

أدلة التدقيق وأثرها في تحسين فاعلية وظيفة التدقيق/ دراسة استطلاعية

م. م. علي صلاح الدين مهدي الكعبي(*)

المُستخلص

هَدَفَ البحث بشكل أساسي الى التعرف بوضوح على مفهوم أدلة التدقيق وتحديد الأنواع المهمة من هذه الأدلة بالإضافة الى بيان أثر أدلة التدقيق المعتمدة والمستخدمة في تحسين فاعلية وظيفة التدقيق, إذ تم استبيان آراء (٧٠) موظفاً من المختصين والمهتمين في مجال التدقيق, وتم التوصل الى أن أدلة التدقيق أثر كبير في تحسين فاعلية عمليات التدقيق وإن المدقق يهتم ويرتكز على أدلة التدقيق الصحيحة وذات درجة عالية من الدقة من أجل أن تكون عمليات التدقيق صحيحة ودقيقة وفعالة لغرض الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة والتي تتسجم مع طبيعة العمل المعني محل التدقيق.

الكلمات المفتاحية: أدلة التدقيق, وظيفة التدقيق, معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق), اجراءات التدقيق.

المقدمة

تُعَد أدلة التدقيق الفعلية والصحيحة من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المدقق في أداء وظيفته للوصول الى النتائج المطلوبة سواء كانت محاسبية أم إدارية أم غيرها من النتائج.

وتلعب أدلة التدقيق دوراً بارزاً ورئيساً في دعم وتحسين فاعلية وظيفة التدقيق كونها الدليل الحقيقي والواقعي لسلسلة وآليات ومجريات العمليات التشغيلية التي حصلت خلال الفترة سواء بصورة الكترونية أم بصورة يدوية أم في كلا الحالتين وعلى كافة المستويات، فضلاً عن ذلك فإن أدلة التدقيق تمثل مادة خام لكل عملية أو نشاط أو آلية يركز عليها المدقق بصورة رئيسية، إذ إنه كلما كانت أدلة التدقيق صحيحة ودقيقة وملائمة وغير متحيز وتمتاز بالمصداقية ويتم الحصول عليها في الوقت المطلوب فإن عملية التدقيق تكون خالية من الأخطاء ودقيقة وعادلة ويمكن تأديتها بالسرعة الممكنة وإن نتائجها من معلومات مخرجة كالقوائم المالية أو التقارير الإدارية وغيرها تُعد عاملاً مهماً في المساعدة على اتخاذ القرارات الجيدة والملائمة من قبل الإدارة العليا والتي تتسجم مع طبيعة العمل.

وقُسم البحث الى أربعة محاور رئيسية ضمّ المحور الأول منهجية البحث وتطرق المحور الثاني الى الإطار النظري للبحث فيما تناول المحور الثالث الإطار العملي للبحث في حين شمل المحور الرابع على أهم استنتاجات وتوصيات البحث.

١. المحور الاول:

منهجية البحث Research Methodology

١,١ مشكلة البحث

- تُكمن مشكلة البحث في مجموعة من الأسئلة المهمة وهي كالآتي:
- هل إن لأدلة التدقيق أثر في تحسين فاعلية عملية التدقيق؟
- هل يعتمد المدقق على أدلة التدقيق في أداء عملية التدقيق للوصول الى النتائج المطلوبة؟
- هل تُعد أدلة التدقيق الدليل الحقيقي والفعلي لأغلب أو كافة العمليات التشغيلية التي تحصل خلال الفترة؟
- هل يُمكن تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية؟
- هل بالإمكان الوصول الى عمليات تدقيق خالية من الأخطاء تمتاز بالدقة والعدالة وبالسرعة الممكنة عند استخدام أدلة تدقيق صحيحة ودقيقة وغير متحيزة وفي الوقت المطلوب؟

٢,١ فرضيات البحث

يُمكن تحديد ثلاثة فرضيات رئيسية للبحث الحالي وهي كالآتي:

الفرضية الرئيسية الاولى: أدلة التدقيق الصحيحة والدقيقة والخالية من الأخطاء والتلاعب لها أثر في تحسين فاعلية وظيفة التدقيق.

الفرضية الرئيسية الثانية: يعتمد المدقق بشكل كبير على أدلة التدقيق لأداء عملية التدقيق للوصول الى النتائج المرجوة والتي من خلالها يُمكن اتخاذ القرارات الملائمة والتي تتسجم مع طبيعة العمل المعني.

الفرضية الرئيسية الثالثة: بالإمكان تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية.

٣,١ أهداف البحث

لبحثنا الحالي مجموعة من الأهداف وهي كالآتي:

الهدف الأول: التعرف على مفهوم أدلة التدقيق والمواضيع المرتبطة بها والأنواع المهمة من هذه الأدلة والتي يعتمد عليها المدقق في أداء وظيفة التدقيق.

الهدف الثاني: بيان أثر أدلة التدقيق في تحسين فاعلية عملية التدقيق.

الهدف الثالث: الحصول من خلال عملية التدقيق على معلومات صحيحة ودقيقة وملائمة لغرض اتخاذ قرارات أفضل.

