المحاضرة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة

من أجل أن يضمن المراجع الوصول إلى تقرير محايد يهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية على صحة نتائج الشركة وسلامة مركزها المالي يجب عليه جمع الأدلة عن دقة أو عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منظمة ومنطقية، ويشترط كفاية هذه الأدلة حتى لا تعطى لأحد فرصة معارضة المراجع الخارجي في رأيه، كما أنها تمثل أساسا يعتمد عليه لتكوين رأيه.

1-تعريف أدلة الإثبات في المراجعة

تعرف أدلة الإثبات على أنها: "المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي يتم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة."

ويمكن أيضا تعريف أدلـة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل مـا يجمعه المراجع ليسـاعده في الحـكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."

ويستخلص مما سبق أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية.

2-أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة، وبصفة عامة يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:

- **الوجود المادي**: يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية المراجعة، فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد التثبيتات العينية على طبيعتها، ويعتمد على الوجود المادي كدليل من ناحية الكم فقط، ولكن نوعية أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط، فقد تحتاج إلى تعزيز عن طريق الاختبار والفحص أو عن طريق شهادة أشخاص متخصصين وذوي خبرة ولا حرج على المراجع إذا استعان بهم على أن يذكر ذلك في تقريره، كما أن وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية.

- **المستندات:** يعطي هذا النوع من الأدلة للمراجع فرصة التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، كما تعتبر المستندات دليلا قويا للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل الشركة والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث، والمستندات نوعان:

✓ مستندات داخلية: وهي تلك التي يتم إعدادها واستخدامها داخل المؤسسة، حيث تحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية؛

✓ مستندات خارجية: وهي تلك المتعلقة بتعاملات المؤسسة المالية مع أطراف خارجية عنها، وتعدها الشركة أو الغير وتكون بحوزة أحدهما.

ويعتبر المراجع المستندات المعدة خارج المؤسسة دليل أقوى من تلك المعدة داخلها، كما ينبغي عليه فحص المستندات بغية التأكد من صحتها والاعتماد عليها وذلك بمراعاة أن تكون:

خالية من أي تغيير سواء في الكتابة أو الأرقام أو التواريخ؛

مستوفية لكافة الشروط القانونية والشكلية؛

موقعا عليها ومعتمدة من قبل من له الحق في ذلك؛

شاملة لكافة البيانات التي توضح طبيعة العملية؛

ذات تاريخ يقع في المدة تحت المراجعة؛

تخص عمليات تدخل ضمن طبيعة نشاط الشركة؛

تمثل النسخة الأصلية قدر الإمكان

- **الأحداث اللاحقة**: قد تقع أحداث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل إعداد المراجع لتقريره النهائي وربما تكون دليلا على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- **الدقة الحسابية:** إن الدقة الحسابية والمتمثلة في صحة العمليات الحسابية في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك مبالغ المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية تعتبر دليلا قويا يستند عليه المراجع.
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** ليس المقصود بالوجود مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، ويعتبر ذلك دليلا من أدلة الإثبات لأنه يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المراجع بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا كان النظام قويا وكأنما يعترف المراجع بصحة ما لم يراجعه من مستندات انطلاقا من متانة نظام الرقابة الداخلي
- **الارتباط بين البيانات محل الفحص :** إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات، ويعتبر دليلا من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع،

- **إقرارات الإدارة:** يلجأ المراجع الخارجي إلى الحصول على إقرارات من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل عدم ديون العملاء بسبب الإفلاس، ويجب على الإدارة أن تتعامل مع هذه الإقرارات بنوع من الحذر والدقة في إعدادها، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمر ذو تأثير جوهري على القوائم المالية فإنه يجب على المراجع الخارجي القيام بجمع أدلة إثبات أخرى من خارج أو داخل الشركة بحيث تكون مؤيدة لهذه الإقرارات وتتفق معها.

- **الاستفسارات:** تعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.

