

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

موضوعية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة المالية :

دراسة مقارنة

Objectivity of Evidence in Financial Auditing :

A Comparative Study

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الدارس/ الحُسين العباس الحُسين حمزة

إشراف الدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الدراسات التجارية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1429هـ / 2008م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى: ﴿ فَتَبَسَّمْ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ
نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي
بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾

سورة النمل الآية (19)

و قال الله تعالى: { قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ
الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ }

سورة البقرة الآية (32)

صدق الله العظيم

الإهداء

إلى والدتي العزيزة
إلى روح والدي "يرحمه الله"
إلى زوجتي العزيزة وأبنائي

الباحث

الشكر والتقدير

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستغفره ونستهديه، ونعوذ بالله من شرور أنفسنا ومن سيئات أعمالنا، إنه من يهده الله فهو المهتد ومن يُضلل فلن تجد له ولياً مُرشداً، الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كُنَّا لنتهدي لولا أن هدانا الله والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وسيد العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم.

يُشرفني أن أعبر عن خالص شكري وتقديري أولاً لأسرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي أتاحت لي هذه الفرصة لمواصلة دراساتي العليا، ولأستاذي الفاضل الدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور، أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية لتفضله بالإشراف على البحث والذي كان لفضل علمه العزيز وتواضعه الجم وسعة صدره وصبره وتوجيهاته المستمرة وشخصه الكريم عميق الأثر في إتمام البحث على صورته الحالية، ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أدعو له بموفور الصحة والعافية ومديد العمر وأن يُثيبه الله خير الجزاء.

كما أتوجه بالشكر إلى د. توفيق الطيب البشير ود. إبراهيم علي بلال والأستاذ/ يوسف الشيخ والأستاذ/ محمد العباس والأستاذ/ جمال الدين أحمد الحسن على نصائحهم وإرشادهم وتشجيعهم لي وتعاونهم معي طوال فترة البحث. كما أتوجه بخالص شكري وتقديري للإخوة بإدارة مكتبة الحرم المكي بمكة المكرمة ومكتبة الحرم بالمدينة المنورة ومكتبة جامعة أم القرى وجامعة الملك عبد العزيز بجدة على تعاونهم الكامل معي.

أخيراً، اللهم أشهدك أنني قد بذلت أقصى ما أستطيع، فإن كنت قد وُفِّقت فمن عندك، وإن كُنت قد أخطأت وقصرت فمن نفسي، فسبحان من تفرَّد بالكمال وحده، اللهم أجعل عملي هذا مقبولاً وسعي فيه مرضياً مشكوراً مبتغياً به وجهك الكريم.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الباحث

ملخص البحث

تواجه مهنة المراجعة مجموعة من المشاكل أهمها مشكلة تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن المطلوب فحصها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية وتحديد الإجراءات التي يجب إتباعها في ذلك وحجم العينات المراد اختبارها لتحقيق درجة الإقناع لدى المراجع

عن صحة وموضوعية تلك الأدلة والوصول من خلالها إلى الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية والمركز المالي في نهاية الفترة المالية.

تتمثل أهداف هذا البحث في مناقشة معيار أدلة وقرائن المراجعة من حيث المفهوم والأهمية، التعرف على الأشكال المختلفة لأدلة المراجعة وإجراءات جمعها، تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يعتمد المراجع عليها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وتناول أدلة وقرائن المراجعة حسب ما ورد في معايير المراجعة الدولية والسعودية. و لتحقيق أهداف البحث أستخدم الباحث مجموعة من المناهج التي تحقق تآزراً منهجياً في ما بينها وهي الاستنباطي والاستقرائي، وكذلك المنهج التاريخي، والوصفي التحليلي للمقارنة بين المعايير الدولية والمعايير السعودية في مجال أدلة وقرائن الإثبات. وخدمة لأهداف هذا البحث قام الباحث باختبار الفروض الآتية :

