

أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الأثبات في التدقيق الخارجي

The importance of examining internal control process in evaluating the adequacy and appropriateness of the evidence in the external audit

أ.م.د. صدام كاطع هاشم
 كلية اقتصاديات الاعمال, جامعة النهريين,
 بغداد, العراق
 Assist. Prof. Dr. Sadam Gatea
 Hashim
 College of Business Economic,
 Al-Nahrain University, Baghdad,
 Iraq
Sadam305@yahoo.com

الباحثة : اسراء مهند عبد الملك
 كلية اقتصاديات الاعمال, جامعة النهريين,
 بغداد, العراق
 Israa Mohanad Abdulmelek
 College of Business Economic,
 Al-Nahrain University, Baghdad,
 Iraq
mohanedisraa@gmail.com

معلومات البحث:
 • تاريخ الاستلام: 20/04/2022
 • تاريخ ارسال : 30/04/2022
 التعديلات
 • تاريخ قبول : 09/05/2022
 النشر

المستخلص :

يعد التخطيط لعملية التدقيق من المعايير الأساسية ومن متطلبات التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق الخارجي بغية إنجاز مهنة التدقيق والوصول الى أبداء الرأي المهني وتحقيق جودة التدقيق ، وتعتبر فحص الرقابة الداخلية بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أولى الخطوات يقوم بها المدقق الخارجي بهدف تحديد جوانب الضعف والخلل في الرقابة الداخلية والتي تؤثر في تحديد حجم أدلة الأثبات و كفايتها وملائمتها عن طريق استخدام أسلوب العينات الأحصائية وأعمدة على خبرته الشخصية ويسعى البحث الى تحديد مسؤولية المدقق في تقييم كفاءة وملائمة أدلة الأثبات من أجل الارتقاء بالرقابة الداخلية وتحديد نطاق عمله ، وجاءت نتائج البحث لكي تتمكن الوحدة الاقتصادية من الاستمرارية في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة لابد على المدقق الخارجي بالحصول على وتقييم أدلة الأثبات الكافية والملائمة للوصول الى القناعة المناسبة ، فضلاً عن تقديم مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة توخي الدقة التامة بتقرير المدقق الخارجي مع الأخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق التي تؤدي الى أبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : الرقابة الداخلية ، المدقق الخارجي ، التدقيق الخارجي ، أدلة الأثبات ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

Abstract:

Planning the audit process is one of the basic standards and one of the audit requirements that the external auditor must abide by in order to complete the audit profession and reach the expression of professional opinion and achieve audit quality. The examination of internal control for the entity subject to audit is the first steps taken by the external auditor in order to identify weaknesses and defects in Internal control, which affects the determination of the size, adequacy and suitability of the evidence by using the statistical sampling method and depending on his personal experience. In order to continue carrying out its normal business during the coming period, the external auditor must obtain and evaluate sufficient and appropriate evidence to reach the appropriate conviction, in addition to presenting a set of recommendations, the most important of which is the need to be completely accurate in the external auditor's report, taking into account the audit risks that lead to expressing an opinion inappropriate in the financial statements.

Keywords: internal control , external auditor, external audit , evidence , federal financial supervision bureau.

المقدمة :

تعد الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية في مواجهة الخطر والحد منها والأساس الذي تستند عليه الإدارة بفحص مدى تماشي الرقابة الداخلية مع المتطلبات الموضوعية ، وحماية أصول الوحدة الاقتصادية ، دقة البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية ، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية ، لضمان العمل بكفاءة وفاعلية حيث يمكن الاعتماد عليها من قبل الإدارة ، والمدقق الخارجي في مراقبة أوجه النشاط وفي أداء الرأي المهني حول صدق وعدالة البيانات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية ، والذي يعتبر من مخرجات الرقابة الداخلية عبر أنظمة المعلومات التي تنشأها الوحدة الاقتصادية بفحص الرقابة الداخلية من أجل تحديد حجم العينة ومستوى المخاطرة المتوقعة من أجل الحصول على أدلة أثبات التي تدعم الاستنتاجات والنتائج التي توصل إليها ، أن عامل الوقت والكلفة تفرض على المدقق الخارجي أن يختار نوعية أدلة الأثبات بحيث تكون كافية وملائمة وفق معايير التدقيق ، وعلى الرغم من أن اختيار أدلة الأثبات تخضع للحكم الشخصي للمدقق الخارجي إلا أن هذا الحكم يؤثر بدرجة كبيرة على فحص كفاءة الرقابة الداخلية ، لأن الكفاءة تعمل على زيادة ثقة المدقق الخارجي بأدلة الأثبات المتوفرة وتمنحه المساحة الكافية للاختار من بين تلك الأدلة المتاحة وبما يدعم رؤية حول عدالة القوائم المالية .

المحور الأول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في تحديد نقاط الضعف والخلل في الرقابة الداخلية والتي تؤثر في تحديد حجم أدلة الأثبات و بكافيتها وملائمتها لهدف التدقيق ، مما يؤثر في استنتاجات المدقق الخارجي ورأية في القوائم المالية عبر التقرير مما يضع الأخير أمام المسؤولية أتجاه أطراف ذات العلاقة نظير عدم بذل العناية المهنية اللازمة في فحص الرقابة الداخلية وأختبار مدى ملائمة وكفاية أدلة الأثبات.

ثانياً : فرضيات البحث

من أجل الحصول على أدلة أثبات كفاية وملائمة يقوم المدقق الخارجي بفحص الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط الضعف والقوة عن طريق استخدام أسلوب العينات الإحصائية واعتماداً على خبرته الشخصية.

ثالثاً : هدف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :

1. مدى أدراك المدقق الخارجي عند اعداده للتقارير وأبداء رأية الفني المحايد عن حسابات ونشاطات أي وحدة اقتصادية من أجل الارتقاء بالرقابة الداخلية.
2. بيان طبيعة عمل المدقق الخارجي وأهمية فحص الرقابة الداخلية في تحديد نطاق عمله.
3. تحديد مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم كفاءة وملائمة أدلة الأثبات.

رابعاً : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث بأعتبار الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق الخارجي عند اعداده لبرنامج التدقيق وتحديد الأختبارات التي سيقوم بها ، و التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق ، فضعف أو قوة الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة أثبات أما يحدد أيضاً مستوى كفاية وملائمة تلك الأدلة.

خامساً : أدوات البحث

أعتمد البحث في الجانب النظري على المنهج الاستنباطي من خلال صياغة منهجية وأثباتها نظرياً والجانب

العملي من خلال المنهج أسقرائي وذلك عن طريق اعتماد أستمارة الأستبانة وتحليلها وتفسيرها بأستعمال الأساليب الإحصائية والتي تبين هدف البحث والتي قد تم أختيارها على عينة من العاملين في ديوان الرقابة المالية الأتحادية في العراق.

