

دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة
الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية
وفقا لمعايير التدقيق الدولية

م.د. صدام كاطع هاشم

جامعة النهرين

المستخلص:

يعتمد المدقق الخارجي عند قيامه بتجميع وتقييم أدلة الإثبات على أدلة تختلف عن تلك التي تستعمل في مجالات أخرى لاسيما في العلوم والقضاء وفي الأحوال كلها، يتم اعتماد الأدلة للوصول إلى استنتاجات معينة ، ويجب عليه الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة ، ومانتطلبه من كفاية وملاءمة أدلة الإثبات ، لإبداء الرأي في مدى عدالة وسلامة القوائم المالية التي هي تحت التدقيق ، ويعطي مستوى الثقة الذي يفى باحتياجاته وتوقعات الجهات الخارجية التي تسعى للانقاع من خدماته.

Abstract:

The auditor relies on evidence that is different from that used in other areas, especially in science and the judiciary. In all cases, the evidence is relied upon to reach certain conclusions, and must comply with the approved auditing standards, which requires the adequacy and appropriateness of the evidence to Opinion on the fairness and integrity of financial statements that are under scrutiny, and gives the level of confidence that meets the needs and expectations of third parties that seek to benefit from its services.

المقدمة:

تمثل أدلة أثبات في التدقيق معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية، ويربط معيار أدلة الإثبات في التدقيق بين الأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها والأدلة التي يجمعها، ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة التدقيق، كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على أدلة كافية، وتبرز أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير المدقق الذي يصدره، فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المدقق قد حصل على أدلة أثبات ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المدقق، وبالتالي تفقد التدقيق مضمونها.

تطرق الباحث إلى مفهوم أدلة الإثبات، وحجيتها، وأهميتها للمدقق الخارجي وتأثير اجتهاده في اختبار تلك الأدلة في استعمال العينات الإحصائية في بناء أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية وتوصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها: أن المعاينة الإحصائية لا تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني المدقق الخارجي ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمية معترف بها، وعلى ذلك فليس صحيحا القول أن استعمال المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد من التقدير الشخصي أو الحكم المهني لمدقق الخارجي الذي اكتسبه طوال سنوات عمله .

وأما التوصيات فكان أهمها: ضرورة إعداد منهاج تدريبي حول أهمية أدلة الإثبات لمدققين وخاصة المدققين الجدد من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي والمنظمات المهنية الأخرى من أجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المدقق الخارجي من الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله.

المبحث الأول: منهجية البحث

يستعرض المبحث الأول منهجية البحث وكما هو معلوم أن منهجية البحث هي: عبارة عن خطوات منتظمة وإجراءات ، وقواعد، يسير عليها الباحث.

1. مشكلة البحث :

تتمحور مشكلة البحث في إتهام المدقق الخارجي بالإهمال أو التقصير في أداء مهمة التدقيق نتيجة حصوله على أدلة الإثبات من الحكم المهني دون العينة التدقيقية وذلك وفق الطرق الإحصائية المقبولة وبوصفها إثباتاً أمام القضاء.

2. هدف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والارقام الظاهرة في القوائم المالية وفي استعمال العينة الإحصائية وتقييم المدقق الخارجي لتلك الأدلة للوصول إلى الرأي المناسب.

3. أهمية البحث:

تتعلق أهمية البحث من أهمية رأي المدقق الخارجي في إضفاء الموثوقية في التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية ، إذ يقوم المدقق الخارجي بالاعتماد على الاجتهاد الشخصي والعينات الإحصائية وغير الإحصائية في تحديد كفاية أدلة وملائمتها للإثبات للوصول إلى رأي نهائي موضوعي .

4. فرضية البحث :

للحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة ، يقوم المدقق الخارجي باستعمال الاجتهاد الشخصي النابع من خبرته لسنوات طوال وأسلوب العينة الإحصائية وكلاهما يُستخدمان في ظروف تختلف عن الأخرى وحسب طبيعة المجتمع الخاضع للتدقيق للوصول إلى رأي سديد .

5. أسلوب البحث :

أ. المنهج الوثائقي أو التاريخي وهو يستند إلى:

1. مراجعة الأدبيات السابقة والدوريات والمجلات والتقارير والأبحاث التي تتعلق بموضوع البحث.
- 2 . بيانات اولية عن طريق توزيع استبانه على العاملين في مجال الرقابة والتدقيق ضمن مجتمع عينة البحث.
3. شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).

ب. المنهج الميداني أو الاستكشافي:

استند الجانب العملي من البحث إلى المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استمارة استبانة وتحليلها وتفسيرها باستعمال الأساليب الإحصائية.

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي لأدلة الإثبات .

أولاً. تعريف أدلة الإثبات :

هناك مجموعة من التعاريف نذكر أهمها :

1. معيار التدقيق الدولي رقم (500) هي: المعلومات التي يحصل عليها المدقق الخارجي للتوصل إلى استنتاجات يُبنى على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات ، والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى .

2. هي كل مايمكن أن يحصل عليه المدقق الخارجي من أدلة وقرائن محاسبية ، وغيرها، مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل . (عبد الله ، 2004 : 129)

3. هي تلك الأسس والأساليب التي تساعد على تحويل الإدعاءات، أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة (فرحان ، 2011 : 24)

4. هي كل معلومة يستخدمها المدقق الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والتي يتم تدقيقها قد تم إدراجها بما يتفق مع المعايير المعدة مسبقاً (القرشي ، 2011 : 112)

تناولت التعاريف اعلاه أدلة الإثبات من وجهات نظر عدّه ، اذ تطرق معيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى مصادر الحصول على أدلة الإثبات ، وبينما تطرق التعريف الثاني أهمية أدلة الإثبات في دعم رأي المدقق الخارجي ، بينما تطرق التعريف الثالث والرابع إلى أهمية المعلومات التي تعبر عنها القوائم المالية للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة .

يرى الباحث أن تعريف أدلة الإثبات هو كل ما يحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات من مصادر مختلفة ، للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة وفقاً للأساليب أحصائية معتمدة مع الحكم الشخصي للمدقق لدعم رأي المدقق في القوائم المالية .

ثانياً. أهمية أدلة الإثبات:

تعد أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة المدقق الخارجي فهو يعتمد عليها في تكوين رأيه ، وبذلك تُعد المحور الأساسي ، والتي تقوم عليها وظيفة التدقيق ، وقد أشارت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) بهذا الصدد إلى أن على المدقق الخارجي أن يحصل على اثباتات تدقيقية كافية وملاءمة من خلال أدائه لاختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية لتمكينه من

التوصل إلى استنتاجات معقولة بوصفها الأساس، لإبداء رأيه في البيانات المالية ، كما ونص إعلان (بالي) الصادر من المنظمة الأسبوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) على أن تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير المعد ، يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية التدقيق المؤدي وعلى مدى سلامة الإثباتات التي أُسند إليها المدقق الخارجي في تأييد ملاحظاته. (القرشي ، 2011: 115)

إن أدلة الإثبات تمثل إحدى فرضيات التدقيق ، وإن غياب دليل الإثبات الواضح بالضد يُصير ماكان حقيقياً في الماضي حقيقياً في المستقبل ، إذ يُعد تقرير المدقق الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها أطراف مختلفة كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل ، ودائرة الإحصاءات إضافة إلى المستثمرين ، والمقرضين، ورجال الاقتصاد، وإدارة المشروع وغيرهم ولأن هذه فئات المختلفة تؤلى تقرير المدقق الخارجي عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية .

(عبد الله ، 2004 : 91)

ثالثاً. حجية أدلة الإثبات:

إن المعيار المتعلق بأدلة التدقيق (326 AU) يوفر الأعمال الأساسية لتدقيق الحسابات ، وحول فهم الأدلة واستعمالها لدعم مراقبي الحسابات في البيانات المالية، ومن أجل التوصل إلى رأي حول البيانات المالية ، يقوم المدقق بجمع الأدلة من خلال إجراءات التدقيق وفحص مدى عدالة البيانات المالية ونوع تقرير التدقيق الصادر، ويستعرض لمحة عامة عن العلاقات بين القوائم المالية وتأكيدات الإدارة بشأن مكونات البيانات المالية وتدقيق الحسابات ، وتقرير المدقق الخارجي، إضافة إلى ذلك ، توجد علاقة وثيقة من البيانات المالية إلى إجراءات التدقيق بصورة سليمة. يقوم المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق لجمع الأدلة حول ما إذا كانت كل التأكيدات الإدارية ذات صلة والتدعم تطبيق إجراءات التدقيق فإنها توفر دليلاً ملائماً وكافياً. (Willam&other.2008.112)

إن فهم الإجراءات والطرق التي تستعملها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية ذات أهمية كبيرة ، يتوجب عليه أن يحصل على تأكيدات معقولة بأن البيانات التي تُعد التقديرات على أساسها دقيقة، وكاملة ومناسبة كما وتشكل أساساً معقولاً لإعداد التقديرات . (جربوع ، 2005 : 18)

إذ يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي المدقق الخارجي بناءً على خبرته وكفاءته في المهنة ، ولكن هنالك بعض العوامل التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير حجية أدلة الإثبات وإن تلك الأساليب المختلفة جاءت للحصول على أدلة أثبات من أجل الوصول إلى قناعة بكفاية وملاءمة منها: (اكبر ، 2015: 228)

1. إن أدلة الإثبات المتحصل عليها من المصادر الخارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية .

2. إذا كانت الأدلة من المصادر الداخلية في ظل نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية جيدين فإنها تكون أكثر موثوقية ويمكن الاعتماد عليها.
 3. أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة واعتماداً من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة .
 4. الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة ، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة والإقرارات الشفهية.
 5. كلما كان ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشراً ووثيقاً كلما كان أقوى ويمكن الاعتماد عليه.
 6. كلما كان المدقق الخارجي مستقلاً ومحايداً عند جمع الأدلة فإنه تؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق.
 7. الأدلة الإيجابية أقوى في حجتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي ومن أمثلة الأدلة الإيجابية هي الجرد الفعلي والمستندات القانونية والمصادقات .
- يرى الباحث أن هنالك عوامل أخرى تحدد حجية أدلة الإثبات ودلالاتها هي تمثل تعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذه الأدلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلي هي أكثر حجية ، لكونها الأقرب للواقع والمحدد بشكل دقيق من الجهة الخاضعة للتدقيق.
- رابعاً. أسس المفاضلة بين أدلة الإثبات:**

