

"دراسه تحليليه لدور أدله إثبات المراجعة في تدعيم جوده عمليه المراجعة- دراسه ميدانيه"

“Analytical study of the role of audit evidences in enhancing audit quality–field study”

إعداد

د.إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس بقسم المحاسبه - كليه التجاره - جامعه كفرالشيخ

الملخص باللغة العربية:-

تناقش هذه الدراسه الدور الذي تلعبه أدله إثبات المراجعة في تدعيم وتحسين جوده عمليه المراجعة - كعامل من العوامل التي تؤثر علي جوده عمليه المراجعة لا سيما في مرحلتي التخطيط والتنفيذ ، وذلك من خلال إستقراء وتحليل مجموعه من الدراسات السابقه ، بالإضافة إلي القيام بدراسه ميدانيه تعتمد فيها الباحثه علي قائمه إستقصاء بغرض جمع البيانات وذلك علي أساس توجيهها لمجموعه من مراجعي الحسابات ومجموعه من أصحاب المصلحه في الوقوف علي مدي إستيعابهم لتأثير مصدر ونوعيه أدله الإثبات علي جوده عمليه المراجعة وذلك من خلال تحليل النتائج التي تم الحصول عليها من خلال الإستعانه بمجموعه من الأساليب الإحصائية.

وقد أثبتت نتائج كل من الدراسه النظرية والدراسه الميدانيه (من خلال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصي منهم) أن كل من مصدر ونوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بتحديدھا في مرحله تخطيط المراجعة، وتجميعھا في مرحله التنفيذ الفعلي - لها تأثير علي جوده عمليه المراجعة ، بما يعني ضروره أن يبذل المراجع الخارجي العناية المهنيه لهذه المرحله بما يسهم في زياده جوده عمليه المراجعة، وبما يخدم ويسهم في مجال مهنة المراجعة في الدول النامية بصفه خاصه - جمهوريه مصر العربيه .

Summary:-

This study discuss the role of audit evidence in enhancing audit quality,that can be achieved through a survey of the previous studies ,as well as the results of the field study – using a designed questionnaire for this purpose, that researchers will depend on to collect data from the sample(external auditors and academics)to understand their consciousness of the effect of evidence source on audit quality – that can be achieved through analyzing the results by using statical methods. The results of this study confirms that,audit evidence (source&qualitative) has an effect on audit quality, specially on audit planning phase. So,auditors should do their best in determining audit evidences and their sources, that have fruitfull effects on audit quality and a contribution on audit profession in developed countries especially in Egypt.

Keywords:-Audit quality, Audit evidence,Internal controls,Analytical auditing.

مقدمه:-

تعد جوده المراجعة من الموضوعات التي تحظى بإهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة ، ويرجع السبب في ذلك إلي أن جوده المراجعة تعد المصدر الأساسي لثقه المستثمرين وأصحاب المصلحه في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم الماليه ، وفي هذا المجال حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جوده عمليه المراجعة والعديد من العوامل التي تؤثر فيها ، لاسيما أن الإختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمه بعمليه المراجعة حول مفهوم جوده عمليه المراجعة يوضح عدم الإتفاق النهائي علي مفهوم شامل يمكن الرجوع إليه حول جوده عمليه المراجعة وهذا ما يتطلب من الباحثه الوقوف علي دراسه مفهوم جوده المراجعة وأهم العوامل المؤثره فيه.

ومن خلال هذه الدراسه - يتم التركيز علي مصادر أدله إثبات المراجعة ونوعيتها كعامل من العوامل التي تراها الباحثه تؤثر علي جوده عمليه المراجعة ، وبالتالي فإن هذه الدراسه تناقش المدى الذي تتأثر فيه جوده عمليه المراجعة بمصدر ونوعيه أدله إثبات المراجعة.

طبيعته المشكله:-

مما لا شك فيه أن وظيفه المراجع هي إبداء رأي فني محايد عن رأيه في مدى صدق وعداله القوائم الماليه للشركه محل المراجعة ، كما أن هذا الرأي الذي يبديه المراجع في القوائم الماليه لا بد أن يكون مبنيا علي أساس سليم يعطي الدليل علي بذل المراجع للعنايه المهنيه المعقوله في سبيل إصداره لهذا الرأي الذي يشملته تقرير المراجعة ، وفي سبيل ذلك يتعين علي المراجع جمع أكبر قدر من أدله الإثبات من خلال الفحص والملاحظه والإستفسارات والمصادقات حتي تكون أساسا معقولا لرأي المراجع في القوائم الماليه محل الفحص وهذه الأدله ينبغي أن تكون كافيه ومقنعه ، حيث تشير كلمه "كافيه" إلي كميه الأدله التي يحصل عليها المراجع ، أما كلمه "مقنعه" فتشير إلي نوعيه هذه الأدله ودرجه الإعتماد عليها.

وبناء علي ما سبق تتمثل المشكله الرئيسيه للبحث في الإجابة علي التساؤل الرئيسي للبحث:-

"هل تؤثر مصدر ونوعيه أدله الإثبات علي جوده عمليه المراجعته؟".

أهميه البحث:-

تكمن أهميه هذه الدراسه في أنها تساهم في مجال أدبيات المحاسبه والمراجعته بصفه عامه ، وبصفه خاصه ما يخص العوامل المؤثره علي جوده عمليه المراجعته بصفه خاصه ، وذلك نظرا لأهميه موضوع جوده المراجعته وإختيار أكثر العوامل المؤثره عليها.

حدود البحث:-

لم تتناول الباحثه تأثير بقيه العوامل علي جوده المراجعته ، حيث ركزت الدراسه علي تأثير أدله الإثبات علي جوده المراجعته كعامل مؤثر علي جوده عمليه المراجعته.

فروض البحث:-

يقوم البحث علي فرضين رئيسيين تهدف الباحثه لإختبارهما:-

1-توجد علاقته ذات دلالة إحصائية بين نوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها وبين جوده المراجعته.

2-توجد علاقته ذات دلالة إحصائية بين كميته أدله الإثبات التي يتم جمعها وبين جوده عمليه المراجعته.

هيكـل البـحث :-

يتم تقسيم البحث إلي ثلاثه أجزاء :-

1- الإطار النظري ويشمل :-

1\1- التعريف بجوده عمليه المراجعـه :-

1\1\1- مفهوم جوده عمليه المراجعـه.

2\1\1- أهميه جوده المراجعـه.

1\2- التعريف بأدله الإثبات في المراجعـه :-

1\2\1- ماهيه أدله الإثبات في المراجعـه.

1\2\2- أنواع أدله الإثبات وطرق الحصول عليها.

1\2\3- خصائص أدله إثبات المراجعـه.

1\3- معايير المراجعـه الدوليه والمصريه التي تناولت موضوع أدله إثبات المراجعـه :-

1\3\1- معيار المراجعـه الدولي رقم 500 .

1\3\2- معيار المراجعـه المصري رقم 500.

1\4- الدراسات السابقة:-

1\4\1- الدراسات السابقة التي تربط بين نوعيه أدله الإثبات وجوده عمليه المراجعة .

1\4\2- الدراسات السابقة التي تربط بين كم أدله الإثبات وجوده عمليه المراجعة.

1\4\3- تحليل الدراسات السابقة.

2- الدراسه الميدانيه:-

2\1- الأداة الرئيسييه للدراسه.

2\2- مجتمع وعينه الدراسه.

2\3- الأساليب الإحصائيه المستخدمه.

3- النتائج والتوصيات.

1- الجزء النظري:-

1\1- التعريف بوجوده عمليه المراجعة:-

حظي موضوع جوده المراجعة بإهتمام كبير من الباحثين في مجال المراجعة ، وذلك بسبب أن جوده المراجعة تعد السند الأساسي لثقه المستثمرين في المعلومات الماليه ، كما أنها تلعب دورا تكامليا في المساهمه في النمو الإقتصادي وإستقراره المالي.

ولغرض فهم جوده المراجعة حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جوده المراجعة وبعض العوامل التي تؤثر فيها ، ويعد تحديد العوامل التي تؤثر في جوده المراجعة أمرا ذو أهميه خاصه في الوقت الحالي ، وذلك بعد ظهور مشاكل ماليه في عدد من كبري منشآت الأعمال علي مستوي العالم، الأمر الذي أرتبط بمصداقيه وجوده عمل المراجع الخارجي .

ولكنه لم يتم تحديد مفهوم واضح لتعريف جوده عمليه المراجعة ، وذلك للأسباب التاليه:- (1)

1- الطبيعه النسبيه لجوده عمليه المراجعة وتعدد الأطراف المهتمه بها.

2- كون جوده خدمه المراجعة أمرا غير ملموسا ويصعب تحديد قيمتها الماديه.

3- التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمه من وقت لآخر.

وقد أختلف مفهوم جوده المراجعة من قبل الباحثين ، وذلك ما يتم عرضه كما يلي:-

عرف البعض (2) جوده المراجعة علي أنها مفهوم واسع ومع ذلك يمكن تعريفها بأنها احتمال قيام مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم الماليه والتقرير عنها.

كما عرفها البعض الآخر (3) علي أن جوده المراجعة تعني الإلتزام بالمعايير المهنيه للمراجعة ، وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة ، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنيه لتنظيم مهنة المراجعة والمحافظة علي حياد ونزاهه المراجع.

أما بعض الباحثين (4) قاما بقياس جوده المراجعة بمدى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والخاصه بالتقرير ، كما عرفها البعض الآخر (5) علي أنها تتمثل في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلي إشباع إحتياجات مستخدمي القوائم الماليه ، وذلك في حدود القيود العمليه والإقتصادييه لبيئه المراجعة ، وأكد علي أن جعل إحتياجات المستخدمين مقياسا لجوده المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير بشكل مستمر مما يحقق تلك الإحتياجات ، ويسد الفجوه بين ما تقدمه المهنة ويتوقعه المستخدمون، وبالتالي زياده رضاه المجتمع عن المهنة.

