

#### 4. أدلة الإثبات في المراجعة:

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون فيها قد حصل على قدر كافي من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تسمح له بتحديد ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية أم لا، وحتى لو قام المراجع بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة بصحة القوائم المالية أو بأن القوائم المعروضة تمثل العرض الوحيد العادل، فقد تكون هناك معلومات تم إخفائها بحسن أو بسوء نية. وفي هذا الإطار نجد أن معايير المراجعة الدولية قد ركزت أيضا على أدلة الإثبات من خلال المجموعة المحددة في المجال 500 - 599 "أدلة المراجعة" نظرا لأهميتها القصوى في إبداء رأي المراجع.

#### 1.4. أنواع أدلة الإثبات:<sup>1</sup>

يمكن حصر أهم أنواع أدلة الإثبات كالتالي:

✓ **الوجود الفعلي:** يعتبر من أدلة الإثبات القوية، ويتم عن طريق الحصر الكمي للعناصر وخاصة العناصر التي يمكن حصرها وفرزها وقياسها، ومن خلالها يتم التحقق الفعلي لعناصر الأصول، ومن ثم التأكد من صحة وسلامة الأرصدة التي تظهر في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية. كما أن وجود الأصل لا يعني بالضرورة ملكيته للمؤسسة محل المراجعة، فهذا يتطلب الاستناد إلى دليل إثبات إضافي يساعد في تحقيق وجود الأصل وملكيته وصحة تفويجه.

✓ **المستندات الحقيقية:** يعتبر وجود المستند دليل لكل عملية، ويجب أن تحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليها سواء للمراجع الداخلي أو الخارجي، وتضم المستندات أشكالاً متعددة. بحيث يكون البعض منها خارجياً من الغير والبعض الآخر داخلياً يعد في المؤسسة. وتعتبر هذه المستندات أدلة وقرائن على صحة القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وعلى المراجع التأكد من صحة هذه المستندات قبل اتخاذها كأداة إثبات.

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي، برنامج العموم الإدارية - مراجعة 1، منشورات جامعة السودان، الطبعة الأولى، 2006، السودان، ص 83 - 86.

محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، 2009، عمان، ص 169.

✓ **المصادقات:** هي شكل من أشكال التصريحات، تصدر من المؤسسة تحت إشراف المراجع. يقر فيها المدين أو الدائن بصحة أو بعدم صحة الرصيد الخاص به الناتج عن تعامله مع الشركة في تاريخ معين، ويتم إرسال الرد إلى المراجع مباشرة.

✓ **تصريحات من إدارة المؤسسة:** هناك بعض المسائل التي يصعب على المراجع الحكم عليها بنفسه لذا يلجأ إلى إدارة المؤسسة محل المراجعة لتقدم له تصريحات تؤيد ما هو مثبت في الدفاتر أو لتوضيح بعض المسائل التي تعترضه أثناء أداء مهمته. وبما أن هذه التصريحات مقدمة من إدارة المؤسسة محل المراجعة فعلى المراجع أن يبحث عن أدلة وقرائن تثبت صحة وسلامة هذه التصريحات.

✓ **نظام رقابة داخلي سليم:** وجود نظام محكم للمراقبة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة يعتبر دليلاً وقرينة على احتمال خلو الدفاتر والسجلات المحاسبية من الأخطاء والغش والتلاعب، أما في حالة كان العكس تماماً فإنه يعتبر كدليل وقرينة على زيادة احتمال وجود الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية. لذلك يجب على المراجع أن يفحص نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل المباشرة في عملية المراجعة.

✓ **الأحداث اللاحقة:** عادة ما يقوم المراجع بمهمته بعد إعداد القوائم المالية الختامية، ولما كان عمله هذا يستغرق فترة طويلة قد تمتد لأكثر من شهر فإن كثيراً من الأحداث التي قد تحدث خلال فترة المراجعة يمكنها أن تكون دليلاً أو قرينة تكشف للمراجع ما قد يوجد بالقوائم المالية من أخطاء أو تلاعبات.

✓ **تتبع العمليات:** يقصد به قيام المراجع بتتبع أثر العمليات بعد إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية، وما يحدث فيها في بداية السنة المالية الجديدة، بغرض التأكد من صحة الحسابات وأنه لم يحدث فيها أي تلاعب أو أنها كانت وهمية.

✓ **المقارنات:** يمكن أن يطلق المراجع هذا النوع من الأدلة عن طريق إجراء مقارنة بين عناصر القوائم المالية خلال نفس الفترة المالية أو عدة فترات مالية سابقة وذلك للكشف عن أية

تغييرات جوهرية تفيد في كشف أي أخطاء أو تلاعبات بغرض التأكد من صحة وصدق عدالة القوائم المالية.

## 2.4. وسائل الحصول على أدلة الإثبات:<sup>1</sup>

يمكن حصر أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات كالاتي:

✓ **الجرد الفعلي:** إن الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة يعتبر قرينة قوية وفي سبيل الوصول إلى

هذه القرينة قد يقوم المراجع بإجراء جرد عملي لهذا العنصر، ويجب أن تتوافر في الجرد الفعلي:

❖ أن يحضر المراجع أو أحد ممثليه عملية الجرد؛

❖ أن يكون المراجع أو ممثليه القدرة على التعرف أو تمييز الشيء الذي يقوم بجرده؛

❖ أن يكون للمراجع أو ممثليه القدرة على الحكم ما إذا كان الأصل محل الجرد في

حالة جيدة للاستعمال أم لا.

✓ **المراجعة المحاسبية:** يقصد بها فحص للدفاتر، السجلات، المستندات والقوائم المالية، وذلك

بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة بها من الناحية الحسابية، ويشتمل ذلك

على الآتي:

❖ مراجعة المستندات؛

❖ مراجعة الدفاتر؛

❖ مراجعة ميزان المراجعة؛

❖ مراجعة الكشوفات التحليلية؛

❖ مراجعة قوائم الجرد؛

❖ مراجعة القوائم المالية.

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 98 - 101.

عصام نعمة قريط وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، الجزء الأول، 2014، دمشق، ص 375.

عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة، (د ت)، مصر، ص 89 - 97.

- ويكمن الهدف من المراجعة المحاسبية في التأكد من الصحة الحسابية في كل هذه المراحل، وغالبا ما يلجأ المراجع إلى نظام الفحص الاختباري للمستندات والسجلات والكشوفات.
- ✓ **المراجعة المستندية:** هي المحور الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع، وهي تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات في الدفاتر والسجلات، ولا تقف المراجعة المستندية عند التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية بل تمتد إلى التأكد من صحة المستند وقانونيته التي يؤيدها هذا المستند.
- ✓ **المراجعة الاختبارية:** هي الفحص السريع للدفاتر والسجلات بغرض الوقوف على المسائل الغير العادية، وهي تتطلب مهارة فائقة وخبرة كافية ومما لا شك فيه أن هذه الوسيلة من وسائل جمع الأدلة والقرائن والتي تحتاج للكثير من الجهد والوقت من طرف المراجع.
- ✓ **المصادقات:** تهدف إلى الحصول على مصادقات من خارج المؤسسة محل الفحص عن صحة رصيد حساب معين، وذلك بأن يرسل المراجع العملاء أو الموردون على سبيل المثال طالبا منهم مصادقات كتابية لصحة أرصدة الحسابات.
- ✓ **أسلوب الاستفسارات:** تستخدم هذه الوسيلة عند فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية، وقد تكون شفوية أو كتابية. ويلاحظ أن مثل هذه الأدلة والقرائن المستنتجة بهذه الوسيلة قد تكون غير موضوعية، لأنها تعتمد على الحكم الشخصي، كما أنها تتوقف على كيفية طرح وصياغة الأسئلة التي يوجهها المراجع وعلى فهم الشخص الذي طرح عليه السؤال.
- ✓ **أسلوب التحليل المالي:** يلجأ المراجع إلى إيجاد العلاقة بين أحد عناصر جدول حسابات النتائج أو الميزانية مع عناصر أخرى ليستطيع أن يكون رأيه في مدى صحة هذا العنصر.
- ✓ **الملاحظة:** تتضمن الملاحظة النظر إلى الإجراءات التي يقوم بها الآخرون، على سبيل المثال ملاحظة المراجع لأداء إجراءات الرقابة الداخلية. لكن الملاحظة لا تكفي لوحدها كدليل إثبات فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها.

### 3.4. العوامل المؤثرة على حجية الدليل:

إن مهمة المراجع لا تقف عند مجرد الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات، وإنما يقع عليه عبء تقويم هذه الأدلة لاختيار الأدلة الأقوى من حيث الحجة. وفي هذا السياق نجد أن بعض الكتاب قد تطرقوا لبعض الإرشادات التي يمكن الاستدلال بها على مدى حجية أدلة الإثبات والتي تتمثل في الآتي:

1

✓ **صلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على أدلة الإثبات:** لكل وسيلة شروط ومقومات تقرر

مدى صلاحيتها في الحصول على أدلة الإثبات، فإذا لم تتوافر هذه الشروط والمقومات في الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات فإن هذه الأدلة ستفقد حجيتها.

✓ **مدى توافر الثقة في مصدر الدليل:** تلعب درجة الثقة في مصدر الدليل دوراً هاماً في مدى

قناعة المراجع بالدليل، فالأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المؤسسة محل المراجعة تعد أكثر حجية من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة.

✓ **نوعية أو طبيعة الدليل:** يقصد بذلك مدى اعتماد الدليل على تفسير ورأي المراجع، فنجد

الدليل الإيجابي الذي لا يحتمل التأويل مثل الوجود الفعلي للأصول والدليل غير محدد الدلالة الذي يتم الحصول عليه عند فحص نظام الرقابة الداخلية على سبيل المثال.

✓ **طريقة الحصول على الدليل:** قد يحصل المراجع على الدليل بنفسه أو بواسطة مساعديه،

كما قد يحصل عليه من أحد مسؤولي المؤسسة محل المراجعة، لكن تعتبر الأدلة التي حصل عليها المراجع أو مساعديه أكثر حجية من تلك التي يحصل عليها من غيرهم.

✓ **علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص:** كلما كان دليل الإثبات في المراجعة يرتبط ارتباطاً

وثيقاً بالعنصر أو البند محل الفحص كان أقوى في دلالته ودرجة الاعتماد عليه كأساس لإبداء الرأي.

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي، برنامج العلوم الإدارية - مراجعة 1، مرجع سبق ذكره، ص 78 - 80.

✓ **توقيت الحصول على الدليل:** إن اختيار التوقيت المناسب للحصول على الدليل يمثل عنصراً هاماً، فقد يكون الدليل ذا علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص. إلا أن التوقيت الغير المناسب قد يفقده حجتيته كدليل إثبات.

كما أن المعيار رقم 500 من معايير المراجعة الدولية "أدلة المراجعة" يرى أن أدلة الإثبات قد تكون أكثر موثوقية لما:<sup>1</sup>

- ✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المؤسسة؛
- ✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي تولد داخلياً عندما يكون نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة فعالاً؛
- ✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر؛
- ✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي تكون في شكل وثائقي سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى مقارنة بأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها شفويًا؛
- ✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي توفرها وثائق أصلية مقارنة بأدلة المراجعة التي توفرها النسخ أو الفاكس.

<sup>1</sup> إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 397 و398.