الفصل الخامس المحاضرة الاولى

ادلة الاثبات في التدقيق

يحاول هذا الفصل الإجابة على التساؤلات التالية:

ما سيتم تناوله في هذه المحاضرة

اولا: ما المقصود بالإثبات في التدقيق وادلة الاثبات؟

ثانيا: ماهي العوامل المؤثرة في كفاية الادلة وكفاءتها؟

ثالثا: ماهي انواع الأدلة ووسائل الحصول عليها؟

رابعا: ما اهمية التوثيق في التدقيق؟

خامسا: ماهي اوراق عمل المدقق وملفاته؟

الجزء الاول: ادلة الاثبات في التدقيق:

الاثبات لغة هو اقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل او تأكيد الحق بالنية. اما الاثبات في القانون فهو اقامة الدليل على حقيقة امر مدعى به، نظراً لما يترتب عليه من اثار قانونية.

ويمكن وصف الاثبات في التدقيق بانه:

عملية اقامة الدليل على صدق او كذب القضايا التي تحويها القوائم المالية الختامية. ولا يقتصر صدق او كذب القضايا على التطابق مع الواقع، وانما يتعداه الى التطابق مع الفروض والمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها، ومع القوانين الاساسية واساليب العمل بالمشروعات، بما يستفاد منه صدق نظري الى جانب الصدق الواقعي. ويكون ضابط الحقيقة هو الاتساق والتماسك والوضوح. ويكون الصدق الواقعي والنظري على هذا الاساس هدفا للإثبات في التدقيق. ان الاثبات يتصل بالمعرفة وهي تختلف عن المعتقدات التي يعتقد فيها الناس دون دليل عن اتفاق او عجز عن الدليل، كما ان الاثبات في التدقيق يتجه نحو الحقائق، ولا حقيقة بغير دليل.

وقد ابرزت المجاميع العلمية والمهنية اهمية الاثبات في التدقيق فقد اكدت لجنة ومعايير التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي (ان على المدقق ان يحصل على اثباتات تدقيقية كافية ومناسبة من خلال اداء اختبارات الرقابة الداخلية والاجراءات الأساسية لتمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقوله عنها كأساس لرأيه عن المعلومات المالية).

مفهوم ادلة الاثبات

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقرير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر ما إذا كانت البيانات المالية تعطي صوره حقيقة وعادلة.

وقد بين المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين AICPA,1991 ان ادلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بهذه القوائم المالية ، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول الى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للمركز المالي ونتيجة الاعمال ، ويلاحظ ان هناك ادلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك ادلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات او عن طريق المدقق نفسه.

اي ان هناك ادله متوفرة للمدقق ويمكن الوصول اليها مباشرة وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول اما النوع الثاني فيشمل الادلة التي يتم انشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الادارة والعاملين وتقويم الانظمة والمصادقات الخارجية وغيرها .....

وواجب المدقق ان يحصل على هذه الادلة التي تبين ان البيانات المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حددتها اللجان والهيئات المتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة وهذه الخصائص تشمل:

١. ان تكون البيانات المالية ملائمة او مناسبة وذات صلة.
٢. ان تكون البيانات المالية ذات مصداقية وموثوقية.
٣. القابلية للفهم.
٤. القابلية للمقارنة.

وقد عرف معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ ادلة التدقيق على انها المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل الى الاستنتاجات التي يبني عليها رايه، وتشمل ادلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الاخرى.

مصادر ادلة الاثبات

نص المعيار الدولي ٥٠٠ على امكانية الحصول على ادلة الاثبات من المصادر الاتية:

١) يتم الحصول على بعض ادله التدقيق بأداء اجراءات لاختبار السجلات المحاسبية على سبيل المثال من خلال التحليل والمراجعة واعادة الاجراءات المتبعة في عملية اعداد التقارير المالية، واجراء مطابقة بين الانواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن للمدقق من

خلال اداء اجراءات التدقيق هذه تحديد ان السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع البيانات المالية.

٢) يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة في ادلة التدقيق المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة او التي هي ذات طبيعة مختلفة عن بنود ادلة التدقيق المعتبرة فرديا، فعلى سبيل المثال تأكيد المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشاة قد يزيد من التأكد الذي يحصل عليه المدقق من ادلة التدقيق التي يتم توليدها داخليا، مثل الادلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية او محاضر الاجتماعات او اقرارات الادارة.

٣) ان المعلومات من مصادر مستقلة عن المنشاة التي قد يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق قد تحتوي على مصادقات من أطراف اخرى وتقارير المحللين والبيانات المقارنة الخاصة بالمنافسين (بيانات اساس القياس).

انواع ادلة الاثبات

اولا : الفحص الفعلي: يعتبر من اقوى انواع الادلة ويعتمد على الوجود الفعلي، ويشمل قيام المدقق بفحص او عد الاصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والاصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات، ومن خلال الجرد يمكن ان نتوصل الى دليل اثبات حول وجود الأصول، كما ان فحص المستندات ذات القيمة او التي لها قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات وشهادات الاسهم واوراق القبض يعني نوع من الفحص الفعلي. اما التدقيق المستندي فهو فحص فواتير البيع والشيكات الملغاة او الكمبيالات الملغاة وما شابهها.

