



رسالة بعنوان

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق
الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني

**Impact of Applying the International Standard of Auditing (ISA) No. (٥٠٠)
"Audit Evidence" on the Quality of External Audit: the Jordanian
Certified Accountant Frame Point of View**

إعداد الطالب:

يزيد نواف الصبيحات

المشرف:

الدكتور نوفان حامد العليمات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

٢٠١٩ / ٢٠١٨

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)

[المجادلة: ١١]



تفويض

أنا الطالب يزيد نواف مفلح الصبيحات، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الأشخاص، أو الهيئات أو المؤسسات المعنية بالبحوث والدراسات العلمية عند طلبها حسب القوانين والتعليمات النافذة في جامعة آل البيت.

الاسم: يزيد نواف مفلح الصبيحات

التاريخ: ٢٢/٧/٢٠١٩

التوقيع:

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب : يزيد نواف مفلح الصبيحات الرقم الجامعي : ١٧٢٠٥٠٤٠٨٥

التخصص : مُحاسبة الكلية : الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت، وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول

المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي

من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المُتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطروحات العلمية. كما أُعلن بأنّ رسالتي غير منقولة أو مستنلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو بحوث أو أية منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أية وسيلة إعلامية، وبناءً على ما تقدم فإنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأية صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب التاريخ ٢٢/٧/٢٠١٩

جامعة آل البيت

عمادة الدراسات العليا

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي
من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني

**Impact of Applying the International Standard of Auditing (ISA) No. (٥٠٠)
"Audit Evidence" on the Quality of External Audit: the Jordanian
Certified Accountant Frame Point of View**

وأجيزت بتاريخ

٢٢/٧/٢٠١٩

أعضاء لجنة المناقشة

١. الدكتور: نوفان حامد العليمات (مشرفاً ورئيساً)
٢. الدكتور: عبد الرحمن خالد الدلابيح (عضواً داخلياً)
٣. الدكتور: احمد يحيى بني احمد (عضواً خارجياً)

الإهداء

إلى من علم المتعلمين وبعث الأمل في قلوب اليائسين..... نبي الإنسانية (ﷺ)
إلى من نستمد من أنفاسه العزيمة والإصرار على النجاح... والدي الحبيب
إلى مداد الحب وسراج العطاء وصاحبة الدعوات في كل ليلة... أمي الحنونة
إلى رفاق أيامي الأولى بأفراحها ومعاناتها... أخوتي وأخواتي قرّة عيني
إلى أهلي وأصدقائي جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله ، لا يسعني وأنا افرغ من إكمال هذا الجهد المتواضع سوى أن اعترف بالجميل لأهله فأتقدم بوافر الاحترام والتقدير

للدكتور نوفان حامد العليمات

الذي أشرف على هذه الرسالة وأعطاني من وقته الشيء الكثير ، ووقف إلى جانبي في كل خطوة ، والذي وسعني علماً وخلقاً وتشجيعاً، والذي كان خير عون وناصح في إتمام هذه الرسالة ، فما كان فيها من حسن وجودة فالفضل فيه لله ثم له ، وما كان من خلل وتقصير فمني ، فله مني كل الشكر والامتنان وجزاه الله عني خير الجزاء .

وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأعضاء لجنة المناقشة ، لتفضلهم بقبول المناقشة، ولملاحظاتهم التي سيكون لها الأثر الكبير في إخراج هذه الدراسة بصورتها الصحيحة. إن الباحث يدرك أنه لا يوجد عمل يخلو من الأخطاء أو الهنات وعذره في ذلك أن من لا يعمل لا يخطيء.. فإن أصاب فله أجران وإن أخطأ فله أجر المجتهد.

فالكمال لله وحده

الباحث

قائمة المحتويات

ج	تفويض	.....
د	إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها	.....
هـ	قرار لجنة المناقشة	.....
و	الإهداء	.....
ز	الشكر والتقدير	.....
ح	قائمة المحتويات	.....
ي	قائمة الجداول	.....
ك	قائمة الملاحق	.....
ك	فهرس الأشكال	.....
ل	ملخص الدراسة	.....
م	Abstract	.....
١	الفصل الأول الإطار العام	.....
٢	المقدمة (Introduction)	.....
٣	مشكلة الدراسة (The Study Problem)	.....
٤	أهداف الدراسة (Objectives of the study):	.....
٥	أهمية الدراسة (Significance of the study):	.....
٥	نموذج الدراسة (study model):	.....
٦	فرضيات الدراسة (Hypotheses of the study):	.....
٦	مصطلحات الدراسة (Terminology of study ):	.....
٨	الفصل الثاني الإطار النظري والدارسات السابقة	.....
٩	١-١ المبحث الأول: أدلة الإثبات	.....
٩	١-١-١-٢ المطلب الأول : مفهوم أدلة الإثبات	.....
١٠	١-١-٢-٢ المطلب الثاني : خصائص أدلة الإثبات	.....
١١	١-١-٢-٣ المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات	.....
١٥	١-١-٢-٤ المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في كفاية وكفاءة أدلة الإثبات	.....
١٦	١-١-٢-٥ المطلب الخامس: موثوقية أدلة الإثبات	.....

١٧	٢-١-٢ المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي.....
١٧	٢-١-٢-١ المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي.....
١٨	٢-١-٢-٢ المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.....
٢١	٢-١-٢-٣ المطلب الثالث: القوائم المالية المدقق عليها.....
٢٥	٢-١-٢-٤ المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....
٢٨	٣-١-٢ المبحث الثالث: علاقة تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات و جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.....
٤٠	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات.....
٤١	٣-١ تمهيد:.....
٤١	٣-٢ منهجية الدراسة:.....
٤١	٣-٣ مجتمع الدراسة وعينتها:.....
٤٣	٣-٣: مصادر جمع البيانات:.....
٤٤	٣-٤ متغيرات الدراسة.....
٤٥	٣-٦: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:.....
٤٧	الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات.....
٤٨	٤-١ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات:.....
٥٣	٤-٢ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال جودة التدقيق الخارجي:.....
٥٤	٤-٣ اختبار فرضيات الدراسة.....
٦١	الفصل الخامس النتائج والتوصيات.....
٦١	ملخص النتائج والاستنتاجات:.....
٦٢	٥-٢ التوصيات:.....
٦٣	قائمة المصادر والمراجع.....
٦٣	أولاً: المراجع العربية.....
٦٦	ثانياً: المراجع الأجنبية.....
٧١	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
٩٣	عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي	(١-٣)
٤٠	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية	(٢-٣)
٤١	اختبار مقياس الاستبانة	(٣-٣)
٤٢	معاملات الثبات (كرونباخ الفا) لأبعاد الدراسة ومجالاتها	(٤-٣)
٤٥	المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي (ن=٥٨)	(١-٤)
٤٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "الجرد الفعلي(المادي)" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٢-٤)
٤٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "الفحص المستندي" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٣-٤)
٤٧	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "المصادقات" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٤-٤)
٤٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "إعادة الاحتماب" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٥-٤)
٤٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "نظام الاستفسارات" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٦-٤)
٤٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "الملاحظة" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٧-٤)
٤٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد "الاجراءات التحليلية" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٨-٤)
٥٠	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات مجال جودة التدقيق الخارجي مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي	(٩-٤)
٥١	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي	(١٠-٤)
٥٢	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي	(١١-٤)
٥٣	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر المراجعة المستندية على جودة التدقيق الخارجي	(١٢-٤)
٥٣	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر المصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي	(١٣-٤)

٥٤	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر إعادة العمليات الحسابية على جودة التدقيق الخارجي	(١٤-٤)
٥٥	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر نظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي	(١٥-٤)
٥٥	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الملاحظات على جودة التدقيق الخارجي	(١٦-٤)
٥٦	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي	(١٧-٤)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	الملحق	الرقم
٦٧	أعضاء تحكيم أداة الدراسة (الإستبانة)	١
٦٨	الاستبانة	٢
٧٣	سجل مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة	٣

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الشكل	الرقم
٥	اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات	(١-١)
٢١	أنواع القوائم المالية	(١-٢)
٢٢	أهم محتويات قائمة الدخل	(٢-٢)

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني

إعداد الطالب

يزيد نواف الصبيحات

بإشراف

الدكتور نوفان حامد العليمات

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، حيث تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة الحاصلين على شهادة (JCPA)، والبالغ عددهم (٧٢) مدقق، حيث قام الباحث بإجراء عدة زيارات لمكاتب التدقيق وزع خلالها (٧٠) استبانة، استرد منها الباحث (٦٧) وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن هناك (٩) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، وتكونت عينة الدراسة من (٥٨) محاسب قانوني، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أبرزها: أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: أن تهتم مكاتب التدقيق باتباع استراتيجيات واضحة في عملية تدقيق الحسابات للقوائم المالية، وقيام المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات مناسبة كافية وموضوعية وملائمة.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)، أدلة الإثبات، جودة التدقيق الخارجي،

المحاسب القانوني الأردني.

Impact of Applying the International Standard of Auditing (ISA) No. (٥٠٠) "Audit Evidence" on the Quality of External Audit: the Jordanian Certified Accountant Frame Point of View

By

Yazeed Nawaf Alsubehat

Supervision

Dr. Nofan Hamed Al-Olaimat

Abstract

This study aimed to identify the impact of applying the international standard of auditing (ISA) No. ٥٠٠ "audit evidence" on the quality of the external audit from the Jordanian certified accountant point of view. The study populaion consisted of (٧٢) certified public accountants in the public shareholding companies. The researcher conducted several visits to the audit companies during which he distributed (٧٠) questionnaires and retrieved (٦٧) questionnaires. After reviewing the questionnaires, the researcher found that (٩) questionnaires were invalid for the statistical analysis. As for the study sample, it consisted of (٥٨) certified accountants. To achieve the objectives of the study, the researcher adopted the descriptive, analytical method through using the multiple linear regression. The study concluded that there was a statistically significant impact at sig. ($\alpha \leq ٠.٠٥$) for applying the international standard of auditing (ISA) No. ٥٠٠ "audit evidence" on the quality of the external audit from the Jordanian certified accountant point of view. The study recommended following clear strategies in auditing the financial statements and the need for paying enough care by the auditor to obtain adequate, objective and appropriate evidence.

Keywords: International Standard of Auditing (ISA) No. (٥٠٠), Audit Evidence, Quality of the External Audit, Jordanian Certified Accountant.

الفصل الأول الإطار العام

- ١-١ المقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة
- ٣-١ أهداف الدراسة
- ٤-١ أهمية الدراسة
- ٥-١ نموذج الدراسة
- ٦-١ فرضيات الدراسة
- ٧-١ مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام

المقدمة (Introduction)

نظرا للأهمية التي تحتلها أدلة الإثبات فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والذي يشمل تعريف أدلة التدقيق وأهميتها وطرق الحصول عليها، وان أدلة الإثبات يجب ان تتوفر فيها الكفاية والملائمة والتي ترتبط فيما بينهما بعلاقة متبادلة والتي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة أو الإجراءات الجوهرية .

وفيما يوضح معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ما الذي يشكل أدلة التدقيق في عمليات تدقيق البيانات المالية ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، ومن الممكن أن تشمل إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق، الفحص والملاحظة والمصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء و الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات التدقيق الأخرى.

وتعتبر عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها من المكونات الأساسية لعملية التدقيق، لذلك على المدقق أن يراعي الحصول على أدلة تتصف بالكفاية والملائمة بحيث يتمكن من الخروج بالنتيجة المناسبة عن عملية التدقيق والتمكن من الحكم على مدى عدالة القوائم المالية.

وتعد أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة للمدقق الخارجي لانه يعتمد عليها في تكوين رأيه وبذلك تعد المحور الأساسي والتي تقوم عليها وظيفة التدقيق وقد أشارت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) بهذا الصدد الى أن على المدقق الخارجي أن يحصل على إثباتان تدقيقيين كافيين وملائمين من خلال أداءه لاختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية لتمكينه من التوصل الى استنتاجات معقولة بوصفها الأساس لإبداء رأيه في البيانات المالية كما ونص إعلان (بالي) الصادر من المنظمة الآسيوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) على أن تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير المعد يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية التدقيق المؤدي وعلى مدى سلامة الإثباتات التي أستند إليها المدقق الخارجي في تأييد ملاحظاته (القرشي، ٢٠١١ : ١١٥).

مشكلة الدراسة (The Study Problem)

يجب ان يحصل المحاسب القانوني على أدلة وقرائن ملائمة وكفاية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية حتى تتوفر لمستخدمي القوائم المالية القناعة في رأي المحاسب القانوني حول عدالة القوائم المالية.

لذلك لا بد بأن يقوم بالحصول على أدلة أثبات كافية وملائمة من خلال تطبيقه للإجراءات الموجودة في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بكل تفاصيلها وأجزائها المختلفة، حيث ان هذا المعيار يحتوي على سبعة وسائل أساسية يقوم المدقق بالحصول على أدلة أثبات بواسطتها.

وأظهرت دراسة أبو لحية (٢٠١٥) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من قيام مدقق الحسابات الخارجي بفحص النظام المحاسبي، وفحص نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر الناشئة عن العمل في بيئة الأنظمة المحوسبة، وكذلك الألام بمعايير التدقيق الدولية، وكفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي بغرض جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة. وعلية فأن ليست كل أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق ذات حجبية واحدة او قوة متماثلة في الإثبات مما يتطلب من المراقب الاستعانة بخبراته وعلمه ورأيه وحكمة الشخصي ليختار أقواها لتدعيم وتعزيز رأيه حول عدالة القوائم المالية. (حماد، ٢٠١٠)

ونظرا لتفاوت الأدلة من حيث حجبتها ودرجة الاعتماد عليها يود الباحث قياس كل نوع من أنواع الأدلة على جودة التدقيق.

لذلك فقد جاءت هذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة التالية والتي تمثل مشكلة الدراسة:

السؤال الرئيسي: هل يوجد أثر لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟
وينفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

١- هل يوجد اثر للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟

٢- هل يوجد اثر التدقيق المستندي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟

٣- هل يوجد اثر للمصادقات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟

- ٤- هل يوجد اثر لإعادة الاحتساب على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟
- ٥- هل يوجد اثر للاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟
- ٦- هل يوجد اثر للملاحظة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟
- ٧- هل يوجد للاجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني؟

أهداف الدراسة (Objectives of the study):

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى ما يأتي :

- ١- دراسة معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات
- ٢- التعرف إلى اثر الجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٣- التعرف إلى اثر التدقيق المستندي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٤- التعرف إلى اثر المصادقات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٥- التعرف إلى اثر إعادة الاحتساب على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٦- التعرف إلى اثر الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٧- التعرف إلى اثر الملاحظة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٨- التعرف إلى اثر الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

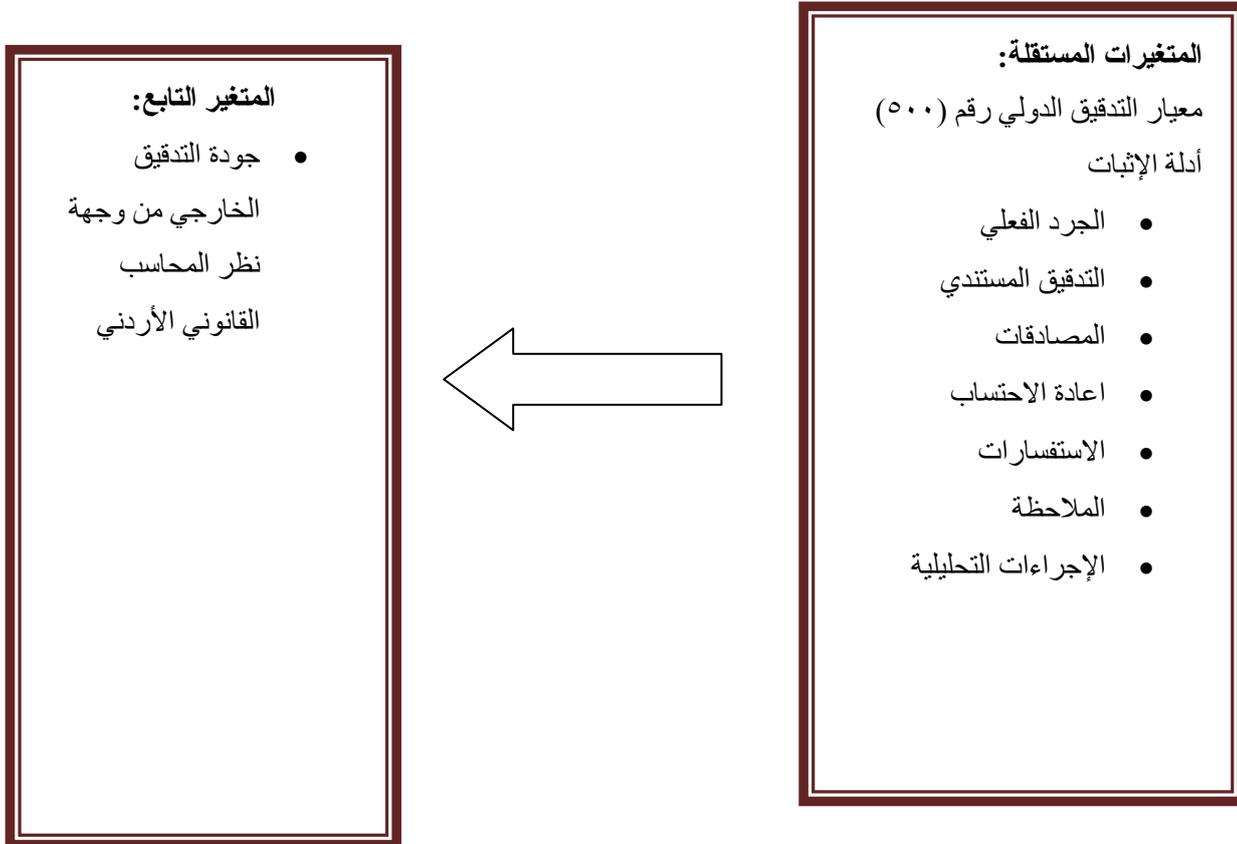
أهمية الدراسة (Significance of the study) :

تتبع أهمية الدراسة من الحاجة لقيام مدقق الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لعملية التدقيق والتي تكمن في تقريره الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ، إذ يقع الإثبات كرابط أساسي بين إجراءات التدقيق والتعبير عن الرأي.

وتتبع أهمية هذه الدراسة العلمية كونها تركز على أدلة الإثبات من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، مما يساهم في تعزيز مستوى الكفاءة عند المدققين الخارجيين في تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠ أدلة الإثبات ،وتأتي أهمية الدراسة أيضا من خلال تسليط الضوء على كيفية الحصول على أدلة أثبات ذات حجية قوية وملائمة ذات الأثر الجوهري في إقناع المدقق في الاستناد عليها لإبداء رأيه الفني المحايد

نموذج الدراسة (study model):

قام الباحث باعداد مخطط خاص بهذه الدراسة، والمتمثل بأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، ويوضح الشكل التالي كل من المتغير المستقل والمتغير التابع.



