https://jsrhs.rcc.edu.ly/
ISSN: 3078-4611
Vol.3 No.1 (2026), 456- 470
Received:13/04/2026
Accepted:20/06/2026
Published:21/06/2026

مجلة البحوث المستدامة في العلوم الإنسانية

JSRHS

دور أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية المراجعة من وجهة نظر الأكاديميين

زبيده محمد عريف عائشة سالم بوشديق سناء عبد العزيز عبد السلام

قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار

https://orcid.org/0009-0004-5403-0114
https://orcid.org/0009-0002-7490-8065
https://orcid.org/0009-0008-5842-2368

Sana.abduljawad@omu.edu.ly Atsha.Salam@omu.edu.ly Zubida.mohmed@omu.edu.ly

الملخص:

تعد عملية الإثبات الركيزة الأساسية التي يستند عليها المراجع الخارجي لإبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية تكمن المشكلة في ضرورة بذل مجهود كاف لجمع أدلة تتسم بالكفاية والملائمة (كما ونوعًا) لتعزيز جودة المراجع في ظل الإخفاقات المهنية المعاصرة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وخصائص أدلة الإثبات وتوضيح دورها في اكتشاف الأخطاء والغش مع بيان أثر الخصائص الكميَّة والنوعية لهذه الأدلة في تدعيم جودة المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمَّ توزيع استبيان على جامعة عمر المختار، ومحمد بن علي السنوسي، ومراجعين من ديوان المحاسبة بمنطقة الجبل الأخضر، حيث أوصت الدراسة على ضرورة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية قبل تحديد حجم ونوع الأدلة، وتبني نماذج رياضية وإحصائية متطورة، وبوابات إلكترونية مستقلة لجمع المصادقات لضمان عدم التلاعب، وأيضًا تكثيف الدورات التدريبيَّة حول كيفية التعامل مع التقديرات المحاسبية المعقدة.

الكلمات المفتاحية: أدلة الإثبات – جودة عملية المراجعة – رأي فني محايد – القوائم المالية – المراجع الخارجي.

Abstract:

The process of obtaining audit evidence represents the fundamental pillar upon which the external auditor relies to express a neutral professional opinion on the truth and fairness of financial statements. The research problem lies in the necessity of exerting sufficient effort to gather evidence that is both sufficient and appropriate (quantitatively and qualitatively) to enhance audit quality, especially in light of contemporary professional failures.

This study aimed to identify the nature and characteristics of audit evidence, clarify its role in detecting errors and fraud, and demonstrate the impact of the quantitative and qualitative characteristics of this evidence on strengthening audit quality.

The study adopted a descriptive-analytical approach. A questionnaire was distributed to Omar Al-Mukhtar University, Mohamed bin Ali Al-Sanusi University, and auditors from the Audit Bureau in the Al-Jabal Al-Akhdar region.

The study recommended the necessity of evaluating internal control systems before determining the size and type of evidence. Furthermore, it emphasized the adoption of advanced mathematical and statistical models, and independent electronic portals for collecting confirmations to prevent manipulation. Finally, it recommended intensifying training courses on how to deal with complex accounting estimate

Keywords: Audit Evidence - Audit Quality- Neutral Professional Opinion- Financial Statements- External Auditor.

1. مقدمة:

لقد شهد مجال مراجعة الحسابات في الآونة الأخيرة إخفاقات بارزة ممَّا أحدث ضجة كبيرة في عالم المراجعة، حيث تسبب ذلك في فقدان ثقة المنتفعين في أسواق رأس المال وحدوث موجات صادمة في جميع أنحاء العالم، ممَّا أدى إلى ضرورة تسليط الضوء من قبل الهيئات والمنظمات المهنيَّة على الأهميَّة القصوى لمهنة المراجعة، ووضع معايير تتعلق بعمليَّة المراجعة، وكذلك الاهتمام بالشخص القائم بالمراجعة لكونه الخبير والمسؤول الأول لأي عملية، وذلك من خلال بذله جهد كافٍ وأداء مهامه بصورة صحيحة للوصول إلى أعلى مستوى للتأكيدات (لباز، لوشن، 2023). وتعد عملية الإثبات الخطوة الأساسيَّة لعملية المراجعة في مختلف مراحلها، فهي الأساس الذي يستند عليه المراجع الخارجي لإعطاء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبيَّة الواردة في القوائم الماليَّة للمؤسسة محل المراجعة، ويكون ذلك بالالتزام بمعايير أدلة الإثبات والتي تعدُّ من الأساسيات التي توجه المراجع الخارجي للحصول على أدلة كافية وملائمة وتكون ذات دقة وجودة عالية (بالجوطي وآخرون، 2023).

2. مشكلة الدراسة:

عند قيام المراجع بجمع أدلة الإثبات بطرق متعددة منها المراجعة التحليليَّة، وأسلوب العينات، يحرص أن تكون الأدلة كافية وملائمة كي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول وضعيَّة البيانات المالية للمؤسسة محل المراجعة، حيث إنَّ وظيفة المراجع هي إبداء الرأي الفني المحايد عن رأيه في مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، كما أنَّ هذا الرأي الذي يبديه المراجع في القوائم الماليَّة لابد أن يكون مبنيًّا على أساس سليم (عياشي، شاهد، 2017)، ولذلك توجب عليه بذل المجهود الكافي لجمع أدلة أثبات كافية من حيث الكم والنوع، وذلك بطرق متعددة نذكر منها (الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات) حتى تكون أساسا معقولا لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص لكي تدعم رأي المراجع الذي توصل إليه، وكذلك تدعم وتحسن من جودة عملية المراجعة (الجمهودي، 2018).

ومن هنا يمكن بلورة مشكلة الدراسة في السؤال الآتي: هل يوجد دور لكمية ونوعية أدلة الإثبات على تدعيم جودة عملية المراجعة؟

3. أهداف الدراسة:

- التعرف على أدلة الإثبات من خلال ماهيتها وخصائصها وكيفية الحصول عليها.
- بيان مدى أهمية نوع وكمية أدلة الإثبات في عملية المراجعة.
- توضيح دور عملية المراجعة بأنها عملية إثبات للوقائع، أكثر من كونها فحص وانتقاد للبيانات الماليَّة.

4. فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة سيتم اختبار الفرضيات الآتية:

- يوجد دور لنوعية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها علي جودة المراجعة.
- يوجد دور لكمية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها على جودة المراجعة.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تساهم في تسليط الضوء على أدلة الإثبات وعلاقتها بتدعيم جودة المراجعة لما لها من أهمية في اكتشاف الأخطاء والغش، وإبراز دورها الجوهري كركيزة أساسية لرفع كفاءة وتطوير جودة عملية المراجعة، وهو ما ينعكس ايجابيا على تعزيز موثوقية التقارير الصادرة لأجهزة الدولة الرقابية ومختلف الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة.

6. الدراسات سابقة:

دراسة الراعي (2025) بعنوان: تأثير البيانات الضخمة على جودة عملية المراجعة الخارجية. هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير تحليل البيانات الضخمة على جودة عملية المراجعة الخارجية في البيئة المصرية، كما هدفت إلى التعرف على التأصيل العلمي لمفهوم تحليل البيانات الضخمة، والمزايا التي حققتها في شتي نواحي الحياة في الدول المتقدمة، كما ركزت علي إجراءات ومجالات تطبيقها في مهنة المراجعة وما أضافته من دقة وشموليَّة، وسرعة في الإجراءات، وتسهيل عملية اكتشاف التحريفات، وجمع أكبر عدد من أدلة الإثبات في أقل وقت، وتمثلت عينة الدراسة في الشركات التي توجهت نحو تطبيق التقنيات الرقمية الحديثة والتي يمكن حصرها في 83 شركة خلال الفترة الزمنية من 2017 /2023، حيث اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفروض، والوصول إلي الأهداف. وتوصلت الدراسة إلى أنَّ زيادة مستوى تطبيق البيانات الضخمة والتوجه نحو تبنّي التقنيات الرقمية في الأعمال يساعد على تضييق فجوة الخيارات المحاسبيَّة، مما يترتب علية زيادة في جودة عملية المراجعة، وقد أوصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمُّها ضرورة تحول الشركات المصرية إلى الاستثمار التكنولوجي في البيانات الضخمة، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة.

دراسة الأباصيري (2024) بعنوان: أثر تحليلات البيانات الضخمة على خصائص أدلة إثبات المراجعة. هدف البحث إلى دراسة واختبار أثر تحليلات البيانات الضخمة علي خصائص أدلة إثبات المراجعة في بيئة الممارسات المصرية، وكذلك بيان أثر خبرة مراقب الحسابات بتكنولوجيا المعلومات على هذه العلاقة، واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة تجريبيَّة، ويتكون مجتمع الدراسة لأغراض التحليل الأساسي من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد تم اختيار عينة تحكيميَّة من ذلك المجتمع، وتوصلت الدراسة إلى أن تحليلات البيانات الضخمة لها دور إيجابي على خصائص أدلة الإثبات، كما توصلت الدراسة إلى أنَّ خبرة مراجع الحسابات بتكنولوجيا المعلومات تؤثر إيجابيا على خصائص أدلة الإثبات عند معالجته كمتغير رقابي .

دراسة عبد النبي (2024) بعنوان: دور جودة عملية المراجعة في تحسين موثوقية التقارير المالية. تهدف هذه الدراسة إلى تحليل تأثير جودة عملية المراجعة على موثوقية التقارير المالية في الشركات الغير مالية المقيدة في البورصة، كما هدفت إلى فهم كيفية تأثير العوامل المتعلقة بجودة عملية المراجعة على المعلومات المالية التي تقدمها الشركات لأصحاب المصلحة، حيث تم جمع بيانات البحث من عينة تتألف من 66 شركة غير مالية مقيدة بالبورصة، واعتمد البحث على منهجيَّة تحليل الانحدار لتحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة وموثوقية التقارير الماليَّة، كما تم استخدام قوائم التدفقات النقدية وتقارير لجان المراجعة كمصادر أوليَّة للبيانات. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابيَّة بين جودة عملية المراجعة وموثوقية البيانات المالية للشركات غير المالية، وتبين أن تحسين جودة عملية المراجعة يمكن أن تعزز الشفافية ويُحسن الإفصاح المالي، ومن ثمَّ زيادة الثقة في المعلومات المالية المقدمة، وأوصت الدراسة إلى توسيع البحوث المستقبلية لتشمل دراسات مقارنة بين القطاعات المالية وغير الماليَّة؛ لفهم تأثيرات جودة عملية المراجعة على موثوقية التقارير المالية.

دراسة الشريف (2024) بعنوان: تأثير التغيير في أدلة الإثبات الإلكترونيَّة على مستوى الثقة على أداء المراجع الخارجي. هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير التغير في أدلة الإثبات الإلكترونية على مستوى الثقة في أداء المراجع الخارجي بكلٍّ من جمهورية مصر العربية، والمملكة السعودية العربيَّة، وقام الباحث باستقصاء عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والسعوديَّة. واعتمد على الأساليب الإحصائية في اختبار مدى إمكانيَّة الاعتماد على ما حصل عليه من نتائج. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك رأي محايد حول قدرة التغيير في التقنيات الحديثة (سلسلة الكتل– البيانات الضخمة – لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة)، على التأثير في طبيعة خصائص أدلة الإثبات الإلكترونية في كلا البلدين، وكذلك التأثير على مستوى الثقة في أداء المراجع الخارجي،

وأوصت الدراسة على ضرورة تخلي المراجعين الخارجيين في كلا البلدين على الأساليب التقليدية، ومواكبة التطور التقني المستمر، والتأكيد على أهمية تطوير التعليم الجامعي والتدريب المهني المستمر.

