**خامساً: أدلة الإثبات**

**أولا : مسئولية الإدارة والمراجع تجاه معيار أدلة الإثبات:**

|  |  |
| --- | --- |
| مسئولية الإدارة | مسئولة المراجع |
| * إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت وإنتاج قوائم مالية تعكس الأحداث بحيث يمكن المراجع الاعتماد عليه. * تقديم أدلة الإثبات.   طبيعة التأكيدات الواردة بالقوائم المالية:  تعريف التأكيدات: بيانات مقدمة من الإدارة وتكون جزءاً من مفردات القوائم المالية وهذه التأكيدات قد تكون صريحة أو ضمنية.  **يمكن تقسيم التأكيدات إلى:**   |  |  | | --- | --- | | 1) الوجود أو الحدوث | تتعلق بوجود أصول وخصوم المنشأة في تاريخ معين وبحدوث العمليات المقيدة في السجلات خلال مدة معينة. | | 2) التأكيدات عن الشمول: | تتعلق بما إذا كانت جميع العمليات والحسابات التي كان يجب ظهورها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلاً في القوائم المالية. | | 3) التأكيدات حول الحقوق والالتزامات | تتعلق بما إذا كانت الأصول تمثل حقوقاً للمنشأة، وأن الخصوم تمثل التزامات على المنشأة في تاريخ معين. | | 4) التأكيدات حول التقويم والتوزيع | تتعلق بما إذا كانت الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها في القوائم المالية بمبالغ مناسبة. | | 5) التأكيدات حول العرض والإفصاح | تتعلق بما إذا كانت بعض مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها ووصفها وإظهارها بطريقة مناسبة. | | * المراجع يحاول أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات بالنسبة لكل بيان من البيانات التي تحتويها القوائم المالية بحيث يستطيع أن يبني رأيه على أساس معقول في مدى صحة هذه البيانات من عدمه. * القوائم المالية التي يفحصها المراجع والتي يبدي رأيه فيها تتكون من العديد من البيانات والتأكيدات. * يجب على المراجع أن يكون لنفسه رأياً بالنسبة:   أ/ لكل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية.  ب/ ويلي ذلك إبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة.  الخطوات التي تستخدم لتحقيق كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم:   1. تحديد البيان المطلوب فحصه. 2. تقويم هذا البيان من حيث أهميته. 3. جمع المعلومات، أدلة الإثبات اللازمة عن هذا البيان. 4. تقويم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدم كفايتها، ارتباطها أو عدم ارتباطها 5. اصدار المراجع حكمه في صحة هذا البيان وعدالته.   تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية:  أ) المعلومات الواردة بالسجلات المحاسبية (والتي تعتبر أساس القوائم المالية) مثل دفاتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية . |

**أدلة الإثبات في المراجعة:**

هي الحقائق التي يستعملها المراجع في البرهان على صحة البيانات الواردة في القوائم المالية أو عدم صحتها.

**المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ينص على:**

" **يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص، والملاحظة، والاستفسارات، والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص**".

يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على أدلة إثبات مقنعة (وليست أدلة قاطعة) لتكوين أساساً معقولاً لرأيه في القوائم المالية

لذا يجب أن تكون أدلة الإثبات كما يلي:

1. **كافية:** كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع
2. **مقنعة ومناسبة:** نوع هذه الأدلة ودرجة الاعتماد عليها

|  |  |
| --- | --- |
| **1) كافية: قياس كمية أدلة الإثبات** | **2) مقنعة و مناسبة: قياس نوعية أدلة المراجعة** |
| **العوامل التي تؤثر على كمية الأدلة التي يجمعها المراجع:**  **1) درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية**  إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثير مباشر على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد الأرقام الواردة في القوائم المالية.  **2) الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص**  تعريف الأهمية النسبية: العلاقة بين قيمة أحد العناصر بالنسبة إلى باقي العناصر الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية.  كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر يجب على المراجع أن يحصل على قدر كاف من الأدلة.  **3) درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر**  كلما كان العنصر معرضاً للاختلاس أو التلاعب ازدادت حاجة المراجع إلى الحصول على أدلة أقوى لتأييد هذا العنصر. | **إن تقييم الاعتماد على أدلة المراجعة يتأثر بما يلي:**  **1) مصدر الدليل:**  إن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الأدلة التي يتم الحصول عليها مصدر داخلي (إدارة المنشأة).  2**) دقة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة:**  البيانات المحاسبية والقوائم المالية التي يتم الحصول عليها في ظل نظام سليم للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر مما يكون عليه الحال إذا كان نظام الرقابة الداخلية ليس مرضيا (ضعيفاً).  3**) طريقة الحصول على الدليل:**  المعلومات التي يحصل عليها المراجع بنفسه عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة والمعاينة هي أكثر اقناعاً من المعلومات التي يتم الحصول عليها بطريق غير مباشر (مثل الغير أو إدارة المنشأة).  4**) طبيعة الدليل**  أن الأدلة الموضوعية المثبت في الدفاتر أو التي تعتمد على الوجود الفعلي أكثر اعتماد من الأدلة الشخصية التي يستنتجها المراجع |

ملاحظة هامة:

* يجب على المراجع أن يقرر مستخدماً حكمه الشخصي ما إذا كانت الأدلة المتاحة في حدود القيود الزمنية والتكاليف كافية لتبرير رأيه في القوائم المالية.
* صعوبة الحصول على الدليل أو تكلفته لاختبار بند معين ليست في حد ذاتها مبرراً للتخلي عن إجراء الاختبار.

**إذا لم يستطيع المراجع على أن يحصل على أدلة كافية ومقنعة فإنه يجب عليه أن يصدر أما:**

**تقرير المراجع**

**2) الامتناع عن ابداء الرأي**

**1) رأي متحفظ**

وبالتالي لابد من دراسة كل من:

**أولاً: المصادر الرئيسية للحصول على أدلة وقرائن المراجعة لأرقام مفردات البنود في القوائم المالية:**

1. النظم المعمول بها داخل المنشأة (النظام المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية).
2. الاختبارات التحليلية.
3. اختبارات التحقق التفصيلية.

**ثانياً: الخطوات الأساسية لمعيار أدلة الإثبات في المراجعة**

**تحديد أهداف عملية المراجعة**

**التقييم المبدئ للأدلة والقرائن المتاحة (منالمصادر الرئيسية)**

**تقييم ما تم تجميعه من أدلة وقرائن**

**(هل الأدلة التي حصل عليها المراجع كافية من المصادر الرئيسية؟)**

ب) إذا كانت الأدلة غير كافية

أ) إذا كانت الأدلة كافية

يجب على المراجع أن يقوم:

1. إجراءات مراجعة إضافية.
2. الحصول على إيضاحات مكتوبة من الإدارة

يبدي المراجع رأيه

أ) إذا كانت الإجراءات الإضافية والإيضاحات كافية

يبدي المراجع رأيه

ب) إذا كانت الإجراءات الإضافية والإيضاحات غير كافية

يتحفظ في تقريره

**ثالثاً: أنواع أدلة الإثبات:**

**(1) الوجود الفعلي:**

* الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه ومعاينته مادياً بواسطة المراجع.

|  |  |
| --- | --- |
| أن الوجود الفعلي يصلح كدليل من أدلة الإثبات للأصول التي لها كيان مادي ملموس:   * الأراضي والمباني والآلات * النقدية الموجودة بالصندوق العام وبصندوق المصروفات النثرية * البضاعة * الاستثمارات | أن الوجود الفعلي لا يصلح كدليل من أدلة الإثبات:  للأصول الغير ملموسة التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل:   * شهرة المحل. * المبالغ المستحقة على المدينين. * معظم أنواع الخصوم. * عناصر المصروفات والإيرادات |

**تحتاج بعض الأصول إلى أمور يجب ملاحظتها وإعطائها العناية الواجبة من جانب المراجع من حيث الاهتمام بالحالة التي عليها هذه الأصول، لأنه قد يكون الأصل:**

* لا يصلح للاستعمال (بسبب وجود إمارات تدل على تقادمه أو أنه لم يستعمل منذ مدة طويلة).
* أو إذا كان هناك أكثر من نوع على درجات مختلفة من الجودة.

**ماهي المزايا والسلبيات للوجود الفعلي؟**

|  |  |
| --- | --- |
| **المزايا** | **السلبيات** |
| 1. أقوى أنواع أدلة الإثبات. 2. إثبات وجود الأصل | 1. يقتصر على الوجود الفعلي للأصول فقط ولا يمتد أثره إلى مشكلة الملكية ومشكلة التقويم. |

(2) **المستندات المؤيدة للعمليات:**

* ينتج عن عمليات المنشأة تبادل مستندات وأوراق بينه وبين الغير.
* الزام القانون التجاري كل تاجر بأن يحتفظ بملفين للمستندات أحدهما لجميع مراسلاته الواردة والآخر لجميع مراسلاته الصادرة.

**أمثلة:**

* فواتير الشراء. فواتير البيع .العقود . محاضر مجلس الاداره

**ماهي المزايا والسلبيات للمستندات؟**

|  |  |
| --- | --- |
| **المزايا** | **السلبيات** |
| * هي أكثر أدلة الإثبات شيوعاً. * يعتمد المراجع على المستندات اعتماداً كبيراً في مراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر. | * مشكلة التأكد من أن هذه المستندات حقيقية وأنه لم يتلاعب فيها بالتزوير   يجب أن يكون المراجع حذر عند فحصه للمستندات لأنه قد يبدوأنه مستند صحيح بينما هو في الحقيقة مستند مزور، حيث أنه من السهل جداً طبع أي نوع من نماذج المستندات |

**أنواع المستندات:**

يوجد نوعين:

1. مستندات داخلية:

* هي مستندات يتم تحضيرها داخل المنشأة.
* أهميتها: هي الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات وتعتبر أساساً لقيود المحاسبة.

1. مستندات خارجية:

* هي مستندات يتم تحضيرها خارج الشركة.

**ما الفرق بين المستندات الداخلية والخارجية ؟**

|  |  |
| --- | --- |
| **1) مستندات داخلية** | **2) مستندات خارجية** |
| لا تتمتع بدرجة الحجية نفسها التي تتمتع بها المستندات الخارجية  مثال: فواتير البيع | لها حجية أكبر في الإثبات عن المستندات التي تنشأ داخل المنشأة  مثل فواتير الشراء التي تأتي من مصدر خارجي عن المنشأة |

**(3) الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير:**

* تعتبر الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من شخص خارجي مستقل عن المنشأة من أقوى أنواع أدلة الإثبات.
* يجب أن تصل هذه الإقرارات راساً إلى مكتب المراجع.
* تعتبر نوع من أنواع المستندات الخارجية.

**أمثلة:**

* الحصول على مصادقة من أحد المدينين بصحة رصيد حسابه في دفاتر المنشأة.

ويمكن استعمال هذا الأسلوب في تحقيق من:

* المدينين.
* الدائنين.
* أوراق الدفع.
* النقدية لدى البنوك.
* السلفيات للموظفين.
* يمكن للمراجع الاعتماد على شهادة من محامي المنشأة للتأكد من عدم وجود أي مطلوبات محتملة.

(4**) الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة:**

* هي الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة وموظفي المنشأة.
* تعتبر نوع من أنواع المستندات الداخلية.
* المراجع قد يضطر في كثير من الأحيان إلى الاعتماد إلى حد ما على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المنشأة بشرط أن:

أ/ يأخذ قسطاً معقولاً من الحذر والعناية في قبول هذه الشهادات والبيانات.

ب/ يقوم بالاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات والبيانات.

**أنواع الشهادات والبيانات التي قد يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة قد تكون:**

|  |  |
| --- | --- |
| **1) البيانات المكتوبة:**  أمثلة:  حصول المراجع من الإدارة شهادة جرد وتقويم البضاعة | **2) البيانات الشفوية:**  يحتاج المراجع إلى توجيه عدد كبير من الأسئلة إلى موظفي المنشأة حتى يتمكن من الحصول على البيانات والإيضاحات التي تمكنه من أداء عمله على وجه مرض.  (الإجابات التي يحصل عليها المراجع تعتبر نوعاً من أدلة الإثبات)  عيوبها:  احتمال سوء التفسير أو سوء الفهم من جانب المراجع الذي سمع هذه الإجابات. |

**ملاحظات هامة:**

* **يفضل دائماً اختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى، أو تحقيقها بأدلة أخرى من أدلة الإثبات.**
* **في بعض الأحيان قد يتعذر ذلك وتكون هذه الإجابات هي الأدلة المتاحة للمراجع.**

**ماهي سلبيات هذه الشهادات:**

**السلبيات:**

1. هذا النوع **أقل حجية في الإثبات** من الأنواع السابقة للأسباب التالية:

أ/ أن الإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المراجع.

ب/ قد يعمد الموظفين إلى إعطائه بيانات وإجابات مضللة لإخفاء الحقيقة عنه.

1. أن المراجع لابد أن يقوم باختبارات تفصيلية على نطاق واسع مما يجعل عملية المراجعة **باهظة التكاليف**.
2. أحياناً لا تؤدي الاختبارات التفصيلية إلى اكتشاف الحقيقة في حالات الغش المحبوك الذي يتم بتواطؤ الإدارة العليا وكبار موظفي المنشأة.

**(5)وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

إن وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية يساعد على:

* تقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها.
* يعطي نوعاً من التأكيد للمراجع بأن البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها.
* يعتبر دليلاً على انتظام الدفاتر.
* تحديد كمية الاختبارات التفصيلية.

ملاحظة هامة:

* يجب أن يتأكد المراجع من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما هو موضوع لأنه قد يكون هناك نظام سليم مكتوب للرقابة الداخلية ولكنه لا ينفذ فعلاً.

**6) العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية:**

* تمتد عملية المراجعة إلى عدة أشهر بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة.
* إن المراجع يجب أن ينتفع إلى أقصى حد ممكن بالمعلومات والبيانات التي يتم جمعها في الفترة المالية الجديدة لأنه قد تقع بعض الأحداث أو العمليات التي قد تلقي المزيد من الضوء على بعض عناصر المركز المالي أو قائمة الدخل.

**7) العمليات المحاسبية التي يقوم بها المراجع بنفسه:**

هناك عدد كبير من الأخطاء لا يتم اكتشافها بالاعتماد على مجرد التوازن الحسابي منها:

* الأخطاء في العمليات الحسابية الخاصة بالفواتير.
* الأخطاء المتكافئة التي قد تكون موجودة وبالرغم من ذلك لا يظهرها ميزان المراجعة.

ولكي يطمئن المراجع إلى صحة هذه المعلومات الحسابية فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه.

**8) الارتباط بين البيانات محل الفحص:**

* إذا كان هناك ترابط بين البيانات التي يظهرها نظام محاسبي سليم فإن ذلك يزيد من ثقة المراجع إلى هذه البيانات.
* إذا كان هناك اختلاف بين البيانات وعدم قابليتها للمقارنة يجب أن يثير تساؤل المراجع ويدعوه إلى بحث الأسباب التي أدت إلى ذلك إلى أن يقتنع بجدية هذه الأسباب (أي أنها أسباب طبيعية ولم تنشأ عن غش أو تلاعب في الحسابات.
* وتترجم هذه العلاقات عادة على شكل نسب مئوية وتقارن هذه النسب بالنسب التي حققتها المنشأة في السنوات السابقة وبالنسب التي تحققها المشروعات المتماثلة.
* المراجع الكفء هو الذي يجب أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة وفي حالة عدم تحقق الارتباط أو العلاقة المنشودة عليه أن يقوم ببحث الموضوع باستفاضة.

**وعند إلقاء نظرة على أنواع أدلة الاثبات السابقة تتضح النتائج التالية :**

1. لا تتميز أدلة الإثبات التي يسعى إليها المراجع بالغرابة أو الغموض، فمعظمها من النوع العادي المباشر.
2. صعوبة الحصول على بعض هذه الأدلة دون البعض الآخر.
3. تختلف حجية هذه الأدلة في الإثبات وفي درجة الاعتماد عليها وذلك كما يلي:

**الاعتبارات العامة التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات:**

يجب أن يحصل المراجع على أفضل الأدلة المتاحة حيث أن بعض البيانات التي تحتويها القوائم المالية يمكن تحققها بأدلة قاطعة بينما لا يتيسر ذلك بالنسبة للبعض الآخر.

1. ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص

إذا لم يكن الدليل مرتبطاً ارتباطاً كلياً بالعنصر محل الفحص فإنه لا يصلح كدليل إثبات.

1. احتمال التفسير الخاطئ
2. درجة الاقتناع التي يتمتع بها الدليل

إذا كان الدليل غير حاسم لتأييد البيان المطلوب تحقيقه، فيحب عليه على الأقل أن يبحث عن أدلة أخرى لتعزيز هذا الدليل.

**ماهي المشكلات الخاصة التي تؤثر على حجية كل نوع من أنواع أدلة الإثبات وأي منها أكثر حجية؟ ترتيبها بالاكثر حجيه:**

1. الوجود الفعلي: جميع أنواع الوجود الفعلي ليست على درجة واحدة من الحجية حيث في بعض الأحيان يكون هناك أدلة أقوى في الحجية من الوجود الفعلي.
2. المصادقات: أقوى أنواع أدلة الإثبات وترقي حجيتها إلى درجة الوجود الفعلي إلا أنه يجب اتخاذ الإجراءات الرقابية الكافية عند استعمال هذه الوسيلة، فقد ترسل المصادقة إلى شخص وهمي على عنوان شخص متصل بالمتآمر في ارتكاب الغش.
3. المستندات الخارجية: تعتبر من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المراجع لصدورها من أشخاص خارج المنشأة، إلا أن هذه المستندات قابلة للتزوير أو التلاعب.
4. المستندات الداخلية والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من موظفي المنشأة: أقل حجية في الإثبات من الأدلة الأخرى.
5. الشهادات والإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة.

**لماذا تعتبر المستندات الداخلية والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من موظفي المنشأة أقل حجية في الإثبات من الأدلة الأخرى؟**

**وذلك بسبب العوامل التالية:**

1. إن الموظفين الذين يقومون بتحضير هذه المستندات أو إعطاء هذه المعلومات خاضعون لسيطرة إدارة.
2. إذا حدث تلاعب او اختلاسات فإن المعلومات المأخوذة من موظفي المنشأة أو المستندات التي تم تحضيرها بمعرفتهم قد يتم التلاعب فيها أو تزويرها بقصد إخفاء هذا الغش.

**ملاحظة:**

لايعتمد عليها المراجع كدليل واحد للاثبات لابد ان تدعم بادله تخرى

**رابعاً: الوسائل التي يتبعها المراجع للحصول على أدلة الإثبات:**

**1) الجرد الفعلي والمعاينة:**

* عندما يستطيع المراجع معاينة الشيء موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فإنه يستطيع التأكد من وجوده.
* يتطلب من المراجع القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص.
* لابد أن يتخذ المراجع الترتيبات اللازمة مع المنشأة كي تتم عملية الجرد بنجاح وبدون عقبات.

لابد أن يتخذ المراجع عدة اعتبارات من أهمها:

1. مقدرة المراجع على التعرف أو تمييز الشيء الذي يقوم بفحصه.
2. مقدرة المراجع على التمييز بين الأصناف المختلفة من حيث الجودة.
3. مقدرة المراجع على التمييز بين ما هو حقيقي وما هو مزيف.

**(2) المراجعة المستندية:**

هي فحص عمليات المشروع وما يؤيدها من مستندات بحيث يقتنع المراجع بأن هذه العمليات سليمة، وأنها اعتمدت من الجهات المختصة بالمشروع، وأنها قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة. (عملية فحص المستندات المؤيدة للقيود الدفترية).

* يتتبع المراجع القيود إلى مصادرها الأصلية كي يستطيع تفهم طبيعة العمليات والظروف المحيطة بها.
* **هي الأساس الحقيقي لعملية المراجعة.**
* في كثير من الأحيان قد لا يتم اكتشاف بعض أنواع الغش إلا بالمراجعة المستندية.
* يجب أن تتم بذكاء وعناية كبيرتين.
* عند فحص المراجع للمستندات الأصلية يجب أن يهتم بالاعتبارات التالية:

1. يجب أن يلفت نظر المراجع أي كشط أو تغيير في الأرقام أو التواريخ.
2. التأكد من وجود توقيعات الموظفين المكلفين على المستندات بالإضافة إلى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
3. يجب أن يهتم المراجع باسم الجهة الموجهة إليها المستند.
4. إن العملية قد قيدت في الدفاتر بطريقة سليمة.

**ملاحظة هامة:**

يجب على المراجع فحص المستندات الفرعية المتعلقة بالمستند الأصلي وبعض صور المستندات أيضاً.

**3) نظام المصادقات:**

* **تعتبر هذه الطريقة من أنجح الوسائل المتاحة للمراجع للحصول على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها.**
* هدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات من جهات خارجية مستقلة بصحة البيانات التي تحتويها هذه المصادقات.
* **تفقد هذه المصادقات حجيتها كدليل إثبات** إذا كانت هناك فرصة لوقوع الردود على هذه المصادقات في أيدي موظفي المنشأة، فقد يلجأ موظفو المنشأة إلى إخفاء بعض هذه الردود أو التلاعب فيها.

ملاحظه:

أن المراجع لا يستطيع أن يطلب بنفسه مباشرة من الغير مصادقات بصحة أرصدة حساباتهم مع المنشأة لأنه لا توجد علاقة مباشرة بينهم وبين المراجع وقد يرفض الكثير منهم الرد على خطاباتهم.لذلك فإن طلب المصادقة الذي يرسل إلى الغير يجب أن ينبع من جانب المنشأة نفسها.

**أنواع المصادقات:**

يوجد نوعين:

1. مصادقات إيجابية

هي التي يتلقى العميل أو المورد خطاباً من المنشأة تذكر فيه رصيد حسابه وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذا الرصيد، وفي حالة عدم صحة هذا الرصيد يطلب من العميل ذكر الأسباب في رده.

1. مصادقات سالبة:

يخطر العميل برصيد حسابه ويطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضه فقط على صحة الرصيد مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 1) مصادقات إيجابية | 2) مصادقات سالبة: |
| العيوب | 1. التكلفة الكبيرة. 2. تتطلب مجهود كبير. 3. نسبة الردود الضئيلة التي يتلقاها المراجع.   مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاكتفاء بوسيلة المصادقات السالبة | أن المراجع لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد على المصادقة بما إذا كان ذلك ناشئاً عن صحة الرصيد أو ناشئاً عن إهمال العميل وعدم اهتمامه بالرد على المصادقة المرسلة إليه. |
| الظروف التي يفضل استخدام كل من: | يفضل هذا الأسلوب إذا كان:  عدد العملاء قليلاً وكانت أرصدة حساباتهم كبيرة | يمكن استخدام أسلوب المصادقات السلبية عندما يكون هناك:  أ) نظام الرقابة الداخلية قوي.  ب) عدد العملاء كثير وكانت ارصدتهم قلبله |
| **ملاحظه:**  **في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو الشك في وجود غش أو أخطاء حسابية أو منازعات بشأن الأرصدة فيفضل استخدام المصادقات الإيجابية.**  **يمكن استخدام النوعين معاً إذا كان هناك عدد قليل من الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة بالإضافة إلى عدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.** | | |

ملاحظه : في بعض الأحيان قد تطلب المنشأة من المراجع عدم إرسال مصادقات إلى بعض العملاء خوفاً من حدوث ردود فعل ضارة لعلاقات المنشأة بهؤلاء العملاء، ماذا يفعل المراجع في هذه الحالة ؟

1. يتعين على المراجع أن يحصل على قائمة مكتوبة بهذه الحسابات ويجب أن يوقع على هذه القائمة **أحد كبار المسئولين في المنشأة ويجب أن لا يقبل توقيع أحد صغار الموظفين**.
2. ويجب أن يتحقق المراجع من صحة هذه الحسابات بوسائل إجراءات أخرى.

**(4) نظام الاستفسارات:**

**توجيه أسئلة والحصول على إجابات مرضية عن هذه الأسئلة.**

أنواع الإجابات تندرج من:

1. إجابات رسمية مكتوبة.
2. مناقشات شفوية بين المراجع وموظفي المنشأة.

**ماهي المزايا أو السلبيات لنظام الاستفسارات؟**

|  |  |
| --- | --- |
| **المزايا** | **السلبيات** |
| **يستطيع المراجع الواعي الحصول على كثير من المعلومات عن كثير من الأمور التي قد تبدو له غامضة أو تحتاج إلى تفسير** | * **قد لا يحصل المراجع على إجابات دقيقة أو أمينة على أسئلته.** |
|  | * **لا تعتبر من الأدلة الإثبات القوية التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها.** |

**(5) المراجعة الحسابية:**

* العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه.
* تعتبر جزءاً مهماً من عملية المراجعة.
* تتوقف كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع على متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.
* تستخدم في التحقق من العمليات من الناحية الحسابية حيث يقوم المراجع بما يلي:

1. مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ.
2. مراجعة أحد المجاميع أو عمليات الضرب في دفاتر الأستاذ

**ماهي المزايا أو السلبيات للمراجعة الحسابية؟**

|  |  |
| --- | --- |
| **المزايا** | **السلبيات** |
| * هي أكثر الوسائل استخداماً في مجال المراجعة | * لا تؤدي هذه الطريقة إلى اكتشاف الأنواع الخطيرة من الغش |
| * يتميز بالآلية إلا أنه يجب أن يتم بعناية واتقان |  |
| * العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه من أبسط وسائل تحقيق العمليات |  |

**6) المراجعة الانتقادية:**

هي الفحص الدقيق أو الدراسة الانتقادية التحليلية لأحد الحسابات أو لأحد القيود أو لأحد السجلات المحاسبية الأخرى.

* أن الشيء العادي المتوقع لا يلفت انتباه المراجع، أما الأمور غير العادية أو الشاذة فهي التي تثير اهتمامه وريبته.
* يجب على المراجع الاهتمام بالبنود الغيرعادية بسبب حجم هذه البنود.

**7) الربط بين المعلومات والمقارنات:**

* التوافق والتناسق بين هذه الحسابات يعتبر بالتأكيد دليل إثبات على أن هذه الحسابات خالية على الأقل من الأخطاء.
* وتستعمل عبارة المطابقة كثيراً بواسطة المراجعين لوصف عملية الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد آخر.

**8) الأحداث اللاحقة:**

|  |  |
| --- | --- |
| **أنواع الأحداث اللاحقة** | |
| 1. **الأحداث التي تؤثر على عملية التقدير في تاريخ الميزانية (الأحداث ترتبط بالأصول أو الخصوم التي كانت موجودة في تاريخ الميزانية):**   أ) يجب على إدارة المنشأة استخدام كل المعلومات التي تصبح متاحة قبل إصدار القوائم المالية في تقويمها للأحوال التي بنيت على أساسها تقديرات البنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية.  ب) يجب إجراء التسويات اللازمة بالقوائم المالية لتعكس التغير في هذه التقديرات نتيجة لأدلة الإثبات الجديدة التي الحصول عليها. | 2) **الأحداث التي لا تؤثر على التقديرات في تاريخ الميزانية:**  فإن ذلك يترتب عليه:  أ) لا تتطلب تسوية في القوائم المالية.  ب) الإفصاح عنها في القوائم المالية.  ج) يتم الإفصاح عنها في شكل ملحوظة على القوائم المالية:   * إذا كانت **الأهمية النسبية للحدث كبيرة** جداً فإنه لابد من استخدام قوائم مالية افتراضية مكملة للقوائم المالية التاريخية. * إذا كان الحدث **له أثر جوهري على المنشأة** لابد أن يذكر المراجع في تقريره في فقرة مستقلة يشرح فيها الموضوع ليلفت نظر القارئ على الحدث وآثاره. |