الفصل الخامس

أدلة الإثبات

Audit Evidence

1-تعريف أدلة الإثبات ومصادرها

2-أنواع أدلة الإثبات

تمهيد

إن الوصول لنتيجة من عملية المراجعة يتطلب من المراجع القيام بعملية منتظمة يتم من خلالها جمع الأدلة وتقييمها والربط بينها واستخدام الحكم والخبرة المهنية لاستنباط الحكم المناسب مع هذه الأدلة وإصدار التقرير، لذا تعتبر خلاصة عمل المراجع (التقرير) هي أهم مرحلة في المراجعة، وكلما توفرت الأدلة الملائمة والمناسبة والكافية لذلك ،كان المراجع في أمان ويستطيع الحكم على الأمور بوضوح ، وعملية المراجعة تتلخص في الفحص والتحقق والتقرير وفي كل هذه المراحل يقوم المراجع إما بجمع أدلة أو تقييم أدلة أو تجميع الأدلة والربط بينها لإصدار التقرير.

1- تعريف أدلة الإثبات ومصادرها:

1-1 تعريف أدلة الإثبات: يقصد بالإثبات من الناحية اللغوية تأكيد الحق بالبينة، أي إقامة الحجة الحجة أو الدليل على وجود الحق، كما يرى ابن منظور أن الإثبات يقصد به ثبوت الشيء واستقراره، وثبت وثبت الأمر أي صح[1]. أما الإثبات في القانون فهو إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به، نظراً لما يترتب عليه من آثار قانونية.

أما اصطلاحا فأدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهو يعتبر معظم جهد المراجع، كما أن معايير العمل العمل تنص على أنه لابد من جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولاً ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص[2].

لقد عرف المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) "*ISA 500*" أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية وملائمة وموثوق فيها، وترتبط درجة موثوقية أدلة الإثبات بمنبعها أو مصدرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفهية)، ويتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج ملائم من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية".

فمن خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي:

---

[1] – ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، لبنان، ط3، 1994، ص 85.

[2] – وليام توماس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص312.

أ- **الكفاية في الأدلة:** والكفاية تعني الحصول على حجم من الأدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لرأي لرأي المراجع دون الإسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل قانونية.

ب- **صلاحية الأدلة:** فيجب أن يكون الدليل فعَّالا، بمعنى آخر، أن تكون الأدلة ذات نوعية جيدة جيدة يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، كما عليها أن ترتبط دائما بأهداف المراجعة.

إن عملية جمع الأدلة يجب أن تكون منهجية ومنسقة. فعند مراجعة أي حالة يجب البدء بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها ثم تعيين إجراءات جمع أدلة الإثبات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف. وأخيرا، فإنه يجب تقييم الأدلة قبل الاعتماد عليها في إبداء الرأي بخصوص حالة المؤسسة.

1-2 **مصادر أدلة الاثبات في المراجعة:** إن أساس عمل المراجع هو الوصول إلى رأي محايد حول حول صحة القوائم المالية. لذا يجب على المراجع جمع إثباتات كافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء الرأي الرأي فيما يتعلق بتلك القوائم المالية ويمثل دليل الإثبات حجر الزاوية لعملية المراجعة[1].

وقد نص المعيار الدولي ***500*** على إمكانية الحصول على أدلة الإثبات من المصادر الآتية:

أ- يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة بأداء إجراءات لاختبار السجلات المحاسبية على سبيل المثال من خلال التحليل والمراجعة واعادة الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية، واجراء مطابقة بين الانواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن للمراجع من خلال اداء إجراءات المراجعة هذه تحديد ان السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع البيانات المالية.

ب- يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة في أدلة المراجعة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة عن بنود أدلة المراجعة المعتبرة فرديا، فعلى سبيل المثال تأكيد المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المؤسسة قد يزيد من التأكد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة التي يتم توليدها داخليا، مثل الأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية او محاضر الاجتماعات او اقرارات الادارة.

ج- إن المعلومات من مصادر مستقلة عن المؤسسة التي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة قد تحتوي على مصادقات من أطراف أخرى وتقارير المحللين والبيانات المقارنة الخاصة بالمنافسين (بيانات أساس القياس)

[1] – نفس المرجع، ص *59*.

2- أنواع أدلة الإثبات:

تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات والسجلات المحاسبية، وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية[1]. وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين *AICPA*،*1991* أن أدلة المراجعة تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمراجع والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بهذه القوائم المالية، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول الى حكم من قبل المراجع حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للمركز المالي ونتيجة الاعمال، ويلاحظ ان هناك أدلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك أدلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات أو عن طريق المراجع نفسه.

2-1 الوجود أو الجرد الفعلي Physical Examination: إن الجرد الفعلي لأي عنصر يعتبر قرينة قوية تثبت ما تظهره أرصدة البيانات المالية للمؤسسة محل الفحص، لذلك يعمد المدقق إلى الجرد الفعلي للحصول على أقوى القرائن للتحقق من وجود العنصر موضوع الفحص لدى الوحدة في التاريخ المعين.

