

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

برنامج الماجستير

مدى إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

" أدلة الإثبات " في الجمهورية اليمنية

**The Extent of Compliance of IAS NO. (٥٠٠) by Auditors in the Republic of Yemen**

إعداد

منير محسن حسين حبتور

المشرف

الدكتور جمال عادل الشرايري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

٢٠١٤ م

أ

## التفويض

انا منير محسن حسين حبتور ، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة .

التوقيع :

التاريخ :

ب

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة ( مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) )

أدلة الإثبات) وأجيزت بتاريخ ٢٠١٤/٤/٩ م

<u>التوقيع</u>	<u>أعضاء لجنة المناقشة</u>
.....	١- الدكتور جمال عادل الشرايري رئيسا
.....	٢- الدكتور سيف عبيد الشبيل عضوا
.....	٣- الأستاذ الدكتور ميشيل سعيد سويدان عضوا خارجيا

الإهداء

إلى عينيّ المضيئتين : أبي وأمي

إلى الجغرافيا العابقة بالحكمة والإيمان والمحبة : اليمن

إلى مضافة العرب وياسمين أرواحهم : الأردن

إليكم جميعاً أهدي هذه الدراسة وهي ثمرة ليالٍ من التعب والجهد

منير حبتور

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الانبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين  
أما بعد ،، أشكر الله كثيراً وأحمده على فضله وتوفيقه لي بإتمام هذا العمل، ولا يسعني في هذا المقام إلا أن اتقدم  
بجزيل الشكر والتقدير للدكتور جمال الشرايري على نبهه وكريم اخلاقه وعلى ما قدمه من توجيه ونصح  
ومتابعه مستمرة أثناء إعداد هذه الرسالة حتى خرجت الى حيز الوجود فله جزيل الشكر وعظيم الامتنان، كما  
أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الاستاذ الدكتور ميشيل سويدان والدكتور سيف الشبيل على مشاركتهم في  
مناقشة وإثراء هذه الرسالة .

## قائمة المحتويات

### Contents

ملخص.....	ل
الفصل الاول الإطار العام للدراسة.....	١
١-١ مقدمة.....	٢
٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها.....	٢
٣-١ أهداف الدراسة.....	٤
٤-١ أهمية الدراسة.....	٥
٥-١ فرضيات الدراسة.....	٥
٦-١ الدراسات السابقة.....	٧
٧-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....	١٤
٨-١ مصطلحات الدراسة.....	١٤
الفصل الثاني الإطار النظري.....	١٦
المبحث الاول : تدقيق الحسابات.....	١٧
١-٢ التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات.....	١٧
٢-٢ تعريف تدقيق الحسابات.....	١٧
٣-٢ أهمية تدقيق الحسابات.....	١٨
٤-٢ مزايا تدقيق الحسابات.....	٢٠
٥-٢ عيوب تدقيق الحسابات.....	٢١
المبحث الثاني معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات.....	٢٢
١-٣ مقدمة.....	٢٣
٢-٣ تعريف أدلة التدقيق ( أدلة الإثبات ).....	٢٣
٣-٣ أدلة الإثبات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الأتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ( IFAC ).....	٢٤
٤-٣ مدى توافق الإقناع من أدلة الإثبات.....	٢٥
٥-٣ استخدام الإثبات في الحصول على أدلة التدقيق.....	٢٨

٣٠	٦-٣ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات
٤١	٧-٣ العوامل المؤثرة على كمية أدلة الإثبات
٤٣	٨-٣ مدى قوة حجية أدلة الإثبات
٤٥	المبحث الثالث معوقات الحصول على أدلة الإثبات
٤٦	١-٤ مقدمة
٤٧	٢-٤ معوقات ترتبط بالتشريعات
٤٩	٣-٤ معوقات ترتبط بالتكنولوجيا
٥١	٤-٤ معوقات ترتبط باتعاب التدقيق
٥٤	الفصل الثالث الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي
٥٥	١-٥ المقدمة
٥٥	٢-٥ مصادر جمع البيانات
٥٦	٣-٥ أداة الدراسة
٥٨	٤-٥ مجتمع وعينة الدراسة
٥٨	٥-٥ الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة
٥٨	٦-٥ ثبات أداة الدراسة
٦٠	٧-٥ اختبار التوزيع الطبيعي
٦١	٨-٥ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين
٦٤	٩-٥ تحليل فقرات الاستبانة
٨١	١٠-٥ اختبار الفرضيات
٩٥	النتائج والتوصيات
٩٥	١١-٥ أولاً : نتائج الدراسة
٩٦	١٢-٥ ثانياً : توصيات الدراسة
٩٧	المراجع :
٩٧	أولاً : المراجع العربية :
١٠٠	ثانياً : المراجع الأجنبية :
١٠١	الملاحق :
١١٦	Abstract





## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
١	توزيع فقرات الاستبيان	٥٣
٢	معاملات الثبات	٥٥
٣	اختبار (K-S) حول إتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي	٥٦
٤	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	٥٧
٥	تحليل فقرات أسلوب الجرد الفعلي	٥٩
٦	تحليل فقرات أسلوب الفحص المستندي	٦٠
٧	تحليل فقرات أسلوب المصادقات	٦١
٨	تحليل فقرات أسلوب الاستفسارات	٦٢
٩	تحليل فقرات أسلوب الإجراءات التحليلية	٦٣
١٠	تحليل فقرات أسلوب إعادة الاحتساب	٦٤
١١	تحليل فقرات أسلوب الملاحظة	٦٥
١٢	تحليل فقرات أسلوب نظام الرقابة الداخلية	٦٦
١٣	تحليل فقرات أسلوب الشهادات	٦٧
١٤	تحليل فقرات معوقات ترتبط بالتشريعات	٦٨
١٥	تحليل فقرات معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي	٦٩
١٦	تحليل فقرات معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق	٧٠
١٧	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى HO١١	٧٣
١٨	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية HO١٢	٧٤
١٩	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة HO١٣	٧٥
٢٠	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الرابعة HO١٤	٧٦
٢١	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الخامسة HO١٥	٧٧

٧٨	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية السادسة <b>HO<sub>١٦</sub></b>	٢٢
٧٩	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية السابعة <b>HO<sub>١٧</sub></b>	٢٣
٨٠	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثامنة <b>HO<sub>١٨</sub></b>	٢٤
٨١	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية التاسعة <b>HO<sub>١٩</sub></b>	٢٥
٨٢	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الاولى <b>HO<sub>٢٠</sub></b>	٢٦
٨٣	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية <b>HO<sub>٢١</sub></b>	٢٧
٨٤	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة <b>HO<sub>٢٢</sub></b>	٢٨

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	البيان	الرقم
١٠٣	قائمة المحكمين	١
١٠٤	الإستبانة	٢

## مدى إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

### " أدلة الإثبات " في الجمهورية اليمنية

إعداد

منير محسن حسين حبتور

المشرف

الدكتور جمال عادل الشرايري

### ملخص

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) وذلك من خلال التحقق من مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ومعرفة ما إذا كانت توجد معوقات ترتبط بالتشريعات، أو ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق، وتدني أتعاب التدقيق التي يحصل عليها مدقق الحسابات، تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) "أدلة الإثبات " .

ولقد تم تصميم استبانة بغرض تحقيق اهداف الدراسة وتم توزيعها على مدققي الحسابات الحاصلين على شهادات مزاوله المهنة ( محاسب قانوني يماني ) ، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (١٥٥) مدققا ، خضع للتحليل (١٤٧) استبانة اي مانسبته (٩٤.٩ %) من الاستبانات الموزعة .

وقد تم استخدام اختبار One Sample T test لإختبار الفرضيات وصولا إلى النتائج المرتبطة بهذه

الإختبارات وقد كانت نتائج الإختبار كالآتي :

١- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات ، عن طريق الإلتزام بتطبيق إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات بحيث تشمل هذه

ل

- ٢- الإجراءات : الجرد الفعلي والفحص المستندي والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية وإعادة الاحتساب والملاحظة والتحقق من الرقابة الداخلية والشهادات .
- ٣- توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات والمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق وكذلك تدني أتعاب التدقيق .  
وعلى ضوء النتائج اوصى الباحث بمجموعة من التوصيات أهمها :
- ١- ضرورة وضع تشريعات تتناسب مع المعايير الدولية وتواكب آخر التطورات الطارئة على تلك المعايير .
- ٢- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير المهنة من خلال اللقاءات الدورية وإصدار الإرشادات والمجلات لتنمية الوعي المهني لأعضاء الجمعية ، وتعميم المنشورات والتعليمات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة بين أوساطهم .

# الفصل الاول

## الإطار العام للدراسة

- ١-١ المقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها
- ٣-١ أهداف الدراسة
- ٤-١ أهمية الدراسة
- ٥-١ فرضيات الدراسة
- ٦-١ الدراسات السابقة
- ٧-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
- ٨-١ مصطلحات الدراسة

## ١-١ مقدمة

يقوم عمل مدققي الحسابات على جمع وتقويم أدلة الإثبات التي تشمل الدفاتر والسجلات والتأكد من مدى تطابق إعداد القوائم المالية وبياناتها مع واقع حال المنشأة ومدى مصداقية تمثيلها لنتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، بحيث يتكون لدى مدققي الحسابات رأي عن نتائج الفحص والتدقيق وبالتالي توصيل وإبلاغ هذا الرأي الى الفئات المعنوية وذلك من خلال التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات عن فترة زمنية معلومة ، ولتعزيز رأي وموقف مدققي الحسابات فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبة معايير دولية للتدقيق موحدة ومتعارف عليها يلتزم بها مدققي الحسابات أثناء قيامهم بعملية التدقيق ومن ضمن هذه المعايير الدولية معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والخاص بأدلة الإثبات ومتطلبات الأدلة الواجب الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات قبل ابداء رأيه بحيث تكون هذه الأدلة كافية وملائمة للوصول الى رأي دقيق وعادل فيما يتعلق بصحة وسلامة ومصداقية القوائم المالية والمركز المالي للمنشأة المستهدفة .

ويوضح معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية ، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء اجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق، ومن الممكن أن تشمل اجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق ، الفحص والملاحظة والمصادقات وإعادة الحساب وإعادة الاداء والإجراءات التحليلية وغيرها من اجراءات التدقيق الاخرى. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١١)

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

## ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

إن هدف تدقيق الحسابات هو التأكد من عدالة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص على نتيجة أعمال المشروع وتدققاته النقدية ومركزه المالي ، ولكي يستطيع مدقق الحسابات إبداء الرأي يجب أن تتوفر له أدلة تمكنه من ذلك ،

بحيث يقوم مدقق الحسابات بالحصول على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من إجراءات التدقيق التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بشأن أدلة الإثبات ، ومن هنا تظهر مشكلة الدراسة في التعرف على مدى قدرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالالتزام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات ، ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في الأجوبة على الاسئلة التالية :

**السؤال الرئيسي الاول : هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) " أدلة الإثبات " ؟**

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية :

- ١- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٢- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٣- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٤- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٥- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٦- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب اعادة الاحتساب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٧- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟
- ٨- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟



٩- هل يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات  
باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ؟

**السؤال الرئيسي الثاني :** هل توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات بالقيام بإجراءات  
التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) " أدلة الإثبات" ؟

ويتمتع عنه الأسئلة الفرعية التالية :

- ١- هل توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق  
للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات؟
- ٢- هل توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق  
للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى  
مكاتب التدقيق ؟
- ٣- هل توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق  
للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات  
؟

### ٣-١ أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية  
بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية :

- ١- معرفة مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة  
الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٢- معرفة ما إذا كانت توجد معوقات ترتبط بالتشريعات والمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق و تدني  
أتعاب التدقيق التي يحصل عليها مدقق الحسابات، تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية  
اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

## ٤-١ أهمية الدراسة

تكمّن أهمية الدراسة من أهمية معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) الخاص بأدلة الإثبات بالإضافة إلى معرفة قدرة المحاسب القانوني اليمني للحصول على الأدلة الكافية والمناسبة والتي تمكنه من ابداء رأيه بالإضافة إلى الاستفادة من النتائج التي سيتم التوصل إليها في نهاية الدراسة في إيجاد الحلول لبعض المشاكل التي قد تواجه مدقق الحسابات في الجمهورية اليمنية ، كما تبرز أهمية هذه الدراسة كونها الأولى بحسب علم الباحث التي يتم فيها بحث التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بالإضافة إلى التعرف فيما إذا كان هناك معوقات يواجهها مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية تحول دون التزامهم بتطبيق هذا المعيار .

## ٥-١ فرضيات الدراسة

سيتم بهذه الدراسة اختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية التالية :

**HO١ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

وتتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية :

**HO١١ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO١٢ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO١٣ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٤ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٥ :** لا يلتزم مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٦ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الاحتماب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٧ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٨ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ١٩ :** لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

**HO ٢ :** لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

وتتفرع من الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية التالية :

**HO ٢١ :** لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام

بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات .

- HO ٢٢ :** لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق .
- HO ٢٣ :** لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات .

## ٦-١ الدراسات السابقة

### أ – الدراسات العربية :

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

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني . ولتحقيق هذا الهدف سعت الدراسة إلى بيان أثر كل من مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية والخبرة والاحتيايل والغش على رأي المحاسب القانوني . وقد تم تصميم استبانة وزعت على المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة التدقيق، وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري في اختبار الفرضيات بحيث أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمتغير المستقل الأهمية النسبية والخبرة على رأي المحاسب القانوني ، وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث باتباع وسائل فنية لتطوير آلية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لدى المحاسب القانوني ، وكذلك أوصت الدراسة ان يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار ان معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست قطعية بسبب القيود المتصلة في النظام المحاسبي او نظام الرقابة الداخلية .

## ٢- دراسة غالب (٢٠٠٩) بعنوان "مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) "دراسة حالة الجمهورية اليمنية

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (٣٠٠) ، وكذلك الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار .

ولتحقيق أهداف الدراسة ، قام الباحث بتوزيع استبانة على مكاتب التدقيق في الجمهورية اليمنية ، وتوصلت الدراسة الى أن مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعية محل التدقيق ، ويلتزم مدققوا الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي للتدقيق رقم (٣٠٠) ، وأن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية بين المسمى الوظيفي ومدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق ، بينما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبقية العوامل الشخصية على مدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق .

وإن من أهم الصعوبات والمعوقات التي توصل اليها الباحث والتي تحول دون التزام المدققين بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق تتمثل في صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية ، وعدم وجود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها .

وقد خرجت الدراسة بعدة توصيات كان أهمها : ضرورة التزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار الدولي رقم (٣٠٠) فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة ، وذلك لمعرفة مدى وجود صعوبات أو مشاكل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق وأخذها بعين الاعتبار قبل البدء بعملية التدقيق . مناقشة خطة وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة او الموظفين بالجهة الخاضعة لعملية التدقيق . التأكيد على ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بترجمة معايير التدقيق الدولية وتوفيرها للمدققين .

## ٣- دراسة جهماني و باجليدة (٢٠٠٨) بعنوان " قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، ومدى إدراك أهمية هذه الإجراءات بشكل عام وإدراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم ( ٥٢٠ ) الخاص بالإجراءات التحليلية بشكل خاص وكذلك إختبار العلاقة بين خبرة المدققين واستخدامهم لهذه الإجراءات التحليلية والتعرف على أهم المعوقات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية ، ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم وتوزيع استبانة على مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة مهنة التدقيق وتوصل الباحثان الى عدد من النتائج كان أهمها :

- ١- أن المدققين في الجمهورية اليمنية يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبياً .
- ٢- أن المدققين في اليمن يستخدمون الإجراءات التحليلية المتقدمة بدرجة ضئيلة .
- ٣- أن هناك إدراك لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية .
- ٤- لا توجد علاقة بين خبرة المدقق واستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة والمتقدمة .
- ٥- وجود العديد من العوائق التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية وكان أهمها عدم المعرفة الكافية بالانواع المختلفة للإجراءات التحليلية وكذلك عدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت محل المراجعة للمقارنة .

٤- دراسة حمدون وحمدان (٢٠٠٨) بعنوان " مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين ، وأثر ذلك في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية "

هدفت هذه الدراسة الى دراسة التدقيق الالكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدققوا الحسابات تكنولوجيا المعلومات ، وتقويم مدى الاستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث التخطيط ، الرقابة ، التوثيق ، واثر التدقيق الالكتروني على جودة الأدلة ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على مدققي الحسابات في فلسطين وتوصل الباحثان إلى عدد من النتائج منها أن مدققي الحسابات في فلسطين يستخدمون التدقيق الالكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق وأظهرت الدراسة أن استخدام التدقيق الالكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق ،

وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها : ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة .

٥- دراسة عربيات (٢٠٠٥) بعنوان " مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الأردن "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الأردن المتعلق بالحصول على أدلة الإثبات ودراسة العلاقة بين مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق وبين المتطلبات التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الأردن الخاصة بمعيار التدقيق رقم (٥٠٠) ولتحقيق تلك الأهداف قام الباحث بوضع استبانة تم توزيعها على مدققي الحسابات في الأردن وتوصل الى عدد من النتائج كان من أهمها :

١- وجود تطبيق فعلي وبدرجة عالية جدا من قبل مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الأردن .

٢- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ككل والجنس .

٣- أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) والمتغيرات الشخصية المتعلقة بالمدقق : العمر والمؤهل العلمي والتخصص العلمي والخبرة ونوع الإجازة العلمية والمركز الوظيفي .

٤- لم تتطرق التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الأردن إلى معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) . وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها :

ضرورة عمل دورات وندوات تدريبية لمدققي الحسابات ، العمل على تطوير التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن ، ضرورة أن يتم توحيد القوانين المنظمة للمهنة خاصة فيما يتعلق بواجبات المدققين والمهام المطلوب فهمها أثناء قيامهم بعملية التدقيق .

## ٦- دراسة غرايبة (٢٠٠٣) بعنوان " مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الأردن "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدقق الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية وكذلك التعرف على أهم التقنيات المستخدمة التي يتم فيها استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الأردني ومعرفة المشاكل أو العوائق التي تحول أو تحد من استخدام الإجراءات التحليلية ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تصميم استبانة وتم توزيعها على مدققي الحسابات في الأردن وتوصل الباحث الى عدد من النتائج كان من أهمها :

- ١- أن أكثر المراحل التي تستخدم فيها الإجراءات التحليلية هي مرحلة الإختبارات الجوهرية .
  - ٢- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مابين حجم مكتب التدقيق واستخدام الإجراءات التحليلية .
- وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات وكان من أهمها : قيام جمعية مدققي الحسابات القانونيين بتفعيل الارتباط مع المكاتب العالمية ، دمج مكاتب التدقيق الفردية مع بعضها البعض أو مع المكاتب الكبرى .

