

المحور الرابع : أدلة الإثبات وملفات التدقيق

مدقق الحسابات يتبع ثلاثة مراحل في إطار مهمته لإبداء الرأي حول الحسابات، ولكي يصل إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه، يتوجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد هذا الرأي، كما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والمعيار رقم 500 من المعايير الجزائية للتدقيق.

1. مفهوم أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات على أنها المعلومات والحقائق التي يستند إليها مدقق الحسابات لتحديد ما إذا كانت الحسابات صادقة تعكس الواقع، وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على شرعيتها.

وتعرف بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير مدقق الحسابات في مدى مطابقة المعلومات المالية للواقع، كما عرفتها المعايير الدولية، بأنها « المعلومات التي يحصل عليها مدقق الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ».

2. أنواع أدلة الإثبات

يمكن تقسيم أدلة الإثبات في مدققة الحسابات بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

1.1. أدلة إثبات تم إعدادها من طرف المؤسسة محل المدققة

تشمل دفاتر وسجلات المؤسسة التي يتم إعداد القوائم المالية على أساسها، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة للعمليات مثل: فواتير البيع، الطلبات، سندات خروج ودخول البضاعة من وإلى المخازن، سندات الاستلام، كشوف المرتبات والأجور، أذون صرف وتحصيل النقدية، الشيكات بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية.

2.2. أدلة إثبات واردة للمؤسسة من أطراف خارجية

تشمل المستندات الخارجية الواردة من أطراف خارجية تتعامل مع المؤسسة موضوع المدققة مثل: فواتير الشراء، كشوف حساب البنك، بوليصات التأمين...

3.2. أدلة إثبات يحصل عليها مدقق الحسابات بشكل مستقل

تشمل الشهادات والإقرارات الواردة من جهات تتعامل مع المؤسسة، يمكن لمدقق الحسابات الحصول عليها بشكل مباشر كالمصادقات والمعلومات القضائية، بالإضافة إلى العمليات الحسابية التي يقوم بها أو أحد مساعديه، نتائج الجرد المادي للأصول، المعلومات الناتجة عن المدققة التحليلية، الاستفسارات وأداء بعض اختبارات الفهم والتطابق.

3. خصائص أدلة الإثبات

لكي يتمكن مدقق الحسابات من الاعتماد على أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، يجب أن تتميز بالخصائص التالية:

1.3. الكفاية

يعني أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لتبرير رأيه الفني حول شرعية وصدق الحسابات، ونظرا إلى أن عملية المدققة تتم غالبا باستخدام العينات، فإنه يتطلب من مدقق الحسابات تحديد حجم العينة الذي يحقق تدعيم وتبرير كافي لرأيه؛ الكفاية إذن تعتبر قياسا لكمية أدلة الإثبات وهي تعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المؤسسة موضع المدققة، فهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة وفقا لعدة عوامل نجملها في النقاط التالية :

- مدى شمول الدليل وأهميته لتحقيق الهدف المراد من وراء جمعه والحصول عليه؛
- طبيعة العنصر محل الفحص، فالاستثمارات الثابتة ليست كالاستثمارات المنقولة؛
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، وقد عرفت الأهمية النسبية على أنها الانحرافات في البيانات المالية إذا تم معرفتها فإنها ستؤثر على قرار مستعمل هذه البيانات، وهي تتميز بعلاقة عكسية مع حجم الأدلة الواجب جمعها؛
- تكلفة الحصول على الدليل، فتكاليف الأدلة يجب ألا تتجاوز المنافع المتوقعة لها؛
- درجه احتمال تعرض العنصر محل الفحص للتلاعب والاختلاس، فالنقدية مثلا تتطلب حجم أكبر من أدلة الإثبات؛
- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، فكلما كان النظام جيد كلما انخفضت كمية الأدلة وحجم الاختبارات.