دراسة بالجوطي وآخرون (2023) بعنوان: أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة عملية التدقيق. هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية أدلة الإثبات في الحكم على جودة التدقيق في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تمَّ أخذ عينة من المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة وبعض المحللين ذوي العلاقة بنشاط التدقيق الخارجي بالمؤسسات الخارجيَّة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين دور أدلة الإثبات في عمليَّة التدقيق، وتحسين الجودة في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصيَّة الخاصة؛ كالسنِّ الوظيفيَّة والخبرة المهنية، كما توصلت الدراسة إلي تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر. واعتمدت الدراسة في تحليل نتائج الدراسة التطبيقيَّة على الاستبيان الذي وزع على أفراد عينة الدراسة، حيث أوصت الدراسة بضرورة اتباع خطة محكمة من طرف المدققين للوصول إلى أدلة إثبات كافية كما ونوعا للحكم على جودة عمليَّة التدقيق.

دراسة الباز ولوشنن (2023) بعنوان: الدرجة الإقناعية المعتمدة لدى المدقق على حجية ملائمة وكفاية أدلة الإثبات في المراجعة وفقا لمتطلبات التوافق على البيئة الجزائريَّة. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى القدرة الإقناعيَّة للمراجع في الاعتماد على حجيَّة أدلة الإثبات الملائمة والكافية في المراجعة لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم الماليَّة، حيث قام الباحثان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على الاستبانة لجمع بيانات الدراسة على أصحاب الاختصاص والعاملين في مجال المراجعة، وبلغ عددها 30 استبانةً، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنَّ هناك ضعف من قبل المراجعين العاملين في البيئة الجزائريَّة لإجراء تطبيق بعض الوسائل الفنية، والاكتفاء بالبعض الآخر في جمع أدلة الإثبات، ورغم توفر هذه الأدلة على مجموعٍ من الأساليب والطرق لتجميع أشكال متنوعة إلا أن هذه الأساليب تختلف في نقاط قوتها وضعفها، لذلك يسعي الباحثان لتوضيح دور خبرة ومعرفة المراجع، وقدرته في التعامل معَ الأشكال النوعيَّة والكمية للأدلة. واستخدام حكمه في قياسها لتحديد الدرجة الإقناعيَّة في الاختيار بين الأدلة الملائمة والكافية، وأكثرها حجيَّة؛ كونها لها دور مهم في التأثير على جودة تقييم المراجعة.

دراسة بوترعة (2021) بعنوان: أثر كفاية أدلة الإثبات وملاءمة أدلة الإثبات في تحسين جودة تقرير مراجع الحسابات. هدفت الدراسة إلى البحث في العلاقة بين الخصائص النوعية والكمية للأدلة ومدى دقة التقرير الختامي، حيث قام الباحث باستخدام المنهج الاستنباطي، من خلال مراجعة الأدبيَّات السابقة والمعايير الدولية للمراجعة خاصة معيار ISA 500 الخاص بأدلة الإثبات لتأصيل مفاهيم كفاية وملائمة الأدلة وجودة التقارير. كما قام الباحث بتوزيع استمارة استبيان كأداة رئيسَةٍ لجمع البيانات. وقد تمَّ استهداف المهنيين في قطاع المحاسبة والمراجعة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنَّه كلما زاد التزام المراجع بمعايير المراجعة الدولية خاصة معيار 500 في جمع الأدلة قلَّت مخاطر المراجعة، وزادت ثقة مستخدمي القوائم المالية، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تركيز المراجع على ملائمة الدليل قبل كميته، مع التأكيد على أنَّ الأدلة المستمدة من مصادر خارجية أكثر موثوقية، كما حث على ممارسي المهنة الالتزام الصارم بالمعايير المهنية التي تحدد كيفية الحصول على قرائن قوية تدعم الرأي الفني الوارد في التقارير.

دراسة عبدا لله (2019) بعنوان: دور أدلة الإثبات الإلكترونية في تدعيم جودة المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية. هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على التحول الإلكتروني وأثره على طبيعة أدلة الإثبات من ناحية تدعيم جودة المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي، حيث تم توزيع استبانة على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة وديوان المحاسبة؛ لجمع آرائهم حول فعالية الأدلة الرقميَّة على مراجعي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن أدلة الإثبات الإلكترونية تتطلب مهارات تقنية عالية من المراجع، وأنَّ استخدام أساليب

المراجعة بمساعدة الحاسب يعزز من جودة الأدلة، ومن ثمَّ جودة عملية المراجعة، كما أوصت الدراسة إلى ضرورة تعديل معايير المراجعة المحليَّة؛ لتتماشي مع التطور التقني في أدلة الإثبات، وكذلك إلزام مراجعي الحسابات بالحصول على دورات تدريبيَّة في المراجعة الإلكترونيَّة وأمن المعلومات.

دراسة حسن (2019) بعنوان: أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات علي جودة عملية المراجعة. هدفت الدراسة إلى بيان أثر الخصائص النوعية لأدلة الإثبات في الحد من مخاطر المراجعة ورفع كفاءة التقرير النهائي، واعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحليل المعايير المهنية والدراسات السابقة وصياغة الفرضيات، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر طردي قوي ذو دلالة إحصائية لكفاية وملائمة أدلة الإثبات على جودة عملية المراجعة، وأوصت الدراسة على ضرورة قيام الهيئات المهنية بتشديد الرقابة على أداء المراجعين للتأكد من أنَّ أحكامهم بشأن أدلة الإثبات تتفق مع المعايير المهنية، كما أوصت على حث المراجعين إلى استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لزيادة قدرة المراجع على جمع أدلة أكثر كفاية ودقة في وقت أقل.