### ب – الدراسات الأجنبية

## ١- دراسة Hatfield & Bennett (٢٠١٣) " The Effect of the Social Mismatch Audit "between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Evidence بعنوان " التأثير الاجتماعي لعدم التطابق بين موظفي التدقيق وإدارة العملاء عند جمع أدلة التدقيق "

هدفت هذه الدراسة إلى توفير كلاً من الأدلة التجريبية والعمل الميداني في كيفية التفاعل الاجتماعي بين الموظفين والمدققين والإدارة ومستوى التأثير على تصورات مدققي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية والتأثير في القرارات الخاصة بهم فيما يتعلق بجمع أدلة التدقيق ، خلال العمل الميداني على مستوى موظفي التدقيق يكون هناك تفاعل مع الإدارة ، حيث تشير هذه الدراسة إلى أن أدلة مدققي الحسابات غالباً ما تكون متطابقة مع الإدارة من حيث خبرتهم والسن والمعرفة المحاسبية ، كما أن النتائج الميدانية تشير الى أن البريد الالكتروني والتواصل مع الإدارة ساهم في جمع أدلة كافية ومناسبة .



٢- دراسة Kizirian, Mayhew and Sneathen (٢٠٠٥) "The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence" بعنوان "أثر نزاهة الإدارة بشأن تخطيط

المراجعة وأدلة المراجعة "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير سلامة ونزاهة الإدارة على تقييم مدقق الحسابات للمخاطر الجوهرية حيث استخدمت هذه الدراسة (٦٠) ورقة عمل من عملاء ٤ شركات كبيرة للتدقيق في أمريكا ، ويفترض بالدراسة أن تقييم سلامة الإدارة يؤثر على تقييم مدقق الحسابات على مصداقية الأدلة المقدمة من الإدارة ، حيث افترضت الدراسة أن يكون تقييم مدقق الحسابات لسلامة الإدارة على المساعدة في اكتشاف أخطاء العميل ، وتوصلت الدراسة إلى أن نزاهة الإدارة تؤثر على الإقناع من الأدلة المطلوبة بحيث وجدت علاقة عكسية بين تقييم المراجع لنزاهة الإدارة واحتمال الكشف عن الأخطاء مما يشير إلى تقييم نزاهة الإدارة يساعد في اكتشاف المدقق في نهاية المطاف للاخطاء وبذلك فإن النتائج التي تم الوصول إليها تدعم أهمية تقييم نزاهة الإدارة في تخطيط عملية المراجعة واكتشاف الأخطاء والحصول على أدلة تدقيق مقنعة .

٣- دراسة Shakir & Nour (٢٠٠٤) "The Influence of Personal Experience on : the Problems Facing Public Auditors (P.As) in Jordan"

تأثير الخبرة الشخصية على المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص طبيعة المشاكل والصعوبات التي يواجهها مدققو الحسابات في المكاتب المحلية في الأردن واولويات هذه المشاكل واثر عدد سنوات الخبرة الشخصية للمدقق على طبيعة المشاكل التي يواجهها . وقد تم تقسيم عناصر الخبرة الشخصية للمدقق إلى ثلاثة عناصر هي عدد سنوات الخبرة و التخصص العلمي والمؤهل الدراسي. واعتبرت هذه العناصر متغيرات مستقلة . أما المتغيرات المعتمدة فإنها تتمثل بالمشاكل والصعوبات التي يواجهها المدقق والتي حددت بأربع هي ( ١ ) المشاكل المتعلقة بقوانين وأنظمة المهنة ، ( ٢ ) المشاكل الخاصة بالعلاقة مع جمعية المدققين وزملاء المهنة ، ( ٣ ) المشاكل المتعلقة بالعملاء وإدارات الشركات ، ( ٤ ) المشاكل المرتبطة بالجوانب السلوكية والتربوية للمدقق . وتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق في الأردن أما العينة فكانت العاملين في هذه المكاتب من المحاسبين القانونيين .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من المقترحات التي تهدف إلى تقليص اثر قصر فترة ممارسة المهنة على الجوانب السلوكية للمدقق من خلال توجيه اهتمام جمعية المدققين إلى إقامة الدورات والندوات التخصصية المكثفة لشرح التجارب والدروس والممارسات السابقة في هذا المجال، إضافة إلى لفت النظر لضرورة قيام الجمعية والجهات المنظمة للمهنة ببحث الوعي لدى إدارات الشركات بضرورة التعاون مع المدققين في مجال توفير المعلومات الضرورية للعمل التدقيقي والتي اثبت البحث بأنها في مقدمة المشاكل التي يواجهها المدقق في عمله، إضافة إلى مقترحات أخرى تصب في هذا الاتجاه .

#### ٤- دراسة (٢٠٠١) : **Tiittanen** : **The Role of User Support Services in Modern Auditing**

##### **Auditing**

##### **دور الخدمات المساعد في التدقيق الحديث**

ركزت هذه الدراسة على أهم الخدمات التي من شأنها دعم توظيف تكنولوجيا المعلومات في تدقيق الحسابات، والمساعدة في ذلك ، حيث أشارت الدراسة إلى مجموعة من العناصر التي من شأنها المساعدة في استخدام التدقيق الإلكتروني والتي منها عنصر التدريب وضرورة وجود شبكات إلكترونية وأقسام فنية مساعدة من شأنها تسهيل توظيف تكنولوجيا المعلومات في التدقيق . في إطار ذلك أشارت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات هم بحاجة دائمة لمعلومات عن الأساليب التكنولوجية التي من الممكن استخدامها في عمليات التدقيق ، وقد خلصت الدراسة إلى أن استخدام مثل هذه الأدوات من شأنها جعل عملية التدقيق أكثر إنتاجية.

## ٧-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بكونها في حد علم الباحث الدراسة الأولى التي تناولت إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بشكل تفصيلي ، بحيث تمت الدراسة والبحث واختبار التطبيق لكل إجراء من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات على حدة ، كما تميزت عن دراسة (عربيات ٢٠٠٥) بأن دراسة عربيات كانت تهدف إلى دراسة العلاقة بين مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق مثل الجنس والعمر والمؤهل العلمي والتخصص العلمي والخبرة ونوع الإجازة العلمية والمركز الوظيفي ولم تنطرق إلى إجراءات الحصول على أدلة الإثبات ومعرفة مدى التزام مدققي الحسابات بهذه الإجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة ، بينما كانت دراسة (العلاونة ٢٠١٢) تبحث في العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني مثل مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلي والأهمية النسبية والخبرة والإحتيال والغش ولم تتناول إجراءات الحصول على أدلة الإثبات وكان تركيز الباحث على العوامل المؤثرة على كفاية وملائمة أدلة الإثبات .

## ٨-١ مصطلحات الدراسة

- **معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات** : كافة المعلومات المستخدمة من قبل مدققي الحسابات للتوصل الى استنتاجات يبني عليها رأيه في البيانات الواردة بالسجلات . (IFAC, ٢٠٠٩)
- **الجرد الفعلي** : التحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام المدقق بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق منه . (مطارنة، ٢٠٠٩)
- **الفحص المستندي** : الفحص المستندي هو قيام مدقق الحسابات باختبار وفحص السجلات والمستندات للتأكد من سلامتها وصحتها . (حماد، ٢٠٠٤)
- **المصادقات** : إيصال أو رد كتابي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق . (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢)
- **الاستفسار** : طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في المنشأة أو خارج المنشأة . (اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكييد واخلاقيات المهنة، ٢٠٠٦)

- **الإجراءات التحليلية** : أعمال تقييم لمعلومات مالية يقوم بها المدقق وتنصب على العلاقات المتوقعة والمعقولة ظاهرياً بين البيانات المالية وغير المالية . ( حماد ، ٢٠٠٤ )
- **إعادة الاحتساب** : فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات . (اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ واخلاقيات المهنة ، ٢٠٠٦ )
- **الرقابة الداخلية** : الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها . ( دحدوح والقاضي ، ٢٠١٢ )

## الفصل الثاني الإطار النظري

### المبحث الاول : تدقيق الحسابات

١-٢ التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

٢-٢ تعريف تدقيق الحسابات

٣-٢ أهمية تدقيق الحسابات

٤-٢ مزايا تدقيق الحسابات

٥-٢ عيوب تدقيق الحسابات

## المبحث الاول : تدقيق الحسابات

### ٢-١ التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

يسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر، حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال ، ويسجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعين بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق مشتقة من كلمة لاتينية ( Audiure ) تعني يستمع .

وكنتيجة للثورة الصناعية والاختراعات وازدهار التجارة في أوروبا أدى إلى ظهور المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأسمالها وذلك ما يعتبر من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين ، فقد ظهرت الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة .

وبظهور وانتشار الشركات المساهمة ساهمت في انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى الى زيادة رغبة الملاك المساهمين في خدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم وحقوقهم من تصرف الادارة .

كما لعبت السياسة المالية والضريبية دوراً هاماً وبارزاً في تطور مهنة المحاسبة والتدقيق إذ ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة أو الفحص الضريبي (الوقاد ، ٢٠١٠) .

### ٢-٢ تعريف تدقيق الحسابات

التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج ( سواد ، ٢٠٠٩ ) .

كما وضعت جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريف عام للتدقيق بأنه : " عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية ، وتحديد مدى الاتساق بين

هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية ، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات " (حماد ، ٢٠٠٤) .

وينظر البعض إلى التدقيق على أنه علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحاييد لحسابات وسجلات الوحدة محل المرجعة بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة . (مطارنه ، ٢٠٠٩) .

## ٢-٣ أهمية تدقيق الحسابات

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها ، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف :

أ- إدارة المنشأة :

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام ، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة .

ب- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية :

يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع بحيث أن تلك المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل .

ج - الجهات الحكومية :

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ، فرض الضرائب ، منح القروض والدعم لبعض النشاطات ، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المتعلقة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر . (مطارنه، ٢٠٠٩) .





## ٢-٤ مزايا تدقيق الحسابات

هناك العديد من المزايا لتدقيق الحسابات والتي من الممكن أن تكون ذات فائدة للمنشأة محل التدقيق أو الملاك :

- ١- يؤدي التدقيق إلى الإلتزام من قبل المسجل في الدفاتر والمحاسب في المنشأة والحرص والالتزام في اداء عملهم .
- ٢- يقوم التدقيق باكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي من الممكن أن يحدث من قبل الموظفين في المنشأة .
- ٣- يمكن للمنشأة أن تحصل على القروض والسلف بسهولة إذا كانت حساباتها مدققة .
- ٤- يمكن تحديد ضريبة الدخل على المنشأة بسهولة وبوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها .
- ٥- عند بيع المنشأة يمكن تحديد ثمن شرائها بسهولة في حالة وجود سجلات وحسابات قد تم تدقيقها .
- ٦- تساعد الحسابات المدققة في حالة نشؤ الخلاف بين المنشأة والعاملين حول الأجور والرواتب .
- ٧- في حالة تعرض المنشأة لخسائر نتيجة الكوارث فإنه يسهل على شركات التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات تم تدقيقها في المنشأة .
- ٨- يسهل اكتشاف الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق ويتم اتخاذ الإجراءات اللازمة بسهولة .
- ٩- التدقيق هو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المنشأة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المنشأة .
- ١٠- يمكن للمنشأة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات، بحيث يستطيع تقديم النصح والمشورة فيما يخص الخلل أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي أو الإداري للمنشأة. ( مطارنه ، ٢٠٠٩ )

## ٢-٥ عيوب تدقيق الحسابات

كما هو معروف أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب لذلك لا يمتلك المدقق المعلومات الكافية عما تحتويه هذه السجلات وما هي الطريقة التي تم إعداد السجلات بها مما يعني أنه من المحتمل وجود تلاعب وتزوير متقن لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافه حتى في حالة بذل العناية المهنية المطلوبة .

ما تحويه الدفاتر والسجلات من معلومات ربما لا تكون كافية لمعرفة الحقيقة من قبل المدقق لذلك يلجأ المدقق أحيانا إلى البحث عن معلومات إضافية من الأشخاص الذين ربما يكونوا أطرافاً في عملية التزوير والتلاعب مما يعني أن القوائم التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقية لوضع المنشأة المالي .

كذلك يواجه التدقيق مشكلة الأدلة والقوائم التي يسعى مدقق الحسابات للحصول عليها ، خاصة من المصادر الخارجية لإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية ، فهذه الأدلة والقوائم ربما تكون غير صحيحة كان يحصل على مصادقات من العملاء تدعم رقم رصيد العملاء في الدفاتر فمن الممكن أن يزود العملاء المدقق بمعلومات خاطئة حول أرصدهم .

عندما يقوم المدقق باتباع طريقة وخطة معينة في عملية التدقيق فإنه يحتاج الى أدلة وقوائم تؤيد ما يوجد في الدفاتر والسجلات تتلائم والطريقة أو الخطة المتبعة ، وفي بعض الأحيان ربما يتبع المدقق خطة عمل لا تتلائم طبيعة المنشأة محل التدقيق مما يعني عدم الوصول للنتائج بالصورة المطلوبة .

في نهاية عمل التدقيق لا بد من إبداء المدقق لرأيه حول عدالة القوائم المالية والذي يستند في هذا الرأي على الأدلة والقوائم التي يجمعها والتي من المفترض أن تتلائم الطريقة التي يتبعها ، بعض الأحيان ربما يكون رأي المدقق غير واضح بسبب وجود بعض المعلومات المخمنة والتي تكون غير مؤيدة بأدلة مرتبطة بالعنصر محل الفحص ، مما يعني أن القوائم المالية الدقيقة لن تعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي للمنشأة . (مطارنه ، ٢٠٠٩) .

## المبحث الثاني معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات

- ١-٣ مقدمة
- ٢-٣ تعريف أدلة التدقيق ( أدلة الإثبات )
- ٣-٣ أدلة الإثبات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
- ٤-٣ مدى توافر الاقناع من أدلة الإثبات
- ٥-٣ استخدام الإثبات في الحصول على أدلة التدقيق
- ٦-٣ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات
- ٧-٣ العوامل المؤثرة على كمية أدلة الإثبات
- ٨-٣ مدى قوة حجية أدلة الإثبات

إنطلاقاً من أهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية ، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم ، وحيال هذا الموضوع فقد قام علماء وخبراء في مهنة التدقيق بدراسة مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للإستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة امراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الأتحاد الدولي للمحاسبين وكان من أهدافها الرئيسية تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال إصدار معايير دولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة وإصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وتنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين وأسواق الأوراق المالية . (إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة ، ٢٠٠٦ ) .

### ٣-٢ تعريف أدلة التدقيق ( أدلة الإثبات )

الإثبات في عملية التدقيق هو " حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها " ( جربوع ، ٢٠٠٠ ) .  
 دليل الإثبات هو " كل ما يحصل عليه المدقق من أجل أن يكون على بينة قاطعة تستخدم في التأكيد المطلق لتأكيد العملية المالية . اذن كل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل إثبات " ( كايدي ، ٢٠١٠ ) .  
 وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها " المعلومات الكافية والمناسبة التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني على اساسها رأيه المهني " ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد و اخلاقيات المهنة ، ٢٠٠٦ ) .

### ٣-٣ أدلة الإثبات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الأتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ، مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز مهنة المحاسبة والمساعدة في تنمية الاقتصاد الدولي ، وتتألف من ١٧٢ عضواً ومنظمة في ١٢٩ دولة ، وهو مايمثل مايقارب ٢.٥ مليون محاسب في الممارسات العامة ، والتعليم ، والخدمات الحكومية ، والصناعة ، والتجارة . ( www.ifac.org ) .

ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الأتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين فإن معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) يمثل كافة المعلومات المستخدمة من قبل مدقق الحسابات للتوصل الى استنتاجات يبني عليها رأيه في البيانات المالية الواردة بالسجلات . ( IFAC، ٢٠٠٩ ) .

كما يمكن القول بان معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) هو عبارة عن وصف لما يشكل أدلة إثبات عند تدقيق البيانات المالية ، وتعزيز لمسؤوليات المدقق عند تنفيذ إجراءات الحصول على مايكفي من أدلة إثبات ملائمة بحيث تعطي لمدقق الحسابات تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء مادية . ( ٢٠١١ ) .  
( Ramona& Florea ) .

وقد اوضح المعيار أن أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عديدة منها :

- التقدير الشخصي لمدقق الحسابات للمخاطر الخاصة بالبيانات المالية والحسابات .
- أهمية العنصر النسبية الذي يقوم بفحصة المدقق .
- خبرات المدقق من خلال عمليات التدقيق السابقة .
- طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة محل الفحص ونظام الرقابة .
- مدى موثوقية المعلومات المتوفرة له ومصادرها .
- النتائج التي يتوصل اليها من خلال عمليات التدقيق وما تتضمنه من اكتشاف لحالات الأحتيال والأخطاء .

( مطارنه ، ٢٠٠٩ )

كذلك نص المعيار على توكيدات البيانات المالية هي التوكيدات الصادرة عن الإدارة ويمكن تصنيف هذه التوكيدات إلى :

- أن تكون الأصول والالتزامات قد سجلت بالمبلغ المناسب وأن الفترة المالية حملت بنصبيها من المصروفات والإيرادات .
- أن الأصول والخصوم موجودة في تاريخ معين .
- أن الأحداث المالية قد سجلت بالمبلغ المناسب وأن الفترة المالية حملت بنصبيها من المصروفات والإيرادات .
- أنه قد تم الإفصاح عن البنود محل الفحص وتم تبويبه وفقاً للمعايير المحاسبية .
- أن الأصول والخصوم الظاهرة بالقوائم المالية تخص نفس الفترة المحاسبية .
- أن لا يكون هناك أصول أو خصوم أو أحداث لم يتم قياسها وتسجيلها في الدفاتر. ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

### ٣-٤ مدى توافر الإقناع من أدلة الإثبات

يتطلب العمل الميداني من مدقق الحسابات أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه . ونظراً لطبيعة الأدلة والأعتبارات الخاصة بإداء التدقيق ، يكون من المحتمل أن يقتنع المدقق تماماً بصحة الرأي الذي توصل إليه . ومع ذلك ، يجب أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد ، ويستطيع المدقق من خلال دمج الأدلة طوال عملية التدقيق أن يقرر متى يكون لديه اقتناع كاف لأصدار تقريره . وتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالإقناع بالأدلة في الكفاية ، المناسبة ، الصلاحية ، توقيت الحصول على الأدلة . ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) .

### كفاية ومناسبة الأدلة

الكفاية هي مقياس كمية أدلة التدقيق ، والمناسبة هي مقياس نوعية أدلة التدقيق ، أي صلتها وموثوقيتها في توفير الدعم أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والأفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك . تتأثر كمية أدلة التدقيق اللازمة بمخاطرة الأخطاء ( كلما زادت المخاطرة فان من المحتمل أن تزيد كمية أدلة التدقيق التي تطلب ) وكذلك بنوعية أدلة التدقيق هذه ( كلما ارتفع مستوى النوعية فقد تكون الأدلة المطلوبة اقل ) ، وتبعاً لذلك هناك علاقة متبادلة بين كفاية ومناسبة أدلة التدقيق ، على أن

مجرد الحصول على مزيد من أدلة التدقيق قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة .  
قد توفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق مناسبة لإثباتات معينة ، ولكن ليس لإثباتات أخرى ،  
فعلى سبيل المثال قد يوفر فحص السجلات والمسندات المتعلقة بتحصيل الذمم المدينة بعد نهاية الفترة أدلة  
تدقيق فيما يتعلق بكل من الوجود والتقييم ، بالرغم من أن ذلك ليس بالضرورة لملائمة الأغلاق في نهاية  
الفترة ، من ناحية أخرى كثير ما يحصل المدقق على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة  
تكون مناسبة لنفس الإثبات ، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق تحليل عمر حسابات الذمم المدينة والتحصيل  
اللاحق للذمم المدينة للحصول على أدلة تدقيق تتعلق بتقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، إلى  
جانب ذلك لا يعتبر الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بإثبات معين ، على سبيل المثال الوجود المادي للمخزون  
، أنه بديل للحصول على أدلة تدقيق تتعلق بإثبات آخر ، على سبيل المثال تقييم المخزون . ( إصدارات  
المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ٢٠٠٦ ) .