2111- أهميه جوده المراجعة:-

كان للسقطات والفضائح الماليه واسعه الإنتشار والتي حدثت في السنوات الأخيره للشركات الأمريكيه الكبرى - وبخاصه تلك التي حدثت في الولايات المتحده الأمريكيه كبير الأثر في القضاء علي الثقه في مهنة المحاسبه والمراجعة ، حيث أُلقت المخالفات الماليه الجسيمه التي قامت بها

شركات كبري مثل شركات Enron,WorldCom بظلالها الكثيفه علي مهنة المحاسبه والمراجعه، فمن ناحيه فتحت الباب واسعا أمام الإتهامات التي يوجهها البعض للمهنة ، ومن ناحيه أخري وجهت إنتقادات عنيفه للمراجعين المسئولين عن مراجعه حسابات تلك الشركات مثل مكتب المراجعه الشهير Arthur Anderson والتي كان من مؤداها إختفاء ذلك المكتب من علي الساحة ...كل ذلك أثار التساؤلات حول جوده عمليات المراجعه وجوده عمليات إعداد التقارير الماليه ، وللتغلب علي تلك الضغوط زادت العوامل التي تعني بموضوع جوده المراجعه ، ويرى البعض (6) أن أهميه جوده عمليه المراجعه تنبع من:-

1- زياده الثقه في تقرير المراجع ومصداقيه القوائم الماليه.

2- زياده التنافس في سوق المراجعه والمحاسبه.

3- تدعيم حوكمه الشركات Corporate Governance.

4- المساهمه في تضيق فجوه التوقعات في المراجعه.

5- التأكيد علي الإلتزام بمعايير المراجعه المهنيه.

6- تخفيض مشكله الوكاله.

7- تعزيز إكثشاف المخالفات والأخطاء الموجوده في القوائم الماليه.

كما يرى البعض الآخر (7) أن أهميه جوده عمليه المراجعه تكمن من أن المنتج النهائي لعمليه المراجعه يتمثل في تقرير مراجع الحسابات والذي يعتمد عليه الكثير من أصحاب المصلحه stakeholders في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم ، ومن هنا فإن جوده المراجعه هي مصلحه مشتركه لجميع الأطراف المستفيدة من عمليه المراجعه، ويمكن تحديد هذه الأطراف كمايلي:-

1- مراجع الحسابات.

2- إداره الشركه.

3- الهيئات الرقابيه.

4- البنوك والقطاعات المصرفيه.

5- الهيئات المنظمه للمهنه.

112- أدله الإثبات في المراجعته:-

112\1- مفهوم أدله الإثبات:-

أدله الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر علي حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقه ما عرض من معلومات ماليه للحقائق الإقتصاديّه ، فمعظم مجهودات المراجع التي يبذلها وهو بصدد إبداء الرأي الفني المحايد يتمثل جوهره في جمع وتقييم أدله وقرائن المراجعته ، فالمراجع يجب عليه جمع تلك الأدله التي تساعده علي الحكم فيما إذا كانت القوائم الماليه قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولإصدار هذه الأحكام والتقديرات فإن علي المراجع الخارجي أن يحقق متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والذي يتطلب جمع أدله الإثبات الكافيه والصالحه من خلال الفحص والملاحظه والإستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم الماليه موضع الفحص ، ومن الضروري أن تتصف أدله الإثبات بالكفايه والمناسبه ، كما أنها يجب أن تشمل إجراءات جمع أدله الإثبات علي الفحص ، الملاحظه ، الإستفسارات ، وذلك لكي تعد أدله الإثبات أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي ، ويقسم البعض أدله الإثبات إلي قسمين رئيسيين:- (11)

1- بيانات محاسبية أساسيه وتشمل كافه بيانات دفاتر اليوميّه ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسميّه المختلفه للعميل.

2- كل معلومات الإثبات الأخرى، وتتم من خلال الفحص المستندي والجرد المادي والعملي لموجودات المنشأه وملاحظات إجراءات التشغيل والإستفسار من الأشخاص المسؤولين.

وتجدر إشاره الباحثه لتعدد التعريفات الخاصه بأدله الإثبات ومن هذه التعاريف(12) أدله الإثبات تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من إتخاذ قرار معين في موضوع خلافي.

كما تعرف أدله الإثبات علي أنها أيه معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقا للمعايير.(13)

من التعريفات السابقه يتضح أنها تشترك جميعها في أن أدله الإثبات هي كل ما يعتمد عليه المراجع أو يؤثر علي حكمه للوصول إلي رأي عن صحه وجديه البيانات المحاسبية والقوائم الماليه ومدى تعبيرها عن نشاط المشروع ومركزه المالي.

12|1- أنواع أدله الإثبات وطرق الحصول عليها(14)

تتمثل أنواع أدله الإثبات وطرق الحصول عليها:-

- 1- الفحص الفعلي
- 2- العينات الإحصائية
- 3- المصادقات
- 4- التوثيق
- 5- الملاحظه
- 6- الإستفسارات
- 7- الإجراءات التحليليه
- 8- إقرارات الإدارة
- 9- إستمراريه المنشأه

1- الفحص الفعلي:- يقصد به الجرد الفعلي للأصول الملموسه ، فعن طريق الجرد والمعاينه يتم التأكد من وجود الأصل بصورة ملموسه ويتم ذلك من خلال العد والوزن والقياس.

وتجدر إشاره الباحثه إلي أن الجرد الفعلي يثبت عدم صوريه الرصيد الممثل للأصل في الميزانيه ، كما أن التأكد من الوجود الفعلي للأصل يجب أن يمتد كذلك للحكم علي حالته ويعني

ذلك أن يكون المراجع القانوني ملماً بالنواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي.

2- العينات الإحصائية:- تستخدم طرق العينات بواسطة المراجعين في أداء كل من الإختبارات الأساسية وإختبارات الرقابه ، وبالنسبه لإختبارات الرقابه تستخدم العينات لتقدير معدلات الخطأ، ومن ثم تساعد في تقييم فعاليه إجراءات الرقابه الداخليه ، وفي إختبارات التحقق الأساسيّه تستخدم العينات لتقدير مبالغ أرصده الحسابات والعمليات.

وينبغي علي المراجع مراقبه المخاطر المرتبطه بإستخدام العينه الإحصائية والتي منها المخاطر الناشئه عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم الماليه ، وكذلك عدم كفايه ومناسبه عينه المراجعه في إكتشاف هذه الأخطاء .

كما يجب علي المراجع مراعاة أنه عند تطبيق المعايير الإحصائية لأغراض الإستنتاج الإحصائي تظهر بعض المشاكل ذات الطبعه الخاصه والتي تحتاج منه إلي إتخاذ قرارات بشأنها مثل إختيار خطه المعايير التي تتلائم مع الهدف من الإختبار (15) ، وتحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسه وحجم العينه المناسب ، ثم بعد ذلك إختيار مفردات العينه وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينه.

3- المصادقات:-

المصادقات هي عباره عن عمليه الحصول علي وتقييم أدله إثبات المراجعه من خلال الإتصال المباشر مع طرف ثالث إستجابيه إلي طلب للحصول علي معلومات بخصوص بند معين يؤثر علي التأكيدات التي قامت الإداره بعملها في القوائم الماليه (16). مصادقات من مصدر مستقل عن المراجع

ينظر لها علي أنها دليل قوي ، إلا أن إستخدام المصادقات لا يصلح في كافه الأحوال ، كما تجدر الإشاره إلي أن المصادقات المكتوبه أكثر مصداقيه من المصادقات الشفويه.

4- التوثيق:-

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجه بالقوائم الماليه ، ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافه السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلي أن أداء العمل قد تم في صوره منظمه ، ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية وهي المستندات التي يتم إعدادها داخل منظمه العميل دون أن يخرج للأطراف الخارجيه، أما المستند الخارجي فيتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمه العميل في عمليات ماليه ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه.

5- الملاحظه:-

في استخدام ملاحظه المراجع لتقييم فعاليه بعض الأنشطة وذلك من خلال تفعيل حواسه مثل المشاهده والسمع واللمس أو متابعه بعض المهام بنفسه ولا يمكن إنكار أهميه الملاحظه بالنسبه للمراجع في بعض الأحوال.

6- المقابلات والإستفسار من العميل:-

قد لا يجد مراجع الحسابات أيه وسيله لإستيضاح حقيقه بعض الأمور سوي الإستفسارات من خلال الموظفين والمسئولين بالمنشأه ، وهي من الوسائل التكميليه لإستكمال عمليه الحصول علي أدله الإثبات ، وعلي الرغم من لجوء المراجع لهذه الوسيله أحيانا إلا أنه لا يمكن النظر للإستفسار كدليل حاسم لأنه لا يخلو من التحيز ، وبالتالي علي المراجع ألا يقبل بالإجابات المعطاه بشكل نهائي بل عليه أن يتأكد من صحتها بنفسه.

7- إجراءات الفحص التحليلي:-

يمكن المراجع من خلال إستعانهه بإجراءات المراجعه التحليليه أن تتوافر له المعرفه من خلال السنوات السابقه لمراجعه للمنشأه مع تخطيط عمليه المراجعه الخاصه بهذا العام ومقارنه المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقه ، يمكن للمراجع أن يضع يده علي التغييرات ، ويمكن أن تتمثل هذه التغييرات

في إتجاهات هامه أو أحداث محدده يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة ، كذلك يتم إستخدام الإجراءات التحليليه كمؤشر مفيد عن الصعوبات الماليه الشديده التي يمكن أن تواجهها الشركه محل المراجعة ، ويجب أن يتم أخذ إحتمال الفشل المالي في الإعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطه بالمراجعة.

8- إستمراريه المنشأه:-

تشير المعايير المهنيه الصادره عن منظمات المحاسبه الدوليه إلي أن مراجع الحسابات أصبح مسئولاً عن تقييم قدره المنشأه علي الإستمرار حيث أن إعداد القوائم الماليه يجري عاده بإفتراض أن المنشأه مستمره في المستقبل ، وعليه نفترض أنه ليس لدي المنشأه النيه أو الحاجه للتصفيه أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام ، ولكن في حاله وجود هذه النيه ، فإن القوائم الماليه يجب أن تعد علي أساس مختلف ، وفي مثل هذه حاله يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم ويجب علي المراجع أن يناقش الإدارة ويأخذ بعين الإعتبار تصرفاتها المستقبليه.

