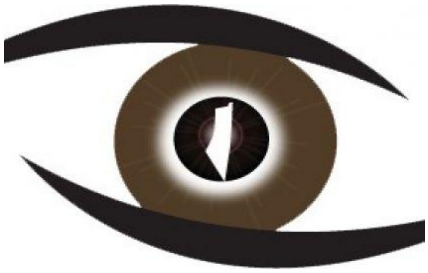


دولة فلسطين

ديوان الرقابة المالية والإدارية

بحث بعنوان:

تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

"تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني"

إعداد:

أيمن ناجح شاهين

مستشار قانوني

مدير دائرة الدراسات والاستشارات القانونية

بحث مقدم إلى

الأمانة العامة للمنظمة العربية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

"للاشتراك في المسابقة الثانية عشر للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية"

أيـلـول/2018

قال تعالى:

﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾

(سورة التوبة: 105)

إهداء

اهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى....

من بذلوا ارواحهم دفاعا عن
مقدساتنا وعروبتنا
شهداء فلسطين أكرم منا جميعا
الى القابعين في سجون الاحتلال
اسرانا البواسل
الى أصدقائي وزملائي في العمل جميعاً

الـشكـر و الـتقـديـر

أتقدم بشكري الجزيل للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تنظيمها مسابقات البحث العلمي في مجال الرقابة المالية، والشكر موصول لديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين برئاسة معالي المستشار إياد تيم حفظه الله على تشجيعه موظفيه على المشاركة في إعداد البحوث العلمية، للمساعدة على تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في مجال الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء، والعمل على رفع مستوى الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدني في إعداد هذا البحث بما لديهم من معلومات ومصادر ومراجع، واخص بالذكر السيد عصمت أبو ربيع مدير عام الرقابة على البنية التحتية، والسيدة سوزان خلف ق.ا مدير عام الرقابة على المؤسسات والسيد علي التلاحمة رئيس قسم رقابة مالية في الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد.

والله ولي التوفيق

الباحث

أيمن شاهين

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	ب
الشكر والتقدير	ت
فهرس المحتويات	ث
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	1
ملخص البحث	1
المقدمة	3
مشكلة البحث	4
أهمية البحث	4
أهداف البحث	5
منهجية البحث	5
الدراسات السابقة	6
الفصل الثاني: "الإطار النظري " المفاهيم الأساسية لأدلة الإثبات"	11
أولا: مفهوم أدلة الإثبات	11
ثانيا: أهمية أدلة الإثبات	13
ثالثا: خصائص أدلة الإثبات	16
رابعا: أنواع أدلة الإثبات	18
خامسا: طرق الحصول على أدلة الإثبات	19
الفصل الثالث: "الإطار العملي" تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في التعامل مع ادلة الاثبات "	23
أولا: الإطار المنهجي والتشريعي	23
ثانيا: حالات عملية للتعامل مع ادلة الاثبات	32

ثالثا: معيقات الحصول على ادلة الاثبات	35
الفصل الرابع: خاتمة البحث	36
أولا: نتائج البحث	36
ثانيا: توصيات البحث	37
ثالثا: قائمة المصادر والمراجع	38

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم ادلة الاثبات المتعلقة بالرقابة المالية والإدارية وأهميتها وانواعها وخصائصها كإطار نظري للدراسة، ومن ثم البحث في تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تعامله مع ادلة الاثبات كإطار عملي للدراسة، وذلك من خلال دراسة أنواع أدلة الإثبات وطرق الحصول عليها وتقييمها والمعيقات التي يواجهها عند حصوله على ادلة الاثبات.

فأدلة الاثبات كما تبين لنا من خلال البحث تتكون من عدة أساليب فنية وإجراءات تحليلية بالإضافة الى الملاحظة المباشرة والخبرة الشخصية للمدقق، وهي تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق وبين سجلات ودفاتر وقوائم الجهة محل التدقيق، وهي التي تساعده في الحصول على أكبر اثبات ممكن او دليل موضوعي يقتنع به لغايات تكوين رايه النهائي حول القوائم المالية، حيث لا تعتبر ادلة الاثبات ذات دلالة الا بعد تقييمها من قبل المدقق.

ومن أهم نتائج الدراسة التي توصل لها الباحث، هي اكتساب موضوع أدلة الإثبات أهمية كبيرة من قبل المنظمات المهنية والتي لها علاقة بالرقابة والتدقيق والمراجعة وذلك على اعتبار بان أدلة الإثبات تعتبر وسيلة هامة للتأكد من صحة الأحداث والعمليات المالية، فحتى يبدي المدقق رايه بتقريره الرقابي بشكل مهني، يجب عليه ان يقوم بجمع ادلة الاثبات اللازمة الكافية والملائمة، كما ان أدلة الإثبات تعتبر الأساس الذي يبني عليه المدقق رأيه المهني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي فإنها تؤثر على أهداف عملية التدقيق وعن مدى تحقيقها.

كما توصل الباحث الى ان دليل الإثبات المقنع الذي يرتب أثرا على أهداف التدقيق يشترط فيه أن تتوافر فيه الخصائص التالية: الكفاية الملاءمة، الصلاحية، التوقيت المناسب، وان أي قرار يتخذه المدقق يجب ان يدعمه دليل اثبات معقول وملائم، كما توصلنا بالنتيجة الى ان ادلة الاثبات في التدقيق من حيث جمعها وتقويم مدى حجيتها ومدى الاعتماد عليها تعتمد على الحكم المهني للمدقق وتقديره وخبرته.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث على ضرورة قيام المدقق بجمع ادلة الاثبات الكافية والتي تمثل اساسا معقولا لإبداء رايه في القوائم المالية، وان يقوم المدقق بتحديد المستوى المطلوب من الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة، كما ان على المدقق الاخذ بالكثير من الاعتبارات عند تحديد كفاية وملائمة الأدلة التي يحتاجها والتي تخضع لتقديره الشخصي ومنها: الهدف من عملية التدقيق، الأهمية النسبية للنشاط الخاضع للتدقيق درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط، حجم المجتمع، قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

المقدمة:

تتطلع الأجهزة العليا للرقابة من خلال أعمال الرقابة التي تمارسها، إلى إصدار تقارير رقابية موضوعية وموثوقة تمكن أصحاب القرار من معالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة وتصويبها، وذلك بما يكفل تحقيق الرقي بالعمل نحو الأفضل، وتحسين مستوى الخدمات، وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المحاسبية والمالية.

فعملية الرقابة والتدقيق تساعد صانع القرار على توزيع موارده بطريقة أفضل، لأنها تسعى للوصول إلى الاستنتاجات عن مدى الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بطريقة تحقق الأهداف التي تلبي متطلبات المجتمع كما أن عملية التدقيق تساهم في رصد المخالفات المتعلقة بإنفاق وتحصيل المال العام.

كما أن لعملية الرقابة والتدقيق دورا هاما في عملية تعزيز الحوكمة الرشيدة[1]، والتي تؤدي إلى زيادة المصداقية في البيانات وتحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسة، والتقليل والوقاية من مخاطر الفساد المالي والإداري.

إن تحقيق الهدف المنشود من الرقابة والتدقيق بحاجة إلى أدلة إثبات تدعم نتائج عملية التدقيق التي قام بها المدقق من خلال الجهاز الرقابي الذي يعمل به، مما يجعل من تلك الأدلة بأن تمثل جوهر عملية التدقيق والبرهان الحقيقي الذي يثبت بان عملية المراجعة والتدقيق التي قام بها الجهاز، تمت وفق أسس وخطوات منهجية ومنطقية ومهنية وتتفق مع المعايير المحاسبية السليمة، حيث ان الاثبات في الرقابة المالية والادارية يعد أحد اهم معززات التقرير الرقابي التي ينبغي ان يشتمل عليها.

فأدلة الاثبات تتكون من عدة أساليب فنية وإجراءات تحليلية بالإضافة الى الملاحظة المباشرة والخبرة الشخصية للمدقق، وهي تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق وبين سجلات ودفاتر وقوائم الجهة محل التدقيق، وهي التي تساعده في الحصول على أكبر اثبات ممكن او دليل موضوعي يقتنع به لغايات تكوين رايه النهائي حول القوائم المالية، حيث لا تعتبر ادلة الاثبات ذات دلالة الا بعد تقييمها من قبل المدقق.

---

[1] تعرف الحوكمة الرشيدة على أنها نظام للرقابة والتوجية علي المستوي المؤسسى ,وهو يحدد المسئوليات والحقوق والعلاقات مع جميع الفئات المعنية ويوضح القواعد والإجراءات اللازمة لصنع القرارات الرشيدة المتعلقة بعمل المنظمة وهو نظام يدعم العدالة والشفافية والمساءلة المؤسسية ويعزز الثقة والمصداقية في بيئة العمل للمزيد حول الموضوع انظر: بسام عبد الله بسام، الحوكمة الرشيدة"المملكة العربية السعودية، والمنشور على الموقع الالكتروني file:///C:/Documents%20and%20Settings/ashaheen/My%20Documents/Downloads/article_01.pdf.

ونظرا لأهمية أدلة الإثبات عند القيام بعملية التدقيق وعلاقتها بنتائج التدقيق، فانه تقع على المدقق الذي يعمل في الجهاز الرقابي مسؤولية تخطيط عملية التدقيق بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الاستعانة بها للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأي مهني محايد.

ومن خلال هذه الدراسة، سنحاول إلقاء الضوء على واقع تعامل المدقق في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني مع أدلة الإثبات، وأساليب حصوله على تلك الأدلة وتقييمها.

مشكلة البحث:

1- إن أية عملية تدقيق حتى تعتبر مهنية ومنظمة يجب أن يتم فيها تجميع وتقييم أدلة موضوعية لإثبات المعاملات المالية، بغرض التحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعة لها ومن ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للأطراف المختلفة المهتمة بعملية التدقيق.

2- إن عملية التدقيق تتطلب من المدقق أن يقوم بالحصول على أدلة إثبات موضوعية وتقييم لتلك الأدلة، وهذا يفرض على المدقق أن يأخذ في اعتباره مدى كفاية وصلاحية وملائمة هذه الأدلة حتى يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها.

3- إن أدلة الإثبات تعتبر الأساس الذي يبنى عليه رأي المدقق عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وبالتالي فإنها تؤثر على أهداف ونتائج عملية التدقيق، وبالتالي لا بد من قيام المدقق بتقييم ادلة الاثبات التي يحصل عليها ويقوم بتقدير مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء راي فني محايد.

4- في ظل التطورات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال وبالأخص على مستوى الاتصالات والانترنت والتجارة الالكترونية، فقد ظهر السند الالكتروني والتوقيع الالكتروني، وأدوات لإثبات المعاملات الالكترونية التي تتم عبر وسائل الاتصال بمختلف أشكالها، بحيث تشكل أدلة الإثبات الالكترونية الحجية عند الإثبات لاعتمادها من قبل المدقق عند إبداء رأيه الفني المحايد.

أهمية البحث:

1- تأتي أهمية البحث كونه يلقي الضوء على موضوع أدلة الإثبات وكيفية تعامل الجهاز الرقابي معها، حيث أن المنظمات المهنية المعنية بالرقابة والتدقيق والمراجعة اهتمت بهذا الموضوع باعتباره وسيلة هامة للتأكد من صحة الأحداث والعمليات المالية، وذلك باعتبار أدلة الإثبات الأساس الذي يبني عليه المدقق مدى صدق وعدالة القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد.

2- هناك حاجة ملحة لقيام المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لعملية التدقيق والتي تكمن في تقريره الفني المحايد على مدى عدالة القوائم المالية، إذ أن الإثبات يعتبر رابط أساسي ما بين إجراءات التدقيق والتعبير عن الرأي.

3- التوضيح للمدققين في الأجهزة العليا للرقابة بضرورة الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة لأهميتها في عملية التدقيق وجودة العمل الرقابي.

أهداف البحث:

1- يهدف البحث إلى توضيح مفهوم أدلة الإثبات وأهميته وخصائصه وأنواعه وطرق الحصول عليه، بالإضافة إلى تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في التعامل مع أدلة الإثبات وتقييمها من قبل المدققين عند إعداد تقاريرهم الرقابية، حيث أن المدقق يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بعد قيامه بتنفيذ إجراءات المتابعة حسب خطته الموضوعة للحصول على الأدلة، فللمدقق أساليب وطرق متعددة لتجميع أدلة الإثبات منها المراجعة التحليلية، العينة الإحصائية، فحص التقديرات المحاسبية وغيرها سوف نقوم بتوضيحها من خلال هذه الدراسة، ومن هنا يقع على المدقق أن يقيم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال مدى كفايتها ومناسبتها وحجيتها لإبداء رأيه الفني المحايد.

