



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة الى  
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

**Evaluation of evidence under the concept of audit quality - an applied study in  
one of the supervisory bodies affiliated to the Federal Audit Bureau**

أ.م.د. سهاد صبيح الصفار

ليث كاظم حمودي

الكلية التقنية الادارية

الباحث

**المستخلص**

في ظل التقدم الحاصل في بيئة الاعمال وتوسع الوحدات الاقتصادية ولغرض البقاء في سوق العمل تطورت عمليات التدقيق وظهرت مفاهيم جديدة لعل في مقدمتها مفهوم جودة التدقيق بهدف توفير تأكيد مناسب عن سلامة القوائم المالية. لذا يسعى المدقق الى تقويم أدلة اثبات لتتناسب مع المفاهيم الحديثة للتدقيق من أجل تعزيز رأيه الفني.

يتمثل هدف البحث في عرض علاقة ادلة الاثبات بمفهوم جودة التدقيق وانعكاس ذلك على تقويم ادلة الاثبات. يستند البحث إلى فرضية مفادها: " في ظل تطور طبيعة وحجم أنشطة الوحدات الاقتصادية، وظهور مفهوم جودة التدقيق، فإن هذه العوامل تؤثر في تقويم الأدلة المطلوبة لدعم رأي المدقق بشأن صحة القوائم المالية ". توصل البحث إلى مجموعة إستنتاجات يمكن تلخيصها بالآتي: (١) تعد جودة التدقيق من الخدمات التي يقدمها المدقق والإيفاء بها يكون من خلال جمع ادلة اثبات تتسجم مع الاتجاهات الحديثة للتدقيق، (٢) تمنح أدلة الاثبات مستوى عال من الثقة بصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية. (٣) تعد ادلة الاثبات ذات الصلة بتوكيدات الادارة المرتبطة بالقوائم المالية، من الادلة القوية وذات جودة. بسبب امكانية الاعتماد عليها من قبل المدقق عند ابداء رايه.

**ABSTRACT**

In light of the development of the business environment and expansion of economic entities for staying in labor market, this led to the development of audit processes and the emergence of new concepts, perhaps the most important is audit quality to provide an appropriate assurance about the integrity of the financial statements. Therefore, the auditor seeks to evaluate evidence to suit the modern understanding of auditing in order to enhance his technical opinion.

The aim of the research is to explore the relationship of audit evidence, to the quality of audit and to reflect it on the evidence. The research is based on the premise: "Given the evolution of the nature and size of the activities of the economic units, and the emergence of audit quality concept, these factors affect the evaluation of evidence required to support the auditor's opinion on the validity of the financial statements."

The research leads to a set of conclusions that can be summarized as follows: (١) The services provided by the auditor are to be satisfied by collecting evidence consistent with the recent trends of auditing. (٢) Audit evidence gives a high level of confidence in the

validity of the information contained in the financial statements. (٣) Related management assertions associated with financial statements, strong evidence and quality. Because they can be relied on by the auditor when expressing his opinion.

### المقدمة

شهدت الوحدات الاقتصادية تطورات مختلفة من حيث اتساعها وازدياد معاملاتها التجارية، مما استلزم ضرورة للاهتمام بعمل المدقق كطرف محايد، يسعى لتقديم خدمات مهنية مختلفة للمجتمع، من خلال أضاء الاعتمادية والثقة على المعلومات المصرح بها والخاصة بتلك الوحدات. وبالتالي كلما تطورت الاعمال والانشطة التي تؤديها الوحدات الاقتصادية كلما تعين على مهنة التدقيق التطور لمواكبة حاجات المجتمع، ولا يمكن تحقيق هذا المستوى من الثقة والاعتمادية الا من خلال الاعتماد على ادلة اثبات تتمتع بالجودة بأعتبارالتدقيق قائم على اساس الاثبات.

يستعرض البحث ابتداءً المنهجية المتبعة في إعدادهِ، يليها مدخل نظري عن مفهوم ادلة الاثبات ومفهوم جودة التدقيق، والعلاقة ما بين ادلة الاثبات وجودة التدقيق ثم يُعزّز هذا بعرض تحليلي عن علاقة ادلة الاثبات بمفهوم جودة التدقيق في احدى هيآت ديوان الرقابة المالية.

#### ١. منهجية البحث

يعرض هذا القسم من البحث المنهجية المعتمدة في إعدادهِ وعلى النحو الآتي:

##### ١-١: مشكلة البحث

في ظل التطور الحاصل في بيئة الاعمال وتنوع وإتساع اعمال الوحدات الاقتصادية، اوجدت تلك الامور حاجة الى توسيع عمليات التدقيق. فضلا عن، ظهور مفاهيم حديثة تعمل على توفير تأكيدات معقولة عن مدى صحة القوائم المالية التي تعكس نشاط تلك الوحدات.

في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي: هل تُعد أدلة الاثبات التي يجمعها المدقق كافية وملائمة من حيث النوعية والحجم في ظل ظهور مفهوم جودة التدقيق؟

##### ٢-١: أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث من خلال محاولة الباحثان عرض علاقة ادلة الاثبات بمفهوم جودة التدقيق وانعكاس ذلك على تقويم ادلة الاثبات.

##### ٣-١: أهداف البحث

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تستدعي المشكلة المذكورة أنفاً البحث عن أساليب وأدوات للإجابة عنها وحلها، وفي ضوء ذلك يهدف هذا البحث إلى:

١. تسليط الضوء على أدلة الإثبات ومكانتها في عملية التدقيق، ودورها في تعزيز رأي المدقق بالبيانات المالية.

٢. الربط بين أدلة الإثبات ومفهوم جودة التدقيق لغرض تقويم الادلة.

#### ٤-١: فرضية البحث

ينبني البحث على الفرضية الآتية:

" في ظل تطور طبيعة وحجم أنشطة الوحدات الاقتصادية، وظهور مفهوم جودة التدقيق، فإن هذه العوامل تؤثر على تقويم أدلة المطلوبة لدعم رأي المدقق بشأن صحة القوائم المالية ".  
**مقدمة تعريفية عن ادلة الاثبات**

أكدت معايير العمل الميداني على ضرورة توفر أدلة إثبات كفاءة وكافية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والمطابقة سعياً للحصول على إجابات عن الاستفسارات المطروحة، كون تنبني عملية التدقيق على الإثبات.

