

ادلة وقرائن الاثبات

يقصد بالدليل في اللغة العربية المرشد، أما القرينة في اللغة هي المصاحبة .

ان أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن ان يحصل عليه المراجع من ادلة و قرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، لذلك يعتبر دليل الاثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، اما القرائن فتستعمل بدلا عن دليل الاثبات بحيث يلجأ اليها المراجع عن طريق جمع اكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات التي يستعصي عليه وجود دليل اثبات قاطع.

هذا وقد عرف المعيار الدولي للمراجعة ادلة الاثبات في المراجعة بانها : " المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل الى استنتاجات يبني على اساسها راية المهني ، وتشمل ادلة الاثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى".

ان الاختلاف بين ادلة الاثبات و القرينة يكمن في ان الدليل يتجه الى الحقيقة محل المراجعة مباشرة في حين ان تتجه القرينة بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بها.

طبيعة أدلة الإثبات- :

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر علي حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية ، و لا تختلف كثيرا النظر في هذه الأدلة بين منطلق وجهة نظر المراجع الداخلي ووجهة نظر المراجع الخارجي .

فان علي المراجع الخارجي أن يتحقق و يستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني و الذي يتطلب ((جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساسا معقولا و مناسبة لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص))

أنواع ادلة الاثبات:

1- الفحص الفعلي او الوجود الفعلي

وهو قيام المراجع بفحص او جرد الاصول الملموسة مثل المخزون والألات و النقدية ، فوجود مثل هذه الاصول داخل المنشأة لا يعني ملكية هذه الاصول، كما يجب على المراجع التحقق من كميات و مواصفات هذه الاصول، وكذلك تقييم حالة او جودة هذه الاصول.

كما يجب التمييز بين الفحص الفعلي للأصول و الفحص الفعلي للمستندات، فالصكوك قبل توقيعها تعتبر مستندات وبعد التوقيع تعتبر اصولاً وعند الغائها تعتبر مستندات مرة اخرى والفحص الفعلي من اكثر انواع ادلة الاثبات استخداماً، ومع العلم بان الفحص الفعلي لا ينفع او لا يصلح للأصول غير الملموسة فهي تحتاج الى نوع اخر من الفحص مثل الفحص المستندي.

2- المصادقات:

تعتبر المصادقات من اقوى ادلة الاثبات، لان هذه المصادقات يتم اعدادها خارج المنشأة والمصادقة هي عبارة عن رد كتابي او شفوي يصدر عن جهة من خارج المنشأة ، ويتوقف استخدام المصادقات او عدم استخدامها على مدى توافق بدائل اخرى ، بحيث انه اذا امكن التحقق من وجود اصل ما او عملية ما باستخدام بدائل اخرى مثل الفحص الفعلي او الفحص المستندي ، ففي هذه الحالة ليس هناك داعي لاستخدام نظام المصادقات.

ويتم استخدام المصادقات كثيراً للمصادقة على حساب المدينين حيث اشار المعيار الدولي الى انه عندما تكون حسابات المدينون جوهرية للبيانات المالية وعندما يكون هنالك توقعاً معقولاً بان المدينون سيستجيبون ، يقوم المراجع عادة بالتخطيط على مصادقات مباشرة لحسابات المدينون او لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات ، كما اشار نفس المعيار في بند اخر الى انه عندما يكون هنالك توقعات بان المدينون سوف لم يستجيبون، على المراجع ان يخطط للقيام بإجراءات بديلة.

وهناك ثلاثة انواع من المصادقات كما حددها المعيار البريطاني وهي :-

أ- (المصادقات الايجابية) المصادقات الايجابية مع طلب معلومات من المصادق:
في هذه الحالة يطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بان يقوم بأرسالها الى المراجع بعد الرد عليها في كافة الاحوال، كما اطهرت دراسة ان الاستجابة لهذا النوع قليل، لانها تتطلب من مستلم المصادقة ان يبذل جهداً لإتمام هذه المصادقة، كما اشار المعيار الدولي الي انه : في حالة عدم استلام اجابة لمصادقة ايجابية، يجب تطبيق اجراءات بديلة او معاملة البند كخطأ.

ب- (المصادقات العمياء) المصادقات الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها:

وفي هذه الحالة يمكن لمستلم المصادقة ان يوقع عليها ويعيدها دون ان يهتم بفحص البيانات و المعلومات الواردة بهذه المصادقات.

