

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة القادسية

كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

" أهمية أدلة الاثبات عند من اجمعي الحسابات والعوامل المؤثرة لها "

نخت مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة

أعداد:

صبا شاكر جودة البديري

بأشراف الاسناد

م.م. حيدر عثمان سهي

٢٠١٧/٢٠١٦

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿اللَّهُ نُورُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ مَثَلُ نُورِهِ كَمِشْكَاةٍ فِيهَا مِصْبَاحٌ الْمِصْبَاحُ فِي نُرْجَاةٍ الزُّجَاجَةِ كَأَنَّهَا كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ مُبَارَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَا شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ تَمْسَسْهُ نَارٌ نُورٌ عَلَى نُورٍ يَهْدِي اللَّهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَيَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَالَ لِلنَّاسِ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ﴾

صدق الله العلي العظيم

النور: ٣٥

الأهداء :-

الى من كان بمثابة الاب الناصح .....

الى نور العلم ونور المعرفة.....

الى الاستاذ (( حيدر عمران سمر ))

الى ملاكي في الحياة ..... الى من حاكمت سعادتي بخيوط منسوجة من

قلبيها ..... الى (( أمي الغالية ))

الى من علمني العزة وكحل عيني بالكبرياء .....

الى من علمني ان أرتقي سلم الحياة بحكمةٍ وصبر .....

..... الى (( أبي العزيز ))

الى من رافقت قلوبنا لأربع سنوات ..... الى من نقشنا على

جدرانها أجمل الذكريات ..... الى (( كليتنا العزيزة ))

شكر وتقدير

الى الشيوخ التي ذابرت في كبرياء

لتنير كل خطوة في دربنا ..... لتذلل كل عائق أمامنا

فكانوا رسلاً للعلم والاطلاق

الى

أساتذتنا الكرام

شكراً لكم جميعاً

الى من حركهم بجري في عروقتي ويلمج بذكراهم فتواذي

الى

(( أخوتي وأخواتي ))

الى الأخوات اللاتي لم تكد من أمي

الى من تطوا بالوفاء والتميز والأداء

الى

(( زميلاتي ))

## المقدمة :-

لقد اصبح هناك تغير في المنشآت الاقتصادية وحجم اعمالها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول، ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على صعيد الدول نفسها وعلى الصعيد الدولي، مما استدعى من هذه المنشآت من ان تقدم تقارير مالية سنوية تحتوي على نشاط المنشأة الاقتصادي خلال الفترة المالية، حتى يتسنى للاطراف التي ترغب في الاطلاع على هذه التقارير والاستفادة منها.

ولكي تتحقق هذه الاستفادة، لابد من ان يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه التقارير (القوائم المالية) ومدى ملائمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.

لذلك يتم تدقيق هذه القوائم من قبل مدقق الحسابات والذي بدوره يجب ان يبدي رأيه باستقلال وحيادية في عدالة تلك القوائم وخلوها من الغش والتلاعب والذي يستطيع ان يثبت المدقق من خلال ادلة الاثبات.

كان سبب الاختيار للبحث هو عوامل الاثبات واهميتها في تدقيق الحسابات وأنواع ادلة الاثبات والعوامل المؤثرة عليها.

لقد قام الباحث بتقسيم البحث الى ثلاث مباحث حيث تضمن في المبحث الأول مشكلة البحث وفروض البحث وأهدافه واهميته.

اما في المبحث الثاني فقد تضمن مفاهيم عدة لأدلة الاثبات وخصائص ادلة الاثبات وأيضا أنواع ادلة الاثبات ووسائل الحصول على ادلة الاثبات والعوامل المؤثرة بين ادلة الاثبات وتحليلها.

اما المبحث الثالث تضمن الاستنتاجات والتوصيات.

# المبحث الاول

مشكلة البحث

فرضية البحث

اهداف البحث

اهمية البحث

## ١-١ مشكلة البحث :-

ان الاثبات هو جوهر التدقيق، وهو نتائج الملاحظات والاجراءات والنشاطات المؤداة بواسطة المدققين.

وندما يشار الى كفاءة وكفاية الاثباتات فان المعيار لا يقاس بدليل الاثبات نفسه وانه بالاجراءات المنهجية التي تنتج عنه معلومات تؤكد الثقة بتلك الاستنتاجات.

وبما ان اعمال المنظمات اصبحت كبيرة ومعقدة، فان اعمال التدقيق التي تطبق عليها اصبحت ايضا معقدة وواسعة مما يجعل عملية تجميع الاثباتات وتقويمها واستخلاص النتائج منها والحكم على اساسها عملية معقدة ايضا (القيسي، ١٠، ٢٠٠٧).

واذا اخذنا بنظر الاعتبار الاتجاه التطبيقي الذي ظل سائداً لحد الان ، وقصوره في الايفاء باهداف التدقيق الحديثة، وفي المواءمة مع التغيرات في بيئة التدقيق، والذي لا يوفر المناخ الملائم لتحقيق الاثبات المنطقي بطريقة منهجية علمية تؤمن الوصول الى ماينبغي التوصل اليه فان الاهمية بمكان تطوير منهجية جديدة، لاتلغي التطبيقات الحالية، وانما تستوعبها وتطورها، وبالشكل الذي يقود الى ترشيد عملية التدقيق كنشاط عقلاي له ابعاد اجتماعية واقتصادية وسياسية وقانونية.