9- إقرارات الإدارة:-

علي المراجع أن يحصل علي إقرارات مكتوبه من الإدارة حول أمور جوهريه للبيانات الماليه في حاله عدم وجود أدله إثبات أخري كافيه وملائمه وأن إمكنيه حصول سوء فهم بين المراجع والإداره سوف يقل عندما تؤكد الإدارة إقراراتها الشفويه كتابه ويتضمن نموذج كتاب التمثيل المرفق الأمور التي يمكن أن تتضمنها الرساله الصادره من الإدارة أو رساله الإدارة التأكيديه خلال عمليه المراجعة ،تقوم الإدارة بعمل عده إقرارات إلي المراجع ، إما من تلقاء نفسها أو بناء علي إستفسارات معينه.

وتجدر إشاره الباحثه إلي أنه في حاله تناقض إقرارات الإدارة مع أدله الإثبات الأخري ، أن يستقصي عن أسباب ذلك وعند الضروره يجب عليه إعادته النظر بمصداقيه الإقرارات الأخري من الإدارة.

11213- خصائص أدله الإثبات:-

أولاً:- كفايه الأدله:-

يتعلق ذلك بكميه الأدله التي يتم جمعها للتحقق من مصداقيه تأكيدات الإدارة المتعلقه بالبيانات الماليه ، وترتبط كميته الأدله بتقدير المراجع لها وبحكمه المهني ، ولكن من خلال مجموعه من العوامل هي:-

1- توقعات المراجع عن التحريفات في البيانات الماليه:-

وهذه التوقعات تتكون نتيجة للإختبارات الأولية قبل وخلال عمليه التخطيط ، وفي حال وجود توقعات عن وقوع تحريفات يتم جمع أدله أكثر ليتم كشف هذه الإنحرافات.

2- قوه ومثانه نظام الرقابه الداخليه للعميل:-

فالعلاقه العكسيه بين قوه ومثانه نظام الرقابه الداخليه وحجم الأدله التي يجمعها المراجع في الإختبارات التفصيليه ، وهذه العلاقه نفسها بين نظام الرقابه وحجم الإختبارات التفصيليه.

3- مستوي الماديه:-

ترتبط الماديه بالأهميه النسبيه للعنصر فالعنصر ذو الأهميه النسبيه يحتاج لأدله أكثر فالعلاقه بينهما طرديه ، ويرتبط مستوي الماديه بمعدل الإنحراف المقبول من قبل المراجع فإذا كان معدل الإنحراف المقبول مرتفع كان مستوي الماديه مرتفع ومن ثم يحتاج المراجع لأدله أقل والعكس صحيح.

4- طبيعه البند أو النشاط الذي يقوم المراجع بمراجعتة والمخاطر المصاحبه له:-

فالعلاقه بين طبيعه البند والمخاطر المرتبطه به من جهه وحجم الأدله علاقه طرديه.

5- العوامل الإقتصاديّه:-

فألوقت والتكلفه عوامل مهمه في عمل المراجع وتؤثر بهذه المهمه.

6- حجم وخصائص المجتمع:-

فالمجتمع الكبير عاده لا يحتاج لأدله أكثر من المجتمع الصغير.

ثانيا:- مصادقيه الأدله:-

تتعلق المصادقيه بوجوده الأدله ونوعيتها فكلما كانت الأدله علي درجه عاليه من الجوده توفرت لها مصادقيه أعلي وتتوفر المصادقيه بتوافر العوامل التاليه:-

1- إستقلاليه مصدر الدليل:- فالعلاقه بين المصادقيه والإستقلاليه في الأدله علاقته طرديه وتصنف الأدله إلي أربع أنواع من حيث الإستقلاليه:-

- الأدله التي يحصل عليها المراجع مباشره بنفسه كالملاحظه أو الفحص .

- الأدله التي يحصل عليها المراجع من مصدر خارجي مباشره مثل المصادقات.

- الأدله التي يحصل عليها المراجع من العميل ولكن مصدرها خارج منشأه العميل مثل فواتير الشراء .

- الأدله التي يحصل عليها المراجع من العميل ولكن مصدرها من منشأه العميل.

2- وقت الحصول علي الدليل:- فالأدله التي يتم جمعها بخصوص الميزانيه مثلا يتطلب تجميعها في نهايه السنه وقرب تاريخ إعداد الميزانيه لتقييم مدي عداله الأرصده في لحظه معينه ، أما بنود قائمه الدخل - مثلا تكون خلال الفتره وتكون الأدله التي يتم جمعها من عينه خلال الفتره أكثر مصادقيه من الأدله التي تكون عن فتره معينه أو جزء من العينه.

3- الموضوعيه:- فالعلاقه بين المصادقيه والموضوعيه طرديه ، وعاده ما تعتبر الأدله الخارجيه أكثر موضوعيه من أدله العميل الداخليه.

4- فعالیه نظام الرقابہ الداخلیہ للعمیل:- فقوہ نظام الرقابہ الداخلیہ تعنی مخاطر أقل ومن ثم أدلہ موثقہ أكثر.

5- کفائہ الأفراد الذین یمدون المراجع بالمعلومات:- فالإستقلالیہ ودقہ المعلومات ترتبط بكفائہ الأفراد الذین یقومون بالعمل.

6- المعرفہ المباشرة لدي المراجع:- فكلما كانت الأدلہ تم جمعها بمعرفہ المراجع أو فريق العمل كانت أكثر مصداقیه مما لو تم الحصول علیها من خلال موظف المنشأه.

ثالثا :- مناسیہ الأدلہ:-

أي مدي إرتباط الأدلہ بهدف المراجعہ للحصول علي إستنتاج مناسب حول البند الذي يتم مراجعته مثل هدف التحقق من الوجود فالدلیل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظه. وعدم مناسیہ الدلیل قد يؤدي إلي تكلفه ووقت غير ضروريين.

113- معایر المراجعہ الدولیہ والمصريه التي تناولت موضوع أدلہ الإثبات:-

1131- معیار المراجعہ الدولي رقم 500:-

يعد الغرض الرئيسي من هذا المعيار توفير إرشادات لكمیة ونوعیة أدلہ الإثبات التي يتم الحصول علیها عن القيام بعملیة مراجعہ البيانات الماليه وإجراءات الحصول علي هذه الأدلہ.

فعلي المراجع أن يحصل علي أدلہ إثبات كافيہ وملائمه لكي يستطيع أن يتوصل إلي إستنتاجات معقولہ لتكون الأساس الذي يبني علیها رأیة المهني ويتم الحصول علي أدلہ الإثبات من مزيج مناسب من إختبارات الرقابہ ومن الإجراءات الجوهریة، كما يذكر المعيار أهم العوامل التي تؤثر علي إجتهد المراجع حول كفايہ وملائمه أدلہ الإثبات:-

1-تقدير المراجع لطبيعته المخاطر الملازمه علي مستوي البيانات الماليه.

2-طبيعته النظام المحاسبي ونظم الضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابه.

3- الأهميه النسبيه للبند الذي يتم إختباره.

4- الخبره التي تم الحصول عليها من عمليات المراجعته السابقه.

5- مصدر وموثوقيه المعلومات المتوفره.

كما ذكر المعيار أن أدله الإثبات تكون أكثر إقناعا عندما تكون مفردات الأدله التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفه أو ذات طبيعته مختلفه، متوافقه حيث يحصل المراجع علي درجه متراكمه من الثقة أعلي من تلك التي يحصل عليها من بنود أدله الإثبات التي تؤخذ بشكل فردي.

11312- معيار المراجعته المصري رقم 500:-

يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بما يمكن أن يمثل أدله مراجعه في عمليه مراجعه القوائم الماليه ، وكذا عن كميته ونوعيه أدله المراجعته التي ينبغي الحصول عليها وإجراءات المراجعته التي يستخدمها مراقب الحسابات للحصول علي أدله المراجعته هذه.

حيث ينص المعيار علي أنه ينبغي علي مراجع الحسابات الحصول علي أدله مراجعه كافيه وملائمه حتي يتوصل إلس إستنتاجات معقوله تمكنه من ن يقوم ببناء رأي المراجعته عليها.

وقد تناول المعيار كل من :-

-مفهوم أدله المراجعته.

-أدله المراجعته الكافييه والملائمه.

-إستخدام التأكيدات للحصول علي أدله المراجعته.

1133- الإصدارات المهنية:-

جاءت معايير العمل الميداني من مجموعته معايير المراجعة المتعارف عليها بعنوان أدله الإثبات وأوراق العمل في المراجعة ، وذلك بغرض إبداء رأي فني سليم حول القوائم المالية الختامية محل الفحص ، إضافة إلي أوراق العمل التي يستخدمها المراجع التي تمثل كل الأدله والقرائن التي قام بجمعها لإظهار ما قام به من عمل.

حيث ينص المعيار علي "يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص"

-العدد الكافي من الادلة يعتمد على التقدير المهني للمراجع.

-هو القدر الكافي ليكون اساسا معقولا لرأي المراجع في القوائم المالية

114- الدراسات السابقة:-

114\1-الدراسات التي تتناول أثر نوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي

بجمعها علي جوده عمليه المراجعة:-

1- دراسه Christensen,2016(17)

بعنوان "Understanding audit quality :Insights from audit professionals&investors "

تهدف هذه الدراسة إلي بحث العوامل التي تتحدد بناء عليها جوده عمليه المراجعة وذلك من وجهه نظر المراجعين والمستثمرين ، وتستعين هذه الدراسة بعوامل جوده عمليه المراجعة من خلال تعليمات مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه (PCAOB) كأحد التبغات الرئيسييه لإصدار القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وتتمثل في :-

- سنوات الخبرة.

- ساعات التدريب.

- عدد الإستشارات التي قام بها المكتب.

- تخصص المكتب في عمليات المراجعة.

- نتائج ملاحظات مجلس الـ (PCAOB).

وقد توصلت الدراسة إلي أن العوامل التي تكفل جوده المراجعة (من وجهه نظر

المراجعين):-

1 - الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليه.

2 - الخصائص الشخصية للمراجع.

3 - أداء فريق المراجعة.

4 - جوده القوائم الماليه.

أما من وجهه نظر المستثمرين ، فإن العوامل التي تكفل جوده عمليه :-

1-تدريب المراجع.

2- أتعاب المراجع.

3- تخطيط عمليه المراجعة.

4- تقرير المراجعة.

