الفصل السادس

أدلة الإثبات في المراجعة

مفهوم الدليل والقرينة في اللغة:

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

مفهوم أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة:

ان أدلة الإثبات تعني " كل ما يمكن أن يحصل علية المراجع من أدلة وقرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية "، لذلك يعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرائن فتستعمل بدلاً عن دليل الإثبات بحيث يلجأ إليها المراجع عن طريق جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات التي يستعصى عليه وجود دليل إثبات قاطع.

هذا وقد عرف المعيار الدولي للمراجعة أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: " المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يُبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ".

إن الاختلاف بين أدلة الإثبات والقرينة يكمن في أن الدليل يتجه إلى الحقيقة محل المراجعة مباشرة في حين أن القرينة تتجه بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بها.

طبيعة أدلة الإثبات:

لقد تم تعريف المراجعة في المبحث الأول من هذا الفصل بأنها العملية المنهجية والنظامية لجمع وتقييم وتحليل أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج الاقتصادية والتي يعبر عنها بالقوائم المالية، وفي هذا المبحث سوف نناقش الأدلة والقرائن والتي تتكون من البيانات المحاسبية الأساسية وأدلة الإثبات تحتوي على المواضيع التالية:

طبيعة أدلة الإثبات وكفايتها وصلاحيتها:

"أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع معايير موضوعه" [1]، وفي كل ما يؤثر

(١) توماس، وليام، مرجع سابق، ص١٣١١-

على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقية الاقتصادية. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقا للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عن ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويعتبرها المراجع ذات درجه عالية من الإقناع مثل القيم السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجه اقل من الإقناع مثل رد العاملين بالمنشأة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

"وتعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كلمن دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية،وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجر دية"[1].

وفي إطار المراجع يجب عليه أن يحقق ويستوفي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الذي يتطلب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا مقبولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص

القوائم المالية محل الفحص. ومن خلال ما تم استعراضه نستنتج أن أدلة الإثبات تقسم إلى قسمين رئيسيين:

١- البيانات المحاسبية الأساسية. ٢- كل معلومات الإثبات الأخرى.

وحيث تشتمل البيانات المحاسبية الأساسية على كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل، وهذه السجلات تدعم القوائم المالية وتمثل جانبا هاما من أدلة الإثبات، وعلى المراجع لتدعيم رأيه البحث عن أدله أخرى يتم جمعها والحصول عليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة والتي تتمثل في المستندات الأساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأية مستندات مكتوبة، وتشمل أيضا ما يحصل عليه المراجع من استفسارات وملاحظات وفحص مادي أو عملي، وأساليب فحص تحليلية أخرى.

---

(١) الصحن، عبد الفتاح وراشد، رجب ودرويش، محمود، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٠، ص١٣٤.

وتتعلق كفاية الأدلة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضرورية لتدعيم رأي المراجعين وكما هو معلوم فان المراجعة ألمالية تعتمد أساسا على الاختبارات أو العينات للبيانات والأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية. وهنا يبرز السؤال الهام وهو ما المقدار الكافي من أدلة الإثبات ؟ أي ما هو حجم العينة الكافي لتدعيم رأي المراجع بشكل ملائم؟ لذا فان قرار المراجع بخصوص حجم العينة يعتمد على دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة ولكي يتمكن من إجراء الحكم والتقدير يجب على المراجع دراسة العوامل التالية:[1].

- طبيعة العنصر موضع الفحص.
- الأهمية النسبية للأخطاء المحتملة للعنصر موضع الفحص.
- درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.
- نوعيه وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة.

وفي سياق بحث المراجع عن أدلة الإثبات يعتمد على معيار التكلفة والمنفعة، بحيث لا تزيد تكلفة أدلة إثبات المراجع بأي جال من الأحوال عن المنفعة المتوقعة، ولان المراجع يعمل في بيئة تنافسية من زملاء المهنة فانه يبحث عن إجراءات المراجعة بأقل تكلفة ممكنه للحصول على أدلة إثبات مقنعه عوضا عن إجراءات مراجعة أكثر تكلفة، وهناك أيضا تكاليف مرتبطة بعدم كفاية الأدلة، ورأي المراجع المبني على أدلة غير كافية فد يعد إهمالا في ممارسة مهمته مما قد يعرضه للمساءلة القانونية، ومنه نصل إلى أن كفاية الأدلة إنما يعني الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل قانونية.

وصلاحية الأدلة وجدارتها تعتمد بشكل أساسي على أن الدليل يجب أن يكون فعال ملائم، والفعالية

هنا تفيد تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، والتي تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة

(1) AICPA (American Institute of Certified Puplic Accountants

والتي يراها ويلمسها المراجع مثل مشاهده المراجع للمخزون السلعي وحضور الجرد الفعلي له.

وأدلة الإثبات يمكن إنشائها مثل المصادقات المتعلقة بحسابات المدنيين أو الدائنين ويمكن أن يحدد دليل الإثبات رياضياً أو منطقياً "والأدلة الرياضية تتراوح ما بين إعادة العمليات الحسابية للقوائم المالية إلى استخدام بعض الأساليب التحليلية كما الانحدار المتعدد ،والأدلة المنطقية تشمل على تحديد الاستنتاجات المتعلقة بصدق ما قدمه العميل للمراجع من أدلة لفظية أو شفوية"[1]، كما وتشمل الأحكام المتعلقة بجودة نظام الرقابة الداخلية، ومعايير المهنة يمكن أن تساعد على ترسيخ الحكم على أدلة الإثبات من خلال مراعاة ما يلي:

- أدلة الإثبات المحددة الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة الإثبات الداخلية.
- أدلة الإثبات المحددة في ظل نظام قوي للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك
- الأدلة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
- المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد أكثر إقناعا من تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال الاستماع إلى الآخرين (لفظية وشفهية).

ولتحقيق صلاحية الأدلة فإنها يجب أن تكون ملائمة بمعنى إنها يجب أن تكون مرتبطة بأهداف المراجعة والتحقق من حسابات المدنيين تستخدم بمصادقات مع العملاء، لأنها توفر دليلا أكثر ملائمة وأكثر إقناعا. وأيضا احد أهم خصائص صلاحية الدليل هي الموضوعية أو عدم التحيز، وتشير هذه الخاصية إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة وعلى ضوء ذلك فان موضوعية الدليل العالية

(١) الرمحي، زاهر، مرجع سابق، ص٦٢.

تخفض احتمال حدوث التحيز الشخصي وهذا بدورة يخفض من عدم التأكد المحيطة بما توصل إليه المراجع من رأي.

اختبارات وأدلة الإثبات وجمعها وتوثيقها:

عمليه المراجعة تتطلب العديد من القرارات، والقرار النهائي يتمثل فيما إذا كانت القوائم المالية خاليه من الأخطاء والمخالفات أو التحريفات الجوهرية، ومع هذا فان القرار لا يمكن اتخاذه دون اختيار الأدلة من أنواعها ومصادرها المختلفة وحتى يتمكن المراجع من اتخاذ قراره النهائي على أساس ثابت ومنطقي فان عمليه جمع الأدلة يجب أن تكون نظامية ومنهجية ومنسقة، وعلى المراجع إتباع الخطوات التالية عند معالجه مشاكل المراجعة:

١- تحديد أهداف المراجعة.