## ٢-١ فرضية البحث :-

ان الوظيفة التدقيقية لم تعد مجرد تأشير الصحة او الدقة او المطابقة وانما البحث والتحرر والاستقصاء في اطار شمولي ومن ثم الاستنتاج وعمل التوصيات الضرورية.

وان عمل المدقق هو عمل بحثي يقوم على ثبات او نفي الفرضيات، وتستخدم خلاله اساليب وطرق ومنهجيات وادوات البحث العلمي المعروفة كما انه يقوم على المعاينة والاختبار .

وبكلمة اخرى فإن النظرة الصحيحة للتدقيق هو انه التحليل العقلاني للنشاطات والاجراءات، وتقدير المخاطر والفرص في العمليات، وتقويم الاثباتات.

وعلى ذلك فإن الفرضية الاساسية التي يقوم عليها البحث تنطلق من (امكانية استخدام المنهجية العلمية للاثبات لرفع مستوى ادائه).



### ٣-١ اهداف البحث :-

ان الهدف الاساسي للبحث يتمثل بالفهم الحقيقي لوظيفة الاثبات وطبيعتها وحدودها، انما ويؤدي للوصول الى اهداف الاثبات بطريق اكثر كفاءة وعقلانية ومنطقية.

وللوصول الى هذا الهدف الاساسي للبحث، ينبغي قبل ذلك السعي لتحقيق اهداف ثانوية تتمثل بتثبيت المفاهيم الاساسية ذات الصلة بعملية الاثبات، وفرضيات ومبادئ الاثبات، وتحرير الحالة الراهنة للاثبات والموقف من بناء النظرية.

### ٤-١ أهمية البحث :-

لقد وصف احد المختصين في مجال التدقيق، التدقيق بأنه عملية تجميع الاثباتات وتقويمها وايصالها، ووصف اخر، الاثبات بأنه

(Evidence , is what Auditing is all about)

أي الدليل هو كل شئ عن التدقيق.

ومن ذلك فان الاثبات هو جوهر التدقيق، وان الاثبات هو جل التدقيق.

وان المنهجية في الاثبات هي لبة ومادونها هي قشور، وبالتالي فإن الدراسة هي خطوة في الطريق الصحيح، خصوصا اذا ما أخذنا بنظر الاعتبار انحسار الخطوات على هذا الطريق، واننا نرى ان البحث له مسوغات اساسية تتمثل في احراز فهم افضل للاثبات من الناحيتين النظرية والعلمية، ومساعدة المدققين انفسهم في فهم طبيعة المهمة التي يؤدونها وابعادها وطريقة اداءها وجعلهم قادرين على الرد على الاتهامات التي توجه اليهم بالتقصير او الازمة في اداء ما هو خارج عن اطار وظيفة وطبيعة مهمتهم.

# المبحث الثاني

مفاهيم عدة لأدلة الاثبات

انواع ادلة الاثبات

وسائل الحصول على ادلة الاثبات

العوامل المؤثرة على ادلة الاثبات

## ٢-١ مفهوم الدليل :-

يمكن تعريف الدليل على انه المعلومات والحقائق التي يستند اليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع او نقطة معينة (Maut Z R.Kopcit-192)

كذلك تعرف الادلة بانها كل ما من شأنه ان يؤثر على حكم وتقرير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية (توماس وهنكي، ١٩٨٩ : ٣١١)

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد، وقواعد اخلاقيات المهنة ادلة الاثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبنى على اساسها رأيه المهني. (معيار التدقيق الدولي: ٥٠٠)

نلاحظ ان المعيار الدولي للتدقيق ٥٠٠ (ادلة الاثبات) ينص على انه يجب على مدقق الحسابات ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة لكي يستطيع ان يخرج باستنتاجات معقولة لتكن الاساس الذي يبنى عليها رأيه المهني .

مما سبق نلاحظ ان المعيار ينص على ان ادلة الاثبات يجب ان تتصف بصفيتين :

**أ-الكفاية Sufficiency** : ان تكون الادلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة. وبما ان مدقق الحسابات يلجأ الى استخدام الاختبارات الاحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه. بمعنى الكفاية تعتبر قياس لكمية ادلة الاثبات وتعتمد على التقرير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المنشأة التي يقوم بتدقيق اعمالها، والاعتبارات التالية يمكن ان تساعد مدقق الحسابات في تحرير كفاية ادلة الاثبات : (عثمان، ١٩٩٩ : ١٤٩)

-طبيعة العنصر محل الفحص.

-الاهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.

-انواع الادلة المتوفرة (المتاحة) للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.

-تكلفة الحصول على الدليل وتأثيره على تكوين المدقق لرأيه.