2- دراسة Veena L. Brown, 2016 (18)

بعنوان " Audit quality indicators: Perceptions of junior level auditors"

تهدف هذه الدراسة إلي تحسين جوده عمليه المراجعة وبصفه خاصه في سوق المحاسبه والمراجعه الأمريكي ، وقد أصدر مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB ثمانيه وعشرون مؤشرا لجوده عمليه المراجعة (AQI) ذو ثلاثه أبعاد:-

1- متخصصي عمليه المراجعة (القائمين علي عمليه المراجعة).

2- عمليه المراجعة (التخطيط - التنفيذ).

3- نتائج عمليه المراجعة (التقرير).

وقد توصلت هذه الدراسة إلي ضروره الإستعانه بمؤشرات الـ (PCAOB) والتي جاءت ببعض الدراسات السابقه في تخطيط عمليه المراجعة بما يشمله من عمليه تحديد أدله الإثبات التي يتم جمعها ثم مرحله التنفيذ لعمليه المراجعة والتي تشمل علي عمليه الجمع الفعلي لأدله الإثبات بما يشكل أهميه لهذه الأدله (كما ونوعا) علي جوده عمليه المراجعة.

3-- دراسة Melissa Carlisle, 2015 (19) :-

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

تهدف هذه الدراسة لمناقشه تأثير قنوات الإتصال بين المراجع وإداره شركه العميل كأسلوب من الأساليب الفنيه لجمع أدله الإثبات ، وكيفيه تقييم المراجع لأدله الإثبات وفقا للطريقه التي حصل بها علي المعلومات من إداره العميل ، وبالتالي مدي التركيز الذي يوليه المراجع لمصدر أدله الإثبات ، وهنا ينبغي علي المراجع الخارجي أن يفرق بين الإتصالات المكتوبه (عن طريق البريد الألكتروني مثلا) ، وبين الإتصالات الشخصيه (face to face)

حيث أن هذه الطريقة الأخيره تعطي ملامح أكثر وضوحا عن إداره الشركه ، وبالتالي تكون أدله الإثبات أكثر إقناعا بالنسبه للمراجع الخارجي .

وقد توصلت الدراسه إلي أن حكم المراجع الخارجي علي أداء الشركه مرهون بالطريقه التي يحصل بها علي المعلومات (كدليل إثبات) وبما ينعكس علي إجراءات المراجعه التي يخطط المراجع الخارجي لأدائها ، وبما له من تأثيره الإيجابي علي تحسين إجراءات كشف الغش أو التقرير عنه، بما لذلك من تبعاته الإيجابيه علي جوده عمليه المراجعه.

4-- دراسه Mohamed.Abulgasam,2014 :- (20)

بعنوان "Does audit evidence type effects on quality of auditor's opinion"

تهدف هذه الدراسه إلي مناقشه تأثير نوعيه أدله الإثبات التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها علي جوده القرار الذي يتخذه المراجع عن القوائم الماليه لشركه عميل المراجعه ، وقد تم الإستعانه بالدراسه الميدانيه من خلال توزيع قائمه إستقصاء بغرض جمع البيانات ، وذلك بهدف قياس مدى إدراك المراجعون الخارجيون والداخليون ومراجعو الضرائب لأهميه أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها والذي يتبلور تأثيرها في نهايه عمليه المراجعه علي تقرير المراجع .

وقد توصلت هذه الدراسه لوجود تأثير فعلي لنوعيه أدله الإثبات التي يضطلع المراجع بمهمه جمعها- علي رأي هذا المراجع الذي يبديه في تقريره، وقد كان تركيز الباحث في هذه الدراسه من خلال الناحيه التطبيقيه علي ما يحدث في سوق المحاسبه والمراجعه الليبي ورصد الأحداث من منتصف السبعينات حتي نهايه سنه 2010.

5-- دراسة محمد حسن خضير، 2013:-- (21)

بعنوان "حبه أدله الإثبات الألكترونية وتأثيرها علي أهداف وإجراءات التدقيق - دراسة تحليليه لعنه من مراقبي الحسابات":-

تهدف هذه الدراسة لتوفير الطقس العام الذي يمكن مراجع الحسابات من القيام بدوره لإبداء رأيه الفني المحايد بشأن مدي عداله وصدق القوائم الماليه من خلال تحديد المستوي المطلوب من الحصول علي أدله الإثبات الكافيه والمناسبه سواء كانت أدله الإثبات ماديه أم ألكترونيه.

وقد توصلت الدراسة إلي أن أدله الإثبات ذات الطبيعه الألكترونيه يتعين مساواتها بأدله الإثبات التقليديه (ذات الطبيعه الماديه) ، وذلك علي الرغم من أن أدله الإثبات الألكترونيه تختلف عن أدله الإثبات التقليديه من حيث إنشائها ومعالجتها وطريقه تسجيلها وحفظها بالإضافة إلي الإختلاف في طريقه الحصول عليها من خلال إستخدام معدات وتقنيات مناسبه مثل أجهزه الكمبيوتر وملحقاتها.

وتوصي الدراسة بضروره أن يتم تطبيق المعايير المهنيه المتعارف عليها علي أدله الإثبات الألكترونيه شأنها شأن أدله الإثبات التقليديه بما له من آثاره الإيجابيه علي جوده عمليه المراجعه.

6- دراسة أرزاق أبوب محمد، 2008(22)

وتأتي هذه الدراسة بعنوان " مخاطر المراجعه ومحالات مساهمه المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم الماليه في عمليه المراجعه":-

تهدف هذه الدراسة إلي زياده جوده عمليه المراجعه من خلال إصدار المراجع لرأي عادل وسليم بصدده صحه وعداله القوائم الماليه للشركات محل المراجعه وذلك من خلال تقليل المخاطر التي تجابه المراجع أثناء قيامه بفحص القوائم الماليه وذلك من خلال التعامل بأحد أنواع أدله الإثبات والمتمثل في المعايينه الإحصائيه بما له من تأثير علي مخاطر القوائم الماليه.

وقد توصلت الدراسة إلي أنه يجب زياده إجراءات الفحص التحليلي بجانب المعاينات الإحصائية والتقارير عن أوجه العجز أو التقصير في نظام الرقابه الداخليه للشركه محل المراجعه ، كما

توصي الدراسة بضروره قيام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنيه الواجبه أثناء جمعه لأدله الإثبات من خلال إستعانتة بأسلوب المعاينه مع ضروره إمام مراجع الحسابات بالمصطلحات الإحصائية وتحديد مستويات الثقة مقدما لنجاح العينه قبل البدء في مراجعه العمليات الماليه للتحقق من مخاطر عمليه المراجعه.

7- دراسة هاني فرحان الزايغ، 2006:- (23)

بعنوان " دور المراجع الخارجي في تقييم أدله الإثبات لإبداء الرأي علي القوائم الماليه وفقا لمعايير المراجعه الدوليه" :-

تهدف هذه الدراسة إلي بحث دور المراجع الخارجي في تقييم أدله الإثبات لإبداء رأي فني محايد عن القوائم الماليه للعميل، وقد قام الباحث بتوزيع قائمه إستقصاء علي 85 مراجع حسابات ، وقد أظهرت النتائج أنه علي مراجعي الحسابات بذل العناية المهنيه الواجبه عند تقييم أدله الإثبات من خلال المراجعه التحليليه ، مقترنه بإستخدام أسلوب العينه الإحصائية في جمع أدله الإثبات مع دراسه النظام المحاسبي لشركه العميل، ونظام الرقابه الداخليه للشركه جيدا ، مع دراسه الأحداث اللاحقه لإعداد القوائم الماليه ، التقديرات المحاسبيه ، ومدى إستمرار المنشأه في القيام بأعمالها الإعتياديه خلال الفتره القادمه والحصول علي خطاب تمثيل من الإدارة يشهد بدقه وإكتمال القوائم الماليه.

وقد توصلت تلك الدراسة إلي أن 55% من أفراد العينه يقومون بإستخدام المصادقات الموجبه أثناء حصولهم علي أدله الإثبات حول أرصده القوائم الماليه ، بينما تقل هذه النسبه فيما يتعلق بالمصادقات السلبيه وأنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين قيام المراجع الخارجي

بتقييم أدله الإثبات الكافيه والملائمه لإبداء رأيه الفني المحاييد علي القوائم الماليه وذلك مقارنة بالمؤهل العلمي والتخصص والجنس.

وقد كانت أهم توصيات هذه الدراسه ضروره قيام المراجع الخارجي بـفلسطين باستخدام أكبر للنسب الماليه والمقارنه بين المعلومات بما يكفل الحصول علي أدله إثبات كافيه تساعده في إبداء رأيه الفني المحاييد في القوائم الماليه للشركه محل المراجعه (شركه العميل) وبما له من تأثيره الإيجابي علي جوده المراجعه.

11312- الدراسات التي تتناول تأثير حجم أدله الإثبات التي يتم جمعها علي جوده عمليه المراجعه:-

8-دراسه Jeroew Van,2016:- (24)

بعنوان:- **Opportunities to improve the measurement of audit quality**

تهدف هذه الدراسه -من ضمن الدراسات التي تهدف إلي بحث العوامل المؤثره علي جوده عمليه المراجعه وبحث محركات جوده المراجعه، وبحث أهم مسببات إخفاقات عمليه المراجعه، وذلك من خلال إستعراض مجموعه من الدراسات السابقه بالإضافة للدراسه الميدانيه.

وقد توصلت الدراسه إلي أن كميته أدله الإثبات التي يضطلع مراجع الحسابات بمهمه جمعها من شأنها التأثير علي جوده عمليه المراجعه.

وتوصي الدراسه بضروره أن يقوم مراجعو الحسابات بتحليل التكلفة العائد قبل إتخاذ قرار بزياده عدد أدله الإثبات التي يتم جمعها حتي لا يؤثر ذلك سلبا علي جوده عمليه المراجعه.

9-دراسه 2015,Stefen (25)

**Audit evidence –necessity to qualify a pertinent
opinion** بعنوان

تهدف هذه الدراسه إلي التركيز علي عمليه جمع أدله الإثبات طبقا لتعليمات معايير المراجعه الدوليه ISA وذلك لكي يكون المراجع أكثر إطمئنانا وهو بصدد إبداء رأيه الفني المحايد عن مدي صدق وعداله القوائم الماليه للشركه.

وقد توصلت الدراسه إلي أن كل من كم وكيف أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها يؤثر علي نوعيه التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي.

وقد توصلت الدراسه إلي أن في حاله أدله الإثبات الألكترونيه التي يقوم المراجع بجمعها يقل حجمها ، وتقل مخاطر وجود أخطاء في التقرير.