الشكل رقم (١-١) اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات

فرضيات الدراسة (Hypotheses of the study):

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمعيار التدقيق الدولي رقم (500) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني. ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للتدقيق المستندي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإعادة الاحتساب على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية السادسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للملاحظات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

الفرضية الفرعية السابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

مصطلحات الدراسة (Terminology of study) :

- **أدلة الإثبات :** هي معلومات يستخدمها المدقق في التوصل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه وتتضمن أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية والتي أعدت في ضوءها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (IFAC, 2017)
- **جودة التدقيق:** هو التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق، وأداب وقواعد السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، والقواعد والإجراءات التي تقوم بإصدارها المنظمات التي تُعنى بمهنة التدقيق والمحافظة على نزاهة واستقلال مراجع الحسابات، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة للأطراف ذات الصلة (محمد، 2014)

- **المحاسب القانوني الأردني:** هي شهادة لمزاولة مهنة المحاسب القانوني و المعترف بها بالأردن وتقدم هذه الشهادة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعد اجتياز امتحان من جزئيين وتخول هذه الشهادة حاملها للعمل كمدقق مالي ومحاسب قانوني في الشركات الأردنية أو الأجنبية الخاضعة لقانون الأردن (جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، ١٩٨٧)

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

- ١-٢ الإطار النظري، ويشمل ما يلي:
- ١-١-٢ المبحث الأول : أدلة الإثبات
- ٢-١-٢ المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي
- ٣-١-٢ المبحث الثالث: علاقة تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.
- ٤-١-٢ المبحث الرابع: الدراسات السابقة، ويشمل ما يلي:
- ١-٤-١-٢ الدراسات باللغة العربية.
- ٢-٤-١-٢ الدراسات باللغة الأجنبية.
- ٣-٤-١-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.
- ٤-٤-١-٢ ملخص الدراسات السابقة.

١-١ المبحث الأول: أدلة الإثبات

تمهيد: أن عمليات التدقيق في المنشآت تركز في حد ذاتها على جمع الأدلة والإثباتات، فهي عامل أساسي لدعم رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية ونتائج أعمال المنشأة، حيث تتطلب أعمال التدقيق جمع أدلة وبراهين كافية وملائمة لتوفير القناعة لدى مستخدمي القوائم المالية. (الحايك، ٢٠١٨)

١-١-١-٢ المطلب الأول : مفهوم أدلة الإثبات

توجد تعاريف عديدة لأدلة الإثبات، ولكنها جميعها إنتقت في أنها تمثل كل ما يمكن الاعتماد عليه للوصول إلى حكم معين عن موضوع معين، حيث تقدم برهاناً يساهم في تكوين اعتقاد معين يساعد في إصدار حكم قائم على أسباب موضوعية، بعيداً عن الميول والنزاعات والعناصر الشخصية التي تختلف من شخص إلى آخر (Saeed, ٢٠١٣).

كما يبين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) مفهوم أدلة الإثبات بأنها البيانات والمعلومات التي يحصل عليها المدقق مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات، للتوصل إلى الاستنتاجات وعمليات الاحتساب التي يبني عليها حكمة المهني ليقدر فيما إذا كانت البيانات المالية محل التدقيق تعطي صورة حقيقة وعادلة (٣٨٢:٢٠١٠; IFAC)، وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) للمدقق التي تعزز تلك البيانات المالية.

ومن أهم التعريفات التي وردت لمفهوم أدلة الإثبات ما يلي:

- **الإثبات في عملية التدقيق** هو "حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على الأداة والقرائن التي تمكنه من استخلاص رأي فني محايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها، وهي جميع الحقائق التي يلمسها المراجع أو تصل إلى علمه أو تقع تحت بصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في أية مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقنعه إقناعاً تاماً تؤثر على حكمه، للوصول إلى رأي عن صحة وجدية البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومدى تعبيرها عن نشاط المشروع ومركزه المالي" (أكبر، ٢٠١٥).

- **دليل الإثبات** هو كل ما يحصل عليه المدقق من أجل أن يكون على بينة قاطعة تستخدم في التأكيد المطلق لتأكيد العملية المالية، إذن كل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل إثبات" (هاشم، ٢٠١٨).

وعرفها (Sameh, ٢٠١٢) هي كل معلومة يستخدمها المدقق الخارجي لتحديد ما اذا كانت المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والتي يتم تدقيقها قد تم إدراجها بما يتفق مع المعايير المعدة مسبقاً. كما جاء عن (Messier) بأنها المعلومات المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند عليها رأيه، ويشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية وغيرها من المعلومات (Messier,et.al,٢٠١٧:١٣٥).

ويعرف الباحث أدلة الإثبات بأنها المعلومات والحقائق التي يستند إليها المدقق لتكوين رأي الفني محايد حول موضوع التدقيق ومن الضروري أن يكون الدليل موثوق به صادر من جهات خارجية وأن تتعلق بقضية معينة وان يبدي المدقق رأيه الفني بناء على الاستنتاجات التي توصل إليها من تقييم الأدلة فضلاً عن ضرورة أن تكون كافية من حيث الكم والنوع للوصول إلى هذا الرأي.

٢-١-١-٢-٢ المطلب الثاني : خصائص أدلة الإثبات

بما أن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه إن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة القوائم المالية إنما يتمثل في جمع معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المدقق الذي يبذل لإبداء رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم الأدلة والقرائن. لذلك على الرقيب المالي إن يتحقق ويستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني والذي يتطلب جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

ولغرض تحقيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) يتطلب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات الخ... التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم موضع الفحص، كما أن أدلة الإثبات ينبغي إن تتصف بخاصيتين أساسيتين هما الكفاية والصلاحية (الملائمة) وفيما يلي توضيح لهذه الخصائص:

- الكفاية

تحدد كمية الأدلة وكفايتها، ويتم قياس كمية الأدلة في المقام الأول عن طريق العينة التي يختارها الرقيب المالي بالنسبة لأي هدف من أهداف التدقيق وستكون الأدلة التي يتم التوصل إليها من عينة تحتوي (١٠٠) عنصر عادة أكثر كفاية من العينة التي تحتوي على (٥٠) عنصر، إذ هنالك عدة عوامل تحدد حجم العينة المناسب في التدقيق أهمها توقع الرقيب المالي من الأخطاء وفعالية نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، فضلاً عن حجم العينة إن المادية للعناصر تؤثر على كفاية الأدلة (Arens,et.al,٢٠١٢:١٧٨).

الملائمة

تعتبر الملائمة خاصة من خصائص أدلة الإثبات من الناحية النوعية يعتبر ذات حجبة أقوى من غيرها من الخصائص لأنها تكون ملائمة إلى حد ما للعنصر في محل الفحص وصادرة من جهات موثوقة ومناسبة للعنصر

ومن خلال ما سبق يتضح إن كفاية وملائمة الأدلة مفهومان نسيان يمكن النظر إليهما باعتبارهما عمليتين مستمرتين وليس مطلقتين، وينبغي تقييمهما في سياق النتائج والاستنتاجات ذات العلاقة للجهة الخاضعة للرقابة..(Asma'a, ٢٠١٦).

٢-١-١-٣ المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

إن معيار أدلة الإثبات لم يحدد ما مقدر وحجم ونوع الأدلة المطلوب الحصول عليها حيث ترك تحديد المقدار الكافي من الأدلة إلى مدقق الحسابات الخارجي بصفته خبيراً في هذا المجال، فمدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً عند اعتماده على أدلة الإثبات غير كافية عندما يبدي رأيه في المعلومات المالية التي قام بفحصها.(Al-Ramais, ٢٠١١).

ويمكن تحديد أنواع أدلة الإثبات في ما يلي:

١. الجرد الفعلي(المادي) ويقصد به إمكانية التأكد من وجود البند مادياً عن طريق المعاينة مثل التأكد من وجود المخزون والنقدية والاستثمارات والآلات (الصبان و ابراهيم، ٢٠١٢: ١٨٦).

ويؤكد (الساعدي، ٢٠١٦) أن الجرد الفعلي للبند لا يعتبر دليلاً كافياً لصحته فقد يكون موجوداً وليس مملوكاً للجهة الخاضعة لعملية التدقيق إلا بوجود مستندات تثبت ملكيتها.

وهذه الطريقة تصلح لبعض الأصول الملموسة مثل النقدية، المخزون، الأوراق المالية ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدينين والشهرة والدائنين، ومن المفترض في مدقق الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط المنشأة والأصول المستخدمة فيه ولكن في بعض الأحيان يحتاج المدقق إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في المنشآت التي تعمل في الذهب، والأحجار الكريمة، المواد الكيماوية.(Asma'a, ٢٠١٦).

وحتى يكون الجرد الفعلي ذا حجبة قوية للإثبات يجب أن تتوفر الشروط

التالية:(Randal,et.al,٢٠١١).

➤ أن يكون لدى المدقق إمكانية التعرف وتمييز الأشياء التي يقوم بجردها.

➤ أن يقوم المدقق بحضور الجرد الفعلي بنفسه أو أحد مساعديه

٢- التدقيق المستندي :

ويقصد به اختيار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر اختيار السجلات والأدلة بتنوعها عند درجة الاعتماد عليها وحسب تكوينها ومصدر الحصول عليها وتثبيت الأنواع الرئيسية وفقا لدرجة الثقة (Louwers,et.al,٢٠١١).

حيث تعتبر المستندات هي المحور الأساس في عملية تدقيق الحسابات، حيث إن الهدف من تدقيق المستندات لا ينحصر فقط في إجراء مطابقتها بين القيود الدفترية والمستندات المؤيدة لها، وان الهدف الأساس منها البحث حول جوهر المستند إي التأكد من أن المستند يدل على أن العملية تمت بالفعل (ميام وآخرون، ٢٠١١: ٩١).

تعتبر المستندات أدلة قوية مثل (فواتير البيع والشراء، والشيكات، طلبات الشراء)، لأنها يوجد بها طرف ثالث لذلك يتوجب على المدقق فحص المستند الذي يخص المنشأة والفترة المالية لها. والمستندات تنقسم إلى قسمين:

١. مستندات داخلية : وهي المستندات التي تصدر من المنشأة نفسها مثل (فواتير البيع، إيصال تحصيل النقدية، سندات الاستلام).

٢. مستندات خارجية: وهي المستندات التي تصدرها المنشأة وتستخدم لأطراف خارجية مثل (فواتير الشراء والبيع).

وهناك عدة أمور يجب أن يراعيها المدقق في المراجعة المستندية وهي: (الكعي، ٢٠١٤)

- أن يكون المستند المقدم لمدقق الحسابات مستوفي الشروط الشكلية والقانونية.
- أن يكون المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة وان يتم تدقيقها من حيث الترحيل والتسجيل.
- أن يكون المستند صادر من الجهة صاحبة الحق في إصداره.

٣- المصادقات:

المصادقات التي يحصل عليها مدقق الحسابات من جهة خارجية، حيث يقوم مدقق الحسابات بفحص بعض بنود القوائم المالية التي ترتبط بجهات خارج المنشأة محل التدقيق مثل المدينين والدائنين، فهو يحتاج إلى مخاطبة هذه الفئات للتأكد من صحة أرصدهم لدى المنشأة محل التدقيق، حيث أن هذه المصادقات ترسل عبر البريد الإلكتروني أو النظم المستخدمة، مثل نظام سويفت في البنوك يتم إرسال المصادقات بواسطة نظام سويفت أو في المنشأة الأخرى عبر البريد الإلكتروني، حيث يتم إرسالها إلى

عدد كبير من الدائنين والمدينين في وقت قليل، وتكلفة منخفضة ودقة وسرعة عالية، وان الإقرارات والمصادقات التي يحصل عليها مدققو الحسابات من المدينين والدائنين بصحة أرصدهم تعتبر من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المدقق، وفي ظل النظم الالكترونية ممكن أن يتم التأكد من عدد كبير من العملاء في وقت أقل وتكلفة أقل ومعلومة أدق وأسرع مما يحسن أداء المدقق (الكعبي، ٢٠١٤). وعرف (محمد وكاظم وآمال، ٢٠١٣) المصادقات بأنها عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحل في تدقيق حسابات العملاء ويجب على المدقق اتخاذ الاحتياطات الكافية لتلافي حدوث أي أخطاء، وتمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي لو شفوي من طرف ثالث محايد التحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق، ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المدققين.

وهناك ثلاثة أنواع من المصادقات (فرحان، ٢٠١٠):

- **مصادقات إيجابية:** في هذا النوع من المصادقات يطلب الرد من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة الحساب لذا يتوقع الرد في الحالتين الخطأ والصواب، من خلال الرد إيجابياً (بالموافقة) أو سلبياً (عدم الموافقة) ويجب على المحقق متابعة ردود المصادقات وفي حالة تأخر الإجابة يقوم بتكرار الطلب مرة أخرى لذلك سميت بالإيجابية.
- **مصادقات سلبية:** وفيها يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة مطابقة الرصيد إذا لا يستطيع المدقق الجزم حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد.
- **مصادقات عمياء:** وهي التي يذكر فيها مقدار رصيد المرسل إليه المصادقة، ويطلب منه تحديد رصيده مع المنشأة حتى تاريخ الميزانية، ويكون على مدقق الحسابات الخارجي مسؤولية عن متابعة الردود خلال الفترة الزمن المحددة في المصادقات، وقيامه بفحص الردود والتأكد من صحة المثبت في الدفاتر والقوائم المالية وفي حالة وجود اختلاف عليه أن يتحرى عن أسبابه (حافظ، ٢٠١٦).

٤- إعادة الاحتساب:

يتم من خلال العمليات الحسابية للحصول على دليل للتحقق من صحة أرصدة الحسابات الموجودة في الدفاتر مثل إجراءات ترحيل فواتير البيع والمخزون، وعمليات الجمع في الدفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الأهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً (الديب، وشحاتة، ٢٠١٣).

نظام الاستفسارات:

ويشير (توماس، وهنكي، ٢٠١٧). أن يكون الاستفسار شفوياً أو تحريراً وعلى المدقق أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها ويقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويصلح لتطبيق في حال تقسيم أنظمة الرقابة الداخلية إنما لاحظ انحرافاً في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها.

ويستخدم المراجع عملية الاستفسار في النواحي التالية:

١. الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر.
٢. الاستفسار عن نتيجة العمليات المعلقة أي التي لم تصل إلى حل نهائي في آخر السنة المالية.
٣. الاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر في نهاية السنة المالية.
٤. الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتتبع أية تعديلات أو انحرافات عن القواعد المرسومة (Sameh, ٢٠١٢).

٥- الملاحظة:

ويقصد بها تلك الملاحظة السريعة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه وهي تتطلب من المدقق المهارة والخبرة العالية، فمن الممكن أن يجد أحد العملاء لم ينتظم بسداد حسابه بشكل منتظم، أو إن يكتشف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات (Saeed, ٢٠١٣).

٦- الإجراءات التحليلية:

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب، حيث يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة، والهدف من إجراءات التحليل الحد من مخاطر الاكتشاف، وإعطاء فرصة للمحاسب القانوني في إعطاء رأيه حول المعلومات المالية، كما أنها تقوم باكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية، ولها دور فعال في التنبؤ ببعض أرصدة الحسابات المالية، مما يعطي مؤشراً قوياً للاستمرار المنشأة (Nopmanee, & Ling, ٢٠١٥).

كما إن معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) يبين لنا بأن عملية المراجعة التحليلية هي عملية فحص للمعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها (Randal, et.al. ٢٠١٠).

٢-١-١-٤ المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في كفاية وكفاءة أدلة الإثبات

تعتبر الكفاية والكفاءة في أدلة الإثبات محور أساسي لتقوية حجتها وهنا نوضح أهم العوامل المؤثرة فيها.

١. **فاعلية نظام الرقابة الداخلية:** إن احد الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات. فكلما كان هذا النظام سليم وفعال كلما قلت أدلة الإثبات وكلما كان ضعيفاً احتاج المدقق إلى كمية اكبر من الأدلة لتأييد رأيه(الصبان وإبراهيم، ١٨٦:٢٠١٢).

٢. **الأهمية المادية للعنصر محل الفحص:** العلاقة بين كمية أدلة الإثبات والأهمية المادية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلما كانت الأهمية المادية للعنصر محل الفحص كبيرة فعلى الرقيب المالي زيادة الأدلة الخاصة بالعنصر المعني وفي حالة الأهمية المادية قليلة احتاج الرقيب المالي اقل. ويعتبر العنصر ذو أهمية مادية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم (عبد الله، ١٣٠:٢٠١٠).

٣. **درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر:** تختلف درجة الخطر من بند لآخر وفقاً لأهميته وطبيعته بمعنى كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والاختلاس ينبغي على الرقيب أن يجمع أدلة إثبات أكثر ومثال ذلك النقدية والبضاعة (أبو هيبية، ٢٠١١: ١٠٩).

٤. **تكلفة الحصول على الأدلة:** على الرقيب المالي مراعاة هذه التكلفة على ان تكون العلاقة منطقية بين تكلفة الحصول على الدليل وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها، إلا إن هنالك بعض العناصر الهامة والخطيرة يلوم الرقيب الحصول على كم اكبر مهما كانت التكلفة, Ghassan, (٢٠١١).

٥. **مدى ملائمة الدليل للعنصر:** ينبغي على الرقيب المالي الربط بين الدليل أو البند والعنصر المعني لكي تم اختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه، فمثلاً الأصول الملموسة يمكن الحصول على دليل إثبات لها من خلال الجرد الفعلي للتحقق من الوجود، إما الملكية فيجب الحصول على إقرارات خارجية، أما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود والقيمة (Gibran, ٢٠١٠).

٢-١-١-٥ المطلب الخامس: موثوقية أدلة الإثبات

إن معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) الخاص بأدلة الإثبات يوفر الأعمال الأساسية لتدقيق الحسابات وحول فهم الأدلة واستعمالها لدعم مراقبي الحسابات في البيانات المالية ومن أجل التوصل إلى رأي حول البيانات المالية يقوم المدقق بجمع الأدلة من خلال إجراءات التدقيق وفحص مدى عدالة البيانات المالية ونوع تقرير التدقيق الصادر ويستعرض لمحة عامة عن العلاقات بين القوائم المالية وتأكيدات الإدارة بشأن مكونات البيانات المالية وتدقيق الحسابات وتقرير المدقق الخارجي إضافة إلى ذلك توجد علاقة وثيقة من البيانات المالية إلى إجراءات التدقيق بصورة سليمة يقوم المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق لجمع الأدلة حول ما إذا كانت كل التأكيدات الإدارية ذات صلة وتدعم تطبيق إجراءات التدقيق فإنها توفر دليلاً ملائماً وكافياً (IFAC; ٢٠١٠: ٣٨٢).

إن فهم الإجراءات والطرق التي تستعملها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية ذات أهمية كبيرة يتوجب عليه أن يحصل على تأكيدات معقولة بأن البيانات التي تعد التقديرات على أساسها دقيقة وكاملة ومناسبة كما وتشكل أساساً معقولاً لإعداد التقديرات (Messier, et, al, ٢٠١٧: ١٣٥).