يستخدم هذا الأسلوب للتحقق لكل من: الأصول الملموسة (النقدية في الصندوق، الأوراق المالية، المخزون من البضاعة)، والجرد لا يكفي وحده لإعطاء دليلا حاسما وقويا على ملكية العنصر المحقق وبعد أكمل عملية الجرد الفعلية تثبت أرصدة الموجود الفعلي للعناصر موضوع الجرد ويقوم بمقارنة نتائج الجرد مع الأرصدة الدفترية لهذا العنصر وبذلك سيتوفر الدليل القاطع لصحة أو عدم صحة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.

2-2 الملاحظات: تتمثل في استخدام الحواس في تقييم أنشطة معينة، أثناء عملية التدقيق هناك العديد من الفرص للاستماع والرؤية والحديث، ويمكن استخدام ذلك في تقويم عدة بنود. كأن يقوم المدقق بجولة في ورشات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت الآلات تم تقويمها بعدالة أو تقدير ما إذا كانت متقادمة، كما قد يقوم المدقق بملاحظة موظفي قسم المحاسبة وتحديد مدى تنفيذهم للمسؤوليات المنوطة بهم[2].

2-3 الاستفسارات من العميل Inquiry From The Client: سواء من الإدارة أو الموظفين وتكون الأسئلة مكتوبة أو شفاهة وتكون الاستفسارات حول الأنظمة وكيفية عملها أو الإجراءات ومن يقوم بتطبيقها أو المسؤوليات والصلاحيات والأحداث اللاحقة[3]. وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة

1-عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص *134*.

2 – حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، *2007*، ص *207*.

3 – خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط *1*، *2000*، ص ص *137-138* بتصرف.

عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد تحيز لصالح العميل. وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المراجع من خلال تلك الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.

2-4 المستندات المؤيدة للعمليات *Documentary Evidences*:

2-5 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية *Satisfactory Internal Control*: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش بالتلاعب.

2-6 صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية، ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المراجع على استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر، على الأقل من هذه الناحية[1].

2-7 إعادة التشغيل *Reperformance*: يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها، ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل[2].

2-8 الإجراءات التحليلية: يطلق على مراجعة الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة[3].

2-9 المعاينة الإحصائية أو السبر الإحصائي *Sondage statistique* : إن العدد الهائل من الوثائق والمستندات وكذا العمليات و المهام، التي هي بصدد المراجعة، تؤدي إلى زيادة المخاطر، ذلك لاستحالة المراجعة في جميع مكونات المؤسسة. فيلجأ المراجع إلى استخدام المعاينة الإحصائية في مهمته، على أن يسبق ذلك بالضرورة دراسة وتقييم لنظام المراقبة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يمكن استخدامها أم لا[4].

1- محمد بوتين، مرجع سابق، ص *93* .

2 – محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، *1997*، ص *33*.

3 – يوسف محمود جربوع، أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، ط*1*، *2001*، ص ص *11-12*.

4 – محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص *217*.

2-10 المصادقات Confirmations: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقية معينة أو تأكيدها، يحصل عليها المراجع من داخل أو من خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وغالبا ما تستخدم للتحقق من أرصدة حسابات العملاء المدينين، والشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن أرصدة المؤسسة لديها[1].

ويتعلق مفهوم التصديق بثلاثة أطراف، وهي:

الطرف الأول: الذي يقوم بالإفصاح عن تأكيدات وعينة من خلال وسيلة معينة للإفصاح بخلاف القوائم المالية.

ويتمثل الطرف الثاني في المراجع الذي يبدي رأيه عن التأكيدات التي يبديها الطرف الأول (التصديق عن تلك التأكيدات).

أما الطرف الثالث فهو مستلم الإفصاح عن تأكيدات الطرف الأول، وكذلك تقرير المراجع عن تلك التأكيدات.

والمصادقات على عدة أنواع فمنها مصادقات إيجابية حيث تطلب المؤسسة من العميل الرد على عنوان المراجع مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب، ومصادقات سلبية حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لدى المؤسسة، أما المصادقات العمياء فيطلب من العميل إفادة المراجع برصيده لدى المؤسسة، ولكن يجب أن تتوافر في المصادقات شروط معينة لإمكانية الاعتماد عليها بالتحقق من أرصدة العملاء وهي أن يتم إعداد المصادقات من قبل إدارة المؤسسة على أن تتم مراجعتها بواسطة المراجع، ثم يتولى المراجع بإرسالها للمدينين، ويكون الرد على عنوان المراجع مباشرة، ثم يقوم المراجع بفحص الردود وتلخيص النتائج.

أ- المصادقات الإيجابية: في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم، وتطلب منهم الرد على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة وفي حالة صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

ب-المصادقات السلبية: يُخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضهم فقَط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

[1] – يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 172-173.

ج- المصادقات البيضاء (العمياء أو الصماء): في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان المراجع بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة[1].

[1]- نفس المرجع، ص *180*.