الهدف الرابع: تحديد امكانية تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية من عدمها.

٤,١ أهمية البحث

تَكْمُن أهمية البحث في النقاط المهمة الآتية:-

- تسليط الضوء على دور أو أثر أدلة التدقيق عند ممارسة عمليات التدقيق في دعم وتحسين وظيفة التدقيق.
- ابراز أهمية الحصول على معلومات دقيقة وصحيحة من عمليات التدقيق من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.
- تسليط الضوء أكثر على معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) وماهي امكانية تطبيقه من عدمها في البيئة العراقية.

٥,١ انموذج البحث

تَكْمُن عملية التعرف

على انموذج بحثنا الحالي من خلال الشكل الآتي:

٦,١ مجتمع وعينة البحث

١,٦,١ مجتمع البحث: شملت عينة البحث على استطلاع آراء مجموعة من المهتمين والموظفين العاملين في مجال التدقيق.

٢,٦,١ عينة البحث: ضمت عينة البحث (٧٠) فرداً من المهتمين والموظفين الذين يعملون ضمن مجال التدقيق.

بالإمكان توضيح بعض الدراسات السابقة والتي تدعم الفكرة من بحثنا الحالي وهي كالآتي:

دراسة (علاونة، ٢٠١٢): بعنوان (العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠)، هدفت الدراسة الى تحديد أهم العوامل التي تؤثر على كفاية وملاءمة أدلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني، وتوصلت الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة احصائية للأهمية النسبية والخبرة على رأي المحاسب القانوني.

دراسة (عياشي وشاهد، ٢٠١٧): بعنوان (أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية : دراسة مقارنة بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الاثبات الالكترونية)، هدفت هذه الدراسة الى المقارنة بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الاثبات الالكترونية في عملية المراجعة الالكترونية، وتم التوصل الى أنه ليس هناك اختلاف في الهدف والغرض بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الاثبات الالكترونية ولكن ادلة الاثبات الالكترونية تعتمد قدرتها على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية وصلاحياتها.

دراسة (احمد، ٢٠١٨): بعنوان (مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الاثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية)، هدفت هذه الدراسة الى تقديم هذا المدخل لغرض زيادة فاعلية أدلة الاثبات في المراجعة والتحقق من تطبيق مبدأ الافصاح ومبدأ الشفافية في القطاع المعني بالدراسة، وتم التوصل الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين زيادة فاعلية أدلة الاثبات في المراجعة والتحقق من تطبيق مبدأ الافصاح ومبدأ الشفافية في القطاع المعني بالدراسة.

دراسة (سمير، ٢٠١٩): بعنوان (مساهمة معايير أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي)، هدفت الدراسة الى قياس معايير أدلة الاثبات ومدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة قوية بين استخدام معايير أدلة الاثبات ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

دراسة (عميريو، ٢٠٢١): بعنوان (الحصول على ادلة الاثبات عند تنفيذ مهام الرقابة عن بعد)، إذ هدفت الدراسة الى التعرف على مدى ادراك عملية استخدام تكنولوجيا المعلومات في وظيفة الرقابة والتدقيق والتي تعتمد على نظم المعلومات التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالحواسيب الالكترونية وهدفت الى توضيح أهمية تبني نظام حوكمة تكنولوجيا المعلومات والتي تساعد على تحديد الاطار الكامل لإدارة تكنولوجيا المعلومات والسيطرة عليها لغرض تحقيق أعلى درجات الفائدة وبقدر منخفض من الموارد والمخاطر وهدفت أيضاً الى توضيح أهم المعوقات التي تواجه العاملين في مجال الرقابة والتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات.

دراسة (رحاب ومهري، ٢٠٢١): بعنوان (أدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي / دراسة حالة)، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور أدلة الاثبات الخاصة بالمدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة الى أن أدلة اثبات المدقق الداخلي لها دور مهم وبارز في دعم التدقيق الخارجي.

٢. المحور الثاني:

الإطار النظري Theoretical Framework

١,٢ أدلة التدقيق Audit Evidence

١,٢,١ مفهوم أدلة التدقيق

- يُمكن توضيح مفهوم أدلة التدقيق في مجموعة من التعاريف وهي كالآتي:
- وهي مجموعة من المعلومات التي يستخدمها المدقق لمعرفة ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية وغيرها تم تدقيقها وفقاً للمعايير المعتمدة (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢: ٢٣٨).
- وهي أي شيء ممكن أن يؤثر في تقدير المدقق وحكمه بخصوص مطابقة المعلومات المالية للحقائق الاقتصادية (مطارنة، ٢٠٠٦: ١٧٧).
- وهي كافة المعلومات التي يقوم المدقق باستخدامها من أجل الوصول الى استنتاجات مهمة والتي من خلالها يبين المدقق رأيه (جمعة، ٢٠٠٩: ٣٠٦).
- وهي جميع المعلومات المستخدمة من قبل المدقق لغرض الوصول الى استنتاجات معينة يبني عليها المدقق رأيه وتضم كافة المعلومات التي ترد في السجلات المحاسبية (وهاب، ٢٠١١: ٤٣).
- وهي كل ما يجمعه المدقق من قرائن وأدلة لغرض دعم رأيه حول عدالة المعلومات المالية (المشهداني، ٢٠١٣: ٢٤١).