اذ يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي المدقق الخارجي بناء على خبرته وكفاءته في المهنة ولكن هنالك بعض العوامل التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير حجية أدلة الإثبات وإن تلك الأساليب المختلفة جاءت للحصول على أدلة إثبات من أجل الوصول إلى قناعة بكافية وملائمة منها (Arens, et, al, ٢٠١٢: ١٧٨):

١. إن أدلة الإثبات التي يحصل عليها مدقق الحسابات من المصادر الخارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية.
٢. إذا كانت الأدلة من المصادر الداخلية في ظل محاسبي ونظام رقابة داخلية جيدين فإنها تكون أكثر موثوقية ويمكن الاعتماد عليها.
٣. أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة واعتماداً من الأدلة التي يحصل عليها من الإدارة.
٤. الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة والإقرارات الشفهية.
٥. كلما كان ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشراً ووثيقاً كلما كان أقوى ويمكن الاعتماد عليه.

٦. كلما كان المدقق الخارجي مستقلاً ومحايداً عند جمع الأدلة فإنه يؤدي إلى دعم حجبة هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق.

٧. الأدلة الإيجابية أقوى في حجتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي ومن أمثلة الأدلة الإيجابية هي الجرد الفعلي والمستندات القانونية والمصادقات.

يرى الباحث أن هناك عوامل أخرى تحدد موثوقية أدلة الإثبات ودلالاتها هي تمثل تعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذه الأدلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلي هي أكثر حجبة لكونها الأقرب للواقع والمحدد بشكل دقيق من الجهة الخاضعة للتدقيق.

٢-١-٢ المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي

تمهيد: يعد التدقيق الخارجي هو تقديم رأي ما إذا كانت البيانات المالية عرضاً موضوعياً للوضع المالي للشركة في تاريخ معين، والنتائج من عملها وتغيير حالتها المالية وفقاً لبعض المعايير أو اللوائح المحاسبية. وبعبارة أخرى، يوفر التدقيق الخارجي تقييم مستقل للوضع العام للشركة في مرحلة ما. حيث أن التدقيق الخارجي السليم يعطي الثقة في ملائمة الشركة من خلال دقة المعلومات المالية للمساهمين، وكذلك للمستخدمين الآخرين (Randal, et.al, ٢٠١).

٢-١-٢-١-٢ المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

تعد جودة التدقيق الخارجي بحد ذاتها هدفاً لمن يمارسون أعمال التدقيق، فقد اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء اللجان، وإصدار المعايير بهدف الارتقاء بجودة التدقيق الخارجي، وقد جرت أول محاولة رسمية لوضع إطار لجودة التدقيق من مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة Financial Reporting Council في عام ٢٠٠٦ وبعد مشاورات مكثفة تم تصميم هذا الإطار بهدف دعم التواصل الفعال بين المدققين، ولجان التدقيق، وكل من له مصلحة في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، كما يعرف (FRC) أن مفهوم جودة التدقيق الخارجي هو مفهوم ديناميكي، وأن مؤشرات ومحددات جودة التدقيق الخارجي قد تتغير بمرور الوقت، مما يتطلب تحديث ذلك الإطار في ضوء ما قد يحدث من تغيرات.

وتعرف جودة التدقيق "هي مقياس لقدرة المدقق على الحد من الغش والتحيز وتحسين دقة البيانات المحاسبية" فالتدقيق الخارجي ذو الجودة العالية يعمل على زيادة مصداقية معلومات القوائم المالية، وينتج للمستثمرين عمل تقديرات أكثر دقة عن قيمة الوحدة الاقتصادية (سايج، ٢٠١٥).

كما ويقصد **جودة التدقيق** "هي مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في التدقيق، والتي تشبع حاجات أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية وذلك بتوفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي (Badara&saidin, ٢٠١٣).

كما ويعرف التدقيق الخارجي بأنه "تلبية متطلبات معايير التدقيق أثناء عملية التدقيق" أو "هي القدرة على الحصول على النتائج التي تنسجم مع الأهداف الموضوعية ويمكن أن ينظر إلى التدقيق على أنه فعال إذا كانت نتائجه تتفق مع أهداف الوحدة الاقتصادية، كما أن التدقيق الخارجي هي "حصيلة الأنشطة والمهام والإجراءات والممارسات المهنية للمدققين من خلال الالتزام العالي بمعايير التدقيق وبالأهداف والغايات والمسؤوليات والسياسات" عليه ولكي تحقق الوحدة الاقتصادية أهدافها (سواء كانت الوحدة عامة أم خاصة) ينبغي أن تتأكد تلك الوحدات من أن تدقيقها الخارجي ذو جودة عالية (Badara&saidin, ٢٠١٣).

وكذلك يعرف التدقيق الخارجي "هو احتمال اكتشاف والإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية والمعلومات غير الصحيحة في القوائم المالية، وتعتمد هذه الاحتمالية على خبرة المدققين للكشف عن تلك الأخطاء والحوافز الخاصة بهم للإبلاغ عن تلك الأخطاء، إذ أن جودة التدقيق الخارجي هي نتاج كل من أهلية واستقلالية المدققين الخارجيين (Benslimene&Dumontier, ٢٠١٤)

أما Elshafie& Nyodrah فيشيران إلى أن مفهوم التدقيق الخارجي هو مفهوم معقد ولا يمكن اختزاله في تعريف واحد، إلا انه يمكن القول بأن **جودة التدقيق الخارجي تتحقق من خلال امتثال الوحدات الاقتصادية لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً** (Elshafie&Nyodrah, ٢٠١٤). ويستنتج الباحث مما سبق أنه على الرغم من أن مفهوم التدقيق الخارجي لم يعد من المفاهيم الجديدة للتدقيق، إلا أنه لا يوجد تعريف علمي موحد متفق عليه بالإجماع للتدقيق الخارجي.

٢-١-٢ - ٢-٢ - ٢-١-٢ المطب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

أصبح موضوع التدقيق الخارجي محط الأنظار وذلك لأن التدقيق الخارجي يلعب دوراً مهماً في بقاء الوحدة الاقتصادية وانجازها لعملها وفي العملية التنظيمية، فمعظم الوحدات تظهر اهتماماً بآراء المدققين الخارجي ين عند قيام المدققين بإبداء الرأي وإعطاء التوجيه إلى مختلف المستويات الإدارية، وبالتالي فإن دور التدقيق الخارجي لا يقتصر على أداء أنشطة الضمان العادية فحسب ولكن أيضاً ليكون بمثابة الشريك الاستراتيجي للوحدة وإضافة قيمة إلى أنشطتها من أجل تحسين العمليات التنظيمية

و ضمان كفاءتها وفعاليتها فضلاً عن الحاجة إلى أن تكون أجهزة التدقيق الخارجي ذات جودة عالية في الكشف عن الأخطاء، ومن ثم فإن التدقيق الخارجي ذو الجودة العالية سيساعد الوحدة في تحقيق أهدافها، كما يمكن أن تساعد جودة التدقيق الخارجي في تحسين المسؤولية العامة للموظفين وإمكانية مسائلة الحكومة المحلية بأكملها، وكذلك يمكن لجودة التدقيق الخارجي أن تكون عاملاً أساسياً في تحسين ثقة العامة بالتقارير المالية إذا كان التدقيق الخارجي (Badara&saidin, ٢٠١٣).

فإجراءات التدقيق الخارجي يجب أن تكون مستقلة في تقييم الأنظمة المالية والتشغيلية، بهدف تقديم توصيات جيدة وإجراء التحسينات المطلوبة على تلك الأنظمة والعمليات التي تقوم بها فضلاً عن ذلك فإن التنظيم الخارجي السليم عامل أساسي يؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق الخارجي، كما أن وظيفة التدقيق الخارجي تتطلب من رئيس وحدة التدقيق أن يقدم تقرير إلى الإدارة من وقت لآخر عن أنشطة وصلاحيه ومسؤولية التدقيق الخارجي، وأداء خطط التدقيق، ويتم تحديد جودة التدقيق الخارجي من خلال ربط أعمال التدقيق بالأهداف التي وضعت من الإدارة ومهارات المدققين الخارجي ين فضلاً عن الدعم الإداري لموظفي التدقيق.

ويضيف (Bonnes) إلى أن جودة التدقيق الخارجي تحدد بحسب قدرة التدقيق الخارجي على تقديم نتائج وتوصيات مفيدة والتي تعتمد على (خبرة الموظفين، ونطاق العمل، وفعالية خطط التدقيق، والرقابة والعمل الميداني، والتواصل الفعال) ولكي يكون التدقيق الخارجي بجودة عالية فإن طبيعة عملهم تتطلب الآتي (Bonnes, ٢٠١٢).

لقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة، كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، إلى تزايد مسؤولية مدققي الحسابات أمام الغير لضمان جودة الخدمة المقدمة. وتحقيق رضا جميع الأطراف التي هي بحاجة لذلك.

حيث تناول العديد من الباحثين موضوع جودة التدقيق الخارجي من جوانب مختلفة نظراً لتعدد الأطراف التي هي بحاجة لهذه الجودة هذا من جهة، ولاختلاف مفهومها عند كل طرف هذا من جهة أخرى، ومن خلال دراستنا هذه سنحاول التركيز على أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى أربعة أنواع رئيسية وهي:

أولاً: التدقيق القانوني (Audit legal) :

ويقصد به التدقيق الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات، وهو كل شخص يمارس بصفة عادية وبأسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

حيث يلتزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها الى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقاً بملف يتكون من مجموعة من الوثائق، حيث تقوم أمانة المجلس بالفحص المادي للوثائق، ثم تمنح المعني وصل إيداع يسلم له شخصياً مقابل وصل استلام، أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها، بعد أداء اليمين والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتم منح المترشح بطاقة مهنية تحدد اللقب، الاسم والمهنة (سايج، ٢٠١٥).

ثانياً: التدقيق التعاقدى (Audit contractuel) :

ويعني التدقيق الذي يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، والذي يمكن تجديده سنوياً.

كما ويعتبر التدقيق في إطار تعاقدى، إذا كان بطلب من المؤسسة لمدقق بان يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق لحساب المؤسسة نفسها أو أحد فروعها أو مؤسسة أخرى تنوي حيازتها، كما يمكن ان يكون بطلب من احد الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة كالمزبائن، الموردون، البنوك... الخ. يحدد نوع التدقيق المراد القيام به والهدف المطلوب من التدقيق في العقد المبرم بين المدقق والمزبون (Boccon, ٢٠١٧, Vilmint).

ثالثاً: الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) :

وتعني بأن يقوم شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها، وهي تعني أيضاً استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي به، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل غير ملزم.

وتشير الجمال (٢٠١٤) إن الخبرة القضائية تعتبر أحد أهم وسائل الإثبات، التي يتم اللجوء إليها إذا اقتضى الأمر، لكشف دليل أو تعزيز أدلة قائمة، ويمكن للمحكمة الاستعانة بها للفصل في الدعاوى القضائية، فيتمتع تقرير الخبير بقوة إثباتيه، يعود تقديرها للمحكمة، حيث أن معظم الدعاوى التي تقرر إجراء خبرة فيها، قد استند القاضي في حكمه على تقرير الخيرة، لذا فقد اشترط المشرع في الخبير شروط علمية وفنية وأخلاقية حتى يكتسب هذه الصفة، ومنحه سلطة محدودة عند القيام بأعمال الخبرة الفنية ليضع تقريراً يساعد القضاء في الفصل في المنازعات التي تحتاج بعض وقائعها لتفسير علمي او فني.

رابعاً: التدقيق الحكومي (Government Audit):

ويقصد به المعلومات والمخرجات الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي الوحدات الحكومية في تدقيق أدائها، حيث يجب أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات اللازمة والملائمة لغايات (الرقابة الإدارية، وعمليات التخطيط والبرمجة)، لأغراض التقييم والتحليل الاقتصادي كما يجب أن يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة، ومعلومات لتقييم كفاءة وفاعلية الوحدة الإدارية. ويشير الذنبيات (٢٠١٠) إلا أن أهمية التدقيق الحكومي تكمن في قدرته على توفير البيانات اللازمة لأغراض تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات لتحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، كما ظهرت اتجاهات متنامية تطالب بالتركيز على تحديث نظم الموازنات العامة الحكومية للتحويل من الاهتمام بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على المخرجات والأداء، وذلك بالاعتماد على أسلوب موازنة الأداء بما يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المأخوذة من البرامج الحكومية.

٢-١-٢-٣ المطب الثالث: القوائم المالية المدققة عليها

إن مصطلح القوائم المالية يشمل على قائمتي الميزانية العمومية والدخل، إلا إن البيانات المالية يمكن تحديدها بأنها الناتج النهائي لوظيفية المحاسبة وبعد عمليتي التحديد والقياس للمعاملات يجب توصيل البيانات المالية إلى مستخدميها لغرض اتخاذ القرارات.

كما يمكن القول بأن القوائم المالية تمثل المخرجات الرئيسية لنظام المحاسبة المالية الذي يعتمد على تحديد لأحداث موضوع اهتمام المدقق الخارجي التي يخضعها بعد ذلك لإجراءات جودة التدقيق ويشمل على العديد من عمليات تشغيل البيانات بقصد التوصل إلى مقاييس محاسبية وبيانات يلزم الإفصاح عنها في هذه القوائم المالية.

القوائم المالية تعتبر بمثابة سجلات رسمية للأنشطة المالية لمنظمة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه المنظمة على المدى القصير والمدى البعيد، حيث أصبح من الضروري إعداد قوائم مالية وفق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكيفية عمل التحليل المالي لتلك القوائم والتقارير عن السيولة والربحية واليسر المالي ومعدلات الدوران الخاصة بالنشاط، وكذلك مدى سلامة المركز المالي، ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب أن تتصف بخصائص معينة. وتعتبر مصالح الضرائب من بين الفئات المستفيدة التي تعتمد على تلك القوائم من أجل تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين، والضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم

سياستها، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل وتحفيز الادخار والاستثمار على وفق أولويات التنمية" (Knechel, Robert & et. al. ٢٠١٢).

الشكل رقم (٢-١): أنواع القوائم المالية

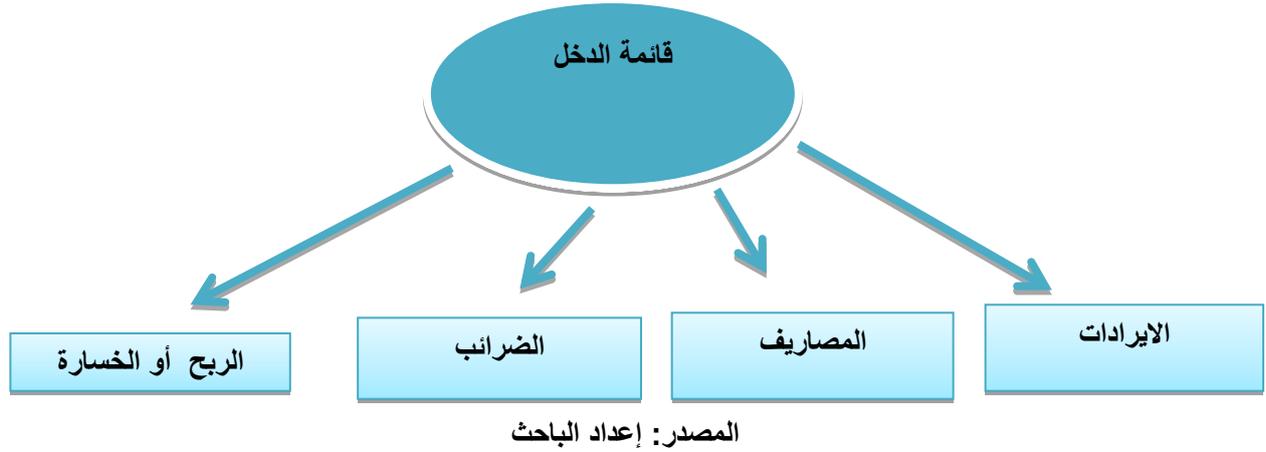


وبالرجوع إلى الشكل السابق يتضح لنا أن المعايير الدولية تتفق أن هنالك قوائم يجب ان تحتويها عملية التدقيق الخارجي ومن أهم تلك القوائم المالية هي (KYTHREOTIS, Alexios, ٢٠١٤):

١. قائمة الدخل (Income Statement)

هي قائمة تفصح عن نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية للفترة الماضية الهدف منها تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن النشاط التشغيلي كما توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بالتدفقات التشغيلية المستقبلية ومن أهم خصائص قائمة الدخل أنها تستعمل لتحليل البيانات والمقارنة بين الفترات المالية وبين الوحدات الاقتصادية. ومن أهم ما تحتويه قائمة الدخل ما يلي:

الشكل رقم (٢-٢): أهم محتويات قائمة الدخل



٢. قائمة المركز المالي (Financial Statement prepared) :

هي قائمة تحتوي على معلومات مالية تخص البنود المتعلقة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية وأهمها :

- الأصول: وهي الموارد الاقتصادية المسيطر عليها من الوحدة الاقتصادية عن طريق أحداث سابقة والتي يتوقع منها تدفق منافع مستقبلية.
- المطلوبات: هي الالتزامات الحالية الناشئة عن أحداث ماضية، والتي سيؤدي تسديدها إلى التضحية بجزء من الموارد المسيطر عليها من الوحدة الاقتصادية.
- حقوق الملكية: هي الفرق بين أصول الوحدة الاقتصادية وخصومها.

٣. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Changes in équitéstatemente)

- هي قائمة تعكس التغيرات في حقوق المالكين خلال الفترة المشمولة بالتقرير الناتجة عن تعاملات حسابات المالكين، بما يوضح الزيادة أو النقصان في الموجودات في الفترة المالية الماضية، إذ تعرض معلومات تفصيلية عن عناصر الملكية بما في ذلك (Sakour & Laila, ٢٠١٥):
- الدخل الشامل الذي يوضح بشكل مفصل أرصدة المبالغ العائدة إلى الوحدة الاقتصادية والحصص غير المسيطرة عليها.
 - التغيرات في السياسات المحاسبية والآثار المترتبة على تطبيقها بأثر رجعي أن وجد.
 - القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة متضمنة الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الدخل الشامل وقيمة الاستثمارات والتوزيعات بأنواعها أو أي معلومات أخرى تخص المالكين.

قائمة التدفقات النقدية (Cash flows state mente):

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها قائمة تعطي معلومات عن الخزينة نتيجة لأهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، ويفصح فيها على المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية أو ما يعادلها والاحتياجات للاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية.

حيث أنها تحقق جملة من المميزات أبرزها معرفة المركز النقدي للمنشأة، وبيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة، وبيان التدفقات المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية والوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية (Knechel, Robert & et. al. ٢٠١٢).