10- دراسه 2014,Marian Mentz --: (26)

**"An integrated audit evidence planning model to quantify the
extent of audit evidence"** بعنوان

يهدف ذلك البحث إلي تطوير نموذج متكامل لتخطيط عمليه جمع أدله الإثبات ، وذلك من خلال إستطلاع مجموعه من الدراسات السابقه ، ومن خلال الإستعانه بنموذج كمي يحدد حجم أدله الإثبات التي ينبغي علي المراجع جمعها ، ويقوم هذا النموذج علي أساس العلاقه التبادليه التعويضييه ما بين إختبارات وسائل الرقابه الداخليه والإجراءات الجوهرية للمراجع.

وقد توصلت الدراسه من خلال ذلك النموذج إلي إطار لممارسه مرنه للحكم الشخصي للمراجع وهو بصدد جمع وتنويع أدله الإثبات - مع الأخذ في الإعتبار للعلاقه التبادليه بين نطاق إختبارات وسائل الرقابه الداخليه والإجراءات التحليليه الجوهرية بالتزامن مع تقدير مخاطر عمليه المراجعه بما ينعكس بالإيجاب علي جوده عمليه المراجع.

11- دراسة) Mengcheng,2012 (27)

Does joint Audits improve or impair "

بعنوان

"Audit quality

تهدف هذه الدراسة إلي بحث أثر عمليات المراجعة المشتركة في تحسين جوده عمليه المراجعة من خلال تعزيز دقه أدله الإثبات التي يتم جمعها .

وقد توصلت الدراسة إلي أن المزيد من أدله الإثبات التي يتم جمعها من خلال اثنين من المراجعين من شأنها التآتي تأثيرا إيجابيا علي جوده عمليه المراجعة .

كما توصلت الدراسة إلي أن فعاليه عمليه المراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بكميه أدله الإثبات التي يتم جمعها ، مع التوصيه بضروره التنسيق بين كل من مراجعي فريق المراجعة المشتركة في عمليه جمع أدله الإثبات حتي لا يحدث تكرار لبعض أدله الإثبات التي يتم جمعها من قبل كل طرف .

12 -- دراسة Ana Morariu,2010 (28)

بعنوان :- "Audit evidence –Top argument for final audit opinion"

وتهدف هذه الدراسة للتأكيد علي أهميه أدله الإثبات وجودتها وماهيه الوسائل المستخدمه لتقييم هذه الأدله وما أثر ذلك علي تقرير المراجع ، وتؤكد هذه الدراسة علي عدم إستعانتها بنموذج رياضي لتقييم جوده أدله الإثبات ، حيث يري الباحث من خلال هذه الدراسة أن تقييم المراجعون لأدله الإثبات يعتمد علي التقدير المهني لكل مراجع في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها، كما تري الدراسة أن نوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها تضع الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه .

وقد توصلت الدراسة إلي أن تحديد المراجع لكميه أدله إثبات المراجعة يعتمد علي عده

عوامل منها:-

- معرفه المراجع المسبقه لشركه العميل محل المراجعه.

- معرفه المراجع المسبقه لمجال الصناعه التي تعمل بها شركه العميل.

- المخاطر المحيطه.

كما أن ملائمه أدله الإثبات التي يتم جمعها هي التي تكفل جوده أدله الإثبات وجوده عمليه المراجعه ككل.

13- دراسه معتر هلالى أحمد شاور، 2009: (29)

بعنوان "برنامج المراجعه ودوره في الحصول علي أدله إثبات كافيه لتحقيق أهداف

المراجعه":-

تهدف هذه الدراسه إلي تناول تأثير برنامج المراجعه ودوره في الحصول علي أدله الإثبات الكافيه لتحقيق أهداف المراجعه ، وتربط الدراسه - ربطا مباشرا - ما بين حصول المراجع علي أدله الإثبات غير المناسبه وبين إصداره لرأيا غير سليم (غير مناسب) عن القوائم الماليه للشركه محل المراجعه ، وقد قامت الدراسه باختبار ثلاثه فرضيات رئيسيه:-

1- وجود برنامج فعال يؤدي إلي الحصول علي أدله إثبات ملائمه.

2- وضع المراجع الخارجى لبرنامج مراجعه ملائمه يسهل من عمليه مراجعه القوائم الماليه.

3- الحصول علي أدله إثبات ملائمه وكافيه يؤدي إلي تحقيق أهداف المراجعه.

وقد توصلت الدراسه إلي أن برنامج المراجعه الفعال يمكن المراجع من الحصول علي أدله الإثبات الكافيه وإتخاذ القرار السليم بشأن صدق وعداله القوائم الماليه.

كما توصلت الدراسه إلي وجود علاقته طرديه ما بين أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجى بجمعها وبين قوه نظام الرقابته الداخليه للشركه محل المراجعه(شركه العميل) ، فعندما يكون نظام

الرقابه الداخليه للشركه سليم فإن أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها تكون موثوق بها بما ينعكس علي جوده عمليه المراجعه ككل.

14- دراسه Yasuhrio,2005 (30)

The role of audit evidence in strategic audit

بعنوان

تهدف هذه الدراسه إلي فحص مخاطرالمراجعه ومكوناتها ، وإرتباطها بحجم أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها وذلك من خلال قيامه بعمليه المعاينه الإحصائيه.

وقد توصلت الدراسه إلي أن المخاطر المتأصله لعمليه المراجعه تزداد بزياده حجم أدله الإثبات ، لا سيما أن الشركه لديها إتجاهها نحو ممارسه المحاسبه الإحتياليه ، كما تزداد مخاطر الإكتشاف عندما يقل حجم أدله الإثبات.

15- دراسه يوسف محمود حريوع،2004:- (31)

بعنوان" دور المراجع الخارجي في تقويم أدله الإثبات في عمليه المراجعه بالرغم من أن

معظمها هي أدله مقنعه وليست حاسمه" :-

تهدف هذه الدراسه لتناول الدور الهام الذي تلعبه أدله الإثبات الكافيه والملائمه في التحسين من أداء عمليه المراجعه ، حيث يجب أن تكون أدله الإثبات كافيه ومتنوعه ، إلا أن الباحث من خلال هذه الدراسه يري أن معظم أدله الإثبات هي مقنعه وليست حاسمه أو نهائيه وذلك لعدده أسباب:-

1- القيود المتأصله أو الملازمه عند تطبيق النظام المحاسبي وتصميم نظام الرقابه الداخليه لأي شركه ، ومدي معقوليه التقديرات المحاسبية التي أتبعها إداره الشركه في إعداد القوائم الماليه وتأثيرات عمليات الأطراف ذوي العلاقه .

2- مخاطر إستخدام أسلوب المعاينات الإحصائيه.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع علي أدله الإثبات المقنعه ، ويسترشد المراجع الخارجي ببعض المؤشرات التي تشير لجوده إقناع أدله الإثبات:-

* المناسبه * إستقلال المصدر * المعرفه المباشره للمراجع

* الصلاحيه * فعاليه الرقابه الداخليه * مؤهلات من يقدم المعلومات * موضوعيه الأدله
وبعدها عن التحيز.

تحليل الدراسات السابقه:-

يمكن للباحثه أن تلخص أهم النقاط التي تم التوصل لها من خلال تحليل الدراسات السابقه كما يلي:-

1-تري معظم هذه الدراسات أن هناك تأثير مباشر لطريقه جمع ونوعيه أدله الإثبات علي جوده عمليه المراجع.

2- هناك بعض الدراسات التي تقتصر في رؤيتها لجوده عمليه المراجع علي جوده تقرير المراجع فقط مع إهمال بقيه العوامل المؤثره علي جوده المراجع.

3-تختلف الدراسات في تناولها للعوامل المؤثره علي جوده عمليه المراجع من دراسه لأخري ، وذلك نظرا لعدم وجود دراسات تحسم أهم العوامل التي تؤثر علي جوده عمليه المراجع.

4-هناك بعض الدراسات التي تستعين بمؤشرات الـ(AQI) الخاصه بمجلس الـ(PCAOB) في تحديد العوامل المؤثره علي جوده عمليه المراجع.

5-تتنوع الدراسات التي تتناول أثر عمليه جمع أدله الإثبات علي جوده عمليه المراجع ما بين دراسات تهتم بكم أدله الإثبات التي يتم جمعها، ودراسات تهتم بنوعيه أدله الإثبات التي يتم جمعها.

6- تري بعض الدراسات أنه يجب أن تشمل عملية جمع أدلة الإثبات علي جميع أنواع أدله الإثبات التي يمكن جمعها بصرف النظر عن قوتها..وتري الباحثه أن ذلك لا يراعي تحليل التكلفه العائد **cost-benefit Analysis**.

7- جاءت معظم الدراسات لتؤكد علي عدم جدوي وجود نموذج كمي يمكن توحيدده علي ممارسات مراجعي الحسابات ليحدد كم أدله الإثبات حيث يبيت هذا الأمر متروكا للتقدير الشخصي لكل مراجع وفي ضوء بذله للعنايه المهنيه الواجبه - في ضوء المعايير المهنيه المتعارف عليها، بالإضافة إلي عوامل أخري مثل:-

-المعرفه السابقه بشركه العميل.

-تخصص مكتب المراجعه في عمليات المراجعه.

-نظام الرقابه الداخليه للعميل.

2- الدراسه الميدانيه:-

21- الأداه الرئيسيه للدراسه:-

قامت الباحثه بالإعتماد علي قائمه الإستقصاء كأداه رئيسيه للدراسه الميدانيه ، وقد تم تقسيم طبقاتالقائمه إلي جزئين:-

الجزء الأول:- يحتوي علي الخصائص العامه لمجتمع الدراسه مثل المؤهل العلمي ، التخصص ، الوظيفه ، سنوات الخبره.

الجزء الثاني:- يتكون من محورين رئيسيين والتي تشمل في طياتها العبارات التي تعبر عن الفروض الرئيسيه للبحث.

وبذلك يكون عدد العبارات المكونه للقائمه 18 عباره ، وذلك وفقا لمقياس ليكارت.