- هناك علاقة عكسية بين كمية ونوعية أدلة الإثبات وبين درجة المخاطرة في المراجعة فكلما تم تجميع كمية كبيرة من الأدلة كلما انخفضت درجة المخاطرة .
- . إن كفاءة عملية المراجعة ونوعية الأدلة المادية تعتمد على كفاءة وخبرة المراجع ومدى قدرته على تحديد وتجميع الأدلة الموضوعية ونزاهته المهنية .
- النتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات لا يكون لها وزن علمي ومنهجي إلا إذا اصطحبت بمجموعة من الأدلة والقرائن المادية الموضوعية المبررة.
- مسئوليات المراجع القانونية والعقوبات المترتبة عليها هي التي تدفع المراجع إلى بذل العناية المهنية الملائمة والمطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها .
- الأدلة التي تعتمد على الإثبات الشخصي لا تعتبر أدلة موضوعية بصفة مطلقة أما الأدلة التي لا تعتمد على الإثباتات الشخصية ويصل إليها المراجع بنفسه تعتبر موضوعية.
- بعد اختبار تلك الفروض أثبتت الدراسة من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث صحة هذه الفروض .و بعد التحليل النظري والتطبيقي خلص الباحث إلى النتائج الآتية :
 - أدلة الإثبات المادية والرياضية والمصادقات تعتبر أدلة مباشرة ، أما الأدلة المستندية الداخلية والشفهية تعتبر أدلة غير مباشرة وليست قاطعة مثل الأنواع السابقة .
 - أدلة الإثبات الناتجة من المعاينة والجرد الفعلي والمراجعة الحسابية والإحداث اللاحقة وآراء وأحكام الاستشاريين والمتخصصين تعتبر أدلة موضوعية لأنها لا تعتمد على أي

انطباعات شخصية، أما الأدلة الناتجة من المراجعة المستندية والمصادقات لاتمثل أدلة موضوعية بصفة مطلقة، فقط الخارجي منها أما الداخلي فهو يعتمد على الإثبات الشخصي.

- الأدلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة بنفسه أقوى في حجيتها من التي يحصل عليها من داخل المنشأة

- الأدلة الموضوعية هي الأدلة الواضحة وضوحاً كافياً ولا يختلف الأشخاص المعقولون في تفسيرها إلا في حدود ضيقة. كما أن أدلة الإثبات التي يتم جمعها في ظل نظام رقابة داخلية قوى أكثر اعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف .

اعتماداً على النتائج يوصى الباحث بالتوصيات الآتية :

- الاهتمام بعملية التعليم والتدريب المهني المستمر للمراجعين وتنمية قدراتهم في المجالات الحديثة مثل الإصدارات المهنية الدولية الجديدة، خطر المراجعة، الأهمية النسبية، أثر تكنولوجيا المعلومات على مراحل عملية المراجعة على أن يكون هذا التدريب ملزماً وتحت إشراف المنظمات المهنية
- التشجيع على اندماج مكاتب المراجعة وإنشاء مكاتب تأخذ شكل شركات المساهمة المهنية حتى تتوفر لديها الإمكانيات اللازمة لأداء ما يستجد من خدمات وزيادة الالتزام بالمعايير المهنية وعدم التعرض لضغوط العملاء مما يزيد من استقلال المراجعين ودعم الثقة في المهنة وما تؤديه من خدمات.
- ضرورة إلزام المراجعين بتحديد مقدرة المنشأة على الاستمرار على الأقل لمدة عام غير عام المراجعة لأن ذلك يعتبر من صلب عمله لا سيما وهو يطبق معايير المراجعة الدولية التي تحتم عليه ذلك.
- الاستمرار في إعداد المعايير المحلية التي تأخذ في الحسبان المتغيرات البيئية الخاصة بكل دولة والتي ليس لها بديل في المعايير الدولية وخاصة معايير الزكاة، والمعاملات المالية الشرعية والمربحة والمضاربة والمشاركة وغيرها من مظاهر الاستثمار الإسلامية.

(هـ) ABSTRACT

The profession of auditing is facing several difficulties in process, the most important problem is has determine type and size of evidences to be examined to verify the fairness of financial statements and identify the procedures to be followed and also the size of samples to be tasted to achieve the degree of conviction to the auditor about accuracy and objectively of such evidences so as to arrive to the technical opinion about the financial statements and the financial position at the end of the financial period.

The objectives of this research are: discussing the criterion for evidences and indicators of auditing - as for the concept and significance, to recognize the various forms of auditing evidences and procedures for collecting them, determination of sort and size of evidences and indicators which the auditor adopt to examine the fairness of financial statements and to detect the evidences and indicators of auditing according to the international and Saudi auditing standards. To achieve the objectives of the dissertation, the researcher adopted the following group of methodologies that support each other: The inductive and deductive methods, the historical method, and the analytical descriptive method to compare between the international and the Saudi criteria, in the field of proving evidences and indicators.

For the purposes of this study the following hypotheses has been tested:

- There is a converse relationship between the quantity and quality of the substantiation evidences and the extent of risk.
- The proficiency of auditing procedure and the quality of physical evidences depend on the auditors' qualifications and experience.
- The findings reached by the auditor could not be scientific or systematic unless supported by a group of evidences and indicators.
- The responsibility of the auditor and the penalties resulting there of, may Push the auditor to exert all his proper and required professional effort.
- The evidences that depend on personal attempts are not considered absolutely subjective, but rather those reached for by the auditor himself.