سادساً : أسلوب جمع البيانات

الجانب النظري : أعتمد في جمع البيانات على

1. الكتب العربية .
2. الدراسات المحلية والعربية والأجنبية .
3. التقارير والدوريات .

الجانب العملي : أستمارة الأستبانة الموزعة على عينة البحث.

المحور الثاني : الأطار المفاهيمي للرقابة الداخلية وأهميتها في تقييم كفاية وملائمة أدلة الأثبات في

التدقيق الخارجي

أولاً : الأطار المفاهيمي للرقابة الداخلية

1. تعريف الرقابة الداخلية

أن فحص وتقييم الرقابة الداخلية المعتمد في الوحدة الاقتصادية يعتبر من أهم خطوات التدقيق ، حيث أن التطور في المفهوم أصبح يملئ ضرورة تكييف الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للوحدة الاقتصادية بأعتبار الرقابة على العمل داخل الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم ضمان أستمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة على جميع العمليات وتبني تدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها ، أن الرقابة الداخلية وظيفة إدارية منظمة ومستمرة تهدف الى تقديم درجة تأكيد معقولة وليس مطلقة بأنه قد تم أنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده ، وتعتبر الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة بالوحدة الاقتصادية . (جهيد، 2014:37)

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية حسب تقرير COSO بأنها (عملية تتأثر بمجلس الإدارة ، والإدارة والأفراد الآخرين ، ويتم تصميمها من أجل توفير تأكيد معقول وليس مطلق بخصوص الأهداف المتعلقة بكفاءة العمليات ،

الأقتصادية ، والتي تساعد بعملية اتخاذ القرارات الملائمة من قبل الجهات الداخلية والخارجية.

(ب) الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد المتاحة وفق طريقة أقتصادية وفعالة بعيداً عن الأسراف والهدر بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

(ت) تقدير وتقييم مدى تحقيق الأهداف المخططة مسبقاً والموضوعة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية ، وتحديد وتحليل الانحرافات ومعرفة مسبباتها من أجل التقليل من الأخطاء عند القيام بوضع الخطط والأهداف مسبقاً ومعالجة السلبية منها وتنمية الإيجابية.

(ث) توفير الحماية اللازمة لموجودات الوحدة الاقتصادية النقدية وغير النقدية من الأختلاس أو التلاعب وسوء الاستخدام ، عن طريق القيام بالأعمال الجردية اللازمة ، وضع الإجراءات الرقابية لمنع العبث فيها. (الجابري، 2014، 29)

(ج) ضمان الألتزام والتقييد بالأنظمة واللوائح القانونية والسياسات الإدارية المرسومة والمعمول بها بالبيئة الاقتصادية التي تمارس الوحدة فيها أنشطتها وأعمالها.

يرى الباحثان من خلال ما سبق أن الرقابة الداخلية ومن أجل الوصول الى أهدافه يجب على الإدارة العليا والموظفين للوحدة الاقتصادية الألتزام بكافة القوانين والتعليمات التي تمنع من ارتكاب الأخطاء ، وأن وجد يكتشف في الوقت المناسب ويمنع تكرارها.

4. وسائل فحص وتقييم الرقابة الداخلية

بعد أن يقرر المدقق الطريقة التنظيمية من أجل تقييم الرقابة الداخلية يقوم بعملية التقييم ذاتها وذلك بأستعمال وسائل التقييم المختلفة. (أشتيوي، 2013: 72)

1. طريقة الأستبيان : وهي عبارة عن قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة ، وقائمة الأستبيان تكون مكونة من عدة أجزاء ، كل جزء يتعلق ببند معين ، أو دورة معينة ، أو وحدة نشاط حسب الطريقة التنظيمية المختارة للتقييم.

2. طريقة المذكرة المكتوبة : تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الأستبيان بتقييم الرقابة الداخلية ، وذلك لأعتقاد البعض أن طريقة الأستبيان تعاني بعض العيوب وأن الأسئلة الواردة في قائمة الأستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة ، كما أن طول قائمة الأستبيان يجعل من مهمة الأجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يقود الى عدم الجدية بالأجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالأجابة.

وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة يقوم المدقق ، أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية بتنفيذ العمليات المختلفة ، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام وحدات النشاط المختلفة ، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين ، الأختبار ، و الأستفسار ، وكذلك عن طريق المستندات

وأمكانية الثقة بالتقارير المالية ، والألتزام في القوانين والأنظمة المعمول به). (Mohamed Hamzaoui, 802006,p)

وكما عرف المعيار الدولي رقم 400 الخاص بالرقابة الداخلية على أنها (جميع السياسات والأجراءات التي تتبناها الإدارة في الوحدة الاقتصادية ، للتأكد الى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية ، حماية الأصول ، منع وكشف الغش والخطأ ، دقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية ، واعداد معلومات مالية يمكن الأعتداد عليها وفي الوقت المناسب). (جهيد، 2014: 39)

وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها (الخطة التنظيمية ، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية ، بهدف حماية أصولها ، وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية ، والتأكد من دقتها ومدى الأعتداد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية ، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية (الموضوعة). (سلامة: 2010، 12-13)

ومما تقدم يرى الباحثان أن يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية على أنها ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والأجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة والسلطات المعنية في الوحدة الاقتصادية من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة مع المحافظة على موجوداتها.

2. مبررات تبني الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة وأنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة من أجل النهوض بالوحدات الاقتصادية ، لتتماشى مع التطور الحديث تحقياً لمستويات عالية من الكافية الإنتاجية ، أن الحاجة الى الرقابة الداخلية أصبحت أكثر ألتحاحاً للأسباب التالية : (الجابري: 2014، 29-30)

1. زيادة حجم ونطاق عمل الوحدة الاقتصادية وما يصاحبها من تعقيد لهيكلها التنظيمي .
2. أن المسؤولية الأساسية عن حماية أصول الوحدة الاقتصادية وعن منع الغش واكتشاف الأخطاء تقع على الإدارة .
5. وجود نظام محكم وفعال للرقابة الداخلية يحمي الوحدة الاقتصادية من الأختلاس والغش والأهمال .
8. أعتد المدقق الخارجي على الرقابة الداخلية في اعداد برنامجه ، وتحديد مدى الأختبارات التي سيقوم بها، نظراً لتحول التدقيق من تدقيق تفصيلي الى تدقيق أختباري.