212- مجتمع وعينه الدراسه:-

يتكون مجتمع الدراسه من مكاتب المراجعة، الأكاديميين بأقسام المحاسبه بكليات التجاره المصريه ، أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات ، وقد قامت الباحثه بتوزيع (75) قائمه إستقصاء علي مجتمع الدراسه ، وقد تم الحصول علي 53 قائمه صحيحة وقابله للإعتماد عليها في التحليل.

عينه الدراسه

الطبقات	نوع مجتمع الدراسه	حجم مجتمع الدراسه	عينه الدراسه
المراجعون الخارجيون	مجتمع محدود	450	25
الأكاديميون	مجتمع محدود	230	30
مراجعو الجهاز المركزي للمحاسبات	مجتمع محدود	20
جمله عينه الدراسه			75

توزيع عينه الدراسه حسب المؤهل العلمي

عينه الدراسه			
مراجعو الجهاز المركزي	أكاديميون	مراجعون خارجيون	المؤهل
1	18	2	دكتوراه
2	12	7	ماجستير
1	...	3	دبلوم
16	...	13	بكالوريوس

توزيع عينه الدراسه حسب المركز الوظيفي

مراجعي الجهاز المركزي		الأكاديميين بقسم المحاسبه		المراجعين الخارجيين	
العدد	المركز الوظيفي	العدد	المركز الوظيفي	العدد	المركز الوظيفي
5	رئيس قطاع	15	أستاذ	13	شريك
8	مدير عام	10	مدرس	3	مراجع رئيسي
7	رئيس شعبه	5	مدرس مساعد	9	مراجع أول

توزيع عينه الدراسه حسب سنوات خبره

مراجعي الجهاز المركزي	الأكاديميون	المراجعين الخارجيين	
4	15	5	أقل من 5 سنوات
8	13	8	من 5-10 سنوات
8	2	12	أكثر من 10 سنوات

2\3- الأساليب الإحصائية المستخدمه:-

تم الإعتماد علي البرنامج الإحصائي SPSS وذلك للحصول علي نتائج أسلوب التكرارات والنسب المئوية بالإضافة لمجموعه من الإحصاءات الوصفيه تتمثله في الوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، بالإضافة لإستخدام الإنحدار الخطي.

أولاً:- الإختبارات الإحصائية:-

معامل الثبات ألفا كرونباخ:-

مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات		أكاديميون قسم المحاسبه		المراجعين الخارجيين		
معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	
** 0,61	0,84	** 0,34	0,52	** 0,37	0,62	الفرض الأول
** 0,54	0,52	** 0,34	0,55	** 0,36	0,54	الفرض الثاني
1,15	1,36	0,68	1,07	0,73	1,16	جمله

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحتوى والإتساق الداخلي لفروض الدراسه بلغ علي التوالي 1,16 ، 1,07،1,36 لكل من المراجعين الخارجيين والأكاديميون ، ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبه، مما يدل علي الثبات المتوقع لإتجاهات الإجابات لدي المستقصي أرائهم بالعينات محل الدراسه ، الأمر الذي أنعكس أثره علي الصدق الذاتي حيث بلغ علي التوالي 0,73،0,68،1,15.

اختبارات مدي الثبات:-

قياس مدي صدق إجابات المستقصي منهم عن الفرض الأول :-

وينص الفرض علي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها وبين جوده المراجعة.

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوي المعنويه
1	قيام المراجع بالمقارنه مابين المعلومات الماليه مع المعلومات المشابهه للصناعه كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.	0,630	0,000
2	قيام المراجع بمقارنه بيانات العمل الفعليه مع توقعات العمل كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.	0,586	0,000
3	قيام المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات الماليه المختلفه والفترة الماليه الواحده له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.	0,589	0,000
4	يعتبر إستخدام النسب الماليه للربط بين المعلومات للحصول علي أدله إثبات كافي له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.	0,603	0,000
5	إستخدام أسلوب العينه الإحصائية من قبل المراجع كأسلوب من أساليب جمع أدله الإثبات يؤثر إيجابيا علي جوده عمليه المراجعة.	0,602	0,000
6	يعد إستخدام المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأه محل المراجعة من أدله الإثبات الهامه التي تحسن جوده عمليه المراجعة.	0,586	0,000

0,000	0,725	قيام المراجع بالحصول علي أدله الإثبات الكافيه والملائمه التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعني بالتقدير التقريبي لقيمه أحد البنود له أثره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.	7
0.000	0,590	يؤدي فحص نظام الرقابه الداخليه فحصا جيدا كوسيله من وسائل جمع أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	8

من الجدول السابق- يتضح أن معاملات الإرتباط بين كل عباره من عبارات الفرض البحثي الأول داله عند مستوي دلالة (0,05) ، وكذلك قيمه معامل الإرتباط هي قيمه موجبه غير صفريه مما يدل علي وجود علاقه إرتباطيه موجبه داله إحصائيه ، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم علي الأسئلة متسقه وصادقه.

2- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الثاني:-

وينص الفرض الثاني علي أنه توجد علاقه ذات دلالة إحصائيه بين كميته أدله الإثبات التي يتم جمعها وبين جوده عمليه المراجعة.

الرقم	العبار	معامل الإرتباط	مستوي المعنويه
1	يؤدي قيام مراجع الحسابات بالحصول علي أدله الإثبات بنفسه إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	0 ,586	0.000
2	يؤدي قيام مراجع الحسابات بالإعتماد علي باقي أعضاء فريق المراجعة في الحصول علي أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	0,583	0,000

0,000	0,690	3 يؤدي قيام مراجع الحسابات من خلال حصوله علي أدله الإثبات من خلال إرسال مكاتبات للإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,590	4 يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله إثبات داخلية من داخل منشأة العميل إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,583	5 يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله الإثبات الخارجيه من خارج المنشأة محل المراجعة إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,586	6 تعد المصادقات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,630	7 تعد المصادقات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤدي إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,583	8 تعد الإستفسارات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,602	9 تعد الإستفسارات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي جوده عمليه المراجعة.
0,000	0,586	10 يؤدي قيام المراجع الخارجي بالحصول علي أدله الإثبات من خلال التعامل المباشر مع الإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.

من خلال الجدول السابق - نجد أن معاملات الارتباط داله عند مستوي دلالة (0,05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط قيمه موجبه غير صفريه ، مما يدل علي وجود علاقه ارتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك فإن هناك إتجاها إيجابيا نحو صدق إجابات المستقصي منهم.

جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي للفرض الأول

الرقم	العباره	وسط حسابي	إنحراف معياري	مربع كاي	درجه الحريه	الدلاله	الترتيب
1	قيام المراجع بالمقارنه مابين المعلومات الماليه مع المعلومات المشابهه للصناعه كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.	4,96	0,76	23	3	0.000	1
2	قيام المراجع بمقارنه بيانات العميل الفعليه مع توقعات العميل كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.	3,95	1	15,3	3	0,000	6
3	قيام المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات الماليه المختلفه والفترة الماليه الواحده له تأثيره الإيجابي علي جوده						

3	0,000	3	15,02	0.86	4,2	عملية المراجعة.	
7	0,000	4	15	1,08	3,66	يعتبر استخدام النسب الماليه للربط بين المعلومات للحصول علي أدله إثبات كافي له تأثيره الإيجابي علي جوده عملية المراجعة.	4
4	0,000	3	22	1	4	إستخدام أسلوب العينه الإحصائية من قبل المراجع كأسلوب من أساليب جمع أدله الإثبات يؤثر إيجابيا علي جوده عملية المراجعة.	5
8	0,003	3	21	1,09	3,25	يعد إستخدام المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأه محل المراجعة من أدله الإثبات الهامه التي تحسن جوده عملية المراجعة.	6

2	0,000	3	25	0,79	4,53	قيام المراجع بالحصول علي أدله الإثبات الكافيه والملائمه التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعني بالتقدير التقريبي لقيمه أحد البنود له أثره الإيجابي علي جوده عملية المراجعة.	7
5	0,000	3	15	1	3,97	يؤدي فحص نظام الرقابه الداخليه فحصا جيدا كوسيله من وسائل جمع أدله الإثبات إلي تحسين جوده عملية المراجعة.	8

من الجدول السابق، نجد أن قيمه الوسط الحسابي لمعظم العبارات قد جاءت لتدلل علي موافقه أفراد العينه (المراجعون الخارجيون، الأكاديميون، مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات) علي بنود الفرض الأول، كما أن الإنحراف المعياري يتراوح ما بين (1,09 - 0,76) أي أقل من الواحد الصحيح لغالبية العبارات، كما أن إختبار مربع كاي كان أقل من (0,05) لمعظم العبارات بمعنى موافقه أفراد العينه علي الفرض البحثي الأول.

جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي للفرض الثاني

الترتيب	الدلالة	درجه الحريه	المربع كاي	إنحراف معياري	وسط حسابي	
2	0,000	3	%18	0,64	3,30	1 يؤدي قيام مراجع الحسابات بالحصول علي أدله الإثبات بنفسه إلي تحسين جوده عملياته المراجعته.
4	0,000	3	%34	0,74	2,84	2 يؤدي قيام مراجع الحسابات بالإعتماد علي باقي أعضاء فريق المراجعته في الحصول علي أدله الإثبات إلي تحسين جوده عملياته المراجعته.
6	0,000	3	%35	0,99	4	3 يؤدي قيام مراجع الحسابات من خلال حصوله علي أدله الإثبات من خلال إرسال مكاتبات للإدارة إلي تحسين جوده عملياته المراجعته.
8	0,000	3	%28	1	3,97	4 يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله إثبات داخلية من داخل منشأه

						العمليل إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	
1	0,000	3	%12	0,65	3,50	يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله الإثبات الخارجيه من خارج المنشأه محل المراجعة إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	5
7	0,000	3	%35	1	4	تعد المصادقات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعة.	6
10	0,035	4	%13	1,09	3,25	تعد المصادقات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤدي إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	7
5	0,000	3	%29,1	0,78	4,23	تعد الإستفسارات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعة.	8

3	0,000	3	%13	0,72	3,39	تعد الإستفسارات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي جوده عمليه المراجعته.	9
9	0.000	3	%10	1,06	4,25	يؤدي قيام المراجع الخارجي بالحصول علي أدله الإثبات من خلال التعامل المباشر مع الإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.	10

من الجدول السابق نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقه أفراد العينه علي الفرض الثاني ، ويتراوح الإنحراف المعياري (0,65 - 1,09) وهو أقل من 1 صحيح لمعظم العبارات وهذا يدل على وجود إتساق في إجابات أفراد العينه لمعظم العبارات ، مما يدل على عدم حياد أفراد العينه تجاه العبارات وموافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي ، وبالتالي يؤكد ذلك علي إيجابيه إتجاهات المستقصي منهم علي عبارات الفرض الثاني.

