الجهاز المركزي للمحاسبات

بحث

تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

مقدم إلي

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الأمانة العامة

المسابقة العلمية الثانية عشر للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية

إعداد

محاسب / محمد عبد الحميد إبراهيم إمام

مراقب

بالإدارة المركزية للرقابة المالية على الشركات المشتركة

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

حاصل على درجة الماجستير في المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس

ميسر تطبيق معايير الإنتوساي

محتويات البحث

الموضوع	الصفحة
الإطار العام للدراسة	أ
مقدمة البحث	أ
مشكلة البحث	ب
أهمية البحث	ج
أهداف البحث	د
منهج البحث	د
خطة البحث	د
المبحث الأول: الإطار العام لأدلة الإثبات في المراجعة	١
١/١ مقدمة	١
٢/١ مفهوم أدلة	٢
٣/١ مصداقية أدلة الإثبات	٥
٤/١ أهمية أدلة الإثبات	٥
٥/١ أسس تقييم أدلة الإثبات	٧
١/٥/١ كمية عناصر الإثبات	٧
٢/٥/١ حجية عناصر الإثبات	٩
٣/٥/١ عوامل تقييم الحجية	١٠
٦/١ أنواع أدلة الإثبات في المراجعة	١٠
١/٦/١ أدلة إثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة	١١
٢/٦/١ أدلة إثبات ورادة للمنشأة من أطراف خارجية	١١
٣/٦/١ أدلة إثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل	١١
٧/١ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة	١١
٨/١ أساليب الحصول على أدلة الإثبات:	١٣
١/٨/١- الجرد الفعلي	١٤
٢/٨/١- المصادقات:	١٥
٣/٨/١- المراجعة المستندية	١٦
٤/٨/١- الإجراءات التحليلية	١٧
١/٤/٨/١- طبيعة الإجراءات التحليلية	١٧
٢/٤/٨/١- مجالات استخدام الإجراءات التحليلية	١٨
٣/٤/٨/١- أساليب الإجراءات التحليلية	١٩
٥/٨/١- الاستفسارات وطلب الشهادات من داخل المنشاة	٢٠
٦/٨/١- المراجعة الحسابية	٢١
٧/٨/١- مراجعة أداء العمليات	٢١
٨/٨/١- الملاحظة	٢١
٩/٨/١ الشهادات التى يحصل عليها المراجع من الإدارة	٢٢
١٠/٨/١ دقة نظام الرقابة الداخلية	٢٢
١١/٨/١ الأعمال التالية (اللاحقة):	٢٢
١٢/٨/١ المقارنات والاتجاهات والنسب المالية	٢٢
١٣/٨/١ التتبع	٢٢
١٤/٨/١ إعادة التشغيل	٢٣
٩/١ الصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة:	٢٣
١/٩/١ الجرد العملي	٢٣
٢/٩/١المصادقات	٢٤
٣/٩/١ المكاتبات الرسمية (إقرارات الإدارة)	٢٤
٤/٩/١ الاستفسار أو الاستقصاء	٢٤
٥/٩/١ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة الحسابية	٢٤
٦/٩/١ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة المستندية:	٢٤

تابع محتويات البحث

الموضوع	الصفحة
٧/٩/١ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة الانتقادية	٢٥
٨/٩/١ صعوبات أخرى	٢٥
المبحث الثاني: فعالية أدلة الإثبات في ظل النظم المختلفة	**٢٦**
١/٢ مقدمة	٢٦
٢/٢ خصائص أدلة الإثبات	٢٦
١/٢/٢ الملاءمة	٢٦
٢/٢/٢ إمكانية الاعتماد عليها	٢٦
٣/٢/٢ الكفاية	٢٧
٤/٢/٢ التوقيت المناسب	٢٧
٣/٢ أدلة الإثبات في ظل الحاسب الآلي (التشغيل الإليكتروني)	٢٨
١/٣/٢ تعريف الحاسب الآلي	٢٨
٢/٣/٢ مزايا استخدام الحاسب الآلي	٢٨
٣/٣/٢ أثر استخدام الحاسب الآلي على المراجعة	٢٨
٤/٣/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات للتحقق من برامج ونظم التشغيل الإليكتروني	٢٩
٤/٢ أدلة الإثبات في التجارة الإليكترونية	٣١
١/٤/٢ تعريف التجارة الإليكترونية	٣١
٢/٤/٢ مخاطر أدلة الإثبات في ظل التجارة الإليكترونية	٣١
٣/٤/٢ أدوات التجارة الإليكترونية	٣٢
٤/٤/٢ كيفية حماية أدلة الإثبات في ظل التجارة الإليكترونية	٣٢
٥/٤/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات للتحقق من البيانات والمعاملات في ظل التجارة الإليكترونية	٣٣
٦/٤/٢ حجية التوقيع الإليكتروني في الإثبات	٣٤
٧/٤/٢ حجية التوقيع الإليكتروني في الإثبات طبقاً للقانون المصري	٣٤
٥/٢ أدلة الإثبات في مراجعة الالتزام البيئي	٣٥
١/٥/٢ تعريف مراجعة الالتزام البيئي	٣٥
٢/٥/٢ مجالات وأنواع مراجعة الالتزام البيئي	٣٥
٣/٥/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة المراجعة	٣٦
٦/٢ أدلة الإثبات في ظل حوكمة الشركات	٣٦
١/٦/٢ تعريف " حوكمة الشركات	٣٦
٢/٦/٢ مبادئ الحوكمة	٣٦
٣/٦/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة المراجعة	٣٧
٤/٦/٢ دور المراجع فى حوكمة الشركات	٣٧
المبحث الثالث: تعامل الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات – حالات عملية	**٣٩**
١/٣ مقدمة	٣٩
٢/٣ أدلة الإثبات في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٩
٣/٣ حالة عملية من الجهاز المركزي للمحاسبات المصري- رقابة مالية	٤٠
٤/٣ حالة عملية من الجهاز المركزي للمحاسبات المصري- رقابة أداء:	٤٢
٥/٣ حالة عملية من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	٤٧
٦/٣ حالة عملية من ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة:	٥١
٧/٣- حالات عملية من جهاز الرقابة العامة بسلطنة عمان	٥٣
٨/٣- حالات عملية من ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين	٥٣
النتائج والتوصيات	٥٥
١-النتائج	**٥٥**
٢- التوصيات	**٥٧**
قائمة المراجع	٥٩

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

إن الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأى فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة، ولكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد فلابد له من الحصول على أدلة الإثبات التي تمكنه من ذلك، ومن ثم فعملية جمع أدلة الإثبات عملية جوهرية بل يمكن اعتبارها الأساس لعملية المراجعة وصولاً لتحقيق أهدافها.

ويجب على المراجع الحصول على أدلة الإثبات المختلفة التى تؤيد البيانات المسجلة فى الدفاتر والتحقق من سلامة الأساليب الفنية التى استخدمت فى الحصول على تلك الأدلة، ولقد اهتمت معايير المراجعة المصرية والدولية بأدلة الإثبات حيث حث المعيار المصري والدولي رقمي (٥٠٠) المراجع على أن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة يمكن الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المراجعة والوصول إلى الرأي الشامل، ويجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره صلاحية استخدام هذه الأدلة للدفاع عن الرأي الذي توصل إليه، كما يجب أن يأخذ فى اعتباره عند التخطيط لعملية المراجعة أنواع أدلة الإثبات الضرورية لكي يتأكد من الحصول عليها فى الوقت المناسب.

وأدلة الإثبات تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لإبداء رأى فني محايد وليس أساساً مطلقاً لإبداء الرأي، ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال اختبارات المراجعة والتى تشمل اختبارات الالتزام واختبارات التحقق.

وتتميز الاتجاهات المعاصرة فى المراجعة بالتنوع والتعدد النابع من التطور الكبير الذي حدث فى أساليب المراجعة نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية فى البيئة المحيطة، ونظراً للدور المحوري للمراجعين تجاه المجتمع فقد توسع المراجعين فى تقديم أدلة جديدة، ونتيجة لذلك اهتمت الهيئات والمنظمات المهنية بهذا التطور وأصدرت المعايير والأدلة والأدوات التى تساعد المراجع في أداء عمله بكفاءة وفعالية لمواكبة هذه التطورات الكبيرة.

ولقد أدى التطور التكنولوجي الهائل والسريع إلى وجود العديد من التحديات إمام المراجعين، ونظراً لكثرة هذه التحديات فقد تم التركيز على بعض النظم المختلفة وهي التجارة الالكترونية، الحاسب الآلي، حوكمة الشركات، المراجعة البيئية.

مشكلة البحث:

يسعى مراقب الحسابات خلال أعمال مراجعة القوائم المالية إلى الحصول علي أدلة إثبات كافية وملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة تمكنه من إبداء رأيه، وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المصرية والدولية.

تشمل أدلة الإثبات المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى، مثل سجلات القيود الأولية، والمستندات المؤيدة مثل الشيكات والسجلات الخاصة بتحويل الأموال اليكترونياً والفواتير والعقود، ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة، وقيود اليومية والسجلات والقوائم التحليلية المؤيدة لتوزيع التكلفة والعمليات الحسابية والتسويات والإفصاحات.

إن الإدارة هي المسئولة عن إعداد التقارير المالية طبقاً للسجلات المحاسبية الخاصة بالجهة، ويحصل المراجع علي بعض أدلة الإثبات عن طريق اختبار السجلات المحاسبية، كتحليل وفحص وإعادة الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية ومطابقة تسوية الأرقام التي تحتوي على نفس المعلومات، ومن خلال أداء مثل تلك الإجراءات يمكن للمراجع تحديد ما إذا كانت السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية، وبسبب أن السجلات المحاسبية وحدها لا توفر أدلة إثبات كافية يمكن بناء رأي المراجعة الخاص بالقوائم المالية عليها، يقوم المراجع بالحصول علي أدلة إثبات أخري، مثل محاضر الاجتماعات والمصادقات من الغير والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من إجراءات المراجعة كالاستفسار والملاحظة والتفتيش والمعلومات الأخرى المتاحة للمراجع والتي تمكنه من التوصل لاستنتاجات من خلال المنطق السليم.

تعتبر الكفاية هي مقياس كمية أدلة الإثبات، وتعنبر الملائمة هي مقياس نوعية أدلة الإثبات وهذا يعني صلتها ومصداقيتها في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو التأكيدات ذات الصلة.

وتتأثر كمية أدلة الإثبات التي يحتاجها المراجع بخطر التحريف (فكلما زاد الخطر زادت احتمالية طلب أدلة إثبات إضافية) وبناء عليه تعتبر العلاقة بين كفاية وملائمة أدلة الإثبات عكسية، ومع ذلك فمجرد الحصول علي أدلة إثبات أكثر لا يمكن أن يعوض رداءة نوعيتها.

ويمكن أن توفر مجموعة مُعطاة من إجراءات المراجعة أدلة متعلقة ببعض التأكيدات، ولكن ليست متعلقة بأخرى، ففحص السجلات والمستندات المتعلقة بتحصيل المديونيات بعد نهاية المدة تعطى أدلة لكل من الوجود والتقييم علي الرغم من أنها ليست بالضرورة ملائمة لإجراءات القطع

في تاريخ انتهاء الفترة المالية، ومن ناحية أخرى فغالباً ما يحصل المراجع علي أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة وتكون مرتبطة بنفس التأكيد، فيمكن أن يقوم المراجع بتحليل أعمار المديونيات وما يلي ذلك من تحصيل المديونيات للحصول علي أدلة إثبات تتعلق بتحديد الاضمحلال في قيمة العملاء، وعلاوة علي ذلك لا يُعتبر الحصول علي أدلة إثبات مرتبطة بتأكيد معين، فالوجود المادي للمخزون لا يعتبر بديلاً للحصول علي أدلة إثبات تتعلق بتقييم المخزون.

ولقد تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور وتطور الحاسبات الإلكترونية، فعلى الرغم من عدم تغير الهدف الأساسي للمحاسبة وهو "توفير المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الاقتصادية" إلا أنه قد أدى إلى تغيير طبيعة وطريقة تشغيل البيانات وتحويلها إلى معلومات، وما تبعه من تحول في مسار المراجعة من المسار المرئي إلى مسار مراجعة الحاسب، وحلول نظم قواعد البيانات وتبادل البيانات إلكترونياً وغياب الدورة المستندية بشكل حال دون إمكانية ملاحظة النتائج والتشغيل حيث أنه يتم داخل الحاسب الآلي، وعلى هذا فان المراجع أصبح يواجه بمجموعة من التحديات التي لم تكن موجودة من قبل وعليه أن يتغلب عليها حتى يمكنه وضع وتنفيذ برنامج المراجعة بالجودة المطلوبة والحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية.

في ضوء ما تقدم تتبلور مشكلة البحث في كيفية تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات، والحصول على الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد على صحة وعدالة القوائم المالية.

أهمية البحث:

١- تنبع أهمية هذه الدراسة من المكانة الهامة والرئيسية لأدلة الإثبات، فهي دراسة تحليلية لمفهوم وأنواع وخصائص أدلة الإثبات.

٢- أهمية أدلة الإثبات الكافية والملائمة كركيزة أساسية فى تكوين رأى للمراجع عن القوائم المالية.

٣- أهمية الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في التعامل مع أدلة الإثبات.

٤- التعرف على الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الحصول على أدلة الإثبات.

هدف البحث:

يتمثل هدف البحث بصفة أساسية في بيان الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة في مجال التعامل مع أدلة الإثبات، والذي يتحقق من خلال الجوانب الأتية:

١- إلقاء الضوء على أدلة الإثبات.

٢- توضيح الأساليب المختلفة لحصول الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أدلة الإثبات، وإيضاح أثرها على جودة العمل الرقابي.

٣- إيضاح كيفية حصول الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أدلة الإثبات في ضوء النظم المختلفة.

منهج البحث:

استخدم الباحث في إعداد هذا البحث المنهج الاستقرائي، واعتمد على أسلوب الدراسة المكتبية في الحصول على البيانات وذلك من خلال ما يلي:

- الاستعانة بالكتب والمراجع العلمية.
- الاطلاع على نتائج البحوث والدراسات العلمية والمهنية.
- الاطلاع على نتائج وتوصيات الندوات واللقاءات والمؤتمرات المهنية.
- الاطلاع على الوثائق والمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي.
- الدخول على موقع المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية على شبكة الإنترنت.

خطة البحث:

من أجل تحقيق الهدف من الدراسة يمكن وضع خطة البحث وتقسيم محتوياتها إلى ما يلي:

الإطار العام للدراسة.

المبحث الأول: الإطار العام لأدلة الإثبات في المراجعة.

المبحث الثاني: فعالية أدلة الإثبات في ظل النظم المختلفة

المبحث الثالث: تعامل الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات – حالات عملية

النتائج والتوصيات.

المبحث الأول
الإطار العام لأدلة الإثبات في المراجعة

١/١- المقدمة:

يتمثل الهدف الأساسي لمراقب الحسابات في إبداء الرأي عن القوائم المالية موضوع الفحص، ولكي يتحقق هذا الهدف فإن المراجع يقوم بما يلي[١]:

- تحديد أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من استنتاج رأى سليم عن البند محل المراجعة.
- تحديد الوسيلة المناسبة للحصول على تلك الأدلة.

وقد تناولت معايير المراجعة المصرية أدلة المراجعة (الإثبات) ومنها على سبيل المثال:

- معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) – أدلة المراجعة.
- معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١) – اعتبارات إضافية خاصة بأدلة عناصر معينة
- معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥) – المصادقات الخارجية.
- معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) – الإجراءات التحليلية.

وبشكل خاص يتطلب **المعيار المصري رقم (٥٠٠) الخاص بأدلة المراجعة (الإثبات)** [٢] من المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، ويجب أن يراعى المراجع مدى ملائمة الأدلة لتحقيق هدف المراجعة الشامل المتمثل في تكوين رأى على القوائم المالية وإعداد تقرير بشأنها، ولكي يتمكن من تحقيق هذا الهدف فعليه أن يحصل على أدلة لدعم التأكيدات التالية الموجودة في القوائم المالية:

- الوجود: يتعلق هذا التأكيد بوجود الأصول والالتزامات في وقت معين.
- الحقوق والالتزامات: يركز هذا التأكيد على أن الأصل أو الالتزام يخص المنشأة أو مملوك لها.
- الحدوث: يركز هذا التأكيد على أن المعاملة قد تمت في الفترة المحاسبية المناسبة.
- الاكتمال: يركز هذا التأكيد على أنه لا توجد أصول أو التزامات أو معاملات أو أحداث

---

(١) أحمد يوسف، **مراجعة القوائم المالية**، (القاهرة: دار النهضة العربية،١٩٩٥)، ص ص١٨-٢٠.

(٢) **المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى**: الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٣ لسنه ٢٠٠٨، معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ أدلة المراجعة، الطبعة الأولي ٢٠٠٩، ص ص٥-٧.

لم يتم تسجيلها.

- التقييم: يعنى أن الأصل أو الالتزام قد تم تسجيله بقيمة مناسبة.
- القياس: يعنى هذا التأكيد أنه يتم تسجيل المعاملة أو الحدث بالقيمة المناسبة وفي الفترة المحاسبية الصحيحة.
- العرض والإفصاح: يركز هذا التأكيد على أن العرض والإفصاح يتم طبقا للتشريعات ذات الصلة ومعايير المحاسبة المصرية والدولية

ونظرا لأهمية موضوع أدلة الإثبات في المراجعة فقد أبرزت معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها (GAAS) –المعيار الثالث من معايير العمل الميداني – يجب على المراجع الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والمصادقات كأساس لتحديد رأى المراجع عن القوائم المالية محل الفحص.

٢/١مفهوم أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات هي البيانات والمعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد في حكمه أو استنتاجاته عن قضية أو موضوع معين(١)، وتشمل:

- المعلومات الموجودة في **السجلات المحاسبية** المؤيدة للقوائم المالية **والمعلومات الأخرى**. وتتمثل السجلات المحاسبية فيما يلي:
  أ. سجلات القيود الأولية.
  ب. المستندات المؤيدة.
  ج. دفاتر الأستاذ العام والمساعدة.
  د. قيود اليومية.
  هـ. قوائم التسوية.
  و. القوائم التحليلية المؤيدة لتوزيع التكلفة.
  ز. العمليات الحسابية.
  ح. التسويات.
  ط. الإفصاحات.

(١) محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة – الأصول العلمية والممارسة العملية**، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠١٢) ، ص ٢٦٣.

بينما تتمثل المعلومات الأخرى فيما يلي:

أ. محاضر الاجتماعات.

ب. المصادقات من الغير.

ج. أدلة فحص الرقابة.

د. المعلومات التى حصل عليها المراقب من إجراءات المراجعة كالاستفسار والملاحظة والتفتيش.

هـ. المعلومات التى تم الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة.

و. المعلومات التى تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات مراجعة سابقة.

