

موضوعية أدلة وقرائن الاثبات فى المراجعة المالية

(دراسة مقارنة)

**رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير فى
المحاسبة**

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

الدراسات العليا

إعداد الطالب : الحسين العباس الحسين

حمزه

إشراف الدكتور : فتح الرحمن الحسن

منصور

2008م - 1429هـ

موضوعية أدلة وقرائن الاثبات فى المراجعة المالية

المقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في بعض الدول ولها تقاليد ومسئولياتها 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 فى المهام الموكلة إليها.

حتى يتمكن المراجع من تقديم هذا التقرير لا بد 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 ثقته في نزاهة الإدارة وفعالية نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه توفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني والمحاييد على عدالة عرض القوائم المالية والمركز المالي في نهاية الفترة المالية.

طبيعة المشكلة:

إن أدلة الإثبات من أهم الادوات 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 والرشيدي لإحكام 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 مشكلة أكبر من تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية وكذلك تحديد الإجراءات الذي يجب إتباعها في ذلك وحجم العينات التي يتم فحصها (إختبارها) ومدى توافر الإقناع للمراجع بحجية الأدلة محل الفحص والوصول من خلالها إلى مستوى التأكد. فالمراجعة الاختبارية في عصرنا الحاضر أصبحت أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي للأسباب الآتية :

- (1) كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها واتساع نشاطها يتعذر معه اجراء مراجعة شاملة
- (2) ارتفاع التكلفة فى المراجعة الشاملة خاصة فى المشروعات الكبيرة 0-
- (3) تغير النظرة الى عملية المراجعة وأهدافها من إكتشاف الاخطاء والغش الى إبداء الرأى الفنى المحايد الذى يعبر عن مدى صحة ودقة القوائم المالية 0
- (4) صعوبة توفير العدد اللازم من المراجعين والمساعدین لعمل المراجعة الشاملة.
- (5) قصر المدة التى تحددها بعض تشريعات الدول فى فحص ومراجعة القوائم المالية 0 وتعتبر عملية تجميع وتحليل وتقييم الادلة والحكم على مدى كفايتها جوهر عملية المراجعة 0 حيث يسعى مراجع الحسابات دائماً للحصول على الادلة الكافية والملائمة ويمارس حكمه الشخصى فى الحكم على مدى حجية هذه الادلة 0 وحتى يمكن ترشيد القرارات الشخصية لمراجع الحسابات وتحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل مراجعى القوائم المالية يستدعى ذلك التطوير المستمر للمفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير لنظرية الاثبات فى المراجعة ، وذلك حتى يتمكن المراجع من المفاضلة بين الادلة وتقييمها وبيان مدى قوتها الاقناعية 0

أهداف البحث:

- (1) مناقشة معيار أدلة وقرائن المراجعة من حيث المفهوم والأهمية والدعائم والمقومات.
- (2) التعرف على الأشكال المختلفة لأدلة المراجعة وإجراءات جمعها وكيفية ربطها بأهداف المراجعة.
- (3) تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التى يفضل أن يعتمد المراجع عليها والتي تعتبر كافية للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية.

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

والأمريكية والعربية.

(5) مناقشة مسئولية مراجع الحسابات القانونية ومدى علاقة هذه المسئولية

بأدلة وقرائن المراجعة.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية معيار أدلة وقرائن الإثبات في إصدار تقارير يوثقها المراجع الخارجي بعد فحص البيانات المالية فحصاً إنتقادياً ودقيقاً وإبداء رأي فني ومحاييد 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 والاقتصادية ونسبة لإفرازات ما يعرف بالعمولة وثورة الاتصالات وما نتج عن ذلك من ارتباط الاقتصاد 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 انهيارها الذي يؤدي بدوره إلى انهيار الاقتصاد الوطني. كما أن هذا البحث يكتسب أهمية خاصة بأنه يؤكد مقدرة مراجعي الحسابات على تطوير المهنة ، بما يجعلها أكثر مرونة وكفاءة في استجابتها للتطورات فى الاساليب الفنية والعلمية التى يستند اليها المراجع فى تكوين رأيه والوصول الى درجة عالية من اليقين عند إعداد تقريره 0

فروض البحث:

(1) هناك علاقة عكسية بين كمية ونوعية أدلة الاثبات وبين درجة

المخاطرة فكلما

تم تجميع كمية كبيرة من الادلة كلما إنخفضت درجة المخاطرة.

