

الفصل العاشر

أدلة الإثبات المفهوم،
العوامل المؤثرة على كمية الأدلة، كفاءة الأدلة،
وسائل الحصول على الأدلة

أدلة الإثبات

المفهوم

المدقق يبحث أثناء تأديته لمهمته عن أدلة إثبات يتمكن من خلالها التوصل إلى رأي فني محايد في الموضوع المعروض عليه للفحص فهو يحتاج على سبيل المثال لا الحصر إلى عدد من الأدلة منها المستندات (مستندات دفع - مستندات قبض - مستندات تسوية) التي بواسطتها تدعم ثقته بصحة المعالجات المحاسبية المثبتة في السجلات ويستخدم هذه الأدلة كوسيلة لأجل تكوين أو دعم رأيه في القوائم المالية .

دليل الإثبات يعتبر بيئة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فهي استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة من الحقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي .

فالمدقق يبحث عن القرينة في حالة عدم وجود الدليل حيث يلجأ إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن للاستعاضة عنها عن دليل الإثبات القاطع .

فالدليل ممكن أن يكون مادياً أي يعبر عن حقيقة ملموسة تدرك بالحواس مثل النقدية - المخزون فهذه ممكن قياسها مادياً حيث بالإمكان جردها ومن هنا تتكون القناعة الكاملة بوجودها .

العوامل المؤثرة

على كمية الأدلة التي يقوم المدقق بجمعها

نظراً لأن الدليل هو الوسيلة التي بواسطتها يتمكن المدقق من الحكم على صحة البيانات ومدى تعبيرها عن نتيجة النشاط وعليه فالمطلوب من المدقق الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي من خلالها يتمكن من الإفصاح عن رأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده . ونظراً لأن الأدلة ليست كلها على درجة

واحدة من الأهمية ودرجة الإقناع كان على المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار العوامل التالية والتي على ضوءها سوف يتوسع أو يضيق من نطاق أو كمية الأدلة التي يقوم بجمعها:

- ١ - الأهمية النسبية للعنصر أو البند الخاضع للفحص والتدقيق .
- ٢ - كلفة الحصول على الدليل أو القرينة .
- ٣ - العلاقة بين الدليل والهدف من الفحص والتدقيق .
- ٤ - مدى تعرض البند أو العنصر محل الفحص والتدقيق لعمليات الغش والتلاعب واحتمال وقوع الخطأ فيه .
- ٥ - طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً في الوحدة .

١ - الأهمية النسبية للعنصر أو البند الخاضع للفحص والتدقيق :

على المدقق أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية للبند أو العنصر محل الفحص والتدقيق بالنسبة للعناصر الأخرى التي لها تأثير على نتيجة النشاط ومركزها المالي . وعليه فكلما كان تأثير هذا العنصر قوياً بالنسبة لبقية العناصر الأخرى أوجب على المدقق عناية خاصة بالنسبة لهذا العنصر وأصبح من الضروري العمل على التحري عن أكبر عدد من أدلة الإثبات المؤيدة لصحة أو خطأ هذا العنصر . أما في حالة أن يكون تأثير العنصر الخاضع للفحص والتدقيق بالنسبة لبقية العناصر المكونة لقائمة المركز المالي ونتيجة النشاط قليلاً فهنا يكتفي المدقق بأقل عدد ممكن من الأدلة التي تؤيد صحة العنصر أو خطئه .

٢ - كلفة الحصول على الدليل أو القرينة :

إن المدقق عند قيامه بالتحري عن أدلة الإثبات سوف يكلفه الكثير من الجهد والمال يقل أو يكثر باختلاف الأدلة . إذ المطلوب من المدقق أن يعمل موازنة بين كلفة الحصول على الدليل وبين العائد المتحقق من ذلك الدليل ، وفي حالة تساوي الأهمية لمجموعة من الأدلة فهنا يجب على المدقق اختيار أنسبها تكلفة في الحصول عليها حيث كما هو معلوم أنه يعمل في فترة زمنية محددة وعليه أن يبين أن حصوله على الأدلة كان في حدود الوقت والتكلفة اللازمة لإبداء الرأي إلا أنه يجب أن لا يفهم من هذا العامل أن يقف عائقاً في سبيل الحصول على الدليل وضرورة الحصول عليه .

٣ - العلاقة بين الدليل والهدف من الفحص والتدقيق :

لكل عملية تدقيق هدف معين ولأجل بلوغ الهدف فإن المدقق يسعى لجمع الأدلة المقنعة والكافية له وللآخرين وعليه يجب أن يتأكد من وجود ارتباط وعلاقة بين الدليل والهدف حيث كلما كانت العلاقة وثيقة كلما استطاع المدقق الوصول إلى قناعة كاملة يستطيع من خلالها الدفاع عن رأيه، فعلى سبيل المثال عندما يكون الغرض من الفحص هو كشف الاختلاس فهنا يقتصر عمل المدقق على العمليات التي تكون مجالاً للتلاعب في النقدية ونجده يبحث جاهداً إلى جمع الأدلة التي تساعد في الحكم على موضوع الاختلاس الذي هو موضوع الفحص. وعندما يكون الغرض من الفحص هو دراسة المركز المالي للوحدة فهنا يقوم بتحليل ودراسة عناصر الموجودات والمطلوبات تجاه أصحابها وتجاه الغير والتحقق من نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة المكلف بها للقيام بعملية الفحص.