٢- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى أو نطاق إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة وكذلك مزاعم أو نتائج القوائم المالية.

٣- المطلوب اختبارها وأنواع واتجاه هذه الاختبارات، ثم جمع الأدلة وتقييمها للحكم على كفايتها وصلاحيتها.

٤- تحديد وتكوين الرأي المنطقي عن النظام والأرصدة التي تمت مراجعتها في ضوء أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

والمعيار الثالث من معايير العمل الميداني[1] يبين أن هناك أربع إجراءات أساسية لعملية جمع الأدلة وهي:

١/ الفحص الفعلي ٢/ الملاحظة ٣/ المصادقة ٤/ الاستفسار

عرض موجز لهذه الإجراءات:

١- الفحص الفعلي:

وهو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويعد وسيلة مباشره للتحقق من الوجود الفعلي للأصل ويعتبر احد أهم أدله المراجعة الموثوق فيها والمفيدة وهو وسيلة موضوعيه للتحقق من كمية ووصف الأصل، وهولا يعد

(١) معهد المدققين الداخلين الأمريكي، Internal Auditor Amercan (IAA)

دليلا كافيا للتحقق من أن الأصول مملوكة بواسطة العميل وكذلك لا يمكن تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية من خلال الفحص الفعلي.

٢- الملاحظة:

تتمثل الملاحظة فيما يشاهده المراجع أثناء زياراته لمنشأة العميل من عمليات تشغيل أو أي إجراءات تتم بواسطة موظفي العميل وآخرين. وغالبا ما يستخدم هذا الأجراء للمقارنة بين ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل، وأما بالنسبة للاختبارات الأساسية فان المراجع يجب أن يلاحظ أن العديد من الأصول الملموسة للتحقق من وجودها، ومقابلة أو مقارنه هذا بما هو مسجل في الدفاتر الخاصة بها.

والجدير ذكره هنا انه على الرغم من أن ملاحظة الأصول الملموسة قد توفر دليلا هاما لإثبات وجود هذه الأصول، إلا أن هذه الملاحظة عاده ما تكون قليلة الفائدة لغرض التحقق من صحة مزاعم العميل الأخرى المتعلقة بالتقويم المناسب، واستقلال الفترة المالية، وصحة علميات إثباتها في سجلات المنشأة وعلى المراجع التحقق من أن كافة أهداف المراجعة قد تم استيفائها.

٣- المصادقات:

"وهي أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعا، ويستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أسهم رأس المال أو أصول والتزامات معينه، وتستخدم المصادقات للتحقق من وجود النقدية في البنك وحسابات المدينين"[١]. وهي توفر دليلا للإثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجه كبيرة وذلك لأنها أنشئت خارج منشأه العميل وأيضا سلمت وحولت مباشره إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغيرها بواسطة العميل وتحريفها. وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعيه المعلومات المطلوبة ومنها الطلبات الايجابية تعني ضرورة الرد إلى المراجع من الطرف الخارجي بغض النظر عما إذا كان الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات أم لا.

الطلبات السلبية: وفيها يطلب الرد من الطرف الخارجي إلى المراجع فقط إذا كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة وخاطئة.

---

(١) الوردات، خلف عبد الله، مرجع سابق، ص٥٠.

٤- الاستفسار:

والاستفسار هنا يتضمن البحث عن معلومات من أشخاص ذوي معرفة بالنشاط سواء من داخل المنشأة أم من خارجها ويمكن أيضا توجيه استفسارات مكتوبة إلى موظفي العميل وهذا الإجراء معقول من الأدلة إلا انه لا يمكن اعتباره كدليل حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل وبالتالي لا بد من الحصول على المعلومات من طرف ثالث لتدعيم رأيه من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة.

وتوقيت اختبارات المراجعة تعتمد على القرارات المتعلقة بتوقيت المراجعة جزئيا على أهداف المراجعة، وجزئيا على عوامل أخرى.

ويمكن إجراء الاختبارات التحليلية في ثلاث مراحل[٩١]:

المرحلة الأولى:

يجب إجراء بعض هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة.

المرحلة الثانية:

يتم إجراء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى (مصاريف مدفوعة مقدما، مع الأصل).

المرحلة الثالثة:

يجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة، ويكون ذلك مفيدا في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع على التوصل لنظرة موضوعيه أخيره على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

أما العوامل الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع المتعلق بتوقيت إجراء الاختبارات تشمل:

---

(١) أبوشقرة، وائل، دليل الرقابة على المصارف العربية، لبنان، ١٩٩٨، ص٦٠.

١- ما إذا كانت ظروف النشاط غير مواتيه يمكن أن تزيد من مخاطر إجراء اختبارات قبل نهاية الفترة المحاسبية.
٢- ما إذا كان النظام المحاسبي للعميل يتوافر له الخصائص الضرورية لتشغيل المعلومات الدقيقة.
٣- ما إذا كانت أدلة الإثبات الكافية متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية وفي تاريخ الميزانية وكذلك إذا كانت الاختبارات الأساسية الفعالة يمكن تصميمها في غياب نظام الرقابة الداخلية.

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر علي حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، ولا تختلف كثيراً النظر في هذه الأدلة بين منطلق وجهة نظر المراجع الداخلي ووجهة نظر المراجع الخارجي. فان علي المراجع الخارجي أن يتحقق ويستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني والذي يتطلب جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

(أ) طبيعة أدلة الإثبات:

هي المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعية، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقا للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

(ب) مقارنة أدلة المراجعة بالأدلة القانونية:

يقوم المراجع الخارجي كما هو معروف بجمع أدلة الإثبات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية، وفي هذا المجال يستخدم المراجع أنوع مختلفة من أدلة المراجعة، ويجب أن[1] تكون تلك الأدلة على مستوى عال من التأكد حتى لا يصل المراجع إلى

(١) الهواري، محمد نصر، ١٩٧٧، دراسات في مراجعة الحسابات الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، ص. ١٧١ .

استنتاجات خاطئة تؤثر على اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقرارات غير صحيحة. أما أدلة الإثبات في القضايا القانونية فتوجد قواعد محددة بدقة يجب على القاضي الالتزام بها لحماية الشخص البريء، وعلى سبيل المثال ومن المتعارف عليه أنه من غير المقبول أن يتم الحكم وفقا لأدلة قانونية غير مناسبة، تمثل حكم مسبق، أو تم التوصل إليها عن طريق الشائعات.

(ج) قرارات المراجع الخاصة بأدلة الإثبات:

هناك أربعة قرارات هامة يجب على المراجع الخارجي اتخاذها، وأي خطأ فيها يؤثر على كمية وحجية أدلة الإثبات التي يحصل عليها، وبالتالي على درجة الاطمئنان التي يصل إليها، وهذه القرارات الأربعة هي:

(ج- ١) اختيار إجراءات المراجعة المناسبة والملائمة: المفروض أن يكون هناك حدا أدنى لإجراءات المراجعة[١] التي تطبق عند مراجعة أي حساب لأي عملية مراجعة، وقد يختلف هذا الحد الأدنى من مراجع إلى آخر، لأن المهنة في أي مكان لم تضع حدا أدنى مقبول لهذه الإجراءات وبالتالي فإن المراجع يختار بنفسه ما يراه مناسبا كحد أدنى لإجراءات المراجعة التي تتبع في كل حالة. ولكن يلاحظ أن هذا الحد الأدنى لا يكفي عندما تكون عملية المراجعة لها ظروف خاصة أو غير عادية، وهنا يجب على المراجع اختيار إجراءات أخرى تتناسب مع هذه الظروف. ويلعب التقدير الشخصي للمراجع دوراً هاما في ملاحظة هذه الظروف لاختيار الإجراءات الإضافية تبعا لذلك.