3. أهداف الرقابة الداخلية

تسعى الرقابة الداخلية الى تحقيق الأهداف التالية : (مسعود وآخرون: 2019، 46:)

(أ) تأكيد سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية الصادرة من قبل الوحدة

2. موظفين أكفاء ، حيث يقوم التطبيق السليم لأي نظام على كفاءة وأمانة الأشخاص القائمين به.

ج. نظام محاسبي يقوم على مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات ودليل تبويب للحسابات يراعى بوضعه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

د . إجراءات سليمة لتسجيل جميع العمليات المحاسبية بالسرعة المناسبة وبالقيمة الصحيحة والتبويب المحاسبي الصحيح والفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات بحيث يسهل اعداد المعلومات المالية ضمن أطار سياسات محاسبية معترف بها وبطريقة تسمح في تحديد المسؤولية المحاسبية .

هـ . إجراءات سليمة من أجل تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح .

و. التقويم والتحديث المستمر للرقابة الداخلية من أجل تحاشي أحتتمال تقادم الإجراءات الرقابية.

6. طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

حتى يمكن للمدقق الخارجي فهم وأدراك مدى تأثير الرقابة الداخلية على عملية التدقيق والرقابة لابد من القيام بأجراءات الفحص المبدئي وتتضمن : (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية:2000، 5-7)

1. تجزئة الرقابة الداخلية الى عدد من المكونات ثم القيام بدراسة وتقويم كل منها بالتفصيل لكي يستطيع وضع مجموعة شاملة من إجراءات تدقيق .

2. يجب على القيام بالتقديرات الأولية لمخاطر الضبط ، وقياس مدى قصوره في منع واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

5. على المدقق الخارجي أن يفترض وجود مخاطر ضبط عالية لحين التأكد من أثبات قوة ومثانة الرقابة الداخلية بحماية تلك البيانات من الأخطاء المادية من أجل التأكد من سلامة البيانات.

8. على المدقق الخارجي القيام بتتبع بعض العمليات في النظام المحاسبي من أجل التعرف على وعلى إجراءات الرقابة الداخلية فية وأن هذا الاجراء يعتبر من إجراءات الالتزام بالإضافة الى ذلك القيام بالاستفسار من الموظفين العاملين بالمستويات الوظيفية المختلفة في الوحدة الاقتصادية والرجوع الى أدلة الأثبات كدليل لسلامة الإجراءات وأن تلك الإجراءات قائمة بالفترة التي ينوي الاعتماد عليها .

26. على المدقق الخارجي أن يقوم بتوثيق أوراق عمله فيما يخص نواحي معرفته بالنظام المحاسبي والرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الضبط عندما تكون منخفضة ويمكن أن يستخدم أساليب وطرق متعدده للتوثيق والتقويم منها (انقرير الوصفي ، قائمة الاستقصاء ، خرائط الأنسياب ، الملخص التذكيري).

ويجب أن يتم التقويم المبدئي في ضوء التطبيق الفعال لما يتم تصميمه فعلاً خلال الفترة التي ينوي المدقق الخارجي

والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة بالمؤسسة التعليمية.

5. خرائط التدفق : خرائط التدفق هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق كافة الإجراءات والمعلومات ، نقاط الرقابة المحاسبية والأدارية ، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ، ومخرجات الرقابة الداخلية من سجلات وتقارير وغيرها ، وهذه الخرائط تكون موجودة أصلاً من ضمن النظام المالي والأداري للوحدة الاقتصادية ، وفي هذه الحالة على المدقق دراستها وفحصها وأختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها .

أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق بأن يقوم بتصميم خرائط لنظام الرقابة الداخلية بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.

د. فحص النظام المحاسبي : الفحص يشمل على التحقق من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف ويتم عند القيام بفحص النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية بصفة عامة ، يقوم المدقق الخارجي بلحصول على البيانات اللازمة في رأي البعض بالقوائم ثلاثة وهي : (الطار وأخرون،2018:42)

● قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء الأشخاص المسؤولين عن أنشائها وتدقيقها داخلياً.

● قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الأحتفاظ بعهددة الموجودات.

● قائمة تبين طبيعة المستندات على أن يقوم المدقق الخارجي بأجراء مقارنة بما جاء لهذة القوائم للتحقق من فصل وظيفة اداء العمليات عن طريقة القيام بالأحتفاظ بالموجودات وعن وظيفة المحاسب عن العمليات والموجودات مما يؤدي الى التحقق من توافر سليم للرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية

مما تقدم يرى الباحثان أن المدقق على أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل الرقابة الداخلية والعمل على تقييمها في جميع الحالات فأن الهدف من أي وسيلة هو التوصل الى الحكم على درجة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية المستعمل في الوحدة الاقتصادية.

5. عناصر الرقابة الداخلية التي تهم المدقق الخارجي

حتى تحقق الرقابة الداخلية أهدافه لابد أن يقوم على أسس عناصر معينة ، حيث يتوجب على إدارة الوحدة الاقتصادية توفير الأتي : (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،2000:3)

1. وجود خطة تنظيمية وأدارية تحدد الأطار العام من أجل توجيهه وضبط كافة نشاطات الوحدة الاقتصادية عن طريق وجود هيكل تنظيمي قادر على توضيح سياسات تفويض الصلاحية وتحديد المسؤولية وتوفير إجراءات لاتسمح لأي فرد بمخالفة نظام الضبط من خلال إيجاد فصل واضح بين الوظائف المتعارضة .

يرى الباحثان أن أدلة الأثبات هو كل ما يحصل عليها المدقق الخارجي من بيانات ومعلومات من مصادر عدة ليستطيع الوصول الى أستنتاج يبنى عليها رؤية المهني .

2. أهمية أدلة الأثبات

تعد أدلة الأثبات ذات أهمية كبيرة للمدقق الخارجي فهو يعتمد عليها في تكوين رأيه ، وبذلك تعد من المحاور الرئيسية ، والتي تقوم عليها وظيفة التدقيق ، فقد أشارت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التابعة الى اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) بهذا الصدد الى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يحصل على أثباتات تدقيقية كافية وملائمة عن طريق أداءه أختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية لتمكينه من الحصول على أستنتاجات معقولة بوصفها الأساس ، لأبداء رأيه بالبيانات المالية ، كما ونص إعلان (بالي) الصادر من المنظمة الأسبوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) على أن تحقيق الفاعلية بعرض النتائج في التقرير المعد ، يعتمد بصورة كبيرة على مدى نوعية التدقيق المؤدي وعلى مدى سلامة الأثباتات التي أستند اليها المدقق الخارجي بتأييد ملاحظاته. (القريشي ، 2011 : 115)

أن أدلة الأثبات تمثل إحدى فرضيات التدقيق وأن غياب أدلة الأثبات الواضح بالضد صير ما إذا كان حقيقياً في الماضي حقيقياً بالمستقبل إذ يعد تقرير المدقق الخارجي من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها أطراف مختلفة كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل ، ودائرة الأحصاءات إضافة الى دارة المشروع وغيرهم من الدوائر ولأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية . (عبد الله ، 2004 :

91)

3. خصائص أدلة الأثبات

تتصف أدلة الأثبات بمجموعة من الخصائص أهمها : (عبد وآخرون:2018، 5-6)

أ) الأدلة الواقعية مقابل الأدلة الأستنتاجية: تتكون أدلة التدقيق من مجموعة الحقائق والاستدلالات المؤثرة على عقل المدقق فيما يرتبط بالعرض المالي والأدلة الواقعية مباشرة تعتبر عموماً من أقوى أدلة الأستنتاجية.

