

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة البلقاء

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

رسالة الماجستير

العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب
القانوني الاردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠

**Factors Affecting Sufficiency And Appropriateness Of Audit Evidence
On The Jordanian External Auditor Opinion Under The International
Auditing Standards No. ٥٠٠**

اعداد

أنس احمد علاونة

الرقم الجامعي

(٠٩٢٠٥٠٤٠١٤)

باشراف الدكتور

عوده بني احمد

٢٠١٢/٢٠١٣

العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على المحاسب القانوني الاردني في ظل معيار
التدقيق الدولي رقم ٥٠٠

Factors Affecting Sufficiency And Appropriateness Of audit Evidence On
The Jordanian External Auditor Opinion Under The International Auditing
Standards No. ٥٠٠

اعداد

(أنس احمد علاونة)

اسم المشرف

(الدكتور عوده بني احمد)

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

الدكتور عوده بني احمد

عضوا

الدكتور جمال الشرايري

عضوا

الدكتور غسان مطارنه

عضوا خارجيا

الاستاذ الدكتور احمد محمد العمري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية
المال والاعمال في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصى باجازتها بتاريخ ١٨ / ١٢ / ٢٠١٢

الاهداء

الى نبراس حياتي ونهري روعي
أبي وامي
الى من ينبض بحبهم قلبي
اخوتي
الى من تالفت روعي ارواحهم
أصدقائي

أهدي هذا الجهد المتواضع

أنس علاونه

الشكر والتقدير

اشكر الله عز وجل الذي يسر لي انجاز هذه الرسالة، قال رسول الله (ص): لا يشكر الله من لا يشكر الناس. عظيم هو العطاء، والاعظم هو من يعطي، والواجب يدفعني الى ان اتقدم بالشكر الى جامعة آل البيت والى قسم المحاسبة، والى استاذي الدكتور عوده بني احمد بعظيم الامتنان، والذي تابع هذه الرسالة خطوة بخطوة، ومنحني من وافر علمه، وعزيز وقته، وعظيم جهده ونصحه.

واتقدم بالشكر والتقدير الى المناقش الخارجي الاستاذ الدكتور احمد العمري لقبوله مناقشة هذه الرسالة، والى اعضاء لجنة المناقشة الدكتور جمال الشرايري والدكتور غسان مطارنة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة.

الباحث

قائمة المحتويات

Contents

ح	..... الملخص
١	..... الفصل الاول : هيكل الدراسة
٢	..... ١-١ المقدمة
٣	..... ٢-١ مشكلة الدراسة
٤	..... ٣-١ أهمية الدراسة
٤	..... ٤-١ أهداف الدراسة
٥	..... ٥-١ فرضيات الدراسة
٥	..... ٦-١ مخطط متغيرات الدراسة
٦	..... ٧-١ الدراسات السابقة
٦	..... اولاً : الدراسات العربية
١١	..... ثانياً: الدراسات الأجنبية:
١٤	..... ٨-١ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
١٤	..... ٩-١ مجتمع وعينة الدراسة
١٤	..... ١٠-١ الأساليب الإحصائية المستخدمة
١٥	..... ١١-١ أساليب جمع البيانات
١٥	..... ١٢-١ منهجية الدراسة
١٦	..... الفصل الثاني: الإطار النظري
١٦	..... المبحث الأول
١٧	..... ١-٢ المقدمة
١٨	..... ٢-٢ مخاطر التدقيق
١٩	..... ٣-٢ مخاطر الملازمة
٢١	..... ٤-٢ الرقابة الداخلية
٢٤	..... ٥-٢ الأهمية النسبية
٢٦	..... ٦-٢ الخبرة
٢٧	..... ٧-٢ الاحتيال والخطأ
٢٩	..... ٨-٢ رأي المحاسب القانوني الاردني
٣٢	..... المبحث الثاني : كفاية وملاءمة أدلة الاثبات
٣٣	..... المقدمة
٣٣	..... ١-٣ تعريف الدليل أو القرينة
٣٤	..... ٢-٣ أهمية الأدلة بالنسبة للمحاسب القانوني
٣٤	..... ٣-٣ خصائص أدلة الإثبات في التدقيق
٣٧	..... ٤-٣ أنواع أدلة وقرائن الإثبات
٤٣	..... ٥-٣ العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الاثبات
٤٣	..... ٦-٣ صعوبات تجميع الأدلة والقرائن
٤٣	..... ٧-٣ العوامل المؤثرة في كمية أدلة وقرائن الإثبات
٤٤	..... ٨-٣ حجية الادلة والقرائن
٤٥	..... ٩-٣ اثار تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات
٤٦	..... الفصل الثالث : الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي
٤٦	..... ١-٤ المقدمة

٤٦	٢-٤ أداة الدراسة.....
٤٧	٣-٤ صدق اداة الدراسة (الاستبانة).....
٤٧	٤-٤ ثبات أداة الدراسة.....
٤٨	٥-٤ اختبارات التوزيع الطبيعي.....
٥٠	٦-٤ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين.....
٥٢	٧-٤ وصف العوامل المؤثرة على رأي المحاسب القانوني.....
٦٦	٤- ٨ اختبار الفرضيات.....
٧١	الفصل الرابع : النتائج والتوصيات.....
٧٢	٤-٩ النتائج.....
٧٣	٤-١٠ التوصيات.....
٧٤	المراجع.....
٧٤	الكتب.....
٧٦	الدوريات.....
٧٧	الرسائل الجامعية.....
٧٨	المراجع باللغة الانجليزية.....
٨٠	الملاحق.....
٨٩	Abstract.....

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
١	توزيع فقرات الاستبانة	٤٧
٢	معاملات الثبات	٤٨
٣	توزيع افراد العينة حسب العوامل الديموغرافية	٥٠
٤	وصف مخاطر الملازمة	٥٢
٥	وصف نظام الرقابة الداخلية	٥٤
٦	وصف الاهمية النسبية	٥٦
٧	وصف الخبرة	٥٨
٨	وصف الاحتيال والخطا	٦٠
٩	أثر مخاطر الملازمة على المتغير التابع	٦٢
١٠	أثر نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع	٦٣
١١	أثر الاهمية النسبية على المتغير التابع	٦٤
١٢	أثر الخبرة على المتغير التابع	٦٥
١٣	أثر الاحتيال والخطا على المتغير التابع	٦٦

قائمة الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
١	مخطط متغيرات الدراسة	٥
٢	منحنى التوزيع الطبيعي	٤٨

قائمة الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
١	قائمة المحكمين	٧٧
٢	الاستبانة	٧٨
٣	ملخص اللغة الانجليزية	٨٥

المخلص

العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على المحاسب القانوني الاردني في ظل معيار

التدقيق الدولي رقم ٥٠٠

اعداد

أنس احمد علاونة

اشراف

الدكتور عوده بني احمد

هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني . ولتحقيق هذا الهدف سعت الدراسة الى بيان أثر كل من مخاطر الملازمة و نظام الرقابة الداخلية والاهمية النسبية و الخبرة والاحتيايل والغش، على رأي المحاسب القانوني. ولقد تم تصميم استبانة لمعالجة الجانب العملي وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين الاردنيين المزاولين لمهنة التدقيق وقد تم توزيع (١٦٥) استبانة خضع للتحليل منها (١٥٠) استبانة اي ما نسبته (٩٠ %) من الاستبانات الموزعة.

وتم استخدام المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، واختبار (Simple Linear Regression) في اختبار الفرضيات.

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة احصائية للمتغير المستقل الاهمية النسبية على رأي المحاسب القانوني . وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الاولى في درجة التأثير، كذلك تبين وجود أثر ذو دلالة احصائية للمتغير المستقل الخبرة على رأي المحاسب القانوني . وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الثانية في درجة التأثير.

وعلى ضوء النتائج اوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من اهمها: يفضل على المحاسب القانوني اتباع وسائل فنية لتطوير الياته في الحصول على ادلة وقرائن الاثبات، لان كفاية وصلاحيه الادلة هي جوهر عملية التدقيق، كذلك اوصت الدراسة أن ياخذ المحاسب القانوني في الاعتبار ان معظم ادلة الاثبات مقنعة وليست قطعية بسبب القيود المتصلة في النظام المحاسبي او نظام الرقابة الداخلية، او بسبب استخدام العينة الاحصائية في عملية التدقيق.

الفصل الاول : هيكل الدراسة

- ١-١ المقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة
- ٣-١ اهداف الدراسة
- ٤-١ اهمية الدراسة
- ٥-١ فرضيات الدراسة
- ٦-١ متغيرات الدراسة
- ٧-١ الدراسات السابقة
- ٨-١ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
- ٩-١ مجتمع وعينة الدراسة
- ١٠-١ الاساليب الاحصائية المستخدمة
- ١١-١ مصادر جمع البيانات
- ١٢-١ منهجية الدراسة

١-١ المقدمة

نظرا للأهمية التي تحتلها أدلة الإثبات فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والذي شمل على تعريف لأدلة التدقيق وأهميتها وطرق الحصول على هذه الأدلة وأن أدلة الإثبات يجب أن تتوفر فيها الكفاية والملاءمة والتي ترتبط فيما بينها بعلاقة متبادلة والتي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة أو الإجراءات الجوهرية، كذلك بين المعيار ان تحديد كفاية وملاءمة الادلة مرتبط باجتهاد المدقق، واجتهاد المدقق يتأثر بعدة عوامل:

تقدير المدقق لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي، و الأهمية النسبية للبند الذي تم اختياره، و الخبرة التي تم الحصول عليها نتيجة عمليات التدقيق السابقة و نتائج إجراءات التدقيق ومن ضمنها الخطأ والغش اللذان قد يتم اكتشافهما إضافة إلى مصدر وموثوقيه المعلومات المتوفرة.

يهدف المدقق من خلال قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية لمنشأة ما إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية وإنها أعدت وفق معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال فقرة إبداء الرأي في تقريره ويعبر المدقق عن رأيه فيما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدلة المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية، حيث وجود رأي مهني صادر من جهة خارجية محايدة يتوفر فيها الثقة والخبرة والتأهيل يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويزيد من درجة الثقة فيها لان تقرير المدقق يخدم عدة جهات منها إدارة المنشأة لوضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، والدائنين والبنوك التي تعتمد على القوائم المالية لغايات منح القروض من عدمها، كذلك يخدم الجهات الحكومية للتأكد من ان المنشآت تلتزم بالقوانين والأنظمة والتأكد من عدم وجود اختلاسات أو تلاعب.

٢-١ مشكلة الدراسة

يجب إن يحصل المحاسب القانوني على أدلة وقرائن ملائمة وكافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية حتى يستطيع مستخدمي القوائم المالية حتى تتوفر لديهم القناعة في رأي المحاسب القانوني حول عدالة القوائم المالية، لذلك لا تعتبر كل أدلة وقرائن الإثبات التي يحصل عليها ذات حجية واحدة أو قوه مماثلة في الإثبات مما يتطلب الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه الشخصي ليختار أقواها حجة ليعزز رأيه حول عدالة القوائم المالية.

إن اجتهاد المحاسب القانوني حول كفاية وملاءمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة منها: تقدير المحاسب القانوني لطبيعة المخاطر وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط والأهمية النسبية للبند والخبرة اضافة الى نتائج إجراءات التدقيق ومصدر وموثوقية المعلومات. أن أدلة وقرائن الإثبات، وكفايتها وصلاحتها، هي جوهر عملية التدقيق، كما وأنه باستطاعة المحاسب القانوني بإتباع وسائل فنية معينة تتطور آلياته في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، والتي يتوقف عليها تشكيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية.

وتناولت الدراسة الاجابة عن الأسئلة التالية:

- ١- هل تؤثر مخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الاردني؟
- ٢- هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني؟
- ٣- هل تؤثر الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني؟
- ٤- هل تؤثر الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني؟
- ٥- هل تؤثر إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتيايل و الخطأ على رأي المحاسب القانوني الاردني؟

١-٣ أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في توضيح أهمية الدور الذي تلعبه أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق في الرأي الذي يذهب إليه المحاسب القانوني الأردني، لتكوين أساس يعتمد عليه في إبداء رأيه حول القوائم المالية، وبيان أنواع تلك الأدلة والأساليب المتبعة في الحصول عليها وتم التركيز على معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) لأنه يشكل المرحلة الأساسية في عملية التدقيق ويعني الالتزام به من قبل المدقق انه يحقق خدمة لجميع الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة وتعكس أهمية الدراسة أيضا مدى ثقة الأطراف الخارجية برأي المحاسب القانوني عند اصدار تقريره عن صدق وعدالة القوائم المالية، قامت هذه الدراسة على معالجة الفجوة التي تركتها الدراسات السابقة، حيث ان هذه الدراسة تقيس مجموعة من المتغيرات الجديدة لبيان اثر كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني.

١-٤ أهداف الدراسة

- هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل التي تؤثر في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني وسعت الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:
- ١- معرفة اثر مخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الأردني.
 - ٢- معرفة اثر الرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الأردني.
 - ٣- معرفة اثر الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الأردني.
 - ٤- معرفة اثر الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الأردني.
 - ٥- معرفة اثر إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتيال والخطأ على رأي المحاسب القانوني الأردني.

٥-١ فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الاردني.

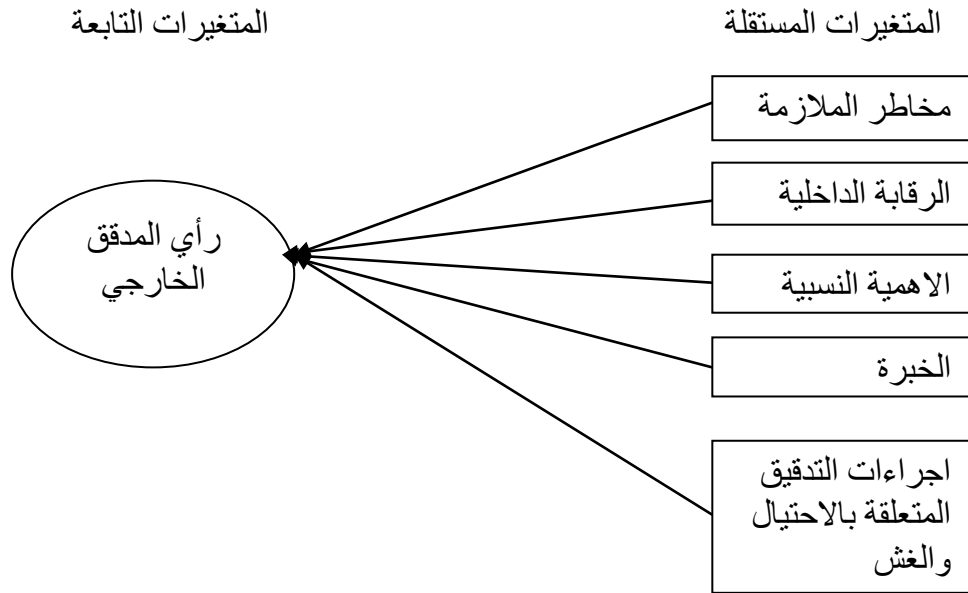
الفرضية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني.
الفرضية الثالثة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الفرضية الرابعة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الفرضية الخامسة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتيايل والخطأ الذي قد يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني.

٦-١ مخطط متغيرات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وفرضيات الدراسة يمكن وضع مخطط لمتغيرات الدراسة ليوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع على النحو التالي:



الشكل رقم (١) مخطط متغيرات الدراسة

٧-١ الدراسات السابقة

اولا : الدراسات العربية

١- دراسة (المقطري، ٢٠١١) بعنوان **اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر**

المراجعة. دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية. (١)

هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة التخصص المهني للمحاسب القانوني ودراسة اهمية ذلك التخصص بالنسبة للمحاسب وتوصلت الدراسة الى ان عدم وجود اختلافات بين اراء المحاسبين القانونيين حول اهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة الى عملية التدقيق ، من خلال تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق وتحسين قرارات تخطيط عملية التدقيق وتدعيم استقلال المحاسب القانوني، كذلك اتفاق المحاسبين القانونيين على اهمية التخصص المهني للمحاسب في تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف وخطر الملازمة. وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام والحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة اماكن تكرار الاخطاء.

وكان مجتمع الدراسة يتكون من المحاسبين القانونيين في المكاتب الخاصة المصرح لهم بمزاولة المهنة في اليمن، اضافة الى المحاسبين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وشملت عينة الدراسة على (١٥٩) محاسباً قانونياً من مجتمع الدراسة البالغ (٢٧٠) محاسباً، اضافة الى (٩٠) محاسباً من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من المجتمع الاصلي والبالغ (١١٧) محاسباً. واستخدم الباحث برنامج SPSS واختبار الفا كرومباخ والاختبارات الاحصائية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وتوصل الباحث الى يجب على المحاسبين القانونيين القيام بممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني وفقاً لما اظهرته الدراسة من اهمية التخصص المهني لهم في ظل ما تشهده البيئة المهنية من منافسة، اضافة الى ان ذلك يوفر للمراجع معرفة بكل النواحي الفنية والاقتصادية ومن ثم معرفة مدى خطورتها وكيفية التعامل معها وهو ما يؤدي الى تحسين تقدير مخاطر المراجعة.

(١) معاذ المقطري ، اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة . دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية ، مجلة

جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٧ ، العدد الرابع ، ٢٠١١

٢- دراسة (عرار، ٢٠٠٩) بعنوان **مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**. (١)

هدفت الدراسة الى بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، وكان مجتمع الدراسة يتكون من جميع مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الاردن اما عينة الدراسة وعددها (١٠٠) فقد تم اختيارها من بين المدققين الخارجيين والعاملين في (١٨) من مكاتب التدقيق ، وكذلك من بين المدققين الداخليين العاملين في (١٧) منشأة واستخدمت الباحثة عدة اساليب احصائية مثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T – test وتوصلت الدراسة الى ان المدقق الخارجي في الاردن يلتزم بالاجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم كفاية ومناسبة ادلة الاثبات لتقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، اضافة الى انه يلتزم بتطبيق الاجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلية عند تقييمه لمخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية واوصت الدراسة بالاهتمام بالحاق مدققي الحسابات حديثي العهد بمهنة التدقيق بدورات محاسبية مختصة بتقييم مخاطر الاخطاء المادية.

٣- دراسة (المومني والبدور، ٢٠٠٨) بعنوان **مدى التزام مدققي الحسابات في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه**. (٢)

هدفت الدراسة الى التعرف على اتباع المحاسبين القانونيين الاردنيين للاجراءات اللازمة للكشف عن الغش بما يتماشى مع معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠)، وكان مجتمع الدراسة يتكون من مدققي الحسابات القانونيين في الاردن وقام الباحثان بتوزيع استبيان على عينة الدراسة بمعدل ٦٩ استبيانية، واستخدم الباحثان برنامج SPSS والنسب المئوية والانحرافات المعيارية. اظهرت نتائج الدراسة ان مدققي الحسابات يتبعون الاجراءات اللازمة لاكتشاف الغش كما يحددها المعيار رقم (٢٤٠)، ويلتزمون باتباع الاجراءات اللازمة عند ظهور دلائل على وجود غش كما يحددها المعيار، ويلتزمون ايضا باتباع الاجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش للإدارة والجهات المستفيدة والجهات النظامية كما حددها المعيار المذكور.