#### مفهوم الإثبات وادلة الاثبات

يمثل الإثبات في اللغة العربية إقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل (ابن منظور: ١٩٥٩: ٣٤٦). أما في التدقيق فهو جمع الأدلة وتقويمها وصولاً إلى مستوى معين من الثقة والدقة في البيانات والقوائم المالية وبما يسمح بإعطاء رأي فني محايد ( القيسي : ١٩٨٨ : ٤). تختلف طبيعة ونوع الإثبات تبعاً لعملية التدقيق والعنصر المراد تدقيقه (عشماوي: ١٩٧٧: ٣٤). عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أدلة الإثبات في المعيار رقم ٥٠٠ بعنوان "أدلة الإثبات"، بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه (٢٠١٦: ٤١٣: IFAC). وهناك من يرى انها "جميع الأمور المؤثرة في حكم المدقق على مدى توافق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً" ( Thomas & Henke : ٣٦ : ١٩٨٦). وكذلك "كافة التأثيرات على آراء المدققين التي تكوّن أساساً يُوجّههم نحو اتخاذ القرارات" ( ١١٠٩ : ١٩٩٣ : Robertson). ويُعدها البعض معلومات يتم الحصول عليها من السجلات والدفاتر والمستندات او مصادر اخرى من داخل او خارج الوحدة الاقتصادية، او من خلال الاجراءات التي يقوم بها المدقق. مثال ذلك، الملاحظة او الجرد الفعلي، تساعد المدقق في استنتاج رأي بشأن القوائم المالية وتخفيض مخاطر التدقيق وتجعل عملية التدقيق موضوعية (١٤١ : ٢٠١٢: Stuart).

من خلال العرض السابق يمكن قول الاتي:

● تعد أدلة الإثبات حقائق تأتي في شكل أو صيغة ما كأن تكون مثلاً في شكل مستند أو تأييد أو

محضر جرد وغيرها، وهي تمتلك صفات تمتاز بالموضوعية.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

- لأدلة الإثبات تأثيراً في ذهنية المدقق حول مختلف الأمور التدقيقية ومنها على سبيل المثال لا الحصر تخطيط ووضع برنامج التدقيق، وتحديد مخاطر التدقيق.
- تشهّل أدلة الإثبات الوصول لاستنتاجات تتعلق بموضوع التدقيق.
- تساعد أدلة الإثبات في اتخاذ القرار حول مدى صحة وعدالة ماورد في القوائم المالية ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

بالإضافة الى ما ذكر اعلاه عن الاثبات من خلال الادلة، فان هناك نوع اخر من الإثبات الا وهو القرينة. تمثل القرينة في التدقيق استنباط نتيجة من امر ثابت او من حقيقة او جملة حقائق ثمكن من استخلاص رأي في مسألة معينة والافصاح عن هذا الرأي. هناك من يرى اطلاق تسمية القرينة على مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق فكلاهما وجهان لعملة واحدة (جمعة : ٢٠٠٩ : ٣٠٥). في حين يرى باحث اخر وجود فرق بين القرينة ودليل الاثبات، فالقرينة دليل إثبات غير مباشر حيث يمكن ان تصحح القرينة دليل إثبات غير مباشر طبقاً للأهمية النسبية التي يعطيها المدقق لتلك القرينة، حيث يؤكد دليل الإثبات مصداقية القوائم المالية الا ان القرينة ترجح فقط مصداقية تلك القوائم. كما وان دليل الاثبات يعرض حقيقة ما الا ان القرينة ماهي الا إستدلال على أمر معلوم. لذا تعد القرينة دليل أضعف من أدلة الإثبات من ناحية الاعتماد عليها (القريشي: ٢٠١١ : ١١٣). كما ينظر الى دليل الاثبات على انه بينة قاطعة بحد ذاتها، اما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل، يسعى المدقق الى جمع أكبر قدر ممكن من القرائن في الحالات الحرجة او الصعبة ليستعويض بها عن دليل الاثبات القاطع ( طه : ٢٠١٥ : ٢٦).

هناك عدة انواع لادلة الاثبات لعل من ابرزها الاتي:

- دليل الإثبات المادي
- الدليل الحسابي
- التوثيق المستندي
- الإقرارات المقدمة من موظفي الزبون.

سوف يتم التطرق بالتفصيل لهذه الانواع في الفقرة ٥ تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق

### نظرة تعريفية عن جودة التدقيق

يعد De Angelo من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق، حيث عرّفها

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

باحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للزبون محل التدقيق، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (De Angelo, ١٩٨١ : ١٨٣-١٩٩).  
تكمّن أهمية جودة التدقيق في أن المستفيدين الخارجين من القوائم المالية يتوقعون الجودة التامة من مخرجات عملية التدقيق (تقرير المدقق) وذلك لاعتمادهم على التقرير في عملية اتخاذهم للقرارات ورسم سياساتهم بشأن الاستثمارات في الوحدات الاقتصادية محل التدقيق. وتوضح أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الاتية (الحمد: ٢٠١٣: ٢٤-٢٦):

١. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: الاهتمام بجودة التدقيق يعطي تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي تؤديها مكاتب التدقيق تتوافق مع المتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المعتمدة مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق (القرشي: ٢٠١٤: ٢٤).

٢. زيادة إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات: سعي المدقق لإضفاء الجودة على عمله يؤدي إلى زيادة إمكانية اكتشاف الأخطاء والتضليل الذي تقوم به الإدارة في السجلات والكشوفات المالية ويؤدي ذلك إلى اعتماد المستفيدين على تقارير تدقيقية ذات جودة عالية تساعد في اتخاذ قرارات سليمة (الساعدي: ٢٠١٣: ٤٨).