ب) البيانات المحاسبية : تمثل البيانات المحاسبية الأساسية ودفاتر الأستاذ وأوراق العمل المؤيدة وتشمل المعلومات المؤيدة ووثائق ومستندات مثل الشيكات الملغاة وقوائم البنك الذي يخص عمل الوحدة الاقتصادية.

ت) كفاية ومناسبة الأدلة : يجب أن تكون أدلة الأثبات كافية ومناسبة ، والأدلة الكافية هي أدلة تكفي لتأييد رأي المدقق الخارجي في خصوص القوائم المالية والكشوفات المالية.

ث) مناسبة الأدلة: يقصد بها بأن الأدلة المناسبة هي أدلة سليمة وذات صلة ، والسالمة دالة لثالث صفات هي :

الأعتماد فيها على تلك الأنظمة ويهدف التقييم المبدئي الى توفي أدلة أثبات عن مدى كفاية وملائمة النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية ، وبعد الانتهاء من الفحص المبدئي يمكنه أن يستنتج :

1. من الممكن الأعتماد على الرقابة الداخلية والأستمرار بالفحص لتحديد مدى كفاية أساليب الرقابة وما توفره له من قناعة بعدم وجود أخطاء جوهرية وذلك من خلال الألتزام بالأجراءات التي تتضمنها الرقابة الداخلية بهدف تحديد نطاق الأختبارات الجوهرية للتدقيق.
2. عدم وجود جدوى من الأستمرار بتقويم الرقابة الداخلية بهدف تحديد نطاق الأختبارات الجوهرية .
5. عما إذا كانت المبالغ المنفقة على فحص وتقويم الرقابة الداخلية تفوق المنافع المتوقعة من ذلك الفحص في حالة توصل المدقق الخارجي لأي من الأستنتاجين (ب،ج) لأبد عليه أن يصمم برنامج مكثف للأختبارات الجوهرية دون الأعتماد على أي من أجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية.

يرى الباحثان المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات الوحدة الاقتصادية من أجل التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ، والغرض من هذا هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول صحة وعدالة هذه الحسابات مما يرفع من كفاءة الوحدة الاقتصادية وفعاليتها.

ثانياً : كفاية وملائمة أدلة الأثبات في عمل المدقق الخارجي

1. مفهوم أدلة الأثبات

أن أدلة الأثبات تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد من أجل الوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة بتكوين الأعتقاد السليم وأصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار ، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص الى آخر . (الزايغ،34:2006)

وعرف معيار التدقيق الدولي رقم (500) أدلة الأثبات بأنها (المعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل المدقق الخارجي من أجل التوصل الى أستنتاج يبنى على أساسه رؤية المهني وتشمل أدلة الأثبات مصادر المستندات ، والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى) .

وعرفت أيضاً بأنها تلك الأساليب والأسس التي تساعد بتحويل الأذعاءات ، أو الأعتقادات المزعومة الى أقتراضات مثبتة . (فرحان،2011:24)

كما عرفها القريشي بأنها كل معلومة يستخدمها المدقق الخارجي من أجل تحديد ما إذا كانت المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والتي يتم تدقيقها قد تم أدارجها بما يتفق مع المعايير المعدة مسبقاً . (القريشي،2011:112)

هـ. الأحتساب : هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية والعمل على إجراء أحتسابات مستقلة.

و. الإجراءات التحليلية : وهي التي تتألف من النسب والمؤشرات الهامة ومن ضمنها نتائج البحث للتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة .

يرى الباحثان أن المدقق الخارجي بإمكانه الحصول على أدلة أثبات كافية وملائمة من خلال قيامه بوحدة أو أكثر من هذه الإجراءات ليستطيع التعبير عن رؤية المهني والوصول الى قرار مناسب .

5. مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم كفاءة وملائمة أدلة الأثبات وتقييم الرقابة الداخلية

أن المدقق الخارجي عند تنفيذ أختبارات الألتزام والأختبارات الجوهرية لابد أن يحصل على أدلة أثبات وقرائن كافية وملائمة لكي تمكنه من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها بأبداء رؤية المهني حول البيانات المالية ، وتعني هذه الأختبارات ما يلي : (دليل التدقيق رقم 3 المعايير الأساسية للتدقيق: 1999 ، 3- 4)

1. أختبارات الألتزام تمثل إجراءات يتم تصميمها من أجل الحصول على قناعة معقولة بالألتزام الفعلي بأجراءات الرقابة الداخلية التي سوف يتم الأعتداع عليها بالتدقيق .
2. الأختبارات الجوهرية هي تمثل إجراءات يتم تصميمها من أجل الحصول على قناعة معقولة بأكتمال ودقة وصحة البيانات التي يعمل النظام المحاسبي على تقديمها ، وتتكون هذه الأجراءات من نوعين هما :
 - فحص تفاصيل العمليات والأرصدة .
 - تحليل النسب والأتجاهات الهامة ، وأضافة الى التحري عن التغيرات والبنود الغير العادية .
- ج. على الرغم من أمكانية التمييز بين أختبارات الألتزام والأختبارات الجوهرية من طرف الهدف فإن نتائجها تدعم بعضها الأخر ، ففي ضوء الأخطاء التي يتم أكتشافها بالأختبارات الجوهرية فقد يقوم المدقق الخارجي بتعديل تقييمه السابق عن كفاية الرقابة الداخلية التي قد تخدم غايتها.
- د. لابد أن يكون المدقق الخارجي دقيقاً بعملة ولا يعتمد أي رأي آخر الأ بعد إجراء الفحص والحصول على أدلة الأثبات الكافية .
- هـ. أن الإدارة تعتبر هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية التي يجب أن تتضمن إجراءات الضبط الداخلي المناسب لحجم وطبيعة عمل الوحدة الأقتصادية ، ولكن هذا لا يعفي المدقق الخارجي من تقييم الأجراءات والأفتتاح بكفايتها وملائمتها لأنها سوف تسهل وتساعد المدقق الخارجي بتكوين قناعته ورأية الفني .
- و. عندما يقرر المدقق الخارجي الأعتداع على الرقابة الداخلية معينة غالباً ما تقل الأختبارات الجوهرية وتختلف

- أستقلالية وملائمة المصدر.
- الظروف التي يتم من خلالها الحصول فيها على الأدلة .
- الطريقة التي يتم فيها الحصول على الأدلة .