- إن تقدير مدى قوة الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها تعود إلى تقدير المدقق الخارجي وحكمه الشخصي المبني على الخبرة والمهارة، كما أن معيار التدقيق الدولي (510) حدد اعتبارات إضافية لبنود محددة تشمل : الحصر، والعد الفعلي للخزين، وأن يأخذ بنظر الاعتبار الأنظمة المحاسبية ، والرقابية على الخزين، ومخاطر الاكتشاف، والرقابة، والمخاطر الذاتية والأهمية النسبية، وتقييم مدى كفاية الإجراءات والتعليمات الصادرة من الإدارة، ومن أهم الأسس المتبعة هي : (اكبر ، 2015: 228)
1. صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على الدليل للإثبات.
 2. مدى ارتباط الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص.
 3. مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية .
 4. سلوك المدقق الخارجي نفسه في جمع الأدلة .
- يرى الباحث أن هنالك أسساً أخرى للمفاضلة هي : ارتباط الدليل بهدف التدقيق ، وبإختلاف أنواعه فإذا كان الهدف إبداء الرأي في القوائم المالية فيجب أن يوفر الدليل أساساً لتحقيق الهدف المحدد، وايضاً كلفة الحصول على الدليل ومقارنته مع المنفعة الحاصلة وغيرها .

خامساً. الكفاية والملاءمة :

ترتبط الكفاية والملاءمة علاقة متبادلة تطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية .

والكفاية هي: قياس لكمية أدلة الإثبات، وأما الملاءمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات وموثوقيتها ، وفي العادة يجد المدقق الخارجي بأن من ضروري الاعتماد على أدلة الإثبات أن تكون المقنعة وليست قاطعة وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة أثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم التأكيد نفسه ، فعند تكوين رأيه المهني لايقوم المدقق الخارجي عادة باختبار المعلومات المتوفرة وذلك بالنظر لإمكانية الوصول إلى استنتاج حول رصيد معين أو مجموعة من المعاملات أو الضوابط عن طريق استعمال الإجراءات الاجتهادية أو المعاينة الإحصائية (معيار التدقيق الدولي رقم 500).

إن كمية الأدلة التي يتم الحصول عليها تقاس كفاءتها بالدرجة الأولى بحجم العينة التي يراها مراقب حسابات لإجراء تدقيق معين، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها من عينة من (100) تكون عادة أكثر كفاية من عينة (50). وهناك كثير من العوامل التي تؤخذ بنظر الاعتبار، لحجم العينة المناسب، في التدقيق، وهما المدققون الذي يتوقعون وجود أخطاء: وفعالية العمل ، هي: الضوابط الداخلية في منشاته، إضافة إلى حجم العينة.

وإن البند الفردي الذي تم اختباره يؤثر على كفاية عينات الأدلة التي تحتوي على عناصر مالية ذات قيم كبيرة بالدولار مع احتمال حدوث أخطاء كبيرة ، والبند الذي يعاد تقييمه عادة ما يعتبر كافياً. وفي المقابل عادة ما تعد معظم مراقبي الحسابات عينات كافية التي تحتوي فقط على أكبر بند الدولار من العناصر المالية، ما لم تجعل هذه العناصر تشكل جزءاً كبيراً من المبلغ الإجمالي للوضع المالي . (Randal.2010.178)

سادساً. تقدير أدلة اثبات وخبرة المدقق الخارجي :

يجب على المدقق الخارجي إصدار رأي حول عدالة البيانات المالية والإفصاحات ذات الصلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ومع ذلك فإن معظم الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الخبرة المكتسبة بما في ذلك اختبارات الرقابة . ترتبط بشكل غير مباشر بتأكيدات البيانات المالية والإفصاحات. والتحدي الذي يواجهه المدقق الخارجي هو الخبرة المتراكمة واستعمالها لصياغة استنتاجات حول المعلومات المحددة الواردة في القوائم المالية، يمكن المدقق الخارجي أن يقرر أن بعض التأكيدات أكثر أهمية من غيرها ، بالنسبة إلى حسابات مالية محددة أو بنود الإفصاح ، أو الإفصاحات ، علاوة على ذلك، قد يكون المدقق الخارجي قد توصل إلى استنتاجات مختلفة حول مخاطر التحليل الاستراتيجي والتحليل المادي . (Robert & other .2007.384)

إن المخاطر النهائية للتدقيق الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاث عناصر، وهي: (طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات ، وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بها ، وفاعلية إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها المدقق الخارجي في لهذا العنصر). (الصبان وإبراهيم ، 2012: 129) (يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من ويجري تقييماً مبدئياً لكل من النظام المحاسبي للمنشأة، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به كأحد مصادر أدلة وقرائن المراجعة) (الزايع ، 2006: 29).

وبعد تقييم المخاطر يقوم المدقق الخارجي بصنفين من التدقيق هما: (اختبارات الرقابة ، والإجراءات الجوهرية) ، حيث أكد معيار التدقيق الدولي رقم (510) المتعلق بجمع أدلة الإثبات على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة لمساعدته عند إبداء الرأي. ويتحدد مقدار ونوع أدلة الإثبات من خلال حكمه وتقديره الشخصي ، وبناءً على دراسته للظروف المحيطة بالحالة . إشار معيار التدقيق الدولي رقم (530) (على المدقق الخارجي مطالب باستعمال حكمه الشخصي عند تحديد حجم العينة ومعدل الخطأ المسموح به ، ومستوى الدقة، والثقة المطلوبين قد يقرر تطبيق المعايينة في التدقيق على رصيد حساب أو صنف عمليات ، وحتى أننا نجد أهمية استعمال الحكم المهني المدقق الخارجي في اختيار العينة).