٣. أداة تنافسية جيدة: من خلال الضغط على مكاتب التدقيق التي تهتم بجودة التدقيق بهدف تحقيق حصة سوقية أكبر وتحقيق رضا الزبون في ظل وجود منافسة شديدة (الكعبي: ٢٠١٥: ٣٤).

٤. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية: عند مراعاة المدقق الجودة في عمله التدقيقي يضيف مصادقية أكبر لنتائج التدقيق (تقرير المدقق) كما إن الوحدات الاقتصادية ترغب في إضفاء الثقة على القوائم المالية الصادرة كونها هي المسؤولة عنها مما يتطلب القيام بالتدقيق بأعلى جودة ممكنة (الساعدي: ٢٠١٣: ٥٢).

تتأثر مهنة التدقيق بالتطورات الحاصلة في المجتمعات المحيطة بها، لغرض مواكبة تلك التطورات تضاف مفاهيم جديدة عليها لتلبية الحاجات المتزايدة، والتي تلقي بظلالها على المدقق نفسه من خلال المسؤوليات التي يتصدى لها. ولما كان اساس دعم رأي المدقق في عملية التدقيق هو ادلة الاثبات فينبغي تطوير اساليب الحصول عليها، وتحديد انواعها، وكميتها. اي ان محصلة الامر كلما طرأت على مهنة التدقيق مفاهيم جديدة كلما تأثرت بها ادلة الاثبات اللازمة كما ونوعاً لدعم رأي المدقق وهو ما يمثل أدلة اثبات مطورة تبعا للمفاهيم الحديثة.

تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

يقصد بالتقويم لغةً قياس الشيء وتعديله فيقال قوم الشيء اي عدلة ويقال قومته فتقوم اي عدلته فتعدل، في حين ان كلمة التقويم في اللغة "القياس" لا تشمل التعديل، لذلك فإن كلمة التقويم اشمل واوسع من كلمة التقويم (المنجد:١٩٨٦: ٦٢٢).

تمثل عملية جمع وتقويم الادلة مهارة ينبغي على المدقق تطويرها لتحقيق التقويم السليم، لابد من فهم انواع الادلة المتاحة، وموثوقيتها وكفاءة الادلة التي يتم الحصول عليها من أجل تحديد عدالة توكيدات الادارة (Messier:٢٠٠٨:١٢١).

ألزم القانون العراقي المنظم لعملية التدقيق والرقابة على الاموال العامة والخاصة بالمدققين (مراقبي الحسابات) ابداء آرائهم المستندة الى أدلة الإثبات التي يطلعون عليها ويجمعونها، خلال تأديتهم لمهامهم التدقيقية في تقارير تقدم الى الجهات ذات العلاقة وحسب ما نص عليه التشريع. ومن هذه القوانين:

١. قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل المادة (١٣٦) منه "على مراقب الحسابات ان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة امام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الاخرى. يجب ان يتناول رأي المراقب المسائل الآتية:

أ- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الادارة.

ب- مدة تطبيق الوحدة الاقتصادية للاجراءات الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات الحسابية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة .

ج- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة نهاية السنة ونتيجة اعمالها .

د- مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون وعقد الشركة.

هـ- ماوقع من مخالفات لاحكام هذا القانون او عقد الشركة على وجهه يؤثر على نشاطها او مركزها

المالي ، مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية .

و- لاجل ذلك يجب على مراقب الحسابات ان يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة ليخرج

باستنتاجات معقولة ولتكون الاساس الذي يبني عليه رأيه المهني".

٢. المادة (١٠) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) والتي نصت

على مايلي:-

" تشمل رقابة الديوان فحص وتدقيق المعاملات والتصرفات للايرادات والنفقات العامة والالتزامات المالية كافة تخطيطاً او جبايةً او انفاقاً والموجودات بانواعها للتحقق من صحة تقييمها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات النظامية والتأكد من وجودها وعائديتها وكفاءة وسلامة تداولها واستخدامها وادامتها والمحافظة

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقديم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

عليها والمستندات والعقود والسجلات والدفاتر الحسابية والموازنات والبيانات المالية والقرارات والوثائق والامور الادارية ذات العلاقة بمهام الرقابة .

نصت المادة (٢٨/اولاً/أ) على الاتي "يقدم المجلس تقرير سنويا الى مجلس النواب خلال (١٢٠) يوماً من نهاية كل سنة يتضمن الجوانب الاساسية التي افرزتها نتائج تنفيذ الخطة السنوية للديوان بما في ذلك الاراء والملاحظات والمقترحات المتعلقة بالأوضاع المالية والادارية والاقتصادية والقانونية وتقييم فاعلية وكفاية اجراءات الحكومة اللازمة لضمان الفعالية والشفافية في جباية الإيرادات وانفاق الاموال العامة". يمكن القول، جمع أدلة الإثبات يعمل على مد المدقق بأساس لاصدار رأيه في القوائم المالية، حيث تعد أدلة الإثبات غير متساوية من حيث جودتها ومنفعتها. وان من اهم طرائق قياس جودة التدقيق هي مقدرة المدقق على اكتشاف التحريفات والابلاغ عنها، هي بجمع ادلة الاثبات المناسبة. يمكن تصنيف ادلة الاثبات حسب الوسائل والإجراءات المرتبطة للوصول الى صحة توكيدات الادارة (الوجود او الحدوث، الاكتمال او الشمول، التقييم او التخصيص، الحقوق والالتزامات، العرض والافصاح)، وتحقيق جودة مناسبة للتدقيق:

أ. دليل الإثبات المادي: يعد هذا النوع من أدلة الإثبات الرئيسية في عملية التدقيق، حيث يستطيع المدقق أن يراه في الحقيقة، ودليل يمكن الإعتماد عليه بصورة كبير. غالباً ما يتم استخدامه للتحقق من وجود الفعلي للموجودات الملموسة مثل النقدية والمخزون. إلا إنه يقدم دليل إثبات محدود. مثال ذلك، وجود المخزون لا يعني تقييمه بصورة صحيحة (الشحنة: ٢٠١٥: ١٨٣).