ج) صلاحية الأدلة : ويقصد بصلاحية الأدلة هي مدى جدارة الأدلة وقدرتها على جعل المدقق الخارجي قادراً على ما يقررها إذا كان الأعتداع عليها أم لا ، ولكي تكون أدلة الأثبات صحيحة وصالحة يجب أن تتوفر فيها الصفات الرئيسية التالية :

- الفعالية .
- الملائمة .
- الموضوعية .

يرى الباحثان أن كفاية أدلة الأثبات تعني في الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المدقق الخارجي المهني من دون أسراف بالتكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية ناتجة بسبب أهمل المدقق في ممارسة مهمته تنتج عنه الحصول على أدلة غير كافية.

4. أجراءات الحصول على أدلة أثبات

هنالك أجراءات يقوم بها المدقق الخارجي من أجل الحصول على أدلة أثبات وهي : (معيار التدقيق الدولي رقم 500)

1. الفحص : يتضمن الفحص أختبار السجلات والمستندات أو الأصول الملموسة التي تعمل على توفر أدلة أثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد بذلك على طبيعتها ومصدرها وعلى فعالية الضوابط الداخلية لأجراءاتها .
2. الملاحظة : حيث تشمل الملاحظة النظر الى المعالجو والأجراء الذي يقوم بها الأخرى ، ومثال ذلك ملاحظة المدقق الخارجي لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفوا الوحدة الأقتصادية ، أو العمل على ملاحظة أجراءات الضبط الداخلي التي لا تترك أثر تدقيقياً.

ج. الأستفسار والمصادقة : حيث يشمل الأستفسار البحث على معلومات عن طريق أشخاص من ذوي الأطلاع والمعرفة من داخل وخارج الوحدة الأقتصادية ، وتتفاوت الأستفسارات من الأستفسار الشفوي الغير رسمي الموجهة الى أفراد في داخل الوحدة الأقتصادية الى الأستفسار المكتوب الموجهة الى طرف ثالث ، وأن الأجابة عن هذه الأستفسارات توفر للمدقق الخارجي المعلومات التي لا يمتلكها سابقاً أو تعمل على توفير أدلة أثبات معززة لة ، أما ما يخص المصادقة فتشمل الأجابة على أستفسار لتعزيز المعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية ، ومثال ذلك من المعتاد أن يطلب المدقق الخارجي مصادقة مباشرة للحسابات تحت التحصيل من خلال الأتصال بالمدينين.

الحكومية الرائدة بتنفيذ أعمالها على مستوى العراق والمنطقة العربية ، ويعمل الديوان على المحافظة على المال العام ، دعم المسائلة العامة ، وتعزيز الاقتصاد. في ضوء قانون الديوان رقم (6) لسنة 1990 وتعديلاته نعرض في أدناه مهام والصلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

1. أوضحت المادة الثانية من القانون المهام التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهي :

- رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة وكفاية تطبيق القوانين والأنظمة المالية.
- رقابة وتقويم الأداء .
- تقديم العون الفني بالمجالات المحاسبية والرقابية .
- نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق .
- كشف عن طريق التدقيق وتقويم الأداء لأدلة الفساد ، الأحتيال ، التبيد ، عدم الكفاءة بالأمور التي تتعلق بأستلام وأنفاق الأموال العامة .
- التحقيق والتبليغ بالأمور المرتبطة في كفاءة الأنفاق وأستعمال الأموال العامة كما هو مطلوب رسمياً من قبل السلطة التشريعية الوطنية.
- تحال الى المفتش العام للوزارات ذات العلاقة أو مباشرة الى مفوضية النزاهة العامة حيثما كان ذلك مناسباً ، كل ادعاءات أو أدلة الفساد أو الأحتيال أو التبيد أو سوء أستعمال أو عدم الكفاءة في الأنفاق الاموال العامة .
- فرض الأنظمة والأجراءات من أجل القيام بأعماله كمؤسسة تدقيق عليا للعراق.

ب. أختصاصات وصلاحيات الديوان

- فحص وتدقيق الأبرادات والنفقات العامة والألتزامات المالية جميعها من أجل تخطيط أوجابية أو أنفاقاً.
- للديوان حق في الأطلاع على الوثائق والمعاملات ذات العلاقة في مهام الرقابة المالية سواء كانت عادية أو سرية.
- تؤدي أعمال الرقابة والتدقيق وفقاً الى القواعد والأصول والمعايير المعتمدة والمبادئ المتعارف عليها.
- في حالة عدم توفير السجلات الضرورية لممارسة الديوان أعماله بلتدقيق وتقييم الأداء فلأخبر أن يقدم طلباً مكتوباً الى المفتش العام للوزارة المعنية وعلى الوزارة خلال يومان أن توفر السجلات لديوان الرقابة أو تبين الأسباب التي أدت الى الأمتناع وفي حالة عدم أقتناع الديوان في ذلك يحيل الموضوع الى مفوضية النزاهة العامة.
- للديوان صلاحية تدقيق كافة البرامج السرية وصلاحية له بأصدار تقارير سرية مادام المدقق حاصل على التحويل الأمني المناسب.
- للديوان صلاحية في القيام بعمليات التقييم المالي للعقود العامة .

- توقيتها وطبيعتها عما هي عليه فيما لو قرر عدم الأعتداع على الرقابة الداخلية والعكس صحيح.
- ل. لا بد على المدقق الخارجي أن يضع برنامج تدقيق شامل يغطي كافة الأنشطة الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية يحدد فيه الأجراءات الألزمية لتنفيذ خطة التدقيق وأن يتضمن الأهداف من تنفيذ كل فقرة رئيسية مئة.
- ز. لا بد على المدقق الخارجي إعادة النظر بخطة وبرامج التدقيق خلال العمل في ضوء نتائج أختبارات الألتزام والأختبارات الجوهرية .
- ي. على المدقق الخارجي يجب أن يوثق ضمن أوراق عمله جميع المواضيع وأدلة الأثبات والقرائن التي تؤكد أنجاز عملية التدقيق بموجب المبادئ الأساسية ، ويتمكن ذلك بأوراق العمل التي يقوم المدقق الخارجي بأعدادها والحصول عليها والأحتفاظ بها.