بالرغم من ان معايير التدقيق لم تحث على استخدام الاساليب الاحصائية في تحرير حجم العينات والاختبارات، وانما من خلال المعرفة الاحصائية فالمدقق يقوم

بتحرير كمية هذه العينات، ويجب ان يأخذ درجة الثقة ومستوى الدقة وحجم المجتمع الذي يؤخذ منه العينة في الاعتبار .

**ب. الملائمة Relevance :** يقصد بملائمة ادلة الاثبات قياس نوعية ادلة الاثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها ، نجد ان يجب ان ينظر الى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية واعداد التقرير فمثلا للتحقيق من عنصر المدينين فيجب ان يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث انها تعتبر دليلا قويا وملائما. في حيث انه عندما يرغب المدقق في التحقق من قيمة عنصر المدينين فانه يقوم بعملية الحسابات للحصول على دليل ملائم وفعال عن مدى صحة قيمة عنصر المدينين.

ولكي يتحقق المدقق من ملكية المنشأة لذلك الاصل (الشهر العقاري للأراضي والمباني) يجب عليه ان يحصل على هذه من الغير تؤكد ملكية المنشأة لذلك الاصل. كذلك للتحقق من ملكية المنشأة للألات فأن المدقق يقوم بالحصول على فواتير البائع والاوراق والمستندات التي تؤيد شراء و ملكية المنشأة لتلك الألات.

ودليل الاثبات في تدقيق الحسابات يعتبر ( بيئة قاطعة) بحد ذاتها اما القرينة تستعمل للاستعاضة بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق الى جمع اكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعوض بها عن دليل الاثبات القاطع. وطرق الاثبات في تدقيق الحسابات هي مجموعة من الوسائل و الاساليب الفنية التي تهدف الى الحصول على ادلة الاثبات ، والتي على المدقق عن طريقها ان يجمع الحقائق التي تمكنه من تحديد وجهة نظره.

ومن المهم ان يكون الدليل كافياً، او على درجة كبيرة من الكفاءة لخلق الثقة والقناعة لدى مدقق الحسابات في البيانات التي يقوم بمراجعتها وعلى مدقق الحسابات اختيار ادلة الاثبات الكافية والمقنعة، والتي تتناسب مع هدف مدقق حساباته، والربط بين دليل الاثبات والعنصر فواجب مدقق الا يهمل في فحص ودراسة اي عنصر وانعكاس اثاره على نتيجة النشاط والمركز المالي، وينبغي ان يراعي في اختياره لدليل الاثبات الاقل تكلفة دون المساس او التضحية بأهمية وحجة الدليل في الاثبات (المطارنة، ١٨٨: ٢٠٠٩) بالإضافة الى كفاية ادلة الاثبات وملائمتها، ويجب ان تكون قليلة التكلفة وان تتصف ايضا بالموضوعية وان تعني عدم تأثر دليل بشخص

المدقق، اي انه في حالة عرض نفس الدليل لأكثر من مدقق سوف يصلوا الى نفس النتيجة فمثلا المصادقات الواردة من العملاء والمؤيدة لصحة ارصدة العملاء تعطي القناعة لأي مدقق بصدق وصحة ارصدة العملاء ومن الاعتبارات الهامة

التي يجب ان يعني بها المدقق عند تقديره لمدى كفاية دليل الاثبات مايلي : (الوقاد ووديان، ١٦٢:٢٠٩)

- ١- ضرورة الربط بين دليل الاثبات والهدف المحدد للتدقيق.
- ٢- ضرورة الربط بين دليل الاثبات وبين العنصر محل تدقيق الحسابات، واختيار الدليل الانسب والاكثر كفاءة.
- ٣- مراعاة الاهمية النسبية للعناصر، وعلاقتها المتبادلة وتأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي.
- ٤- ضرورة توافر الثقة في مصدر اي الجهة التي تقدمه.
- ٥- اختيار الدليل الذي يوفر اكبر ثقة ويقين، مع مراعاة ان تكون تكلفته اقتصادية.
- ٦- ضرورة الاطمئنان والاقتناع بمدى قوة نظام الرقابة الداخلية، لتحديد خطة وبرنامج تدقيق سليم.

## ٢-٢ أنواع ادلة الاثبات :- Types of Evidence

يمكن تقسيم ادلة الاثبات التي تدعم وتؤكد القوائم المالية الى الانواع التالية (المطارنه، ١٧٩:٢٠٠٩)

- ١- الوجود المادي.
- ٢- المستندات والسجلات المؤيدة للأحداث التي تمت داخل المنشأة.
- ٣- التقارير المعدة خارج المنشأة من قبل طرف ثالث.
- ٤- التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل ادارة المنشأة.
- ٥- الدقة الحسابية.
- ٦- وجود نظام رقابة داخلي سليم.
- ٧- الاعداد اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية.
- ٨- الارتباط بين البيانات.

### ١- الوجود المادي :- Physical Evidence

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الاراضي، العقارات، التجهيزات النقدية، المخزون.... الخ، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الاصل في حوزة المنشأة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الاصل حيث انه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية. وينظر الى الجرد الفعلي على انه احد انواع الادلة الموثوق فيها كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل اقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصيا، وقد يتم اللجوء الى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجودة الاصل.