وهي كافة الوثائق التي تكون بحوزة المدقق مثل التقارير والمستندات والاستفسارات ونتائج عمليات الاحتساب والتي يصل من خلال المدقق الى حكمه المهني (دندشلة، ٢٠١٩: ١٨٦).

ونستنتج من التعاريف السابقة أن **أدلة التدقيق** يمكن أن تعرف بأنها «كافة الحقائق والبيانات التي يعتمد ويُركز عليها المدقق من أجل اكمال عمليات التدقيق الموكلة إليه لغرض الوصول الى ما يؤيد دقة وصحة وعدالة المعلومات والقوائم والتقارير المالية والمحاسبية والإدارية وغيرها من معلومات ممكن أن تؤثر في اتخاذ القرارات».

١,٢,٢ مميزات أدلة التدقيق

تتصف أدلة التدقيق بمجموعة من المميزات التي من الممكن تلخيصها في النقاط الآتية (وهاب، ٢٠١١: ٤٤):

أ- تتصف أدلة التدقيق بالموثوقية والمصادقية.

ب- تتصف أدلة التدقيق بقابليتها للمقارنة.

ج- تتصف أدلة التدقيق بقابليتها للفهم.

د-تتعلق أدلة التدقيق في موضوع أو حادثة أو معاملة معينة.

هـ -تتضمن أدلة التدقيق كافة المعلومات والحقائق التي يحتاجها المدقق لأداء عمله.

و- يقوم المدقق بإبداء رأيه وحكمه المهني والفني بالقوائم المالية بعد الاستنتاج الذي حصل عليه من تقييمه لأدلة التدقيق.

س- تضم أدلة التدقيق كافة السجلات المحاسبية والمستندات وغيرها من إيضاحات والتي تحتوي على مجموعة من البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية والإدارية وغيرها إذ يجب أن يتم تأييد صحتها من قبل مصدر خارجي.

ح- تكون أدلة التدقيق مناسبة وملاءمة وذات علاقة وثيقة بطبيعة العمل المعني الذي يُجرى تدقيقه.

٣,١,٢ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق)

المصادر لغاية ص ١٤: (معيار التدقيق الدولي ٥٠٠, أدلة التدقيق) و (معيار التدقيق الدولي ٣١٥, تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها) و (معيار التدقيق الدولي ٥٢٠, الاجراءات التحليلية) و (معيار التدقيق الدولي ٣٣٠, استجابة المدقق للمخاطر المقيمة).

١,٣,١,٢ نطاق المعيار

يُوضح هذا المعيار ما الذي تشكله أدلة التدقيق في عملية تدقيق البيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق عن أداء وتصميم اجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة لغرض الوصول الى استنتاجات واضحة يبني عليها المدقق آرائه، وينطبق هذا المعيار على جميع أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها اثناء عملية التدقيق (معيار التدقيق الدولي ٥٠٠).

٢,٣,١,٢ تاريخ نفاذ المعيار

يُعد هذا المعيار ساري المفعول لغرض تدقيق البيانات المالية للفترة من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ الى ما بعد هذا التاريخ (معيار التدقيق الدولي ٥٠٠).

٣,٣,١,٢ الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بما يمكن أن تمثله أدلة التدقيق في عملية تدقيق القوائم المالية وكذلك توفير تعليمات ومعلومات عن كمية ونوعية أدلة التدقيق التي ينبغي الحصول عليها واجراءات التدقيق التي يقوم المدقق باستخدامها للحصول على أدلة التدقيق المعنية (معيار التدقيق الدولي ٥٠٠).

٤,٣,١,٢ مفهوم أدلة التدقيق

تُعرف «أدلة التدقيق» بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول الى الاستنتاجات

التي تُمكنه من ابداء رأيه وهي تشمل كافة المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى، وتكون هذه الأدلة بطبيعتها التراكمية أدلة تم الحصول عليها من خلال اجراءات تم ادائها اثناء عملية التدقيق بالإضافة الى تلك التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة او اجراءات رقابة الجودة من أجل قبول زبون معين أو من أجل الاستمرار في التعامل معه من عدمه، وتشمل المعلومات الأخرى التي يمكن ان يستخدمها المدقق كأدلة للتدقيق مثل (محاضر الاجتماعات والمصادقات من الغير وتقارير المحللين وبيانات مقارنة عن المنافسين وأدلة الرقابة والمعلومات التي حصل عليها المدقق من اجراءات التدقيق كالاستفسارات والملاحظات والتفتيش والمعلومات الأخرى المتاحة للمدقق) والتي تمكنه من التوصل لاستنتاجات مناسبة من خلال منطق السليم (معيان التدقيق الدولي ٥٠٠).

٢, ١, ٣, ٥ أدلة التدقيق الكافية والملاءمة

الكافية: هي مقياس لكمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

الملاءمة: هي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع التدقيق ومصادقته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في أنواع معينة من المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات والتأكدات ذات العلاقة.