ولا يقتصر استخدام أدلة الإثبات على المراجعين وإنما يتعداهم إلى العديد من الطوائف، كرجال القضاء والبحث الجنائي وغيرهم، ولكن المراجع يعتمد على نفسه في جمع الأدلة التى يراها ضرورية، ثم يقوم بالحكم عليها من حيث وملاءمتها وكفايتها، ولقد تعددت التعاريف التى تناولت **مفهوم الإثبات** منها ما يلي:

- **مفهوم الإثبات:** يعرف الإثبات من الناحية اللغوية بأنه تأكيد الحق بالبينة أو هو: "الحقائق التي تقوم في ذهن الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في موضوع مثار تساؤل." (١) .

في حين **يعرف الإثبات في القانون بأنه:** إقامة الدليل علي حقيقة أمر مدعي به.

كما أورد البعض أن الإثبات يعني: "البحث عن القرينة أو الدليل في كل مستند أو أسلوب أو إجراء أو بعض المعلومات التي تؤثر في فكر المراجع تقنعه بالإفصاح عن رأيه في تأييد الحق أو دحض البيانات التي تحويها القوائم المالية للوحدة الحسابية للوقوف علي سلامة تمثيلها للمركز المالي لهذه الوحدة ونتائج معاملاتها ومدي توافقها مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" (٢).

---

(١) إبراهيم عثمان شاهين، **أصول المراجعة**، (القاهرة: دار الكتب، الطبعة السادسة، ٢٠٠٧)، ص ٣٠٤.

(٢) **يراجع في ذلك:**

- محمد نصر الهوا ري وآخرون: **أصول المراجعة**، (القاهرة: دار صفا للطباعة والنشر، ١٩٨٦)، ص ٥٣.
- Taylor D.H, .and Glezen W.G. ،**the philosophy of evidence gathering, auditing integrated concepts and procedures**, sixth edition ,1996, p524.

- **الإثبات في المراجعة** "يعرف بأنه إقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التى تحويها القوائم المالية، أو كذبها وعدم دقتها" [١].

ولقد تعددت التعاريف التى تناولت مفهوم **أدلة الإثبات** منها ما يلي:

- **فعرفها أحد الكتاب بأنها** [٢]" أدلة الإثبات هي المعلومات والحقائق التى يستند اليها المراجع في تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة في ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها".

وعرفها أخر على أنها [٣] " هي أية معلومات يحصل عليها المراجع في سبيل تمكينه من استنتاج رأى في مسألة معينة واقتناعه بالإفصاح عن هذا الرأي".

كما عرفها أخر بأنها [٤] " أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية".

وفي تعريف أخر "هو ما يقدم للاستناد إليه في إثبات حقيقة أمر مدعي به". أو هو "الوسيلة والإجراءات والشكل المادي الذي يحوز قوة إقناعيه في إثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية لمراقب الحسابات"[٥].

- من واقع **المعيار رقم (٢٣١٠)** الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) [٦]" يجب على المراجع الداخلي الحصول على أدلة إثبات لعملية المراجعة عن طريق المستندات والمصادقات والإجراءات التحليلية بما في ذلك النسب المالية".

مما سبق يتضح ما يلي:

- أن أدلة الإثبات لها دور مهم ورئيسي في تكوين رأى المراجع عن القوائم المالية التى

---

(١) **يراجع في ذلك:**

– منصور حامد، **المراجعة وفحص الحسابات**، (القاهرة: دار الثقافة العربية،١٩٩٠)، ص١٠٣.

– شوقي رياض إبراهيم: **نظرية الإثبات في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة، ١٩٧٠)، ص ٨٨.

– علي إبراهيم طلبة وآخرون، **أصول المراجعة – التأصيل العلمي والممارسة العملية**، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠١٠)، ص ٣٣٧.

(٢) محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة**، (القاهرة: مكتبة عين شمس،١٩٩٢)، ص٢٦٣.

(٣) أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة في ظل عالم متغير**، (القاهرة: المؤسسة العربية،٢٠٠٢)، ص٢٤٠.

(٤) عزة أحمد فتحي بركات، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٧)، ص١٠٢.

(٥) عيسى أبو طبل، **دراسات في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٠)، ص ٩.

(٦) محمد فخر ندا، أدلة إثبات المراجعة، **مجلة المحاسب**، العدد ٢٧، ديسمبر ٢٠٠٦، ص١٢ ٠

يقوم بفحصها.

- أن المراجع يستخدم أساليب متنوعة ومتعددة في الحصول على الأدلة منها المصادقات والإجراءات التحليلية.
- أن الحكم على الأدلة يتوقف أساسا على الحكم الشخصي للمراجع وتقديره.
- المراجع الداخلي يستخدم أدلة إثبات لعملية المراجعة، كما يستخدمها المراجع الخارجي وربما بصورة أكبر نظرا لتواجده باستمرار في المنشأة.
- يجب أن يحتفظ المراجع بصورة من أدلة الإثبات التي يحصل عليها ضمن أوراق العمل.

١/٣-مصداقية أدلة الإثبات:

تتوقف مصداقية أدلة الإثبات على ما يلي:

- تكون أدلة الإثبات أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل.
- تكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بها فعالة.
- أدلة الإثبات التي حصل المراقب عليها مباشرة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة.
- تكون أدلة الإثبات أكثر مصداقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقيا أو اليكترونيا أو بأي وسيلة أخري.
- تعتبر أدلة الإثبات التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة الإثبات التي توفرها الصور أو النسخ.

١/٤ <u>أهمية أدلة الإثبات:</u>

نص معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ علي: " **<u>عندما يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي أعدتها المنشأة لأداء إجراءات المراجعة، فينبغي عليه الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات</u>** [١]".

ففي نهاية عملية المراجعة يصدر المراجع تقريره الذي يوضح فيه رأيه في القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشاة، وفي سبيل إصدار هذا التقدير يجمع المراجع أدلة الإثبات الكافية التي

(١) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، **<u>مرجع سبق ذكره</u>**، ص ٦.

تؤيد كل ادعاء أو مزعم Assertion للإدارة، وعلي سبيل المثال، قد تدعي الإدارة أن القوائم المالية تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، **وهذا الادعاء ينطوي علي جانبين: الأول يتعلق بالعرض والثاني يتعلق بالإفصاح**، ومن ثم فان المراجع يجب أن يحصل علي أدلة كافية وملائمة تؤيد صحة هذا الادعاء نسبيا، وكما أنه يجب أن يجمع أدلة تؤيد ادعاء الإدارة بأن الحسابات تم تبويبها بشكل صحيح وأن الإفصاح الملائم قد تم في ضوء المبادئ المحاسبية، وبوجه عام فان إجراءات المراجعة تصمم للحصول علي أدلة تتعلق بادعاءات الإدارة الواردة في القوائم المالية، وقد تكون ادعاءات الإدارة ضمنية أو صريحة تتعلق بمجموعة العمليات، لذلك نص معيار المراجعة رقم ٥٠٠ علي : " **ينبغي على المراقب استخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح على نحو تفصيلي يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية** ".

وتتمثل ادعاءات الإدارة فيما يلي[١]:

١. **الوجود أو الحدوث** Existence or Occurrence: ويتمثل ذلك في ادعاء وجود أو حدوث الأصول والالتزامات الخاصة بالوحدة في تاريخ معين (تاريخ الميزانية)، وأن العمليات والأحداث المقيدة في الدفاتر قد حدثت بالفعل وتخص الوحدة.
٢. **الاكتمال** Completeness: ويتمثل في ادعاء الإدارة أن كل العمليات والأحداث التي يجب قيدها في الدفتر قد تم قيدها دون نقصان.
٣. **الالتزامات والحقوق** Rights and Obligations: ويتمثل في ادعاء الإدارة أن لها حقوق ملكية على الأصول الظاهرة في المركز المالي، كما أن الالتزامات الموجودة بجانب الخصوم بالميزانية تمثل التزامات على المنشأة.
٤. **التقويم أو التخصيص** Valuation and Allocation: هذا الادعاء يعني أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الظاهرة بالقوائم المالية قد تم تخصيصها أو تقويمها بالمقادير المالية الملائمة.
٥. **العرض والإفصاح** Presentation and Disclosure: هذا الادعاء يعني أن مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وعرضها والإفصاح عنها بطريقة ملائمة [٢].

وعندما تكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من مصدر ما غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من غيره فعلى المراقب أداء إجراءات المراجعة الإضافية التى يراها ضرورية لحل هذا التعارض.

---

(١) أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون ساربينز أوكسلي**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥)، ص ٥٠.

(٢) حاتم محمد الشيشيني، أساسيات **المراجعة مدخل معاصر**، (القاهرة: المكتبة العصرية، ٢٠٠٧)، ص ص١٨٢-١٨٤

ومما سبق يتضح أهمية أدلة الإثبات وذلك على النحو التالي:

- تساعد المراجع في تكوين رأيه على القوائم المالية، ومن ثم فعلى المراجع جمع أدلة كافية ومناسبة خاصة" في حالات إصدار تقرير غير متحفظ (نظيف).
- تبين للشريك ولمدير المراجعة أن فريق العمل قام بدوره في عملية المراجعة.
- تؤدي إلى زيادة جودة أداء العمل الرقابي.
- إن فشل المراجع في الحصول على أدلة مناسبة وكافية، أو حصوله على أدلة لا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها تجعل المراجع عرضة للاتهام بالإهمال والتقصير في أداء عملية المراجعة.

ولكي يتم تقييم مسئولية المراجع تجاه عميله فيتعين أن تتوافر أربعة عناصر وهي [١]:

- أن يكون المراجع مكلفاً بواجب محدد.
- وأن يفشل المراجع في أداء هذا الواجب.
- وأن يصاب عميله بضرر من وراء هذا الفشل.
- وألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.

وينتج عن ثبوت إهمال المراجع أو تقصيره أن يتم تعويض الغير عن الضرر أومسائلة المراجع جنائياً و/ أو تأديبا.

١/٥- أسس تقييم أدلة الإثبات [٢]:

إن أدلة الإثبات لا تتساوي من حيث درجة إقناعها، والمطلوب من المراقب هو أن يحصل علي قدر كاف وواف وملائم من أدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف المراجعة، وبالتالي تكوين رأيه المهني علي أساس سليم، والمقصود بالقدر الكافي هو الكمية المناسبة من عناصر الإثبات، كما يقصد بالقدر الوافي الإثبات المناسب للإقناع المهني، ولذلك لابد من تحديد عاملين أساسين هما:

١/٥/١- كمية عناصر الإثبات: ويتوقف ذلك على عدة عوامل أهمها ما يلي:

١- **مدي كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية السليم المحكم قرينة في حد ذات على انتظام الدفاتر والسجلات وبالتالي علي دقة البيانات المسجلة

---

(١) جلال مطاوع، **دراسات في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة العربية،١٩٩٤)، ص١٩٣

(٢) إبراهيم عثمان شاهين: **مرجع سبق ذكره**، ص ص ٣٥٣ -٣٦٢.

بها وصحتها، ولذلك فان وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يدعو المراجع إلي تقليل كمية أدلة الإثبات التي يجمعها استنادا على هذه القرينة، وكلما صادف ضعفا في نظام الرقابة الداخلية كلما احتاج إلي زيادة أدلة الإثبات للتأكد من أن هذا الضعف لم يستغل استغلالا سيئا.

٢- **مدى الخطورة التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص (المخاطر الكامنة):** هناك بعض العناصر تكون أكثر من غيرها تعرضا لوقوع الأخطاء أو التلاعب بها، كما أن الخطأ فيها قد يؤثر تأثيرا كبيرا على النتائج النهائية مثال ذلك النقدية والمخزون، وعلى مراقب الحسابات في مثل هذه الحالات أن يزيد من كمية أدلة الإثبات التي يسعي إلى تجميعها للاستناد عليها في تكوين رأيه حتى يتمكن من الوصول إلى الإقناع المهني عن مدي سلامة هذه العناصر بعد تغطية احتمالات الخطاء والتلاعب.

٣- **القيود والعمليات الشاذة:** قد يصادف المراجع في عمله بعض القيود أو العمليات الشاذة أو غير المتوقعة التي قد تثير التساؤل، ويستطيع المراجع تتبع هذه القيود عن طريق الإجراءات التحليلية، حيث تحتاج هذه القيود إلي فحص خاص يؤثر تأثيرا واضحا علي كمية الإثبات، فمن ناحية يجب أن تشمل الاختبارات كل القيود والعمليات الشاذة، ومن ناحية أخري يجب الحصول علي القدر من أدلة الإثبات لإقناع المراجع بتكوين رأيه المهني عن هذه العمليات، وهو في هذه الحالة سيحتاج إلي قدر إضافي من أدلة الإثبات للتغلب علي عوامل الشك التي قد يثيرها العنصر الشاذ.

٤- **الأهمية النسبية للعنصر:** هناك بعض العناصر يكون لها تأثير كبير على النتائج النهائية لأعمال المشروع كله، وينبغي على المراجع أن يزيد من كمية اختباراته بالنسبة لهذه العناصر نظرا لأن أي خطأ فيها يكون له تأثيرا كبيرا على القوائم المالية، وبذلك يمكن القول بأن الأهمية النسبية تؤثر تأثيرا كبيرا على أدلة الإثبات اللازمة بحيث كلما زادت الأهمية النسبية كلما اقتضى الأمر زيادة كمية أدلة الإثبات.

٥- **مدي كفاية عنصر الإثبات لتحقيق الأهداف المطلوبة من الفحص:** يهدف المراجع من كل عملية من عمليات الفحص التي يقوم بها إلي إثبات وقائع معينة، فإذا كان الإثبات الذي يتم الحصول علية كافيا وشاملا لكل هذه الوقائع اكتفي به، إما إذا كان العنصر يثبت جزءا من الوقائع فحسب فإننا نصبح في حاجة إلي عناصر إثبات إضافية لإثبات بقية الوقائع، فالوجود الفعلي أو المادي وهو اقوي الإثباتات حجية غير كاف في حد ذاته إلا لتحقيق جانب واحد من الأهداف التي يسعي المراقب إلي إثباتها

وهو التحقق من الوجود، ومن هنا كان علي المراجع أن يسعي إلي جمع عناصر أخري للإثبات تثبت الملكية والتقييم .

٦- **مدي حجية عنصر الإثبات:** تتوافر في بعض أنواع الإثباتات درجة كبيرة من الحجية بحيث تكون كافية وحدها للإقناع المهني الكامل دون حاجة إلى إثباتات أخري تدعمها، ومن أمثلة ذلك الشهادات والإقرارات التي يتم الحصول عليها من الغير الموثوق بهم (مثل بنك معروف) وفقا للقواعد السليمة السابق إيضاحها والتي يتم عن طريقها التأكد من مطابقة أرصدة المنشأة طرفهم بالأرصدة الموضحة بسجلاتها وقوائمها. في حين لا تتوافر بالنسبة لبعض أنواع الإثباتات درجة من الحجية تكون كافية وحدها للإقناع المهني. ومثال ذلك المستندات التي تنشأ أصلا داخل المشروع، وبذلك يمكن القول بان هناك تأثيرا متبادلا بين كمية أدلة الإثبات وبين حجيتها.

٢/٥/١- حجية عناصر الإثبات:

من أعقد المسائل التي تقابل المراجع في عمله مسالة تقييم أدلة الإثبات وتقدير حجيتها وقدرتها على أن توفر له الإقناع المهني والأساس السليم الذي يستند علية في التعبير عن رأيه المهني في المسائل المطلوب منه إبداء هذا الرأي بصددها وعلى الرغم من صعوبة هذه العملية إلا أنه يمكن أن نحدد بعض القواعد العامة لهذه العملية ومنها:

١. أن الحقائق التي يحصل عليها المراجع بنفسه دون حاجة إلي أي دليل خارجي هي أقوي الحقائق فليس هناك إقناع اقوي من تأكد المراجع بنفسه من الوجود الفعلي للأصل الملموس أو تأكد من صحة العمليات الحسابية بعد أن اعد حسابها بنفسه، ومع ذلك فان هذه الحقائق لا توصل إلي أي إقناع نهائي شامل لإثبات صحة العمليات الموضحة بالسجلات والقوائم المالية حيث أنها لا تثبت سوي جزء من العملية، فالجرد الفعلي لا يثبت سوي الوجود الفعلي وبالتالي يكون في حجية إلي عناصر إثبات أخري تكملة لإثبات عناصر الملكية والتقييم، والمرجعة الحسابية لا تثبت سوي السلامة الحسابية للبيانات المسجلة بالمستندات والسجلات والقوائم، ولكنها تثبت سلامة هذه البيانات من الناحية الموضوعية.

٢. الشهادات والإقرارات التي يحصل عليها التي يحصل عليها المراجع بنفسه من خارج المشروع أكثر حجية من المستندات الخارجية التي يحصل عليها من الغير ويحتفظ بها تدعيما لعملياته المسجلة بالدفاتر والسجلات.

٣. المستندات التي تنشأ خارج المشروع ويحتفظ بها داخله تدعيما لبعض عمليات تعتبر

أكثر حجية من تلك التي نشأت أصلا داخل المشروع.

٤. المستندات التي داخل المشروع في ظل نظام سليم للرقابة الداخلية تعتبر أكثر حجية من تلك التي نشأت في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.

١/٥/٣- عوامل تقييم الحجية:

هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر على مدي حجية الإثبات:

١. **المعلومات التي يحصل عليها المراجع بنفسه:** ويعتبر حصول المراجع علي الإثبات بنفسه أقوى الإثباتات حجية مثل قيام المراجع بجرد المخزون السلعي.

٢. **حياد مصدر المعلومات:** مثل المصادقات التي يحصل عليها المراجع من الغير المتعاملين مع المشروع، كالمدينين أو الدائنين أو البنوك، هذه العناصر توفر إثباتا أكثر حجية من المعلومات التي يحصل عليها من داخل المشروع.

٣. **الثقة في مصدر المعلومات:** فالمعلومات التي يحصل عليها المراجعين من بنك تكون أكثر حجية من المعلومات التي يحصل عليها من بقاله.

٤. **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** المستندات التي تنشا داخل المشروع في ظل نظام للرقابة سليم تعتبر أكثر حجية من تلك التي تنشا في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.

٥. **درجة الموضوعية:** في بعض الأحيان تكون المعلومة سهلة التحديد وأحيانا تكون صعبة التحديد أي أن الموضوعية قليلة، وفي حالة ضعف الموضوعية قد يضطر المراجع إلي اللجوء إلى خبير يكون مصدر ثقة.

٦. **الارتباط المباشر بهدف المراجعة:** ينبغي أن يكون الإثبات مرتبط ارتباطا مباشرا بهدف المراجعة الذي يسعي المراجع إلي تحقيقه.

٧. **التوقيت السليم:** ويشمل ذلك الوقت الذي ينبغي أن يتم الحصول على البيانات في الوقت المناسب الذي تقتضيه طبيعة المراجعة وكذلك ينبغي أن تكون مرتبطة بالفترة الزمنية التي يتم مراجعتها.

٦/١ <u>أنواع أدلة الإثبات في المراجعة:</u>

يمكن تصنيف أدلة الإثبات في المراجعة بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع أساسية هي [١]:

---

(١) **<u>براجع في ذلك:</u>**

- محمد محمود عبد المجيد، محمد توفيق، دراسات **<u>في المراجعة،</u>** (القاهرة: مكتبة الشباب،٢٠٠٠)، ص ص٢٦٥- ٢٦٦.