وفي بعض الانشطة التي لا يملك المدقق الخبرة لطبيعة هذا النشاط يجب عليه ان يلجأ الى الخبراء للقيام بعملية الجرد مثل (محلات الذهب والاحجار الكريمة، المواد الكيميائية) وهناك بعض الادلة يمكن ان توثق بشكل مذكرة تلخص المواد التي تم تفتيشها او مراقبتها مثل (الصور، الرسم البياني، الخرائط، العينات الفعلية) (معايير المراجعة الحكومية الامريكية، ٦٣:١٩٩٨).

## ٢-المستندات :- DOCUMENTS

تعتبر المستندات من اهم ادلة الاثبات في التدقيق والتي يقوم مدقق الحسابات بجمعها، حيث انها تعطي الفرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة والتي يجب ان تكون مسجلة في الدفاتر، والمستندات تعتبر دليل قوي للربط بين الاحداث المالية التي تمت داخل المنشأة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الاحداث، ويمكن ان تقسم المستندات التي يحصل عليها مدقق الحسابات كدليل الى الانواع التالية (المطارنه، ١٨٠:٢٠٠٩):

- أ. مستندات معدة خارج المنشأة وتستعمل داخلها مثل فواتير الشراء، أقرارات المنشأة للأصول الثابتة مثل الآلات والمعدات.
  - ب. مستندات معدة داخل المنشأة وتستعمل خارجها مثل فواتير بيع البضاعة، أوراق الدفع، بوالص التأمين.
  - ج. مستندات معدة داخل المنشأة وتستعمل داخلها مثل الدفاتر المحاسبية، تقارير وقت العمال، تقارير أستلام المخزون.
- وعند حاجة المدقق للحصول على مستند فإنه تعتبر المستندات المعدة خارج المشروع أقوى كدليل حيث أنها تقع في حوزة المنشأة وفي حوزة الطرف الخارجي كونها تحتوي على نفس المعلومات.
- ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من الناحية الشكلية والقانونية والموضوعية ويجب عليه ان يبقى يقضاً لأنه بأستطاعة اي شخص تزوير المستندات والوقائع.

## ٣-التقارير المعدة خارج المنشأة :- Statements prepared by out side

وهي الشهادات والتقارير التي يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارج المنشأة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوفات حسابات البنك، بوالص التأمين على اصول المنشأة، وتعتبر التقارير المعدة خارج المنشأة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه حيث تقل نسبة التلاعب فيها.

#### ٤-التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل الادارة :- Formal certificate civen by management

تعد هذه التقارير من قبل ادارة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقق من بعض الامور وتفسيرها والتي لايمكن من أستيضاحها من خلال الارقام المسجلة في الدفاتر والسجلات مثل ان يحصل المدقق على شهادة من ادارة المنشأة بالاصول الثابته والموجودة، شهادة جرد وتقرير المخزون آخر المدة. ويجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر عند الحصول على تلك الشهادات والتي يمكن ان يكون للأدارة مصلحة فيها.

#### ٥-الدقة الحسابية :- *Arithmetical Accuracy*

تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في دفاتر وسجلات المنشأة دليل وقرينة يستند اليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات. والتحقق من عمليات الجمع والطرح والقسمة والضرب لدفتر اليومية ودفتر الاستاذ وكذلك المصروفات والايرادات واعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي المدقق دليل على صحة الدفاتر والسجلات.

#### ٦-وجود نظام رقابة داخلي سليم :- *Satisfactory system of internal control*

يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الاخطاء والتلاعب، لذلك يبدأ المدقق عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من قوته أو ضعفه حيث أنه يعتمد في ذلك على تحديد كمية وحجم الاختبارات التي سوف يقوم بها المدقق والعينات التي يقوم المدقق بأختبارها . لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الاختبارات أنه تقل حجم العينة وكمية الاختبارات إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم وتزداد إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف.



## ٧- الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية :- *Subsequent Events*

بعد أن ينتهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق ويعد تقريره النهائي وقد يقع أحداث بعد أعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل الى صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة.

## ٨- الارتباط بين البيانات :- *Interrelationships with in the date*

النظام المحاسبي السليم يؤدي الى ارتباط البيانات والمعلومات معا يعني أنه يؤدي هدفه بدقة. وبما ان المدقق يسعى للحصول على ادلة وقرائن فالارتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا يمكن ان يعتمد عليه المدقق لاتخاذ قراره لأبراء الرأي حول نقطة معينة، فمثلا يجب ان يكون هناك ارتباط بين الفوائد المفروضة والقروض المستحقة للمنشأة وان يكون هناك ترابط بين مخصص الديون المشكوك فيها وعنصر المدينين، كذلك العلاقة بين المصاريف والمبيعات، والعلاقة بين المبيعات والربح. لذلك يلجأ المدقق الى استخدام النسب المؤيدة ومقارنتها مع السنوات السابقة ومع المنشآت المماثلة الاخرى.