دراسة Nelson and Eldredge (2018) بعنوان: The Impact of Audit Evidence Sources on Auditor Professional Judgment. بحثت الدراسة استكشاف الكيفية التي يؤثر بها مصدر الدليل؛ سواء كان داخليا من العميل أو خارجيا من أطرافٍ مستقلةٍ على قوة قناعة المراجع، وأكدت أنَّ الأدلة المستمدة من أطراف مستقلة هي الركيزة الأساسية لضمان جودة المراجعة، واعتمدت الدراسة المنهج التجريبي من خلال إخضاع مجموعة من المراجعين لحالات عمليَّة، وتوصلت الدراسة إلى أنَّ الأدلة المستمدة من أطرافٍ ثالثة مستقلة مثل المصادقات البنكيَّة أو تأكيدات الموردين تعد الركيزة الأساسيَّة في تعزيز قناعة المراجع، وأوصت الدراسة بضرورة تركيز المراجعين على تنويع مصادر الأدلة مع إعطاء الأوليَّة القصوى للأدلة الخارجية المستقلة باعتبارها الضمانة الأساسيَّة لحيادية الحكم المهني وتدقيق البيانات المالية بفاعلية .

دراسة العتيبي (2018) بعنوان: أثر الشك المهني للمراجع على تقييم كفاية أدلة الإثبات. هدفت الدراسة إلى الجانب السلوكي للمراجع ومدى تأثيره على تقييم جودة أدلة الإثبات، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام الاستبانة كأداةٍ رئيسة لجمع البيانات من عينة من المراجعين الممارسين للمهنة، وتوصلت الدراسة إلى أنَّ المراجعين الذين يتمتعون بمستوىً عالٍ من الشك المهني هم أكثر قدرة على جمع أدلة أكثر إقناعًا وليس مجرد أدلة كافية، ممَّا يرفع من جودة عملية المراجعة بشكل عام، حيث أوصت الدراسة إلى ضرورة عقد دورات تدريبيَّة للمراجعين لتعزيز مفهوم الشك المهني وكيفيَّة تطبيقه عمليًّا .

دراسة Chisenses (2016) بعنوان: Understanding Audit Quality; in Sights form Audit Professionals Investors. تهدف هذه الدراسة إلى فهم كيفية تعريف وتقييم جودة المراجعة من وجهة نظر الفئات المهنيَّة المعنية مباشرة بالعمليَّة، والبحث عن العوامل التي يتحدد عليها بناء جودة عمليَّة المراجعين الخارجيين والمستثمرين، واعتمد الباحثون على إجراء مقابلات واستطلاعات آراء شركات المراجعة من المكاتب والمستثمرين المحترفين؛ لمقارنة وجهات نظرهم حول العوامل التي تحدد جودة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أنَّ العوامل التي تكفل جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، الخصائص الشخصية، جودة القوائم، أمَّا من وجهة نظر المستثمرين فإنَّ العوامل التي تكفل جودة عملية التدريب هي: تدريب المراجع، وأتعاب المراجعة، وتخطيط عمليَّة المراجعة وتقرير المراجع.

دراسة Jeroew Van (2016) بعنوان: Opportunities to Improve the Measurement of Audit Quality . هدفتِ الدراسة إلى البحث عن العوامل المؤثرة على جودة عمليَّة المراجعة، والبحث في أهم المسببات التي أدت إلى إخفاقات عملية المراجعة، كما هدفت إلى تحديد المسببات الجوهريَّة التي تؤدي إلى تدني مستوى الأداء المهني، واعتمدت الدراسة علي المنهج التحليلي الاستقرائي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة وتحليل الفجوات في مقاييس الجودة الحاليَّة، وقد توصلت الدراسة إلى أنَّ كمية أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة، حيث إنَّ القصور في جمع هذه الأدلة يرتبط طرديا بزيادة احتماليَّة فشل

المراجعة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير المؤشرات التي تركز على العملية نفسها، وليس فقط على النتائج النهائية أو حجم مكتب المراجعة.

مناقشة الدراسات السابقة:

تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في اهتمامها بدراسة أهمية وخصائص أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وكذلك بيان المفاهيم المتعددة المتعلقة بجودة عملية المراجعة التي لها دور أساسي في الحصول على معلومات مالية ومحاسبية دقيقة وسليمة متعلقة بالقوائم الماليَّة وإعداد تقاريرها، وتتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات في تبيان دور أدلة الإثبات (نوعًا وكمًّا) وما لها من تأثير إيجابي في تدعيم وتحسين جودة عملية المراجعة، وذلك في بيئة العمل الليبيَّة، وبالتحديد في منطقة الجبل الأخضر، والخاصة بالمهنيين والمحاسبيين والأكاديميين في كلية الاقتصاد والمحاسبة بجامعتي عمر المختار، والجامعة السنوسيَّة، وهو ما يضيف بعدًا تطبيقيًّا جديدا للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة المذكورة أعلاه.

7. أدلة الإثبات:

لقد عرف معيار الراجعة 500 أدلة الإثبات بأنها "البيانات والمعلومات التي يتحصل عليها المراجع مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات للتوصل إلى الاستنتاجات، وعملية الاحتساب التي يبني عليها حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية محل المراجعة تعطي صورة حقيقة وعادلة أم لا" (لباز ولوشن، 2023، ص 13)، وبينما أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين (ATCP) بأن أدلة الإثبات تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمراجع التي تعزز تلك البيانات المالية.

1.7 خصائص أدلة الإثبات:

1. أن تكون أدلة الإثبات كافية:

- عندما تكون أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع بالقدر الكافي والضروري لتدعيم رأيه عن القوائم المالية المنشورة، فإن خاصية الكفاية في هذه الأدلة يتم استيفائها، ونظرًا لأن عملية المراجعة غالبا ما تتم باستخدام عينات من بيانات البنود الظاهرة بالقوائم المالية، لذلك هناك اعتبارات يمكن أن تساعد المراجع في اتخاذ قرار إذا كانت أدلة الإثبات بالقدر الكافي أم لا (بالجوطي، وآخرون، 2023):
- طبيعة البند محل الفحص.
- الأهمية النسبية للأخطاء الممكن حدوثها في البند محل الفحص.
- درجة المخاطرة المحيطة بالبند محل الفحص.
- نوع الأدلة المتاحة للمراجع ومدى ملائمة استخدامها للبند محل الفحص.