(١) شادن عرار ، مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، عمان ، ٢٠٠٩
(٢) منذر المومني وجمال البدور ، مدى التزام مدققي الحسابات في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة دراسات الجامعة الاردنية ، المجلد ٣٥ ، العدد ١ ، ٢٠٠٨ ، الاردن

٤- دراسة (كرسوع، ٢٠٠٨) بعنوان **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة** (٢)

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المحاسب القانوني في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية التدقيق، ولقد استخدمت الباحثة استبانة في الدراسة الميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة وكان مجتمع الدراسة يتكون من (١٢٢) مكتب تدقيق وكانت عينة الدراسة (٨٥) مكتب تدقيق تعمل في قطاع غزة. واستخدم الباحث برنامج SPSS اضافة الى النسب المئوية والتكرارات ومعامل ارتباط بيرسون ومعادلة سبيرمان للثبات واختبار الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج وكان من اهمها: ان استخدام العينة الاحصائية يودي الى تخفيض مخاطر عملية التدقيق وتأثيرها على القوائم المالية، كذلك تبين انه عند قيام المحاسب القانوني بتحمل مسؤولياته تجاه اكتشاف الغش والخطا يودي الى تخفيض مخاطر التدقيق على القوائم المالية، اضافة الى ان دراسة المحاسب القانوني للمخاطر المتصلة ومخاطر الرقابة على مستوى البيانات المالية واكتشافه اوجه العجز في نظام الرقابة الداخلية يودي الى تخفيض مخاطر التدقيق على القوائم المالية. واوصت الدراسة بضرورة قيام المحاسب القانوني بدراسة التقدير الاولي لمخاطر الملازمة بالتزامن مع تقدير مخاطر الرقابة لتحديد مخاطر الاكتشاف لكي يخفف من مخاطر عملية التدقيق ، كذلك يجب عليه استخدام اجتهاده المهني عند تقدير المخاطر المتصلة.

٥- دراسة (حمدان، ٢٠٠٨) بعنوان : **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين واثار ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**. (١)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التدقيق الالكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدققوا الحسابات الخارجيين تكنولوجيا المعلومات وتقويم مدى الاستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث التخطيط والرقابة واثار التدقيق الالكتروني على جودة الأدلة. وتمثل مجتمع الدراسة من كبرى مكاتب التدقيق في فلسطين حيث بلغ عددها (٨٥) مكتبا، اما عينة الدراسة فكانت (٤٠) مكتب.

(١) ارزاق كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٨

(٢) علام حمدان ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين واثار ذلك على الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية . مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد السادس عشر ، العدد الاول ، ص ٩١٣_٩٥٨ يناير ٢٠٠٨

وتم استخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية مثل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية، والانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية اضافة الى المتوسطات الحسابية. وأظهرت نتائج الدراسة إن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الالكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق إلى حد دون المتوسط في الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن استخدام التدقيق الالكتروني يساعد على تحسين جودة أدلة التدقيق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وأهمها ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة.

٦- دراسة (الزايع، ٢٠٠٦) بعنوان دور المدقق الخارجي في تقييم ادلة الاثبات لابداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين). (١)

هدفت الدراسة الى توضيح دور المحاسب القانوني في تقييم ادلة الاثبات لابداء الراي الفني المحايد على القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية وقد استخدم الباحث الاستبانة لمعالجة الجانب العملي وقام بتوزيعها (٨٥) استبانة على مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين في فلسطين وتم استرداد (٧٦) استبانة من افراد عينة الدراسة، وتم استخدام برنامج SPSS لتفريغ البيانات وتحليل النتائج.وقد اظهرت الدراسة بان على المحاسبين القانونيين بذل العناية المهنية عند تقييم ادلة الاثبات من خلال المراجعة التحليلية ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية. ووقد اوصى الباحث بانه يجب على الجامعات الفلسطينية تطوير الخطط والبرامج لتمكين المحاسبين القانونيين من ممارسة المهنة بطريقة تخدم الجمهور، كما يجب على جمعية المحاسبين ان تقوم بالاشراف على المهنة وتشجيع المحاسبين القانونيين على استخدام معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

(١) هاني الزايع ، دور المدقق الخارجي في تقييم ادلة الاثبات لابداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٦

٧ - دراسة (عربيات، ٢٠٠٥) بعنوان : مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الأردن. (١)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والمتعلق بحصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة إثناء قيامه بعملية التدقيق من خلال تطبيقه للإجراءات والإرشادات الموجودة في هذا المعيار وبالتالي إصدار رأيه المحايد والمستقل حول عدالة البيانات والقوائم المالية المقدمة ، كذلك هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين مدى التطبيق لهذا المعيار وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق وقد تم توزيع (١٠٢) استبانة على مدققي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة التدقيق، وتم استخدام أساليب الاحصاء الوصفي واختبار كاي تربيع لتحليل البيانات. وظهرت نتائج الدراسة وجود تطبيق فعلي وبدرجة عالية من قبل مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ، وانتهت الدراسة الى مجموعة من التوصيات والتي من أهمها ضرورة عمل ندوات ودورات تدريبية لمدققي الحسابات فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) واوصت بضرورة تطوير التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الاردن بما يتفق مع معايير التدقيق الدولية.

٨- دراسة (خليل، ٢٠٠٠) بعنوان العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الاردنية في ضوء معيار الاهمية النسبية. (٢)

هدفت هذه الدراسة الى بيان العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الاردنية في ضوء معيار الاهمية النسبية ولذلك عمد الباحث الى وضع الاطار النظري للاعتبارات او العوامل المؤثرة في عملية التخطيط بصفة عامة وتم استخدام استبانة وزعت على بعض مكاتب التدقيق وبعض الشركات في الاردن لبيان مدى تأثير هذه العوامل في عملية التخطيط حيث تم الحصول على عينة تمثل (٥٧) مكتبا للتدقيق من اجمالي مجتمع الدراسة البالغ (٧٤) مكتب، واستخدم الباحث النسب المئوية البسيطة لتحليل نتائج الدراسة وتم الاعتماد على برنامج Excel في عرض نتائج الدراسة. ومن اهم النتائج التي اظهرتها الدراسة ان الاطراف التي تشارك في وضع برنامج التدقيق هي من الاطراف ذات الخبرة والكفاءات لانه يجب ان يكون من وضع برنامج التدقيق على خبرة بعمليات الشركات، كما اوضحت الدراسة ان نتائج تدقيق السنوات السابقة لها تأثير فعال في عملية التدقيق وذلك من خلال المدى والنطاق.

(١) عز الدين عربيات . مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الاردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية إدارة المال والاعمال، جامعة ال البيت ، المفرق ، الاردن ، ٢٠٠٥

(٢) عطا الله خليل ، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الاردنية في ضوء معيار الاهمية النسبية ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد ١٦ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٠

أوصت الدراسة بان تهتم مكاتب التدقيق الاردنية بالأخذ بالحسبان الاعتبارات الادارية عند التخطيط لعملية التدقيق نظرا لأن المعايير الدولية تلزم المكاتب باتباعها وتضع مخالقات لعدم تدقيقها ، والعمل على زيادة التأهيل العلمي لدى المحاسبين القانونيين نظرا لان هذه المكاتب تقوم بتدقيق شركات مساهمة ذات عمليات متشعبة، أذ اتضح من الدراسة الميدانية أن نسبة كبيرة هي حملة درجة البكالوريوس فقط.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

٩- دراسة (Marilena Mironiuc, Ioan-Bogdan Robu and Mihai Carp, ٢٠١٢) بعنوان: **Obtaining Audit Evidence For Assessing Companies, Ability To Continue as a Going Concern, Using Duration Models.**

الحصول على أدلة تدقيق لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار باستخدام نموذج الفترة (١). هدفت هذه الدراسة الى ضرورة حصول المحاسب القانوني على ادلة تدقيق كافية وملاءمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وابداء الرأي الفني المحايد عن صحة ودقة البيانات المالية المدققة للشركات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، من خلال حصول المحاسب القانوني على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وتنفيذ الاجراءات اللازمة لتدقيق الحسابات من خلال اجراءات تحليلية عن طريق اجراء مقارنة لسلسلة من المعلومات على فترات زمنية مختلفة، كذلك هدفت الى الحصول على نموذج مناسب استنادا الى نماذج الفترة الزمنية لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية. وكان مجتمع الدراسة يتمثل في الشركات المدرجة في بورصة بورخارست، اما عينة الدراسة فبلغت (٧٧) شركة كانت خاضعة لخطر الافلاس في الفترة ٢٠٠٨ - ٢٠١١، وتم استخدام البرنامج الاحصائي spss ١٩,٠ لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة الى أهمية تقدير المحاسب القانوني المدى الذي يمكن للشركة المدققة مواصلة نشاطها اي تحديد الفترة الزمنية دون أن تواجه خطر الافلاس مما يؤثر على دقة التقارير عن طريق استخدام أفضل ادلة التدقيق لدعم رأي المحاسب القانوني من خلال الجوء الى التحليل الكمي. واوصت الدراسة بضرورة ربط البيانات المرتبطة بحالة السوق مع بيانات العميل من اجل تحديد أي اختلافات أو شرح الوضع الحالي للشركة لاجراء التقييم الصحيح واعداد التقارير المالية.

(١)Marilena Mironiuc, Ioan-Bogdan Robu and Mihai Carp, **Obtaining Audit Evidence For Assessing Companies, Ability To Continue as a Going Concern, Using Duration Models.** IBIMA Publishing, vol ٢٠١٢(٢٠١٢) p ٢١

١٠- دراسة (٢٠١٢، kamau, Charles guandaru, kariuki, Samuel nduati) بعنوان:

Factors Influencing Same Size for Internal Audit Evidence Collection in the Public Sector in Kenya.

العوامل المؤثرة في حجم العينة لجمع أدلة التدقيق الداخلي في القطاع العام في كينيا. (١)

هدفت الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في توفير الدقة والموضوعية والخدمات الاستشارية والتي تساعد في اضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، لتمكين المحاسب القانوني من ابداء الرأي عن القوائم المالية ونتيجة عدم مقدرة المحاسب القانوني على فحص كل السجلات والدفاتر يلجى الى استخدام العينة، وهناك عوامل تؤثر في حجم العينة لاغراض تدقيق الحسابات من قبل المحاسبين الداخليين، تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الداخليين في كينيا وتم اختيار عينة مكونة من ٣٢ محاسب، وتم استخدام الانحدار البسيط وتحليل الارتباط لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة الى ان هناك عوامل تؤثر في حجم العينة ومنها مصدر المعلومات، درجة الخطر، خبرة المحاسب واستقلاله، لاجراء التدقيق الداخلي في جمع أدلة الاثبات في كينيا. وكذلك قد يكون مستوى الاهمية النسبية مؤشرا لحجم العينة التي سيتم اختيارها من قبل المحاسبين الداخليين. واوصت الدراسة باجراء مزيد من البحوث لتشمل عدة مجالات مثل الاثار المالية المترتبة على أدلة التدقيق، التعاون بين المحاسب القانوني والعميل والتاثير السياسي والعوامل المؤثرة في حجم عينة التدقيق.

(١) kamau, Charles guandaru, kariuki, Samuel nduati, Factors influencing same size for internal audit evidence collection in the public sector in kenya. international journal of advances in management and economics. Mar-april ٢٠١٢. Vol. ١, issue ٢. ٤٢-٤٩

١١- دراسة (Bennett George, Hatfiled, R ٢٠١٢) بعنوان : **The Effect of The Social Mismatch between Staff Auditors and Client Management on The Collection of Audit Evidenc .** ، تأثير عدم التوافق بين الموظفين ومراجعين إدارة

العمل على مجموعة من أدلة التدقيق. (١)

هدفت هذه الدراسة الى توفر كل من الادلة التجريبية والعمل الميداني للنظر في كيفية التفاعل الاجتماعي بين الموظفين والمدققين والادارة ، وقد توصلت الدراسة الى ان تصورات الموظفين في جمع الادلة قد تؤثر على مدققي الحسابات في قراراتهم المتعلقة بجمع الادلة ، حيث اثبتت الدراسة الميدانية ان هناك تطابق بين كل من الموظفين والاداره ، كذلك توصلت الدراسة الى ان البريد الالكتروني والتواصل مع الادارة ساهم في جمع ادلة كافية ومناسبة ، بعيد عن التحيز من قبل الموظفين.

١٢- دراسة (Radu florae ,Ramona florae,٢٠١١) بعنوان: **Audit Techniques**

and Evidence. تقنيات التدقيق و أدلة التدقيق.(٢)

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر استخدام تقنيات التدقيق من قبل المحاسب القانوني للحصول على عينات مفيدة وذات علاقة، حيث اشارت الى وجود العديد من الطرق للحصول على أدلة تدقيق من خلال الفحص الفعلي والمصادقات والاجراءات التحليلية والاستفسارات من العملاء، او عن طريق أخذ عينات من البيانات المراد تدقيقها. لتحقيق اهداف التدقيق وتمكين المدقق من ابداء الرأي عن عدالة القوائم المالية . وكان مجتمع الدراسة يتكون من المحاسبين القانونيين في رومانيا وتم أخذ عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين، واستخدم الباحثان برنامج spss لتحليل واختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة الى أن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللازمة للتطبيق يرجع الى حنكة وخبرة المحاسب القانوني بهدف تحقيق أهداف التدقيق واكتشاف الاخطاء في البيانات المالية ، اضافة الى أن الحصول على أدلة كافية وملاءمة هي واحدة من اهم الخطوات التي ينبغي للمحاسب القانوني أن يأخذها في الاعتبار عند وضع خطة التدقيق.

واوصت الدراسة بضرورة أستعانة المحاسب القانوني بالخبراء باعتبارها أدلة تدقيق تساعد المحاسب القانوني على القيام بواجبه.

(١) Bennett George, Hatfiled, R. The Effect of social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence .american accounting association , aUniversity of Massachusetts, Isenberg School of Management. August ٢٤, ٢٠١٢

(٢) radu florae ,Ramona florae ,Audit techniques and evidence. Economy transdisciplinarity cognition, vol. xiv,issue ١/٢٠١١.٣٥٠-٣٥٨

٨-١ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بانها جاءت لتدرس أثر كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني للحصول على أدلة اذبات كافية وملاءمة اثناء قيامه بتدقيق القوائم المالية وتبين الدور المناط بالمحاسب القانوني في ضرورة تقييم هذه الادلة لابداء الرأي الفني عن عدالة القوائم المالية بما يعطي الثقة لمستخدميها في عدالة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة محل التدقيق. وتميزت هذه الدراسة بانها تناقش اثر كفاية ملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني حيث ان الدراسات السابقة ركزت على دراسة مدى تطبيق مدققي الحسابات في الاردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والمتعلق بحصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة إثناء قيامه بعملية التدقيق.

٩-١ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المحاسبين القانونيين الاردنيين المزاولين للمهنة، حيث بلغ عددهم (٣٠٠) مدققا (١). وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (١٦٥) مدققا (٢)، وتم استبعاد (١٥) استبيان غير صالحة، وتم اخضاع (١٥٠) استبيان الى التحليل وهو ما يعادل (٩٠٪) من عينة الدراسة .

١٠-١ الأساليب الإحصائية المستخدمة

- ١ - المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد عينة الدراسة.
- ٢ - تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) لقياس تاثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع. ويكون الهدف منه التنبوء بقيمة المتغير المستقل.
- ٤ - مقياس (Cronbach Alpha) للتحقق من ثبات أداة الدراسة، اي نستطيع الحصول على نفس النتائج عند اعادة التطبيق. ويشار الى كرونباخ الفا بانه مقياس للاتساق الداخلي.

(١) جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ٢٠١٢

(٢) Uma sekaran , research methods for business : A skill building approach, ٧ th edition ,john Wiley and sons , new York, ٢٠٠٣, p٢٩٤ .

٥ - النسب المئوية لتحليل البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة للمستجيبين.
 ٦- اختبار اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov- Z) وهو من أشهر التوزيعات الاحتمالية وذلك لسببين. السبب الاول هو أن الكثير من الظواهر تتبع منحنى التوزيع الطبيعي والسبب الاخر هو أن هناك نظرية تقول أن متوسط قيم عينات متعددة يأخذ شكل التوزيع الطبيعي. ويشبه منحنى التوزيع الطبيعي شكل الجرس ويتميز بين جانبيه الأيمن والأيسر حول المتوسط، ومن سمات منحنى التوزيع الطبيعي أن المتوسط يساوي الوسيط ويساوي المنوال.

١١-١ أساليب جمع البيانات

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي تعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بجمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين رئيسيين من البيانات هما:

١. البيانات الثانوية:

تم الاعتماد على على المنهج الوصفي في تكوين الاطار النظري للدراسة بالاعتماد على الكتب والرسائل والدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع والدوريات والمراجع العربية والانجليزية التي تناولت الموضوع بالبحث، اضافة الى الابحاث.

٢. البيانات الأولية:

تم الحصول على هذه البيانات من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك لقياس العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني الاردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠.

١٢-١ منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملاءمة اهدافها، وذلك من خلال التطرق لادبيات متغيرات الدراسة للعوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني والدراسات السابقة التي ارتبطت بها ومتغيراتها مع الدراسة الحالية ، بالاضافة الى تطبيق اداة الدراسة التي تم تطويرها لهذه الغاية على افراد عينة الدراسة، بهدف استخلاص توصيات تجسد حلول لمشكلة الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري

المبحث الأول

١-٢ مقدمة

٢-٢ مخاطر التدقيق

٣-٢ مخاطر الملازمة

٤-٢ الرقابة الداخلية

٥-٢ الأهمية النسبية

٦-٢ الخبرة

٧-٢ الاحتيال والخطأ

٨-٢ رأي المحاسب القانوني

١-٢ المقدمة

يمكن التعبير عن طبيعة المحاسبة حيث انها تشتمل على قسمين هما المهنة والعلم حيث انها تحتوي على مجموعة من المعايير والأساليب والقواعد المعبرة عن العمليات المالية لوحدة محاسبية عن فترة زمنية معينة، ولما يتمثل في مجموعة الفروض المنطقية المرتبطة بالعمليات والإحداث المالية التي تمت في وحدة محاسبية . ومجموعة من المبادئ المشتقة من تلك الفروض. (١)

جمعية المحاسبة الأمريكية عرفت التدقيق بأنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الإحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

كذلك عرف التدقيق بأنه (٢) مجموعة من الإجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد بموضوع ما، بحيث تتوفر في الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وان تتم إجراءات التدقيق وفق قواعد التدقيق المتعارف عليها، وعرف ايضا (٣) بأنه عبارة عن فحص القوائم المالية، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.