وأيضاً التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات التأكد المحيطة بها، والتعرف على النقدية والنقدية المعادلة المفيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة، ومقارنة المراكز النقدية وفقاً لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

كما تختص تلك القائمة بعرض التدفقات النقدية والتغيرات في النقد والنقد المكافئ للوحدة الاقتصادية لفترة إعداد التقارير وبشكل مفصل، وأن تلك المعلومات التي يقدمها مفيدة في تقييم القدرة النقدية للوحدة الاقتصادية وكذلك المقارنة بين التدفقات النقدية التشغيلية بين الوحدات الاقتصادية لفترات مختلفة وهون ما يعود بالمنفعة على أصحاب المصالح لأنه لا يتأثر باستعمال المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات والأحداث بينها.

وتقسم قائمة التدفقات النقدية الى :



المصدر: من اعداد الباحث

- ١- التدفق النقدي التشغيلي: هي التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية الناتجة عن العمليات الجارية.
- ٢- التدفق النقدي الاستثماري: يشمل على أنشطة الاستثمار والاستحواذ والتخلص من الموجودات طويلة الاجل وغيرها من الاستثمارات غير المدرجة ضمن النقد المكافئ.

٣- التدفق النقدي التمويلي: هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في الملكية، كإصدار الأسهم والسندات والقروض والرهون العقارية وعقود الإنجاز التمويلي.

٢-١-٢-٤- المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

هي عبارة عن وثيقة مفاهيمية تحدد النوعية التي يجب أن تمثل بها المعلومات المفيدة والتي تسمى بالخصائص النوعية والتي يتم استخدامها للحكم على فائدة المعلومات المحاسبية، فإذا توفرت تلك الخصائص في المعلومات المحاسبية تعتبر المعلومات مفيدة ويجب إبلاغها وتوصيلها إلى المستفيدين. كما وتعد المعلومات المحاسبية حجر الأساس في ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذا لا يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها نظام معلومات يهدف إلى توافر المعلومات اللازمة لترشيد القرارات لمستخدمي التدقيق الخارجي، إلا أن هذه المعلومات لا تحقق الغاية المنشودة منها إلا إذا كانت تتسم بمجموعة من الخصائص التي تجعلها مفيدة لمستخدميها، وفي ظل تطبيق معايير المحاسبة (جودة التدقيق)، يمكن الوقوف على آثار تطبيق هذا المنهج في المحاسبة على مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وذلك على النحو الآتي (٢٠١٣، IAASB):

١. ملائمة المعلومات وجودة التدقيق في المحاسبة

تعرف الملائمة كخاصية من الخصائص الرئيسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة، ولا يمكن أن تكون المعلومة ملائمة إلا إذا توافرت لها الخصائص الفرعية الآتية (٢٠١٠، Cohen & Sayag):

- ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب.

- ملائمة المعلومات للتنبؤ بالمستقبل.

- ملائمة المعلومات للتقييم الإداري وإمكانية التحقق من التوقعات.

وفي الوقت الحالي ازدادت حاجة المدقق الخارجي إلى الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، لارتباط فائدة المعلومة بالزمن، فهي تفقد الكثير من قيمتها بمرور الزمن، لذا أصبح التوجه أكثر منه إلى مدى موثوقيتها.

والملائمة تعني بأن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة عندما تمكن المستخدمين من إدراك أهدافهم وهذا أمر يصعب الوصول إليه ذلك لأن أهداف المستخدمين مختلفة فكل مستخدم له أهداف قد تختلف عن المستخدمين الآخرين لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية لأنها تتعلق بالمستخدمين وأهدافهم المتباينة.

موثوقية المعلومات وجودة التدقيق في المحاسبة

الموثوقية مصطلح يستخدم في العلوم الطبيعية ويقصد به مقدار الخلو من الخطأ وتقاس درجة الموثوقية بنسب معينة، أن استخدام هذا المفهوم في المحاسبة يحتاج إلى توضيح، فقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الموثوقية بأنها " نوعية المعلومات التي تثبت أن تلك المعلومات حالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة.

وفي الواقع العملي لا يوجد معلومات محاسبية خالية من الخطأ أو التحيز بشكل مطلق، فلكي تكون المعلومة المحاسبية مفيدة يجب أن تكون موثوقة مثلما يجب أن تكون مناسبة، ويرى البعض بأن درجة الموثوقية يجب أن تميز، لأنه من الصعب أن تصاغ بشكل سؤال أبيض أو اسود، ولكن بصيغة هذه المعلومات أكثر موثوقية أو أقل موثوقية، إن الموثوقية تبقى رهيبية بدرجة قابلية القياس المحاسبي للتحقق وكذلك صدقه بالعرض وحياديته. (Chadegani, ٢٠١١).

ولكي تتحقق الموثوقية لابد من أن تتوفر فيها ثلاثة محددات رئيسية وهي كالآتي:

(Elshafie & Nyadroh, ٢٠١٤)

• القابلية للتحقق:

يتحقق هذا المفهوم عندما تحصل درجة عالية من الاتفاق بين عدد الأفراد القائمين بالقياس والذين ويستخدمون نفس طريقة القياس، وذلك كأن يصل عدد المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق ولا يمكن للمراجع إبداء الرأي بها.

• الصدق في العرض:

كي يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية في التدقيق الخارجي يجب أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة، والمقصود "وجود تطابق أو اتفاق بين الأرقام أو الأوصاف من ناحية وبين الموارد والأحداث التي تتجه بهذه الأرقام والأحداث لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى آخر تمثل الأرقام ما حدث بالفعل، وبعبارة أخرى فإن الصدق في العرض يتعلق بالعلاقة بين القياس أو الوصف من جهة وبين الشيء الاقتصادي أو الحدث المطلوب إظهاره أو عرضه من جهة أخرى، إن الأشياء هي الموجودات والمطلوبات، إما الأحداث فهي التغيرات التي تطرأ على قيمتها، ونعني بذلك الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.

لذلك فهناك صعوبات من الناحية العملية في تفسير الصدق بالعرض طالما إن المعلومات المحاسبية هي نتيجة لمقاييس تقريبية وليس مقاييس محكمة، لأنها تشمل تقديرات متنوعة وتصنيفات وملخصات وأحكام.

● الحيادية:

يقصد بها أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى إن مصطلح الحياد متعلق بدرجة كبيرة ولكن ليس بشكل متطابق أو متماثل مع مصطلح "خالي من التحيز" لذلك فالحيادية يمكن ان تعني أيضا أن لا يقوم الشخص بالتحيز في التقرير مسبقاً، وهذا لا يعني ضمناً بأن معدي القوائم المالية لا يملكون هدفاً في أذهانهم لتلك القوائم المالية، ولكنها تعني ان الهدف يجب أن لا يؤثر في النتائج المحددة مسبقاً.

إن الحيادية ضرورية بشكل خاص للمعلومات المحاسبية ولمن تبقى الحيادية مسألة نسبية لا يمكن الوصول إليها بصورة مطلقة طالما أن هنالك تضارب في المصالح للأطراف التي لها علاقة بالشركة فإدارة الشركة من مصلحتها أن تظهر أن الأعمال التي قامت بها بأحسن صورة وليس من مصلحتها الإفصاح عن إخفاقات تقع عليها مسؤولية تحملها، وبالتالي يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية (Arens، ٢٠١٠).

٢. القابلية للفهم وجودة التدقيق في المحاسبة

وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين للمعلومات المحاسبية، ويفترض أن لدى مستخدم المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة (الجابر، ٢٠١٣).

٣. القابلية للمقارنة وجودة التدقيق في المحاسبة

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدم المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لإغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين الشركات المختلفة (الدوجي، ٢٠١٠).

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى اي الاتساق في تطبيق السياسات، كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.

٢-١-٣ المبحث الثالث: علاقة تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات و جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

بعد مراجعة الدراسات السابقة لاحظ الباحث وجود انعكاسات لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على المؤسسات بشكل عام وعلى عملية التدقيق على وجه الخصوص، إذ أظهرت دراسة حيدر (٢٠١٨) بأن المدقق الداخلي يعتبر المسؤول الرئيسي عن الانحرافات والتجاوزات المالية التي تحدث داخل المؤسسات إذا لم يتم بأداء عمله على أكمل وجه وان الهدف من الإثبات في التدقيق هو التوصل إلى اليقين المعقول او المقنع وليس الإثبات الكامل المطلق أو ما يسمى الإثبات لخلاف الشك، مما يدل على وجود انعكاس إيجابي لأدلة الإثبات على عملية التدقيق، كما أظهرت دراسة هاشم (٢٠١٨) أن المدققين الخارجيين يرون أن أدلة الإثبات مهمة ولكنها لا تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمدقق، وأشارت دراسة حبتور (٢٠١٤) إلى أن التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٠٠) عن طريق الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات بحيث تشمل هذه الإجراءات (الجرد الفعلي والفحص المستندي والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية واعدة الاحتساب والملاحظة والتحقق من الرقابة الداخلية والشهادات) وذلك لمواكبة آخر التطورات الطارئة على تلك المعايير.

وأظهرت دراسة أبو لحية (٢٠١٥) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من قيام مدقق الحسابات الخارجي بفحص النظام المحاسبي، وفحص نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر الناشئة عن العمل في بيئة الأنظمة المحوسبة، وكذلك الأمام بمعايير التدقيق الدولية، وكفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي بغرض جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة. بناء على ما سبق يرى الباحث أن مهنة التدقيق تتميز بأنها تؤدي من قبل أشخاص مؤهلين، مدربين، مستقلين، ومحايدين ومسؤولين مهنيًا، والسبيل للحفاظ على ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها فهي تعتبر مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه لمسؤولياته.

أن القيام بتطبيق معيار التدقيق الدولي يساهم بالتأكد من رفع جودة التدقيق ويعني ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي يتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياساً لجودة التدقيق ولذلك ينبغي على المدقق التزامه بهذه المعيار.

كما يرى الباحث أن الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقييم هذه الأدلة ويعتبر ذلك مهماً لمنشأة المحاسبية حتى تتجنب التعرض للمساءلة القانونية، والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.

٢-١-٤ المبحث الرابع: الدراسات السابقة

نظراً لأهمية الدراسات السابقة في تحديد وتوجيه مسار الدراسة الحالية نحو تحقيق أهدافها، علاوة على تحقيق التكامل بين تلك الدراسات والدراسة الحالية، القربية من موضوع الدراسة، وقد اهتمت دراسات عربية وأجنبية بأدلة الإثبات وعلاقتها بجودة التدقيق الخارجي من حيث أهميته وبعض سماته ومبادئه سواء بالتنظير لهذا المفهوم أو بمحاولة تطبيقه، وهذه الدراسات أسهمت إلى حد كبير في إثارة اهتمام الباحث بقضية أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠ أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي، وساعدته في تحديد مشكلة الدراسة الحالية وبلورتها ، ولذا فإنه قد يكون من المفيد استعراض هذه الدراسات.

لذا قام الباحث بإجراء مسح لمجموع الدراسات التي توفرت لديه، وحسب قرب الموضوع الذي اهتمت به هذه الدراسات من الدراسة الحالية، وقام الباحث بعرضها وفقاً لتسلسلها الزمني من الأحدث إلى الأقدم على النحو التالي:

٢-١-٤-١ الدراسات باللغة العربية

١-دراسة حيدر(٢٠١٨) بعنوان : "أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية"

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على أدلة الإثبات والتي تساهم في عملية الإصلاح المالي والإداري في حسابات الوحدات الحكومية، والتركيز على أساليب ووسائل الإثبات في التدقيق وإبراز دور ومسؤولية المدقق في عملية الإصلاح المالي والإداري، أجريت هذه الدراسة على آراء مجموعة من العاملين(محاسبين، مدققين) في الدوائر الحكومية في محافظة المثنى والبالغ عددها (٣) دوائر، وقد تم توزيع (٥٢) استبانته معده إعداد علمي بما يتطابق مع أهداف الدراسة وتم استرجاع (٤٥) استبانته، وقام الباحثان بإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة واختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها تعتبر المدقق الداخلي هو المسؤول الرئيسي عن الانحرافات والتجاوزات المالية التي تحدث داخل المؤسسات الحكومية إذا لم يتم بأداء عمله على أكمل وجه وان الهدف من الإثبات في التدقيق غالباً هو التوصل إلى اليقين المعقول او المقنع وليس الإثبات الكامل المطلق أو ما يسمى الإثبات لخلاف الشك، لذا أوصت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة قيام المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات مناسبة كافية وموضوعية وملائمة، وضرورة قيام المؤسسات الحكومية

بالعمل على توجيه وتوعية المدقق بأهمية الاطلاع على تقارير مالية سابقة عن أداء ونشاط المؤسسات الحكومية للوقوف عليها دون تكرار تلك الأخطاء والتجاوزات المالية والإدارية. وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الاطار النظري

٢- دراسة هاشم (٢٠١٨) بعنوان: "دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الراي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية"

هدفت الرسالة إلى التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية وفي استعمال العينة الإحصائية وتقييم المدقق الخارجي لتلك الأدلة للوصول إلى الراي المناسب، وتكونت عينة ومجتمع الدراسة من (٤٥) من مراقبي حسابات المجازين وفق نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (٣) لسنة ١٩٩٩، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

ووصلت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها: إن المعاينة الإحصائية لا تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات معترف بها، وعلى ذلك فليس صحيحا القول إن استعمال المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد من التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع الذي اكتسبه طول سنوات عمله، وبناءا على ما تقدم أوصت الدراسة بما يلي: إعداد منهاج تدريبي حول أهمية أدلة الإثبات للمدققين وخاصة المدققين الجدد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والمنظمات المهنية الأخرى من اجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المدقق الخارجي في الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله، وضرورة توفر أدلة الإثبات ذات خواص الملائمة وكفاية وفق طرق المناسبة مع الأخذ بنظر اعتبار ظروف المحيطة وعامل الكلفة والمنفعة.

وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الاستبانة.

٣- دراسة الجبوري (٢٠١٧) بعنوان: "اعتماد الرقيب المالي على الأهمية المادية في تحديد أدلة الإثبات"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقيب المالي في الحصول على مجموعة من أدلة الإثبات تتميز بالملائمة والكفاية لتعزيز راية الفني، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، وتكونت الدراسة من (٩٥) من أفراد عينة الدراسة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الرقيب المالي على الأهمية المادية لعنصر القوائم المالية، ووجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الرقيب المالي على الأهمية المادية لعناصر القوائم المالية في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات المستند إليها في إبداء رأيه الفني المحايد، وأوصت الدراسة بأن يتم الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية المادية

لعناصر القوائم المالية ذات التأثير الجوهرى عند جمع أدلة الإثبات والإشارة إليها في رأي الرقيب المالي، وضرورة وجود تعاون مشترك بين مدققين ديوان الرقابة المالية ومدققي الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية لغرض تقديم الإرشادات في بعض عمليات الصرف التي تنسم بأهمية مادية قبل تنفيذها لغرض الحفاظ على المال العام من سوء الاستخدام والضياع.

وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الإطار النظري.

٤-دراسة حداد (٢٠١٩) بعنوان: "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي"

هدفت هذه الدراسة للوقوف على معايير التدقيق الدولية وتقرير المراجع الخارجي وعرض بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي، والتعرف على أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، ولتحقق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة بالغة (٤٠) مدقق خارجي، وأظهرت النتائج أن مهام المراجع الخارجي التأكيد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة وفحص الحسابات والقوائم المالية، ويكون تقريره يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية ويوضع تحت تصرف مستخدميها، كما أظهرت عدم وجود محددات للتقرير الجيد للمراجع الخارجي، وأظهرت النتائج أن أهم معايير التدقيق الدولية المرتبطة بجودة تقرير المراجع الخارجي المعيار الدولي للتدقيق (٢٢٠) رقابة جودة أعمال التدقيق، والمعيار الدولية رقم (٥٠٠) (أدلة الإثبات)، والمعيار الدولي للتدقيق رقم (٧٠٠) تقرير المدقق حول البيانات المالية.

٥-دراسة حبتور (٢٠١٤) بعنوان: "مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٠٠)" أدلة الإثبات في الجمهورية اليمنية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٠٠) وذلك من خلال التحقق من مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمني بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)، ولقد تم تصميم استبانة بغرض تحقيق أهداف الدراسة وتم توزيعها مدققي الحسابات الحاصلين على شهادات مزاوله المهنة (محاسب قانوني يماني)، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (١٥٥) مدققاً، خضع للتحليل (١٤٧) استبانته اي ما نسبته (٩٤.٩%) من الاستبانات الموزعة، وقد تم استخدام اختبار one sample لاختبار الفرضيات وصولاً الى النتائج المترتبة بهذه الاختبارات.

وقد كانت نتائج الاختبار كالأتي: يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات، عن طريق الالتزام بتطبيق اجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات بحيث تشمل هذه الإجراءات (الجرد الفعلي والفحص المستندي والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية وإعادة الاحتساب والملاحظة والتحقق من الرقابة الداخلية والشهادات)، توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات والمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق وكذلك تدني اتعاب التدقيق، وعلى ضوء النتائج.

واوصى الباحث بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة وضع تشريعات تتناسب مع المعايير الدولية وتواكب آخر التطورات الطارئة على تلك المعايير، وضرورة تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير المهنة من خلال اللقاءات الدورية وإصدار الإرشادات والمجلات لتنمية الوعي المهني لأعضاء الجمعية، وتعميم المنشورات والتعليمات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة بين اوساطهم.

وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الاستبانة

٦-دراسة أبو لحية.(٢٠١٥) بعنوان: "مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة_ دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة لملائمة الموضوع، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إعداد استبانته تكونت من(٤٠) فقرة، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في (٦١) مدققاً مزاوياً لمهنة تدقيق الحسابات وتم استرداد (٥١)استبانته صالحة للتحليل، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS واختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: تتوافر لدى مدقق الحسابات الخارجي مهارات ذات كفاءة تساعده في جمع وتقييم أدلة الإثبات في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة. كما بينت الدراسة أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من قيام مدقق الحسابات الخارجي بفحص النظام المحاسبي، وفحص نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر الناشئة عن العمل في بيئة الأنظمة المحوسبة، وكذلك الأمام بمعايير التدقيق الدولية، وكفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي بغرض جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة.

وقد أوصت الدراسة إلى عدة توصيات من أبرزها: ضرورة تفعيل البرامج والدورات التدريبية المتخصصة في مجال الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات بصورة مستمرة، لتحسين مستوى أداء مدققي الحسابات بما يتلائم مع التطورات المستمرة في بيئة الأنظمة المحوسبة، وضرورة تدخل الجهات المنظمة للمهنة لوضع قواعد لضبط عملية تدقيق الأنظمة المحوسبة، وذلك بتصنيف شركات ومكاتب التدقيق القائمة بناءً على الإمكانيات الفنية لطاقتهم وتحديد مدى قدرته على فحص مثل هذه الأنظمة.