- ألفين أرينز وجيمس لوبنز، ترجمة أحمد حجاج، **<u>المراجعة مدخل متكامل،</u>** (القاهرة: دار المريخ)، ٢٠٠٥، ص ص ٢٤٥-٢٥٣.

١/٦/١أدلة إثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة:

وتشمل هذه الأدلة دفاتر وسجلات المنشأة والتى تم إعداد القوائم المالية على أساسها (دفاتر يومية، دفاتر أستاذ، سجلات مساعدة) وكذا المستندات المؤيدة لبعض العمليات مثل فواتير البيع، أذون صرف وتحصيل النقدية، كشوف المرتبات والأجور، كما تشمل هذه الأدلة الشهادات والإقرارات التى يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة.

٢/٦/١أدلة إثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية:

تشمل هذه الأدلة المستندات التى يتم الحصول عليها من أطراف خارجية مثل أوامر البيع الواردة من العملاء، فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حساب البنوك التى تتعامل معها الوحدة.

٣/٦/١ أدلة إثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل:

وتشمل هذه الأدلة الشهادات والإقرارات الواردة من المتعاملين مع المنشأة والتى تصل منهم بشكل مباشر للمراجع، العمليات الحسابية التى يقوم المراجع بها، والتحقيق من الوجود الفعلي للأصول الملموسة والذي يتم تحت إشراف المراجع أو بحضور أحد مساعديه.

كما يمكن أن تنقسم أدلة الإثبات التى تدعم وتؤكد القوائم المالية إلى قسمين هما [١]:

القسم الأول: بيانات محاسبية أساسية.

القسم الثاني: المعلومات المؤيدة.

ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال اختبارات المراجعة والتى تشمل اختبارات وفحص نظام المراجعة الداخلية واختبارات الالتزام، اختبارات أرصدة القوائم المالية وهي ما يعرف بالاختبارات الأساسية.

٧/١ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الإثبات:

١. **إجراءات تقييم الخطر**: وتعني إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها بهدف تفهم المنشأة

---

(١) **يراجع في ذلك:**

- أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص٢٤٠-٢٤١.
- أمل صلاح دردير، **مدخل في أساسيات المراجعة**، (القاهرة: مطابع الدار الهندسية، ٢٠٠٥)، ص ١٢١ – ١٢٦.
- محمد زيدان إبراهيم، **دراسات في أصول المراجعة**، (المنوفية: ناس للطباعة، ٢٠١٠)، ص ص ١٩١-١٩٣.
- كامل السيد أحمد، عادل عبد الرحمن أحمد، **مقدمة في برامج واختبارات المراجعة**، (القاهرة: مطابع الدار الهندسية، ٢٠٠٥)، ص ٨.

وبيئتها بما في ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على تأكيدات القوائم المالية.

٢. **اختبارات الرقابة:** وتعني قيام المراقب باختبار مدي فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة ومدي قدرتها على منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء والغش والتحريفات الهامة والمؤثرة على تأكيدات القوائم المالية.

٣. **إجراءات التحقيق:** وتعني اختبارات التفاصيل لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وإجراءات التحليل التحقيقي التي يقوم بها مراقب الحسابات بهدف اكتشاف الأخطاء والتحريفات الهامة والمؤثرة علي سلامة القوائم المالية.

- **القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات :** يجب أن يتخذ المراجع قرارات هامة تتعلق بتحديد الأنواع الملائمة والقدر المناسب من أدلة الإثبات الواجب أن يجمعها كي يتحقق من أن كل بند من بنود القوائم المالية للعميل، والقوائم المالية ككل، تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال، وعندما يتوافر لدي المراجع قدر كبير من أدلة الإثبات ولا يستطيع أن يفحصها لضيق الوقت المطلوب ولارتفاع التكلفة، لذلك يلجأ المراجع إلي الاعتماد علي تقديره الشخصي في تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات، وقرارات المراجع المتعلقة بأدلة الإثبات يمكن تقسيمها إلي **أربعة أنواع** وهي[١]:

١. **إجراءات المراجعة الواجب استخدامها للحصول على أدلة الإثبات:** تمثل إجراءات المراجعة تعليمات وإجراءات تفصيلية تتعلق بتجميع نوع معين من أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها في وقت ما أثناء إجراء عملية المراجعة.

٢. **حجم العينة الواجب اختيارها من المجتمع لإجراء عملية مراجعة ما:** عند اختيار مراجعة معينة، يجب أن يحدد المراجع حجم العينة الواجب اختيارها من المجتمع، وتختلف حجم العينة من عملية مراجعة إلى أخري.

٣. **البنود الواجب اختيارها من المجتمع:** قد يختار المراجع بنود العينة باستخدام عدة طرق مختلفة.

٤. **توقيت إجراءات المراجعة:** تغطي عملية المراجعة قوائم مالية سنوية في الغالب،

---

(١) يراجع في ذلك:

- Holmes A.W. and Overmeyer W.S., **Auditing Standards and Procedures**, 8th Edition, Homewood Illinois: Richard Irwin, Inc.,1975, P. 141-142.
- Smith R.A., The Relationship of Internal Control Evaluation and Audits Sample Size, **The Accounting Review**, April 1972

وتنتهي عملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية بعدة أسابيع أو أشهر، وقد تتم إجراءات المراجعة في بداية السنة المالية وأثناء السنة المالية وبعد انتهائها، ويتوقف توقيت إجراءات المراجعة ومن ثم جمع أدلة الإثبات على عدة عوامل من أهمها:

- التوقيت الملائم للعميل في الحصول على تقرير المراجع، فعند مراجعة القوائم المالية السنوية يرغب العميل في أن تنتهي عملية المراجعة في غضون شهر إلى ثلاثة أشهر بعد انتهاء السنة المالية.
- التوقيت الذي يعتقد المراجع انه ملائم.

ويلاحظ أنه يمكن أن تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي ستستخدم بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية أو المعلومات الأخرى يمكن أن تكون متاحة فقط في صورة إليكترونيه وفى هذه الحالة يمكن أن يقوم المراقب بأداء بعض إجراءات المراجعة بواسطة أساليب المراجعة بالكمبيوتر.

٨/١ أساليب الحصول على أدلة الإثبات:

تختلف الأساليب الفنية المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات باختلاف نوعية وطبيعة العملية محل الفحص أو المراجعة أو الأصل الذي يقوم المراجع بتحقيقه، وتوجد علاقة وثيقة بين أدلة الإثبات والوسائل التي تتبع في الحصول على هذه الأدلة، ويوضح الجدول التالي أهم أدلة الإثبات والأساليب الفنية [١]:

الدليل	الوسيلة الفنية للحصول على الدليل
الوجود الفعلي	الجرد العملي
المستندات المختلفة المؤيد للعمليات المثبتة بالدفاتر	المراجعة المستندية
الدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات	المراجعة الحسابية
الإقرارات الكتابية التى يحصل عليها المراجع من الغير	المصادقات

(١) هالة الخولى، **مبادئ المراجعة**، (القاهرة: دار الثقافة العربية،١٩٩٥)، ص ص١٤٦-١٤٨.

الدليل	الوسيلة الفنية للحصول على الدليل
الشهادات التى يحصل عليها المراجع من الإدارة	المكاتبات الرسمية (إقرارات الإدارة)
دقة نظام الرقابة الداخلية	الاستفسار (الاستقصاء)
الأعمال التالية (اللاحقة)	المراجعة الانتقادية.
المقارنات والاتجاهات والنسب المالية	التحليل المالي

وفيما يلي شرح لأهم أدلة الإثبات في المراجعة والأساليب الفنية التى تستخدم في سبيل الحصول عليها[1]:

١/٨/١- الجرد الفعلي: Physical Examination

الجرد الفعلي هو التأكد من وجود الأصل على الطبيعة وفقا لما هو مقيد بالسجلات والقوائم المالية، وذلك عن طريق العد أو الوزن أو القياس أو المعاينة، وتعتبر هذه الطريقة من أقوى طرق الإثبات، فليس هناك إقناعا أقوى من وجود الأصل الظاهر في السجلات والقوائم المالية في حوزة المشروع فعلا، ولكن يجب أن نراعي عند استخدام هذه الطريقة ما يلي:

١. أن هذه الطريقة لا تصلح إلا للأصول الملموسة، وهي من أنسب الطرق لفحص النقدية بالصندوق والمخزون السلعي والأوراق المالية وأوراق القبض والأصول الثابتة.

٢. أن وجود الأصل الملموس في حوزة المشروع ليس إثباتا كافيا وحده على ملكية المشروع له إذ قد يكون هذا الأصل بضاعة تم بيعها لو أصلا مستأجرا من الغير لاستخدامه فترة معينة ...كما أن الوجود الفعلي لا يفيد وحده في تقييم الأصول الملموسة، ولذلك فان هذه الطريقة يجب أن يكملها طرق أخري مثل المراجعة المستندية والإجراءات التحليلية والاستفسارات والمصادقات حسب ظروف كل حالة حتى يتم الوصول إلى الإقناع المهني الكامل.

٣. الصعوبة العملية في قيام المراجع بنفسه أو بواسطة مساعديه بالجرد الفعلي الشامل لكافة الأصول الملموسة التي قد تصل إلى أعداد كبيرة من الأصناف المتباينة والصعوبة الفنية التي قد تصادفه إذا ما كان الجرد يحتوي على أنواع من الأصول التي يصعب

(1) Alvin A. Arenas, et al, 2008, **Auditing and Assurance Services an Integrated Approach**, Pearson Education, Inc, New Jersey, USA, p 177 - 182

تمييزها أو تحديد نوعها أو درجة جودتها.

ويعتبر الجرد الفعلي من أهم عناصر الإثبات، لذلك ينبغي علي المراجع أن يهتم به اهتماما خاصا، ولا يكفي أن يوضح أن الجرد تم وفقا للأصول المرعية أو أن يحصل على شهادة بذلك من الإدارة، ويعتمد المراجع في ذلك على أساس المراجعة الاختبارية وعلي نفس الأساس يمكن لمراقب الحسابات أن يتأكد من الوجود الفعلي للأصول الملموسة، ولذلك فان من أنسب القواعد التي يمكن أن تتبع في الجرد الفعلي :[1]

١. الاشتراك ما أمكن في لجان جرد الأصول ذات الأهمية والخطورة النسبية مثل النقدية وأوراق القبض والاستثمارات القابلة للبيع المباشر، وفي حالة عدم التمكن من الاشتراك في الجرد السنوي يتم إجراء جرد اختباري لهذه العناصر بحيث يراعي زيادة كمية الاختبارات لتتناسب مع الأهمية النسبية أو الخطورة النسبية للعنصر.

٢. يتم تحديد كمية اختبارات لإجراء عمليات جرد اختباريه بالنسبة لبقية الأصول الملموسة يراعي في تحديدها القواعد العامة لتحديد كمية الاختبارات، وذلك بعد الحصول على صورة معتمدة من كشوف الجرد التي أجراها بمعرفة الإدارة وإقرار منها يوضح أسس إجرائها.

٣. بالنسبة للأصول الملموسة التي يصعب تمييزها إلا بواسطة خبير متخصص يجب أن يحصل مراقب الحسابات على شهادة من خبير توضح تقديره النوعي وتقييمه لهذه الأصول، في حين يجب على مراقب الحسابات أن يتأكد من صحة الناحية الكمية عن طريق العد أو الوزن أو القياس.

٤. بعد أن يتم التأكد من الوجود الفعلي للأصول الملموسة يتم استكمال هذه القرينة بعناصر إثبات أخري مكملة لها عن طريق أساليب مراجعة أخري مثل المراجعة المستندية والمصادقات.

٢/٨/١- المصادقات: Confirmation [1]

هناك عدة اصطلاحات تطلق على هذه الطريقة وهي: "المصادقات " و" المصادقات التحريرية "وطلب الشهادات والإقرارات من خارج المنشاة.

---

(١) إبراهيم عثمان شاهين، **مرجع سبق ذكره،** ص ٣٢٨

()١ يوسف محمود جربوع، **المصادقات، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات،** (غزة: الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، ٢٠٠٣)، ص ص ١٧٢-١٧٣.

وبموجب هذه الطريقة يتم الحصول على إقرارات وشهادات من جهات خارج المنشاة كنوع من المطابقة للتأكد من صحة الأرصدة الواردة بالسجلات والقوائم والحسابات الختامية.

وعلي الرغم من أن مصطلح المصادقات هو الأكثر شيوعا إلا انه لا يعتبر انسب الاصطلاحات للتعبير السليم عن هذه الطريقة، إذ أن لفظ مصادقة قد يفهم منه التصديق وتأييد البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات فحسب، دون إيضاح وجود أي احتمال خلاف ذلك، وذلك بالرغم من وجود احتمال عدم التصديق علي الرصيد الذي يطلب من الغير مطابقته علي بياناته، كما أن هناك حالات لا يرسل الرصيد إلي الغير وإنما يطلب منهم إيضاح رصيد المنشاة لديهم لمطابقته بالرصيد الموجود بالمنشاة موضع المراجعة، لذلك يعتقد أن أفضل تعبير يمكن أن يطلق علي هذه الطريقة هو : "طلب الشهادات والإقرارات من الغير" وتعتبر هذه الطريقة من انسب الطرق لفحص حسابات المدينين والدائنين وأوراق القبض والدفع وأرصدة حسابات البنوك والأصول التي يحتفظ بها لدي الغير مثل المخزون في بعض الحالات، كما تعتبر مكملة للمراجعة المستندية لبعض البنود وخاصة في حالة وجود شك في بعض العمليات أو مستنداتها .

٣/٨/١- المراجعة المستندية: Documentation [١]

المستند هو مصدر القيد في الدفاتر والسجلات المحاسبية وهو الأساس الذي تنبع منه جميع البيانات الواردة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ولذلك يجب أن يكون لكل عملية مثبتة بالدفاتر والسجلات مستند أو مجموعة من المستندات يدعمها، والمراجعة المستندية هي فحص المستندات المقدمة لتعزيز العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات والتأكد من سلامتها وصحة قيدها، ولذلك فان المراجعة المستندية تعتبر جوهر عملية مراجعة القوائم المالية، وتعتمد نجاح العملية بأكملها علي مدي كفاءة أداء هذا الجزء من العمل، وتتنوع المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات وتتباين، فقد تتمثل في الفواتير المشتريات وصور إيصالات المقبوضات وقوائم المرتبات والأجور ومحاضر فحص وتسليم المشتريات وأذون إضافة بالمخازن..... **ويمكن تقسيم أنواع المستندات المدعمة للبيانات المسجلة حسب مصدرها إلى نوعين رئيسيين[٢]:**

١. **مستندات خارجية:** وهي مستندات نشأت خارج المشروع ووجهت إليه ويحتفظ بها المشروع تدعيما للبيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

٢. **مستندات داخلية:** وهي مستندات نشأت داخل المشروع نفسه واعتمدت داخليا وفقا لنظام الرقابة الداخلية المطبق، ويحتفظ بها المشروع لتدعيم بعض أنواع العمليات

---

(١) أمين السيد أحمد لطفي ، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤)، ص ص ٨٨-٩٠.

(2) Shank J.K. & Murdock R. J., Comparability in the Application of Reporting Standards, **The Accounting Review**,1978, P.838.

التـي لا يستطيع أن يـوفر لهـا تـدعيما مستنديا خارجيـا أو كتـدعيم إضـافي لعمليـات متوفر لها تدعيم مستندي خارجي.

وهناك عدة قواعد يجب أن يراعيها مراجع الحسابات وأن تتوفر في المستندات لدي قيامه بالمراجعة المستندية كما يلي:

١. أن يكون المستند مستوفيا للنواحي الشكلية: ويقتضـي ذلك التأكد من تـوافر عدة عناصر فرعية منها[١]:

- أن يكون المستند الصادر من جهة خارج المشروع والموجه إليه مستندا أصليا خاليا من الكشط أو المسح أو التغيير محدد التاريخ وموقعا من الجهة الصادر منها.
- أن يكون المستند الناشئ داخل المشروع محدد التاريخ ومستوفي كافة التوقيعات والاعتمـادات والمرفقـات المسـتندية طبقـا لنظـام الرقابـة الداخليـة المطبـق فـي المشروع.

٢. أن يكون المستند سليما من الناحية الموضوعية والقانونية: ويقتضـي ذلك التأكد من توافر العناصر التالية:

- أن يكون المستند موجها إلـى المشروع نفسه ومتعلقا بعمليـة قانونيـة تدخل فـي نطاق اختصاصه وطبيعة أعماله عن المدة المالية موضع المراجعة.
- أن يـتم التأكـد مـن أن جميـع العمليـات التـي تمـت خـلال المـدة الماليـة موضـع المراجعة قد أدرجت بالدفاتر والسجلات.
- أن يتم التأكد من أن المستند يمثل عملية حقيقية تمت فعلا.
- أن يكون المستند مدعما تدعيما كافيا مقنعا للعملية المثبتة بالدفاتر والسجلات.

٣. سلامة إدراج المستند بالدفاتر والسجلات: ويقتضـي ذلك التأكد من أن المستند قد تم تسجيله بالدفاتر والسجلات تسجيلا سليما.

١/٨/٤- الإجراءات التحليلية: Analytical Procedures [٢]

١/٤/٨/١- طبيعـة الإجـراءات التحليليـة: تمثـل الإجـراءات التحليليـة مجموعـة مـن الأسـاليب

(1) Taylor D.H. and Glezen W.G., **Op. Cit.**, p. 388

(2) Hansen R. and Shafted t.I., Sampling for Integrated Auditing Objectives, **the journal of Accountancy**, January 1977, p.p. 149-153.

والاختبارات التي تجري على المعلومات المالية (الكلية) ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها، حيث يتوقع وجود العلاقات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط بين فترة وأخري وذلك إذا لم توجد تغيرات تؤدي إلى تغيير النمط(١).

وتمثل الإجراءات التحليلية نوعا من أنواع **الاختبارات الجوهرية Substantive Tests** وهي الاختبارات التي تهدف إلى اختبار صحة القيم المالية الواردة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية ومثال ذلك اختبار مدي صحة رصيد حساب معين.

لقد أصبحت المراجعة الخارجية الآن مراجعة اختباريه تقوم علي أساس مراجعة عينة يفترض أنها تمثل المجموع الكلي المنتقاة منه اصدق تمثيل ثم تعميم النتائج التي تم التوصل إليها علي المجموع الكلي المنتقاة منه، ولكن استخدام العينة يؤدي إلي احتمالات متفاوتة للخطأ، ومن ثم فقد بدأ الاتجاه نحو استخدام نماذج متقدمة للمراجعة وأساليب أفضل لانتقاء العينة وتحديد حجمها، ومن ناحية أخري تزايد الاهتمام بأساليب المعاينة الإحصائية في تحديد حجم العينة وأسس انتقائها، بالرغم من ذلك فانه مازال هناك احتمالات للخطأ وهي ما أطلق علي اسم "**مخاطر المراجعة** "**Audit Risk**، ويؤدي التحديد الدقيق للعينة إلي الإقلال من مخاطر المعاينة ولكنه لا يلغيها وبالإضافة إلي ذلك فان هناك **مخاطر الأداء الخاطئ** لعملية المراجعة، ولتجنب هذه المخاطر بنوعيها نلجأ إلي الإجراءات التحليلية لتعطي المراجع ثقة إضافية في صحة وسلامة الرأي الذي توصل إليه أو لتشير إلي احتمالات خطأ ينبغي العمل علي تلافيها (أي مخاطر إضافية) عن طريق توسيع كمية الاختبارات في مجال معين حيث توفر الإجراءات التحليلية مؤشرا عاما أو مجموعة مؤشرات تدعم الثقة في صحة الرقم الإجمالي(٢).