وعليه يجب أن تكون الأدلة كافية ومناسبة ، بحيث تكون الأدلة الكافية تكفي لتأييد رأي المدقق بخصوص  
القوائم المالية ، والكفاية مسألة تقديرية وتتأسس عادة على الأهمية النسبية وكفاية نظام الرقابة الداخلية القائم ،  
وكما كانت سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلي قوية كلما كانت البيانات المحاسبية المنتجة بواسطة ذلك  
النظام يعتمد عليها أكثر، وفي ظل هذه الظروف قد يفحص المراجع عدداً أصغر من المعاملات أو يقوم  
بإجراءات جرد اختباري لنسبة اصغر من المخزن مما لو كانت الرقابة الداخلية ضعيفة . ( حماد ، ٢٠٠٤ ) .

### صلاحية أدلة الإثبات

تعبر الصلاحية أو الجدارة عن الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها ، إذا اعتبرت الأدلة أنها  
على درجة عالية من الصلاحية ، ستساعد المدقق على الاقتناع بعدالة القوائم المالية ومثلاً اذا قام المراجع  
بجرد المخزون سيكون الدليل ذو صلاحية اكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الأعداد للمدقق .

وتتعلق صلاحية وجدارة الأدلة فقط بإجراءات التدقيق التي يتم اختيارها. ولا يمكن تحسين الصلاحية عن  
طريق اختيار حجم عينة اكبر أو عناصر أخرى من المجتمع. ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق اختيار  
إجراءات التدقيق التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة الخمس التالية لصلاحية الأدلة  
( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) :

#### ١- استقلال المصدر

يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها داخل المنشأة .

فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك أو المحامين أو العملاء تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الأجابات التي يتم التوصل عليها من خلال الاستفسار من العميل . وعلى نحو مشابه ، يمكن الاعتماد بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج المنشأة محل التدقيق عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل المنشأة فقط .

#### ٢- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل

عندما تكون الرقابة للعميل فعالة ، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على انها أدلة ضعيفة . ومثلاً اذا كانت الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية ، يمكن أن يتوافر لدى المدقق درجة أكبر من الاعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم ملائمة الرقابة .

#### ٣- المعرفة المباشرة للمدقق

تكون الأدلة التي يتوصل إليها المدقق مباشرة من خلال الفحص الفعلي ، الملاحظة ، العمليات الحسابية ، التدقيق أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر . مثلاً ، إذا قام المدقق بحساب نسبة هامش المساهمة إلى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترة السابقة ، سيكون ذلك مدعاة للاعتماد بأكثر من اعتماد المدقق على العمليات الحسابية التي يقوم بها مراقب النفقات بالمنشأة محل التدقيق .

#### ٤- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات

على الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً ، الا أن الأدلة لن تكون قابلة للاعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك ، ولهذا السبب ، تعد الاتصالات مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من اشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال . وايضاً قد لا يتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه مباشرة إذا لم تكن لديه القدرة والتأهيل على تقييم هذه الأدلة . فمثلاً ، لن يقدم جرد مخزون من الماس يتم بواسطة مدقق لم يتم تدريبه على تمييز الماس من الزجاج دليلاً يعتمد عليه عن وجود الماس . ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ )



## ٥- درجة الموضوعية

يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي باكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها . وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية : المصادقات من المدينين والبنوك ، الجرد الفعلي للأسهم النقدية ، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى اتفاقها مع رصيد الأستاذ العام . وتشمل الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الامثلة التالية : خطاب مكتوب من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل ، ملاحظة العناصر التي تم تكييفها خلال الفحص الفعلي للمخزون ، والأستفسارات الموجهة الى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الجزء المناسب ، وهو مايجب على المدقق أن يأخذه في الاعتبار عند تقييم الأدلة. ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) .

## توقيت جمع أدلة الإثبات

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو في الفترة التي يغطيها التدقيق . وتكون الأدلة اكثر اقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل اليه في تاريخ قريب من اعداد الميزانية بقدر الامكان ، وعلى سبيل المثال ، سيكون جرد المدقق للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية اكثر اقناعاً عن اتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية . أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل ، ستكون الأدلة اكثر اقناعاً اذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم التدقيق عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة . ومثلاً ، سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها اكثر اقناعاً من سحب عينة لستة اشهر فقط . ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) .

## ٣-٥ استخدام الإثبات في الحصول على أدلة التدقيق

ان الإدارة مسؤولة عن العرض العادل للبيانات المالية التي تعكس طبيعة وعمليات المنشأة ، وعند الإقرار بأن البيانات المالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً ( أو أنها معروضة بعدالة في جميع النواحي الجوهرية ) حسب أطار إعداد التقارير المالية المنطبق فإن الإدارة تعمل ضمناً أو صراحة إثباتات فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والأفصاح لمختلف عناصر البيانات المالية والأفصاحات ذات العلاقة.

على المدقق استخدام الإثباتات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والأفصاح بتفصيل كاف لتكوين أساس لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية . يستخدم المدقق إثباتات عند تقييم المخاطر بالأخذ في الاعتبار مختلف أنواع الأخطاء المحتملة التي يمكن أن تحدث ، وبذلك تصميم إجراءات تدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ٢٠٠٦ ) .

تقع الإثباتات التي يستخدمها المدقق في الفئات التالية :

- أ- إثباتات بشأن فئات المعاملات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها .
- ١- الحدوث : المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة .
- ٢- الأكمال : جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها .
- ٣- الدقة : المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب .
- ٤- الأغلاق (القطع) :المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة .
- ٥- التصنيف : المعاملات والأحداث تم تسجيلها بالمبالغ المناسبة .
- ب- الإثباتات بشأن أرصدة الحساب في نهاية الفترة .
- ١- الوجود : الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة .
- ٢- الحقوق والالتزامات : المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها ، والالتزامات هي التزامات المنشأة .
- ٣- الأكمال : كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها .
- ٤- التقييم والتخصيص : الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة ، وأية تسويات ناجمة في التقييم أو التخصيص مسجلة بشكل مناسب .
- ج - الإثباتات بشأن العرض والإفصاح
- ١- الحدوث والحقوق والالتزامات : الأحداث والمعاملات والامور الأخرى التي تم الإفصاح عنها وقعت وتخص المنشأة .
- ٢- التصنيف وإمكانية الفهم : المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب والافصاحات معبر عنها بوضوح .

٣- الدقة والتقييم : المعلومات المالية والمعلومات الأخرى تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة . ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ٢٠٠٦ ) .

يمكن للمدقق استخدام الإثباتات كما هو مبين أعلاه، أو يمكنه التعبير عنها بشكل مختلف شريطة أن تكون جميع النواحي المبينة أعلاه قد تمت تغطيتها ، على سبيل المثال يمكن للمدقق اختيار جمع الإثباتات بشأن المعاملات والأحداث مع إثباتات بشأن أصدء الحسابات، ومثال آخر هو قد لا يكون هناك إثبات منفصل بشأن أغلاق المعاملات والأحداث عندما تشمل إثباتات الحدوث والأكمال الأعتبار المناسب لتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة . ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ٢٠٠٦ ) .

### ٣-٦ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات

من مهام مدقق الحسابات جمع المعلومات والبيانات بطريقة محايدة ودون تحيز ولإبداء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية بحيث يكون على قناعة تامة قبل أن يبدي رأيه فيما يخص تلك القوائم ، لذلك يقوم المدقق بجمع الأدلة اللازمة ليبنى عليها رأيه الفني المحايد ، ويمكن لمدقق الحسابات الحصول على أدلة التدقيق من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات مثل : الفحص ، المصادقات الخارجية ، التوثيق ، الإجراءات التحليلية ، إستعلام العملاء ، إعادة الاحتساب ، إعادة الاداء ، والملاحظة . ( Arens, Beasley ،٢٠١٢ )

وهنا سنحاول دراسة كل إجراء من إجراءات الحصول على أدلة التدقيق بشيء من التفصيل :

#### ١- الجرد الفعلي

يعتبر الوجود الفعلي عن طريق الجرد من اقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق التي يعتمد عليها مدقق الدسابات للتأكد من صحة رصيد الدسابات التي يقوم بفحصها وتدقيقها ، فمطابقة رصيد الصندوق بدقتر الأستاذ لما هو موجود فعلاً يعتبر ذلك دليلاً على صحة رصيد الصندوق ، ووجود بضاعة بالمخازن تطابق لما ورد في قوائم الجرد وسجلات المخازن يعتبر دليلاً على صحة رصيد هذا البند .

كما أن وجود البند لا يشكل دليلاً كافياً بل يجب أن يقترن بإثبات ملكية المشروع له حيث أنه توجد بضاعة مودعة بصفة أمانة بالمخازن . (جربوع ، ٢٠٠٠ ) .

تستخدم هذه الطريقة للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام المدقق بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك ، ويتم الجرد عن طريق العد والوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص ، وهذه الطريقة تصلح لبعض الأصول الملموسة مثل النقدية ، المخزون ، الأوراق المالية ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدنيين والشهرة والدائنين .

ومن المفترض في مدقق الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط المنشأة والأصول المستخدمة فيه ، ولكن في بعض الأحيان يحتاج المدقق إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في المنشآت التي تعمل في الذهب ، والأحجار الكريمة ، المواد الكيماوية ، وحتى يكون الجرد الفعلي ذا حجية قوية للإثبات يجب أن تتوفر الشروط التالية :

أ- أن يكون لدى المدقق إمكانية التعرف وتمييز الأشياء التي يقوم بجردها ، حيث إن عملية الجرد ليس لها أي قيمة إذا كان المدقق لا يستطيع تمييز الأشياء التي يقوم بجردها .

ب- أن يقوم المدقق بحضور الجرد الفعلي بنفسه أو أحد مساعديه ممن يشرف عليهم خاصة عند جرد النقدية أو الذهب أو الماس وغيرها من الأصول .

ج - أن يكون لدى المدقق المقدرة على التمييز بين ماهو مزيف خاصة عند جرد الذهب ، الماس ، الأحجار الكريمة ، النقدية ، حيث أن المدقق يكون مسؤول عن اكتشاف التزوير وأن لم يكن لديه الخبرة يستطيع الاستعانة بخبراء في العنصر الذي يقوم بفحصه .

د - أن يقوم بجرد الأصول المتماثلة في وقت واحد حتى لا تتم عملية إحلال بعضها محل البعض الآخر ، مثل صناديق النقدية فمن الضروري القيام بجردها في وقت واحد إذا تمكن وإلا فيجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على ماتم جرده عن طريق ختمه أو تسمييعه حتى يتم الانتهاء من الجرد بالكامل . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

## ٢- الفحص المستندي

يقصد بالفحص المستندي اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر اختبار السجلات والمستندات أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدر الحصول عليها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تنفيذه في إعدادها وتشغيلها ، وتبويب الأنواع الرئيسية المستندية وفقاً لدرجة الثقة فيها كما يلي :

أ- أدلة الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه تكون أقوى .  
ب- أدلة الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويتم معالجتها والأحتفاظ بها لدى منشأة العميل تكون أقل قوة .

ج- أدلة إثبات مستندية التي تنشئها منشأة العميل وتحتفظ بها ، تكون اضعف أنواع أدلة الإثبات .  
ويوفر الفحص المستندي للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة للوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم . ( حماد ، ٢٠٠٤ ) .

عند قيام مدقق الحسابات بعملية التدقيق قد لا يستطيع اكتشاف غش معين الا عن طريق المراجعة المستندية لذلك تعتبر المراجعة المستندية اكثر اهمية من غيرها لتأييد عمليات المنشأة . هناك عدد من الاعتبارات يجب على مدقق الحسابات مراعاتها عند القيام بالمراجعة المستندية وهي :

- ١- أن يكون المستند المقدم لمدقق الحسابات مستوفياً لشروطه الشكلية والقانونية وأن يكون خالي من الكشط والحذف أو التعديل وأن يشتمل على جميع الأركان الشكلية .
- ٢- أن يكون المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة وأن يتحقق المدقق من صحة تسجيل وترحيل العملية التي تخص المستند .
- ٣- أن يكون المستند قد اعتمد من قبل الاشخاص المختصين داخل المنشأة وأن يكون مدققاً من هؤلاء الاشخاص ، ويتم حفظه بطريقة منظمة .
- ٤- أن يتم إصدار المستند من الجهة صاحبة الحق في إصداره ، وأن يكون موجهاً باسم المنشأة ومتعلقاً بالعمليات الخاصة بها ، وكذلك متفق مع الغرض من إصداره ويخص الفترة محل التدقيق . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

### ٣- المصادقات

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق . ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المدقق ، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المدققين . وبرغم ذلك ، تكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الافراد الرد على المصادقات . ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيه . ونظراً للثقة الشديدة وإعتماد المدقق على المصادقات ، يقوم المدققون عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكناً ، وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفي فريق التدقيق بما يمكنهم من تقديم دعم افضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات . ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) .

ويتم إرسال الرد الى مدقق الحسابات مباشرة وتنقسم المصادقات الى ثلاثة أنواع : مصادقات إيجابية ، مصادقات سلبية ، مصادقات عمياء .

#### ١- المصادقات الإيجابية :

في هذا النوع من المصادقات يطلب الرد من الطرف المرسل له المصادقات سواء أكان الرد إيجابياً ( بالموافقة ) او سلبياً ( عدم الموافقة ) ويجب على المدقق متابعة ردود المصادقات وفي حالة تاخر الإجابة يقوم بتكرار الطلب مرة اخرى .

#### ٢- المصادقات السلبية :

وهي التي يطلب فيها من المرسل إليه الرد ، اذا كان رصيده المبين بها غير صحيح فقط ويعاب على هذه المصادقات انها تعتبر عدم الرد دليلاً على صحة الرصيد ، وقد يكون عدم الرد ناتجاً عن عدم اهتمام المرسل إليه .

يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات للأرصدة الصغيرة ليست ذات الأهمية وكذلك عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيد ، مما يعني وجود احتمال ضئيل لوجود اخطاء أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب المصادقة عليها. (الوقاد ، ٢٠١٠ )

### ٣- المصادقات العمياء :

وهي التي لا يذكر فيها مقدار رصيد المرسل اليه المصادقة ، ويطلب منه تحديد رصيدة مع المنشأة حتى تاريخ الميزانية . ويكون على مدقق الحسابات الخارجي مسؤولية عن متابعة الردود خلال الفترة الزمنية المحددة في المصادقات ، وقيامه بفحص الردود والتأكد من صحة المثبت في الدفاتر والقوائم المالية وفي حالة وجود اختلاف عليه أن يتحرى عن اسبابه ، حتى يصل إلى التدليل عن صحة او عدم صحة الأرصدة . (الوقاد ، ٢٠١٠) .

### الشروط الواجب توافرها في نظام المصادقات حتى يمكن الإعتماد عليها

- ١- يقوم موظفو المنشأة بإعداد خطابات المصادقات التي سترسل للعملاء المدينين ، ويتولى مدقق الحسابات أو مساعديه تدقيق البيانات الواردة في هذه المصادقات مع دفاتر المنشأة .
- ٢- توضع طلبات المصادقات في مظاريف بواسطة مدقق الحسابات نفسة ويتولى ارسال هذه المظاريف بواسطة البريد .
- ٣- المظروف الذي يوضع فيه خطاب المصادقة يجب أن يحمل عنوان مكتب المدقق بحيث انه اذا لم يسلم الخطاب إلى المرسل اليه تعاد الرسالة الى مكتب المدقق الذي يستطيع حينئذ البحث عن اسباب عدم تسليم الخطاب .
- ٤- يجب أن يرفق بالمصادقة مظروف مطبوع عليه اسم مدقق الحسابات وعنوانه وتلصق عليه طابع بريد لاستعماله بواسطة العميل للرد على المصادقة، الغرض من ذلك التاكيد من أن الردود على المصادقات يتم ارسالها مباشرة إلى عنوان مكتب المدقق والحيلولة دون وقوع هذه الردود في ايدي موظفي المنشأة ، اذ قد تكون هذه المصادقات مرسلة إلى عملاء وهميين وبعد ذلك يخفي موظفي المنشأة الخطابات المردودة عن مدقق الحسابات . (جربوع ، ٢٠٠٠) .

### ٤- الاستفسار

يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في المنشأة أو خارج المنشأة ، والاستفسار هو إجراء تدقيق يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق ، وكثيراً ما يكون مكملاً لاداء إجراءات تدقيق اخرى . قد تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية كتابية إلى استفسارات غير رسمية شفوية ،

وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزء من عملية الاستفسار ، يمكن أن توفر الاستجابات للاستفسار للمدقق معلومات لم تكن لديه من قبل أو أدلة تدقيق معززة ، وبالتناوب من الممكن أن توفر الاستجابات معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق ، على سبيل المثال معلومات خاصة بإمكانية تجاوز الإدارة للرقابة ، وفي بعض الحالات توفر الاستجابات للاستفسارات أساساً للمدقق لتعديل أو أداء إجراءات تدقيق إضافية .

يقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق بالإضافة إلى استخدام الاستفسار للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ، والاستفسار لوحده لا يوفر عادة أدلة تدقيق كافية لأكتشاف خطأ جوهري عند مستوى الإثبات . علاوة على ذلك فإن الاستفسار لوحده ليس كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة ، بالرغم من أن تعزيز الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار كثيراً ما يكون ذو أهمية خاصة في حالة الاستفسار عن نية الإدارة فإن المعلومات المتوفرة لدعم نية الإدارة قد تكون محدودة ، وفي هذه الحالات فإن فهم التاريخ السابق للإدارة لتنفيذ نواياها المصرح بها فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات والأسباب التي تبنيها الإدارة لاختيار طريقة إجراء معينة وقدرة المنشأة على اتباع طريقة إجراء معينة قد توفر معلومات مناسبة فيما يتعلق بنية الإدارة . ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد واخلاقيات المهنة ، ٢٠٠٦ ) .

يقوم المدقق بتوجيه أسئلة مترابطة ببعضها وفي كافة مراحل عملية التدقيق مثل مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، إجراء الاختبارات والحصول على أدلة الإثبات ، وقد يكون هذا الأسلوب مفيداً عندما يتمتع الموظفون بالصدق والأمانة وأن يكونو محل ثقة لدى المدقق حتى يعتمد على ردودهم .