2- دراسة العوامل التي تؤدي الى حصول المدقق على ادلة اثبات مقنعة، ودراسة المؤثرات التي تحدد مقاييس جودة الاقناع.

منهجية البحث:

1- قام الباحث بإتباع أكثر من أسلوب في جمع المعلومات اللازمة لأغراض إعداد البحث وذلك على النحو التالي:

- ☒ أسلوب الدراسة المكتبية وهي عبارة عن مراجعة لما كتب حول موضوع أدلة الإثبات في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، والتي ساعدت الباحث في تحديد الكثير من المفاهيم.
- ☒ أسلوب المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين ممن لهم علاقة بموضوع البحث.

2- كما استخدم الباحث في إعداد دراسته المنهج الوصفي التحليلي كونه يناسب موضوع البحث.

الدراسات السابقة:

لدى البحث عن الدراسات والأبحاث السابقة والتي تناولت موضوع تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع ادلة الاثبات، فإننا وجدنا عدة دراسات وأبحاث لها علاقة في نفس موضوع البحث نذكر أهمها:

1- هاني فرحان الزايغ، "دور المراجع الخارجي في تقييم ادلة الاثبات"، 2006[2]:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم ادلة الاثبات لإبداء الراي الفني المحايد على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، حيث تم من خلال الدراسة القاء الضوء على واقع المراجعة في فلسطين، وعلى مدى اعتماد المراجع الفلسطيني على ادلة الاثبات الكافية والملائمة وأساليب الحصول على تلك الأدلة، ومدى تقييم المراجع لأدلة الاثبات ومعرفة مدى تأثير استخدام ادلة الاثبات بالشكل المهني المطلوب على رايه الفني حول القوائم المالية.

وقد اعتمد الباحث في دراسته على المصادر الأولية المتمثلة في تصميم استبانة وزعت على مكاتب وشركات المراجعة العاملة في قطاع غزة، بالإضافة الى مصادر ثانوية متمثلة بالكتب والمجلات والأبحاث والدراسات السابقة والمقابلات لتأكيد نتائج بحثه.

أما أهداف الدراسة فقد تمحورت بدراسة العوامل التي تؤدي الى حصول المراجع على ادلة الاثبات المقنعة مع الاخذ في الاعتبار بان مقاييس جودة الاقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بمؤثرات عديدة منها المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، بان على مراجعي الحسابات القانونيين بذل العناية المهنية عند تقييم ادلة الاثبات من خلال المراجعة التحليلية واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، والتقديرات المحاسبية ومدى استمرار المنشئة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، والحصول على خطاب تمثيل من الإدارة يشهد بدقة واكتمال القوائم المالية.

---

[2] هاني فرحان الزايغ، "دور المراجع الخارجي في تقييم ادلة الاثبات"، رسالة ماجستير مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الاسلامية "غزة"، 2006 .

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث، فتتمثل بان تعمل الجامعات الفلسطينية على تطوير الخطط والبرامج لتمكين المراجعين من ممارسة المهنة بطريقة تخدم الجمهور وتحوز على ثقته، كما يجب على جمعية المحاسبين الفلسطينيين ان تقوم بالإشراف على المهنة وتشجيع المراجعين على استخدام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

2- يوسف محمود جربوع، "دور المراجع الخارجي في تقويم ادلة الاثبات في عملية المراجعة بالرغم ان معظمها هي ادلة مقنعة وليست حاسمة، 2004م[3].

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الاسباب والعوامل التي تؤدي الى حصول المراجع على ادلة الاثبات المقنعة، مع الاخذ بعين الاعتبار بان مقاييس جودة الاقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بسبعة مؤثرات وهي المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز.

وقد اعتمد الباحث في دراسته للوصول إلى النتائج، المنهج الوصفي التحليلي استنادا لطبيعة الموضوع وذلك بالاستناد إلى مجموعة من الدراسات والدوريات والمراجع العلمية والمعلومات.

وتنبع أهمية هذه الدراسة من ضرورة قيام المراجع الخارجي في الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة لتبرير رايه على صدق تعبير القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال في نهاية الفترة المالية، حيث يجب ان تكون الادلة موثقة من ضمن اوراق العمل الاساسية المعدة من قبل المراجع، حيث ان ذلك يساعد على تثبيت ادلة الاثبات الناتجة عن تنفيذ عملية المراجعة لدعم راي المراجع، كما ان ادلة الاثبات التي حصل عليها المراجع اثناء تنفيذ عملية المراجعة تساعد المنظمات والجمعيات المهنية والقضاء على تقييم الاداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة.

ومن اهم النتائج والتوصيات التي توصل لها الباحث بان على المراجع الخارجي ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة فيما اذا كان التقدير المحاسبي معقولا، كما ان على المراجع انجاز اجراءات المراجعة المصممة للحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة تتعلق بتحديد الاطراف ذات العلاقة والافصاح عنها من قبل الإدارة كما أن تلك الإجراءات المصممة يجب ان تؤيد بان كافة الاحداث لغاية تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتطلب اجراء التعديل والتسوية في الدفاتر والسجلات او مطلوب الافصاح عنها في القوائم المالية قد تم تنفيذها من قبل المراجع، كما ان على المراجع ان يحصل على اقرارات تحريرية من ادارة المنشاة حول مسؤوليتها عن دقة

[3] يوسف محمود جربوع، دور المراجع الخارجي في تقويم ادلة الاثبات في عملية المراجعة بالرغم ان معظمها هي ادلة مقنعة وليست حاسمة، يناير 2004.

واكتمال المعلومات التي تحويها القوائم المالية، كما يجب عليه الحصول على دليل باعتراف الادارة عن مسؤوليتها بان تلك القوائم معروضة بطريقة عادلة وصادقة وتتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية، وفي حال رفض الادارة تقديم الاقرار الذي يعتقد المراجع انه ضروري، فان ذلك يشكل تحديدا لنطاق عملية المراجعة وعلى المراجع في هذه الحالة ابداء رايا متحفظا.

3-محمد حسن خضير، "حجية ادلة الاثبات الالكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق (دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات)، 2013م[4].

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بطبيعة ادلة الاثبات الالكترونية ومقارنتها بأدلة الاثبات المادية وتوضيح شكل ومحتوى ادلة الاثبات الالكترونية والشروط الواجب توافرها فيها للأخذ بها، بالإضافة الى تحديد العوامل التي من شانها ان ترفع من مستوى حجية ادلة الاثبات الالكترونية وتجعلها بمصاف ادلة الاثبات المادية.

وقد اعتمد الباحث في دراسته بجمع البيانات الخاصة بالجانب النظري على العديد من المصادر منها الكتب والقوانين والأنظمة ذات الصلة بالموضوع، وما توفر من دراسات على المواقع الإلكترونية، اما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد جرى الاعتماد على الاستبيان بوصفه أحد أدوات القياس الوصفي، حيث جرى اختيار مراقبي الحسابات كعينة دراسة بلغ حجمها 50 من العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية وفي مكاتب التدقيق الخاصة، وعدد من الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث جرى اختيارهم بصورة عشوائية.

وقد تمثلت مشكلة البحث بان ادلة الاثبات الالكترونية في عملية التدقيق تعتبر ادلة مقنعة وليست قاطعة كما في ادلة الاثبات المادية، بحيث أصبحت تشكل عقبة امام مراقب الحسابات عند قيامه بجمعها وتقييمها وعدم إمكانية اعتمادها الا بتوافر عدد من الشروط عند ابداء رايه الفني المحايد، فضلا عن اختلاف طرق الحصول عليها الا باستخدام تقنيات فنية مناسبة لذلك، كان لها تأثير على إجراءات التدقيق دون المساس بأهدافه.

وبشأن اهم الاستنتاجات التي توصل لها الباحث من خلال دراسته، فتتمثل في ان طبيعة ادلة الاثبات الإلكترونية تختلف عن ادلة الاثبات التقليدية من حيث إنشاءها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها، بالإضافة الى الاختلاف في طريقة الحصول عليها من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل اجهزة الكمبيوتر وبرامج الات الماسح الضوئي .... الخ، ولكن اختلافها لا يفقدها قيمتها الثبوتيه عند اعتمادها من قبل مراقب الحسابات عند قيامه بإنجاز مهمة في ظل وجود التشريعات التي تقر لها بالحجيه، كما انه ولغرض مقبولية ادلة الاثبات الإلكترونية لا بد من استيفاءها لجملة من الشروط منها إمكانية قراءتها لضمان عدم تعديلها وإمكانية

[4] محمد حسن خضير، "حجية ادلة الاثبات الالكترونية وتأثيرها على اهداف وإجراءات التدقيق (دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات)، مجلة التقني/المجلد السادس والعشرون /العدد السابع،2013 ، والمنشور على الموقع الالكتروني https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=136398

التوثيق بالإضافة الى توفير الحماية، كما توصل الباحث بانه ولإمكانية الاعتماد على ادلة الاثبات الإلكترونية في عملية التدقيق لابد ان تستند على جملة من المعايير كالتصديق، الصلاحية ،الامانة ... الخ، وهي التي يستطيع مراقب الحسابات من اعتمادها في تقييم وتحديد مدى كفايتها عند قيامه بتدقيق البيانات المالية، كما يمكن لأدلة الاثبات الإلكترونية ان ترتقي بمصاف ادلة الاثبات المادية التقليدية من خلال حصولها على الضمان – الطرف الثالث – فضلا الى وجود انظمة لحمايتها وتوفير متطلبات الامن المناسبة، وتجريم انماط جرائم الحاسوب والشبكات، كما ان اعتماد ادلة الاثبات الإلكترونية في عملية التدقيق لا يؤثر على اهداف التدقيق بل تؤثر على اجراءات وأساليب التدقيق و طرائق الحصول عليها.

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث، فتتمثل بانه ولكي يقوم مراقب الحسابات بأبداء رأيه الفني المحايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، عليه بتحديد المستوى المطلوب من الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة سواء كانت ادلة اثبات مادية ام الكترونية، وان ادلة الاثبات ذات الطبيعة الإلكترونية يتعين مساواتها بالأدلة ذات الطبيعة المادية– الادلة القائمة على الكتابة والورق من حيث المقبولية والحجية، من خلال وجود التشريعات القانونية والمعايير المعززة لقوتها وجدارتها في الاثبات والتصديق، وان يكون هناك ضوابط وقواعد قانونية لاعتماد ادلة اثبات الكترونية في عملية التدقيق، فضلا عن قيام المنظمات المهنية الخاصة بالمحاسبين والمدققين بإصدار ما يعرف Trust Web كدليل موثق على صحة المعلومات المنشورة على مواقع الانترنت، كما أوصى الباحث بضرورة اصدار حزمة من التشريعات المتطورة التي تعنى بمسألة الاثبات الالكتروني والاعمال الإلكترونية والتوقيع الالكتروني وغيرها، والتي من شأنها ان تدعم حجية ادلة الاثبات ومستخرجات الحاسوب، وضرورة اعادة تأهيل مراقبي الحسابات لاستعمال الوسائل الإلكترونية والاطلاع على آلية عملها سواء في الداخل او الخارج وذلك باعتمادها الدورات التدريبية المتخصصة في الدول التي تستخدم هذه الوسائل.

4– معتز هلالي شاور، برنامج المراجعة ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف المراجعة، 2009م [5].

تمثلت مشكلة البحث بانه وعند مراجعة القوائم المالية يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات من المصادر المختلفة لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، وقد تكون هنالك بعض الأدلة غير ملائمة أثناء القيام بمراجعة القوائم المالية، حيث أن استخدام أدلة غير ملائمة يؤدي إلى رأي غير سليم، لذلك من الضروري أن

[5] معتز هلالي شاور، برنامج المراجعة ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف المراجعة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2009م، والمنشور على الموقع الالكتروني http://repository.sustech.edu/handle/123456789/10097

تكون أدلة الإثبات ملائمة حتى تمكن المراجع من اتخاذ قرار سليم عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن الموقف المالي للمنشأة.

وقد هدف البحث إلى التعرف على أدلة الإثبات ومقوماتها الأساسية، والتعرف على العلاقة بين برنامج المراجعة وأدلة الإثبات وأهداف المراجعة، وبيان موقف المراجع الخارجي بالنسبة للحصول على أدلة الإثبات.

هذا وقد استخدم الباحث لإعداد دراسته المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لإختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور برنامج المراجعة في الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة.