تشمل عملية التدقيق على (٤) الفحص وهي عملية فنية تمكن المحاسب القانوني من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتحقق ويقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته، اضافة الى التقرير ويتمثل في بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية. (٥)

(١) محمود الناعي " أسس المحاسبة التأصيل وإطار التطبيق "، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، المنصورة ٢٠٠٧ ص ١٩

(٢) زاهرة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراجحة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩ عمان ص ١٩

(٣) يوسف جربوع،، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٧ عمان ص ٧

(٤) محمد مسعد و خالد الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ٢٠٠٩ ص ١٨

(٥) خالد الخطيب ، و خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي . دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الاولى ، ٢٠٠٩ عمان

ص ١٠

٢-٢ مخاطر التدقيق

عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم (٤٠٠) مخاطر التدقيق : بانها المخاطر التي تؤدي الى قيام المدقق بابداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على اخطاء جوهرية. وتحتوي مخاطر التدقيق على ثلاثة مكونات هي مخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف:

١- مخاطر الملازمة: هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي او عندما تدمج مع اخطاء في ارصدة اخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة .

٢- مخاطر الاكتشاف: وهي المخاطر التي لا يمكن لاجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق ، ان تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب او طائفة من المعاملات والتي يمكن ان تكون جوهرية منفردة او عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في ارصدة اخرى.

٣- مخاطر الرقابة: هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي او عندما تدمج مع اخطاء في ارصدة اخرى من دون ان تمنع او تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل انظمة المحاسبة والرقابة الداخلية(١)، ومن مخاطر الرقابة عدم وجود قرائن كافية وعدم وجود رقابة على النقدية وعدم الفصل بين الوظائف.

ان عملية التدقيق هي عبارة عن تجميع للدلة والقرائن لتحديد الاخطاء الموجودة لتمكين المدقق من التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، حيث ان تقرير المدقق يعمل على تعزيز مصداقية القوائم المالية وذلك باعطاء تأكيد معقول وليس مطلق عن عدالة القوائم المالية. (٢)

ويرتبط خطر التدقيق بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني ويمكن ان ياخذ خطر التدقيق شكلين حيث يمكن اصدار المدقق لتقرير نظيف في حالة وجود اخطاء جوهرية بالقوائم المالية، او خطر اصدار المدقق لتقرير متحفظ في حالة عدم وجود اخطاء جوهرية بالقوائم المالية .

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد وقواعد المهنة ، شركة طلال ابو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر ، الطبعة الاولى، ٢٠٠٥، ص ٢٦٨

(٢) هادي التميمي مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر ، الاردن ، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٤، ص ٥٥

٢-٣ مخاطر الملازمة

يتمثل خطر المتلازم في قابلية حدوث اخطاء جوهرية بالقوائم المالية في بند محاسبي او في نوع معين من المعاملات بحكم طبيعة نشاط المنشأة بافتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية . وهي على عكس خطر الرقابة المتمثلة في وجود اخطاء جوهرية والتي لا يتم اكتشافها بفعل نظام الرقابة ، كذلك خطر الاكتشاف الذي يعكس عدم قدرة اجراءات المدقق على اكتشاف الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية .

يجب على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر الملازمة لتقييم عوامل منها :

- ١- على مستوى البيانات المالية: (خبرة الادارة والمعرفة لديها والتغيرات الادارية ، طبيعة عمل المنشأة ، امانة الادارة ، الضغوط غير الاعتيادية التي تتعرض لها الادارة ، العوامل التي تؤثر على القطاع الذي تمارسه المنشأة اضافة الى الضغوط غير الاعتيادية التي تتعرض لها الادارة).
- ٢- على مستوى رصيد الحسابات والمعاملات: (حسابات البيانات المالية المحتمل ان تكون قابلة للاخطاء مثلا الحسابات التي تتطلب اجراء تسويات في الفترة السابقة او التي تتطلب درجة عالية من التقدير ، قابلية الاصول للاختلاس او الضياع ، اتمام معاملات غير اعتيادية ومعقدة في نهاية او قرب نهاية الفترة المالية). (١)

ويوجد هناك قيود تحد من قدرة المدقق على التأثير على خطر التدقيق مثل عدم امكانية اختبار كل ارصدة الحسابات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق ، او القيود الملائمة لاي نظام محاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، كما ان معظم الأدلة التي يتم جمعها هي مقنعة وليست قطعية ، كذلك احتمال وجود تواطؤ بهدف التلاعب بدفاتر وحسابات الشركة.

ان خطر الملازمة هو دالة لعدد كبير من العوامل مثل سمعة الادارة وموقفها من القوائم المالية وعوامل اخرى متعلقة بطبيعة نشاط العميل، فعلى سبيل المثال الادارة التي تفقد المصداقية والسمعة الحسنة فان احتمالات التلاعب في القوائم المالية قد يكون مرتفع . ان الخطر المتلازم يتاثر بطبيعة نشاط العميل ويكون على درجة عالية اذا كان العميل يمارس نشاط معقد لان احتمالية عدم اكتشاف الاخطاء الموجودة بالقوائم المالية غالبا ما يكون مرتفعا فمثلا اجراءات التدقيق في شركات النفط والغاز تكون اكثر تعقيدا من اجراءات تدقيق الشركات التجارية.(٢)

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد وقواعد المهنة ، مرجع سابق ، ص ٢٧٠ -

٢٧١

(٢) عصام خرواط، ادارة المراجعة على اساس الخطر: نموذج مقترح ، مجلة السائل ، ص ١٥٥ www.Google.com تاريخ الدخول

٢٠١٢/٨/٢٤

ويتمكن المدقق من تقييم خطر الملازمة بطريقة فعالة من خلال

- ١- ان يكون مدركا لطبيعة نشاط العميل متضمنا المنافسين له وكل الاطراف المتعاملة معه .
- ٢- التتبع لكل التطورات الخاصة بالبيئة التي يعمل بها العميل .
- ٣- الاحتفاظ بنظام جيد للاتصال بالكادر المشتغل في مؤسسة العميل .
- ٤- التحقق من مقابلة نتائج تدقيق حسابات العميل لدرجة خطر التدقيق التي حددها المدقق .
- ٥- الاحتفاظ في كل الاحوال بدرجة معقولة من الشك المهني .

علاقة مخاطر التدقيق بادلة الاثبات

توجد علاقة عكسية بين خطر التدقيق وكمية الادلة التي يحتاج اليها المدقق لتأييد رأيه حول القوائم المالية فعندما يريد المدقق ان يخفض مستوى مخاطر التدقيق التي يتم تخصيصها لتأكيد معين ، زاد مقدار ادلة الاثبات المخططة لتدعيم رأيه ، وهذا ينطبق على مخاطر الاكتشاف فالاحتفاظ بمستوى منخفض من خطر الاكتشاف يتطلب الحصول على قدر اكبر من ادلة الاثبات ، وعلى العكس من ذلك فخطر الرقابة والخطر المتلازم علاقة طردية بكمية الادلة التي يحتاجها المدقق ، فعندما يكون الخطر المتلازم وخطر الرقابة منخفضين ، قد يقل المدقق من كمية الادلة المطلوبة . (١)

عوامل تتوقف عليها مخاطر الملازمة

اولا: طبيعة الرصيد او النوع المعين من المعاملات : فمخاطر الملازمة تكون اكبر كلما كان الرصيد اكثر تعرض للخطر فالمخاطر المتعلقة بعنصر النقدية اكبر من المخاطر المتعلقة بالاصول الثابتة .

ثانيا: العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية : فاذا كانت المنشأة موضوع التدقيق تعمل في صناعة التكنولوجيا فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي او يكون اكثر عرضة للمغالاة في تقييمه .
ثالثا: عوامل تتعلق بالمركز المالي للمنشأة : مثل عدم كفاية راس المال للاستمرار في العمليات، وتعد مخاطر الملازمة من اهم الاخطاء التي يجب تقديرها بصورة دقيقة لانها تؤثر بصورة جوهرية على عملية التدقيق حيث تفقد عملية التدقيق فعاليتها الى حد كبير اذا لم يتم تحديد الخطر بمستواه الملائم. (٢)

(١) عصام خرواط، ادارة المراجعة على اساس الخطر: نموذج مقترح ، مجلة السائل ، ص ١٥٨- ١٦٤ . www.Google.com تاريخ

الدخول ٢٠١٢/٨/٢٤

(٢) ارزاق كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية

المراجعة ، مرجع سابق ص ١٣٥

٢-٤ الرقابة الداخلية

ان عدم وجود اي نوع من انواع الرقابة الداخلية يجعل من الصعب على اي منشأة اقتصادية حماية اصولها او الاعتماد على السجلات والدفاتر لان كل من المدققين الداخليين والخارجيين يعتمدون بدرجة كبيرة على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

وهناك عدة تعارف للرقابة الداخلية (١) فهي خطة تنظيمية ادارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الانتاج المتاحة لدى المنشأة وصولا الى اعلى معدلات ممكنة من الكفاية الانتاجية ، وعرفها ايضا المعيار الدولي للتدقيق رقم (٤٠٠) على انها (٢) كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها ادارة المنشأة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى هدف الادارة وهو ادارة العمل بشكل منظم وكفؤ ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطا ودقة واكتمال السجلات المحاسبية.

وعرفت بانها نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع تهدف الى فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية. (٣)

الاهداف الرئيسية للرقابة الداخلية

- ١- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
- ٢- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية. (٤)
- ٣- تحقيق فعالية وكفاءة العمليات ، وتحقيق الربحية من العمليات وحماية الاصول والموارد .
- ٤- تحقيق امكانية الاعتماد على القوائم المالية .
- ٥- ضمان الالتزام بالقواعد والاجراءات التنظيمية الخاضعة لها الشركة . (٥)

(١) احمد جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، طبعة الاولى ، ٢٠٠٠ ، ص ٨١

(٢)الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد المهنة ،مرجع سابق، ص ٢٦٨

(٣) محمد مسعد وخالد الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات . مرجع سابق ، ص ٢١٨

(٤) احمد جمعة ، تطور معايير التدقيق والتاكيذ الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٨ ،

ص ١٢٨

(٥) محمود محسن ، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة

، الجامعة الاسلامية بغزة ، كلية التجارة ، فلسطين ، ٢٠١١ ، ص ٤٤

اقسام الرقابة الداخلية

١- الرقابة الادارية: وتعرف بانها(١)الخطة التنظيمية والسجلات التي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية بهدف زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات الادارية للمنشأة.

٢- الرقابة المحاسبية: وهي خطط التنظيم وكل الطرق والاجراءات والسبل المتعلقة مباشرة بالبيانات المحاسبية وحسابات المراقبة والمصادقات.

٣- الضبط الداخلي: ويشمل كل خطط التنظيم والطرق والاجراءات الهادفة الى حماية اصول المشروع من الاختلاس والغش. (٢)

مقومات نظام الرقابة الداخلية

١- هيكل تنظيمي اداري:

من المقومات الاساسية لنظام رقابة فعال وضع خطة تنظيمية توفر تقسيما اداريا للمسئوليات الوظيفية، تساعد في تحقيق الترابط والتماسك التنظيمي، ووضع السياسات والاجراءات الفعالة لزيادة الكفاية الانتاجية والادارية وتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة، وتوفير نظام محاسبي متكامل يربط بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الاداري وتوفير الطرق الوقائية للمنشأة. (٣)

٢- نظام محاسبي:

يجب ان يكون النظام المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ، حيث يجب ان يمسك مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ومجموعة من المسندات الواجب توفرها في المشروع ويجب تصميم نظام محاسبي مستندي يحقق رقابة فعالة ويجب ان يكون سهلا وواضحا، اما الدليل المحاسبي فيجب ان يراعى في تصميمه تيسير اعداد القوائم المالية باقل تكلفة وجهد وان يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الادارة من اداء مهمتها الرقابية على العمليات. (٤)

(١) غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، مرجع سابق ص ٢٠٨

(٢) زهير الحردب ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سابق، ص ١٣٥-١٣٦

(٣) سامي الوقاد و لوي وديان ، تدقيق الحسابات ١ ، الطبعة الاولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان . ٢٠١٠ ص ١٧٩

(٤) عبد الفتاح الصحن ومحمد سريرا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي ، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية

التجارة ، جامعة الاسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٣٠-١٣٣

- ٣- اختيار الموظفين الاكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة.
- ٤- استخدام كافة الوسائل الالية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات.
- ٥- رقابة الاداء في ادارات المشروع ومراحله المختلفة من اجل تحقيق كفاءة عالية.
- ٦- الاجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات.

يتطلب قانون (Sarbanas- Oxley Act) ان تقوم ادارة كل شركة مساهمة عامة في الولايات المتحدة باصدار تقرير داخلي حول الرقابة الداخلية يشمل: (١)

- ١- بيان ان الادارة هي المسؤولة عن توفير نظام رقابة داخلية وتشغيل هذا النظام والاحتفاظ به بشكل كاف لتوفير عدالة العرض للبيانات المالية.
- ٢- ان تقوم الادارة بتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية من حيث الهيكل والاجراءات المتعلقة بالبيانات المالية كما هو في نهاية الفترة المالية للشركة.
- ٣- يجب ان يبين تقرير الادارة الاطار الذي يحكم الرقابة الداخلية والذي بناء عليه تم تقويم فاعلية النظام .

لذا يجب على المدقق ان يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية كما نص المعيار الثاني للعمل الميداني على وجوب حصول المدقق على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل تقرير طبيعة الاجراءات التي سوف يستخدمها في برنامج التدقيق. (٢)

واشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (٤٠٠) والمتعلق بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية الى ان الهدف من هذا المعيار (٣) يكمن في وضع ارشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ومن خلال خبرته السابقة مع المنشأة، والاستفسار من الادارات ذات العلاقة ومن الموظفين، اضافة الى الرجوع الى الوثائق ودليل وصف العمل وخرائط التدفق، وملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة ومن ضمنها ملاحظة الهيكل التنظيمي لعمليات الحاسوب وافراد الادارة وطبيعة معالجة المعاملات.

(١) علي الذنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والانظمة والقوانين المحلية : نظرة وتطبيق ، الطبعة الاولى دائرة المكتبة الوطنية ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ١٧٧

(٢) طارق حماد ، موسوعة شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٤١

(٣) فتحي السوافيري واحمد محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية للنشر ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٧

٢-٥ الأهمية النسبية

تعد الأهمية النسبية من العوامل المؤثرة في فحص نظام الرقابة الداخلية ، والتخطيط لعملية التدقيق، ولقد عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم (٣٢٠) (١) الأهمية النسبية بان المعلومات تكون ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند او الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه او بيانه بصورة خاطئة. (٢) مما يعني ان على المدقق ان يوازن بين ظروف المنشأة وحاجات مستخدمي المعلومات، مما يعني ان تحديد الأهمية النسبية يخضع لحكم المحاسب القانوني. ويرى البعض انه عند التخطيط لعملية التدقيق يجب على المدققين ان يفكروا بالأهمية النسبية بوصفه مجال لاكثر الأخطاء الكمية في القيم غير الصحيحة التي يمكن ان توجد في البيانات المالية المنشورة.

وتختلف المنشأة في معالجتها للأهمية النسبية فبعضهم لا يشير إليها حتى في ارشاداتهم للتدقيق، وبعضهم يعدها اداة هشة من ادوات التدقيق، ويعود السبب للتفكير بالأهمية النسبية في اثناء خطوات تخطيط عملية التدقيق الى ايجاد التناسق بين الكفاية والفعالية في عملية التدقيق مما يجنب المدقق اجراء عمليات تدقيق اقل مما يجب او اكثر مما يجب ويتجنب اضاءة الوقت والجهد، لذلك كلما زادت الأهمية النسبية لبعض البيانات المالية كان ذلك دليلا على ضرورة اهتمام المدقق في اثناء التخطيط لعملية التدقيق باجراء المزيد من الاختبارات.

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم ادلة الاثبات

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق ، عنها عند تقييمه لنتائج اجراءات التدقيق. ويحدث ذلك بسبب تغيير الظروف او بسبب التغيير في المعرفة التي يمتلكها المدقق بسبب عملية التدقيق ، فمثلا في حالة كون التخطيط لعملية التدقيق قد تم قبل انتهاء الفترة فان المدقق سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي و في حالة كون النتائج الفعلية للنشاط وللمركز المالي مغايرة تماما فان تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير ايضا، اضافة لذلك فان المدقق قد يقوم خلال التخطيط لعملية التدقيق وبشكل مقصود بتحديد مستوى الأهمية النسبية المقبول، بمستوى ادنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق.

(١)الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد المهنة ،شركة طلال ابو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر ، ٢٠٠٦ ص ٤٩٠

(٢)عطا الله خليل ، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الاردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية ، مرجع سابق ص

عند اقتراب مجموع الاخطاء الجوهرية غير المصححة والمكتشفة من قبل المحاسب القانوني لمستوى الاهمية النسبية فان على المحاسب القانوني دراسة فيما اذا كان من المرجح ان الاخطاء الجوهرية غير المكتشفة، وبعد اخذها من مجموع الاخطاء الجوهرية غير المصححة، ان تتجاوز مستوى الاهمية النسبية . لذا يجب عليه ان يقوم بدراسة تخفيض المخاطر بواسطة القيام باجراءات تدقيق اضافية، او الطلب من الادارة بتعديل البيانات المالية المتعلقة بالاطء الجوهري المكتشفة. (١)

مستويات الاهمية النسبية

هناك ثلاثة مستويات من الاهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الراي الذي يتم بناءا عليه اصدار تقرير التدقيق وهي كما يلي:

المستوى الاول: القيم التي لا تتسم بالاهمية النسبية

في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكن لا يحتمل ان تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالاهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد اصدار تقرير نظيف امرا ملائما. المستوى الثاني: القيم التي لا تتسم بالاهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحده.

اذا اثرت التحريفات بالقوائم المالية على القرار المستخدم ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحده تتسم بالعدالة وبالتالي تعد نافعة ، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تحريفات كبيرة بالاصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضا، ولكن التحريف في النقدية والمدنيين وباقي عناصر القوائم المالية او ان قائمة المركز المالي كوحده سيتم اعتبارها كوحده غير صحيحة على نحو يتسم بالاهمية النسبية.

المستوى الثالث: القيم التي تتسم بالاهمية النسبية الشديدة او على نحو يجعل مدى عدالة القوائم المالية كوحده محل الشك.

