار ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة أو القياس (الاستبيان) هو أن يعطي الاستبيان بعد تنفيذه نفس النتيجة في حالة ما إذا أعيد تنفيذه على نفس العينة تحت نفس الشروط والظروف.

معامل ألفا كرونباخ: تمّ استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS 24.0 لقياس الثبات (الاتساق) الداخلي حيث تمّ حساب معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان، والدرجة الكلية لفقراتها والجدول التالي يوضح ما تمّ الحصول عليه من نتائج.

الجدول رقم (02-02): نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة

الرقم	المتغير	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	المستقل	20	0.833
02	التابع	08	0.875
الدرجة الكلية		28	0.865

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 03)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل " **آلفا كرومباخ** " الكلي يساوي **0.856** ومنه فأداة القياس تتمتع بالثبات فيما يخص عينة الدراسة، وهي نسبة يمكن قبولها لأغراض التحليل، وهذا يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستقصين منهم عبر الزمن، وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على كل مجتمع الدراسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج خصائص عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم معرفة الخصائص الخاصة بأفراد عينة الدراسة عن طريق الإحصاء الوصفي لكل من: المؤهل العلمي، المجال الوظيفي، الخبرة المهنية، وذلك بالاعتماد على نتائج الاستبيان بحساب عدد التكرارات والنسب المئوية لكل خاصية كما يلي:

أولا: المؤهل العلمي: يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

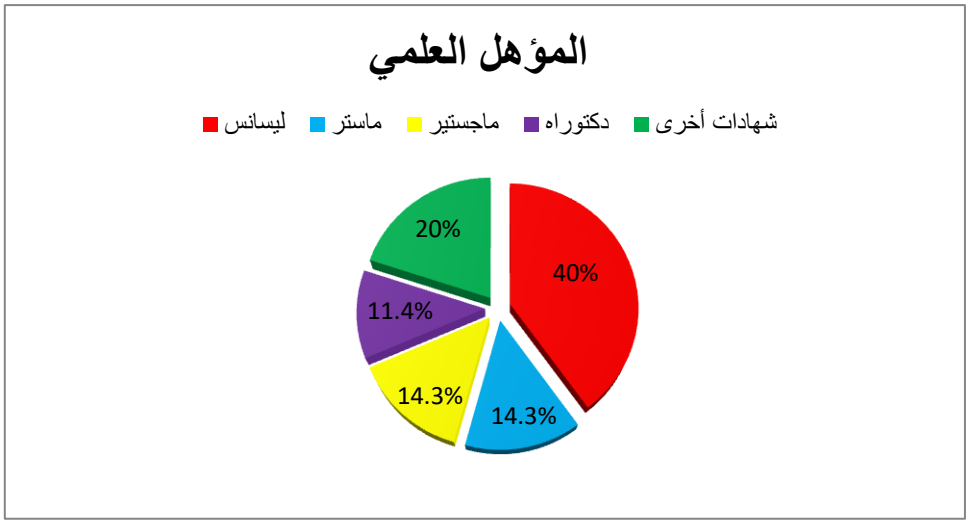
الجدول رقم (03-02): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	**ليسانس**	14	40 %
	ماستر	5	14.3 %
	ماجستير	5	14.3 %
	دكتوراه	4	11.4 %
	شهادات أخرى	7	20 %
المجموع		**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجاتSPSS24 (الملحق رقم 04)

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03-02): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات Excel 2010

يتضح من الجدول رقم (03-02) والرسم البياني أعلاه أنّ أغلب أفراد العينة هم حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 40% ويليها بعد ذلك الحاصلين على شهادات أخرى بنسبة 20%، ثم بعد ذلك الحاصلين على شهادة الماستر والماجستير بنفس النسبة والتي بلغت 14.3% يليهم الحاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 11.4 %، و هذا يرجع لكون الشهادات الأخرى وقبلها شهادة ليسانس من بين الشهادات المسموح لحامليها الترشح لاعتماد محافظ حسابات في وقت سابق.

ثانيا: المجال الوظيفي: يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب المجال الوظيفي:

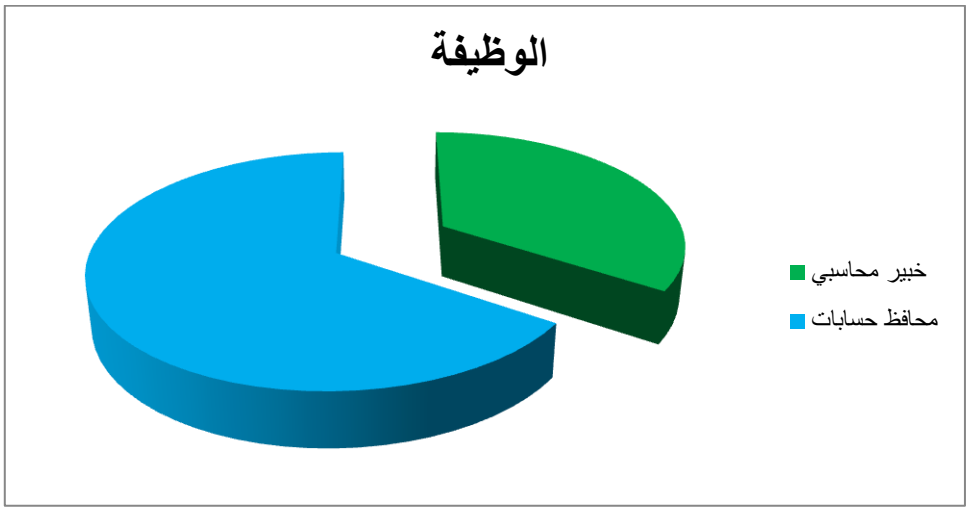
الجدول رقم (04-02): توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة
المجال الوظيفي	خبير محاسبي	12	%34.3
	محافظ حسابات	23	%65.7
المجموع			%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 05)

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04-02): توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Excel 2010

من الشكل أعلاه والجدول رقم (04-02) نلاحظ أن المجال الوظيفي الغالب على أفراد العينة هو محافظ الحسابات بنسبة 65.7%، لأنهم يمثلون النسبة الأكبر من المهنيين مقارنة بالخبراء المحاسبين والذين بلغت نسبتهم 34.3 %.

