**أدلة الإثبات في المراجعة**

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق أو المراجع 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 الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) أن أدلة 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 إلى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للمركز 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 .

أي أن هناك أدلة متوفرة للمدقق ويمكن الوصول إليها مباشرة وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول أما النوع الثاني فيشمل الأدلة التي يتم إنشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الإدارة والعاملين وتقويم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

وواجب المدقق أن يحصل على هذه الأدلة التي تبين أن 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:

* أن تكون البيانات المالية ملائمة أو مناسبة وذات صلة.
* أن تكون البيانات المالية ذات مصداقية وموثوقية.
* القابلية للفهم.
* القابلية للمقارنة.

**أنواع أدلة الإثبات**

إن أدلة الإثبات يمكن تصنيفها حسب الوسائل والإجراءات المرتبطة بها ومن خلال هذه الأدلة يمكن الوصول إلى صحة تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالحدوث أو الوجود أو بالاكتمال أو صحة الحسابات أو ارتباطها بالفترة الزمنية أو العرض والإفصاح، ويمكن تقسيمها إلى الأنواع الآتية:

- **الفحص الفعلي** : يعتبر من أقوى أنواع الأدلة ويعتمد على الوجود الفعلي، ويشمل قيام المدقق بفحص أو عد الأصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات، ومن خلال الجرد يمكن أن نتوصل إلى دليل إثبات حول وجود الأصول، كما أن فحص المستندات ذات القيمة أو التي لها قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات وشهادات الأسهم وأوراق القبض يعني نوع من الفحص الفعلي.

أما التدقيق المستندي فهو فحص فواتير البيع والشيكات الملغاة أو الكمبيالات الملغاة وما شابهها، أن التوثيق والفحص المستندي يقوم بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الأخرى التي قد يكون مصدرها من داخل المؤسسة (العميل) أو من مصدر خارجي وقد يقوم المدقق بالتدقيق من الأسفل إلى الأعلى أي من مستندات القيد الأصلي إلى القوائم المالية، حيث يكون الهدف الأساس من هذا النوع من التدقيق هو التأكد من الاكتمال، أي التحقق من أن جميع العمليات التي حدثت في المؤسسة وتخصها قد سجلت بالكامل، وقد يقوم المدقق بالتدقيق من الأعلى إلى الأسفل حيث يبدأ بالقوائم المالية من اجل للتحقق من أن الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية هي ارصده ناتجة عن عمليات حدثت في المؤسسة وتخصها، وهو ما يسمى الحدوث.

* **المصادقات**: هي إجابات مكتوبة أو شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الأخر أو الاستفسار عن معلومات أخرى، وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت إشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الأخر إعادة الجواب إلى المدقق مباشرة وتقسم إلى:

أ‌- المصادقات الايجابية: وفي هذا النوع يطلب من الطرف الأخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة وإعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية، حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود وهناك نوعان من المصادقات الايجابية، النوع الأول يسمى المصادقات العمياء إذ يطلب من الطرف الأخر كتابة الرصيد الذي لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة له، وغالبا ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة أما النوع الثاني فيطلب من الطرف الأخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الأخر.

ب‌- المصادقات السلبية: إذ يُطلب من الطرف الأخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأن الإجابة تتم فقط في حالة كونها سلبية، وتستخدم عندما تكون الرقابة الداخلية قوية أو تكون ليست ذات أهمية مادية.

ت‌- المصادقات على شكل فراغ: اذ لا يثبت الرصيد في كتاب التأييد وإنما يترك فارغ، ويطلب من الجهة الخارجية تثبيت الرصيد في الفراغ الموجود. ويعتبر من أكفأ أنواع المصادقات.

ثالثا: **الشهادات**: يتم الحصول عليها من داخل وخارج المؤسسة، ومن خلال الشهادات يتم الحصول على دليل إثبات على حدوث بعض الحقائق وصحتها.

رابعا: **الملاحظة**: يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر أو الاستماع لتحقيق أهداف تدقيق معينه خلال زياراته المختلفة. فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الأصول. فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاصة بها لدى المؤسسة.

خامسا: **الاستفسارات**: إذ يحصل المدقق على المعلومات من العميل وموظفيه، وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة أو شفهية، وقد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي إلى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تتعلق بالالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأي أمور أخرى.

سادسا: **إعادة التشغيل**: أي إعادة ما قام به المحاسب، مثلا إعادة احتساب الاندثار ومخصص الديون المشكوك فيها.

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

ثامنا: **الفحص التحليلي**: أي استخدام أدوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الأفقي والعمودي. ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول إلى بعض الحقائق، حول الحد الفاصل أو استمرارية المشروع أو صحة العرض والإفصاح.