١/٨/٤/٢- مجالات استخدام الإجراءات التحليلية: (٣)

تعتبر الإجراءات التحليلية نوع من اختبارات التحقق التي تؤدي إلى الحصول على مؤشرات إجمالية وتستخدم في ثلاثة مجالات:

المجال الأول: عند تخطيط عملية المراجعة:

تساعد في تحديد درجة مخاطر المراجعة بالنسبة للمجلات المختلفة وبالتالي تساعد على تحديد كمية الاختبارات وتوجيه برنامج المراجعة للتركيز على المجالات ذات درجة المخاطر المرتفعة، وأن درجة مخاطر المراجعة المرتفعة عند مرحلة التخطيط تتمثل عادة في وجود فروق

---

(١) أحمد على إبراهيم، **المراجعة المتقدمة،** (جامعة بنها: مركز التعليم المفتوح، ٢٠١٢/٢٠١١)، ص ص ٢٧-٢٩.

(2) Shank J. K. and Murdock R. K., **Op. Cit.**, p.p. 832 – 835.

(٣) يوسف محمود جربوع، **أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات**، (غزة: الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، ٢٠٠١)، ص ص ١١-١٢.

جوهرية بين رصيد حساب أو أرصدة حسابات مختلفة وبين مؤشرات الإجراءات التحليلية الخاصة بها، ويؤدي ذلك إلى تزايد احتمالات الخطأ في البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة للمراجعة والخاصة بهذه العناصر.

المجال الثاني: أثناء إجراء اختبارات التحقق الخاصة بالتفاصيل:

فعند انتهاء كل مرحلة من مراحل المراجعة يمكن مطابقة النتائج التي توصل إليها المراجع بمؤشرات الإجراءات التحليلية وذلك لتحديد ما إذا كانت المراجعة تسير في الطريق السليم أو أن هناك مخاطر مراجعة إضافية ظهرت، وتمثل مخاطر المراجعة الإضافية هنا في احتمال وجود فروق بين النتائج التي توصل إليها المراجع وبين مؤشرات الإجراءات التحليلية.

المجال الثالث: عند التقييم النهائي لنتائج المراجعة:

فعند الانتهاء من إجراءات اختبارات تفاصيل التحقق لعينة المراجعة المختارة يتم مقارنتها بمؤشرات الإجراءات التحليلية لمعرفة ما إذا كانت النتائج النهائية منطقية ومتمشية مع هذه المؤشرات.

٣/٤/٨/١- أساليب الإجراءات التحليلية: يمكن تبويب أساليب الإجراءات التحليلية المستخدمة في الوقت الحالي إلى **ثلاثة مجموعات رئيسية** وفقا لما يلي[١]:

المجموعة الأولي:

وفقا لهذا النوع فان المراجع يستخدم نظرته الفاحصة المبنية علي خبرته الشخصية وتقديره الحكمي، ويطبق هذا الأسلوب عادة عند تخطيط المراجعة وكذلك بعد انتهائها للحكم علي مدي معقولية النتائج الكلية، كما يمكن تطبيقه كذلك خلال مراحل عملية المراجعة المختلفة، ووفقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع عادة باستعراض أرصدة ميزان المراجعة لمعرفة مدي منطقية أرقام الأرصدة الموضحة به، وينبغي أن يأخذ في الحسبان التأثيرات المختلفة للأوضاع الاقتصادية وأوضاع الصناعة التي تنتمي إليها المنشاة، وكذلك نجد أن المراجع يفحص الاختلافات الجوهرية بين أرصدة السنة وأرصدة السنوات السابقة لمعرفة مدي تمشيها مع مستويات الطاقة الإنتاجية والتشغيلية للمنشاة.

المجموعة الثانية:

الأساليب الكمية المبسطة (التقليدية) وتشمل بصفة أساسية تحليل الاتجاهات والتحليل باستخدام النسب المالية والمحاسبة المعروفة، كما يشمل هذا النوع من التحليلات مقارنات بين

(١) إبراهيم عثمان شاهين، **مرجع سبق ذكره،** ص ص ٣٤٤ – ٣٤٨

بيانات الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة والبيانات التاريخية وبيانات موازناتها التخطيطية، وأكثر أنواع هذه المجموعات استخداما في الولايات المتحدة الأمريكية أسلوب تحليل التغيرات Flux Analysis ويشير مجمع المحاسبين الأمريكي إلي أنه "ينبغي علي المراجع أن يحدد مقدار التغيرات المتوقعة لكل حساب وأن يستفسر عن أسباب التغيرات غير المتوقعة، ثم يجمع كل هذه الإثباتات ويربط بينها ليصل إلي رأي حول مدي معقولية الأرصدة." وقد يمتد التحليل إلى تحليل الاتجاهات عن فترات أطول بدلا من مقارنتها بالسنة الماضية فقط ولكن بفترات قد تصل إلى ثلاث أو خمس أو عشر سنوات.

المجموعة الثالثة:

الأساليب الكمية المتقدمة تفيد الطرق السابقة في توجيه أنظار المراجع عن طريق الحكم علي مدي معقولية الرصيد، غير أنها لا تقدم مقياسا دقيقا بوحدة النقد يبين مثلا مدي قرب أرقام المبيعات الموضحة بالسجلات من التقديرات المتوقعة إذا كانت قد تغيرت بنسبة ١٠ % عن العام الماضي، ومن هنا ظهر النوع الثالث من الأساليب وهي أساليب تعتمد أساسا علي البيانات الماضية واستخدامها في التنبؤ بالأرصدة وأبرز هذه الأساليب أسلوب تحليل الانحدار Regression Analysis الذي يستخدم في تحديد رقمي واضح لتوقعات المراجعين مع إيجاد مقياس للثقة (المأمونية) Confidence وكذلك مقياسا للدقة Precision .

١/٨/٥- الاستفسارات وطلب الشهادات من داخل المنشاة: Inquiry Client [١]

يعتبر أسلوب الاستفسارات أسلوبا مهنيا يستمد وجوده من حق المراجع الخارجي المتعارف عليه في طلب البيانات والإيضاحات التي يراها كافية لإنجاز مهمته. فقد يحتاج المراجع الخارجي أثناء عمله إلى بعض الإيضاحات من داخل المنشاة عن بعض النظم والعمليات أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، ولإيضاح هذه النقاط فانه يقوم بتوجيه بعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى إدارة المنشاة أو إلى بعض العاملين بها، ويطلق على هذه الطريقة عادة اسم " استفسارات" Inquiry ويمكن أن تتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين[٢]:

- **استفسارات شفوية:** وتقوم على أساس توجيه الأسئلة الشفوية إلى أكثر موظفي المنشاة دراية بالعملية أو الإجراء أو النظام المراد الاستفسار عنه.

---

(1) Arenas A.A. and Loeppeck j. K, **Testing the Elements Which Will be Under Auditing, Auditing an Integrated Approach** ,2002, p.p. 245.

(٢) خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، (عمان: الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، ٢٠٠٠)، ص ص١٣٧-١٣٨.

- **استفسارات تحريرية:** ومقتضاها أن يوجه مراقب الحسابات طلبا كتابيا إلى المنشاة إلى بعض العاملين بها للحصول على البيانات والإيضاحات التي يحتاج إليها في عمله.

١/٨/١-٦ المراجعة الحسابية: Recalculations

ويقصد بها اختبار مدي دقة العمليات الحسابية التي أجراها العميل وذلك على عينة من للبيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم المالية، وتشمل:

- المراجعة الحسابية للمستندات بقصد التأكد من صحة العمليات الحسابية المبينة بها.
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع وفواتير شراء المخزون.
- المراجعة الحسابية للبيانات المحاسبية التي تجهز لأغراض إعداد الحسابات الختامية مثل الاستهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها، المصروفات المقدمة والمستحقة.
- المراجعة الحسابية لقوائم الجرد وللبيانات المختلفة التي تقدمها إدارة المنشأة إلي المحاسب القانوني.

١/٨/١-٧ مراجعة أداء العمليات: Reperformance

بينما المراجعة الحسابية تتعلق بالتأكد من سلامة العمليات الحسابية، فان مراجعة أداء العمليات يمثل مجموعة أخري من الإجراءات مثل:

١. المقارنة بين سعر البيع في فواتير البيع الصادرة وبين قائمة الأسعار المعتمدة.

٢. إعادة حساب أعمار أوراق القبض وحسابات المدينين.

٣. التأكد من سلامة الترحيل البيانات في الدفاتر، **مثل:** التأكد من تسجيل عملية بيع أجلة في حساب العميل دون غيره من العملاء وأن تسديدات العملاء قد سجلت في حساباتهم الشخصية وليس في حساب آخر بالخطأ، وأن مجموع يومية المبيعات يطابق دفتر الأستاذ العام.

١/٨/١-٨ الملاحظة: Observation

وتعني أن يشاهد المراجع بنفسه أشياء تحدث ويراقبها للحصول على معلومات، مثل حضور الجرد وملاحظة عمل لجان الجرد دون المشاركة الفعلية فيه[١].

---

(١) هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية- دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين**، دراسة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٦، ص ٨٧.

٩/٨/١ الشهادات التى يحصل عليها المراجع من الإدارة[١]:

الأسلوب الفني الملائم هو المكاتبات الرسمية مع إدارة المنشأة (إقرارات الإدارة) هي الوسيلة المناسبة في الحصول على هذه الشهادات، ويجب على المراجع أن يحتفظ بصورة من هذه المكاتبات (الإقرارات) بملف المراجعة.

١٠/٨/١ دقة نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر أسلوب الاستفسار أو الاستقصاء أحد الأساليب الفنية الملائمة والتى تستخدم عند فحص نظام الرقابة الداخلية أو الأنظمة المحاسبية أو الإدارية، ويقوم المراجع في ظل هذا الأسلوب بتوجيه الاستفسارات والأسئلة إلى موظفي المنشأة أو لجنة المراجعة وقد تكون الاستفسارات شفوية أو مكتوبة والأفضل أن تكون مكتوبة، وقد يكون من المفيد عمل قوائم استقصاء.

١١/٨/١ الأعمال التالية (اللاحقة):

أسلوب المراجعة الانتقادية هو الأسلوب الفني الملائم لهذه الأعمال ويقصد بالمراجعة الانتقادية "الفحص السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحويه هذه الدفاتر أو الحسابات من مسائل غير عادية.

١٢/٨/١ المقارنات والاتجاهات والنسب المالية:

التحليل المالي هو الأسلوب الفني المناسب ويتم من خلال استخدام المقارنات والنسب المالية مثل (نسب الربحية، نسب السيولة، نسب النشاط) [٢].

١٣/٨/١ التتبع [٣]:

التتبع وسيلة أخرى من وسائل الإثبات، ويقصد بالتتبع " متابعة العمليات بهدف التأكد والتثبت من صحة البيانات المحاسبية التى تتضمنها قوائم الدخل والمركز المالي الخاصة بفترة مالية معينة

---

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

(2) White Ashwin Paul and Fried, **Analysis of Financial Statements**, Second Edition, 1997, P.P. 183-192.

(٣) إبراهيم على عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، (القاهرة: طوفي مصر للطباعة،١٩٩١)، ص٢٨١.

مثال: المصروفات المستحقة التى لاتصل مستنداتها – من الناحية العملية – إلا بعد نهاية الفترة المالية التى استفادت منها.

١٤/٨/١ إعادة التشغيل [١]

يتمثل في قيام المراجع بنفسه بتشغيل جانب معين من العمليات المالية أو أساليب الرقابة للتحقق من إمكانية التوصل إلى نفس النتائج التى توصل اليها المكلف أصلاً بذلك خلال التشغيل المعتاد في المنظمة الاقتصادية.

ويتم في ظل إعادة التشغيل إجراء إعادة العمليات الحسابية للمعلومات واختبار ونقل المعلومات عبر النظام المحاسبي، أمثلة على إعادة التشغيل "إعادة حساب مصروف الإهلاك للأصول الثابتة ".

٩/١ الصعوبات في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة:

توجد صعوبات عديدة ومتنوعة منها ما يلي:

١/٩/١ الجرد العملي:

توجد صعوبات سواء قبل عملية الجرد أو أثناء الجرد أو بعد الجرد ومن هذه الصعوبات:

- عدم وجود تعليمات من قبل العميل خاصة بإجراءات الجرد أو قيام العميل بتسليم إجراءات الجرد في وقت متأخر مما يصعب معه الاستعداد لعملية الجرد (منها عدم إعطاء عناية خاصة لبعض البنود المهمة والمؤثرة في رصيد المخزون)
- في بعض المنشأت قد لا يوجد سجل للأصول الملموسة.
- وجود المخزون في أماكن متباعدة.
- وجود أنواع متخصصة من المخزون مما يصعب معها أجراء تقييم لها وأيضا الحاجة لاستخدام خبير.
- قد يوجد العديد من أنواع المخزون التى يصعب على المراجع تحديدها فقد تكون هناك ألاف من المفردات والأنواع.
- قد يكون من الصعوبة إمكانية إيقاف تداول المخزون أثناء عملية الجرد.

---

١ **يراجع في ذلك:**

– جمعة شهاب الدين، محمد الدياسطى، **أصول المراجعة**، (المنصورة: بدون ناشر، ٢٠٠٦) ، ص٧٨.

–Mautz R.K., the Nature and Reliability of Audit Evidence، **the journal of Accountancy**، May 1998, p.p. 193–194.

١/٩/٢المصادقات:

- عدم قيام العملاء بالرد على المصادقات حتى بعد قيام المراجع بأرسالها من قبل المنشأة مرة ثانية.
- الاعتراض من بعض العملاء على الأرصدة المدونة في المصادقات بالإضافة إلى التسويف من قبل عميل المراجعة لحل تلك المشكلات.
- قله نسبة الردود على المصادقات.

١/٩/٣ المكاتبات الرسمية (إقرارات الإدارة):

- خوف الإدارة من التوقيع على هذه الإقرارات.
- صعوبة الحصول على هذه المكاتبات أما بسبب عدم تعاون الإدارة مع المراجع أو عدم تأكد الإدارة من بعض الأمور.
- قد يسئ المراجع فهم هذه المكاتبات ويحدث ذلك عندما تكون هذه المكاتبات شفهية غير مكتوبة.

١/٩/٤ الاستفسار أو الاستقصاء:

- عدم وضوح الأسئلة الموجهة إلى الموظفين.
- تحتاج قوائم الاستقصاء إلى وقت كبير في أعدادها.

١/٩/٥ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة الحسابية:

- عدم قدرة مراقب الحسابات على القيام بمراجعة حسابية كاملة لكافة المستندات والدفاتر لذا يلجأ لنظام المراجعة الحسابية بالعينات وتتوقف كمية الاختبارات فيها على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

١/٩/٦ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة المستندية:

- قد تتعمد إدارة المنشأة إخفاء بعض المستندات أو عدم إثبات ما بها من بيانات بالدفاتر.
- من المتعذر إن لم يكن من المستحيل على مراقب الحسابات القيام بمراجعة كاملة لجميع المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر لتعدد تلك العمليات وكثرة المستندات المؤيدة لها لذلك يلجأ إلى المراجعة المستندية الاختبارية.
- قد يقابل المراقب عند مراجعته للدفاتر والسجلات عمليات غير مؤيدة بأي مستندات.

٧/٩/١ صعوبات مرتبطة بأسلوب المراجعة الانتقادية:

- قد يحدث خلاف في بعض الأحيان بين المراقب وإدارة المنشأة فيما يتعلق بصحة أو عدم صحة التوجيه المحاسبي لبعض العمليات نتيجة عدم وجود اتفاق بين المحاسبين على كثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية.

٨/٩/١ صعوبات أخرى:

- صعوبة الحصول على أدلة كافية ومناسبة تكون أساساً لأبداء الرأي.
- صعوبة الحصول على أدلة يمكن الاعتماد عليها.
- مدى إمكانية سوء تفسير الدليل من قبل المراجع.
- خبرة المراجع قد تكون عائقاً في الحصول على الأدلة المناسبة.

المبحث الثاني
فعالية أدلة الإثبات في ظل النظم المختلفة

١/٢-مقدمة:

أدى استخدام النظم الإلية في الوحدات الاقتصادية إلى حدوث بعض التغيرات التي انعكست أثارها على طبيعة مقومات النظام المحاسبي وضوابط الرقابة الداخلية وكذلك مسار المراجعة، وبالتالي أساليب وإجراءات المراجعة الواجب على المراجع إتباعها عند فحصه لهذه النظم، وعلى هذا فان المراجع أصبح يواجه بمجموعة من المتغيرات التي لم تكن موجودة من قبل، وعليه أن يتغلب عليها حتى يمكنه وضع وتنفيذ برنامج المراجعة بالجودة المطلوبة، وسوف يتناول الباحث خصائص أدلة الإثبات ثم يتناول بعضا من هذه النظم على النحو التالي.

٢/٢- خصائص أدلة الإثبات:

إن جودة العمل الرقابي تزداد كلما توافر في أدلة الإثبات مجموعة من الخصائص منها أن تكون تلك الأدلة مناسبة وكافية وملائمة، ومن ثم فهذه المجموعة من الخصائص مهمة للمراجع في أداء عمله، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي[1]:

١/٢/٢ الملاءمة:

الملاءمة تعنى أن يكون دليل الإثبات مرتبطاً بالهدف الذي يسعى المراجع إلى تحقيقه.

٢/٢/٢ إمكانية الاعتماد عليها

إمكانية الاعتماد على دليل الإثبات أن يكون الدليل قوياً في حجيته، أو محل ثقة من قبل المراجع، وتتوقف إمكانية الاعتماد على الدليل على مجموعة من العوامل هي:

- **استقلال مصدر الدليل:** تعتبر الأدلة الخارجية أكثر قابلية للاعتماد عليها من الأدلة الداخلية.
- **درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية:** كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا وخاليا من نقاط الضعف كلما كان أكثر قابلية للاعتماد عليها عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا وبه نقاط ضعف كثيرة.
- **كيفية الحصول على الدليل:** تعتبر الأدلة التى يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة

(1) **International Standards of Auditing**, Management Representation letter, First Edition, 1998, p. 243.

أحد مندوبيه أقوى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التى يعتمد في الحصول عليها من الغير.

- **مؤهلات الطرف الذي يقدم الدليل:** الدليل لن يكون قابلاً للاعتماد علية إلا إذا كان الطرف الذي يقدمه مؤهلاً لعمل ذلك، وأيضا فإن الدليل الذي يتم الحصول بواسطة المراجع نفسه قد لا يكون قابلاً للاعتماد عليه إذا كان المراجع تنقصه المؤهلات اللازمة لتقييم الدليل.
- **طبيعة الدليل:** الأدلة الموضوعية التى لا تحتمل التأويل أو التفسير من قبل المراجع تكون أكثر قابلية للاعتماد عليها عن الأدلة الشخصية.