يقوم المدقق بتجهيز عدد من الأسئلة الموجهة للموظفين للاستفسار عن بعض البيانات والأمور غير الواضحة مثل :

- الاستفسار عن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة للتحقق من قوة أو ضعف النظام .
- الاستفسار عن بعض العملاء ومدى انتظامهم في تسديد المستحق عليهم .
- الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر .
- الاستفسار عن بعض العمليات والقيود المسجلة في الدفاتر .
- الاستفسار عن العمليات المعلقة في أوائل السنة التالية .



كما وسبق ذكرنا أن هذه الإجابات التي يحصل عليها مدقق الحسابات من المجيبين لا تعتبر دليل إثبات قوي ، لذلك يستطيع المدقق الاعتماد عليها في حالة اذا كان الشخص الموجه له عنده درجة معرفة أو دراية بالشئ الذي يسأل عنه ، كذلك أن يكون الشخص الموجه له الاستفسار لديه درجة عالية من المسؤولية والامانة وأن يكون هذا الشخص له مصلحة في هذا الشئ الذي يسأل عنه . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

## ٥- الإجراءات التحليلية

بين معيار التدقيق الدولي رقم " ٥٢٠ " أن المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الاخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها .

وتعرف أيضاً بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات اخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الإختبارات . ( ذنبيات ، ٢٠٠٦ ) .

تتكون الإجراءات التحليلية من أعمال تقييم لمعلومات مالية يقوم بها المدقق وتنصب على العلاقات المتوقعة والمعقولة ظاهرياً بين البيانات المالية وغير المالية ، وهي تتراوح بين المقارنات البسيطة ( السنة الجارية مع السنة السابقة ) واستخدام نماذج معقدة تتضمن علاقات وعناصر بيانات كثيرة مثال ذلك ( تحليل الانحدار ) .

وهناك مقدمة منطقية يركز عليها تطبيق الإجراءات التحليلية وهو أن العلاقات المعقولة ظاهرياً بين البيانات يمكن بشكل معقول توقع وجودها واستمرارها إلا لظروف معينة ( معاملات أو احداث محددة غير عادية ، تغييرات محاسبية ، تغييرات في العمل ، تقلبات عشوائية أو بيانات كاذبة ) تسبب تغييرات . ( حماد ، ٢٠٠٤ ) .

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع ، مثلاً :

- مقارنة المعلومات عن الفترة الجارية بمعلومات مماثلة عن الفترات السابقة .
- مقارنة المعلومات عن الفترة الجارية بالموازنات والتنبؤات .
- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية ، ككلف المرتبات مع عدد الموظفين .

- مقارنة المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية ، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى ، في نفس القطاع ، ذات الحجم المتقارنة . كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات :
- دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة ، كالنسب المئوية لهامش اجمالي الربح .
- مقارنة معلومات مالية باخرى مماثلة لوحداث تنظيمية اخرى . ( الكبيسي ، ٢٠٠٩ ) .  
العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية
- ١- الأهمية النسبية للبند موضع الفحص : حيث إذا كانت الأهمية النسبية للبند عالية فلا بد من الاعتماد على امور اخرى من اجل الخروج بنتيجة عن البند موضع التدقيق .
- ٢- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الإجراءات الاخرى المطبقة على نفي البند أو النشاط لمعرفة مدى انسجامها مع نتائج الإجراءات التحليلية .
- ٣- دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية : وهذا يعني مدى التوافق بين نتائج الإجراءات التحليلية والنتائج المتوقعة من هذه الإجراءات ، وهذا قد يعتمد على طبيعة البند موضع التدقيق .
- ٤- مخاطر الرقابة والمخاطر المتصلة : حيث كلما زادت تقديرات هذه المخاطر تقل درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية ، ويتم التركيز على الإجراءات التفصيلية . ( ذنبيات ، ٢٠٠٦ )

#### فوائد الإجراءات التحليلية

- ١- تمكن المدقق من فهم نشاط العميل وتكوين فكرة مناسبة عنه من مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها .
- ٢- يمكن أن توجه المدقق الى بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل .
- ٣- تمكين المدقق من تقويم قدرة العميل على الإستمرار .
- ٤- يمكن أن تنبه المدقق إلى الإنحرافات الموجودة في الحسابات .
- ٥- يمكن أن تؤدي إلى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية . ( ذنبيات ، ٢٠٠٦ ) .

## ٦- إعادة الإحتساب

تتكون إعادة الإحتساب من فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات ، ويمكن اجراء إعادة الإحتساب من خلال إستخدام تقنية المعلومات ، على سبيل المثال من خلال الحصول على ملف الكتروني من المنشأة واستخدام اساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لفحص دقة تلخيص الملف .

وقد يقوم المدقق بعمليات الجمع والضرب حتى يصل إلى الاقتناع بصحة هذه الحسابات والنتيجة التي وصل إليها وتتضمن اجراءات إعادة الإحتساب مراجعة العمليات المتعلقة بحساب الأهلاك في الديون المشكوك في تحصيلها ، فواتير البيع ، المخزون ، القيام بجمع الحسابات في دفاتر الأستاذ وغيرها . ( إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد واخلاقيات المهنة ، ٢٠٠٦ ) .

تتمثل المراجعة الحسابية لمدقق الحسابات في الآتي :

- مراجعة الأرصدة الإفتتاحية ومطابقتها مع الأرصدة السابقة .
  - مراجعة نقل الأرصدة من صفحة إلى أخرى ومن دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات الحسابية والمجاميع .
  - مراجعة الترحيل من دفتر اليومية الى دفتر الأستاذ ومن صحة ترصيد الحسابات بدفتر الأستاذ .
  - مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن اسباب عدم التوازن .
  - مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابياً والتحقق من صحتها .
  - مراجعة النسب الحسابية مثل نسبة مخصص الديون المشكوك فيها ونسبة الخصم وغيرها .
  - مراجعة المستندات ( الفواتير وغيرها ) المؤيدة للعمليات الموجودة في الدفاتر من الناحية الحسابية .
- وبالرغم من المراجعة الحسابية ( إعادة الإحتساب ) التي يقوم بها المدقق إلا أن ذلك لايعني اكتشاف الأنواع الخطيرة من الغش والاحتيال المتقن . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

## ٧- الملاحظة

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به الآخرون ، مثلاً ، ملاحظة المراجع لعمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة ، او ملاحظة أداء اجراءات الرقابة الداخلية التي لاترك اثر

تدقيقياً .(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ١٩٩٨ ) .

كما يتم استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة . وتوجد طول فترة التدقيق فرص لممارسة الملاحظة ، والسمع ، واللمس والشم لتقييم الامور على مدى واسع . وعلى سبيل المثال يمكن للمدقق أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعاً معيناً بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل ، ويمكن للمدقق ملاحظة الاصدأ على آلة معينة لتقييم ما اذا كان يجب تكهينها ، وايضاً يمكن للمدقق أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما اذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب ام لا . ولا تكفي الملاحظة بمفردها . فمن الضروري أن يتبع الانطباع الأولي الحصول على أنواع اخرى من الأدلة تدعمه . ( ارينز ولوبك ، ٢٠٠٢ ) .

## ٨- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام ١٩٣٦ التعريف التالي للرقابة الداخلية ( الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق ، التي تتبناها المؤسسة أو المنشأة بنفسها بقصد حماية أصولها ، النقدية وغيرها ، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر ) . يتضح من التعريف السابق أن أهداف الرقابة الداخلية ، عندما بدأ الأهتمام بها كانت المحافظة على ممتلكات المؤسسة ، التي تتمثل بشكل اساسي حينذاك بالنقدية . ومن ثم كانت الرقابة الداخلية قواعد لمراقبة النقدية ، بهدف حمايتها من الغش والأختلاس ، ثم تطورت أهدافها لتشمل حماية الأصول الاخرى وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر إلى جانب حماية النقدية .

وبزيادة توسع المؤسسات وما صحب ذلك التضخم في العمليات الإدارية والأشرافية وتعقيدات في مشكلات الإنتاج والتسويق والإدارة والتمويل ، انعكست هذه التطورات في الاوضاع الاقتصادية على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها ، مما دفع لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين ، إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية سنة ١٩٤٩ ، أصبح اكثر التعاريف تطوراً وهو ( تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها ، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية ، والأرتقاء بالكفاءة الأنتاجية ، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً . ( دحدوح والقاضي ، ٢٠١٢ ) .

وهكذا يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية لم يعد قاصراً على حماية النقدية والأصول الأخرى ، و ضمان الدقة في البيانات المحاسبية ، وإنما تعدى ذلك ليشمل النواحي الفنية والإدارية والأنتاجية ، اي أنه أصبح يشتمل على جميع أوجه نشاط المؤسسة ، ومن المنطقي أن يساير هذا التطور الهائل في مفهوم الرقابة الداخلية ، تطور مماثل في أهدافها بحيث أصبحت تهدف إلى الحماية التامة لأموال المؤسسة وأصولها ، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والتي تحتوي عليها القوائم المالية ودقتها ، وتخفيض التكاليف والأرتقاء بالكفاية الأنتاجية ، وايضاً الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية . ( جربوع ، ٢٠٠٠ ) .

يعتبر وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المشروع دليلاً على أنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء او الغش أو التلاعب ، بل إن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامة أو عدم سلامته يمثل اساساً في تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لإطمئنانه إلى سلامة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر .

أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً ولا يمكن الأعتداد عليه فإن ذلك يوحي باحتمال احتواء الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم على أخطاء أو غش أو تلاعب ، لانه في هذه الحالة قد تكون الدفاتر المحاسبية المستخدمة في المشروع تتضمن جميع البيانات الحقيقية عن أعمال المشروع . ( جربوع ، ٢٠٠٠ ) .

## ٩- 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 الاضافات للأصول الثابتة أو التحسينات التي تمت خلال الفترة كذلك شهادة حول أعدام ديون عملاء بسبب الأفلاس ، 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 ان هذه الشهادات مرتبطة بأمر ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على مدقق الحسابات ألقيا بما يلي :

- ١- أن يحاول الحصول على أدلة من خارج أو داخل المنشأة مؤيدة للشهادة التي حصل عليها من الإدارة .
- ٢- أن يقوم بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاتها مع أدلة الإثبات الأخرى .
- ٣- أن يتحقق المدقق من مدى ألمان مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة عنه . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

### ٣-٧ العوامل المؤثرة على كمية أدلة الإثبات

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات التي يجب على مدقق الحسابات أن يجمعها حتى يتمكن من إبداء رأيه في القوائم المالية بصورة عادلة من أهم العوامل :

- ١- درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية :  
أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثيراً مباشراً على نطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات ، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد المبالغ الواردة بالقوائم المالية .  
فإذا كان هذا النظام قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المدقق يقلل كمية الأدلة المطلوبة ، وعلى العكس إذا كان النظام ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه فإن المراجع سوف يتوسع في الاختبارات والإجراءات والحصول على كميات أكبر من الأدلة لتعزيز رأيه على صحة هذه المبالغ الموجودة بالقوائم المالية ( جربوع ، ٢٠٠٠ )
- ٢- الأهمية النسبية :

العلاقة بين قيمة أحد العناصر بالنسبة إلى باقي العناصر أو بالنسبة إلى مجموع الميزانية أو إلى رقم صافي الربح النهائي توضح الأهمية النسبية لهذا العنصر . فإذا كان هناك خطأ أو انحراف في أحد هذه العناصر الجوهرية ، فإن القوائم المالية تتأثر تأثيراً كبيراً .  
لذلك فإنه يلزم الحصول على قدر أكبر من أدلة الإثبات بالنسبة لأحد العناصر الجوهرية عما يكون عليه الحال بالنسبة لأحد العناصر غير الجوهرية فمثلاً بضاعة آخر المدة تمثل في معظم المنشأة مبلغ جوهري في ميزانيتها ، ولذلك أي انحراف عن المبلغ الصحيح سوف يكون له تأثير هام على قائمة الدخل وعلى قائمة المركز المالي .

٣- درجة الخطر الذي يتعرض له العنصر :

كلما كان العنصر معرضاً للاختلاس أو التلاعب ( مثلاً النقدية ) احتاج المدقق إلى تأكيدات إضافية بأن هذا العنصر لم يحدث فيه فعلاً تلاعب أو اختلاس ، وبالتالي ازدادت حاجته إلى الحصول على أدلة أقوى لتأييد هذا العنصر . ( جربوع ، ٢٠٠٠ )

٤- كفاية الدليل لتحقيق أهداف فحص المدقق :

يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي المستقل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف معينة . فقد يكون الدليل الواحد كأف لتحقيق كافة الأهداف فيكتفي به وقد يكون الدليل قاصر على تحقيق كافة الأهداف فيضطر المدقق البحث عن أدلة أخرى لتقريره، فالوجود الفعلي عن طريق الجرد يعتبر من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق إلا انه غير كاف في حد ذاته وهذا الدليل يدعم هدف التحقق من الوجود فقط ، وعلى المراجع اقرانه بأدلة أخرى مثل التحقق من الملكية ومن صحة التقييم ، وعدم وجود رهونات لصالح الغير ، والدقة الحسابية ، والمراجعة المستندية ... الخ .

٥- مدى ملائمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص :

إن التحقق من بعض العناصر يتطلب نوع معين من أدلة الإثبات قد يصلح لتعزيز الرأي في تحقيق عناصر أخرى . فالوجود الفعلي دليل إثبات لا يصلح الا للأصول الملموسة ، مما يؤدي إلى قيام مدقق الحسابات بجمع أدلة مناسبة لظروف أو تتلائم مع طبيعة العنصر محل الفحص .

٦- تكلفة الحصول على الدليل :

أن جمع أدلة الإثبات في عملية المراجعة يستنفذ الكثير من الجهد والوقت والمال مما يوجب عليه موازنة بين ما يبذله من جهد ومال في سبيل الحصول على الأدلة والفائدة المرجوة منها مثل حصوله على هذه الأدلة ، فإذا تبين أن الفائدة المرجوة منها تفوق كثيراً ما سيبذله من جهد ونفقات في سبيل الحصول عليها فإن على المدقق عدم التواني في الحصول على هذه الأدلة . ( جربوع ، ٢٠٠٠ ) .

### ٣-٨ مدى قوة حجبية أدلة الإثبات

تتفاوت قوة حجبية أدلة الإثبات من دليل إلى آخر وتعود عملية تقدير قوة حجبية الدليل إلى مدقق الحسابات كونه الشخص المسؤول عن تجميع تلك الأدلة بخصوص عنصر معين لإبداء رأيه ومدى قناعته بعدالة قيمة ذلك العنصر الظاهرة في القوائم ، لذلك هناك عدد من العوامل التي تؤثر على حجبية الدليل منها : ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

١- مصدر الدليل :

كما سبق وذكرنا أن الأدلة يمكن الحصول عليها من مصدرين إما داخلية أو خارجية ، فالأدلة الخارجية التي يحصل عليها المدقق من خارج المنشأة تعتبر أقوى في حجبتها من الدليل الداخلي الذي يحصل عليه المدقق من داخل المنشأة والتي تقوم الإدارة بإعدادها .

٢- كيفية الحصول على الدليل :

الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في حجبتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير كان يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه يعتبر ذلك دليل أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة .

٣- من حيث طبيعة الأدلة :

تقسم الأدلة إلى إيجابية وأدلة ذاتية فالأدلة الإيجابية أقوى في حجبتها والاعتماد عليها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل . ومن الأمثلة على الأدلة الإيجابية الاقرارات التي يحصل عليها من الغير ، الوجود الفعلي ، الفواتير والمستندات الاخرى .

٤- وقت الحصول على الدليل :

يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجبية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك الوقت مع وقت الفحص فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجبية اكبر .

٥- ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص :

يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجبيته ، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة . حيث انه من الخطأ أن يقبل المدقق دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص . فمثلاً القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المنشأة لذلك العنصر .



٦- درجة إقناع الدليل :

ليس من السهل أن يكون هناك دليل حاسم يؤدي إلى اقناع المدقق بدرجة تامة بدون وجود أي شك ، لذلك يؤدي هذا الشيء إلى عدم وجود الاقناع التام لدى المدقق بدقة القوائم المالية ، لذلك يجب على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة اقناع اكبر فيما يخص العنصر محل الفحص . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ ) .

المبحث الثالث  
معوقات الحصول على أدلة الإثبات

١-٤ مقدمة

٢-٤ معوقات ترتبط بالتشريعات

٣-٤ معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي لمكاتب التدقيق

٤-٤ معوقات ترتبط باتعاب التدقيق

#### ٤-١ مقدمة

تناولت العديد من الدراسات المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات حيث قام العديد من الباحثين بالخوض في هذه المعوقات ونتطرق هنا لبعض هذه الدراسات فمن هذه الدراسات ، دراسة النيروخ ( ٢٠٠٠ ) فقد توصل من خلالها إلى وجود العديد من المعوقات ، وكان من أهمها عدم وجود الأهتمام الكافي من قبل هيئة الرقابة العامة وجمعية مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين ومراقب الشركات في وزارة التجارة والأقتصاد وسلطة النقد وسوق فلسطين للأوراق المالية والشركات المساهمة العامة بشكل عام في تطوير مهنة تدقيق الحسابات والسعي لذلك ، كما توصل الباحث ذاته إلى وجود معوقات ترتبط بضعف التشريعات والقوانين المختلفة المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات وعدم مجاراتها للمستجدات في عالم المحاسبة ومهنة التدقيق .

كما تناولت دراسة أبو عاقولة (٢٠٠٨) أهم الصعوبات التي تواجه مدقي الحسابات في الأردن ، فقد توصلت الدراسة إلى اختلاف مستويات جودة تدقيق الحسابات باختلاف عوامل البيئة الرقابية حيث ترتفع جودة التدقيق بزيادة أتعاب التدقيق وتنخفض بانخفاضه ، كما تتأثر جودة التدقيق بمدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ، ومن الصعوبات التي توصلت إليها الدراسة التأثير على جودة تدقيق الحسابات من خلال التكنولوجيا المستخدمة .

وفي دراسة للباحث المعايطه (٢٠١١) توصل بها الباحث إلى العديد من العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في الأردن ومن أهم هذه العوامل أتعاب مدقي الحسابات ، كفاءة فريق التدقيق ، عناصر نظام رقابة الجودة ، متطلبات اخلاقيات المهنة ، قبول وإستمرار العملاء .

وتناول الباحث الدلاهمة (٢٠٠٦) الصعوبات التي تواجه مدقي الحسابات في المملكة العربية السعودية وقد توصل الباحث إلى عدة مشاكل تواجه مدقي الحسابات في المملكة كان أهمها ، الزام مدقي الحسابات بالتفرغ لممارسة مهنة التدقيق ، عدم ملائمة أتعاب مدقق الحسابات مع الجهد المبذول ، التنافس الغير شريف بين مدقي الحسابات ، نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية تدقيق الحسابات بانها عملية لكشف الغش والأخطاء .

وفي هذه الدراسة سوف نتطرق إلى ثلاثة من المعوقات التي قد تواجه مدقي الحسابات في الجمهورية اليمنية اثناء قيامهم بإجراءات الحصول على أدلة الإثبات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) وهذه

المعوقات ، معوقات ترتبط بالتشريعات ، معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي لمكاتب التدقيق ، ومعوقات ترتبط باتعاب مدققي الحسابات .