ويستخدم المدققون الاهمية النسبية في التدقيق كاساس للتخطيط لعملية التدقيق ، لتقييم ادلة الاثبات، اضافة الى وسيلة لاتخاذ القرارات عند اعداد التقرير. (٢)

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد المهنة، مرجع سابق ، ص ٢٦٤

(٢) Louwers, Timothy, "Auditing and assurance services", first edition, Mc Grow- Hill, NY, ٢٠٠٥, p٧٤

٦-٢ الخبرة

في حالة عمليات التدقيق المستمر يمكن تحديد اسلوب التدقيق من واقع الخبرة ونتائج التدقيق في السنوات السابقة اضافة الى تدقيق التغييرات التي تكون قد حدثت في نظام الرقابة الداخلية منذ نهاية اخر عملية تدقيق ، ففي حالة شركة جيدة التنظيم يتم القيام بالجزء الرئيسي من اعمال التدقيق خلال عدة زيارات مرحلية يتضمن ذلك معرفة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم القيام باختبارات التدقيق لتحديد هل كانت النظم تطبق بصورة يمكن الاعتماد عليها، اما في حالة اكتشاف اي تغييرات في نظام الرقابة الداخلية وتبين انها قد ضعفت فمن الضروري القيام بتغيير طريقة التدقيق الخاصة بذلك الجزء من النظام.(١)

ان العبرة في الحكم على مستوى التقييم ليست بمدى التزام المحاسب القانوني بالمعايير والارشادات المهنية فحسب ، لذا فان تقييم مستوى الاداء يمكن النظر اليه كمفهوم متعدد الابعاد، نظرا لتعدد الاطراف التي تطلب هذه الخدمة والتي تضم كل من مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات، كذلك بالنسبة للمدققين انفسهم للخروج بتدقيق يتصف بالكفاءة والفعالية من اجل تحقيق جودة عالية ولتحسين السمعة والموقف التنافسي في مجال العمل، والمنظمات المهنية التي تدعو المدققين الى تحسين الاداء من اجل تطوير المهنة، واخيرا فان المنشأة محل التدقيق تتطلب ايضا مستوى عال من التدقيق باعتبار ان تقرير المدقق له ردود مهمة تؤثر سلبا او ايجابا على اسعار اسهمها في السوق، ولا شك ان قدرة المحاسبين القانونيين على اكتشاف الاخطاء تختلف باختلاف تاهيلهم العلمي ورصيد الخبرة لديهم (خبرة مهنية ،دراية بالصناعة ومعرفة العميل)، ومواكبة التقنيات الحديثة وبذل العناية المهنية، حيث تعتمد مخرجات عملية التدقيق على مجموعة مدخلات منها خبرة المدققين والخلفية العلمية لهم ، والوقت الفعلي المبذول في عملية التدقيق. (٢)

(١) عطا الله خليل ، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الاردنية في ضوء معيار الاهمية النسبية ، مرجع سابق ص

٤١

(٢) محمد النوايسة ، الحكم على اداء المدقق الخارجي في الاردن في ضوء بعض العوامل الشخصية ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ،

المجلد الحادي عشر ، العدد الاول ، ٢٠٠٨ ص ٤٠

٢-٧ الاحتيال والخطا

اشار معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) انه على المدقق قبل القيام بعملية التخطيط وتنفيذ اجراءات التدقيق ، فان عليه النظر الى مخاطر احتواء البيانات المالية على اخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال والغش.

ولقد عرف المعيار الاحتيال بانه فعل مقصود من قبل شخص واحد او عدة اشخاص من الادارة او الموظفين او اطراف ثالثة والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية . وقد يتضمن الاحتيال تلاعب وتزييف في السجلات و اختلاس الاصول و تسجيل معاملات وهمية ، اضافة الى سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ويعرف الخطا الى انه اخطاء غير مقصودة في البيانات المالية مثل: اخطاء حسابية او كتابية في السجلات والسهو او اساءة فهم الحقائق، او سوء تطبيق للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس والافصاح (١). كما عرف بانه تلك الاخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، وانما تقع بسبب جهل او عدم دراية الموظفين بالمبادئ المحاسبية او بسبب الازهال والتقصير.

ويمكن ان ينظر الى الغش الى انه تلاعب، حيث يشمل التلاعب مفهومين اساسيين، الاول يقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري واظهار اداء المشروع بشكل جيد، وذلك لخداع مستخدمي القوائم المالية ، ويتمثل المفهوم الثاني بمجموعة الافعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة مثل تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق والتواقيع.

واسباب الغش كثيرة ومنها:

- ١- اظهار وضع الشركة بشكل افضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء اسهمها .
- ٢- زيادة حصة السهم من الارباح .
- ٣- اظهار ارباح اقل بهدف تخفيض ضريبة الدخل .
- ٤- الحصول على قروض اضافية او تحسين شروط عمليات التمويل .
- ٥- وقوع الادارة تحت ضغوط من مصادر داخلية او خارجية . (٢)

(١)الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد وقواعد المهنة ، مرجع سابق ص ٣٦٦-٣٦٧
(٢)حسين دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التزوير في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٢، العدد الاول، ٢٠٠٦ ص ١٧٨- ١٨٠

لذا فان المحاسب القانوني لا يمكن ان يعتبر مسؤولا عن منع الاحتيال او الخطا ، حيث ان مسؤولية منع الاحتيال تقع على عاتق الادارة من خلال تطبيقها لنظم محاسبية ملائمة ولنظام رقابة داخلية فعال ، بالاضافة الى مواطن الضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية او عدم التقيد بالضوابط الداخلية فان هناك حالات من شأنها زيادة مخاطر الاحتيال والمتمثلة في الشكوك حول امانة الادارة و الضغوط غير الاعتيادية من داخل او خارج المنشأة و المشاكل المتعلقة بالحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة. حيث ان المحاسب القانوني يسعى عادة للحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة، بهدف معرفة ان الخطا قد تم تصحيحه وغالبا ما يكون احتمال اكتشاف الاخطاء اعلى من احتمال اكتشاف الاحتيال، وذلك لان الاحتيال يرافقه عادة اعمال مصممة خصيصا لاختفاء وجوده.

ويقع على عاتق المحاسب القانوني ابلاغ الادارة في حالة وجود شكوك باحتمال وجود احتيال، حتى لو كان تأثيره المحتمل على البيانات المالية غير جوهري ، او ان الاحتيال او الخطا الجسيم موجود فعلا ، وفي حالة وجود قناعة لدى المدقق بان الاحتيال او الخطا له تاثير جوهري على البيانات المالية وان هذا التأثير لم يتم تصحيحه في البيانات المالية ، فان على المدقق ان يبدي رأيا متحفظا او رأيا معاكسا في تقريره.

٨-٢ رأي المحاسب القانوني الاردني

يعتبر تقرير المحاسب القانوني الزبده لعمل المدقق فهي خلاصة عمله والوثيقة المكتوبة التي يعتمد عليها كل الاطراف التي تهتم بالبيانات المالية ، وهو احد المراجع التي تحدد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أم الجنائية وتعتبر فقرة الرأي اهم فقرات التقرير (١)، ويمكن تعريف تقرير المدقق (٢)بانه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية ، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لابداء رأي فني محايد يعتمد عليه ، ويتضمن تقريره اجمالي ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ، ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي. (٣) وعرف ايضا بانه الخطوة الاخيرة في عملية التدقيق ، والاتصال مع المستخدمين ، وتعبير عن رأي المدقق في القوائم المالية في المنشأة ، ويعد الصفة القانونية بين المدقق والاطراف الاخرى.

ويعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي وهو وسيلة هامة لعدد من الاسباب: (٤)

- ١- ان التقرير يعد مستندا لتحديد مسؤوليات المحاسب القانوني جنائيا وتاديبيا.
- ٢- يترتب على تقرير المحاسب القانوني امور هامة مثل اعتماد القوائم المالية الختامية للمشروع، وان تقوم بابداء الرأي او عدم ابداء رأي لاجزاء مجلس الادارة.
- ٣- ان اعتماد المحاسب القانوني للقوائم المالية يعد اساسا لربط الضريبة بنتيجة اعمال المشروع.
- ٤- وسيلة ذات فعالية لقيم المعلومات عن الاثار الفعلية والمحملة لكافة عمليات المنشأة.

(١) علي الذنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والانظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق ، مرجع سابق، ص ٢٧٠

(٢) محمد مسعد وخالد الخطيب ، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سابق، ص ٢٥٣

(٣) Ravinder kumar & virender Sharma, Auditing principles & practice ,prentice Hall ladia new delhi, in ٢٠٠٥, p٣٠٥

(٤) احمد جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، مرجع سابق ، ص ٣١٥

أنواع التقارير (الرأي المهني)

١- التقرير النظيف: (١) يصدر المحاسب القانوني تقرير نظيف عندما تكون القوائم المالية تتصف بالعدالة، وتنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويبين هذا التقرير ان القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات، ويشير ايضاً ضمناً الى انه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والافصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية، (٢) وتنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويعد هذا النوع من التقارير من اكثر التقارير انتشاراً بواسطة المدققين عند ادائهم لخدمات التدقيق.

٢- التقرير المتحفظ: وهو قيام المحاسب القانوني باصدار رأي متحفظ (٣) لوجود عدد من الاعتراضات، وعندما يصدر المدقق رأياً متحفظ يجب ان يذكر التحفظات وأثرها على القوائم المالية، ويمكن تلخيص اسباب التحفظ بما يلي:

- أ - وجود قيود تؤثر على نطاق عمل المدقق ، مثل قيام المنشأة بتحديد مسؤوليات المدقق.
 - ب - قيام خلاف بين المدقق وادارة المنشأة حول القوائم المالية او الطرق المحاسبية المتعارف عليها مثل تقييم المخزون بسعر السوق رغم ان التكلفة اقل من ذلك.
 - ج - ان يكون عند المدقق عدم تيقن بشأن احداث قد تؤثر على القوائم المالية ، وعادة ما يكون بشأن الاحداث المستقبلية ، حيث يمكن ان تحدث بعد اعداد الميزانية ، ويصعب على المدقق تحديد الاثر المالي لتلك الاحداث.
 - د - وجود مخالفات في تعليمات قانون الشركات او النظام الداخلي للشركة ، مما يؤثر بشكل جوهري على الميزانية العمومية.
- عندما يصدر المحاسب القانوني تقريره المتحفظ يجب اثبات فقرات ثلاث وهي : فقرة النطاق ، وفقرة التحفظ ، وفقرة الرأي. (٤)

(١) shekhar k.c ,lekshmy shekhar , Auditing incorporating companies , vikas publishing house pvt ltd , ١٩٩٩ , p ٤٨٣

(٢) حسين دحدوح وحسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية، مرجع سابق ص ١١٦ - ٧٤ , p ٢٠٠٣ , David Ricchiute , Auditing and assurance services , south western Thomson leaning , ٢٠٠٣ , p ٨٣

(٤) Alvin arens , Randal elder , Mark Beasley , Auditing and assurance services , prentice Hall Upper saddle river , now jersey,eleventh edition, ٢٠٠٦ , p٥٩

٣- التقرير العكسي: (١) ويقوم المحاسب القانوني باصدار رأي عكسي عندما ينص التقرير على ان القوائم المالية لم تعرض بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمتعارف عليها ويجب ان يشير تقرير المحاسب القانوني باكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي الى الاسباب المرتبطة بعدم عرض القوائم المالية بصورة عادلة سواء على صعيد المركز المالي او على صعيد نتائج الاعمال والتدفقات النقدية لتلك المنشأة.

ويرجع اسباب اصدار رأي سلبي (عكسي) الى (٢):

- ١- عدم وجود رضا لدى المحاسب القانوني على ما تحويه القوائم المالية من معلومات ، بحيث يرى انها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمنشأة.
- ٢- عدم التوافق بينه وبين الادارة، بشأن بيانات محاسبية (السجلات) لوجود تزوير او تضليل مما تؤثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

٤- تقرير عدم ابداء الرأي: ويتم اصدار تقرير عدم ابداء الرأي في الاحوال التي لا يتمكن فيها المحاسب القانوني من تطبيق اجراءات التدقيق التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الادلة والبراهين اللازمة لابداء رأيه في القوائم المالية، ويتكون التقرير من فقرات ثلاث: الفقرة الاولى تبين تعيين المحاسب للقيام بعملية التدقيق وتحدد مسؤولية الادارة عن اعداد القوائم المالية ، الفقرة الثانية توضح الاسباب التي أدت بالمحاسب الى عدم ابداء الرأي، ثم الفقرة التي يتم فيها حجب الرأي، وان اهم اسباب عدم ابداء الرأي هي:

أ - وجود تحديد جوهرى لنطاق التدقيق حيث انه لا يمكن للمحاسب القانوني من تكوين رأي حول القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها الادارة او بسبب ظروف خارجة عن ارادة ادارة المشروع.

ب - وجود حالة من عدم التاكيد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين او نتيجة او يكون لها اهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.

ج - عدم استقلالية مدقق الحسابات. (٣)

(١) امين لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٥١٢

(٢) غسان المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، مرجع سابق ، ص ١٣٠

(٣) حسين دحود وحسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية ، مرجع سابق ص ١٣٨

المبحث الثاني : كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

- ١-٣ تعريف الدليل أو القرينة
- ٢-٣ أهمية الأدلة بالنسبة للمحاسب القانوني
- ٣-٣ خصائص أدلة الإثبات في التدقيق
- ٤-٣ أنواع أدلة وقرائن الإثبات
- ٥-٣ العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات
- ٦-٣ صعوبات تجميع الأدلة والقرائن
- ٧-٣ العوامل المؤثرة في كمية أدلة وقرائن الإثبات
- ٨-٣ حجية الأدلة والقرائن
- ٩-٣ اثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات

المقدمة

إن هدف التدقيق هو التأكد من عدالة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على رأي فني محايد في مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص على نتيجة أعمال المشروع وتدفعاته النقدية ومركزه المالي. ولكي يستطيع المدقق إبداء الرأي يجب أن تتوفر له أدلة تمكنه من ذلك. جاء في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني (يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق)، كذلك فإن معايير التدقيق الدولية خصصت المعيار رقم (٥٠٠) لأدلة التدقيق، حيث أوصت المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع إن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني. ويتم ذلك عند قيام المدقق باختبارات الرقابة من أجل التأكد من التشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، وعند تنفيذ الإجراءات بهدف مساعدة المدقق على كشف المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، من خلال اختبارات تفصيلية واجراءات تحليلية. (١)

٣-١ تعريف الدليل أو القرينة

عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات بأنها(٢) المعلومات التي يحصل عليها المحاسب القانوني للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني. وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

كذلك تعرف الأدلة بأنها (٣) كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المحاسب القانوني الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن التدقيق.

(١) حسين دحدوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية. مرجع سابق ص ٣٢٤

(٢) اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد المهنة ، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، الطبعة الاولى ٢٠٠٥ ، ص

٢٩٣

(٣) توماس ، وليام . هنكي ، امرسون . المراجعة بين النظرية والتطبيق . تعريب ومراجعة احمد حجاج وكمال سعيد ، دار المريخ للنشر

والتوزيع ، ٢٠٠٦ ، السعودية . ص ٣١١

٢-٣ أهمية الأدلة بالنسبة للمحاسب القانوني

- تتبع أهمية الأدلة من وجهة نظر المحاسب القانوني من الأسباب التالية: (١)
- إن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.
 - من المعروف إن الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المحاسب القانوني تحقيق هذا الهدف إلا بناء على أدلة كافية وملائمة.
 - إن المحاسب القانوني مسؤول مهنيًا عن تنفيذ الاختبارات والإجراءات ، وفي التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة لجمع هذه الأدلة.
 - إن المحاسب القانوني مسؤول عن إكمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعتها بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.
 - توجد علاقة وثيقة بين أدلة الإثبات ورأي المحاسب القانوني . فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، فسوف يحاول الحصول على دليل كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك.
 - إن المحاسب القانوني مسؤول مهنيًا عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقا لمعايير العمل الميداني.

٣-٣ خصائص أدلة الإثبات في التدقيق

- يتطلب المعيار الدولي رقم (٥٠٠)، وكذلك المعيار الثالث للعمل الميداني من المدقق إن يجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم الرأي الذي توصل إليه، لهذا تعتبر كفاية الأدلة وملاءمتها من أهم الخصائص التي ينبغي إن تتوفر في الأدلة لكي يفتتح المدقق بها.
- ١- كفاية الأدلة : ويقصد بها حجم الأدلة أو كميتها التي يقوم المدقق بجمعها لتدعيم رأيه ، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها المدقق، (٢) لذلك تعتبر قياس لكمية الأدلة وتعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المنشأة التي يقوم بتدقيق أعمالها.
- الاعتبارات والعوامل التي يمكن إن تساعد مدقق الحسابات في تحديد كفاية أدلة الإثبات : (٣)
- طبيعة العنصر محل الفحص.
 - الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.
 - نوعية وصلاحيات أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة.
 - درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر محل الفحص .

(١) حسين دحدوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية . مرجع سابق ٣٢٥-٣٢٦

(٢) غسان مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ص ١٧٨

(٣) توماس ، وليام . هنكي ، امرسون . المراجعة بين النظرية والتطبيق . مرجع سابق ص ٣١٣

بالرغم من أن معايير التدقيق لم تحت على استخدام الأساليب الإحصائية في تحديد حجم العينات والاختبارات، وإنما من خلال المعرفة الإحصائية للمدقق يقوم بتحديد كمية هذه العينات، ويجب عليه أن يأخذ درجة الثقة ومستوى الدقة وحجم المجتمع الذي تؤخذ منه هذه العينة في الاعتبار.

٢ - **ملاءمة الأدلة** : (١) يقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها ، إن ملاءمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع، الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مدقق الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب إن تتوافر فيه الشروط التالية:

١- يجب إن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم المحاسب القانوني باختباره حتى يمكن إن يتحقق الاقتناع به.

٢- أن يكون مصدر الدليل مستقلا ، فالدليل الذي يحصل عليه المدقق من الأطراف الخارجية أكثر ملاءمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المنشأة.

٣- أن تكون الرقابة الداخلية في المنشأة فعالة ، حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقا بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.

٤- أن يحصل المحاسب القانوني على الدليل مباشرة لان الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.

٥- أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

٦- إن يكون مصدر الدليل موضوعيا حيث يعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعيا بينما لا يعتبر الاستفسار الموجه إلى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلا موضوعيا.

٧- أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما ، سواء فيما يتعلق بجمع الأدلة أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق . وتكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان.

(١) حسين دحدوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية . مرجع سابق ٣٢٦

لذا نجد إن التدقيق يعتمد على الأدلة والقرائن والتي تختلف في طبيعتها لعدة عوامل مرتبطة في المجال الذي يستخدمها ومنها: (١)

١- الهدف الخاص لمجال الدراسة:

قد يختص مجال الدراسة بتطور السلوك الاجتماعي للفرد، أو دراسة بعض الظواهر المحيطة بنا ومثل هذه الأهداف لها تأثير قوي على نوع وطبيعة القرينة المناسبة في الحصول على الحقيقة.

٢- المشكلة التي تكون فيها القرينة ملائمة:

فالقرينة الضرورية لإثبات وجود مادي لعنصر معين، تختلف عن تلك اللازمة لإبداء الرأي عن سلامة تبويب عناصر الميزانية العمومية.

٣- طريقة جمع وإعداد القرائن:

ففي بعض المجالات تقدم القرينة إلى متخذ القرار، ويقتصر عليه طلب الملاحظة وإبداء الرأي، في حين انه في بعض المجالات الأخرى يتطلب الأمر من متخذ القرار البحث عن القرينة.

٤- قواعد استخدام القرينة:

من الملاحظ وجود بعض المستويات المحددة لجمع وتقييم القرائن، وتمثل هذه المستويات قواعد مقبولة قبولاً عاماً.

