

المحاضرة 04: أدلة الإثبات

1- تعريف دليل الإثبات: الإثبات في التدقيق هو كل ما يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع بها أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، وهو عبارة عن بيئة قاطعة بحد ذاتها، وقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على وجوب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والإستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت المراجعة.

2 - أنواع أدلة الإثبات وقرائنه : هناك العديد من أدلة الإثبات في التدقيق ولكن أهمها هي :

- **الوجود الفعلي :** يعتبر الوجود الفعلي من أهم أدلة الإثبات للمواد والإصول الثابتة والذي يثبت وجودها، إلا أنه لا يثبت ملكيتها للمؤسسة ولا صحة التقييم، إضافة إلى أنه لا يصلح لجميع عناصر الميزانية.
- **المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات :** المستندات من أكثر الأدلة أهمية بالنسبة للمراجع، حيث تحتوي على البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة اثباتها في السجلات المحاسبية، وهي على أنواع، مستندات معدة من خارج المؤسسة وتستعمل داخليا مثل فواتير الشراء وكشوف البنك...، ومستندات معدة من داخل المؤسسة وتستعمل خارجيا كفواتير البيع والتصاريح الجبائية....، ومستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة مثل الدفاتر المحاسبية ووصول الإستلام والكشوف الإجمالية للرواتب...
- **الإقرارات المعدة داخل المؤسسة :** يستعمل في حالة ما إذا صادف المراجع أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إثبات من الإدارة لتأكيد البيانات والمعلومات، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة مثلا.
- **الإقرارات المعدة خارج المؤسسة :** وهي شهادات يحصل عليها المراجع من طرف ثالث، مثل الحصول على مصادقات من العميل أو المورد أو البنك على صحة الحسابات والعمليات والأرصدة أو العكس .
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :** قوة الدليل تتناسب طرديا مع قوة نظام الرقابة الداخلية الذي يدل على انتظام السجلات والدفاتر والبيانات، ووجود النظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب أن يكون النظام منفذا، لذلك يجب أن يتعدى المراجع فحص تخطيط النظام إلى التأكد من تطبيقه الفعلي وسلامته.
- **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :** توجد احتمالات وقوع أخطاء حسابية وهذا لأن المعالجة المحاسبية تمر عبر مراحل عدة وتستغرق وقت طويل، لذلك يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه باستعمال الآلات الحسابية وإعادة الإحتساب للعمليات.

3 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات : تتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على أدلة الإثبات فيما يلي :

- **المعاينة والجرد الفعلي :** وهو قيام المراجع بالإطلاع على الأصل المختص والوثائق المتعلقة به والقيام بالقياس والعد أو الوزن...ويقصر الجرد على الأصول الملموسة .
- **المراجعة الحسابية :** هي إعادة الحساب والتأكد من الأرصدة (+، -، *، /)، وصحة الترحيل والنقل....

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتور عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- **المراجعة المستندية :** يقوم المراجع بفحص المستندات للتأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية، وأن كل عملية وتسجيل لها مستند يبررها، وأن كل مستند تم تسجيله.
- **المراجعة القياسية :** يلجأ إليها المراجع للحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، حيث يقوم بقياس عنصر بعنصر آخر عبر السنوات المالية المختلفة أو خلال نفس السنة .
- **المصادقات :** عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، وتكون إما مصادقات إيجابية عندما يطلب من الطرف الآخر التقرير عن صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة، أو مصادقات سلبية عندما يطلب من الطرف الآخر التقرير عن خطأ الرصيد المبين في المصادقة والسكوت في حالة العكس .
- **الاستفسارات :** يكون الاستفسار شفويا أو كتابيا، وفي الحالتين يجب تعزيز الإجابات قبل الإقتناع بها، مثلا استفسارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية أو حول الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة .
- **المقاربات :** مثلا مطابقة التسجيلات المحاسبية ليومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا في البنك بواسطة الكشوف المرسله من قبله.
- **نظام الرقابة والمراجعة الداخلية :** أي عندما يقوم المراجع بتقييمهما يستطيع تحديد مدى صلاحية وسلامة أدلة الإثبات بناء على نتيجة التقييم . وهناك طرق عديدة أخرى للحصول على الأدلة.

4 - العوامل المؤثرة في كمية الأدلة وجبيتها:

- على المراجع جمع عدد معين من أدلة الإثبات أما كمية كبيرة أو كمية قليلة تتحكم فيها مجموعة من العوامل أهمها:
- مدى كفاية وشمول الدليل لأهداف عملية الفحص التي يسعى المراجع لتحقيقها .
- مدى ملائمة الدليل لطبيعة العنصر محل المراجعة.
- الأهمية النسبية للعنصر محل المراجعة وجود علاقة طردية بين حجم الأدلة والأهمية النسبية لعنصر المراجعة.
- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل المراجعة علاقة طردية بين حجم الأدلة ودرجة الخطر.
- كلفة الحصول على الدليل وهنا تناسب عكسي .
- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية كلما زادت متانة النظام قل حجم الأدلة.
- أما من حيث الحجية فإن المراجع يجمع الدليل الكاف والملائم الذي تكون حجيته أعلى ويقدم درجة عالية من الإقناع تساعد المراجع على إبداء الرأي، وهناك معايير تتحكم في درجة الإقناع من أهمها :
- **مصدر الدليل :** فالدليل المستمد من مصدر خارجي أكبر إقناع وثقة من المستمد من مصدر داخلي .
- **درجة متانة نظام الرقابة الداخلية :** فكلما زادت زاد معها قوة الدليل وقدرة إقناعه .
- **طريقة الحصول على الدليل :** فالحصول المباشر بواسطته أو بواسطة مساعديه على الدليل، أكبر إقناع وثقة من الحصول بطريقة غير مباشرة من طرف الغير والإدارة.
- **صلاحية وسيلة الحصول على الدليل :** مثلا الوجود الفعلي يتطلب الجرد الفعلي، والإقرارات بالمصادقات..

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميلة للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- **طبيعة الدليل :** هل هو ايجابي وهو أقوى حيث لا يحتمل التفسير الشخصي والإستنتاج مثل : الوجود الفعلي، والمستندات القانونية الصحيحة، أما الأدلة الذاتية تعتمد على الإجتهد والتفسير الشخصي من طرف المراجع مثل الأدلة التي يحصل عليها نتيجة الإستفسارات التي يقوم بها حول عنصر ما .
- **توقيت الحصول على الدليل :** الذي يمكن ان يكون ذا حجية في وقت معين ويفقد الحجية في وقت آخر.
- **درجة استقلال وحياد المراجع في جمعه للأدلة والقرائن.**