(ج- ٢) اختيار حجم العينة المناسب: يختلف الحجم المناسب للعينة الإحصائية[٢] باختلاف الظروف التي تؤثر على اختيار إجراءات المراجعة المناسبة[٣]، فمثلا إذا كان هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية يتطلب

---

(١) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٣، المصادقات، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين .

(٢) عبد الله، خالد أمين، ٢٠٠٠، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، ص. ١٣٧-١٣٨، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

(٣) الصبان، محمد سمير، ١٩٩٧، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، ص٨-٢٥، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية .

زيادة في إجراءات المراجعة الواجبة الإتباع، فإنه غالبا يتطلب زيادة حجم العينة الإحصائية التي ستطبق عليها هذه الإجراءات[1].

ويعتبر قرار اختيار الحجم المناسب للعينات الإحصائية من أصعب القرارات التي يتخذها مراجع الحسابات نظرا لاختلاف أحجام المجتمعات المحاسبية اختلافاً كبيراً، ونظرا لعدم وجود حدّ أدنى متعارف عليه لحجم العينة التي تختار من مجتمع معين[2].

(ج- ٣) اختيار التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة: تغطي مراجعة القوائم المالية عادة فترة زمنية هي السنة، ولا يتم الانتهاء من المراجعة إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار القوائم المالية وتسمى بفترة الأحداث اللاحقة، وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية [3].

وعادة ما يتم من خلال إجراءات المراجعة، تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم اختيارها والتوقيت في الإجراء.

(ج – ٤) اختيار المفردات التي ستخضع للمراجعة: بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراءات المراجعة، يجب تحديد العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع فإذا قرر المراجع مثلا اختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من ٦٦٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، يمكن استخدام وسائل مختلفة لاختيار الشيكات المحددة التي سيتم اختبارها، ويمكن للمراجع (١) اختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى، (٢) اختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة،

---

(١) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠١، أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، ص١١-١٢، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، كتاب مترجم إلى العربية، الطبعة الأولى، ص٢٤٣.

(٣) جربوع، يوسف محمود، حلس، سالم عبد الله، ٢٠٠١، فرضية استمرارية المنشأة، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، ص٨٣-٨٥.

(٣) اختيار الشيكات على نحو عشوائي، أو (٤) اختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود احتمال أكبر للأخطاء فيها، أو اختيار مزيج من هذه الوسائل[١].

أنواع أدلة الإثبات في عملية المراجعة:

١- الجرد والفحص الفعلي:

يعتبر الجرد الفعلي للأصول الثابتة والمتداولة من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة، ويجب أن يؤخذ الجرد على نظرية الملكية وليس على أساس نظرية الوجود، بمعنى أن الأصل المرسل من المنشأة إلى شركات أخرى كأمانة برسم البيع يجب أن يضاف إلى قوائم الجرد بالرغم من عدم وجوده بالمنشأة كما يجب استبعاد الأصول المُرسلة من الشركات الأخرى إلى المنشأة كأمانة، كما يعتبر الجرد أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة، وبوجه عام، يمثل الجرد الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل، وفي بعض الحالات يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل.

١-المصادقات: Confirmations

هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقية معينة أو تأكيدها[٢]. يحصل عليها المراجع من داخل أو من خارج المنشأة لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وغالبا ما تستخدم للتحقق من أرصدة حسابات العملاء المدينين، والشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن أرصدة المنشأة لديها.

والمصادقات على عدة أنواع فمنها مصادقات إيجابية حيث تطلب المنشأة من العميل الرد على عنوان المراجع مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب، ومصادقات سلبية حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لدى المنشأة، أما المصادقات العمياء

---

(١) حنان، رضوان حلوة، ١٩٩٨، فرض استمرارية المشروع تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص٣٩٩-٤٠١.

(٢) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠١، فرض استمرارية الوحدة المحاسبية، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، صفحة ١١٧-١١٩.

فيطلب من العميل إفادة المراجع برصيده لدى المنشأة، ولكن يجب أن تتوافر في المصادقات شروط معينة لإمكانية الاعتماد عليها بالتحقق من أرصدة العملاء وهي أن يتم إعداد المصادقات من قبل إدارة المنشأة على أن تتم مراجعتها بواسطة المراجع، ثم يتولى المراجع بإرسالها للمدينين، ويكون الرد على عنوان المراجع مباشرة، ثم يقوم المراجع بفحص الردود وتلخيص النتائج.

٢- التوثيق: Documentation

من الأدلة المكتوبة الهامة التي تحدد مسئولية مراجع الحسابات أو راق العمل وهي تمثل السجل الذي يحتفظ به المراجع لبيان إجراءات المراجعة التي قام بتنفيذها أثناء عملية المراجعة، ولتحديد الاختبارات التي قام بأدائها على القوائم المالية طبقا لما تقضي به معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، ولإثبات المعلومات التي حصل عليها نتيجة قيامه بتنفيذ عملية المراجعة التي رأي ضرورة القيام بها حسب الظروف المحيطة بالعملية، وكذلك إثبات نتيجة تطبيق الاختبارات المختلفة للتأكد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ودقة البيانات المحاسبية وصحتها في السجلات والدفاتر، وذلك بالإضافة إلى بيان أحكامه النهائية على عملية المراجعة التي تمثل الأساس لكتابة تقرير المراجعة[١]. وتهدف أو راق العمل أساسا إلى مساعدة المراجع على تخطيط عملية المراجعة وعلى تقسيم العمل بين المساعدين والتنسيق بين الأعباء الموكولة إليهم، وعلى مراجعة ما يقومون به، كما أن أو راق العمل تعد مرجعا يؤكد إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها التي تتعلق بالعمل الميداني، وذلك بالإضافة إلى أنها المصدر الرئيسي الذي يؤيد رأيه على مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وطبيعة العينات الإحصائية [٢] التي أعتمدها المراجع في اختبارته.

٣- الملاحظة: Observation

يتم استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة، وتوجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة، والسمع واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع،

---

(١) الشيرازى، عباس مهدي، ١٩٩٠، فرض استمرارية المنشأة، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص٢٦٢-٢٦٣.

(٢) الليثي، فؤاد محمد، ٢٠٠٢، فرض استمرارية الوحدة المحاسبية، نظرية المحاسبة – مدخل معاصر، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص١١٤-١١٧.

فعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعاً معينا بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمراجع ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكهينها، وأيضا يمكن للمراجع أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب أم لا. ولا تكفي الملاحظة بمفردها، بل من الضروري أن يتبع الانطباع الأولى الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه، ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم مراحل المراجعة.

٤- الاستفسار من العميل : Inquiry From The Client

يتم من خلال الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المراجع[١].

وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد تحيز لصالح العميل. وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المراجع من خلال تلك الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.[٢]

٥- إعادة التشغيل: Reperformance

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها، ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل.

وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة فمثلا يقوم المراجع عادة بأداء اختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.

---

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨، إقرارات الإدارة، الطبعة الأولى، ص١٩٩-٢٠٠.

(2) Shank J.K. &Murdock R. J. (1978) "Comparability in the Application of Reporting Standards",The Accounting Review, P.P. 824-835.

٦- **الإجراءات التحليلية:** Analytical Procedures

يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، ويعتمد المراجع في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، فمثلا إذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات ٢٥٪ كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يقابلها زيادة أيضا في الأرباح بنفس النسبة تقريبا، وفي حالة ظهور أية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فإن هذا يستدعي من المراجع أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها.

ويتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أي بيان آخر، ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية، وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى يجب القيام بها للتحقق، فمثلا يتم مقارنة مصروف الصيانة الإجمالي للفترة الحالية مع نفس المصروف للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنويا يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

ولقد انتهى مجلس معايير المراجعة إلى أهمية الإجراءات التحليلية وطالب باستخدامها خلال مرحلتي التخطيط واستكمال عملية المراجعة في كافة عمليات المراجعة، ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلا كافيا عند العمل على مقابلة أهداف محددة للمراجعة أو عند مراجعة أرصدة الحسابات الصغيرة وفي معظم الحالات وبالرغم من ذلك يجب التوصل إلى أدلة أخرى بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية.

مدى توافر الإقناع في الأدلة:

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني من المراجع أن يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه، ونظرا لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع تماما بصحة الرأي الذي توصل إليه.

وتتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالاقتناع بالأدلة في الآتي:

١. **الملائمة:** Relevance

مفهوم ملائمة الأدلة يعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته، أي يقوم على أساس القياس النوعي، أي أن ملائمة الأدلة تتحدد بمدى الاعتماد عليها في الحكم على عدالة القوائم المالية، علاوة على ذلك فإن ملائمة الأدلة تعني أيضا بأنه يجب أن تكون الأدلة مرتبطة بأهداف المراجعة.

٢. **الكفاية:** Sufficiency

أما مفهوم كفاية الأدلة فيقوم على أساس القياس الكمي أي مقدار أو حجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي المراجع، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كمياتها ودرجة تنوعها.

٣. **الصلاحية:** Competence

أما مفهوم صلاحية الدليل تعني أن يكون الدليل موضوعي بعيد عن التحيز الشخصي وهذه الخاصية (الموضوعية) تشير إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال، لو أن المراجع بحاجة إلى التحقق من ملكية العميل للمعدات، فإنه يقوم بفحص فواتير الشراء بالإضافة إلى الأوراق والمستندات الأخرى التي تثبت ملكيته لهذه المعدات وتؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها، وبالطبع فإن هذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية.

٤. **التوقيت:** Timeliness

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي فيها جمع أدلة الإثبات أو الفترة التي تغطيها المراجعة، وتكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، فعلى سبيل المثال، سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعا عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، ستكون أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.

٥. **مدى الاقتناع والتكلفة:** Persuasiveness & Cost

عند اتخاذ المراجع قراره بشأن الأدلة في عملية مراجعة معينة، يجب أن يؤخذ في الاعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويعد نادر الحدوث أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات، ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.

الأسباب بأن أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة:

١. القيود الملازمة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

نتيجة لكثرة العمليات المالية خاصة في حالة الشركات المساهمة وقيام المحاسب من عمل أذون القيد وترحيلها إلى دفتر اليومية ومنه إلى دفاتر الأستاذ المساعدة والترصيد وعمل موازين المراجعة والقوائم المالية في نهاية العام المالي، قد تحدث أخطاء سواء كانت من غير قصد أو بقصد للتأثير على الحسابات.

وبناء على ما سبق فإنه لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة

تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للشركة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

كما أن مراجع الحسابات لا يستطيع الاعتماد كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية بل يجب عليه القيام ببعض الاختبارات للتأكد من قوة وفاعلية هذا النظام مع العلم أن قوة نظام الرقابة الداخلية لا يمنع حدوث الأخطاء في القوائم المالية ولكنه يعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن فهناك قيود على أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها.

٢. مدى معقولية التقديرات المحاسبية:

على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية، والتقدير المحاسبي يعني التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في حالة غياب وسائل دقيقة للقياس، ومن أمثلتها: مخصصات لتخفيض المخزون السلعي وحسابات تحت التحصيل إلى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق، ومخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر، والإيراد المستحق، والضريبة المؤجلة، ومخصص خسارة من دعوى قضائية، وخسائر لمقاولات إنشائية قيد الإنجاز، ومخصص لمقابلة مطالبات دعوى الضمان.

وتكون إدارة الشركة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وغالبا ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت أو المرجح وقوعها، والتي تحتاج إلى استعمال الاجتهاد، وكنتيجة لذلك فإن مخاطر وجود معلومات جوهرية خاطئة يكون أكبر في حالة وجود تقديرات محاسبية.

وعلى المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في الظروف المحيطة، إن الإفصاح عنه قد تم بشكل مناسب، إن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالبا ما تكون أكثر صعوبة للحصول عليها وأقل حسما من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في القوائم المالية. إن فهم الإجراءات والطرق المحاسبية من قبل الإدارة

ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية هي غالبا ذات أهمية للمراجع ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة[1].

٣. مدى تأثير العمليات التي تحدث بين الأطراف ذات العلاقة:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤)، الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة التي تكون حساباتها محل الفحص عن العمليات التي حدثت مع أطراف تربطها علاقة مشتركة[2]:

١. إذا كانت هذه العمليات لم يتم استبعادها عند عمل القوائم المالية الموحدة.
٢. وإذا كان الإفصاح ضروريا لفهم القوائم المالية.

والحد الأدنى للبيانات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (٣١) وعنوانه " التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة وهي ما يلي:

١. طبيعة العلاقات بين الأطراف المرتبطة، ويجب ذكر اسم الشخص الذي له علاقة ارتباط إذا كان ضروريا لفهم هذه العلاقة.
٢. وصف العمليات التي حدثت خلال المدة محل الفحص ويشمل ذلك المبالغ إن وجدت وأي معلومات أخرى ضرورية لتفهم آثارها على القوائم المالية.
٣. آثار التغير في الظروف بين الأطراف المرتبطة عن تلك الشروط التي استخدمت في فترات سابقة.
٤. يجب الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم تفصح عنها القوائم المالية:
   - شروط العمليات المرتبطة
   - طريقة تسوية هذه العمليات
   - المبالغ المستحقة إلى هذه الأطراف المرتبطة أو عليها.

([1]) Taylor D.H.and glezen W.G., (1996), "the philosophy of evidence gathering ", auditing integrated concepts and procedures, sixth edition , p524.

([2]) Boynton w.c. and Kell w.g., (1996), "studying and evaluating the internal control system ", "modern auditing", sixth edition, p.p. 249 – 253.

٥. طبيعة أي علاقة سيطرة حتى لو لم تحدث عمليات بين الأطراف المرتبطة يجب الإفصاح عنها في جميع الأحوال.

