الفصل السادس
ادلة الاثبات في المراجعة

مقدمة

تتطلب معايير المراجعة ضرورة قيام المراجع بالحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة، للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى على أساسها رأيه في القوائم المالية، وسيخصص هذا الفصل لمناقشة ادلة الاثبات في المراجعة من خلال النقاط التالية:

١- الهدف من الحصول على ادلة الاثبات.
٢- إجراءات المراجعة للحصول على ادلة الاثبات.
٣- تعريف ادلة الاثبات في المراجعة.
٤- محددات أدلة الاثبات في المراجعة.
٥- اساليب جمع ادلة المراجعة.

أولا: الهدف من الحصول على ادلة الاثبات.

يتمثل الهدف الأساسي من الحصول على ادلة الاثبات في التحقق من مدي صحة اقرارات الإدارة الواردة في القوائم المالية، ويمكن تلخيص اقرارات الإدارة المتعلقة بالأحداث والعمليات وعناصر القوائم المالية في الجدول الاتي: (راجع الفصل الأول)

الاقرارات	التعريف
الوجود	بمعني ان ارصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة في نهاية الفترة وليست وهمية.
الحقوق والالتزامات	بمعني ان الشركة تمتلك الحقوق علي الأصول وان الالتزامات هي التزامات علي الشركة.
التحقق (الحدوث)	بمعني ان الاحداث والعمليات التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا وانها تخص الشركة، مثلا المبيعات المسجلة في الدفات قد حدثت فعلا وتخص الشركة.
اكتمال التسجيل	بمعني ان كل العمليات و الاحداث والأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها فعلا دون اغفال أي منها.
التقييم والتخصيص	بمعني كل البنود ظهرت في القوائم المالية بالمبالغ الصحيحة، وانه تم اجراء جميع التسويات المرتبطة بالتقييم او التخصيص بصورة ملائمة.
الدقة	بمعني ان المبالغ المرتبطة بالأحداث والعمليات المسجلة قد تم تسجيلها بصورة ملائمة وصحيحة، فمثلا فواتير المبيعات قد تم تسجيله وترحيله بصورة ملائمة وان المبالغ الاجمالية تم تسجيلها في النظام بصورة دقيقة.
التصنيف	بمعني ان العمليات و الاحداث قد تم تسجيلها في الحسابات الملائمة، فمثلا المصروفات تم تسجيلها كمصروفات وليست كأصول.
نقطة القطع	بمعني ان تم تسجيل العمليات و الاحداث في الفترة الصحيحة، فمثلا المصروفات التي تخص الفترة الحالية قد تم تسجيلها في الفترة الحالية ولم يتم تأجيلها .
العرض والافصاح	بمعني ان كل عنصر قد تم عرضة والافصاح عنة وتصنيفه وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المعايير الدولية.

ثانيا: إجراءات المراجعة للحصول على ادلة الاثبات.

بعد قيام المراجع بتقويم نظام الرقابة الداخلية والحصول على الأدلة التي توضح مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية، فان المراجع لا يعتمد فقط على الأدلة التي يحصل عليها من تقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس لأي استنتاجات بشأن القوائم المالية، ولكن يجب علي المراجع في جميع الحالات الحصول على ادلة اثبات من اختبارات المراجعة الأخرى والتي يطلق عليها **اختبارات المراجعة الأساسية**، وتعرف تلك الاختبارات بانها إجراءات يتم تصميمها لاكتشاف التحريفات الجوهرية في اقرارات الإدارة بشان القوائم المالية، وتتضمن اختبارات المراجعة الأساسية في:

١- الاختبارات التحليلية.
٢- اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات.

١- الاختبارات التحليلية.

تتضمن الاختبارات التحليلية لأرصدة القوائم المالية دراسة وتحليل مجموعة النسب المالية الهامة وتحليل اتجاهات أرصدة حسابات القوائم المالية، وفحص التغييرات غير العادية أو غير المتوقعة في تلك الأرصدة، ولا تعطي المراجعة التحليلية دليل إثبات معين ولكنها توفر مؤشر او قرينة للمراجع عن صحة بعض العناصر أو حاجة بعض العناصر لأدلة إثبات أخري، فمثلا: قد يجد المراجع ان نسبة **مجمل الربح الي المبيعات** ثابتة عند ٢٥% خلال الخمس سنوات السابقة، وعلي أساس هذه الملاحظة يتوقع ان تكون نسبة مجمل الربح الي المبيعات للعام الحالي تكون ٢٥%، واذا حدث ذلك تكون لدي المراجع مؤشر او قرينة تؤيد القوائم المالية،اما اذا ارتفعت النسبة للعام الحالي الي ٣٥% فيجب علي المراجع في هذه الحالة تقصي الوضع لمعرفة سبب هذه الزيادة، وهل لها أسباب عادية او تخفي تحريف ما.

٢- اختبارات التحقق التفصيلية.

وتعرف اختبارات التحقق التفصيلية بانها **الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات**، حيث تركز **الاختبارات التفصيلية للأرصدة** على الأرصدة الختامية للحسابات بدفتر الأستاذ العام مثل رصيد النقدية، رصيد المدينون، رصيد حساب المخزون..... الخ، وتهدف إلى مساعدة المراجع في التعرف على مدى صحة ودقة واكتمال ووجود رصيد حساب ما بالقوائم المالية او التعرف على أي تحريف في الحساب، بينما **الاختبارات التفصيلية للعمليات** تهدف لاختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة بدفاتر الشركة قد حدثت بالفعل، وان تلك العمليات المالية قد تم تسجيلها بالكامل، وتم تسجيلها بدقة وخلال الفترة المالية الملائمة، كما تم تبويبها على نحو صحيح، وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام على نحو ملائم. ويتضح مما سبق ان الاختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات تهدف الي التحقق من اقرارات الإدارة بشأن القوائم المالية.

ثالثا: تعريف ادلة الاثبات في المراجعة:

الاثبات في المراجعة هو إيجاد دليل علي صحة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية، وتعرف أدلة الاثبات في المراجعة بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول لاستنتاج يبني عليه رأيه في القوائم المالية، وتتضمن أدلة المراجعة **السجلات المحاسبية** والمعلومات الأخرى التي تعد على أساسها القوائم المالية، وتعتبر السجلات المحاسبية هي الأساس الاولي لأدلة المراجعة لأنها تتضمن دفتر اليومية العامة، والأستاذ العام، كما تتضمن معاملات المبيعات، والتحويلات الالكترونية للأموال، والعقود، والفواتير، واوامر الشراء، واوامر البيع، وجميع الملاحظات الخاصة بالقوائم المالية.

ويختلف دليل المراجعة عن الدليل القانوني فالدليل القانوني يجب أن يوفر تأكيدا قاطعا على حدوث جريمة معينة، أما دليل المراجعة فهو يوفر تأكيدا معقولا فقط.

رابعا: محددات أدلة المراجعة:

تتطلب معايير المراجعة من المراجع كأساس لإبداء رأيه أن يحصل على ادلة مراجعة كافية ومناسبة، ان كفاية ومناسبة أدلة المراجعة مفهومان مرتبطان ببعضهما البعض وتعبران عن محددات ادلة المراجعة ، **فالكفاية** هي مقياس لكمية أدلة المراجعة، وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقدير المراجع لمخاطر التحريف فكلما كانت المخاطر مرتفعة فمن المحتمل أن تكون أدلة المراجعة المطلوبة أكثر، بينما **مناسبة أدلة** المراجعة، هي مقياس لجودة أدلة المراجعة بمعنى ان تكون مقنعة ويمكن الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يعتمد عليها رأي المراجع.

وفيما يلي بعض الملاحظات على إمكانية الاعتماد او مدي الاقتناع الذي توفره ادلة المراجعة:

١- تزداد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة، عندما يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مستقلة عن الشركة.

٢- تزداد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي نحصل عليها من داخل الشركة عندما يكون نظام الرقابة الداخلية فعال.

٣- إن أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع مباشرة (مثل ملاحظة تطبيق اجراءات الرقابة) يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (مثل الاستفسار عن تطبيق اجراءات الرقابة).

٤- إن أدلة المراجعة الموثقة سواء كان التوثيق ورقياً أو اليكترونياً يمكن الاعتماد عليها بصورة أكبر من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها شفوياً (مثل سجل اجتماع موثق يعد أفضل عن إفادة شفوية عن امور تمت مناقشتها).

٥-تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أفضل من حيث امكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة أو المستندات التي يتوافر صورة منها

خامسا: اساليب جمع ادلة المراجعة:

يحصل المراجع على أدلة المراجعة بأسلوب او أكثر من الأساليب السبعة التالية:

١- **الاستفسار:** يتمثل الاستفسار في طلب معلومات من أشخاص من داخل الشركة مثل الإدارة او الموظفين، وقد يتراوح الاستفسار ما بين استفسارات مكتوبة إلى استفسارات شفوية للرد على أسئلة المراجع اثناء عملية المراجعة، **مثل** الاستفسار عن عدم وجود التزامات اخري بخلاف الموجودة في الميزانية، شهادة بان السجلات التي عرضت علي المراجع هي كل السجلات دون أي نقص..... الخ.

٢- **الملاحظة:** ويقصد بها متابعة عملية أو إجراء يقوم به آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المراجع لجرد المخزون من قبل موظفي الشركة، أو ملاحظة أداء الإجراءات الرقابية. ويعتبر أفضل مثال للملاحظة هو ملاحظة المراجع الجرد الفعلي للمخزون، حيث تتطلب معايير المراجعة انه إذا كان المخزون هاما نسبيا للقوائم المالية فيجب علي المراجع الحصول علي دليل مراجعة كافي ومناسب على وجودة وحالته من خلال حضوره لعملية الجرد الفعلي للمخزون.

٣- **التقصي:** يشمل التقصي اختبار وفحص السجلات أو المستندات سواء كانت داخلية أو خارجية، وسواء كانت في شكل ورقي أو اليكتروني، مثل فحص أوامر البيع، وفواتير المبيعات، ومستندات الشحن، وكشوف حساب البنك... الخ، ويمكن ان نطلق على الملاحظة **المراجعة المستندية.**

٤- **إعادة الحساب:** تتمثل إعادة الحساب في فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، وقد يتم تنفيذ إعادة الحساب يدوياً أو اليكترونياً، مثل: اعادة تجميع فواتير المبيعات، إعادة تجميع دفتر اليومية العامة، إعادة احتساب مصروف الاستهلاك..... الخ، وعادة يطلق على إعادة الحساب **المراجعة الحسابية.**

٥- **إعادة الأداء:** وتعني قيام المراجع بإعادة أداء الإجراءات الرقابية التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية للشركة.

٦- **المصادقات الخارجية:** ويصد بها الحصول على رد مكتوب من طرف ثالث خارجي للتأكد من معلومات موجودة في السجلات المحاسبية، وتستخدم المصادقة في التحقق من حسابات العملاء، اوراق القبض، الدائنين، أوراق الدفع، ارصدة البنك. ونظر لان المصادقات تأتي من طرف خارجي وتكون مكتوبة فأنها تعتبر ادلة مراجعة عالية الاقناع، وتنقسم المصادقات التي يمكن للمراجع استخدامها إلى نوعين:

- **المصادقة الإيجابية:** وهي طلب أن يرد الطرف المطلوب منه المصادقة على المراجع مشيراً إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب.
- **المصادقة السلبية**: وهي طلب أن يرد الطرف المطلوب منه المصادقة على المراجع فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات الواردة في الطلب.

٧- **الإجراءات التحليلية:** يقصد بالإجراءات التحليلية قيام المراجع بدراسة وتحليل مجموعة النسب المالية الهامة، وتحليل اتجاهات أرصدة حسابات القوائم المالية، وتتبع التغييرات غير العادية أو غير المتوقعة في تلك الأرصدة، مثل اتجاهات المبيعات عبر السنوات الماضية، مقارنة نسبة مجمل الربح الي المبيعات في السنة الحالية مع سنوات سابقة، مقارنة البيانات المقدرة بالموازنة بالنتائج الفعلية، ويمكن ان نطلق على الإجراءات التحليلية **المراجعة التحليلية.**

اسئلة الفصل السابع والواجب

اولا: ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل مما يلي:

١- الهدف الأساسي من الحصول على ادلة المراجعة هو:
أ- التحقق من مدي صحة اقرارات الإدارة الواردة في القوائم المالية.
ب- اكتشاف الغش.
ج- تقييم أداء الإدارة.
د- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

٢- تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على:
أ- مدي الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية.
ب- ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة بدفاتر الشركة قد حدثت بالفعل.
ج- التعرف على أي تحريف في الحساب.
د- تحديد التغييرات غير العادية أو غير المتوقعة في ارصدة الحسابات.

٣- مفهوم كفاية ادلة المراجعة يشير الي :
أ- جودة ادلة المراجعة.
ب- كمية ادلة المراجعة.
ج- إمكانية الاعتماد علي ادلة المراجعة.
د- مدي الاقناع لادلة المراجعة.

٤- وجد المراجع أنه خلال الخمس سنوات الماضية كانت نسبة إجمالي الربح ٣٠%، ولذلك توقع ان تكون نسبة إجمالي للسنة الحالية ٣٠% ايضا، ولكن اتضح ان نسبة إجمالي الربح للسنة الحالية بلغت ٢٠%، لذلك قام بتقصي الوضع لمعرفة اسباب انخفاض نسب إجمالي الربح، يطلق على هذا النوع من الاختبارات التي قام بها المراجع:
أ- اختبارات التحقق من الارصدة.
ب- اختبارات تحليلية.
ج- اختبارات الالتزام.
د- اختبارات التحقق من العمليات.

٥- أي من انواع أدلة الإثبات التالية اقل اقناعا في الاثبات:
أ- كشوف الحساب التي يعدها البنك وترسل الي المراجع.
ب- إقرارات العملاء بصحة أرصدتهم.
ج- فواتير البيع وكشوف حساب العملاء.
د- كشوف حساب الموردين وإيصالات السداد.

٦- أي من العمليات التالية لا تشتمل عليها المراجعة المستندية:
أ- فحص فواتير البيع والشراء.
ب- فحص المستندات المؤيدة للعمليات للتاكد من صحة العمليات الحسابية بها.
ج- فحص أذون التوريد والصرف وإيصالات الايداع بالبنوك.
د- التاكد من ان المستند المقدم هو المستند الاصلي وليس صورة منة.

٧- الحصول على رد مكتوب من طرف ثالث خارجي للتأكد من معلومات موجودة في السجلات المحاسبية، يعبر ذلك عن احد أساليب الحصول علي ادلة المراجع هو:

أ- الاستفسار.

ب- التقصي.

ج- المصادقات الخارجية.

د- المراجعة الحسابية.

٨- الإجراءات التحليلية التي تستخدم في أداء عملية المراجعة تتضمن:

أ- القيام باختبارات التحقق من العمليات للتحقق من اقرارات الإدارة بشأن القوائم المالية.

ب- إعادة اختبار الإجراءات الرقابية التي تبدو غير فعالة.

ج- جمع ادلة الاثبات عن ارصدة الحسابات التي لم تتغير من العام الماضي.

د- فحص التغيرات غير العادية او غير المتوقعة في ارصدة الحسابات.

٩- يقوم المراجع بالعديد من الاختبارات للتحقق من عدم اظهار أي من البنود التالية باقل من قيمتها الحقيقية:

أ- الايرادات.

ب- الاصول.

ج- الالتزمات

د- راس المال.

١٠- متابعة عملية أو إجراء يقوم به آخرون، يعبر ذلك عن أحد أساليب جمع ادلة المراجعة هو:

أ- الاستفسار.

ب- التقصي.

ج- الملاحظة.

د- إعادة الأداء.

ثانيا: (واجب ٧)

١- اشرح المقصود باختبارات المراجعة الأساسية؟

٢- اشرح بصورة مختصرة محددات ادلة المراجعة؟

٣- اشرح بصورة مختصرة اساليب جمع ادلة المراجعة؟

٤- ما الفرق بين المصادقة الموجبة والسالبة؟