

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الثالثة ليسانس - تخصص محاسبة - الدكتوراة: بروبلة إلهام
محاضرات في التدقيق المالي

المحاضرة السابعة: أدلة الإثبات وملفات العمل

I- أوراق العمل: إن أوراق العمل تشكل مجموعة متكاملة تحتوي على جميع البرامج من أدلة وبراهين وما تحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات أثناء التدقيق ونظرا لأهميتها سوف نتطرق لتعريفها وأنواعها وأغراضها.

I-1- تعريف أوراق العمل:

تعرف أوراق العمل بأنها " سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج المتوصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق ".

I-2- أنواع أوراق العمل: هناك نوعين رئيسيين هما:

1- الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية، والتي ليست دائمة التغير ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

1- معلومات أساسية عن المؤسسة تشمل ما يلي:

- عقد التأسيس والنظام الداخلي، ملخص لطبيعة أعمال المؤسسة.
- أسماء وعناوين المسؤولين عن الإدارة مع نسخ من توقيعهم.
- مخطط تنظيمي لمختلف أقسام المؤسسة.
- معلومات على النظام الحسابي والضبط الداخلي.
- العقود والاتفاقيات: وتشمل نظام الخدمة التعاقدية أو صندوق التقاعد، أو أية اتفاقية حول المشاركة في توزيع الأرباح مع العمال والموظفين، نسخ من عقود شراء الموجودات الثابتة، عقود الإيجار للموجودات الثابتة، عقود الاقتراض، وأية عقود أخرى.

• صور البيانات الضريبية في الأعوام السابقة وملخص عن نظم الرقابة الداخلية.

2- الملف الجاري: بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المدقق بملف جاري والذي يحوي على أوراق عمل التدقيق وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من فترة لآخرى مثال ذلك:

- برنامج المراجعة للسنة الحالية.
- نسخة من المراسلات والتي تخص عملية التدقيق.
- نسخة من القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.
- نسخة من قيود التسويات، الإقفال، والقيود العكسية ويمكن للمدقق أن يضيق للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى يرى ضرورة إضافتها.

I-3- أغراض أوراق العمل:

تخدم أوراق عمل التدقيق عدة أغراض منها:

- 1- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق:** أوراق عمل التدقيق تعتبر أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق حيث يستطيع المدقق من خلال أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعية والموضحة لبرنامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها.
- 2- مصدر للمعلومات:** تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدرا مهما للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها سواء في تقريره الذي يحوي رأيه الفني المحايد، أو في شكل ملاحظات أو جداول أو غيرها من الإيضاحات.

3- تدعيم رأي المدقق: تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلا قويا وأساسا متينا لرأي المراجع الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

4- الحجية القانونية: أوراق عمل التدقيق يمكن استخدامها كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء إذ ما تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال والتقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

5- أساس لمراجعات قادمة: تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعا مهما للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في سنة لاحقة لنفس المؤسسة.

II- أدلة الإثبات

إن التدقيق الحاسبي في حد ذاته هو عملية تجميع للأدلة والإثباتات التي على أساسها تمكن المدقق من إبداء رأيه حول الشيء محل التدقيق ومن ثم فإنه من الضروري للمدقق أن يحصل على قرائن كافية ومقتنة.

II -1- تعريف أدلة الإثبات:

تعرف على أنها "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها رأيه الفني المحايد".

II -2- أنواع أدلة الإثبات: وأهمها:

1- **الوجود الفعلي:** هو نوع من أنواع الأدلة الموثوق فيها ويستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود الفعلي للأصول مثل: المخزون، النقدية.

2- **المستندات:** تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات في التدقيق والتي يقوم مدقق الحسابات بجمعها حيث أنها تعطي فرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات ومثل هذه المستندات فواتير بيع البضاعة، فواتير الشراء، تقارير استلام المخزون.

3- **المصادقات (التقارير المعدة خارج المؤسسة):** وهي التقارير التي يحصل عليها المدقق من أطراف خارج المؤسسة مثل: فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك، وتعبير التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه.

4- **التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة:** تعد هذه التقارير من قبل إدارة المؤسسة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقق من بعض الأمور الغامضة.

وبالإضافة إلى:

5- **الدقة الحسابية:** تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في دفاتر وسجلات المؤسسة دليل وقرينه يستند إليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة لدفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي للمدقق دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات.

6- **وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلاً على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.

7- **الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:** بعد أن ينهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق وبعد إعداد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد إعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة.

8- **الارتباط بين البيانات:** النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات مما يعني أنه يؤدي هدفه بدقة وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن، فالارتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلاً قوياً مثل يجب أن يكون هناك ارتباط بين الفوائد المقبوضة والقروض المستحقة للمؤسسة.

II -3- **كفاية أدلة الإثبات:** تتوقف كفاية أدلة الإثبات على مدى توفر شرطين رئيسيين أولها كفاية كمية الأدلة اللازمة للإثبات والثاني حجية الأدلة التي تحرر قدرتها على الإثبات أو الإقناع.