المحور الثالث : دراسة أهمية تقييم أدلة الأثبات من حيث الكفاية والملائمة وعلاقتها بالرقابة الداخلية

أولاً : نبذة عن مجتمع البحث (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ديوان الرقابة المالية الاتحادي هي (هيئة مستقلة مالياً وأدارياً يمتاز بشخصية معنوية وهو أعلى هيئة رقابة مالية يرتبط بمجلس النواب العراقي أستناداً للمادة (103) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 والذي يمثله رئيس الديوان أو من يخوله يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد عن طريق الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته بجميع أرجاء العراق بموجب قانونه رقم (31) لسنة 2011 (المعدل) ، وبعد أحد الأجهزة الرائدة بحماية المال العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والأداري والمساهمة الفاعلة بدعم الاقتصاد الوطني بما يسهم ببناء عراق جديد قائم في أدارته على أسس مالية وأقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة.

ومنذ تأسيس الديوان في عام 1927 لم يكن المسار الذي سلكه الديوان سهلاً دائماً ، حيث كانت التحديات التي واجهها كبيرة ، الأ أن هذا الديوان وبفضل الرؤى الموجهة والتصورات الطموحة للأدارات المتعاقبة تمكن من تعزيز نقاط القوة لديه عن طريق مواكبة أحدث منهجيات التدقيق والمعايير الدولية وتعزيز قدرات موظفينا وخبراتهم ومهاراتهم بما أسهم بأصدار تقارير على مستوى عال من الجودة والمهنية فضلاً عن صياغة خطط أستراتيجية وسنوية يتم متابعة تنفيذها بدقة وأحترافية، كل ذلك في إطار من التعاون والتنسيق المتواصل مع الأجهزة الرقابية الزميلة والمنظمات الدولية والأقليمية المهنية المعنية في الجانب الرقابي ، وتمكنا من حصاد ثمار ذلك من خلال تولى مهام النائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي) وكذلك كسب ثقة عالية من أغلب تلك الجهات التي باتت تنظر لجهازنا الرقابي كأحدى المؤسسات

مجموعة من استثمارات الأستبانة البالغة (30) أستمارة ، أما الأستمارات المستلمة فبلغ عددها (22) أستمارة ، وقد تم أخضاع جميع الأستمارات المستلمة للدراسة والتحليل .

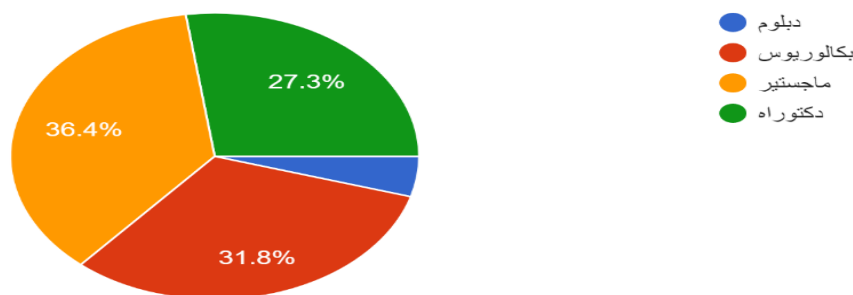
ثانياً : خصائص مجتمع البحث
 تتكون عينة البحث من هيئة ديوان الرقابة المالية الأتحادي العاملة في جامعة النهريين وبغداد ونخبة من التدريسيين في كلية أقتصاديات الأعمال / جامعة النهريين ، أذ تم توزيع

جدول(1) وصف عينة البحث على وفق الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة البحث

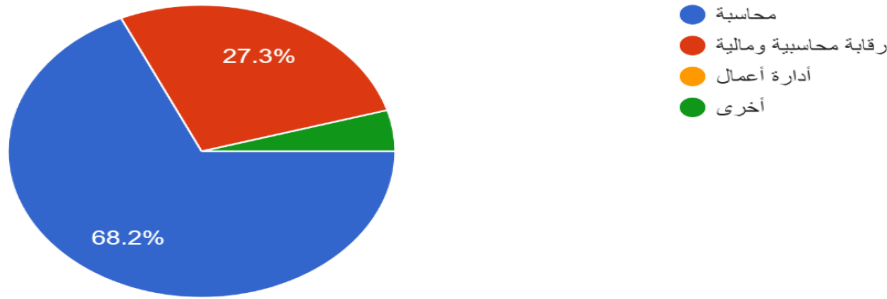
النسبة المجمعة	النسبة	التحصيل الدراسي	السمة الشخصية	
31,8%	31,8%	7	بكالوريوس	المؤهل العلمي
68,2%	36,4%	8	ماجستير	
95,5%	27,3%	6	دكتوراه	
100%	4,5%	1	دبلوم	
	100%	22	المجموع	
68,2%	68,2%	15	محاسبة	التخصص
95,5%	27,3%	6	الرقابة المحاسبية والمالية	
100%	4,5%	1	أخرى	
	100%	22	المجموع	
13,6%	13,6%	3	1-5	سنوات الخبرة
31,8%	18,2%	4	6-10	
54,5%	22,7%	5	11-15	
100%	45,5%	10	16 فأكثر	
	100%	22	المجموع	
22,7%	22,7%	5	20-30	العمر
45,4%	22,7%	5	31-40	
81,8%	36,4%	8	41-50	
100%	18,2%	4	51 فأكثر	
	100%	22	المجموع	

المصدر : اعداد الباحثان

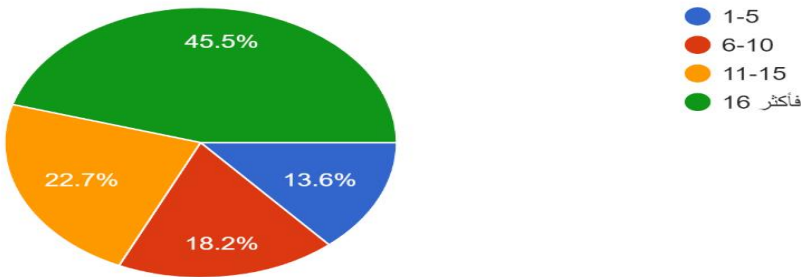
ويمكن توضيح النسب أعلاه والمبينة في الجدول وحسب الأشكال التوضيحية في أدناه.



الشكل(1) يوضح المؤهل العلمي
 المصدر : اعداد الباحثان



الشكل (2) يوضح التخصص العلمي
المصدر: اعداد الباحثان



الشكل (3) يوضح سنوات الخبرة
المصدر : اعداد الباحثان

كانت تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (11-15) ، وأن نسبة 18.2% من عينة البحث كانت تتراوح سنوات خبرتهم (6-10) ، وأن 13,6% من عينة البحث بلغت سنوات خبرتهم (5-1).