٥- مدى تأثير عامل الزمن على اتخاذ القرار:

نجد إن عنصر الزمن قد يكون عنصراً هاماً أو لا يكون في جمع واستخدام القرينة. ففي العلوم الطبيعية قد لا يمثل هذا العنصر أي قيد على إجراء التجارب الضرورية.

٦- درجة الإلزام للقرينة على متخذ القرار :

هناك بعض القرائن تصبح ملزمة بالنسبة لمتخذ القرار، في حين إن البعض الآخر تمد العقل ببعض التأكيد فقط.

(١) غسان مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق ص ١٧٩

٣-٤ أنواع أدلة وقرائن الإثبات

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية لان مدقق الحسابات من مهامه جمع المعلومات بطريقة محايدة لإبداء رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وهي:

١- الفحص الفعلي

يقصد بالفحص قيام المدقق بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والنقدية والأصول الثابتة. ويعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، ويعتبر احد أكثر الأدلة موثوقية وفي بعض الحالات يعتبر وسيلة للتحقق من كمية الأصل ووصفه، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص وهذه الطريقة تصلح لبعض الأصول الملموسة مثل النقدية أو المخزون، الأوراق المالية ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدنيين والشهرة والدائنين (١). ويعتبر وسيلة لتقييم جودة الاصل. ولكن من ناحية اخرى لا يعد الفحص المادي وحده كافيا للتحقق من ان الاصول الموجودة هي بالفعل مملوكة للعميل، كما انه في حالات كثيرة قد لا يكون المدقق مؤهلا للحكم على عوامل وصفية او كيفية مرتبطة بالاصل مثل التعرف على انواع المخزون الراكذ، كذلك لا يصلح في مسالة التقييم الصحيح لعناصر القوائم المالية.

وحتى يكون الجرد الفعلي ذات حجبة قوية للإثبات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

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

ب - أن يقوم المدقق بحضور الجرد الفعلي بنفسه أو احد مساعديه.

(١) حسين دحدوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية. مرجع سابق ص ٣٢٨

(٢)رافت محمود ، احمد كلبونة ، عمرزيقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، مرجع سابق ص ١٨١

٢ - المراجعة المستندية

تعتبر المستندات المحور الاساس في عملية التدقيق الحسابات، وليس الهدف من تدقيق المستندات اجراء المطابقة فقط ، بين القيود الدفترية والمستندات المؤيدة لها، وانما الهدف الاساسي هو البحث (وراء المستند) اي التركيز على جوهر المستند وليس استقاء النواحي الشكلية والقانونية ، بمعنى التاكيد من ان المستند يدل على عملية تمت بالفعل. (١)

وتعتبر المستندات من الأدلة القوية ومن أمثلة المستندات فواتير البيع والشراء، والشيكات، طلبات الشراء، ويجب على المدقق فحص المستند للتحقق من أن المستند يخص المنشأة ويخص الفترة المالية محل التدقيق.

يوجد نوعان من المستندات التي يتعامل معها مدقق الحسابات أثناء عمله في تدقيق أعمال المنشأة:

- ١- مستندات داخلية: وهي المستندات التي تصدرها المنشأة نفسها وتستخدم إما لإطراف خارجية مثل فواتير البيع أو تستخدم داخل المنشأة مثل إيصال تحصيل النقدية.
 - ٢- مستندات خارجية : وهي المستندات التي تحصل عليها المنشأة من أطراف خارجية مثل فواتير الشراء وينظر إليها على أنها ذات حجية اقوى من المستندات الداخلية.
- وهناك عدد من الاعتبارات يجب على المدقق مراعاتها عند القيام بالمراجعة المستندية وهي:
- ١- أن يكون المستند المقدم للمدقق الحسابات مستوفيا لشروطه الشكلية والقانونية وان يكون خالي من الكشط والحذف والتعديل.
 - ٢- أن يكون المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقه صحيحة وان يتحقق المدقق من صحة تسجيل وترحيل العملية التي تخص المستند.
 - ٣- أن يتم إصدار المستند من الجهة صاحبة الحق في إصداره، وان يكون موجهها باسم المنشأة. (٢)

(١) محمد مسعد و خالد الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق ص ١٦٥

(٢) غسان مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ص ١٨٥

٣- نظام المصادقات

يقصد بالمصادقات كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٥) عملية الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية. وتعتبر المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المدققين لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل وتستخدم في مجالات متعددة منها على سبيل المثال: أرصدة الحسابات المدينة، ومستندات ملكية أملاك في حوزة محامين أو ممولين، و الاستثمارات المشتراة من وسطاء الأسهم الميزانية والقروض.

وتعتمد موثوقية المصادقات على قيام المدقق بتطبيق الإجراءات المناسبة عند تعميم طلب المصادقة وأداء إجراءات المصادقة وتقويم نتائج إجراءات المصادقة، وتشمل العوامل التي تؤثر في موثوقية المصادقات الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود، وخصائص المستجيبين وأية قيود تفرضها الإدارة، فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها وتلقى الإجابات، لن تكون المصادقات دليلاً محايداً وبالتالي تنخفض درجة الاعتماد عليها. (١)

وهناك ثلاثة أنواع من المصادقات:

أ - المصادقة الايجابية:

هنا يتطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة . لذلك يتوقع الرد في الحالتين (الخطأ والصواب) ولهذا سميت بالمصادقة الايجابية.

ب - المصادقة السلبية:

وهنا يتطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة الخطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط ، ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد. (٢)

ج- المصادقات العمياء:

وهي التي لا يذكر فيها مقدار رصيد المرسل إليه المصادقة، ويتطلب منه تحديد رصيده مع الشركة حتى تاريخ إعداد الميزانية ويكون على مدقق الحسابات الخارجي مسؤولية متابعة الردود خلال الفترة الزمنية المحددة في المصادقات، وقيامه بفحص الردود للتأكد من صحة المثبت في الدفاتر والقوائم المالية ، وفي حالة وجود اختلاف عليه إن يتحرى عن أسبابه. (٣)

(١) حسين دحوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية. مرجع سابق ص ٣٢٨

(٢) خالد عبدالله . علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - دار وائل للنشر ، الطبعة الخامسة ، ٢٠١٠ ص ١٣٧

(٣) سامي الوفاد ،لوي وديان . تدقيق الحسابات. مرجع سابق ص ١٢٥

٤- الاستفسار من العميل

يتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المحاسب القانوني. وعلى الرغم من انه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل، وبالتالي عندما يحصل المدقق على دليل عن طريق الاستفسار، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى. فمثلا إذا أراد المدقق إن يحصل على معلومات عن طريق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى العميل، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يؤدي المدقق اختبارات التدقيق باستخدام التوثيق والملاحظة لتحديد ما اذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها وصرح بها وفقا لمتطلبات الرقابة الداخلية. (١)

٥- الإجراءات التحليلية

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما، حيث يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة وتهدف هذه الاجراءات الى تخفيض مخاطر الاكتشاف ومن ثم تمكين المحاسب القانوني من ابداء رأي سليم عن المعلومات المالية ، كذلك تساهم في تخفيض حجم العينة المطلوبة واكتشاف الاخطاء الموجودة في القوائم المالية، كذلك تساهم في التنبؤ ببعض ارصدة الحسابات المالية واعطاء مؤشر على قدرة المنشأة على الاستمرارية. (٢)

(١) الفين ارينز ، جيمس لوبك . المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الدسيطي ، دار المريخ للنشر ، الرياض . ٢٠٠٢ ص ٢٤٩

(٢) عصام قريط ، مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٥ ، العدد الاول ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٣٦

٦- فحص نظام الرقابة الداخلية

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي نقطة البداية للمدقق عند قيامه بعملية التدقيق وذلك بسبب تحديد درجة الاعتماد عليه وتحديد الاختبارات اللازمة، كذلك يستطيع المدقق من خلاله تقليل الأخطاء الجوهرية كما ان تحديد حجم ادلة الاثبات المتعلقة بارصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها يساعد في الحد من خطر عدم اكتشاف المدقق لهذه الأخطاء، كما يزود فحص نظام الرقابة المدقق بمعلومات كافية عن بيئة الرقابة وبالتالي عن سير وتدفق العمليات في النظام المحاسبي، مما يساعد المدقق على الالمام بالهيكل الاداري، ووسائل الاتصال وتوزيع المهام.(١)

٧- نظام الشهادات

يلجأ المدقق إلى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المنشأة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل طلب المدقق شهادة من الإدارة حول الإضافات للأصول الثابتة أو التحسينات التي تمت خلال الفترة كذلك شهادة حول إعدام ديون عملاء بسبب الإفلاس، شهادة بصحة جرد المخزون وجرد النقدية وغيرها. ويجب على الإدارة أن تتعامل مع هذه الشهادات بنوع من الحذر والدقة كونها تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة محل الفحص وفي حالة إن هذه الشهادات مرتبطة بأمر ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة من خارج أو داخل المنشأة مؤيدة للشهادة التي حصل عليها من الإدارة، القيام بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاتها مع أدلة وقرائن الإثبات الأخرى، اضافة الى التحقق من مدى إلمام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة عنه.(٢)

(١) خالد الكلوت ، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ٢٠٠٤ ، ص ٧٦

(٢) غسان مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر. مرجع سابق ص ١٩١

٨- التتبع

يقصد بها قيام مدقق الحسابات بتتبع اثر العمليات بعد إقفال الحسابات في نهاية العام، وما يحدث فيها في بداية السنة المالية الجديدة، وعلى سبيل المثال متابعة المصروفات والإيرادات المستحقة، والديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها، للتأكد من جدية هذه الحسابات وأنها لم يحدث فيها أي تلاعب أو أنها كانت وهمية. (١)

٩- المراجعة الانتقادية

ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه، وهي تتطلب من المدقق مهارة وخبرة عالية فقد يجد أن احد العملاء لم ينتظم بسداد حسابه في فترة من الفترات مع انه كان دوما منتظما في ذلك، وهنا يقوده البحث إلى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات من العميل المذكور، او يلفت نظر المدقق لشيكات مرفوضة ترد من عميل معين مما يمكنه من تحديد قيمة الديون المشكوك في تحصيلها. (٢)

١٠- المراجعة الحسابية

يتم من خلال العمليات الحسابية للحصول على دليل للتحقق من صحة ارصدة الحسابات الموجودة في الدفاتر مثل اجراءات ترحيل فواتير البيع والمخزون، وعمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصرف الاهلاك والمصروفات المدفوعة مقدما. وتشمل اعادة فحص تحويل المعلومات تتبع اثر القيم حتى يتم التأكد ان المعلومات التي تم ادراجها في اكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. مثلا يقوم المدقق باداء اختبارات محدودة للتحقق من ان المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الاستاذ العام. (٣)

(١) سامي الوقاد، لوي وديان . تدقيق الحسابات. مرجع سابق ص ١٢٥

(٢) خالد عبدالله . علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية ، مرجع سابق ص ١٣٨

(٣) الفين ارينز ، جيمس لوبك . المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الدسيطي ، مرجع سابق ص ٢٤٩

٣-٥ العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

- ١- تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب.
- ٢- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة.
- ٣- الأهمية النسبية للبند الذي تم اختباره.
- ٤- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.
- ٥- نتائج إجراءات التدقيق ، ويضمنها الاحتيال والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.
- ٦- مصدر و موثوقية المعلومات المتوفرة. (١)

٣-٦ صعوبات تجميع الأدلة والقرائن

- يجب أن لا يغرب عن البال أن المحاسب القانوني يواجه صعوبات جمة في أثناء جمعه للأدلة والقرائن التي يركن إليها عن إبداء رأيه الفني المحايد ومن هذه الصعوبات:
- ١- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المشروع والمطبقة فعلا.
 - ٢- الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كثرة العمليات.
 - ٣- عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة.
 - ٤- ضعف نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي الى توسيع نطاق الفحص.
 - ٥- اكتشاف ان تكلفة التدقيق لا تتناسب مع الاتعاب.
 - ٦- تعقيد عمليات ومراحل بعض المشاريع الصناعية والهندسية. (٢)

٣-٧ العوامل المؤثرة في كمية أدلة وقرائن الإثبات

- هناك عدد من العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات التي يجب على المحاسب القانوني ان يجمعها حتى يتمكن من إبداء رأيه في القوائم المالية ومن هذه العوامل:
- اولا: ملاءمة الدليل لطبيعة العنصر: يعني الارتباط بين العنصر موضع التدقيق والدليل، فمثلا الوجود الفعلي يتناسب مع الاصول الملموسة بينما لا يتناسب مع الاصول غير الملموسة.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد المهنة ، مرجع سابق ص ٢٩٣ - ٢٩٤

(٢) ايهاب نظمي و هاني العزب ، تدقيق الحسابات الاطار النظري ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى، ٢٠١٢، ص ١٠٤

ثانياً: الأهمية النسبية للعنصر: تظهر الأهمية النسبية للعناصر عندما يؤثر عدم شموله أو الإشارة إليه في القوائم المالية على قرارات مستخدمي المعلومات أو على صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي تزداد كمية الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها بكم الأهمية النسبية للعنصر.

ثالثاً: درجة المخاطر النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص: إذا احتاج المدقق إلى درجة كبيرة من التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية أو احتمال وجود أخطاء لهذه القوائم مما يؤثر في عدالتها ، ففي هذه الحالة يقوم المدقق بتجميع أكبر عدد ممكن من الأدلة التي تؤكد سلامة القوائم والمخاطرة مرتبطة بطبيعة العنصر ونظام الرقابة المطبقة عليه.

رابعاً: تكلفة الحصول على الأدلة: أي تحليل تكلفة الحصول على الدليل والمنفعة المرجوة منه، وإذا كانت درجة المخاطرة عالية ولا بد من الحصول على الدليل مهما كانت تكلفته ، ففي هذه الحالة يجب الحصول على الدليل أو التحفظ في تقريره.

خامساً: شمول الدليل لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها عملية التدقيق: وتعني جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق ففي كثير من الحالات لا يكفي دليل واحد لتحقيق هدف التدقيق. فمثلاً الوجود الفعلي لا يحقق هدف الملكية لذا يجب الحصول على دليل للتأكد من الملكية. (١)

٣-٨ حجية الأدلة والقرائن

ليست كل أدلة الإثبات ذات قوة واحدة أو مماثلة في الإثبات ، مما يتطلب من المدقق الاستعانة بخبرته وعلمه وحكمه الشخصي ليختار أشدها قوة لتدعيم رأيه وتتوقف معايير قوة الأدلة على الاعتبارات التالية:

- ١- مصدر الدليل: تتفاوت الأدلة حسب مصدرها ، فالأدلة المستقاة من مصادر خارجية أكثر ثقة من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش.
- ٢- طبيعة الدليل ونوعيته: الأدلة الإيجابية مثل الوجود الفعلي والمستندات أقوى في إثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي تعتمد على تقدير المدقق واستنباطه.

(١) زاهرة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق ، مرجع سابق ١٥٢-١٥٣

- ٣- التوقيت المناسب للحصول على الدليل: إن توقيت الحصول على الدليل مهم ، فإذا حصل على القرينة قبل فوات الاوان تكون انفع من اذا فات الوقت على استعمالها.
- ٤- كيفية الحصول على الدليل : الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه اقوى في دلالتها من التي يحصل عليها عن طريق الغير.
- ٥- مدى ارتباط الدليل بالعملية محل الفحص: فكلما كان الارتباط قويا كلما كانت الحجية اكبر، فمثلا القيام بعملية الجرد دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المنشأة للعنصر.
- ٦- سلوك المدقق الذي يتبعه في الحصول على الدليل، ولكل اسلوب قواعد واذا لم تراعى القواعد فقد الدليل حجيته فمثلا الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي.
- ٧- سلوك المدقق نفسه في جمعه للدلالة ، يجب أن يكون المدقق مستقلا ومحايذا في جمعه للدلالة والافتت الادلة حجيتها. (١)

٣-٩ اثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات

- كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات الأثر الكبير في إجراءات تحديد حجم الأدلة ونوعها ويمكن بيان هذا الأثر من خلال النقاط التالية:
- ١- نشوء الأدلة الالكترونية: ويقصد بها أية معلومات تم تكوينها أو إرسالها أو معالجتها أو تسجيلها الكترونيا والتي يعتمد عليها المدقق للتأكد من صحة العمليات لكي يتمكن من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية. ويتضمن الدليل الالكتروني السجلات المحاسبية والمستندات الأصلية، ودفتر اليومية والأسناد العام والوثائق المؤيدة للعمليات.
- ٢- ضوابط اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الالكترونية: أن يدرك المحاسب القانوني ان اعتماده على الدليل الالكتروني يتوقف على فعالية الرقابة الداخلية، وان يعرف إن أدلة الكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت ، وعليه أن يتوقع هذا الوقت حتى يأخذه في الحسبان عند قيامه بالاختبارات اللازمة.
- ٣- توثيق المعلومات الكترونيا: في ظل تكنولوجيا المعلومات ، فان معظم التوثيق أصبح يتم في صورة الكترونية، لذا يجب على المحاسب القانوني أن يقبل المعلومات المكتوبة و الالكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن امن المعلومات وحفظها. (٢)

(١) زهير الحردب ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سابق ص ١١٦

(٢) حسين دحوح ، حسين القاضي. مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية . مرجع سابق ص ٣٣٣ - ٣٣٤

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي

٤-١ المقدمة

تناول الباحث في المبحثين السابقين الاطار النظري من خلال الرجوع لادبيات الدراسة، ويتناول هذا الفصل أداة الدراسة وصدق أداة الدراسة ، اضافة الى ثبات أداة الدراسة.

٤-٢ أداة الدراسة

تم تطوير اداة الدراسة اغراض الدراسة من خلال مراجعة الادب النظري المتعلق بالعوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات واشتملت اداة الدراسة على جزئين:

الجزء الأول: متعلق بالمعلومات العامة عن المحاسبين القانونيين الاردنيين.

الجزء الثاني: فقد خصص لقياس العوامل المؤثرة على كفاية وملاءمة ادلة الاثبات وهي مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية و الاهمية النسبية و الخبرة و نتائج اجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتيال والخطا.

واعتمد في تطوير اداة الدراسة على مقياس لكرت الخماسي وتم احتساب اوزان فقراتها على النحو التالي: موافق بشدة وتمثل (٥ درجات)، وموافق وتمثل (٤ درجات)، وموافق بدرجة متوسطة وتمثل (٣ درجات)، وغير موافق وتمثل (٢ درجة)، وغير موافق بشدة وتمثل (درجة واحدة) وفيما يتعلق بعملية تحديد المستوى فقد تم تحديده حسب المعادلة التالية ((٥ - ١) / ٣ = ١.٣٣ وبناء عليه

فان المستويات وزعت كما يلي:

١- من (١ _ ٢.٣٣) منخفض.

٢ - من (٢.٣٤ _ ٣.٦٧) متوسط.

٣ - من (٣.٦٨ _ ٥) مرتفع.