كما أوصت الدراسة بالتوسع في استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب لما لها من أثر في تخفيض الوقت والجهد والتكلفة المبذولة في عمليات التدقيق، ولما لها ضرورة متابعة المدققين من مزايا في تحقيق الدقة والسرعة في جمع وتقييم أدلة الإثبات، وأخيراً المزاولين للمهنة في قطاع غزة المعايير وبيانات التدقيق الدولية المتعلقة بتقنية المعلومات وأتباع الإرشادات للتمكن من تدقيق الأنظمة المحوسبة على الوجه الأمثل.

وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد المخطط

٧-دراسة علاونة (٢٠١٢) بعنوان: "العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني، ولتحقيق هذا الهدف سعت الدراسة إلى بيان اثر كل من مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية والخبرة والاحتيايل والغش على رأي المحاسب القانوني.

وقد تم تصميم استبانته وزعت على المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة التدقيق، وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري في اختبار الفرضيات بحيث أظهرت نتائج الدراسة وجود اثر ذي دلالة إحصائية للمتغير المستقل الأهمية النسبية والخبرة على رأي المحاسب القانوني.

وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بأتباع وسائل فنية لتطوير آلية وقرائن الإثبات لدى المحاسب القانوني، وكذلك أوصت الدراسة أن يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار إن معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست قطعية بسبب القيود المتأصلة في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

وقام الباحث بالاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الاستبانة

أدلة التدقيق ونمذجة مخاطر التدقيق باستخدام برمجة الهدف

هدفت هذه الدراسة التعرف على أدبيات التدقيق من خلال تبرير استخدام GP عند قياس مخاطر التدقيق، واستخدم الباحث التحليل الإحصائي للوصول الى نتائج الدراسة وأظهرت هذه الدراسة نتائج كان من أهمها يجب جمع أدلة التدقيق في عمليات التدقيق إذا تم تخصيص موارد التدقيق امتثال لأهداف التدقيق ذلك لتقليل مخاطر التدقيق وتحسين جودة التدقيق، وأن أدلة التدقيق التي يجب جمعها في عملية تدقيق إذا تم تخصيص موارد التدقيق على النحو الأمثل لأهداف التدقيق، وفي نفس الوقت تم تقليل مخاطر التدقيق وزيادة جودة التدقيق، ويمكن استخدام المراجع العام لتقييم مخاطر التدقيق كأداة مكملة لزيادة ثقة المدقق في السيطرة على مخاطر التدقيق وتحسين جودة التدقيق.

تم استفادة من هذه الدراسة بإعداد الاطار النظري

"An audit evidence planning model for the public sector"

نموذج تخطيط الأدلة للقطاع العام

الهدف من هذه الدراسة هو تطوير نموذج لإبلاغ الممارسة المرنة للحكم فيما يتعلق أنواع ومدى وتوليفات إجراءات التدقيق المنفذة لجمع أدلة تدقيق مناسبة كافية للرد عليها قد تعني ممارسة أحكام كبيرة من قبل مدققي الحسابات أنه لا يتم تحقيق سوى قدر ضئيل من الاتساق فيما يتعلق بكمية ونوعية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، لا سيما في القطاعات العامة في البلدان النامية (التي غالباً ما تعاني من الفساد)، وحيث أن المدققون لديهم مهارات وخبرات محدودة، واستخدمت الدراسة منهج الوصفي التحليلي وبعد اجراء التحليل الاحصائي توصلت الدراسة إلى هناك علاقات المتبادلة والاعتمادات الطارئة لإجراءات التدقيق المختلفة ، ويحدد العلاقات التعويضية بين أنواع إجراءات التدقيق التي يتعين تنفيذها والمستويات الإجمالية للتأكيد المطلوب استجابةً ل المخاطر المقدره للأخطاء المادية الآثار العملية والإدارية.

يمكن أن يساعد النموذج مراجعي القطاع العام على تقليل أخطاء عدم اليقين والغموض والحكم أثناء اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط. المساهمة أو القيمة المضافة تم دمج النموذج في منهجية التدقيق

الخاصة بالمراجع العام للحسابات في جنوب إفريقيا، وتم تقييمها للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية للتدقيق من قبل المجلس التنظيمي المستقل لمدققي الحسابات في جنوب إفريقيا. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة يمكن أن يساعد النموذج مدققي القطاع العام على التقليل من عدم اليقين والغموض وأخطاء الحكم أثناء عملية صنع القرار التخطيط. المساهمة أو القيمة المضافة. تم استفادة من هذه الدراسة بإعداد الاطار النظري

٣-دراسة (hatfield & bennett, ٢٠١٣) بعنوان:

"The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence"

التأثير لعدم التطابق الاجتماعي بين فريق المدققين وادارة العملاء في جمع ادلة التدقيق

هدفت هذه الدراسة بتوفير الأدلة التجريبية والعمل الميداني في كيفية التفاعل الاجتماعي بين المدققين والموظفين والإدارة ودرجة التأثير على تصورات مراجعي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية والتأثير في قرارات خاصة بهم فيما يتعلق بجمع أدلة الإثبات، خلال مرحلة العمل الميداني على مستوى موظفي التدقيق يكون هناك تفاعل مع الإدارة، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وبعد إجراء التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى أن أدلة مدققي الحسابات غالبا ما تكون متطابقة مع الإدارة من حيث خبراتهم والسن والمعرفة المحاسبية، وكما إن النتائج الميدانية تشير إلى إن البريد الالكتروني والتواصل مع الإدارة ساهم في جمع الأدلة الكافية والمناسبة، ومن المثير للاهتمام أنه عند عدم جمع الأدلة، قام ما يقرب من نصف المشاركين بتوثيق النتائج التي توصلوا إليها بطريقة غامضة أو غير ملائمة، والتي من المحتمل أن تقلل من احتمال أن يحدد مدققي الحسابات مشكلة ما، بالنظر إلى مدى أدلة التدقيق التي جمعها مدققي الحسابات، فإن هذه النتائج لها آثار مباشرة على ورقة العمل وجودة التدقيق.

تم استفادة من هذه الدراسة بإعداد الاطار النظري.

٤-دراسة (Robert and dosch, ٢٠١٣) بعنوان:

"Exploring the principles for increasing integrity and objectivity in external audits "

استكشاف مبادئ زيادة النزاهة والموضوعية في عمليات التدقيق الخارجية

هدفت الدراسة إلى عرض المبادئ التي من شأنها زيادة الموضوعية والنزاهة في التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم إجراء الدراسة على (٥٦) مدقق، وأوضحت نتائج

الدراسة إن قيام أشخاص مؤهلين على إدارة المعلومات والسجلات له دور بارز في عملية التدقيق، لأن موضوعية ونزاهة المعلومات هامة جدا لتحقيق جودة مخرجات عملية التدقيق. وتوصلت هذه الدراسة أن دمج وظيفة إدارة السجلات والمعلومات ومبادئ حفظ الدفاتر المقبولة في عملية تدقيق البيانات المالية سيعزز سلامة التدقيق وموضوعيتها ، مما يزيد من جودة نتائج التدقيق. لذلك ، نظراً لأن متخصصي إدارة السجلات والمعلومات يقومون بتعريف وتعزيز الحالة التجارية لإدارة السجلات والمعلومات ينبغي إدراج دورهم المحتمل في عملية التدقيق الخارجي. تم استفادة من هذه الدراسة بإعداد الاستبانة.

٥-دراسة (kizirian,et.al,٢٠٠٥) بعنوان:

"The impact of management integrity on audit planning and evidence"

أثر نزاهة الادارة بشأن تخطيط المراجعة وأدلة المراجعة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير سلامة ونزاهة الإدارة على تقييم مدقق الحسابات للمخاطر الجوهرية حيث استخدمت هذه الدراسات (٦٠) ورقة عمل من عملاء ٤ شركات كبيرة للتدقيق في أمريكا ، بحثت هذه الدراسة عن اثر تقييم المدقق لنزاهة الإدارة على تقييم المدقق للأخطاء الجوهرية والتخطيط لعملية التدقيق ونتائج التدقيق.

وافترضت هذه الدراسة أن نزاهة الإدارة مرتبطة بالتقييم المبدئي للمخاطر والإقناع والتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها في التدقيق، وقد افترضت الدراسة أيضا أن تقييم نزاهة الإدارة لدى المدقق يؤثر على مصداقية الأدلة التي يتم الحصول عليها من الإدارة بعيدا عن تأثير تقييم المخاطر، وأخيرا توقعنت الدراسة أن تقييم نزاهة الإدارة مرتبط باكتشاف الأخطاء الجوهرية.

وأشارت إلى انه عند إضافة نزاهة الإدارة إلى المعادلة الرقمية لموك ورايت المستخدمة عامي (١٩٩٣و١٩٩٩) فان المعادلة الرياضية تدعم نظرية الباحثين ولكن وجد إن جميع النظريات تتلاشى إلا نظريتين عندما أضاف الباحثان مؤشرات متغيرة لأخطاء سنوات سابقة، استمرت الدراسة في البحث عن تأثير نزاهة الإدارة على مدى الإقناع لأدلة التدقيق التي كانت بعيدة عن تأثير تقييم المخاطر، ومن الجدير بالذكر انه بعد التحكم في أخطاء السنوات السابقة تم إيجاد علاقة عكسية بين تقييم المدقق لنزاهة الإدارة واحتمال اكتشاف الأخطاء.

تم الاستفادة من هذه الدراسة بإعداد الإطار النظري

٢-٣-٤-٢-٢ تمتاز هذه الرسالة عن سابقتها بـ:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بكونها في حد علم الباحث الدراسة الأولى التي تناولت إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بشكل تفصيلي، بحيث تمت الدراسة والبحث واختبار أثر كل إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات على مدى مثل (الجرد الفعلي، التدقيق المستندي، المصادقات، إعادة الاحتساب، الاستفسارات، الملاحظة، الإجراءات التحليلية) على جودة التدقيق الخارجي.

وبينما كانت دراسة (العلاونة، ٢٠١٢) تبحث في العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني مثل مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية والخبرة والاحتيايل والغش ولم تتناول إجراءات الحصول على أدلة الإثبات وكان تركيز الباحث على العوامل المؤثرة على كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

٢-٤-٥-٢-٢ ملخص الدراسات السابقة:

الباحث	السنة	العنوان	أهم الأهداف	أبرز النتائج
حيدر	٢٠١٨	أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية	تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على أدلة الإثبات والتي تساهم في عملية الإصلاح المالي والإداري في حسابات الوحدات الحكومية	المدقق الداخلي هو المسؤول الرئيسي عن الانحرافات والتجاوزات المالية التي تحدث داخل المؤسسات الحكومية إذا لم يتم بأداء عمله على أكمل وجه وان الهدف من الإثبات في التدقيق غالباً هو التوصل إلى اليقين المعقول او المقنع وليس الإثبات الكامل المطلق أو ما يسمى الإثبات لخلاف الشك
هاشم	٢٠١٨	دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الراي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية وفي استعمال العينة الإحصائية	إن المعاينة الإحصائية لا تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات معترف بها
الجبوري	٢٠١٧	اعتماد الرقيب المالي على الأهمية المادية في تحديد أدلة الإثبات	هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقيب المالي في الحصول على مجموعة من أدلة الإثبات تتميز بالملائمة والكفاية لتعزيز راية الفني	وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الرقيب المالي على الأهمية المادية لعنصر القوائم المالية

<p>يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات، عن طريق الالتزام بتطبيق اجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات بحيث تشمل هذه الإجراءات (الجرد الفعلي والفحص المستندي) والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية واعادة الاحتساب والملاحظة والتحقق من الرقابة الداخلية والشهادات)</p>	<p>التعرف على التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٠٠) وذلك من خلال التحقق من مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)</p>	<p>مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٠٠) "أدلة الإثبات" في الجمهورية اليمنية</p>	<p>٢٠١٤</p>	<p>حبتور</p>
<p>تتوافر لدى مدقق الحسابات الخارجي مهارات ذات كفاءة تساعده في جمع وتقييم أدلة الإثبات في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة لملائمة الموضوع</p>	<p>مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة</p>	<p>٢٠١٥</p>	<p>أبو لحية</p>
<p>وجود اثر ذي دلالة إحصائية للمتغير المستقل الأهمية النسبية والخبرة على رأي المحاسب القانوني</p>	<p>هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في كفاءة وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني</p>	<p>العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)</p>	<p>٢٠١٢</p>	<p>علاونة</p>
<p>يجب جمع أدلة التدقيق في عمليات التدقيق إذا تم تخصيص موارد التدقيق أمثال لأهداف المراجعة ذلك لتقليل مخاطر التدقيق وتحسين جودة التدقيق</p>	<p>هدفت هذه الدراسة التعرف على أدبيات التدقيق من خلال تبرير استخدام GP عند قياس مخاطر التدقيق</p>	<p>أدلة التدقيق ونمذجة مخاطر المراجعة باستخدام برمجة الهدف</p>	<p>٢٠١٨</p>	<p>Askar et al</p>
<p>يمكن أن يساعد النموذج مراجعي القطاع العام على التقليل من اليقين والغموض وأخطاء الحكم أثناء عملية صنع القرار التخطيط. المساهمة أو القيمة المضافة</p>	<p>تطوير نموذج لإبلاغ الممارسة المرنة للحكم فيما يتعلق أنواع ومدى وتوليفات إجراءات التدقيق المنفذة لجمع أدلة تدقيق مناسبة كافية للرد عليها</p>	<p>نموذج تخطيط الأدلة للقطاع العام</p>	<p>٢٠١٨</p>	<p>Mentz et al</p>

<p>إن أدلة مدققي الحسابات غالبا ما تكون متطابقة مع الإدارة من حيث خبراتهم والسن والمعرفة المحاسبية</p>	<p>هدفت هذه الدراسة بتوفير الأدلة التجريبية والعمل الميداني في كيفية التفاعل الاجتماعي بين المدققين والموظفين والإدارة ودرجة التأثير على تصورات مراجعي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية والتأثير في قرارات خاصة بهم فيما يتعلق بجمع أدلة الإثبات</p>	<p>التأثير الاجتماعي لعدم التطابق بين موظفي التدقيق وإدارة العملاء عند جمع أدلة التدقيق</p>	<p>٢٠١٣</p>	<p>hatfield & bennett</p>
<p>إن قيام أشخاص مؤهلين على إدارة المعلومات والسجلات له دور بارز في عملية التدقيق</p>	<p>هدفت الدراسة إلى عرض المبادئ التي من شأنها زيادة الموضوعية والنزاهة في التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية</p>	<p>استكشاف مبادئ زيادة النزاهة والموضوعية في عمليات التدقيق الخارجية</p>	<p>٢٠١٣</p>	<p>Robert and dosch</p>
<p>وجود علاقة عكسية بين تقييم المراجع لنزاهة الإدارة واحتمال الكشف عن الأخطاء مما يشير الى تقييم نزاهة الإدارة يساعد في اكتشاف المدقق في نهاية المطاف للأخطاء</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير سلامة ونزاهة الإدارة على تقييم مدقق الحسابات للمخاطر الجوهرية</p>	<p>أثر نزاهة الإدارة بشأن تخطيط المراجعة وأدلة المراجعة</p>	<p>٢٠٠٥</p>	<p>kizirian,et.al</p>

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

- ١-٣ منهجية الدراسة.
- ٢-٣: مجتمع الدراسة وعينتها.
- ٣-٣: مصادر جمع البيانات.
- ٤-٣: متغيرات الدراسة.
- ٥-٣: اختبارات أداة الدراسة.
- ٦-٣: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

٣-١ تمهيد:

في هذا الفصل سيتم عرض منهجية الدراسة التي هدفت للتعرف إلى أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، وأهم الإجراءات التي استخدمتها الدراسة من أجل تنفيذ هذه الدراسة، والتي تمثلت في تحديد مجتمع الدراسة، والطرق التي استخدمت في جمع البيانات التي احتاجت إليها الدراسة، وأهم الأساليب الإحصائية التي تمت من خلال تحليل البيانات، وكيفية الوصول إلى نتائج الدراسة.

٣-٢ منهجية الدراسة:

قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي لجمع المعلومات من الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات من المصادر الأولية من خلال تطوير استبانة تخدم أهداف الدراسة، وسيتم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

٣-٣ مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة التدقيق للشركات المساهمة العامة الحاصلين على شهادة (JCPA)، والبالغ عددهم (٧٢) مدقق وفقاً لإحصائيات (هيئة الأوراق المالية، ٢٠١٩)، حيث قام الباحث بإجراء عدت زيارات لمكاتب التدقيق وزع خلالها (٧٠) استبانة، استرد منها الباحث (٦٧) وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن هناك (٩) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، يوضح الجدول رقم (٣-١) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

الجدول (٣-١)
عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

النسبة	العدد	الاستبانات
١٠٠%	٧٠	الاستبانات الموزعة
٩٥%	٦٧	الاستبانات المستردة
٨٦%	٥٨	الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي

وبعد مراجعة الجدول رقم (٣-١) تبين أن عدد أفراد عينة الدراسة (٥٨) المحاسب القانوني الأردني، تم اختيارهم بطريقة عشوائية والسبب في العينة العشوائية تساوي فرض ظهور جميع أفراد المجتمع في العينة، قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة، تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية، الجدول رقم (٣-٢) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول رقم (٣-٢)
توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	٥ سنوات فأقل	٨	١٣.٨
	من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات	١١	١٩.٠
	من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة	٢٥	٤٣.١
	أكثر من ١٥ سنة	١٤	٢٤.١
	المجموع	٥٨	١٠٠.٠
المؤهل العلمي	دبلوم	٦	١٠.٣
	بكالوريوس	٣٥	٦٠.٣
	ماجستير	١٦	٢٧.٦
	دكتوراه	١	١.٧
	المجموع	٥٨	١٠٠.٠
المسمى الوظيفي	صاحب مكتب التدقيق	٢	٣.٤
	شريك مكتب تدقيق	٤	٦.٩
	مدير مكتب تدقيق	٥	٨.٦
	مدقق رئيسي	٦	١٠.٣
	مدقق	١٧	٢٩.٣
	مساعد مدقق	٢٤	٤١.٤
المجموع	٥٨	١٠٠.٠	

يظهر من الجدول رقم (٣-٢) ما يلي:

١. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (٤٣.١%) لسنوات الخبرة (من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١٣.٨%) لسنوات الخبرة (٥ سنوات فأقل)، قد تشير هذه النتيجة إلى انخفاض مستوى الاستقرار الوظيفي وارتفاع معدلات دوران العمل للعاملين في مكاتب التدقيق.
٢. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٦٠.٣%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١.٧%) للمؤهل العلمي (دكتوراه)، وتشير إلى أن اغلب المدققين الخارجيين من حملة الشهادات الجامعية وذلك لخصوصية العمل في مجال تدقيق الحسابات.

٣. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (٤١.٤%) للمسمى الوظيفي (مساعد مدقق)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٣.٤%) للمسمى الوظيفي (صاحب مكتب التدقيق)، وتدل هذه النتيجة إلى أن أفراد العينة يمتلكون المعرفة يمكنهم من الإجابة عن أسئلة الاستبانة.

٣-٣: مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة؛ والتي تمثلت

في:

٣-٣-١ المصادر الثانوية: تمثلت هذه المصادر في مجموعة من الكتب والدوريات ذات العلاقة بموضوع البحث، إضافة إلى المعلومات المتوافرة حول الموضوع والموجودة على المواقع المعتمدة على الإنترنت.