2.3. الملاءمة

يقصد بملاءمة أدلة الإثبات قياس نوعية الأدلة، حيث يتطلب الأمر أن تكون ذات علاقة وصلة وثيقة بأهداف المدققة، إلى جانب موثوقيتها (مصادقيتها) ودرجة الاعتماد عليها، حسب اختلاف مصدرها وطريقة الحصول عليها، في استنتاج رأي منطقي محايد حول شرعية وصدق الحسابات، وبما أن الأدلة تختلف من حيث موثوقيتها ودرجة الاعتماد عليها، كان من الضروري وضع أسس معينة مبنية على الاعتبارات المالية للمفاضلة بين الأدلة وحجيتها:

- **صلاحية الوسيلة:** أو أسلوب الحصول على أدلة الإثبات، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي والإقرارات الخارجية تستلزم المصادقات، ولكل أسلوب قواعد وأحكام إذا لم تراعى فقد الدليل قوته وحجيته؛
- **مصدر الدليل:** حيث أن الأدلة الخارجية عن المؤسسة أكثر ثقة مقارنة بالأدلة الداخلية، التي تتوقف قوتها وحجيتها على جودة وقوة نظام الرقابة الداخلية المستعمل؛
- **كيفية الحصول على الدليل:** القاعدة هنا أن الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بنفسه تكون أقوى من تلك التي يحصل عليها من الغير؛
- **التوقيت المناسب:** قد تكون الأدلة قوية الحجية ودرجة الاعتماد عليها كبيرة، إلا أنها تفقد دلالتها وقوتها تلك إذا تم الحصول عليها في وقت لا يتناسب مع تاريخ الفحص؛
- **مدى توافر الثقة في المصادر الخارجية:** إذ تتوقف قوة الأدلة ودرجة الاعتماد عليها على مدى استقلال المصادر الخارجية للأدلة وعدم تحيزها لإدارة المؤسسة.

4. أوراق العمل وملفات المدققة

يقوم مدقق الحسابات بتنظيم عملية المدققة بطريقة منهجية مناسبة، ومن بين العمليات التنظيمية هي الاحتفاظ بأوراق عمل، وأوراق العمل هي سجل للمراحل التي اتبعتها مدقق الحسابات، والإجراءات والاختبارات التي قام بها، والمعلومات والبيانات التي تحصل عليها، وللنتائج التي توصل إليها خلال قيامه بعملية المدققة، بالإضافة إلى أي أدلة وبراهين يقوم بجمعها على طول المراحل الثلاثة لعملية المدققة، والغرض العام من أوراق العمل والفائدة منها بالنسبة لمدقق الحسابات ومساعديه على حد سواء، تتمثل في النقاط التالية:

- تعتبر بنك معلومات دائم على طول فترة عملية المدققة؛

- تفيد المساعد الجديد في البدء بالعمل من النقطة التي انتهى منها المساعد القديم؛

- توفر تأكيد معقول من أن عملية المدققة قد تمت حسب معايير مدققة الحسابات المقبولة عموماً أو الدولية؛

- تعتبر أساس لإبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات؛

- تستخدم كحجة قانونية أمام القضاء إذا ما تعرض مدقق الحسابات للمساءلة القانونية أو اتهم بالتقصير؛

- تعتبر أساس للمدققات القادمة في حالة ما إذا بقي نفس مدقق الحسابات لنفس المؤسسة.

ويقوم مدقق الحسابات بحفظ أوراق عمله لكل عملية مدققة، كما يقوم بتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين أساسيين، هما الملف الدائم والملف الجاري (السني).