#### ٤-٢ معوقات ترتبط بالتشريعات

يمكننا القول إن الجزء الجنوبي من اليمن سابقاً قد شهد الظهور المبكر للمعرفة المحاسبية وذلك من خلال بعض المعاهد العلمية التي كانت تنظم دورات مختلفة في مجال مسك الدفاتر مثل المعهد التجاري العدني والذي تأسس في عام ١٩٢٧م ، وكذلك القسم التجاري في المعهد الفني التقني الذي تأسس في عام ١٩٥١م ومعهد الجنوب التجاري الذي تأسس عام ١٩٥٣م وكل هذه المعاهد كانت تعمل في مستعمرة عدن تحت إشراف الجمعية الملكية البريطانية للفنون .

وبالنسبة لعملية فحص أو مراجعة الحسابات في تلك الفترة فقد كان النشاط ينحصر على الشركات الهندية والبريطانية الموجودة في عدن في تلك الفترة بشكل كبير ، والتي كانت تعمل في تلك الفترة تحت قانون الشركات الهندية الصادر عام ١٩١٣م وتعديلاته لسنة ١٩٣٩م ، كما تم استحداث مصلحة لفحص الحسابات في حضرموت بالمكلا في العام ١٩٤٨م ، أما الفترة التي جاءت بعد الاستقلال عن بريطانيا في العام ١٩٦٧م فقد شكلت إنتكاسة لمهنة مراجعة الحسابات في هذا الجزء من اليمن ، فبصدور قانون التأميم في العام ١٩٦٩م آلت ملكية جميع الشركات الموجودة إلى الدولة ، وتم إنشاء الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات في العام ١٩٧٢م وأنيطت به وظيفة الرقابة والفحص على حسابات الموازنة العامة للدولة إلى جانب قيامه بمراقبة وفحص كل القطاعات الاقتصادية الأخرى على رغم ندرتها ، وخلال تلك الفترة منع الأفراد من ممارسة مهنة المراجعة كمهنة حرة ، وظل الوضع كذلك الى قيام الوحدة اليمنية في ٢٢ مايو ١٩٩٠م ( الضلعي ، ٢٠٠٤ ) .

أما في الجزء الشمالي من اليمن فكان هناك نظام متواضع قبل قيام الثورة في عام ١٩٦٣م يعرف بنظام الحسبة وبعد قيام الثورة صدر القانون رقم ١٣ للعام ١٩٦٣م بشأن الشركات التجارية ، وبموجب هذا القانون تم إلزام الشركات التجارية (المساهمة والتوصية بالأسهم ) بتعيين مراجع حسابات أو أكثر لمراجعة حساباتها ولبيان مدى مسابرتها للقوانين والانظمة . ( التميمي و زيدان ، ٢٠٠٤ ) .

وفي عام ١٩٧٤م تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بموجب القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٤م ثم بعده في العام ١٩٧٦م صدر القانون رقم (٩٩) بشأن نظام المحاسبين القانونيين في تنظيم ممارسة مهنة التدقيق ووضع الأحكام والقواعد التي تحدد المؤهلات والشروط للأزمة لمزاولة وتنظيم منح التراخيص في وزارة الاقتصاد ، وفي عام ١٩٨٧م تم إنشاء جمعية المحاسبين لتضم في عضويتها المحاسبين المجازين وغير المجازين لتشمل بذلك كل العاملين في حقل المحاسبة وتهدف الى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق والالتزام التام بأداب السلوك المهني وتوظيف جميع الإمكانيات لتلبية متطلبات التطور لتعزيز ثقة المستثمرين. ( الضلعي ، ٢٠٠٤ ) .

أن عقد التسعينات يعد بمثابة العصر الذهبي لمهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية ، إذ حظيت خلاله باهتمام كبير بعد تحقيق الوحدة اليمنية ، حيث تمثل مرحلة التشريع وبناء الدولة الحديثة وازدادت الطموحات بتفعيل دور الرقابة المالية العليا وتنظيم المحاسبة والتدقيق ، واستجابة لهذه الطموحات صدرت العديد من التشريعات المنظمة للتدقيق والمساهمة في خلق الحاجة إليها ، ومن أهم هذه التشريعات :

- ٣ القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .
  - ٤ القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢م بشأن نظام المحاسبين القانونيين والذي بموجبية تم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين .
  - ٥ القانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٩١م بشأن الشركات ومن ثم قانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م .
  - ٦ قانون الشركات التجارية رقم (١٥) لسنة ١٩٩٩م البديل عن القانون ١٩٩٧م والقانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٩١م .
  - ٧ قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م البديل عن القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢م بشأن نظام المحاسبين القانونيين . ( غالب ، ٢٠٠٩م ) .
- ويتضح من القانون الجديد رقم (٢٦) اهتمامه بمهنة التدقيق في اليمن بشكل عام وتميز عن القوانين السابقة بتوسيع نطاق ومفهوم مهنة تدقيق الحسابات والذي كان محصور في القوانين السابقة في التركيز على تنظيم المحاسبين القانونيين ، وتميز أيضاً القانون رقم (٢٦) بإنشاء مجلس أعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة بقرار جمهوري من رئيس الجمهورية ، والذي يختص بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تبني القواعد المحاسبية ومعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني . ( غالب ، ٢٠٠٩ ) .

يرى الباحث انه وبالرغم من اهتمام القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩ م بمهنة التدقيق في الجمهورية اليمنية إلا أنه لم يتطرق الى المعايير الدولية لتدقيق الحسابات والالتزام بها وأناط مسؤولية تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق الى المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين إلا أنه لم يصدر إلى يومنا هذا قرار رئيس الجمهورية بشأن تعيين اعضاءه واهدافه وتكويناته واختصاصات المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة والذي بدوره أثر على مدققي الحسابات في الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة ، بالإضافة الى عدم قيام جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بدورها في تطوير مهنة تدقيق الحسابات وترجمة المنشورات والتعليمات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة وتعميمها على اعضاء الجمعية .

#### ٤-٣ معوقات ترتبط بالتكنولوجيا

تعرف تكنولوجيا المعلومات في إطارها العام ، بأنها مجموعة التقنيات والأدوات والأساليب التي تسهم في توفير البيانات والمعلومات المطلوبة التي تسهل أداء العمل ، وتدعم القدرات لتحسين طرائق العمل . ( الجوهر ، ٢٠١٠ ) ، وفي مجال تدقيق الحسابات فقد ساعدت التكنولوجيا على تسهيل أداء العمل والسرعة والدقة وبالتالي فأن مسؤولية إبداء الرأي لا تتغير أو تتبدل تبعاً لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات بمعنى أن المدقق ملتزم مهنيًا باتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء اكانت القوائم المالية قد تم تصويرها من بيانات و سجلات كان قد تم إعدادها يدوياً أو آلياً ام كان قد تم إعدادها الكترونياً اي سواء اكان النظام المحاسبي يدوياً أو آلياً أو الكترونياً . (القاضي ودحوح ، ٢٠٠٠ ) .

تكمن المشكلة الرئيسة عند تدقيق الأنظمة المحاسبية الألكترونية بعدم توافر كل مقومات التدقيق . أن مقومات التدقيق التي تعرفنا عليها في الأنظمة المحاسبية اليدوية أو الآلية تتكون من المستندات المؤيدة للعمليات ومن قيود إثباتها في الدفاتر والسجلات قد لا تتوفر بشكل كامل في الأنظمة المحاسبية الألكترونية . أن عدم توافر جميع مقومات التدقيق في الأنظمة الألكترونية كما هي عليه في الأنظمة التقليدية يرجع إلى طبيعة تشغيل العمليات الألكترونية والتي تقوم على إثبات البيانات وازالتها وتحديثها في الملفات دون وجود اي دليل مادي ملموس يؤيد حدوث هذه التغييرات ذلك بالإضافة الى انه في بعض النظم المحاسبية الألكترونية المعقدة قد لا

تتم طباعة تقارير المخرجات على فترات دورية منتظمة حيث تظل كما هي ممثلة على الوسائط ومعبراً عنها بلغة الألة وعلى كل حال فإن غالبية الأنظمة المحاسبية الألكترونية مصممة بطريقة تسمح بتوافر أسلوب للتدقيق كإجراء للرقابة الداخلية يساعد الإدارة والمدقق على تتبع مدخلات العمليات المختلفة ومخرجاتها . وعلى ذلك نخلص إلى أن خطوات تدقيق النظم المحاسبية الألكترونية وإجراءاتها تتأثر بطبيعة مقومات التدقيق التي تتفق مع طبيعة تشغيل العمليات الكترونياً من ناحية ، وكذلك تتأثر بمدخل عملية التدقيق من ناحية اخرى . (القاضي ودحوح ، ٢٠٠٠ ) .

### أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات

كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة أثر كبير في إجراءات حجم الأدلة ونوعيتها ويمكننا بيان هذا الأثر من خلال النقاط التالية : ( دحوح و القاضي ، ٢٠١٢ ) .

#### ١- نشوء الأدلة الألكترونية :

ويقصد بالأدلة الألكترونية ايه معلومات تم تكوينها ، أو ارسالها ، أو معالجتها ، أو تسجيلها أو الاحتفاظ بها الكترونياً ، والتي يعتمد عليها المراجع للتأكد من صحة العمليات والقيم الواردة بالقوائم المالية لكي يتمكن من ابداء رأيه حول عدالة القوائم المالية . والمعلومات الألكترونية يمكن أن تأخذ عدداً من الأشكال مثل نصوص أو صور أو تسجيل صوتي . ويتضمن الدليل الألكتروني السجلات المحاسبية ، والمستندات الأصلية ، ودفتر اليومية والأسناد العام ، والوثائق المؤيدة للعمليات واي بيانات أو معلومات اخرى على شكل الكتروني .

#### ٢- ضوابط اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الألكترونية :

لكي يقبل المدقق أو يعتمد الأدلة الألكترونية عليه أن يراعي ما يلي :

- أن يدرك جيداً أن مدى امكانية اعتماده على الدليل الألكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية ،
- أن يتعامل جيداً مع التأثير المستمر للتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية ، مثلاً ، إرسال وتسلم الردود على المصادقات .

- أن يعرف أن أدلة الكترودنية معينة قد تتاح له في اي وقت ، وعليه أن يتوقع هذا الوقت حتى ياخذة في الحسبان عند قيامه بالأختبارات اللازمة . ( دحدوح و القاضي ، ٢٠١٢ )

٣- توثيق المعلومات الالكترونية :

في ظل تكنولوجيا المعلومات ، فإن معظم التوثيق أصبح يتم في صورة الكترونية ، لذا ينبغي على المدقق أن يقبل المعلومات المكتوبة والمعلومات الألكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد ، وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن امن المعلومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها . ( دحدوح و القاضي ، ٢٠١٢ ) .

يرى الباحث أن المشكلة او المعوق الخاص بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق في الجمهورية اليمنية يكمن في عدم قدرة الكثير من مكاتب التدقيق في الحصول على البرامج الخاصة بالتدقيق بسبب تكاليفها العالية ، بالإضافة الى عدم توفر الدورات التدريبية المتخصصة للمدققين حول استخدام تكنولوجيا المعلومات واخر مستجداتها .

#### ٤-٤ معوقات ترتبط باتعاب التدقيق

تعتبر عملية تحديد أتعاب المدقق من أكثر العمليات التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي القانوني تعقيداً نظراً لارتباطها بعوامل عديدة مثل الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق وعدد الموظفين اللازمين للقيام بها والمستوى المهني لكل منهم ونوع عملية التدقيق المطلوبة ومقدار أصول والتزامات الشركة .

من ناحية تمثل أتعاب التدقيق المالية مصدر إيراد اساسي لمكاتب التدقيق حيث يهدف دائماً إلى زيادة نسبة هذه الأتعاب ، اما من ناحية اخرى فتمثل هذه الأتعاب عبئاً مالياً على المنشأة الخاضعة للتدقيق ومن هنا برزت أهمية تحديد أتعاب مدقق الحسابات لان المدقق يهدف إلى الحصول على عائد يقابل الجهد الذي يبذله في عملية التدقيق والاطار التي يواجهها ، ومنح المنشأة الخاضعة للتدقيق خدمات تبرر تحملها لمثل هذه التكلفة . ورغم كل ذلك وحتى هذه اللحظة لا يوجد اساس علمي أو نظري واضح لتحديد أتعاب المدقق بشكل عادل يرضي المدقق من جهة والعميل الطالب لهذه الخدمة من جهة اخرى ، إلا انه في بعض الدول مثل إنجلترا وويلز أو صى معهد المحاسبين القانونيين بأن يذكر في متن رسالة العقد التي يرسلها المدقق للعميل ( صاحب المنشأة المراد التدقيق عليها ) اسس احتساب أتعابه التي سوف يتقاضاها لقاء تدقيق حسابات ذلك



العميل ، وخلاف دول اخرى لم يتطرق المشرع لموضوع اسس احتساب أتعاب مدقق الحسابات الخارجي لان جميع القوانين التي صدرت تتعلق فقط بشروط مزاوله هذه المهنة مثل الأستقلالية والنزاهة والامانة والدقة والموضوعية وذلك بسبب صعوبة تحديد هذه المعايير التي يجب ان تتحلى بالمساواة بين الجهد الذي سيبدله المدقق وبين الأتعاب المدفوعة من قبل العميل مقابل هذه الخدمة . ( البدر ، ٢٠٠٨ ) .

### تعريف أتعاب التدقيق

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مذكاة ما ، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المذكاة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين .

ولابد لمدقق الحسابات أن يأخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب :

- تغطي التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدین في عملية التدقيق .

- مصاريف التنقل للمدققين ومساعدیهم لاتمام عملية التدقيق .

- المصاريف الغير مباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب . ( مطارنه ، ٢٠٠٩ )

ومن المتعارف عليه أن تكون مسألة تحديد الأتعاب من اختصاص من قام بالتعيين ، وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب بالاتفاق بين المدقق وبين من كلفة بالتدقيق ، كما يجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق والعميل ، على أن تذكر ايضاً في هذا العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد ونطاق التدقيق ودرجة مسؤوليات المدقق تجاه العميل بالإضافة شكل اي تقرير يقوم بأصداره ، وأن يوثق خطاب التعاقد وأن يصادق عليه من قبل الجهات الرسمية ذات العلاقة . ( خلف ، ٢٠٠٨ ) .

### اشكال أتعاب التدقيق

الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل تختلف وفقاً للشكل الذي تأخذه :

١- الأتعاب الثابتة :

وهو المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل ، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسب مع المهلة المطلوبة من المدقق .

٢- الأتعاب المتغيرة :

وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق ، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق . ( مطارنه ، ٢٠٩٩ )

٣- الأتعاب الشرطية :

تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق ، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لأداب مهنة التدقيق . ( مطارنه ، ٢٠٩٩ ) .

تكمّن مشكلة أتعاب التدقيق في الجمهورية اليمنية حسب رأي الباحث في عدم وجود تشريع يحدد الحد الأدنى لأتعاب مدققي الحسابات الأمر الذي يؤدي بدوره إلى الإختلاف بين مدقق الحسابات والمستفيد من عملية التدقيق على أتعاب التدقيق، بالإضافة إلى التنافس فيما بين المدققين أنفسهم في الحصول على رضاء العميل والذي بدوره قد يؤثر على عمل مدققي الحسابات في حالة عدم حصولهم على أتعاب مجزية .

## الفصل الثالث الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

- ١-٥ المقدمة
- ٢-٥ مصادر جمع البيانات
- ٣-٥ أداة الدراسة
- ٤-٥ مجتمع وعينة الدراسة
- ٥-٥ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة
- ٦-٥ صدق أداة الدراسة
- ٧-٥ ثبات أداة الدراسة
- ٨-٥ اختبار التوزيع الطبيعي
- ٩-٥ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين
- ١٠-٥ تحليل فقرات الاستبانة
- ١١-٥ اختبار الفرضيات

## الطريقة والإجراءات

### ١-٥ المقدمة

تناول الباحث في الفصلين السابقين الإطار النظري من خلال الرجوع لأدبيات الدراسة ، ويتناول هذا الفصل المنهجية المتبعة في الدراسة ، حيث يحتوي هذا الفصل على أساليب جمع البيانات ومنهجية تطوير أداة الدراسة والتعريف بها ، بالإضافة إلى الاختبارات الإحصائية في عملية تحليل البيانات وعملية اختبار الفرضيات .

كما اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملائمة أهدافها، وذلك من خلال التطرق لأدبيات الدراسة - مدى إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق رقم (٥٠٠) في الجمهورية اليمنية - والدراسات السابقة التي ارتبطت بها ، بالإضافة إلى تطبيق أداة الدراسة التي تم تطويرها لهذه الغاية على أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بغية استخلاص توصيات تجسد حلولا لمشكلة الدراسة.

### ٢-٥ مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات اللازمة على المصادر الآتية:-

المصادر الأولية: تتمثل في الاستبانة التي تم استخدامها كمصدر رئيسي لجمع المعلومات المتعلقة بالمعيار الدولي رقم (٥٠٠) .

المصادر الثانوية: تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تكوين الإطار النظري للدراسة بالاعتماد على الكتب والدوريات والمراجع العربية والانجليزية التي تناولت الموضوع بالبحث والدراسة ، بالإضافة إلى الأبحاث والرسائل والدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع .

## ٣-٥ أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة الدراسة مستفيداً من الأدبيات السابقة المشابهة والمتعلقة بمدى التزام مدقي الحسابات بتطبيق المعيار الدولي رقم (٥٠٠) ، واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني ( ملحق رقم (١) ص ٩٢ ) ، واشتملت أداة الدراسة على جزئين: الجزء الأول: متعلق بالمعلومات العامة عن عينة الدراسة .

أما الجزء الثاني: فقد خصص لقياس العوامل المرتبطة بأسلوب الجرد الفعلي و أسلوب الفحص المستندي وأسلوب المصادقات وأسلوب الاستفسارات وأسلوب الإجراءات التحليلية وأسلوب إعادة الاحتساب وأسلوب الملاحظة وأسلوب نظام الرقابة الداخلية وأسلوب الشهادات ومعوقات ترتبط بالتشريعات ومعوقات مرتبطة بالمستوى التكنولوجي ومعوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق. (ملحق رقم (٢) ص ٩٣)

واعتمد في تطوير أداة الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي (Likert) وقد تم احتساب أوزان فقراتها على النحو التالي : (كبيرة جداً) وتمثل (٥ درجات)، و(كبيرة) وتمثل (٤ درجات)، و(متوسطة) وتمثل (٣ درجات)، و(قليلة) وتمثل (٢ درجة)، (معدومة) وتمثل (درجة واحدة). وفيما يتعلق بعملية تحديد المستوى فقد تم تحديدها حسب المعادلة الإحصائية وبناء عليه فإن 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 على المحاسبين القانونيين اليمنيين والتي تبلغ فقراتها (٦٠) فقرة ، وذلك على النحو الموضح في الجدول التالي :-

جدول رقم (١)

توزيع فقرات الاستبيان

الرقم	البيان	الفقرات
١	أسلوب الجرد الفعلي	١ - ٥
٢	أسلوب الفحص المستندي	٦ - ١٠
٣	أسلوب المصادقات	١١ - ١٥
٤	أسلوب الاستفسارات	١٦ - ٢٠
٥	أسلوب الإجراءات التحليلية	٢١ - ٢٥
٦	أسلوب إعادة الاحتساب	٢٦ - ٣٠
٧	أسلوب الملاحظة	٣١ - ٣٥
٨	أسلوب نظام الرقابة الداخلية	٣٦ - ٤٠
٩	أسلوب الشهادات	٤١ - ٤٥
١٠	معوقات ترتبط بالتشريعات	٤٦ - ٥٠
١١	معوقات مرتبطة بالمستوى التكنولوجي	٥١ - ٥٥
١٢	معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق	٥٦ - ٦٠

## ٤-٥ مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الحاصلين على شهادات مزاولة المهنة ( محاسب قانوني )، والبالغ عددهم (٢٥٢) ( جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ودليل المحاسبين القانونيين ، ٢٠١٣ ) وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (١٥٥) مدققا ، تم استبعاد ٨ استبانات لعدم صلاحيتها وتم اخضاع (١٤٧) استبيان الى التحليل ما نسبته ٩٤.٩% من عينة الدراسة .