نتائج تحليل الإنحدار الخطي:-

1- بالنسبة للفرض الأول:-

نتيجة الفرض	مستوي الدلالة t	t	مستوي الدلالة f	f	2 R	r
القبول	0,001	4,78	0,000	29,04	0,389	0,798

من الجدول السابق - ومن خلال نتائج تحليل الإنحدار الخطي للفرض الأول - نجد أن قيمه معامل الارتباط 0,798 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية ، كما أنه من خلال قيمه T وهي 4,78 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0,000, كما يتبين من قيمه f المحسوبه والبالغه 29,04 العلاقة خطيه ، حيث تتأثر جوده عمليه المراجعه بنوعيه أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها .

2- بالنسبة للفرض الثاني:

نتيجة الفرض	مستوي الدلالة t	t	مستوي الدلالة f	f	2 R	r
القبول	0,001	3,96	0,000	29,02	0,394	0,695

ويوضح الجدول السابق أن قيمه معامل الارتباط 0,695 حيث توجد علاقة إرتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية ، كما أن قيمه $f = 29,02$ تعني وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0,000 يتبين من قيمه t المحسوبه 3,96 العلاقة الخطيه ، حيث تتأثر جوده المراجعته بمصدر أدله الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها.

تحليل التباين أحادي الإتجاه لمقارنه معنويه الفروق بين إستجابات طبقات مفردات عينه البحث فيما يتعلق بتأثر جوده المراجعته بنوعيه أدله الإثبات التي يتم جمعها)(ANOVA)

الدلالة	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	إنحراف معياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
غيرداله	0,990	0,119	0,19002	4,3828	المراجعون الخارجيون	تأثر جوده المراجعته بنوعيه أدله الإثبات التي يتم جمعها
			0,18966	4,5561	الأكاديميون	
			0,19567	4,4328	مراجعي الجهاز المركزي	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات

المستجيبين في طبقات المراجعين الخارجيين ، الأكاديميين ، مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات نحو تأثير نوعيه أدله إثبات المراجعته علي جوده عمليه المراجعته عند مستوي معنويه أكبر

من (0,05)، نظرا لتجانس اتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه ، والإتجاه الإيجابي نحو الموافقه علي أهميه نوعيه ادله إثبات المراجعه في التأثير علي جوده عمليه المراجعه.

تحليل التباين أحادي الإتجاه لمقارنه معنويه الفروق بين إستجابات طبقات مفردات عينه البحث فيما يتعلق بتأثر جوده المراجعه بنوعيه أدله الإثبات التي يتم جمعها ANOVA

الدلاله	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	الإنحراف المعياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
غيرداله	0,192	1,930		4,2572	مراجعون خارجيون	تأثير كميه أدله الإثبات علي تحسين جوده عمليه المراجعه
				4,2035	أكاديميون	
				4,1999	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات كل من المراجعين الخارجيين والأكاديميين ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، نحو تأثير جوده المراجعه بكميه أدله الإثبات التي يتم جمعها، وبالتالي يثبت صحة الفرض البحثي الثاني ، حيث جاءت الإجابات عند مستوى معنويه أكبر من (0,05) ، نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه وإلتجاه الإيجابي نحو الموافقه علي الفرض البحثي الثاني.

3-النتائج والتوصيات:-

أولاً:- النتائج:-

1-أظهرت نتائج الدراسه الميدانيه أن أكثر أنواع أدله الإثبات الشائع إستخدامها هو إستخدام إجراءات المراجعه التحليليه بأساليبها المختلفه في جمع أدله إثبات المراجعه مثل النسب الماليه ، وأسلوب المقارنات بين المعلومات الماليه...إلخ.

2-يتم الإعتماد علي أسلوب العينه الإحصائية بدرجة كبيره في جمع أدله الإثبات.

3-يركن الكثير من المراجعين الخارجيين للإعتماد علي المصادقات الإيجابيه الخارجيه والإستفسارات الخارجيه، وذلك لكونها أكثر موضوعيه بالمقارنه بالمصادقات الداخليه والمصادقات العمياء .

4-يربط أفراد العينه ما بين جوده عمليه المراجعه وما بين نوعيه أدله الإثبات التي يتم جمعها ، والطريقه التي يتم بها جمع أدله الإثبات.

5-لا يولي المراجعون أهميه لحجم أدله الإثبات التي يتم جمعها ، فهي مسأله يحكمها عده عوامل:-

-حجم المنشأه محل المراجعه.

-نظام الرقابه الداخليه.

-الوقت المتاح للمراجعه.

6- تتأثر عمليه تخطيط وتحديد طبيعه وتوقيت ومدى إجراءات المراجعه علي فهم المراجع لإجراءات والطرق التي تستخدمها الإداره والنظام المحاسبي ونظام الرقابه الداخليه.

7- يعد تجميع وتقييم أدله الإثبات عامل من عوامل جوده عمليه المراجعه ، وليس كل العوامل- إذن فهو ليس بالعصا السحريه التي تعمل علي تحسين جوده عمليه المراجعه دون تضافر بقيه العوامل.

8- ينبغي علي المراجع أن يولي أهميه خاصه لمرحله تخطيط المراجعه (وتحديد أدله الإثبات التي يتم جمعها)، ومرحله التنفيذ الفعلي لعمليه المراجعه (وتجميع أدله الإثبات) مما يؤثر علي جوده عمليه المراجعه.

ثانيا :-التوصيات:-

1-علي المراجع أن يبذل المزيد من العنايه المهنيه للحصول علي وتقييم أدله الإثبات لا سيما أن المراجعه التحليليه بإجراءاتها المختلفه توفر ذلك وبوقت وتكلفه معقوله.

2-ينبغي أن يعتمد المراجع الخارجي علي أكثر من نوع لأدله الإثبات وبالشكل الذي يفعل من نتائج عمليه المراجعه-لا سيما أن صحه التقرير الذي يصدره تعتمد بشكل رئيسي علي طريقه جمع أدله الإثبات ونوعيه أدله الإثبات.

3-علي المراجع الخارجي التركيز في الحصول علي أدله الإثبات الكافيه فيما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقه التي ليس لها تأثير مباشر علي الحسابات.

4-يجب أن يولي المراجع أهميه خاصه لعمليه تقييم نظام الرقابه الداخليه للشركات محل المراجعه(العميل) بما يمكن من تخطيط عمليه المراجعه تخطيطا جيدا ، ويضمن حصوله علي أدله الإثبات الملائمه (كما وكيفا)، وبما يؤثر بشكل إيجابي علي جوده عمليه المراجعه.

5- علي مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبه للحصول علي الأدله الكافيه والتي تخلق القناعه والطمأنينه للأطراف الأخرى المستخدمه للقوائم الماليه بأن المنشأه لديها القدره علي مزاوله نشاطها في الفترات الزمنيه القادمه.

6- علي مراجع الحسابات إدراك أن عمليه جوده عمليه المراجعه هي عمليه متكامله تبدأ من تخطيط عمليه المراجعه حتي إصدار تقرير المراجعه.

قائمه المراجع:-

- 1-د.محمد علي جبران، "العوامل المؤثره في جوده مراجعه الحسابات من وجهه نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوه الثانيه عشره لسبل تطوير المحاسبه في المملكه، قسم المحاسبه، كليه إداره الأعمال، جامعه الملك سعود، 2010.
- 2-Grant,Julia,Bricker,"Audit quality and professional self-regulation:A dilemma perspective and laboratory social investigation",Auditing:Ajournal of practice &theory ,vol.15,No.1,1996
- 3-عادل عبدالرحمن احمد،دراسه تحليليه وتطبيقيه لنظام الرقابه علي جوده عمليه المراجعه، رساله دكتوراه غير منشوره،كليه التجاره، جامعه القايره، 1999.
- 4-Krishnan,Jagan,"The differentiation of quality among auditors:Evidence from the not-for-profit sector",Auditing:Ajournal of practice &theory,vol.19,No.2,2000.
- 5-فهيم أبو العز محمد،" مفهوم جوده المراجعه"، مجله المحاسبه، الجمعيه السعوديه للمحاسبه، العدد 5، أبريل، سنة 2000.
- 6-عبد السلام سليمان قاسم، "العوامل المؤثره علي جوده المراجعه الخارجيه في الجمهوريه اليمنيه، مجله كليه التجاره، قسم المحاسبه، سنة 2008.

7-Taylor,D.,H,"Auditor's legal liability towards the third party
,Auditing integrated concepts&proceduers,sixth edition,1999.

8- كمال الدين الدهراوي ،مناهج البحث في مجال المحاسبه ، الأسكندريه ، الدار الجامعيه
الجديده للنشر،سنه 2005.

9- أحمد محمد صالح الجلال ، تأثير متغيرات بيئه المراجعة الخارجيه علي جوده الأداء المهني
لمراجعي الحسابات في الجمهوريه اليمنيه ، رساله جامعيه ، جامعه الجزائر ، 2010.

10-أحمد سباعي قطب ،"دراسه تحليليه لعوامل ونماذج قياس جوده الرقابه الخارجيه علي
الحسابات "، مجله المحاسبه والإداره والتأمين ، كليه التجاره، جامعه القايره، العدد 6، 2005.

11- وليم توماس ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، بدون ناشر ، 1989.

12-محمد سمير الصبان،الأصول العلميه للمراجعة بين النظرية والممارسه، دار النهضه العربيه
،بيروت،1988.

13- أرنيز ألفين،لوبيك جيمس،المراجعة مدخل متكامل -ترجمه-محمد الديسطي،دار المريخ
للنشر ، الرياض السعوديه،2002.

14-عبدالرؤوف جابر،الرقابه الماليه والمراقب المالي من الناحيه النظرية، دار النهضه العربيه
،بيروت ، لبنان،2004.

15-عبدالفتاح الصحن ، أصول المراجعة ، الدار الجامعيه للنشر والتوزيع ،الأسكندريه ،2000.