2. تكلفة الحصول على الدليل ومدى تأثيره في تكوين رأي المراجع بما يتفق وقواعد المهنة أن تفي أدلة الإثبات بالغرض:

عندما تكون أدلة الإثبات صالحة وملائمة وموضوعية لفحص بند معين من بنود الحسابات فإنها تصبح وافية بالغرض، وتشير صلاحية دليل الإثبات إلى نوعية الدليل ومدى تأثيره من رأي المراجع واستنتاجه.

2.7 أنواع أدلة الإثبات وطرق الحصول عليها:

أنواع أدلة الإثبات وطرق الحصول عليها تتمثل في الآتي (الجمهوري، 2018؛ لباز والمبروك، 2023):

الفحص الفني: يقصد به الجرد الفعلي للأصول الملموسة عن طريق الجرد والمعاينة، ويتم ذلك من خلال العد والوزن والقياس.

العينات الإحصائيَّة: يستخدمها المراجعون في أداء كل من الاختبارات الأساسية، واختبارات الرقابة، حيث تستخدم لتقدير معادلات الخطأ، ومن ثم تساعدنا في تقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

المصادقات: هي عملية الحصول على تقييم أدلة إثبات المراجعة من خلال الاتصال مع طرف ثالث للحصول على معلومات بخصوص بند ما يؤثر على التأكيدات التي قامت الإدارة بعملها في القوائم المالية.

التوثيق: وهي قيام المراجع بفحص مستندات دفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة في القوائم المالية، ويوجد نوعان من المستندات مستندات داخلية ومستندات خارجية؛ المستندات الداخلية يتم إعدادها داخل المنظمة دون أن يخرج للطرف الخارجي، أما المستندات الخارجية فهي المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي في عمليَّات مالية ويكون في حوزة العميل.

الملاحظة: تستخدم لتقييم فعالية بعض الأنشطة، وذلك من خلال تفعيل حواسه مثل المشاهدة والسمع واللمس، أو متابعة بعض المهام بنفسه، ولا يمكن انحسار أهمية الملاحظة بالنسبة للمراجع في بعض الأحوال.

المقابلات والاستفسار عن العميل: من الوسائل التكميلية لاستكمال عملية الحصول على أدلة الإثبات، وبالرغم من لجوء المراجع لهذه الوسيلة أحيانا إلا أنه يمكن النظر للاستفسارات كدليل حاسم؛ لأنه لا يخلو من التحفيز، ومن ثم على المراجع ألا يقبل بالإجابات المعطاة بشكل نهائي، بل عليه أن يتأكد من صحتها بنفسه.

إجراءات الفحص التحليلي: حيث يستطيع المراجع من خلال استعانته بإجراءات المراجعة التحليلية أن تتوافر له الدراية الكافية من خلال السنوات السابقة لمراجعته للمنشأة مع التخطيط لعملية المراجعة الخاصة بهذا العام.

استمرارية المنشأة: حيث أصبح المراجع مسؤولا عن تقييم قدرة المنظمة على الاستمرارية، حيث إن الفحص يجري عادة بافتراض أن المنظمة مستمرة في المستقبل.

إقرارات الإدارة: على المراجع الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة.

8. جودة عملية المراجعة:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة المتعلقة بتصرفات وأحداث اقتصادية، وذلك لتحديد مدى تطابق وتوافق هذه التأكيدات والمعايير المعلنة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين" (Huangc and Sheng 2014, P323)، ويرى (بالجوطي وآخرون، 2023) أنها تتمثل بمدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وخاصة بالتقارير. وقد خلصت جمعية المحاسبيين في هونك كونغ إلى تأكيد الجودة هو عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة، والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (Krishan and Jagah, 2000).

ومن هذا المنطلق نجد أن موضوع جودة عملية المراجعة حظي باهتمام كبير وواسع من الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك أن جودة عملية المراجعة تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية، ورغم ذلك لم يتم تحديد مفهوم واضح لتعريف جودة عملية المراجعة، وذلك للأسباب الآتية (جبران، 2010):

طبيعة جودة عملية المراجعة وتعدد الأطراف المعنيين بها.

جودة عملية المراجعة يعد أمرا غير ملموسا.

الاختلاف الواضح في تقديم الخدمة من حين لآخر.

1.8 أهمية جودة المراجعة:

يعد موضوع الغش والاختلاس والتلاعب في التقارير المالية من أكثر الموضوعات شيوعا، وخاصة بعد انهيار العديد من الأسواق المالية، ومن أهمها شركتي (أنرون) و(وورلدكوم) الأمريكيتين، وأيضا قيام بعض الإدارات بالإجراءات الكفيلة لتعظيم الأرباح عن الحد المتوقع، مما

أدى إلى قيام هيئات محاسبة المراجعة والمحاسبة باتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من هذه التصرفات؛ لتقديم التقارير المالية الدقيقة والأكثر موضوعية للأطراف المعنية المستفيدة، وهي(مراجع الحسابات، إدارة الشركات ، الهيئات الرقابية، البنوك المصرفية)، ويتم ذلك عن طريق الأداء الجيد للمراجعة الجيدة الذي له تأثير مباشر على جودة العمليات المالية والمحاسبية (Bebbe and Paul, 2012)، ومن هنا يتضح لنا مدى أهمية جودة عملية المراجعة، والتي يمكن توضيحها في النقاط الآتية (قاسم، 2008):

- زيادة الأهمية في تقارير المراجع ومصداقية القوائم المالية.
- الإسهام في تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية.
- تدعيم حوكمة الشركات.

9. منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الاعتماد على البيانات الأولية لاختبار فرضيات الدراسة حيث تم توزيع استبانة بشكل يدوي على عينه الدراسة، وتم استخدام اختبار (T) للعينه الأحادية لتحقيق أهداف الدراسة مع مراعاة الاختبارات الأخرى مثل الصدق والثبات والارتباط الذاتي لضمان صحة النتائج.