1- **كفاية كمية أدلة الإثبات:** هناك عوامل عديدة تؤثر في كمية الأدلة اللازمة للإثبات منها:

- مدى ملائمة الأدلة بطبيعة الفقرة المدققة.

- كلما زادت أهمية الفقرة المدققة كلما زاد المراجع اهتمامه على جمع الأدلة أكثر.

- تكلفة الحصول على أدلة الإثبات.

2- **حجية أدلة الإثبات:** تتوقف مدى قدرة الأدلة على الإثبات والإقناع على عدة عوامل:

- **صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على القرينة والدليل:** مثلاً الجرد الفعلي له قواعده وأحكامه والتدقيق المستندي له أسسه والمصادقات لها اعتباراتها وشروطها وعدم توافرها في الوسائل والأساليب يفقد الدليل حجيته.

- **مصدر الدليل:** الأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية.

- **طبيعة الدليل:** الأدلة الإيجابية مثل الوجود الفعلي أقوى في حجيتها من الأدلة التي تعتمد على استنباط المدقق.

- **كيفية الحصول على الدليل:** الأدلة التي يحصل عليها المدقق أقوى في دلالتها من الأدلة التي يحصل عليها عن طريق الغير.

- **مدى ارتباط الدليل بالعناصر محل الفحص:** إن قوة حجية الدليل ودرجة الاعتماد عليها تعتمد على ارتباطها بالعناصر أو بالعملية محل الفحص.

- **التوقيت المناسب للحصول على الدليل:** أي تتوافر الأدلة في الوقت الذي تكون أنفع.
- مدى توفر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية مصدر الدليل.
- **سلوك المدقق نفسه أثناء جمع الأدلة والقرائن أي الاستقلال والحياد التام للمدقق.**

II-4- وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

عند الحصول على فهم للمؤسسة وأداء الإجراءات التمهيدية يبدأ المدقق بجمع أدلة الإثبات وللحصول عليها يحتاج المدقق إلى التعاون مع المؤسسة و بصورة مستقلة، على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ما ومن أمثلة ذلك تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز، الآراء القانونية المتعلقة بتفسير القوانين والاتفاقيات والأنظمة. ومن إجراءات التدقيق التي يستعين بها المدقق تتمثل فيما يلي:

1- الجرد العملي: يعتبر الجرد من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلاً مادياً ملموساً فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقاً مستندياً قد يشك في صحة هذه المستندات أو في ما تحتويه كمياً من بيانات لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد الفعلي التي تعتبر قرينة قاطعة على صحة ما ورد في المستندات أو في الدفاتر وينطبق ذلك على عناصر الأصول مثل المخزون والنقدية في الصندوق والاستثمارات الموجودة في المؤسسة في نهاية العام ومن مهام المدقق في عملية الجرد ما يلي:

- يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعنصر الخاضع للجرد ليعتبر الوجود الفعلي دليلاً قاطعاً.
- التأكد من صحة الجرد الكمي، ومراجعة تقييم والتأكد من أنه لم يحدث تغيير في أسس تقييم المخزون ولا في أسس الجرد عن الأعوام السابقة.
- يجب إجراء عملية الجرد للنقدية من قبل المدقق أو أحد مندوبيه أو تحت إشرافهم المباشر.

2- التدقيق الحسابي:

- تدقيق العمليات الحسابية للأرقام الواردة في المستندات المحاسبية للتأكد من صحتها.
 - تدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ومن صحة نقل هذه المجاميع .
 - تدقيق ترحيل العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر أو دفاتر الأستاذ.
 - التأكد من استخراج أرصدة الحسابات المختلفة سواء في دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة مع مطابقة الأرصدة الإجمالية للحسابات دفتر الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة التحليلية لكل حساب إجمالي في دفتر الأستاذ المساعد.
 - تدقيق قوائم الجرد للتأكد من دقة استخراج قيم المخزون السلعي حيث يتم ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات لاستخراج إجمالي القيمة لكل عنصر على حدة ومن ثم لإجمالي العناصر.
 - التأكد من توازن ميزان المراجعة بالمجاميع وبالأرصدة وكذلك التأكد من توازن قائمة المركز المالي من الناحية الحسابية لأن عدم التوازن يدل على وقوع أخطاء حسابية كما أن التوازن لا يعني صحة العمليات.
- 3- التدقيق المستندي:** تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولا بد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها فيجب التأكد من:
- أن لكل عملية تم قيدها بالدفاتر مستند أو أكثر يؤيدها.
 - أن هذه المستندات مستندات صحيحة وقانونية.

التدقيق المستندي والتدقيق الحسابي يتم تنفيذها بطريقة اختبار ولعدم الإمكانية بتدقيق جميع المستندات التي بحوزة المؤسسة إلا أن العينات التي يتم اختيارها لتدقيقها يجب أن تكون كافية وملائمة.

