



تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

(بحث مُعد للمشاركة في المسابقة الثانية عشر للبحث العلمي في
مجال الرقابة المنظمة من قبل المنظمة العربية للأجهزة العربية
للرقابة المالية والمحاسبة)

إعداد الباحثان :

العضوة الرقابية / أمل بنت راشد المرشودية

العضو الرقابي / يعقوب بن سالم بن عبدالله العوفي

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِن جَاءَكُمْ فَاسِقٌ بِنَبَأٍ فَتَبَيَّنُوا أَن تُصِيبُوا قَوْمًا بِجَهَالَةٍ فَتُصْبِحُوا عَلَىٰ مَا فَعَلْتُمْ نَادِمِينَ ﴾
[سورة الحجرات: الآية ٦]

ملخص البحث

إعداد	أمل بنت راشد المرشودية يعقوب بن سالم العوفي
التخصص والمؤهل	القانون (شهادة ماجستير) القانون (شهادة بكالوريوس)
العنوان	تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الاثبات

يهدف هذا البحث أساساً إلى توضيح كيفية تعامل الأجهزة الرقابية العليا مع أدلة الاثبات، وتقييم مدى قدرة المدقق في استخدام الأدوات الرقابية المتاحة له في القوانين والأنظمة الخاصة بجهازه الرقابي وذلك لإبداء الراي الفني المحايد وفقاً للمعايير الدولية، ولتحقيق ذلك قام الباحثان بتصميم استبانة وُزعت على (١٢١) عضواً من أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.

ويتلخص البحث في المبحث الأول منه إلى تعريف الاثبات وأن هناك أنواع عديدة لأدلة الاثبات ولها خصائص تميزها عن القرينة التي هي أقل مرتبة من أدلة الاثبات، حيث يجب على المدقق أن يبذل عنايته المهنية اللازمة للحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة وذات الكفاءة لتدعيم تقريره الرقابي حتى يكون ذا موضوعية وقابل للتنفيذ في ضوء النتائج التي سيسفر عنها.

كما تطرق البحث إلى تفصيل مصادر أدلة الاثبات والشروط الواجب توافرها فيها ونتيجة هذا المبحث أنه يجب الالتزام بشروط معينة للحصول على أدلة الاثبات بما يؤدي إلى رفع جودة وفعالية التقارير الرقابية وأن تكون موضوعية بعيدة عن الأهواء الشخصية وحتى تتحقق أهداف الفحص المبتغاة.

كما خلّص المبحث الثالث والذي تطرق عن موضوع حجية أدلة الاثبات وصعوبات الحصول عليها إلى انه يجب على العضو أن يعتمد على أسس معينة للمفاضلة بين أدلة الاثبات المستخدمة في عمله ولقياس مدى حجيتها، كما أن عملية التدقيق ليست بالعملية السهلة لما يواجهه العضو من صعوبات

عند فحصه لمواضيع ذات درجة عالية من المخاطر وحتى في بعض الأحيان إن كانت مخاطرهما متوسطة أو ضعيفة.

واحتوى المبحث الرابع بيان العلاقة بين أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي والعوامل المؤثرة على كفاءتها وكفايتها، وخلص الباحثان إلى نتيجة أن هناك علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل العضو، وذات العلاقة بين أدلة الاثبات ومخاطر الرقابة، بينما توجد علاقة عكسية بين أدلة الاثبات ونظام الرقابة الداخلية.

أما المبحث الخامس والأخير فتطرق إلى تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عمان مع ادلة الاثبات من خلال أربعة مطالب احتوت على أهم الأدلة المستخدمة بالجهاز، وطرق تقييم كفاءة هذه الأدلة، وتقييم تجربة الجهاز في استخدامه للأدلة، وتقييم أعضاء الجهاز في استخدامهم للأدوات التي يستطيعون من خلالها الحصول على أدلة اثبات والمتاحة لهم بموجب القوانين والأنظمة المنظمة لعمل الجهاز، وذلك من خلال استبانة وزعها الباحثان كما سبق الإشارة إلى ذلك.

وخلصت الاستبانة إلى مجموعة من النتائج ساقها الباحثان في المطلب الأخير من هذا المبحث أهمها أنه بشكل عام كانت النتائج إيجابية في استخدام الأعضاء للأدوات المتاحة لهم بموجب الأنظمة والقوانين للوصول إلى أدلة إثبات ذات حجية عالية، إلا أن هذا لا يحول دون ضرورة بذل المزيد من التدريب العملي والتأهيل المناسب والفعال الذي يحقق أثراً بحيث ينعكس على جودة التقارير الرقابية لطريقة استخدام وتفعيل أدوات الضبطية القضائية الممنوحة لهم بموجب قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة والقوانين الأخرى ذات الصلة، وضرورة بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الاثبات التي تدعم التقارير، وضرورة معرفتهم بالإجراءات التحفظية باعتبارها من اختصاصات مأموري الضبط القضائي حتى لا تؤثر على صحة ما اتخذها العضو من إجراءات بخصوص الموضوع محل الفحص.

وختاماً فإن أهم توصيات هذا البحث تتعلق بضرورة تدريب الأعضاء الرقابيين التدريب الفعال الذي يمكنهم من استخدام أدوات الاثبات بطريقة صحيحة وقانونية حتى تحوز التقارير الرقابية على ثقة الجهات محل الفحص ومجلس الشورى (البرلمان) الذي هو ممثل الشعب، وتشجيعهم على استخدام المعايير الدولية في الاثبات وأدلة العمل الرقابي في الأجهزة التابعة لها، وتعديل القوانين الداخلية بحيث تكون أقرب للواقع العملي والتي لا تسمح للأعضاء الرقابيين فحص المواضيع المتعلقة بأزواجهم وأقاربهم حتى الدرجة الثانية.

وكذلك ضرورة تعديل المعايير الدولية بحيث تكون مواكبة للتطورات التكنولوجية الحديثة، حيث باتت الجهات محل الفحص تستخدم الأجهزة الإلكترونية والأنظمة التقنية الحديثة في سبيل أعمال وتسهيل اختصاصاتها، وقد تظهر المخالفات والاختلاسات والتلاعب جراء استخدام هذه الأنظمة مما يتطلب وجود ما ينظم عملية الحصول على أدلة الإثبات الإلكترونية.

وكذلك ضرورة تحقيق الربط بين الأنظمة الإلكترونية في الجهات محل الفحص بالأجهزة الرقابية وذلك لتسهيل الحصول على أدلة الإثبات التي تدعم التقارير الرقابية.

وضرورة تحقيق التعاون بين الأجهزة الرقابية العليا والجهات القضائية في سبيل وضع ما تسفر عنه التقارير الرقابية من نتائج، ولتنفيذ توصياتها بالبحث في الشبهات الجنائية والمخالفات الإدارية والمالية

Abstract:

Done by:	Amal Rashid Al-Marshoudi Yaqoob Salim Al-Aufi
Qualification:	MA (Law) BA (Law)
Research title:	Supreme State Audit Institutions' handling of evidence

This research basically aims to clarify how supreme state audit institutions handle evidence. It also aims to assess the auditor's ability to use the available audit materials stipulated in laws and regulations of the SAI in which h/she works as an aim to present the neutral technical opinion as per the international standards. The researches distributed a questionnaire to 121 Oman SAI members.

The first section identifies the definition of "**evidence**" and states that there are many types and characteristics that distinguish it from "**presumption**" which is the lowest level of evidence. The auditor has to exert the required professional care to obtain suitable and sufficient evidence to produce a subjective and enforceable audit report in the light of the results.

Moreover, the research addresses evidence resources and its conditions. This section concludes that it is important to adhere certain conditions to obtain evidence. This will contribute in enhancing the quality, efficiency and subjectivity of the audit reports.

The third section addresses the authenticity of the evidence and the difficulty to obtain them. It concludes that the auditor must depend on specific bases to differentiate among the evidence h/she uses at work and to assess its authenticity. Auditing is not an easy task as many challenges

face the auditor when auditing topics that are of a high level of risks or even those with medium or weak risk level.

The fourth section states the relationship between the evidence used in auditing as well as the factors that affect its sufficiency and efficiency. The researchers state that there is a direct relationship between the evidence and the pursuant of the professional care. In addition, the same relationship applies with the evidence and auditing risks. However, there is an inverse relationship between the evidence and the internal audit system.

The fifth section addresses how Oman SAI deals with evidence via four aspects: the evidence used at SAI, the methodology of assessing this evidence, assessing SAI's experience in using the evidence and assessing the members on the way in which they can obtain this evidence from the laws and regulations related to SAI. The later was achieved by distributing a questionnaire as mentioned above.

The questionnaire results are stated in the last section of the research. Generally, the members' use of this evidence as per the laws and regulations was positive. However, this does not prevent the necessity of training the members' effectively in a way that contributes in enhancing the quality of the reports through using the judicial authority materials given to the as per SAI's law. It is also important that they exert the professional care to obtain evidence that support their reports. In addition, they must be aware of the interim procedures as they are part of the judicial authority commissioners' specializations as not to affect the authenticity of the procedures they take towards the topic subject to audit.

To sum up, the recommendations of this research can be summarized in the necessity of training the members, effectively to enable them to use evidence properly and legally to build a trust with the entities subject to audit as well as with Council of Shura (the Parliament) and encourage

them to use the international evidence standards at SAIs in which they work. Moreover, the training enables the members to amend the internal laws to make them close to the work real environment which does not allow the members to audit topics related to their spouses or their second degree relatives.

The research concludes the necessity to amend the International Standards to keep them up with the technological updates as the entities subject to audit started using the electronic devices and modern technology system to implement their jurisdictions. Violations and embezzlement may be practiced by using these systems, therefore it is necessary to have a system that regulates the process of obtaining the electronic evidence.

الصفحات	الفهرس
١	المقدمة
٥	المبحث الأول: مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي وأنواعها وخصائها
٥	المطلب الأول: مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي
٧	المطلب الثاني: أنواع ادلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي
١١	المطلب الثالث: خصائص أدلة الاثبات
١٤	المبحث الثاني: مصادر أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي
	وشروطها
١٤	المطلب الأول: مصادر الحصول على أدلة الاثبات.
١٦	المطلب الثاني: الشروط الواجب توافرها في أدلة الاثبات.
١٨	المبحث الثالث: حجية أدلة الاثبات وصعوبات الحصول عليها.
١٨	المطلب الأول: حجية أدلة الاثبات.
١٩	المطلب الثاني: صعوبات الحصول على أدلة الاثبات.
٢٠	المبحث الرابع: العلاقة بين أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.
٢٠	المطلب الأول: العلاقة بين أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي.
٢٢	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كفاية أدلة الاثبات وكفاءتها.
٢٥	المبحث الخامس: تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي.
٢٥	المطلب الأول: أدلة الاثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.
٢٩	المطلب الثاني: طرق تقييم كفاءة أدلة الاثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.
٣٠	المطلب الثالث: تقييم تجربة جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الاثبات.
٣٥	المطلب الرابع: تقييم أعضاء الجهاز لأدلة الاثبات المستخدمة في أعمالهم الرقابية
٤٨	الخاتمة
	النتائج
	التوصيات

٥٢
٥٥

المراجع والمصادر
الملاحق

المقدمة

الحمد لله رب العالمين ولي المتقين، ولا عدوان إلا على الظالمين، والصلاة والسلام على خير البشر، الأمر بالتعاون في سبيل إحقاق الحق، وإقامة العدل، وإقامة البيئة، المبعوث رحمة للعالمين. أما بعد،،،

تعد المراجعة عملية منهجية منظمة تطبق فيها معايير معينة لجمع وتقييم أدلة الإثبات التي تُمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد بناءً على النتائج التي توصل إليها، وينبغي عليه الحصول على القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات خلال عملية الفحص.

إن جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى طمأنة الأطراف ذات العلاقة بالتقرير الرقابي ومحتوى ونتائج وتوصيات المدقق، حيث أن بذل العناية المهنية اللازمة في جمع أدلة الإثبات التي تدعم النتائج التي توصل إليها المدقق يعتبر أحد المقومات الأساسية الخاصة بمستويات تنفيذ العمل.

وقد اهتمت الأجهزة الرقابية بأدلة الإثبات في سبيل إخراج تقرير رقابي يعكس العناية المهنية التي قام بها المدقق في عملية التدقيق وذلك من خلال إصدارها للقوانين الداخلية والقرارات التي تنظم هذه العملية، وتطبيقها للمعايير الدولية في هذا الشأن.

وفي حقيقة الأمر فإن جمع وتقييم أدلة الإثبات بالإضافة إلى اعتمادها على معايير معينة فهي تعتمد كذلك على خبرة ومهارة المدقق، حيث أنها تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة لإثبات المخالفات والشبهات بين ما هو ثابت في الأوراق والذي يعكس وجه الصواب في نظر الجهة محل الفحص وبين شكوك المدقق بوجود خطأ أو غش أو تلاعب أو اختلاس فيها.

وهناك قرارات هامة يجب على المدقق اتخاذها والتي تعكس مدى عنايته المهنية في الموضوع محل الفحص ومنها اختياره للدليل الملائم والكافي ووقت اختياره له وطريقة الحصول على ذلك الدليل ومصدره.

وبالرغم من أن أدلة الإثبات متعددة ولكنها في الأغلب هي أدلة مقنعة وليست حاسمة، كما أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني تطلب من المدقق أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الفني الذي يتوصل إليه.

ومن خلال هذا البحث الذي يتناول موضوع تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الاثبات سيحاول الباحثان إلقاء الضوء على مفهوم الأدلة وخصائصها وأنواعها ووسائل الحصول عليها وتطبيق طريقة التعامل مع أدلة الاثبات على واقع جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.

أولاً: إشكالية البحث

تتمثل المشكلة الرئيسية للبحث في مدى استخدام المدقق لأدلة الاثبات الكافية والملائمة وذات الحجية العالية التي تتطلب بذل العناية المهنية اللازمة، ومدى تقييمه لها لإبداء رأيه الفني المحايد، ومدى قدرته على تحديد نوع وحجم الأدلة ومصادر حصوله عليها حتى يخلص إلى قناعة تامة بدقة وجودة وموضوعية وحيادية تقريره الرقابي، وتقييم مدى استخدامه لأدلة الاثبات المتاحة له بموجب القوانين والأنظمة الخاصة بالأجهزة الرقابية التي يعمل بها.

ثانياً: أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

- بيان مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي وأنواعها وخصائصها.
- التعرف على مصادر أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي وشروطها.
- التطرق إلى حجية أدلة الاثبات وصعوبات الحصول عليها.
- توضيح العلاقة بين أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.
- مناقشة طريقة تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي باستخدام أداة الاستبانة وتحليل نتائجها.

ثالثاً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية معيار أدلة وقرائن الاثبات التي يوثقها المدقق في تقريره الرقابي بعد التدقيق على جميع المستندات والبيانات المتعلقة بالموضوع محل الفحص فحصاً انتقادياً ودقيقاً وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات والمستندات، ودرجة الاعتماد عليها ومدى حجيتها للوصول إلى درجة عالية من اليقين والثقة عند إعداده لتقريره.

ويزيد من أهمية موضوع البحث تضمينه موضوع أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان كونه منح أعضائه الضبطية القضائية التي تمكنهم الحصول على أدلة الاثبات باستخدام هذه الضبطية وكفل لهم الحصانة التي تسهل لهم عملهم الرقابي.

رابعاً: منهجية البحث

يعتمد البحث على الآتي:

المنهج الاستقرائي: ويتمثل في الدراسة النظرية للبحث، حيث سيتم الاعتماد على المعايير الدولية وأدلة العمل الرقابي المستخدمة في جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، والنصوص القانونية المنظمة لعمل أعضاء الجهاز.