ثانيا: المصادقات: هي اجابات مكتوبة او شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على ارصدة معينة او بيان الارصدة الموجودة لدى الطرف الاخر او الاستفسار عن معلومات اخرى، وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على اوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت اشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الاخر اعادة الجواب الى المدقق مباشرة وتقسم الى:

أ- **المصادقات الايجابية:** وفي هذا النوع يطلب من الطرف الاخر بيان الرصيد لديه او المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة واعادة الجواب الى المدقق في حالة المطابقة او عدم المطابقة. ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، او تكون الارصدة ذات اهمية نسبية، حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود. وهناك نوعان من المصادقات الايجابية، **النوع الاول** يسمى المصادقات العمياء اذ يطلب من الطرف الاخر كتابة الرصيد الذي لديه دون ان يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة له، وغالبا ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة. اما **النوع الثاني**

فيطلب من الطرف الاخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الاخر.

ب- **المصادقات السلبية:** اذ يُطلب من الطرف الاخر اعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة اليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأن الإجابة تتم فقط في حالة كونها سلبية، وتستخدم عندما تكون الرقابة الداخلية قوية او تكون ليست ذات أهمية مادية.

ج- **المصادقات على شكل فراغ:** اذ لا يثبت الرصيد في كتاب التأييد وانما يترك فارغ، ويطلب من الجهة الخارجية تثبيت الرصيد في الفراغ الموجود. ويعتبر من أكفأ انواع المصادقات.

ثالثا: الشهادات: يتم الحصول عليها من داخل وخارج المنشاة. ومن خلال الشهادات يتم الحصول على دليل اثبات على حدوث بعض الحقائق وصحتها.

رابعا: الملاحظة: يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر او الاستماع لتحقيق اهداف تدقيق معينه خلال زياراته المختلفة. فقد يقوم بملاحظة الاجراءات التي يقوم بها الموظفون عند ادائهم للنشاطات او ملاحظة بعض الأصول.

خامسا: الاستفسارات: اذ يحصل المدقق على المعلومات من العميل وموظفيه. وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة او شفهية. وقد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي الى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية.

سادسا: اعادة التشغيل: اي اعادة ما قام به المحاسب. مثلا اعادة احتساب الاندثار ومخصص الديون المشكوك فيها.

سابعا: اعادة الاحتساب: يقوم بالتأكد من عملية الاحتساب رياضيا. كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب للتأكد من الدقة الحسابية.

ثامنا: الفحص التحليلي: اي استخدام ادوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الافقي والعمودي. ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول الى بعض الحقائق، حول الحد الفاصل او استمرارية المشروع او صحة العرض والافصاح.

الجزء الثاني: العوامل المؤثرة في كفاية وكفاءة ادلة الاثبات.

كفاية الادلة: وهو عدد الادلة التي يتم الحصول عليها. وهناك العديد من الاعتبارات التي ينبغي اخذها بنظر الاعتبار عند تحديد عدد الادلة التي يحتاجها المدقق ومنها:

١. الهدف من عملية التدقيق. إذا كان الهدف ابداء الراي فان عدد الادلة يختلف عندما يكون الهدف هو لاكتشاف الاخطاء او الغش.
٢. الأهمية النسبية (اهمية النشاط الخاضع للتدقيق). اذ يتناسب عدد الادلة بشكل طردي مع درجة الاهمية.
٣. درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط. اذ تتناسب درجة المخاطرة بشكل طردي مع عدد الادلة.
٤. حجم المجتمع ومدى تجانس وحداته. اذ كلما كان حجم المجتمع كبير ومن ثم حجم العينة فان عدد الادلة سيزداد.
٥. درجة كفاءة المدقق وخبرته. اذ تؤثر كفاءة المدقق على عدد الادلة التي سيتم الحصول عليها.
٦. نوعيه الادلة ومدى ارتباطها بالنشاط الخاضع للتدقيق.
٧. مقدار الوقت المتاح لدى المدقق.
٨. المقارنة بين الكلفة والمنفعة (الجانب الاقتصادي).

كفاءة الادلة: اي جودة الدليل او صحته. ومن العوامل المؤثرة في كفاءة الادلة ما يأتي:

١. استقلالية الدليل. كلما كان الدليل مستقل عن الاداء كلما كانت جودته اعلى ويمكن ترتيب الأدلة حسب جودتها كما يلي:
   - الادلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه.
   - الادلة التي يحصل عليها من جهات خارجية ويستلمها المدقق بنفسه مثل المصادقات.
   - الادلة التي يحصل عليها المدقق وتحتفظ بها الشركة مثل قوائم الشراء.
   - الادلة التي يحصل عليها المدقق من داخل الشركة ويحتفظ بها داخل الشركة مثل قوائم البيع.
٢. من حيث وقت الحصول على الدليل. فاذا تم الحصول على الدليل في الوقت المناسب فان صحته تكون اقوى مما لو تم الحصول عليه بشكل متأخر.
٣. درجة كفاءة المدقق وخبرته في العمل.

٤. درجه الثقة بالجهة التي تقدم الدليل. بشكل عام تعتبر الجهة الرسمية أكثر ثقة من الجهات غير الرسمية، والجهات الخارجية أكثر ثقة من الجهات الداخلية.
٥. درجة كفاءة الرقابة الداخلية. اذ تعتبر عامل مؤثر في كفاية وكفاءة الادلة.
٦. درجة ارتباط الدليل بالنشاط الخاضع للتدقيق. اذ ان الادلة المباشرة أكثر جودة من الادلة غير المباشرة.
٧. الادلة الموثقة أكثر كفاءة من الادلة الشفوية.
٨. الدليل الذي يحصل عليه المدقق بنفسه أكثر كفاءة من الدليل الذي يحصل عليه من شخص اخر.
٩. المستندات الأصلية أكثر معوليه من المستندات المصورة او المستنسخة.

مدرس المادة

م. حسين علي محيسن