إذ تتأثر كمية أدلة التدقيق التي يحتاجها المدقق بخطر التحريف فكلما زاد الخطر زادت احتمالية طلب أدلة تدقيق إضافية، وتتأثر أيضاً بنوعية أدلة التدقيق فكلما زادت جودة الأدلة تقل الحاجة الى المزيد منها، كما ان نوعية الدليل الرديئة لا يعوضها الحصول على المزيد منها، وبناءً على ما تقدم تُعد العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة التدقيق علاقة متبادلة.

وتتأثر مصداقية أدلة التدقيق بمصدر الحصول عليها، وطبيعتها، وظروف الحصول عليها، ويمكن التعميم بشأن مصداقية أنواع معينة من أدلة التدقيق على الرغم من أن هذا التعميم قد يخضع لاستثناءات هامة، وإن كان الحصول على أدلة التدقيق من مصادر خارجية مستقلة تكون أكثر مصداقية، إلا إنه قد تحدث ظروف يكون من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي في حالة كون مصدر المعلومات غير مطلع.

ورغم ذلك يمكن التعميم بشأن مدى مصداقية أدلة التدقيق وفقاً لطبيعتها، ومصادر الحصول عليها، والظروف المحيطة بها وذلك من خلال النقاط الآتية:

- تكون أدلة التدقيق أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل ومطلع بشكل جيد.
- تكون أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة فعالة.

- تكون ادلة التدقيق التي حصل عليها المدقق بشكل مباشر عن طريق تطبيق عنصر الرقابة أكثر مصداقية من ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج.
- تكون ادلة التدقيق أكثر مصداقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقياً أو إلكترونياً أو بأي وسيلة أخرى.
- تُعد ادلة التدقيق التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة التدقيق التي توفرها الصور أو النسخ (معيان التدقيق الدولي ٥٠٠).

٢, ٣, ٦ استخدام التأكيدات للحصول على أدلة التدقيق

تُعد الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية مسؤولة مسؤولية مباشرة عن عرض القوائم المالية بشكل عادل وصحيح والتي تعكس طبيعة العمليات للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وعند الإقرار بأن القوائم المالية عادلة وواضحة في جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية العالية وفقاً لإطار أعداد التقارير المالية المطبق إذ تقوم الإدارة بشكل ضمني أو بشكل صريح بعمل تأكيدات تتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن جميع عناصر القوائم المالية والإفصاحات ذات العلاقة، ويجب على المدقق المختص استخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح بشكل تفصيلي ليتمكن من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء اجراءات التدقيق الإضافية (معيان التدقيق الدولي ٥٠٠).

وتُقسم التأكيدات التي يستخدمها المدقق الى ثلاثة مجاميع وهي كالآتي (معيان التدقيق الدولي ٥٠٠):-

- * **المجموعة الأولى: تأكيدات تخص فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل التدقيق وهي كالآتي:**
 - الحدوث: أي إن المعاملات والاحداث التي تم تسجيلها خلال الفترة محل التدقيق وقعت فعلاً وتخص الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
 - الاكتمال: أي ان جميع المعاملات والاحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق قد تم تسجيلها بشكل كامل.
 - الدقة: أي ان المبالغ والبيانات الاخرى المتعلقة بالمعاملات والاحداث التي وقعت تم تسجيلها بصورة ملائمة ودقيقة.
 - التوقيت المناسب: اي ان المعاملات والاحداث سجلت في فتراتها المحاسبية الصحيحة.
 - التبويب: اي ان المعاملات والاحداث تم تسجيلها في الحسابات المناسبة لها.
- * **المجموعة الثانية: تأكيدات تتعلق بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة محل التدقيق وهي كالآتي:-**

-الوجود: أي وجود الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية وهي العناصر المهمة للميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

-الحقوق والواجبات: أي ان الوحدة الاقتصادية محل التدقيق تمتلك الحق في موجوداتها وتقوم بالسيطرة عليها وان مطلوباتها تمثل تعهدات أو التزامات على الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

-الاكتمال: وهو يعني أن جميع الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل للتدقيق قد تم تسجيلها بالكامل.

-التقييم والتوزيع: أي ان الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية التي تم تسجيلها في القوائم المالية تم تقييمها وتوزيعها بشكل مناسب وملائم.

* المجموعة الثالثة: تأكيدات تتعلق بالعرض والافصاح وهي كالآتي:-

-الحدوث والحقوق والواجبات: ويقصد به أن الاحداث والمعاملات والامور الأخرى التي تم الافصاح عنها قد حدثت فعلاً وهي تخص الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

-الاكتمال: ويقصد به شمول القوائم المالية على كافة الافصاحات الواجب توفرها.

-التصنيف والقابلية للفهم: ويقصد به أن المعلومات المالية تكون معروضة وموضحة بصورة مناسبة وملاءمة وان الافصاحات تم التعبير عنها بوضوح.

-الدقة والتقييم: ويقصد به أن الافصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى تم بشكل دقيق وبصورة عادلة وبقيم مناسبة.