المنهج التحليلي: لتحديد محاور البحث والربط بين الدراسة النظرية والواقع العملي من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحثان (الاستبانة)، حيث سيشمل البحث استعراض تجربة جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة في استخدامه لأدلة الإثبات.

خامساً: فروض البحث

خدمة لأهداف البحث قام الباحثان باختبار الفروض الآتية:

- ١- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق بنفسه أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من الغير وخاصة من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب والتزوير.
- ٢- تعتمد كفاءة عملية التدقيق على كفاءة المدقق وخبرته ومدى قدرته على جمع أدلة الإثبات ذات الحجية العالية.
- ٣- إن التقرير الرقابي الذي يتوصل إليه المدقق لا يكون له وزن علمي ومنهجي إلا إذا اصطحب بمجموعة من الأدلة الموضوعية المبررة.
- ٤- هناك علاقة عكسية بين أدلة الإثبات وأنظمة الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً، فإن تقييم المدقق لمخاطر الرقابة يكون منخفضاً، وبالتالي فإن حجم أدلة الإثبات قليلاً.
- ٥- أن أدلة الإثبات الحديثة منذ أن وقعت المخالفة والتي يستطيع المدقق أن يحصل عليها تعد ذات أهمية وأثر في الملاحظة.
- ٦- هناك علاقة طردية بين أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق.

سادساً: خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه بخلاف المقدمة والخاتمة إلى خمسة مباحث رئيسية، على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم أدلة الإثبات في العمل الرقابي وأنواعها.

ويتناول؛ مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي، وأنواع ادلة الاثبات وخصائصها.

المبحث الثاني: ويتناول؛ مصادر أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي وشروطها وذلك في مطلبين.

المبحث الثالث: ويتطرق إلى حجية أدلة الاثبات وصعوبات الحصول عليها وذلك في مطلبين.

المبحث الرابع: ويتناول؛ العلاقة بين أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.

المبحث الخامس: تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي.

ويتضمن؛ أهم أدلة الاثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، وكذلك طرق تقييم كفاءة أدلة الاثبات المستخدمة بالجهاز، وتقييم تجربة جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الاثبات، المطلب الرابع: تقييم أعضاء الجهاز لأدلة الاثبات المستخدمة في أعمالهم الرقابية.

ونسأل الله التوفيق،،،

المبحث الأول: مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي وأنواعها وخصائصها.

تعتبر أدلة الاثبات من أهم عمليات التدقيق على الموضوع محل الفحص للوصول إلى النتيجة التي يرمي إليها المدقق من خلال جمعها وتقييمها والربط بينها، وذلك لدعم ملاحظاته حتى يظهر التقرير الرقابي بصورة منتظمة وبأدلة ملائمة وكافية ومناسبة وذات موثوقية ومصداقية عالية.

إن هدف التقرير الرقابي هو الوصول إلى رأي محايد وعادل عند أعمال الرقابة المالية أو الإدارية، وتُقاس حيادية المدقق بأدلة الاثبات التي تحصل عليها من خلال فحصه ومدى كفايتها وملائمتها مع العنصر محل الفحص.

المطلب الأول: مفهوم أدلة الاثبات في العمل الرقابي.

- الاثبات لغة:

يقصد بالإثبات لغة التأكيد، فيقال أثبت الحق، أي أكده، وكذلك هو إقامة الدليل والبرهان، وتأتي من ثبت يثبت ثباتا وثبوتا^١.

- الاثبات اصطلاحاً:

وهو تعبير يكتب غالباً في نهاية البرهان للدلالة على أنه تم التوصل إلى الاستنتاج المطلوب أي التأكيد بالبينات والشواهد^٢.

- الاثبات في القانون:

هو إقامة الدليل على واقعة قانونية ترتب آثارها أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون^٣.

^١ ابن المنطور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، دار صادر، بيروت، ١٩٥٥م، ص ١٩.

^٢ د. صالح بن علي الحراسي، الاثبات الالكتروني في القضاء والتحكيم التجاري، مركز الغندور، القاهرة، ط ١، ٢٠١٦، ص ١٩.

^٣ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، دار النهضة العربية، مصر، الجزء الثاني، ١٩٦٨، ص ١٣.

- الاثبات في العمل الرقابي:

أما بالنسبة لأدلة الاثبات في العمل الرقابي فقد تنوعت وتعددت التعريفات بشأنها، وبحسب المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة فقد عرفت أدلة الاثبات بأنها: " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه".^٤

ويُلاحظ أن المعيار الدولي رقم (١٥٠٠) للتدقيق الخاص بأدلة الاثبات أكد على أنه يجب على المدقق عند تنفيذ إجراءات التدقيق أن يوفر أدلة كافية ومناسبة حتى يستخلص استنتاجات معقولة يستند إليها في رأيه.

وجاء المعيار الثالث من معايير العمل الميداني في نشره لمعايير المراجعة لينص على: " جمع أدلة الاثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضوع الفحص"^٥.

ومما سبق يُمكن تعريف أدلة الاثبات على أنها: " المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية، بحيث تكون كافية ومناسبة وذات كفاءة"^٦.

وتختلف أدلة الاثبات عن قرائن الاثبات، فالأولى هي بيينة وقاطعة، أما الثانية فيستعاض بها عن الدليل، ويجب على المدقق أن يجمع عدد كبير من القرائن في الحالات التي لا يمكن إثباتها بالدليل القاطع.^٧

وينبغي الإشارة إلى أن المعيار الدولي رقم ١٥٠٠ لم يتطرق إلى أدلة الاثبات الالكترونية والتي تعتبر مرجعاً هاماً للمدقق في ظل التطورات الحالية في الجهات المشمولة براقبته وفي ظل إصدار الأنظمة والقوانين المتعلقة بالمعاملات الالكترونية ومدى حجيتها وموثوقيتها كدليل من أدلة الاثبات.

^٤ المعيار الدولي ١٥٠٠ من أدلة الاثبات، بحث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة الشبكة العنكبوتية (الانترنت) تم الاطلاع عليها في ٩ يوليو ٢٠١٨م، www.ifac.org، ص ٤، الفقرة ٤. (تمت ترجمته).

^٥ معايير المراجعة الحكومية الأمريكية، ١٩٩٨، ص ٦٢.

^٦ عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٤، ص ٥٢.

^٧ الدكتور أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات، دار البازوري، ٢٠١٣، ص ٩٨.

المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات المستخدمة في العمل الرقابي.

تأخذ أدلة الإثبات أنواعاً مختلفة ويمكن للمدقق استخدام ما يراه ملائماً وكافياً لتدعيم ملاحظاته حتى يصل إلى القيمة المضافة التي يبتغيها من تقريره الرقابي

وفيما يلي أهم أنواع أدلة الإثبات:

أولاً: المستندات

تعتبر المستندات دليل قوي للإثبات يعتمد عليها المدقق لتوثيق ملاحظاته إذا ثبتت صحتها وتناسبها مع البيانات التي حصل عليها، وهي على ثلاثة أنواع:

- مستندات خارجية معدة خارج الجهة محل الفحص ومستعملة داخلها مثل فواتير الشراء، كشوفات الحسابات البنكية.
- مستندات داخلية معدة داخل الجهة محل الفحص ومستعملة خارجها مثل فواتير البيع وإيصالات القبض، العقود، الرسائل.
- مستندات معدة ومستعملة داخل الجهة محل الفحص كالدفاتر المحاسبية، المعلومات الإدارية عن الأداء.^٨

وعند فحص المستندات يجب على المدقق مراعاة ما يلي:

- أن يكون المستند مستوفياً لكافة الشروط القانونية.
- أن يكون المستند محرراً في الفترة الزمنية المحددة في الفحص ويخص الملاحظة التي يتابعها المدقق.
- أن يكون المستند متعلقاً بالجهة محل الفحص وخصوصاً بأعمالها أو تابعاً لها إذا ما كانت عدة جهات تشترك في ذات الموضوع.
- أن يكون المستند مستوفياً كافة التوقيعات اللازمة من المسؤولين طبقاً لما تقضي به إجراءات الرقابة الداخلية.
- أن يكون المستند أصلاً وليس نسخة أو صورة (قدر الإمكان).

^٨ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠١٠، ص ٣٨.

- أن يكون المستند متعلقاً بموضوع الفحص ومعزراً لعملية التدقيق.^٩

لذا تصنف المستندات كدليل إثبات في غاية الأهمية التي يعتمد عليها الفاحص عند الحكم على ما يعترض فحصه من مخالفات مالية أو إدارية.

ثانياً: الوجود الفعلي (الفحص الفعلي)

ويقصد به قيام المدقق بالجرد الفعلي سواء بالنظم اليدوية أو الالكترونية للتحقق من وجود الأصول الملموسة في الواقع، فهو وسيلة موضوعية تتم بالمعاينة سواء بالحصر أو العد أو القياس.^{١٠}

ومن الأدلة على هذا النوع قيام المدقق بجرد الأموال في الخزينة أو الآلات أو العقارات أو المخازن سواء يدوياً أو من خلال الأنظمة الالكترونية المعمول بها في هذا الشأن مع التحقق من الوجود الفعلي لها.

ويعتبر الفحص الفعلي دليل إثبات قوي كونه يتم من المدقق شخصياً، ويثبت ذلك في محضر موثق بوجود الأصل لدى الجهة محل الفحص ولكن لا يغني ذلك عن الفحص المستندي لإثبات ملكية الأصل.

وفي بعض الأحيان ينبغي للمدقق الاستعانة بذوي الخبرة عند جرد بعض الأصول التي لا يملك فيها خبرة كافية.

ثالثاً: المصادقات

وتسمى شهادات الطرف الثالث أو شهادات الأطراف المستقلة عن الجهة محل الفحص، وهي إجابات شفوية أو مكتوبة يحصل عليها المدقق سواء من المقابلات أو إقرارات المتعاملين مع الجهة محل الفحص. ويجب ألا تقع هذه الشهادات في نظر الجهة محل الفحص حتى لا يتم التلاعب بها وتحريفها أو إخفائها.^{١١}

^٩ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٦، ص ٦٩.

^{١٠} بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا-سطف)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، ٢٠١٠، ص ٣٦.

^{١١} حبشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية (دراسة حالة شركة التمور للجنوب)، رسالة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠١٦، ص ٣٦.

ولكن حتى يمكن الاعتماد عليها كدليل اثبات يجب إثباتها في محاضر موثقة وتقييمها قبل الاعتماد عليها والبحث عن أدلة أخرى لتدعيمها وتقويتها.

رابعاً: الفحص التحليلي (أدلة الإثبات التحليلية)

وهي لجوء المدقق للإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق للوصول إلى دليل اثبات معين أو لمعرفة نقاط القوة والضعف للتركيز عليها، ولتنبيهه إلى الانحرافات التي قد توجد عند إجراء التدقيق حتى يصل إلى نتيجة معينة يُضمنها في تقريره الرقابي.

وتهدف المراجعة التحليلية إلى معرفة ما إذا كانت الحسابات معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن العرض والافصاح والإجراءات الإدارية تمت حسب متطلبات القانون، وأن المعلومات المنشورة للعمامة تتوافق مع المعلومات الداخلية والمستندات المتوفرة في الجهة محل الفحص^{١٢}.

وحتى يتم الفحص التحليلي بشكل منظم ودقيق لا بد أن يمر بثلاث مراحل على النحو المبين أدناه: المرحلة الأولى: وهي مرحلة التخطيط وتعتبر إلزامية على المدقق حتى يحدد نقاط القوة والضعف المحتملة وتوضح له نسبة المخاطر في كل نشاط تقوم به الجهة محل الفحص بالنظر إلى اختصاصاتها للتركيز على المواضيع الأكثر أهمية وحتى يفهم الإطار العام الذي تعمل من أجله الجهة محل الفحص.

المرحلة الثانية: وهي مرحلة الاختبارات التفصيلية وتعتبر اختيارية بالنسبة للمدقق وتكمن أهميتها في حال قيام المدقق بها إلى زيادة الثقة في المواضيع التي سيفحصها من خلال نتائجها التي تحصل عليها في المرحلة الأولى، وحتى يقتنع بأن الموضوع محل الفحص الذي سيركز عليه في المستوى الذي يطمح عليها والذي سينعكس أثره في تقريره الرقابي.

المرحلة الثالثة: وهي المرحلة النهائية في التدقيق وتعتبر إلزامية لأنها تعتبر خلاصة الإجراءات التي قام بها المدقق طوال فترة مهمة الفحص والتي تكون نتيجتها تكوين الرأي النهائي والذي يضمنه في التقرير الرقابي^{١٣}.

خامساً: العمليات اللاحقة

وهي العمليات أو الأحداث التي تقع بين نهاية السنة المالية أثناء قيام المدقق بعملية الفحص وقبل كتابة التقرير الرقابي، أو بعد كتابة التقرير. ومن أمثلتها اكتشاف أخطاء أو غش تبين أن البيانات

^{١٢} عبد الفتاح الصحن، أحمد عبدي، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠٠٧، ص ٨٥.

^{١٣} هاني فرحان الصايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٩٩-١٠٣.

المالية غير صحيحة، تقدير الأصول التي تدل على انخفاض دائم في قيمتها، شراء منشأة قائمة أو اندماجها، الاضرابات العمالية في الشركات الحكومية او التي تملك الحكومة فيها نسبة معينة^١.

وتتحدد مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة على أساس الفترة التي تقع فيها فإما أن تكون هذه الأحداث تقع بين تاريخ إعداد الميزانية وتاريخ التقرير ويقوم المدقق بإجراءات خاصة لمعرفة الأحداث اللاحقة حسب المعايير الدولية، وهو ملزم بإثباتها ، وإما أن تكون هذه الأحداث وقعت بعد تاريخ إعداد التقرير فيكون المدقق غير ملزم بإجراءات تتعلق بذلك إلا إذا ثبت أن هناك أحداث ذات تأثير بتقريره الذي سبق وأن أعده^٢.

سادسا: إقرارات الجهة محل الفحص

يلجأ المدقق إلى طريقة الاستفسارات لموظفي الجهة محل الفحص سواء بصورة مكتوبة أو شفوية وتعتبر أقل أدلة الاثبات حجية لاحتمالية إخفاء بيانات أو معلومات تهم المدقق أو تتعمد الجهة إعطاء بيانات أو إجابات مضللة لإخفاء الحقيقة^٣.

لذا يجب على المدقق ألا يكتفي بهذه الاستفسارات وأن يكون حذراً عند اللجوء إليها ولا شك أن تقديم الجهة لبيانات غير صحيحة أو إخفائها في تقديم البيانات يترتب على ذلك عقوبات كما في قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان^٤.

^١ هاني فرحان الصايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الداخلية، المرجع سابق، ص ١٠٧-١١٤.

^٢ جربوع يوسف، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره، مجلة الباحث الجامعي، العدد الثالث، الجمهورية اليمنية، جامعة إب، ٢٠٠١.

^٣ حبشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ٣٦.

^٤ المادة (٣١) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١١، المنشور المنشور في الجريدة الرسمية رقم (٩٤٩) الصادرة بتاريخ ٢٩ أكتوبر ٢٠١١م، حيث نصت على أنه: " تعتبر من المخالفات المالية والإدارية ما يأتي: ٦- عدم تمكين أعضاء الجهاز من مراجعة أي حسابات أو الأوراق أو المستندات أو الوثائق أو غيرها مما يحق لهم مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقا للقانون أو إخفاء المعلومات أو البيانات أو المستندات أو تقديمها غير صحيحة لهم".