ووزعت الاستبانة الذي بلغ عدد فقراتها (٣٦) فقرة لتشمل جميع المتغيرات التابعة والمستقلة وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (١)

الرقم	البيان	الفقرات
١	مخاطر الملازمة	٩
٢	نظام الرقابة الداخلية	٧
٣	الأهمية النسبية	٦
٤	الخبرة	٧
٥	إجراءات التدقيق المتعلقة بالاحتيايل و الخطأ	٧

٣-٤ صدق اداة الدراسة (الاستبانة)

لتحقيق اهداف الدراسة تم تطوير استبانة التي تهدف الى قياس العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات واثرها على راي المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة ، حيث يقصد بصدق الاداة التاكيد من ان العبارات التي تحتويها اداة الدراسة يمكن ان تؤدي الى جمع البيانات بدقة. وتم عرض اداة الدراسة على عدد من المتخصصين في مجال المحاسبة في عدد من الجامعات الاردنية لمعرفة مدى ملاءمة فقرات الاستبانة، ومدى انتمائها للبعد الذي وضعت ضمنه، وتم الاخذ بملاحظات المحكمين ورائهم واعيدت صياغة بعض الفقرات في ضوء هذه الملاحظات. (انظر الملحق رقم (١))

٤-٤ ثبات أداة الدراسة

ان المقصود بثبات الاداة هي امكانية الحصول على نفس البيانات عند اعادة الدراسة باستخدام اداة الدراسة نفسها على الافراد انفسهم ، وفي ظل ظروف واحدة، وان القيمة المقبولة احصائيا هي ٦٠ % فاكثر، وتم استخراج معامل الاتساق الداخلي لاداة الدراسة، درجة توافق المستجيبين على فقرات اداة الدراسة بالاعتماد على مقياس (كرونباخ الفا) لكل متغير من متغيرات الدراسة ، وكانت معاملات الثبات مرتفعة ويبين الجدول رقم (٢) معاملات الثبات.

الجدول رقم (٢)

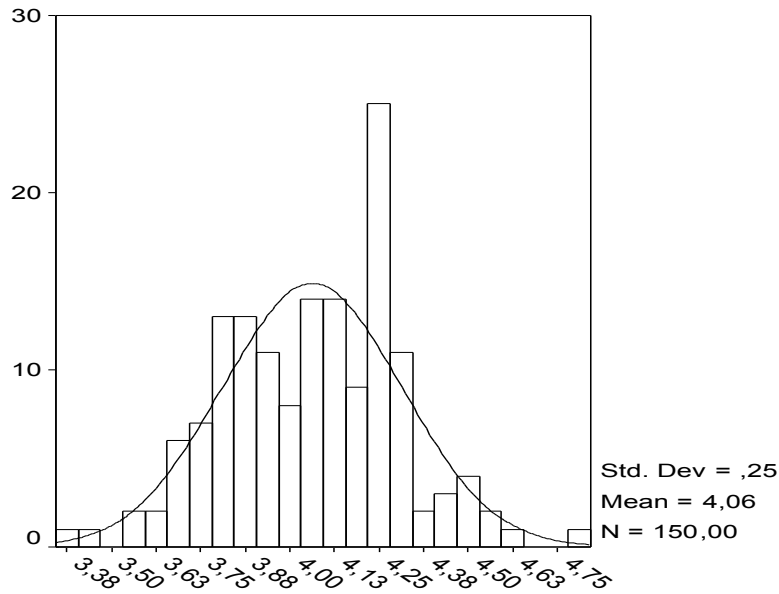
معاملات الثبات (كرونباخ ألفا)

متغيرات الدراسة	معامل الثبات
مخاطر الملازمة	٠.٨٢ %
الرقابة الداخلية	٠.٨٧ %
الاهمية النسبية	٠.٦٨ %
الخبرة	٠.٧٩ %
الاحتيال والخطا	٠.٧٤ %
الأداة ككل	٠.٨٤ %

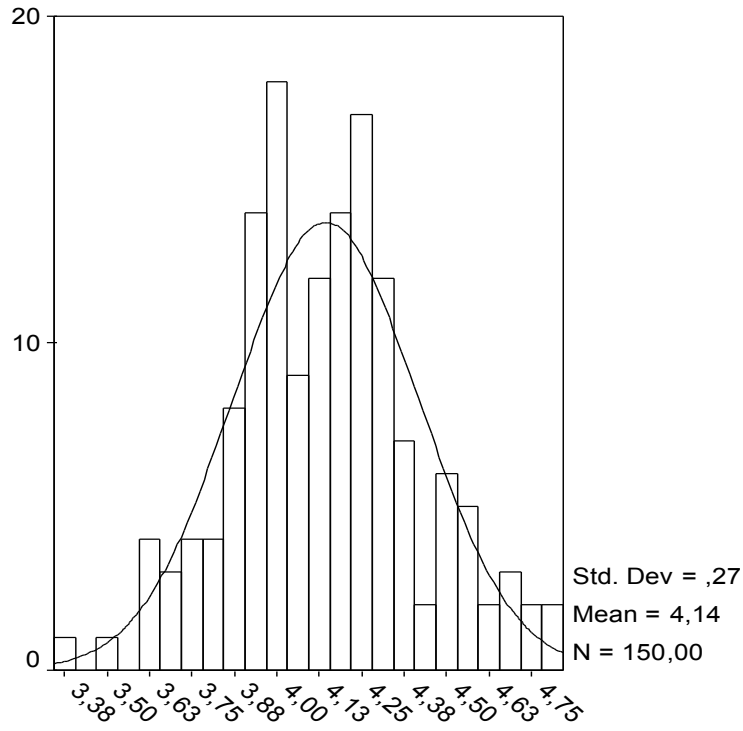
٤-٥ اختبارات التوزيع الطبيعي

من خلال اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) يبين الشكل رقم (١) شكل الجرس الذي يوضح على ان التوزيع طبيعي للمتغيرات المستقلة والشكل الثاني للمتغير التابع.

الشكل رقم (١) التمثيل البياني للتوزيع الطبيعي للعوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات



شكل (٢) الرسم البياني للتوزيع الطبيعي لرأي المدقق الخارجي



٤-٦ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين

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

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	١١	٧.٣
	بكالوريوس	١٢١	٨٠.٧
	ماجستير	١٦	١٠.٧
	دكتوراه	٢	١.٣
	المجموع	١٥٠	١٠٠
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٦٠	٤٠
	من ٥-١٠ سنوات	٥٩	٣٩.٣
	أكثر من ١٠ سنوات	٣١	٢٠.٧
	المجموع	١٥٠	١٠٠
التخصص العلمي	محاسبة	١٣٠	٨٦.٦
	إدارة	٥	٣.٤
	تمويل	٧	٤.٧
	اقتصاد	٨	٥.٣
	أخرى	٠	٠
	المجموع	١٥٠	١٠٠
الشهادات المهنية المحاسبية	CIA	٠	٠
	CPA	٠	٠
	JCPA	١٥٠	١٠٠
	أخرى	٠	٠
	المجموع	١٥٠	١٠٠

يظهر من الجدول رقم (٣) ما يلي:

اولا : المؤهل العلمي

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٨٠.٧%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١.٣%) للمؤهل العلمي (دكتوراه).

ثانيا : الخبرة

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (٤٠%) لسنوات الخبرة (أقل من ٥ سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٢٠.٧%) لسنوات الخبرة (أكثر من ١٠ سنوات).

ثالثا : التخصص العلمي

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (٨٦.٦%) للتخصص العلمي (محاسبة) .

رابعا : الشهادات المهنية

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير الشهادات المهنية المحاسبية شهادة JCPA على نسبة (١٠٠%) .

نلاحظ مما سبق ان معظم المحاسبين القانونيين حاصلين على شهادة البكالوريوس ، وان اغلبية المحاسبين القانونيين حاصلين على شهادة تخصص المحاسبية ، ويكمن السبب في ان عملية التدقيق تكون على البيانات المحاسبية ، ولان ممارسة مهنة التدقيق تتطلب الحصول على شهادة ممارسة فقد حصلت شهادة المحاسب الاردني على اعلى نسبة.

٧-٤ وصف العوامل المؤثرة على رأي المحاسب القانوني

المحور الأول : مخاطر الملازمة

الجدول رقم (٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مخاطر الملازمة ورأي المحاسب القانوني، والمتوسط العام لهما

الرقم	الفقرة	كفاية وملاءمة ادلة الاثبات			رأي المحاسب القانوني		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	تعتبر موسمية النشاط من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة	٤.٢٧	٠.٤٩	٢	٤.٢٣	٠.٧٥	١
٢	يعتبر حجم المنشأة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة	٤.٠٧	٠.٨٠	٤	٣.٨٩	٠.٩٤	٨
٣	إن المدقق للصناعة التي ينتمي إليها العميل تؤثر في مخاطر الملازمة	٤.٢٣	٠.٦٣	٣	٣.٨٣	٠.٨٨	٩
٤	يقوم المحاسب القانوني بدراسة طبيعة عمليات المنشأة وطبيعة الأخطاء المحتملة لأنها من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة	٤.٣٣	٠.٦٧	١	٤.١٥	٠.٦٧	٣
٥	ترتبط كمية ادلة الاثبات	٤.٠٢	٠.٧٧	٥	٤.١٦	٠.٦٩	٢

							الواجب الحصول عليها من قبل المحاسب بدرجة تقدير مخاطر الملازمة .	
مرتفع	٥	٠.٦٣	٤.١٢	٨	٠.٧٨	٣.٩٥	يعتبر تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة	٦
مرتفع	٤	٠.٦٥	٤.١٤	٩	٠.٩١	٣.٦٩	يسمح التدقيق المستمر للمحاسب القانوني بان يولي اهتمام اكبر لكل من طبيعة نشاط العمل و مخاطر الملازمة	٧
مرتفع	٧	٠.٨٠	٤.١١	٦	٠.٦٨	٣.٩٧	يتوجب على المحاسب القانوني استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر الملازمة لتصميم اجراءات تساهم في تخفيضها الى ادنى مستوى	٨
مرتفع	٦	٠.٥٦	٤.١١	٦	٠.٧٦	٣.٩٧	بيدي المحاسب راي متحفظ عندما يقرر بان مخاطر الملازمة والمتعلقة بتوكيدات	٩

							البيانات لرصيد حساب مهم لا يمكن تخفيضه الى مستوى معقول .	
		٠.٣٣	٤.٠٨		٠.٣٧	٤.٠٦	المتوسط العام	

بلغ المتوسط الحسابي لمتغير مخاطر الملازمة للمتغير المستقل (٤.٠٦) وللمتغير التابع رأي المحاسب القانوني (٤.٠٨)، أن المتوسطات الحسابية لمجال تقدير مخاطر الملازمة تراوحت بين (٤.٣٣ - ٣.٦٩) وللمتغير التابع (٤.٢٣-٣.٨٣)، وهذا يشير الى ان تقدير المدقق لطبيعة مخاطر الملازمة مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ (٣) وذلك من وجهة نظر افراد عينة الدراسة.

الامر الذي يشير الى ان المحاسب القانوني ياخذ بالاعتبار العوامل المحيطة بمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب.

وتوافقت الدراسة مع الدراسة التي قام بها (كرسوع،٢٠٠٨) التي اشارت الى ان دراسة المدقق لمخاطر المتصلة ومخاطر الرقابة والاكتشاف على مستوى البيانات ادى الى تخفيض مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

ولقد حققت الفقرات رقم (١) والفقرة (٣) والفقرة (٤) اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٢٧)، (٤.٢٣)، (٤.٣٣) على التوالي ويعود السبب الى ان خطر الملازمة يتاثر بطبيعة نشاط العمل وربما يكون هذا الخطر على درجة عالية اذا كان العمل يمارس نشاطا معقدا لان احتمالية عدم اكتشاف الاخطاء الموجودة بالقوائم المالية في مثل هذه النشاطات يكون مرتفعا، كذلك فان فهم المدقق بطبيعة عمليات المنشأة ونوع الصناعة التي يمارسها تؤثر على مخاطر الملازمة بسبب ان مخاطر العمل اوسع من مخاطر الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية وقد تتجم مخاطر العمل من التغيير او التعقيد بالرغم من ان عدم ادراك الحاجة للتغيير قد يتسبب ايضا في نشوء مخاطرة وقد ينشا التغيير على سبيل المثال من تطوير منتجات جديدة قد تفشل او من سوق غير مناسب.

وللمتغير التابع رأي المحاسب القانوني كانت الفقرات رقم (١) والفقرة (٤) والفقرة (٥) اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٢٣)، (٤.١٥)، (٤.١٦) على التوالي وهي نفس الاسباب التي اثرت على العوامل السابقة.

المحور الثاني : نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال نظام الرقابة الداخلية ورأي المحاسب القانوني، والمتوسط العام لهما

الرقم	الفقرة	كفاية وملاءمة ادلة الاثبات			رأي المحاسب القانوني		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	يقوم المحاسب القانوني بفحص شامل لنظام الرقابة الداخلي للمساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت الحصول على أدلة الإثبات	٤.٢٥	٠.٦١	٢	٣.٩٣	٠.٨١	٧
٢	تساهم درجة الخطر في نظام الرقابة وكذلك العمليات المالية للمشروع في تحديد حجم أدلة الإثبات الكافية والملائمة	٤.٢٣	٠.٦٤	٥	٣.٩٩	٠.٥٩	٦
٣	يجب على المحاسب القانوني التأكد من ان نظام الرقابة الداخلي الذي وضعته المنشأة ملائم ومطبق بالفعل داخل المنشأة	٤.٠٩	٠.٨٥	٧	٤.٢٠	٠.٥٣	٣
٤	يقوم المحاسب القانوني باستخدام عدة أساليب للحصول	٤.٢٤	٠.٧٢	٤	٤.٢٠	٠.٨٣	٣

							على أدلة الإثبات للتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية مثل فحص : القرائن المستندية التي تشير الى تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية	
مرتفع	١	٠.٦٩	٤.٢٨	١	٠.٧٦	٤.٢٧	يقوم المحاسب القانوني بإرسال مصادقات للحصول على أدلة إثبات للأرصدة الواردة في القوائم المالية اذا كان نظام الرقابة ضعيف على حساب الدائنين	٥
مرتفع	٢	٠.٧٨	٤.٢٦	٢	٠.٥٩	٤.٢٥	يعتمد المحاسب القانوني على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند اعداد القوائم المالية	٦
مرتفع	٥	٠.٥١	٤.١٠	٦	٠.٧٣	٤.٢٠	يعتمد المحاسب القانوني حجم عينة قليل نسبيا اذا ما توفرت لديه	٧

							القناعة لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس على حجم العمل	
	-	٠.٤٣	٤.١٣	-	٠.٤٩	٤.٢٢	المتوسط العام	

يظهر من الجدول (٥) ان المتوسط الحسابي لمتغير الرقابة الداخلية ككل (٤.٢٢) وللمتغير التابع رأي المحاسب القانوني (٤.١٣)، أن المتوسطات الحسابية لمجال نظام الرقابة الداخلية، تراوحت بين (٤.٠٩ - ٤.٢٧) وللمتغير التابع (٣.٩٣ - ٤.٢٨) وهذا يشير الى ان تقدير المحاسب لطبيعة مخاطر الملازمة مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ (٣) وذلك من وجهة نظر افراد عينة الدراسة، الامر الذي يشير الى ان المحاسب القانوني ياخذ بالاعتبار العوامل المحيطة بفهم نظام الرقابة الداخلية بصورة كافية، ويتم فهم النظام من خلال الحكم الشخصي للمحاسب على مدى قوة ومتانة الرقابة الداخلية والذي من خلاله يتم تحديد حجم العينة المطلوبة.

ولقد توافقت الدراسة مع الدراسة التي قام بها (بني احمد، ٢٠٠٦) حيث توصلت الدراسة الى ان هناك العديد من العوامل المؤثرة في استخدام المدقق لاساليب التدقيق بالعينات ومن اهمها عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعدم كفاءة المدقق الداخلي.

وكانت الفقرات رقم (١) والفقرة (٥) والفقرة (٦) اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٢٥)، (٤.٢٧)، (٤.٢٥) والسبب يعود الى ان نظام الرقابة الجيد يوجب قيام قسم التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات قبل الصرف وبعده ، وان نظام الرقابة الفعال يساهم في مد الادارة بالحقائق والمعلومات التي تعكس اثر المعلومات الادارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ،كذلك تعتبر المصادقات اكثر ادلة الاثبات صلاحية واقناعا لدى المدقق ويلجا المدقق اليها للتحقق من ارصدة العملاء او لتحقق من ملكية اصل معين ، اضافة الى انها وسيلة لاكتشاف بعض الارصدة المثبتة في الدفاتر للتأكد انها مسجلة في قيمها الحقيقية، وتقييم الرقابة الداخلية على حسابات تحت الدفع فقد يكتشف المدقق ضعف اجراءات الرقابة الداخلية من واقع ردود الدائنين على المصادقات.

وللمتغير التابع رأي المحاسب القانوني كانت الفقرات رقم (٤) والفقرة (٥) والفقرة (٦) اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٢٠)، (٤.٢٨)، (٤.٢٦) والسبب يعود الى ان المستندات تعتبر من اقوى ادلة الاثبات وهي جوهر عملية التدقيق ، اضافة الى الاسباب السابقة التي اثرت على الجانب الاول والمتعلق بادلة الاثبات.

المحور الثالث: الأهمية النسبية

الجدول رقم (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الأهمية النسبية ورأي المحاسب القانوني، والمتوسط العام لهما

الرقم	الفقرة	كفاية وملاءمة ادلة الإثبات			رأي المحاسب القانوني		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	يتطلب مفهوم الأهمية النسبية من المحاسب القانوني ان يقوم بدراسة كل الظروف المحلية واحتياجات مستخدمي المعلومات	٤.٢٦	٠.٦٢	١	٤.٠٩	٠.٥٧	٤
٢	قد تقع في فترات لاحقه لعملية التدقيق احداث يمكن اعتبارها ادلة اثبات تعبر عن صحة بعض العمليات التي تحدث بعد انتهاء عملية التدقيق	٣.٩٠	٠.٩٥	٦	٤.٤٣	٠.٥٧	١
٣	يمكن للمحاسب القانوني من خلال استخدام التدقيق المستمر من اختبار عينة كبيرة من بيانات الشركة بطريقة اسرع واكثر كفاءة مما يعني زيادة كفاءة الأدلة	٤.٠٧	٠.٦٨	٥	٤.١١	٠.٨٦	٣
٤	تتغير اعتبارات مخاطر التدقيق والأهمية النسبية بتغير حجم المنشأة	٤.٣٢	٠.٦٥	٢	٤.١٩	٠.٨٠	٢
٥	يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار عند تخطيطه لعملية التدقيق انه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما زاد خطر التدقيق	٤.١٠	٠.٨٠	٤	٤.٠٦	٠.٦٧	٥
٦	تقدير المحاسب القانوني للأهمية النسبية لأرصدة حسابات معينة تساعد في اتخاذ الإجراءات اللازمة للاستخدام العيّنات والتحليل	٤.١٦	٠.٦٥	٣	٤.٠٣	٠.٨٠	٦
المتوسط العام		٤.١٤	٠.٤٥		٤.١٥	٠.٤٣	

يظهر من الجدول رقم (٦) ان المتوسط الحسابي ككل لمتغير الاهمية النسبية بلغ ٤.١٤ ، وللمتغير التابع ٤.١٥ ، وتراوحت المتوسطات الحسابية لمجال الأهمية النسبية، تراوحت بين (٣.٩٠ - ٤.٣٢) وللمتغير التابع لرأي المحاسب (٤.٠٣ - ٤.٤٣) وهذا يشير الى ان الاهمية النسبية للبند حصل على مستوى مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ (٣) وذلك من وجهة نظر افراد العينة الامر الذي يشير الى ان مدقق الحسابات يأخذ بالاعتبار عنصر الاهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره، بالإضافة الى استخدام اساليب وطرق حديثة في عملية التخطيط للاجراءات التدقيق ومن ضمنها تحديد الاهمية النسبية لكل بند.

