

المعيار أدلة الإثبات

AUDIT EVIDENCE

المحتويات	الفقرات
مقدمة	6-1
أدلة الإثبات الكافية والملائمة	18-7
إجراءات الحصول على أدلة الإثبات	25-19

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبوع أسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبوعة السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة ممارسة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة.
2. **على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني .**
3. يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية. في بعض الحالات فإن الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط.
4. (أدلة الإثبات) تعنى المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني. وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.
5. (اختبارات الرقابة) تعنى الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي.
6. (الإجراءات الجوهرية) تعنى الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:
 - اختبارات تفصيلية للمعاملات وللأرصدة.
 - إجراءات تحليلية جوهرية.

أدلة الإثبات الكافية والملائمة

7. الكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية. والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها. وفي العادة، يجد المدقق بأن من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المفنعة وليست القاطعة، وغالبا ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد.
8. عند تكوين رأيه المهني، لا يقوم المدقق عادة باختبار كافة المعلومات المتوفرة، وذلك بالنظر لإمكانية الوصول إلى استنتاج حول رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات أو الضوابط، عن طريق استعمال الإجراءات الاجتهادية أو المعاينة الإحصائية.
9. إن اجتهاد المدقق حول كفاية وملائمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة منها:
 - تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات .
 - طبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة.
 - الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباراه.

- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.
 - نتائج إجراءات التدقيق، وبضمنها الاحتيال والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.
 - مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.
10. عند الحصول على أدلة إثبات من اختبارات الرقابة، على المدقق دراسة كفاية وملائمة هذه الأدلة لدعم تقدير مستوى مخاطر الرقابة.
11. أن أوجه النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي والذي يحاول المدقق الحصول على أدلة إثبات لها هي:
- التصميم: إن النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي قد تم تصميمها بشكل مناسب لمنع و/أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية.
 - التشغيل: إن الأنظمة موجودة ويتم العمل بها بشكل فعال خلال الفترة المالية المعنية.
12. عند الحصول على أدلة إثبات من الإجراءات الجوهرية على المدقق دراسة كفاية وملائمة أدلة الإثبات من هذه الإجراءات إضافة إلى أي أدلة أخرى من اختبارات الرقابة لدعم تأكيدات البيانات المالية.
13. إن البيانات المالية هي الصادرة عن الإدارة، صريحة أو بشكل آخر، والمشمولة في البيانات المالية. والتي يمكن تصنيفها كما يلي:
- الوجود: إن الموجودات والمطلوبات موجودة في تاريخ معين.
 - الحقوق والالتزامات: إن الموجودات والمطلوبات تخص المنشأة في تاريخ معين.
 - الحدوث: إن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة خلال الفترة.
 - الاكتمال: ليست هناك أي موجودات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل، وليست هناك أية بنود لم يفصح عنها خلال الفترة.
 - التقييم: إن الموجودات أو المطلوبات قد سجلت بقيمتها المناسبة.
 - القياس: إن المعاملة أو الحدث قد سجل بمبلغ مناسب، وإن الإيرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المناسبة.
 - العرض والإفصاح: إن البند قد تم الإفصاح عنه، وصنف وشرح بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية.
14. عادة، يتم الحصول على أدلة الإثبات الخاصة لكل تأكيد للبيانات المالية. وإن أدلة الإثبات المتعلقة بتأكيد واحد، مثلاً، وجود المخزون، لا يتم تعويضه بفشل الحصول على أدلة إثبات تخص التقييم مثلاً. إن طبيعة ونطاق الإجراءات الجوهرية سوف تختلف اعتماداً على التأكيدات. ويمكن أن توفر الاختبارات دليل إثبات حول تأكيد واحد أو أكثر، مثلاً، إن تحصيل المبالغ من المدينين قد يوفر دليل إثبات حول كل من الوجود والتقييم.
15. إن موثوقية أدلة الإثبات تتأثر بمصادرها: داخلية أو خارجية، وبطبيعتها مرئية أو موثقة أو شفوية وبينما تعتمد موثوقية أدلة الإثبات على الظروف الخاصة، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات:
- أدلة الإثبات من المصادر الخارجية (مثلاً المصادقات المستلمة من طرف ثالث) هي أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها داخلياً.
 - أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ذوي العلاقة فعالين.
 - أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من المنشأة.
 - أدلة الإثبات على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية.
16. إن أدلة الإثبات تكون أكثر إقناعاً عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة، أو ذات الطبيعة المختلفة، متوافقة. في مثل هذه الظروف قد يحصل المدقق على درجة متراكمة من الثقة أعلى من تلك التي يحصل عليها من بنود أدلة الإثبات عندما تؤخذ بشكل إفرادي. وبالعكس عندما تكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متوافقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى، عندها على المدقق أن يقرر ماهية الإجراءات الإضافية الضرورية لحل مشكلة عدم التوافق.