يعني ذلك ان المدقق عليه ان يبذل جهداً لدراسة العلاقة بين البيانات، وفي حال أن أظهرت دراسة البيانات مثلا عدم وجود اختلاف بين مخصص الاستهلاك للألات بين السنة الحالية والسنة السابقة، هنا يجب أن يبحث عن أسباب هذا الاختلاف وربما يرجع الى زيادة في الاصول السابقة أو نقص فيها.

## ٢-٣ وسائل الحصول على أدلة الاثبات :-

أرتبطت الوسائل والاساليب الفنية التي تهدف الى الحصول على الادلة وقرائن الاثباتات في تدقيق الحسابات، وتطور مهنة تدقيق الحسابات وتطور أهدافها ومع تطور واتساع حجم العمل وتطوره لكبر حجم الوحدات الاقتصادية رأسيا وأفقيا وكنتيجة طبيعية للأهتمامات الزائدة بمهنة تدقيق الحسابات ودورها الموثوق على مستوى المجتمع ككل. (د.الوقاد،لؤي وديان،٢٠١٠،ص١١٩)

وأن من مهام مدقق الحسابات جمع المعلومات والبيانات بطريقة محايدة ودون تحيز لأبداء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية لابد وان يكون على قناعة تامة قبل أن يبدي رأيه فيما يخص تلك القوائم لذلك يقوم المدقق بجمع الادلة اللازمة ليبنى عليها

رأيه الفني المحايد فيما يلي أن يقوم باتباع وسائل معينة لجمع تلك الأدلة منها:  
(المطارنة، ١٨٢:٢٠٠٩)

١. الجرد الفعلي.

٢. المراجعة المستندية.

٣. التحليل المالي.

٤. نظام الاستفسار.

٥. المراجع الحسابية.

٦. الربط والمقارنة بي المعلومات.

٧. فحص نظام الرقابة الداخلية.

سوف يتم تناول وسائل جمع الأدلة بشي من التفصيل على النحو التالي :-

١. الجرد الفعلي :-

يعتبر الجرد الفعلي من ادلة الاثبات القوية، ويتم عن طريق الحصر (الكمي) للعناصر على الطبيعية، وخاصة تلك العناصر التي يتم حصرها وفردتها وقياسها، ومن خلالها يتم التحقق الفعلي لعناصر الاصول، ومن ثم التأكد من صحة وسلامة (الارصدة) التي تظهر في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، مثل عناصر الاصول الخاصة بالمخزون، والنقدية في الخزينة، والاوراق التجارية(أ.ق)، والاستثمارات في الاوراق المالية، والجرد الفعلي كدليل اثبات (لا يكفي) وحده، حيث انه يتناسب مع جرد الموجودات الملموسة فقط، كما انه في حالة وجود الاصل ليس دليلا على ملكيته للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات، وهذا يتطلب الاستناد الى دليل اثبات اضافي يساعد في تحقيق وجود الاصل وملكيته وصحة تقويمه. ولذلك يعتمد المدقق بجانب عملية الجرد على تدقيق الحسابات المستندية، والدفاتر والسجلات المحاسبية، ومطابقة الارصدة الدفترية مع نتيجة الجرد الفعلي، باعتبار ان الجرد الفعلي وتدقيق الدفاتر و السجلات عمليتان تكملان بعضهما البعض. اما عن مسؤولية المدقق عن عملية الجرد الفعلي، فإنه يوجد شبه اتفاق بين (الهيئات المهنية والتدقيقة) على ان القيام بالجرد الفعلي ليس من اختصاص مدقق الحسابات ويعتبر هذا من ادارة المنشأة، وتنحصر مسؤولية المدقق في اجراء الاختبارات المطمئنة على صحة الجرد، وان يدقق برنامج الجرد والاجراءات التي تمت، وعليه التأكد

من تقويم المخزون بأنواعه، ولا حرج في الاستعانة ببعض الخبراء لجرد بعض الموجودات. اذ ليس من المفروض ان يكون المدقق خبيراً في تقييم كافة انواع الموجودات. ويجب عليه ان يتضمن (تقريره الفني) الاشارة الى نتائج الجرد والى اي تغيير قد يطرأ على اسس كل من الجرد والتقويم لما المخزون من اهمية على نتيجة نشاط الوحدة (مسعد الخطيب، ٢٠٠٩: ص ١٦٣). وحتى ان الجرد الجرد الفعلي ذات حجية قوية للاثبات يجب ان تتوفر فيه الشروط التالية:

- أ. ان يكون لدى المدقق امكانية التعرف وتمييز الاشياء التي يقوم بجردها.
  - ب. ان يقوم المدقق بحضور الجرد الفعلي بنفسه او احد مساعديه من يشرف عليه.
  - ج. ان يكون لدى المدقق القدرة على التمييز بين ماهو حقيقي وماهو مزيف خاصة عند جرد الذهب، الالماس، الاحجار الكريمة، النقدية. حيث ان المدقق يكون مسؤول عن اكتشاف التزوير وان لم يكن لديه الخبرة يستطيع الاستعانة بخبراء في العنصر الذي يقوم بفحصه.
  - د. ان يقوم بجرد الاصول المماثلة في وقت واحد حتى لا تتم عملية احلال بعضها محل البعض الاخر، مثل صناديق النقدية فمن الضروري القيام بجردها في وقت واحد اذا تمكن والا فيجب على المدقق اتخاذ الاجراءات اللازمة للحفاظ على ما تم جرده عن طريق ختمه او تسميعه حتى يتم الانتهاء من الجرد بالكامل.
- المراجعة المستندية :-

المستندات هي السجلات و الاوراق التي تنشأ نتيجة عمليات المنشأة مع الغير وداخل المنشأة حيث ان كل عملية ينتج عنها مستند مؤيد لها وتعتبر المستندات من الادلة القوية حيث انها مكتوبة وفق للاصول الشرعية، فقد نصت معايير المحاسبة الدولية والتشريعات المحلية في الدول الزام الشركات المساهمة بالاحتفاظ بسجلات ومستندات تؤيد كل العمليات التي تحدث بين المنشأة وغيرها وكذلك داخل المنشأة نفسها.

تعتبر المراجعة المستندية جوهر عملية التدقيق حيث انها تقوم على عملية التحقق من وجود مستند يؤيد كل العمليات التي تمت في المنشأة، كذلك التحقق من سلامة وقانونية المستندات لذلك يجب على المنشأة الاحتفاظ بالمستندات وصورها، ومن امثلة تلك المستندات فواتير البيع والشراء، الشيكات، بوالص التأمين، طلبات الشراء، اوامر الشراء، بطاقة الصنف، تقارير استلام البضاعة وغيرها من المستندات المرتبطة بعمليات المنشأة.

بما ان المراجعة المستندية جوهر عميلة التدقيق فأنها تتطلب من المدقق فحص المستند ذاته للتحقق من ان المستند يخص المنشأة ويخص الفترة المالية محل التدقيق، وانه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية مما يعني انه يجب الربط بين مستندات العملية كلها. فمثلا عند قيام المدقق بالتحقق من عملية البيع يجب ان يتحقق المدقق من فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية وكذلك بمحاضر تسليم البضاعة المباعة وبطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات.

بعض المنشآت التي تتعامل بعدد هائل من المستندات يصعب على مدقق الحسابات القيام بالفحص الشامل لتلك المستندات لذلك يلجا مدقق الحسابات الى الاساليب الاحصائية كاستخدام العينات الاحصائية والتي تستغرق وقت اقصر من المراجعة الشاملة للمستندات، كذلك التكلفة المادية وتكلفة الوقت تكون اقل.

يوجد نوعان من المستندات التي يتعامل معها مدقق الحسابات اثناء عمله في تدقيق اعمال المنشأة:

ا-مستندات داخلية :- وهي المستندات التي تصدرها المنشأة نفسها وتستخدم اما لاطراف خارجية مثل فواتير البيع او تستخدم داخل المنشأة مثل ايصالات تحصيل النقدية، بطاقة الصنف وغيرها من المستندات.

ب-مستندات خارجية :وهي المستندات التي تحصل عليها المنشأة من اطراف خارجية مثل فواتير الشراء، كشوف الحسابات لدى البنوك، وينظر الى هذه المستندات على انها ذات حجة اقوى من المستندات الداخلية.

عند قيام المدقق بعملية التدقيق قد لايستطيع اكتشاف غش معين الا عن طريق المراجعة المستندية لذلك تعتبر المراجعة المستندية اكثر اهمية من غيرها لتأييد عمليات المنشأة. هنالك عدد من الاعتبارات يجب على مدقق الحسابات مراعاتها عند القيام بالمراجعة المستندية وهي :-

١-ان يكون المستند المقدم لمدقق الحسابات مستوفياً لشروطه الشكلية والقانونية وان يكون خالي من الشطب والحذف او التعديل وان يشمل على جميع الاركان الشكلية :-

٢-ان يكون المستند يخص عملية قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة وان يتحقق المدقق من صحة تسجيل وترحيل العملية التي تخص المستند.

٣-ان يكون المستند قد اعتمد من قبل الاشخاص المختصين داخل المنشأة وان يكون مدققاً من هولاء الاشخاص، ويتم حفظه بطريقة منظمة.

٤- ان يتم اصدار المستند من الجهة صاحبة الحق في اصداره ،وان يكون موجهاً باسم المشاة ومتعلقاً بالعمليات الخاصة بها، وكذلك متفق مع الغرض من اصداره ويخص الفترة محل التدقيق.

### ٣- التحليل المالي :-

يعد التحليل المالي احد الاساليب التي يمكن من خلالها الحصول على دليل اثبات وذلك من خلال القيام باستخدام النسب المالية والعلاقات والمقارنات، مثل استخدام نسب السيولة، نسبة مجمل الربح للمبيعات، معدل دوران المخزون وغيرها من النسب المالية التي توفر دليل لمدقق الحسابات حول العنصر محل الفحص.