المادة (٣٢): " مع عدم الإخلال بأي عقوبة اشد يعاقب عليها قانون آخر، يعاقب كل من يخالف أحكام البندين (٧،٦) من المادة (٣١) من هذا القانون بالسجن مدة لا تقل عن (١٠٠٠) ألف ريال عماني ولا تزيد على (٢٠٠٠) ألفي ريال عماني أو بإحدى هاتين العقوبتين".

سابعاً: دقة نظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص

إن وجود نظام رقابة داخلية دقيق ومنظم في الجهة محل الفحص يقلل من فرص الغش والتلاعب والاحتيال والاختلاس بها، ولا يكفي وجود أنظمة أو تعليمات أو لوائح مكتوبة بل لابد من التأكد من تطبيقها عملياً.

ويأتي دور المدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلي في الجهة محل الفحص والتأكد من وجود أنظمة دقيقة ولوائح وتعليمات مطبقة، ففي حال كان النظام ضعيف فسيتم الكشف عن حالات التزوير والتلاعب والاختلاس والغش، أما في حال كان النظام دقيقاً ومطبقة وفق الأنظمة والتعليمات فيقلل من فرص التلاعب والغش والاختلاس وينعكس أثره على جودة العمل في الجهة.

المطلب الثالث: خصائص أدلة الإثبات

بالرجوع إلى المعيار الدولي (١٥٠٠) المتعلق بأدلة الإثبات حيث نص على أنه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة حتى يبني عليها رأيه في تقريره الرقابي ومن هنا نستنتج أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما:

أولاً: الكفاية

أن تكون أدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق كافية بالقدر الذي يستطيع فيها أن يثبت ملاحظاته في تقريره الرقابي بمهنية عالية وبقوة تغنيه عن البحث عن أدلة أخرى لتأييد رأيه.

فكفاية الأدلة تتعلق بمدى حجيتها ويجب على المدقق أن يراعي بعض العوامل عند الحكم على كفاية الأدلة وهي:

- الأهمية النسبية للموضوع محل الفحص.
- درجة المخاطر المرتبطة بالموضوع محل الفحص.
- قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص.
- نوعية وصلاحيته ومصدر دليل الإثبات.
- التكلفة عند جمع أدلة الإثبات ومدى حجيتها.

^١ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص ٣٩-٤٠.

^٢ حماد طارق عبدالعال، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ٩٨.

ثانياً: الملائمة

ويقصد بملائمة دليل الإثبات مدى صلته بملاحظة المدقق ومدى تأكيده لها، ومثال ذلك حتى يتحقق المدقق من ملكية الجهة محل الفحص لأرض ما فيمكنه الحصول على شهادات تؤكد تلك الملكية من السجل العقاري^١.

وتعتمد الملائمة على دقة المدقق وخبرته في اختيار دليل الإثبات الملائم لموضوع فحصه حتى يدعم رأيه المهني.

وهناك خصائص أخرى لأدلة الإثبات منها:

ثالثاً: الموثوقية أو المصدقية

ترتبط مصداقية أدلة الإثبات بمدى جودتها ونوعيتها، فكلما كانت ذات جودة ونوعية عالية كلما زادت مصداقيتها في الاعتماد عليها وتتوفر المصدقية بتوفر العوامل التالية:

- **استقلالية مصدر الدليل:** حيث توجد علاقة طردية بين مصداقية الدليل واستقلاليته وينص المعيار الدولي لأدلة الإثبات رقم ١٥٠٠ على أن مصداقية أدلة الإثبات تتأثر بمصدرها وطبيعتها، ويشير المعيار إلى أن أدلة الإثبات المأخوذة من مصادر خارجية أكثر مصداقية واستقلالية من تلك المأخوذة من مصادر داخلية بالجهة محل الفحص، كما أن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من الأدلة الشفهية.
- **الموضوعية:** فالعلاقة بينها وبين المصدقية طردية، والأدلة الخارجية أكثر مصداقية من الأدلة المأخوذة من الجهة محل الفحص.
- **فعالية نظام الرقابة الداخلي في الجهة محل الفحص:** فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما زادت مصداقية أدلة الإثبات المأخوذة من تلك الجهة.
- **الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه:** فالأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أكثر مصداقية من الأدلة التي يحصل عليها من المصادر (العلاء)^٢.

^١ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص ٣٥.

^٢ هاني فرحان الصايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٣٧-٣٨.

رابعاً: مناسبة

تكون أدلة الإثبات مناسبة في حال ارتباطها بالهدف من التدقيق وصلتها بموضوع الفحص، ومناسبة الدليل يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة أما إذا كان غير مناسباً فيؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين وقد يؤدي إلى عدم تحقيق الهدف من الفحص^١.

^١ حماد طارق عبدالعال، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، مرجع سابق، ص ١٠٣.

المبحث الثاني: مصادر الحصول على أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي وشروطها.

إن الغرض الرئيسي من عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق هو إبداء الرأي الفني بخصوص الإجراءات المالية والإدارية في الجهة محل الفحص، والتأكد من تطبيق الأنظمة والقوانين والتعليمات الصادرة بشكل صحيح، والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلي بما يقلل من فرص الغش والتلاعب في الجهة، ولا يمكن للمدقق ان يكون رأيا مهنيا إلا بعد الحصول على الأدلة والقرائن التي تثبت ما اكتشفه من مخالفات مالية أو إدارية، ولا بد عليه أن يبذل العناية المهنية اللازمة للوصول إلى أدلة الاثبات المناسبة والملائمة والكافية والمقنعة.

وبناءً على ما تقدم ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول منهما يتعلق بمصادر أدلة الاثبات، وأما الثاني فيتحدث عن شروط أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي.

المطلب الأول: مصادر الحصول على أدلة الاثبات.

بين المعيار الدولي لأدلة الاثبات مصادر الحصول على أدلة الاثبات، من خلال عدة أساليب وهي على سبيل المثال وليس الحصر، وينبغي الإشارة إلى أنه تتشابه أنواع ادلة الاثبات مع مصادر الحصول عليها فمنعاً لتكرار المعلومات سيتم تعريفها بشكل مختصر، كما يمكن للمدقق اللجوء إلى مصادر أخرى للحصول على أدلة الاثبات وليس فقط المذكورة أدناه:

أولاً: الجرد الفعلي

ويعني قيام المدقق بفحص الأصول الموجود باستخدام أساليب العد أو الحصر أو القياس أو الوزن ومقارنة المستندات بوجودها فعلياً^١.

ثانياً: المراجعة المستندية

وهي استخدام الأدلة الكتابية كمصدر لإثبات الواقعة المخالفة للقوانين والأنظمة والإجراءات وتعتبر مصدر موثوق وعالي المصدقية في حال كان صحيحاً، وحتى يعتمد عليه المدقق لا بد من التأكد من أن المستند غير مزور وأن يكون معتمد من المسؤول المختص بإصداره، وأنه متعلق بموضوع الفحص.

^١ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ٦٩.

ثالثا: المراجعة الحسابية

وتعني قيام المدقق عند فحصه بالتحقق من صحة العمليات المحاسبية سواء كانت بالإضافة أو الخصم أو القسمة، وينبغي على المدقق أن يحرص على مراجعة العمليات المحاسبية للكشف عن أي تلاعب أو تزوير فيها.

رابعا: المراجعة التحليلية

نص معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بالمراجعة التحليلية على أنها مصدر من مصادر الحصول على أدلة الإثبات وذلك لاكتشاف نقاط القوة والضعف في الجهة محل الفحص عند إعمالها لاختصاصاتها.

خامسا: نظام المصادقات

تعتبر المصادقات مصدر هام للحصول على أدلة إثبات موثوقة بعد التأكد من صحتها وعدم التلاعب بها وتستخدم بكثرة من قبل المدققين لأن مصدرها مستقل ومحايد عن الجهة محل الفحص.

سادسا: نظام الاستفسارات

يتم الاستفسار من الجهة محل الفحص وللحصول على معلومات كتابية أو شفوية بخصوص موضوع ما للرد على أسئلة المدقق، ولا يمكن اعتباره دليل اثبات قوي لأنه ليس من مصدر محايد وقد تعتمد الجهة إلى إخفاء بعض المعلومات الهامة أو تسلمه بيانات أخرى حتى تخفي الحقيقة.

سابعا: الربط بين المعلومات والمقارنات

وتعني الربط بين العناصر المختلفة والمقارنة فيما بينها للحصول على دليل إثبات في أي مرحلة من مراحل المراجعة.

إن الربط بين المعلومات والبيانات يزيد من ثقة المدقق بصحة البيانات محل الفحص والمقارنة بينها في سنوات معينة وعدم وجود فارق كبير بينها يؤكد صحتها، أما إذا نتج عن المقارنة فارق كبير وعدم وجود ربط بينها يثير الشك لدى المدقق وينبغي عليه البحث عن أسباب ذلك.

فالفارق الكبير بين مصروفات السنة السابقة والسنة الحالية وعدم وجود أسباب مقنعة حول ذلك من الشكوك التي تدفع المدقق للحصول على أدلة اثبات تكشف أسباب وجود هذا الفارق.

المطلب الثاني: الشروط الواجب توافرها في أدلة الاثبات.

يجب أن تتوافر شروط أساسية في أدلة الاثبات حتى يمكن أن يعتمد عليها المدقق حتى يبني عليها رأيه المهني بصورة محايدة وموضوعية، فبالإضافة إلى خصائص أدلة الاثبات التي سبق شرحها والتي قد تتشابه مع شروط أدلة الاثبات هناك محددات أو شروط أخرى يجب توافرها في أدلة الاثبات من أجل أن يكون تقرير المدقق مقنعا وعلى درجة عالية من الموثوقية، وفيما يلي شروط أدلة الاثبات:

أولاً: الموضوعية

لا بد أن تكون أدلة الاثبات التي يستخدمها المدقق محايدة بعيدة عن أي تحيز شخصي، حيث يجب عليه ان يبدي رأيه المهني بموضوعية تامة^١.

ويبدي الباحثان أنه يجب على المدقق أن يتنحى عن فحص أي موضوع في الجهة محل الفحص إن كان بها أحد أقاربه حتى الدرجة الثانية أو زوجه، وذلك حتى تطمئن الجهة الرقابية والجهة محل الفحص بموضوعية التقرير وما شمله من ملاحظات.

ويرى الباحثان أنه يجب ان ينص على ذلك في القوانين الداخلية للأجهزة الرقابية لما له من أثر على جودة وصحة التقارير الرقابية حتى لا تخالطها الأهواء الشخصية.

ثانياً: الملائمة

وهي قياس مدى ملائمة أدلة الاثبات مع ملاحظات المدقق، وان تكون متعلقة بأهداف التدقيق لدعم محتويات التقرير الرقابي، حيث يمكن أن تتلائم أدلة الاثبات مع هدف معين من أهداف التدقيق ولا تتلائم مع الآخر، وتلعب خبرة المدقق ومهارته دورا كبيرا في اختيار الدليل الملائم مع الهدف^٢.

رابعاً: الصلاحية

ترتبط صلاحية دليل الاثبات بمدى ملائمته كشرط للاعتماد عليه في توثيق ملاحظات المدقق، وصلاحية الدليل يمكن الاعتماد عليها في تكوين رأي منطقي وتتكون الصلاحية من العناصر التي يراها ويلاحظها المدقق مثل مشاهدته للمخزون وقيامه بالجرد الفعلي له.

^١ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، المرجع سابق، ص ٣٩.

^٢ محمد درهم زيد، أدلة الاثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة، الرقابة المالية، مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٦٦، يونيو، ٢٠١٥، ص ٦.

كما ترتبط الصلاحية بالموضوعية أو عدم التحيز والقدرة على تكوين رأي محايد، فكلما كان الدليل موضوعيا بعيدا عن الآراء الشخصية كلما كان ذو صلاحية عالية في الاعتماد عليه كدليل للإثبات^٣.

خامسا: الموثوقية

يشترط في دليل الاثبات أن يكون ذا موثوقية عالية، ويتوقف ذلك على عدة اعتبارات وهي كما يلي:

- الدليل الذي يحصل عليه المدقق بنفسه يكون ذا موثوقية عالية جدا كالمعاينة أو الجرد الفعلي.
- الدليل المستندي أكثر موثوقية من الاقرارات الشفهية.
- الدليل الخارجي ذا موثوقية أعلى من الدليل الذي يحصل عليه المدقق من الجهة محل الفحص.
- الدليل الداخلي يكون ذا موثوقية عندما تكون الرقابة الداخلية قوية؛.

سادسا: التوقيت

يجب على المدقق أن يأخذ العامل الزمني بعين الاعتبار لما له من أهمية كبيرة، حيث أن دليل الاثبات يكون له قيمة في وقت معين ومع مرور الوقت قد يفقد قيمته أو أهميته، حيث أن الأدلة التي يحصل عليها في وقت قريب من إعداد الميزانية تكون أكثر إقناعا وأهمية^٤.

٣ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص ٣٩.

٤ دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تم زيارته في يوم الأحد بتاريخ ٢٠١٨/٨/٥م، الساعة ٤٣:١، www.arabosai.org/Ar

٥ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، المرجع السابق، ص ٤٠.

المبحث الثالث: حجية أدلة الاثبات وصعوبات الحصول عليها.

إن الحديث عن أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي يتطلب البحث في حجية أدلة الاثبات من خلال أسس المفاضلة بينها لقياس مدى قوتها وذلك من خلال المطلب الأول، ويتناول المطلب الثاني الصعوبات التي تعترض المدقق للحصول على أدلة الاثبات.

المطلب الأول: حجية أدلة الاثبات.

إن تقدير مدى حجية أدلة الاثبات التي يستخدمها المدقق في تقريره الرقابي وقياس درجة الاعتماد عليها ترجع إلى حكمه الشخصي وخبرته ومهارته في مهنته، كما يجب عليه أن يعتمد في تقدير ذلك إلى أسس معينة للمفاضلة بين الأدلة وقياس مدى حجيتها، وفيما يلي بيان لهذه الأسس^٦:

أولاً: مصدر دليل الاثبات

سبق أن بينا أن الأدلة المأخوذة من أطراف خارجية بعيدة عن الجهة محل الفحص أكثر ثقة واعتماداً من أدلة الأخرى لصعوبة الغش أو التواطؤ أو التزوير فيها فمثلاً كشف البنك الذي يحصل عليه المدقق يعتبر دليل إثبات أقوى من سجل البنك بيد أمين الخزينة.

ثانياً: صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الدليل

إن لكل دليل إثبات أسلوب معين للحصول عليه، ويجب على المدقق بحكم خبرته ومهارته أن يتخذ الأسلوب الفني الملائم حتى يجمع أدلة الاثبات المناسبة لموضوع الفحص، فمثلاً إن كان موضوع الفحص التحقق من مطابقة الأصناف المستلمة للمواصفات يستلزم إجراء معاينة، والتأكد من صرف الوقود للسيارات يستلزم الرجوع على سجل حركة النقلات.

ثالثاً: طبيعة الأدلة

هناك نوعان من الأدلة: إيجابية وذاتية، فالأدلة الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تعتمد على التفسير الشخصي ولا تحتل التأويل كالوجود الفعلي والمستندات القانونية الصحيحة، أما الأدلة الذاتية فهي تعتمد على التفسير الشخصي من قبل المدقق كذلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص.

^٦ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ٩٧-٩٨.

رابعاً: طريقة الحصول على أدلة الاثبات

القاعدة العامة أن أدلة الاثبات التي يحصل عليها المدقق بنفسه اعتماداً على خبرته أكثر حجية وأكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من الغير وخاصة من الجهة محل الفحص لأنه قد يشوبها التلاعب والغش.