ثالثا: الخبرة المهنية: يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

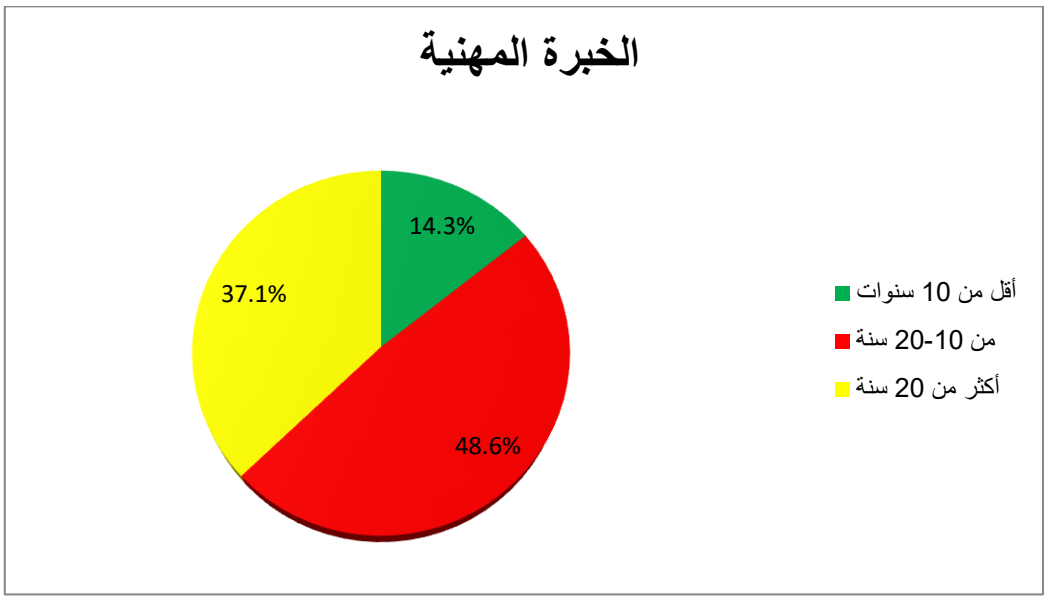
الجدول رقم (05-02): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيان	المتغيرات	التكرار	النسبة
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	05	14.3 %
	من 10- 20 سنة	17	48.6 %
	أكثر من 20 سنة	13	37.1 %
المجموع		**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 06)

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05-02): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات Excel 2010

من الشكل أعلاه والجدول رقم (05-02) نلاحظ أن الخبرة المهنية الغالبة على أفراد العينة هي فئة من 10الى 20 سنة خبرة بنسبة 48.6%، اما باقي أفراد العينة فنجد أن فئة أكثر من 20 سنة هي الفئة التالية بنسبة بلغت 37.1% وفي أخير نسبة 14.3% من العينة خبرتهم أقل من 10 سنوات.

نلاحظ أن الغالبية من مجتمع الدراسة لهم خبرة كبيرة في المجال المهني، ويدل ذلك على أن أغبية المستجوبين على الاستبيان هم على دراية بموضوع الدراسة مما يعطي ذلك قوة ومصداقية للإجابات التي تم الحصول عليها.

المبحث الثالث :عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها

يهتم هذا المبحث بتحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة، واختبار الفرضيات ويتم تحقيق ذلك من خلال تقسيمه إلى مطلبين، يهتم الأول بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لبيانات محوري للدراسة، أما المطلب الثاني فيخصص لاختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

لاختبار مدى الموافقة على محاور الاستبيان، تمّ استخراج التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على عباراته كل على حدا حسب مقياس ليكارت الخماسي المعتمد، كما تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهذا ما توضحه الجداول التالية:

أولا :عرض نتائج المحور الأول وتحليلها: سيتم تقديم نتائج المحور الأول كما يلي:

1- مدى موافقة أفراد العينة على العبارات:

يهتم هذا العنصر بتقديم اتجاهات أفراد العينة الإحصائية المدروسة فيما يخص المحور الأول والمتعلق بمحددات العناصر المقنعة ويتم توضيح النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (06-02):مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول

العبارات	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
01	3	8.6%	6	17.1%	7	20	12	34.3	7	20
02	5	14.3%	4	11.4%	9	25.7	7	20	10	28.6
03	6	17.1%	3	8.6%	5	14.3	16	45.7	5	14.3
04	5	14.3%	3	8.6%	9	25.7	13	37.1	5	14.3
05	4	11.4%	1	2.9%	9	25.7	17 .	48.6	4	11.4
06	1	2.9%	1	%2.9	0	0	16	45.7	17	48.6
07	6	17.1%	4	11.4%	2	5.7	20	57.1	3	8.6
08	12	34.3%	18	%51.4	2	5.7	1	2.9	2	5.7
09	9	%25.7	23	%65.7	3	8.6	0	0	0	0

10	9	%25.7	21	60%	5	14.3	0	0	0	0
11	5	%14.3	13	%37.1	17	48.6	0	0	0	0
12	9	%25.7	22	%62.9	4	11.4	0	0	0	0
13	5	14.3%	30	%85.7	0	0	0	0	0	0
14	6	%17.1	18	%51.4	11	31.4	0	0	0	0
15	6	%17.1	22	62.9%	7	20	0	0	0	0
16	13	37.1%	22	%62.9	0	0	0	0	0	0
17	10	%28.6	21	60%	4	11.4	0	0	0	0
18	6	17.1%	27	%77.1	2	5.7	0	0	0	0
19	12	%34.3	20	%57.1	0	0	3	8.6	0	0
20	9	25.7%	21	60%	3	8.6	2	5.7	0	0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 07)

من الجدول السابق يلاحظ أن أكثر من 70 % من أفراد العينة تتراوح إجاباتهم بين موافق وموافق بشدة معا على جل عبارات المحور الأول بنسبة تقارب % 42.86 و % 20.14 على التوالي، ما عدا العبارات من 01 الى 07 التي تمثل تكلفة العناصر المقنعة العينة تتراوح إجاباتهم بين غير موافق وغير موافق بشدة بنسبة تفوق 45 %.

2-اتجاهات آراء أفراد العينة: في هذا العنصر يتم تقديم نتائج المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات المحور الأول، ويتم تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07-02): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يتخلى المدقق عن عملية التقصي عن السجلات والوثائق إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	2,60	1,241	محايد
02	يتخلى المدقق عن الملاحظة إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	2,63	1,395	محايد
03	يتخلى المدقق عن عملية المصادقة الخارجية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	2,69	1,323	محايد
04	يتخلى المدقق عن عملية إعادة العملية الحسابية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	2,71	1,250	محايد