٤. استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة:

يجب على مراجع الحسابات ملاحظة أنه توجد مخاطر مرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية والتي منها أنه عندما يتم فحص مفردات أقل من ١٠٠٪ من العمليات المالية، فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ، حيث أن المراجع يحدد نسبة مئوية معينة من العمليات المالية لفحصها حسب قناعته في مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، وهذه المخاطر تكون في حدوث أخطاء ومخالفات جوهرية عند إعداد القوائم المالية، وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.

٥. استخدام التحليل المالي في عملية المراجعة:

إن استخدام التحليل المالي عن طريق النسب المالية يعتبر ضرورة يجب على المراجع الخارجي القيام به في بداية عملية المراجعة وخلال عمليات الفحص وعند الانتهاء من عملية المراجعة وذلك للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مما ثلة، ولكن وبالرغم من المزايا التي تفيد المراجع باستخدام هذا الأسلوب، إلا أن الباحث يرى أن التحليل المالي عن طريق النسب المالية قد وجهت إليه بعض الانتقادات والتي منها:

١. النسب المالية عبارة عن علاقة بين بنود وأرصدة في يوم معين هو يوم إقفال الميزانية العمومية، وبالتالي لا تظهر التغيرات على مرور سنة.
٢. بعض النسب المالية تعالج إجماليات وهي غالباً ما تكون مضللة .
٣. اختلاف تصنيف بنود الميزانية العمومية يجعل من الممكن التوصل إلى نتائج مختلفة فما يعتبره البعض أصولا متداولة قد يعتبره آخرون شبه ثابتة والعكس صحيح.
٤. إن النسب المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بنسب مرجعية للصناعة التي تعمل المنشأة في مجالها.

٥. إذا تم التحليل المالي بناء على قائمتي الدخل والمركز المالي، فإن هذا التحليل غالبا ما يكون قاصرا لعدم شمول تلك القوائم على كل البيانات اللازمة لمعرفة التفاصيل التي توضح حقيقة الأمور.

٦. أن التحليل عن طريق النسب المالية عادة ما يغفل مشكلة التضخم:

٦. تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور التقرير:

على المراجع إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتطلب إجراء التعديل والتسوية في الدفاتر والحسابات، أو مطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية، قد تم تنفيذها من قبل المراجع. وفي حالة التعديل والتسوية مثل حصول تسديدات كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، وفي حالة الإفصاح مثل قيام الشركة بإصدار أسهم أو سندات بكميات كبيرة، شراء شركة جديدة، الاندماج مع شركة أخرى، أو حصول زلازل وفيضانات، وحرائق وأية كوارث طبيعية أخرى[1].

٧. ملائمة فرض الاستمرارية:

إن مفهوم الاستمرارية يفترض بأن المنشأة سوف تستمر في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة، ففرض الاستمرار في الأعمال هي أحد المفاهيم الأساسية التي يتم أساسها إعداد القوائم المالية، ويجب على مراجع الحسابات مراعاة العوامل التالية لتقدير احتمال تعرض المنشأة لعدم الاستمرارية:

١. صعوبات في السيولة
٢. اتجاه الأرباح إلى الانخفاض السريع وزيادة الخسائر
٣. عدم كفاءة الإدارة في تشغيل الأموال المؤتمنة عليها.
٤. رفع قضايا على المنشأة أمام المحاكم.

([1]) Wilkins R.M. (1996), "Accounting estimates for claims in the financial statements", accounting standards, p.p. 1249 – 1253.

٥. إحجام البنوك لتقديم تسهيلات للمنشأة
٦. ترك الموظفين والعمال أعمالهم
٧. فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص

وعندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية، على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور، وبالشكل المقنع للمراجع[1].

٨. حصول المراجع على خطاب تمثيل من الإدارة بصحة القوائم المالية:

على المراجع الخارجي أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول مسئولياتها عن دقة واكتمال المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، كما يحصل على دليل باعتراف الإدارة عن مسئولياتها بأن تلك القوائم معروضة بشكل عادل وصادق ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.

وخلال عملية المراجعة، تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المراجع، إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور جوهرية للقوائم المالية، فإن المراجع سوف يحتاج إلى:

١. طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة.
٢. تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها هذه الإقرارات.
٣. دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات بأن يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية.

ويقوم المراجع عادة بحفظ أدلة الإثبات لإقرارات الإدارة ضمن أو راق عمله، وذلك على شكل خلاصة للمناقشات الشفوية مع الإدارة أو للإقرارات التحريرية المقدمة من الإدارة، كما يعتبر الإقرار التحريري أفضل من الإقرار الشفوي كدليل إثبات، ومن الأمثلة على ذلك خطاب التمثيل المرسل من

([1]) International accounting Standards (1999), " related party transactions (IAS – 24)* pp.: 469 – 475.

الإدارة، أو رسالة من المراجع يوجز فهمه لإقرارات الإدارة على أن يتم قبولها وتأييدها منها، وكذلك محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المماثلة ذات الصلة بالموضوع.

وفي حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري، فإن ذلك يشكل تحديدا لنطاق المراجعة، وعلى المراجع إبداء رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي[1].

أنواع أدلة الإثبات:

١/ الفحص الفعلي أو الوجود الفعلي:

هو قيام المراجع بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون والآلات والنقدية، فوجود مثل هذه الأصول داخل المنشأة لا يعني ملكية هذه الأصول، كما يجب على المراجع التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول، وكذلك تقييم حالة أو جودة هذه الأصول.

كما يجب التميز بين الفحص الفعلي للأُصول والفحص الفعلي للمستندات، فالصكوك قبل توقيعها تعتبر مستندات وبعد التوقيع عليه تعتبر أصولاً وعند إلغائها تعتبر مستندات مرة أخرى والفحص الفعلي من أكثر أنواع أدلة الإثبات استخداماً، ومع العلم بأن الفحص الفعلي لا يصلح للأصول غير الملموسة فهي تحتاج إلى نوع آخر من الفحص مثل الفحص المستندي.

٢/ المصادقات:

تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات، لأن هذه المصادقات يتم إعدادها خارج المنشأة والمصادقة هي عبارة عن" رد كتابي أو شفوي يصدر عن جهة من خارج المنشأة"، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على مدى توافق بدائل أخرى، بحيث أنه إذا أمكن التحقق من وجود أصل ما أو عملية ما باستخدام بدائل أُخرى مثل الفحص الفعلي أو الفحص المستندي، ففي هذه الحالة ليس هناك داعي لاستخدام نظام المصادقات.

---

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨، ص١٩٩-٢٠٠ -٦٤.

يتم استخدام المصادقات كثيراً للمصادقة على حساب المدينين حيث أشار المعيار الدولي إلى أنه عندما تكون حسابات المدينون جوهرية للبيانات المالية وعندما يكون هنالك توقعاً معقولاً بأن المدينون سيستجيبون، يقوم المراجع عادة بالتخطيط على مصادقات مباشرة لحسابات المدينون أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات، كما أشار نفس المعيار في بند آخر إلى أنه عندما يكون هنالك توقعات بأن المدينون سوف لن يستجيبوا، على المراجع أن يخطط للقيام بإجراءات بديلة.