خامساً: مدى توافر الثقة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الأدلة

حيث أنه كلما توافرت الثقة لدى المدقق اتجاه المصدر الخارجي كلما كان الدليل ذا قوة وحجية عالية، وكذلك تتوقف قوة الأدلة على مدى حيادية المصدر الخارجي واستقلاله عن الجهة محل الفحص.

سادساً: سلوك المدقق نفسه في جمع أدلة الاثبات

إن من المقومات الأساسية لعملية التدقيق استقلال المدقق وحياده التام وبعده عن جميع المؤثرات في جميع مراحل العملية الرقابية، ومثال على غياب سلوك الموضوعية والحياد لدى المدقق أن يقوم بالتدقيق على ملف لأحد أقاربه من العاملين في الجهة محل الفحص.

المطلب الثاني: صعوبات الحصول على أدلة الاثبات.

إن عملية التدقيق ليست بالسهلة لما يواجهه المدقق من صعوبات جمة في فحصه وعند جمعه لأدلة الاثبات ذات الحجية العالية ومن هذه الصعوبات:

- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المعتمدة لدى الجهة محل الفحص مما يدفع المدقق لبذل المزيد من الوقت والجهد.
- قيام الجهة محل الفحص بإتلاف المستندات والسجلات سواء بعد الانتهاء من الحاجة إليها ولكن قد يحتاجها المدقق لإثبات بعض التجاوزات، أو قبل ذلك لإخفاء بعض حالات التلاعب والاختلاس والتزوير.
- عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص مع المدقق.
- ضعف نظام الرقابة الداخلي بالجهة محل الفحص مما يضطر معه المدقق إلى إجراء المزيد من الاختبارات وجمع أدلة اثبات.
- تعقيد العمليات المالية والمحاسبية التي يقوم المدقق بالتدقيق عليها والتي تكون بها جوانب فنية بحتة يصعب فحصها بشكل مهني فيضطر إلى الاستعانة بالخبراء ويحتاج هذا الأمر لمزيد من الوقت والجهد.

المبحث الرابع: أدلة الاثبات وعلاقتها بالعمل الرقابي والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.

إن أدلة الاثبات المستخدمة في العمل الرقابي لها طبيعتها الخاصة للفصل في التقارير الرقابية وما تتضمنه من ملاحظات على الجهات المشمولة لرقابته الجهاز، ومن ذلك لزم العناية والاهتمام بأدلة الاثبات وعلاقتها بالعمل الرقابي، وكذلك العوامل التي تؤثر على هذه الأدلة لتحقيق كفاءتها وجودتها وكفايتها، وذلك من أجل الوصول إلى تقرير رقابي يُصلح ما بواقع الجهات المشمولة برقابة الأجهزة الرقابية من مخالفات من أجل حماية حقوق الدولة وحفظ أموالها من الهدر والضياع. وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى موضوعين هما أدلة الاثبات وعلاقتها بالعمل الرقابي والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.

المطلب الأول: أدلة الاثبات وعلاقتها بالعمل الرقابي

ترتبط أنظمة الرقابة الداخلية ومقدار بذل العناية المهنية الواجبة ومخاطر المراجعة بأدلة الاثبات سواء بطريقة طردية أو عكسية وفيما يلي توضيح لهذه العلاقات:

أولاً: أدلة الإثبات وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

توجد علاقة عكسية في العلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية وأدلة الاثبات، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً فسوف يكون تقييم المدقق لمخاطر الرقابة منخفضاً، وعندما يكون الحال كذلك فيكون حجم أدلة الاثبات قليلاً ويخضع هذا التقييم لتقدير المدقق وتلعب خبرته ومهارته في التدقيق دوراً كبيراً.

أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص ضعيفاً، فيكون تقييم المدقق لمخاطر الرقابة مرتفعاً ويتطلب عليه جمع قدر كبير من أدلة الاثبات.

وفي حال عدم اعتماد المدقق عند فحصه على نظام الرقابة الداخلية فيجب تحديد خطر الرقابة بمستوى أقصى وبالتالي جمع عدد كبير من أدلة الاثبات للكشف عن مواطن الخطر بشكل دقيق^٧.

ويمكن للمدقق أن يحكم على قوة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال مكوناته الثلاثة وهي: الرقابة المحاسبية، والرقابة الإدارية، وإجراءات الضبط الداخلي.

^٧ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، المرجع سابق، ص ١٠١.

بالنسبة للرقابة المحاسبية، فلا شك أن دقة هذه البيانات وخلوها من الأخطاء تؤثر تأثيراً مباشراً على درجة وضوح الحسابات الختامية والقوائم المالية، حيث إن عدم وجود وسائل الرقابة أو قصورها سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الاختبارات ونوعيتها.

أما الرقابة الإدارية كونها تشمل أعمال فحص الهيكل التنظيمي للجهة وفحص كافة الإجراءات والوثائق المتصلة بعمليات اتخاذ القرارات الإدارية، فكون هذه الرقابة فرع من فروع نظام الرقابة الداخلي فإن فحص المدقق يوجهه في تحليل الهيكل التنظيمي وللقرارات الإدارية.

وفيما يتعلق بإجراءات الضبط الداخلي فإن المدقق مسؤولاً عن فحصها وتقييمها كونها تهدف إلى حماية الأصول أو الموجودات ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال^٨.

ثانياً: أدلة الإثبات وعلاقتها ببذل العناية المهنية الواجبة

العناية المهنية اللازمة هي مقدار العناية والخبرة التي يطبقها المدقق الحريص بدرجة معقولة أثناء قيامه بالفحص.

وتوجد علاقة طردية بين أدلة الإثبات والعناية المهنية اللازمة حيث أنه كلما بذل المدقق العناية المهنية اللازمة استطاع أن يجمع أدلة الإثبات الكافية والمعقولة والملائمة، وكلما ازدادت حاجة المدقق لأدلة اثبات لدعم رأيه الفني كان عليه أن يبذل العناية اللازمة سواء التفتيش أو المعاينة أو الجرد أو التحليل.

وتتناسب العناية المهنية اللازمة في جمع أدلة الإثبات طردياً مع:

- توسع وكبر أهداف المهمة ونطاق الفحص والعينة الخاضعة.
- زيادة حجم المخاطر وتنوعها.
- أهمية عملية التدقيق.
- نوعية النشاط الذي تعمل فيه الجهة الخاضعة وتوسع مجالاتها واستثماراتها.
- درجة التعقيد في الهيكل التنظيمي.

^٨ صالح ب عبد الرحمن السعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة من منظور الفقه الإسلامي (دراسة فقهية محاسبية مقارنة)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد الإسلامي، أكتوبر ٢٠١٦، ص ١٣٦.

ثالثاً: أدلة الإثبات وعلاقتها بمخاطر المراجعة

يقصد بمخاطر المراجعة حسب تعريف لجنة معايير المراجعة الدولية في الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (٢٥) بأنها تلك التي تكمن في ان يبدي المراجع رأياً غير سليم في قوائم مالية يقوم بمراجعتها دون أن يعلم أن تحتوي على خطأ هام وجوهري.

تتأثر مخاطر المراجعة بأنواعها سواء المخاطر الرقابة^٩، أو عدم الاكتشاف^{١٠}، المخاطر الملازمة^{١١} بأدلة الإثبات سواء بطريقة طردية أو عكسية وفيما يلي توضيح لهذه العلاقات:

- توجد علاقة طردية بين مخاطر الرقابة وأدلة الإثبات، فكلما كانت المخاطر مرتفعة زادت حاجة المدقق لأدلة الإثبات.
- توجد علاقة عكسية بين أدلة الإثبات ومخاطر عدم الاكتشاف، حيث أنه إذا تم تخفيض خطر عدم الاكتشاف يجب على المدقق أن يجمع قدر كبير من أدلة الإثبات^{١٢}.
- يرتبط الخطر المتلازم مع أدلة الإثبات بعلاقة طردية، ولتوضيح ذلك إذا كان هناك خطر ملازم وتقييمه عالي لتقادم نوع معين من الأجهزة الطبية في المخازن بسبب التطورات التكنولوجية السريعة فسيعمل المدقق على جمع أدلة إثبات كثيرة ليثبت النسبة الكبيرة لمدة تقادم هذا النوع من المخزون^{١٣}.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كفاية أدلة الإثبات وكفاءتها.

أولاً: كفاية الأدلة

ويقصد بها عدد الأدلة التي يتم الحصول عليها، أي قياسها كمياً وهناك العديد من العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تحديد عدد الأدلة التي يحتاجها المدقق ومنها:

٩ هي المخاطر الناتجة عن وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

١٠ هي المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه الخطأ موجوداً ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

١١ هي قابلية نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع الخطأ في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات.

١٢ د.نضال شحيبت ظاهر وآخرون، منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جمهورية العراق، بدون سنة نشر، ص ٣٢

١٣ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ٥٧.

- ١- الهدف من عملية التدقيق: حيث أنه إذا كان الهدف من التدقيق إبداء الرأي فقط فإن عدد الأدلة يختلف عندما يكون الهدف الكشف عن الأخطاء أو الاختلاس أو الغش.
- ٢- الأهمية النسبية (أهمية النشاط الخاضع للتدقيق): حيث كلما كان الموضوع محل الفحص على مستوى عالٍ من الأهمية وجب على المدقق جمع عدد كبير من أدلة الإثبات حيث بينهما علاقة طردية.
- ٣- درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط: إذ تتناسب درجة المخاطر بشكل طردي مع عدد الأدلة.
- ٤- درجة كفاءة المدقق وخبرته: حيث أن كفاءة المدقق وخبرته ومهارته في التدقيق تؤثر بشكل مباشر على عدد الأدلة.
- ٥- مقدار الوقت المتاح للمدقق: حيث كلما كان لدى المدقق وقتاً كافياً عند تنفيذ مهمة الفحص كلما كان باستطاعته جمع عدد كبير من أدلة الإثبات؛ ١.

ثانياً: كفاءة الأدلة

أي نوعية دليل الإثبات الذي يحصل عليه المدقق عن تنفيذ مهمة الفحص أو صحة ذلك الدليل، ومن العوامل المؤثرة في كفاءة الأدلة:

- ١- استقلالية دليل الإثبات: حيث كلما كان الدليل مستقلاً كلما كانت جودته أعلى ويمكن ترتيب الأدلة حسب جودتها كالآتي:
 - الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه.
 - الأدلة التي يحصل عليها من جهات خارجية ويستلمها المدقق بنفسه.
 - الأدلة التي يحصل عليها المدقق من داخل الجهة محل الفحص.
- ٢- وقت الحصول على الدليل: فإذا تم الحصول على دليل الإثبات في وقت قريب من وقوع الخطأ تكون حجته أقوى مما لو تم اكتشافه أو الحصول عليه بعد مدة طويلة من وقوع الخطأ أو التلاعب، ويخضع تقدير ذلك للمدقق وفق خبرته ومهارته في التدقيق.
- ٣- درجة كفاءة المدقق وخبرته في التدقيق: فكلما كان المدقق ذو كفاءة وخبرة في التدقيق كلما استطاع الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية.
- ٤- درجة الثقة بالجهة التي تقدم الدليل: حيث أن الجهات الرسمية أكثر ثقة من الجهات غير الرسمية، والجهات الخارجية أكثر ثقة من الجهات الداخلية.
- ٥- درجة كفاءة نظام الرقابة الداخلي: حيث تعتبر عامل مؤثر في كفاءة الدليل، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما كانت أدلة الإثبات ذات جودة أكثر وموثوقية أعلى.

^{١٤} صالح بن عبد الرحمن السعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة من منظور الفقه الإسلامي، مرجع سابق، ص ١١٧.

٦- الأدلة المستندية أكثر كفاءة من الأدلة الشفوية.

٧- المستندات الأصلية أكثر كفاءة من المستندات المصورة^{١٥}.

وبشكل عام فإن المدقق بخبرته وكفاءته يستطيع تكييف أدلة الإثبات حسب الوقائع المنظورة امامه ويستطيع تدعيم تقريره الرقابي بأدلة إثبات ذات كفاية وكفاءة عالية.

^{١٥} صالح بن عبد الرحمن السعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، المرجع السابق، ص ١١٧.

المبحث الخامس: تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الإثبات.

اهتم جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان بأدلة الإثبات المستخدمة في عمله الرقابي، حيث أن هذه الأدلة تؤدي إلى الوصول للحقيقة وتُسهل الحكم على المخالفات التي ترتكبها الجهات المشمولة برقابة الجهاز كل ذلك من أجل حماية حقوق الدولة وحفظ أموالها ولتحقيق العدالة التي هي أساس استقرار المجتمع.

ويتبلور هذا الاهتمام من خلال ما أوجده المشرع من نصوص قانونية أوردتها بقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة^{١٦}، كما حرص الجهاز على إصدار مجموعة من أدلة العمل الرقابي التي تسهل على المدقق في فحصه بما يتوافق مع المعايير الدولية^{١٧}.

ويأتي اهتمام الجهاز بأدلة الإثبات المستخدمة في عمله الرقابي لإيمانه بأن ادعاء حقا للدولة لا يكون له قيمة وأثر قانوني ما لم يُعزز بدليل يؤكد وجوده.

ويتناول هذا المبحث في المطلب الأول منه أهم أدلة الإثبات التي يستخدمها أعضاء الجهاز عند توثيق ملاحظاتهم، وتقييم تجربة الجهاز في تعامله مع تلك الأدلة في ضوء إصداره لأدلة العمل الرقابي والتي من بينها أدلة الإثبات في مهمة الرقابة على الأداء.

المطلب الأول: أدلة الإثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.

لأعضاء الجهاز في سبيل ممارستهم لاختصاصاتهم الرقابية لهم حق الحصول على أدلة الإثبات المختلفة، حيث بينت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على أن لعضو الجهاز أن يدعم ملاحظاته بأدلة الإثبات المختلفة وذكرت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر كالوسائل المرئية والتقنية والأقراص الممغنطة والتصوير المرئي والضوئي وغيرها^{١٨} وفيما يلي بيان لأهم أدلة الإثبات المستخدمة في الجهاز:

^{١٦} قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١١، مرجع سابق.

^{١٧} أدلة العمل الرقابي الصادرة عن جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، إصدار ٢٠١٥م

^{١٨} اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٣/١٣ المنشورة في

الجريدة الرسمية العدد (١٠٠٨) بتاريخ ٣ ابريل ٢٠١٣م. نصت المادة (٧) من اللائحة: " لعضو الجهاز أن يدعم

ملاحظاته بأدلة الإثبات المختلفة، كالوسائل المرئية والتقنية والممغنطة والتصوير الضوئي والمرئي وغيرها من الوسائل المتاحة".

أولاً: أدلة الإثبات العينية

وهي التي يكون مصدرها الرصد العيني المباشر وتعد من أقوى أنواع الأدلة الإثبات لأنها واقعية وشاملة، وقد منح قانون الجهاز بموجب المادة (٧) صفة الضبطية القضائية لأعضائه والتي تمكنهم من ممارسة مهامهم، حيث تمكنهم هذه الصفة من إجراء التحريات اللازمة، والدخول دون إذن مسبق إلى أي من المواقع التابعة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

كما أن اللائحة التنفيذية للقانون منحت الأعضاء صلاحية الرصد العيني عن طريق إجراء المعاينات والقيام بالزيارات الميدانية لمواقع تأدية الخدمات وتنفيذ المشاريع وغيرها ١٩، ويتم جمع أدلة الإثبات هذه من خلال:

- الرصد عن طريق الملاحظة أو المعاينة المباشرة على أنشطة الأشخاص والممتلكات والأحداث والأشياء المادية الموجودة.
- جمع العينات وتحليلها.