4. كذلك بين الجدول (1) ، أن 36,4% كانت أعمارهم تتراوح (41-50) ، وأن 22,7% من عينة البحث كانت أعمارهم تتراوح (20-40) ، وأن 18,2% من عينة البحث كانت أعمارهم (51 فأكثر).

ثالثاً : دور المدقق الخارجي في فحص الرقابة الداخلية وبيان انعكاسه في كفاية وملائمة أدلة الأثبات.

توضح الأسئلة الأتية دور المدقق الخارجي في فحص الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية وبيان العلاقة القائمة بين المدقق الخارجي وكفاية وملائمة أدلة الأثبات والمبينة في الجدول أدناه (2) .

1. يبين الجدول (1) ، أن 36,4% من عينة البحث حاصلين على شهادة الماجستير وهي النسبة الأكبر من بين النسبة الأخرى ، وأن 31,8% من عينة البحث حاصلين على شهادة البكالوريوس ، وأن 27,3% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدكتوراه ، وبينه الجدول أيضاً أن 4,5% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدبلوم ، في حين بلغت النسبة المجمعة للبكالوريوس ، والماجستير ، والدكتوراه 95,5%.

2. كذلك يبين الجدول (1) ، أن نسبة 68,2% من عينة البحث متخصصين في المحاسبة ، وأن 27,3% من عينة البحث متخصصين في الرقابة المحاسبية والمالية ، وأن النسبة الأقل والتي تمثل 4,5% من عينة البحث من ذوي الاختصاصات الأخرى.

3. وبين أيضاً الجدول أن 45,5% من عينة البحث كانت سنوات خبرتهم (16 فأكثر) ، وأن 22,7% من عينة البحث

جدول(2) يوضح دور المدقق الخارجي في فحص الرقابة الداخلية وبيان انعكاسه في كفاية وملائمة أدلة الأثبات.

ت	الفرقة	موافق			الأنحراف المعياري
		محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	
		النسبة	النسبة	النسبة	
1	يقوم المدقق الخارجي بتقييم أدلة الأثبات التي يحصل عليها عن طريق أسلوب العينة الأحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة أدلة الأثبات.	95%	5%	-	2,95
2	يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في فحص الرقابة الداخلية.	86%	5%	9%	2,77
3	يعتمد المدقق الخارجي حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لدى القناعة والطمأنينة للرقابة الداخلية.	86%	14%	-	2,86
4	تعتبر المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الوحدة الاقتصادية محل التدقيق من أدلة الأثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود بالقوائم المالية.	45%	55%	-	2,45
5	يقوم المدقق الخارجي بتقييم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والأجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة أثبات كافية ومقنعة.	41%	59%	-	2,40
6	يقوم المدقق الخارجي بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة من خلال فحص الرقابة الداخلية.	100%	-	-	3
7	تتأثر خبرة المدقق الخارجي حول كفاية وملائمة أدلة الأثبات في طبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية .	91%	9%	-	2,90
8	يشكل استخدام الوحدة الاقتصادية لنظم جيدة تقوم هي بأعدادها ثقة كبيرة لدى المدقق الخاجي في القوائم المالية.	50%	45%	5%	2,45
9	يقوم المدقق الخارجي بتقييم أقرارات إدارة الوحدة الاقتصادية كجزء من تقييم أدلة الأثبات.	90%	5%	5%	2,81
10	من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.	95%	5%	-	3
11	يفتقر المدقق الخارجي في بعض الحالات الى القدرة والكفاءة على تقدير مدى صحة توافر وتقييم بعض الحسابات لذلك عليه أن يستعين بمهارة وخبرة شخص متخصص.	41%	50%	9%	2,31
12	تقرير المدقق الخارجي حول الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة الوحدة الاقتصادية وفعاليتها من خلال أدلة الأثبات.	77%	23%	-	2,77
13	توفير المعلومات الناجمة عن المشاهدة والاستفسار والملاحظة ومناقشة الإدارة والموظفين للمدقق الخارجي أدلة أثبات حاسمة وكافية ومحايدة من أجل التأكد من صحة القوائم المالية.	82%	18%	-	2,81

المصدر : من اعداد الباحثان

الأثبات ، وأن (5%) كانوا (محايدين) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,95) ، وقد بلغ الانحراف المعياري (0,21) .
2. نلاحظ من أجابات الفقرة الثانية أن (86%) من عينة البحث كانت أجاباتهم (موافق) مما يدل على تحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في فحص الرقابة

توضح البيانات والنتائج المثبتة في الجدول(2) الأتي :
1. نلاحظ من أجابات الفقرة الأولى أن (95%) من عينة البحث كانت أجاباتهم (موافق) مما يشير الى قيام المدقق الخارجي بتقييم أدلة الأثبات التي يحصل عليها عن طريق أسلوب العينة الأحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة أدلة

- تقييم أدلة الأثبات ، وأن (5%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، و(5%) كانوا (غير موافقين) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,81) ، وأنحراف معياري (0,58).
10. نلاحظ من أجابات الفقرة العاشرة أن (95%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على ضرورة وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية ، وأن (5%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، وقد كان الوسط الحسابي (3) ، وأنحراف معياري (0).
11. نلاحظ من أجابات الفقرة الحادية عشر أن (41%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على أفتقار المدقق الخارجي في بعض الحالات الى القدرة والكفاءة على تقدير مدى صحة توافر وتقييم بعض الحسابات لذلك عليه أن يستعين بمهارة وخبرة شخص متخصص ، وأن (50%) منهم كانت أجابتهم (محايد)، وأن (9%) كانت أجابتهم (غير موافق) وقد كان الوسط الحسابي (2,31) ، وقد بلغ الأنحراف معياري (0,64).
12. نلاحظ من أجابات الفقرة الثانية عشر أن (77%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على أن تقرير المدقق الخارجي حول الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة الوحدة الاقتصادية وفعاليتها من خلال أدلة الأثبات ، وأن (23%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,77) ، وقد بلغ الأنحراف معياري (0,42).
13. نلاحظ من أجابات الفقرة الثالثة عشر أن (82%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على أن توفير المعلومات الناجمة عن المشاهدة والاستفسار والملاحظة ومناقشة الإدارة والموظفين للمدقق الخارجي أدلة أثبات حاسمة وكافية ومحايدة من أجل التأكد من صحة القوائم المالية ، وأن (18%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,81) ، وقد بلغ الأنحراف معياري (0,39).