أنواع المصادقات:

هنالك ثلاثة أنواع من المصادقات كما حددها المعيار البريطاني وهي:

أ/ المصادقة الإيجابية: في هذا النوع من المصادقات يوضح للطرف الخارجي رصيده طرف المنشأة محل المراجعة ويُطلب منه ضرورة الرد على المراجع إن كان يوافق على رصيده أو على صحة المعلومات الواردة بالمصادقة أم لا.

ب/ المصادقة السلبية: في هذا النوع من المصادقات يوضح للطرف الخارجي رصيده طرف المنشأة ويُطلب منه الرد في حالة عدم الموافقة وإهماله في حالة صحة الرصيد.

ج/ المصادقة العمياء: في هذا النوع من المصادقات لا يذكر للطرف الخارجي رصيده بل يُطلب من إقراراً يذكر فيه رصيده في الوقت المحدد.

من هذه الإقرارات المكتوبة إقرار الإدارة الذي يفيد كثيراً في تخفيض احتمال سوء الفهم في بعض المعلومات المهمة التي يتلقاها المراجع من إدارة المنشأة أو العاملين بها.

٣/ التوثيق (المستندات):

يتمثل التوثيق في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وبما أن لكل عملية مالية مستند واحد على الأقل يدعم هذه العملية فسيكون هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات المالية، وبالتالي يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة إثبات ويوجد نوعان من المستندات هي:

أ/ مستندات خارجية: وهي المستندات التي يتم إعدادها خارج المنشأة وقد تستخدم داخل المنشأة وخارجها، مثل فواتير الشراء.

ب/ مستندات داخلية: وهي المستندات التي يتم إعدادها واستخدامها داخل المنشأة مثل مستندات المناولة داخل المخازن.

تعتبر المستندات الخارجية أكثر تدعيم وصحة من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل فترة المراجعة أقوى من المستندات التي تكون خارج فترة المراجعة، بالإضافة إلى أن هناك شروط للمستندات منها يجب أن يكون المستند أصلاً وليس صورة، وان يكون المستند موجة للمنشأة محل المراجعة، ويكون مستوفي الشروط القانونية المعمول بها داخل المنشأة ولا يحتوى على أي شطب أو تعديل[1]..

٤/ الملاحظات:

تستخدم الملاحظات كدليل إثبات من خلال تقييم أنشطة معينة بحيث يمكن للمراجع ملاحظة سير العمل على مدى واسع ولتكوين هذه الملاحظات قد يحتاج المراجع زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين، كما يمكن أن يلاحظ مدى الالتزام في تنفيذ خطط العمل ومدى التوافق والتناغم بين الأقسام المختلفة. كما أنه من خلال الملاحظة يمكن الحكم بمدى ضرورة الحصول على أدلة أخرى أم لا.

٥/ الاستفسارات:

يمكن للمراجع القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية كانت أو شفوية وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة، فالاستفسار لا يُعتبر دليلاً حاسماً، لأنه لا يتم التوصل إلية من طرف محايد. ولهذا يحتاج الاستفسار إلى مجموعة من الأدلة الداعمة لكي يتم الاعتماد عليه، فمثلاً إذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن كيفية التسجيل والرقابة بالنسبة للعمليات المالية فعليه أن يسأل العميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام

([1]) Arkin and Herbert, (1963), " handbook of sampling for auditing and accounting* (volume 1, new york, mcg raw – hill , book company inc.1963) p.p. 85-86.

الرقابة الداخلية، ثم القيام ببعض اختبارات المراجعة باستخدام وسائل أخرى مثل التوثيق والملاحظة للتأكد من أن هذه العمليات قد تم تسجيلها والرقابة عليها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية وأيضاً كما صرح العميل.

٦/ الدقة الحسابية:

يقصد بالدقة الحسابية، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي تتم المراجعة عنها وقد تشمل اختبار الدقة الحسابية عمليات الجمع والطرح في الدفاتر والسجلات وأيضاً فحص العمليات الحسابية لمصاريف الإهلاك والمصاريف المدفوعة مقدماً، وذلك للتأكد من أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلاً يختار المراجع عملية عشوائية تخص احد العملاء مثل البيع بالأجل ويتأكد من ان المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الأستاذ العام بنفس المعلومات.

٧/ الإجراءات التحليلية(المقارنات والأبحاث):

تشتمل هذه الإجراءات استخدام المقارنات والعلاقات المختلفة لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين حيث يمكن استخدام المقارنات عن طريق النسب المالية للمقارنة بين السنة الحالية والسنة السابقة، وفي بعض الحالات قد تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد إذا كانت الأهمية النسبية معدومة، كما أنه في الحالات التي يكون فيها أرصدة الحسابات أكثر منطقية يتم التقليل من الإجراءات التحليلية، وبالتالي تخفيض حجم أدلة الإثبات المطلوبة.

كما تستخدم الإجراءات التحليلية في فصل حسابات أو عمليات مالية عن بعضها ليتم فحصها بشكل معمق والتأكد من أنها لا تحتاج إلى خطوات أُخرى، كذلك قد تظهر هذه المقارنات بين أرصدة الحسابات الاختلافات في القيم كمقارنة تقييد البضاعة في أول المدة في الدفاتر وهذا القيد في ميزان المراجعة فقد تُظهر له المقارنة اختلاف في الرقم كذلك تكشف له الاختلاف

في إجراء الإهلاكات إن كانت تمت على نفس طريقة الإهلاك في المدد السابقة أم أن هناك أُسلوباً آخر تم استخدامه في العام محل المراجعة.

٨/ العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية:

قد تقع في فترات لاحقة لعملية المراجعة أحداث يمكن اعتبارها دليل إثبات يعبر عن صحة أو 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 عرضه كما ظهر بالميزانية لأول مرة[1]..

٩/ سلامة نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة داخلية يعكس سلامة البيانات التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة وبالتالي الاعتماد عليها واعتبارها أدلة إثبات، كما أن وجود نظام رقابة داخلية جيد يعني انتظام الدفاتر والسجلات وعمليات القيد والعرض، وغيرها من العمليات المحاسبية الأُخرى.

كما يجب على المراجع أن يتأكد فعلاً من وجود نظام الرقابة الداخلية وأنه مطبق فعلاً وليس حبراً على ورق.

١٠/ الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة:

هي الشهادات التي تؤيد بعض ما هو مثبت بالدفاتر أو لشرح بعض المشاكل التي تواجه المراجع أثناء فحصه ومراجعته ومن أمثلتها الإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة خلال السنة محل المراجعة.

أهمية أدلة الإثبات في المراجعة:

تكمن أهمية أدلة الإثبات في المراجعة في أنها هي الأساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة، وبالتالي دقة وصحة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على المنشاة محل المراجعة من خلال التالي:

([1]) White, Ashwinpaul and Fried , (1997), "The Analysis of Financial Statements ", Second edition . International Standards of Auditing (isa – 560), (1998)" Subsequent Events", p.p.188 – 191.

١/ وجود أدلة إثبات صحيحة ودقيقة تدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شأنه زيادة الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين للمنشاة وبالتالي زيادة الثقة في هذه المنشاة.

