المحور الرابع

أدلة الإثبات في التدقيق المالي

تمهيد

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية، وهي "جميع الحقائق والمعلومات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات للوصول إلى قناعة معينة تساهم في تكوين الرأي المهني السليم القائم على أسباب موضوعية". كما تمثل أساس عملية المراجعة فيما يتعلق بمعايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها محافظ الحسابات تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات محافظ الحسابات حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

إن أدلة الإثبات تكاد تقترب بشكل ملحوظ من مفهوم قرائن الإثبات، فدليل الإثبات هو بينة قاطعة بحد ذاتها، بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل، لأن قرينة الإثبات هي إستنباط نتيجة أمر ثابت أو حقيقة أو جملة حقائق لإستخلاص رأي في مسألة معينة والإقتناع بالإفصاح عن هذا الرأي.وعموما فان كل قرينة من القرائن المعروفة يمكن أن تصبح دليل إثبات طبقا للأهمية النسبية التي يعطيها المحافظ لهذه القرائن.

يعمل محافظ الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية وهي المعلومات والحقائق التي يستند إليها في تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وذلك في ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

وحتى تؤدي أدلة الإثبات دورها بالنسبة لأداء عملية المراجعة ينبغي أن تتوافر فيها خصائص وصفات معينة من أهمها ما يلي:

- كفاءة أدلة الإثبات كما ونوعا، أي أن يكون الدليل كاف ومناسب للتوصل إلى تحقيق أهداف المراجعة، وأن يكون ملائما وله علاقة وثيقة بهذه الأهداف والنتائج مما يوفر الثقة اللازمة للإعتماد عليه؛
- دليل مكتوب ومدون في أوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للمراجعة؛
- دليل منطقي يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه محافظ الحسابات؛
- دليل عملي وإقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول عليه مع النتيجة التي يتوقعها ويتمناها المحافظ.

هناك العديد من الأساليب التي تمكن محافظ الحسابات من تنفيذ عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية ومن أهمها: الجرد الفعلي؛ المصادقات؛ التوثيق؛ الإجراءات التحليلية.

1- الجرد الفعلي

يقوم محافظ الحسابات حسب هذا الأسلوب بمعاينة الشيء موضوع الفحص على الطبيعة، حيث يقوم بعملية العد أو الوزن أو القياس، والهدف من ذلك هو التحقق من الوجود المادي للعنصر محل الفحص، ثم كخطوة مكملة مقارنة ما أسفر عنه هذا الإجراء بما هو مثبت بالسجلات والدفاتر.

حتى يكون الجرد الفعلي ذا حجية قوية للإثبات يجب أن تتوفر فيه بعض الشروط والتي منها:

- قدرة محافظ الحسابات على معرفة وتمييز العناصر التي يقوم بجردها؛
- حضور محافظ الحسابات الجرد الفعلي بنفسه أو أحد مساعديه ممن يشرف عليهم؛
- جرد الأصول المتماثلة في وقت واحد حتى لا تتم عملية إحلال بعضها محل البعض الأخر.

2- المصادقات

إن المصادقات هي عبارة عن إستلام رد مكتوب أو شفهي من طرف ثالث مستقل عن إدارة المؤسسة محل المراجعة يؤكد صحة أو عدم صحة المعلومات المرسلة إليه بناء على طلب محافظ الحسابات.

تعتبر المصادقات أحد الأساليب المهمة والقوية التي يحصل من خلالها محافظ الحسابات على دليل أو قرينة إثبات، وهي عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى محافظ الحسابات مباشرة بالموافقة أو الإعتراض على صحة أرصدة الحسابات وذلك للتحقق من وجود وملكية وقيمة بعض عناصر الأصول والالتزامات المرتبطة بالغير.

يمكن تقسيم أنواع المصادقات من حيث شكلها ونوعها إلى الأنواع الثلاثة التالية:

أ- المصادقات الإيجابية

تعني هذه المصادقة أن يرسل محافظ الحسابات خطابه إلى الطرف الخارجي يطلب منه أن يرسل مصادقته عن صحة أو خطأ رصيد حسابه الموضح في الخطاب. أي يرد الطرف الخارجي على محافظ الحسابات في جميع الأحوال سواء أكان الرد إيجابيا بالموافقة أو سلبيا بعدم الموافقة.

ب- المصادقات السلبية

هذا النوع من المصادقات يطلب فيها من الطرف الأخر أن يرسل إلى محافظ الحسابات ردا فقط في حالة ما إذا كان رصيد حساب المؤسسة في دفاتره لا يطابق رصيد حسابه في دفاتر المؤسسة، أي الرد فقط في حالة عدم الموافقة على صحة البيانات الواردة في طلب المصادقة.

جـ- المصادقات العمياء

تتم المصادقة العمياء بإرسال محافظ الحسابات خطاب للطرف الخارجي يذكر فيه إسم وعنوان المؤسسة فقط ولا يذكر فيه رصيد الحساب المطلوب المصادقة عليه، ويطلب منه رد كتابي يوضح فيه رصيد حسابه لدى المؤسسة ونوعيته سواء كان مدينا أو دائنا.

3- التوثيق

يتمثل التوثيق في الفحص المستندي من قبل محافظ الحسابات لمستندات ودفاتر المؤسسة محل المراجعة للتحقق من المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، والتعرف على أنشطة العميل، وتحديد مدى نظامية الدفاتر المحاسبية.