05	يتخلى المدقق عن عملية الإجراءات التحليلية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها و فائدة المعلومات المنبثقة عنها.	2,54	1,120	**غير موافق**
06	يتفادى المدقق إجراءات التدقيق التي يجب عدم تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.	1.66	0.837	**غير موافق بشدة**
07	يتخلى المدقق عن عملية الاستفسار إذا كانت تكلفتها عالية.	2,71	1,296	**محايد**
08	يمكن للمدقق الوصول إلى معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.	4,06	1,027	**موافق**
09	يمكن للمدقق الوصول إلى المعلومات و تحديثها.	4,17	0,568	**موافق**
10	يمكن للمدقق الحصول على المعلومات التي تثبت و تعزز تأكيدات الإدارة و أي معلومات تناقضها.	4,11	0,631	**موافق**
11	يستخدم المدقق المعلومات التي لا يمكنه الحصول عليها و يستند عليها كأدلة إثبات كحالة رفض الإدارة لمنح تصريح مطلوب منها.	3,66	0,725	**موافق**
12	يستطيع المدقق الحصول على كم كثير من أدلة الإثبات في حالة مخاطرة الاختلالات المقدرة كبيرة.	4,14	0,601	**موافق**
13	يستطيع المدقق الحصول على أدلة إثبات ذات نوعية عالية.	4,14	0,355	**موافق**
14	يتمكن المدقق من الاطلاع على أعمال الخبير المعين من الإدارة الذي سيستعمل أعماله و تقييم كفاءة و قدراته الموضوعية.	3,86	0,692	**موافق**
15	يتمكن المدقق من جمع عناصر مقنعة مرتبطة بهدف أو أكثر من أهداف التدقيق التي يتم اختيارها.	3,97	0,618	**موافق**
16	يتمكن المدقق من الجرد الفعلي للتحقق من وجود الأصول الملموسة.	4,37	0,490	**موافق بشدة**
17	يتمكن المدقق من الحصول على إقرارات خارجية للتحقق من الملكية.	4,17	0,618	**موافق**
18	يتمكن المدقق من الحصول على المصادقات للمدينون للتحقق من الوجود و القيمة.	4,11	0,471	**موافق**
19	يتمكن المدقق من جرد المخزون إذا كان يهدف إلى التحقق من وجوده.	4,17	0,822	**موافق**
20	يتمكن المدقق من استخدام المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدينين.	4,06	0,765	**موافق**
	متوسط عبارات المحور	3.52	0.441	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 08)

من الجدول أعلاه يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة كانت بين الموافقة والموافقة بشدة، فمن خلال قراءتنا لقيم المتوسطات الحسابية لكل العبارات نجد أن أعلى قيمة للمتوسطات الحسابية نجدها في العبارة رقم (16) حيث قدرت ب (4.37) والموافقة لعبارة **(يتمكن المدقق من الجرد الفعلي للتحقق من وجود الأصول الملموسة)** كما أن أدنى قيمة للمتوسطات الحسابية نجدها في العبارة رقم (06) و (05) و (01) الموافقة على التوالي للعبارات **(يتفادى المدقق إجراءات التدقيق التي يجب عدم تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ)**، وعبارة **(يتخلى المدقق عن عملية الإجراءات التحليلية اذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها و فائدة المعلومات المنبثقة عنها)** وعبارة **(يتخلى المدقق عن عملية التقصي عن السجلات و الوثائق اذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها و فائدة المعلومات المنبثقة عنها .)**، ومن خلال قراءتنا لقيم الانحرافات المعيارية نلاحظ بأن أقل انحراف معياري يقدر بـ(50.35) مما يدل على أن الإجابة على العبارة رقم (13) تعد أكثر تجانسا مقارنة بالإجابات الأخرى، كما نجد أن أكبر قيمة للانحراف المعياري قدّرت بـ (1.395) مما يدل على أن العبارة رقم (02) أقل تجانسا مقارنة بالإجابات الأخرى، ومن جهة أخرى فإن البيانات الخاصة بالانحرافات المعيارية في الجدول تشير إلى اتساق إجابات أفراد العينة حول العبارات، حيث بلغ الانحراف المعياري للمحور ككل (0.441)، وبالنسبة لقيمة المتوسط الحسابي لمتوسط عبارات المحور الأول فهي تقدّر بـ (3.52) مما يدل على أن هناك موافقة من طرف أفراد العينة على أنّ كفاية وملائمة العناصر المقنعة تؤثر على جودة رأي المدقق، وعند موافقة من طرف أفراد العينة على أنّ تكلفة العناصر المقنعة تؤثر على جودة رأي المدقق.

ثانيا: عرض نتائج المحور الثاني وتحليلها

سيتم تقديم نتائج المحور الثاني كما يلي:

1-مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني:

يهتم هذا العنصر بتقديم اتجاهات أفراد العينة الإحصائية المدروسة فيما يخص المحور الثاني وسيتم توضيح النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (08-02):مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

العبارات	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
21	14	40	21	60	0	0	0	0	0	0
22	16	45.7	19	54.3	0	0	0	0	0	0
23	16	45.7	14	40	3	8.6	2	5.7	0	0
24	17	48.6	12	34.3	3	8.6	3	8.6	0	0
25	14	40	13	37.1	8	22.9	0	0	0	0
26	15	42.9	17	48.6	2	5.7	1	2.9	0	0
27	16	45.7	16	45.7	3	8.6	0	0	0	0
28	13	37.1	20	57.1	2	5.7	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 09)

من الجدول أعلاه يلاحظ أن أكثر من45.17% من أفراد العينة تتراوح إجاباتهم بين موافق وموافق بشدة على أن المدقق يستطيع تكوين رأي ذو جودة عالية.

2- اتجاهات آراء أفراد العينة

في هذا العنصر يتم تقديم نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المحور الثاني، ويتم تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09-02): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
21	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.	4,40	0,497	موافق بشدة
22	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	4,46	0,505	موافق بشدة
23	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول الالتزام بالاستمرار في تطبيق	4,26	0,852	موافق بشدة

	الطرق المحاسبية المطبقة من سنة الى أخرى			
24	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حولل تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.	4,23	0,942	موافق بشدة
25	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مسار عملية التدقيق و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك.	4,17	0,785	موافق
26	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية و مدى توافق طبيعة تلك القوائم المالية و السياسات المحاسبية.	4,31	,718	موافق بشدة
27	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول ما اذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية المعمول بها.	4,37	0,646	موافق بشدة
28	يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية.	4,31	0,583	موافق بشدة
	متوسط عبارات المحور	**4.31**	**0.516**	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتمادعلى مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 10)

من الجدول أعلاه يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة كانت بين الموافقة والموافقة بشدة، فمن خلال قراءتنا لقيم المتوسطات الحسابية لكل العبارات نجد أن أعلى قيمة للمتوسطات الحسابية نجدها في العبارة رقم (22) حيث قدرت بـ (4.46) والموافقة لعبارة **(يمكن للمدقق أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما)** كما أن أدنى قيمة للمتوسطات الحسابية نجدها في العبارة رقم (25) حيث قدرت بـ (4.17) والموافقة لعبارة " **يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مسار عملية التدقيق وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك"**، و من خلال قراءتنا لقيم الانحرافات المعيارية نلاحظ بأن أقل انحراف معياري يقدّر بـ **(0.497)** مما يدل على أن الإجابة على العبارة رقم (21) تعد أكثر تجانسا مقارنة بالإجابات الأخرى، كما نجد أن أكبر قيمة للانحراف المعياري قدّرت بـ **(0.942)** مما يدل على أن العبارة رقم (24) أقل تجانسا مقارنة بالإجابات الأخرى. ومن جهة أخرى فإن