٣/٢/٢ الكفاية:

تعتبر الكفاية مقياساً لكمية الأدلة التى يقوم المراجع بجمعها وتوجد عده عوامل تؤثر في كفاية الأدلة وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

- **الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص:** كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه كلما كان من الضروري الحصول على أكبر كمية من أدلة الإثبات تؤيد صحة العنصر أو خطأه والعكس صحيح.
- **درجة الخطر التى يتعرض لها العنصر محل الفحص:** كلما زادت درجة المخاطر التى يتعرض لها العنصر محل الفحص كلما تحتم على المراجع أن يسعى للحصول على أكبر كمية من الأدلة لتدعيم رأيه في العنصر والعكس صحيح.
- **درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة:** كلما كان نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة فعالاً وخالياً من نقاط الضعف كلما قلل المراجع من كمية أدلة الإثبات لتدعيم رأيه والعكس صحيح.

٤/٢/٢ التوقيت المناسب[1]:

يشير التوقيت المناسب إلى أمرين:

- **وقت الحصول على الدليل:** إن اختيار توقيت الحصول على دليل الإثبات أمراً مهماً، فقد يكون الدليل ملائماً ويمكن الاعتماد عليه إلا أن عدم تخير الوقت المناسب للحصول عليه قد يجعله غير مقنع.

(1) The coopers and Lybrand (1992), **Accounting Estimates, Manual Auditing,** Fifth Edition, 1992, p.p. 463-470

- **الفترة الزمنية التى تغطيها عملية المراجعة:** يعتبر المراجع أكثر اقتناعا إذا تم الحصول على الدليل بالقرب من تاريخ إعداد المركز المالي، وأيضا يعتبر المراجع أكثر اقتناعا إذا كانت العينة تغطى الفترة الزمنية الخاضعة للمراجعة.

ويجب على المراجع تقييم مدى تطابق النتائج التى يحصل عليها من الأنواع المختلفة لأدلة الإثبات، فإذا ما تبين أن أحد أدلة الإثبات التي حصل عليها من أحد المصادر لا تتفق مع تلك التى تم الحصول عليها من مصادر أخرى فيجب عليه أن يقوم بتنفيذ أعمال مراجعة إضافية للتحري عن أسباب الاختلاف.

وإذا كانت مصادر الحصول على الأدلة بخصوص موضوع معين تتفق مع مصادر أخرى حصل عليها المراجع كلما زادت الثقة لدى المراجع ومن ثم جودة العمل الرقابي.

وفي النهاية يجب على المراجع أن يوازن بين الجهد والمال المبذول في سبيل الحصول على الدليل وبين الفائدة المرجوة من هذا الدليل.

٣/٢ أدلة الإثبات في ظل الحاسب الآلي (التشغيل الإليكتروني):

١/٣/٢تعريف الحاسب الآلي[١]

يعرف الحاسب الآلي بأنه "جهاز إليكتروني قادر على تخزين ومعالجة واسترجاع البيانات بطريقة إليكترونيه ".

٢/٣/٢مزايا استخدام الحاسب الآلي[٢]:

هناك منافع ومزايا واضحة لاستخدام الحاسب الآلي منها: وجود نسخ إليكترونية لخطط، وبرامج، وجداول، وإجراءات المراجعة، مع إعطاء الفرصة لفريق المراجعة للتفكير بدلا من الاهتمام بالإجراءات، بالإضافة إلى الاحتفاظ بالملفات في شكل وسائط إليكترونية، مع توافر المعلومات الخاصة بالمواضيع المرتبطة بالمراجعة، وتوفير البيانات لفحص المراجعة، إلى جانب التزام فريق المراجعة بإجراءات شركة المراجعة ومعايير المراجعة المصرية والدولية.

٣/٣/٢ أثر استخدام الحاسب الآلي على المراجعة [٣]

تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور وتطور الحاسبات الآلية، فبالرغم من عدم تغير الهدف الأساسي للمحاسبة، إلا أنه قد أدى إلى تغيير طبيعة وطريقة تشغيل البيانات وتحويلها إلى

---

(١) **اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤**، (القاهرة: الوقائع المصرية، ٢٠٠٥)، مادة (١)، ص١٠.

(٢) جمعية المحاسبين والمراجعين، **مرجع سبق ذكره**، الفصل الثاني عشر، ص٨.

(٣) محمد الفيومي وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦)، ص٨.

معلومات، وتغيير مسار المراجعة من المسار المرئي إلى مسار مراجعة الحاسب، وتبادل البيانات إلكترونياً وغياب الدورة المستندية.

وتتلخص التغييرات التي تواجه المراجع عند مراجعته للنظم المحاسبية التي تستخدم الحاسب الآلي فيما يلي:

- **بالنسبة لأدلة المراجعة:** سيجد المراجع أن اليوميات والسجلات الوسيطة لم تعد عنصراً أساسياً في التدفق الرسمي للمعلومات.
- **بالنسبة للسجلات:** يجد المراجع أن السجلات محفوظة على وسائط لا يمكن قراءتها مباشرة ولكن يمكن طباعتها في فترات روتينية أو في فترات يحددها المراجع.
- **بالنسبة للقيد في دفاتر الأستاذ:** يجد المراجع أن الحسابات لن تحتوي على الحركة السابقة بل على الأرصدة، ويمكن أن يستدعى حركة الحسابات إذا طلب ذلك.
- **بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية:** يجد المراجع تركيزاً وتحديداً للعلاقات بين الإدارات.

٤/٣/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات للتحقق من برامج ونظم التشغيل الإليكتروني:

في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، تتم المراجعة بإحدى طريقتين هما:

- **المراجعة حول الحاسب:** يقوم المراجع بمراجعة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق التركيز على فحص المدخلات والمخرجات فقط ويتجاهل النواحي التفصيلية الدقيقة لكيفية تشغيل الحاسب للعمليات.
- **المراجعة من خلال الحاسب:** يقوم المراقب بالفحص المباشر لنظم الرقابة المبرمجة والمستخدمة في تشغيل التطبيقات المحاسبية، أي يعتمد المراقب على المدخلات والتشغيل والمخرجات.

ويحتاج مراقب الحسابات في مراجعته لنظم التشغيل الإلكترونية إلى بعض الأساليب الفنية التي توفر له أدلة إثبات تحقق له عامل الثقة في تشغيل ونقل والاحتفاظ بالبيانات والمعاملات من خلال برامج ونظم التشغيل الإليكترونية، وتتمثل أهم الأساليب المستخدمة فيما يلي[١] :

---

(١) **يراجع في ذلك:**

- الأخضر عباشي، أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإليكترونية- دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإليكترونية، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، الجزائر، العدد الثامن، ٢٠١٧، ص ص١-١١.
- عبد العزيز السيد مصطفي، **أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفات التجارة الالكترونية**، مؤتمر الإسكندرية: جامعة الإسكندرية،٢٠٠٢، ص٤٣٣- ٤٣٤.
- عبده حسين شطا، تقييم برامج المراجعة العامة كوسيلة لجمع أدلة الإثبات فى ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد السادس، ١٩٩٠، ص ص ١١٦-١٢٠.

- **أسلوب الاختبار المتكامل:** يستخدم هذا الأسلوب للتأكد من اكتمال تشغيل البيانات، وسلامة نتائج التشغيل، والتحقق من وجود قواعد رقابية على صحة المدخلات، حيث يقوم المراجع بتغذية النظام الإليكتروني بعمليات وهمية ثم مقارنة النتائج المستخرجة مع النتائج المحدد مسبقاً.

- **أسلوب برامج خرائط التدفق:** يقوم المراجع باستخدام خرائط التدفق لبيان كافة التفاصيل المتعلقة بإجراءات الرقابة المبرمجة داخل برامج التشغيل الإلكتروني وتحديد مدى كفايتها.

- **أسلوب برامج استخراج وتحليل البيانات:** يقوم المراجع باستخدام برامج تمكنه من الحصول على بيانات من قاعدة بيانات الشركة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات على برنامج خاص بالمراجعة ومقارنة النتائج في الحالتين.

- **أسلوب التتبع والملاحظة:** يقوم المراجع باختبار جزء من بيانات الشركة الأصلية تسمى بيانات اختباريه، ووضع علامة مميزة لتلك البيانات لتتبع نتائج التشغيل عند كل نقطة من نقاط التشغيل.

- **أسلوب تحليل أوامر البرنامج:** يقوم المراجع بتحليل أوامر البرنامج للتحقق من وجود الإجراءات الرقابية داخل البرنامج، والتي تضمن دقة التشغيل للبرنامج نفسه.

- **أسلوب التحكم في التشغيل أو إعادة التشغيل:** يقصد **بأسلوب التحكم في التشغيل** أن المراجع يستخدم برنامج التحكم في تشغيل البرامج التطبيقية للرقابة على فعالية المدخلات والتشغيل والمخرجات، أما **أسلوب التحكم في إعادة التشغيل** فيعنى قيام المراجع بإعادة تشغيل البيانات السابق تشغيلها مرة أخرى، ومقارنة النتائج للتحقق من صحة التشغيل المبدئي.

- **أسلوب التشغيل المتزامن:** يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات التشغيل الإلكتروني للبيانات ووظيفتها ضبط العمليات غير العادية وطبع تقارير عنها وعن البيانات الخاصة بها.

- **أسلوب برامج المقارنة:** يقوم المراجع باستخدام برامج جاهزة للمقارنة، للتأكد من وجود تطابق في البيانات المكررة على أكثر من ملف داخل البرنامج الأصلي التشغيلي[١].

---

(١) عبد العزيز السيد مصطفي، **مرجع سبق ذكره، ص** ص ٤٣٥-٤٣٦.

٤/٢ أدلة الإثبات في التجارة الإليكترونية:

١/٤/٢ تعريف التجارة الإليكترونية[١]:

"تعنى **التجارة الإليكترونية** القيام بعمليات عبر الإنترنت وبعد ذلك تتم اليكترونيا بدلاً من استخدام الورق ".

٢/٤/٢ مخاطر أدلة الإثبات في ظل التجارة الإليكترونية:

تتعرض البيانات والمعلومات في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإليكترونية للعديد من المخاطر منها ما يلي[٢]:

- **عدم وجود سجلات مادية:** حيث تصبح البيانات المحاسبية غير مرئية، ومن ثم يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك أي أثر أو دليل على حدوث ذلك.
- **عدم وجود سند للمراجعة:** يقصد بسند المراجعة "مجموعة برامج التشغيل والبيانات والتوثيق المنطقي الذي يمكن المراجع من تتبع العملية من مصدرها حتى نتائجها النهائية أو العكس بمعنى البدء بالنتائج للوصول إلى المصدر.
- **سهولة جرائم الغش وصعوبة اكتشافها:** الغش بالتلاعب في برامج الحاسب أو ملفات البيانات أو نظم التشغيل.
- **فيروسات الحاسب:** وتتمثل تلك المخاطر في تدمير البيانات والمعلومات وحذفها وتخريب برامج ونظم التشغيل، كذلك إفساد الأسطوانات المسجل عليها تلك البرامج والنظم.
- **المخاطر المتعمدة وغير المتعمدة من العاملين بالنظام:** المخاطر غير المتعمدة فتتمثل في نقص وخبرة وكفاءة العاملين.

وهناك مخاطر جديدة تواجه المنشآت في ظل التشغيل الإليكتروني[٣]مثل:

- خطر حماية البنية التحتية المعلوماتية من سوء الاستخدام.

---

(١) **جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية**، مراجعة القوائم المالية (المستوى النهائي)، (القاهرة: بدون ناشر،٢٠٠٣)، الفصل الثامن، ص ص١٠-١٢.

(٢) سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة،١٩٩٩)، ص ص ٢-١٦

(٣) عبد الوهاب نصر على، دراسة الأثار الحتمية للتجارة الإلكتروني على نموذج مراجعة الحسابات **مجلة البحوث التجارية**، العدد الأول، المجلد الأربعون، كلية التجارة جامعة الإسكندرية،٢٠٠٣، ص٣٦

- خطر الدخول الضار على موقع الشركة على الإنترنت.
- خطر الاعتماد على برامج جاهزة غير سليمة.
- خطر فقد البيانات.
- التشغيل الخاطئ للبيانات.

٣/٤/٢ أدوات التجارة الإليكترونية:

هناك العديد من أدوات التجارة الإليكترونية هي[١]:

- الأدوات الخاصة بعرض السلع والخدمات مثل الكتالوجات الإليكترونية، الترويج عبر الإنترنت، المراكز التجارية.
- الأدوات الخاصة بتسليم السلع مثل للترقيم EDI،Barcodes للشحن والجمارك.
- الأدوات الخاصة بخدمة قبل وبعد البيع مثل كتيبات الصيانة الإليكترونية.
- الأدوات الخاصة بنظم الدفع مثل التحويلات الإليكترونية للأموال، تبادل البيانات الإليكترونية.

ومن الجدير بالذكر أن هذه الأدوات ليست ثابتة بل هل في تغير مستمر مع التطورات المستقبلية التي تطرأ على مفهوم التجارة الإليكترونية.

٤/٤/٢ كيفية حماية أدلة الإثبات في ظل التجارة الإليكترونية:

نظرا للمخاطر السابقة التي تتعرض لها أدلة الإثبات في ظل التجارة الإليكترونية فان المراجع بحاجة إلى تأكيد على حماية تلك الأدلة كي تتوافر الثقة فيها، ومن أهم أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية على أمن نظام المعلومات المحاسبية في ظل التجارة الإليكترونية [٢]:

- **وضع سياسة لأمن المعلومات:** تشمل تحديد السياسات والإجراءات الإدارية، والتدريب ومسائلة الأفراد لتحديد أدوار ومسؤولية كل منهم فيما يخص أمن المعلومات.
- **الحماية من الفيروسات:** وذلك باستخدام البرامج المضادة، والفحص الدوري لنظام الحاسب.

---

(١) أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥)، ص٨٦٣-٨٦٤.

(٢) السيد عبد المقصود دبيان، وليد السيد كشك، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية على أمن نظم المعلومات الالكترونية ودور المعايير الدولية**، مؤتمر الإسكندرية: كلية التجارة جامعة الإسكندرية،٢٠٠٢، ص٥١٧-٥٢٩.

- **إعداد نسخ احتياطية.**
- **التشفير.**
- **فصل المهام.**
- **استخدام الحوائط النارية:** عبارة عن مجموعة برامج مترابطة تقع على حدود شبكة الحاسب الخاصة بالشركة لحماية نظام الشركة من مستخدمي الشبكات الأخرى.
- **تحليل الخطر.**

٥/٤/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات للتحقق من البيانات والمعاملات في ظل التجارة الإليكترونية[١]

- **أسلوب الجرد الفعلي:** يتم استخدام هذا الأسلوب للتحقق من الأصول الثابتة وبعض الأصول المتداولة كالمخزون والأوراق المالية والتجارية والنقدية (يتم استخدام النقود الإليكترونية في عمليات السداد والتحصيل بشكل مختلف عن التجارة التقليدية).
- **أسلوب المصادقات الإليكترونية:** ويتم ذلك عن طريق إرسال المصادقات الإليكترونية عبر النظم الإليكترونية سواء كانت مصادقات سلبية أو إيجابية للتحقق من أرصدة بعض العملاء، النقدية بالبنوك، الدائنون، المخزون لدى الغير.
- **أسلوب الاستفسارات والملاحظات:** ويتم ذلك من خلال توجيه المراجع مجموعة من التساؤلات للمسئولين والعاملين بالمنشأة.
- **أسلوب الفحص التحليلي:** تزداد أهمية هذا الأسلوب فيظل مراجعة التجارة الإليكترونية نظراً لاختفاء المستندات المادية، ويتم هذا الأسلوب من خلال أجراء المقارنات.
- **أسلوب المراجعة الانتقادية:** يستخدم ذلك من خلال ربط القيم المالية المسجلة في الملفات الإليكترونية بالقيم الواردة بالتقارير والقوائم المالية بهدف اكتشاف أمور غير عادية.
- **أسلوب الفحص المستندي الإليكتروني:** يتطلب هذا الأسلوب خبرة فنية عالية حيث تأتى مشكلة الإثبات المستندي في ظل التجارة الإليكترونية الناتجة عن اختفاء المستندات وتحويلها لمستندات إليكترونيه يمكن تعديلها أو تحريفها.

---

(١) عاصم محمد أحمد سرور أدلة الإثبات في ظل مراجعة أنشطة التجارة الالكترونية، **مجلة كلية التجارة للبحوث التجارية**، العدد الأول، كلية التجارة، ٢٠٠٥، ص ص٢٥٤-٢٥٦.

ويتم التغلب على هذه المشكلة من خلال استخدام وسائل لتحقيق الفحص المستندي الإليكتروني ومنها:

- برامج المراجعة العامة.
- برامج المراجعة الخاصة.
- برامج الحسابات الإليكترونية الصغيرة.

٦/٤/٢ حجية التوقيع الإليكتروني في الإثبات:

ورد بقانون التوقيع الإليكتروني تعاريف منها [١] :

- **تعريف التوقيع الإليكتروني**

"ما يوضع على محرر إليكتروني ويتخذ شكل حروف أو أرقام أو رموز أو غير ذلك ويكون له طابع منفرد بتحديد شخص الموقع ويميزه عن غيره "

- **تعريف الكتابة الإليكترونية**

"كل حروف أو أرقام أو رموز أو أى علامات أخرى تثبت على دعامات إليكترونيه أو رقمية أو ضوئية أو أي وسيلة أخرى مشابهة وتعطى دلالة قابلة للإدراك "

٧/٤/٢ حجية التوقيع الإليكتروني في الإثبات طبقاً للقانون المصري:[٢]

أن المشرع أضفي نفس الحماية والحجية التي يتمتع بها كل من التوقيع التقليدي والكتابة التقليدية في قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية على أنه أوقف إصباغ تلك الحماية على شرط نص عليه صراحة –ألا وهو – أن تستوفي تلك الكتابة الإليكترونية أو التوقيع الإليكتروني الضوابط والشروط المنصوص عليها في هذا القانون وهي:

- ارتباط التوقيع الإليكتروني بالموقع وحده دون غيره.
- سيطرة الموقع وحده دون غيره على الوسيط الإليكتروني.
- قابلية اكتشاف أي تعديل أو تبديل في التوقيع الإليكتروني بعد وضعه على أي محرر.

---

(١) **قانون التوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤،** (القاهرة: الوقائع المصرية، ٢٠٠٤) مادة (١) ص١.

(٢) منير محمد الجنبيهي، ممدوح محمد الجنبيهي، **التوقيع الالكتروني وحجيته في الإثبات،** (الإسكندرية: دار الفكر الجامعي،٢٠٠٥)، ص ص١١٩-١٢١ .

الوثيقة الإليكترونية بما تحويه من كتابة إليكترونيه وتوقيع إليكتروني تعتبر وثيقة رسمية متى صدرت من جهة مرخص لها إصدار تلك الوثيقة، ويكون للوثيقة الإليكترونية نفس الماية المقررة للوثيقة الرسمية العادية التي حررت ووقعت بالطرق التقليدية.