1.4. الملف الدائم

يحتوي هذا الملف على المعلومات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية، ولا تتغير من فترة إلى أخرى تغييراً كبيراً، معظم هذه المعلومات والمستندات يتم الحصول عليها عند التعيين وعند الزيارة الأولى للمؤسسة، كما أن محتوى وتنظيم هذا الملف يختلف ونوع نشاط المؤسسة وكذا تنظيم مكتب المدققة نفسه، ويمكن أن يضم الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المدققة (بطاقة فنية لها ولوحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة...);

- نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته (وصف الوظائف بالمؤسسة، توزيع السلطة والمسئولية، توزيع المهام، خرائط التدفق، استمارات تقييم الرقابة الداخلية للسنوات السابقة، نسخ من التوقعات المعتمدة بالمؤسسة...);

- معلومات محاسبية ومالية (أنظمة المحاسبة المستعملة، أدلة الحسابات، طرق العمل المحاسبية، طرق وإجراءات تقييم الحسابات، السياسة المالية والحسابات السنوية للسنوات الفاتنة...);

- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي، قرار تعيين مدقق الحسابات، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، النظام الضريبي للمؤسسة، نظام الأجور والتقاعد، محاضر اجتماع مجلس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، عقود المؤسسة المبرمة مع نقابة العمال والأطراف الخارجية...);

- معلومات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف دورات الإنتاج، موقع وصورة المؤسسة في السوق، الزبائن والسياسة التسويقية، سياسة التسعير...);

ويمكن تنظيم وتقسيم الملف الدائم إلى عدة ملفات جزئية التي تسهل ترتيب الوثائق والوصول إليها، بحيث يمكن تكوين ملفات جزئية لكل ما ذكر سابقاً (ملف جزئي للمعلومات القانونية، الضريبية والاجتماعية، ملف جزئي للمعلومات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات...) كما يمكن استعمال أوراق متحركة لتسجيل مضمون الملف الجزئي، وحتى يلعب الملف دوره الدائم والمستمر ينبغي تنقيحه بصفة منتظمة عند كل تغيير يحدث في أي من عناصره.

2.4. الملف الجاري (الملف السنوي)

يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل المعلومات والعناصر التي تخص السنة تحت المدققة ولا تتعدى هذه السنة، حيث تتغير محتويات الملف من سنة إلى أخرى وهي تتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة (برنامج المدققة، قائمة المتدخلين، الرزمانة الزمنية، تواريخ تقديم التقارير...)
- تقييم نظام الرقابة الداخلية (شرح الأنظمة وإجراءات الرقابة عليها، خرائط التدفق، الاستثمارات المستعملة في السنة الحالية، نقاط القوة والضعف المتوصل إليها، اختبارات الاستمرارية المتبعة، العينات المدروسة...)
- فحص الحسابات السنوية (برنامج فحص يتماشى وخصوصيات المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الأدلة المبررة للحسابات المتحصل عليها من داخل وخارج المؤسسة، الأخطاء المكتشفة، المصادقة على الحسابات...)
- مدققات خاصة (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانوناً، المصادقة على الأجور الأعلى، إشعار الجهات القضائية بالتلاعبات في حالة وجودها، الوثائق العائدة لهذه المدققات الخاصة، أحداث ما بعد الميزانية الختامية...)
- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، ملخص اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للسنة محل المدققة، محاضر الجرد...).

كما يمكن استعمال الملفات الجزئية والأوراق المتحركة للملف الجاري مثله مثل الملف الدائم.

ومما تجدر الإشارة إليه، هو الملفين، الدائم والجاري، ملكاً لمدقق الحسابات الذي أعدها وليست ملكاً للمؤسسة، حيث أن المستندات والوثائق المقدمة من طرفها ليست أصلية بل نسخ عنها؛ بالمقابل تعتبر البيانات والمعلومات الواردة بأوراق المدققة في غاية «السرية»، ولا يجوز البوح بها إلا بإذن من العميل أو بأمر من المحكمة في حالة وجود تلاعب أو منازعات قضائية المؤسسة طرفاً فيها، أو بهدف الدفاع عن النفس في حالة إقامة دعوى قضائية ضده أو اتهامه بالتقصير، كما تعتبر ملفات المدققة المصدر الوحيد، لما تحتويه من معلومات، الذي يستند إليه مدقق الحسابات في إبداء رأيه وإعداد التقرير، فهي حلقة وصل بين الدفاتر والسجلات وبين تقرير مدقق الحسابات.