البيانات الخاصة بالانحرافات المعيارية في الجدول تشير إلى اتساق إجابات أفراد العينة حول العبارات، حيث بلغ الانحراف المعياري للمحور ككل (0.516)، وبالنسبة لقيمة المتوسط الحسابي لمتوسط عبارات المحور الثاني فهي تقدر بـ (4.31) مما يدل على أن هناك موافقة من طرف أفراد العينة على مدى تمكن المدقق من الوصول لرأي فني محايد وصريح وذو جودة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول اختبار صحة وثبوت الفرضية الرئيسية في الدراسة وهذا من خلال التأكد من ثبوت الفرضيات الفرعية للدراسة، ولهذا الغرض سنستعمل اسلوب الانحدار الخطي المتعدد لعينة واحدة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى واختبار تحليل التباين احادي الطرف **One Way ANOVAs** لاختبار الفرضيات الرئيسية الثانية والثالثة والرابعة، وبالتالي التعرف على الخصائص النوعية للعناصر المقنعة لإبداء راي ذو جودة.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

تم إجراء استخدام معامل الارتباط **R** بالاضافة الى طريقة المقارنة بين القيمة المعنوية **sig** ومستوى الدلالة **α** وذلك لاختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى (أنظر الملحق رقم11) والتي مفادها:

1. **اختبار الفرضية الفرعية الأولى**

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل محور بقيمة نظرية هي**(3)**، وعند مستوى الدلالة **α** يساوي **5%** وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

– رفض الفرضية الصفرية **(H0)** وقبول الفرضية البديلة **(H1)** إذا كانت **Sig < 0.05** **(Sig** أقل من0.05) ، أو إذا كانت القيمة المطلقة لـ (**T**) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لـ **(T)**؛

– قبول الفرضية الصفرية **(H0**) ورفض الفرضية البديلة **(H1)** إذا كانت **Sig > 0.05** **(Sig** أكبر من0.05)، إذا كانت القيمة المطلقة لـ **(T)** المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية لـ **(T)**.

وتقدر قيمة **(T)** الجدولية عند مستوى الدلالة **5%** ودرجة حرية 64 **(n−1)** بـ (1.668)، ولقد كانت نتائج هذا اختبار معامل الارتباط **(R)** للعينة الواحدة، بالنسبة للفرضية الأولى ممثلة وفقا للجدول الآتي:

الجدول رقم (10−02): نتائج اختبار (R) للفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	المتغير التابع	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig	نتيجة الاختبار
تكلفة العناصر المقنعة	جودة رأي المدقق	1.026	0.312	نقبل **H0**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 الملحق رقم (12)

توضح بيانات الجدول رقم **(10−02)**بأن قيمة **T** المحسوبة **(1.026)** وبما أن **(sig=0.312> α=0.05)** أي أكثر من **α=0,05** وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم رفض **H_1** التي تنص أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

عند مستوى الدلالة 5%، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

بالإعتماد على الملحق رقم (12) يمكننا الإستخراج معادلة الإنحدار التالية

معادلة **X_1** **$Y=0.99+4.066x_1$**

02. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

بهدف اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

ولقد تم القيام بإجراء اختبار معامل الارتباط **(R)** للعينة الواحدة بالاضافة الى طريقة المقارنة بين القيمة المعنوية **sig** ومستوى الدلالة **α** أيضا على فقرات المحور الثاني من الاستمارة وبنفس قاعدة اتخاذ القرار يتم قبول أو رفض الفرضية الثانية، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار(أنظر الملحق رقم 13).

الجدول رقم (11-02): نتائج اختبار (R) للفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig	نتيجة الاختبار
كفاية العناصر المقنعة	جودة رأي المدقق	3.909	0.000	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 (الملحق رقم 13)

توضح بيانات الجدول رقم **(02-11)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(3.90)** ، و بما أن **(sig=0,000<α=0,05)** أي أقل من**α=0,05** وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم رفض H_0 التي تنص أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

بالإعتماد على الملحق رقم (13) يمكننا الإستخراج معادلة الإنحدار التالية

معادلة X_2 $Y=0.693+1.508x_2$

03. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

بهدف اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

ولقد تم القيام بإجراء اختبار **(R)** للعينة الواحدة بالاضافة الى طريقة المقارنة بين القيمة المعنوية **sig** ومستوى الدلالة **α** أيضا على فقرات المحور الثاني من الاستمارة وبنفس قاعدة اتخاذ القرار يتم قبول أو رفض الفرضية الثالثة، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار(أنظر الملحق رقم 14).

الجدول رقم (12-02): نتائج اختبار(R) للفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	المتغير التابع	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig	نتيجة الاختبار
ملائمة العناصر المقنعة	جودة رأي المدقق	2.019	0.042	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 الملحق رقم (14)

توضح بيانات الجدول رقم **(12-02)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(2.019)** وبما أن **(Sig=0.042< α=0.05)** أي أقل من**α=0,05** وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم قبول H_1 التي تنص أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق عند مستوى الدلالة 5%.

بالإعتماد على الملحق رقم (14) يمكننا الإستخراج معادلة الإنحدار التالية

معادلة X_3 **Y=0.517+2.195**

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

تم إجراء الاختبار تحليل التباين احادي الطرف **One Way ANOVAs** لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة (أنظر الملحق رقم 14) والتي مفادها:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المستوى العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المستوى العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية **(H0)** وقبول الفرضية البديلة **(H1)** إذا كانت **Sig < 0.05** **(Sig** أقل من0.05)؛

- قبول الفرضية الصفرية **(H0)** ورفض الفرضية البديلة **(H1)** إذا**Sig > 0.05** **(Sig** أكبر من 0.05)

الجدول رقم (13-02): نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.314	1	0.314	1.183	0.285
داخل المجموعات	8.760	33	0.265		
الاجمالي	9.074	34			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 الملحق رقم (14)

يتضح من الجدول أعلاه: أن قيمة **Sig** تساوي 0.285 (أي 28.5 **%**) ومنه **Sig > 0.05** **(Sig** أكبر من0.05)، أي قبول فرضية **H0** يعني أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تم إجراء الاختبار تحليل التباين احادي الطرف **One Way ANOVAs** لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة (أنظر الملحق رقم 15) والتي مفادها:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية **(H0)** وقبول الفرضية البديلة **(H1)** إذا كانت **Sig < 0.05** **(Sig** أقل من0.05)؛