٢/٥ أدلة الإثبات في مراجعة الالتزام البيئي

٢/٥/١ تعريف مراجعة الالتزام البيئي

هي فحص تفاعل المنشأة وتأثيرها على البيئة، ويقوم بها موظفي المنشأة ، أو هي عملية تحديد ما إذا كانت المنشأة ككل أو بعض مستوياتها ملتزمة بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية البيئية(١).

ويتم أداء هذا التقييم بهدف(٢):

- تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة مع المعايير المقررة عن طريق مجلس الإدارة.
- تقيم الالتزام بالسياسة البيئية للمنظمة وتحقيق أهدافها ومتطلباتها البيئية.
- تسهيل إجراء التحسين فى الأداء البيئي للمنظمة.

٢/٥/٢ مجالات وأنواع مراجعة الالتزام البيئي (٣)

يتم عرض مجالات وأنواع مراجعة الالتزام البيئي فيما يلي:

- مراجعة الالتزام البيئي.
- مراجعة الأداء البيئي وخفض التلوث.
- مراجعة الفاقد.
- مراجعة المخاطر.
- مراجعة نظام الإدارة البيئية.

---

(١) على إبراهيم طلبة، مراجعة الالتزام البيئي بين المنظور العلمي والواقع العملي: دراسة انتقادية، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الثاني، ١٩٩٨، ص ٤٢.

(٢) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص٥٢٨-٥٦٤.

(٣) على إبراهيم طلبة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص ٤٩-٥٢.

٣/٥/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة المراجعة

تشمل الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات في مراجعة الالتزام البيئي ما يلي[١]:

- ملاحظة الأنشطة والظروف المرتبطة بتقييم ما إذا كانت تتمشى مع معايير نظام الإدارة البيئية المقررة للشركة.
- الاستفسار من المسئولين.
- الحصول على المعلومات من المصادر الخارجية مثال مقاييس التحقق المستخدمة عن طريقة الشركات المماثلة.
- اختبار السجلات والمستندات مثال سجلات الانبعاثات.
- الفحص التحليلي مثال معدل التغير فى الأثر البيئي لنشاط ومنتج معين فى أحد الفترات مقارنة بالفترة التالية.

٦/٢ أدلة الإثبات في ظل حوكمة الشركات:

١/٦/٢ تعريف " حوكمة الشركات" [٢]

"هي مجموعة من الوسائل التي يمكن للمجتمع أن يطمئن عن طريقها إلى أن شركات الأموال تدار إدارة سليمة بما يمكن المستثمرون والمقرضون أن يودعوا أموالهم بها بثقة وطمأنينة"

ويتم ذلك عن طريق نظام فعال للرقابة والتوجيه والتنظيم بما يسمح بالتكيف مع المؤثرات الداخلية (نظم الإدارة والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية)، والمؤثرات الخارجية (الأحكام والتشريعات والتوصيات المنظمة للشركات وأسواق الأوراق المالية ودور مراقب الحسابات) لتحقيق الأهداف المحدد.

٢/٦/٢ مبادئ الحوكمة[٣]

تتضمن مبادئ الحوكمة المبادئ التالية:

- **حقوق المساهمين:** مثل حق نقل الأسهم، حق المشاركة الفعالة في الجمعيات العامة حق التصويت واختيار مجلس الإدارة.

---

(١) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص٥٣٨-٥٤٤.
(٢) جمعية المحاسبين والمراجعين، **مرجع سبق ذكره**، الفصل الثالث، ص ٢.
(٣) محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، **مجلة المحاسب**، العدد٢٠، أكتوبر-ديسمبر ٢٠٠٣، ص ص١٢-١٣.

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة في الحقوق، وكذا حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها أو من الاتجار في المعلومات الداخلية ٠

- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات:** ويقصد بأصحاب المصالح حملة السندات والعمال والبنوك والموردين والعملاء، وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لهذه الحقوق، وكذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة ٠

- **الإفصاح والشفافية:** وتعنى أن القوائم المالية معدة ومراجعة وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية والدولية مع تضمنها كافة الإفصاحات اللازمة ٠

- **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتتضمن تحديد هيكل مجلس الإدارة وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية والتأكد من تطبيق القوانين والقواعد ٠

٣/٦/٢ الأساليب الفنية للحصول على أدلة المراجعة

يجب أن يحصل المراجع على الدليل المناسب لتدعيم بيان الالتزام الذي قامت الشركة بإعداده، وتستخدم الإجراءات التالية فى الحصول على الدليل المناسب [١]:

- فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واللجان المختصة (المراجعة، الترشيحات، والمكافأت، وإدارة المخاطر وغيرها).
- فحص المستندات المؤيدة والتى تم إعدادها للمجلس أو لجان المجلس.
- الاستفسار من أعضاء مجلس الإدارة.
- حضور اجتماعات لجنة المراجعة (أو اللجان الأخرى).
- الحصول على خطاب تمثيل عن الإيضاحات الشفوية أو المكتوبة التى أجرتها الإدارة خلال عملية المراجعة.

٤/٦/٢ دور المراجع فى حوكمة الشركات

يلعب المراجع الخارجي دوراً محورياً فى حوكمة الشركة الجيدة، ويتمثل دور المراجع

(١) جمعية المحاسبين والمراجعين، **مرجع سبق ذكره**، الفصل الثالث، ص٧ .

الخارجي فيما يلي[1] :

- مراجعة القوائم المالية والتقارير الأخرى.
- التصديق على قوائم إجراءات الرقابة الداخلية.
- فحص قوائم حوكمة الشركة والتصديق عليها

(١) أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة فى المراجعة وخدمات التأكد،** (الإسكندرية: الدار الجامعية ،٢٠٠٧)، ص١٧٣.

المبحث الثالث
تعامل الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات
حالات عملية

١/٣ – مقدمة

يخضع الجهاز المركزي للمحاسبات المصري للقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، وهو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة، وتحقيقاً للرقابة على أموال الدولة يمارس الجهاز ثلاثة أنواع من الرقابة هي: الرقابة المالية (بشقيها المحاسبي والقانوني)، الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية.

وحتى يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بمهام المراجعة الخارجية وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية يجب أن يتوافر لديه أدلة الإثبات والقرائن التي تمكنه من ذلك.

وسوف يتناول الباحث أدلة الإثبات في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، ثم يستعرض بعض الحالات العملية لبعض الأجهزة الرقابية الأخرى.

٢/٣ أدلة الإثبات في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات:

من خلال نصوص مواد الباب الأول من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ المادة رقم (٥) والتي توضح اختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات والجهات الخاضعة لرقابته، يتضح أنه قد تم منح الجهاز المركزي للمحاسبات السلطات والصلاحيات والاختصاصات الكافية التي تمكنه من تنفيذ مسئوليته، وله في ذلك القيام ببعض الإجراءات التي تمكنه من الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات يرتكز عليه في التعبير عن رأيه في القوائم المالية، وقد ورد بقانون الجهاز المركزي للمحاسبات فيما يخص أدلة الإثبات ما يلي[١]:

- اعتماد إجراءات الجرد بالوحدة محل الفحص والمراجعة والأشراف عليه والتأكد من أن الجرد والتقويم قد تم وفقا لهذه الإجراءات والأصول المرعية، ويتعين الإشارة إلى كل

(١) قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، مادة رقم (٥).

تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد.

- التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر وعدم الالتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن اتباع النظم والقواعد العامة المقررة والتثبت من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وأنها كانت قد سجلت أصلا بسعر التكلفة وأنه يجرى إهلاكها بالقدر المناسب وكذلك التحقق من صحة الإيرادات والمصرفات والالتزامات وجديتها.
- الاشتراك في عمليات الجرد بخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعة كلما أمكن ذلك، كما يجب بين الحين والآخر أن يجرى مراقبو الحسابات جرداً مفاجئاً جزئياً أو كلياً بهذه الجهات على أن يشار إلى نتائج هذا الجرد في تقارير المراجعة.

وسوف يتناول الباحث لحالات عملية عن تعامل بعض الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات.

٣/٣-حالة عملية من الجهاز المركزي للمحاسبات المصري- رقابة مالية:

حالة عملية

(القيمة بالمليون جنية)

	٢٠١٧/٦/٣٠	٢٠١٦/٦/٣٠
الأصول الثابتة	١٢٨٠٠٠	٨٩٠٠٠
مشروعات تحت التنفيذ	٧٠٠٠	٤٩٠٠٠
استثمارات طويلة الأجل	٩٠٧٠٠	١١٢٥٠٠
مجموع الأصول طويلة الأجل	**٢٢٥٧٠٠**	**٢٥٠٥٠٠**
مخزون	١٦٨٠٠٠	٦٥١٢٠٠
عملاء	٧٤٠٠٠٠	٦٠٠٥٠٠
حسابات مدينة	٢٩٠٠٠	٢٤٠٠٠
النقدية بالبنوك والصندوق	٤٩٢٥٠٠	٢٣٦٠٠
مجمع الأصول المتداولة	**١٤٢٩٤٠٠**	**١٣٨٥٠٠٠**
إجمالي الأصول	**١٦٥٥٢٠٠**	**١٥٤٩٨٠٠**

رأس المال	١٢٣٣٠٠	١٢٣٣٠٠
الاحتياطيات	٣١٨٩٠٠	٢١٤٩٠٠
مجموع حقوق الملكية	**٤٢٢٠٠**	**٣٣٨٢٠٠**
قروض طويلة الأجل من شركات	٣٢٤٠٠	٥٧٤٠٠
مجموع الالتزامات طويلة الأجل	**٣٢٤٠٠**	**٥٧٤٠٠**
مخصصات	٣٥٨٥٠٠	٣٣٨٨٠٠
بنوك دائنة	٢٥٨٣٠٠	٣٣٠٠٠٠
موردين	٥٦٣٨٠٠	٢٦٠٦٠٠
مجموع الالتزامات المتداولة	**١١٨٠٦٠٠**	**١٢٣٩٥٠٠**
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**١٦٥٥٢٠٠**	**١٥٤٩٨٠٠**

الإجابة

" سوف تقتصر الإجابة على الإجراءات وأدلة الإثبات بصورة عامة دون التعرض للتفاصيل وذلك لأن الهدف من الحالة إبراز أدلة الإثبات وليس إجراءات المراجعة، أيضا يتم التركيز على بعض البنود وليس جميعها.

الأصول الثابتة

إجراءات المراجعة	دليل الإثبات
١- جرد فعلى على عينة من الأصول	الجرد العملي
٢- فحص عينة من حساب الإهلاك	المراجعة الحسابية
٣- اختبار عينة من المستندات المتاحة (مثل مستندات الملكية)	المراجعة المستندية
٤- فحص محاضر مجلس الإدارة للتأكد من اعتماد مستندات الملكية	المكاتبات الرسمية

العملاء

إجراء المراجعة	دليل الإثبات
١- إرسال مصادقات للعملاء	المصادقات
٢- فحص كل حساب من حسابات العملاء	المراجعة المستندية
٣-استفسر من الإدارة عن أعمار الديون	الاستفسار
٤- مراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصليها، والديون المعدومة	المراجعة الحسابية

٥- مقارنة معدل فترة التحصيل بالعام	التحليل المالي
٦- فحص إجراءات القطع للمبيعات نهاية العام	المراجعة الانتقادية

الموردين

إجراء المراجعة	دليل الإثبات
١- إرسال مصادقات للموردين	المصادقات
٢-فحص المعاملات ذات القيم الكبيرة	المراجعة المستندية
٣-فحص إجراءات القطع مع المشتريات نهاية العام	المراجعة الانتقادية
٤- مقارنة متوسط فترة السداد للموردين مع العام السابق	التحليل المالي
٥- فحص نظام الرقابة الداخلية على المشتريات	الاستفسار

٤/٣- حالة عملية من الجهاز المركزي للمحاسبات المصري- رقابة أداء:

يهتم الجهاز المركزي للمحاسبات إلى جانب الرقابة المالية بنوع أخر من الرقابة هو الرقابة العامة على الأداء حتى يتحقق مفهوم الرقابة الشاملة للجهاز، وتهتم الرقابة على الأداء بتقويم مدى الاقتصاد والكفاية والفعالية في إدارة موارد الوحدة وتحقيق أهدافها بما يتناسب مع أهداف الموازنة العامة للدولة وترتكز عملية الرقابة على الأداء على مجموعة من الأسس العامة أهمها:

- تحديد أهداف الوحدة.
- وضع الخطط لتحقيق الأهداف.
- تحديد مراكز المسئولية.
- تحديد معايير أداء النشاط.
- حصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي.
- توافر جهاز الرقابة على التنفيذ.

وتوجد ثلاثة مجالات أساسية لتقويم الأداء وهي:

أ- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها.

ب- تقويم نتائج الأعمال مقارنة بالمستهدف.

ج- الرقابة على كفاية الأداء.

ويتم تقويم الأداء بالاعتماد على أربعة معايير أساسية:

أ-معيار الاقتصاد.

ب – معيار الكفاءة.
ج – معيار الفعالية.
د – معيار البيئة.

وتتعدد أدلة الإثبات التي يمكن استخدامها في تقويم أداء الوحدات ومن هذه الأدلة:
أ–المقارنات الفترية أو المكانية.
ب– المقارنة مع مؤشرات نمطية.
ج– استخدام أسلوب التكلفة والعائد.

ولقد خطى الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية خطوات عديدة خلال السنوات الأخيرة سواء في مجال تطوير نظم ومعايير المحاسبة والمراجعة وغيرها من المعايير المهنية المطبقة في مصر، أو في مجال مراقبة الجودة على أعمال المراجعة، واستهدف الجهاز من ذلك تحقيق عدة أهداف منها مسايرة متغيرات الاقتصاد المصري، ومواكبة تطورات معايير المراجعة (التدقيق) الدولية، وتحقيق المزيد من الإفصاح والشفافية للقوائم المالية، وتطبيق محاور الحوكمة، ويوضح قانون الجهاز اختصاصات الجهاز في القيام بعملية الرقابة وفيما يلي حالة عملية عن ذلك:

تقرير المتابعة وتقويم الأداء لإحدى الشركات الصناعية

يتمثل نشاط الشركة فى طحن القمح، بجانب الصناعات الملحقة كصناعة الخبز والمكرونة وتعبئة وتوزيع الدقيق وتخزين القمح

تم إعداد هذا التقرير فى ضوء بيانات نماذج المتابعة وتقويم الأداء المستوفاة بمعرفة الشركة والموازنة التخطيطية المعتمدة لها وكذا القوائم المالية الأساسية فى ٢٠**/٦/٣٠ والحسابات التحليلية للسنة المالية المنتهية فى ذات التاريخ بالإضافة إلى ما أمكن الحصول عليه من بيانات وإيضاحات، وذلك قبل الأخذ فى الاعتبار أثر ما قد يترتب عليه من ملاحظات.

وفيما يلي أهم نتائج المتابعة وتقويم الأداء عن العام المالي **٢٠:

أولا: مـدى تحقيق الأهـداف الرئيسية للموازنـة التخطيطيـة: (تحقيق الفاعلية)

- لم تتمكن الشركة من تحقيق الهدف الكمي لنشاط الطحن (قمح، أذرة) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ والبالغ نحو ٧٥٤ ألف طن حيث بلغت الكمية الفعلية نحو ٥٦٦ ألف طن بانخفاض قيمته ١٨٨ ألف طن بنسبة ٢٤,٩ % عن المستهدف، كما لم تتمكن الشركة من تحقيق كمية القمح المستهدف طحنها لإنتاج دقيق فاخر استخراج (٧٢ %) والبالغ نحو ١١٦ ألف طن

حيث بلغت الكمية الفعلية نحو ٥٣ ألف طن بانخفاض ٦٣ ألف طن بنسبة ٥٤,٣ % عن المستهدف ٠

- لم تتمكن الشركة من تحقيق مجمل الربح المستهدف عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ والبالغ نحو ٥٦,٧٥٦ مليون جنيه حيث بلغ المحقق الفعلي نحو ٤١,٠٠٦ مليون جنيه بانخفاض قيمته ١٥,٧٥٠ مليون جنيه بنسبة ٢٧,٨ %.

-لم تتمكن الشركة من تحقيق صافي الربح المستهدف عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ والبالغ نحو ٣٢,٠٢٠ مليون جنيه حيث بلغ المحقق الفعلي نحو ١٨,١٧٨ مليون جنيه بانخفاض قيمته ١٣,٨٤٢ مليون جنيه بنسبة ٤٣,٢ % ٠

ثانيا: نتـــائج الأعمـــال (تحقيق الكفاءة)

انخفض صافي الربح للشركة عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ١٨,١٧٨ مليون جنيه مقابل ٣١,٩٤٦ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ١٣,٧٦٨ مليون جنيه بنسبة ٤٣,١ %، ويرجع ذلك إلى انخفاض اقتصاديات النشاط وفيما يلي تفصيل لذلك:

١ -نتائـج اقتصـاديات النشـــاط:

١/١ مجمـل الربـــح:

انخفض مجمل الربح للشركة عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٤١,٠٠٦ مليون جنيه مقابل ٥٠,٥٣٦ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٩,٥٣٠ مليون جنيه بنسبة ١٨,٩ %، وذلك كمحصلة لانخفاض إيرادات النشاط بقيمة ونسبة أكبر من الانخفاض فى تكلفة إيرادات النشاط بالإضافة إلى زيادة المنح والإعانات.

٢/١صـافى أربـاح النشـاط:

انخفض صافي أرباح النشاط عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٢٦,٧٧٣ مليون جنيه مقابل ٣٨,٩٦٩ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ١٢,١٩٦ مليون جنيه بنسبة ٣١,٣ %.

٢-العوامـل الخاصـة بالكفـاءة الإنتاجيـــة:

١/٢ - كمـيات الإنتـــاج (كفاءة إنتاجية):

انخفض إجمالي الكمية المطحونة (قمح - أذرة) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحـو ٥٦٦ ألف طن مقابل ٦٦٢ ألف طن عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بنحو ٩٦ ألف طن بنسبة ١٤,٥ %.

٢/٢ ـ القيمة المضافة الإجمالية (الناتج)، ومؤشرات الإنتاجية:

زادت القيمة المضافة الإجمالية (الناتج) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو٨٢,٨٥٣ مليون جنيه مقابل ٨٢,٣٢٣ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٥٣٠ ألف جنيه بنسبة ٠,٦%.

زادت إنتاجية العامل باستخدام الناتج عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٢٢,٣ ألف جنيه مقابل ٢١,٥ ألف جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٨٠٠ جنيه بنسبة ٣,٧ %.