16-طارق عبدالعال حماد، موسوعه معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدوليه والأمريكيه
والعربيه، الجزء الثاني، جامعه عين شمس،2004.

17-Christensen,B.E,"Understanding audit quality:Insights from audit
professionals&investors,CAR journal,2016.

18-Veena L.Brown,Audit quality indicators:Perceptions of junior level auditors,Managerial auditing decisions,vol.31,No.8,2016.

19-Melissa Carlisle,Auditors' evaluation of evidence :The effect of communication channel and management information,A dissertation presented to the academic faculty,Georgia institute of technology,2015.

20-Mohamed Abulgasem Zakaria,"Does Audit evidence type effects on quality of auditor's opinion",available at

<http://ssrn.com/abstract=15906340>,2014

21-محمد حسن خضير،" حجيه أدله الإثبات الألكترونيه وتأثيرها علي أهداف وإجراءات التدقيق - دراسه تحليليه لعينه من مراقبي الحسابات"، بحث غير منشور،2013.

22-أرزاق أيوب محمد كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمه المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم الماليه في عمليه المراجعة، رساله ماجستير ، الجامعه الإسلاميه،غزه،2008.

23-هاني فرحان الزايغ،دور المراجع الخارجي في تقييم أدله الإثبات لإبداء الرأي علي القوائم الماليه وفقا لمعايير المراجعة الدوليه-دراسه تطبيقيه علي أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين ، رساله ماجستير ،2006.

<http://search.madumah.com/record/542966>

24-Jeroen Van,Opportunities to improve the measurement of audit quality,2016,www.emerald.com.

25-Stefen Zuka,Audit evidence -necessity to qualify a pertinent opinion,2015,www.scinedirect.com.

26–Marian Mentz,An integrated audit evidence planning model to quantify the extent of audit evidence ,phd,University of south Africa,2014.

27–Mengcherng Deng,Do joint Audits improve or impair Audit quality,2012,www.ssrn.com.

28–Ana Moraiu and others,"Audit evidence – Top argument for final audit opinion,2010,www.scinedirect.com.

29–معتز هلالى أحمد شاور،برنامج المراجعة ودوره فى الحصول على أدله إثبات كافيته لتحقيق أهداف المراجعة، رساله ماجستير، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا،2009.

30–Yasuhiro Ohta,"The role of audit evidence in strategic audit",Journal of Accounting &public policy,vol.28,2005.

31– يوسف محمود جربوع، دور المراجع الخارجى فى تقويم أدله الإثبات فى عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هى أدله مقنعه وليست حاسمه، مجله كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعه بغداد –العراق،العدد95، 2004.

ملحق البحث:-

أولاً:- تفرغ نتائج أسلوب لنيكارت الخماسي:-

1- الاختبارات الإحصائية للفرض البحثي الأول:-

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	
%0,8	%12	%10,7	%56	%20,5	1 قيام المراجع بالمقارنه مابين المعلومات الماليه مع المعلومات المشابهه للصناعه كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعه.
%5	%5	%11	%22	%57	2 قيام المراجع بمقارنه بيانات العميل الفعليه مع توقعات العميل كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعه.
%8	%20	%5	%25	%32	3 قيام المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات الماليه المختلفه والفترة الماليه الواحده له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعه.

4	يعتبر استخدام النسب الماليه لرابط بين المعلومات للحصول علي أدله إثبات كافيه له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.	%35	%26,4	%4,6	%22	%1
5	إستخدام أسلوب العينه الإحصائية من قبل المراجع كأسلوب من أساليب جمع أدله الإثبات يؤثر إيجابيا علي جوده عمليه المراجع.	%32	%5	%25	%22	%6
6	يعد استخدام المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأه محل المراجع من أدله الإثبات الهامه التي تحسن جوده عمليه المراجع.	%32	%25	%5	%20	%8
7	قيام المراجع بالحصول علي أدله الإثبات الكافيه والملائمه التي تتعلق بالتقديرات المحاسبيه والتي تعني بالتقدير التقريبي لقيمه أحد البنود له أثره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.	%23,1	%41,6	%12	%21,3	%2

					يؤدي فحص نظام الرقابه الداخليه فحصا جيدا كوسيله من وسائل جمع أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.	8
%0	%3,2	%6	%56,8	%65		

يتضح من الجدول السابق أن الموافقه قد جاءت بنسبه 83% ، وعدم الموافقه جاءت بنسبه 17%، ونسبه الحياد 8%، وهذه النسب تدلل علي إتجاه أفراد العينه إتجاها إيجابيا نحو العبارات الخاصه بالفرض الأول.

2- الاختبارات الإحصائية للفرض الثاني:-

	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق بشده	لا أوافق	
1	15%	10%	15%	40%	20%	يؤدي قيام مراجع الحسابات بالحصول علي أدله الإثبات بنفسه إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
2	17%	20%	8%	25%	30%	يؤدي قيام مراجع الحسابات بالإعتماد علي باقي أعضاء فريق المراجعته في الحصول علي أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
3	27,4 %	47%	5,04%	10%	1,05%	يؤدي قيام مراجع الحسابات من خلال حصوله علي أدله الإثبات من خلال إرسال مكاتبات للإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
4	48%	14%	14%	12%	12%	يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله إثبات داخليه من داخل منشأة العمل إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.

						يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله الإثبات الخارجيه من خارج المنشأ محل المراجعه إلي تحسين جوده عمليه المراجعه.	5
%20,4	%24	%22	%12	%23			
						تعد المصادقات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعه.	6
%13	13%	%12	%12	%50			
						تعد المصادقات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤدي إلي تحسين جوده عمليه المراجعه.	7
%12	%12	%14	%14	%48			
						تعد الإستفسارات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعه.	8
%10	%50	%12	%14	%14			
						تعد الإستفسارات الداخليه أكثر موضوعيه	9

				27,4 %	بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي جوده عمليه المراجع.	
	%5,01	%10	%5,04	%47		
10				%15	يؤدي قيام المراجع الخارجي بالحصول علي أدله الإثبات من خلال التعامل المباشر مع الإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجع.	
	%20	%40	%15	%10		

من الجدول السابق نجد أن نسبه الموافقه علي العبارات 77% ، ونسبه الحياد 12%، ونسبه الرفض 2,5% وهذه النسب تدلل علي إتجاه أفراد العينه إتجاها إيجابيا نحو قبول معظم عبارات الفرض الثاني ، فيما عدا العبارات رقم 2،4،8 والتي تخص عدم موافقه أفراد العينه علي (بالترتيب):-

1- إعتقاد المراجع علي بقيه أفراد فريق المراجع في جمع أدله الإثبات ،دون الإشراف علي ذلك بنفسه.

2- الإعتقاد علي أدله الإثبات الداخليه من شأنه التأثير علي جوده عمليه المراجع.

3- تعد الإستفسارات الداخليه ذات تأثير علي جوده عمليه المراجع.

قائمه الإستقصاء

تقوم الباحثه بإعداد بحث بعنوان "دراسه تحليليه لدور أدله إثبات المراجعة في تدعيم جوده عمليه المراجعة- دراسه ميدانيه"، وتهدف هذه القائمه إلي إستطلاع رأي كل من المراجعين الخارجيين الذين يقومون بمراجعة الشركات العامه المسجله بالبورصه ، والأكاديميين ، وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك بهدف إثراء البحث العلمي في ذلك المجال، وتأمل الباحثه توفير الإجاباه بحرص وعنايه علي أسئله القائمه ،وذلك أملا في موضوعيه النتائج التي يصل إليها البحث بعون الله وتوفيقه.

الباحثه

د.إيمان عبدالفتاح حسن الجمهودي

المجموعه الأولى من الأسئلة:-

لا أوافق بشده	أوافق بشده	محايد د	أوافق بشده	أوافق بشده	
					1 قيام المراجع بالمقارنه مابين المعلومات الماليه مع المعلومات المشابهه للصناعه كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.
					2 قيام المراجع بمقارنه بيانات العميل الفعليه مع توقعات العميل كنوع من أدله الإثبات له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.
					3 قيام المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات الماليه المختلفه والفترة الماليه الواحد له تأثيره الإيجابي علي جوده عمليه المراجع.
					4 يعتبر إستخدام النسب الماليه للربط بين المعلومات للحصول علي أدله إثبات كافي

					له تأثيره الإيجابي علي جوده المراجعة.
					5 إستخدام أسلوب العينه الإحصائية من قبل المراجع كأسلوب من أساليب جمع أدله الإثبات يؤثر إيجابيا علي جوده عمليه المراجعة.
					6 يعد إستخدام المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأه محل المراجعة من أدله الإثبات الهامه التي تحسن جوده عمليه المراجعة.
					7 قيام المراجع بالحصول علي أدله الإثبات الكافيه والملائمه التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعني بالتقدير التقريبي لقيمه أحد البنود له أثره الإيجابي علي جوده عمليه المراجعة.
					8 يؤدي فحص نظام الرقابه الداخليه فحصا جيدا كوسيله من وسائل جمع أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعة.

المجموعه الثانيه من الأسئلة:-

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	
					1 يؤدي قيام مراجع الحسابات بالحصول علي أدله الإثبات بنفسه إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
					2 يؤدي قيام مراجع الحسابات بالإعتماد علي باقي أعضاء فريق المراجعته في الحصول علي أدله الإثبات إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
					3 يؤدي قيام مراجع الحسابات من خلال حصوله علي أدله الإثبات من خلال إرسال مكاتبات للإداره إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
					4 يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله إثبات داخلية من داخل منشأه العميل إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.
					5 يؤدي حصول مراجع الحسابات علي أدله الإثبات الخارجيه من خارج المنشأه محل المراجعته إلي تحسين جوده عمليه المراجعته.

					6	تعد المصادقات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعه.
					7	تعد المصادقات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي ، بما يؤدي إلي تحسين جوده عمليه المراجعه.
					8	تعد الإستفسارات الخارجيه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي تحسين جوده عمليه المراجعه.
					9	تعد الإستفسارات الداخليه أكثر موضوعيه بالنسبه للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعيه علي جوده عمليه المراجعه.
					10	يؤدي قيام المراجع الخارجي بالحصول علي أدله الإثبات من خلال التعامل المباشر مع الإدارة إلي تحسين جوده عمليه المراجعه.