٢/ تقرير المراجع، وهو المحصلة النهائية من جمع أدلة الإثبات التي تساعد المراجع في الوصول إلى الحقيقة، كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة والمبنية على أساس سليم وما يمكن ملاحظته هنا أن العملية مرتبطة ببعضها البعض، فالذي يتوصل إليه المراجع من حقائق يعكس حقيقة أدلة الإثبات، وبالتالي على ضوء رأي المراجع الفني المحايد يمكن للمستثمرين أو المستفيدين وغيرهم اتخاذ قرارات سليمة تساعد في بناء اقتصاد قوي يمكن الاعتماد عليه، وهنا تبرز أهمية أدلة الإثبات[1]..

أهداف أدلة الإثبات في المراجعة:

قيام المراجع بجمع الأدلة الكافية والوافية، هدفه الأساسي من وراء ذلك تدعيم المنشاة. ولكي يصل المراجع إلى تلك الأهداف، عليه القيام بالعديد من الأُمور التي تساعده في الوصول إلي ذلك، مثل قيامه بالتالي:

١/ التأكيد على وجود الأصول التي يمكن التأكد منها، والتأكيد على حدوث العمليات المالية المقيدة بالدفاتر.

٢/ التأكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات .

٣/ التأكيد على حقوق المشروع، والتأكد من أن ملكية الأُصول حقيقية، وكذلك التأكيد على التزامات المنشاة، والتأكد من هذه الالتزامات حقيقية وليست وهمية.

٤/ التأكيد على أن قيم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية تعبر عن الوضع المالي للمنشاة وكذلك التأكيد على أن التوزيع تم بطريقة صحيحة ومنتظمة على الفترات المالية وخاصة بالنسبة للإهلاكات.

٥/ التأكيد على أن طريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية قد تم بصورة صحيحة، وأنها تعبر عن الوضع المالي للمنشاة محل المراجعة.

([1]) Boynton and (1996), " Reporting Doubts As to an Entitys Ability to Continue As a Going Concern", "Modern Auditing ", Sixth Edition , p.p.58 – 59.

خصائص أدلة الإثبات في المراجعة:

لأدلة الإثبات العديد من الخصائص أهمها:

١/ استخدام أدلة الإثبات في تحديد مدى عدالة القوائم المالية.

٢/ طبيعة الأدلة المستخدمة تشمل جميع الأنواع المختلفة من الأدلة.

٣/ الشخص المخول بجمع الأدلة هو المراجع.

٤/ مدى التأكد من الاستنتاجات عن الأدلة يجب أن يكون بمستوى عال

٥/ طبيعة الاستنتاجات تتمثل في إصدار تقرير المراجعة.

٦/ عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من الأدلة يؤدي إلى اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات غير صحيحة.

العوامل المؤثرة في طبيعة أدلة الإثبات أو القرائن في المراجعة:

١/ الهدف من الدراسة: اختلاف الهدف من الدراسة له تأثير قوي وبارز على طبيعة ونوع أدلة الإثبات، فكلما كان الهدف من الدراسة على درجة كبيرة من الأهمية كلما كانت أدلة الإثبات مهمة أيضاً، ويجب على المراجع جمع كمية مناسبة تساعده في الوصول إلى الهدف المطلوب.

٢/ ملائمة الدليل: الدليل المطلوب لإثبات وجود مادي لعنصر معين، يختلف على الدليل اللازم لإبداء رأي حول القوائم المالية، وبالتالي فملائمة الدليل تختلف باختلاف الغرض من المراجعة.

٣/ قواعد استخدام الأدلة: لابد من وجود قواعد محددة لجمع وتقييم الأدلة، ولابد أن تكون هذه القواعد مقبولة قبولاً عاماً، بحيث لا تتعارض مع استخدام أدلة الإثبات.

٤/ التأثير الزمني على الأدلة: يجب على المراجع أخذ العامل الزمني بعين الاعتبار، لما له من تأثير مهم فربما يكون لدليل ما قيمة الآن، ولكن مع مرور الزمن يصبح عديم القيمة.

٥/ طرق جمع وإعداد الأدلة: في بعض الأحيان تقدم الأدلة إلى المراجع جاهزة ويقوم بالتأكد منها وإبداء رأيه حول صحتها، وفي أحيان أُخرى يتطلب الأمر البحث عن هذه الأدلة.

كفاية أدلة الإثبات: تتعلق الكفاية بمقدار أو حجم الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع، لذا فإن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد والمتعلق بكفاية أدلة الإثبات هو:

ما المقدار الكافي من أدلة الإثبات ؟ وما حجم العينة الكافي لتدعيم الوصول إلي رأي معقول للمراجع بشكل ملائم[1]. ؟

للأسف فان معايير المراجعة لم توفر لنا إرشاداً قاطعاً محدداً للحكم علي كفاية أدلة الإثبات، وإنما الأمر يعتمد بشكل كبير علي تقدير وحكم المراجع وذلك بعد دراسته للظروف المحيطة لعملية المراجعة متضمنة تقييمها لنظام الرقابة الداخلية المحيط بمنطقة المراجعة محل الفحص، ولذا فانه يجب علي المراجع دراسة العوامل التالية حتى يتمكن من إجراء هذا التقدير:

١/ طبيعة العنصر موضع الفحص.

٢/ الأهمية النسبية للأخطاء المحتملة المتعلقة بالعنصر موضع الفحص.

٣/ نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة.

٤/ درجة المخاطر المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.

صلاحية أدلة الإثبات:

يجب لكي تتحقق صلاحية دليل الإثبات أن يكون فعالاً وملائماً على النحو التالي:

- فعالية الأدلة : هي تلك الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي والتي قد تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المراجع مثل ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون أو النقدية فإنها تؤكد وجود المخزون والنقدية في لحظة جردها فعلياً.

كما إن أدلة الإثبات قد يتم إنشاؤها مثل مصادقات العملاء والمدينين أو الدائنين. وبصفة عامة فإن معايير الأداء المهني يمكن أن تساعد علي ترشيد الحكم علي فعالية أدلة الإثبات وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

([1]) International Standards of Auditing (isa.580), (1998) " Management Representation letter", First Edition , p.p. 198-202.

١/ أدلة الإثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك الأدلة الداخلية.

٢/ أدلة الإثبات المحددة في ظل نظام رقابة داخلية قوى يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك المحددة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.

٣/ المعلومات التي تتوافر من خلال الفحص المستندي. المصادقات، الملاحظة، الجرد الفعلي تعد أكثر إقناعاً من تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع شفهياً من خلال الاستماع إلي الآخرين.

- ملائمة الأدلة: يقصد بالملائمة انه لتحقيق الأدلة فإنها يجب أن تكون أيضا ملائمة،بمعني أنه يجب أن تكون علي علاقة قوية مرتبطة بأهداف المراجعة.

الكمية المناسبة لأدلة الإثبات والعوامل المؤثرة عليها:

يجب على المراجع أن يجمع الكمية الكافية والمناسبة من أدلة الإثبات التي تؤيد رأيه الفني المحايد ولكن يمكن القول بان الكمية المناسبة لأدلة الإثبات تحددها العديد من العوامل منها:

١/ مدى شمول الأدلة وكفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراجع من عملية المراجعة التي يقوم بها: على المراجع جمع الأدلة الكافية لتحقيق الهدف من المراجعة، أما إذا لم تكن هذه الأدلة كافية، فعليه القيام بجمع أدلة اخرى حتى يصل ويحقق الهدف المرجو.