(2) تعتمد كفاءة عملية المراجعة ونوعية الادلة المادية على كفاءة وخبرة

المراجع،

ومدى قدرته على تحديد وتجميع الادلة الموضوعية ونزاهته المهنية 0

(3) إن إتخاذ القرارات التي يتوصل اليها مراجع الحسابات لا يكون لها وزن

علمي ومنهجي

إلا اذا اصطحبت بمجموعة من الادلة والقرائن المادية الموضوعية المبررة

(4)مسئوليات المراجع القانونية والعقوبات المترتبة عليها هي التي تدفع

المراجع

إلى بذل لعناية المهنية الملائمة والمطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة

المتعارف عليها

بالعملية الموكلة إليه.

(5)الادلة التي تعتمدعلى الاثبات الشخصى لاتعتبر أدلة موضوعية

بصفة

مطلقة أما الادلة التي لاتعتمدعلى الاثباتات الشخصية ويصل اليها

المراجع

بنفسه تعتبر موضوعية 0

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث يتبع الباحث مجموعة من المناهج يحقق فيما بينها

تآذرا

منهجيا وهي الاستنباطى لتحديد محاور البحث ووضع الفروض المنطقية

المرتبطة

بالدراسة، والاستقرائى ويعتمد عليه الباحث في اختبار مدي صحة فروض

البحث،

وكذلك المنهج الوصفى التحليلي والتاريخي .

الدراسات السابقة :

دراسة حسين عامر شرف ومويتز 1964م⁽¹⁾

هذه الدراسة من أهم الدراسات التى حاولت صياغة نظرية للاثبات فى المراجعة

حيث قام الباحثان بإجراء دراسة تحليلية للمفاهيم الاساسية التى تركز عليها

المراجعة وهى (مفهوم دليل الاثبات - مفهوم عدالة القوائم المالية - الاستقلال

العناية المهنية - السلوك الاخلاقى لمراجع الحسابات - وقد كشفت هذه الدراسة

العديد من الجوانب فى بناء هذه النظرية منها مايلى :

(1) هنالك علاقة وثيقة بين علم المنطق وعلم المراجعة ، فالمراجعة تعتمد فى بناء

أحكامها على البرهان الذى تدعمه أدلة الاثبات ، والمطق هو أساس البرهان، فهو

يوضح خطوات التفكير السليم ويكشف عن الخطأ، ومراجع الحسابات يحتاج الى

¹ (1) R. K. Mautz and Sharif, A., "The Philosophy of Auditing" (Third printing, American Accounting Association, 19640.

المنطق لبناء برهانه على أساس سليم حتى يمكنه الوصول الى نتائج يمكن الاعتماد عليها 0

- (2) إن الاساليب التي يعتمد عليها المراجع في تحقيق المعرفة (وسائل الاثبات) لها أساس فلسفى عميق فهي تتمشى مع طرق المعرفة التي حددها الفلاسفة وهى المعرفة العقلية-المعرفة التجريبية -المعرفة العملية ،الثقة، التشكيك 0 وبدراسة وسائل الاثبات فى المراجعة فى ضوء طرق المعرفة السابقة يتضح الاتى :
- (أ) يعتمد تقييم نظام الرقابة الداخلية على المعرفة العقلية إذ يتم الحكم على كفاءته عن طريق مقارنة النظام القائم بالنظام الواجب أن يكون 0
- (ب) الجرد الفعلى ومطابقة نتائجه مع السجلات تعتمد على المعرفة التجريبية
- (ج) فحص المستندات ومراجعة السجلات والكشوفات الواردة من العملاء تعتمد على الثقة التي تظهر فى هذه المستندات والسجلات 0
- (د) المصادقات والاستفسارات تعتمد على الثقة التي يوضحها الغير فى إجاباتهم
- (ذ) إن تقييم أدلة الاثبات والتحقق من كفايتها هو تحقيق معرفة عن طريق أسلوب الشك

دراسة^١ YOSHIDE TOBA

- تعتبر من البحوث الهامة فى مجال بناء نظرية المراجعة ويرى toba أن القضايا التي يتم إثباتها تمثل الاثبات الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات فى تصور الحقائق وبناء الرأى وهى تمثل دليل الاثبات وتنقسم أدلة الاثبات الى قسمين هما :
- (1) أدلة مهمتها القيام بعملية الاثبات
- (2) أدلة مهمتها تدعيم القضية ولكنها لاتصل الى درجة الاثبات 0