### ٤ - نظام الاستفسار :-

نظام الاستفسار هو مجموعة من الاسئلة توجه الى جهة معنية او شخص معين للحصول على معلومات واجابات مرضية عن هذه الاسئلة. ومن الممكن ان تكون هذه الاستفسارات في شكل رسائل مكتوبة موجهة الى الغير او تكون في شكل اسئلة شفوية من قبل المدقق الى الشخص او الجهة المقصودة. ومع ذلك فان الادلة الشفوية تكون اقل صلاحية من ادلة الاثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقة الا انها تعطي المدقق اجابات عن تساؤلات قد لا يمكن الحصول عليها بالوسائل الاخرى، وربما تؤكد معلومات موجودة لديه.

يقوم المدقق بتوجيه اسئلة مترابطة ببعضها وفي كافة مراحل عملية التدقيق مثل مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، داراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، اجراء الاختبارات والحصول على ادلة اثبات، وقد يكون هذا الاسلوب مفيداً عندما يتمتع الموظفون بالصدق والامانة وان يكونوا محل ثقة لدى المدقق حتى يعتمد على ردودهم.

يقوم المدقق بتجهيز عدد من الاسئلة الموجهة للموظفين للاستفسار عن بعض البيانات والامور غير الواضحة مثل :-

-الاستفسار عن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشاة لتحقيق قوة او ضعف النظام.

-الاستفسار عن بعض العملاء ومدى انتظامهم في تسديد المستحق عليهم.

-الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر.

-الاستفسار عن بعض العمليات والقيود المسجلة في الدفاتر.

-الاستفسار عن بعض العمليات المتعلقة في اوائل السنة التالية.

كما وسبق ذكرنا ان هذه الاجابات التي يحصل عليها مدقق الحسابات من المحاسبين لاتعتبر دليل اثبات قوي، لذلك يستطيع المدقق الاعتماد عليها في حالة اذا كان الشخص الموجه له الاستفسار عنده درجة معرفة او دراية بالشئ الذي يسأل عنه، كذلك ان يكون الشخص الموجه له الاستفسار لديه درجة عالية من المسؤولية والامانة وان يكون هذا الشخص له مصلحة في هذا الشئ الذي يسأل عنه.

#### ٥-المراجعة الحسابية :-

يتم استخدام العمليات الحسابية للحصول على دليل للتحقق من ارصدة الحسابات الموجودة في الدفاتر. وقد يقوم المدقق بعمليات تجميع والتضريب حتى يصل الى الاقتناع بصحة هذه الحسابات والنتيجة التي وصل اليها وتتضمن اجراءات المراجعة الحسابية مراجعة العمليات المتعلقة بحساب الاهلاك في الديون المشكوك في تحصيلها، فواتير البيع، المخزون، القيام بجمع الحسابات في دفاتر الاستاذ وغيرها .

تتمثل المراجعة الحسابية لمدقق الحسابات في التي :-

ا-مراجعة الارصدة الافتتاحية ومطابقتها مع الارصدة السابقة.

ب-مراجعة نقل الارصدة من صفحة الى اخرى ومن دفتر الاستاذ الى ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات الحسابية والمجاميع.

ج- مراجعة النسب الحسابية مثل نسبة مخصص الديون المشكوك فيها ونسبة الخصم وغيرها.

د-مراجعة المستندات(الفواتير وغيرها)المؤيدة للعمليات الموجودة في الدفاتر من الناحية الحسابية.

بالرغم من المراجعة الحسابية التي يقوم بها المدقق الا ان ذلك لايعني اكتشاف الانواع الخطيرة من الغش والاحتيال المتقن.

## ٢-٤ العوامل المؤثرة على ادلة الاثبات :-

هناك عدد من العوامل تؤثر في كمية ادلة الاثبات التي يجب على مدقق الحسابات ان يجمعها حتى يتمكن من ابداء رايه في القوائم المالية بصورة عادلة من هذه العوامل:

(المطارنة، ١٩٢:٢٠٠٦)

### ١-درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية :-

حيث ان مدقق الحسابات يقوم بداية بفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة سليم وفعال كلما قلت كمية ادلة الاثبات لتؤيد رايه.

### ٢-الاهمية النسبية للعنصر محل الفحص :-

العلاقة بين كمية ادلة الاثبات والاهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلما كانت الاهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق الى كمية ادلة اثبات اكبر وكلما كانت الأهمية النسبية اقل كلما احتاج المدقق الى ادلة اثبات اقل. والاهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع

العناصر الاخرى، مع ان تحرير الاهمية النسبية للعنصر ترجع الى مدقق الحسابات، فربما يعتبر احد العناصر ذات اهمية جوهرية اذا كان الخطأ او التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الاطراف المستفيدة من هذه القوائم.(عثمان، ١٥١:١٩٩٩)

### ٣-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر :-

كلما كان العنصر محل الفحص عرضةً للتلاعب والأختلاس كلما كان على المدقق ان يجمع ادلة اثبات اكثر مثل النقدية، البضاعة حيث ان هذه العناصر عرضةً للسرقة والتلاعب اكثر من الاصول الثابتة مثلاً(الاراضي، المباني وغيرها) فمثلاً حساب المصروفات يجب ان يحظى باهتمام اكبر من قبل المدقق من حيث الحصول على الادلة مقارنةً مع عناصر اخرى.