وقد قام الباحث باختبار ثلاث فرضيات وهي:1. وجود برنامج مراجعة فاعل يؤدي إلى الحصول على أدلة إثبات ملائمة، 2. وضع المراجع الخارجي برنامج ملائم للمراجعة يسهل من عملية مراجعة القوائم المالية 3. الحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية يؤدي إلى تحقيق أهداف المراجعة، ولاختبار هذه الفرضيات قام الباحث بإعداد استبيان تم توزيعها على عينة مكاتب المراجعة وديوان المراجع العام وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وتم إثبات الفرضيات واستخراج العديد من النتائج منها: 1.خبرة المراجع تلعب دوراً كبيراً في وضع برنامج مراجعة فاعل حيث أن المراجعين الخبراء يستطيعوا وضع برنامج مراجعة فاعل أكثر من المراجعين الأقل خبرة، 2. برنامج المراجعة الفاعل يمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية واتخاذ القرار السليم بشأن القوائم المالية. 3. هنالك علاقة طردية بين أدلة الإثبات ونظام الرقابة الداخلية، فعندما تكون الرقابة الداخلية فعالة تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوق بها، ويعتمد عليها، حيث يتم الاعتماد على المستند الداخلي بصورة أكبر في حالة وجود رقابة داخلية فعالة، 4. أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل البنوك وعملاء المنشأة تعتبر أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف المراجعة من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة مثل الاستفسار من موظفي العميل.

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث فتتمثل بأهمية تمتع المراجع بالخبرة الكافية عند وضع برنامج المراجعة، وان على المراجع دراسة المنشأة التي أسند إليه مراجعة حساباتها قبل وضع برنامج المراجعة، وان تشمل أوراق العمل الإجراءات المتضمنة في برنامج المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها من الأدلة التي تم الحصول عليها

الفصل الثاني

الإطار النظري " المفاهيم الأساسية لأدلة الإثبات"

أولا: مفهوم أدلة الإثبات Evidence:

يعرف الإثبات لغة على انه إقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل، فيقال اثبت حجته أي اقامها وأوضحها[6]، اما الإثبات في مصطلح القانون فيقصد به الإثبات القضائي، أي إقامة الدليل أمام القضاء على وجود حق أو صحة واقعة متنازع فيها بقصد الفصل في المنازعات وحماية الحقوق وذلك بطرق رسمها القانون[7]، حيث أن من أهم طرق الإثبات في القضايا المدنية والتجارية التي رسمتها قوانين الإثبات، فإنها تتمثل في الأدلة الكتابية، الشهادة، القرائن، الإقرار، اليمين، المعاينة، الخبرة.[8]، اما في القضايا الجزائية فتتمثل طرق الاثبات في الاعتراف (الاقرار) شهادة الشهود، المحاضر، تقارير الخبرة [9].

فالإثبات في القضايا القانونية له قواعد محددة بدقة يجب على القاضي الالتزام بها عند نظره ملف الدعوى، فلا يحكم بعلمه الشخصي، ولا يقوم بالحكم وفقا لدليل اثبات الا اذا انطبق على هذا الدليل كافة الشروط الواردة في القانون.

وبالنسبة للإثبات في مفهوم الرقابة المالية، ورغم تعدد التعاريف التي تناولته، إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، والتي تعتبر عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالإثبات في الرقابة المالية له تعريفات متعددة وردت في المراجع المتعلقة بأدلة الإثبات في الرقابة المالية، فمنهم من عرف الإثبات على انه "عملية جمع الأدلة وتقويمها لغرض الوصول إلى مستوى معين من الثقة ودرجة الدقة في السجلات المحاسبية والبيانات والقوائم المالية وبما يمكن من تكوين رأي مهني محايد بصددها"[10]، وهناك من عرفه على انه "إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا (الفرضيات) التي تحويها القوائم المالية"[11].

---

[6] ابن منظور، لسان العرب، الجزء الاول، دار لسان العرب، بيروت، ص3.
[7] محمد حسين منصور، الإثبات التقليدي والالكتروني، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2006، ص7.
[8] انظر المادة 7 من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 4 لسنة 2001، مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد 38، 2001، ص226.
[9] انظر المواد 205-236 من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م، مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد 38، 2001، ص94.
[10] خالد ياسين القيسي، نظرية الاثبات في التدقيق، مجلة الرقابة المالية، كانون اول 1988، تونس، ص4.
[11] عباس منصور زاهر، الاثبات في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، كانون اول 1993، ص3. انظر ايضا: محمود درهم زيد، ادلة الاثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة، مجلة الرقابة المالية، حزيران 2015، عدد 66، ص5.

وقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية "الانتوساي" الإثبات بأنه "المعلومات التي تشكل أساسا يعتمد عليه المراقب أو الجهاز الأعلى للرقابة في إبداء الرأي وإعداد التقارير"[12].

هذا وقد عرف المعيار الدولي رقم 500 الإثبات على أنه "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل الى الاستنتاجات التي يبنى عليها رأي المدقق المهني".

وبالتالي ومن مجمل تلك التعريفات سالفة الذكر، يرى الباحث بانه يمكن تعريف الإثبات في عملية الرقابة والتدقيق على انه "الدليل الذي يعتمد عليه المدقق لإثبات مجموعة المعلومات التي تدعم رأيه المهني وتعكس قوة الملاحظة أثناء الفحص".

هذا وقد أبرزت المجاميع العلمية والمهنية موضوع الإثبات في التدقيق، حيث أكدت لجنة معايير التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي من خلال **معيار التدقيق 500** أن على المدقق أن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية ومناسبة من خلال أداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية لتمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقولة عنها كأساس لرأيه المهني[13].

كما أكد **بيان سدني** بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية الصادر عام 1986 على أن تحقيق النوعية في الرقابة المالية يعتمد بصفة رئيسية على عدة متطلبات من بينها توفير الإثباتات الكافية والملائمة[14].

وتضمن **إعلان بالي** بشأن دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول الى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاية العالية الصادر عام 1988 على ان تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير المعد يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية الرقابة المالية المؤداه، وعلى مدى سلامة دليل الاثبات الذي استندت إليه الرقابة في تأييد ملاحظاتها[15].

---

[12] انظر مسرد التعريفات من قواعد الرقابة المالية الدولية، صادر عن لجنة معايير الرقابة، للأجهزة العليا للرقابة المالية "الانتوساي"، حزيران، 1992، ص69.

[13] انظر المعيار الدولي للتدقيق 500 من خلال الرابط الالكتروني http://ia800304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF.

[14] بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية والذي اصدر بعد اجتماع الهيئات العليا للرقابة في المؤتمر الدولي المنعقد في نيسان سنة 1986م، للاطلاع على البيان انظر: طارق الساطي، ترجمة بيان سدني، والمنشور على الموقع الالكتروني www.saacb.ps/cntrldDocs.aspx

[15] إعلان بالي بشان دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول الى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاية العالية والذي صدر بعد اجتماع الحلقة الدولية الثالثة للمنظمة الاسيوية للهيئات العليا للرقابة (اسوساي) المنعقدة في بالي بشهر حزيران عام 1988م، للاطلاع على البيان انظر: طارق الساطي، ترجمة اعلان بالي، والمنشور على الموقع الالكتروني www.saacb.ps/cntrldDocs.aspx

كما تضمن **إعلان برلين** بشأن قواعد الرقابة المالية والصادر عن لجنة قواعد الرقابة المالية بالمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة "انتوساي" بندا حول دليل الإثبات حيث نص على أن دليل الإثبات الذي تعتمد عليه الرقابة المالية له دورا هاما بالنسبة لقرار المراقب المالي الذي يتخذه بشأن اختيار الأمور والجوانب التي تتناولها الرقابة المالية وبشأن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات هذه الرقابة وإجراءاتها[16].

وقد تضمن المعيار الدولي للتدقيق 500 توضيحا للأدلة الرقابية في عملية الرقابة على البيانات المالية ومعالجة لمسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية للحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة ليتمكن من استخلاص نتائج معقولة يؤسس عليها رأيه ، كما تضمن المعيار رقم **issai 1500** الصادر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) توجيهات تتعلق بأدلة الإثبات بقضايا القطاع العام وقد نص بالفقرة 3 منه على أن الأدلة الرقابية تشمل كلا من المعلومات التي تدعم وتؤيد تأكيدات الإدارة وأية معلومات تتضارب مع هذه التأكيدات، حيث أكد هذا المعيار على سريان المعيار الدولي رقم 500 على مدققي الأجهزة الرقابية في القطاع العام باعتبارهم مدققين للبيانات المالية.

كما تضمن **دليل ضمان الجودة** للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ارابوساي) نصا يتضمن بان نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة يجب أن تستند إلى أدلة إثبات مناسبة وكافية، حيث أن فريق مراجعة ضمان الجودة يقوم بالتدقيق على المدققين فان كل دليل إثبات لا يصمد أمام الفحص والتدقيق يكون مآله عدم القبول[17].

ثانيا: أهمية أدلة الإثبات

يتمثل الهدف الأساسي لأدلة الإثبات للمدقق هو تبصيره وتمكينه من تقييم موضوعية المعلومات التي يدققها كما تعتبر أدلة الإثبات الركيزة الأساسية للمدقق لإبداء رأيه حول الملاحظات التي يقوم بجمعها عند التدقيق والتي بالنتيجة تدعم التقرير الرقابي الذي يقوم المدقق بإعداده، ويجعله أكثر إقناعا للجهات المستفيدة منه، حيث انه كلما كان دليل الإثبات قويا كلما زادت الثقة من المسؤولين والجهات الخاضعة للتقرير الرقابي الذي أعده المدقق.

وعن أهمية الإثبات في الرقابة المالية عبر الكاتبان ماوتز وشرف Mauts&Sharaf عن ذلك بقولهما (إذا أريد لاعتقاداتنا أن تكون شيئا ما أكثر من مجرد الفرصة أو المشاعر المتحركة فإنها يجب أن تقوم على إثبات

---

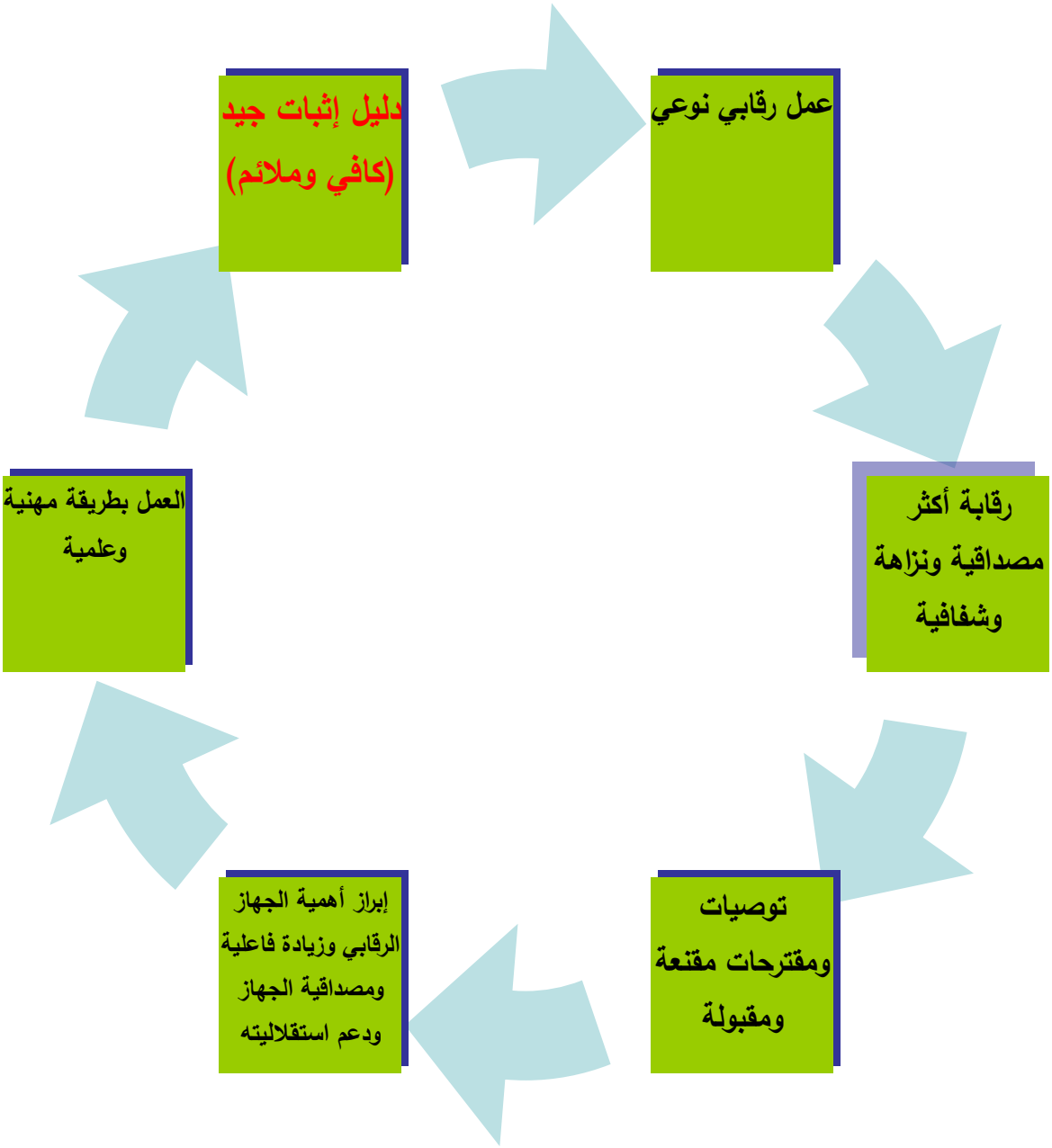
16 انظر طارق الساطي، ترجمة اعلان برلين حول قواعد الرقابة المالية، والمنشور على الموقع الالكتروني www.saacb.ps/cntrldDocs.aspx