1.9 مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين بأقسام المحاسبة في كليات الاقتصاد في جامعة عمر المختار، وجامعة محمد بن علي السنوسي بالجبل الأخضر خصوصا الأكاديميين الذين يمارسون مهنة المراجعة، وقد تم توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة بالكامل (مسح شامل) وتم تحليل عدد 43 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي.

2.9 ثبات أداة جمع البيانات وصدقها:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة المتخصصين، كما تم استخراج معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لبيان صدق وثبات الاستبانة، ويبين جدول (1) قيم كرونباخ ألفا لكل متغيرات الدراسة، حيث يتضح أن القيم مرتفعة ومناسبة لأغراض البحث.

جدول (1) ثبات أداة جمع البيانات

المتغيرات	اختصارات	معامل الثبات %	معامل الصدق %
نوعية أدلة الإثبات وجودة عملية المراجعة	AEQL	%84	%91.5
كمية أدلة الإثبات وجودة عملية المراجعة	AEQT	%83	%91.1

يتضح من الجدول (1) أن معامل الثبات الفا كرومباخ لقياس ثبات المحتوى والاتساق الداخلي بلغ على التوالي (84%، 83%) مما يدل على الثبات المتوقع لاتجاهات الإجابات لدى المستقصي منهم بالعينات محل الدراسة، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي على التوالي (91.5%، 91.1%). تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الاستبانة، كما تم استخدم مجموعة من الأساليب الإحصائية، وذلك كما يأتي:

10. أساليب الإحصاء الوصفي:

1.10 وصف خصائص عينة الدراسة:

تم السؤال المعلومات الشخصية للمشاركين وكانت المعلومات كما موضح بجدول رقم (2).

جدول (2) التوزيع التكراري لأفراد العينة

التأهيل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريوس	1	2.3
ماجستير	31	72.1
دكتوراه	11	25.6
المجموع	43	%100
عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
5-10	18	41.9
11-15	12	27.9
16-20	8	18.6
26 فأكثر	5	11.6
المجموع	43	%100

نلاحظ من الجدول (2) أن (48.8%) من أفراد العينة لديهم خبرة تصل إلى عشر سنوات، وأن مؤهلاتهم العلمية عالية؛ الدرجة الجامعية فما فوق بنسبة 100%، وهذا مؤشر جيد يدل على قدرة المشاركين على تفهم المتطلبات الحديثة لمهنة المراجعة.

2.10 الإحصاء الوصفي لعبارات محاور الدراسة:

من أجل استخلاص نتائج الدراسة، تم إخضاع المعلومات التي وفرتها الاستبانة للتحليل الإحصائي الوصفي، باستخدام كلا من المتوسط الحسابي كمقياس للوزن النسبي لبنود أسئلة الاستبانة والانحراف المعياري باعتباره مؤشرًا عن مدى الاتساق أو الاختلاف القائم بين الآراء حول تلك البنود، وتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لبيان الآراء الوصفية لعينة الدراسة، ويوضح جدول رقم (3) مقاييس ترتيبية لهذه الدرجات لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً يمكن الاستفادة منه في التحليل:

جدول (3) طول الخلية لمقياس الدراسة

العبارة	غير موافق بشدة	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة المقياس	1	2	3	4	5
طول الخلية	1.8-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.21
درجة الموافقة	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا

فيما يأتي نتائج التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

1.2.10 المتغيرات المستقلة:

1. نوعية أدلة الإثبات وجودة عملية المراجعة

جدول رقم (4) التحليل الإحصائي الوصفي لفقرات المحور الأول

	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الاستجابة
1	قيام المراجع بالمقارنة بين المعلومات المالية والمعلومات المشابهة للصناعة كنوع من أدلة الإثبات له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.28	.5490	85.6	3	مرتفعة جدا

	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الاستجابة
2	قيام المراجع بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل كنوع من أدلة الإثبات له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.02	.7400	%80.4	7	مرتفعة
3	قيام المراجع بإجراء المقارنة بين بنود الفترات المالية المختلفة والفترة المالية الواحدة له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.26	.5810	%85.2	4	مرتفعة جدا
4	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات للحصول على أدلة الإثبات له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.30	.6380	%86	2	مرتفعة جدا
5	استخدام المراجع أسلوب العينة الإحصائية لجمع أدلة الإثبات له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.14	.6010	%82.8	6	مرتفعة
6	يعد استخدام المصادقات من الأطراف التي تتعامل مع المنشاة التي تتعامل مع المنشاة محل المراجعة من أدلة الإثبات التي لها دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.21	.8040	%84.2	5	مرتفعة جدا
7	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تعني بالتقدير التقريبي المحاسبي لأحد البنود له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.26	.5390	%85.2	4	مرتفعة جدا
8	يعد القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية فحصا جيدا وسيلة مهمة من وسائل جمع أدلة الإثبات له دور إيجابي في تدعيم عملية المراجعة	4.40	.5830	%88	1	مرتفعة جدا
	جميع الفقرات	4.23	.4340	%84.6		

يتضح من الجدول (4) أن قيمة الوسط الحسابي لمعظم العبارات قد جاءت لتدل على موافقة أفراد العينة، كما أن الانحراف المعياري يتراوح ما بين (0.804)، (0.539)؛ أي– أقل من الواحد الصحيح لغالبية العبارات، وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض العبارات السابقة.