**العوامل المؤثر في كفاية وكفاءة أدلة الإثبات.**

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

1. الهدف من عملية التدقيق، إذا كان الهدف إبداء الرأي فان عدد الأدلة يختلف عندما يكون الهدف هو لاكتشاف الأخطاء أو الغش.
2. الأهمية النسبية (أهمية النشاط الخاضع للتدقيق)، إذ يتناسب عدد الأدلة بشكل طردي مع درجة الأهمية.
3. درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط، إذ تتناسب درجة المخاطرة بشكل طردي مع عدد الأدلة.
4. حجم المجتمع ومدى تجانس وحداته، إذ كلما كان حجم المجتمع كبير ومن ثم حجم العينة فان عدد الأدلة سيزداد.
5. درجة كفاءة المدقق وخبرته، إذ تؤثر كفاءة المدقق على عدد الأدلة التي سيتم الحصول عليها.
6. نوعيه الأدلة ومدى ارتباطها بالنشاط الخاضع للتدقيق.
7. مقدار الوقت المتاح لدى المدقق.
8. المقارنة بين الكلفة والمنفعة (الجانب الاقتصادي).

**كفاءة الأدلة**: أي جودة الدليل أو صحته، ومن العوامل المؤثرة في كفاءة الأدلة ما يأتي:

1. استقلالية الدليل. كلما كان الدليل مستقل عن الأداء كلما كانت جودته أعلى ويمكن ترتيب الأدلة حسب جودتها كما يلي:

* الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه.
* الأدلة التي يحصل عليها من جهات خارجية ويستلمها المدقق بنفسه مثل المصادقات.
* الأدلة التي يحصل عليها المدقق وتحتفظ بها الشركة مثل قوائم الشراء.
* الأدلة التي يحصل عليها المدقق من داخل الشركة ويحتفظ بها داخل الشركة مثل قوائم البيع.

1. من حيث وقت الحصول على الدليل، فإذا تم الحصول على الدليل في الوقت المناسب فان صحته تكون أقوى مما لو تم الحصول عليه بشكل متأخر.
2. درجة كفاءة المدقق وخبرته في العمل.
3. درجه الثقة بالجهة التي تقدم الدليل، بشكل عام تعتبر الجهة الرسمية أكثر ثقة من الجهات غير الرسمية، والجهات الخارجية أكثر ثقة من الجهات الداخلية.
4. درجة كفاءة الرقابة الداخلية، إذ تعتبر عامل مؤثر في كفاية وكفاءة الأدلة.
5. درجة ارتباط الدليل بالنشاط الخاضع للتدقيق. إذ أن الأدلة المباشرة أكثر جودة من الأدلة غير المباشرة.
6. الأدلة الموثقة أكثر كفاءة من الأدلة الشفوية.
7. الدليل الذي يحصل عليه المدقق بنفسه أكثر كفاءة من الدليل الذي يحصل عليه من شخص أخر.
8. المستندات الأصلية أكثر موثوقية من المستندات المصورة أو المستنسخة.

يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق هو في تحديد نوع وحجم الأدلة الملائمين التي يحتاجها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وهناك أربعة قرارات بشأن الأدلة التي سيتم جمعها وكميتها وهي كالأتي:

1. ما هو إجراء التدقيق الذي سيتم استخدامه؟
2. ما هو حجم العينة الذي يجب اختياره عند تطبيق إجراء معين؟
3. ما هي العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع؟
4. متى سيتم تنفيذ الإجراء؟

**أولا:** **إجراءات التدقيق**.

هي عبارة عن الأدوات والوسائل التي تستخدم من قبل المدقق لتحقيق أهدافه، وتختلف هذه الأدوات حسب مهمة المدقق والهدف منها.

**ثانيا: حجم العينة.**

بعد اختيار إجراء التدقيق المناسب، من الممكن استخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع بأكمله، وينبغي على المدقق أن يتخذ قرارا بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم اختبارها عند تطبيق كل إجراء للتدقيق، وتختلف أحجام العينة من عملية تدقيق إلى أخرى ولإجراء التدقيق الواحد، وسيتم التطرق إلى العينات وأنواعها بشيء لاحقا في هذا الفصل.

**ثالثا: العناصر التي سيتم اختيارها.**

بعد تحديد حجم العينة الخاص بكل إجراء تدقيق، ينبغي على المدقق تحديد ماهية العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع، فإذا قرر المدقق مثلا اختيار 200 صك من الصكوك المدفوعة من مجتمع مكون من 6000 صك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، فيمكن استخدام وسائل مختلفة لاختيار الصكوك المحددة التي سيتم اختبارها، إذ يمكن للمدقق اختيار شهر معين وفحص الصكوك من 1 إلى 200، اختيار 200 صك من الصكوك ذات المبالغ الكبيرة، اختيار 200 صك بشكل عشوائي، اختيار الصكوك التي يعتقد المدقق وجود احتمال أكبر للأخطاء فيها، أو يمكن اختيار مزيج من هذه الوسائل.

**رابعا: التوقيت.**

يغطي تدقيق القوائم المالية عادة فترة زمنية هي في الغالب سنة، ولا يتم الانتهاء من عملية التدقيق إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ انتهاء السنة المالية وانتهاء إدارة الشركة من إعداد القوائم المالية الخاصة بها، عليه يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات التدقيق من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، إذ جرت العادة على أن يتم تدقيق القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية.