أدلة الإثبات في التدقيق

لدراسة أدلة الإثبات في التدقيق نتطرق الى النقاط التالية :

1- مفهوم أدلة الإثبات

2- العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات

3- أنواع أدلة الإثبات

4- **وسائل الحصول على أدلة الإثبات**

مقدمة

إن الاثبات يتصل بالمعرفة وهي تختلف عن المعتقدات التي يعتقدها الناس دون دليل.

الاثبات لغة هو إقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل. أما الاثبات في القانون فهو إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به، نظراً لما يترتب عليه من اثار قانونية. أما في مجال التدقيق فقد أبرزت المجامع العلمية والمهنية أهمية الاثبات. فقد اكدت لجنة معايير التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي (أن على المدقق أن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية ومناسبة من خلال اداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية لتمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقولة يعتمد عليها كأساس لبناء رأيه عن المعلومات المالية).

إن المدقق خلال أداء مهمته لتدقيق القوائم المالية، عليه أن يجمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه في مدى مصداقية القوائم المالية.

1. مفهوم أدلة الإثبات :

تعني أدلة الإثبات كل المعلومات، والمستندات، والمعطيات التي يتم جمعها أثناء عملية التدقيق والتي يستخدمها المدقق للحكم على مدى صحة وصدق القوائم المالية مما يمكنه من إبداء الرأي المناسب فيها.

و يمكن للمدقق الحصول على هذه الأدلة سواء :

- اثناء عملية التدقيق الجارية ،
- من عمليات تدقيق سابقة، إذا كانت المهمة دورية،
- أثناء جمع المعلومات عن المؤسسة في المرحلة الأولى من المهمة.

لقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA,1991 أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بها، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول الى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة المركز المالي ونتيجة الأعمال. ويلاحظ أن هناك أدلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك أدلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات أو عن طريق المدقق نفسه.

وقد عرف المعيار الدولي ISA 500 أدلة الإثبات أنها : " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى. "

2. العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات:

أثناء جمعه لأدلة الإثبات، يستخدم المدقق تقديره وحكمه الشخصي المهني لتحديد مدى حجية الأدلة والتي تعتمد في حقيقتها على مدى كفايتها (suffisantes) ومناسبتها (ملاءمتها) (appropriés) .

- **كفاية الأدلة** : و هي مقياس لكمية (عدد) أدلة الإثبات، وهي تتأثر بتقدير المدقق لمستوى المخاطر في المؤسسة. فكلما كانت المخاطر المقدرة مرتفعة، فمن المحتمل أن تكون أدلة الإثبات المطلوبة أكثر.كما تتأثر الكفاية بجودة الأدلة، فكلما كانت جودة الأدلة أعلى يكون عددها المطلوب أقل. ومع ذلك فإن الحصول على المزيد من الأدلة لا يعوض افتقارها للجودة.

إن عدد الأدلة لا يعتمد في تحديده على عمليات حسابية أو رياضية بقدر إعتماده على التقدير المهني للمدقق.

- **مناسبة الأدلة** : وهي مقياس لجودة أدلة التدقيق، ويعني ملائمتها وموثوقيتها في توفير دعم الاستنتاجات التي يستند اليها رأي المدقق.

وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها، وبطبيعتها، وبالظروف الخاصة بهذه الأدلة التي تم في ضوئها الحصول عليها.

أما ملائمة الأدلة فتعتمد على التأكيدات التي يعمل عليها المدقق وكذلك على الهدف من اجراءات التدقيق المستخدمة.

العوامل المؤثرة في كفاية ومناسبة أدلة الإثبات:

تتأثر أدلة الإثبات من حيث كفاياتها ومناسبتها بعدة عوامل منها :

- تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الملاءمة على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى رصيد الحساب أو على مجموعة من المعاملات،
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة،
- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره،
- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة،
- نتائج اجراءات التدقيق ومن ضمنها الاحتيال والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما،
- مصدر موثوقية المعلومات المتوفرة.

3. أنواع أدلة الإثبات:

تتميز أدلة الإثبات بوجود عدة أنواع، من أهمها :

١ –الوجود الفعلي : وهو من أقوى أنواع أدلة الإثبات وأكثرها وثوقا، والهدف منه هو التأكد من الوجود المادي للشيء الملموس فقط وليس من ملكيته أو الرقابة عليه.

يتناسب هذا الدليل مع الأصول الملموسة مثل التثبيتات، المخزون، النقدية، الخ، ولا يصلح للأصول المعنوية.

٢ –المستندات المؤيدة للعمليات : وهي من أكثر أدلة الإثبات استعمالا من قبل المدققين لانخفاض تكلفتها. وتتمثل المستندات في كل الوثائق المبررة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة مثل الفواتير، مستند ادخال البضاعة الى المخازن أو إخراجها، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وغيرها.

٣ –الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير: والهدف من الإقرارات هو التأكد من صحة العملية أو الرصيد، وتعتبر من أقوى أدلة الإثبات ولكنها مكلفة، ويمكن أن يكون الإقرار كتابيا أو شفويا رغم أفضلية الأول عن الثاني. تستخدم الإقرارات مثلا في مصادقة أحد المدينين على صحة رصيد حسابه في دفاتر المؤسسة.

٤ –الشهادات أو البيانات التي يحصل عليها المدقق من المؤسسة: وهي الخطابات الرسمية المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من إدارة وموظفي المؤسسة، وقد تكون شفوية كذلك ويقوم المدقق بتدعيم هذه الشهادات باختبارات أخرى داعمة.