2.2.10 كمية أدلة الإثبات وجودة عملية المراجعة:

جدول رقم (5) التحليل الإحصائي الوصفي لفقرات المحور الثاني

	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الاستجابة
1	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات بنفسه له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.26	.7590	%85.2	1	مرتفعة جدا
2	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات بالاعتماد على باقي أعضاء فريق المراجعة له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.12	0.586	%82.4	3	مرتفعة
3	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات من خلال إرسال لمكاتب الإدارة له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	3.74	0.928	%74.8	8	مرتفعة
4	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الداخلية من داخل منشاة العميل له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.16	.7210	%83.2	2	مرتفعة
5	قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الخارجية من خارج المنشاة محل المراجعة له دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	3.98	.8860	%79.6	6	مرتفعة

	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الاستجابة
6	تعد المصادقات الخارجية بالنسبة للمراجع الخارجي أكثر أهمية وموضوعية لما لها من دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	4.00	.6900	80%	5	مرتفعة
7	تعد المصادقات الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي أكثر أهمية وموضوعية لما لها من دور إيجابي في تدعيم جودة عملية المراجعة	3.98	.8310	%79.6	6	مرتفعة
8	تعد الاستفسارات الخارجية أكثر موضوعية وأهمية بالنسبة للمراجع الخارجي وتؤثر بالتبعية على تدعيم جودة عملية المراجعة	3.86	.7740	%77.2	7	مرتفعة
9	يؤدي قيام المراجع الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات من خلال التعامل مباشرة مع الإدارة إلى تدعيم جودة عملية المراجعة	4.09	.8950	%81.8	4	مرتفعة
	جميع الفقرات	4.02	.5160	%80.4		

نلاحظ من الجدول رقم (5) نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقة أفراد العينة، ويتراوح الانحراف المعياري (0.928، 0.586) وهو أقل من الواحد الصحيح لمعظم العبارات، وهذا يدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة لمعظم العبارات، ممَّا يدل على عدم حياد أفراد العينة تجاه العبارات وموافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي، وبذلك يؤكد ذلك على إيجابية اتجاهات المستقصي منهم على هذه العبارات.

3.10 تحليل الارتباط Correlation:

تشير نتائج معاملات ارتباط بيرسون المبينة في الجدول **(6)** إلى أن معظم معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة جاءت أقل من (0.85)، وهو ما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي (Multicollinearity) بين متغيرات الدراسة.

جدول (6) معامل ارتباط بيرسون

AEQT	AEQL		
.710**	1	Pearson Correlation	AEQL
0.000		Sig. (2-tailed)	
1	.710**	Pearson Correlation	AEQT
	0.000	Sig. (2-tailed)	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من خلال الجدول رقم (6) يتضح أنَّ معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرين 0.710 وتشير هذه القيمة الي وجود علاقة طردية (موجبة قوية)، وأن قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي قيمه أقل بكثير من مستوى الدلالة المعتمد في العلوم الاجتماعية والإنسانية (a=0.05) وحتى عند مستوى (a=0.01) وتشير هذه النتيجة إلى وجود ترابط قوي وفعال بين المتغيرين مما يعني أن التغيرات في إحداهما تتبعها تغيرات في نفس الاتجاه في المتغير الآخر.

4.10 اختبار التوزيع الطبيعي:

يوضح الجدول رقم (7) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، حيث توضح اختبارات (Kolmogorov-Smirnova, Shapiro-Wilk)، وإذا كانت نتيجة اختبارات (Kolmogorov-Smirnova, Shapiro-Wilk) معنوية أي أقل من 5% دل ذلك على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، مما يحتاج ذلك إما إلى زيادة العينة، أو إجراء معالجات إضافيَّة لبيانات ومتغيرات الدراسة.

جدول (7) نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
AEQT	.135	43	.047	.967	43	.250
AEQLL	.086	43	.200*	.983	43	.756

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

4.10 اختبار فرضيات الدراسة:

استخدمت الدراسة الحالية أسلوب العينة الأحادية (One-Sample Test) لاختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي اختبار صحة الفرضيَّات:

1.4.10 اختبار الفرضيَّة الأولى:

نصت الفريضة الأولى على:

يوجد دور لنوعية أدلة الاثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها في تدعيم جودة عملية المراجعة.

والجدول رقم (8) يوضح نتيجة اختبار (t) العينة الأحادية للفرضية الفرعية الأولى.

جدول (8) اختبار T للعينة الأحادية

الفرضية	قيمة T المحسوبة	P-value	القرار
يوجد دور لنوعية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها في تدعيم جودة عملية المراجعة	6.442	0.000	قبول الفرضية

تظهر نتائج التحليل بالجدول رقم 8 أن قيمة (t) المحسوبة بلغت 6.442) بمستوى دلالة إحصائية (p-value) قدره (0.000) وبما أنَّ هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسات الأكاديمية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعكس موافقة أفراد العينة على محتوى الفرضية، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه (يوجد دور لنوعية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها في تدعيم جودة عمليَّة المراجعة)، مما يؤكد إدراك الباحثين للدور الجوهري الذي تلعبه جودة الأدلة في رفع كفاءة وموثوقية التقرير النهائي للمراجعة، وهذه النتيجة تتفق مع (بوترعه، 2021) التي أكدت أن الالتزام بمعايير جمع الأدلة يزيد من ثقة المستخدمين، ودراسة (بالجوطي وآخرون، 2023) التي أثبتت وجود علاقة بين أدلة الإثبات وتحسين الجودة. وأيضا دراسة (الأباصيري، 2024) التي تعزز هذه الفرضية ببيان أنَّ تحليلات البيانات الضخمة لها دور إيجابي على خصائص نوعية أدلة الإثبات.

2.4.10 اختبار الفرضيَّة الثانية:

نصت الفرضية الثانية على:

يوجد دور لكمية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها على جودة عملية المراجعة

والجدول رقم (9) يوضح نتائج اختبار (t) للعينة الأحادية للفرضية الثانية.