3-إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة

هي مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي أثناء عملية جمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بإجراءات وأدوات المراجعة

- **إعادة الاحتساب:** يتم فيها التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناء على عمليات حسابية، ومثال ذلك اختبار تفاصيل بعض الحسابات كالاهتلاك ومجموع أرقام فواتير المبيعات، كما يتم تتبع المبالغ الموجودة في أكثر من مكان بحيث يتأكد المراجع الخارجي من أنها مقيدة بنفس المبلغ في كل الأماكن
- **المصادقات:** يقصد بها استلام المراجع الخارجي لإجابات مكتوبة أو شفهية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المراجع من عميله؛ حيث يطلب العميل من الطرف الثالث المستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمراجع الخارجي، وتعتبر المصادقات من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج المؤسسة، وخاصة عند القيام بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي، كما يتم إتباعها أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حيازة جهات أخرى ويمكن للمراجع الخارجي أن يستخدم طلبات مصادقة إيجابية أو سلبية كما يمكنه أن يستخدم مزيجا منهما، حيث تتطلب المصادقات الإيجابية من الطرف الثالث أن يجيب المراجع في جميع الحالات إما بإبداء موافقته على المعلومات المعطاة أو أن يقوم بنفسه بتعبئة معلومات مطلوبة منه، أما المصادقات السلبية فتتطلب من الطرف الثالث المستقل الإجابة في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات المقدمة في الطلب فقط وبإمكان المراجع الخارجي إستخدام مزيج بين المصادقات الإيجابية والسلبية
- **الملاحظة:** تعد طريقة مباشرة يحصل من خلالها المراجع الخارجي على أدلة إثبات بنفسه، فمعظم العناصر الملموسة التي تهم المراجع هي خاضعة للملاحظة، ويستخدم المراجع الخارجي هذا الأسلوب من أجل التحقق من هدف الشمول، وذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته مع ما هو مسجل بدفاتر العميل،كأن يقوم المراجع على سبيل المثال بجولة تفقدية في ورشات العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية وكذلك تفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة إليه أو ملاحظة الجرد الفعلي في مخازن العميل.
- **الفحص الفعلي:** تعتمد فكرة الفحص الفعلي على أن يقوم المراجع الخارجي بمعاينة العنصر محل الفحص، عن طريق القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة ذلك العنصر
- **المراجعة المستندية:** تعتبر جوهر عملية المراجعة حيث تقوم على التحقق من وجود مستندات سليمة وقانونية تؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة؛ لذلك يجب على هذه الأخيرة الاحتفاظ بمستنداتها وتتطلب هذه الأخيرة أن يقوم المراجع بفحص المستند ذاته للتحقق من أنه يخص المؤسسة والفترة المالية محل المراجعة، وأنه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها، فمثلا عند قيام المراجع بالتحقق من عملية البيع يجب أن يتحقق من فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية وكذلك بمحاضر تسليم البضاعة المباعة وبطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات.

4-العوامل المؤثرة على حجية أدلة الإثبات

يمكن تلخيص المحددات الأربعة الخاصة بحجية الأدلة كمايلي:

- **الملاءمة:** مفهوم ملاءمة الأدلة يعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته، أي يقوم على أساس القياس النوعي، أي أن ملاءمة الأدلة تتحدد بمدى الاعتماد عليها في الحكم على عدالة القوائم المالية، علاوة على ذلك فإن ملاءمة الأدلة تعني أيضا بأنه يجب أن تكون الأدلة مرتبطة بأهداف المراجعة
- **الكفاية:** أما مفهوم كفاية الأدلة فيقوم على أساس القياس الكمي أي مقدار أو حجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي المراجع، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كمياتها ودرجة تنوعها.
- **الصلاحية:** أما مفهوم صلاحية الدليل تعني أن يكون الدليل موضوعي بعيد عن التحيز الشخصي وهذه الخاصية (الموضوعية) تشير إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال لو أن المراجع بحاجة إلى التحقق من ملكية العميل للمعدات، فإنه يقوم بفحص فواتير الشراء بالإضافة إلى الأوراق والمستندات الأخرى التي تثبت ملكيته لهذه المعدات وتؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها، وبالطبع فإن هذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية.
- **التوقيت:** يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي فيها جمع أدلة الإثبات أو الفترة التي تغطيها المراجعة، وتكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، فعلى سبيل المثال سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعا عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل, ستكون أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.
- **مدى الاقتناع والتكلفة:** عند اتخاذ المراجع قراره بشأن الأدلة في عملية مراجعة معينة , يجب أن يؤخذ في الاعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويعد نادر الحدوث أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات، ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.