After testing those hypotheses and in accordance with the conclusions reached the study proved validity these hypotheses and after the theoretical and applied analysis for this study, the researcher concluded to the following results:

- 1- The physical, mathematical and attestations are all considered direct evidences, but the internal documents and verbal evidences are considered indirect and not decisive.
- 2- Evidences resulting of examination, physical inventory, auditing, post- steps, and ideas and opinions of consultants and specialized persons, are considered subjective evidences because they do not depend on any personal attempts but are reached by the auditor himself; while the evidences resulting of documents review and attestations are not considered absolutely subjective, unless they are external.

3- The evidences reached out by the auditor from outside the firm are more powerful arguments than those from inside the firm. The subjective evidences are those sufficiently obvious and which arise no dispute among normal users in their interpretation, except in minor limits. The substantial evidences collected under solid internal control are more reliable than those collected under weak internal control.

Depending on the results the researcher recommended the following recommendations :

- Continuous training, education, and capacity building for auditors on: modern fields such as recent international professional publications, credibility of auditing, ratio of importance, and impact of information technology on auditing phases. Training should be compulsory and under the supervision of professional organizations.
- Encouraging the integration of auditing offices and establishment of offices in the form of professional holding companies, to enable them obtain the required capabilities to perform new services and increase adherence to professional criteria and not to be vulnerable to clients' pressures; a matter that would increase independency of auditors and support the professional authenticity to the services provided.
- Importance of binding auditors by determining the ability of the firm to continue at least for one year other than the one under auditing, because that is considered a core of his job, especially when applying international auditing criteria of which he is obliged.

Continue to prepare local criteria which consider the nature of variables at each country, especially those which have no alternatives in the international criteria, i.e. Zakat, Islamic transactions, Islamic murabaha, Shareholding partnerships, and other Islamic investment aspects.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال.
ب	الإهداء.
ج	الشكر والتقدير.
د	ملخص البحث.
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات.
ط	فهرس الأشكال.
1	المقدمة.
2	الإطار المنهجي.
6	الدراسات السابقة.
11	الفصل الأول: مفهوم وتطوير المراجعة المالية وأهدافها.
12	المبحث الأول: نشأة وأهمية وأهداف المراجعة المالية.
33	المبحث الثاني: مفهوم معايير المراجعة المالية.
42	الفصل الثاني: أنواع أدلة وقرائن الإثبات وكيفية الحصول عليها.
43	المبحث الأول: مفهوم القرائن وأدلة الإثبات وأنواعها.
66	المبحث الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات وموضوعيتها.
89	الفصل الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة المالية.
90	المبحث الأول: مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة المالية.
110	المبحث الثاني: مخاطر المراجعة المالية وعلاقتها بأدلة الإثبات.
132	الفصل الرابع: المسؤولية القانونية للمراجع.
133	المبحث الأول: المسؤولية المهنية والمدنية للمراجع الخارجي.
153	المبحث الثاني: المسؤولية الجنائية والتصرفات غير القانونية.
177	الفصل الخامس: مفهوم وتطور المعايير الدولية والسعودية وأهدافها.
178	
196	المبحث الأول: نشأة وأهمية وأهداف المعايير الدولية والسعودية.
217	المبحث الثاني: الدراسة التحليلية المقارنة لمعيار أدلة وقرائن الإثبات.
118	الخاتمة.
220	النتائج.
223	التوصيات.
	المراجع.

فهرس الأشكال

رقم الشكل	الموضوع	رقم الصفحة
(2/2/1)	وسائل الإثبات ودرجة موضوعيتها	85
(3/2/1)	عنصر الخطر في مراجعة الحسابات	124
(3/2/2)	العلاقة بين أدلة الإثبات ومخاطر المراجعة	129
(4/1/1)	العلاقة بين إهمال المراجع ومدى بذل المراجع العناية المهنية الكافية	150
(4/2/1)	مقارنة معايير المراجعة الأمريكية والبريطانية والدولية بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار	167
(5/1/1)	معايير المراجعة الدولية وإيضاحات تطبيقها	185
(5/1/2)	معايير المراجعة الدولية الملغاة خلال الفترة (2007م-2004م)	188
(5/1/3)	معايير المراجعة الدولية المضافة خلال الفترة (2007م-2004م)	189

المقدمة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في بعض الدول ولها تقاليد ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين وقد ساهمت مهنة المراجعة بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمار وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الإقتصاد القومي.

فعلم المراجعة هو فرع من فروع المحاسبة ظهرت الحاجة إليه بعد الثورة الصناعية وإزدهار التجارة في أوروبا وظهور المشروعات الكبيرة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والمساهمة.

مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة فظهرت رغبة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل ومحاييد ومؤهل علمياً لفحص الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقرير عن ذلك لحماية حقوقهم والمحافظة عليها والتأكد من سلامة تصرف الإدارة في المهام الموكلة إليها.

حتى يتمكن المراجع من تقديم هذا التقرير لابد أن يحصل على الأدلة والقرائن الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والإستفسار والمصادقة والمقارنة حتى يتوفر له الأساس المناسب لإبداء الرأي الفني والمحاييد على عدالة القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

هنا يثار السؤال التالي ما هي الأدلة والقرائن التي يمكن أن يعتمد عليها وتعتبر كافية؟ إن هذا يعتمد على قدرة المراجع القانوني في تكوين الأحكام المهنية وظروف الارتباط وطبيعة نشاط المشروع. بصفة عامة لما كانت طبيعة الأمور تنفي إمكانية زيادة درجة التأكد إلى

درجة اليقين فإن المستوى المقبول يتحدد في الحياة العملية، وتحت الظروف العادية بعلاقة

التكلفة والفائدة بمعنى أن المراجع سيتوقف حتماً عن الحصول على أدلة إضافية عندما

تصبح الفائدة من هذه المعلومات لا تبررها تكاليف الحصول عليها وذلك بشرط التزامه

بمعايير المراجعة المتعارف عليها دولياً وعلى أحكام المراجع الشخصية والتي تتأثر بمدى

ثقلته في نزاهة الإدارة وفعالية نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه توفير الأساس للملائم

لإبداء الرأي الفني والمحاييد على عدالة عرض القوائم المالية والمركز المالي في نهاية الفترة

المالية.

مشكلة البحث :

إن أدلة الإثبات من أهم الأدوات في عملية المراجعة فهي حجر الأساس لها كما أنها تساند

وتدعم كافة معايير العمل الميداني، فكل القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مقنعة

ومبررة إذا ما كان يدعمها دليل إثبات مقبول وملائم، وهي التي توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق المعلومات المالية.

يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق فإن لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب.

كما أن مهنة المراجعة لا تواجه مجموعة مشكلة أكبر من تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية وكذلك تحديد الإجراءات التي يجب إتباعها في ذلك وحجم العينات التي يتم فحصها (إختبارها) ومدى توافر الإقناع للمراجع بحجية الأدلة محل الفحص والوصول من خلالها إلى الرأي الفني المحايد على عدالة القوائم المالية والمركز المالي في نهاية الفترة المالية . فالمراجعة الإختبارية في عصرنا الحاضر أصبحت أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي للأسباب الآتية:

(1) كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وإتساع نشاطها يتعذر معه إجراء مراجعة شاملة.

(2) ارتفاع التكلفة في المراجعة الشاملة خاصة في المشروعات الكبيرة.

(3) تغير النظرة إلى عملية المراجعة وأهدافها من إكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي الفني المحايد الذي يعبر عن مدى صحة ودقة القوائم المالية.

(4) صعوبة توفير العدد اللازم من المراجعين والمساعدین لعمل المراجعة الشاملة.

(5) قصر المدة التي تحددها بعض تشريعات الدول في فحص ومراجعة القوائم المالية.

وتعتبر عملية تجميع وتحليل وتقييم الأدلة والحكم على مدى كفايتها جوهر عملية

المراجعة. حيث يسعى مراجع الحسابات دائماً للحصول على الأدلة الكافية والملائمة

ويمارس حكمه الشخصي في الحكم على مدى حجية هذه الأدلة. وحتى يمكن ترشيد

القرارات الشخصية لمراجع الحسابات وتحسين عملية إتخاذ القرارات من قبل مراجعي

القوائم المالية يستدعي ذلك التطوير المستمر للمفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير لنظرية

الإثبات في المراجعة ذلك حتى يتمكن المراجع من المفاضلة بين الأدلة وتقييمها وبيان مدى

قوتها الإقناعية.

أهداف البحث :

تتمثل أهداف هذا البحث في الآتي :

(1) مناقشة معيار أدلة وقرائن المراجعة من حيث المفهوم والأهمية والدعائم والمقومات.

(2) التعرف على الأشكال المختلفة لأدلة المراجعة وإجراءات جمعها وكيفية ربطها بأهدافها.

(3) تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يفضل أن يعتمد المراجع عليها والتي تعتبر كافية للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية.

(4) تناول أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة حسب ما ورد في معايير المراجعة الدولية والسعودية.