- قبول الفرضية الصفرية **(H0)** ورفض الفرضية البديلة **(H1)** إذا**Sig > 0.05** **(Sig** أكبر من 0.05)

الجدول رقم (14-02): نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة Fالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.584	1	0.584	2.271	0.141
داخل المجموعات	8.490	33	0.257		
الإجمالي	9.074	34			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 الملحق رقم (15)

يتضح من الجدول أعلاه: أن قيمة **Sig** تساوي 0.141 (أي 14 **%**) ومنه **Sig > 0.05** **(Sig** أكبر من0.05)، أي قبول فرضية **H0** يعني أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

رابعا: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

تم إجراء اختبار تحليل التباين احادي الطرف **One Way ANOVAs** لاختبار صحة الفرضية الرابعة **(** أنظر الملحق رقم16**)** والتي مفادها:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية (**H0**) وقبول الفرضية البديلة (**H1**) إذا كانت **Sig < 0.05** (**Sig** أقل من0.05).

- قبول الفرضية الصفرية (**H0**) ورفض الفرضية البديلة (**H1**) إذا **Sig > 0.05** (**Sig** أكبر من0.05).

الجدول رقم (15-02): نتائج اختبار تحليل التباين احادي الطرف للفرضية الرئيسية الرابعة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة Fالمحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	1.695	1	1.695	7.581	0.10
داخل المجموعات	7.379	33	0.224		
الإجمالي	9.074	34			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات **SPSS**24 الملحق رقم (16)

يتضح من الجدول أعلاه: أن قيمة **Sig** تساوي 0.10 (أي 10 **%**) ومنه **Sig > 0.05** (**Sig** أكبر من0.05)، أي قبول فرضية **H0** يعني أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في إجابات أفراد العينة حول العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

خلاصة الفصل

لقد ناقش هذا الفصل إسقاط ومحاولة الكشف على ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وذلك لمعرفة أثر محددات العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق، وتمّ تحقيق ذلك من خلال عرض الطريقة وأهم الإجراءات المتبعة في تصميم أداة الدراسة، حيث استهدفت المهنيين لمعرفة آرائهم حول محاور الدراسة.

وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحليل التباين أحادي الطرف وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي spss ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة أن محددات العناصر المقنعة لها ما يكفي من تأثير على جودة رأي المدقق.

ويمكن القول أنّ التقييم لأفراد عينة الدراسة يعكس وجود نوع من الاهتمام من قبل المهنيين (خبراء محاسبين، محافظي حسابات) بموضوع الدراسة الذي يعكس مدى تحكم المدقق في جودة رأيه من خلال امكانيته في احتراف جمع عدد كافي وملائم للعناصر المقنعة وحسن استغلالها في تكوين رأيه المحايد.

الخاتمة

من خلال هذا جاءت به دراستنا التي حاولنا فيها إظهار أهم الجوانب المتعلقة بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 – العناصر المقنعة – ومدى تأثير محدداته على جودة رأي المدقق، حيث حاولنا فيها الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

هل يوجد أثر للمحددات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق؟

ومن خلال تناولنا للموضوع في فصلين فقد خصص الفصل الأول لدراسة الجانب النظري للموضوع أما الفصل الثاني فتم تخصيصه للجانب التطبيقي وذلك من خلال معرفة ما مدى تأثير محددات هذا المعيار على جودة رأي المدقق، وهل التخلي على بعض المحددات نظرا لتكلفتها العالية قد يؤثر سلبا على جودة رأي المدقق.

وهذا ما أمكننا من استنتاج النتائج التالية:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق، تمّ اثبات صحة الفرضية

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق، تمّ نفي صحة الفرضية؛

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاية العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق، تمّ اثبات صحة الفرضية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لملائمة العناصر المقنعة في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق، تمّ اثبات صحة الفرضية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة 5%، تم نفي صحة الفرضية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى الدلالة 5%، تم نفي صحة الفرضية.

الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العناصر المقنعة على جودة رأي المدقق تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى الدلالة 5%، تم نفي صحة الفرضية.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة

في ظل مسارنا لإنجاز هذه الدراسة تراءت لنا مجموعة من النتائج أهمها:

- تشير تكلفة ادلة الاثبات إلى التكلفة المالية لجمع الأدلة اللازمة لتقييم صحة وموثوقية الحسابات والبيانات المالية المدققة، قد يؤثر استخدام الأدلة الأكثر تكلفة على جودة رأي المدقق الخارجي، حيث أن استخدام الأدلة الأكثر تكلفة لا يضمن بالضرورة الحصول على رأي موثوق به.
- إذا كانت تكلفة جمع الأدلة المالية الدقيقة والملائمة مرتفعة جداً، فقد يؤدي ذلك إلى تقليل حجم الأدلة المالية التي يتم جمعها، مما يؤثر على جودة رأي المدقق الخارجي؛

- تشير ملاءمة ادلة الاثبات إلى قدرة المدقق الخارجي على استخدام الأدلة الملائمة والمناسبة للوصول إلى استنتاجاته بشأن صحة وموثوقية الحسابات والبيانات. يجب أن تكون الأدلة المستخدمة في العملية التدقيقية ملائمة للغرض المعين وتدعم الاستنتاجات التي يتم الوصول إليها .
- إذا كانت الأدلة غير ملائمة، فقد يؤدي ذلك إلى استنتاجات غير صحيحة وتقييم غير دقيق للحسابات، مما يؤثر على جودة رأي المدقق الخارجي، كما يمكن أن تتأثر جودة رأي المدقق الخارجي بشكل كبير بمدى كفاية ملاءمة الأدلة المستخدمة، وخاصة إذا كانت هناك أدلة غير كافية أو ملائمة.
- كفاية ادلة الاثبات تشير إلى مدى كفاية الأدلة المالية المستخدمة في عملية التدقيق للوصول إلى استنتاجات صحيحة وموثوقة بشأن صحة وموثوقية الحسابات والبيانات المالية المدققة. يجب أن تكون الأدلة المستخدمة كافية لدعم الاستنتاجات التي يتم الوصول إليها، وإذا كانت الأدلة غير كافية، فقد يؤدي ذلك إلى استنتاجات غير صحيحة وتقييم غير دقيق للحسابات، مما يؤثر على جودة رأي المدقق الخارجي، وبالتالي، يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى كفاية الأدلة المالية المستخدمة، والتأكد من أنها تدعم الاستنتاجات التي يتم الوصول إليها، وذلك من خلال تحليل الأدلة وتقييمها بشكل مستقل ومنطقي.