كما يربأن القضايا موضوع المراجعة تنقسم الى الاقسام التالية :

أولاً) من جهة الموضوع هناك نوعين من القضايا)¹

- (1) قضايا أولية وهى تتعلق بموضوع معين 0
- (2) قضايا عامة وهى التى لاتتعلق بحقائق محددة وتخضع فى تحديدها للتقدير والتعميم 0

ثانياً) من جهة امكانية إثباتها هناك نوعين من القضايا:

- (1) قضايا مباشرة : وهى قضايا قاطعة يصل المراجع بشأنها الى قرار إما قبولها على أساس إنها صادقة أو رفضها لأنها غير صادقة
- (2) قضايا قابلة للاثبات : وهى قضايا إحتتمالية وما يصل المراجع بشأنها هو تحديد إحتمال صدقها 0 ويتضح من العرض السابق لهذه الدراسة النتائج التالية :

- (1) إن المراجعة عملية إثبات أكثر من كونها عملية فحص 0
- (2) إن المراحل الاساسية التى عن طريقها تتم المراجعة هى :
 - (أ) تحديد القضايا المطلوب إثباتها 0
 - (ب) الفحص بهدف تجميع الادلة التى تثبت صحة القضايا الاولى والتى تتكون منها القضايا النهائية 0
 - (ج) يمثل الاثبات عملية الاقتناع التى تتم عن طريق مايمكن الوصول اليه من معرفة 0
- (3) ضرورة توفر عنصرى الاثبات والاقتناع حتى يمكن الوصول الى رأى فى المراجعة 0
- (4) لتحديد درجة الاقتناع يلزم تحديد درجة إحتمال صدق القضايا موضوع المراجعة 0

دراسة 1) Frederick and Libby

هذه الدراسة تهدف الى اختبار تفاعل الخبرات السابقة فى ذاكرة مراجع الحسابات

مع أدلة الاثبات لاصدار الحكم المهني عند فحص مراجعة القوائم المالية ،وقد انتهجت هذه الدراسة منهجاً تجريبياً حيث تم اجراء خمس تجارب لمعرفة تأثير الخبرة السابقة من خلال مقارنة أداء مراجعين ذوى خبرات مختلفة 0 وقد طلب الباحثان من مراجعى الحسابات تحديد الاخطاء بالقوائم المالية وتحديد نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية والتى أدت الحدوث تلك الاخطاء 0 وكانت نتيجة هذه الدراسة متفقة مع الافتراضات الموضوعية مسبقاً حيث وجدوا أن كلاً من مراجعى الحسابات ذوى الخبرة والمبتدئين فهموا نظام القيد المزدوج واتفقوا فيما يتعلق بتحديد الاخطاء الموجودة بالقوائم المالية 0 ولكن مراجعى الحسابات ذوى الخبرة فقط هم الذين فهموا علاقة تلك الاخطاء بنقاط الضعف الموجودة فى نظام الرقابة الداخلية 0 وقد خلصت هذه الدراسة الى أن عامل خبرة المراجع يجب أن يؤخذ فى الاعتبار عند وضع المبادئ التى تقوم عليها نظرية الاثبات فى المراجعة كما يوجد تفاعل بين الخبرة ودليل الاثبات وهو ما يجعل عملية الحصول على الادلة وتقييمها فى بيئة المراجعة أمراً ذات طبيعة معقدة نظراً لأن كلا من الخبرة والدليل يمكن أن يؤكد الافتراضات مما يجعل للحكم والتقدير الشخصى دوراً هاماً بصورة دائمة فى عملية المراجعة 0 ويتضح هذا التفاعل والتداخل بين الخبرة والدليل

بصورة خاصة فى نماذج خطر المراجعة التى تجمع بين التحديد الشخصى
والموضوعى لخطر المراجعة فى مجال الحصول على الخطر الكلى للمراجعة 0

D. Frederick, and Rbippy, "Eexperien and auditors Judgement of Conductive Events" Journal (1)
.of Accounting Research, (Autumn1986). pp270-290

تنظيم

م البحث

ولتحقيق أهداف البحث سيتم تقسيمه إلى خمس فصول على النحو التالي:

الفصل الأول : مفهوم وتطور المراجعة المالية وأهدافها

المبحث الأول : نشأة وأهمية وأهداف المراجعة المالية

المبحث الثاني : مفهوم ومعايير المراجعة المالية

الفصل الثاني : أنواع أدلة وقرائن الإثبات وكيفية الحصول عليها

المبحث الأول : مفهوم القرائن وأدلة الإثبات وأنواعها

المبحث الثاني : وسائل الحصول على أدلة الإثبات وموضوعيتها

الفصل الثالث : الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة المالية

المبحث الأول : مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة المالية

المبحث الثاني : مخاطر المراجعة وعلاقتها بأدلة الإثبات

الفصل الرابع : المسؤولية القانونية للمراجع

المبحث الأول : المسئولية المهنية والمدنية للمراجع الخارجى

المبحث الثاني : المسئولية الجنائية و التصرفات غير القانونية

الفصل الخامس: مفهوم وتطور المعايير الدولية والسعودية

وأهدافها

المبحث الأول : نشأة وأهمية وأهداف المعايير الدولية والسعودية

المبحث الثاني : دراسة تحليلية مقارنة لمعيار أدلة وقرائن الاثبات

الخاتمة نتائج البحث والتوصيات

المراجع العربية:

- د. السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية (الجمعية الوطنية

للمحاسبة، 1418هـ ، مكتبة الملك فهد الوطنية)

- د. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات (دار النهضة العربية بيروت،

1996م)

- د. إبراهيم إبراهيم القمان، الشهادة كدليل إثبات في المواد الجنائية (رسالة دكتوراه

عالم الكتب القاهرة ، 1980م)

- د. أحمد عبد العال أبو قرين، الجامع في أحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية

(مكتبة عين شمس القاهرة 1990م)

- د. أحمد ابراهيم أبو سن ، الإدارة في الإسلام (الدار السودانية للكتب الخرطوم 1984م)

- د. أحمد حسب الرسول، الإدارة العامة في الإسلام (دار التوزيع للطباعة والنشر جدة 1996م)
- د. أحمد نور، مراجعة الحسابات (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1987م)
- د. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية (مؤسسة شباب الجامعة 1992م)
- د. الفين أرنيز، د. جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: د. محمد محمد عبد القادر، د. أحمد حامد حجاج (دار المريخ للنشر، الرياض 2002م)
- د. جلال مطاوع إبراهيم، الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات (دار الثقافة العربية 1992م)
- د. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة (الدار الجامعية، الإسكندرية 2001م)
- د. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية (دار وائل للطباعة والنشر، عمان 1999م)
- د. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية (دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2001م)
- د. سمير كامل، د. محمود ناجي درويش، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة (دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2001م)
- د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني (الدار الجامعية، الإسكندرية 2004م)
- د. عبد الوهاب نصر علي، د. شحاته السيد شحاته، دراسات في المراجعة المتقدمة (الدار الجامعية الإسكندرية 2003م)
- د. عبد الفتاح الصحن، د. محمود ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الدار الجامعية الإسكندرية 1998م)

- د. منصور أحمد البديوي، د. شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة

في المراجعة (الدار الجامعية، الإسكندرية 2002/2003م)

المراجع الأجنبية:

1. Books:

- 1/ Boynton, W.C.: Modern Auditing, John wiley & sons, Inc., New York, 1996.
- 2/ Briloff, A.J.: The Accountant's Responsibility to Society Final.
- 3/ Howard, Stettler: Auditing Principles, Prentice, Hau of India Private Limited, New Delhi, 1980.
- 4/ YOUNKINS, Edward U: History of Auditors Independence in the U.S., Graland Publishing Inc., 1988.

2. Periodicals:

- 1/ A, Schulte, A.A.: Compatibility of Management Consulting and Auditing, The Accounting Review Review, July, 1965.
- 2/ AICPA: Statement of Auditing Standards (SAS), No. 1, Codification of Auditing Standards & Procedures, American Institute of certified Public Accountancy, N.Y. 1972.

- 3/ American Institute of Certified Public Accountants: Committee on Auditing Procedures, Generally Accepted Auditing Standards, New York, 1954.
- 4/ Dr. Williom H. Krort: Statistical sampling for Auditing: anew look, Journal of Accountancy, August, 1968.
- 5/ Statements on Auditing Standards No. 1 AICAA, AU, Section-110.

: مواقع المنظمات المهنية على الانترنت

- موقع زمالة المحاسبين القانونيين 1
- موقع زمالة المحاسبين القانونيين السعودية 2
- موقع معهد الإدارة العامة السعودي 3
- موقع المنظمات المهنية الأمريكية 4
- موقع زمالة المحاسبين القانونيين بانجلترا 5