ب. الاقرارات الخارجية: يحصل المدقق على الاقرارات الخارجية من خلال المراسلات المباشرة مع أفراد أو جهات خارجية لا تتبع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق. من خلال تلك الاقرارات يمكن للمدقق الحصول على أدلة اثبات بخصوص وجهة نظر الطرف الثالث للعملية المالية. وهو ما يمثل الإجراء الأكثر شيوعاً لجمع ادلة الإثبات من طرف ثالث. وقد الزم معيار التدقيق الدولي (٥٠٥) بعنوان "وضع معايير توفير ارشادات حول استخدام المدقق للمصادقات الخارجية كطريقة للحصول على أدلة الإثبات" المدقق بتصميم طلب المصادقة حسب هدف عملية التدقيق، والتأكيد المرتبط، مراقبة عملية ارسال طلب المصادقة واستلام الطرف الثالث للطلب مباشرة (IFAC: ٢٠١٦: ٤٤٠).

ج. الدليل الحسابي: ويتضمن إعادة معالجة العمليات الحسابية من قبل المدقق، للتحقق من صحة الاحتساب. يعد الدليل الحسابي جزء ضروري من عملية التدقيق. ولكن لا يعد الدليل الحسابي دليل إثبات كافي وصالح لوحده ما لم يقترن بدليل إثبات آخر. يعود السبب في ذلك إلى أن الأرقام التي أعيد احتسابها قد لا تكون أفضل البيانات القائمة (سليمان: ٢٠١٤: ١٥٨).

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

د. التوثيق المستندي: دليل إثبات نتيجة عملية فحص يقوم بها المدقق للمستندات التي تدعم المعاملات المحاسبية. مثال ذلك، فحص الشيكات والفواتير التي تؤيد معاملات الصرف. تقسم هذه المستندات إلى مستندات داخلية تعد من قبل الوحدة وتتدفق إلى خارجها كفواتير البيع ووصولات القبض، ومستندات خارجية تتدفق من خارج الوحدة الاقتصادية إلى داخلها كفواتير الشراء. ومستندات معدة داخل الوحدة الاقتصادية ومستخدمة داخلها كالدفاتر المحاسبية والسجلات على اختلاف أنواعها. وتعد المستندات الخارجية بطبيعتها الحال أكثر اعتمادية، إلا إنها الإقرارات المتحصل عليها من طرف ثالث هي الأعلى اعتمادية بالمقارنة بالمستندات الخارجية. كون أن هذه المستندات تدخل ضمن النظام الخاص بالوحدة الاقتصادية ولا تأتي مباشرة إلى المدقق (محمد: ٢٠١٤: ٢٦٤).

هـ. الإقرارات المقدمة من موظفي الزبون: يحصل المدقق على بعض أدلة الإثبات مباشرة من موظفي الوحدة الاقتصادية محل التدقيق. مثال ذلك، الاستفسارات حول البضائع غير المباعة في المخازن. وتعد هذه الإقرارات كإيضاحات على اسئلة المدقق، وغالباً ما تستخدم في مراحل التخطيط لعملية التدقيق لغرض توفير دليل إثبات عن سياسات الوحدة ومعلومات مرتبطة بالبيئة العامة لها. تفتقد هذا النوع من الإقرارات احد الخصائص الرئيسة لأدلة الإثبات ألا وهو الخلو من التحيز (الشنيشي: ٢٠٠٧: ٢٠١).

و. الاجراءات التحليلية: تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والارصدة الدفترية بتقديرات المدقق للعلاقات والارصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية (سليمان: ٢٠١٤: ١٨٩). والغرض منها هو تأكيد العلاقة المنطقية بين الحسابات والحصول على تفسيرات لجميع التغيرات واعطاء مؤشرات للمدقق (Sullivan: ١٩٨٥: ١٧١).

### عرض تحليلي عن جودة التدقيق وتقويم أدلة الاثبات

تمثل الموجودات الثابتة بأنها تلك الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها الهيئة لاستخدامها في انتاج، توفير السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاغراضها الادارية، وتستخدم عادة لأكثر من فترة محاسبية. تمتلك الهيئة موجودات ثابتة ونظاماً لحيازة تلك الموجودات، والاتي تحليل لهذا النظام:

١. تبدأ عملية اقتناء الموجودات في الهيئة من تقديم طلب حاجة لشراء موجودات من احد الاقسام الى قسم المخازن لغرض تأييد وجوده في المخازن وتجهيزه وفي حالة عدم وجوده يتم بيان ذلك.
٢. يتم اعداد طلب الشراء من القسم المعني، ويبين في الطلب مواصفات الموجود المراد تجهيزه، ويرفع الطلب الى رئيس الهيئة لاستحصال موافقته.
٣. تتم الموافقة على امر الشراء بعد ان يؤيد قسم الحسابات توفر التخصيص اللازم واعتماد احد اساليب الشراء المنصوص عليها في تعليمات تنفيذ قانون الموازنة الاتحادية.
٤. يتم توجيه لجنة المشتريات بضرورة شراء الموجود وحسب المواصفات المبينة في امر الشراء.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