٤ - مدى تعرض البند أو العنصر محل الفحص والتدقيق لعمليات الغش والتلاعب واحتمال وقوع الخطأ فيه :

عند قيام المدقق بعملية الفحص أو التدقيق لأي بند أو عنصر أن يأخذ بنظر الاعتبار احتمال تعرض العنصر إلى احتمال الغش والتلاعب والخطأ فكلما كانت هذه الاحتمالات كبيرة في البند أو العنصر كلما كان من الواجب على المدقق التحري عن أدلة كافية ومقنعة تثبت له عدم وجود الاحتمالات التي سبق ذكرها. فعلى سبيل المثال النقدية هي من أخص العناصر عرضة للاختلاس وعليه يجب على المدقق أن يسلك كل السبل التي من خلالها يتأكد من صحة رصيد النقدية وأن تكون مطابقة لما هو ظاهر في سجلات الوحدة وعليه فهو يقوم بعملية الجرد الفعلي ومن ثم مطابقة نتيجة الجرد مع الأرصدة الظاهرة في دفتر النقدية وبنفس التاريخ يضاف إلى ذلك التأكد من أن كافة المبالغ الواردة قد تم استلامها بموجب مستندات قبض تؤيد الاستلام وكذلك أن يتأكد من أن كافة المبالغ المستلمة قد أودعت في الحساب الجاري للوحدة لدى المصرف الذي تتعامل معه.

أما في حالة أن يكون العنصر محل الفحص أقل عرضة لعمليات الغش والتلاعب فهنا المدقق يعتمد إلى جمع أدلة وقرائن إثبات معقولة والتي من خلالها يصل للتأكد من صحة هذا البند أو عدم صحته فالموجودات الثابتة على سبيل المثال تكون أقل عرضة للاختلاس، وهنا يكفي المدقق بإجراء جرد فعلي لهذه

الموجودات للتحقق من وجودها في تاريخ إعداد كشف الميزانية وأن ملكيتها تعود إلى الوحدة، ومن هنا يظهر بأن المدقق يجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات كلما كان العنصر أو البند قيد الفحص أكثر عرضة لعمليات الغش والتلاعب، أما في العناصر التي تقل فرصة تعرضها لمثل هذه الحالات نراه يقلل من جمع الأدلة وجمع قدر معقول من الأدلة.

٥ - طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً في الوحدة:

إن وجود نظام رقابة داخلية متين وقوي يعتبر دليل إثبات يؤدي إلى صحة ودقة عمليات وأنشطة الوحدة وانتظامها، وكلما كان تطبيق نظام الرقابة الداخلية سليماً كلما أعطى مؤشراً للمدقق يطمئن من خلاله على انتظام وحسن سير الأنشطة المنفذة في الوحدة.

أما في حالة أن يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فهنا يجب على المدقق أن يوسع من نطاق فحصه واختباراته وأن يزيد من كمية الأدلة التي يجمعها والتي من خلالها تطمئنه إلى صحة البند أو العنصر الذي يقوم بفحصه.

كفاءة أدلة الإثبات

إن مهمة المدقق ليست قاصرة على مجرد جمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات بل عليه أن يستعين بخبرته وعلمه وبرأيه وحكمه الشخصي أن يلاحظ مدى كفاءة الأدلة التي هي متاحة أمامه وهو في هذا يجب أن يتحقق من أنها تتعلق بالموضوع وأنها نافذة المفعول والمقصود بذلك أن الظروف التي تم الحصول عليها بحيث إن الاعتماد عليها لا يستلزم وجود دليل إثبات آخر لدعمها. ومع ذلك فهناك من الأدلة التي تتفاوت في قوتها ومنها ما يحتاج إلى دليل آخر ومنها ما لا يحتاج، وفيما يلي الفرضيات التي يمكن الاعتماد عليها من قبل المدقق لتقرير مدى كفاءة الأدلة:

أولاً: من حيث مصدر دليل الإثبات بالإمكان تمييز النوعين التاليين من أدلة الإثبات:

١ - أدلة إثبات خارجية:

أي يحصل عليها المدقق من خارج الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها، ومن

الأمثلة على هذا النوع من أدلة الإثبات المستندات المختلفة التي ترد من الغير إلى الوحدة مثل قوائم المشتريات، القوائم التي تتسلمها الوحدة من الغير لقاء تسديدها لالتزامات مترتبة بذمتها، كشف حساب المصرف، تأييدات من المجهزين... إلخ.

٢ - أدلة إثبات داخلية :

أي يحصل عليها المدقق من داخل الوحدة التي يقوم بفحص وتدقيق حساباتها وهي من صنع الوحدة ذاتها، ومن الأمثلة على هذا النوع من أدلة الإثبات قوائم المبيعات، صور من الوصولات المعطاة للغير لقاء مبالغ تسلمتها الوحدة منهم، الشهادات التي يحصل عليها المدقق من الإدارة كشهادة الموجودات الثابتة أو شهادة المسؤوليات العرضية التي التزمت فيها الوحدة أو شهادة جرد وتقويم المخزون... إلخ.