توصيات الدراسة

في ضوء النتائج المتوصل اليها، تضع الدراسة التوصيات التالية:

- يجب أن يحرص المدقق الخارجي على استخدام الأدلة المناسبة والملائمة بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بجودة رأيه. ويجب أن يتم توازن بين التكلفة والجودة، حيث يتم جمع الأدلة اللازمة بأقل تكلفة ممكنة، وفي الوقت نفسه يتم ضمان جودة رأي المدقق الخارجي.
- يجب على المدقق الخارجي أن يتحلى بالحذر والدقة في تقييم مدى كفاية الأدلة المالية المستخدمة وفي استخدام الأدلة المناسبة والملائمة للحصول على رأي موثوق به حول صحة وموثوقية الحسابات والبيانات المالية المدققة.
- يجب أن يحرص المدقق الخارجي على استخدام الأدلة الملائمة والمناسبة للحصول على ضمانات كافية بشأن صحة وموثوقية الحسابات والبيانات المالية.
- يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي توفر القناعة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية للشركة محل التدقيق؛

آفاق الدراسة:

يمكن بنهاية هذه الدراسة أن نلفت النظر لبعض النقاط التي نرى أنها جديرة بالدراسة وهي:

- المسؤولية المهنية للمدققين الخارجيين في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية؛
- مساهمة المدقق الخارجي في التخفيف من تأثير مخاطر التدقيق على القوائم المالية؛
- ممارسات محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية بين الخبرة المهنية والتكوين؛
- العلاقة بين أدلة الإثبات في التدقيق ومخاطر التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000.
2. ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر والتوزيع، دون سنة نشر.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
4. اياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي – منهج علمي نظريا و تطبيقيا**–، دار المعز للطبع و النشر، العراق، 2011.
5. حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **تدقيق الحسابات – الإجراءات**–، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001.
6. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
7. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2015، الأردن.
8. زهير الحدب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010.
9. عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، **المراجعة أصولها العلمية والعملية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982.
10. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
11. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**–، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
12. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
13. منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، **الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، المملكة العربية السعودية، 2019.

قائمة المراجع

14. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004.
15. وليام توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، دار المريخ للنشر، 2010.
16. أشرف محمد إبراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد واخرون، **مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة**، جهاز للنشر والتوزيع، الكتاب الجامعي، جامعة حلوان.
17. محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة في ظل التطورات الدولية والمحلية**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2022.
18. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

المراسيم

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)**، المؤرخ في11 أكتوبر2016

الملاحق

الملحق رقم 01

قائمة الأساتذة المحكمين لقائمة الاستبيان

الرقم	الاسم و اللقب	الدرجة	نوع التحكيم
01	محمد سعيد سعيداني	محاضر – أ–	ورقي
02	معمر قربة	أستاذ	ورقي
03	عبد العليم التاوتي	أستاذ	الكتروني
04	سارة بودربالة	أستاذ	الكتروني
05	يحي جقيدل	محاضر – أ–	ورقي

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان باللغة العربية والفرنسية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

ماستر محاسبة وتدقيق

2023/2022

استبيان

أخي الفاضل / أختي الفاضلة

تحية طيبة، وبعد:

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط، يقوم الطالبان بإعداد دراسة بعنوان **أثر المحدّدات على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 على جودة رأي المدقق –دراسة ميدانية–.**

يشرفني أن أتقدم لسيادتكم المحترمة بهذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما تتضمنه هذه الاستمارة من محاور لاستفاء الجانب الميداني لبحثنا هذا.

كما يرجى منكم التجاوب مع الأسئلة من أجل الوصول إلى نتائج تتسم بالدقة والموضوعية .علما بأن هذه المعلومات تبقى سرية وأنه سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

أشكركم جزيلا على وقتكم وتعاونكم، وأقدر بعمق مساعدة التي قدمتموها أنتم والشركة التي تعملون بها لانجاز هذا البحث.

وتقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الطالب: حملاوي صفوان **تحت اشراف: د. سميرة مشراوي**

الطالبة: نسرين ملوكي

تعريف مصطلح العناصر المقنعة: تسمى أيضا **أدلة المراجعة،** وقد قدَّم المعيار الجزائري للتدقيق تعريفا واضحا لمصطلح العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي يقوم المدقق بجمعها قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

1.المؤهل العلمي:

*** ليسانس** ☐

*** ماستر** ☐

*** ماجستير** ☐

*** دكتوراه** ☐

*** شهادات أخرى** ☐ **نوع الشهادة.....**

2. الوظيفة:

***خبير محاسبي** ☐

***محافظ حسابات** ☐

3. الخبرة

*** أقل من 10 سنوات** ☐

***من 10 الى 20 سنة** ☐

***أكثر من 20 سنة** ☐

الجزء الثاني: معلومات تتعلق بالمحددات على ضوء معيار التدقيق الجزائري 500 وجودة رأي المدقق

الى أي مدى توافق على أن المحددات التالية تؤثر على جودة الرأي لدى المدقق وذلك بوضع اشارة (X) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: محددات العناصر المقنعة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	أولا: تكلفة العناصر المقنعة					
01	يتخلى المدقق عن عملية التقصي عن السجلات والوثائق إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها					
02	يتخلى المدقق عن الملاحظة إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها					

03	يتخلى المدقق عن عملية المصادقة الخارجية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها					
04	يتخلى المدقق عن عملية إعادة العملية الحسابية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها					
05	يتخلى المدقق عن عملية الإجراءات التحليلية إذا كانت تكلفتها عالية رغم امتيازاتها وفائدة المعلومات المنبثقة عنها					
06	يتفادى المدقق إجراءات التدقيق التي يجب عدم تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ؛					
07	يتخلى المدقق عن عملية الاستفسار إذا كانت تكلفتها عالية					
ثانيا : كفاية العناصر المقنعة						
01	يمكن للمدقق الوصول الى معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.					
02	يمكن للمدقق الوصول إلى المعلومات وتحديثها					
03	يمكن للمدقق الحصول على المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وأي معلومات تناقضها.					
04	يستخدم المدقق المعلومات التي لا يمكنه الحصول عليها ويستند عليها كأدلة اثبات كحالة رفض الإدارة لمنح تصريح مطلوب منها؛					
05	يستطيع المدقق الحصول على كم كثير من أدلة الاثبات في حالة مخاطرة الاختلالات المقدرة كبيرة.					
06	يستطيع المدقق الحصول على أدلة اثبات ذات نوعية عالية					
ثالثا: ملاءمة العناصر المقنعة						
01	يتمكن المدقق من الاطلاع على أعمال الخبير المعين من الإدارة الذي سيستعمل اعماله وتقييم كفاءة وقدراته وموضوعيته.					
02	يتمكن المدقق من جمع عناصر مقنعة مرتبطة بهدف أو أكثر من أهداف التدقيق الذي يتم اختيارها					
03	يتمكن المدقق من الجرد الفعلي للتحقق من وجود الاصول الملموسة.					
04	يتمكن المدقق من الحصول على اقرارات خارجية للتحقق من الملكية.					