٥. بعد شراء الموجود يتم عرضه على لجنة الاستلام والفحص ويتم اعداد تقرير الاستلام الذي على أساسه يقوم أمين المخزن بادخاله مخزناً بموجب مستند ادخال مخزني .
٦. يتم تجهيز القسم الطالب للموجود من قسم المخازن بموجب مستند اخراج مخزني.
- من اجل تقويم جودة ادلة الاثبات صمم الباحثان مجموعة من الخطوات كإنموذج، وكالاتي:
- يتم اعتماد إنموذج لقياس قوة ادلة الاثبات المطورة الخاصة بنشاط حيازة الموجودات من خلال تقويم الاجراءات المتبعة (برنامج التدقيق الخاص بالموجودات الثابتة)، يتمثل الانموذج وكالاتي:
١. تحديد اجراءات تدقيق نشاط حيازة الموجودات. والتي تتمثل بالاتي
- التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة متضمناً معلومات كاملة عن كل موجود (كاسم الموجود، نوعه، رمزهُ، تأريخ إضافة كلفته).
  - الإطلاع على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والصلاحيات والتعليمات للتحقق من إن الإضافات والاستعدادات تمت بموجبها.
  - التحقق من صحة قوائم شراء الموجودات وكافة الأوليات التي تدعم تلك المشتريات.
  - التحقق من إن الإضافات قد سجلت بكلفة الشراء أو الإنتاج مضافاً إليها كافة المصاريف اللازمة لجعل الموجود جاهز للإستخدام.
  - التحقق من صحة إضافة مصروفات التجديدات والتحسينات على الموجود وإنها أدت إلى إطالة عمره الإنتاجي أو زيادة طاقته أو كفاءته الإنتاجية، التأكد من صحة تبويب المصاريف إلى إيرادية أو رأسمالية من خلال فحص حسابات المصاريف المرتبطة.
  - إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتزليل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك العمليات والتحقق من عمليات استبعاد الموجودات المستهلكة وتثبيتها على ح/ مخزن المخلفات والمستهلكات والى الإجراءات المتخذة بشأنها.
  - التحقق من صحة التسجيل والسيطرة على الموجودات المعادة أو المستعارة من الغير.
  - التأكد من إن الجرد قد شمل كافة موجودات الشركة والتأكد من إنه قد تم وفقاً للأصول المرعية.
  - مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الأستاذ العام.
  - الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات.
  - عزل الإندثار للموجودات المندثرة بالكامل في حساب إحتياطي إرتفاع أسعار الموجودات الثابتة.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تفويج ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

- التحقق من حساب النفقات الإيرادية المؤجلة وفحص حركتها خلال السنة والتحقق من صحة أقساط الإطفاء وتزليلها من النفقة مباشرة.
  - مقارنة نسب مصاريف الإندثار إلى إجمالي كلفة الموجودات لكل نوع وبما يقابلها في السنوات السابقة.
  - التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات وكفاءة الخطط الموضوعية لها من خلال إستخدام مؤشر عدد الموجودات العاطلة إلى إجمالي الموجودات العاملة، والتحقق من نسب المواد المصروفة للصيانة والتصليح من خلال إستخدام مؤشر إجمالي المستلزمات السلعية المصروفة لصيانة الموجودات إلى إجمالي المستلزمات السلعية المخزونة ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.
  - التحقق من ملائمة العرض والإفصاح للموجودات الثابتة في القوائم المالية وفقاً المحاسبية رقم (٦).
  - متابعة الالتزام بإجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات
٢. تحديد نوع دليل الاثبات: هناك عدة انواع من ادلة الاثبات التي يمكن ربطها بنشاط حيازة الموجودات والتي تتمثل بالآتي:

- دليل الاثبات المادي (فحص الموجودات)
  - الخطابات الخارجية
  - الدليل الحسابي
  - التوثيق المستندي
  - الاقرات المقدمة من موظفي الزبون
  - العلاقات المتداخلة بين البيانات
٣. تحديد اسلوب التدقيق المتبع. ويتمثل بطريقة الحصول على ادلة الاثبات المناسبة
- الفحص الفعلي
  - الملاحظة
  - اعادة الاداء
  - الأختبارات التحليلية
  - المصادقات
  - التتبع
  - الفحص
  - الاستفسار من الزبون.
٤. تحديد مستوى الدليل من القوة.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

- يعتمد تحديد مستوى الدليل من القوة من خلال ما يتمتع به الدليل من العوامل الداعمة لقوته.
٥. تحديد درجة تحقق التأكيد على توكيدات الادارة.
- اي بيان عدد توكيدات الادارة التي يحققها دليل الاثبات المعتمد.
٦. تحديد مستوى قوة الإجراء.
- يتم عن طرق حاصل جمع مستوى قوة دليل الاثبات مع مستوى تحقيق الدليل لتوكيدات الادارة.
٧. المستوى العام لقوة ادلة الاثبات المطورة.

يتحقق من خلال جمع قوة الاجراءات المتبعة وقسمتها على عدد خطوات برنامج التدقيق للوصول إلى النتيجة النهائية لمستوى قوة ادلة الاثبات المطورة.

يعرض الجدول (١) تقويم أدلة الاثبات وفق متطلبات جودة التدقيق الخاص بنشاط حيازة الموجودات من خلال تقويم الاجراءات المتبعة (برنامج التدقيق الخاص بالموجودات الثابتة).

جدول (١)

تقويم أدلة الإثبات وفق متطلبات جودة التدقيق لحيازة الموجودات الثابتة

ت	اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة	نوع دليل الاثبات	اسلوب التدقيق المتبع	مستوى الدليل من القوة	مستوى تحقق التأكيد على توكيدات الادارة	مستوى قوة الاجراء	توكيدات القوائم المالية	الملاحظات
١	التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة متضمناً معلومات كاملة عن كل موجود كأسم الموجود، نوعه، رمزه، تاريخ إضافة كلفته.	التوثيق والمستندات	الفحص (التمحيص)	قوي	قوي جداً	قوي جداً	جميع توكيدات الادارة	عدم تسجيل بعض الموجودات
٢	إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتنزيل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك المعاملات والتحقق من عمليات إستبعاد الموجودات المستهلكة وتثبيتها على ح/ مخزن المخلفات والمستهلكات والإجراءات المتخذة بشأنها.	الاثبات الحسابي	اعادة الأداء	متوسط	قوي جداً	قوي	التقييم او التخصيص والحقوق والالتزامات والعرض والافصاح	احتساب اندثار لموجودات مستهلكة
٣	مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الإستاذ	التدقيق المستندي	الفحص (التمحيص)	متوسط	متوسط	متوسط	الحقوق والالتزامات والتقييم	عدم تشكيل لجان المطابقة