إن المجموعة الأولى أي أدلة الإثبات الخارجية درجة الثقة فيها أكبر من أدلة الإثبات الداخلية لكون الأولى من صنع جهات خارجية وبالتالي درجة الثقة فيها كبيرة من قبل المدقق مقارنة بالمجموعة الثانية أدلة الإثبات الداخلية كونها من صنع الوحدة ذاتها وبالتالي احتمالية التلاعب وعدم الدقة فيها وارد.

ثانياً: من حيث كيفية الحصول على دليل الإثبات بالإمكان التمييز بين النوعين التاليين :

١ - أدلة إثبات يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة مساعديه :

أي الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه أو مساعديه، ومن الأمثلة على ذلك قيام المدقق بجرد النقدية للتأكد من المطابقة بين الموجود الفعلي وما هو مثبت في سجلات الوحدة. أو عند قيام المدقق أو أحد مساعديه أو مندوبيه بجرد المخزون، أو الإقرارات التي يحصل عليها المدقق مباشرة من المجهزين.

٢ - أدلة إثبات يحصل عليها المدقق عن طريق الغير :

أي في حالة عدم تمكن المدقق من الحصول على الأدلة بنفسه أو بواسطة مساعديه أو مندوبيه وذلك بسبب عدم قدرته أو لوجود ظروف تحول دون ذلك وفي هذه الحالة فإنه سوف يعتمد على الغير في سبيل الحصول على دليل الإثبات

وهؤلاء الغير هم على سبيل المثال الهيئة الإدارية في الوحدة أو العاملين فيها الذين من خلالهم يحصل على أدلة الإثبات، ومن الأمثلة على ذلك الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة والتي توضح فيها الالتزامات العرضية التي قد تلتزم بها الوحدة مستقبلاً أو الشهادة التي يحصل عليها المدقق من الإدارة والتي تفيد جرد النقدية بالفروع التي لم يتمكن المدقق من زيارتها وقيامه بجردها.

إن المجموعة الأولى من الأدلة أي التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه أو مندوبيه تكون درجة اعتماد وثقة المدقق فيها أكبر من المجموعة الثانية التي يحصل عليها عن طريق الغير.

ثالثاً: من حيث طبيعة دليل الإثبات بالإمكان التمييز بين النوعين التاليين:

١ - أدلة إثبات إيجابية وهي الأدلة التي يكون مصدر البيانات والمعلومات الخاصة بها هو المستندات المختلفة المؤيدة للأحداث المالية الظاهرة بالدفاتر والسجلات.

وكذلك الأدلة التي تكون مستقاة من الوجود الفعلي للشيء الذي يقوم المدقق بفحصه.

٢ - أدلة إثبات غير إيجابية وهي الأدلة التي يكون مصدر البيانات والمعلومات الخاصة بها هو التقدير الشخصي، ومن الأمثلة على ذلك الأدلة التي يستنتجها المدقق عن طريق الاستفسارات التي يوجهها إلى العاملين في الوحدة لأجل استيضاح بعض الأمور الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية أو الأنظمة المحاسبية المطبقة من قبل الوحدة، وكذلك الأدلة التي يحصل عليها المدقق عن طريق الارتباطات التي يجدها المدقق بين عناصر المركز المالي أو نتيجة الأعمال المختلفة أو المقارنة بين العناصر التي يجريها والتي تخص العام الحالي مع الأعوام السابقة أو مع مشروعات مماثلة تمارس نفس النشاط.

وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

إن عملية التدقيق التي يقوم المدقق بها لا تخرج عن كونها تتضمن جمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي من خلالها يتأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر أو خطتها. والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما هي الوسائل التي يتبعها المدقق للحصول على أدلة الإثبات؟

إن الوسائل التي يلجأ إليها المدقق وكذلك الأساليب التي يستخدمها لأجل

جمع أدلة الإثبات متعددة وكثيرة، ولكل أسلوب ووسيلة نطاق معين وشروط وأحكام معينة يجب الالتزام بها وأخذها بنظر الاعتبار لأجل أن تحقق تلك الوسيلة أو الأسلوب الغاية والهدف منها .

إن أهم الأساليب والوسائل المتعارف عليها بين مزاوولي مهنة المحاسبة والتدقيق تتمثل فيما يلي :

١ - **الجرد العملي** : إن الوجود الفعلي للشيء يعتبر دليل إثبات قوياً لتأييد ما تظهره الأرصدة من بيانات ذات طابع مالي للوحدة محل الفحص والتدقيق وعليه نجد أن المدقق يعتمد إلى الجرد العملي (الفعلي) للبند أو العنصر الذي يرغب في التأكد من وجوده لدى الوحدة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية . فالجرد هو من أهم الوسائل التي يستخدمها المدقق لأجل التأكد والتحقق من صحة عناصر المركز المالي وفي مقدمتها الموجودات كالنقدية في الصندوق وكذلك الأوراق المالية، فالجرد لا يكفي لوحده بل ويجب أن تقترن به وسيلة أخرى تتمثل بالتدقيق المستندي ومطابقة الأرصدة الدفترية مع نتائج الجرد الفعلي (العملي) . إن المدقق عادة يقوم بعملية الجرد العملي بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه وذلك بهدف التأكد من الوجود الفعلي للموجودات والحالة التي هي عليه في تاريخ إعداد الوحدة لحساباتها الختامية .