ويتم توثيق أدلة الإثبات هذه من خلال الوصف الموثق كتابياً، قوائم أوراق العمل، الرسوم البيانية، الصور وتسجيلات الفيديو، تحليلات المختبر وأجهزة القياس الأخرى ٢٠.

وقد قام جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بإصدار دليل للضبطية القضائية حتى يُسهل لأعضائه طريقة العمل ونص على نماذج للرصد العيني (محضر إثبات حالة) ٢١.

ثانياً: أدلة الإثبات الوثائقية (المستندية)

عادة ما يكون مصدرها الجهة الخاضعة للرقابة بالإضافة إلى أطراف ثالثة، وينبثق عنها رأي أو استنتاج حول موضوع يجب أن يُتحقق منه دائماً.

ونصت اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على تعريف الوثائق وهي: "المحررات والمستندات ومسوداتها سواء المكتوبة أو المطبوعة أو المختزلة أو أي أشرطة تسجيل

١٩ نصت المادة (٧) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على أنه: " يكون لأعضاء الجهاز صفة الضبطية القضائية في تطبيق أحكام هذا القانون وفقاً لما تحدده اللائحة".

كما نصت المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه: " يحق للأعضاء الحصول على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة لقيامهم بأعمالهم على الوجه الأكمل ولهم في سبيل ذلك: -والقيام بالزيارات الميدانية لمواقع تأدية الخدمات وتنفيذ المشاريع وغيرها.

٢٠ أدلة العمل الرقابي لجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، مرجع سابق .

٢١ دليل الضبطية القضائية الصادر بالتعميم رقم ٢٠١٣/٩

أو أجهزة حاسب آلي أو أقراص رقمية أو أفلام أو مخططات أو رسوم أو خرائط أو أي مواد أخرى يمكن الاستعانة بها في تدوين أو نقل المعلومات أو البيانات ٢٢.

ومنح قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة لأعضائه حق طلب أي وثائق أو مستندات أو سجلات أو أقراص حفظ أو محاضر اللجان أو مجالس الإدارة أو غيرها من الجهة الخاضعة لرقابته وله الحق في الاحتفاظ بها لحين انتهاء أعمال المراجعة ٢٣

كما منح القانون صلاحية ربط الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات الخاضعة لرقابته بالجهاز وذلك لمواكبة التطور الالكتروني.

ومن المصادر السائدة لهذا النوع من أدلة الإثبات هي القوانين واللوائح التنظيمية والأدلة التوجيهية والرسائل والعقود وأوامر الشراء والفواتير وتقارير الاستلام والمدفوعات وملفات القضايا وأنظمة معلومات الإدارة.

نص قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في المادة (٣٠) على أنه تعتبر من المخالفات الإدارية عدم تمكين أعضاء الجهاز من مراجعة الحسابات أو الأوراق أو المستندات أو الوثائق أو غيرها مما يحق لهم مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون أو إخفاء المعلومات أو البيانات أو المستندات أو تقديمها غير صحيحة لهم.

ويبيد الباحثان بأن قانون الرقابة شدد في حالة عدم تمكين أعضاء الجهاز من الحصول على الأدلة المستندية لمراجعتها أو الاطلاع عليها أو أخفيت عنهم معلومات أو مستندات أو قُدمت لهم غير صحيحة وهذا يدل على أن المشرع منح قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة من النصوص القانونية القوية التي تمكنه من أداء عمله ولدعم ملاحظاته بأقوى أدلة الإثبات.

٢٢ قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، مرجع سابق

٢٣ نصت المادة (١٠) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على أنه: "للجهاز في سبيل ممارسة اختصاصاته ما يأتي: ١٣- مراجعة المستندات والسجلات والحسابات ومؤيداتها والحسابات الآلية وأقراص الحفظ في الجهات التي توجد بها أو في مقر الجهاز، ويحق له طلب ومراجعة أي سند أو سجل أو أي محضر من محاضر اللجان ومجالس الإدارة أو أي وثائق أو أوراق أخرى لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، دون إخطار مسبق لهذه الجهات، وله إذا اقتضى الأمر الاحتفاظ بها لحين انتهاء أعمال المراجعة والفحص ويحق له ربط الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات الخاضعة لرقابته بالجهاز".

كما نصت المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه: " يباشر أعضاء الجهاز كافة الصلاحيات المخولة لمأموري الضبط القضائي وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، ولهم في سبيل ذلك: ب- الاطلاع على كافة الوثائق بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مهما كان تصنيفها، والحصول على صورة منها، والتحفظ على الملفات ومصادر المعلومات الأخرى كأجهزة الحاسب الآلي ووسائط التخزين وغيرها".

ثالثا: أدلة الاثبات الإشهادية المؤيدة (بينية)

عادة ما يكون مصدرها طرف ثالث متخصص (رأي خبير)، ويرتبط الاعتماد على هذه الأدلة ارتباطا مباشرا بكفاءة الجهة المتخصصة.

ونص قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على انه في سبيل ممارسة الجهاز لاختصاصاته له الاستعانة بالخبراء والفنيين^{٢٤}.

ويتم جمع أدلة الاثبات البينية من خلال المقابلات الشخصية المباشرة والمقابلات عبر الهاتف ومن العيوب الرئيسية لهذا النوع لأدلة الاثبات هذه أن المصدر البشري للبيانات قد يكون غير أمين أو صادق أو لديه معلومات خاطئة أو يملك معلومات غير مكتملة وقد يكون منحازا.

وعلى الرغم من أن هذه الاثباتات ضرورية وقيمة فإنها تعد أقل موثوقية من بين أدلة الاثبات الأخرى^{٢٥}.

رابعا: أدلة الاثبات التحليلية

عادة ما يكون مصدرها رأي أو قرار عضو الجهاز ومقدرته على تحليل الحقائق غير الموضوعية وغير المباشرة وربطها بهدف الرقابة المحدد لتكوين استنتاجات حول مهمة الرقابة.

وتشكل المقارنة أفضل أنواع نماذج الاثباتات التحليلية، حيث تعتبر مصدرا يمكن الاستناد إليه، ويمكن النظر إلى عملية الرقابة على أنها ممارسة للمقارنة.

وتعد أدلة الاثبات التحليلية أدلة قوية، ومقدرتها على الاقناع تعتمد بشكل كبير على منهجية التدقيق وكفاءة التحليل^{٢٦}.

٢٤ نصت المادة (١٠) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على أنه: " للجهاز في سبيل ممارسة اختصاصاته ما يأتي:

١٤- الاستعانة بالخبراء والفنيين مع تحديد وصرف الخدمة على النحو الذي تبينه اللائحة.

٢٥ أدلة العمل الرقابي، مرجع سابق.

٢٦ أدلة العمل الرقابي، المرجع سابق.

المطلب الثاني: طرق تقييم كفاءة أدلة الاثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.

أولاً: عند تقييم كفاءة أدلة الاثبات العينية يجب ان يكون أعضاء الجهاز ملمين بما يلي:

- يجب جمع أدلة الاثبات العينية بمنهجية محددة بحيث تكون غير مبنية على الحالات الفردية المستقلة.
- أن تكون إجراءات حفظها واضحة ومعروفة.
- يجب الاشهاد على أدلة الاثبات العينية بشكل كافي (أكثر من مدقق).
- يجب أن يتم جمع أدلة الاثبات العينية من قبل شخص مؤهل.

ثانياً: عند تقييم كفاءة أدلة الاثبات (الوثائقية) المستندية يجب ان يحدد أعضاء الجهاز صحة ومصداقية تلك البيانات من خلال:

- اختبار البيانات مباشرة.
- استخدام تقنيات التحليل وغيرها.
- تحديد فعالية الضوابط " الأدوات الرقابية" لدى الجهة الخاضعة للرقابة على مصداقية البيانات.

ويجب أن يعي أعضاء الجهاز ما يلي عند تقييم كفاءة الأدلة المستندية حيث يجب أن لا تكون:

- استخرجت من مستندات أخرى.
- مأخوذة من مقال أو جريدة.
- مأخوذة من عمل قام به مدققون آخرون دون اختباره.
- قديمة أو غير رسمية.
- قابلة للنقض او إثبات العكس.
- ناقصة وغامضة.
- متناقضة غير مترابطة مع بعضها البعض.

وعند تقييم كفاءة البيانات المأخوذة من أطراف أخرى يجب مراعاة الآتي:

- تقصي سمعتهم المهنية واستقلاليتهم.
- في بعض الحالات تكون بيانات الطرف الثالث قد تم تدقيقها مسبقاً أو يمكن أن يقوم أعضاء الجهاز أنفسهم برقابتها.
- في بعض الحالات لا توجد طريقة لتحديد موثوقية ومصداقية المعلومات التي حُصل عليها من أطراف ثالثة إلا بسؤال المستفيدين وربما بتقييم موثوقية ومصداقية البيانات المدخلة.

ثالثا: عند تقييم كفاءة أدلة الإثبات الإشهادية، يجب ان لا تكون:

- منزوعة من سياقها أي مأخوذة من مستندات أخرى.
- مأخوذة من مصدر مشكوك في معرفته بالموضوع أو في مصداقيته.
- مأخوذة من مصدر لا يتصف بالحياد نظرا لانحيازه أو لوجود مصلحة مكتسبة لديه.
- غير مثبت منها أو متضاربة أو ناقصة.

رابعا: عند تقييم كفاءة أدلة الإثبات التحليلية، يجب ان تكون:

- مكتملة وذات أسلوب منهجي.
- استخدام تحليل مناسب.
- مفسرة بطريقة مناسبة.
- تستند إلى أدلة إثبات عينية أو وثائقية صحيحة وذات جدوى.

المطلب الثالث: تجربة جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في التعامل مع أدلة الإثبات.

إن اختصاصات جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة لحقها تطور كبير سواء من حيث الاختصاصات التي تم النص عليها عند إصدار قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١١، أو من ناحية تفعيل تلك الاختصاصات، حيث أضيفت الرقابة الإدارية إلى جانب الرقابة المالية، وهذا من شأنه أن يجعل وتيرة التدقيق تمشي على نهج علمي ويدعم ذلك بأدلة إثبات كافية ومناسبة.

لذا يمكن تقييم تجربة الجهاز في تعامله مع أدلة الإثبات من خلال ما يلي:

أولا: الضبطية القضائية لجميع أعضاء الجهاز

منح الضبطية القضائية لجميع أعضاء الجهاز تجعلهم يملكون سلطات وأدوات ووسائل تسهل مهامهم الرقابية والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للواقعة محل الفحص^{٢٧}، ومظاهر ذلك ما يلي:

- منح القانون صفة الضبطية القضائية لجميع أعضاء الجهاز دون استثناء ودون النظر لمسمياتهم الوظيفية^{٢٨}.

^{٢٧} الدكتور إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها -دراسة مقارنة- دار النهضة العربية، ٢٠١٧، ص ١٨٣.

^{٢٨} المادة (٧) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١١، مرجع سابق.

- اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة نصت على الصلاحيات المخولة لمأموري الضبط القضائي ولهم في سبيل ذلك:

أ- الدخول - ودون إخطار مسبق - إلى أي موقع من المواقع التابعة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو تلك التي لها صلة بموضوع الضبطية، ودون التقيد بساعات العمل الرسمية.

ب- الاطلاع على كافة الوثائق بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مهما كان تصنيفها، والحصول على صورة منها، والتحفظ على الملفات ومصادر المعلومات الأخرى كأجهزة الحاسب الآلي ووسائط التخزين وغيرها.

ج- تكليف من يرى سماع أقوالهم بالحضور في المكان والزمان المحددين بأمر التكليف، فإذا تخلف عن الحضور بدون عذر وجب مخاطبة الادعاء العام لاستصدار أمر ضبطه وإحضاره لسماع أقواله من قبل عضو الجهاز.

د- تحرير محضر سؤال لإثبات أقوال المكلف بالحضور.

هـ- إجراء التحريات اللازمة للكشف عن الملاحظات والمخالفات المالية والإدارية وطلب تحديد المسؤولين عنها.

و- جمع الاستدلالات عن الجرائم الواقعة على المال العام وضبط المتهمين وإحالتهم إلى الادعاء العام.

ز- اتخاذ الإجراءات التحفظية على المكاتب والمخازن والخزائن وأجهزة ومعدات الحاسب الآلي وأي أصول أو ممتلكات أخرى بما في ذلك تسميعها إلى أن يتم فتحها وجردها بمعرفة عضو الجهاز والمعنيين بالجهة محل الفحص، وإثبات ذلك في محضر الضبط.

ويجوز لأي عضو استكمال أي إجراءات قام بها عضو آخر بموجب صفة الضبطية القضائية^{٢٩}.

ويحرر العضو لإثبات ما قام به عند مباشرة مهام الضبطية القضائية محضر ضبط يثبت فيه تاريخ وساعة ومكان فتح المحضر، والبيانات المتوفرة عن الواقعة محل الضبط والمعلومات التي توصل

٢٩ المادة (١٣) اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٣/١٣ مرجع

سابق.

إليها والإجراءات التي اتخذها وسماع أقوال المتسببين والشهود إذا تطلب الأمر وتوقيعهم على
أقوالهم، وتدوين وإرفاق كافة الوثائق، وإقفال المحضر والتوقيع عليه.٣٠.

وقد يقع العضو في أخطاء يترتب عليها التشكيك في صحة المحضر وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه
كدليل اثبات ومن هذه الأخطاء:

أ- عدم توقيع الشخص الذي تم سؤاله على كل ورقة من أوراق المحضر فور الانتهاء من
تحريره.

ب- وجود كشط أو تحشير أو إضافة أو استخدام مزيل.

ج- عدم توقيع المتهم أو أحد من ذويه على ما يتم ضبطه من أدلة في الأماكن الخاصة بهم أثناء
التفتيش.

د- عدم تحديد أماكن ضبط أدلة الجريمة تفصيلاً ووصفها بصورة مجهلة.

هـ- عدم الاهتمام بتحرير المضبوطات بطريقة لا تعرضها للعبث.

و- عدم المحافظة على مسرح الجريمة وتركه عرضه للتلاعب.

ز- عدم مراعاة إثبات الأحداث وفقاً للتسلسل الزمني.

ح- عدم مراعاة المدد اللازمة التي تستغرقها أعمال جمع الاستدلالات والتحريات.

ط- تعريض المتهم لأي نوع من أنواع الإكراه المادي أو المعنوي.

وإذا رأى العضو -عند مباشرته مهام الضبطية القضائية- أن هناك ضرورة لإجراء تفتيش مسكن
أو شخص معين للحصول على دليل إثبات، يتعين عليه أن يقوم باستصدار إذن تفتيش من الادعاء
العام المختص، على أن يتم تنفيذه خلال (٧) سبعة أيام من تاريخ صدوره، وأن يقتصر التفتيش
على الآثار والوثائق والأشياء التي صدر بشأنها إذن التفتيش ٣١.

ويبدي الباحثان أن منح صفة الضبطية القضائية لأعضاء الجهاز يمكنهم من جمع أدلة إثبات ملائمة
ومناسبة وكافية وذات كفاءة عالية لإثبات ملاحظاتهم في تقريرهم الرقابي ويسهل عليهم الحصول
عليها من خلال الصلاحيات المخولة لهم.

ثانياً: الاطلاع والتفتيش وطلب البيانات دون إخطار مسبق

وفي سبيل جمع أدلة الإثبات عند إجراء التدقيق فقد منح قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة
لأعضائه الاطلاع على المستندات والسجلات والحسابات ومؤيداتها والحسابات الآلية وأقراص

٣٠ المادة (١٤) اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، المرجع سابق. تعميم ٢٠١٣/٩ بشأن العمل بدليل
الضبطية القضائية لأعضاء الجهاز.