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تفويج ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ت	اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة	نوع دليل الاثبات	اسلوب التدقيق المتبع	مستوى الدليل من القوة	مستوى تحقق التأكيد على توكيدات الادارة	مستوى قوة الاجراء	توكيدات القوائم المالية	الملاحظات
	العام.						والتخصيص والعرض والافصاح	
٤	الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات.	التدقيق المستندي	الفحص المستندي	قوي جداً	ضعيف جداً	متوسط	الحقوق والالتزامات	عدم تحويل ملكية سيارة
٥	التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات وكفاءة الخطط الموضوعة لها من خلال استخدام مؤشر عدد الموجودات العاطلة إلى إجمالي الموجودات العاملة، والتحقق من نسب المواد المصروفة للصيانة والتصليح من خلال استخدام مؤشر إجمالي المستلزمات السلعية المصروفة لصيانة الموجودات إلى إجمالي المستلزمات السلعية المخزونة ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.	البيانات المتداخلة	الاجراءات التحليلية	قوي	قوي جداً	قوي جداً	جميع توكيدات الادارة	لا توجد خطط محددة للصيانة الدورية او الوقائية للموجودات الثابتة
٦	متابعة الالتزام باجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات	التدقيق المستندي	الفحص (التمحيص)	متوسط	ضعيف جداً	ضعيف	الحقوق و الالتزامات	عدم الالتزام

المصدر: اعداد الباحثان

من خلال العرض السابق لتفويج ادلة الاثبات وفقاً لمتطلبات جودة التدقيق الخاص بحيازة الموجودات الثابتة، يمكن توضيح الآتي:

١. ان عملية التحقق من سجلات الموجودات الثابتة تهدف الى التأكد من ان جميع التفاصيل الخاصة بالموجودات قد سجلت، يتم إتباع اسلوب الفحص (التمحيص) للإطلاع على السجلات وأخذ فكرة عن انواع الموجودات المسجلة فيها، وينتج عن هذا الاسلوب دليل اثبات من نوع التدقيق المستندي بمستوى قوي، يعد من الادلة المقنعة ومحصلة بواسطة المدقق. يحقق هذا الدليل جميع توكيدات الادارة ليكون مستواه قوي

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

جداً. اما المستوى العام للإجراء المتبع فيكون قوي جداً. وقد وجد الباحثان لملاحظات تم تسجيلها على الوحدة الاقتصادية محل التدقيق انها اغفلت تسجيل بعض الموجودات الثابتة.

٢. اختبار صحة عمليات البيع او التنازل عن الموجود وتحديد كلفتة واندثاره المتراكم، للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في السجلات بشأن تحقيق مكاسب او خسائر المعاملات التي تمت. يتم اعتماد اسلوب إعادة الاداء لتكوين دليل من نوع الاثبات الحسابي، مستوى الدليل من القوة متوسط. يحقق جميع توكيدات الادارة لذلك يكون مستواه قوي جداً. بناء على ذلك ويكون المستوى العام لهذا الاجراء فيكون قوي.

٣. مطابقة الجرد الفعلي مع السجلات، تعد عملية إنشاء لجان للمطابقة من مسؤوليات الهيئة. تم اعتماد اسلوب الفحص (التمحيص) لأعمال اللجان للوصول الى دليل اثبات من النوع التوثيق المستندي، مستوى هذا النوع من الادلة متوسط، وذلك لاتباع اسلوب ونوع ادلة اثبات معتمدة، الادلة الناتجة مقنعة من حيث النتائج التي يتم التوصل اليها. مستوى تحقيق توكيدات الادارة متوسط كونه يحقق ثلاثة توكيدات (التقييم والتخصيص، الحقوق والالتزامات، العرض والافصاح)، ليصبح مستوى قوة الاجراء متوسط ايضاً، وعند تطبيق هذا الاجراء عند تنفيذ اعمال الرقابة والتدقيق تبين ان الهيئة لم تقم بتشكيل لجان لمطابقة نتائج الجرد مع السجلات والدفاتر الممسوكة للسيطرة على تلك الموجودات.

ان من اهم المشاكل التي تحصل عند عدم تشكيل لجان للمطابقة هي عدم معرفة الوحدة الاقتصادية لمدى صحة المعلومات المثبتة في السجلات والخاصة بالموجودات الثابتة التابعة لها حيث يؤدي ذلك الى عدم دقة هذه السجلات والتي هي الاساس للسيطرة على تلك الموجودات وحركتها واندثارها، وهذا يؤدي الى ضياع كثير من حقوق الوحدة الاقتصادية.

٤. الاطلاع على وثائق الملكية الخاصة بموجودات الهيئة، تعد وثائق الملكية من الادلة القوية جداً كونها معدة خارج الوحدة كأوراق ملكية السيارات وسندات ملكية الاراضي وغيرها. ويستخدم عادة اسلوب الفحص (التمحيص) ويتحقق عنه دليل إثبات من نوع التوثيق المستندي. اما عن مستوى ايفاءه لتوكيدات الادارة فقد حقق توكيد واحد فقط (الحقوق والالتزامات) ليصل الى مستوى ضعيف جداً. بناء على ذلك يكون المستوى العام لقوة الاجراء بدرجة متوسط. وقد تبين بعد الاطلاع على وثائق الملكية الخاصة بموجودات الهيئة ان احدى السيارات لازالت مسجلة بأسم مالكةا ولم يتم تحويل ملكيتها.

٥. ان من اهم الامور الي ينظر اليها الباحثان هي امكانية تأكيده على استمرارية الهيئة واداء اعمالها بكفاءة وفاعلية، حيث يعتمد بعض اجراءات التدقيق تكون في الحقيقة أقرب الى أعمال تقويم الاداء منها الى اعمال التدقيق المعتادة، كونها ترتب اثاراً او تعطي مؤشرات عن سير اعمال الهيئة ومن هذه الاجراءات التحقق من اعمال الصيانة ومتابعة الخطط الخاصة بها وكذلك نسبة مبالغ المواد المصروفة للصيانة الى

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

نسبة مصاريف الهيئة حيث ان لاعمال الصيانة الدورية (المخططة) الاثر الكبير في تسهيل سير اعمال الهيئة وكذلك تتجنبها خسائر الأعطال المفاجئة التي تؤثر على استمراريتها، يتبع المدقق اسلوب الاجراءات التحليلية للحصول على دليل اثبات من نوع البيانات المتداخلة ويكون مستواة قوي كونه يربط عدد من الحسابات والمعلومات المالية مع بعضها ليكون رأي مقنع بصحة اداء الوحدة الاقتصادية في حين انه يغطي جميع توكيدات الادارة ليكون مستوى قوي جداً. اما عن المستوى العام للاجراء فيكون قوي جداً. وبعد تنفيذ اجراءات التدقيق على اعمال الهيئة تبين عدم اخذ الهيئة بنظر الاعتبار وضع خطط لإجراءات الصيانة الدورية انما تعتمد على حدوث العطل والقيام بأعمال التصليح.