٢, ٣, ٧ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق

يَحصل المدقق على أدلة تدقيق للتوصل الى استنتاجات معقولة يستطيع من خلالها أن يبني رأيه عن طريق أداء مجموعة من اجراءات التدقيق من أجل ما يأتي (معيان التدقيق الدولي ٥٠٠):-

فهم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق وبيئتها بالإضافة الى فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها لغرض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات، إذ تسمى هذه الاجراءات التي تؤدي لهذا الغرض في معايير التدقيق الدولية ب(اجراءات تقييم الخطر).

يَقوم المدقق عندما يكون ذلك ضرورياً باختبار فعالية نظام الرقابة الداخلي لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات، إذ تسمى هذه الاجراءات في معايير التدقيق الدولية ب(اختبارات الرقابة).

اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات وتسمى هذه الاجراءات في معايير التدقيق الدولية ب(الاجراءات الجوهرية أو التحقيق) وتشمل اختبارات التفاصيل لمجموعة من المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات وتشمل أيضاً على الاجراءات التحليلية.

ويمكن توضيح أهم إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق وكالاتي(معيار التدقيق الدولي ٥٠٠):

١,٧,٣,١,٢ التدقيق المستندي وفحص السجلات

تشمل هذه الاجراءات على فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أو خارجية في صورة ورقية أو إلكترونية أو أي وسيلة أخرى ويوفر ذلك أدلة تدقيق تكون درجة مصداقيتها مختلفة بالاعتماد على طبيعتها ومصادر الحصول عليها.

٢,٧,٣,١,٢ جرد الموجودات الثابتة

وتشمل هذه الاجراءات عملية الفحص المادي للموجودات، إذ يوفر هذا الجرد أدلة تدقيق يمكن الاعتماد عليها فيما يخص وجود هذه الموجودات ولكن ليست بالضرورة عن الحقوق والواجبات الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق أو تقييم هذه الموجودات وأيضاً يتم فحص عناصر المخزون كل على حدة.

٣,٧,٣,١,٢ الملاحظة

يشمل هذا الاجراء عملية النظر في اجراءات يقوم بها اشخاص آخرون وتشمل أمثلة على الملاحظة (القيام بملاحظة ومتابعة عمليات جرد المخزون وأداء أنشطة الرقابة).

٤,٧,٣,١,٢ الاستفسار

يَهِتَم هذه الإجراء في السعي للحصول على المعلومات من الموظفين أو العاملين الذين تكون لديهم معرفة عن كافة المعلومات المالية وغير المالية سواء كانوا داخل الوحدة الاقتصادية محل التدقيق أو خارجها ويمكن أن تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية مكتوبة الى استفسارات غير رسمية شفوية وتعد عملية تقييم الاستجابة للاستفسارات جزءاً مهماً من عملية الاستفسار.

٥,٧,٣,١,٢ المصادقات

تُعد المصادقات نوع محدد من الاستفسارات وهي عملية الحصول من الغير على اقرار بالمعلومات أو عن وضع موجود مباشرة أي ممكن أن يكون شخص من خارج الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

٦,٧,٣,١,٢ إعادة الحساب

تتمثل اجراءات إعادة الحساب في فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات وبالإمكان أداء هذه الاجراءات من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة والمتطورة واستخدام أساليب التدقيق بالكمبيوتر للتأكد من دقتها.

٧,٧,٣,١,٢ الاجراءات التحليلية

تَهِتَم هذه الاجراءات بتقييم المعلومات المالية من خلال دراسة للعلاقات المحتملة بين

المعلومات المالية وغير المالية وكذلك من خلال المقارنة بين المعلومات المالية في الفترات السابقة والفترة الحالية وتحديد الانحرافات الجوهرية عن المبالغ المتوقعة.

٢,٢ وظيفة التدقيق Audit function (ديوان الرقابة المالية الاتحادي, ٢٠١٩: ٢٥-٣٣) و (معيان التدقيق الدولي رقم "٦١٠"):

١,٢,٢ مفهوم وظيفة التدقيق

يُعد التدقيق من المواضيع المهمة التي تأخذها الإدارات العلمية الحديثة بعين الاعتبار وذلك لغرض المحافظة على سلامة الموارد المتاحة بهدف القيام بمختلف الأنشطة والعمليات, بالإضافة الى اتخاذ القرارات اللازمة لتعديل الأخطاء وتصحيح الانحرافات واعداد السياسات الأنئية والمستقبلية, بالإضافة الى اعتبار وظيفة التدقيق عملية مضيضة للقيمة وان هذا الامر يتطلب وجود مسؤوليات وصلاحيات يجب ان يتم منحها للمدقق والتي تسمح له بأداء هذه الوظيفة دون قيود ومحددات وبالتعاون والانسجام مع كافة الاطراف ذات العلاقة.

و عرفَ التدقيق بأنه «عملية استشارية موضوعية مستقلة تم تصميمها بهدف اضافة القيمة وتحسين جودة العمليات التشغيلية والمساعدة في تنظيم وانجاز الاهداف من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم فاعلية الإدارة في مواجهة الحكومة وفرض الرقابة والمخاطر.