جدول (9) اختبار T للعينة الأحادية

الفرضية	قيمة T المحسوبة	P-value	القرار

يوجد دور لكمية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها على جودة عملية المراجعة	12.980	0.000	قبول الفرضية

تظهر نتائج التحليل بالجدول رقم (9) أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (12.980) بمستوى دلالة إحصائية (p–value) قدره (0.000) وبما أنَّ هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسات الأكاديمية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعكس موافقة أفراد العينة على محتوى الفرضية، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه (يوجد دور لكميَّة أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها في تدعيم جودة عملية المراجعة)، مما يؤكد تدارك الباحثات للدور الجوهري الذي تلعبه جودة الأدلة في رفع كفاءة وموثوقية التقرير النهائي للمراجعة، حيث تدعم دراسة (Jeroew Van, 2016) هذه الفرضية من خلال التوصل إلى أن كمية أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة، كما اتفقت هذه الفرضية مع دراسة (جربوع، 2004) حيث تناولت الدور الذي تلعبه كمية أدلة الاثبات في تدعيم أداء عملية المراجعة، مشددة على ضرورة أن تكون الأدلة كافية.

11. النتائج:

1. أظهرت نتائج الدراسة أن أكثر أنواع أدلة الإثبات الشائع استخدامها هو استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بأساليبها المختلفة في جمع أدلة إثبات المراجعة.
2. يتم الاعتماد على أسلوب العينة الإحصائية بدرجة كبيرة في جمع أدلة الإثبات.
3. يعتمد المراجعون الخارجيون على المصادقات الخارجية لكونها أكثر موضوعية بالمقارنة مع المصادقات الداخلية.
4. تعتمد جودة عملية المراجعة بالربط بين نوعية أدلة الإثبات وبين الطريقة التي يتم جمعها بها.
5. لا يعطي المراجعون أهمية لكمية أدلة الإثبات التي يتم جمعها، حيث تتوقف على (حجم المنشأة، نظام الرقابة الداخلية، ووقت المراجعة).
6. تتأثر عملية تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة على فهم المراجع لهذه الإجراءات وطرق استخدامها.
7. يجب على المراجع أن يعطي أهمية كبيرة لمرحلة تخطيط المراجعة، وتحديد أدلة الإثبات التي يتم جمعها، ومرحلة التنفيذ الفعلي لعملية المراجع، وتجميع أدلة الإثبات، مما يؤثر على جودة عملية المراجعة.

12. التوصيات:

1. ضرورة تركيز المراجعين على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية كخطوة إلزامية قبل تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات.
2. على مكاتب المراجعة تبني نماذج رياضية وإحصائية متطورة مثل (تحليل الاتجاه ونسب المالية المركبة) لربط المعلومات المالية بظروف الصناعة.
3. يجب استخدام بوابات إلكترونية مستقلة لجمع المصادقات الخارجية مباشرة لضمان عدم التلاعب.
4. ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لأعضاء فريق المراجعة حول كيفية التعامل مع التقديرات المحاسبية التقريبية المعقدة لضمان كفاية أدلة الإثبات المتعلقة بها.
5. على المراجعين زيادة الاعتماد على الاستفسارات الخارجيَّة والمصادقات من الجهات الرقابية والمصرفية لتدعيم موضوعية التقرير النهائي.

المراجع:

الأباصيري، بسمة حسن محمد (2024) أثر تحليلات البيانات الضخمة على خصائص أدلة إثبات المراجعة: دراسة تجريبية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة، (2)، ص 566.

الباز، مبروك، ولوشن، محمد (2023) الدرجة الإقناعية المعتمدة لدى المدقق على حجية ملائمة وكفاية أدلة الإثبات في المراجعة وفق متطلبات التوافق والتطبيق على البيئة الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 9(1)، ص 536.

بالجوطي، مسعودة، بركة، جهاد، وبن درويش، هجيره (2023) أدلة الإثبات ودورها في الحكم على جودة التطبيق: دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي.

بوترعة، حنان (2021) أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات في تحسين جودة تقرير مراجع الحسابات: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بالشرق الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي.

جبران، محمد علي (2010) العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

جربوع، يوسف محمود (2004) دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها مقنعة وليست حاسمة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (95).

الجمهوري، إيمان مفتاح حسن قرني (2018) دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة.

الراعي، سناء سعيد أحمد (2025) تأثير البيانات الضخمة على جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 30(2)، ص 117.

الزايغ، هاني فرحات (2006) دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية: دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، غزة، فلسطين، ص 24.

الشريف، محمود مصطفى منصور (2024) تأثير التغيير في أدلة الإثبات الإلكترونية على مستوى الثقة على أداء المراجع الخارجي: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث التجارية، المعهد العالي للعلوم الإدارية بجناكليس، البحيرة، (3)، ص 496.

عبد الله، عوض الله الطيب (2019) دور أدلة الإثبات الإلكترونية في تدعيم جودة المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

عبد النبي، شيماء أحمد عبد ربه (2024) دور جودة عملية المراجعة في تحسين موثوقية التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 199.

العتيبي، نايف بن غازي (2018) أثر الشك المهني للمراجع على تقييم كفاية أدلة الإثبات في بيئة المراجعة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة أم القرى.

العياشي، الأخضر، وشاهد، إلياس (2017) أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية: دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الوادي، (8)، ص 617.

قاسم، عبد السلام سليمان (2008) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في جمهورية اليمن، مجلة كلية التجارة، قسم المحاسبة.

Bebbettl, P. N., & Others. (2012). Paired peer review of university classroom teaching: A school of nursing and midwifery. Nurse Education Today.
Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. Contemporary Accounting Research, 33(4), 1648–1684.
Grant, J., & Bricker, R. (1996). Audit quality and professional self-regulation: A dilemma perspective and laboratory social investigation. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 15(1996).
Huang, C., Yang, X., & Sheng, H. (2014). An empirical study of returns of different industries. Journal of Applied Mathematics, 2014, 1–11. Hindawi Publishing Corporation.
Krishnan, J. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the office of practice. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 19(2000).
Nelson, M. W., & Eldredge, K. (2018). The impact of audit evidence sources on auditor professional judgment. Accounting, Organizations and Society, 68, 1–14.
Pallant, J. (2013). SPSS survival manual: A step-by-step guide to data analysis using SPSS. McGraw-Hill International.
Van Raak, J. (2016). Opportunities to improve the measurement of audit quality. Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie, 90(12), 528–535.