ولأجل أن تتحقق الغاية المنشودة من الجرد فيجب على كل وحدة وضع خطوات وإجراءات تنظيم عمليات الجرد سواء الدوري أم السنوي وعليه يجب توفر الشروط التالية :

١ - تشكل في كل وحدة لجنة جرد رئيسية تقوم بوضع برنامج تفصيلي تحدد فيه إجراءات الجرد الواجب اتباعها من قبل لجان الجرد الفرعية وهنا يجب على المدقق العمل على فحص هذا البرنامج للتأكد من مدى مطابقته مع نشاط الوحدة .

٢ - اشتراك المدقق وبشكل فعلي أو أحد مساعديه أو مندوبيه في بعض عمليات الجرد للتأكد من صحة الجرد وبشكل كمي وكذلك للتأكد من أن الجرد يتم وفق الأصول والضوابط والتعليمات المعدة لهذا الغرض .

٣ - أن تتوفر لدى المدقق القدرة على تمييز ومعرفة العناصر التي هي محل فحص وتدقيق وعدم الخلط بينها والتأكد من صحة تقويمها .

٤ - أن يتمكن المدقق من الحكم على الحالة التي عليها البند أو العنصر في تاريخ الجرد وهل الحالة جيدة ومقبولة أم لا .

٥ - على المدقق أن يراعي قيامه بتحقيق رقابة فعالة على العناصر والبند الخاضعة لعملية الجرد وذلك خشية إحلال عناصر مماثلة لسد عجز في البند أو العنصر محل التدقيق كما هو الحال في بند النقدية وعليه أن يحرص على عدم خلط المبالغ التي تعود للصندوق عن السلفة المستديمة - أو الرواتب الغير مستلمة . ويجب على المدقق أن يكون حريصاً على اتباع الخطوات التالية :

- ١ - أن تتم عملية الجرد بصورة مفاجئة وبالأخص بالنسبة للصندوق والمخزون .
- ٢ - أن يتم إعداد محضر تدون فيه كافة التفاصيل الخاصة بالعنصر الخاضع للجرد .
- ٣ - أن يكون أمين الصندوق أو أمين المخزن حاضراً لعملية الجرد .
- ٤ - أن يثبت في المحضر تاريخ الجرد .
- ٥ - أن يوقع المحضر كل من أمين الصندوق أو أمين المخزن إضافة إلى أعضاء لجنة الجرد .

إن هذا الأسلوب أو الوسيلة تكاد تكون مقتصرة على الموجودات الملموسة .

٢ - **التدقيق الحسابي :** يقصد به فحص المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية والكشوف التحليلية للتأكد من صحتها من الناحية الحسابية .

إن الهدف من التدقيق الحسابي هو التأكد من صحة المعالجات الرقمية للعمليات الظاهرة في البيانات المالية وبالنظر إلى صعوبة تدقيق كافة العمليات الحسابية وأن عملية التدقيق الحسابي تستغرق فترة زمنية وبالنظر إلى أن أهميته قليلة نسبياً مقارنة بالتدقيق المستندي والفني نجد أن المدقق يقوم بالتدقيق الحسابي معتمداً على الأسلوب الاختباري . إن مجالات التدقيق الحسابي هي :

١ - المطابقة للأرصدة الافتتاحية مع الأرصدة النهائية في السنة السابقة والتأكد من نقلها إلى حساباتها المختصة .

٢ - تدقيق الوصولات والقوائم وعقود الشراء والبيع وكشوف الرواتب ومستندات الإدخال والإخراج المخزني ويتم ذلك بالتأكد من الأمور التالية :

- أ - تدقيق دفتر اليومية العامة أو اليومية الفرعية وذلك بقصد التأكد من الناحية الحسابية ومن صحة نقل هذه المجاميع من صفحة إلى أخرى .
- ب - تدقيق دفاتر الأستاذ وذلك لأجل التأكد من صحة ترحيل العمليات

المختلفة من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام أو الأستاذ العام المساعد .

ج - تدقيق ميزان المراجعة وذلك للتأكد من صحة كل الأرصدة المدينة والدائنة .

د - تدقيق الكشوف التحليلية التي تقدم للمدقق مثل كشوف المدينين والمجهزين والكشوفات الخاصة بالإضافات الرأسمالية، كشوفات الاحتياطات، كشوفات الاندثارات .

هـ - تدقيق القوائم الخاصة بالجرد المختلفة التي تقدمها الإدارة إلى المدقق .

و - تدقيق القوائم المالية والحسابات الختامية لأجل التأكد من صحة العمليات الحسابية بها .

٣ - التدقيق المستندي : إن أهمية هذا الأسلوب تكمن من أن المستندات تعتبر دليل إثبات يؤيد نشأة الحدث المالي والتزام الوحدة بما جاء فيها وعليه نلاحظ أن القوانين وبالأخص التجارية قضت بضرورة احتفاظ التاجر بكافة المستندات الخاصة بعمله التجاري سواء كانت صادرة منه أو واردة إليه ولفترات محددة .

إن التنظيم المحاسبي للوحدات ألزم بأن يكون لكل حدث مالي تقوم به الوحدة مستند يؤدي ويعزز صحته وعليه أصبح لكل حدث مالي يجري بين الوحدة والأفراد الآخرين المتعاملين معها أو العاملين فيها أو بين الأقسام والإدارات المختلفة مستند يؤدي ويثبت صحة الحدث المالي .