٢,٢,٢ أهداف وظيفة التدقيق

- ا- هناك مجموعة مهمة من الأهداف وهي كالآتي:-
- ب- تعزيز اداء المدقق وما ينسجم مع الأنشطة والعمليات ومواكبة التطورات.
- ج- تقييم المخاطر المتعلقة بالأخطاء المادية من خلال فهم هيكل الكيان وبيئته.
- د- فحص الجودة الاقتصادية للأنشطة والعمليات وبيان كفاءتها وفعاليتها.
- هـ - اعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المعمول بهما.

٣,٢,٢ معايير التدقيق الدولية

وهي مجموعة من المعايير المهنية التي تهدف الى تنفيذ وظيفة التدقيق بالمستوى المطلوب وتعتمد هذه المعايير على عدد من المبادئ اذ انها تشكل منهج عمل لأداء وتعزيز اعمال وظيفة التدقيق, وفي الوقت نفسه فأنها تعد وسيلة مهمة لقياس جودة الاداء وتتوقف درجة تنفيذ هذه المعايير على الظروف التي تحيط بوظيفة التدقيق وحجم ونوع هذه الوظيفة, وان أهم ما تتضمنه المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الآتي:-

١,٣,٢,٢ معايير الخصائص (١٠٠٠-١٣٠٠)

وهي مجموعة من المعايير الدولية التي تُحدد الخصائص من الصفات والمؤهلات المهنية التي ينبغي توفرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق والقائمين والعاملين بممارسة وظيفة التدقيق وتتضمن كلاً من المعايير الآتية:-

- أ- الغرض والسلطة والمسؤولية (١٠٠٠).
- ب- الاستقلالية والموضوعية (١١٠٠).
- ج- المهارات والعناية المهنية اللازمة (١٢٠٠).
- د- برنامج تأكيد وتحسين الجودة (١٣٠٠).

٢,٣,٢,٢ معايير الاداء (٢٠٠٠-٢٦٠٠)

وهي مجموعة من المعايير الدولية التي توضح طبيعة أنشطة التدقيق وتحدد المعايير الخاصة بالجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة وتتضمن المعايير الآتية:-

- أ- إدارة وظيفة التدقيق (٢٠٠٠).
- ب- طبيعة العمل (٢١٠٠).
- ج- تخطيط مهمة وظيفة التدقيق (٢٢٠٠).
- د- تنفيذ مهمة وظيفة التدقيق (٢٣٠٠).
- هـ- تبليغ النتائج (٢٤٠٠).
- و- مراقبة سير العمل (٢٥٠٠).
- س- التبليغ عن قبول المخاطر (٢٦٠٠).

٣. المحور الثالث:

الجانب العملي Practical Side

سَيَتناول هذا المحور الجانب العملي من البحث, إذ تم استطلاع رأي عينة البحث من خلال الاستبيان المستخدم لهذا الغرض وللتعرف أكثر على الآلية المستخدمة للوصول الى النتائج من خلال الآتي:

١,٣,١ بيانات استبيان البحث

تم اجراء الاستبيان من خلال استعمال طريقة مقياس ليكرت الثلاثي (نعم, نوعاً ما, كلا), وتكونت عينة البحث من (٧٠) مختصاً وموظفاً في مجال التدقيق إذ تم استبيان آراءهم من خلال توزيع استمارات الاستبيان عليهم وكانت كل الاستثمارات صالحة للاختبار الاحصائي وتم التوصل الى النتائج الآتية: -

جدول (١) بيانات الاستبيان

ت	الأسئلة	كلا	نوعاً ما	نعم
١	هل إن لأدلة التدقيق المعتمدة أثر في تحسين فاعلية عمليات التدقيق.	١١	١٩	٤٠
٢	هل يشترط اعتماد المدقق بصورة كلية على أدلة التدقيق للوصول الى النتائج المطلوبة.	٢٢	٢٣	٢٥
٣	تعد أدلة التدقيق المعتمدة لأداء وظيفة التدقيق الأدلة الفعلية والمناسبة عن كافة العمليات والأنشطة التي حصلت خلال الفترة المعنية محل التدقيق.	٢٧	١٠	٣٣
٤	بالإمكان تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية.	١١	١٩	٤٠
٥	هل يمكن اتخاذ قرارات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب عندما تكون عمليات التدقيق المعتمدة رصينة ومحكمة تتصف بالاستقلال والموثوقية والمصادقية.	٢٤	٣٦	١٠
٦	يجب أن تتميز أدلة التدقيق بقابليتها للمقارنة وقابليتها للفهم.	٧	٢٧	٣٦
٧	ينبغي على المدقق ابداء حكمه المهني ورأيه الفني بالقوائم المالية بعد الاستنتاج الذي توصل إليه من خلال تقييمه لأدلة التدقيق المعتمدة.	٩	٢٥	٣٦
٨	يجب أن تتلاءم وتنسجم أدلة التدقيق المستخدمة في عمليات التدقيق مع طبيعة أعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	١٠	٣٢	٢٨

من إعداد الباحث واعتماداً على آراء عينة البحث.