٥ –وجود نظام فعال وسليم للرقابة الداخلية : وجود مثل هذا النظام يعتبر في حد ذاته دليل إثبات، فهو من شانه :

- تقليل فرص ارتكاب الغش والاخطاء،
- سرعة اكتشاف حدوث الانحرافات عن النظام،
- يعطي نوعا من التأكيد للمدقق أن المعلومات والقوائم المالية سليمة ويمكن الإعتماد عليها.

إلا أن المدقق لا يكتفي بذلك بل يقوم بإجراءات من شأنها التأكد فعلا أن النظام معمول به ميدانيا.

٦ –العمليات اللاحقة لتاريخ الإقفال : وهي العمليات التي تقع بعد تاريخ إقفال القوائم المالية وقبل كتابة تقرير المدقق. وهذه العمليات قد تكون دليل إثبات يستعين به المدقق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلي، أو عند فحصه لمبدأ استقلالية الدورات.

إن فحص هذه العمليات من مسؤوليات المدققين لما لها من تأثير يمكن أن يكون معتبرا على مصداقية القوائم المالية، خاصة إذا تعلق الأمر بإدارة الأرباح كالقيام بعمليات بيع كثيرة في نهاية السنة ثم يتم الغائها في السنة اللاحقة.

٧ –العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه : ويقوم بها المدقق ليتأكد من صحة العمليات الحسابية. وهي من أبسط أنواع أدلة الإثبات وأقلها تكلفة، إلا أن هذا النوع من العمليات أصبح له بعد اخر في ظل استخدام التكنولوجيات الحديثة سواء في إعداد القوائم المالية أو مراجعتها، كاستخدام البرمجيات المدمجة (ERP) أو برامج معلوماتية للتدقيق.

٨ –الارتباط بين البيانات محل الفحص: وهو استخراج العلاقات والمقارنات بين البيانات المختلفة في شكل النسب المالية مثلا.

4. وسائل الحصول على أدلة الإثبات :

1– التفتيش : يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات بتفتيشه لـ:

- تسجيلات (التسجيلات في الدفاتر المحاسبية)،
- وثائق ومستندات(فواتير، تصريحات جبائيه، عقود)
- تثبيتات مادية : تتعلق بوجودها ،حالتها، ومكان وظروف استخدامها.

محدودية هذه الوسيلة أنها لا تبين المالك أو القيمة إلا في حالات إستثنائية.

2– الملاحظة المادية : تمثل في معاينة سياق العمليات أو الطريقة التي يُنفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين، مثل ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات.

3– طلب المعلومات : و يتمثل في الحصول على معلومات مالية وغير مالية من عند اشخاص مؤهلين سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويشمل طلب المعلومات المكتوبة الرسمية وكذلك الشفاهية غير الرسمية.

وتعتمد حجيه طلب المعلومات على :

- طلب المعلومات تم من قبل المدقق مباشرة أو لا،
- صفة الأشخاص المتصل بهم، ومستوى المسؤولية التي يتقلدونها في المؤسسة،
- امكانية ارتباط المعلومات المحصل عليها مع معلومات أو مستندات أخرى.

4– طلبات التأكيد (المصادقات) الخارجية : وهي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات تهدف إلى الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير تأكيدا لمعلومة ما.

وتستخدم هذه الوسيلة عادة للتأكد من أرصدة الغير في حسابات المؤسسة، مثلا:

- المؤسسات المالية والبنوك،
- الموردون والزبائن،
- المناولون،
- الشركات التابعة للمجمع.

ويمكن أن نفرق بين المصادقات الايجابية والمصادفات السلبية. فالنوع الأول يتطلب الرد على المصادقة سواء ذُكِر الرصيد فيها أو لم يذكر. أما النوع الثاني فيطلب فيها من الطرف الخارجي الرد على المصادقة إذا لم يتطابق الرصيد أي في الحالة السلبية ويستخدم هذا النوع في حالة نظام الرقابة القوي أو الأرصدة التي ليست لها أهمية نسبية.

محدودية هذه الطريقة تكمن في أن الغير يؤكد أو ينفي المعلومة المطلوبة منه فقط، دون تقديم معلومات أخرى. فالزبون مثلا قد يصادق على الرصيد المتبقي إلا أن ذلك لا يعني عزمه أو قدرته على التسديد، أو أن هناك نزاع مع المؤسسة.

5- الرقابة الحسابية : تتمثل في المراقبة بكل وسائل لِلدِّقة الحسابية للوثائق التبريرية أو المستندات أو التسجيلات المحاسبية.

6- الإجراءات التحليلية : تتمثل الإجراءات التحليلية في ما يلي :

- تحديد الارتباطات بين البيانات والمجمعات الحسابية (grandeurs) محاسبية كانت أم لا،
- إجراء مقارنات بين المبالغ المتضمنة في القوائم المالية للسنة محل التدقيق وسنوات سابقة أو المتوقعة، للمؤسسة او للمؤسسات المماثلة لها،
- تحليل التغيرات أو الاتجاهات.

7- إعادة التنفيذ : وهي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات تم تنفيذها من قَبْل داخل المؤسسة ضمن تطبيق نظام الرقابة الداخلية، إما يدويا أو باستخدام المعلوماتية.

المراجع التي الاستناد عليها :

Norme ISA 500- NAA 500

المراجعة مدخل متكامل – تأليف ألفين أرينز Alvin A. Arens و جيمس لوبك James K. Loebbeck , ترجمه د. محمد الديسطي. دار المريخ للنشر