وقد اشار المعيار الدولي رقم (٣٢٠) والمتعلق بالاهمية النسبية انه قد تختلف تقديرات المدقق للاهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق ، عنها عند تقييمه لنتائج اجراءات التدقيق. ويحدث ذلك بسبب تغيير الظروف او بسبب التغيير في المعرفة التي يمتلكها المحاسب القانوني بسبب عملية التدقيق . ففي حالة كون النتائج الفعلية للمركز المالي مغايرة تماما فان تقدير الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير ايضا، وتوافقت الدراسة مع دراسة (خليل، ٢٠٠٠) حيث اشارت الى أنها تمام مكاتب التدقيق بالتكلفة عند تخطيطها لعملية التدقيق قليل وذلك لان مكاتب التدقيق تقوم بتدقيق الحسابات حسب الاصول والمبادئ الدولية من أجل التعبير عن الرأي السليم عن القوائم المالية بغض النظر عن التكلفة مع مراعاة الجودة في الاداء.

و كان قد حصلت الفقرات رقم (١) والفقرة رقم (٤) والفقرة رقم (٦) على اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٢٦)، (٤.٣٢)، (٤.١٦) ويعود السبب في ذلك الى ان المحاسب القانوني يقوم بتحديد العناصر ذات الاهمية النسبية العالية لتحديد حجم ادلة الاثبات المطلوبة ، اضافة الى ان المنشأة الى تستخدم حسابات معقدة تكون اكثر احتمالا لان تحتوي على اخطاء من الحسابات البسيطة والحسابات التي تكون مشتقة من تقديرات محاسبية هي عرضة اكثر لشك في القياس تشكل مخاطر اكبر من بيانات روتينية.

وبالنسبة للمتغير التابع قد حصلت الفقرات رقم (٢) والفقرة رقم (٣) والفقرة رقم (٤) على اعلى وسط حسابي بمقدار (٤.٤٣)، (٤.١١)، (٤.١٩) والسبب الى ان مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبول صدور تقريره والتي لها تاثير على الحسابات ، لذ يجب عليه ان يطلب من ادارة المنشأة تعديل هذه الحسابات مثل تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نتيجة تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين . اما الفقرة المتعلقة بالتدقيق المستمر فذلك لانه يساهم في اكتشاف الازخطاء وتصحيحها في وقت مبكر ، وتكون حجم الاختبارات اكبر بسبب تردد المدقق باستمرار على المنشأة محل التدقيق.

المحور الرابع : الخبرة

الجدول رقم (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الخبرة ورأي المحاسب

القانوني والمتوسط العام لهما

الرقم	الفقرة	كفاية وملاءمة ادلة الاثبات			رأي المحاسب القانوني		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	تساهم خبرة المحاسب القانوني ومعرفة بطبيعة أعمال المنشأة في تحديد كمية أدلة الإثبات المطلوبة	٤.١٩	٠.٧٦	١	٤.١٤	٠.٦١	٥
٢	تلعب الخبرة دور في تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز مهمة التدقيق	٤.١٥	٠.٧٣	٢	٤.٢٥	٠.٥٤	٢
٣	تساهم خبرة المحاسب القانوني في تقييم الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية	٣.٦٦	١.١٥	٧	٤.٢١	٠.٧٦	٣
٤	تساهم الخبرة الكافية للمحاسب القانوني في تحديد حجم العمليات المفحوصة عن طريق نظرية الاحتمالات أو الحنكة المهنية	٣.٩٧	٠.٨٧	٥	٤.٢٨	٠.٦١	١
٥	تساعد الخبرة الكافية للمحاسب القانوني	٣.٩١	٠.٨٢	٦	٤.١٥	٠.٧٩	٤

							على مواجهة الظروف غير الطبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث	
مرتفع	٧	٠.٥٧	٤.٠١	٤	٠.٧٨	٤.٠٠	يعتمد المحاسب القانوني على الخبرة المهنية واستخدام أساليب التدقيق الالكتروني لزيادة فعالية الحصول على أدلة الإثبات	٦
مرتفع	٦	٠.٥٩	٤.٠٧	٣	٠.٦٧	٤.١٤	قيام المحاسب القانوني بتدقيق أنشطة لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلبا على جودة ادائه لعملية التدقيق	٧
		٠.٤٤	٤.١٦		٠.٥٠	٤.٠٠	المتوسط العام	

يظهر من الجدول (٧) ان المتوسط الحسابي ككل لمتغير الخبرة بلغ (٤.٠٠) وللمتغير التابع (٤.١٦) وان المتوسطات الحسابية لمجال الخبرة، تراوحت بين (٣.٦٦-٤.١٩) وللمتغير التابع (٤.٢٨ - ٤.٠١) وهذا يشير الى ان الخبرة التي يحصل عليها المحاسب القانوني من عمليات التدقيق السابقة تؤثر على كفاية وملاءمة ادلة الاثبات مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ (٣) وذلك من وجهة نظر افراد عينة الدراسة ، الامر الذي يشير الى ان المحاسب القانوني ياخذ بالاعتبار جميع العوامل المحيطة بجميع نتائج التدقيق السابقة بصورة كافية ، اضافة الى قيام المدقق في بعض الاحيان بالاتصال مع المدققين السابقين للاستعانة بخبرتهم او توضيح بعض الامور.

وتوافقت الدراسة مع الدراسة التي قام بها (التويجري والنافعابي ٢٠٠٨) التي قامت بدراسة اثر الخبرة على جودة التدقيق ، واثبتت ان للخبرة تأثيرا على جودة ما يقوم به المدقق .ومع دراسة (خليل ٢٠٠٠) التي اوضحت ان لنتائج تدقيق السنوات السابقة تاثير فعال في عملية التخطيط لعملية التدقيق وذلك من حيث المدى والنطاق الذي سوف يكون عليه التخطيط خلال السنة محل التدقيق .

وحققت الفقرات رقم (١) والفقرة (٢) والفقرة (٧) اعلى وسط حسابي بواقع (٤.١٩) ، (٤.١٥) ، (٤.١٤) ، ويعود السبب في ذلك الى ان فهم المحاسب القانوني لطبيعة نشاط المنشأة يشمل ظروف القطاع العام مثل السوق والمنافسة ، نوعية العملاء ، اضافة الى فهم البيئة التنظيمية للمنشأة والسياسات المحاسبية والاهداف والاستراتيجيات التي تسعى المنشأة الى تحقيقها ، اضافة ان هناك أنشطة وعمليات تتطلب مزيدا من العمليات التدقيقية ، مما يساهم في زيادة معرفة المدقق بطبيعة نشاط المنشأة مما يسهل عليه تحديد نوع ادلة الاثبات المطلوبة ، مما يدل على ان المحاسبين القانونيين يلتزمون ببذل العناية المهنية عند ممارسة التدقيق حيث يقوم باداء مهمته كمهني ، كذلك عليه التحقق من ان ادلة الاثبات كافية ومناسبة لدعم رأيه حول القوائم المالية.

وحصلت الفقرات المتعلقة بالمتغير التابع رقم (٢) ، والفقرة رقم (٣) ، والفقرة رقم (٤) على اعلى وسط حسابي بمتوسط (٤.٢٥) ، (٤.٢١) ، (٤.٢٨) اضافة الى الاسباب التي ذكرت سابقا فان الخبرة وحدها لا تمكن المدقق من الحكم في تقييم الاهمية النسبية لبند القوائم المالية فيستطيع ان يستعين بعدة وسائل منها الاساليب الاحصائية ، والنسب المحاسبية ، والمؤشرات المالية ومؤشرات تقييم الاداء والكفاية الاقتصادية .

المحور الخامس : الاحتيال والخطأ

الجدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاحتيال والخطأ ورأي المحاسب القانوني، والمتوسط العام لهما

الرقم	الفقرة	كفاية وملاءمة ادلة الاثبات			رأي المحاسب القانوني		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	يعتمد المحاسب القانوني على أسلوب الشك المهني عند تنفيذ عملية التدقيق وجمع الادلة وذلك تحسبا الى احتمال وجود احتيال مالي في القوائم المالية	٤.٠٥	٠.٩٦	٢	٤.٣٧	٠.٦١	١
٢	يلجا المحاسب الى بذل جهود إضافية ووقت أطول لاكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية	٣.٩٧	٠.٨٣	٤	٤.٠٧	٠.٨٠	٧
٣	يعمل المحاسب على اكتشاف الأخطاء والغش لان هذا يعتبر من صميم عمله ليتمكن من الحصول على ادلة إثبات كافية وملاءمة	٤.٠٥	٠.٧٤	٢	٤.٣١	٠.٧٠	٣
٤	التأكد من عدم وجود عدد هائل من الاختلافات بين	٣.٦٩	١.٠٥	٦	٤.٣٥	٠.٦٨	٢

							السجلات المحاسبية والمصادقات المرسلة من طرف ثالث	
مرتفع	٥	٠.٨٨	٤.١١	١	٠.٦٣	٤.١٧	عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق يقوم المحاسب القانوني الخارجي بالنظر الى مخاطر احتواء القوائم المالية لمعلومات مضللة ناتجة عن الغش والخطأ	٥
مرتفع	٤	٠.٧٤	٤.٢١	٥	٠.٨٦	٣.٨٩	تعديل خطة التدقيق في حال ظهور دلائل على وجود غش اواخطاء جوهرية بحيث تتضمن إجراءات إضافية	٦
متوسط	٦	٠.٧٦	٤.٠٨	٧	١.٠٠	٣.٥٩	عند تأكد شكوك المحاسب القانوني حول وجود غش نتيجة تعديل خطة التدقيق فانه يقوم بمراجعة الموضوع مع الإدارة والتأكد انه تم تصحيحه في بيانات مالية	٧
		٠.٤٠	٤.٢١		٠.٤٦	٣.٩١	المتوسط العام	

يظهر من الجدول (٨) ان المتوسط الحسابي لمتغير الاحتيال والخطا ككل بلغ (٣.٩١) وللمتغير التابع (٤.٢١) وهذا يشير الى ان نتائج اجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتيال والخطا الذي يتم اكتشافهما مرتفعة مقارنة مع الوسط المعياري والبالغ (٣) من وجهة نظر افراد العينة ، الامر الذي يشير الى ان المحاسبين القانونيين ياخذون في الاعتبار العوامل المتعلقة باجراءات التدقيق المتعلقة بالاحتيال والخطا.

أن المتوسطات الحسابية لمجال نتائج إجراءات التدقيق، تراوحت بين (٣.٥٩ - ٤.١٧) حيث كان أعلاها للفقرات رقم (١)، والفقرة رقم (٣)، والفقرة رقم (٥) بمتوسط حسابي (٤.٠٥)، (٤.٠٥)، (٤.١٧)

ويعود السبب الى ان المحاسب القانوني ليس مسؤولا عن اكتشاف الاخطاء والتلاعب وانما مسؤولا فقط عن الاخطاء التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات في حالة ان تكون كمية الاختبارات وحجم العينة لا تمثل المجتمع ولذا فان خطة التدقيق يقوم المحاسب القانوني بوضعها قبل البدء بعملية التدقيق وفقا

لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها مما يعني ان خطة التدقيق تتغير الى اجراءات تفيد في عملية الحصول على ادلة وقرائن الاثبات المؤيدة لحالات الغش والاحتيال ، اضافة الى ان ان المدقق الخارجي يحرص على فاعلية التدقيق الخارجي والتي تتمثل في تحقيق اهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد ان جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية وان البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر وتقرير المدقق يشهد بعدالة القوائم المالية.

وللمتغير التابع الفقرات رقم (١)، والفقرة (٣)، والفقرة (٤) بمتوسط حسابي (٤.٣٧)، (٤.٣١)، (٤.٣٥) . اضافة الى الاسباب المذكورة سابقا تعتبر المصادقات من ادلة الاثبات التي يتم ارسالها الى طرف ثالث وتستخدم للتحقق من بعض الارصدة الظاهرة بقائمة المركز المالي مثل المدينين والدائنين.

٤- ٨ اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الاردني .

الجدول رقم (٩)

نتائج تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) للكشف عن أثر مخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الاردني.

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة F	قيمة بيتا (B)	قيمة R ^٢	قيمة R	الفرضية
قبول الفرضية	٠.٠٠	٢٤.٩٣	٠.٣٤	٠.١٤	٠.٣٨	يوجد أثر لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب على رأي المحاسب القانوني الاردني

يظهر من الجدول (٩) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية على رأي المحاسب القانوني الاردني ، حيث بلغت قيمة (R) (٠.٣٨٠) وهي تمثل قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " مخاطر الملازمة " والمتغير التابع " رأي المحاسب القانوني الاردني " ، كما بلغت قيمة (R^٢) (٠.١٤) وهي تدل على قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغير التابع، كما بلغت قيمة (بيتا B) (٠.٣٤) وهي تشير إلى نسبة التغير في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل، بحيث إذا زاد المتغير المستقل وحدة واحدة زاد المتغير التابع بمقدار "بيتا".

وبلغت قيمة (F) (٢٤.٩٣) وبدلالة إحصائية (٠.٠٠)، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب على رأي المحاسب القانوني الاردني ، وبالتالي قبول الفرضية الأولى للدراسة.

الفرضية الثانية : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الجدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) للكشف عن أثر الرقابة الداخلية على

رأي المحاسب القانوني الاردني

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة F	قيمة بيتا (B)	قيمة R^2	قيمة R	الفرضية
قبول الفرضية	٠.٠٢	٥,٠١	٠,١٥	٠,٠٣	٠,١٨	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني

يظهر من الجدول رقم (١٠) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني ، حيث بلغت قيمة (R) (٠.١٨١) وهي تمثل قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " فاعلية الرقابة الداخلية " والمتغير التابع " رأي المحاسب القانوني الاردني " ، كما بلغت قيمة (R^2) (٠.٠٣) وهي تدل على قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغير التابع، كما بلغت قيمة (بيتا B) (٠.١٥) وهي تشير إلى نسبة التغير في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل، بحيث إذا زاد المتغير المستقل وحدة واحدة زاد المتغير التابع بمقدار "بيتا".

وبلغت قيمة (F) (٥.٠١) وبدلالة إحصائية (٠.٠٠)، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني الاردني، وبالتالي قبول الفرضية الثانية للدراسة.

الفرضية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الجدول رقم (١١)

نتائج تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) للكشف عن أثر الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة F	قيمة بيتا (B)	قيمة R ^٢	قيمة R	الفرضية
قبول الفرضية	٠.٠٠٠	٧٤,٦ ١	٠.٥٥٩	٠,٣ ٣	٠,٥٧ ٩	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني .

يظهر من الجدول (١١) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني ، حيث بلغت قيمة (R) (٠.٥٧٩) وهي تمثل قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره " والمتغير التابع " رأي المحاسب القانوني الاردني " ، كما بلغت قيمة (R^٢) (٠.٣٣) وهي تدل على قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغير التابع، كما بلغت قيمة (بيتا B) (٠.٥٥٩) وهي تشير إلى نسبة التغير في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل، بحيث إذا زاد المتغير المستقل وحدة واحدة زاد المتغير التابع بمقدار "بيتا".

وبلغت قيمة (F) (٧٤.٦١) وبدلالة إحصائية (٠.٠٠٠)، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره على رأي المحاسب القانوني الاردني ، وبالتالي قبول الفرضية الثالثة للدراسة.

الفرضية الرابعة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الجدول رقم (١٢)

نتائج تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) للكشف عن أثر الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة F	قيمة بيتا (B)	قيمة R ²	قيمة R	الفرضية
قبول الفرضية	٠.٠٠٠	٦١,٩٥	٠,٤٧	٠,٢٩	٠,٥٤٣	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني

يظهر من الجدول (١٢) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني ، حيث بلغت قيمة (R) (٠.٥٤٣) وهي تمثل قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " الخبرة السابقة" والمتغير التابع " رأي المحاسب القانوني"، كما بلغت قيمة (R²) (٠.٢٩) وهي تدل على قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغير التابع، كما بلغت قيمة (بيتا B) (٠.٤٧) وهي تشير إلى نسبة التغير في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل، بحيث إذا زاد المتغير المستقل وحدة واحدة زاد المتغير التابع بمقدار "بيتا".

وبلغت قيمة (F) (٦١,٩٥) وبدلالة إحصائية (٠.٠٠٠)، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة على رأي المحاسب القانوني الاردني ، وبالتالي قبول الفرضية الرابعة للدراسة.

الفرضية الخامسة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الجدول رقم (١٣)

نتائج تحليل الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) للكشف عن أثر لإجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة F	قيمة بيتا (B)	قيمة R ^٢	قيمة R	الفرضية
رفض الفرضية	٠.٠٨	٣,٠٦	٠,١٢	٠,٠٢	٠,١٤	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنتائج إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني

يظهر من الجدول (١٣) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني ، حيث بلغت قيمة (R) (٠.١٤٢) وهي تمثل قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " نتائج إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ " والمتغير التابع " رأي المحاسب القانوني الاردني "، كما بلغت قيمة (R^٢) (٠.٠٢) وهي تدل على قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغير التابع، كما بلغت قيمة (بيتا B) (٠.١٢) وهي تشير إلى نسبة التغير في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل، بحيث إذا زاد المتغير المستقل وحدة واحدة زاد المتغير التابع بمقدار "بيتا". وبلغت قيمة (F) (٣,٠٦) وبدلالة إحصائية (٠.٠٨)، وهذا يدل على وجود أثر ولكن غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنتائج إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني ، وبالتالي رفض الفرضية الخامسة للدراسة، وقبول الفرضية البديلة لتصبح على النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنتائج إجراءات التدقيق والمتعلقة بالاحتمال والخطأ الذي يتم اكتشافهما على رأي المحاسب القانوني الاردني.

الفصل الرابع : النتائج والتوصيات

٩-٤ النتائج

تبين من خلال نتائج تحليل الاستبانات التي وزعت على افراد عينة الدراسة ما يلي:

١- يوجد اثر ذو دلالة احصائية للاهمية النسبية على رأي المحاسب القانوني. حيث يحتاج لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ان يحدد كيفية اجراء الفحص ومدى ونطاق الاختبارات وطبيعة وحجم الادلة الواجب الحصول عليها وتحديد مجالات الفحص التي يجب تطويرها وكل ذلك يتوقف على اهمية هذه الامور بالنسبة للمحاسب القانوني ودرجة اهميتها، فيختار المحاسب القانوني الأدلة الأكثر ملائمة للبنود المراد تدقيقها. وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الاولى في درجة التأثير.