17. يحتاج المدقق إلى أن يراعى العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات وبين فائدة المعلومات التي سيحصل عليها. ومع ذلك فإن مسألة صعوبة أو تكلفة الحصول على الأدلة، لا تعتبر بنفسها أساساً صحيحاً لحذف الإجراء الضروري.
18. في حالة وجود شك كبير في التأكيدات الأساسية للبيانات المالية، على المدقق محاولة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإزالة هذا الشك. وفي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة يجب على المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي.

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

19. يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:
- الفحص أو الملاحظة أو الاستفسار والمصادقة أو الاحتمساب و الإجراءات التحليلية. إن توقيت مثل هذه الإجراءات يعتمد، جزئياً، على الفترات الزمنية التي خلالها تتوفر خلالها أدلة الإثبات .

الفحص

20. يتضمن الفحص اختبار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة. ويوفر فحص السجلات والمستندات أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها. وهناك ثلاثة أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات، والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمدقق وهي:

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه.
 - أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى المنشأة.
 - أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشأة ومحفوظة لديها.
- أما فحص الموجودات الملموسة فيوفر أدلة إثبات موثوقة بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بملكيتها أو بقيمتها.

الملاحظة

21. تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلاً، ملاحظة المدقق لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي التي لا تترك أثراً تدقيقياً.

الاستفسار والمصادقة

22. يتضمن الاستفسار البحث على معلومات من أشخاص ذوي إطلاع و معرفة من داخل أو خارج المنشأة. وتتفاوت الاستفسارات من الاستفسارات الرسمية المكتوبة الموجهة إلى طرف ثالث، إلى الاستفسارات الشفهية غير الرسمية الموجهة إلى أشخاص من داخل المنشأة. وقد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمدقق لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر أدلة إثبات معززة له.
23. أما المصادقة فتتضمن الإجابة على استفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية. مثلاً، من المعتاد أن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات تحت التحصيل بواسطة الاتصال بالمدينين.

الاحتساب

24. يتضمن الاحتساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية، أو إجراء احتسابات مستقلة.

الإجراءات التحليلية

25. تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة، ومن ضمنها نتائج البحث للتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

منظور القطاع العام

1. عند القيام بعمليات التدقيق لمشاريع القطاع العام يحتاج المدقق إلى أن يأخذ في الحسبان الإطار التشريعي وأية أنظمة أخرى أو قرارات أو أوامر وزارية ذات علاقة والتي تؤثر على تفويض التدقيق وأية متطلبات خاصة أخرى لعملية التدقيق. هذه المتطلبات قد تؤثر، مثلاً، على مدى حرية تصرف المدقق للبرهنة على الأهمية النسبية والاجتهادات حول طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المنوي تطبيقها. إن الفقرة (9) من هذا المعيار الدولي للتدقيق تطبق فقط بعد الأخذ بعين الاعتبار مثل هذه القيود على اجتهاد المدقق.