(5) مناقشة مسئولية مراجع الحسابات القانونية ومدى علاقتها بأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية معيار أدلة وقرائن الإثبات في إصدار تقارير يوثقها المراجع الخارجي بعد فحص البيانات المالية فحصاً انتقادياً ودقيقاً وإبداء رأي فني ومحايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي. ويمكن أن يعتمد عليها مستخدمو هذه القوائم في إتخاذ قراراتهم المالية والإقتصادية ونسبة لإفرازات ما يعرف بالعمولة وثورة الإتصالات وما نتج عن ذلك من إرتباط الإقتصاد العالمي ببعضه البعض وهيمنة الشركات متعددة الجنسيات الأمر الذي زاد حوجة مستخدمي القوائم المالية إلى تقارير مالية تعبر بوضوح وصدق وعدالة عن الموقف المالي لهذه الشركات حتى يمكن تفادي إنهايارها الذي يؤدي بدوره إلى إنهايار الإقتصاد الوطني. كما أن هذا البحث يكتسب أهمية خاصة بأنه يؤكد مقدرة مراجعي الحسابات على تطوير المهنة، بما يجعلها أكثر مرونة وكفاءة في إستجابتها للتطورات في الأساليب الفنية والعلمية التي يستند إليها المراجع في تكوين رأيه والوصول إلى درجة عالية من اليقين عند إعادة تقريره.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث أستخدم الباحث مجموعة من المناهج يحقق فيما بينها تآزراً منهجياً وهي الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض المنطقية المرتبطة بالدراسة والاستقرائي لاختبار الفروض ، وكذلك المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع هذا البحث ، والوصفي التحليلي للمقارنة بين المعايير الدولية والمعايير السعودية في مجال أدلة وقرائن الإثبات .

فروض البحث:

خدمة لأهداف هذا البحث قام الباحث باختبار الفروض الآتية :

- ((1) هناك علاقة عكسية بين كمية ونوعية أدلة الإثبات وبين درجة المخاطرة فكلما تم تجميع كمية كبيرة من الأدلة كلما إنخفضت درجة المخاطرة.
- ((2) تعتمد كفاءة عملية المراجعة ونوعية الأدلة المادية على كفاءة وخبرة المراجع، ومدى قدرته على تحديد وتجميع الأدلة الموضوعية ونزاهته المهنية.
- ((3) إن إتخاذ القرارات التي يتوصل إليها مراجع الحسابات لا يكون لها وزن علمي ومنهجي إلا إذا اصطحبت بمجموعة من الأدلة والقرائن المادية الموضوعية المبررة.

(4) مسئوليات المراجع القانونية والعقوبات المترتبة عليها هي التي تدفع المراجع إلى بذل العناية المهنية الملائمة والمطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بالعملية الموكلة إليه.

(15) الأدلة التي تعتمد على الإثبات الشخصي لا تعتبر أدلة موضوعية بصفة مطلقة أما الأدلة التي لا تعتمد على الإثباتات الشخصية ويصل إليها المراجع بنفسه تعتبر موضوعية.

أدوات جمع البيانات :

تم الاعتماد على البيانات الثانوية المتمثلة في الكتب والدوريات والرسائل الجامعية إضافة إلى المعايير الدولية والمعايير السعودية .

حدود البحث :

الحدود المكانية : المملكة العربية السعودية

الحدود الزمانية : من عام (1370هـ / 1950م — 1429هـ / 2008م).

تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار صحة فروضه فقد تم تقسيمه إلى خمسة فصول مترابطة ومتكاملة بالاضافة إلى مقدمة وخاتمة وهذه الفصول هي:

الفصل الأول : بعنوان (مفهوم وتطور المراجعة المالية وأهدافها) وقد احتوى على بحثين خصص الأول منهما لنشأة وأهمية وأهداف المراجعة المالية ،والثاني لمفهوم ومعايير المراجعة المالية .

الفصل الثاني : بعنوان (أنواع أدلة وقرائن الإثبات وكيفية الحصول عليها) خصص المبحث الأول لمفهوم القرائن وأدلة الإثبات وأنواعها، وقد تم تخصيص المبحث الثاني لوسائل الحصول على أدلة الإثبات وموضوعيتها.

الفصل الثالث : بعنوان (الأهمية النسبية في المراجعة المالية) وقد احتوى على بحثين خصص المبحث الأول لمفهوم الأهمية النسبية في المراجعة المالية ،أما المبحث الثاني فقد خصص إلى مخاطر المراجعة المالية وعلاقتها بأدلة الإثبات .

الفصل الرابع: بعنوان (المسؤولية القانونية للمراجع) فقد تناول هذا الفصل في المبحث الأول منه المسؤولية المهنية والمدنية للمراجع الخارجي ،أما المبحث الثاني فقد تناول المسؤولية الجنائية والتصرفات غير القانونية .