خامساً : الأستنتاجات والتوصيات

1. الأستنتاجات :
1. أن وجود الرقابة الداخلية الفعالة داخل الوحدة الاقتصادية من شأنها التقليل من عمليات الأحتيال والتلاعب والعمل على المحافظة على الأصول.
2. وجود مقاييس تمكن المدقق الخارجي على أساسها بتقييم فعالية الرقابة الداخلية ، مثل المعايير الدولية .
5. أن المدقق الخارجي عند تنفيذة أختبارات الألتزام والأختبارات الجوهرية من أجل الحصول على أدلة أثبات وقرائن كافية ومناسبة لكي تتمكن من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها بأبداء رؤية المهني حول البيانات المالية.
8. يقوم المدقق الخارجي بالحصول على وتقييم أدلة الأثبات الكافية والملائمة التي تعطي للمدقق القناعة والتأكد من

- الداخلية ، وأن (5%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، و(9%) كانوا (غير موافقين) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,77) ، وأنحراف معياري (0,61).
3. نلاحظ من أجابات الفقرة الثالثة أن (86%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يشير الى اعتماد المدقق الخارجي حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة للرقابة الداخلية ، وأن (14%) كانوا (محايدين)، وقد كان الوسط الحسابي (2,86) ، وقد بلغ الأنحراف المعيارى (0,35).
4. نلاحظ من أجابات الفقرة الرابعة أن (45%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يشير الى أن المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الوحدة الاقتصادية محل التدقيق من أدلة الأثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود بالقوائم المالية ، وأن (55%) كانوا (محايدين) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,45) ، وقد بلغ الأنحراف المعيارى (0,50).
5. نلاحظ من أجابات الفقرة الخامسة أن (41%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على قيام المدقق الخارجي بتقييم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والأجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة أثبات كافية ومقتعة ، وأن (59%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,40) ، وأنحراف معياري (0,50).
6. نلاحظ من أجابات الفقرة السادسة أن (100%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على قيام المدقق الخارجي بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى أجراءات التدقيق بعد فهم الأجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة من خلال فحص الرقابة الداخلية ، وقد كان الوسط الحسابي (3) ، وأنحراف معياري (0).
7. نلاحظ من أجابات الفقرة السابعة أن (91%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على تأثير خبرة المدقق الخارجي حول كفاية وملائمة أدلة الأثبات في طبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية ، وأن (9%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,90) ، وأنحراف معياري (0,29).
8. نلاحظ من أجابات الفقرة الثامنة أن (50%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على استخدام الوحدة الاقتصادية لنظم جيدة تقوم بأعدادها ثقة كبيرة لدى المدقق الخاجي في القوائم المالية ، وأن (45%) منهم كانت أجابتهم (محايد) ، و(5%) كانوا (غير موافقين) ، وقد كان الوسط الحسابي (2,45) ، وأنحراف معياري (0,59).
9. نلاحظ من أجابات الفقرة التاسعة أن (90%) من عينة البحث كانت أجابتهم (موافق) مما يدل على قيام المدقق الخارجي بتقييم أقرارات إدارة الوحدة الاقتصادية كجزء من

أ. الجابري ، محمد علي محمد ، 2014 ، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.

ب. الزايغ ، هاني فرحان ، 2006 ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الأثبات لأبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين لأستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

ب. جهيد ، طيايية ، 2014 ، دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية ، دراسة ميدانية بولاية المسيلة ودرج بوعريريج ، الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التجارية.

ج. فرحان ، سامي علوان ، 2011 ، فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي التقارير المالية ، بحث تطبيقي في مكاتب مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، رسالة معادلة للماجستير في المحاسبة القانونية غير منشوره ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد.

3. البحوث والدوريات العلمية :

1. الدليل التدقيق الدولي رقم (3) ، 1999 ، مجلس المايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.

2. العطار ، حيدر عباس ، علي ناظم الشيخ ، فواز خليف راشد ، 2018 ، تحليل العلاقة بين تقارير المدقق

الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية ، دراسة ميدانية على آراء المدققين الخارجيين بالمؤسسات الحكومية ، كلية الإدارة والأقتصاد ، جامعة المثنى ، تنمية الرافدين ، العدد 119 ، المجلد 37.

5. عبد ، حيدر عباس ، علي كريم محمد ، 2018 ، أهمية أدلة الأثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية ، دراسة لعينة من المحاسبين والمدققين في دوائر محافظة المثنى ، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية ، السليمانية.

8. كسكس مسعود ، و زرباني قداري و ، قزال أسماعيل ، 2019 ، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018 ، مجلة أضافات اقتصادية ، جامعة غرداية، المجلد 03 ، العدد . 02.

هـ. معيار التدقيق الدولي رقم (500).

5. المصادر الأجنبية :

A. Audit Gestion Des Risque D'entreprise Et Controle Interne, Mohamed Hamzaoui, 2006, village mondial, France, p80.

أستمرارية الوحدة الاقتصادية لمزاولة أعمالها خلال الفترة القادمة.

هـ. يقوم المدقق الخارجي بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة من خلال فحص الرقابة الداخلية.

2. التوصيات :

1. اعداد منهاج تدريبي عن طريق عقد البرامج والدورات التدريبية حول أهمية أدلة الأثبات للمدققين الخارجيين وخاصةً الجدد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمنظمات المهنية الأخرى لغرض رفع جودة التدقيق من ناحية وحماية المدقق الخارجي في الوقوع بأخطاء نتيجة أهماله.

2. ينبغي على المدقق الخارجي أملاك نوع من الأبداع وحرية التفكير في خلق أدلة أثبات مع الأخذ بعين الاعتبار ما هو موجود في المبادئ والمعايير.

5. لا بد من توفر أدلة الأثبات ذات خواص ملائمة وكفاية وفق طرق المناسبة مع الأخذ بالاعتبار الظروف المحيطة وعامل الكلفة والمنفعة.

د. ضرورة توخي الدقة التامة بتقرير المدقق الخارجي مع الاخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق التي تؤدي الى أبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية.

هـ. لا بد من توفير المعلومات الناجمة عن المشاهدة والأستفسار والملاحظة ومناقشة الإدارة العليا والموظفين للمدقق الخارجي من أجل الحصول على أدلة أثبات حاسمة وكفاية ومحابذة .

المصادر :

1. الكتب العربية :

1. أشتوي ،أدريس عبدالسلام ، 2013 ، المراجعة معايير وأجراءات ، بنغازي ، جامعة بنغازي ، الطبعة السادسة.

2. الدليل التدقيق العراقي رقم (4) ، 2000 ، دراسة وتقويم النظام الرقابة الداخلية ، الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، العراق.

5. القرشي ، أباد رشيد ، 2011 ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً ، دار المغرب للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، بغداد.

8. عبد الله ، خالد أمين ، 2004 ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان.

هـ. سلامة ، مصطفى صالح ، 2010 ، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية ، دار البداية ناشرون وموزعون، ط 1، عمان، الأردن .

2. الرسائل والأطاريح :