ويرى الباحث أن الحكم المهني النابع من خبرة علمية وعملية لاغنى عنها في تقدير حجم وكمية أدلة الإثبات المقنعة من حيث توفر خاصية الكفاية والملاءمة ، وحجيتها من أجل توفير أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية ، مع مراعاة التوقيت المناسب لعملية التدقيق .

سابعاً. أدلة الإثبات والعينة الإحصائية :

يعتمد المدقق الخارجي على طريقة العينات عند قيامه بتحديد حجم العينة واختبار مفرداتها وكذلك عند تقييم النتائج التي يتم التوصل إليها. (نعيم ، 2013: 18)، وبما أن أداة القياس في المحاسبة هي فاصل الثقة وحيث يمثل أسلوب المعاينة الإحصائية أداة القياس كونها تعتمد الطرق العلمية والأساليب الرياضية، إذن المعاينة الإحصائية هي بمثابة فاصل ثقة أيضاً ، وبذلك تكون قد اضافت ميزة جديدة هي المقدرة على قياس الثقة بالبيانات المعروضة في القوائم المالية. وهو ما يجعلها تتميز عن المعاينة الحكمية الذي يترك فيها القرار للحكم الشخصي المدقق الخارجي الذي يتغير بتغير المتغيرات الموجودة . إن قدرة أسلوب المعاينة الإحصائية على القياس، تتبع من طريقة الاختيار المستخدمة في القياس وهي الإحتمالية، ويعتمد المدقق الخارجي على العديد من أدلة الإثبات أثناء عمله التدقيقي حتى يتوصل إلى قناعة كافية بالرأي الذي توصل إليه ، تدعمه أدلة الإثبات هذه ، ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية المنظمة للمهنة، فإن هذه القناعة ينبغي أن تكون بدرجة معقولة ، بحيث يقتنع فيها بجدارة وكفاية هذه

الأدلة من أجل الوصول رأي مهني معقول في نهاية عملية التدقيق وهو ما يوفره أسلوب المعاينة الإحصائية. الا انه من الواضح انه كلما ازدادت كمية أدلة الإثبات اللازمة لعينة التدقيق انخفض مستوى الأهمية النسبية، حيث يجب أن نستعمل عددا اكبر ونوعيات مختلفة من الأدلة إذا أردنا التوصل إلى تأكيد معقول بعدم وجود أخطاء مادية في رصيد حساب مايتجاوز 20000 دينار مثلا كما لو اردنا التوصل إلى نفسها درجة التأكيد بعدم وجود أخطاء مادية تتجاوز 80000 دينار لنفس رصيد الحساب. (محمد وكاظم ، 2013 : 38)، إذ هنالك عدة عوامل تختلف تأثيرها بين العينة الإحصائية والعينة غير الإحصائية كما هو موضح في جدول ادناه :

جدول (1) العينة الإحصائية والعينة غير إحصائية

العنصر المؤثر	العينة الإحصائية	العينة غير إحصائية
ملاحظة المدقق الخارجي	أقل أهمية	مهمة أكثر في حالة إجراء اختبارات الرقابة ، بمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء (أي عددها)
المجتمع العينة	ملاءمة في مجتمع كبير	ملاءمة أكثر عندما يكون المجتمع مشكلاً من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة حيث تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عالية
القياسات الإحصائية	تكون صالحة فقط عندما تكون الطريقة المتبعة تتمتع بخواص العينة الإحصائية	لاأثر عليها
اختيار العينة	انتقاء بنود العينة عشوائياً حتى يكون لكل وحدة معاينة فرصة معلومة للانتقاء	يستعمل المدقق الخارجي الحنكة المهنية لاختيار البنود كعينات

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم (530)

حيث لابد من المدقق الخارجي استعمال العينة الإحصائية عن غيرها تبعاً للظروف المبينة في الجدول أعلاه من أجل الحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة لإبداء الرأي وبخلاف ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية من اتباع طريقة دون أخرى. فمن غير منطق استعمال العينة الإحصائية لبند مثلاً النقدية التي تمتاز بمخاطر الملازمة والرقابة عالية دون الجرد الكامل ولاسيما إذا كان حجم البند صغير والعكس صحيح .

ثامناً. مخاطر المعاينة وعدم المعاينة ورأي المدقق الخارجي الخاطئ:

مخاطر المعاينة تحدث عند احتمال أن يكون استنتاج المدقق الخارجي المبني على أساس العينة مختلفاً عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه الذي أخضع المجتمع بكامله إلى إجراء التدقيق وهناك نوعان من المخاطر هي : (معيار تدقيق الدولي رقم 530)

1. مخاطر أن يستنتج المدقق الخارجي في حالة اختبار نظام الرقابة الداخلي أن خطر الرقابة أقل مما هو عليه فعلاً ، أوفي حالة الاختبار الجوهرية وهو أنه لا وجود لخطى مادي في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً ويؤثر هذا النوع من المخاطر على فعالية التدقيق، وهو أقرب إلى أن يكون رأي المدقق الخارجي غير ملائم .

2. مخاطر أن يستنتج المدقق الخارجي في حالة اختبار نظام الرقابة الداخلي إن خطر الرقابة أكثر مما هو عليه فعلاً ، أو حالة الاختبار الجوهرية وهو أنه لا وجود لخطى مادي في الوقت الذي يكون فيه موجوداً وهذا النوع من الخطر إذ يؤثر في كفاءة التدقيق :لأنه يؤدي إلى عمل إضافي لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة .

وأما مخاطر عدم المعاينة وهي تنتج عن عوامل تجعل المدقق الخارجي يتوصل إلى استنتاجات خاطئة لأي سبب لا صلة له بحجم العينة ، ومثل على ذلك أن أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة وقد يستعمل المدقق الخارجي إجراءات غير ملائمة أو قد يسيئ تفسير دليل الإثبات ولا يستطيع التعرف على الخطى. ان رأي المدقق الخارجي يضيف ثقة على القوائم المالية للرأي العام(المستفيدين من التقارير المالية المدقق الخارجي) حيث أشار مجلس معايير الأخلاق الدولي IEAC التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IESB في كتابه الصادر عام 2005 إلى أن التدقيق مهنة تعتمد على الأحكام الشخصية. (حافظ ، 2016 : 302)

يرى الباحث أن تبني المدقق الخارجي رأي غير مناسب يُحمّله مسؤولية الإهمال والتقصير، نتيجة عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من جانب أضاف إلى ما يلحق بالمستفيدين من القوائم المالية الذي بنوا على رأي المدقق الخارجي من اضرار .

المبحث الثاني : الجانب العملي

يتناول هذ المبحث الدراسة الميدانية الذي قام بها الباحث ويتضمن : عينة البحث وتحليل المعلومات الخاصة بهم ، والاستبانة التي وزعت على عينة البحث (مراقبي حسابات) والاختبارات التي أجريت عليها، موضحة بما يأتي:

اولاً: مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من مجموعة من مراقبي حسابات المجازين وفق نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (3) لسنة 1999، من الصنف الاول والثاني.

إذ بلغ عدد استمارات الاستبانة الموزعة على عينة البحث (45) استمارة استبانة. أما الاستمارات المستلمة فبلغ عددها (35) وقد تم اخضاع الاستمارات المستلمة جميعها للدراسة والتحليل، والمستبعد من الإستمارات المستبعدة بلغ (5) استمارات، والجدول الآتي يبين خصائص مجتمع الدراسة .

جدول (2) وصف مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة

النسبة المجمعة	النسبة	التحصيل الدراسي	السمة الشخصية	
53.3%	53.3%	16	دبلوم عالي	التحصيل الدراسي
70.0%	16.7%	5	ماجستير	
100.0%	30%	9	دكتوراه	
	100%	30	المجموع	
30%	30%	9	محاسبة	الاختصاص
40%	10%	3	ادارة الاعمال	
46.7%	6.7%	2	اقتصاد	
100%	53.3%	16	اخرى (تدقيق ومراقبة الحسابات)	
	100%	30	المجموع	
3.3%	3.3%	1	سنة 6 - 10	سنوات الخدمة
20.0%	16.7%	5	سنة 11 - 15	
53.3%	33.3%	10	سنة 16 - 20	
100.0%	46.7%	14	فأكثر - 25	
	100%	30	المجموع	

1. يبين الجدول أن 53,31 % من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الدبلوم عالي ، و 16,7 % من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الماجستير، و 30% من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الدكتوراه، إذ تشكل حملة شهادات الدبلوم عالي والماجستير نسبة 70% من المجتمع حسب نسبة المجموعة .

2. كذلك يبين الجدول أن 53,3 % من مجتمع الدراسة متخصصين في تدقيق مراقبة الحسابات، و 30% من مجتمع الدراسة متخصصين في المحاسبة، و 10% من مجتمع الدراسة متخصصين في ادارة الاعمال، و 6.7% من مجتمع الدراسة متخصص في الاقتصاد.

3. يوضح الجدول أن 3.3% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من (سنة 6 - إلى 10 سنوات) و 16.7% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من (سنة 11 - 15 سنوات) ، و 33.3% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من (سنة 16 - 20 سنوات)، و 46.6% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم (سنة 25- فأكثر).

ثانياً: محاور البحث الأساسية :

بالنسبة للمحاور الأساسية للبحث التي سيتم تناول أجوبة الأسئلة الواردة بخصوصها في الاستبانة كانت على النحو الآتي:

توضح الإجابة المستجيبين عن السؤال المباشر الخاص بكفاية وملاءمة أدلة الإثبات بين الإجهاد والعينة الإحصائية، وتأثيرهما في رأي المدقق الخارجي من عينة من آراء مراقبي الحسابات ، حيث أكد 66.6% (30 مجيب من مجموع 45) عدم الإستغناء عن إجهاد المدقق الخارجي وعن أسلوب العينة الإحصائية ، لتقدير كفاية وملاءمة أدلة الإثبات مع الأخذ بنظر الاعتبار ظروف المجتمع الجهة الخاضعة للتدقيق لبناء أسس صحيحة لإبداء رأي مناسب في عدالة القوائم المالية ، وأما محاور استبانة كانت كالآتي :

1. العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات واجتهاد المدقق الخارجي.

تمت توجيهه في الاستبانة إلى التعرف على مدى العلاقة القائمة بين كفاية أدلة الإثبات واجتهاد المدقق الخارجي ، كما تم توجيهه مجموعة من التساؤلات المستندة إلى أوصايا الواردة في بعض معايير التدقيق الدولية ، حيث يظهر الجدول (3) تقسيم الإجابة على: (موافق ، محايد ، غير موافق) والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل إجابة .

جدول (3) نتائج استمارة الاستبيان المحور الاول

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	البند
		النسبة	النسبة	النسبة	
12.12	7.7	10%	10%	80%	من الضروري على المدقق الخارجي الاعتماد على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية.
0.00	30	-	-	100%	يتأثر اجتهاد المدقق الخارجي حول كفاية وملاءمة أدلة الإثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية ومجموعة من العوامل .