الفصل الخامس : بعنوان (مفهوم وتطور المعايير الدولية والسعودية وأهدافها) وقد خصص المبحث الأول منه لنشأة وأهمية وأهداف المعايير الدولية والسعودية، أما المبحث

الثاني فقد خصص للدراسة التحليلية المقارنة لمعيار أدلة وقرائن الإثبات . وختتم البحث بأهم النتائج والتوصيات.

(ثانياً) الدراسات السابقة

يلاحظ قلة البحوث العلمية في هذا المجال وقد تمثلت أهم الدراسات السابقة في الآتي :-
دراسة Yoshida Toba, 1975⁽¹⁾ :

تعتبر هذه الدراسة من البحوث المهمة في بناء نظرية المراجعة، وتتلخص مشكلة الدراسة في العلاقة القائمة بين الافتراض والإثبات ودراسة الأساس الفكري لإعمال المراجعة وتتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

(1) تعريف المفاهيم الخاصة بالإثبات والفرضيات لبناء علاقة بين الفرضيات والأدلة في المراجعة

(2) رسم الكيفية أو الطريقة التي يتم بها وضع الأسباب الأساسية في المراجعة .

(3) تقرير أن العملية الجوهرية للمراجعة هي توضيحية أكثر من إنها استقصائية .

- استخدم الباحث المنهج التاريخي والوصف التحليلي في دراسته .

- الفروض التي قام باختبارها الباحث كما يلي :

(1) هنالك تشابه بين القضايا القانونية والمراجعة.

(2) إن الأمر الإثباتي هو المادة التي يتم على أساسها بناء الحقائق والتأكيدات.

(3) هناك اختلاف جوهري بين الفرضية الأولية والفرضية العامة .

- يتضح من العرض السابق لهذه الدراسة النتائج التالية:

(1) إن المراجعة عملية إثبات أكثر من كونها عملية فحص. وتنتم عبر ثلاثة مراحل أساسية

هي :

(أ) تحديد القضايا المطلوب إثباتها.

⁽¹⁾ Yoshida Toba, "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory" the Accounting Review, January, 1975, PP 7-24

(ب) الفحص لتجميع الأدلة التي تثبت صحة القضايا الأولية والتي تتكون منها القضايا النهائية.

(ج) يمثل الإثبات عملية الاقتناع التي يمكن الوصول إليه من معرفة القضايا الأولية وعلى أساسها يقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه في القضية النهائية.

(2) هناك تشابه بين القضايا القانونية والمراجعة حيث لا يمكن للقاضي أو المحامي الوصول مباشرة للحقائق بل القرار النهائي في القضية يتم بناءه على أساس الأمر الاتباتي أكثر مما هو على الحقائق، وبالمثل أيضاً للمراجع القانوني يستند على الأمر الاتباتي، بالرغم من أنه في بعض الأحيان يحتوى على ملاحظات مباشرة للحقائق مثل الفحص الفعلي للسيولة، السندات المالية وقوائم الجرد

(3) ضرورة توفر عنصري الإثبات والاقتناع حتى يمكن الوصول إلى رأي في المراجعة. ولتحديد درجة الاقتناع يلزم تحديد درجة احتمال صدق القضايا موضوع المراجعة.

(4) الفرضية العامة لا يمكن إثباتها بطريقة مباشرة لأنه تنطوي التعميم أو حكم القيمة، أما الفرضية الأولية فهي تقرر معارف موضوعية للحقائق ومميزاتها لأنها تقوم بوصف أشياء معينة أو أحداث لذا يجب إعادة صياغة الفرضية العامة في شكل فرضية أولية حتى يمكن التعرف على الحقائق بصورة غير مباشرة .

(5) الأمر الاتباتي هي المادة التي يحصل عليها القضاة والمحاكم والمراجعين المستقلين وهي تتألف من شي مادي (مستندي) وشي شفوي قد تؤدي إلى تأكيد الحقائق أو التأكيدات، فالحقائق أكثر موضوعية وتحديداً من الأمر الاتباتي لأنه في بعض الأحيان ينطوي على تحديد للقيمة التي قد تنتج من شخصية الفرد أو معتقداته أو طريقة أدائه.

(6) يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من الأمور الهامة بالنسبة لعملية المراجعة فهو لا يتم من أجل تحديد نطاق المراجعة الإختبارية ولكن من أجل هدف أسمى هو الحصول على دليل إثبات يدعم عدالة القوائم المالية.

دراسة ⁽¹⁾ Frederick and Robert Libby, 1986: D.