17 للاطلاع على دليل ضمان الجودة الصادر عن منظمة الارابوساي انظر: الموقع الالكتروني www.arabosai.org/Ar/upload/1494425155.pdf

من نوع ما، وان الإثباتات التي نطورها سواء كانت في نشاطاتنا الاعتيادية واليومية أو في بعض أنواع الجهد العلمي تصبح قوية بما فيها الكفاية لتبرير الاعتقاد بها فقط، إذا كانت معززة بصورة كافية، إن الإثبات يعطينا أساسا قويا لتكوين الأحكام، والرقابة المالية تشبه فروع المعرفة الأخرى في هذا المجال، فالمراقب يطلب الإثباتات لغرض الحكم بصورة عقلانية على فرضيات البيانات المالية المقدمة له، وللمدى الذي يفشل فيه في جمع (المواد الاثباتية الكافية والكفؤة) أو يفشل في تقويمها بفاعلية فان أحكامه تكون ذات قوة قليلة، كما أن الإثبات يوفر الوسائل التي من خلالها يصل إلى حالة اليقين الموصوف ب (نعرف) بدلا من (نعتقد) فإنها مفتاح الحقيقة التي توصف بأنها (التطابق مع الواقع)[18].

وبإسقاط ما أشار له الكاتبان ماوتز وشرف Mauts&Sharaf على أهمية أدلة الإثبات، نرى بان التحقق من صحة الأحداث والعمليات المالية من قبل المدقق، يعتبر الوسيلة التي تنقل المدقق من حالة الشك إلى حالة اليقين والجزم، ولا يتم ذلك إلا باستخدام أدلة الإثبات، لان إعطاء المدقق لرأي غير مبني على دليل، يمكن أن يوصف بأنه رأيا غير علمي، لأنه رأي من دون أساس، وان سعي المدقق في الحصول على الأدلة الكافية يعتبر الأساس لرأيه ويعطيه مستوى عال من الثقة بعمله، وثقة الجهات الخاضعة بتقريره الرقابي، وهو ما يعزز بالنتيجة ثقافة الطلب على خدمة الرقابة والتدقيق.

[18] Mautz&Sharaf,The philosophy of Auditing AAA,Sarasota,U.S.A,1961,P.68، والمشار له في مقال: خالد ياسين القيسي، فلسفة الاثبات في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، كانون أول، 2004، ص16.



رسم توضيحي من إعداد الباحث يوضح أهمية أدلة الإثبات
وعلاقتها بجودة وفاعلية العمل الرقابي

ثالثا: خصائص أدلة الإثبات

يوجد هناك عدة اعتبارات عامة تؤثر على حجية أدلة الإثبات، فحتى نحصل على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها، فلا بد أن تتمتع تلك الأدلة بخصائص معينة يجب توفرها، حيث نص معيار المراجعة الدولي رقم 500 على أن المراجع يتطلب عليه الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تمكنه من التوصل لنتائج معقولة يتم على أساسها إبداء الرأي من قبل المدقق[19].

هذا ويمكن تلخيص أهم الخصائص التي يجب أن تتمتع بها أدلة الإثبات كما يلي[20]:

1- **الكفاية Sufficiency:** وهي أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية، ودعم رأي المدقق عن القوائم المالية فالكفاية هنا هي قياس لكمية أدلة الإثبات لتدعيم رأي المدقق، وهي مسالة تقديرية للمدقق وترتبط بتقديره وبحكمه المهني.

2- **الملائمة Relevance:** وهو أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق ترتبط بالبند محل التدقيق فالملائمة هنا هي قياس لنوعية أدلة الإثبات، فلكي يتحقق المدقق من وجود حسابات العملاء أي التحقق من أرصدة العملاء الظاهرة بميزانية المنشاة، فان على المدقق أن يحصل على مصادقات مباشرة منهم عن مديونياتهم للمنشاة، كما ترتبط أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق مع أهداف التدقيق كالإفصاح الملائم والاكتمال والملكية والوجود والتقييم، وتتناسب معظم الأدلة مع أكثر هدف من أهداف المراجعة وليس مع كافة أهداف المراجعة.

3- **الصلاحيةِ Competence :** وتعني بان الأدلة التي يحصل عليها المدقق يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها، وذلك بان يكون الدليل موضوعي بعيد عن التحيز الشخصي، حيث تشير صلاحية الإثبات إلى نوعية الدليل وفعاليته ومدى تأثيره في رأي المدقق واستنتاجاته، فإذا كان المدقق بصدد فحص حساب أي أصل من الأصول الملموسة كالمخزون مثلا فان رؤية المدقق للمخزون على الطبيعة يعطي للمدقق القناعة بوجود هذا الأصل.

4- **التوقيت المناسب Timeliness:** ويعني ذلك بان الأدلة التي يحصل عليها المدقق تكون أكثر إقناعا عندما يتم التوصل إليها ويكون تاريخ حدوثها قريبا من تاريخ إعداد الميزانية قدر الإمكان

---

[19] انظر حول الموضوع المعيار الدولي للتدقيق 500.

[20] للمزيد حول خصائص أدلة الإثبات انظر: هاني فرحان الزايغ، مرجع سابق، ص35 وما بعدها،

بالإضافة إلى تغطية الدليل للفترة المالية التي يتم مراجعة نشاط المنشاة عنها، فعلى سبيل المثال فان جرد المدقق للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية يكون أكثر إقناعا عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية.

ونظرا إلى أن عملية التدقيق غالبا ما تتم باستخدام عينات من بيانات البنود الظاهرة بالقوائم المالية، فان هناك الكثير من الاعتبارات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تحديد كفاية وملائمة الأدلة التي يحتاجها المدقق والتي تخضع لتقديره الشخصي ومنها:

أ- الهدف من عملية التدقيق، فإذا كان الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فان عدد الأدلة يختلف عن ما إذا كان الهدف هو لاكتشاف الأخطاء أو الغش.

ب- الأهمية النسبية للنشاط الخاضع للتدقيق، حيث يتناسب عدد الأدلة بشكل طردي مع درجة الأهمية.

ت- درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط، حيث يتناسب درجة المخاطرة بشكل طردي مع عدد الأدلة.

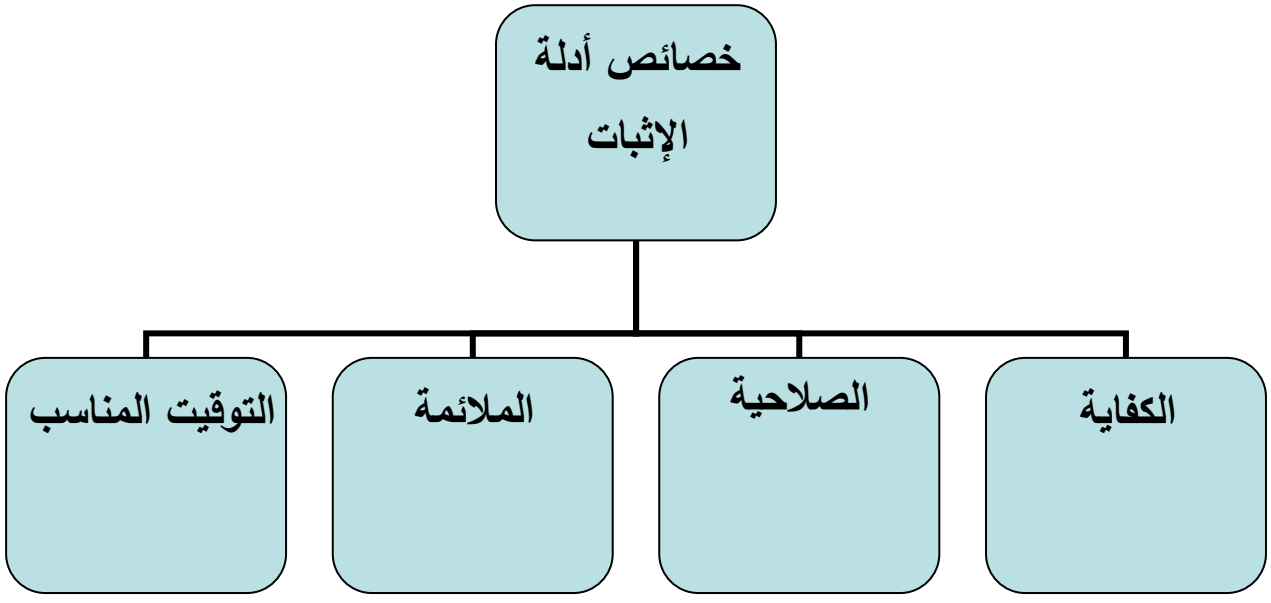
ث- حجم المجتمع، فكلما كان حجم المجتمع كبير ومن ثم حجم العينة فان عدد الأدلة سيزداد.

ج- درجة كفاءة المدقق وخبرته، إذ تأثر كفاءة المدقق على عدد الأدلة التي سيتم الحصول عليها.

ح- قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق: فالعلاقة عكسية بين قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية وحجم الأدلة التي يجمعها المدقق.

خ- مقدار الوقت المتاح لدى المدقق.

د- المعلومات والبيانات المتاحة.



رسم توضيحي من إعداد الباحث يوضح خصائص ادلة الاثبات

رابعا: أنواع ادلة الاثبات:

إن أدلة الإثبات كما تم توضيحه سابقا تشمل كل ما من شانه ان يؤثر على حكم المدقق وتقديره فيما يتعلق بمطابقة ما عرض عليه من معلومات وبيانات مالية، فجهد المدقق الذي يبذل في تكوين رايه المهني يتمثل في جمع وتقييم ادلة الاثبات التي تساعده على الحكم فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وبالرجوع إلى تصنيفات أدلة الإثبات، نجد بان ادلة الاثبات يمكن تصنيفها الى خمسة أنواع وهي الدليل المادي دليل الشهود، الدليل المستندي، الدليل التحليلي، الدليل الالكتروني[21].

1- **الدليل المادي:** وهو الدليل الذي نستطيع ان نراه وله وجود فعلي ويمكن فحصه، مثل الأراضي المعدات، الآلات، البضاعة، النقد، حيث يمكن الحصول عليه باستخدام الوسائل المناسبة مثل المعاينة او التصوير بآلات فوتوغرافية او الفيديو، ومن الامثلة عليه معاينة موقع مشروع وتدوين ملاحظات حول حالة الانشاء ومطابقتها مع شروط العقد.

2- **دليل الشهود:** وهو الدليل الذي يتم الحصول عليه من الاخرين، ويتم ذلك بإجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين واعتماد اقوالهم بتوقيعهم على افادتهم، او من خلال الحصول على بيانات كرد على استفسارات المدقق، ولكن هنا يجب ألا تعتمد البيانات او الشهادات بشكل مطلق إلا بعد تعزيزها من خلال مراجعة السجلات واجراء فحص فعلي للتأكد من صحتها، حيث يعتبر هذا النوع من الادلة اقلها موثوقية لأنه يحتاج الى تعزيز بدليل اخر ان أمكن.

3- **الدليل المستندي:** وهو الدليل الذي يتم الحصول عليه من خلال مجموعة الاوراق الرسمية المكتوبة، ومن الامثلة عليه الخطابات واللوائح والعقود، السجلات والدفاتر المحاسبية، الفواتير، تقارير الحاسب الالي وغيرها ويعتبر هذا النوع من الأدلة من اقوى ادلة الاثبات وأكثرها موثوقية.

4- **الدليل التحليلي:** وهو الدليل الذي ينتج عن عملية حسابية او مقارنة او تحليل مالي يؤدي الى استنتاج، ومن الامثلة عليه تحليل الموازنة ومقارنة ارقامها الفعلي مع التقديري، او إجراء عمليات حسابية للخروج بملاحظات معينة ومثبتة من خلال التحليل حول وضع المؤسسة.

---

[21] انظر حول موضوع تصنيفات الأدلة وانواعها: يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص35 وما بعدها.