٣١ المادة (١٥) اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، المرجع سابق

الحفظ في الجهات التي توجد بها أو في مقر الجهاز، ويحق له طلب ومراجعة أي سند أو سجل أو أي محضر من محاضر اللجان ومجالس الإدارة أو أي وثائق أو أوراق أخرى لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، دون إخطار مسبق لهذه الجهات، وله إذا اقتضى الأمر الاحتفاظ بها لحين انتهاء أعمال المراجعة والفحص ويحق له ربط الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات الخاضعة لرقابته بالجهاز^{٣٢}.

أما في حالة التفتيش فلا بد من التفريق بين أمرين فإن كان في مكان عام فلا يحتاج العضو لإذن من الادعاء العام وهناك أمور تفصيلية أخرى إن كانت المراد تفتيشه في مكان مكشوف أم بداخل أدراج المكاتب.

أما إن كان التفتيش في مكان خاص فلا بد للعضو باعتباره مأمور ضبط قضائي وفقا للصلاحيحة الممنوحة له في قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الحصول على إذن من سلطة التحقيق لإجرائها في غير حالات التلبس.

ويُلاحظ ان قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة مواكب للتطور التكنولوجي في الاثبات الالكترونية حيث نص على أنه تعتبر من أدلة الاثبات أشرطة التسجيل وأجهزة الحاسب الآلي والأقراص الرقمية والأفلام.

ثالثا: الاستعانة بجهات الاختصاص لتوثيق الأدلة

ولمزيد من الحرص في الوصول إلى تقرير رقابي ذا أدلة إثبات قوية فقد نص القانون على الاستعانة بجهات الاختصاص كالادعاء العام في ضبط وتوثيق أدلة الاثبات والتحفظ عليها وضبط المتهمين، وكذا الاستعانة بالجهات الرسمية الأخرى إذا تطلب الأمر الوقوف على بعض المسائل الفنية أو التخصصية^{٣٣}.

ويبدي الباحثان بأن الدور التكاملي بين وحدات الجهاز الإداري للدولة والأجهزة الرقابية والجهات القضائية يُعطي ملاحظات وتقارير الجهاز من القوة والجدية تمكنه من الكشف عن كافة المخالفات والشبهات في سبيل حفظ المال العام ولوضع القوانين واللوائح والنظم موضوع التنفيذ وتجنب وقوع تضارب المصالح والمخالفات المالية.

٣٢ المادة (١٠) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، مرجع سابق.

٣٣ المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٣/١٣، مرجع سابق.

رابعاً: دعوة المختصين لمقر الجهاز

ويحق لأعضاء الجهاز دعوة المختصين من الجهات الخاضعة المشمولة لرقابته للاجتماع في مقر الجهاز لبحث الموضوعات المترتبة على نتائج الفحص، وللتأكيد على ما جاء في التقرير الرقابي من ملاحظات مدعمه بأدلة إثبات موثوقة^{٣٤}.

وبعد أن منح قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة أعضاء الجهاز هذه الصلاحيات وخول لهم من الاختصاصات ما يكفل جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة، نص على أنه تعتبر من المخالفات الإدارية عدم تمكين أعضاء الجهاز من مراجعة أي حسابات أو الأوراق أو المستندات أو الوثائق أو غيرها مما يحق لهم مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون أو إخفاء المعلومات أو البيانات أو المستندات أو تقديمها غير صحيحة لهم^{٣٥}.

كما ونص على عقوبة لمخالفة ذلك بالسجن مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن (١٠٠٠) ألف ريال عماني ولا تزيد على (٢٠٠٠) ألفي ريال عماني أو بإحدى هاتين العقوبتين^{٣٦}.

ويعتبر ذلك إحدى مزايا قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة حيث شدد على مسألة إخفاء المعلومات والبيانات التي تكون بحوزة الجهة محل الفحص واعتبرها من المخالفات الإدارية ونص على عقوبة هذا الفعل.

وبالتالي يتبين أن لجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان له من الصلاحيات والاختصاصات التي تمكنه من جمع أدلة إثبات قوية تعزز تقاريره الرقابية وتكفل تنفيذ توصياته التي لا يخالفها شك إن استعملت أدواته بالطريقة التي رسمها القانون.

٣٤ المادة (٢٧) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، المرجع سابق.

٣٥ البند (٦) من المادة (٣١) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، المرجع سابق

٣٦ المادة (٣١) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة، المرجع سابق

المطلب الرابع: تقييم أعضاء الجهاز لأدلة الإثبات المستخدمة في أعمالهم الرقابية.

أولاً: وصف أداة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف البحث قام الباحثان باستخدام الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات ذات العلاقة بموضوع البحث، وقد تم تصميم وبناء هذه الاستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة والتي تناولت موضوع أدلة الإثبات وذلك كما يلي:

تتكون أداة الدراسة من قسمين كما يلي:

القسم الأول: يحتوي على (٣) فقرات تناولت سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل الجنس والتخصص والوظيفة.

القسم الثاني: ويتكون من (٢٠) فقرة، وتهدف فقراته إلى قياس مدى استخدام وكفاية وكفاءة أدلة الإثبات التي يستخدمها أعضاء الجهاز في عملهم الرقابي والتي نص عليها قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة أو القوانين الأخرى ذات الصلة مثل قانون الإجراءات الجزائية.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

تشمل الاستبانة بعض أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة (مجتمع الدراسة) وفقاً لمسمياتهم الوظيفية (مراجع متدرب، مراجع مساعد، مراجع، مراجع أول، مراقب)، وقد استخدم الباحثان طريقة المسح الشامل لجمع البيانات، وبذلك تم توزيع (١٨٠) استبانة الكترونياً، وتمت الإجابة على (١٢١) استبانة فقط، ويوضح الجدول التالي خصائص مجتمع الدراسة.

جدول رقم (١)

وصف مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	السمة الشخصية	
31.40	38	أنثى	الجنس
68.60	83	ذكر	
39.67	48	مراجع متدرب	الوظيفة
26.45	32	مراجع مساعد	
12.40	15	مراجع	
5.79	7	مراجع أول	
15.70	19	مراقب	
34.71	42	قانون	التخصص
33.88	41	محاسبة	

18.18	22	مالية
4.13	5	هندسة
9.09	11	غير ذلك

المصدر: إعداد الباحثان

- يبين جدول رقم (١) أن ٦٨,٦٠% من مجتمع الدراسة هم من الذكور، و ٣١,٤٠% هم من الإناث.
- يوضح الجدول رقم (١) أن ٣٩,٦٧% من مجتمع الدراسة من هم بمسمى مراجع متدرب، و ٢٦,٤٥% بمسمى مراجع مساعد، و ١٥,٧٠% بمسمى مراقب، و ١٢,٤٠% بمسمى مراجع، و ٥,٧٩% بمسمى مراجع أول.
- كما ويوضح الجدول رقم (١) أن ٣٤,٧١% من مجتمع الدراسة متخصصين في القانون، و ٣٣,٨٨% متخصصين في المحاسبة، و ١٨,١٨% متخصصين في المالية، و ٤,١٣% متخصصين في الهندسة، و ٩,٠٩% في تخصصات أخرى.

ثالثاً: تحليل الفرضيات الواردة في الاستبانة

جدول رقم (٢)

تحليل الفرضيات لكل فقرة بالنسب المئوية

م	الفرضيات	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %
1	تعتبر الضبطية القضائية الممنوحة لأعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان كافية لحصولهم على أدلة الثاببات الكافية والملائمة لتدعيم تقاريرهم الرقابية.	9.92	41.32	22.31	17.36	9.09
2	يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادر من الجهاز عند جمعهم نأدلة الثاببات	12.4	44.63	26.45	18.18	0.83
3	يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بالمعايير الدولية عند جمعهم نأدلة الثاببات	5.79	43.8	33.06	17.36	1.65

م	الفرضيات	موافق بشدة %	موافق % محايد%	غير موافق %	غير موافق بشدة %
4	يستخدم أعضاء الجهاز وسيلة الربط بين الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابته بالجهاز للحصول على أدلة اثبات تدعم تقاريرهم الرقابية	19.01	47.93	19.01	2.48
5	تلعب الخبرة والكفاءة لدى العضو دوراً هاماً في الحصول على أدلة الثبات الكافية والملائمة	61.16	38.02	1.65	0.00
6	يستخدم العضو أدلة الأثبات الكافية والملائمة لتدعيم تقريره الرقابي	34.71	57.02	6.61	0.00
7	أدلة الإثبات التي يحصل عليها العضو بنفسه أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها مباشرة من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب	21.49	40.50	25.62	0.83
8	يوفر أسلوب العينة للعضو أدلة اثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديه	11.57	51.24	29.75	8.26
9	يعتمد العضو على أدلة اثبات قليلة نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص	4.96	41.32	27.27	27.27
10	يقوم العضو بتقييم المصادقات (الإجابات الشخصية والمكتوبة في الجهة محل الفحص) قبل الاعتماد عليها في تقريره الرقابي	17.40	58.70	16.50	7.40
11	يبيد العضو تحفظاً في حال عدم رد الجهة محل الفحص على ما طلبه من مستندات تدعم تقريره الرقابي أو تقديمها لبيانات غير صحيحة	19.80	55.40	12.40	8.30
12	يقوم العضو بثلاث مراحل هامة عند إجراء المراجعة التحليلية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات التفصيلية ومرحلة تكوين لرأي الرقابي بشأن العينة المختارة	14.90	67.80	15.70	1.70
13	توفر حالات عدم الرد على استفسارات العضو من قبل الجهة محل الفحص دليلاً هاماً بالشك في صحة البيانات المطلوبة	12.40	47.10	24.80	14.90

م	الفرضيات	موافق بشدة %	موافق % محايد	غير موافق %	غير موافق بشدة %
14	يقوم العضو بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل اثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق	24.80	67.80	7.40	0.80
15	يفضل أن تكون أدلة الاثبات التي يجمعها العضو حديثة من وقت وقوع المخالفة.	38.80	47.90	9.90	3.30
16	يعتمد العضو على أسس معينة لتقدير مدى صحة أدلة الاثبات منها مصدر الدليل وصلاحيته والأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على الدليل ومدى توافر الثقة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الدليل	22.30	63.60	13.20	0.80
17	يواجه العضو صعوبة عند جمع أدلة الاثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات والسجلات الهامة لإخفاء حالات التلاعب والاختلاس	44.60	47.10	5.00	4.10
18	توجد علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل العضو	38.00	44.60	7.40	7.40
19	أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من اقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية وشاملة	38.00	48.80	12.40	1.70
20	يعي أعضاء الجهاز بخطوات الاجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية	12.40	43.80	29.80	11.60

المصدر: إعداد الباحثان

- الفرضية رقم (١): تبين أن ٤١,٣٢% من أفراد العينة يوافقون على أن الضبطية القضائية الممنوحة لأعضاء الجهاز كافية لحصولهم على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتدعيم تقاريرهم الرقابية، في حين أن ١٧,٣٦% منهم غير موافقين على ذلك، وأن ٩,٠٩% لا يوافقون وبشدة على اعتبار أن الضبطية القضائية الممنوحة لهم كافية لحصولهم على أدلة الاثبات، وأن ٩,٩٢% منهم موافقين بشدة على أن الضبطية القضائية الممنوحة لهم كافية لحصولهم على أدلة الاثبات.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أن الضبطية القضائية الممنوحة لهم كافية لحصولهم على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتدعيم تقاريرهم الرقابية، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك.

- الفرضية رقم (٢): تبين أن ٤٤,٦٣% من أفراد العينة يوافقون على أنهم يقومون بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادرة من الجهاز عند جمعهم لأدلة الاثبات، في حين أن ١٨,١٨% منهم غير موافقين على أنهم يقومون بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادرة من الجهاز، و ١٢,٤% موافقين بشدة لاسترشادهم بهذه الأدلة.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنهم يقومون بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادرة من الجهاز عند جمعهم لأدلة الاثبات، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك.

- الفرضية رقم (٣): تبين أن ٤٣,٨% من أفراد العينة يوافقون على قيامهم بالاسترشاد بالمعايير الدولية عند جمعهم لأدلة الاثبات، في حين أن ١٧,٣٦% منهم لا يوافقون في قيامهم بالاسترشاد بهذه المعايير.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنهم يقومون بالاسترشاد بالمعايير عند جمعهم لأدلة الاثبات، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك.

- الفرضية رقم (٤): تبين أن ٤٧,٩٣% من أفراد العينة يوافقون على قيامهم باستخدام وسيلة الربط بين الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابة الجهاز للحصول على أدلة اثبات تدعم تقاريرهم الرقابية، وأن ١٩,٠١% منهم يوافقون بشدة في استخدامهم لهذه الوسيلة، في حين أن ١٣,٢٢% منهم لا يوافقون على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على قيامهم باستخدام وسيلة الربط بين الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابة الجهاز للحصول على أدلة إثبات تدعم تقاريرهم الرقابية، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك، ولا بد من حث الأعضاء على ذلك لضرورة استخدام ما يمكن أن يؤدي للوصول إلى أدلة الاثبات.

- الفرضية رقم (٥): تبين أن ٦١,١٦% من أفراد العينة يوافقون بشدة على ان الخبرة والكفاءة لدى العضو تلعب دوراً هاماً في الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة، وأن ٣٨,٠٢% منهم يوافقون على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابياً تماماً حيث أن الأعضاء يوافقون على أن الخبرة والكفاءة لديهم تلعب دوراً هاماً في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة. - الفرضية رقم (٦): تبين أن ٥٧,٠٢% من أفراد العينة يوافقون على استخدامهم لأدلة الإثبات الكافية والملائمة لدعم تقاريرهم الرقابية، وأن ٣٤,٧١% منهم يوافقون بشدة على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابياً تماماً، حيث أن الأعضاء يوافقون على استخدامهم لأدلة الإثبات الكافية والملائمة لدعم تقاريرهم الرقابية. - الفرضية رقم (٧): تبين أن ٤٠,٥٠% من أفراد العينة يوافقون على أن أدلة الإثبات التي يحصلون عليها بأنفسهم أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها مباشرة من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب، وأن ٢١,٤٩% منهم يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ١١,٥٧% لا يوافقون على أن الأدلة التي يحصلون عليها بأنفسهم أكثر موثوقية من تلك التي يحصلون عليها من الجهة محل الفحص.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابياً إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أدلة الإثبات التي يحصلون عليها بأنفسهم أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها مباشرة من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك.

- الفرضية رقم (٨): تبين أن ٥١,٢٤% من أفراد العينة يوافقون على أن أسلوب العينة يوفر للأعضاء أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديهم، وأن ١١,٥٧% منهم يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ٨,٢٦% منهم لا يوافقون على أن أسلوب العينة يوفر للأعضاء أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديهم.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابياً إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أسلوب العينة يوفر للأعضاء أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك مما يعني أن هذه الفئة لا يستخدمون أسلوب العينة وإنما يلجئون للفحص الشامل حتى يحصلوا على أدلة الإثبات ومن هنا تلعب خبرة العضو وكفاءته دوراً هاماً في تحديد الأسلوب الذي يتبعه في الفحص للحصول على أدلة الإثبات.

- الفرضية رقم (٩): تبين أن ٤١,٣٢% من أفراد العينة يوافقون على أنه يعتمد العضو على أدلة إثبات قليلة نسبياً إذا ما توافرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص، في حين أن ٢٧,٢٧% لا يوافقون على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنهم يعتمدون على أدلة إثبات قليلة نسبياً إذا ما توافرت لديهم القناعة والطمأنينة لنظام الرقابية الداخلية، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك وتلعب خبرة الأعضاء ومهاراتهم وكفاءاتهم دوراً هاماً في تقييم نظام الرقابة الداخلية إن كان ضعيفاً أو لا لتحديد حجم الأدلة الإثبات.