⁽¹⁾ D. Frederick, and Robert Libby, "Experience and Auditors Judgment of Conductive Events" Journal of (1)

تتلخص مشكلة الدراسة في دور التعليم والخبرة التراكمية ومدى تأثيرها في قرارات المراجعين وتتمثل أهداف الدراسة في الاتي:

- (1) اختبار كيفية تفاعل مخزون ذاكرة المراجع مع دليل المراجعة المائل أمامه .
- (2) استخدام هذا النهج في التوقع وإظهار الخلفيات المعرفية المختلفة ومدى تأثيرها في القرار .

- استخدم الباحث المنهج التاريخي والاستقرائي في دراسته .حيث انتهجت هذه الدراسة إجراء خمس تجارب لمعرفة تأثير الخبرة السابقة من خلال مقارنة أداء مراجعين ذوي خبرات مختلفة، حيث اعتمد البحث في عناصر القياس للعنصر البشري مراجعين بخبرات محددة بمدى زمني معين كما استخدم لذلك عناصر ما زالت تدرس كورسات مراجعة وعناصر ذات دراسات متقدمة. وقد طلب الباحثان من مراجعي الحسابات حل مشاكل تقوم على فحص العلاقات بين ضعف الرقابة والأخطاء المحاسبية والعلاقات بين الحسابات المختلفة .

- الفروض التي قام باختبارها الباحث كما يلي :

- (1) كلاً من مراجعي الحسابات ذوي الخبرة والمبتدئين يفهمون جيداً نظام القيد المزدوج وتحديد الأخطاء بالقوائم المالية .
- (2) المراجعين ذوي الخبرات فقط هم الذين يفهمون علاقة الأخطاء بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية - وقد خلصت هذه الدراسة بالنتائج الآتية:
- (1) ضرورة أخذ عامل الخبرة في الاعتبار عند وضع المبادئ التي تقوم عليها نظرية الإثبات .

(2) يوجد تفاعل بين الخبرة ودليل الإثبات وهو ما يجعل عملية الحصول على الأدلة وتقييمها في

بيئة المراجعة أمراً ذا طبيعة معقدة. نظراً لأن كل من الخبرة والدليل يمكن أن يؤكد الافتراضات مما يجعل للحكم والتقدير الشخصي دوراً هاماً بصورة دائمة في عملية المراجعة.

(3) تأثير الخلفية المعرفية والخبرة واضح جداً في قرارات المراجعين مع اختلاف واضح في النتائج التي توصل إليها كل مراجع بناءً على سنين خبرته.

(4) أثبتت وسائل القياس سرعة استجابة ذوي الخبرات في تحديد المشاكل والتركيز على الحلول بشكل سريع ودقيق أكثر من المبتدئين، والوصول إلى نتائج يقينية يتطلب اختيار عناصر مختلفة من حيث الدرجة العلمية والخبرة التراكمية .

دراسة: 1987 و⁽¹⁾ Wright Mohammad and Arnold

تعتبر هذه الدراسة من البحوث المهمة وتتلخص مشكلة البحث في اختبار تفاعل الخبرة السابقة في ذاكرة المراجع لإصدار الحكم المهني في بعض مهام عملية المراجعة المعقدة . ويتمثل هدف هذه الدراسة في المقارنة بين قرارات بعض المراجعين ذوي الخبرات المختلفة في بعض مهام المراجعة المعقدة .

- استخدم الباحث المنهج التاريخي والاستقرائي في دراسته . وقد انتهجت هذه الدراسة منهجاً تجريبياً حيث تم إجراء عدة تجارب لمعرفة تأثير الخبرة السابقة من خلال مقارنة قرارات المراجعين ذوي الخبرات مع المراجعين الذين ليس لديهم خبرات على مهام متعددة التعقيد .

- الفروض التي قام باختبارها الباحث كما يلي :

(1) فعالية الخبرة في المراجعة مرتبطة إيجابياً بمستوى تعقيدات المهمة وبصحة القرارات التي يتخذها المراجع في المهام المعقدة .

(2) يوجد ترابط بين الخبرة والاتفاق في الرأي وطريقة التفكير ونفاذ البصيرة . كما لا يوجد تأثيراً فعالاً للخبرة في مهمات المراجعة المنظمة نسبياً .

- توصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

(1) تأثير الخبرة يزداد كلما زادت تعقيدات المهمة التي يقوم بها المراجع خلال عملية المراجعة، وتحتاج المهام الأكثر تعقيداً إلى حكم موسع ومركز ونفاذ بصيرة في كل مراحل عملية صنع القرار، والتي يمكن الحصول عليها من خلال الخبرات السابقة.

⁽¹⁾ Mohammed and Arnold Wright, "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment" The Accounting Review, January 1987, PP 1-12.