٦. متابعة تنفيذ اجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات والتأكد من تطبيقها بصورة صحيحة وفعالة، يستخدم اسلوب الفحص (التمحيص) للوصول الى دليل اثبات من نوع التوثيق المستندي ليكون مستوى الادلة متوسط، في حين تحقيقه لتوكيدات الادارة يكون ضعيف جداً لتحقيقه توكيد واحد فقط (الحقوق والالتزامات). اما عن المستوى العام للأجراء فيكون ضعيف. وعند تطبيق هذا الاجراء عند تدقيق اعمال الهيئة تبين عدم التزامها بتلك الضوابط من خلال اشراك موظفي قسم الموجودات في اعمال لجان الجرد السنوي.

يوضح الجدول (٢) تقويم ادلة الاثبات وفقاً لمتطلبات جودة التدقيق لحيازة الموجودات الثابتة كميأ:

جدول (٢)

تقويم أدلة الإثبات وفقاً لمتطلبات جودة التدقيق لحيازة الموجودات الثابتة كميأ

ت	اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة	مستوى الدليل من القوة	مستوى تحقق التوكيدات	مستوى قوة الاجراء
١	التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة متضمناً معلومات كاملة عن كل موجود كأسم الموجود، نوعه، رمزه، تأريخ إضافة كلفته.	٤	٥	٩

تابع للجدول (٢)

ت	اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة	مستوى الدليل من القوة	مستوى تحقق التوكيدات	مستوى قوة الاجراء
٢	إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتزليل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك المعاملات والتحقق من عمليات إستبعاد الموجودات المستهلكة وتثبيتها على ح/ مخزن المخلفات والمستهلكات	٣	٥	٨

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

٣	٣	٣	مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الإستاذ العام.
٤	١	٥	الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات.
٥	٥	٤	التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات وكفاءة الخطط الموضوعة لها من خلال إستخدام مؤشر عدد الموجودات العاطلة إلى إجمالي الموجودات العاملة، والتحقق من نسب المواد المصروفة للصيانة والتصليح من خلال إستخدام مؤشر إجمالي المستلزمات السلعية المصروفة لصيانة الموجودات إلى إجمالي المستلزمات السلعية المخزونة ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.
٦	١	٣	متابعة الالتزام باجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات
<b>المجموع</b>			
٤٢	٢٠	٢٢	

المصدر: إعداد الباحثان.

من خلال النتائج المعروضة سابقا يمكن القول، المستوى العام لقوة أدلة الإثبات المحصلة بموجب اجراءات تدقيق حياة الموجودات الثابتة كان بمستوى جيد (٧). وقد تم التوصل الى هذ المستوى من خلال حاصل جمع مستوى قوة الادلة (٢٢) مع مستوى تحقق التوكيدات (٢٠) وقسمة المجموع على عدد خطوات البرنامج (٦) خطوات، اعتمد على مجموعة من اجراءات التدقيق والاستعانة بأنواع معينة من ادلة الأثبات تم تطويرها من خلال ربطها بتوكيدات الادارة، وكانت تلك الادلة متفاوتة في درجة قوتها فعملية الفحص المستندي تؤدي الى قيام المدقق بتتبع العمليات التي حدثت، في حين تُعد عملية احتساب مبالغ الفواتير ضرورية، إلا انها غير كافية وصالحه بدرجة عالية. يعود سبب ضعف اعادة احتساب فواتير المبيعات، كون الارقام المثبتة فيها لا تكون من افضل البيانات المحاسبية، فمجاميع الارقام قد تكون صحيحة الا انها قد لا تعبر عن عمليات حقيقية او تقييم سليم. في حين ان الاجراءات التحليلية تعد من ادلة الاثبات القوية كونها تقارن بين المعلومات المتداخلة بين اكثر من جهة واكثر من حساب وفي حالة وجود خلل فإن المطابقة لاتتم ففي المثال السابق ان عملية المطابقة بين نسب المواد المصروفة للصيانة الى نسبة المستلزمات السلعية وفي حالة ارتفاعها تؤدي الى استنتاج وجود اعمال كثيرة للصيانة قد تكون ناتجة عن

سوء استخدام الموجود او عدم وضح سياسة لادامة الموجودات المستخدمة.

#### الإستنتاجات والتوصيات

يمكن تحديد ما توصل إليه البحث من إستنتاجات وتوصيات بالآتي:

#### الاستنتاجات

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

١. من خلال تقويم مستوى ادلة الاثبات المطورة من القوة، في حياة توزيع المنتجات النفطية لحيازة الموجودات كان كالآتي:

- كان مستوى الدليل من القوة "قوي جدا" للأجراءات الاتية: الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات.

- كان مستوى الدليل من القوة "قوي" للأجراءات الاتية: التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة. التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات.

- كان مستوى الدليل من القوة "متوسط" للأجراءات الاتية: إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتنزيل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك العمليات. مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الإستاذ العام. متابعة الالتزام باجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات.

- كان مستوى الدليل من القوة "ضعيف" للأجراءات الاتية: مقارنة نسب مصاريف الإندثار إلى إجمالي كلفة الموجودات.

- كان مستوى الدليل من القوة "ضعيف جدا" للأجراءات الاتية: التأكد من عزل الإندثار للموجودات المندثرة بالكامل في حساب إحتياطي إرتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

٢. من خلال تقويم درجة تحقق التوكيدات لادلة الاثبات المطورة، في حياة توزيع المنتجات النفطية لحيازة الموجودات الثابتة كان كالآتي:

- كانت درجة تحقق التوكيدات "قوي جدا" للأجراءات الاتية: التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة. إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتنزيل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك العمليات. التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات وكفاءة الخطط الموضوعة لها.