٣-٣-٢ المصادر الأساسية: تمثلت بتطوير استبانة ذات علاقة بموضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على الإطار النظري لهذه الدراسة، والدراسات السابقة التي تم عرضها سابقاً، حيث تكونت هذه الاستبانة من ثلاثة أجزاء (ملحق رقم ٢)، وفيما يلي عرض لها:

الجزء الأول: المتغيرات الشخصية والوظيفية:

وقد اشتمل هذا الجزء منها على المعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، والتي تمثلت في: سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي.

الجزء الثاني: يهدف لقياس المتغير المستقل والمتمثل بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات، ويتكون من الأبعاد الآتية:

البُعد	عدد الفقرات	الارقام التسلسلية في الاستبانة
الجرد الفعلي (المادي)	٥	٥-١
الفحص المستندي	٥	١٠-٦
المصادقات	٥	١٥-١١
إعادة الاحتساب	٥	٢٠-١٦
نظام الاستفسارات	٥	٢٥-٢١
الملاحظة	٥	٣٠-٢٦
الاجراءات التحليلية	٥	٣٦-٣١

الجزء الثالث: يهدف لقياس المتغير التابع والمتمثل بجودة التدقيق الخارجي ويتكون من (١٠) فقرات وهو عبارة عن مجال واحد.

واعتمدت الاستبانة على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن الأسئلة وذلك على النحو الآتي:

الجدول (٣-٣)
اختبار مقياس الاستبانة

الإجابة	بدرجة قليلة جدا	بدرجة قليلة	بدرجة متوسطة	بدرجة كبيرة	بدرجة كبيرة جدا
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذجها لتحديد درجة الموافقة فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفترة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

$1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$ وبذلك تكون المستويات كالتالي:

درجة موافقة منخفضة من ١ - أقل من ٢.٣٣ .

درجة موافقة متوسطة من ٢.٣٣ - أقل من ٣.٦٦ .

درجة موافقة مرتفعة من ٣.٦٦ - ٥ .

٣-٤ متغيرات الدراسة

تتألف الدراسة الحالية من المتغيرات المستقلة والتابعة التالية:

- المتغير المستقل: بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات، ويتضمن: الجرد الفعلي (المادي)، الفحص المستندي، المصادقات، إعادة الاحتساب، نظام الاستفسارات، الملاحظة، الاجراءات التحليلية.
- المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي.

٣-٥: اختبارات أداة الدراسة

وللتأكد من الصدق والثبات قام الباحث بقياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، وللتعرف إلى قدرة أداة الدراسة من قياس متغيرات هذه الدراسة ولاختبار مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والمعلومات، فقد قام الباحث بإخضاعها إلى عدة اختبارات أهمها:

١. اختبار الصدق الظاهري:

تم عرض الاستبانة على عدد من أساتذة الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة بين ذوي الخبرة والاختصاص بموضوع الدراسة، وبعد اطلاعهم على عباراتها أشاروا إلى بعض المقترحات

والتوصيات القيمة حول عبارتها، حيث تم إجراء التعديل وفقاً لأرائهم حتى برزت الأداة بشكلها النهائي، الملحق رقم (١) يوضح قائمة بأسماء المحكمين.
٢. ثبات الأداة:

للتأكد من ثبات أداة تم تطبيق معادلة كرونباخ ألفا (Chronbach Alpha) على جميع فقرات أبعاد ومجال الدراسة والأداة ككل، كما هو مبين في جدول (٣-٤) الذي يوضح معاملات الثبات.

جدول (٣-٤)
معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لأبعاد الدراسة ومجالاتها

المجال	البعء	عدد الفقرات	معامل الثبات
تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات	الجرد الفعلي (المادي)	٥	٠.٨٧٩
	الفحص المستندي	٥	٠.٩٠٥
	المصادقات	٥	٠.٨٨٣
	إعادة الاحتساب	٥	٠.٨٧٨
	نظام الاستفسارات	٥	٠.٧٧٢
	الملاحظة	٥	٠.٨٧٧
	الاجراءات التحليلية	٥	٠.٩٠٩
	تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات ككل	٣٥	٠.٩٦٤
جودة التدقيق الخارجي			٠.٩١٥
الأداة			٠.٩٧١

يظهر الجدول رقم (٣-٤) جميع قيم معاملات الثبات بطريقة (كرونباخ ألفا) كانت مقبولة لأغراض التطبيق، حيث إنها تراوحت بين (٠.٧٧٢-٠.٩٧١)، وقد أشارت الدراسات إلى قبول معاملات الثبات وجميعها قيم مقبولة لأغراض التطبيق؛ إذ أشارت معظم الدراسات إلى أن نسبة قبول معامل الثبات (٠.٧٠) (Amir & Sonderpadian, ٢٠١٣).

٣-٦: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

ولغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وذلك من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تشمل عليها الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-٢٣) والتي تتمثل في:

- ١- معامل (كرونباخ) ألفا للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة.
- ٢- التكرارات، والنسب المئوية للتعرف إلى توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية.
- ٣- الاحصاءات الوصفية مقاييس النزعة المركزية (المتوسطات الحسابية)، ومقاييس التشتت (الانحرافات المعيارية).
- ٤- معادلة الانحدار الاحادي لاختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بأثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

معادلة الانحدار الاحادي:

$$Y = \alpha + \beta X + \varepsilon$$

حيث ε هو حد الخطأ والذي يجب أن يحقق الفروض الأربعة والتي تمثل الشرط الأساسي لاستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) في التقدير وهي:

١- متوسط أو التوقع الرياضي له يساوي صفر ويرمز $E(\varepsilon) = 0$

٢- تباينه يساوي قيمة ثنائية أو سوف يعرف فيما بعد بفرض ثبات التباين (Homo (sedstasticity

٣- عدم وجود ارتباط بين حدود المتغير العشوائي، أي أن تباين أي قيمتين للمتغير العشوائي

يساوي (٠) ويعرف وهذا الفرض عدم الارتباط الذاتي أو Non-autocorrelation

٤- أن المتغير العشوائي بتوزع توزيعاً طبيعياً أي معتدلاً.

الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات

١-٤ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات:

٢-٤ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال جودة التدقيق الخارجي:
٣-٤ اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج الدراسة التي هدفت إلى التعرف على أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، وسيتم ذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي عرض النتائج:

٤-١ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات:

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات، الجدول رقم (٤-١) يوضح ذلك.

جدول رقم (٤-١)

المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي (ن=٥٨)

الرتبة	الرقم	البُعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٦	الملاحظة	٣.٧٧	١.٠٢	مرتفعة
٢	٥	نظام الاستفسارات	٣.٧٤	٠.٨٠	مرتفعة
٣	٧	الاجراءات التحليلية	٣.٦٥	١.٠٩	متوسطة
٤	٣	المصادقات	٣.٥٧	٠.٧٧	متوسطة
٥	٢	الفحص المستندي	٣.٣٦	٠.٩٢	متوسطة
٦	١	الجرد الفعلي(المادي)	٣.٣٣	٠.٩٢	متوسطة
٧	٤	إعادة الاحتساب	٣.٢٦	٠.٩٢	متوسطة
مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات ككل					
			٣.٥٢	٠.٧٨	متوسطة

يظهر من جدول رقم (٤-١) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات تراوحت ما بين (٣.٧٧-٣.٢٦)، كما يظهر من الجدول رقم (٤-١) أن بُعد "الملاحظة" قد حصل على المرتبة الأولى بدرجة تقييم مرتفعة، وجاء بُعد "نظام الاستفسارات" بالمرتبة الثانية بدرجة تقييم مرتفعة، وجاء بُعد "الاجراءات التحليلية" بالمرتبة الثالثة بدرجة تقييم متوسطة، وبالمرتبة الرابعة جاء بُعد "المصادقات" بدرجة تقييم متوسطة، وبالمرتبة الخامسة جاء بُعد "الفحص المستندي" بدرجة تقييم متوسطة، وبالمرتبة السادسة جاء بُعد "الجرد الفعلي(المادي)" بدرجة تقييم متوسطة، وبالمرتبة السابعة والأخيرة جاء بُعد "إعادة الاحتساب" بدرجة تقييم متوسطة، كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول مستوى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات ككل بلغ (٣.٥٢) بدرجة تقييم متوسطة، ويمكن تفسير هذه

النتيجة بأن المدققين يعتبرون أنفسهم المسؤولون الرئيسيين عن عدم اكتشاف الانحرافات والتجاوزات المالية؛ إذا لم يتم بأداء عملهم بالشكل المناسب، لذا فهم يهتمون بأدلة الإثبات، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة حبتور (٢٠١٤) التي أظهرت أن مدققو الحسابات يلتزم بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات بدرجة تقييم مرتفعة، عن طريق الالتزام بتطبيق اجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات بحيث تشمل هذه الإجراءات (الجرد الفعلي والفحص المستندي والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية واعداد الاحتساب والملاحظة والتحقق من الرقابة الداخلية والشهادات).

ولمعرفة مستوى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات بشكل تفصيلي قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن عبارات كل بُعد من أبعاد التدقيق الدولي بشكل منفرد، وفيما يلي عرض النتائج:

البُعد الأول: الجرد الفعلي(المادي):

الجدول رقم (٤-٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " الجرد الفعلي(المادي)" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٣	يستطيع المدقق التأكد من مطابقة حسابات الجرد وسجلات المخازن.	٣.٥٥	٠.٩٨	متوسطة
٢	٢	يتميز المدقق بقدرته على التحقق من البنود المراد جردها ومعرفة مكوناتها وخصائصها.	٣.٣٦	٠.٩٥	متوسطة
٣	٤	يلجأ المدقق الى الخبير الفني لمساعدته في عملية الجرد الفعلي في حال صعب عليه امر ما.	٣.٢٩	٠.٨٩	متوسطة
٤	١	يتبع المدقق استراتيجية معينة في عملية تدقيق الحسابات للقوائم المالية.	٣.٢٤	٠.٩٨	متوسطة
٥	٥	يستعين المدقق بمساعدين لإتمام عملية الجرد الفعلي.	٣.١٩	٠.٩٤	متوسطة
		بُعد " الجرد الفعلي(المادي)" ككل	٣.٣٣	٠.٩٢	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٤-٢) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد " الجرد الفعلي(المادي)" تراوحت ما بين (٣.١٩-٣.٥٥) بدرجة تقييم متوسطة، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٣) والتي تنص "يستطيع المدقق التأكد من مطابقة حسابات الجرد وسجلات المخازن"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٥) والتي تنص "يستعين المدقق بمساعدين لإتمام عملية الجرد الفعلي"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٣٣) بدرجة تقييم متوسطة.

البُعد الثاني: الفحص المستندي :

الجدول رقم (٣-٤)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " الفحص المستندي " مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٤	يُثبت المدقق صحة المستند من حيث استكماله لجميع الشروط القانونية وخلوه من اية أخطاء.	٣.٤٥	٠.٩٧	متوسطة
٢	١	يُتحقق المدقق من المدة الزمنية للمستند.	٣.٣٨	٠.٨٨	متوسطة
٣	٢	يُتأكد المدقق من جهة اصدار المستند.	٣.٣٦	٠.٩٩	متوسطة
٤	٣	يراجع المدقق صحة توثيق المستند .	٣.٢٩	٠.٩٤	متوسطة
٥	٥	يُتحقق المدقق من صحة اعتماد المستند من الجهة المخولة بتوقيعه.	٣.٢٩	٠.٩٩	متوسطة
بُعد " الفحص المستندي " ككل					
			٣.٣٦	٠.٩٢	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٣-٤) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "الفحص المستندي" تراوحت ما بين (٣.٢٩-٣.٤٥) بدرجة تقييم متوسطة، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٤) والتي تنص "يُثبت المدقق صحة المستند من حيث استكماله لجميع الشروط القانونية وخلوه من اية أخطاء"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٥) والتي تنص "يُتحقق المدقق من صحة اعتماد المستند من الجهة المخولة بتوقيعه"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٣٦) بدرجة تقييم متوسطة.

البُعد الثالث: المصادقات :

الجدول رقم (٤-٤)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " المصادقات " مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٢	يُتحقق المدقق صحة المصادقة للمستند عن طريق الاستجابة المكتوبة ام الشفوية.	٣.٦٤	٠.٩٥	متوسطة
١	٥	يُتأكد المدقق من وصول ردود المصادقة لمكتب التدقيق المعني بذلك.	٣.٦٤	٠.٩١	متوسطة
٣	١	يقوم المدقق بوضع عنوان مكتب التدقيق على المغلف الخاص بخطاب المصادقة.	٣.٦٠	١.٠٠	متوسطة
٤	٣	يوثق المدقق البيانات الخاصة بالمستند بعد اعداد خطابات المصادقات من الجهة المعنية بذلك.	٣.٥٣	٠.٩٨	متوسطة
٥	٤	يرسل مدقق الحسابات طلبات المصادقة عن طريق البريد.	٣.٤٥	٠.٩٢	متوسطة
بُعد " المصادقات " ككل					
			٣.٥٧	٠.٧٧	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٤-٤) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "المصادقات" تراوحت ما بين (٣.٤٥-٣.٦٤) بدرجة تقييم متوسطة، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٢) والتي تنص " يتحقق المدقق صحة المصادقة للمستند عن طريق الاستجابة المكتوبة ام الشفوية"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٤) والتي تنص "يرسل مدقق الحسابات طلبات المصادقة عن طريق البريد"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٥٧) بدرجة تقييم متوسطة.

البُعد الرابع: إعادة الاحتساب :

الجدول رقم (٤-٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " إعادة الاحتساب" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يقوم المدقق بمراجعة حساب الارصدة من دفتر الأستاذ وصحة العمليات الحسابية.	٣.٤١	٠.٩٧	متوسطة
٢	٤	يقوم المدقق بمراجعة قوائم الجرد والكشوفات والتحقق من صحتها.	٣.٣١	٠.٩٨	متوسطة
٣	٣	يقوم المدقق بمراجعة ميزان المراجعة الخاص به.	٣.٢١	٠.٩٩	متوسطة
٤	٢	يعمل المدقق على إعادة الاحتساب لتتحقق من دقة حساب المستند والسجلات.	٣.١٧	١.٠٩	متوسطة
٥	٥	ضرورة إعادة الاحتساب للتأكد من دقة حساب المستند.	٣.١٦	٠.٩٤	متوسطة
بُعد " إعادة الاحتساب" ككل					
			٣.٢٦	٠.٩٢	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٤-٥) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "إعادة الاحتساب" تراوحت ما بين (٣.١٦-٣.٤١) بدرجة تقييم متوسطة، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (١) والتي تنص "يقوم المدقق بمراجعة حساب الارصدة من دفتر الأستاذ وصحة العمليات الحسابية"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٥) والتي تنص "ضرورة إعادة الاحتساب للتأكد من دقة حساب المستند"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٢٦) بدرجة تقييم متوسطة.

البُعد الخامس: نظام الاستفسارات :

الجدول رقم (٤-٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " نظام الاستفسارات" مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٤	يلتزم المدقق بالاستفسار عن العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر.	٤.١٤	٠.٩٨	مرتفعة
٢	٥	يقوم المدقق بالاستفسار عن العمليات المعلقة في اوائل السنة التالية.	٤.٠٩	٠.٩٦	مرتفعة
٣	٣	يعمل المدقق بالاستفسار عن الالتزامات غير المثبة بالدفاتر.	٣.٧١	٠.٩٤	متوسطة

متوسطة	٠.٩٧	٣.٤٧	يقوم المدقق بالاستفسار عن بعض العملاء ومدى انتظامهم في تسديد مستحقاتهم.	٢	٤
متوسطة	١.٠٠	٣.٢٩	يقوم المدقق بالاستفسار عن المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة.	١	٥
مرتفعة	٠.٨٠	٣.٧٤	بُعد " نظام الاستفسارات " ككل		

يظهر من الجدول رقم (٤-٦) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "نظام الاستفسارات" تراوحت ما بين (٣.٢٩-٤.١٤)، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٤) والتي تنص "يلتزم المدقق بالاستفسار عن العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (١) والتي تنص "يقوم المدقق بالاستفسار عن المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٧٤) بدرجة تقييم مرتفعة.

البُعد السادس: الملاحظة :

الجدول رقم (٤-٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " الملاحظة " مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٢	يعمل المدقق على ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية التي لا تترك أثراً دقيقاً.	٤.٠٧	٠.٩٧	مرتفعة
٢	١	يقوم المدقق بملاحظة عمليات العد في الجرد التي يقوم بها موظفو المنشأة.	٣.٩٣	٠.٩٦	مرتفعة
٣	٣	يستخدم المدقق الملاحظة لتقييم أنشطة معينة.	٣.٧٨	٠.٩٧	مرتفعة
٤	٥	يتحقق المدقق من خلال الملاحظة فيما إذا كان الشخص المسؤول يقوم بمهامه كما يجب أم لا.	٣.٦٦	٠.٩٩	مرتفعة
٥	٤	يعمل المدقق على ملاحظة وجود اي عيب في التجهيزات والممتلكات الخاصة بالعميل.	٣.٤٣	١.٠٣	متوسطة
بُعد " الملاحظة " ككل					
			٣.٧٧	١.٠٢	مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (٤-٧) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "نظام الاستفسارات" تراوحت ما بين (٣.٤٣-٤.٠٧)، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٢) والتي تنص "يعمل المدقق على ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية التي لا تترك أثراً دقيقاً"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٤) والتي تنص "يعمل المدقق على ملاحظة وجود اي عيب في التجهيزات والممتلكات الخاصة بالعميل"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٧٧) بدرجة تقييم مرتفعة.

البُعد السابع: الإجراءات التحليلية :

الجدول رقم (٨-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد " الإجراءات التحليلية " مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يعمل المدقق على تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية.	٣.٧٦	٠.٩٧	مرتفعة
٢	٢	تمكن اجراءات التحليل المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.	٣.٧١	١.٠٣	مرتفعة
٣	٤	تعمل اجراءات التحليل على تنبيه المدقق بوجود انحرافات في الحسابات.	٣.٦٤	١.٠٤	متوسطة
٤	٣	توجه اجراءات التحليل المدقق على وجود بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل.	٣.٦٠	٠.٩٨	متوسطة
٥	٥	تؤدي اجراءات التحليل الى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.	٣.٥٣	٠.٩٩	متوسطة
بُعد " الإجراءات التحليلية " ككل					
			٣.٦٥	١.٠٩	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٨-٤) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات بُعد "الإجراءات التحليلية" تراوحت ما بين (٣.٥٣-٣.٧٦)، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (١) والتي تنص "يعمل المدقق على تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٥) والتي تنص "تؤدي اجراءات التحليل الى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية"، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٦٥) بدرجة تقييم متوسطة.

٢-٤ النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن مجال جودة التدقيق الخارجي:

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات مجال جودة التدقيق الخارجي، الجدول رقم (٩-٤) يوضح ذلك.