4- المصادقات: الشهادات أو الإقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة تهدف إلى إقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به، وتمثل الإقرارات الخارجية شهادات تصدر عن جهات ليس لها مصلحة في اختلاس أو تزوير البيانات المتعلقة بالمؤسسة وبذلك يمكن الاعتماد عليها كأدلة إثبات قوية، حيث يمكن الحصول على وسائل التأكيد الخارجية من خلال رسائل من المدينين الدائنين، عملاء، بنوك تؤكد أرصدهم الظاهرة في حسابات المؤسسة وذلك بناءً على رسائل توجهها المؤسسة إليهم تطلب فيها تأكيد الأرصدة.

5- الاستفسارات: يتضمن نظام الاستفسارات ما يقوم المدقق بتوجيهه من أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصاً إدارة المؤسسة وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن الذي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق فقد يرى المدقق أثناء جمعه للمستندات والدفاتر والسجلات أن بعض النقاط بحاجة إلى إيضاح أو تفسير ولهذا فإنه يلجأ إلى الجهات المسؤولة لطلب المزيد من الإيضاحات أو البيانات وهذه الجهات قد تكون الإدارة العليا للمؤسسة أو موظفيه ومن خلال هذه الإيضاحات أو التفسيرات يتمكن المدقق من تكوين

رأيه النهائي في الموضوع محل التدقيق وقد تكون الإيضاحات أو الاستفسارات شفوية أو قد تكون مكتوبة، وعلى المدقق في حالة عدم تمكنه من حق طلب البيانات أو الإيضاحات التي احتاج إليها أثناء عملية التدقيق إثبات ذلك في تقريره إلى مجلس الإدارة.

6- التدقيق الانتقادي: تعتمد هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات على مهارة المدقق وخبرته فهي تشمل الفحص السريع الخاطف للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية مثل وجود اسم شخص أو شركة لم يسبق وإن ظهر له حساب بدفتر الأستاذ العام عند ورود المصادقات للمدقق وهنا قد يكتشف المدقق إرسال المؤسسة خطابات (رسائل) إلى أشخاص وهميين ويتوقف مدى نجاح التدقيق الانتقادي على القدرة الفنية والخبرة السابقة للمدقق كما أن هذه الوسيلة تفيد كثيرا في اختصار جزء كبير من الوقت والجهد الذي يبذله المدقق أثناء قيامه بواجباته كما أنها تمثل أدلة إضافية لإثبات العمليات التي لا تكون واضحة إذا تم تدقيقها من واقع الدفاتر والسجلات ولهذا كثيرا ما يعتمد التدقيق الانتقادي على الخروج من نطاق السجلات والدفاتر والمستندات إلى تقصي الحقائق من مصادر أخرى والاعتماد على الاستنتاج السليم.

7- المقارنات: المقارنة هي عبارة عن إجراء مقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد تحقيق هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من ووسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، حيث يقارن مدقق الحسابات عناصر قوائم نتيجة الأعمال بعضها ببعض للفترة محل الفحص أو بالفترات السابقة بقصد التحقق من صحة العناصر التي تتضمنها هذه القوائم والنتائج التي تفصح عنها والكشف عن أية انحرافات أو أخطاء وقعت ومعرفة الأسباب والتغيرات التي أدت إلى وقوعها، والمقارنات قد تؤدي في كثير من الأحيان إلى الكشف عن أخطاء تم ارتكابها بصورة عمدية بهدف التلاعب في عناصر القوائم المالية الختامية وبالتالي التأثير على نتائج النشاط وسلامة المركز المالي.

8- فحص السجلات الفرعية: كثيرا ما يتضمن دفتر الأستاذ العام حسابات إجمالية مثل حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين والتي يتم تفصيلها في دفاتر أستاذ مساعدة أو خاصة ن لذا فإن مدقق الحسابات عند فحصه لأرصدة الحسابات الإجمالية يجب أن يقوم أيضا بفحص البيانات التحليلية للحسابات الإجمالية في دفاتر الأستاذ المساعدة رغم تساوي مجموع أرصدة الحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعدة مع رصيد الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.

كما يقوم المدقق أيضا بتدقيق بيانات دفاتر اليومية المساعدة ومقارنتها مع قيود المركزية الواردة بدفتر اليومية المركزي، كما تشمل هذه الوسيلة أيضا تدقيق كشوف الجرد التي تتم بواسطة الإدارة في نهاية العام مع سجلات المخازن للتأكد من أن الكميات الواردة أو الأصناف المختلفة التي تتضمنها كشوف الجرد مطابقة لما هو موجود في بطاقتا لأصاف في المخازن، مع مراعاة إذا كان هناك بعض الاختلافات بين قوائم الجرد وبين سجلات وبطاقات المخازن فعلى المدقق في هذه الحالة البحث عن الأسباب التي أدت إلى ذلك فقد تكون هناك عمليات اختلاس للمواد من المخزن أو قد تكون الأسباب اختلاف طبيعة المادة نفسها مما يؤدي إلى تبخر جزء منها أو انكماش بعض منها نتيجة التخزين أو نقص أوزانها نتيجة التبخر.

9- التحليل المالي: يعد أحد الوسائل التي يمكن من خلالها الحصول على دليل إثبات وذلك من خلال اللجوء إلى استخدام النسب المالية: مثل نسب السيولة.