٣/٢ ـ معدلات الإنتاج:

ارتفعت معدلات الإنتاج الإجمالية (دقيق ومنتجات ثانوية) للقمح المطحون لإنتاج دقيق بلدى استخراج (٨٢ %) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى ١٠٥,٢ % مقابل ١٠٤,٨ % عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ كما ارتفعت معدلات الإنتاج الإجمالية للدقيق الفاخر استخراج (٧٢ %) إلى ١٠٥,٦ % مقابل ١٠٤,٩ % ٠

وجدير بالذكر أن المعدل المعياري لكل منهما يبلغ نحو ١٠١,٧ %، وأن ارتفاع المعدلات الفعلية عن المعيارية يؤثر على جودة ونوعية الدقيق المنتج وانخفاضها يؤثر على إيرادات الشركة ٠

٣-التكاليف والمصروفات على مستوى الأنشطة (الاقتصاد):

١/٣ نشاط الطحن:

زاد متوسط تكلفة طحن الطن بمطاحن الشركة (أثنى عشر مطحناً لندرات حديثة) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ١١٥,٥ جنيهاً مقابل ٩٥,١ جنيهاً عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٢٠,٤ جنيهاً بنسبة ٢١,٥%، ويرجع ذلك إلى انخفاض الكمية المطحونة بها بنحو٩٦ ألف طن بنسبة ١٤,٥ % ٠

٢/٣ ـ نشاط الخبز:

زاد متوسط تكلفة تصنيع جوال الدقيق خبز بلدى (زنة ١٠٠ كيلو جرام) عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٢٥٤,٣ جنيهاً مقابل ١٨٣,٧ جنيهاً عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٧٠,٦ جنيهاً بنسبة ٣٨,٤ %.

٣/٣ ـ نشاط المكرونة:

انخفضت التكاليف والمصروفات للطن المباع من المكرونة لحساب الشركة عام

٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٣,٢٣٦ ألف جنيه مقابل ٣,٤٣٧ ألف جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بنحو ٢٠١ جنيها بنسبة ٥,٨ %.

٤-ربحية الأنشطة، ومؤشرات الربحية (كفاءة مالية):

١/٤ - ربحية الأنشطة:

١/١/٤ نشاط الطحن:

انخفضت ربحية نشاط الطحن عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ١٢,٣٦٢ مليون جنيه مقابل ١٥,٠٢٤ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٢,٦٦٢ مليون جنيه بنسبة ١٧,٧%.

٢/١/٤ نشاط الخبز:

زادت خسارة نشاط الخبز عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٩٥٣ ألف جنيه مقابل ٨٩٦ ألف جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٥٧ ألف جنيه بنسبة ٦,٤ % .

٣/١/٤ نشاط المكرونة:

انخفضت خسارة نشاط المكرونة عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى نحو ٢,٩١٦ مليون جنيه مقابل ٣,٤٩٨ مليون جنيه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ بقيمة بلغت ٥٨٢ ألف جنيه بنسبة ١٦,٦ %.

٢/٤ - مؤشرات الربحية:

انخفضت جميع مؤشرات الربحية عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ عما كانت عليه عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ وذلك كما يلي:

- انخفاض ربحية الجنيه / أجر إلى نحو ٣٠ قرشاً مقابل ٥٨ قرشاً بنسبة ٤٨,٣% .
- انخفاض نسبة صافي الربح إلى إجمالي الإيرادات إلى ٤,٦ % مقابل ٧,١ % .
- انخفاض معدل العائد على إجمالي الاستثمار إلى ١٠,٣ % مقابل ٢٠,٢ % .
- انخفاض معدل العائد على حقوق الملكية إلى ١٠,٤ % مقابل ٢٠,٣ % .
- انخفاض ربحية السهم إلى نحو ١,٧ جنيها مقابل ثلاثة جنيهات بنسبة ٤٣,٣ % .

٥-هيكل التمويل (كفاءة تمويلية):

زادت قيمة إجمالي الاستثمار في ٢٠١٠/٦/٣٠ إلى نحو ١٧٦,٤٠٨ مليون جنيه مقابل

١٥٨,٢٠١ مليون جنيه في ٢٠٠٩/٦/٣٠ بقيمة بلغت ١٨,٢٠٧ مليون جنيه بنسبة ١١,٥%، وتعتمد الشركة في تمويله على مواردها الذاتية (حقوق الملكية) بنسبة ٩٩,٤ % وعلى الالتزامات طويلة الأجل بنسبة ٠,٦ % في تاريخي المقارنة.

ومن خلال العرض السابق لتقرير الإدارة المعد بالجهاز المركزي للمحاسبات لإحدى الشركات الصناعية يتضح مدى تطبيق معايير الكفاءة والفعالية والاقتصاد فى تقييم الأداء وذلك من خلال المؤشرات (أدلة الإثبات):

١-الفعالية والتي تتناولها التقرير من خلال تناول مدى تحقيق الأهداف المدرجة بالموازنة التخطيطية لكل من الجانب الكمي من حيث كميات الانتاج للأنشطة المختلفة بالشركة، الجانب المالي من خلال مدى تحقيق هدف مجمل الربح ونتائج الأعمال.

٢-الكفاءة والتي تناولها التقرير من خلال عرض وتحليل نواحي نتائج الأعمال ومدى قدرة الشركة على تحقيق النتائج المرجوة وذلك باستخدام المقارنة بين عامي المقارنة ومدى التطور الذي تحقق في نتائج الأعمال المختلفة. وذلك بتناول جوانب الربحية، ونتائج الأعمال، هيكل التمويل.

٣-الاقتصاد وتناوله التقرير من خلال عرض وتحليل التكاليف والمصروفات والذي يتبين معه الترشيد أو الإسراف في تكلفة الأنشطة المختلفة بالشركة ومدى قدرة الإدارة في إدارة العملية الإنتاجية وتوفير المواد الخام وبقية عناصر الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة في حدود الجودة الملائمة للمنتج.

٣/٥- حالة عملية من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية:

حالة عملية تتعلق بتدقيق حساب الصندوق (المقبوضات) وكيفية الحصول الحساب على أدلة الإثبات اللازمة والكافية لإبداء رأي محايد ودقيق على هذا الحساب.

إن تدقيق حساب الصندوق يمر في عدة مراحل ولكل مرحلة أدلتها الخاصة فيها.

أولا: - عند البدء بتدقيق حساب الصندوق يتم إجراء الجرد المفاجئ للصندوق وذلك من بداية الشهر وحتى تاريخ الجرد وحسب النموذج المعتمد لذلك وكما يلي:

ديوان المحاسبة

محضر الفحص الفجائي للصناديق

المراقبة.....

رقم المحضر.....

اسم الموظف الذي جرى فحص صندوقة:.....

الوظيفة.....

الوزارة / الدائرة/ المؤسسة:...../المركز.....

يوم الفحص:.....

التاريخ:...../..../..... ساعة.....

الفحص:.....

	دينار	فلس
رصيد دفتر		
الصندوق المدور في بداية الشهر		
إجمالي المقبوضات من بداية الشهر حتى ساعة الفحص		
إجمالي المدفوعات (الإيداعات) من بداية الشهر حتى ساعة الفحص		
(الرصيد الدفتري)		

بيان النقد الموجود في الصندوق ساعة الفحص:

	دينار	فلس
النقدية		
التحاويل		
(الرصيد الدفتري)		

الرصيد مطابق ..... غير مطابق.....

فقط وقدره.....

١- موجود الصندوق الفعلي هو في حدود المبلغ المصرح الاحتفاظ به **نعم** **لا**

٢- ملاحظات

المدقق:.....

.....

.....

.....

٣- جواب وإيضاح أمين الصندوق:

.....

.....

.....

توقيع أمين الصندوق.....

٤- الموظف مكفول، رقم الكفالة.....قيمة الكفالة .....

مسجلة لدي كاتب عدل:.....

٥- قيمة الكفالة المقدمة: مناسبة غير مناسبة

٦- أمين الصندوق مكلف رسميا بالمهمة.....رقم الكتاب.....

تاريخه:.....

٧- اسم المدقق.....

توقيعه.....

٨- ملاحظات رئيس المراقبة:

.....

.....

.....

اسم رئيس المراقبة.....

توقيعه.....

التاريخ:...../..../.....

أدلة الإثبات المعتمدة لإجراء عملية الجرد المفاجئ هي:

١. النقد الموجود في الصندوق.
٢. دفتر الصندوق.
٣. وصول القبض.
٤. فيش إيداع المقبوضات في البنك.

بعد إكمال الجرد وكانت النتيجة أن الرصيد مطابق ننتقل للمرحلة التالية.

ثانيا: فحص نظام الرقابة الداخلية

حيث يتم إجراء هذا الفحص من خلال نموذج معتمد (استبانة) يحتوي على مجموعة من الأسئلة تحدد مدى الاعتماد على هذا النظام علما بأن هناك وسائل أخرى لفحص النظام منها التقرير الوصفي والخرائط التنظيمية والملخص التذكيري وفحص النظام المحاسبي.

م	الوزن	الإجراء الرقابي	نعم	لا	لا ينطبق
١		هل يتم قبض الأموال العامة بعد تحقق إجراءات قبضها			
٢		هل يتم القبض من قبل أمين الصندوق بالصفة الوظيفية			
٣		هل يتم عرض أمر القبض على المدقق الداخلي لتوقيعه			
٤		هل يتم تسليم النسخة الأولى من وصل القبض للدافع			
٥		هل يتم تحويل النسخة الثانية من الوصل إلى ماسك دفتر اليومية العامة لغايات التسجيل			
٦		هل يتم توريد الأموال المقبوضة يوميا للبنك			
٧		هل يقوم الرئيس المباشر لأمين الصندوق التحقق من الإيداع وفيشة الإيداع مختومة بخاتم البنك			
٨		هل يتم استخدام الإيرادات لأي غرض من الأغراض الرسمية			
٩		هل يتم قبض الإيرادات بموجب وصول مقبوضات معتمده			
١٠		هل يتم تزويد أمين الصندوق بقاصة حديدية مثبتة بالإسمنت			
١١		هل أمين الصندوق مكفول وفقا لنظام الكفالات وتعليماته			
١٢		هل لا يتم الجمع بين وظيفة أمين الصندوق ومعتمد الصرف			
١٣		هل يتم تدقيق الشيكات قبل قبضها واستيفائها للشروط			

أدلة الإثبات لهذا الفحص هي القوانين والأنظمة والتعليمات المطبقة في الوزارة أو الدائرة التي يتم فحص صندوقها.

ثالثا: بعد فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة الاعتماد علية يتم البدء بعملية التدقيق وذلك من خلال تحديد عينة التدقيق بأسلوب العينات الإحصائية.

رابعا: – بعد استخراج عينة التدقيق يتم:

١- التأكد من وصول المقبوضات المستخدمة من حيث أنها معتمدة ومستلمة بصورة أصولية ومسجلة في السجل الخاص بها (سجل الرخص والوصولات) ومستخدمة حسب التسلسل.
٢- مطابقة وصول القبض مع دفتر الصندوق والتأكد من صحة تسجيل وتنزيل القيمة على الدفتر.
٣- تجميع قيمة المقبوضات والتأكد من صحة المجاميع المثبتة على الدفتر.
٤- التأكد من مجموع المبالغ المحولة للبنك ومطابقتها مع فيش الإيداع.
٥- مطابقة فيش الإيداع مع كشف البنك والتأكد من صحتها.
٦- مطابقة رصيد الإيداعات الدفتري مع رصيد الإيداعات في كشف البنك.
٧- تدقيق مذكرة تسوية البنك والتأكد من صحة الأرصدة ومطابقتها.
٨- تدقيق عكسي لبعض وصول القبض مع اصل المعاملات المحفوظة لدى الدائرة للتأكد من صحتها وصحة قيمة التحقق.

أدلة الإثبات لهذه الخطوات تتكون من:

١- سجل الرخص والوصولات بالإضافة لمستندات استلام وصول المقبوضات من المصدر.

٢- دفتر الصندوق.

٣- فيش إيداع البنك.

٤- كشف البنك.

٥- كشف الشيكات المعلقة.

٦- مذكرة تسوية البنك.

٧- بعض ملفات العملاء حسب عينة التدقيق العكسي

وأخيرا يتم إعداد التقرير متضمنا الملاحظات التي ظهرت أثناء التدقيق ومرفقا بالتقرير معززات وأدلة الإثبات لكل ملاحظة سلبية أو مخالفة يتم اكتشافها ويوجه هذا التقرير بمرفقاته للجهة الخاضعة للتدقيق من اجل تصويب المخالفات المكتشفة.

٦/٣- حالة عملية من ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة:

سبق وأن تكشف لديوان المحاسبة وجود تلاعب في الطوابع المالية (أداة تحصيل الرسوم) الملصقة على معاملات بطاقات العمل وطلبات التصديق على عقود العمل المنجزة وذلك خلال

عام ١٩٩٧ ، حيث قام أمناء العهد بنزع الطوابع السابق استخدامها من على المعاملات القديمة وإعادة استخدامها مرة ثانية على المعاملات الجديدة واختلاس الرسوم المحصلة لأنفسهم دون توريدها إلى خزينة الدولة فضلا عن عدم قيامهم بتحصيل رسوم عن بعض هذه المعاملات وتحصيل رسوم بالنقص عن بعضها الأخر مما ترتب على ذلك من ضياع إيرادات مستحقة للدولة قدرها ٧٥٥٢٤٠ درهما .

هذا وفي سبيل توفير دليل الإثبات في هذا الموضوع ومن ثم تحديد المسؤولية بشأنه، توطئة لمعرفة المتسببين عن هذه المخالفات واتخاذ اللازم بشأنهم فقد قام ديوان المحاسبة بأخذ بصمات أختام أمناء العهد المذكورين وإرسالها مع تلك المعاملات التي تم اكتشافها إلى المختبر الجنائي وذلك لمضاهاة أختام أمناء العهد المذكورين على الأختام الموجودة على كل معاملة من تلك المعاملات على حدة وذلك لتوفير دليل الإثبات في القضية.

هذا وقد أرسل المختبر الجنائي للديوان تقريره في هذا الشأن والذي انتهى فيه إلى أن هناك العديد من الطوابع المالية الملصقة على المعاملات كان قد سبق استخدامها وعددها (٩٤٢٧) طابعا عليها بصمات أختام أمناء العهد المذكورين بقيمة إجمالية قدرها ٧٥٥٢٤٠ درهما.

هذا وقد باشر الديوان التحقيق في الموضوع وقيده بالقضية رقم (١٤٦) السنة ١٩٩٨ مخالفات مالية وتم مواجهة المخالفين المذكورين بتلك المخالفات المالية وبما ورد بتقرير المختبر الجنائي المنوه به وتم تحديد مسؤولية المخالفين عنها.

ولما كان ما نسب إلى أمناء العهد المذكورين من وقائع تشكل فضلا عن كونها مخالفات مالية جرائم جزائية تتمثل في الإضرار عمدا بمصلحة الدولة المالية وذلك بحجب إيراد كان سيدخل خزينة الدولة وتندرج تحت أحكام الفصلين الخامس والسادس من الباب الأول من الكتاب الثاني من قانون العقوبات الصادر بالقانون رقم (٣) لسنة ١٩٨٧.

وإعمالا لحكم المادة (٢٦) من القانون رقم (٧) لسنة١٩٧٦م بإنشاء ديوان المحاسبة والتي توجب على الديوان إحالة أوراق التحقيق إلى النيابة العامة إذا أسفر التحقيق عن وجود جريمة جزائية.

لذا قام ديوان المحاسبة بإحالة أوراق الموضوع إلى النيابة العامة والتي أحالته بدورها إلى المحكمة الجزائية المختصة.

٣/٧- حالات عملية من جهاز الرقابة العامة بسلطنة عمان:

١- أسفر فحص مستندات شراء عدد (٨٢) جهاز حاسب آلي عن استلام الأجهزة من قبل الجهة – الخاضعة للرقابة – وانتهاء لجنة الفحص إلى مطابقة الأجهزة للمواصفات الفنية بنسبة ١٠٠% وصرف كامل المبلغ للشركة الموردة، وللتأكد من الوجود المادي للأجهزة المشار اليها قام فريق الفحص بعملية جرد أجهزة الحاسب الآلي، وقد تبين الاحتفاظ بالأجهزة بمعمل الحاسب الآلي لمدة تزيد على الشهرين منذ استلامها، ولدى توجيه الاستفسار إلى المختص بالجهة عن أسباب ذلك أفاد بأن ذلك يرجع إلى عدم مطابقة الأجهزة للمواصفات الفنية المطلوبة وهو ما يتعارض مع ما انتهت اليه لجنة الفحص، وقد قام فريق الفحص بتحرير محضر معاينة معتمد من قبل الجهة محل الفحص تضمن ما أفاد به المختص بالجهة كدليل إثبات على حالة الأجهزة.

٢- أسفرت زيارة فريق الفحص للمخازن التابعة لإحدى الجهات الخاضعة للرقابة عن وجود عدد من أسطوانات غاز بروميد الميثيل خارج المخزن المخصص الحفظ تلك الاسطوانات، ولدى توجيه استفسار (مكتوب) إلى أمين المخزن عن أسباب ذلك أفاد بأن المؤسسة المكلفة بإعادة تعبئة الاسطوانات قامت بإخراجها لنقل الغاز في أسطوانات أخرى. وقد أبدى فريق الفحص ملاحظته بأن بقاء تلك الاسطوانات خارج المخزن يعرضها للانفجار من جراء تأثرها بحرارة الشمس وتعريض المخازن للخطر وتم تأييد الملاحظة بمستند كتابي كدليل إثبات يتمثل في التقرير الذي أعدته اللجنة الفنية المكلفة بمتابعة عملية نقل الغاز حيث أشار إلى المخاطر التي يمكن أن تنتج عن بقاء تلك الاسطوانات خارج المخزن.

٣- تبين لفريق الفحص لدى قيامهم بمعاينة المخزن العام للجهة محل الفحص تعرض سقف المخزن للتصدع والتشقق مما ترتب عليه تأثر محتوياته بمياه الأمطار، وقد قام فريق الفحص بتحرير محضر معاينة معتمدا من قبل الجهة محل الفحص كدليل إثبات على عدم توفر المواصفات الفنية المطلوبة للمخزن.

٣/٨- حالات عملية من ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

من خلال تدقيق مؤسسة من المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين تم تكوين رأي رقابي بوجود سوء تصرف وإدارة للمال العام نتيجة الملاحظات التالية:

الملاحظات

١- قيام إدارة المؤسسة بشراء قطعة الأرض بهدف الاستثمار بموجب حجة حصر ارث غير قانونية فيها كتمان بالمعني القانوني لعدم ذكر كامل الورثة.

أدلة الإثبات هي:

أ- حجة حصر الإرث التي تم إنجازها من قبل قاضي يعمل في نفس المؤسسة.

ب- شهادة شهود من خارج المؤسسة /محضر لجنة التحقيق الخاص بذلك.

٢- شراء قطعة ارض للمؤسسة بسعر اعلى من السعر الحقيقي

أدلة الإثبات هي:

أ- تقرير لجنة التخمين الحقيقي وتاريخه بالمقارنة مع تاريخ وقيمة الشراء.

ب- شهادة الشهود بتزوير تخمين غير حقيقي من قبل القائمين على الشراء.

ج- محضر مجلس الإدارة في الشراء حيث تم الشراء دون توافر النصاب القانوني

٣- بموجب الأنظمة والقوانين المعمول بها في المؤسسة فان مدير عام المؤسسة يتقاضى راتبا ومصاريف أخرى تشمل مهمات السفر الخارجية من خزينة المؤسسة الخاصة دون تحميل وزارة المالية أية نفقات خاصة به، ولكن وجد أثناء التدقيق ازدواجية صرف بدل المهمات للمدير العام من خزينة المؤسسة وخزينة وزارة المالية.