الجدول رقم (٩-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات مجال جودة التدقيق الخارجي مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٥	يعمل المدقق الخارجي على تحديد برنامج تدقيق يتناسب مع ظروف العميل ونشاطه.	٣.٩٥	٠.٩٦	مرتفعة
٢	٦	يقوم المدقق الخارجي بإجراء تحليل لتقدير قدرة العميل على الاستمرار وتحديد نوع ادلة الاثبات.	٣.٧٨	٠.٩٩	مرتفعة
٣	٧	يعمل المدقق الخارجي على اختيار عملائه والاحتفاظ بهم بالتدقيق.	٣.٧٧	٠.٩٧	مرتفعة
٤	٤	يقوم المدقق الخارجي بزيارات متكررة الى عميل التدقيق.	٣.٧٦	٠.٩٩	مرتفعة

مرتفعة	١.٠٠	٣.٧١	يحرص المدقق الخارجي على إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	٣	٥
متوسطة	١.٠١	٣.٥٥	يقوم المدقق الخارجي بتوثيق كافة إجراءات التدقيق.	٢	٦
متوسطة	٠.٩٨	٣.٥٣	يمنح المدقق الخارجي جهات التدقيق الخارجية برقابة جودة خدماته.	٨	٧
متوسطة	٠.٩٧	٣.٥٠	يوثق المدقق الخارجي كافة إجراءات التدقيق.	١٠	٨
متوسطة	٠.٩٤	٣.٤٨	يحرص المدقق الخارجي على تقييم ومتابعة فريق عملية التدقيق في المنشأة.	٩	٩
متوسطة	٠.٩٦	٣.٤٧	يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية في كافة عمليات التدقيق.	١	١٠
متوسطة	٠.٥٣	٣.٦٥	مجال جودة التدقيق الخارجي ككل		

يظهر من الجدول رقم (٤-٩) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة حول فقرات مجال "جودة التدقيق الخارجي" تراوحت ما بين (٣.٤٧-٣.٩٥)، جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (٥) والتي تنص "يعمل المدقق الخارجي على تحديد برنامج تدقيق يتناسب مع ظروف العميل ونشاطه"، بينما حصلت على المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (١) والتي تنص "يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية في كافة عمليات التدقيق"، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٤٧) بدرجة تقييم متوسطة.

٣-٤ اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني. وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (٤-١٠).

الجدول رقم (٤-١٠)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ²	قيمة (F)	Sig
معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات	2.055	0.265	0.070	4.223	0.045

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (٤-١٠) وجود علاقة دالة إحصائية بين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٢٦.٥%)، ومن خلال قيمة معامل

التحديد (R square) يتبين أن معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات يفسر ما نسبته (٧%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (٤.٢٢٣)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٤٥) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقيمة (t) تساوي (٢.٠٥٥)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٤٥) مما يعني معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، فإنه يمكن القول بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني"، ويعود السبب في هذه النتيجة لأهمية أدلة الإثبات بالنسبة لمدقق حسابات الشركات المساهمة العامة؛ إذ أنها تساهم في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة يتمكن المدقق بموجبها صياغة استنتاجات معقولة، كما أنها تساعد المدقق الخارجي في أن يتحقق و يستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني، مما يحسن من مستوى جودة التدقيق، كما يمكن تفسير هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عال من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها امام شركات المساهمة العامة، كما أن تدقيق معايير التدقيق الدولية تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن قيام المدقق بتطبيق معيار (٥٠٠) يقوم بالتأكد من رفع جودة التدقيق ويعني ذلك الى ان المعيار يشكل الأسلوب الذي يتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياساً لجودة التدقيق، وهذا ما أكدته دراسة حيدر(٢٠١٨) بأن الاهتمام بأدلة الإثبات تزايد من جودة التدقيق مما ينعكس على عملية الإصلاح الإداري والمالي، كما أشارت دراسة هاشم (٢٠١٨) إلى ضرورة الاهتمام بأدلة الإثبات للمدققين وخاصة المدققين الجدد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والمنظمات المهنية الأخرى من اجل رفع جودة التدقيق، كما أنها اتفقت مع دراسة أبو لحية(٢٠١٥) التي أظهرت أن زيادة مستوى كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات يساهم في رفع مستوى أدائهم.

وفيما يلي عرض لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما

هو موضح في الجدول رقم (٤-١١) .

الجدول رقم (١١-٤)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ^٢	قيمة (F)	Sig
الجرد الفعلي	3.948	0.467	0.218	15.591	0.000

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١١-٤) وجود علاقة دالة إحصائياً بين الجرد الفعلي وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٤٦.٧%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن الجرد الفعلي يفسر ما نسبته (٢١.٨%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (١٥.٥٩١)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٠) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، وقيمة (t) تساوي (٣.٩٤٨)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٠) مما يعني معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، فإنه يمكن القول بوجود أثر ذي دلالة إحصائية للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للمراجعة المستندية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (١٢-٤).

الجدول رقم (١٢-٤)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر المراجعة المستندية على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ^٢	قيمة (F)	Sig
المراجعة المستندية	0.409	0.055	0.003	0.167	0.684

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١٢-٤) وجود علاقة غير دالة إحصائياً بين المراجعة المستندية وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٥.٥%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن المراجعة المستندية يفسر ما نسبته (٠.٣%) من التباين الحاصل في متغير جودة

التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (0.167)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (0.684) مما يعني عدم معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقيمة (t) تساوي (0.409)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (0.684) مما يعني على عدم معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، فإنه يمكن القول بعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمراجعة المستندية على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية البديلة، وقبول الفرضية الصفرية القائلة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة المستندية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (4-13).

الجدول رقم (4-13)
نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر المصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ²	قيمة (F)	Sig
المصادقات الخارجية	4.174	0.487	0.237	17.419	0.000

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (4-13) وجود علاقة دالة إحصائياً بين المصادقات الخارجية وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (48.7%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن المصادقات الخارجية يفسر ما نسبته (23.7%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (17.419)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (0.000) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقيمة (t) تساوي (4.174)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (0.000) مما يعني على معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، فإنه يمكن القول بوجود أثر ذي دلالة إحصائية للمصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية الصفرية، وقبول البديلة القائلة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمصادقات الخارجية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإعادة العمليات الحسابية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني. وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (١٤-٤) .

الجدول رقم (١٤-٤) نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر إعادة العمليات الحسابية على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ²	قيمة (F)	Sig
إعادة العمليات الحسابية	8.175	0.738	0.544	66.827	0.000

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١٤-٤) وجود علاقة دالة إحصائياً بين إعادة العمليات الحسابية وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٧٣.٨%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن إعادة العمليات الحسابية يفسر ما نسبته (٥٤.٤%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (٦٦.٨٢٧)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٠٠) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقيمة (t) تساوي (٨.١٧٥)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٠٠) مما يعني على معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، فإنه يمكن القول بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لإعادة العمليات الحسابية على جودة التدقيق الخارجي ، وبالتالي عدم قبول الفرضية الصفرية، وقبول البديلة القائلة: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإعادة العمليات الحسابية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني ".

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني. وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (١٥-٤) .

الجدول رقم (١٥-٤) نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر نظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ²	قيمة (F)	Sig
نظام الاستفسارات	1.757	0.229	0.052	3.087	0.084

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١٥-٤) وجود علاقة غير دالة إحصائياً بين نظام الاستفسارات وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٢٢.٩%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن نظام الاستفسارات يفسر ما نسبته (٥.٢%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (٣.٠٨٧)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٨٤) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقيمة (t) تساوي (١.٧٥٧)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٨٤) مما يعني على عدم معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، فإنه يمكن القول بعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لنظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية البديلة، وقبول الفرضية القائلة: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفرضية الفرعية السادسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للملاحظات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني. وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (١٦-٤).

الجدول رقم (١٦-٤) نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الملاحظات على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ²	قيمة (F)	Sig
الملاحظات	١.١٥	٠.١٥	٠.٠٢	١.٣٢	٠.٢٦

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١٦-٤) وجود علاقة غير دالة إحصائياً بين الملاحظات وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (١٥%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين

أن الملاحظات يفسر ما نسبته (٢.٠%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (١.٣٢)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٢٦) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، وقيمة (t) تساوي (١.١٥)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٢٦) مما يعني على عدم معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، فإنه يمكن القول بعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للملاحظات على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية البديلة، وقبول الصفرية القائلة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للملاحظات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفرضية الفرعية السابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط الذي بينت نتائجه وكما هو موضح في الجدول رقم (١٧-٤).

الجدول رقم (١٧-٤)
نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	قيمة (t)	R	R ^٢	قيمة (F)	Sig
الإجراءات التحليلية	١.٧٢٣	٠.٢٢٤	٠.٠٥٠	٢.٩٦٨	٠.٠٩٠

المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يظهر من الجدول رقم (١٧-٤) وجود علاقة غير دالة إحصائياً بين الإجراءات التحليلية وجودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة هذه العلاقة (٢٢.٤%)، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن الإجراءات التحليلية يفسر ما نسبته (٥.٠%) من التباين الحاصل في متغير جودة التدقيق الخارجي، ونظراً لأن قيمة (F) تساوي (٢.٩٦٨)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٩٠) مما يعني معنوية الانحدار عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، وقيمة (t) تساوي (١.٧٢٣)، ومستوى دلالتها الإحصائية كانت (٠.٠٩٠) مما يعني على عدم معنوية المعامل أيضاً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$)، فإنه يمكن القول بعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي عدم قبول الفرضية البديلة، وقبول الصفرية القائلة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

تضمن هذا الفصل عرضاً يوضح فيه أهم الاستنتاجات والتوصيات التي يوصي بها الباحث:

ملخص النتائج والاستنتاجات:

توصلت الدراسة الى وجود أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الاثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني ، حيث تم التوصل الى هذه النتيجة من خلال النتائج التالية:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للجرد الفعلي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، يستنتج الباحث أن المدقق الخارجي يقوم بالجرد الفعلي للعناصر المادية بوجود مستندات تثبت ملكيتها، ووجود خبراء مختصين اذا كان المدقق يجهل تلك العناصر.

٢. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للفحص المستندي على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، ويفسر الباحث هذه النتيجة بأن المدقق يراعي تكلفة الحصول على هذا الدليل من الناحية المادية والزمنية.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمصادقات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، يستنتج الباحث أن المدقق يسعى الى الحصول على اكبر عدد ممكن من الأدلة الخارجية لأنها ذات حجية عالية.

٤. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإعادة الاحتساب على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، يستنتج الباحث أن المدقق الخارجي يعمل على خطوات تدقيق تتناسب مع ظروف العميل ونشاطه.

٥. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام الاستفسارات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن المدقق لا يستطيع الاعتماد على الأدلة ذات الطرف الداخلي لأنها تكون ذات حجية أقل.

٦. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للملاحظة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، يستنتج الباحث أن المدقق الخارجي يعمل على ملاحظة أداء اجراءات الرقابة الداخلية التي لا تترك أثراً دقيقاً.

٧. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، ويعمل المدقق على تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية، وتمكن إجراءات التحليل المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.

٥-٢ التوصيات:

بناءً على ما سبق من نتائج توصى الدراسة بما يلي:

١. أن تهتم مكاتب التدقيق بإتباع استراتيجيات واضحة في عملية تدقيق الحسابات للقوائم المالية.
٢. قيام المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات مناسبة كافية وموضوعية وملائمة.
٣. ضرورة وضع تشريعات تتناسب مع المعايير الدولية بشكل عام ومع معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) على وجه الخصوص وذلك لتواكب آخر التطورات الطارئة على تلك المعايير.
٤. ضرورة تفعيل البرامج والدورات التدريبية المتخصصة في مجال معايير التدقيق.
٥. إجراء دراسات مشابهة على عينات أخرى للتحقيق من أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) على متغيرات تابعة أخرى.
٦. ضرورة أتباع المدقق إستراتيجية معينة في عملية تدقيق الحسابات للقوائم المالية.
٧. على المدقق الحسابات الاستعانة بمساعدين لإتمام عملية الجرد الفعلي.
٨. ضرورة اهتمام المدقق بصحة توثيق المستند، وتحقق المدقق من صحة اعتماد المستند من الجهة المخولة بتوقيعه.
٩. ضرورة أن يحرص المدقق الخارجي على تقييم ومتابعة فريق عملية التدقيق في المنشأة.
١٠. على المدقق الخارجي أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية في كافة عمليات التدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو لحية، احمد فريد(٢٠١٥). "مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة_ دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة. رسالة ماجستير،الجامعة الاسلامية ،غزة
- أبو هيبه، حامد طلبة محمد.(٢٠١١). **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، ط(١)، عمان الأردن.
- اكبر يونس.(٢٠١٥).عباس أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ١٠(٣١).
- توماس وليم، وهنكي، امرسون.(٢٠١٧). **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب أحمد حامد _ السعودية. مجلة الصوت العلوم الاقتصادية والادارية - تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة واسطه - العدد (٢٧).
- الجاير، عمي محسن فاضل.(٢٠١٣). "تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠"، رسالة المحاسبة القانونية، المعيد العربي للمحاسبين القانونيين.
- الجبوري، فواد عبد المحسن. (٢٠١٧).اعتماد الرقيب المالي على الاهمية المادية في تحديد ادلة الاثبات. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ،العدد(٢٧)
- الجمال، جيهان عبد العزيز.(٢٠١٤). **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الامارات، ص ٣٢ .
- جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين (١٩٨٧)، عمان، الاردن
- حافظ محمد.(٢٠١٦). الابعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية – دراسة تطبيقية لمستخدمي القوائم المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، ١ (٣٧).
- الحايك، سامر صالح (٢٠١٨).العوامل المؤثرة على جمع ادلة الاثبات الالكترونية من قبل المدققين الخارجين على البنوك التجارية في الاردن. رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الاردن.
- حبتور، منير محسن(٢٠١٤)، مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي

- حداد، أسماء. (٢٠١٩). أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- حماد، اكرم ابراهيم. (٢٠١٠). ادلة وقرائن الاثبات في المحاسبة، <https://infotechaccountants.com>
- الدوغجي حسين علي. (٢٠١٠). فاعلية التدقيق الخارجي والخارجي في دعم حوكمة الشركات. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص ١٠ - ١١.
- الديب، فتح الله، وشحاتة السيد شحاتة. (٢٠١٣). أصول المراجعة الخارجية. دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر الطبعة (١)، الإسكندرية مصر.
- الذنيبات، علي عبد القادر. (٢٠١٠). تدقيق الحسابات في ضوء معايير المحاسبة الدولية. عمان: دار وائل للنشر.
- الساعدي، حكيم محمود فليح. (٢٠١٦). العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز ابعاد تلك الجودة. مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين، ٢٣ (٤٦).
- سايج، فايز. (٢٠١٥). أهمية تبني المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي_ دراسة حالة الجزائر_ أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير. تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ٢، ص ٢١٣-٢١٤.
- الصبان محمد سمير، و ابراهيم محمد حسن. (٢٠١٢). أصول التدقيق الخارجي - المفاهيم العلمية والاجراءات العملية. دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، ط(١)، مصر.
- عبد الله، خالد أمين. (٢٠١٠). تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية. دار وائل للنشر الطبعة (٥)، عمان: الأردن.
- علاونة، انس (٢٠١٢). العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني الاردني في ضل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠). رسالة ماجستير، ال البيت، الاردن.
- فرحان سامي علوان. (٢٠١١). فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي التقارير المالية - بحث تطبيقي في مكاتب مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، رسالة معادلة للماجستير في المحاسبة القانونية غير منشورة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
- القريشي، اياد رشيد. (٢٠١١). التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا. ط (١)، العراق، بغداد: دار المغرب للطباعة والنشر.

الكعبي، رفيق حميد عطية.(٢٠١٤). الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي، بحث منشور. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، أصدر من كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسطه، ٢ (٢٧) ايلول.

محمد وكاظم موفق عبد الحسين وامال محمود.(٢٠١٣). اثر أهمية تطبيق اسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني المدقق الخارجي. مجلة دراسات محاسبية ومالية المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٨ (٢٢).

المطارنة، غسان فلاح.(٢٠١٣). المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر، ط(١)، عمان، الأردن: زمزم ناشرون وموزعون.

ميام. دان، د. ر كارميل، و راي ويتنجن.(٢٠١١). معاينة المراجعة. تعريب نشاء علي القباني، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

نعيم لونيس.(٢٠١٣). أهمية استعمال الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي - دراسة تطبيقية في المؤسسة العمومية الاقتصادية. رسالة ماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد خيصر الجزائر.

هاشم، صدام كاطع.(٢٠١٨). دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الاثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق. مجلة الدنانير، ٢ (١٤).

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Algeria. Boubaker, O. (٢٠١١). **The Role Of External Auditor In Assessing Risks And Enhancing The Internal Control System For The Inventory Operations Inside The Entity** (P. ٥٥). Unpublished Master Theses, In-Depth Financial And Accounting Studies, The Faculty Of Economic And Commercial Sciences And Management Sciences, University Of Farhat Abbas, Setif, Algeria.
- Almatarnah, G. (٢٠١١). **The Extent Compliance Of Jordanian Auditors With International Auditing Standard No. (٥٠٠) Under Electronic Audit (Field Study)**. Tishreen University Journal For Research And Scientific Studies -Economic And Legal Sciences Series, ٣٣(٢).
- Al-Ramais, E. (٢٠١١). **The Impact Of Using Audit Entries For The Computerized Information Accounting Systems On The Quality Of External Auditing In Jordan**. Unpublished Master Theses, The Faculty Of Business, Al-Albeit University, Jordan.
- Altahat, S. Abdelwahab Sassi & Laila, Nur Hidayah Binti, (٢٠١٥), "Internal Audit Effectiveness In Libyan Public Enterprises: An Approach To The Development Of A Theoretical Framework", **Global Business And Management Research: An International Journal**, Vol.(٧), No.(٢), P.P.(١٢-١٨).
- Amir, D. And Souderpandian, J. (٢٠٠٢). **Complete Business Statistics**, (١st Ed), MC Graw-Hill.
- Arens ; Alvin A & Randal J. Elder & Mark S. Beasley,(٢٠١٠). "**Auditing And Assurance Services, An Itegrated Approach**", ١^٥th ed, Pearson Education Inc.