(2) القرارات الصادرة من المراجعين ذوي الخبرات في مهمات المراجعة غير المنظمة وشبه المنظمة ثابتة ومستقرة عكس القرارات الصادرة من المراجعين الجدد أو تحت التمرين في نفس المهمات.

(3) تأثير الخبرة واضح وجلي في تحديد حجم ونوع العينات التي يجب أن تخضع للفحص خلال عملية المراجعة. وقد تكون الخبرة حيوية وفعالة للقرارات المعقدة ولكن غير ضرورية للقرارات الروتينية.

بدراسة وتحليل البحوث السابقة تبين أنها تتضمن كثيراً من الجوانب المهمة وهي:

(1) لبناء نظرية المراجعة يجب الأخذ في الاعتبار إن المراجعة هي إثبات واقتناع كما أن أدلة الإثبات يقتصر دورها على تدعيم القضية موضوع المراجعة، وأن القضية الأساسية للمراجعة هي إبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية وهي تتوقف على عاملين:
(أ) مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

(ب) مدى اتفاق الأساليب المحاسبية المطبقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(2) لا يمكن أن تكون مهام المراجعة ضمن مهام التخمين فقرار المراجع عن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم قراره بدرجة الاعتماد على هذا النظام لا يمكن اتخاذه في حالة عدم التأكد الكامل.

ونقطة البدء بالنسبة للمراجع الإطلاع على تقييم نظام الرقابة الداخلية محل المراجعة، فإذا كان التصميم ملائماً ومناسباً يبدأ المراجع في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة. وعلى ضوء نتائج هذه الاختبارات يتخذ المراجع قراره بدرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويكون هذا القرار مصحوباً بدرجة ثقة معينة كبرت أم صغرت وبالتالي تكون مهمة المراجعة هنا إحدى مهام التقدير الشخصي وليست إحدى مهام التخمين.

(3) يتعرض مراجع الحسابات للكثير من المواقف التي يرجع فيها إلى تقديره الشخصي ومن أمثلة ذلك تحديد كمية أدلة الإثبات اللازمة لإبداء رأيه المهني. تحديد مدى الوثوق في دليل الإثبات. حجم عينات الاختبارات التي يقوم بفحصها. وهذا التقدير الشخصي يختلف من شخص لآخر وقد يختلف لنفس الشخص من فترة لأخرى الأمر الذي يجعل من الصعوبة وضع قواعد عامة تحكم هذه العملية في الحياة العملية.

يرى الباحث أن المفاهيم السابقة التي قام الباحثون بدراساتها وتحليلها من الأهمية
بمكان فقد كشفت عن أبعاد مهمة في علم المراجعة، إلا أن الباحث يرى من جهة أخرى أن
الدراسات السابقة ليست كافية فعلم المراجعة يمثل علماً من العلوم المعيارية الذي يعتمد في
بناء أحكامه وما يصل إليه من رأي على المعايير، وهذه المعايير تتم عن طريق مجموعة من
المفاهيم مثل النظام المحاسبي السليم، المبادئ المحاسبية المقبولة، الإفصاح الملائم، التقديرات
المقبولة، استمرار المنشأة، الأهمية النسبية، عدالة القوائم المالية ويترك تقدير هذه المفاهيم
إلى مراجع الحسابات، ومن رأي الباحث أن المفاهيم السابقة ذات أهمية بالغة وعلى أساسها
تتحدد معايير المراجعة وعن طريقها نستنتج مبادئ المعايير، فيجب دراسة هذه المفاهيم
ووضعها في صورة ملموسة حتى يمكن لمراجع الحسابات إدراك أبعادها وإصدار حكمه على
أساس سليم. كما يرى الباحث أن الدراسات السابقة قد غطت بعض الجوانب المتعلقة بنظرية
الإثبات العامة كأساس فكري لنظرية المراجعة، ودور التعليم والخبرات العملية المتراكمة
ومدى تأثيرها في قرارات المراجعين، إلا أن هناك الكثير من الجوانب التي تحتاج إلى المزيد
من الدراسات والبحوث حولها. وقد حاول الباحث التعرض لها خلال دراستها ومنها على
سبيل المثال لا الحصر أدلة الإثبات وأنواعها ووسائل الحصول عليها، مفهوم الأهمية
النسبية، مخاطر المراجعة وعلاقتها بأدلة الإثبات، المسؤولية القانونية للمراجع، إجراء
دراسة مقارنة لمعيار أدلة الإثبات الدولي مع المعيار السعودي. ويوصي الباحث بإجراء
المزيد من الدراسات في هذه المجالات الآتية: جدوى التأمين ضد مخاطر المراجعة، مخاطر
المراجعة في ضوء المعالجة الإلكترونية.