٢- يوجد اثر ذو دلالة احصائية للخبرة على رأي المحاسب القانوني. حيث ان للخبرة دور كبير ومهم في تحديد توقيت وحجم الادلة المطلوبة، وأن لنتائج تدقيق السنوات السابقة تأثير فعال في تخطيط عملية التدقيق وفي الحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة. وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الثانية في درجة التأثير على رأي المحاسب القانوني.

٣ - يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمخاطر الملازمة على رأي المحاسب القانوني الاردني. اي ان مخاطر الملازمة لها أثر على رأي المحاسب القانوني حيث أن قيام المحاسب القانوني بالحصول على أدلة كافية وملاءمة يساهم في تقليل مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى. وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الثالثة من حيث التأثير على رأي المحاسب القانوني.

٤ - يوجد اثر ذو دلالة احصائية لنظام الرقابة الداخلية على رأي المحاسب القانوني . حيث ان نظام الرقابة الفعال يساهم في تحديد حجم وكمية الادلة المطلوبة من قبل المحاسب القانوني، وقد حصل هذا المتغير على المرتبة الرابعة من حيث التأثير على رأي المحاسب القانوني.

٥- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية للاحتيال والخطا على رأي المحاسب القانوني.

٤-١٠ التوصيات

- ١- يفضل قيام المحاسب القانوني باتباع وسائل فنية لتطوير الياته في الحصول على ادلة وقرائن الاثبات، لان كفاية وصلاحيه الادله هي جوهر عملية التدقيق.
- ٢- أن يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار أن معظم ادلة الاثبات مقنعة وليست قطعية بسبب القيود المتصلة في النظام المحاسبي او نظام الرقابة الداخلية ، او بسبب استخدام العينة الاحصائية في عملية التدقيق.
- ٣- تشجيع الباحثين على دراسة عوامل اخرى تؤثر في ادلة الاثبات في التدقيق وعلى جودة عملية التدقيق مثل مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة وأثرها على أدلة الاثبات.

المراجع

الكتب

- ١- احمد جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، طبعة الاولى، ٢٠٠٠
- ٢- احمد جمعة، تطور معايير التدقيق والتاكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، ٢٠٠٨
- ٣- الفين ارينز، جيمس لوبك. المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الدسيطي، دار المريخ للنشر ، الرياض . ٢٠٠٢
- ٤- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد وقواعد المهنة ،شركة طلال ابو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٥
- ٥- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد وقواعد المهنة ،شركة طلال ابو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر، ٢٠٠٦
- ٦- امين لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦
- ٧- ايهاب نظمي و هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٢،
- ٨- توماس وليام و هنكي امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق . تعريب ومراجعة احمد حجاج وكمال سعيد ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، ، السعودية . ٢٠٠٦
- ٩- حسين دحدوح وحسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الجزء الاول، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٩
- ١٠- خالدعبدالله . علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - دار وائل للنشر ، الطبعة الخامسة ، ٢٠١٠
- ١١- خالد الخطيب ، و خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية . دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الاولى ، عمان. ٢٠٠٩
- ١٢- رافت محمود ، احمد كلبونة ، عمرزيقات ، علم تدقيق الحسابات النظري . دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان. ٢٠١١
- ١٣- زاهرة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان. ٢٠٠٩

- ١٤- زهير الحدرب ، علم تدقيق الحسابات ، دار البداية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، عمان .
٢٠٠٩
- ١٥- سامي الوقاد و لوي وديان ، تدقيق الحسابات ١ ، الطبعة الاولى ، مكتبة المجتمع العربي
للنشر والتوزيع ، عمان . ٢٠١٠
- ١٦- طارق حماد ، موسوعة شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية ، الدار الجامعية
للنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، ٢٠٠٤
- ١٧- عبد الفتاح الصحن ومحمد سريرا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي ،
الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٩
- ١٨- علي الذنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والانظمة والقوانين
المحلية : نظرة وتطبيق ، الطبعة الاولى دائرة المكتبة الوطنية ، عمان ، ٢٠٠٦
- ١٩- غسان مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة
الاولى، ٢٠٠٦
- ٢٠- فتحي السوافيري واحمد محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية
للنشر ، ٢٠٠٣
- ٢١- محمود الناغي، أسس المحاسبة التأصيل وإطار التطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،
المنصورة ٢٠٠٧
- ٢٢- محمد مسعد و خالد الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة
العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ٢٠٠٩
- ٢٣- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر ، الاردن ،
الطبعة الثانية ، ٢٠٠٤،
- ٢٤- يوسف جربوع،، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع
، ٢٠٠٧،

الدوريات

- ١- حسين دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٢، العدد الاول، ٢٠٠٦ ص ١٧٨ - ١٨٠
- ٢- عصام خرواط ، ادارة المراجعة على اساس الخطر :نموذج مقترح ، بحث منشور ع شبكة الانترنت ،مجلة السائل ، ص ١٥٥
- ٣- عصام قريط ، مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٥، العدد الاول، ٢٠٠٩ ، ص ٤٣٦
- ٤- عطا الله خليل ، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الاردنية في ضوء معيار الاهمية النسبية ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد ١٦ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٥
- ٥ - علام حمدان ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين واثر ذلك على الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم الراي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية . مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد السادس عشر ، العدد الاول ، يناير ٢٠٠٨، ص ٩١٣ - ٩٥٨
- ٦- محمد النوايسة ، الحكم على اداء المدقق الخارجي في الاردن في ضوء بعض العوامل الشخصية ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد الحادي عشر ، العدد الاول، ٢٠٠٨ ص ٤٠
- ٧- معاذ المقطري ، اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة. دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٧ ، العدد الرابع ، ٢٠١١، ص ٤٣٠ - ٤٣١
- ٨- منذر المومني وجمال البدور ، مدى التزام مدققي الحسابات في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة دراسات الجامعة الاردنية ، المجلد ٣٥ ، العدد ١ ، ٢٠٠٨

الرسائل الجامعية

- ١- ارزاق كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٨ ، ص ١٨٧-١٩٢
- ٢- خالد الكحلوت ، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ٢٠٠٤ ، ص ٧٦
- ٣- شادن عرار ، مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ١٣٣-١٣٨
- ٤- عز الدين عربيات ، مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الاردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية المال والاعمال، جامعة ال البيت ، المفرق ، ٢٠٠٥
- ٥- عوده بني احمد ، العوامل المؤثرة في اختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الاردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية المال والاعمال،جامعة ال البيت،المفرق،الاردن،٢٠٠٠
- ٦- محمود محسن ، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية بغزة ، كلية التجارة ، فلسطين ، ٢٠١١ ، ص ٤٤
- ٧- هاني الزايغ ، دور المدقق الخارجي في تقييم ادلة الاثبات لابداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠٠٦ ، ص ١٩٧-٢٠٥

المراجع باللغة الانجليزية

Books

- ١- Alvin arens , Randal elder , Mark Beasley , **Auditing and assurance services** , prentice Hall Upper saddle river , new jersey,eleventh edition, ٢٠٠٦.
- ٢ - David Ricchiute, **Auditing and assurance services**, south western Thomson leaning, ٢٠٠٣.
- ٣- shekhar k.c ,lekshmy shekhar , **Banking Theory And Practice: In corporating Banking Law And Foregin Exchange**, vikas publishing , ١٩٩٩.
- ٤- Ravinder kumar , virender Sharma, **Auditing principles& practice** ,prentice Hall ladia new delhi, in ٢٠٠٥.
- ٥- Louwers, Timothy, **Auditing and assurance services**, first edition,Mc Grow- Hill.NY,٢٠٠٥.
- ٦ - Uma sekaran , **research methods for business : A skill building approach**, ٤ th edition , john Wiley and sons , new York ,٢٠٠٣.

Articles

١- Bennett George, and Hatfield, R. **The Effect of social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence** .american accounting association, aUniversity of Massachusetts, Isenberg School of Management. August ٢٤, ٢٠١٢

٢- Radu florae ,Ramona florae, **Audit techniques and evidence**. Economy transdisciplinarity cognition, vol. xiv, issue ١/٢٠١١. ٣٥٠-٣٥٨

٣- Kamau, Charles guandaru, kariuki, Samuel nduati, **Factors influencing same size for internal audit evidence collection in the public sector in kenya**.international journal of advances in management and economics. Mar-april ٢٠١٢. Vol.١, issue٢. ٤٢-٤٩

٤- Marilena Mironiuc, Ioan-Bogdan Robu and Mihai Carp, **Obtaining Audit Evidence For Assessing Companies, Ability To Continue as a Going Concern, Using Duration Models**. IBIMA Publishing, vol ٢٠١٢(٢٠١٢) p ٢١

الملاحق

ملحق رقم (١)
اسماء محكمين الاستبانة

الجامعة	البيان	الرقم
اليرموك	أ.د ميشيل سويدان	١
اليرموك	أ.د احمد العمري	٢
جدارا	د . محمد المومني	٣
أل البيت	أ.د محمد الرحاحلة	٤
أل البيت	د. عوده بني احمد	٥
أل البيت	د . جمال الشرايري	٦
أل البيت	د. عبد الرحمن الدلاييح	٧
أل البيت	د. سيف شبيل	٨

ملحق رقم (٢)

الاستبانة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة البلقاء

كلية إدارة المال والإعمال
قسم المحاسبة / برنامج الماجستير

السادة الأفاضل،،،

تحية طيبة وبعد ،،،

إن الاستبانة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات مناقشة رسالة الماجستير بعنوان :

**العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني
الاردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠**

ولكي تحقق هذه الدراسة فوائدها وأهدافها المرجوة ، نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحويها هذه الاستبانة لما لإجاباتكم وأرائكم من أهمية ، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة واثقين من اهتمامكم وحسن تعاونكم .

موكدين لكم إن أية معلومات سوف نحصل عليها منكم محاطة بالسرية ولن تستخدم إلا لإغراض البحث العلمي فقط .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الباحث

أنس احمد علاونة

الجزء الأول : المعلومات العامة

١- المؤهل العلمي :

دبلوم () بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه ()

٢- سنوات الخبرة :

اقل من ٥ سنوات () من ٥ - ١٠ سنوات () اكثر من ١٠ سنوات ()

٣- التخصص العلمي :

محاسبة () ادارة () تمويل () اقتصاد () اخرى ()

٤- الشهادات المهنية المحاسبية :

CIA () CPA () JCPA () اخرى ()

الجزء الثاني : يرجى التكرم بوضع إشارة (√) إمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية .
والمترلق بقباس اثر كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني .

المحور الاول : مخاطر الملازمة		اثرها في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات					اثر الفقرة على رأي المحاسب القانوني					
الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق	محايد	غير موافق بشدة
١	تعتبر موسمية النشاط من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة											
٢	يوثر حجم المنشأة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة											
٣	ان فهم المحاسب القانوني للصناعة التي ينتمي اليها العميل تساعده تؤثر في مخاطر الملازمة											
٤	يقوم المحاسب بدراسة طبيعة عمليات المنشأة وطبيعة الاخطاء المحتملة لانها من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة											
٥	ترتبط كمية ادلة الاثبات الواجب الحصول عليها من قبل المحاسب القانوني بدرجة تقدير مخاطر الملازمة .											
٦	يعتبر تاريخ تعديل الاخطاء لحساب معين من العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة											
٧	يسمح التدقيق المستمر للمحاسب القانوني بان يولي اهتمام اكبر لكل من طبيعة نشاط العميل و مخاطر الملازمة											
٨	يتوجب على المحاسب استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر الملازمة لتصميم اجراءات تساهم في تخفيضها الى ادنى مستوى											
٩	ييدي المحاسب رأي متحفظ عندما يقرر بان مخاطر الملازمة والمتعلقة بتوكيدات البيانات لا يمكن تخفيضه.											

المحور الثاني : نظام الرقابة الداخلية			أثرها في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات							أثر الفقرة على رأي المحاسب القانوني	
الرقم	الفقرات	موا فق بشدة	موا فق	محا يد	غير موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق	موا فق	غير موا فق بشدة	غير موا فق بشدة	غير موا فق بشدة
١	يقوم المحاسب القانوني بفحص شامل لنظام الرقابة الداخلي للمساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت الحصول على ادلة الاثبات										
٢	تساهم درجة الخطر في نظام الرقابة وكذلك العمليات المالية للمشروع في تحديد حجم ادلة الاثبات الكافية والملاءمة										
٣	يجب على المحاسب القانوني التأكد من ان نظام الرقابة الداخلي الذي وضعته المنشأة ملائم ومطبق بالفعل داخل المنشأة										
٤	يقوم المحاسب القانوني باستخدام عدة اساليب للحصول على ادلة الاثبات للتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية مثل : فحص القرائن المستندية التي تشير الى تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية										
٥	يقوم المحاسب القانوني بارسال مصادقات للحصول على ادلة اثبات للارصدة الواردة في القوائم المالية اذا كان نظام الرقابة ضعيف على حساب الدائنين										
٦	يعتمد المحاسب القانوني على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الاخطاء الجوهرية عند اعداد القوائم المالية										
٧	يعتمد المحاسب القانوني حجم عينة قليل نسبيا اذا ما توفرت لديه القناعة لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس على حجم العمل										

المحور الثالث : الاهمية النسبية		أثرها في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات								أثر الفقرة على رأي المحاسب القانوني	
الرقم	الفقرات	موا فق بشدة	موا فق	محا يد	غير موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق	محا يد	غير موا فق بشدة	غير موا فق بشدة	
١	يتطلب مفهوم الاهمية النسبية من المحاسب القانوني ان يقوم بدراسة كل الظروف المحلية واحتياجات مستخدمي المعلومات										
٢	قد تقع في فترات لاحقه لعملية التدقيق احداث يمكن اعتبارها ادلة اثبات تعبر عن صحة بعض العمليات التي تحدث بعد انتهاء عملية التدقيق										
٣	يمكن للمحاسب القانوني من خلال استخدام التدقيق المستمر من اختبار عينة كبيرة من بيانات الشركة بطريقة اسرع واكثر كفاءة مما يعني زيادة كفاءة الادلة										
٤	تتغير اعتبارات مخاطر التدقيق والاهمية النسبية بتغير حجم المنشأة										
٥	ياخذ المحاسب القانوني في الاعتبار عند تخطيطه لعملية التدقيق انه كلما زاد مستوى الاهمية النسبية كلما زاد خطر التدقيق										
٦	تقدير المحاسب القانوني للاهمية النسبية لارصدة حسابات معينة تساعده في اتخاذ الاجراءات اللازمة للاستخدام العينات والتحليل										

المحور الرابع : الخبرة										اثرها في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات					اثر الفقرة على رأي المحاسب القانوني		
الرقم	الفقرات	موا فق بشدة	موا فق	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق بشدة		
١	تساهم خبرة المحاسب القانوني ومعرفته بطبيعة اعمال المنشأة في تحديد كمية ادلة الاثبات المطلوبة																
٢	تلعب الخبرة دور في تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز مهمة التدقيق																
٣	تساهم خبرة المحاسب القانوني في تقييم الاهمية النسبية لبند القوائم المالية																
٤	تساهم الخبرة الكافية للمحاسب القانوني في تحديد حجم العمليات المفحوصة عن طريق نظرية الاحتمالات او الحنكة المهنية																
٥	تساعد الخبرة الكافية للمحاسب القانوني على مواجهة الظروف غير الطبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث																
٦	يعتمد المحاسب القانوني على الخبرة المهنية واستخدام اساليب التدقيق الالكتروني لزيادة فعالية الحصول على ادلة الاثبات																
٧	قيام المدقق الخارجي بتدقيق أنشطة لا تتوفر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلبا على جودة ادائه لعملية التدقيق																

المحور الخامس : الاحتيال والغش										اثرها في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات					اثر الفقرة على رأي المحاسب القانوني		
الرقم	الفقرات	موا فق بشدة	موا فق	محا يد	غير موا فق بشدة	غير موا فق بشدة	محا يد	غير موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق	غير موا فق بشدة	موا فق بشدة	موا فق	غير موا فق بشدة			
١	يعتمد المحاسب القانوني على اسلوب الشك المهني عند تنفيذ عملية التدقيق وجمع الادلة وذلك تحسبا الى احتمال وجود احتيال مالي في القوائم المالية																
٢	يلجأ المحاسب القانوني الى بذل جهود اضافية ووقت اطول لاكتشاف الاخطاء بالقوائم المالية																
٣	يعمل المحاسب القانوني على اكتشاف الاخطاء والغش لان هذا يعتبر من صميم عمله ليتمكن من الحصول على ادلة اثبات كفاية وملاءمة																
٤	التأكد من عدم وجود عدد هائل من الاختلافات بين السجلات المحاسبية والمصادقات المرسله من طرف ثالث																
٥	عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بالنظر الى مخاطر احتواء القوائم المالية لمعلومات مضللة ناتجة عن الغش والخطأ																
٦	تعديل خطة التدقيق في حال ظهور دلائل على وجود غش او اخطاء جوهرية بحيث تتضمن اجراءات اضافية																
٧	عند تاكد شكوك المدقق حول وجود غش نتيجة تعديل خطة التدقيق فانه يقوم بمراجعة الموضوع مع الادارة والتأكد انه تم تصحيحه في البيانات المالية																

ملخص باللغة الانجليزية

Abstract

Factors Affecting Sufficiency And Appropriateness Of audit Evidence On
The Jordanian External Auditor Opinion Under The International Auditing
Standards No. ٥٠٠

:Prepared by

Anas Ahmad Alawneh

:Supervision

Dr Odeh Bani Ahmad

This study aimed to identify the factors that affecting the sufficiency and appropriateness of the evidence on the opinion of legal accountant. To achieve these objectives the study sought to demonstrate the impact of inherent risks, internal control system, relative importance, experience, fraud and cheating on the opinion of the external auditor. One hundred and sixty five questionnaires have been designed to address the practical part which then distributed to the Jordanian external auditors. ١٥٠ questionnaires have been analyzed which represents a ٩٠٪ of the questionnaires. Spss is a software package used for statistical analysis and have been used to find arithmetic mean , the standard deviation, and simple linear regression.

The results showed the presence of a statistically significant effect of the independent variable relative importance on the opinion of the external auditor. This variable has got the first place in the degree of influence, as well as the experience which show a statistically significant effect on the opinion of the legal accountant. This variable has the second degree of influence on the opinion of the legal accountant.

Based on the result, the researcher recommended a set of recommended including: the legal accountant should follow the technical means to develop the mechanisms to obtain evidence and evidence proof, because the adequacy and validity of the evidence is the essence of the audit process.

The legal accountant should take in consecrations that most evidence is convining not conclusive because of the inherent limitations of the accounting system or internal control system, or due to the use of statistical sample in the audit process.