- Arens Alvin A. Randal J. Elder, Mark S, Beasley. (٢٠١٤). **Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach**, Fifteenth Edition, Copyright By Pearson Education, Inc. I.SA,
- Askary.S & Arnaout .J & Abughazaleh .N. (٢٠١٨). Audit Evidence And **Modelling Audit Risk Using Goal Programming**
- Asma'a, H. (٢٠١٦). **The Importance Of The International Audit Standards In Determining The Quality Of The External Auditor Report**. Unpublished Master Theses, The Faculty Of Economic And Commercial Sciences And Management Sciences, University Of Biskra.
- Badara, Mu'azu Saidu & Saidin, Siti Zabedah. (٢٠١٣). "The Journey So Far On Internal Audit Effectiveness: A Calling For Expansion", **International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences** ٣(٣), Pp.(٣٤٠-٣٥١).
- Benslimene, Imen & Dumontier, Pascal. (٢٠١٤). "**The Complementary Impacts Of Audit Regulation And Auditor Quality On Earnings Quality: The European Evidence**", Available Online At.
- Boccon-Gibod Sylvain, Vilmint Eric.(٢٠١٧). **La Boite A Outils De L'auditeur Financiers**, ٢^e Edition, DUNOD, France, P١٢.
- Bonnes, Bas. (٢٠١٢). "Internal Audit", Available Online At: Dare.Uva.NI/Document/٤٧٦٩٤٠
- Bouhawia, Mohammed.S., & Et. Al. (٢٠١٥). "The Effect Of Working Experience, Integrity, Competence, And Organizational Commitment On Audit Quality (Survey State Owned Companies In Libya)", **IOSR Journal Of Economics And Finance**, E-SSN:(٢٣٢١-٥٩٣٣),P-ISSN:(٢٣٢١-٥٩٢٥).٦(٤), Pp:(٦٠-٦٧).

- Chadegani, Arezzo Aghaei.(٢٠١١). "**Review Of Studies On Audit Quality**", Department Of Accounting , Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
- Cohen, Aaron & Sayag, Gabriel. (٢٠١٠). "The Effectiveness Of Internal Auditing ", **Australian Accounting Review**, ٥٤(٢٠), Issue(٣), Pp.(٢٩٦-٣٠٧).
- Elshafie, Essam & Nyadroh, Emmanuel. (٢٠١٤). "Are Discretionary Accruals A Good Measure Of Audit Quality?", **Journal Of Management Policy And Practice**, ١٥(٢), Pp:(٤٣-٥٩).
- Eskandari, Alireza & Rasid, Siti Zaleha Abdul & Basiruddin, Hosseini, Mohammad Reza.(٢٠١٤). "Review Of Empirical Literature On Audit Quality And Cost Of Debt Capital", **International Journal Of Accounting And Taxation December**, ١٢(٤).
- Gibran, M. (٢٠١٠). **Factors That Affect The Quality Of Accounts Auditing From The Legal Point Of View Of Accountants In Yemen** (Pp. ١-٤٧). The Twelve Seminar For Ways To Develop Accounting At The Kingdom Of Saudi Arabia, King Saud University.
- Hooks, Karen L.(٢٠١١). "**Auditing & Assurance Services**" (New Yor), John Wiley & Sons, Inc., U.S.A. IFAC, International Federation Of Accountants, Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Cihar Assurance, And Related Services, New York, USA.
- IAASB.(٢٠١٣). **A Framework For Audit Quality**, January.
- IFAC.(٢٠٠٩). **International Standard On Auditing ٥٠٠. Audit Evidence**, New York, P. ٤
- Jamal, A. A., & Al-Qaqa'a, K. A. (٢٠١٢). Factors Affecting The Quality Of Jordanian Auditor's Report. **Arab Journal Of Management**, ٣٢(٢).
- Jamal, A. A., & Marei, B. K. (٢٠١٦). Impact Of Applying Audit Process Planning Related To The Effectiveness Of Time Management In Light Of

- International Standard Of Auditing No. (٥٠٠). **Arab Journal Of Management**, ٣٦(١).
- Kizirian, Timothy G; Mayhew, Brianw., Andsnethen, L. Dwight. (٢٠٠٠). The impact Of Management Integrity On Audit Planning And Evidence, **Journal Of Practice And Theory**, ٢٤(٢), PP: ٤٩-٥٩
- Knechel, W. Robert & Et. Al.(٢٠١٢). "**Audit Quality: Insights From The Academic Literature**", Available Online At: [Http://Ssrn.Com/Abstrcat=٢٠٤٠٧٥٤](http://Ssrn.Com/Abstrcat=٢٠٤٠٧٥٤)
- KYTHREOTIS, Alexios.(٢٠١٤). (MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS), **EUROPEAN, JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE & BUSINESS**, Vol.٣, ROMANIA, Pp. ٤-٢٨
- Louwers, Timothy J., Robert J. Ramsay, David H, Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau.(٢٠١١). **Auditing & Assurance Services Fourth Edition**, Copyright By The Mc Graw-Hill Companies, Inc. U.S.A
- Mentz .M & Barac .K & Odendaal .E. (٢٠١٨). **An Audit Evidence Planning Model For The Public Sector**.
- Messier, William F., Steven M, Glover, Douglas E, Prawin,(٢٠١٧). **Auditina & Assiutance Services: A Systematic Atmeggh**, Tenth Edition, Copyright By Mcgraw-Hill Education, U.S.A.
- Nopmanee, T., & Ling, L. (٢٠١٥). Auditor Independence And Audit Quality: A Literature Review. **Journal Of Accounting, Auditing & Finance**, ٣٠(١), ١٠١-١٢١. <https://doi.org/١٠.١١٧٧/٠١٤٨٥٥٨X١٤٥٤٤٥٠٥>
- Ohiokha, Friday Izien & Akhalumeh, Paul Benign. (٢٠١٣). "Auditing Standards & Auditors Performance: The Nigerian Experience", **European Journal Of Accounting Auditing And Finance Research**, ١(٣), Pp.(١٥-٢٣).

- Randal & Other : Randal J . Elder . Mark S . Beasley . Alvin A.Arens .(٢٠١٠).
Auditing And Assurance. Fifth Editione . Pearson Education . London
- Robert & Other: Knechelandsteven E .SALTERIO AND BRIAN
BALLOU Uditing Assurance & Risk .Thomson South . Western .Usa.
- Robert J., And Dosch, K. (٢٠١٣). Exploring The Principles For Increasing
Integrity And Objectivity In External Audits, **Information Management
Journal**, ٤٧(٣), Pp: ٣٢-٣٦.
- Saeed, T. A. A. F. (٢٠١٣). **The Relation Of Committees Review
Characteristics With The Quality Of Financial Reports** (P. ٦٤).
Unpublished Master Theses, Accounting, Factuality Of Trading,
University Of Zagazig Egypt.
- Sameh, M. R. R. A. (٢٠١٢). The Impact Of Auditing Quality On The Earnings
Quality And Its Impacts On Cash Dividends Of Industrial Egyptian
Corporations. **Jordan Journal Of Business Administration**, ٨(٤), ٧٤٦.

الملاحق

ملحق (١)

أعضاء تحكيم أداة الدراسة (الإستبانة)

التسلسل	الاسم	الرتبة	الجامعة
١	أ.د محمد الرحاحلة	أستاذ دكتور	جامعة آل البيت
٢	أ.د خالد القطيني	أستاذ دكتور	جامعة الزرقاء
٣	د. عودة بني أحمد	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
٤	د. مهند نزال	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
٥	د. صقر الطاهات	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
٦	د. طارق مبيضين	أستاذ مشارك	جامعة الزرقاء
٧	د. طارق الخالدي	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
٨	د. محي الدين حمزة	أستاذ مشارك	جامعة الزرقاء
٩	د. ليث القضاة	أستاذ مشارك	جامعة البلقاء
١٠	د. حسين رباح	أستاذ مساعد	جامعة اليرموك
١١	د. هيثم مبيضين	أستاذ مشارك	جامعة الإسراء
١٢	أ.د. وليد صيام	أستاذ دكتور	جامعة الهاشمية
١٣	أ.د. عبد الرزاق شحادة	أستاذ دكتور	جامعة الزيتونة

المصدر: من اعداد الباحث

ملحق رقم (٢)

الاستبانة



عمادة الدراسات العليا

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

المجيبون المحترمون.....

تحية طيبة وبعد.....

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة للتعرف على

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من

وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني

راجيا الإجابة بدقة وواقعية على الفقرات في هذه الاستبانة بوضع علامة () أمام العبارة

التي تتوافق مع رأيكم علما بان المعلومات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث

العلمي فقط. وبتعاونكم وحرصكم على تقديم المعلومة الكافية والمطلوبة، سيتمكن الباحث من تحقيق

أهداف الدراسة وسأوفيكم بنتائج هذه الدراسة إن رغبتم ولكم جزيل الشكر.

هذا وتقبلوا تحياتي... ووفق الله الجميع للخير والسداد

الباحث:

يزيد الصبيحات

إشراف الدكتور:

نوفان حامد العليمات

القسم الأول : البيانات الشخصية

يرجى وضع اشارة (/) بما يتناسب مع حالة المستجيب:

<input type="checkbox"/> من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات	<input type="checkbox"/> ٥ سنوات فأقل	سنوات الخبرة
<input type="checkbox"/> أكثر من ١٥ سنة	<input type="checkbox"/> من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة	
<input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> دبلوم	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/> دكتوراه	<input type="checkbox"/> ماجستير	المسمى الوظيفي
<input type="checkbox"/> شريك مكتب تدقيق	<input type="checkbox"/> صاحب مكتب التدقيق	
<input type="checkbox"/> مدقق رئيسي	<input type="checkbox"/> مدير مكتب تدقيق	
<input type="checkbox"/> عد مدقق	<input type="checkbox"/> م	

٤. الشهادات المهنية الخاصة في مجال التدقيق بالإضافة الى JCPA :

- ●
- ●
- ●
- ●

القسم الثاني: مجالات الدراسة

يرجى الإجابة على الفقرات الآتية بوضع إشارة (/) في المكان المناسب:

الرقم	الفقرة	درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا
أدلة الإثبات						
البعد الأول: الجرد الفعلي (المادي)						
١	يتبع المدقق إستراتيجية معينة في عملية تدقيق الحسابات للقوائم المالية.					
٢	يتميز المدقق بقدرته على التحقق من البنود المراد جردها ومعرفة مكوناتها وخصائصها.					
٣	يستطيع المدقق التأكد من مطابقة حسابات الجرد وسجلات المخازن.					
٤	يلجأ المدقق إلى الخبير الفني لمساعدته في عملية الجرد الفعلي في حال صعب عليه أمر ما.					
٥	يستعين المدقق بمساعدين لإتمام عملية الجرد الفعلي.					
البعد الثاني: الفحص المستندي						
٦	يتحقق المدقق من المدة الزمنية للمستند.					
٧	يتأكد المدقق من جهة إصدار المستند.					
٨	يراجع المدقق صحة توثيق المستند .					
٩	يثبت المدقق صحة المستند من حيث استكمالها لجميع الشروط القانونية وخلوه من أية أخطاء.					
١٠	يتحقق المدقق من صحة اعتماد المستند من الجهة المخولة بتوقيعه.					
البعد الثالث: المصادقات						
١١	يقوم المدقق بوضع عنوان مكتب التدقيق على المغلف الخاص بخطاب المصادقة.					
١٢	يتحقق المدقق صحة المصادقة للمستند عن طريق الاستجابة المكتوبة أم الشفوية.					
١٣	يوثق المدقق البيانات الخاصة بالمستند بعد إعداد خطابات المصادقات من الجهة المعنية بذلك.					
١٤	يرسل مدقق الحسابات طلبات المصادقة عن طريق البريد.					

					يؤكد المدقق من وصول ردود المصادقة لمكتب التدقيق المعني بذلك.	١٥
الرقم	الفقرة	درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا
البعد الرابع: إعادة الاحتساب						
					يقوم المدقق بمراجعة حساب الأرصدة من دفتر الأستاذ وصحة العمليات الحسابية.	١٦
					يعمل المدقق على إعادة الاحتساب لتحقيق من دقة حساب المستند والسجلات.	١٧
					يقوم المدقق بمراجعة ميزان المراجعة الخاص به.	١٨
					يقوم المدقق بمراجعة قوائم الجرد و الكشوفات والتحقق من صحتها.	١٩
					ضرورة إعادة الاحتساب للتأكد من دقة حساب المستند.	٢٠
البعد الخامس: نظام الاستفسارات						
					يقوم المدقق بالاستفسار عن المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة.	٢١
					يقوم المدقق بالاستفسار عن بعض العملاء ومدى انتظامهم في تسديد مستحقاتهم.	٢٢
					يعمل المدقق بالاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر.	٢٣
					يلتزم المدقق بالاستفسار عن العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر.	٢٤
					يقوم المدقق بالاستفسار عن العمليات المتعلقة في أوائل السنة التالية.	٢٥
البعد السادس: الملاحظة						
					يقوم المدقق بملاحظة عمليات العد في الجرد التي يقوم بها موظفو المنشأة.	٢٦
					يعمل المدقق على ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية التي لا تترك أثراً دقيقاً.	٢٧
					يستخدم المدقق الملاحظة لتقييم أنشطة معينة.	٢٨

				٢٩	يعمل المدقق على ملاحظة وجود أي عيب في التجهيزات والممتلكات الخاصة بالعميل.
				٣٠	ينحقق المدقق من خلال الملاحظة فيما إذا كان الشخص المسؤول يقوم بمهامه كما يجب أم لا.
البعد السابع: الإجراءات التحليلية					
				٣١	يعمل المدقق على تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية.
				٣٢	تمكن إجراءات التحليل المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.
				٣٣	توجه إجراءات التحليل المدقق على وجود بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل.
				٣٤	تعمل إجراءات التحليل على تنبيه المدقق بوجود انحرافات في الحسابات.
				٣٥	تؤدي إجراءات التحليل إلى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
جودة التدقيق الخارجي					
				٣٦	يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية في كافة عمليات التدقيق.
				٣٧	يقوم المدقق الخارجي بتوثيق كافة إجراءات التدقيق.
				٣٨	يحرص المدقق الخارجي على إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
				٣٩	يقوم المدقق الخارجي بزيارات متكررة الى عميل التدقيق.
				٤٠	يعمل المدقق الخارجي على تحديد برنامج تدقيق يتناسب مع ظروف العميل ونشاطه.
				٤١	يقوم المدقق الخارجي بإجراء تحليل لتقدير قدرة العميل على الاستمرار وتحديد نوع أدلة الإثبات.
				٤٢	يعمل المدقق الخارجي على اختيار عملائه والاحتفاظ بهم بالتدقيق.
				٤٣	يمنح المدقق الخارجي جهات التدقيق الخارجية برقابة جودة خدماته.
				٤٤	يحرص المدقق الخارجي على تقييم ومتابعة فريق عملية التدقيق في المنشأة.
				٤٥	يوثق المدقق الخارجي كافة إجراءات التدقيق.

ملحق رقم (٣)

سجل منقحي الحسابات لشركات المساهمة العامة كما في 25/2/2019

رقم الإجازة	اسم المدقق	اسم الشركة/ المكتب	رقم المنقح	رقم الشركة
503	علي حسن عطا سماره	ارنست ويونغ	1	1
591	وضاح عصام حسن برقاي		2	
592	بشر ابراهيم بكر ابراهيم		3	
882	محمد ابراهيم سلامة الكركي		4	
499	عادل ابراهيم صالح ايوب	المجموعة المهنية العربية	5	2
812	نسيم عادل رشاد شاهين		6	
606	ابراهيم منذر ابراهيم حمودة	المهنيون العرب	7	3
822	فهد منذر ابراهيم حمودة		8	
481	امين عبدالرحمن محمد سماره		9	
949	محمد منذر ابراهيم حمودة		10	
576	سلمي مرسي حسني ابوطوق		11	
478	جمال صابر حسين حمودة	شركة جمال حموده وشركاه/ المراقبون المهنيون	12	4
559	جمال محمد خير صادق البطيخي		13	
655	محمد رمضان عبدالقادر ناصر	شركة رمضان ناصر وشركاه	14	5
125	رمضان عبدالقادر محمود ناصر		15	
408	امهان ابراهيم محمد ابو رزق		16	
285	جمال محمد فلاح مسعود	المكتب العلمي للتدقيق والمحاسبة والاستشارات	17	6
431	زينات عادل عبد الله الصيفي		18	
386	رفيق توفيق خموي لدويك	دويك وشركاه لتتجمع - للاستشارات والتدقيق	19	7
779	فادي رفيق توفيق الدويك		20	
656	حاتم محمد ابراهيم القواسمي	شركة القواسمي وشركاه (KPMG)	21	8
872	خلد ماجد حمصي تفاعه		22	
826	امين محمد سليمان حسين		23	
1003	حازم احمد عبد اللطيف ابو غربية		24	
1002	ربيع محمد حسن شلبي		25	
730	محمد حمدان عطيه خطاب	خطاب وشركاه	26	9
890	ايد محمد محمود الدوايمه		27	
844	مهدي يوسف محمود الهندي	مكتب الهندي للتدقيق والاستشارات المالية	28	10
319	يوسف محمود يوسف الهندي		29	
740	شفيق كميل شفيق بطشون	ديلوت اند توش (الشرق الاوسط)	30	11
611	كريم بهاء ممتوح النابلسي		31	
1020	احمد فتحي عبد الله شتيوي		32	
594	رامي مجدي احمد سمان	سمان وشركاه (BDO)	33	12
868	احمد حسين علي الرمحي		34	13
877	نبيل محمد محمود عبيدات	ابراهيم العباسي وشركاه	35	
710	احمد محمد سليمان العباسي		36	
834	محمد وليد محمود لتلاوي	المنفقون المعتمدون	37	14
684	ابراهيم يعقوب عبد الفتاح الخطيب		38	
835	خلد وليد محمود التلاوي		39	
991	يوسف حسن حسين ابو حسين		40	
489	اسطفان ميشيل لظنون اسطفان	وتر هاوس كوبرز برايس	41	15
718	اسامة محمود احمد معروف		42	
802	حازم حنا جبر صبايا		43	
1015	عمر جمال لظنون فلانزي		44	

سجل منقحي الحسابات المزمعين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية وإشرافها لعام 2019			
1025	وليد حميد توفيق تهنموني	45	
496	عبد الكريم محمد قنيس	46	16
580	سلطان ثائر صبيحي سعد الدين غوشة	47	
703	وليد محمد يوسف طه	48	
820	ريم شاهر محمد الاعرج	49	17
577	عمران مصطفى عمر التلاوي	50	18
761	منير محمد خليل القواسمي	51	
561	نبيل ابراهيم عرسان حداد	52	
955	بلال عمر موسى لريان	53	
719	عساة علي موسى لريان	54	19
133	جورج لطفي قسطندي غوي	55	20
686	عادل غازي عادل عقل	56	21
46	غازي عادل حبيب عقل	57	
769	اسماعيل محمد احمد باغي	58	22
491	ربحي حسن محمد القصاص	60	
255	ابراهيم سليم ياسين محمد	61	23
1005	طارق يوسف عبد الرحمن ايزيع	62	24
900	ابراهيم علي محمد ابو يوسف	63	25
570	مامون ابراهيم محمد الخوالة	64	
355	محمد احمد محمد البشير	65	26
770	ابراهيم عوني محمد شاهين	66	
190	محمود سعادة حسن ذيب	67	27
758	راسي محمد عبدالرحيم سنوتو	68	28
723	بهاء الدين روجي كلبونة	69	
852	محمد محمود عبدالله حرب	70	29
843	نزار راجح احمد سيفان	71	
847	حكم انور صبري القرم	72	30
	مجموعة طلال ابو غزالة		31
	ماجودي لتدقيق الحسابات		32
	نماء للمحاسبة والتدريب		33
	PWC		34