وبالنظر إلى أن المستندات تتضمن بيانات تدل على طبيعتها ومعتمدة من قبل موظفين مخولين بالتوقيع عليها وفق الصلاحيات الممنوحة لهم كل هذا يعزز من ثقة المدقق بالبيانات المثبتة على المستندات .

إلا أنه يجب أن لا يفهم من هذا بأن وجود المستند دليل قطعي على صحة الحدث المالي بل إن الأمر أبعد من هذا إذ المطلوب من المدقق هو التأكد والتحقق من صحة المستند نفسه وقانونيته وأنه يؤيد عملية لا تتعارض مع الأنظمة والتعليمات المعمول بها من قبل الوحدة كما أن وجود المستند المؤيد للحدث المالي لا يعني أن الوحدة قد أثبتت كل أحداثها المالية في الدفاتر والسجلات فقد تعتمد بعض الوحدات إلى إخفاء بعض المستندات وعدم إثبات ما ورد فيها من

بيانات في سجلاتها لأغراض معينة أو قد تفقد أو قد تسقط سهواً وكل هذا يترتب عليه عدم إظهار أثرها في السجلات .

المطلوب من المدقق أن يأخذ الاعتبار التالية عند قيامه بالتدقيق المستندي :

١ - التأكد من أن المستند صادر باسم الوحدة التي يقوم بفحص وتدقيق حساباتها وليس باسم آخر كأن يكون اسم المدير المفوض أو أحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد الموظفين العاملين فيها وذلك خشية أن تستغل هذه النقطة لأجل تسديد مصاريف لم يكن للوحدة أي علاقة فيها .

٢ - أن يكون المستند مستوفياً لكافة الشروط الشكلية والقانونية الواجب توفرها في أي مستند وأن يحمل توقيع المخولين وأن يكون خالياً من أي شطب أو حك أو تحشية أو تحوير أو تغيير في الأرقام أو الكتابة . وفي حالة مصادفة المدقق لأي حالة من التي ذكرت يجب عليه التأكد من أسبابها والتوصل إلى قناعة تامة بعدم إساءة القصد من ذلك وأن المستند والتغيرات الحاصلة فيه قد تمت بعلم المخولين بالتوقيع والمعتمدين من قبل الوحدة .

٣ - التأكد من أن التاريخ الذي هو مثبت على المستند يخص نفس الفترة المالية الخاضعة للتدقيق والفحص من قبل المدقق وأن له علاقة بها وذلك لأجل عدم استخدام مستندات تخص فترات مالية سابقة في تغطية اختلاسات وقعت خلال السنة المالية التي تفحص حساباتها .

٤ - يجب أن يكون المستند متعلقاً بعملية تدخل ضمن طبيعة أعمال الوحدة ونطاقها القانوني .

٥ - أن يكون المستند المقدم للفحص والتدقيق هو النسخة الأصلية للمستند وعدم قبول نسخ ثنائية أو بدل فاقد أو صورة المستند إلا في حالات الضرورة القصوى ، وهنا يجب على المدقق أن يقتنع قناعة كاملة بالأسباب التي أدت إلى استخدام صور المستندات أو نسخها الثانية وعليه أن يبحث عن أدلة إثبات أخرى تثبت له عدم استخدام النسخة الأصلية في تعزيز عملية أخرى كأن تصرف المبالغ معززة بالنسخة الأصلية ومن ثم تكرار الصرف لنفس المبلغ معززة بالنسخ الثواني أو صور المستندات .

إن صور المستندات أو نسخها الثواني تستخدم في الحالات التالية :

أ - عند فقدان أصل المستند. ب - عند تلف أصل المستند. ج - بعض المستندات التي ترسل نسخها الأصلية إلى المدنيين وغيرهم كوصلات القبض وقوائم البيع، وعلى المدقق هنا أن يتحرى على مستندات أخرى كمستندات الإخراج وقوائم الشحن بالنسبة للبضاعة المباعة وسجلات المدنيين لمعرفة أصل الدين بالنسبة لوصلات القبض.

٦ - بعد أن يتأكد المدقق من أن المستند مستوفٍ لكافة الشروط يجب أن يؤثر عليه بما يفيد أنه قد دقق وبصورة واضحة لأجل عدم تقديمه مرة أخرى للتدقيق لتعزيز عملية صرف وهمية إخفاء لخطأ متعمد أو غير متعمد.

٤ - **التدقيق الانتقادي:** إلى جانب قيام المدقق بالتدقيق الحسابي والمستندي للبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات فإنه يقوم بتدقيق انتقادي لهذه الدفاتر والسجلات وذلك بقصد جمع أدلة إثبات جديدة تساعده في الإفصاح عن رأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده. فالتدقيق الانتقادي هو فحص سريع وخاطف للسجلات والدفاتر والحسابات مع التركيز على ما تحتويه هذه السجلات والدفاتر من مسائل شاذة أو غير عادية.

إن نجاح هذا الأسلوب يعتمد بشكل أساسي على القدرة الفنية والمهارة لدى المدقق، ففي حالة توفرها لديه سوف ينجح في الاعتماد عليها كوسيلة أو دليل إثبات وهي بذلك توفر عليه الكثير من الجهد والوقت.