أدلة الإثبات هي:

أ- سندات الصرف والمعززات المرفقة والتي تخص المؤسسة.

ب- سندات الصرف الخاصة بوزارة المالية.

ج- شهادة الشهود.

وفي النهاية **يري الباحث** في ضوء ما تم عرضه، أن أدلة الإثبات لها أهمية بالغة في مجال العمل الرقابي، فهي الأساس الذي يعتمد عليه مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص في التعبير عن نتيجة أعمال الجهة محل المراجعة وعن مركزها المالي.

أهم النتائج والتوصيات

أولاً: أهم النتائج:

يمكن استعراض أهم نتائج البحث فيما يلي:

١- تباينت التعاريف حول ماهية أدلة الإثبات، ولكنها اتفقت على أنها أية معلومات أو بيانات يحصل عليها المراجع تمكنه من إبداء رأيه عن القوائم المالية.

٢- تعتبر أدلة الإثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص في التعبير عن نتيجة أعمال الجهة وعن مركزها المالي.

٣- تتعدد أنواع أدلة الإثبات وبصفة عامة هى: أدلة إثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة، أدلة إثبات ورادة للمنشأة من اطراف خارجية، أدلة إثبات يحصل عليها المراجع بنفسه.

٤- توجد عدة أساليب (طرق) للحصول على أدلة الإثبات منها الجرد الفعلي، المصادقات، المراجعة المستندية، الإجراءات التحليلية، الاستفسارات، المراجعة الحسابية، مراجعة أداء العمليات، الملاحظة، إقرارات الإدارة، دقة نظام الرقابة الداخلية، الأعمال اللاحقة، المقارنات، إعادة التشغيل، والتتبع .

٥- توجد صعوبات فى الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ومن هذه الصعوبات عدم الحصول على أدلة يمكن الاعتماد عليها فى إبداء الرأي ، وأيضا الحصول على أدلة إثبات متعارضة.

٦- تزداد أهمية دليل الإثبات ومن ثم زيادة جودة العمل الرقابي إذا ما توافرت في دليل الإثبات مجموعة من الخصائص : الملاءمة وتعني ارتباط الدليل بالهدف الذى يسعى المراجع لتحقيقه، إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات وتعني أى تكون الأدلة قوية فى حجيتها ومحل ثقة المراجع، الكفاية وتعني أن أدلة الإثبات كافية، والتوقيت المناسب .

٧- أدى استخدام النظم الإلية في الوحدات الاقتصادية إلى حدوث بعض التغيرات التي انعكست أثارها على طبيعة مقومات النظام المحاسبي وضوابط الرقابة الداخلية وكذلك مسار المراجعة، وبالتالي أساليب وإجراءات المراجعة الواجب على المراجع إتباعها عند فحصه لهذه النظم، وعلى هذا فان المراجع أصبح يواجه بمجموعة من المتغيرات والنظم

التي لم تكن موجودة من قبل، وعليه أن يتغلب عليها حتى يمكنه وضع وتنفيذ برنامج المراجعة بالجودة المطلوبة ومنها التجارة الإليكترونية، ومراجعة الالتزام البيئي، والحوكمة.

٨- قامت جمهورية مصر العربية بإصدار قانون التوقيع الإليكتروني كوسيلة لمواكبة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ويعتبر هذا القانون بمثابة حل لمشكلات التجارة الالكترونية والحاسب الآلي.

٩- أن حوكمة الشركات ظهرت بصورة كبيرة بعد إخفاق كثير من الشركات العالمية، وأصدرت جمهورية مصر العربية دليل لحوكمة الشركات، ولذلك أهتم البحث بهذا التطور من ناحية أدلة الإثبات الواجب توافرها فى ظل حوكمة الشركات ، كما القى البحث الضوء على الأدلة المناسبة فى ظل المراجعة البيئية.

١٠- اهتم قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤لسنة١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨بأدلة الإثبات وجاءت المادة الخامسة من القانون لتؤكد ذلك مثل اعتماد إجراءات الجرد، والتحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة

٢- التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يقترح الباحث التوصيات التالية:

١. على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حتى تؤكد الرأي الذى توصل إليه عن القوائم المالية .

٢. ضرورة توثيق أدلة الإثبات التى يتم تجمعيها ضمن أوراق العمل ،وكذا توثيق النتائج التى توصل إليها المراجع من هذه الأدلة .

٣. ضرورة الإعداد الجيد لبرنامج المراجعة وتحديد التوقيت المناسب للحصول على أدلة الإثبات كافية ومناسبة.

٤. ضرورة الموازنة بين الجهد المبذول فى الحصول على الدليل والفائدة المرجوة من هذا الدليل .

٥. يجب على المراجع اختيار الأسلوب (الطريقة) المناسبة للحصول على دليل الإثبات .

٦. يجب على المراجع مواكبة التطورات فى المراجعة ولا يكون بمعزل عن العالم ،وثم فعليه الاطلاع على كل ما هو جديد من معايير محاسبة ومراجعة مصرية ودولية، وأيضا متابعة التغيرات الاقتصادية وأثرها على عملية المراجعة .

٧. على المراجع الإلمام بأساليب المراجعة الالكترونية، كما يجب عليه الإلمام بنظم الحاسب الآلي ومكوناته وإمكانيات التشغيل.

٨. يجب على المراجع التعرف على قوانين الحوكمة وأساليب الحصول على أدلة الإثبات الخاصة بها.

٩. ونظراً للاهتمام المتزايد بالبيئة فعلى المراجع التعرف على المراجعة البيئية وأساليب الحصول على أدلة الإثبات فى ظلها.

١٠. إمداد مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة بصفة مستمرة ودورية بكل ما هو جديد من تجارب وخبرات الأجهزة العليا للرقابة الأخرى في الدول الأخرى بشأن التطور في علم المراجعة والمحاسبة.

١١. على المراجع الحصول على فهم كافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، كما يجب عليه استخدام اجتهاده المهني عند تصميم إجراءات المراجعة، وأن يدرك بأنه مهما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالا

فإنه لا يستطيع أن يمنع حدوث أخطاء جوهرية بالقوائم المالية ، وإنما يقلل من احتمال حدوثها.

١٢. على المراجع الخارجي أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا ، وأن يتم الإفصاح عنه بشكل مناسب عند الحاجة، كما يجب على المراجع تبني أحد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند مراجعة التقدير المحاسبي:

أ. فحص واختبار السياق الذي أستخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير.

ب. استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

ج. فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.

١٣. على المراجع الخارجي إنجاز الإجراءات المُصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء التعديل والتسوية في الدفاتر والسجلات أو مطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية ، قد تم تنفيذها من قبل المراجع .

١٤. يجب على المراجع الخارجي عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة ، وعند تقويم نتائجها مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تم إعداد القوائم المالية ، وعندما يحصل شك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة .

١٥. على المراجع الخارجي الحصول على إقرارات من إدارة المنشأة حول مسئولياتها عن دقة واكتمال المعلومات التي تحويها القوائم المالية ، كما يجب عليه الحصول على دليل باعتراف الإدارة عن مسئوليتها بأن تلك القوائم معروضة بطريقة عادلة وصادقة ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وفي حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري ، فإن ذلك يشكل تحديداً لنطاق عملية المراجعة ، وعلى المراجع في هذه الحالة إبداء رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي .

قائمة المراجع

١-الكتب باللغة العربية

١- إبراهيم عثمان شاهين، **أصول المراجعة**، (القاهرة: دار الكتب، الطبعة السادسة، ٢٠٠٧).

٢- إبراهيم على عشماوي، **أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية** ، (القاهرة : طوفي مصر للطباعة، ١٩٩١).

٣- أحمد على إبراهيم، **المراجعة المتقدمة**، (جامعة بنها: مركز التعليم المفتوح، ٢٠١٢/٢٠١١).

٤- أحمد يوسف، **مراجعة القوائم المالية** ، (القاهرة: دار النهضة العربية،١٩٩٥).

٥- ألفين أرينز وجيمس لوبنز، ترجمة أحمد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل**، (القاهرة: دار المريخ، ٢٠٠٥).

٦- أمل صلاح دردير، **مدخل في أساسيات المراجعة**، (القاهرة: مطابع الدار الهندسية، ٢٠٠٥).

٧- أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة في ظل عالم متغير**، (القاهرة: المؤسسة العربية،٢٠٠٢).

٨- أمين السيد أحمد لطفي ، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤).

٩- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥).

١٠- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون ساربينز أوكسلي**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥).

١١- أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة فى المراجعة وخدمات التأكد**، (الإسكندرية: الدار الجامعية ،٢٠٠٧).

١٢- جلال مطاوع، **دراسات في المراجعة** ، (القاهرة: دار النهضة العربية،١٩٩٤).

١٣- جمعة شهاب الدين، محمد الدياسطى، **أصول المراجعة**، (المنصورة: بدون ناشر، ٢٠٠٦).

١٤- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات **المراجعة مدخل معاصر**، (القاهرة: المكتبة العصرية، ٢٠٠٧).

١٥- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية** ، (عمان: الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، ٢٠٠٠) .

١٦- سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة،١٩٩٩).

١٧- شوقي رياض إبراهيم: **نظرية الإثبات في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة، ١٩٧٠).

١٨- عزة أحمد فتحي بركات، **أساسيات المراجعة ،** (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٧).

١٩- عيسى أبو طبل، **دراسات في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٠).

٢٠- كامل السيد أحمد، عادل عبد الرحمن أحمد، **مقدمة في برامج واختبارات المراجعة**، (القاهرة: مطابع الدار الهندسية ، ٢٠٠٥).

٢١- محمد الفيومي وآخرون ،**دراسات متقدمة في المراجعة ،** (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦).

٢٢- محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة ،** (القاهرة: مكتبة عين شمس،١٩٩٢).

٢٣- محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة – الأصول العلمية والممارسة العملية**، (القاهرة: مكتبة عين شمس ، ٢٠١٢).

٢٤- محمد زيدان إبراهيم ،**دراسات في أصول المراجعة**، (المنوفية: ناس للطباعة ، ٢٠١٠).

٢٥- محمد محمود عبد المجيد، محمد توفيق، **دراسات في المراجعة ،** (القاهرة: مكتبة الشباب،٢٠٠٠).

٢٦- محمد نصر الهواري وآخرون: **أصول المراجعة**، (القاهرة: دار صفا للطباعة والنشر، ١٩٨٦).

٢٧- منصور حامد، **المراجعة وفحص الحسابات**، (القاهرة: دار الثقافة العربية،١٩٩٠).

٢٨- منير محمد الجنبيهي، ممدوح محمد الجنبيهي، **التوقيع الالكتروني وحجيته في الإثبات**، (الإسكندرية: دار الفكر الجامعي،٢٠٠٥).

٢٩- هالة الخولى، **مبادئ المراجعة ،** (القاهرة: دار الثقافة العربية،١٩٩٥).

٣٠- يوسف محمود جربوع ، **أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات**، (غزة: الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، ٢٠٠١).

٣١- يوسف محمود جربوع، **المصادقات، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات**، (غزة: الطبعة الثانية ، مكتبة الطالب الجامعي، ٢٠٠٣).

٢-الدوريات العلمية

١- الأخضر عباشي، أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإليكترونية- دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإليكترونية، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية** ، الجزائر، العدد الثامن، ٢٠١٧.

٢- عاصم محمد أحمد سرور أدلة الإثبات في ظل مراجعة أنشطة التجارة الالكترونية، **مجلة كلية التجارة للبحوث التجارية**، العدد الأول، كلية التجارة، ٢٠٠٥.

٣- عبد الوهاب نصر على، دراسة الأثار الحتمية للتجارة الإلكتروني على نموذج مراجعة الحسابات، **مجلة البحوث التجارية**، العدد الأول، المجلد الأربعون، كلية التجارة جامعة الإسكندرية،٢٠٠٣.

٤- عبده حسين شطا، تقييم برامج المراجعة العامة كوسيلة لجمع أدلة الإثبات فى ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد السادس، ١٩٩٠.

٥- على إبراهيم طلبة، مراجعة الالتزام البيئي بين المنظور العلمي والواقع العملي : دراسة انتقادية، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الثاني، ١٩٩٨.

٦- محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، **مجلة المحاسب**، العدد٢٠، أكتوبر-ديسمبر ٢٠٠٣

٧- محمد فخر ندا، أدلة إثبات المراجعة ، **مجلة المحاسب**، العدد ٢٧، ديسمبر ٢٠٠٦.

٣-الرسائل العلمية

١- هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية- دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين**، دراسة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٦.

٤-المؤتمرات العلمية والندوات

١- السيد عبد المقصود دبيان، وليد السيد كشك، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية على أمن نظم المعلومات الالكترونية ودور المعايير الدولية** ، مؤتمر الإسكندرية: كلية التجارة جامعة الإسكندرية،٢٠٠٢.

٢- عبد العزيز السيد مصطفي، **أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفات التجارة الالكترونية**، مؤتمر الإسكندرية: جامعة الإسكندرية،٢٠٠٢.

٥-مصادر أخرى

١. **الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إقرارات الإدارة** ، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.

٢. **الإدارة العامة لشئون البيئة، إدارة التخطيط والمشروعات البيئية محافظة البحر الأحمر**، إبريل ٢٠١٤

٣. **جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية**، مراجعة القوائم المالية (المستوى النهائي)، (القاهرة: بدون ناشر،٢٠٠٣)، الفصل الثامن.

٤. **قانون التوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤**، (القاهرة: الوقائع المصرية، ٢٠٠٤) مادة (١).

٥. القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ **بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨**، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، (الطبعة الأولى، القاهرة)، ١٩٩٩.

٦. **اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤**، (القاهرة: الوقائع المصرية، ٢٠٠٥)، مادة (١).

٧. **المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى**: الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٣ لسنه ٢٠٠٨، معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ أدلة المراجعة، الطبعة الأولي ٢٠٠٩.

٨. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، التنمية المستدامة: **دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار رقم (٥٣١٠)**، ٢٠٠٤.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

1-Books:

1. Alvin A. Arenas, et al, 2008, **Auditing and Assurance Services an Integrated Approach**, Pearson Education, Inc, New Jersey, USA.
2. Arenas A.A. and Loeppeck j. K, **Testing the Elements Which Will be Under Auditing , Auditing an Integrated Approach**, 2002.
3. Holmes A.W. and Overmeyer W.S., **Auditing Standards and Procedures** , 8th Edition, Homewood Illinois: Richard Irwin , Inc.,1975.
4. Taylor D.H, .and Glezen W.G., **the philosophy of evidence gathering , auditing integrated concepts and procedures**, sixth edition ,1996.
5. The coopers and Lybrand, **Accounting Estimates , Manual Auditing**, Fifth Edition , 1992 .
6. White Ashwin Paul and Fried, **Analysis of Financial Statements** , Second Edition, 1997.

2-Periodicals:

1. Hansen R. and Shafted t.I., Sampling for Integrated Auditing Objectives**, the journal of Accountancy**, January 1977.
2. Mautz R.K. , the Nature and Reliability of Audit Evidence **, the journal of Accountancy** , May 1998.
3. Shank J. K. and Murdock R. K., Comparability in the Application of Reporting Standards , **the Accounting review** , Oct. 1978.

4. Smith R.A., The Relationship of Internal Control Evaluation and Audits Sample Size , **The Accounting Review**, April 1972.

3- others

1- **International Standards of Auditing** , Management Representation letter, First Edition , 1998.

الجهاز المركزي للمحاسبات

ملخص بحث

تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

مقدم إلي

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الأمانة العامة

المسابقة العلمية الثانية عشر للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية

إعداد

محاسب / محمد عبد الحميد إبراهيم إمام

مراقب

بالإدارة المركزية للرقابة المالية على الشركات المشتركة

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

حاصل على درجة الماجستير في المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس

ميسر تطبيق معايير الإنتوساي

ملخص البحث
تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات

إن الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأى فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة، ويقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات التي تمكنه من ذلك، وأدلة الإثبات تمثل أساسا معقولا ومناسبا لإبداء رأى فني محايد وليس أساسا مطلقا لإبداء الرأي، ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال اختبارات المراجعة والتى تشمل اختبارات الالتزام واختبارات التحقق.

وتتلخص **مشكلة البحث** في كيفية تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات، والحصول على الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد على صحة وعدالة القوائم المالية.

وتنبع **أهمية الدراسة** من المكانة الهامة والرئيسية لأدلة الإثبات، فهي دراسة تحليلية لمفهوم وأنواع وخصائص أدلة الإثبات، وتوضيح أهمية كيفية تعامل الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات، والصعوبات التي تواجهها في الحصول على تلك الأدلة.

في ضوء مشكلة وأهمية البحث فإن **هدف البحث** يتمثل في بيان الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة في مجال التعامل مع أدلة الإثبات، وتوضيح الأساليب المختلفة لحصول الأجهزة العليا للرقابة على أدلة الإثبات، وايضاح أثرها على جودة العمل الرقابي.

من أجل تحقيق هدف الدراسة تم تقسيم البحث إلى **ثلاثة مباحث** كما يلي: المبحث الأول: الإطار العام لأدلة الإثبات في المراجعة، المبحث الثاني: فعالية أدلة الإثبات في ظل النظم المختلفة، المبحث الثالث: تعامل الأجهزة العليا للرقابة مع أدلة الإثبات – حالات عملية.

وقد توصل الباحث إلى **النتائج** التالية: تعتبر أدلة الإثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية، ولقد اهتم قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بأدلة الإثبات وجاءت المادة الخامسة من القانون لتؤكد ذلك، وتتعدد أنواع أدلة الإثبات فهي: أدلة إثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة، أدلة إثبات ورادة للمنشأة من اطراف خارجية، أدلة إثبات يحصل عليها المراجع بنفسه، وتوجد عدة أساليب للحصول على أدلة الإثبات منها الجرد الفعلي، المصادقات، الإجراءات التحليلية، وتوجد صعوبات فى الحصول على أدلة الإثبات منها: الحصول على أدلة إثبات متعارضة، وتزداد جودة العمل الرقابي إذا توافرت في دليل الإثبات خصائص الملاءمة، إمكانية الاعتماد عليها، والكفاية، ولقد أصبح المراجع يواجه بمجموعة

من المتغيرات والنظم التي لم تكن موجودة من قبل ومنها التجارة الإليكترونية، ومراجعة الالتزام البيئي، والحوكمة.

ويقترح الباحث **التوصيات** التالية: يجب على المراجع الإعداد الجيد لبرنامج المراجعة وأن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة مع ضرورة توثيقها، واختيار الأسلوب المناسب للحصول على دليل الإثبات، ويكون فهم كافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، كما يجب على المراجع مواكبة التطورات فى المراجعة ولا يكون بمعزل عن العالم، وأن يلم بأساليب المراجعة الالكترونية، وبنظم الحاسب الآلي ومكوناته وامكانيات التشغيل، كما يجب التعرف على قوانين الحوكمة والمراجعة البيئية وأساليب الحصول على أدلة الإثبات الخاصة بهما، وامداد مراقبي الجهاز بكل ما هو جديد من تجارب وخبرات الأجهزة الأخرى.