05	يتمكن المدقق من الحصول على المصادقات للمدينون للتحقق من الوجود والقيمة.					
06	يتمكن المدقق من جرد المخزون إذا كان يهدف الى التحقق من وجوده.					
07	يتمكن المدقق من استخدام المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدينين					
	المحور الثاني: جودة رأي المدقق **على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة**					
01	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛					
02	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.					
03	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى.					
04	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛					
05	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مسار عملية التدقيق وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛					
06	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ومدى توافق طبيعة تلك القوائم المالية والسياسات المحاسبية.					
07	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول ما اذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات اعداد التقارير المالية المعمول بها.					
08	يمكن للمدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية.					

الملحق رقم 03

استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Amar Telidji - Laghouat

Faculté des Sciences Economiques Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financière et Comptabilité
Spécialité Comptabilité et Audit

Sondage

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de Master, intitulé : " **L'Impact des Déterminants de la norme algérienne d'audit n° 500 sur la qualité de l'opinion de l'auditeur** ", les étudiants dont le nom est affiché ci-dessous, a conçu le présent sondage afin de recueillir l'avis des professionnels en matière de procédures analytiques et leurs rôles pour l'évaluation des risques. Ce sondage constitue une phase nécessaire à la finalisation de cette étude.

Le présent sondage vise à recueillir un ensemble d'information à travers un ensemble de questions auxquelles répondrons les experts comptables et comptables agréés, ainsi que les comptables. Nous vous invitons de bien vouloir remplir le présent formulaire. Notre étude dépond essentiellement de l'exactitude de vos réponses, pour cela nous vous prions de répondre aux questions avec objectivité.

Nous tenons à préciser que l'ensemble des informations collectées seront traitées de façon strictement confidentielle. Elles seront utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique. Elles ne seront pas partagées avec d'autres entités.

En vous remerciant d'avance pour l'attention que vous porterez à ce sondage, recevez, Mesdames et Messieurs, nos respects les plus distinguées.

Sondage conçu par : **SAFOUANE HAMLAOUI et NESRINE MELLOUKI**

Sous la supervision du: Dr. SAMIRA MECHRAOUI

Année universitaire: 2022/2023

Définition du terme éléments probants : On l'appelle aussi **preuve d'audit**, Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états financiers, et les autres informations.

La première partie: INFORMATION PERSONNELLES ET PROFESSIONNELLES

Cochez la case correspondante (x)

1. diplôme académique

Licence ☐ **Master** ☐ **Magister** ☐ **Doctorat** ☐

Autre ☐ *** Type de certificat**……

2. Votre profession actuelle

Expert-comptable ☐ **Commissaire aux comptes** ☐

3. Votre expérience professionnelle

Moins de 10 ans ☐ **Entre 10-20 ans** ☐ **Plus de 20 ans** ☐

Deuxième partie : informations relative aux déterminants de la norme d'audit algérienne 500 et a la qualité de l'opinion de l'auditeur.

Dans quelle mesure êtes-vous d'accord que les déterminants suivant affectent la qualité de l'opinion de l'auditeur, on plaçant un (X) dans la cas approprie:

Le premier axe : les déterminants des éléments probants

N°	La phrase	Tout à fait d'accord	d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	Plutôt pas d'accord	Pas du tout d'accord
Premièrement :le cout des éléments probants						
01	L'auditeur abandonne la procédure d'investigation des dossiers et documents si leur coût est élevé malgré leur excellence et l'utilité des informations qui en émanent.					

02	L'auditeur abandonne la- remarque si son coût est élevé malgré ses privilèges et l'utilité des informations qui en découlent					
03	L'auditeur abandonne la procédure de validation externe s'il est trop coûteux Malgré ses privilèges et l'utilité des informations qui en émanent.					
04	L'auditeur abandonne la procédure de reconstitution si son coût est élevé, malgré ses avantages et l'utilité des informations qui en découlent.					
05	L'auditeur abandonne la technique de procédures analytiques si son coût est élevé malgré ses privilèges et l'utilité des informations qui en découlent.					
06	L'auditeur évite des procédures d'audit qui ne devraient pas être évitées sous prétexte du coût de leur mise en pratique.					
07	L'auditeur abandonne la procédure d'enquête s'il est trop coûteux.					
Deuxièmement: l'adéquation des éléments probants						
01	L'auditeur peut accéder aux informations obtenues à partir d'autres sources résultant d'audits antérieurs ou des travaux d'experts désignés par la direction.					
02	L'auditeur peut accéder aux informations et les mettre à jour.					
03	L'auditeur peut obtenir des informations qui corroborent les assertions de la direction et toute information qui les contredit.					
04	L'auditeur utilise l'information qu'il ne peut obtenir et s'en sert comme preuve, comme le cas du refus de la direction d'accorder un permis requis d'elle.					
05	L'auditeur peut obtenir un grand nombre d'éléments probants corroborant si le risque d'anomalies estimées est élevé.					
06	L'auditeur peut obtenir des éléments probants de grande qualité.					
Troisièmement: la pertinence des éléments probants						

01	L'auditeur pourra examiner les travaux de l'expert désigné par la direction et il utilisera les travaux et apprécier sa compétence, ses capacités et son objectivité.					
02	L'auditeur est en mesure de recueillir des éléments convaincants liés à un ou plusieurs des objectifs d'audit choisis					
03	L'auditeur est en mesure de procéder à un inventaire physique pour vérifier l'existence d'immobilisations corporelles.					
04	L'auditeur peut obtenir des déclarations externes pour vérifier la propriété.					
05	L'auditeur est en mesure d'obtenir des approbations pour que les débiteurs vérifient existence et valeur.					
06	L'auditeur peut dresser un inventaire s'il vise à vérifier son existence					
07	L'auditeur peut utiliser des confirmations directes avec les clients pour vérifier l'existence des comptes débiteurs					

Le deuxième axe: La qualité de l'opinion de l'auditeur

Sur la base de l'évaluation des conclusions tirées des éléments probants :

01	L'auditeur peut explicitement exprimer et indiquer dans le rapport soumis une opinion technique impartiale sur le bien-fondé du traitement comptable des données					
02	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre sur la mesure dans laquelle les principes comptables généralement reconnus sont respectés					
03	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre sur l'engagement de poursuivre l'application des méthodes comptables appliqué d'année en année.					
04	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre sur l'apport d'éclaircissements suffisants des gestionnaires sur les listes Finances et tous les documents contenant des informations comptables à la fin de chaque cycle					

05	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre sur le déroulement du processus d'audit et de choisir le type de rapport correspondant					
06	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre sur la sincérité des états financiers et la compatibilité de leur nature États financiers et politiques comptables.					
07	L'auditeur peut expliquer et indiquer dans le rapport soumis, franchement, Un avis technique neutre indiquant si les états financiers sont préparés conformément aux exigences Préparer les rapports financiers applicables.					
08	L'auditeur peut explicitement exprimer et indiquer dans le rapport soumis une opinion technique impartiale selon laquelle les états financiers sont exempts d'erreurs significatives.					