- الفرضية رقم (١٠): تبين أن ٥٨,٧٠% من أفراد العينة يوافقون على أن يقوم العضو بتقييم المصادقات (الإجابات الشخصية والمكتوبة في الجهة محل الفحص) قبل الاعتماد عليها في تقريره الرقابي، وأن ١٧,٤٠% يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ٧,٤٠% منهم لا يوافقون على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على قيامهم بتقييم المصادقات قبل الاعتماد عليها في تقاريرهم الرقابية، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك، وهنا أيضاً يعتمد هذا الأمر على مدى خبرة العضو وكفاءته في تقييم المصادقات.

- الفرضية رقم (١١): تبين أن ٥٥,٤٠% من أفراد العينة يوافقون على إبدائهم تحفظات في حال عدم رد الجهة محل الفحص على ما طلبوه من مستندات تدعم تقاريرهم الرقابية أو في حال تقديمها لبيانات غير صحيحة، وأن ١٩,٨٠% منهم يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ٨,٣٠% منهم لا يوافقون على أنهم يبدون تحفظات في حال عدم رد الجهة محل الفحص على ما طلبوه من مستندات تدعم تقاريرهم الرقابية أو في حال تقديمها لبيانات غير صحيحة.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على إبدائهم لتحفظات في حال عدم رد الجهة أو في حال تقديمها لبيانات غير صحيحة، ولكن تبقى نسبة معينة لا يوافقون على ذلك، وتجدر الإشارة إلى أنه يعد حالة عدم رد الجهة محل الفحص على ما يطلبه الأعضاء من مستندات أو تقديمها لبيانات غير صحيحة من المخالفات الإدارية التي تستوجب على العضو الوقوف عندها وذلك استناداً لحكم المادة (٣١) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة^١.

^١ المادة (٣١): يعتبر من المخالفات المالية والإدارية ما يأتي:

٦- عدم تمكين أعضاء الجهاز من مراجعة أي من الحسابات أو الأوراق أو المستندات أو الوثائق أو غيرها مما يحق لهم مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون أو إخفاء المعلومات أو البيانات أو المستندات أو تقديمها غير صحيحة لهم.

٧- عدم الرد على التقارير والملاحظات أو المكاتبات المتعلقة بالرقابة أو التأخير في الرد عليها بغير مبرر.

- الفرضية رقم (١٢): تبين أن ٦٧,٨٠% من أفراد العينة يوافقون على قيامهم بثلاث مراحل هامة عند إجراء المراجعة التحليلية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات التفصيلية ومرحلة تكوين الرأي الرقابي بشأن العينة المختارة، وأن ١٤,٩٠% منهم يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ١,٧٠% منهم لا يوافقون على هذا الإجراء.
- مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد كبير، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على قيامهم بثلاث مراحل هامة عند إجراء المراجعة التحليلية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات التفصيلية ومرحلة تكوين الرأي الرقابي بشأن العينة المختارة، ولكن تبقى نسبة ضئيلة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، مع العلم أن هذه المراحل الثلاث تُعد من الأساسيات في الفحص على الأعمال الرقابية.
- الفرضية رقم (١٣): تبين أن ٤٧,١٠% من أفراد العينة يوافقون على أنه توفر حالات عدم الرد على استفسارات العضو من قبل الجهة محل الفحص دليلاً هاماً بالشك في صحة البيانات المطلوبة، وأن ١٢,٤٠% منهم يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ١٤,٩٠% لا يوافقون على أن عدم رد الجهة محل الفحص على استفسارات العضو تعد دليلاً هاماً للشك في صحة البيانات المطلوبة.
- مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنه توفر حالات عدم الرد على استفسارات الجهة محل الفحص دليلاً هاماً بالشك في صحة البيانات المطلوبة، ولكن تبقى نسبة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، وهنا يختلف الأمر حسب خبرة العضو وكفاءته في تقييم ذلك وكذلك بيئة الجهة وطريقة تعاملها معهم في مواضيع سابقة.
- الفرضية رقم (١٤): تبين أن ٦٧,٨٠% من أفراد العينة يوافقون على قيامهم بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل إثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق، وأن ٢٤,٨٠% يوافقون بشدة على ذلك.
- مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابيا تماما، حيث أن الأعضاء يوافقون على قيامهم بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل إثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق، وذلك لما لهذه العملية من أهمية بالغة لدعم التقارير الرقابية والوصول إلى ملاحظات على قدر من القوة والتي تجعل توصيات الجهاز محلاً للتنفيذ للمساهمة في دعم الجهات محل الفحص ومساعدتها في تنفيذ اختصاصاتها على أكمل وجه.
- الفرضية رقم (١٥): تبين أن ٤٧,٩٠% من أفراد العينة يوافقون على أنه يفضل أن تكون أدلة الإثبات التي يجمعونها حديثة من وقت وقوع المخالفة، وأن ٣٨,٨٠% منهم يوافقون

بشدة على ذلك، في حين أن ٣٠,٣٠% لا يوافقون على أنه يفضل أن تكون أدلة الإثبات التي يجمعونها حديثة من وقت وقوع المخالفة.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنه يفضل أن تكون أدلة الإثبات التي يجمعونها حديثة من وقت وقوع المخالفة، ولكن تبقى نسبة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، وهنا يختلف الأمر حسب خبرة العضو وكفاءته في التوصل لأدلة الإثبات الحديثة وكذلك يلعب موضوع ونطاق الفحص دوراً هاماً في ذلك.

- الفرضية رقم (١٦): تبين أن ٦٣,٦٠% من أفراد العينة يوافقون على أنهم يعتمدون على أسس معينة لتقدير مدى صحة أدلة الإثبات منها مصدر الدليل وصلاحيته والأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على الدليل ومدى توافر الثقة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الدليل، وأن ٢٢,٣٠% منهم يوافقون بشدة على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية تماماً، حيث أن الأعضاء يوافقون على أنهم يعتمدون على أسس معينة لتقدير مدى صحة أدلة الإثبات منها مصدر الدليل وصلاحيته والأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على الدليل ومدى توافر الثقة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الدليل.

- الفرضية رقم (١٧): تبين أن ٤٧,١٠% من أفراد العينة يواجهون صعوبة عند جمع أدلة الإثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات والسجلات الهامة لإخفاء حالات التلاعب والاختلاس، وأن ٤٤,٦٠% يوافقون بشدة على ذلك، وأن ٤,١٠% منهم لا يوافقون على أنهم يواجهون صعوبة عند جمع أدلة الإثبات.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية سلبياً إلى حد ما كأثر على عمليات الفحص، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يواجهون صعوبة عند جمع أدلة الإثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات والسجلات الهامة لإخفاء حالات التلاعب والاختلاس، ولكن تبقى نسبة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، وهنا يختلف حسب الجهة محل الفحص ومدى تقبلها للأعضاء الرقابيين فيها ومدى فهمها لأعمال الرقابية التي تهدف لحفظ المال العام وتجنب تضارب المصالح، وتجدر الإشارة إلى أن النسبة في مواجهة الأعضاء لصعوبة في جمع أدلة الإثبات لهي نسبة لها مخاطر عالية والتي تشكل عائقاً في إخراج التقارير الرقابية.

- الفرضية رقم (١٨): تبين أن ٤٤,٦٠% من أفراد العينة يوافقون على أنه توجد علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل العضو، وأن ٣٨% منهم يوافقون بشدة على ذلك، وأن ٧,٤٠% منهم لا يوافقون على وجود هذه العلاقة الطردية. مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على أنه توجد علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل العضو، ولكن تبقى نسبة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، وتجدر الإشارة إلى أن مؤشر على عدم موافقتهم في وجود هذه العلاقة الطردية لهو مؤشر خطير، حيث أن العلاقة الطردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة أمر حتمي وضروري ولا مناص من الإفلات أو التملص منه، فكلما بذل العضو عناية المهنية اللازمة كلما تحصل على أدلة الاثبات التي تعتبر على قدر من الأهمية لدعم تقريره الرقابي.

- الفرضية رقم (١٩): تبين أن ٤٨,٨٠% من أفراد العينة يوافقون على أن أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من أقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية وشاملة، وأن ٣٨% يوافقون بشدة على ذلك.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية تماماً، حيث أن الأعضاء يوافقون على أن أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من أقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية وشاملة.

- الفرضية رقم (٢٠): تبين أن ٤٣,٨٠% من أفراد العينة يوافقون على وعيهم بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية، وأن ١٢,٤٠% يوافقون بشدة على ذلك، في حين أن ١١,٦٠% منهم لا يوافقون على أن لديهم وعي بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية.

مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفرضية إيجابية إلى حد ما، حيث أن النسبة الأعلى من الأعضاء يوافقون على وعيهم بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية، ولكن تبقى نسبة من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك، ويعتبر هذا الأمر مؤشر خطير في عدم وعي هذه الفئة من أفراد العينة بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية والتي تعتبر من صميم أعمالهم كونهم منحوا صفة الضبطية القضائية بموجب قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة.

رابعاً: نتائج تحليل الفرضيات

- أظهرت نتائج الاستبانة أن حوالي نصف أفراد العينة من أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة يوافقون على أن الضبطية القضائية الممنوحة لهم بموجب قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة كافية لحصولهم على أدلة الإثبات لدعم تقاريرهم الرقابية، إلا أن هناك حاجة لتنمية مهارات استخدام هذه الضبطية ومزيد من التدريب لكيفية التعامل مع صلاحيات الضبطية القضائية وتطبيقها على الحالات الواقعية، لأنه تبين أن الفئة (غير الموافقة) على كفاية الضبطية القضائية من فئة (مراجع متدرب) حيث تنقصهم الخبرة اللازمة في التعامل مع صلاحيات مأموري الضبط القضائي.
- يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادرة عن الجهاز، إلا أن هناك بعض القصور من فئة معينة من أفراد العينة في عدم قيامهم بالاسترشاد بهذه الأدلة والتي هي انعكاس للمعايير الدولية، حيث يعتبر ذلك مؤشر خطير يُضعف جودة التقارير الرقابية.
- يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بالمعايير الدولية، إلا أن هناك بعض القصور من فئة معينة من أفراد العينة في عدم قيامهم بالاسترشاد بهذه الأدلة.
- هناك نسبة كبيرة من أفراد العينة يوافقون على قيامهم باستخدام وسيلة الربط بين الأنظمة الإلكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابة الجهاز للحصول على أدلة الإثبات التي تدعم تقاريرهم الرقابية، إلا أن نسبة منهم لا يوافقون على ذلك.
- يعتبر ما نسبته ٩٩% من أفراد العينة أن الخبرة والكفاءة لدى العضو تلعب دوراً هاماً في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
- يرى ما نسبته ٩١% من أفراد العينة أن استخدامهم لأدلة الإثبات الكافية والملائمة تدعم تقاريرهم الرقابية.
- يثق أكثر من نصف أفراد العينة بأدلة الإثبات التي يحصلون عليها بأنفسهم عن تلك التي يحصلون عليها مباشرة من الجهة محل الفحص لأنها عرضة للتلاعب، إلا أنه يرى البعض عكس ذلك.
- يقوم أكثر من نصف أفراد العينة باستخدام أسلوب العينة الذي يوفر لهم أدلة اثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديهم، إلا أن النسبة المتبقية منهم لا يوافقون على ذلك. ويرى الباحثان أنه ليس في جميع الحالات يمكن استخدام الفحص الشامل وأن أنجع طريقة للحصول على أدلة اثبات لتكوين الرأي الفني للجوء لأسلوب العينة.

- يرى أكثر من نصف افراد العينة أنهم يعتمدون على أدلة اثبات قليلة نسبياً إذا ما توافرت لديهم القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية، والجانب الآخر من أفراد العينة المتبقية لا يوافقون على ذلك.
- ويرى الباحثان أن خبرة الأعضاء وكفاءتهم تلعب دوراً هاماً في تقييم نظام الرقابة الداخلية إن كان ضعيفاً أو لا لتقدير حجم أدلة الاثبات.
- يرى أغلبية افراد العينة أنهم يقومون بتقييم المصادقات (الإجابات الشفهية أو المكتوبة من الجهة محل الفحص) قبل الاعتماد عليها في تقاريرهم الرقابية، وترى النسبة المتبقية من أفراد العينة عدم قيامهم بتقييم تلك المصادقات.
- ويرى الباحثان ضرورة حث الأعضاء على القيام بهذا الأمر للحصول على ادلة اثبات صحيحة وذات كفاءة حتى يمكن الاعتماد عليها في التقرير الرقابي لما ينعكس أثره على جودة التقرير.
- يرى أكثر من نصف أفراد العينة أنهم يقومون بإبداء تحفظات في حال عدم رد الجهة ولكن تبقى فئة منهم لا يقومون بإبداء تحفظات، وتجدر الإشارة إلى أنه يعد حالة عدم رد الجهة محل الفحص على ما يطلبه الأعضاء من مستندات أو تقديمها لبيانات غير صحيحة يعد من المخالفات الإدارية التي تستوجب على العضو الوقوف عليها وذلك استناداً لحكم المادة (٣١) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة.
- أغلبية أفراد العينة اتفقوا على قيامهم بثلاث مراحل هامة عند إجراء المراجعة التحليلية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات التفصيلية ومرحلة تكوين الرأي الفني، إلا أنه تبقى نسبة معينة منهم لا يوافقون على ذلك.
- ويرى الباحثان أن القيام بهذه المراحل الثلاث يعد من أساسيات المراجعة التحليلية، وأن هناك حاجة على مزيد من التطوير والتنويع وبذل عناية أكبر أثناء تقييم أدلة الاثبات من خلال المراجعة التحليلية.
- تبين أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه توفر حالات عدم الرد على استفسارات الجهة محل الفحص دليلاً هاماً بالشك في صحة البيانات المطلوبة، ولكن تبقى نسبة معينة منهم لا يوافقون على ذلك، وتجدر الإشارة إلى أنه تلعب خبرة العضو وكفاءته دوراً في ذلك.
- يقوم الأعضاء بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل إثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق، وذلك لما لهذه العملية من أهمية بالغة لدعم التقارير الرقابية والوصول إلى ملاحظات على قدر من القوة والتي تجعل توصيات الجهاز محلاً للتنفيذ للمساهمة في دعم الجهات محل الفحص ومساعدتها في تنفيذ اختصاصاتها على أكمل وجه.

- تبين ان حوالي ٨٥% من افراد العينة يعتمدون على أسس معينة لتقدير مدى صحة أدلة الاثبات منها صحة الدليل وصلاحيته والأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على الدليل ومدى توافر الثقة في المصادر الخارجية.
- تبين أن حوالي ٩١% من افراد العينة يواجهون صعوبة عند جمع أدلة الاثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات والسجلات الهامة لإخفاء حالات التلاعب والاختلاس.
- يرى ما نسبته ٨٢% من افراد العينة أن هناك علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة ويرى الجانب الآخر عكس ذلك.
- يتفق الأعضاء أن أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من أقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية وشاملة.
- يعي الأعضاء بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية، ولكن ١١,٦٠% من أفراد العينة لا يعون ذلك مما يعتبر مؤشر خطير في عدم وعيهم بتلك الإجراءات مما قد يؤثر على صحة الإجراءات المتخذة في الأعمال الناتجة عن الفحص.