٢/ مدى ملائمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص أو المراجعة: تختلف الأدلة باختلاف العنصر الذي يتعامل معه المراجع، فالأُصول الملموسة تصلح كدليل، أما المستندات وغيرها، فيجب على المراجع التأكد من خلال العملاء والأرصدة والتقارير وذلك للتأكد من وجودها فعلاً. بمعنى آخر، على المراجع جمع الأدلة بما يتناسب مع ظروف وطبيعة العنصر الذي يتعامل معه.

٣/ الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه:

تتناسب كمية الأدلة تناسباً طردياً مع الأهمية النسبية، فكلما زادت الأهمية النسبية زادت كمية الأدلة التي يجب على المراجع جمعها لكي تدعم

رأيه الفني المحايد، ويقصد بالأهمية النسبية قيمة العنصر مقارنة مع عناصر أخرى.

٤/ درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل المراجعة: تتناسب كمية الأدلة تناسباً طردياً مع درجة الخطر، فكلما زادت درجة الخطر لعنصر ما مثل التعرض للسرقة أو الإفلاس كلما زادت كمية الأدلة الواجب جمعها المتعلقة بهذا العنصر مثل النقدية، فهي من أكثر العناصر تعرضاً للأخطار، ولهذا يجب على المراجع جمع أكبر قدر من الأدلة المتعلقة بالنقدية.

٥/ كلفة الحصول على الدليل: تتناسب كمية الأدلة تناسب عكسي مع التكلفة فعلى المراجع أن يوازي دوماً بين المنفعة من جهة والجهد والمال والتكلفة من جهة أُخرى، فإذا فاقت التكلفة المنفعة المرجوة منها، فعلى المراجع البحث عن أدلة اقل تكلفة تتناسب مع الفائدة المطلوبة، ولهذا يجب أخذ الكلفة بنظر الاعتبار عند جمع أدلة تختلف في تكلفة الحصول عليها وتتفق في الأغراض التي تحققها.

٦/ درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية: تتناسب كمية أدلة الإثبات تناسباً عكسياً مع كفاية أنظمة الرقابة الداخلية فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة انعكس ذلك على سلامة الدفاتر والسجلات وجميع العمليات التي تقوم بها المنشاة وبالتالي القليل من أدله الإثبات يكفي للقيام بعملية المراجعة.

الصعوبات التي تواجه المراجع عند جمع أدلة الإثبات في المراجعة:

لابد من أن تواجه المراجع الكثير من الصعوبات للحصول على أدلة الإثبات باعتبارها الأساس في عملية المراجعة لتدعيم رأيه الفني المحايد، ومن هذه الصعوبات ما يلي[1]:.

([1]) Toba yashihide, (1975), " A General Theory of Evidence As The Conceptual Foundation in Auditing Theory", the Journal of Accountancy, March 1946, p.p. 42-47.

١/ سوء لأنظمة المحاسبية المطبقة داخل المنشاة، الأمر الذي يؤدي إلى بدل الكثير من الوقت والجهد.

٢/ استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات قد يؤدي إلى نتائج مظلله، لان المراجع سوف يحكم وفق هذه العينة.

٣/ الفهم السلبي لعملية المراجعة من قبل الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلي عدم تعاونهم مع المراجع.

٤/ ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء، العيوب في السجلات الأمر الذي يؤدي إلي زيادة الاختبارات للوصول إلى درجة كبيرة من التأكد.

٥/ تعقيد العمليات التي تتم داخل المنشاة، الأمر الذي يحتاج إلى الكثير من الوقت.

٦/ عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد الذي بذله للحصول على أدلة الإثبات.

اثر الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تقويم أدلة الإثبات في المراجعة:

تعتبر الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، لاسيما معايير العمل الميداني وإعداد التقارير لذلك فان مفهوم الأهمية النسبية ذو تأثير كبير في القوائم المالية. ويعرف مجلس معاير المحاسبة المالية الأمريكي: الأهمية النسبية بأنها" عبارة عن قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو أو التحريف".

مستويات الأهمية النسبية:

هناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناءاً عليه إصدار تقرير المراجعة وهي كما يلي:

المستوى الأول: القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية:

في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكن لا يحتمل ان تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير نظيف أمرا ملائماً.

المستوى الثاني: القيم التي لا تتسم بالأهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة: إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على القرار المستخدم ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة وبالتالي تعد نافعة، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تعريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يمثل الضمان في الأصول الثابتة ولكن التحريف بالمخزون لا يعني أن النقدية والمدينين وباقي عناصر القوائم المالية أو أن قائمة المركز المالية كوحدة سيتم اعتبارها كوحدة غير صحيحة على نحو يتسم بالأهمية النسبية.

المستوى الثالث: القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشك:

يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة إذا ما اعتمد القوائم المالية كوحدة، ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الاستثناء يتسم بالأهمية الشديدة يجب ان يؤخذ في الاعتبار المدى الذي يؤثر هذا التحريف أو الاستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية، ويشار إلي ذلك بالانتشار. فكلما كانت التحريفات أكثر انتشاراً زادت احتمالات إصدار تقرير سلبي بدلاً من تقرير مقيد، وبغض النظر عن القيمة موضع الاهتمام فإنه يجب إصدار تقرير يتم فيه الامتناع عن إبداء الرأي إذا رأى المراجع أن يفقد الاستقلال وفقا للقواعد السلوك المهني ويعكس بذلك أهمية الاستقلال للمراجع ويعد الخروج عن قاعدة الاستقلال أمراً يتسم بالأهمية النسبية الشديدة[1]..

خطر المراجعة:

يعتبر مفهوم خطر المراجعة مثل مفهوم الأهمية النسبية من أهم المفاهيم التي يجب على المراجع اتخاذ قرار بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة

([1]) Ray J.C., (1964), " Classification of Audit Evidence", the Journal of Accountancy, March 1964, p.p.42-47.

وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين راية بشأن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة.

تعريف خطر المراجعة:

يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي رأياً غير متحفظاً عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهرياً، نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية.

أنواع مخاطر المراجعة:

١/ المخاطر الملازمة (الحتمية):

هي عبارة عن قابلية رصيد حساب معين إلي التحريفات الجوهرية بافتراض انه ليس هناك سياسات أو إجراءات لنظام الرقابة الداخلية المرتبط به.

٢/ مخاطر الرقابة:

هي المخاطر الخاصة بان التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحدث في حساب معين سوف لا يتم منع حدوتها أو اكتشافها في الوقت المناسب عن طريق سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

٣/ مخاطر الاكتشاف:

هي المخاطر الخاصة بان المراجع لن يكتشف التحريف الجوهري الذي يوجد في حساب معين. أي أن مخاطر الاكتشاف تعبر عن المخاطر المتمثلة في كون إن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤادها عدم وجود تحريف في احد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا التحريف موجود فعلاً.

العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات:

يمكن القول بان هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المراجع وهذا يعني انه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة الذي يتم تحقيقه لعمل معين كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة أيضاً بالنسبة لمخاطر

الاكتشاف أما بالنسبة لمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فهي ترتبط مباشرة بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، عندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة ينخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لان مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة[1]..

([1]) Mautz R.K. (1958), " the Nature and Reliability of Audit Evidence ", the Jjournal of Accountancy , May 1958, p.p-. 40-47.