٢,٣ نتائج اختبار بيانات الاستبيان

تم اختبار بيانات الاستبيان بصورة احصائية ومن خلال الاختبار تم التوصل الى الآتي:

جدول (٢) نتائج اختبار بيانات الاستبيان

نتائج الاختبار	ترتيب الأسئلة						
	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
اتجاه العينة	كلا	كلا	كلا	كلا	كلا	كلا	كلا
النسبة المئوية	١٥,٧١	٣١,٤٣	٣٨,٥٧	١٥,٧١	٣٤,٢٩	١٠,٠٠	١٢,٨٦
اتجاه العينة	نوعاً ما	نوعاً ما	نوعاً ما	نوعاً ما	نوعاً ما	نوعاً ما	نوعاً ما
النسبة المئوية	٢٧,١٤	٣٢,٨٦	١٤,٢٩	٢٧,١٤	٥١,٤٣	٣٨,٥٧	٣٥,٧١
اتجاه العينة	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم
النسبة المئوية	٥٧,١٤	٣٥,٧١	٤٧,١٤	٥٧,١٤	١٤,٢٩	٥١,٤٣	٥١,٤٣
المتوسط الحسابي	٢,٤١	٢,٠٤	٢,٠٩	٢,٤١	١,٨٠	٢,٤١	٢,٣٩
الانحراف المعياري	٠,٧٥	٠,٨٢	٠,٩٢	٠,٧٥	٠,٦٧	٠,٦٧	٠,٧٠
معامل الاختلاف	٣٠,٩١	٤٠,٠٦	٤٤,٢٠	٣٠,٩١	٣٧,٠٩	٢٧,٥٦	٢٩,٤٦

من إعداد الباحث بالاعتماد على الاختبار الاحصائي لبيانات الاستبيان.

٣,٣ تحليل نتائج اختبار بيانات الاستبيان

عن طريق نتائج الاستبيان الاحصائية تم التوصل الى الآتي:

١. بلغت أدنى نسبة مئوية بين النتائج (١٠٪) في السؤال السادس عند اتجاه العينة (كلا).
٢. بلغت أعلى نسبة مئوية بين النتائج (٥٧,١٤٪) في كل من الأسئلة (١ و ٤) عند اتجاه العينة (نعم).
٣. بلغ أدنى متوسط حسابي بين النتائج (١,٨٠٪) في السؤال الخامس من الاستبيان.
٤. بلغ أعلى متوسط حسابي (٢,٤١٪) في كل من الأسئلة (١ و ٤ و ٦) من الاستبيان.
٥. بلغ أدنى انحراف معياري بين النتائج (٠,٦٧٪) في كل من الأسئلة (٥ و ٦) من الاستبيان.
٦. بلغ أعلى انحراف معياري بين النتائج (٠,٩٢٪) في السؤال الثالث من الاستبيان.
٧. بلغ أدنى معامل اختلاف بين النتائج (٢٧,٥٦٪) في السؤال السادس مما يدل على انخفاض التشتت حول المتوسط الحسابي لهذا السؤال.

٨. بلغ أعلى معامل اختلاف بين النتائج (٤٤,٢٠٪) في السؤال الثالث مما يدل على ارتفاع التشتت حول المتوسط الحسابي لهذا السؤال.
٩. يرى (٥٧,١٤٪) من عينة البحث أن لأدلة التدقيق أثر كبير في تحسين فاعلية عمليات التدقيق.
١٠. دعم (٣٥,٧١٪) من عينة البحث شرط اعتماد المدقق بصورة كلية على أدلة التدقيق للوصول الى النتائج المطلوبة.
١١. يدعم (٤٧,١٤٪) من عينة البحث أدلة التدقيق المعتمدة لأداء وظيفة التدقيق إذ تُعد هي الأدلة الفعلية والمناسبة عن كافة الأنشطة والعمليات التي حصلت خلال الفترة المعنية محل التدقيق.
١٢. يدعم (٥٧,١٤٪) تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية.
١٣. وقفت (٥١,٤٣٪) من عينة البحث محايداً مع ما جاء به السؤال الخامس من الاستبيان.
١٤. دعم (٥١,٤٣٪) من عينة البحث بأنه يجب أن تتميز أدلة التدقيق بقابليتها للمقارنة وقابليتها للفهم.
١٥. دعم (٥١,٤٣٪) من عينة البحث قيام المدقق بإبداء حكمه المهني ورأيه الفني بالقوائم المالية بعد الاستنتاج الذي حصل عليه من تقييمه لأدلة التدقيق المعتمدة.
١٦. وقفت (٤٥,٧١٪) من عينة البحث محايداً مع ما جاء به السؤال الثامن من الاستبيان.

٤. المحور الرابع:

الاستنتاجات والتوصيات Conclusions and Recommendations

١,٤ الاستنتاجات

- بالإمكان استنتاج النقاط المهمة الآتية:
١. إن أدلة التدقيق لها أثر كبير في تحسين فاعلية عمليات التدقيق وإن المدقق يعتمد بصورة كلية على أدلة تدقيق صحيحة ودقيقة وعادلة وفي الوقت المناسب للوصول الى عمليات تدقيق صحيحة ودقيقة وبالتالي الوصول الى النتائج المطلوبة.
٢. يمكن اتخاذ قرارات ملائمة في الاوقات المناسبة بوجود عمليات تدقيق تتصف بالاستقلالية والموثوقية والمصادقية.
٣. تتميز أدلة التدقيق المعتمدة والمستخدمه في عمليات التدقيق بقابليتها على المقارنة والفهم.
٤. بإمكان المدقق إبداء رأيه وحكمه في القوائم المالية بعد حصوله على تقييم مناسب عن أدلة التدقيق المستخدمة.
٥. ملائمة وانسجام أدلة التدقيق المستخدمة في عمليات التدقيق مع طبيعة عمل وأنشطة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
٦. بالإمكان تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ (أدلة التدقيق) في بيئة العمل العراقية.