- كانت درجة تحقق التوكيدات "قوي" للأجراءات الاتية: التحقق من تسجيل الاضافات.

- كانت درجة تحقق التوكيدات "متوسط" للأجراءات الاتية: مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الإستاذ العام.

- كانت درجة تحقق التوكيدات "ضعيف جدا" للأجراءات الاتية: الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات. متابعة الالتزام باجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

٣. من خلال تقويم درجة قوة الاجراء للحصول على أدلة الاثبات المطورة، في حياة توزيع المنتجات النفطية للموجودات الثابتة كان كالآتي:

- كان مستوى مستوى قوة الإجراء "٤" للفقرات كالآتي: متابعة الالتزام باجراءات الضبط الداخلي الخاصة بالموجودات
- كان مستوى مستوى قوة الإجراء "٦" للفقرات كالآتي: مطابقة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات ومطابقة الأرصدة بموجب سجل الموجودات الثابتة مع الأرصدة بموجب سجل الأستاذ العام. الإطلاع على وثائق الملكية لموجودات الشركة الصادرة من الجهات الرسمية لعقود التملك ومطابقة مواصفاتها بموجب العقد مع ما ثبت في سجل الموجودات.
- كان مستوى مستوى قوة الإجراء "٨" للفقرات كالآتي: إختبار صحة عمليات بيع او التنازل عن الموجودات وتنزيل كلفتها وإندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك المعاملات.
- كان مستوى مستوى قوة الإجراء "٩" للفقرات كالآتي: التحقق من مسك سجلات نظامية لكافة أنواع الموجودات الثابتة متضمناً معلومات كاملة عن كل موجود كأسم الموجود، نوعه، رمزه، تاريخ إضافة كلفته. التحقق من كفاءة أعمال الصيانة للموجودات وكفاءة الخطط الموضوعية لها من خلال إستخدام مؤشر عدد الموجودات العاطلة إلى إجمالي الموجودات العاملة، والتحقق من نسب المواد المصروفة للصيانة والتصليح من خلال إستخدام مؤشر إجمالي المستلزمات السلعية المصروفة لصيانة الموجودات إلى إجمالي المستلزمات السلعية المخزونة ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.

#### التوصيات

- ١- أعتد المدقق على اساليب مطورة في الحصول على ادلة الاثبات، معتمدا على توكيدات الادارة وربطها بجودة التدقيق.
- ٢- تطوير برامج التدقيق قائمة على الربط بين ادلة الاثبات ومفهوم جودة التدقيق.
- ٣- الاستفادة من المنهج المقترح في عملية جمع وتقويم ادلة الاثبات المطورة وفقا للمفاهيم الحديثة للتدقيق.

#### المصادر

#### المصادر العربية

#### اولا: القوانين والانظمة والتعليمات

١. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل)
٢. قانون الشركات الخاصة (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل)

ثانيا: الكتب



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تفويج ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

١. ابن منظور، لسان العرب ،ج١، دار لسان العرب /بيروت، لبنان، ١٩٥٩.
٢. جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، جامعة زيتونة الادنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع /٢٠٠٩.
٣. سليمان، محمد مصطفى، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية /٢٠١٤.
٤. الشحنة، رزق ابو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان الاردن/٢٠١٥.
٥. الشنيشي، حاتم محمد، اساسيات في المراجعة، المكتبة العصرية للنشر، جمهورية مصر العربية، المنصورة/٢٠٠٧.
٦. عشاوي، ابراهيم علي، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الجزء الثاني، مطبعة دار العالم العربي، القاهرة، جمهورية مصر العربية /١٩٧٧.
٧. القرشي، اياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، مطبعة المغرب، العراق ،بغداد /٢٠١١.
٨. المنجد، في اللغة والاعلام، دار المشرق، الطبعة الثانية والعشرون، بيروت، لبنان/١٩٨٦.

**ثالثا: المقالات**

١. القيسي، خالد ياسين، نظرية الاثبات في التدقيق، مجلة الرقابة المالية، تونس، كانون الاول /١٩٨٨.

**رابعا: الاطاريح والرسائل**

١. الحمد، عدنان كاظم مطرود، دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية، بحث مقدم الى مجلس امناء المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠١٣.
٢. طه، احمد ياس، اثر مخاطر التدقيق في تحديد الاهمية النسبية وحجم العينات، بحث مقدم الى هيئة امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية /٢٠١٥.
٣. القرشي، مهدي اياد رشيد، معيار مقترح لجودة اداء مراقب الحسابات في ظل الحوكمة المؤسسية، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية/٢٠١٤ .
٤. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو، جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية ،رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة /٢٠١٥.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
تقويم ادلة الاثبات في ظل مفهوم جودة التدقيق - دراسة تطبيقية في احدى الهيآت الرقابية التابعة  
الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي

٥. محمد، مهدي عبد الحسين، مسؤولية مراقب الحسابات في تقييم ادلة الاثبات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، بحث مقدم الى مجلس ابناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية /٢٠١٤.

## Reference

## المصادر الاجنبية

### First: Books

١. C.Stuart: Iris, Auditing and Assurance Services , Applied Approach ,US, Newyork /٢٠١٢.
٢. Internatinal Federation of Accountants (IFAC) ٢٠١٦ the general objectives and principles governing the Audit of financial statements
٣. Messier Jr., William F., Steven M. Clover, and Douglas F.Prawitt, (٢٠٠٨), Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw-Hill Companies, Inc., (٥th edition).
٤. Robertson, Jack C., (١٩٩٣), Auditing, Irwin, (٧th ed).
٥. sullivan ,jerry and other , Montgomery's Auditing , tenth edition ,US/١٩٨٥.
٦. Thomas, C. William, and Emerson O. Henke, (١٩٨٦), Auditing: Theory and Practice, Kent Publishing Co., (٢nd ed).

### Second: Periodical

١. De Anlgelo, L. E. ١٩٨١: Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. ٣.