## ٥-٥ الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة

تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد من الأداة التي تم استخدامها في هذه الدراسة لتقيس مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ، وتهدف إلى التعرف على درجة مصداقية إجابات العينة، ومن الاختبارات التي تم استخدامها في هذه الدراسة :

١- كرونباخ ألفا (Cronbachs' Alpha) لقياس ثبات الدراسة

٢- تم استخدام اختبار (klomogorov-Smirnov) لقياس التوزيع الطبيعي

٣- تم استخدام اختبار One Sample T test لإختبار الفرضيات

## ٦-٥ ثبات أداة الدراسة

إن المقصود بثبات الأداة هو إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم، وفي ظل ظروف واحدة ، وأن القيمة المقبولة إحصائيا لهذا المقياس هي ٦٠% فأكثر (Sekaran'٢٠١٠)، وتم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، درجة توافق المستجيبين على فقرات أداة الدراسة بالاعتماد على معادلة كرونباخ ألفا (Cronbachs' Alpha) لكل متغير من متغيرات الدراسة، وكانت معاملات الثبات مرتفعة وهي نسب ثبات جيدة ومقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، ويبين الجدول (٢) معاملات الثبات.

جدول رقم ( ٢ )

معاملات الثبات

متغيرات الدراسة	كرونباخ ألفا
الجرد الفعلي	٦١.٩%
الفحص المستندي	٩١.٣٢%
المصادقات	٦٢.٣٩%
الاستفسارات	٨٥.٤٧%
الإجراءات التحليلية	٨٣.١٦%
إعادة الاحتساب	٨٣.٠٣%
الملاحظة	٨٨.٣٤%
نظام الرقابة الداخلية	٨٧.٩٥%
الشهادات	٨٧.٤٩%
معوقات ترتبط بالتشريعات	٨٦.٢٦%



معوقات مرتبطة بالمستوى التكنولوجي	٨٨.٩٥%
معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق	٨٧.١٥%
الاستبانة ككل	٩٠.٥١%
الاستبانة كمجموع	٧٤.٦١%

### ٧-٥ اختبار التوزيع الطبيعي

١- تم استخدام اختبار (klogorov-Smirnov) لدراسة مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي ، إذ تتبع البيانات التوزيع الطبيعي عندما تكون القيمة المعنوية (Level of Significance) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) ، و يوضح الجدول الآتي نتيجة هذا الاختبار:

جدول رقم (٣)

### اختبار (K-S) حول إتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي

متغيرات الدراسة	قيمة Z المحسوبة	قيمة مستوى المعنوية	دلالة الفروق عن التوزيع الطبيعي	النتيجة
الجرد الفعلي	٢.٤٣	٠.٠٨٧	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
الفحص المستندي	٣.٤٥	٠.٦٥	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
المصادقات	١.٨٣	٠.٧٢	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
الاستفسارات	٢.٢٣	٠.٢١	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
الإجراءات التحليلية	٢.١٦	٠.٠٩٩	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
إعادة الاحساب	٢.٤٣	٠.٧٨	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
الملاحظة	١.٩٦	٠.٠٦١	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي

نظام الرقابة الداخلية	٢.٥٣	٠.١٣	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
الشهادات	٢.٣٠	٠.٣٥	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
معوقات ترتبط بالتشريعات	١.٦٥	٠.٩٨	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
معوقات مرتبطة بالمستوى التكنولوجي	٢.٢٣	٠.١٣	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي
معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق	١.٩٦	٠.٨٨	لا توجد فروق دالة	يتبع التوزيع الطبيعي

نلاحظ من الجدول رقم (٣) أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المتغيرات المدروسة أكبر بكثير من القيمة ٠.٠٥، أي أنه عند مستوى الثقة ٩٥% لا توجد فروق دالة إحصائية في توزيع قيم كل من المتغيرات عن التوزيع الطبيعي .

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

يتناول الباحث في هذا الجزء تحليل العوامل الديموغرافية من حيث التكرار و النسبة، والمتوسطات لمفردات الاستبانة لمعرفة درجة التطبيق، وتناول الباحث أيضا اختبار الفرضيات لمعرفة مدى الملائمة الموجودة.

### ٨-٥ تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية للمستجيبين

المعلومات العامة التي استخدمت هي : المؤهل العلمي و سنوات الخبرة و المسمى الوظيفي و شهادات الممارسة المهنية وتظهر كما يلي :-

جدول رقم (٤)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	١١٨	٪٨٠
	دبلوم العالي	٤	٪٢.٨
	ماجستير	١٥	٪١٠.٣
	دكتوراه	١٠	٪٦.٩
	المجموع	١٤٧	٪١٠٠
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	١٢	٪٨.١٦
	٥ سنوات إلى اقل من ١٠ سنوات	١٧	٪١١.٥٦
	من ١٠ سنوات الى اقل من ١٥ سنة	٢٣	٪١٥.٦٥
	من ١٥ سنة الى اقل من ٢٠ سنة	٢٨	٪١٩.٠٢
	من ٢٠ سنة الى اقل من ٢٥ سنة	٣٢	٪٢١.٨٠
	٢٥ سنة فاكثر	٣٥	٪٢٣.٨١

		المجموع	
١٠٠%	١٤٧		
٦.٨%	١٠	صاحب مكتب تدقيق	المسمى الوظيفي
٢٥.٩%	٣٨	مدير مكتب تدقيق	
٣٧.٤%	٥٥	مدقق رئيسي	
٢٩.٩%	٤٤	مدقق	
١٠٠%	١٤٧	المجموع	
٧٤.٨%	١١٠	محاسب قانوني يمني	شهادة الممارسة المهنية
١٣.٦%	٢٠	محاسب قانوني أمريكي CPA	
١١.٦%	١٧	ACPA محاسب قانوني عربي	

١٠٠%	١٤٧	المجموع	

نلاحظ مما سبق : أن سنوات الخبرة و شهادات الممارسة المهنية قد حصلت على نسب عالية ، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة هم من أصحاب الخبرات ذو الكفاءة العلمية والعملية العاليه، مما ساعد في الحصول على إجابات ذات قيمة علمية عالية.

#### ٩-٥ تحليل فقرات الاستبانة

لقد قام الباحث باستخراج المتوسطات والانحرافات المعيارية بناء على برنامج spss وقد تم اعتماد وسط معياري مقداره ٣ للبنود الاستبانة .

المجال الأول / أسلوب الجرد الفعلي :

جدول رقم (٥)

تحليل فقرات أسلوب الجرد الفعلي

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
١	يحضر مدقق الحسابات الجرد الفعلي بنفسه أو بحضور احد مساعديه	٤.٤٥١	٠.٥٦٧	الثانية	مرتفع
٢	لدى مدقق الحسابات القدرة على تمييز والتحقق من البنود التي يقوم بجردها ومعرفة مكوناتها وخصائصها	٤.٠٥٣	٠.٨٣٣	الرابعة	مرتفع
٣	يستعين مدقق الحسابات بالخبراء الفنيين للقيام بعملية الجرد الفعلي للمواد التي لا تكون لديه الخبرة في مكوناتها	٣.٩٢٩	١.٠٨٣	الخامسة	مرتفع
٤	يقوم مدقق الحسابات بجرد الأصول المتماثلة في وقت واحد حتى لا يتم إحلال بعضها مكان البعض الآخر	٤.١٩٥	٠.٧١٨	الثالثة	مرتفع
٥	يتحقق مدقق الحسابات من مطابقة أرصدة الحسابات مع قوائم الجرد وسجلات المخازن	٤.٥٨٤	٠.٥٩٤	الأولى	مرتفع
	الإجمالي	٤.٥١٧	٠.٤٥٣		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب الجرد الفعلي (٤.٥١٧) من مساحة المقياس الكلية وانحراف معياري مقداره (٠.٤٥٣) ، وهذا يشير إلى إن أسلوب الجرد الفعلي مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار العوامل المحيطة عند عملية التدقيق عند الجرد الفعلي ، ولقد حققت الفقرة رقم (٥) والخاصة بتحقق مدقق الحسابات من مطابقة أرصدة الحسابات مع قوائم الجرد وسجلات المخازن أعلى وسط حسابي مقداره (٤.٥٨٤) ، في حين حققت الفقرة رقم

(٣) والخاصة باستعانة مدقق الحسابات بالخبراء الفنيين للقيام بعملية الجرد الفعلي للمواد التي لا تكون لديه الخبرة في مكوناتها أقل وسط حسابي والبالغ ( ٣.٩٢٩ ) من مساحة المقياس الكلي.

المجال الثاني / أسلوب الفحص المستندي :

جدول رقم (٦)

تحليل فقرات أسلوب الفحص المستندي

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٦	يتم التحقق من ان المستندات المقدمة مستوفية للشروط الشكلية والقانونية والتأكد من خلوها من الكشط أو التعديل أو الحذف	٤.٥٠٤	٠.٦٨٣	الثالثة	مرتفع
٧	يتم التحقق من أن المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة	٤.٣٩٨	٠.٧٠٢	الرابعة	مرتفع
٨	يتم التحقق من إصدار المستند من قبل الجهة صاحبة الحق في الإصدار	٤.٣٩٨	٠.٥٩١	الرابعة	مرتفع
٩	يتم التحقق من اعتماد المستند من قبل الأشخاص المخولين بالتوقيع	٤.٥٤٠	٠.٥٦٨	الثانية	مرتفع
١٠	يتم التحقق من أن المستند يخص الفترة الزمنية محل التدقيق	٤.٥٧٥	٠.٥٦٤	الأولى	مرتفع
	الإجمالي	٤.٥٣٩	٠.٥٨٣		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب الفحص المستندي ( ٤.٥٣٩ ) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (٠.٥٨٣)، وهذا يشير إلى أن أسلوب الفحص المستندي لديها نسبة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ

٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير بوضوح إلى أن هناك اهتمام بأسلوب الفحص المستندي، حيث يقوم المدقق بالتحقق من المستندات من حيث التوقيع و الفترة و حق الإصدار. ولقد حققت الفقرة رقم (١٠) المتعلقة بإتمام التحقق من أن المستند يخص الفترة الزمنية محل التدقيق ، أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (٤.٥٧٥) في حين حققت الفقرات رقم ٧ والخاصة بإتمام التحقق من أن المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة ، والفقرة رقم ٨ الخاصة بإتمام التحقق من إصدار المستند من قبل الجهة صاحبة الحق في الإصدار على أقل وسط حسابي والبالغ (٤.٣٩٨) من مساحة المقياس الكلي.

#### المجال الثالث / أسلوب المصادقات :

#### جدول رقم (٧)

#### تحليل فقرات أسلوب المصادقات

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
١١	يحصل مدقق الحسابات على المصادقات عن طريق الاستجابة المكتوبة وليس الشفوية	٤.٤٣٤	٠.٧٠٦	الأولى	مرتفع
١٢	يتم التحقق من صحة البيانات الواردة في المصادقات بعد قيام موظفي المنشأة بإعداد خطابات المصادقات	٤.٣٥٤	٠.٦٦٧	الثانية	مرتفع
١٣	يضع مدقق الحسابات طلبات المصادقات في مظايف ويتولى إرسالها بنفسه بواسطة البريد	٢.٨٨٥	١.١٨٦	الخامسة	متوسط



مرتفع	الثالثة	١.٠٠٨٨	٤.٠١٨	يضع مدقق الحسابات عنوان مكتب التدقيق على المظروف الخاص بخطاب المصادقات	١٤
متوسط	الرابعة	١.٠٠٠٣٢	٣.٥٤٠	يتم التحقق من أن الردود على المصادقات يتم إرسالها مباشرة على عنوان مكتب المدقق وعدم وقوعها في أيدي موظفي المنشأة محل التدقيق	١٥
مرتفع		٠.٦٢١	٣.٩٨٦	الإجمالي	

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب المصادقات (٣.٩٨٦) من مساحة المقياس الكلية ، وانحراف معياري مقداره (٠.٦٢١) .

وهذا يشير إلى أسلوب المصادقات قد حصل على مستوى مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ ، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة .

الأمر الذي يشير إلى أن هناك اهتمام بأسلوب المصادقات ، ولقد حققت الفقرة رقم (١١) - يحصل مدقق الحسابات على المصادقات عن طريق الاستجابة المكتوبة وليس الشفوية - أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (٤.٤٣٤) في حين حققت الفقرات رقم ١٣ والخاصة ب - يضع مدقق الحسابات طلبات المصادقات في مظارييف ويتولى إرسالها بنفسه بواسطة البريد- على أقل وسط حسابي والبالغ (٢.٨٨٥) من مساحة المقياس الكلي.

المجال الرابع / أسلوب الاستفسارات :

جدول رقم (٨)

تحليل فقرات أسلوب الاستفسارات

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
١٦	يتم الاستفسار من أشخاص مطلعين في المنشأة أو خارجها للحصول على معلومات مالية وغير مالية	٣.٩٥٦	٠.٨٣٩	الرابعة	مرتفع
١٧	يتم الاستفسار عن عمر الديون التي لم تحصل حتى تاريخ إعداد الميزانية	٤.٢٧٤	٠.٧٤٧	الأولى	مرتفع
١٨	يتم الاستفسار عن مدى انتظام العملاء في تسديد المستحقات عليهم	٤.١٢٤	٠.٨٢٥	الثانية	مرتفع
١٩	يتم الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر	٣.٩٥٦	١.٠٨١	الخامسة	مرتفع
٢٠	يتم الاستفسار عن بعض العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر والعمليات المعقدة في أوائل السنة التالية	٤.٠٧١	٠.٩٦١	الثالثة	مرتفع
	الإجمالي	٤.٠١٣	٠.٧٦٠		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب الاستفسارات (٤.٠١٣) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (٠.٧٦٠). وهذا يشير إلى أن أسلوب الاستفسارات مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يشير إلى أن أسلوب الاستفسارات تأخذ بصورة كافية. ولقد حققت الفقرة رقم (١٧) - يتم الاستفسار عن عمر الديون التي لم تحصل حتى تاريخ اعداد الميزانية - أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (٤.٢٧٤) ، في حين حققت الفقرات رقم (١٩) والخاصة ب - يتم الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر - على أقل وسط حسابي والبالغ (٣.٩٥٦) من مساحة المقياس الكلي.

المجال الخامس / أسلوب الإجراءات التحليلية :

جدول رقم (٩)

تحليل فقرات أسلوب الإجراءات التحليلية

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٢١	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية للسنة الحالية مع المعلومات المقارنة للفترة السابقة	٤.٣٨١	٠.٦٧٢	الأولى	مرتفع
٢٢	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية او توقعات المدقق	٣.٨٥٨	٠.٨٧٥	الثانية	مرتفع
٢٣	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية مع المعلومات المماثلة للجهة القطاعية	٣.١٧٧	١.١٠٤	الخامسة	متوسط
٢٤	يتم البحث في العلاقات القائمة بين بنود قائمة مالية معينة لفترة مالية معينة ( التحليل الرأسي )	٣.٧٨٨	٠.٩٢١	الرابعة	مرتفع
٢٥	يتم دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ككلف المرتبات مع عدد الموظفين	٣.٨٢٣	٠.٨٢٦	الثالثة	مرتفع
	إجمالي	٤.١٠١	٠.٦٠٩		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب الإجراءات التحليلية - ( ٤.١٠١ ) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره ( ٠.٦٠٩ ) ، وهذا يشير إلى أن أسلوب الإجراءات التحليلية مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري

وبالبلغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق . ولقد حققت الفقرة رقم (٢١) والخاصة بمقارنة معلومات المنشأة المالية للسنة الحالية مع المعلومات المقارنة للفترة السابقة ، أعلى وسط حسابي مقداره (٤.٣٨١) في حين حققت الفقرة رقم (٢٣) والمتعلقة ب - يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية مع المعلومات المماثلة للجهة القطاعية على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٣.١٧٧) .

#### المجال السادس / أسلوب إعادة الاحتساب

#### جدول رقم (١٠)

#### تحليل فقرات أسلوب إعادة الإحتساب

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٢٦	يتم إعادة الاحتساب للتحقق من الدقة الحسابية للمستندات والسجلات	٣.٨٢٣	٠.٥٨٧	الرابعة	مرتفع
٢٧	يتم مراجعة الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها مع الأرصدة السابقة	٤.٣٨١	٠.٥٦٤	الثالثة	مرتفع
٢٨	يتم مراجعة نقل الأرصدة من صفحة الى اخرى ومن دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات الحسابية والمجاميع	٤.٥٧٥	٠.٦٤٥	الثانية	مرتفع

٢٩	يتم مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن أسباب عدم توازنه	٤.٣٨١	٠.٥٨٥	الثالثة	مرتفع
٣٠	يتم مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابياً والتحقق من صحتها	٤.٦٢٨	٠.٥٩٧	الاولى	مرتفع
	الاجمالي	٤.٤١٥	٠.٤٨٦		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب إعادة الاحتساب (٤.٤١٥) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (٠.٤٨٦٠) ، مما يشير إلى أن أسلوب إعادة الاحتساب مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار إعادة الاحتساب في عملية التدقيق .

ولقد حققت الفقرة رقم (٣٠) والخاصة ب - يتم مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابياً والتحقق من صحتها - أعلى وسط حسابي مقداره (٤.٦٢٨) في حين حققت (٢٦) والمتعلقة ب - يتم إعادة الاحتساب للتحقق من الدقة الحسابية للمستندات والسجلات - على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٣.٨٢٣) .

المجال السابع / أسلوب الملاحظة :

جدول رقم (١١)

تحليل فقرات أسلوب الملاحظة

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٣١	يتم الملاحظة والنظر الى المعالجات والاجراءات التي يقوم بها الأفراد داخل المنشأة	٣.٩٥٦	٠.٧٢٤	الثانية	مرتفع
٣٢	يتم ملاحظة أداء اجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة	٤.٠٩٧	٠.٧١٩	الأولى	مرتفع
٣٣	يتم ملاحظة أماكن الاحتفاظ بالسجلات	٣.٧٥٢	٠.٩٣١	الرابعة	مرتفع
٣٤	يتم زيارة مواقع الانتاج ليكون انطباعاً مفيداً عن التجهيزات الخاصة بالعميل	٣.٧٨٨	٠.٨١٨	الثالثة	مرتفع
٣٥	يتم ملاحظة تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسؤول عن هذه المهام يؤديها كما يجب	٣.٥٤٠	٠.٩٦٤	الخامسة	متوسط
	إجمالي	٣.٧٤٧	٠.٧٨٢		مرتفع

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب الملاحظة ( ٣.٧٤٧ ) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (٠.٧٨٢) يشير إلى أن أسلوب الملاحظة مرتفعة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار أسلوب الملاحظة في عملية التدقيق . ولقد حققت الفقرة رقم (٣٢) والخاصة ب - يتم ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة - على أعلى وسط

حسابي مقداره (٤.٦٢٨) في حين حققت الفقرة رقم (٣٥) والمتعلقة ب - يتم ملاحظة تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما اذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب - على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٣.٥٤٠) .