الملحق رقم 04: نتائج اختبار الفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,865	28

الملحق رقم 05: نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	14	40,0	40,0	40,0
	ماستر	5	14,3	14,3	54,3
	ماجستير	5	14,3	14,3	68,6
	دكتوراه	4	11,4	11,4	80,0
	شهادات أخرى	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم06: نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	12	34,3	34,3	34,3
	محافظ حسابات	23	65,7	65,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم 07: نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 10 سنوات	5	14,3	14,3	14,3
	من 10 الى 20 سنة	17	48,6	48,6	62,9
	اكثر من 20 سنة	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم 08: نتائج توضح مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول

Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	12	34,3	34,3	54,3
	محايد	7	20,0	20,0	74,3
	موافق	6	17,1	17,1	91,4
	موافق بشدة	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	10	28,6	28,6	28,6
	غير موافق	7	20,0	20,0	48,6
	محايد	9	25,7	25,7	74,3
	موافق	4	11,4	11,4	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	14,3	14,3	14,3
	غير موافق	16	45,7	45,7	60,0
	محايد	5	14,3	14,3	74,3
	موافق	3	8,6	8,6	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	14,3	14,3	14,3
	غير موافق	13	37,1	37,1	51,4
	محايد	9	25,7	25,7	77,1
	موافق	3	8,6	8,6	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,4	11,4	11,4
	غير موافق	17	48,6	48,6	60,0
	محايد	9	25,7	25,7	85,7
	موافق	1	2,9	2,9	88,6
	موافق بشدة	4	11,4	11,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	17	48,6	48,6	48,6
	غير موافق	16	45,7	45,7	94,3
	موافق	1	2,9	2,9	97,1
	موافق بشدة	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,6	8,6	8,6
	غير موافق	20	57,1	57,1	65,7
	محايد	2	5,7	5,7	71,4
	موافق	4	11,4	11,4	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	1	2,9	2,9	8,6
	محايد	2	5,7	5,7	14,3
	موافق	18	51,4	51,4	65,7
	موافق بشدة	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	8,6	8,6	8,6
	موافق	23	65,7	65,7	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	14,3	14,3	14,3
	موافق	21	60,0	60,0	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	17	48,6	48,6	48,6
	موافق	13	37,1	37,1	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	11,4	11,4	11,4
	موافق	22	62,9	62,9	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	85,7	85,7	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	11	31,4	31,4	31,4
	موافق	18	51,4	51,4	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	20,0	20,0	20,0
	موافق	22	62,9	62,9	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	22	62,9	62,9	62,9
	موافق بشدة	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	11,4	11,4	11,4
	موافق	21	60,0	60,0	71,4
	موافق بشدة	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,7	5,7	5,7
	موافق	27	77,1	77,1	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	موافق	20	57,1	57,1	65,7
	موافق بشدة	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
	محايد	3	8,6	8,6	14,3
	موافق	21	60,0	60,0	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم 09: تحديد نتائج اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Q1	35	2,60	1,241
Q2	35	2,63	1,395
Q3	35	2,69	1,323
Q4	35	2,71	1,250
Q5	35	2,54	1,120
Q6	35	1,66	,873
Q7	35	2,71	1,296
Q8	35	4,06	1,027
Q9	35	4,17	,568
Q10	35	4,11	,631
Q11	35	3,66	,725
Q12	35	4,14	,601
Q13	35	4,14	,355
Q14	35	3,86	,692
Q15	35	3,97	,618
Q16	35	4,37	,490

Q17	35	4,17	,618
Q18	35	4,11	,471
Q19	35	4,17	,822
Q20	35	4,06	,765
X	35	3,5271	,44165
N valide (liste)	35		

الملحق رقم 10: نتائج توضح مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

Q21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	60,0	60,0	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	54,3	54,3	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
	محايد	3	8,6	8,6	14,3
	موافق	14	40,0	40,0	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	3	8,6	8,6	17,1
	موافق	12	34,3	34,3	51,4
	موافق بشدة	17	48,6	48,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	22,9	22,9	22,9
	موافق	13	37,1	37,1	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	2	5,7	5,7	8,6
	موافق	17	48,6	48,6	57,1
	موافق بشدة	15	42,9	42,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q27

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	8,6	8,6	8,6
	موافق	16	45,7	45,7	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Q28

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,7	5,7	5,7
	موافق	20	57,1	57,1	62,9
	موافق بشدة	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم 11: تحديد نتائج اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Q21	35	4,40	,497
Q22	35	4,46	,505
Q23	35	4,26	,852
Q24	35	4,23	,942
Q25	35	4,17	,785

Q26	35	4,31	,718
Q27	35	4,37	,646
Q28	35	4,31	,583
Y	35	4,3143	,51661
N valide (liste)	35		

الملحق رقم 12: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	4,066	,258		15,776	,000
	X1	,099	,097	,176	1,026	,312

a. Variable dépendante : y

الملحق رقم 13: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثاني5?ة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardises		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	1,508	,722		2,091	,044
	X2	,693	,177	,563	3,909	,000

a. Variable dépendante : y

الملحق رقم 14: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardises		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	2,195	1,053		2,084	,045
	X3	,517	,256	,332	2,019	,042

a. Variable dépendante : y

الملحق رقم 15: نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,314	1	,314	1,183	,285[b]
	Résidu	8,760	33	,265		
	Total	9,074	34			

a. Variable dépendante : y

b. Prédicteurs : (Constante), المؤهل_العلمي

الملحق رقم 16: نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الثالثة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,584	1	,584	2,271	,141[b]
	Résidu	8,490	33	,257		
	Total	9,074	34			

a. Variable dépendante : y

b. Prédicteurs : (Constante), الوظيفة

الملحق رقم 17: نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الطرف للفرضية الرئيسية الرابعة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,695	1	1,695	7,581	,010[b]
	Résidu	7,379	33	,224		
	Total	9,074	34			

a. Variable dépendante : y

b. Prédicteurs : (Constante), الخبرة