8.49	10.2	-	30%	70%	يتأثر اجتهاد المدقق الخارجي بطبيعة النظام المحاسبي ، ونظام الضبط الداخلي ، وتقدير مخاطر الرقابة .
16.97	10	-	10%	90%	يتأثر اجتهاد المدقق الخارجي بالاهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره.
0.00	30	-	0%	100%	هنالك علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق الخارجي، والخبرة التي يمتلكها لتقدير كفاية وملاءمة أدلة الإثبات .
12.73	10		20%	80%	يتأثر اجتهاد المدقق الخارجي بموثوقيه مصدر المعلومات المتوافرة.
3.46	7.6	40%	40%	20%	يتم حذف الإجراءات الضرورية للحصول على أدلة الإثبات عند حدود كلفة الحصول عليها .
12.12	7.7	10%	10%	80%	إن خصائص العمليات المحاسبية والمجتمع المحاسبي تؤثر في أساليب الحصول على الإثباتات وتقييمها.
7.55	7.7	10%	30%	60%	بعض من الأرقام المحاسبية تخضع للتحديدات والأحكام الشخصية لذا يكون الوصول إلى الإثبات المطلق صعباً ان لم يكن مستحيلاً.
7.55	7.7	10%	30%	60%	يفتقر المدقق الخارجي في بعض الحالات إلى القدرة والكفاءة على تقدير مدى صحة توافر وتقييم بعض الحسابات لذلك عليه أن يستعين بمهارة وخبرة شخص متخصص.

يوضح البيانات والنتائج المثبتة في الجدول (3) ان نسبة 100 % موافق من المستجيبين (وجود عوامل تؤثر في اجتهاد المدقق الخارجي حول كفاية وملاءمة أدلة الإثبات بطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية ومجموعة من العوامل) و (وجود علاقة وثيقة الصلة بين اجتهاد المدقق الخارجي والخبرة التي يمتلكها لتقدير كفاية وملاءمة أدلة الإثبات) حيث سجلت وسطاً حسابياً 30 ، تليها نسبة 90% موافقاً أكدوا أهمية النسبية في البند (يؤثر بشكل كبير على أجتهاد المدقق الخارجي)، حيث سُجل وسطاً حسابياً 10 وانحراف معياري 16.97، فيما اشارو نسبة 80% على كل من البنود الاتية: (اعتماد المدقق الخارجي على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية) و(علاقة موثوقية مصدر المعلومات بأجتهاد) و(وتأثير خصائص العمليات المحاسبية والمجتمع المحاسبي في الاجتهاد) حيث سجلت وسطاً حسابياً 7.7 و 10 و 7.7 وانحراف معياري 12.12 و 12.73 و 12.12 متوالياً .

وأما باقي الاجابات تباينت النسب بين (20%-70%) موافقاً من بينها (حاجز الكلفة للحصول على أدلة الإثبات هل تقف عائقاً أمام اتمام اجراءات التدقيق) و (هل يتأثر اجتهاد المدقق الخارجي بطبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة) حيث سجل وسط الحسابي 7.6 و 10.2 وانحراف معياري 3.46 و 8.49 متوالياً .

يتضح من النتائج الواردة في الجدول أن اجتهاد المدقق الخارجي لاغنى عنه في تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات، مع الاخذ بنظر الاعتبار العوامل المؤثر المبينه في الجدول .

2. العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات والعينة الإحصائية .

يتناول هذا المحور السؤال الاتي: هل هنالك علاقة كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وأسلوب الإحصائية المستعمل من مراقب حسابات ، مع التساؤلات الأخرى بصدد هذا الموضوع كما هو موضح في جدول (4).

جدول (4) نتائج استمارة الاستبيان المحور الثاني

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	البند
		النسبة	النسبة	النسبة	
7.55	10	30%	10%	60%	هنالك علاقة عكسية بين مخاطر المعاينة وحجم العينة المختارة.
4.24	15	-	40%	60%	يقوم المدقق الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال أسلوب العينة الإحصائية للتأكد من مدى كفاية وملاءمة هذه الأدلة .
4.58	10	20%	30%	50%	يعتمد المدقق الخارجي حجم العينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية .
12.73	15	-	20%	80%	يقوم المدقق الخارجي بالأخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة تكرار حدوث الخطأ ، مثل الاعتماد على الأدلة المستمدة من اختبارات التحقق.
9.64	10	20%	10%	70%	إن استعمال الأساليب الإحصائية لم يعد بإمكان المدقق الخارجي أن يشهد بصحة وسلامة القوائم المالية ، إنما يبدى رأيه بشأن عدالة ما تحتويه تلك القوائم في ضوء المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة.
0.00	15	-	50%	50%	يكون المدقق الخارجي في موقع أقوى مع عينة مسحوبة بطريقة علمية (إحصائية) .
8.49	15	-	30%	70%	إن كمية أدلة الإثبات هي التي تحدد درجة كفايتها ويتم قياسها من خلال حجم العينة المختارة.

8.49	15	-	30%	70%	يجب على المدقق الخارجي التعرف على ماهو الخطأ أو الانحراف المقبول وغير المقبول من اجل التقييم المناسب لأدلة الإثبات .
4.58	10	20%	30%	50%	زيادة استعمال المعاينة الإحصائية من مراقبي الحسابات عند اختيار مفردات وعناصر عينات التدقيق من أساس التقديري أو حكمي.
8.49	15	-	30%	70%	تستعمل أساليب المعاينة الإحصائية اساساً حينما يكون مجتمع التدقيق مكوناً من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة .

توضح البيانات والنتائج المثبتة في الجدول السابق وجود علاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات مع استعمال أسلوب العينة الإحصائية ، إذ تشير النتائج إلى أن الوسط الحسابي لمدى أهمية هذه العلاقة يتراوح بين (10-15) ، وكما يتضح من الجدول بأن هدف الاول المتحقق من الاستبانة هو (قيام المدقق الخارجي بالآخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة تكرار حدوث الخطأ ، مثل الاعتماد على الأدلة المستمدة من اختبارات التحقق) ، في المرتبة الأولى والوسط الحسابي مقداره 15 وانحراف معياري 12.73 ونسبة 80% موافق من وجهة نظر مراقبي حسابات المستجيبين والتي توضح أهمية المعايير اعلاه للحصول على أدلة اثبات كافية وملاءمة بدرجة أكبر من احتساب حجم العينة وفق طرق الإحصائية ، يليه اشتراك اكثر من بند بالنسبة نفسها 70% موافقاً وهي: (إن استعمال أسلوب العينة سوف المدقق الخارجي يبدي رأي بشأن عدالة ما تحتويه تلك القوائم في ضوء المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة) ، و (إن كمية أدلة الإثبات هي تحدد درجة مع قياس درجة كفاية أدلة الإثبات من خلال حجم العينة) ، بالوسط الحسابي 10 و 15 والانحراف المعياري 9.64 و 8.49 متوالياً

وأما البنود التي كان ترتيبها في آخر الجدول هي: (قناعة المدقق الخارجي بنظام الرقابة الداخلي) بنسبة 50% موافقاً بالوسطاً حسابياً 10 والانحراف المعياري 4.58 مشتركاً مع بند (زيادة استعمال المعاينة الإحصائية من مراقبي الحسابات عند اختيار مفردات وعناصر عينات التدقيق من أساس التقديري أو حكمي).

وبشكل واضح يتضح من النتائج الواردة في الجدول وجود علاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات والعينة الإحصائية .

إذ تستخدم طرق العينات بواسطة مراقبي الحسابات في أداء كل من الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة، وبالنسبة لاختبارات الرقابة تستخدم العينات لتقدير معدلات الخطأ، ومن ثم تساعد في تقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وفي اختبارات التحقق الأساسية تستخدم العينات لتقدير مبالغ أرصدة الحسابات والعمليات.

3. العلاقة بين كفاية وملائمة أدلة الإثبات ورأي المدقق الخارجي .

نتناول في هذه النقطة أهمية رأي المدقق الخارجي وتأثيرات العوامل المختلفة في تحديد نوع الرأي الذي يبديه منها كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي يحصل عليها ، تم إعداد اسئلة استبائية لعينة من مراقبي الحسابات حول أهمية هذه العلاقة كما هو موضح في الجدول ادناه :

جدول (5) نتائج استمارة الاستبيان المحور الثالث

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند			
		موافق	محايد	غير موافق	
		النسبة	النسبة	النسبة	
8.49	15	70%	30%	-	يجب على المدقق الخارجي إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي في حاله عدم إمكانية الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة ضمن الوقت المتاح للتدقيق إذا ماتم مقارنة بفترة اللاحقة له.
12.73	15	80%	20%	-	يجب على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى نتائج معقولة لتكون الأساساً لإبداء الرأي
4.24	15	60%	40%	-	يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية في بعض الحالات فإن الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط .
0.00	15	50%	50%	-	تكون أدلة الإثبات أكثر أقتناعاً عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من المصادر الداخلية.
4.24	15	60%	40%	-	يجب على المدقق الخارجي أن يوضح جميع الحقائق المتعلقة بعدم توفر أدلة الإثبات في أوراق العمل .
4.24	15	60%	40%	-	إذا لم يكن دليل الإثبات ذي صلة أو غير مرتبط بالهدف فإنه يؤدي إلى استنتاج غير صحيح أو الوصول إلى رأي خاطئ.
6.93	10	60%	20%	20%	أن الدليل الذي يتم الحصول عليه من الإدارة المتحقق من صحته من مصدر يصبح أكثر موثوقية من الدليل الذي تم الحصول عليه من داخل الوحدة وبدون التأكد من صحته.
8.49	15	70%	30%	-	يجب على المدقق الخارجي الربط بين الدليل أو البند والعنصر المعني واختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه.
8.49	15	70%	30%	-	هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق، والمطلوب من المدقق الخارجي زيادة الأدلة بازدياد مخاطر التدقيق.

4.24	15	-	40%	60%	يتم تقييم جودة تلك الأدلة من خلال ما يحتويه الدليل من خصائص نوعية (كفاية وملاءمة).
------	----	---	-----	-----	--

يوضح الجدول أن أكثر البنود استجابة هو : (ضرورة قيام المدقق الخارجي بإجراءاته للحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس لإبداء الرأي) بنسبة 80% موافق إذ سجل الوسط الحسابي 15 والانحراف المعياري 12.73، يليه اشتراك بنسبة 70% موافق من المستجيبين على الاستبانة من مراقبي الحسابات على أكثر من بند وهما : (نوع الرأي في حاله عدم إمكانية الحصول على أدلة اثبات) و (ضرورة اختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه) و (العلاقة الطردية بين الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق) بالوسط الحسابي 15 والانحراف المعياري 8.49 . أما باقي بنود الاستبانة فتراوحت النسب بين 50% - 60% منها (كيفية الحصول على أدلة الإثبات من مزيج من اختبارات الرقابة وإجراءات الجوهرية) و (مصادر الحصول على أدلة الإثبات والقناعة المتحققة) والوسط الحسابي 15 والانحراف المعياري 4.24.

يتضح من النتائج الواردة في الجدول على المدقق الخارجي أن يقوم بجمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الكافية والملاءمة ليدعم بها رأيه الفني المحايد والذي يفصح عنه في تقريره لذا على المدقق الخارجي جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر أو الفقرة (موضوع التدقيق) وأن يأخذ بنظر الاعتبار أيضاً أهمية الدليل والتي تتناسب طردياً مع كمية الأدلة .

فقد تبين من التحليل السابق صحة الفرض القائل (لحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة ، يقوم المدقق الخارجي باستعمال الاجتهاد الشخصي النابع من خبرته لسنوات طوال وأسلوب العينة الإحصائية وكلاهما يُستخدمان في ظروف تختلف عن الأخرى وحسب طبيعة المجتمع الخاضع للتدقيق للوصول إلى رأي سديد).

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

1. يقوم المدقق الخارجي بجمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الكافية والملاءمة ليدعم بها رأيه الفني المحايد الذي سيفصح عنه في تقريره فعلى المدقق الخارجي جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر أو الفقرة (موضوع التدقيق) وأهمية الدليل والتي تتناسب طردياً مع كمية الأدلة .
2. يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي المدقق الخارجي المبني على خبرته وكفاءته في المهنة.
3. إن إبداء أي نوع من الآراء من قبل المدقق الخارجي يتعلق بما يمتلكه المدقق الخارجي من أدلة اثبات منطقية حصل عليها من تنفيذ الاختبارات اللازمة.

4. لابد المدقق الخارجي من استعمال العينة الإحصائية والعينة غير إحصائية تبعاً للظروف للحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة لإبداء الرأي وبخلاف ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اتباع طريقة دون أخرى .

5. إن المعاينة الإحصائية لا تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمية معترف بها، وعلى ذلك فليس صحيحاً القول أن استعمال المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد من التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع الذي اكتسبه طول سنوات عمله .

ثانياً : التوصيات:

1. إعداد منهاج تدريبي حول أهمية أدلة الإثبات للمدققين وخاصة المدققين الجدد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، والمنظمات المهنية الأخرى من أجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المدقق الخارجي في الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله.
2. يجب على المدقق الخارجي امتلاك نوع من الإبداع وحرية التفكير في خلق أدلة إثبات مع مراعاة ما هو موجود في الكتب ، والمعايير على أن تصف بحجية عالية وموثوقية .
3. ضرورة توخي الدقة التامة في تقرير المدقق الخارجي مع الأخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق التي تؤدي إلى إبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية.
4. يجب عدم أهمل مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة من وجهه نظر المدقق الخارجي لتجنب إعطاء رأي الخاطئ في القوائم المالية .
5. ضرورة توفر أدلة الإثبات ذات خواص الملاءمة وكفاية وفق طرق المناسبة مع الأخذ بنظر اعتبار ظروف المحيطة وعامل الكلفة ، والمنفعة.

المصادر

أولاً: الكتب :

1. الصبان وإبراهيم ، محمد سمير ، إبراهيم حسن ، أصول التدقيق الخارجي - المفاهيم العلمية والاحرازات العملية ، دار التعليم الجامعي ، مصر، 2012 .
2. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان ، 2004.
3. القرشي ، أياد رشيد ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً ، دار المغرب للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، بغداد، 2011.

ثانياً: الرسائل والاطاريح :

1. الزايغ ، هاني فرحان ، دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، 2006. فلسطين .
2. فرحان ، سامي علوان ، فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي التقارير المالية - بحث تطبيقي في مكاتب مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، رسالة معادلة للماجستير في المحاسبة القانونية غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2011.
3. نعيم ، لونيس ، أهمية استعمال الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي - دراسة تطبيقية في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيصر ، الجزائر ، 2013.

ثالثاً: الدوريات :

1. اكبر ، يونس عباس ، أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد العاشر ، العدد 31. 2015.
2. محمد وكاظم ، موفق عبد الحسين وامال محمود ، اثر أهمية تطبيق اسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني المدقق الخارجي، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد الثامن ، العدد 22، الفصل الاول ، 2013.
3. حافظ ، لالى محمد ، الإبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية -دراسة تطبيقية لمستخدمي القوائم المالية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد الأول ، العدد 37 ، 2016.
4. جربوع ، يوسف محمود ، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 27، العدد 78 ، 2005.
5. معيار التدقيق الدولي رقم (500).
6. معيار التدقيق الدولي رقم (510).
7. معيار التدقيق الدولي رقم (520).
8. معيار التدقيق الدولي رقم (530).

Book.

1. Randal&Other. Randal j. Elder .Mark s. Beasley .Alvin a. arens .Auditing And Assurance. Fifth Edition.pearson Education .london.2010.
2. -Robert &other. Knechel and steven E. salterio and brian ballou .Auditing Assurance & Risk .Thomson south . western . usa . 2007.

3. Willam&other,f.messier and steven m. Glover and Douglas f. prawitt.
Auditing & Assurance Services . mcgraw-hill/Irwin . 6th.USA. 2008