5- **الـدليل الالكترونـي:** هو عبارة عن معلومات تم إنشاءها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ويعتمد عليها المدقق في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقريره، وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي .....الخ ، وتشتمل الأدلة الالكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الالكترونية المتعلقة بالتجهيزات والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالتدقيق وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكال مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيديو .....الخ .

هذا وقد عالج القرار بقانون رقم (15) لسنة 2017م بشأن المعاملات الإلكترونية والساري في فلسطين موضوع المعاملات والسجلات الالكترونية من حيث صلاحيتها بالإثبات حيث نصت المادة 9 من القانون على ما يلي (يكون للمعاملات والسجلات والتواقيع الإلكترونية أثرها القانوني، وتعتبر صحيحة ونافذة، شأنها في ذلك شأن الوثائق والمستندات الخطية، بموجب أحكام التشريعات المعمول بها من حيث إلزامها لأطرافها او **صلاحيتها في الإثبات 2**.تعتبر الصورة المنسوخة على الورق من رسالة البيانات الإلكترونية حجة على الكافة، ما لم ينازع في ذلك أحد الطرفين، وفي هذه الحالة تراجع الصورة على الأصل)[22].

وحتى يمكن ان يقوم المدقق بالأخذ بالدليل والوثوق به عند اعداد تقرير فلا بد ان يتوافر بالدليل عدة شروط وهي:

أ- أن يكون الدليل مقنعاً، وذلك بان يكون صحيحا ودقيقا بحيث يحقق الهدف، وأن يتوافر فيه شرطا الصحة والملاءمة.

ب-ان يكون الدليل من مصدر خارجي مستقل عن المؤسسة التي يتم فيها التدقيق، بحيث يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر لأغراض المراجعة من الدليل من مصدر داخل المؤسسة.

ج- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، حيث أن الأدلة التي تجمع في ظل نظام سليم وقوي وفعال للرقابة الداخلية أقوى في الحجية من الأدلة التي تجمع في ظل نظام رقابة ضعيف.

ت- الدليل المستمد عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة والحساب والمعاينة أكثر إقناعا وحجية من الدليل الذي يتم الحصول عليه بطرق غير مباشرة.

خامسا: طرق الحصول على ادلة الاثبات:

ليبدي المدقق الرأي في عدالة القوائم المالية يجب أن يقوم بجمع الأدلة وذلك بعد حصوله على التأكيدات من قبل المؤسسة التي يدقق فيها، وهذه التأكيدات هي عبارة عن بيانات مقدمة من الإدارة والتي تكون في شكل

[22] للاطلاع على القرار بقانون بشان المعاملات الإلكترونية انظر: الوقائع الفلسطينية، عدد 14 ، 2017/7/9، ص2.

مفردات القوائم المالية، وهذه التأكيدات هي: الوجود أو الحدوث، الشمول، الحقوق والالتزامات، التقويم أو التوزيع العرض والإفصاح [23]، حيث يقوم المدقق هنا بالتأكد من سلامه ودقة التأكيدات الواردة في هذه القوائم المالية عن طريق جمع الأدلة التي تمكنه من الوصول إلى قناعة عن مدى صحة ودقة هذه التأكيدات، فحتى يصل المدقق إلى هذه القناعة لابد أن يجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة، علما بان تلك الادلة تختلف من حيث درجة حجيتها أو درجة قوتها، حيث يمكن الحصول على تلك الأدلة بعدة طرق يمكن حصرها كالتالي:

1- **الفحص الفعلي Physical Examination:** يعتبر من اقوى انواع الادلة ويعتمد على الوجود الفعلي ويشمل قيام المدقق بفحص او عد الاصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والاصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات، ومن خلال الجرد يمكن ان نتوصل الى دليل اثبات حول وجود الأصول، كما ان فحص المستندات ذات القيمة او التي لها قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات وشهادات الاسهم واوراق القبض يعني نوع من الفحص الفعلي.

ان التوثيق والفحص المستندي يقوم فيه المدقق بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الاخرى التي قد يكون مصدرها من داخل المؤسسة او من مصدر خارجي، وقد يقوم المدقق بالتدقيق من الاسفل الى الأعلى اي من مستندات القيد الاصلي الى القوائم المالية، حيث يكون الهدف الاساس من هذا النوع من التدقيق هو التأكد من الاكتمال، اي التحقق من ان جميع العمليات التي حدثت في المنشاة وتخصها قد سجلت بالكامل، كما قد يقوم المدقق بالتدقيق من الاعلى الى الاسفل حيث يبدا بالقوائم المالية من اجل التحقق من ان الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية هي ارصده ناتجة عن عمليات حدثت في المنشاة وتخصها، وهو ما يسمى الحدوث.

والفحص الفعلي يثبت عدم صورية الرصيد الممثل للأصل في الميزانية ولكنه لا يثبت أكثر من ذلك، فالملكية والتقييم لا يكفي لتحقيقها اجراء الجرد بل يجب اللجوء الى وسائل أخرى مثل المراجعة المستندية والحصول على شهادات من الجهة المراد تدقيقها او من الغير.

2- **المصادقاتConfirmation** : وهو من اهم ادلة الاثبات، وهو عبارة عن اجابات مكتوبة او شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على ارصدة معينة او بيان الارصدة الموجودة لدى الطرف الاخر او الاستفسار عن معلومات اخرى، وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على اوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت اشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الاخر اعادة الجواب الى المدقق مباشرة وتقسم الى:

---

[23] **التأكيدات عن الوجود أو الحدوث** تتعلق بوجود أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين وبحدوث العمليات المقيدة في السجلات خلال مدة معينة **التأكيدات عن الشمول:** تتعلق بما إذا كانت جميع العمليات والحسابات التي كان يجب ظهورها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلاً، **التأكيدات حول الحقوق والالتزامات:** تتعلق بما إذا كانت الأصول تمثل حقوقا للمشروع، وأن الخصوم تمثل التزامات على المشروع في تاريخ معين، **التأكيدات حول التقويم والتوزيع:** تتعلق بما إذا كانت كافة البنود مثل الايرادات والخصوم قد تم إدراجها في القوائم المالية بمبالغ مناسبة، مثل قيمة العدد والآلات لابد ان تعني تأكيد الإدارة أن العدد والآلات تم قيدها بتكلفتها التاريخية وأن هذه التكلفة يتم توزيعها بطريقة منظمة على الفترات المحاسبية المختصة، **التأكيدات حول العرض والإفصاح** تتعلق بما إذا كانت بعض مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها ووصفها وإظهارها بطريقة مناسبة، انظر حول الموضوع هاني فراحان الزايغ، مرجع سابق، ص16 وما بعدها..

أ- **المصادقات الإيجابية Positive Confirmations:** وفي هذا النوع يطلب من الطرف الاخر بيان الرصيد لديه او المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة واعادة الجواب الى المدقق في حالة المطابقة او عدم المطابقة، ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، او تكون الارصدة ذات اهمية نسبية، حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود، وهناك نوعان من المصادقات الايجابية، **النوع الاول** يسمى المصادقات العمياء اذ يطلب من الطرف الاخر كتابة الرصيد الذي لديه دون ان يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة له، وغالبا ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة، أما **النوع الثاني** فيطلب من الطرف الاخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الاخر.

ب-**المصادقات السلبية Positive Confirmations:** اذ يُطلب من الطرف الاخر اعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة اليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأن الإجابة تتم فقط في حالة كونها سلبية، وتستخدم عندما تكون الرقابة الداخلية قوية او تكون ليست ذات أهمية مادية.

ت-**المصادقات على شكل فراغ (العمياء):** وهي المصادقات التي ترسل عادة للدائنين والمصارف ومخازن الاستيداع ووكلاء البيع، وهذا النوع لا يذكر الرصيد المراد التصديق عليه وانما يطلب المدقق في المصادقة اقرارا كتابيا بأية معلومات او بيانات خاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق، او يطلب كشف حساب الجهة المراد التدقيق عليها، ويعتبر من أكفأ انواع المصادقات اذا ما احيط بالضمانات الكافية لمنع أي تلاعب في المصادقات قبل وصولها ليد المدقق.

3- الملاحظة Observation: يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر والمشاهدة او السمع او اللمس لتحقيق اهداف تدقيق معينه خلال زياراته المختلفة، فقد يقوم بملاحظة الاجراءات التي يقوم بها الموظفون عند ادائهم للنشاطات او ملاحظة بعض الأصول، فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل اجراءات خاص لدى الجهة المراد التدقيق عليها.

4- الاستفسارات Inquiries: قد يصادف المدقق اثناء عملية الفحص للدفاتر والسجلات بعض المسائل او النقاط التي تحتاج الى إيضاح او تفسير، اذ يحصل هنا المدقق على المعلومات من العاملين والمسؤولين في الجهة المراد التدقيق عليها، وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة او شفهية، وقد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي الى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تتعلق بالالتزامات المحتملة والاحداث العادية واللاحقة واي امور أخرى، وهذه الطريقة من طرق جمع الأدلة تعتبر تكميلية للوسائل الأخرى التي يستخدمها المدقق للحصول على الأدلة، ولا يعتبر دليلا حاسما لأنه لا يتم

التوصل اليه من مصدر محايد.

5-اعادة التشغيل Reperformance: اي اعادة فحص عينة من العمليات الحسابية التي قامت بها الجهة الخاضعة للتدقيق وذلك خلال الفترة التي تتم فيها عملية المراجعة، ومثال ذلك إعادة احتساب الاندثار ومخصص الديون المشكوك فيها، عمليات الجمع والطرح في دفاتر اليومية والمساعدة.

6-الفحص التحليلي Analytical procedures: اي استخدام ادوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الافقي والعمودي. ومن خلال الفحص التحليلي يمكن تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البينات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق.

الفصل الثالث

"الإطار العملي تعامل ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني مع أدلة الإثبات"

أولا: الإطار المنهجي والتشريعي

ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يعتبر مؤسسة دستورية، حيث أنشأ تنفيذًا لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004) [24]والقرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م[25].

هذا ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفق القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وهو ركن أساسي من اركان نظام النزاهة الوطني[26].

هذا ويتطلع ديوان الرقابة من خلال أعمال الرقابة والتدقيق إلى إصدار تقارير رقابية موضوعية وموثوقة تمكن أصحاب القرار في الإدارة العامة الفلسطينية من معالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة الفلسطينية وتصويبها بما يكفل تحقيق الرقي بالعمل المؤسسي نحو الأفضل، لذلك فان مجمل أعمال الديوان تهدف إلى:

- ✓ ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.
- ✓ التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.
- ✓ التحقق من مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.
- ✓ ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

وبالنظر الى الاختصاص القانوني للديوان بموجب أحكام قانونه الخاص وتحديدا في المادة 23 من القانون نجد بان المشرع الفلسطيني قد منح الاختصاص لمباشرة الديوان لأعماله الرقابية بصورة موسعة ومطلقة، حيث ان الديوان يعتبر بمثابة جهاز يمارس اختصاص الرقابة الإدارية (رقابة الامتثال والأداء) ورقابة مالية، والسند في ذلك أحكام المادة 3 من القرار بقانون رقم 18 لسنة 2017 والتي تنص (يمارس الديوان اختصاصه بالرقابة

---

[24] للاطلاع على القانون انظر: الوقائع الفلسطينية، عدد53، تاريخ 2005/2/28م، ص75 وما بعدها.
[25] للاطلاع على القرار بقانون انظر: الوقائع الفلسطينية، عدد 136، تاريخ 2017/9/25، ص5 وما بعدها
[26] ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يعتبر عضوا في المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الاربوساي)، وعضوا في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "انتوساي" حيث تم الإعلان عن انضمامه رسميا كعضو كامل بتاريخ 2016/12/6م باعتباره العضو 194 في المنظمة، وذلك خلال المؤتمر (22) للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والذي عقد في مدينة أبوظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة.

المتزامنة واللاحقة على الجهات الخاضعة للرقابة، وفقاً للمعايير الدولية على النحو الآتي: أ. رقابة الامتثال ب. الرقابة المالية. ج. رقابة الأداء).

وكون الديوان يمارس اعماله بمهنية، والتزاما منه بالمعيار Issai 200 والذي تضمن فيه ضرورة اعداد كتيبات وادلة مكتوبة لتنفيذ العمليات الرقابية، فان الديوان قام بإعداد ادلة اجراء لممارسة اعمال الرقابة بأنواعها والمنصوص عليها بقانونه الخاص، حيث قام بإصدار دليل للتدقيق على الامتثال[27]، ودليل التدقيق المالي[28] ودليل التدقيق على الأداء[29]، حيث احتوت هذه الأدلة على معالجة ادلة الاثبات وكيفية جمعها وتقييمها.