المجال الثامن / أسلوب نظام الرقابة الداخلية :

جدول رقم (١٢)

### تحليل فقرات أسلوب نظام الرقابة الداخلية

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير أسلوب نظام الرقابة الداخلية (٤.٢٥٦) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٣٦	يتم التأكد من وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المنشأة	٤.٢٩٢	٠.٧٠٣	الثانية	مرتفع
٣٧	يتم التحقق من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية المكتوب	٤.٠٩٧	٠.٨١٢	الخامسة	مرتفع
٣٨	يتم تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات استناداً إلى نظام الرقابة الداخلية	٤.١٨٦	٠.٧٦٢	الرابعة	مرتفع
٣٩	يتم زيادة إجراءات التدقيق واختبار الأدلة في حالة ضعف الرقابة الداخلية أكثر مما لو كانت الرقابة الداخلية سليمة	٤.٤١٦	٠.٨٦٣	الأولى	مرتفع
٤٠	يتم التحقق من الفصل الملانم بين الواجبات داخل المنشأة	٤.٢٢١	٠.٦٧٨	الثالثة	مرتفع
	إجمالي	٤.٢٥٦	٠.٦٢٤		مرتفع

معياريًا مقداره (٠.٦٢٤) يشير إلى أن أسلوب الملاحظة مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار أسلوب نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق . ولقد حققت الفقرة رقم (٣٩) والخاصة ب - يتم زيادة إجراءات التدقيق واختبار الأدلة في حالة ضعف الرقابة الداخلية أكثر مما لو كانت الرقابة الداخلية سليمة- على أعلى وسط حسابي مقداره (٤.٤١٦) في حين حققت الفقرة رقم (٣٧) والمتعلقة ب - يتم التحقق من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية المكتوب - على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٤.٠٩٧) .

### المجال التاسع / أسلوب الشهادات :

#### جدول رقم (١٣)

#### تحليل فقرات أسلوب الشهادات

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٤١	يتم طلب شهادات او إقرارات من إدارة المنشأ كدليل إثبات حول عنصر معين	٣.٨٥٨	١.٠٤٣	الثانية	مرتفع
٤٢	يتم طلب شهادة الإدارة بصحة جرد المخزون وجرده النقدية او الاضافات والتحسينات على الأصول الثابتة والتي تمت خلال فترة الجرد	٤.٠٢٧	٠.٧٨٤	الأولى	مرتفع
٤٣	يتم الحصول على أدلة مؤيدة للشهادة التي تم الحصول عليها من قبل الإدارة	٣.٥٨٤	٠.٩٠٤	الخامسة	متوسط
٤٤	التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع أدلة الإثبات الأخرى	٣.٦٨١	٠.٩٤٧	الثالثة	مرتفع
٤٥	التحقق من مدى المام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة عنه	٣.٦٤٦	٠.٩٥٤	الرابعة	متوسط

بلغ

المتوسط الحسابي للمتغير - أسلوب الشهادات - (٣.٧٥٢) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره



مرتفع		٠.٩٢٦	٣.٧٥٢	إجمالي	
-------	--	-------	-------	--------	--

(٠.٩٢٦) ، مما يشير إلى أن أسلوب الشهادات مرتفع مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة. الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار أسلوب الشهادات في عملية التدقيق .

ولقد حققت الفقرة رقم (٤٢) والخاصة ب - يتم طلب شهادة الإدارة بصحة جرد المخزون وجرّد النقدية أو الإضافات والتحسينات على الأصول الثابتة والتي تمت خلال فترة الجرد - على أعلى وسط حسابي مقداره (٤.٠٢٧) في حين حققت الفقرة رقم (٤٣) والمتعلقة ب - يتم الحصول على أدلة مؤيدة للشهادة التي تم الحصول عليها من قبل الإدارة - على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٣.٥٨٤) .

**ثانياً : تحليل فقرات معوقات تطبيق الحصول على أدلة الإثبات :**

**المجال الاول / معوقات ترتبط بالتشريعات :**

جدول رقم (١٤)

تحليل فقرات معوقات ترتبط بالتشريعات

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٤٦	عدم كفاية التشريعات الموضوعة لتنظيم مهنة مزاوله تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية	٣.٦٤٦	٠.٩٢٥	الأولى	متوسط
٤٧	لا يوجد ضمن القوانين أو التشريعات ما يلزم مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية رقم (٥٠٠)	٣.٥٦٦	١.٠٩٠	الثانية	متوسط
٤٨	صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المعنية بتدقيق الحسابات	٣.٣٩٨	٠.٩٧٧	الثالثة	متوسط
٤٩	لا توجد نصوص مترجمة للمعايير الدولية والتطورات التي تحدث عليها	٣.٣٢٧	١.٠٨١	الخامسة	متوسط
٥٠	لا توجد معايير محلية لتدقيق الحسابات تتلاءم مع البيئة اليمنية	٣.٣٨٩	١.١٦٣	الرابعة	متوسط
	إجمالي	٣.٥٧٥	٠.٩٢٢		متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير - معوقات ترتبط بالتشريعات - (٣.٥٧٥) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (٠.٩٢٢) . مما يشير إلى أن هناك معوقات ترتبط بالتشريعات المتوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار معوقات ترتبط بالتشريعات في عملية التدقيق . ولقد حققت الفقرة رقم (٤٦) والخاصة بعدم كفاية التشريعات الموضوعة لتنظيم مهنة مزاوله تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية على أعلى وسط حسابي مقداره (٣.٦٤٦) في حين حققت الفقرة

رقم (٤٩) والمتعلقة ب - لا توجد نصوص مترجمة للمعايير الدولية والتطورات التي تحدث عليها - على أدنى وسط حسابي حيث حققت متوسطاً حسابياً مقداره (٣.٣٢٧) ، ويمكن أن نعزي حصول الفقرة رقم (٤٩) المتعلقة ب - عدم كفاية التشريعات الموضوعة لتنظيم مهنة مزاوله تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية - على أعلى وسط على عدم متابعة التطورات الدولية و ربطها مع التشريعات المحلية .

المجال الثاني / معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي :

جدول رقم(١٥)

تحليل فقرات معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٥١	لا يستخدم المدقق أجهزة الحاسوب وتجهيزاتها بشكل كبير ومتطور	٢.٨٥٨	١.٣١٥	الثانية	متوسط
٥٢	لا يتم تحديث البرامج باستمرار لتواكب آخر التطورات المتعلقة بتدقيق تكنولوجيا المعلومات	٢.٩٤٧	١.٢١٦	الأولى	متوسط
٥٣	لا يتوفر في مكتبنا خبراء متخصصين في مجال أنظمة تكنولوجيا المعلومات	٢.٧٩٧	١.٢٦٢	الرابعة	متوسط
٥٤	استخدام التكنولوجيا المتطورة لدى العميل يحد من إمكانية تقييم نظام أرقابه الداخلية	٢.٨٣٢	١.٠٦٨	الثالثة	متوسط
٥٥	يؤثر استخدام التكنولوجيا المتطورة لدى العميل سلباً على الإجراءات التي يقومون بها للتحقق والوصول على أدلة الإثبات	٢.٥٨٤	١.٢٥٢	الخامسة	متوسط
	إجمالي	٢.٧٢١	١.٠٨١		متوسط

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي (٢.٧٢١) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (١.٠٨١) ، مما يشير إلى أن المعوقات التي ترتبط بالمستوى التكنولوجي متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي في عملية التدقيق . ولقد حققت الفقرة رقم (٥٢) والخاصة ب - لا يتم تحديث البرامج باستمرار لتواكب آخر التطورات المتعلقة بتدقيق تكنولوجيا المعلومات - على أعلى وسط حسابي مقداره (٢.٩٤٧) ، في حين حققت الفقرة (٥٥) والمتعلقة ب - يؤثر استخدام التكنولوجيا المتطورة لدى العميل سلباً على الإجراءات التي تقومون بها للتحقق والوصول على أدلة الإثبات - على أدنى وسط حسابي حيث حقق متوسط حسابي مقداره (٢.٥٨٤) ويمكن أن نعزي حصول الفقرة رقم (٥٢) المتعلقة ب - لا يتم تحديث البرامج باستمرار لتواكب آخر التطورات المتعلقة بتدقيق تكنولوجيا المعلومات - على أعلى وسط إلى أن هذه البرامج عالية التكلفة .

**المجال الثالث / معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق :**

جدول رقم (١٦)

**تحليل فقرات معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق**

الرقم	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
٥٦	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات إلى التقليل في الحصول على أدلة الإثبات	٣.١٥٠	١.٢٥٢	الثانية	متوسط
٥٧	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات إلى اختصار بعض إجراءات الحصول على أدلة الإثبات	٢.٩٨٢	١.٢٢٦	الثالثة	متوسط

متوسط	الرابعة	١.١٣٤	٣.١٢٤	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات إلى تدني الوقت المستخدم في التدقيق	٥٨
متوسط	الخامسة	١.١٧٤	٢.٦٤٦	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات إلى التقليل من بذل العناية المهنية اللازمة	٥٩
متوسط	الأولى	١.١٩٥	٣.٣٣٦	عدم وجود تشريع يحدد الحد الأدنى والمناسب لأتعاب مدقق الحسابات	٦٠
متوسط		١.٠٧٣	٣.٢٤٣	إجمالي	

بلغ المتوسط الحسابي للمتغير - معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق - (٣.٢٤٣) من مساحة المقياس الكلية وانحرافاً معيارياً مقداره (١.٠٧٣) ، مما يشير إلى أن تدني أتعاب التدقيق متوسطة مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، الأمر الذي يشير إلى أن المدققين يأخذون بعين الاعتبار معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق في عملية التدقيق .

ولقد حققت الفقرة رقم (٦٠) والخاصة ب - عدم وجود تشريع يحدد الحد الأدنى والمناسب لأتعاب مدقق الحسابات - على أعلى وسط حسابي مقداره (٣.٣٣٦) ، في حين حققت الفقرة رقم (٥٩) والمتعلقة ب - يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات إلى التقليل من بذل العناية المهنية اللازمة - على أدنى وسط حسابي حيث حققت متوسط حسابي مقداره (٢.٦٤٦) .

ويمكن أن نعزي حصول الفقرة رقم (٦٠) المتعلقة ب - عدم وجود تشريع يحدد الحد الأدنى والمناسب لإتعاب مدقق الحسابات - على أعلى وسط إلى أن وجود تشريع يحدد الحد الأدنى لأتعاب التدقيق يساعد في تحسين جودة التدقيق

## ٥-١٠ اختبار الفرضيات

يتعلق هذا الجزء من الدراسة باختبار فرضيات الدراسة الفرعية إذ تم استخدام اختبار ( One Sample T test ) لاختبار الفرضيات وصولاً إلى النتائج المرتبطة بهذا الاختبار وقد كانت نتائج الاختبار كالآتي :

(١) اختبار الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة :

$H_0$  " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) " ولقد تم اختبارها من خلال الفرضيات الفرعية التالية :

### ١- اختبار فرضيه الدراسة الفرعية $H_0$ ١ :

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (١٧) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) ونقبل الفرضية البديلة (H١) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

## جدول رقم (١٧)

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الاولى HO١١

الفرضية	قيمة "T"	درجات الحرية	المعنوية	نتيجة الفرضية
لايلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)	٧٦.٥٥	١٤٦	٠.٠٠٠	رفض

### ٢) اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١٢

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (١٨) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (H١) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

## الجدول ( ١٨ )

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية HO ١٢

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٠٠	١٤٦	٦٨.٨٧	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراء التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

### ٣) اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO ١٣

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول ( ١٩ ) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى ان قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) قل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة :

( H١ ) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .



## الجدول ( ١٩ )

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة HO ١٣

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٣	١٤٦	٥٥.٤٤	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

### ٤) اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO ١٤

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية.

وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول ( ٢٠ ) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام باجراءات التدقيق للحصول على ادلة الاثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما ان قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) ونقبل الفرضية البديلة (H١) :

يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

### الجدول ( ٢٠ )

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الرابعة ؛ HO١

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٢	١٤٦	٥٦.١١٧	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي (٥٠٠) .

#### ٥) اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول ( ٢١ ) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى ان قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما ان قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة :  
 (H١) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

### الجدول رقم (٢١)

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الخامسة HO١٥

الفرضية	نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٠٠	١٤٦	٦١.٢٤٥	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .	

#### ٦) اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١٦

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية السادسة للفرضية الرئيسة الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الاحتماب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٢) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية

بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الإحتساب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)، ولقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (H١) : يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الإحتساب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠).

### الجدول رقم (٢٢)

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية السادسة HO١٦

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٠٠	١٤٦	٦٩.٤٥٧	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الإحتساب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠).

#### ٧- اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١٧

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية السابعة للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه

الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٣) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة :  
 (H١) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠).

### الجدول رقم (٢٣)

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية السابعة HO١٧

#### ٨- اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١٨

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٢	١٤٦	٥٨.٤٧٩	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الثامنة للفرضية الرئيسية الأولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إذ تم الإعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٤) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام

بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما ان قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (H١) :

يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

#### الجدول رقم (٢٤)

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثامنة HO١٨

نتيجة الفرضية	المنوية	درجات الحرية	قيمة T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠١	١٤٦	٥٨.٤٢٦	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

#### ٩- اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO١٩

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية التاسعة للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب

نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٥) يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) ونقبل الفرضية البديلة (H١) : يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

### الجدول رقم (٢٥)

#### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية التاسعة HO١٩

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٣	١٤٦	٤٨.٠٦٩	لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

-٢-

### ٣- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية $H_{O2}$

لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) . وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية خلال الفرضيات الفرعية التالية :

#### ١- اختبار فرضية الدراسة الفرعية $H_{O21}$

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الثانية للدراسة الحالية والتي تتضمن " لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات.

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٦) توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات.

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبما ان قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (H١) : توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات .



## الجدول رقم (٢٦)

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الاولى HO٢١

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٢	١٤٦	٥١.٢٥٤	لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الد رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات .

### ٢- اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO٢٢

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية للدراسة الحالية والتي تتضمن لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق.

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٧) توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق.

لقد تم استخدام اختبار T-test وتشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) ، وبما أن قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت قيمة (T المحسوبة) أكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) ونقبل الفرضية البديلة (H١) : توجد

معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق .

### الجدول رقم (٢٧)

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية HO٢٢

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠٠	١٤٦	٧١.٧٥٠	لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق

### ١٢ - اختبار فرضية الدراسة الفرعية HO٢٣

تختص هذه الفقرة باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية للدراسة الحالية والتي تتضمن لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات .

إذ تم الاعتماد على اختبار قيمة "T" لاختبار هذه الفرضية. وقد أظهرت النتائج التي يلخصها الجدول (٢٨) توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات . لقد تم استخدام اختبار-T test وتشير نتائج الجدول إلى ان قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) عند مستوى الدلالة (٠.٠٥)

وبما ان قاعدة القرار تنص على: قبول الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اقل من قيمة (T الجدولية) ، ورفض الفرضية العدمية (HO) اذا كانت قيمة (T المحسوبة) اكبر من قيمة (T الجدولية) ، وبذلك فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (H1) :

توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات .

### الجدول رقم (٢٨)

### نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة HO<sub>٢٣</sub>

نتيجة الفرضية	المعنوية	درجات الحرية	قيمة "T"	الفرضية
رفض	٠.٠٠١	١٤٦	٥١.٤٧٨	لا توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات .

## النتائج والتوصيات

### ٥-١١ أولاً : نتائج الدراسة

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) " ادلة الاثبات " ومعوقات تطبيقه في الجمهورية اليمنية ، وبالرجوع إلى تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يمكننا استنتاج أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة وهي :-

- ١- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الجرد الفعلي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٢- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الفحص المستندي حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٣- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب المصادقات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٤- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الاستفسارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٥- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٦- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب إعادة الاحتساب حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٧- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب الملاحظة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٨- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب التحقق من الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .
- ٩- يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات باتباع أسلوب نظام الشهادات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) .

- ١٠- توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالتشريعات .
- ١١- توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بالمستوى التكنولوجي لدى مكاتب التدقيق .
- ١٢- توجد معوقات تحول دون التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالقيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) ترتبط بتدني أتعاب مدققي الحسابات .

## ٥-١٢ ثانياً : توصيات الدراسة

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي :-

- ١- ضرورة وضع تشريعات تتناسب مع المعايير الدولية وتواكب آخر التطورات الطارئة على تلك المعايير .
- ٢- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال اللقاءات الدورية وإصدار الإرشادات والمجلات لتنمية الوعي المهني لأعضاء الجمعية ، وتعميم المنشورات والتعليمات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة بين أوساطهم .
- ٣- ضرورة الإهتمام بعقد دورات لمدققي الحسابات تتعلق بالبرامج المحاسبية وطرق استخدامها ومتابعة التطورات على هذه البرامج .
- ٤- ضرورة وضع تشريع يحدد الحد الأدنى لأتعاب مدققي الحسابات .