إن التوثيق يعتبر المحور الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات وهي تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات، حيث يقوم محافظ الحسابات بالتوثيق من خلال فحص مستندات وسجلات المؤسسة محل المراجعة للتأكد من الإكتمال، والتحقق من أن جميع العمليات والمعلومات التي حدثت في المؤسسة وتخصها قد سجلت بالكامل.

تتم عملية التوثيق من خلال التأكد من صحة وقانونية المستندات وكفايتها كأدلة إثبات، ولكي يتحقق الهدف يجب أن يراعي محافظ الحسابات عدة إعتبارات عند إعتماده على التوثيق كأسلوب لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- أن يستخدم هذا الأسلوب في المكان المناسب؛
- أن يفرق بين إمكانية الإعتماد على المستندات الداخلية والمستندات الخارجية، فالمستندات الداخلية تعد وتستخدم داخل المؤسسة فقط، أما المستندات الخارجية فلها طرف أخر خارج المؤسسة؛
- فحص السجلات والمستندات التي تعتمد عليها المؤسسة في توفير المعلومات اللازمة لتسيير أعمالها.

4- الملاحظة

تعد الملاحظة أسلوب مباشر لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات فمعظم العناصر أو الأمور الملموسة التي تهم محافظ الحسابات يمكن ملاحظتها، وتعني الملاحظة إستخدام محافظ الحسابات لحواس المشاهدة والسمع واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع، وغالبا ما يستخدم هذا الأسلوب في تحقيق أهداف المراجعة المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية والوجود، من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر المؤسسة.

5- إعادة الأداء

يقوم هذا الأسلوب على إعادة إختبار عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي أعدتها إدارة المؤسسة محل المراجعة خلال فترة الفحص والتحقق، وتشمل عملية إعادة الإختبار للعمليات الحسابية على إختبار الدقة الحسابية للمؤسسة، كما تشمل إجراءات اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ من خلال تتبع المبالغ الموجودة في أكثر من مكان للتأكد من أنها مقيدة بنفس المبلغ في كل الأماكن.

6- الإستفسار من المؤسسة

يعتمد أسلوب الإستفسار على توجيه الأسئلة لأشخاص لديهم معلومات عن جانب معين من جوانب المؤسسة محل المراجعة بهدف الحصول على إجابات مقنعة توفر معلومات عن كثير من الأمور التي تحتاج إلى تفسير.

يقوم محافظ الحسابات بطرح مجموعة من الأسئلة سواء بشكل شفهي أو كتابي على بعض الموظفين أو إدارة المؤسسة حول بعض أو كل الأمور والمسائل غير الواضحة له، كما يمكن طرح هذه الأسئلة على أشخاص أو جهات من خارج المؤسسة شريطة أن يكون لها علاقة تعامل معهم.

7- الإجراءات التحليلية

تعتمد الإجراءات التحليلية على تقييم مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المتاحة من خلال تحديد مدى معقولية العلاقات بين مجموعات مختلفة من المعلومات، كالعلاقة بين بيانات المؤسسة بالمعلومات الخارجية، أو تحليل الإتجاهات خلال الفترة لتحديد العناصر الشاذة أو تحديد مدى الإتساق مع الحالات أو الظروف الأخرى.

تتم المراجعة التحليلية عن طريق إجراء نظرة فاحصة للدفاتر والسجلات لإكتشاف القيود الشاذة والأرصدة غير العادية والمسائل والأمور الغامضة للإستفسار عنها ومراجعتها بدقة، ومعرفة الأسباب الكامنة وراءها والتي قد تقود محافظ الحسابات إلى الحصول على أدلة إثبات إتمام مهمته.

يوضح الجدول التالي درجة الإعتماد على كل أسلوب من أساليب تنفيذ الإختبارات الأساسية :

درجة الإعتماد على أساليب تنفيذ الإختبارات الأساسية

أساليب جمع أدلة الإثبات	معايير تحديد درجة الاعتماد				
	إستقلال المصدر	فعالية الرقابة الداخلية لدى المؤسسة	المعرفة المباشرة للمراجع	تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات	درجة الموضوعية
الجرد الفعلي	عالية	تتنوع	عالية	عالية	عالية
المصادقات	عالية	لا علاقة لها	منخفضة	تتنوع- عادة عالية	عالية
التوثيق	تتنوع- الخارجية أكثر إستقلال	تتنوع	منخفضة	تتنوع	عالية
الملاحظة	عالية	تتنوع	عالية	عالية عادة	متوسطة
الاستفسار من المؤسسة	منخفضة (تقدمها المؤسسة)	لا علاقة لها	منخفضة	تتنوع	تتنوع منخفضة إلى عالية
إعادة الأداء	عالية	تتنوع	عالية	عالية	عالية
الإجراءات التحليلية	عالية/منخفضة (استجابة المؤسسة)	تتنوع	منخفضة	عالية عادة (استجابة المؤسسة)	تتنوع- عادة منخفضة

يمكن من خلال هذا الجدول التوصل للملاحظات التالية:

- فعالية الرقابة الداخلية لها أثر جوهري على مدى الإعتماد على كل أسلوب من أساليب جمع أدلة الإثبات؛
- يتميز الجرد الفعلي وإعادة الأداء بدرجة عالية من الاعتماد والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، لكن يوجد فارق كبير في استخدامها ويظهر ذلك بجلاء أن هذين الأسلوبين ينتجان نفس درجة الاعتماد ويختلفان عن بعضهما البعض بالكامل؛
- نادرا ما يتسم نوع محدد من أساليب جمع أدلة الإثبات بالكفاية في حد ذاته لتقديم دليل يتميز بالصلاحية والجدارة لتحقيق أي هدف من أهداف المراجعة.