٥ - **الشهادات والإقرارات:** أحياناً يلجأ المدقق من أجل التأكد من وجود وملكية الوحدة لبعض البنود من عناصر المركز المالي المادية وغير المادية إلى الحصول على شهادات من داخل الوحدة وخارجها يؤيدون فيها وجود البند أو العنصر محل الفحص والتدقيق أو ملكية الوحدة له فالشهادات هي إقرارات صادرة من الغير تؤيد فيها وجود ملكية وصحة عناصر المركز المالي. فالشهادات والإقرارات تنقسم إلى نوعين من حيث مصدرها:

١ - **شهادات وإقرارات صادرة من الغير** أي من جهات خارجية عن الوحدة وهي بدورها نوعان:

أ - **شهادات رسمية:** وهي شهادات صادرة من جهات حكومية رسمية ومؤيدة لصحة وجود أو ملكية العنصر، مثال ذلك الشهادات الصادرة من دوائر التسجيل العقاري والمتعلقة بالأراضي والمباني والشهادة الصادرة من مديرية المرور والخاصة بوسائل النقل والشهادات الصادرة من دائرة كتاب العدول حول

ملكية بعض الآلات والمعدات والمكائن، وهذا النوع من الشهادات درجة ثقة المدقق فيها كبيرة لأجل التأكد من صحة ملكية ووجود البنود المستفسر عنها.

ب - شهادات صادرة من الغير: وهؤلاء الغير تكون طبيعة أنشطتهم الاحتفاظ بنوعية معينة من الأموال لحساب جهات أخرى كما هو الحال عند قيام المصارف بالاحتفاظ بالنقود والأموال كحسابات جارية أو حسابات توفير أو على شكل ودائع أو أوراق قبض برسم التحصيل أو سندات مالية، وكذلك الحال بالنسبة لشركات الاستيداع التي تحتفظ بالبضاعة لحساب الغير ومعارض ومنشآت البيع التي تحتفظ ببضائع الغير كأمانة لغرض بيعها مقابل الحصول على عمولة معينة يتفق عليها.

لأجل أن يتأكد المدقق من وجود وملكية هذه العناصر فإنه يقوم بمفاتيحة هذه الجهات لأجل الحصول منها على استشهاد تؤيد فيه حيازتها لها والجهة التي يعود إليها.

٢ - شهادات وإقرارات من الإدارة: التي تؤيد فيها الإدارة وجود وملكية الوحدة لبعض الموجودات أو الإضافات التي تمت عليها خلال الفترة المشمولة بالفحص وتصدر هذه الشهادات عادة من قبل موظفين معتمدين في الوحدة وهذه الشهادات تعتبر بمثابة أدلة إضافية إذ يجب على المدقق أن يحصل على أدلة أخرى لأجل أن تتولد لديه القناعة الكاملة بصحة وجود وملكية الوحدة لها حيث إن حصوله على الشهادات من قبل الإدارة لا تعفيه من المسؤولية طالما أنه لم يبذل جهداً في الحصول على أدلة أخرى تقنعه بصحة أو عدم صحة الشهادات المقدمة له من قبل الإدارة إذ أن الغرض الرئيسي من حصول المدقق على هذه الشهادات هو حماية نفسه من المسألة نظراً لكونه قد استوفى جميع إجراءاته ومع ذلك بقيت بعض الأمور خافية عليه وكذلك إشعار الإدارة بأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن سلامة إعداد الحسابات الختامية، مثال على ذلك الشهادة التي يحصل عليها من الإدارة بجرد البضاعة وشهادتها بالإضافات التي تمت على الموجودات الثابتة.

٦ - المصادقات: وهو من الأساليب المتعارف عليها بين المدققين لغرض التحقق من صحة أرصدة الحسابات الخاضعة لفحصهم سواء كانت مدينة أو دائنة، وتهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على إقرار من المدين أو الدائن يؤيد فيه مطابقة أو عدم مطابقة رصيد حسابه مع الوحدة وعليه فهي نوع من أنواع

الشهادات الغرض منها الوصول إلى ما يؤيد صحة أو عدم صحة أرصدة الحسابات الشخصية للمدينين والمجهزين ولأجل أن يحصل المدقق على هذه الإجابات يطلب من الوحدة أن ترسل إلى المدينين والمجهزين رسائل تتضمن أرصدتهم كما هي مثبتة في سجلات الوحدة وفي تاريخ معين طالباً منهم الردّ وعلى مكتب المدقق مباشرة وتمر هذه العملية بالمراحل التالية:

- ١ - تجهز الوحدة نموذجاً معيناً ويكون مطبوعاً وجاهزاً ويحتوي على معلومات معينة .
 - ٢ - تقوم الوحدة بإرسال النموذج إلى المدينين والمجهزين بعد القيام بتثبيت أرصدة حساباتهم حسب طبيعته (مدين أو دائن) .
 - ٣ - يطلب من المدينين والمجهزين بيان رأيهم في أرصدة حساباتهم المثبتة في النموذج وعليهم أن يعيدوا الجواب إلى مكتب المدقق مباشرة وعلى العنوان المثبت في نموذج كتاب التأييد .
 - ٤ - يشار في الكتاب المرسل أنه في حالة عدم الردّ ووصوله إلى مكتب المدقق خلال فترة زمنية معينة يعتبر الرصيد المثبت في الكتاب المرسل صحيحاً كما هو في سجلات الوحدة .
 - ٥ - عند استلام الردود يقوم المدقق بإجراء مطابقة بين ما هو مثبت في سجلات الوحدة مع ما تم استلامه من ردّ ويؤشر عليها بما يفيد خضوعها إلى التدقيق وفي حالة وجود اختلاف بين الأرصدة أي بين الرد مع ما هو مثبت في سجلات الوحدة فهنا يجب التحري عن أسبابه والعمل على التحقق منه ومن ثم العمل على تسويته في ضوء المقارنة التي يقوم المدقق بإجرائها، وأحياناً قد يكتشف المدقق من خلال هذا الأسلوب وجود أخطاء ومخالفات وفي حالة المطابقة فهي دليل إثبات يطمئن المدقق إلى صحة هذه الحسابات ودقتها .
- بالإمكان تقسيم المصادقات إلى ثلاثة أنواع وذلك حسب نوعها:
- ١ - مصادقات إيجابية . ٢ - مصادقات سلبية . ٣ - مصادقات مجردة (العمياء) .
- ١ - المصادقات الإيجابية :