1- دليل التدقيق على الامتثال: بالرجوع إلى الدليل المذكور نجد بأنه تضمن معالجة لموضوع جمع وتقييم أدلة الإثبات، حيث نص على انه وعند القيام بالتدقيق على الامتثال فان على المدقق أن يجمع دليل كاف ومناسب وملائم لإعطاء المدقق الأساس لإبداء الرأي، حيث ان عملية جمع الدليل من قبل المدقق هي عملية منهجية ومكررة تشمل عملية جمع الدليل وتقييمه من حيث كفايته (الكمية) وملائمته (النوعية)، وإعادة تقييم المخاطر وجمع المزيد من الأدلة عند الحاجة، وبالتالي فان عملية جمع الأدلة تستمر حتى تحقيق رضا المدقق بان الدليل كاف ومناسب وموجود لتوفير أساس للمدقق لتكوين رأيه المهني.

كما تضمن الدليل بان على المدقق الأخذ بموثوقية جميع أدلة التدقيق بالاعتبار عند التدقيق وذلك كما يلي:

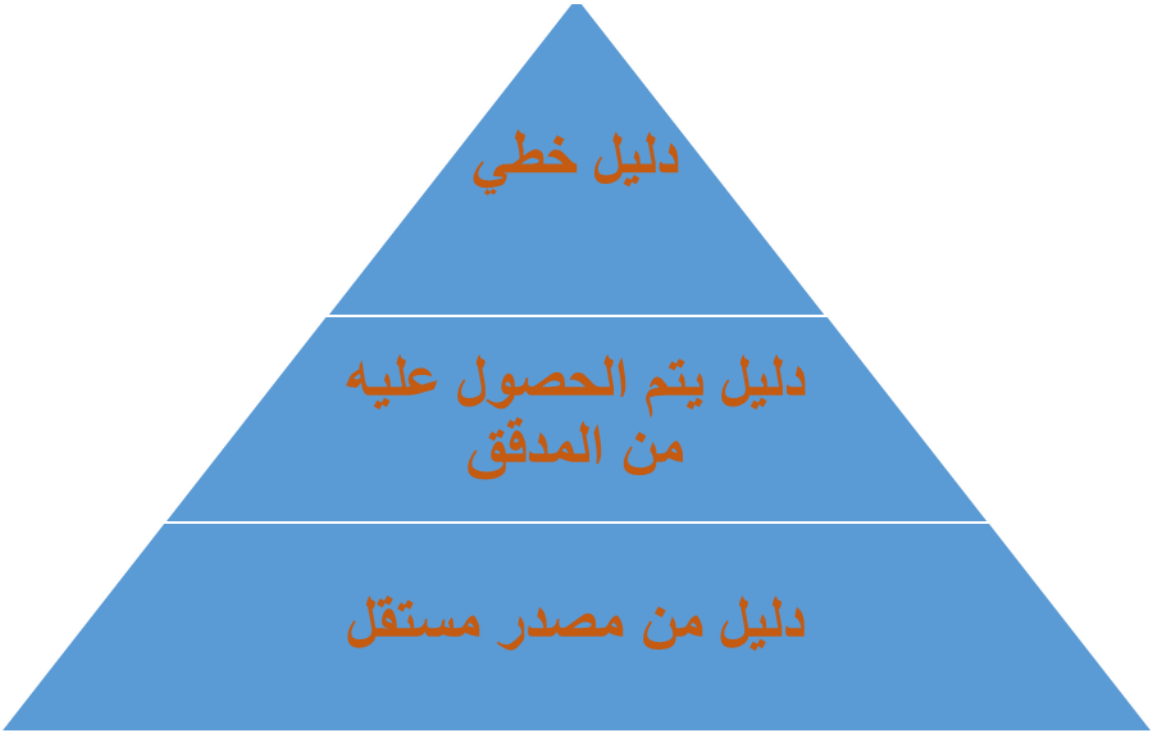
- يكون الدليل الناتج عن التدقيق أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليه من مصادر مستقلة من خارج الهيئة.
- يكون الدليل الناتج عن التدقيق الذي تم الحصول عليه من قبل المدقق أكثر موثوقية من الدليل الناتج عن التدقيق الذي تم الحصول عليه بطريقة غير مباشرة او عن طريق الاستنتاج.
- يكون الدليل الناتج عن التدقيق أكثر موثوقية عندما يكون خطيا في صورة وثائق ورقية او الكترونية او أي صورة أخرى.

---

[27] تم اصدار دليل التدقيق على الامتثال بموجب القرار الإداري الصادر عن رئيس الديوان رقم 13د/2013 بشأن المصادقة على دليل تدقيق الامتثال.

[28] تم اصدار دليل التدقيق المالي بموجب القرار الإداري الصادر عن رئيس الديوان رقم 12د/2013 بشأن المصادقة على دليل التدقيق المالي.

[29] قام الديوان وبالتعاون مع خبير تدقيق الأداء الأوروبي، بإعداد دليل إجراءات يوضح إجراءات الرقابة على الأداء والهدف منها، حيث اعتمد هذا الدليل على مبادئ التدقيق التوجيهية العامة للتدقيق على الأداء الصادرة عن الانتوساي كمعايير لتدقيق الأداء، حيث كان الهدف من هذا الدليل تعزيز تطوير التدقيق على الأداء في فلسطين، وتحسين مستويات مهارات الموظفين على القيام بعمليات تدقيق لأداء، بالإضافة الى توفير الأساس لصنع القرار في عملية التدقيق على الأداء. كما احتوى الدليل على المبادئ الأساسية لرقابة الأداء والمراحل التي يمر بها بدأً بالتخطيط لعملية التدقيق وانتهاءً بمخرجات التدقيق وهي التقرير النهائي.



رسم من اعداد الباحث يوضح هرمية موثوقية الأدلة لتكوين راي المدقق المهني عند التدقيق على الامتثال

هذا وقد تضمن الدليل أساليب لجمع الدليل الناتج عن التدقيق على الامتثال وهي المشاهدة والملاحظة، الفحص والتفتيش، الاستفسار، إعادة الأداء، التأكيد، الإجراءات التحليلية، حيث وضح الدليل امثلة على كيفية جمع تلك الأنواع من الأدلة عند القيام بالتدقيق على الامتثال نوضحها كما يلي:

- **المشاهدة:** هنا يتم مشاهدة المدققين لعملية ما او اجراء يتم القيام به، ومثال ذلك مشاهدة عملية طرح عطاء او مشاهدة كيفية معالجة الدفعات.

- **التفتيش:** يشتمل فحص الدفاتر والسجلات واية ملفات واصول ملموسة، وهنا يجب على المدقق الاخذ بالاعتبار موثوقية اية وثائق يتم فحصها لتفادي مخاطر الاحتيال، وان على المدقق ان يستفسر عن مصدر الوثائق او الرقابة على اعدادها وحفظها.

- **الاستفسار:** يشتمل على البحث عن المعلومات من اشخاص لهم علاقة سواء من داخل او خارج الهيئة الخاضعة للتدقيق، حيث يشتمل الاستفسار على:

✓ استفسارات رسمية خطية.

✓ استفسارات شفهية غير رسمية.

✓ عقد مقابلات وطح أسئلة على اشخاص لهم علاقة بما في ذلك الخبراء.

✓ اعداد الاستبيانات والبحوث.

هذا ويستعمل الاستفسار عادة طوال فترة التدقيق ويكون مكملا لإجراءات التدقيق الأخرى، ومثال ذلك عند القيام بمشاهدة العمليات مثل عملية اصدار دفعات المنفعة الاجتماعية فانه يجب الاستفسار من الموظفين فيما يتعلق بكيفية تحديد وتفسير التشريع ذو العلاقة بما في ذلك التغييرات والتحديثات، حيث يمكن ان تشير نتائج الاستفسار الى ان العمليات تمت بطرق مختلفة وفي مواقع مختلفة وهذا ما يسبب عدم الامتثال.

- **التأكيد (المصادقات):** ان كتب التأييد هي نوع رسمي من الاستفسار يشتمل الحصول عليه بطريقة مستقلة من الهيئة الخاضعة للتدقيق على رد من طرف ثالث بما يتعلق بمعلومة معينة، ومثال ذلك الحصول على مصادقات مباشرة من المستفيدين من منحة بأنهم استلموا المنح او الأموال التي اكدت الهيئة الخاضعة للتدقيق على دفعها لهم.

- **إعادة الأداء:** يشتمل على قيام المدقق بنفس الإجراءات التي قامت بها الهيئة الخاضعة للتدقيق، حيث يمكن ان يكون ذلك يدويا او عن طريق أساليب التدقيق بواسطة الكمبيوتر (CAATs)، ومثال ذلك إعادة احتساب الخصومات الضريبية عن رواتب موظفي الهيئة الخاضعة للتدقيق لتأكيد القيم الواجب دفعها للضريبة.

ولا بد من الإشارة هنا الى انه وعند القيام بإعادة الأداء فان هناك مواضيع قد تتطلب درجة فنية عالية مثل عملية إعادة احتساب مخصصات التقاعد وهذا قد يتطلب اشراك خبراء في هذا المجال للقيام بالتدقيق وإعادة الأداء.

- **الإجراءات التحليلية:** تشتمل على المقارنة بين المعلومات او التحقيق في التقلبات او العلاقات التي تبدو غير متناسقة، الا انه وعند التدقيق على الامتثال تكون فرص الإجراءات التحليلية محدودة، حيث يعتمد استعمالها على توفر معلومات واحصاءات موثوقة مالية وتشغيلية، ومثال ذلك مقارنة الزيادة والنقصان في دفعات مستحقات التقاعد من سنة لأخرى مع المعلومات الديموغرافية مثل عدد السكان الذين وصلوا الى سن التقاعد خلال السنة الأخيرة.

كما تضمن الدليل أهمية توثيق الدليل بطريقة مناسبة، بحيث يتم توثيق الأدلة التي تم الحصول عليها في الوقت المناسب والمحافظة عليها، وذلك لغايات توفير دليل يدعم الاستنتاجات التي تم وضعها، والتقرير الناتج عن التدقيق الذي تم إصداره.

2- **دليل التدقيق المالي:** ان ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني وبموجب المادة 23 من قانون ديوان الرقابة المالية رقم 15 لسنة 2004م من ضمن نشاطاته واختصاصاته مسؤولية التدقيق على العوائد والنفقات والحسابات البنكية والموازنات والرواتب والمخازن والمنح وكذلك الإشراف على كفاءة الرقابة الداخلية على

الأنظمة المالية للهيئة الخاضعة، وبالتالي ولممارسة هذا الاختصاص المتعلق بالتدقيق المالي قام الديوان بإصدار دليل التدقيق المالي من اجل ان يكون مرجعية ودليل لجميع مدققي الديوان عند قيامهم بإجراءات التدقيق المالي.

ان التدقيق المالي يركز على البيانات المالية المدققة للهيئة الخاضعة والتي تصدرها إدارة الهيئة ويكون الدافع وراء نهج التدقيق هو البيانات المالية من مراحل التخطيط الأولية، وعبر التنفيذ واختبارات التدقيق التي تم القيام بها، إلى الاستنتاج النهائي والذي يتضمن رأيا على البيانات المالية.

تكون الأهداف العامة للتدقيق المالي كما وردت في معيار الإيساي ISSAI :5200:

أ- الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء التي تنتج عن الاحتيال أو الأخطاء، وبالتالي تمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية.

ب-تقديم تقرير عن البيانات المالية كما تتطلبه المعايير الدولية للتدقيق وفقا للنتائج التي حصل عليها المدقق.

أن كلا الهدفين معني في فحص صحة البيانات المالية، ويتحقق هذا من خلال تجميع أدلة التدقيق لتكوين رأي على ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطلوب أم لا ويكون رأي مدقق الحسابات هو حول ما إذا كان يتم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، أو إعطاء صورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار إعداد التقارير.

لقد احتوى دليل التدقيق المالي على المنهج الذي يتبعه الديوان عند القيام بالتدقيق المالي، حيث يعتبر هذا الدليل جزءا مكملا لدليل التدقيق على الامتثال للديوان، وبالتالي فان مدققين الديوان يعملون بكلا الدليلين من أجل أن يقوم الديوان بالتدقيق بفعالية.

وقد تضمن الدليل في الصفحة 56 منه معالجة لموضوع ادلة الاثبات في التدقيق المالي، وذلك على اعتبار بان النشاط الرئيسي للمدققين من أجل التوصل إلى استنتاج عن البيانات المالية هو تجميع أدلة التدقيق وذلك كما نص معيار الإيساي ISSAI 1500 (إن الهدف من التدقيق هو تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تجعله قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه المهني".

ان أدلة التدقيق المالي تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج

الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صوره حقيقية وعادلة.