- بعد توضيح أهم الاستنتاجات بالإمكان ذكر بعض التوصيات المهمة الآتية:
١. يجب أن تتميز أدلة التدقيق المستخدمة في عمليات التدقيق بالموثوقية والمصدقية والقابلية للمقارنة والفهم لغرض ضمان تحسين فاعلية عمليات التدقيق.
 ٢. يجب أن تشمل أدلة التدقيق المستخدمة كافة البيانات والمعلومات الضرورية التي يعتمد عليها المدقق لأداء عمله.
 ٣. يجب على المدقق تقييم أدلة التدقيق المعتمدة بشكل مستمر لغرض إبداء رأيه الفني المحايد بصحة وعدالة القوائم المالية محل التدقيق.
 ٤. يجب أن تشمل أدلة التدقيق جميع السجلات والمستندات المحاسبية وباقي الايضاحات التي تضم كافة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية والإدارية وغيرها.
 ٥. يجب أن تكون أدلة التدقيق المستخدمة على علاقة قوية وثيقة مع طبيعة العمل والنشاط الذي يتم تدقيقه في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

المصادر

أولاً: الكتب

١. ارينز، الفين ولوبك، جيمس، (٢٠٠٢)، كتاب بعنوان (المراجعة مدخل متكامل)، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية.
٢. مطارنة، غسان فلاح، (٢٠٠٦)، كتاب بعنوان (تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن.
٣. جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٩)، كتاب بعنوان (المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٤. وهاب، أسعد محمد علي، (٢٠١١)، كتاب بعنوان (التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٥. دندشلة، حسن عبد الله، (٢٠١٩)، كتاب بعنوان (دليل التدقيق المالي)، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الاردن.
٦. ثانياً: الرسائل والأطاريح
٧. علاونة، أنس أحمد، (٢٠١٢)، رسالة ماجستير بعنوان (العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة ادلة الاثبات على رأي المحاسب القانوني الاردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم «٥٠٠»)، جامعة آل البيت، الاردن.

٨. رحاب، سلعة ومهري، سياد، (٢٠٢١)، رسالة ماجستير بعنوان (أدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي)، جامعة أحمد دراية ادرار، الجزائر.

ثالثاً: البحوث والدراسات

١. المشهداني، عمر إقبا توفيق، (٢٠١٣)، بحث بعنوان (تدقيق التحكم المؤسساتي «حوكمة الشركات» في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها / اطار مقترح)، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد الثاني، جامعة ورقلة، الجزائر.

٢. عياشي، الاخضر وشاهد، الياس، (٢٠١٧)، دراسة بعنوان (أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية : دراسة مقارنة بين ادلة الاثبات العادية وادلة الاثبات الالكترونية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد الثامن، جامعة ام البواقي، الجزائر.

٣. أحمد، أحمد صبيح عبد العزيز، (٢٠١٨)، دراسة بعنوان (مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الاثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية).

٤. عميريو، عامر، (٢٠٢١)، بحث بعنوان (الحصول على أدلة الاثبات عند تنفيذ مهام الرقابة عن بعد)، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، المسابقة الثالثة للبحث العلمي في مجال الرقابة.

٥. رابعاً: النشرات الرسمية

٦. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (٢٠١٩)، (الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في جمهورية العراق)، بغداد.

٧. معيار التدقيق الدولي «٦١٠»، مجلس معايير التدقيق الدولية، ٢٠١٠.

٨. معيار التدقيق الدولي «٥٠٠»، (أدلة التدقيق).

٩. معيار التدقيق الدولي «٣١٥»، (تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها).

١٠. معيار التدقيق الدولي «٥٢٠»، (الاجراءات التحليلية).

١١. معيار التدقيق الدولي «٣٣٠»، (استجابة المدقق للمخاطر المقيمة).

Audit evidence and its impact on improving the effectiveness of the audit function / Survey study

ali.Salah.

Abstract

The research aimed primarily to clearly identify the concept of audit evidence and identify the important types of this evidence, in addition to demonstrating the impact of approved and used audit evidence in improving the effectiveness of the audit function. The opinions of (70) employees of specialists and those interested in the field of audit were surveyed. It was concluded that audit evidence has a significant impact on improving the effectiveness of audit operations, and that the auditor cares and relies on correct audit evidence with a high degree of accuracy in order for the audit operations to be correct, accurate and effective for the purpose of relying on them in making appropriate decisions that are consistent with the nature of the work in question being audited.

Keywords: Audit evidence, audit function, ISA 500 (Audit evidence), . audit procedures