وهي عبارة عن الردود التي تصل إلى مكتب المدقق من قبل المدينين والمجهزين وسواء كان الرد سلبياً أم إيجابياً أي قيامهم بالرد مؤيدين صحة أو عدم صحة أرصدتهم المثبتة في المكتب والرسائل المرسلة لهم وذلك بعد طلب الوحدة

بضرورة الإجابة بتأييد أو عدم تأييد صحة أرصدتهم وأن يرسل الجواب إلى مكتب المدقق مباشرة وبموجب كتب تصدرها الوحدة إليهم تتضمن أرصدة حساباتهم وطبيعتها سواء كانت مدينة أم دائنة في سجلاتها .

٢ - المصادقات السلبية :

يتضمن الرد من قبل المدين أو المجهز وذلك في حالة أن يكون هناك اختلاف فقط بين ما هو مثبت في الكتاب أو الرسالة المرسلة إليهم وبين ما هو مؤشر في سجلاتهم، وهذا هو الاختلاف بين هذا النوع والنوع الأول من المصادقات ويعتبر عيباً واضحاً يوجه إلى هذا النوع حيث تطلب الوحدة من المدينين والمجهزين في ظل هذا النوع بعدم الإجابة في حالة المطابقة بين الأرصدة، وعادة الكثير من هؤلاء المجهزين والمدينين لا يردون وهنا الخطورة والصعوبة التي تواجه المدقق في التمييز بين المطابقة أو الإهمال يضاف إلى ذلك ما هي الضمانة في وصول الكتب أو الرسائل إلى المعنيين أصحاب العلاقة .

٣ - المصادقات المجردة (العمياء) :

وهي مصادقات مجردة من ذكر الرصيد في الكتاب أو الرسالة المرسلة إلى المجهز أو المدين أو المصرف أو الوكيل حيث تطلب الوحدة منهم بيان أرصدة حساباتهم وسواء كانت مدينة أو دائنة وكما هي عليه في تاريخ معين وفي ضوء ما هو مثبت في سجلاتهم في ذلك التاريخ .

إن اعتماد المرفق على هذه الوسيلة من وسائل الإثبات تتوقف وبشكل خاص على نوع وطبيعة تنفيذ هذا الأسلوب، وتوجد اعتبارات معينة يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند إرسال واستلام المصادقات من وإلى المدينين والمجهزين والمتمثلة بالتالي :

١ - يجب أن تصدر هذه المصادقات من قبل الوحدة نفسها لامتلاكها الصفة الرسمية والقانونية تجاه الأطراف الذين تتعامل معهم ولا يجوز إطلاقاً قيام المدقق بإرسالها من قبله وما هو مطلوب من المدقق هو قيامه بالتأكد من عناوين المدينين والمجهزين المثبتة على الرسائل المرسلة ويتحقق من ذلك عن طريق القيام بالاتصال الهاتفي أو بالرجوع إلى ملفاتهم المحفوظة لدى الوحدة . وبذلك يقطع الطريق في حالة تثبيت عناوين وهمية أو مخطوءة لأجل عدم استلام الرد أو إرسالها إلى أشخاص متفق معهم مسبقاً كأن يكونوا أصدقاء أو

أقارب أحد الموظفين وهنا سوف تأتي إجاباتهم بالتأييد للأرصدة المدرجة في كتب التأييد.

٢ - يرفق بالكتاب المرسل غلاف معنون إلى مكتب المدقق وملصق عليه طابع بريدي ليسهل على الأطراف المرسله إليهم كتب التأييد ولضمان وصول الإجابة إلى مكتب المدقق مباشرة.

٣ - بعد استلام الردود من المدينين والمجهزين يقوم المدقق بفحصها ويتحرى عن أسباب الفروقات ومناقشتها مع المسؤولين.

إن الأخذ بالإجراءات السابقة سوف تمنع موظفي الوحدة من احتمال إجراء تغييرات في الأرصدة المثبتة في كتب التأييد قبل إرسالها بالبريد أو عدم إرسالها أو إرسالها إلى عناوين مزورة أو العمل على إخفاء الإجابات الغير مطابقة.