هذا وقد تضمن الدليل الإجراءات التي يمكن أن يؤديها المدققون لجمع أدلة التدقيق، وهذه الإجراءات هي: الفحص والملاحظة والمصادقات وإعادة الاحتساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية بالإضافة إلى الاستفسار.

- **الفحص:** ينطوي هذا النوع من طرق جمع ادلة الاثبات الى فحص السجلات أو الوثائق نسخة ورقية أو إلكترونية سواء الداخلية أو الخارجية أو الفحص المادي للأصل مثل فحص السجلات والتأكد من ملكية الأصل، يشكل الفحص نسبة كبيرة من إجراءات التدقيق، كما أنه تعتمد موثوقية الأدلة على نوع ومصدر المستندات المعرضة للفحص.
- **الملاحظة:** تتضمن النظر في المعالجة أو الإجراء الذي يتم تنفيذه من قبل الآخرين، على سبيل المثال، ملاحظة المدقق عن جرد المخزون من قبل موظفي الهيئة الخاضعة أو اجراءات الضبط الداخلي، هذا ويحتاج المدققين إلى توخي الحذر عند الاعتماد على الملاحظة توفر أدلة التدقيق حول القيام بالمعالجة أو إجراء ما، ولكنها تقتصر على الوقت الذي حدثت فيه الملاحظة وما الذي تم ملاحظته والذي قد يؤثر في كيفية القيام بالمعالجة أو الإجراء واتخاذ الرأي المهني المناسب حوله.
- **المصادقات الخارجية:** هي عبارة عن رد خطي مباشر إلى المدقق من جهة خارجية، وكثيرا ما يستخدم هذا الإجراء عند معالجة التأكيدات المرتبطة ببعض أرصدة الحسابات (البنك والمقرضين والدائنين)، والالتزامات ولكن يمكن أن تستخدم أيضا لتأكيد شروط الاتفاقيات، حيث تقسم المصادقات الى قسمين:

أ- **المصادقات الايجابية Positive Confirmations:** حيث تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بإرسال مصادقة يطلب فيها من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المسجل في كتاب المصادقة المرسل والرد الى المدقق مباشرة، ويستخدم هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلي لدى الجهة الخاضعة للتدقيق ضعيف او عندما تكون الارصدة ذات اهمية نسبية.

ب- **المصادقات السلبية Negative Confirmations:** حيث تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بإرسال مصادقة للطرف الآخر يطلب فيها الرد الى المدقق مباشرة اذا كان الرصيد المسجل في كتاب المصادقة المرسل اليه لا يتطابق مع سجلاته ودفاتره المحاسبيه، حيث يتم الاجابة فقط اذا كانت سلبية.

- **إعادة الاحتساب:** يتضمن إعادة الاحتساب التحقق من الدقة الحسابية للوثائق والسجلات المحاسبية. قد يتم القيام بإعادة الاحتساب يدويا أو إلكترونيا.
- **إعادة الأداء:** يعيد المدقق بشكل مستقل تنفيذ الإجراءات التي تمت من قبل المحاسبين مثل التسويات البنكية أو جرد السلف النقدية أو جرد المخازن / الأصول او التحقق من مخصص الديون المشكوك

فيها والاستهلاك.

- **الإجراءات التحليلية:** هي تقييم للبيانات المالية من خلال مقارنتها مع المعلومات الأخرى غير المالية. يمكن ان تتضمن الإجراءات التحليلية البحث في التقلبات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تنحرف عن المبالغ المتوقعة بمقدار كبير وذلك بهدف التوصل الى رأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع نشاط الهيئة الخاضعة وما هو متوقع.
- **ادلة التدقيق المتضاربة:** قد يكون هناك تضارب في الأدلة التي يقوم بجمعها من المصادر المختلفة وفي هذه الحالة فإن المدقق يحتاج إلى فحص التضارب وتحديد أي مصدر من مصادر الأدلة هو الصحيح، وأيضا السبب في أن الدليل الآخر غير صحيح، إذا كان المدقق سيبني التأكيد على أدلة التدقيق التي تم جمعها.
- **ادلة تدقيق من عمليات تدقيق سابقة:** ان الأدلة الرقابية التي يتم الحصول عليها من عمليات رقابية سابقة قد توفر في بعض الحالات أدلة رقابية ملائمة وعندها يقوم المدقق بتنفيذ اجراءات رقابية لإثبات استمرارية ملاءمتها وعند الاعتماد على أدلة تم الحصول عليها من عمليات رقابة على الأداء سابقة فان على مدقق القطاع العام ان يقيّم ما إذا كانت التأكيدات المستخدمة والاختبارات المنجزة ملائمة لتحقيق غرض عملية الرقابة على البيانات المالية.

3- **دليل الرقابة على الأداء:** رقابة الأداء هي عملية فحص مستقل وموضوعي وموثوق للتحقق من أن الأنظمة والعمليات والبرامج والأنشطة تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وأن هناك فرص للتحسين.

وبالتالي فان رقابة الأداء تهتم باختيار البرامج والوظائف والمشاريع والأنشطة والنظم الإدارية والإجراءات الحكومية لغرض تقييم مدى الاخذ في الاعتبار لكل من الاقتصادية والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وفقا لاختبار موضوعي ومنظم يتبنى منهجية مرسومة بشكل مهني من خلال اعداد ادلة للقيام بتنفيذ مهمة رقابة الأداء، وذلك لشرح الكيفية التي يتم عن طريقها التخطيط لها ومن ثم تنفيذها.

هذا وتهدف رقابة الأداء[30] لتطوير أداء إدارة القطاع العام وترسيخ مبدأ المسؤولية لدى القائمين على إدارة مؤسسات الدولة، كما ان قياس الاداء في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

[30] للاطلاع على اهداف رقابة الأداء انظر: ممدوح موسى العوران، رقابة الأداء المنظور العلمي والعملي"دراسة حالة ديوان المحاسبة الأردني"، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2004، ص3 وما بعدها . انظر أيضا براك خالد المرزوق، رقابة الأداء والاستراتيجيات المستقبلية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الارابوساي"، كانون اول، 2002م.

وتتبع اهداف واهمية هذا النوع من الرقابة بانها تساهم في الارتقاء بالعمل الرقابي من هدف اكتشاف الأخطاء الى هدف المساهمة في تطوير الأداء ورفع كفاءته، كما انها تساهم في تحسين جودة أداء المؤسسات الخاضعة وذلك على اعتبار انها تعتمد على التحليل للبرامج الحكومية، وذلك بما يسهم في تحسين الخدمات العمومية.

كما ان رقابة الأداء تهتم بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفقا للممارسات الفضلى، وأنها تساعد على التأكد من ان الجهات الخاضعة قامت باستخدام جميع الموارد المخصصة للقيام بمهامها دون هدرها، كما انها تعمل على حماية الموارد الطبيعية وتحقيق مبدا التنمية المستدامة، بالإضافة الى انها تساعد في تقييم قدرات الجهات الخاضعة وترفع كفاءة الأداء المهني.

وفي هذا السياق وضعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) المبادئ المتعلقة برقابة الأداء ضمن دليل تنفيذها المعيار issai 3000 والمتعلق بمعايير الرقابة على الأداء حيث تضمن هذا المعيار تعريفا لرقابة الأداء والمتطلبات الأساسية لها وأهدافها حيث عرف هذا المعيار رقابة الأداء على انها "عملية تهتم باختيار الاقتصادية والكفاءة والفعالية في استغلال الموارد المتاحة من مؤسسات الدولة في تنفيذ أنشطتها وبرامجها".
كما وضعت منظمة الانتوساي المعيار issai 3100 والمتعلق بمبادئ توجيهية بشان المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء، والمعيار issai 3200 والمتعلق بتوجيهات حول مسار الرقابة على الأداء [31].

وفي سياق التأسيس السليم للقيام بتنفيذ مهمة رقابة الأداء في الديوان، فقد بدأ الديوان في العام 2010م بتبني فكرة التدقيق على الأداء، وتماشيا مع متطلبات الانتوساي وبالتعاون مع خبير تدقيق الأداء الأوروبي، قام الديوان بإعداد دليل إجراءات يوضح إجراءات الرقابة على الأداء والهدف منها، حيث اعتمد هذا الدليل على مبادئ التدقيق التوجيهية العامة للتدقيق على الأداء الصادرة عن الانتوساي كمعايير لتدقيق الأداء، حيث كان الهدف من هذا الدليل تعزيز تطوير التدقيق على الأداء في فلسطين، وتحسين مستويات مهارات الموظفين على القيام بعمليات تدقيق الأداء، بالإضافة الى توفير الأساس لصنع القرار في عملية التدقيق على الأداء، كما احتوى الدليل على المبادئ الأساسية لرقابة الأداء والمراحل التي يمر بها بدأً بالتخطيط لعملية التدقيق وانتهاءً بمخرجات التدقيق وهي التقرير النهائي.

هذا وقد تضمن الدليل معالجة لموضوع ادلة الاثبات في الرقابة على الأداء، وقد نص على أهمية دعم جميع نتائج واستنتاجات الرقابة بأدلة كافية ومناسبة، حيث يتم تحديد طبيعة ادلة الرقابة اللازمة لاستخلاص الاستنتاجات في رقابة الأداء من خلال موضوع وهدف واسئلة الرقابة.

[31] للاطلاع على معايير رقابة الأداء الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) انظر الموقع الالكتروني http://www.intosai.org

ان الرقابة على الاداء تمر بعدة مراحل لغايات اعداد التقرير، ومن بين تلك المراحل مرحلة التنفيذ والتي من خلالها يقوم فريق التدقيق بجمع ادلة الرقابة المناسبة والكافية لإثبات نتائج التقرير والوصول الى الاستنتاجات استجابة لأهداف واسئلة الرقابة وإصدار التوصيات.

فأثناء مرحلة التنفيذ، يتم تنفيذ الخطة التي تم إعدادها أثناء الدراسة التحضيرية، ويكون الغرض من هذه الدراسة الرئيسية هو جمع إثباتات كافية ومناسبة والتي من شأنها أن تمكن من الوصول إلى الاستنتاجات الواردة في تقرير التدقيق.

فعند القيام بعملية الرقابة على الأداء يتم جمع أدلة التدقيق من أجل دعم وصف النشاط الذي يتم التدقيق عليه في مؤسسة ما أو برنامج معين.

فأدلة التدقيق بعملية الرقابة على الأداء هي المعلومات التي تم استرجاعها من البيانات التي تم جمعها والتي تشكل الأساس الذي يدعم نتائج واستنتاجات وتوصيات الديوان، وهي تتألف من المعلومات المحددة التي تم جمعها واستخدامها لفحص معايير التقييم، وبعد ذلك لدعم نتائج التدقيق.

فالبيانات التي يتم جمعها من قبل فريق التدقيق تكون على شكل بيانات للسياسات التشريعية، فحص للملفات، فحص قاعدة بيانات، احصاءات، مقابلات، استبيانات، مشاهدة، تفتيش.

وقد احتوى الدليل على عدد من المبادئ التوجيهية للمدققين لتوجيههم في تقييم جودة أدلة التدقيق عند التدقيق على الاداء وهي كالتالي :

- الأدلة التي تؤكدها عدة مصادر مختلفة هي أكثر كفاءة من التي يؤكدها مصدر واحد.
- الأدلة التي تم جمعها من قبل العديد من المدققين الذين يطبقون المنهجية نفسها هي أكثر موثوقية.
- الأدلة التي تكون قديمة ولا تعكس التغيرات التي حدثت منذ أن تم جمع البيانات قد لا تكون ذات صلة.
- الأدلة التي يكون الحصول عليها مكلفا للغاية قد لا تكون منطقية.
- الأدلة التي تم جمعها من المصادر التي أظهرت اهتماما في النتيجة قد تكون أقل صحة.

- الأدلة التي تم جمعها من عينات غير ممثلة تكون غير صالحة لجميع السكان، وبالتالي غير كافية.
- الأدلة من المخبرين مباشرة تكون في كثير من الأحيان أكثر موثوقية وصالحة من نفس المعلومات التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر.
- الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر معروفة ومستقلة هي أقل انحيازا وبالتالي تكون عادة صالحة أكثر من الأدلة التي تم الحصول عليها من الأفراد داخل الجهة التي يتم التدقيق عليها.
- الأدلة الناتجة عن التصريحات التي أدلى بها مسئولون من الجهة الخاضعة للتدقيق هي أكثر موثوقية عندما يتم تأكيدها خطيا.

ثانيا: حالات عملية للتعامل مع ادلة الاثبات

1- التدقيق على أرصدة الذمم المدينة:

☒ **هدف التدقيق:** التحقق من صحة وسلامة ودقة واكتمال الأرصدة المدينة المفصح عنها لمؤسسة في المركز المالي للعام 2017.

☒ **اجراءات الفحص الرقابي:**

- الحصول على قائمة المدينين لكل حساب من حسابات الذمم المدينة ومطابقة الرصيد الافتتاحي مع أوراق العمل والبيانات المالية السابقة، وفحص الأرصدة غير العادية، والأرصدة التي قد لا تكون ذمم مدينة، أو التي لم يتم تصنيفها بشكل صحيح كذمم مدينة.
- الحصول على قائمة بالحسابات المتعثرة في حساب الذمم المدينة ودراسة هذه الملفات للتأكد من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية كل سنة بناء على تعليمات البنك المركزي بهذا الخصوص.
- اختيار عينة من التسديدات النقدية والآجلة وتتبع تسجيلها وترحيلها الى حسابات المقترضين وحساب الايرادات.
- الحصول على المطابقة البنكية لهذه الحسابات، وفي حال عدم توفرها لأي سبب يتم الحصول على ما

يلي:

- ✓ دفتر استاذ حساب الايرادات الدفتري من البرنامج المحاسبي (الالكتروني) المعتمد لدى المؤسسة.
- ✓ كشف بنكي يشمل جميع الحركات المنفذة خلال العام وكذلك مصادقة بنكية برصيد الحساب بتاريخ 2017/12/31.
- ✓ اجراء فحص تحليلي من خلال مطابقة الحركات المالية في كلا الكشوف المذكورة (البنكي مع الدفتري).

☒ **النتيجة:**

1. تبين لنا من خلال التدقيق بأن قيمة الرصيد البنكي في دفاتر المؤسسة (البرنامج المحاسبي) في 2017/12/31 تزيد عن قيمة الرصيد البنكي الوارد في المصادقة البنكية والكشف البنكي، وذلك بسبب قيام الموظف المالي في المؤسسة بتقييد قيمة الشيكات الواردة (لم تصرف لحين تاريخ الاستحقاق) من بعض الذمم المدينة باعتبارها دفعات نقدية وبتالي تخفيض قيمتها من حساب الذمم المدينة وزيادة قيمة الايرادات بالقيمة نفسها.
2. تبين لنا من خلال التدقيق ضياع مبالغ مالية بسبب ظهور أرصدة بعض الذمم بشكل خاطئ وذلك لضعف متابعة المؤسسة للشيكات المرسلة للبنك (برسم التحصيل) المقدمة من الذمم المدينة، وخاصة التي لم تصرف لعدم وجود رصيد في حساب الذمة البنكي (شيكات مرتجعة)، حيث لم تقم المؤسسة باسترجاعها من البنك، وبالتالي لم يتم اعادة تقييد المبالغ الغير محصلة على حساب الذمم الدفتري في البرنامج المحاسبي بهدف زيادة مديونتهم بقيمة هذه المبالغ.

☒ **ادلة الاثبات المعتمدة من قبل المدقق لغايات التدقيق على أرصدة الذمم المدينة:**

- ✓ دليل اثبات تحليلي.
- ✓ دليل اثبات مستندي.
- ✓ المصادقات.

2- <u>التدقيق على حساب صندوق النثرية (النفقات التشغيلية اليومية):</u>

☒ **هدف التدقيق:** التحقق من صحة وسلامة الصرف المتعلقة بالمصاريف اليومية في المؤسسة.

☒ **اجراءات الفحص الرقابي:**

- حصر المبالغ النقدية الخاصة بالنفقات التشغيلية اليومية المعهودة لأمين الصندوق بشكل شهري وتوثيق اجمالي المبلغ ضمن نموذج جرد الصندوق.
- الحصول على دفتر اليومية الخاص بنفقات صندوق النثرية ومطابقة الرئيس النهائي مع اجمالي المبلغ الذي تم حصره بشكل فعلي.
- في حال وجود فروقات في الأرصدة المذكورة يقوم المدقق بمطابقة قيود اليومية مع فواتير الشراء مع طلبات الشراء لتسوية هذه الفروقات.

☒ **النتيجة:**

- قد يتبين لنا من خلال عملية الجرد المفاجئ للصندوق وجود عجز مالي لدى امين الصندوق وعليه يتم التوصية بتحميل قيمة العجز على ذمة امين الصندوق.
- في حال وجود زيادة بالصندوق يتم منح امين الصندوق فترة زمنية ليتسنى له تحديد أسباب الزيادة ومعالجتها وفي حال لم يتوصل الى هذه الأسباب يتم تقييدها كإيرادات للمؤسسة.

☒ **ادلة الاثبات المعتمدة من قبل المدقق لغايات التدقيق على أرصدة الذمم المدينة:**

ادلة اثبات مستنديه (قيود اليومية، فواتير الشراء، طلبات الشراء، نموذج جرد الصندوق).

ثالثا: معيقات الحصول على ادلة الاثبات

قد يواجه مدقق الديوان بعض الصعوبات في الحصول على ادلة الاثبات منها:

1- ضعف الأنظمة المحاسبية في بعض الجهات، الامر الذي سوف يؤدي الى بذل الكثير من الوقت والجهد في جمع الأدلة.

2- عدم قيام الجهات الخاضعة بالاحتفاظ بالمستندات الرسمية الدالة على الواقعة محل الفحص بشكل منظم بحيث يسهل الرجوع اليها عند الحاجة، ويرجع ذلك لعدم اتباع الجهة لنظام ارشفة معتمد لديها.

3- وضع بعض العراقيل والعقبات من قبل الجهات الخاضعة للرقابة بحجة سرية المعلومات، وذلك مخالف لقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م والذي يمنح الديوان حق الاطلاع وطلب أي ملفات او بيانات او مستندات من الجهات الخاضعة بما في ذلك التي تعتبر ذلك سري[32].

4- عدم التعاون الكافي من قبل بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة وقد يرجع ذلك لعدم الوعي بمفهوم الرقابة الصحيح او خوفا من تحمل المسؤولية.

5-صعوبة توفير الكفاءات المطلوبة من المدققين في بعض المجالات الخاضعة للفحص ، وتوفير الحوافز اللازمة لاستقطابها.

6-الفهم السلبي لمفهوم الرقابة من قبل العاملين بالمؤسسات الخاضعة للرقابة، والتي تدفع الموظفين في تلك المؤسسات من عدم ابراز كافة المستندات والأدلة المؤيدة للعملية محل الفحص امام المدققين كلما امكن ذلك.

7- عدم وجود نظام ارشفة في الجهة المراد التدقيق عليها يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق لغايات الحصول على المعززات المناسبة في الوقت المناسب.

---

[32] انظر المادة 24 و 25 و 29 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م

الفصل الرابع
{خاتمة البحث}

أولا: نتائج البحث:

في ضوء ما تم عرضه في البحث فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- يكتسب موضوع أدلة الإثبات أهمية كبيرة من قبل المنظمات المهنية والتي لها علاقة بالرقابة والتدقيق والمراجعة وذلك على اعتبار بان أدلة الإثبات تعتبر وسيلة هامة للتأكد من صحة الأحداث والعمليات المالية.

2- حتى يبدي المدقق رايه بتقريره الرقابي بشكل مهني، يجب عليه ان يقوم بجمع ادلة الاثبات اللازمة الكافية والملائمة.

3- تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يبني عليه المدقق رأيه المهني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي فإنها تؤثر على أهداف عملية التدقيق وعن مدى تحقيقها.

4- يشترط في دليل الإثبات المقنع والذي يرتب أثرا على أهداف التدقيق أن تتوافر فيه الخصائص التالية: الكفاية الملاءمة، الصلاحية، التوقيت المناسب.

5- ان أي قرار يتخذه المدقق يجب ان يدعمه دليل اثبات معقول وملائم.

6- ان تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير الرقابي المعد يعتمد بصورة واسعة على مدى سلامة دليل الاثبات الذي استندت إليه الرقابة في تأييد ملاحظاتها.

7- أن دليل الإثبات الذي تعتمد عليه الرقابة المالية له دورا هاما بالنسبة لقرار المراقب المالي الذي يتخذه بشأن اختيار الأمور والجوانب التي تتناولها الرقابة المالية وبشأن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات هذه الرقابة وإجراءاتها.

8- ان ادلة الاثبات في التدقيق من حيث جمعها وتقويم مدى حجيتها ومدى الاعتماد عليها تعتمد على الحكم المهني للمدقق وتقديره وخبرته، في حين ان الأدلة القانونية توجد لها قواعد محددة صارمة يجب على القاضي الالتزام بها.

9- حتى يمكن ان يقوم المدقق بالأخذ بالدليل والوثوق به عند اعداد تقرير فلا بد ان يكون الدليل مقنعاً، وأن يتوافر فيه شرطا الصحة والملاءمة.

10- على المدقق توثيق الدليل بطريقة مناسبة، بحيث يتم توثيق الأدلة التي تم الحصول عليها في الوقت المناسب والمحافظة عليها، وذلك لغايات توفير دليل يدعم الاستنتاجات التي تم وضعها، والتقرير الناتج عن التدقيق الذي تم إصداره.

11- تشكل أدلة الإثبات الالكترونية الحجية عند الإثبات لاعتمادها من قبل المدقق عند إبداء رأيه الفني المحايد.

12-ان ادلة التدقيق تختلف حسب نوع التدقيق الذي يقوم به المدقق (امتثال، مالي، اداء).

13-ان نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة يجب أن تستند إلى أدلة إثبات مناسبة وكافية.

ثانيا: توصيات البحث:

استنادا إلى ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن للباحث أن يوصي بما يلي:

1- ضرورة قيام المدقق بجمع ادلة الاثبات الكافية والتي تمثل اساسا معقولا لإبداء رايه في القوائم المالية.

2- على المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ان يقوم بتحديد المستوى المطلوب من الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة.

3- على المدقق في الجهاز الرقابي الاخذ بالكثير من الاعتبارات عند تحديد كفاية وملائمة الأدلة التي يحتاجها والتي تخضع لتقديره الشخصي ومنها: الهدف من عملية التدقيق، الأهمية النسبية للنشاط الخاضع للتدقيق درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط، حجم المجتمع، قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

والله ولي التوفيق،،،

ثالثا: قائمة المصادر والمراجع

☒ المصادر:

- قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م.
- القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م .
- قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 4 لسنة 2001.
- قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.
- المعيار الدولي رقم 1500 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الانتوساي".
- دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ارابوساي).
- دليل الرقابة المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.
- دليل الرقابة على الامتثال الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.
- دليل الرقابة على الأداء الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.
- اعلان سدني عام 1986.
- اعلان بالي عام 1988.
- اعلان برلين.

☒ المراجع:

أ- الكتب:

- عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة "دراسة قانونية مقارنة"، مكتبة دار الثقافة للنشر، عمان، الطبعة الاولى، 1997م.
- ابن منظور، لسان العرب، الجزء الاول، دار لسان العرب، بيروت، ص3.
- محمد حسين منصور، الإثبات التقليدي والالكتروني، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2006.
- محمود درهم زيد، ادلة الاثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة، مجلة الرقابة المالية، حزيران 2015، عدد 66، ص5.
- بسام عبد الله بسام، الحوكمة الرشيدة، المملكة العربية السعودية، من دون دار وتاريخ نشر.

ب- الرسائل الجامعية:

- هاني فرحان الزايغ، "دور المراجع الخارجي في تقييم ادلة الاثبات"، رسالة ماجستير مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية "غزة"، 2006.

- معتز هلالي شاور، برنامج المراجعة ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف المراجعة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2009م،

ج- الدوريات:

- هشام زغلول إبراهيم، نحو منظور جديد لأدلة الإثبات يتلاءم ومراجعة أنشطة التجارة الالكترونية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الارابوساي) ، كانون أول 2005م.
- محمد درهم زيد، أدلة الإثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الارابوساي) ، عدد 66 ، حزيران 2015م.
- منصور زاهر، الاثبات في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الارابوساي)، كانون اول 1993.
- خالد ياسين القيسي، نظرية الإثبات في التدقيق، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الارابوساي)، تونس، كانون أول 1988.
- خالد ياسين القيسي، فلسفة الإثبات في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الارابوساي)، كانون أول، 2004.
- محمد حسن خضير، حجية أدلة الإثبات الالكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق "دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات"، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد السابع، 2013.

د- ابحاث منشورة بالمواقع الالكترونية:

- يوسف محمود جربوع، دور المراجع الخارجي في تقويم ادلة الاثبات في عملية المراجعة بالرغم ان معظمها هي ادلة مقنعة وليست حاسمة، يناير 2004.

هـ- مواقع الكترونية:

- **www.intosai.org**

و- مقابلات:

- مقابلة مع السيد عصمت أبو ربيع، مدير عام الرقابة على الاقتصاد في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.
- مقابلة مع السيدة سوزان خلف، ق.ا مدير عام الرقابة على المؤسسات الاهلية في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.