ج- المصادقات السلبية:

وفي هذه الحالة يطلب من المستلم ان يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات فقد اشار المعيار الدولي الي انه: في حالة طلب الادارة من المراجع الحصول على مصادقة ارصدة معينة لحسابات معينة تحت التحصيل ، يقوم المراجع بدراسة فيما اذا كانت هنالك اسباب صحيحة لمثل هذا الطلب، كما اشار في بند اخر بانه قبل الموافقة على عدالة الرفض على المراجع اختبار اية ادلة متوفرة لدعم تفسيرات الادارة.

وعلى المراجع ان يراقب هذا النوع من الادلة منذ الاعداد وحتى استلام الاجابات على هذه المصادقات، فاذا تخلى المراجع عن مراقبة المصادقات فلا يمكن الاعتماد عليها كدليل اثبات.

3- التوثيق:

يتمثل التوثيق في فحص الدفاتر و المستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وبما ان لكل عملية مالية مستند واحد على الاقل يدعم هذه العملية فسيكون

هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات المالية، وبالتالي يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة اثبات ويوجد نوعان من المستندات هي/

أ- **مستندات خارجية:** وهي المستندات التي يتم اعدادها خارج المنشأة وقد تستخدم داخل المنشأة و خارجها ، مثل فواتير الشراء.

ب- **مستندات داخلية:** وهي المستندات التي يتم اعدادها واستخدامها داخل المنشأة مثل مستندات المناولة داخل المخازن.

وتعتبر المستندات الخارجية اكثر تدعيم وصحة من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل فترة المراجعة اقوى من المستندات التي تكون خارج فترة المراجعة ، بالإضافة الى ان هناك شروط للمستندات منها يجب ان يكون المستند اصلاً وليس صورة ، وان يكون المستند موجه للمنشأة محل المراجعة ، و يكون مستوفي الشروط القانونية المعمول بيها داخل المنشأة ولا يحوى اي شطب او محو.

4- الملاحظات :

تستخدم الملاحظات كدليل اثبات من خلال تقييم انشطة معينة بحيث يمكن للمراجع ملاحظة سير العمل على مدى واسع ولتكوين هذه الملاحظات قد يحتاج المراجع زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين، كما يمكن ان يلاحظ مدى الالتزام في تنفيذ خطط العمل ومدى التوافق و التناغم بين الاقسام المختلفة. كما انه من خلال الملاحظة يمكن الحكم بمدى ضرورة الحصول على ادلة اخرى ام لا.

5- الاستفسارات:

يمكن للمراجع القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية كانت او شفوية وذلك من خلال طرح مجموعة من الاسئلة ، فالاستفسار لا يعتبر دليلاً حاسماً ، لأنه لا يتم التوصل الية من طرف محايد . ولهذا يحتاج الاستفسار الى مجموعة من الادلة الداعمة لكي يتم الاعتماد عليه ، فمثلا اذا اراد المراجع ان يحصل على معلومات عن كيفية التسجيل و الرقابة بالنسبة للعمليات المالية فعليه ان يسأل العميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، ثم القيام ببعض اختبارات المراجعة باستخدام وسائل اخرى مثل التوثيق و الملاحظة للتأكد من ان هذه العمليات قد تم تسجيلها و الرقابة عليها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية وايضاً كما صرح العميل.

6- إعادة التشغيل أو ما يعرف بالمراجعة الحسابية:

يقصد بإعادة التشغيل ، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي تتم المراجعة عنها وقد تشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية ومثل ذلك يتضمن اجراءات مثل: ترحيل فواتير البيع و المخزون، وكذلك عمليات الجمع في الدفاتر و السجلات وايضاً فحص العمليات الحسابية لمصاريف الاهلاك و المصاريف المدفوعة مقدماً، وكذلك تشمل إعادة فحص تحويل المعلومات . وللتأكد من ان المعلومات التي تم ادراجها في اكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلاً يختار المراجع عملية عشوائية تخص احد العملاء مثل البيع بالأجل و يتأكد من ان المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الاستاذ العام بنفس المعلومات.

7- الاجراءات التحليلية:

تشتمل هذه الاجراءات استخدام المقارنات و العلاقات المختلفة لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين حيث يمكن استخدام المقارنات عن طريق النسب المالية للمقارنة بين السنة الحالية و السنة السابقة، وفي بعض الحالات قد تكون الاجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد اذا كانت الاهمية النسبية معدومة، كما انه في الحالات التي يكون فيها ارصدة الحسابات اكثر منطقية يتم التقليل من الاجراءات التحليلية ، وبالتالي تخفيض حجم ادلة الاثبات المطلوبة.

كما تستخدم الاجراءات التحليلية في فصل حسابات او عمليات مالية عن بعضها ليتم فحصها بشكل معمق والتأكد من انها لا تحتاج الى خطوات اخرى .

كما يمكن الاشارة الى بعض الانواع الاخرى من ادلة الاثبات مثل :

1- سلامة نظام الرقابة الداخلية:

ان وجود نظام رقابة داخلية يعكس سلامة البيانات التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة و بالتالي الاعتماد عليها و اعتبارها ادلة اثبات ، كما ان وجد نظام رقابة داخلية جيد يعني انتظام الدفاتر و السجلات و عمليات القيد و العرض، وغيرها من العمليات المحاسبية الاخرى.

كما يجب التأكيد على ان يكون نظام الرقابة الداخلية مطبق فعلاً وليس حبراً على ورق.

2 - النتائج اللاحقة للأحداث :

قد تقع في فترات لاحقة لعملية المراجعة أحداث يمكن اعتبارها دليل اثبات يعبر عن صحة او عدم صحة بعض العمليات التي تحدث بعد انتهاء عملية المراجعة ، فعلى سبيل المثال يمكن التأكد من صحة التزام ما تم إظهاره بالميزانية وذلك خلال ملاحظة ان هذا الالتزام قد تم تسديده في فترة لاحقة، والتأكد من صحة وسلامة عرضة كما ظهر بالميزانية لأول مرة.

أهمية أدلة الاثبات في المراجعة:

تكمن اهمية ادلة الاثبات في المراجعة في انها هي الاساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة ، وبالتالي دقة و صحة هذه الادلة يعود بالمنفعة على المنشأة محل المراجعة من خلال التالي:

1- وجود ادلة اثبات صحيحة و دقيقة تدعم البيانات المحاسبية و المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شأنه زيادة الاعتماد على هذه البيانات و المعلومات من قبل المستخدمين الداخليين و الخارجيين للمنشأة و بالتالي زيادة الثقة في هذه المنشأة.

2- تقرير المراجع، وهو المحصلة النهائية من جمع ادلة الاثبات التي تساعد المراجع في الوصول الى الحقيقة ، كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة و المبنية على اساس سليم.

وما يمكن ملاحظته هنا ان العملية مرتبطة ببعضها البعض ، فالذي يتوصل اليه المراجع من حقائق يعكس حقيقة ادلة الاثبات، وبالتالي على ضوء رأي المراجع الفني المحايد يمكن للمستثمرين او المستفيدين و غيرهم اتخاذ قرارات سليمة تساعد في بناء اقتصاد قوي يمكن الاعتماد عليه، وهنا تبرز اهمية ادلة الاثبات.

اهداف ادلة الاثبات في المراجعة

قيام المراجع بجمع الادلة الكافية و الوافية، هدفه الاساسي من وراء ذلك تدعيم المنشأة . ولكي يصل المراجع الى تلك الاهداف التي سمو اليها ، عليه القيام بالعديد من الامور التي تساعد في الوصول الي ذلك، مثل قيامه بالتالي:

1- التاكيد على وجود الاصول التي يمكن التاكد منها والتاكيد على حدوث العمليات المالية المقيدة بالدفاتر.

2- التاكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات .

3- التاكيد على حقوق المشروع والتاكد من ان ملكية الاصول حقيقية، وكذلك التاكيد على التزامات المنشأة، والتاكد من هذه الالتزامات حقيقية و ليست وهمية.

4- التأكيد على ان قيام الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية تعبر عن الوضع المالي للمنشأة وكذلك التأكيد على ان التوزيع تم بطريقة صحيحة ومنتظمة على الفترات المالية وخاصة بالنسبة للاهلاكات .

5- التأكيد على ان طريقة العرض والافصاح في القوائم المالية قد تم بصورة صحيحة وتعبر عن الوضع المالي للمنشأة محل المراجعة.