٧ - الاستفسارات: إن عدم كفاية بعض أدلة الإثبات في العمل على تحقيق البعض من عناصر المركز المالي للوحدة تجعل من الضروري أن يقوم المدقق بتوجيه استفسارات إلى إدارة الوحدة طالباً منها تزويده ببيانات وإيضاحات لأجل إقناعه بصحة العمليات الغير واضحة أو التي لم يحصل على أدلة إثبات كافية لدعمها وتحقيقها وفي حالة تعذر ذلك فإنه سيشير إلى ذلك في التقرير الذي يقوم بإعداده، ومن خلال الإجابات التي يحصل عليها من قبل الموظفين الذين وجهت إليهم هذه الأسئلة يتمكن من جمع أدلة تقنعه في تكوين رأي صحيح بخصوص ما هو معروض أمامه للفحص.

والاستفسارات تتم بطريقتين:

أ - استفسارات شفوية. ب - استفسارات تحريرية.

والأسلوب الثاني التحريري أفضل من الأسلوب الأول الشفوي لأن الأول يولد شعوراً بعدم الارتياح من قبل الموظفين الموجهة إليهم الاستفسارات وذلك باعتقادهم أن المدقق يتدخل في أعمالهم. أما الثاني فهو مقبول أكثر من قبل الموظفين وذلك اعتقاداً منهم بأنه جزء من عمل المدقق.

إن الأمور التي يستفسر عنها المدقق هي:

١ - الاستفسار من الأرصدة غير المتحركة أو الموقوفة لمعرفة تاريخ نشوئها وسبب عدم تحركها.

٢ - تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط الضعف والخلل فيه وعلى ضوء

نتيجة ذلك يستطيع المدقق تحديد نسبة الاختبارات التي سيجريها وذلك حسب قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

٣ - الاستفسار عن الالتزامات المالية للوحدة تجاه الغير ولم تظهرها البيانات المالية ومن أبرز الأمثلة على ذلك المبالغ التقديرية للالتزامات التي ستترتب بذمة الوحدة. والمدقق يستطيع الحصول عليها من قبل محامي الوحدة بعد الاستفسار منه، كذلك قيام المدقق بطلب من المصارف التي تتعامل معها الوحدة ببيان التزامات الوحدة تجاه الغير والمتمثلة بخطابات الضمان أو الكفالات المصرفية أو الاعتمادات أو الكمبيالات المخصصة، وكذلك طلب تأييد من دائرة التسجيل العقاري بعدم وجود إشارة رهن على عقارات الوحدة.

٤ - متابعة قيام الوحدة بتسديد التزاماتها تجاه المجهزين وحقوقها تجاه المدينين في السنة المالية السابقة للسنة موضوع التدقيق لأجل التأكد من أن السنة المالية موضوعة الفحص والتدقيق قد حملت بالالتزامات التي تخصها فعلاً.

المطلوب من المدقق أن يكون حذراً في اعتماده على هذا النوع من أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال الاستفسارات التي يوجهها إلى العاملين في الوحدة وذلك لأنها أدلة غير إيجابية تعتمد إلى درجة كبيرة على الحكم والتقدير الشخصي كما تتوقف قوتها على الكيفية التي توجه من خلالها الأسئلة وعلى طريق صياغة الأسئلة.

٨ - المقارنة والارتباط بين العناصر المختلفة: غالباً ما يعتمد المدقق أثناء قيامه بعمله إلى إيجاد ارتباط بين أحد هذه العناصر والعناصر الأخرى الخاصة بالمركز المالي أو نتيجة الأعمال وذلك بهدف الحصول على مؤشر معين للتحقق من صحة هذه العناصر والنتائج التي حققتها الوحدة والكشف عن أية انحرافات ومعرفة أسبابها. أما الربط بين العناصر المختلفة فيتم عن طريق استخراج النسب بين عناصر معينة وعناصر أخرى مترابطة معها خلال فترة معينة لغرض تكوين رأي معين عن نتيجة النشاط للوحدة كما أن استخدام المدقق لوسيلة المقارنات تساعد في الحصول على مؤشر معين يتمكن من خلاله إلى كشف الأخطاء فالمدقق لا يكتفي بهذه الوسيلة وإنما يستخدمها كوسيلة إثبات إضافية ولا تغنيه عن استخدام وسائل إثبات أخرى لغرض إقناعه بصحة القوائم المالية، ومن أبرز الأمثلة على الربط والمقارنات المهمة التي يجريها المدقق هي:

- ١ - الربط بين الاستثمارات وإيراداتها.
 - ٢ - الربط بين القروض والفائدة المدفوعة عنها.
 - ٣ - المقارنة بين كلفة البضاعة المباعة والمبيعات.
 - ٤ - المقارنة بين حجم العمليات في سنة وأخرى أو بين شهر وآخر.
 - ٥ - إجراء المقارنة بين نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ومقارنتها بنتيجة العام السابق وإذا اكتشف وجود اختلاف فيجب على المدقق دراسة الأسباب وعند عدم حصول قناعة بالتبريرات فعلى المدقق العمل على تدقيق عناصر حساب المتاجرة المتمثلة بالمشتريات والمبيعات والمخزون من بضاعة أول المدة وآخر المدة وإذا لم يتوصل إلى السبب فعليه العمل على تحليل جزء من عمليات البيع والشراء أثناء السنة.
 - ٦ - نسبة عنصر أو أكثر من المصروفات إلى صافي الربح فإن ذلك قد يكشف عن تضخيم في المصروفات لتغطية تلاعب معين.
- أيضاً مطلوب من المدقق عدم الاعتماد كلياً على دليل الإثبات هذا وذلك لأنه يعتمد على عنصر التقدير الشخصي.