### ٤-تكلفة الحصول على الادلة :-

تعتبر الادلة ذات التكلفة المعقولة افضل من الادلة ذات التكلفة المرتفعة بمعنى انه اذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل فانه يجب على المدقق البحث

عن دليل اخر اقل تكلفة، الا ان هناك بعض العناصر الهامة والخطيرة يلزم المدقق الحصول على كم اكبر من الادلة مهما كانت التكلفة.

٥-العناصر التي يقوم مدقق الحسابات بتدقيقها تختلف وهذا الاختلاف يعطي اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه من قبل المدقق فمثلا الاصول الملموسة يمكن الحصول على دليل اثبات لها من خلال الجرد الفعلي لها للتحقق من الوجود اما الملكية فيجب الحصول على قرارات خارجية، اما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود والقيمة.

لقد نص المعيار ٥٠٠ حول ادلة الاثبات بان ادلة الاثبات هي المعلومات التي يحصل عليها مدقق الحسابات للتوصل الى استنتاجات يبنى عليها رايه المهني ويجب ان تتصف ادلة الاثبات بالكفاية والملائمة . وقد اوضح المعيار ان ادلة الاثبات تتأثر بعوامل عديدة منها (IFAC,2005,No500) :-

-التقدير الشخصي لمدقق الحسابات للمخاطر الخاصة بالبيانات المالية والحسابات.

-اهمية العنصر النسبية الذي يقوم بفحصه المدقق.

-خبرات المدقق من خلال عمليات التدقيق السابقة.

-طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة محل الفحص ونظام الرقابة.

-مدى موثوقية المعلومات المتوفرة له ومصدرها.

-النتائج التي يتوصل اليها خلال عملية التدقيق وما تتضمنه من اكتشاف لحالات الاحتيال و الاخطاء.



# المبحث الثالث

الاستنتاجات

و

التوصيات

## الاستنتاجات :-

يتبين لنا حول ما كتب من ادلة الاثبات بانها المعلومات والحقائق التي يستند اليها الفرد لتكوين راي حول موضوع او نقطة معينة، حيث تهدف ادلة الاثبات الى اضاء المصدقية على البيانات الحالية والمعلومات الاخرى ذات الصلة، والى التوصل الى توصيات لتحسين الاداء في الجهات محل التدقيق وتسهيل عملية المساءلة العامة والخاصة. وفيما يلي ملخص لاهم الاستنتاجات التي يتم التوصل اليها:

- ١-تساعد ادلة الاثبات مراقب الحسابات على ابداء الراي المحايد.
- ٢-ان ادلة الاثبات هي معلومات وحقائق بحثية منهجية تعتمد الطريقة العلمية في ادائها.
- ٣-تهدف ادلة الاثبات الى اضاء المصدقية على البيانات المالية وتحسين الاداء في الجهات المشمولة وتسهيل عملية المساءلة.
- ٤-توفر ادلة الاثبات ضمانة كافية مراقب الحسابات من المسؤولية القانونية.

## التوصيات :-

لقد تمكنا من التوصل الى مجموعة من التوصيات مبنية على استنتاجات البحث منها:

- ١- التركيز على ادلة الاثبات بوصفها جوهر التدقيق.
- ٢- اعتماد المنهجية البحثية في عملية الاثبات لما فيها من فوائد تنعكس في تحقيق اهداف التدقيق.
- ٣- الاهتمام بالتدقيق للعمل التدقيقي، وتحديد اهدافه وفرضياته التي تخضع لعملية الاثبات في اطار المنهجية المقترح اعتمادها.
- ٤- ضرورة استخدام المعاينة العملية في اطار ادلة الاثبات.
- ٥- الحاجة الماسة لتوحيد الآراء حول ادلة الاثبات اكثر من اي وقت مضى.

## المصادر :-

-القران الكريم

١.مسعد،محمد والخطيب، خالد تدقيق الحسابات (١) الطبعة الأولى، عمان الاردن، ٢٠٠٩ .

٢. المطارنة، غسان، فلاح تدقيق الحسابات المعاصرة الطبعة الأولى، عمان الاردن، ٢٠٠٩ .

٣. الوقاد، سامي، محمد ووديان، لؤي، محمد دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات الطبعة الاولى، عمان الاردن، ٢٠٠٩ .

٤. عثمان، عبد الرزاق، محمد أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الخامسة، الموصل، ١٩٩٩ .

٥. القيسي، خالد ياسين، منهجية الاثبات في التدقيق، الطبعة الأولى، بغداد، ٢٠٠٩ .

٦. توماس، ويليام وهنكي، أمرسون، كتاب المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة : أحمد حامد حجاج – كمال الدين سعيد، الطبعة الخامسة المملكة العربية السعودية، ١٩٨٩ .