الخاتمة

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، حمدا يليق بعظمته أن وفقنا في إتمام هذا البحث والذي تناول فيه موضوع تعامل الجهاز الأعلى مع أدلة الإثبات، وبدأنا بالمبحث الأول حيث تم البحث فيه عن مفهوم أدلة الإثبات في العمل الرقابي وأنواعها وخصائصها، ثم تبعه المبحث الثاني والذي تطرق إلى مصادر أدلة الإثبات المستخدمة في العمل الرقابي وشروطها حتى يتم التوصل إلى أدلة اثبات ذات حجية عالية تساهم في رفع جودة التقارير الرقابية.

وخصّص المبحث الثالث لمدى حجية أدلة الإثبات المستخدمة في العمل الرقابي والصعوبات التي تواجه المدقق للحصول عليها.

أما المبحث الرابع فتناول موضوع العلاقة بين أدلة الإثبات المستخدمة في العمل الرقابي سواء في علاقة هذه الأدلة بأنظمة الرقابة الداخلية أو ببذل العناية المهنية اللازمة أو بمخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف وغيرها وكذلك والعوامل المؤثرة في كفايتها وكفاءتها.

وأخيراً تناول البحث في المبحث الخامس منه عن موضوع تعامل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الإثبات المستخدمة في العمل الرقابي.

حيث تطرق إلى موضوع أهم أدلة الإثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، طرق تقييم كفاءة أدلة الإثبات المستخدمة بجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، وكذلك تقييم تجربة جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان مع أدلة الإثبات.

وقدم البحث دراسة عملية عن طريقة توزيع استبانة على بعض أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة لتقييم مدى كفاية وكفاءة الأدوات المتاحة لهم بموجب القوانين والأنظمة للحصول على أدلة الإثبات اللازمة لرفع جودة التقارير الرقابية وحتى تكون محلاً للثقة من جميع أطراف ذات العلاقة بموضوع الفحص وبالمهمة الرقابية المنفذة لتحقيق الأثر المراد منها وتنفيذ توصيات الجهاز في سبيل إعمال الجهات المشمولة لرقابة الجهاز لاختصاصاتها ولحفظ المال العام وتجنب تضارب المصالح.

ومن خلال جنبات هذا البحث، حُصّص الباحثان إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

- تختلف أدلة الإثبات عن قرائن الإثبات، فالأولى بينة وقاطعة، أما الأخرى فيُستعاض بها عن الدليل، ويجب على المدقق أن يجمع عدد كبير من القرائن في الحالات التي لا يمكن إثباتها بالدليل القاطع.

- لم تنطبق المعايير الدولية المتعلقة بالإثبات إلى أدلة الإثبات الالكترونية، والتي تعتبر مرجعاً هاماً للمدقق في ظل التطورات التكنولوجية في الأنظمة المعمول بها في الجهات محل الفحص في سبيل إعمالها لاختصاصاتها.
- تأخذ أدلة الإثبات أنواعاً مختلفة ويمكن للمدقق استخدام ما يراه ملائماً وكافياً لتوثيق ملاحظاته حتى يصل على القيمة المضافة التي يبتغيها في تقريره الرقابي.
- يجب على المدقق أن يكون حذراً عند لجوئه للاستفسارات في الجهة محل الفحص ولا بد أن يكون لديه شكاً مهنيّاً في عدم صحة البيانات المقدمة أو محاولة إخفاء بعض البيانات الهامة.
- إن تقدير مدى حجية أدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق في تقريره الرقابي وقياس درجة الاعتماد عليها ترجع إلى خبرته وكفاءته في مهنته، بالإضافة إلى أنه يجب الاعتماد على أسس معينة لتقدير ذلك والمفاضلة بين أدلة الإثبات كمصدر الدليل وطبيعته وغيرها.
- توجد علاقة عكسية بين أدلة الإثبات وأنظمة الرقابة الداخلية، فكلما كان النظام قوياً وفعالاً سوف يكون تقييم المخاطر منخفضاً وبالتالي يكون حجم أدلة الإثبات قليلاً.
- توجد علاقة طردية بين أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق.
- توجد علاقة طردية بين أدلة الإثبات ومخاطر الرقابة فكلما كانت المخاطر مرتفعة زادت حاجة المدقق لأدلة الإثبات.
- اهتمام جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في منح أعضائه الأدوات اللازمة للحصول على أدلة اثبات تسهل لهم إعمال اختصاصاتهم وذلك بموجب قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة والقوانين ذات الصلة وذلك بمنحهم صفة الضبطية القضائية.
- حرص الجهاز على إصدار مجموعة من أدلة العمل الرقابي التي تسهل على المدقق في فحصه بما يتوافق مع المعايير الدولية ويأتي اهتمام الجهاز بأدلة الإثبات المستخدمة في عمله الرقابي لإيمانه بأن ادعاء حقاً للدولة لا يكون له قيمة وأثر قانون ما لم يعزز بدليل يؤكد وجوده.
- الضبطية القضائية الممنوحة لأعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بموجب قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة كافية لحصولهم على أدلة الإثبات، إلا أن هناك حاجة لتنمية مهارات استخدام وتفعيل هذه الضبطية وإجراءات التعامل مع الحالات الواقعية حتى تكون صحيحة.

- يقوم غالبية أعضاء الجهاز (أفراد العينة) بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادرة عن الجهاز وبالمعايير الدولية.
- يقوم غالبية أعضاء الجهاز (أفراد العينة) باستخدام وسيلة الربط بين الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابة الجهاز للحصول على أدلة الاثبات التي تدعم تقاريرهم الرقابية.
- الغالبية العظمى من أعضاء الجهاز (أفراد العينة) يتفوقون على أن الخبرة والكفاءة تلعب دوراً هاماً في الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة.
- يتفق غالبية أعضاء الجهاز (أفراد العينة) بأنهم يتفوقون بأدلة الاثبات التي يحصلون عليها بأنفسهم عن تلك التي يأخذونها من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب.
- أكثر من نصف الأعضاء (أفراد العينة) يستخدمون أسلوب العينة الذي يوفر لهم أدلة اثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديهم.
- يتفق غالبية الأعضاء (أفراد العينة) أنهم يقومون بتقييم المصادقات (الإجابات الشفهية والمكتوبة من الجهة محل الفحص) قبل الاعتماد عليها في تقاريرهم الرقابية.
- يرى أكثر من نصف أفراد العينة أنهم يقومون بإبداء تحفظات في حال عدم رد الجهة على ما يطلبونه من مستندات أو تقديمها لبيانات غير صحيحة.
- يقوم الأعضاء (أفراد العينة) بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل إثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق.
- غالبية الأعضاء (أفراد العينة) يواجهون صعوبة عند جمع أدلة الاثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات أو السجلات الهامة.
- يعتبر الأعضاء (أفراد العينة) أن أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من أقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية وشاملة.
- يعي بعض الأعضاء (أفراد العينة) بخطوات الإجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية.

التوصيات

- النص في المعايير الدولية المتعلقة بأدلة الاثبات على أدلة الاثبات الالكترونية لمواكبة التطورات التكنولوجية وفي ظل تحول الجهات في تعاملاتها من الأسلوب الورقي إلى الأنظمة الالكترونية لتسهيل أعمال اختصاصاتها.
- النص في القوانين والأنظمة الداخلية للأجهزة الرقابية على ضرورة تنحي المدققين عن فحص موضوع يتعلق بأزواجهم أو أقاربهم حتى الدرجة الثانية.

- ضرورة تدريب وتأهيل مدققي الأجهزة الرقابية العليا في إجراءات تفعيل الأدوات المتاحة لهم بموجب قوانينهم الداخلية للحصول على أدلة الإثبات ذات الحجية العالية التي تساهم في رفع جودة التقارير الرقابية.
- ضرورة تفعيل النصوص القانونية الواردة بالقوانين والأنظمة الداخلية للأجهزة الرقابية فيما يتعلق بأدوات الإثبات المتاحة للمدققين.
- ضرورة تحقيق الربط بين الأنظمة الالكترونية في الجهات محل الفحص بالأجهزة الرقابية وذلك لتسهيل الحصول على أدلة الإثبات التي تدعم التقارير الرقابية.
- ضرورة تحقيق التعاون بين الأجهزة الرقابية العليا والجهات القضائية في سبيل وضع ما تسفر عنه التقارير الرقابية من نتائج، ولتنفيذ توصياتها بالبحث في الشبهات الجنائية والمخالفات الإدارية والمالية.

المراجع والمصادر

أولاً: القرآن الكريم

- سورة الحجرات.

ثانياً: المعاجم العربية

- ابن المنظور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، دار صادر، بيروت، ١٩٥٥م.

ثالثاً: الكتب العامة

- إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها - دراسة مقارنة- دار النهضة العربية، ٢٠١٧.

- أحمد عبد الكريم سلامة-الأصول المنهجية لإعداد البحوث العلمية-الإيمان للطباعة-الطبعة الأولى-بدون سنة نشر.

- أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات، دار اليازوري، ٢٠١٣.

- حماد طارق عبدالعال، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.

- صالح بن علي الحراصي، الاثبات الالكتروني في القضاء والتحكيم التجاري، مركز الغندور، القاهرة، ط١، ٢٠١٦.

- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، دار النهضة العربية، مصر، الجزء الثاني، ١٩٦٨.

- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٤.

- عبد الفتاح الصحن، أحمد عبّيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠٠٧.

- دنضال شحيت ظاهر وآخرون، منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جمهورية العراق، بدون سنة نشر.

رابعاً: الرسائل العلمية والبحوث

أ- الرسائل العلمية

- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا- سطيف)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، ٢٠١٠.
- حبشي أسماء، أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية (دراسة حالة شركة التمور للجنوب)، رسالة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠١٦.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠١٠.
- هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٦.

ب- البحوث

- بحث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة الشبكة العنكبوتية (الانترنت) تم الاطلاع عليها في ٩ يوليو ٢٠١٨م، www.ifac.org ، ص ٤ ، الفقرة ٤. (تمت ترجمته).

ت- المجالات

- جربوع يوسف، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره، مجلة الباحث الجامعي، العدد الثالث، الجمهورية اليمنية، جامعة إب، ٢٠٠١.
- صالح بن عبد الرحمن السعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، أدلة وقرائن الاثبات في المراجعة من منظور الفقه الإسلامي (دراسة فقهية محاسبية مقارنة)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد الإسلامي، أكتوبر ٢٠١٦.

- محمد درهم زيد، أدلة الاثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة، الرقابة المالية، مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٦٦، يونيو، ٢٠١٥.

خامسا: تقارير وإصدارات المنظمات الدولية والأجهزة الرقابية

- معايير المراجعة الحكومية الأمريكية، ١٩٩٨.
- دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- أدلة العمل الرقابي لجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، إصدار ٢٠١٥.

سادسا: التشريعات

- قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١١، المنشور في الجريدة الرسمية رقم (٩٤٩) الصادرة بتاريخ ٢٩ أكتوبر ٢٠١١م.
- اللائحة التنفيذية لقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٣/١٣ المنشورة في الجريدة الرسمية العدد (١٠٠٨) بتاريخ ٣ ابريل ٢٠١٣م.
- دليل الضبطية القضائية الصادر بالتعميم رقم ٢٠١٣/٩

سابعا: شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)

- www.ifac.org

- www.arabosai.org/Ar

الملاحق



بحث/ تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

الأخوة والأخوات / أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة
المحترمين
تحية طيبة وبعد ،،،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من موضوع بحث يقوم به الباحثان بعنوان (تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات) وذلك في سبيل المشاركة في مسابقة البحوث التي تقيمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

راجين منكم تعاونكم بتعبئة الاستبانة المرفقة للوصول لأفضل النتائج، علماً بأن البيانات التي توفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم،،،

الباحثان:

أمل بنت راشد المرشودية

يعقوب بن سالم العوفي

الخصائص الشخصية

١- الجنس

- ذكر
- أنثى

٢- الوظيفة

- مراجع متدرب
- مراجع مساعد
- مراجع
- مراجع أول
- مراقب

٣- التخصص

- قانون
- المحاسبة
- مالية
- هندسة
- غير ذلك

٤- تعتبر الضبطية القضائية الممنوحة لأعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان كافية لحصولهم على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتدعيم تقاريرهم الرقابية

- موافق بشدة
- موافق
- محايد
- غير موافق

• غير موافق بشدة

٥- يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بأدلة العمل الرقابي الصادر من الجهاز عند جمعهم لأدلة الاثبات

- موافق بشدة
- موافق
- محايد
- غير موافق
- غير موافق بشدة
- ٦- يقوم أعضاء الجهاز بالاسترشاد بالمعايير الدولية عند جمعهم لأدلة الإثبات
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ٧- يستخدم أعضاء الجهاز وسيلة الربط بين الأنظمة الالكترونية المعمول بها في الجهات المشمولة لرقابته بالجهاز للحصول على أدلة اثبات تدعم تقاريرهم الرقابية
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ٨- تلعب الخبرة والكفاءة لدى العضو دوراً هاماً في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ٩- يستخدم العضو أدلة الأثبات الكافية والملائمة لتدعيم تقريره الرقابي
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٠- أدلة الإثبات التي يحصل عليها العضو بنفسه أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها مباشرة من الجهة محل الفحص لأنها أكثر عرضة للتلاعب
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة

- ١١- يوفر أسلوب العينة للعضو أدلة اثبات كافية للتأكد من صحة البيانات المتوفرة لديه
- موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٢- يعتمد العضو على أدلة اثبات قليلة نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية في الجهة محل الفحص
- موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٣- يقوم العضو بتقييم المصادقات (الإجابات الشخصية والمكتوبة في الجهة محل الفحص) قبل الاعتماد عليها في تقريره الرقابي
- موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٤- يبدي العضو تحفظاً في حال عدم رد الجهة محل الفحص على ما طلبه من مستندات تدعم تقريره الرقابي أو تقديمها لبيانات غير صحيحة
- موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٥- يقوم العضو بثلاث مراحل هامة عند إجراء المراجعة التحليلية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختيارات التفصيلية ومرحلة تكوين الرأي الرقابي بشأن العينة المختارة
- موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٦- توفر حالات عدم الرد على استفسارات العضو من قبل الجهة محل الفحص دليلاً هاماً بالشك في صحة البيانات المطلوبة
- موافق بشدة

- موافق
- محايد
- غير موافق
- غير موافق بشدة
- ١٧- يقوم العضو بالربط بين المعلومات والمقارنات للحصول على دليل اثبات في أي مرحلة من مراحل التدقيق
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٨- يفضل أن تكون أدلة الاثبات التي يجمعها العضو حديثة من وقت وقوع المخالفة
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ١٩- يعتمد العضو على أسس معينة لتقدير مدى صحة أدلة الاثبات منها مصدر الدليل وصلاحيته والأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على الدليل ومدى توافر الثقة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الدليل
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ٢٠- يواجه العضو صعوبة عند جمع أدلة الاثبات مثل عدم تعاون الموظفين بالجهة محل الفحص أو قيام الجهة بإتلاف المستندات والسجلات الهامة لاختفاء حالات التلاعب والاختلاس
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة
- ٢١- توجد علاقة طردية بين أدلة الاثبات وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل العضو
 - موافق بشدة
 - موافق
 - محايد
 - غير موافق
 - غير موافق بشدة

٢٢- أدلة الاثبات الناتجة عن المعاينة الميدانية تعد من اقوى أدلة الاثبات لأنها واقعية

وشاملة

• موافق بشدة

• موافق

• محايد

• غير موافق

• غير موافق بشدة

٢٣- يعي أعضاء الجهاز بخطوات الاجراءات التحفظية عند قيامهم بمهامهم الرقابية

• موافق بشدة

• موافق

• محايد

• غير موافق

• غير موافق بشدة

ملاحظات أخرى (إن وجدت)