## المراجع :

### اولاً : المراجع العربية :

- ١ - ابو عاقوله ، جمال (٢٠٠٨) ، اثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الاردن ، رسالة ماجستير ، جامعة ال البيت ، المفرق ، الاردن .
- ٢ - ارينز ، الفين ولوبك ، جيمس (٢٠٠٢) ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الديسبي ، الرياض : دار المريخ للنشر .
- ٣ - اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ واخلاقيات المهنة (٢٠٠٦) ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، كلية طلال ابو غزالة للاعمال ، عمان .
- ٤ - البدور ، جمال (٢٠٠٨) ، العوامل المؤثرة على اتعاب مدقق الحسابات الخارجي في المملكة الاردنية الهاشمية ، المجلة العربية للمحاسبة ، ١١ (١) .
- ٥ - التميمي ، محفوظ وزيدان ، محمد (٢٠٠٤) ، النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، ورقة بحثية مقدمة الى مؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية واقع وتحديات ، جامعة مؤته ، الاردن .
- ٦ - جربوع ، يوسف (٢٠٠٠) ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (ط١) ، عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع .
- ٧ - الجوهر ، كريمه والعقده ، صالح و ابو سردانة ، جمال (٢٠١٠) ، اثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الاردنية ، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية ، ١٠ (٢) .
- ٨ - جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن) (٢٠١١) ، (ط١) ، عمان : صادر عن مجموعة طلال ابو غزالة .
- ٩ - جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين (٢٠١٣) ، دليل المحاسبين القانونيين ، صنعاء ، ص٤٦ .
- ١٠ - جهماني ، عمر وباجليده ، غسان (٢٠٠٨) ، قياس وتفسير انماط ممارسات اجراءات المراجعة

- ١١ التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، المجلة العربية للمحاسبة ، ١١ (١) ، ٤٤ - ٩٠ .
- ١٢ - حماد ، طارق (٢٠٠٤) ، موسوعة معايير المراجعة ، (ط١) ، القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
- ١٣ - حماد ، طارق (٢٠٠٤) ، موسوعة معايير المراجعة ، (ط٢) ، القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
- ١٤ - حمدون ، طلال و حمدان ، علام (٢٠٠٨) ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين واثار ذلك في الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم الراي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية ، ١٦ (١) ، ٩١٣ - ٩٥٨ .
- ١٥ - خلف ، اسامه (٢٠٠٨) ، اثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الاردنية على اتعاب مدققي الحسابات ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المفرق ، الاردن .
- ١٦ - دحدوح ، حسين والقاضي ، حسين (٢٠١٢) ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية ، الجزء الاول ، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع .
- ١٧ - الدلاهمه ، سليمان (٢٠٠٦) ، المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية ، المجلة العربية للمحاسبة ، ٩ (١) ، ١ - ٢٦ .
- ١٨ - الذنبيات ، علي (٢٠٠٦) ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والائظة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق ، (ط١) ، عمان : المؤلف .
- ١٩ - سواد ، زاهرة (٢٠٠٩) ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، (ط١) ، عمان : دار الراية للنشر والتوزيع
- ٢٠ - الضلعي ، وهيب (٢٠٠٤) ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن ، رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، اربد ، الاردن .

- ٢١ - عربيات ، عز الدين (٢٠٠٥)، **مدى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) في الاردن** ، رسالة ماجستير ،جامعة ال البيت ، المفرق ، الاردن .
- ٢٢ - غرايبه ، عدنان (٢٠٠٣) ، **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) "الاجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الاردن** ، رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، اربد ، الاردن .
- ٢٣ - علاونة ، أنس (٢٠١٢) ، **العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)** ، رسالة ماجستير ،جامعة آل البيت ، المفرق ، الأردن .
- ٢٤ - غالب ، لؤي (٢٠٠٩) ، **مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠)** ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، الأردن .
- ٢٥ - القاضي ،حسين و الدحدوح ، حسين (٢٠٠٠) ، **تدقيق الحسابات الاجراءات** ، (ط١) ، عمان : الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع .
- ٢٦ - كايد ، سعود (٢٠١٠) ، **تدقيق الحسابات** ، (ط١) عمان : دار التقدم العلمي .
- ٢٧ - الكبيسي ، عبدالستار (٢٠٠٨) ، ، **تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة بالاردن** ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، (٢) ، ٨ .
- ٢٨ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (١٩٩٨) ، **المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين** ، عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
- ٢٩ - مطارنه ، غسان (٢٠٠٩) ، **تدقيق الحسابات المعاصر** ، (ط٢) ، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
- ٣٠ - المعايطه ، محمد (٢٠١١) ، **تقييم جودة تدقيق الحسابات من خلال العوامل المؤثرة عليها** ، رسالة ماجستير ، جامعة العلوم التطبيقية ، عمان ، الاردن .
- ٣١ - نيروخ ، نضال (٢٠٠٠) ، ، **مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين** ، الصعوبات وافاق التطوير ، رسالة ماجستير ، جامعة القدس ، فلسطين .



٣٢ - وزارة الشؤون القانونية (١٩٩٩) ، قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩ م ،  
الجريدة الرسمية (٨) ، صنعاء ، الجمهورية اليمنية ، ص ٣٥ .

٣٣ - الوقاد ، سامي و وديان ، لؤي (٢٠١٠) ، تدقيق الحسابات (١) ، (ط١) ، عمان : مكتبة المجتمع  
العربي للنشر والتوزيع ، عمان .

## ثانياً : المراجع الأجنبية :

- ١- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., (٢٠١٢), **Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach**, ١٤th edition, Pearson Education, p. ١٧٩ .
- ٢- George, B.B. and Richard, H. (٢٠١٢), **The Effect of the Social Mismatch between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence**. The Accounting Review In-Press.
- ٤- IFAC, **International Standard on Auditing ٥٠٠. Audit Evidence**, New York, ٢٠٠٩, p. ٤
- ٥- Ramone & Radulflorea (٢٠١١) , **Audit techniques and audit evidence** , Economy\_ Transdisciplinarity Cognition\_ , Vol. XIV, pp.٣٥٠-٣٥٨ .p٢ .
- ٦- Shakir, Munir. Nour, Abdul Naser(٢٠٠٣). **The Influence of Prsonal Experience on the Problems Facing Public Auditors (P.As.) in Jordan**.Dirasat, Administrative Sciences, Vol.( ٣١),No.( ١), ٢٠٠٤, pp( ١٨٩-٢٠٨)
- ٧- Tiittanen ,(٢٠٠١) **The Role of User Support Services in Modern Auditing** ) , online , Available : [http:// hsb . Baylor . edu / ramsower / ais . ac . ٩٧ papers .tiittan .htm .](http://hsb.Baylor.edu/ramsower/ais.ac.٩٧papers.tiittan.htm)
- ٨- Timothy G. K. , Brian W. M, and Dwight S. J. ( ٢٠٠٥), **The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence**. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November ٢٠٠٥, Vol. ٢٤, No. ٢, pp. ٤٩-٦٧.
- ٩- Uma sekaran (٢٠١٠) , **Research methods for business : A skill Building Approach** , ٧ th Edition , John Wiley and Sons , New York , p٢٩٤.
- ١٠- <http://www.ifac.org/about-IFAC>

الملاحق :  
ملحق رقم (١)

اسماء محكمي الاستبانة

الرقم	اسم المحكم	البيان
١	أ. د. احمد محمد العمري	استاذ / جامعة اليرموك
٢	أ. د. وليد زكريا صيام	استاذ / الجامعة الهاشمية
٣	أ. د. تركي الحمود	استاذ / جامعة الاميرة سمية للتكنولوجيا
٤	أ. د. ميشيل سويدان	استاذ / جامعة اليرموك
٥	أ. د. محمد الرحاحله	استاذ / جامعة آل البيت
٦	أ. د. عبدالله حزام	استاذ / جامعة عدن
٧	د. غسان مطارنة	استاذ مشارك / جامعة آل البيت
٨	د. جمال الشرايري	استاذ مشارك / جامعة آل البيت
٩	د. عبدالرحمن الدلابيح	استاذ مساعد / جامعة آل البيت
١٠	د. عودة بني احمد	استاذ مساعد / جامعة آل البيت
١١	د. سيف الشبيبيل	استاذ مساعد / جامعة آل البيت
١٢	د. نوافان العليمات	استاذ مساعد / جامعة آل البيت

## ملحق رقم (٢)

### الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

عزيزي المستقضي /

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول "مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات في الجمهورية اليمنية " ، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة - جامعة آل البيت - المملكة الاردنية الهاشمية ، وعليه نتوجه اليكم ونضع هذه الاستبانة بين أيديكم أملين الاجابة على الاسئلة الواردة فيها بكل موضوعية واهتمام وذلك بوضع اشارة (√) امام الاجابة المناسبة ، لما نراه في اجابتم من أهمية وقيمة علمية كبيرة لذلك وقع اختيارنا عليكم ، حيث من المتوقع أن تكون نتائج هذه الدراسة ذات فائدة للعديد من الجهات ذات العلاقة ومن أهمها مدقق الحسابات نفسه ، لذا نرجو منكم الاجابة على هذه الاستبانة علماً بأن الاجابات التي سنحصل عليها ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم الا لغايات البحث العلمي .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،،

الباحث

منير محسن حبتور

المشرف

د/ جمال الشرايري

الجزء الأول : معلومات شخصية:

يرجى التكرم بالاجابة على الاسئلة التالية وذلك باختيار اجابة واحدة فقط في المربع المناسب :

١- المؤهل العلمي :

بكالوريوس  دبلوم عالي  ماجستير كتوراة

٢- سنوات الخبرة

اقل من ٥ سنوات  من ٥ - اقل من ١٠ سنوات  ١٠ - اقل من ١٥ سنة

من ١٥ - اقل من ٢٠ سنة  من ٢٠ - اقل من ٢٥ سنة  ٢٥ سنة فاكثر

٣- المسمى الوظيفي : ( يمكن اختيار اكثر من اجابة )

صاحب مكتب التدقيق  شريك  مدير مكتب تدقيق

مدقق رئيسي  مدقق  ساعد مدقق

٤ - شهادات الممارسة المهنية : ( يمكن اختيار اكثر من إجابة )

محاسب قانوني يمني  محاسب قانوني امريكي CPA  محاسب قانوني عربي ACPA

محاسب قانوني بريطاني CA  اخرى يرجى ذكرها

الجزء الثاني : يتعلق هذا الجزء من الاستبانة بالإجراءات التي يتم تطبيقها في الواقع من قبل مدققي الحسابات اثناء قيامهم بالحصول على أدلة الإثبات ، لذا نرجو وضع اشارة (√) في المكان المناسب الذي يمثل واقع التطبيق :

ماهي درجة موافقتكم على كل من العبارات التالية :

## المجال الاول / أسلوب الجرد الفعلي

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
١	يحضر مدقق الحسابات الجرد الفعلي بنفسه أو بحضور احد مساعديه					
٢	لدى مدقق الحسابات القدرة على تمييز والتحقق من البنود التي يقوم بجردها ومعرفة مكوناتها وخصائصها					
٣	يستعين مدقق الحسابات بالخبراء الفنيين للقيام بعملية الجرد الفعلي للمواد التي لا تكون لديه الخبرة في مكوناتها					
٤	يقوم مدقق الحسابات بجرد الأصول المتماثلة في وقت واحد حتى لا يتم إحلال بعضها مكان البعض الاخر					
٥	يتحقق مدقق الحسابات من مطابقة ارصدة الحسابات مع قوائم الجرد وسجلات المخازن					

## المجال الثاني / أسلوب الفحص المستندي

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٦	يتم التحقق من أن المستندات المقدمة مستوفية للشروط الشكلية والقانونية والتأكد من خلوها من الكشط أو التعديل أو الحذف					

					يتم التحقق من أن المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة	٧
					يتم التحقق من اصدار المستند من قبل الجهة صاحبة الحق في الاصدار	٨
					يتم التحقق من اعتماد المستند من قبل الاشخاص المخولين بالتوقيع	٩
					يتم التحقق من أن المستند يخص الفترة الزمنية محل التدقيق	١٠

### المجال الثالث / أسلوب المصادقات

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
١١	يحصل مدقق الحسابات على المصادقات عن طريق الاستجابة المكتوبة وليس الشفوية					
١٢	يتم التحقق من صحة البيانات الواردة في المصادقات بعد قيام موظفي المنشأة باعداد خطابات المصادقات					

					يضع مدقق الحسابات طلبات المصادقات في مظاريف ويتولى ارسالها بنفسه بواسطة البريد	١٣
					يضع مدقق الحسابات عنوان مكتب التدقيق على المظروف الخاص بخطاب المصادقات	١٤
					يتم التحقق من أن الردود على المصادقات يتم ارسالها مباشرة على عنوان مكتب المدقق وعدم وقوعها في ايدي موظفي المنشأة محل التدقيق	١٥

#### المجال الرابع / أسلوب الاستفسارات

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
١٦	يتم الاستفسار من اشخاص مطلعين في المنشأة أو خارجها للحصول على معلومات مالية وغير مالية					
١٧	يتم الاستفسار عن عمر الديون التي لم تحصل حتى تاريخ اعداد الميزانية					



					يتم الاستفسار عن مدى انتظام العملاء في تسديد المستحقات عليهم	١٨
					يتم الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر	١٩
					يتم الاستفسار عن بعض العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر والعمليات المعلقة في اوائل السنة التالية	٢٠

#### المجال الخامس / أسلوب الإجراءات التحليلية

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٢١	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية للسنة الحالية مع المعلومات المقارنة للفترة السابقة					
٢٢	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية أو توقعات المدقق					
٢٣	يتم مقارنة معلومات المنشأة المالية مع المعلومات المماثلة للجهة القطاعية					
٢٤	يتم البحث في العلاقات القائمة بين بنود قائمة مالية معينة لفترة مالية معينة التحليل الرأسي )					
٢٥	يتم دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ككثف المرتبات مع عدد الموظفين					

المجال السادس / أسلوب إعادة الاحتساب

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٢٦	يتم إعادة الاحتساب للتحقق من الدقة الحسابية للمستندات والسجلات					
٢٧	يتم مراجعة الارصدة الافتتاحية ومطابقتها مع الارصدة السابقة					
٢٨	يتم مراجعة نقل الارصدة من صفحة إلى اخرى ومن دفتر الاستاذ الى ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات الحسابية والمجاميع					
٢٩	يتم مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن اسباب عدم توازنه					
٣٠	يتم مراجعة القوائم المالية وقوائم الجرد والكشوف حسابياً والتحقق من صحتها					

المجال السابع / أسلوب الملاحظة

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٣١	يتم الملاحظة والنظر إلى المعالجات والإجراءات التي يقوم بها الافراد داخل المنشأة					
٣٢	يتم ملاحظة اداء إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة					
٣٣	يتم ملاحظة اماكن الاحتفاظ بالسجلات					
٣٤	يتم زيارة مواقع الانتاج ليكون انطباعاً مفيداً عن التجهيزات الخاصة بالعميل					
٣٥	يتم ملاحظة تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما اذا كان الشخص المسؤول عن هذه المهام يودها كما يجب					

المجال الثامن / اسلوب نظام الرقابة الداخلية

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٣٦	يتم التأكد من وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المنشأة					
٣٧	يتم التحقق من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية المكتوب					
٣٨	يتم تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات استناداً إلى نظام الرقابة الداخلية					
٣٩	يتم زيادة إجراءات التدقيق واختبار الأدلة في حالة ضعف الرقابة الداخلية أكثر مما لو كانت الرقابة الداخلية سليمة					
٤٠	يتم التحقق من الفصل الملائم بين الواجبات داخل المنشأة					

المجال التاسع / أسلوب الشهادات

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٤١	يتم طلب شهادات أو أقرارات من ادارة المنشأة كدليل اثبات حول عنصر معين					
٤٢	يتم طلب شهادة الإدارة بصحة جرد المخزون وجرّد النقدية أو الاضافات والتحسينات على الأصول الثابتة والتي تمت خلال فترة الجرد					
٤٣	يتم الحصول على أدلة مؤيدة للشهادة التي تم الحصول عليها من قبل الإدارة					
٤٤	التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع أدلة الإثبات الأخرى					
٤٥	التحقق من مدى المام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة عنه					

الجزء الثالث : يتضمن هذا الجزء من الاستبانة بعض المعوقات التي تواجه مدققي الحسابات عند تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) وذلك عند قيامهم بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات

٨ ماهي درجة أهمية كل من المعوقات التالية في تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) :

اولاً / معوقات ترتبط بالتشريعات

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٤٦	عدم كفاية التشريعات الموضوعية لتنظيم مهنة مزاولة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية					
٤٧	لا يوجد ضمن القوانين أو التشريعات ما يلزم مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية رقم (٥٠٠)					
٤٨	صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المعنية بتدقيق الحسابات					
٤٩	لا توجد نصوص مترجمة للمعايير الدولية والتطورات التي تحدث عليها					
٥٠	لا توجد معايير محلية لتدقيق الحسابات تتلائم مع البيئة اليمنية					

ثانياً / معوقات ترتبط بالمستوى التكنولوجي

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٥١	لا يستخدم المدقق اجهزة الحاسوب وتجهيزاتها بشكل كبير ومتطور					
٥٢	لا يتم تحديث البرامج باستمرار لتواكب اخر التطورات المتعلقة بتدقيق تكنولوجيا المعلومات					

					لا يتوفر في مكتبنا خبراء متخصصين في مجال انظمة تكنولوجيا المعلومات	٥٣
					استخدام التكنولوجيا المتطورة لدى العميل يحد من امكانية تقييم نظام الرقابه الداخليه	٥٤
					يؤثر استخدام التكنولوجيا المتطورة لدى العميل سلباً على الإجراءات التي تقومون بها للتحقق والوصول على أدلة الإثبات	٥٥

### ثالثاً : معوقات ترتبط بتدني أتعاب التدقيق

م	العبارة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
٥٦	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات الى التقليل في الحصول على أدلة الإثبات					
٥٧	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات الى اختصار بعض إجراءات الحصول على أدلة الإثبات					
٥٨	يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات الى تدني الوقت المستخدم في التدقيق					

					يؤدي تدني أتعاب مدقق الحسابات الى التقليل من بذل العناية المهنية اللازمة	٥٩
					عدم وجود تشريع يحدد الحد الأدنى والمناسب لأتعاب مدقق الحسابات	٦٠



# **The Extent of Compliance of IAS NO. (٥٠٠) by Auditors in the Republic of Yemen**

**Prepared by**

Muneer Muhseen Habtoor

Supervisor

D . Jamal Adel Sharairi

## **Abstract**

The current study aimed at identifying the extent to which the auditors apply the Audit International Standard No. (٥٠٠) in the Republic of Yemen through verifying the extent to which the auditors in the Republic of Yemen carried out auditing process while complying to Audit International Standard (٥٠٠), as well as revealing if there are any obstacles relating to legislations or the technological level in the audit offices which , in turn, hinder auditing process. The current study also aims to determine if the low wages received by auditors may hinder the auditors' commitment in the Republic of Yemen from carrying auditing to acquire the "Audit evidence" relating to Audit International Standard ٥٠٠.

In order to achieve the objectives of the current study, the researcher developed a questionnaire to address the practical aspect of the study. The questionnaire was distributed on the study sample which was randomly selected, and which consisted of (١٥٥) accountants of the study population amounting (٢٥٢) who hold profession practice license "certified accountant ". Of these questionnaires (٨) were excluded due to invalidity while (١٤٧) were subject to analysis, with a percentage of (٩٤.٩%) of the study sample. One Sample T test was applied to examine the hypotheses of the study. The results of the current study revealed the following:

- ١- The auditors in the Republic of Yemen comply with the application of Audit International Standard (٥٠٠) "Audit Evidence", by the commitment to implement audit procedures to obtain evidence to include these measures: actual inventory, documentary control, approvals, inquiries,

- ٢- analytical procedures, re-calculation, observation, verification of internal control and certifications.
- ٣- There are obstacles that hinder the commitment of the auditors in the Republic of Yemen to carry out procedures to obtain audit evidence by the Audit International Standard (١٠٠) related to legislations, technological level at the offices of the audit and low audit wages.

By the results of the research, the researcher recommended a series of recommendations including:

١ - The need to develop legislation that commensurate with international standards and keep pace with the latest developments on those standards.

٢- Activating the role of the Certified Accountants Association in the development of the profession through periodic meetings and issuing instructions and journals for the development of professional awareness of the members of the Association, and to mainstream publications and professional instructions issued by the International Federation of Accountancy among the members of the Association.

