

ثانياً: الدراسات السابقة:

يُلاحظ قلة البحوث العلمية في هذا المجال وقد تمثلت أهم الدراسات السابقة في الآتي:

دراسة Yoshida toba 1975 م.⁽¹⁾:

تعتبر هذه الدراسة من البحوث الهامة في بناء نظرية المراجعة، ويرى Toba لبناء هذه النظرية يجب أن يتم الربط بين القضايا موضوع المراجعة وأدلة الإثبات وذلك للوصول إلى أساس لعملية الإقناع في المراجعة. ولتحقيق ذلك قام الباحث بتوضيح الجوانب التالية:

(أولاً): دليل الإثبات في المراجعة:

يرى الباحث أن القضايا التي يتم إثباتها تمثل الأساس الذي يعتمد عليه المراجع في تصور الحقائق وبناء الرأي وهي تمثل دليل الإثبات وتنقسم أدلة الإثبات إلى قسمين رئيسيين هما:

(1) أدلة مهمتها القيام بعملية الإثبات.

(2) أدلة مهمتها دعم أو مساندة القضية ولكنها لا تصل إلى درجة الإثبات.

(ثانياً): كما يرى أن القضايا موضوع المراجعة تنقسم إلى الأقسام التالية:

(1) من جهة الموضوع هناك نوعين من القضايا:

(أ) قضايا أولية وهي تتعلق بموضوع معين.

(ب) قضايا عامة وهي التي لا تتعلق بحقائق محددة وتخضع إلى التقدير والتقييم.

(2) من جهة إمكانية إثباتها هناك نوعين من القضايا:

(أ) قضايا مباشرة: وهي قضايا قاطعة يصل الباحث بشأنها إلى قرار إما بقبولها

على أساس إنها صادقة أو رفضها على أساس أنها غير صادقة.

(ب) قضايا قابلة للإثبات: وهي قضايا احتمالية، ما يصل الباحث بشأنها هو

تحديد احتمال صدقها. وبدراسة القضية الأساسية موضوع المراجعة في ضوء ما

تقدم نجد أنها تركز على إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية. وهذه قضية عامة.

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

وهي في نفس الوقت لا تمثل قضية مباشرة بل قضية قابلة للإثبات على أساس احتمالي. ولإمكان الوصول إلى رأي بالنسبة للقضية العامة يتعين تحليلها إلى القضايا الأولية التي تتكون منها وبناء الحكم على هذا الأساس.

(ثالثاً):

(1) إن الأمر الإثباتي هو الأساس الذي بموجبه يستطيع الفرد أن يفكر ويدرك ويتخذ إجراء لمعرفة الحقائق عن طريق الملاحظة أو من خلال خبرته الشخصية.

(2) هناك تشابه بين القضايا القانونية والمراجعة. حيث أنه لا يمكن للقاضي أو المحامي أن يتوصلوا بطريقة مباشرة للحقائق. بل القرار النهائي في القضية يتم بناء على أساس الأمر الإثباتي أكثر مما هو على الحقائق. وبالمثل فالقرار النهائي الفاصل للمراجع القانوني يستند أيضاً على الأمر الإثباتي. بالرغم من أنه في بعض الأحيان يحتوي على ملاحظات مباشرة للحقائق مثل الفحص الفعلي للسيولة والسندات المالية.

(3) إن الحقائق أكثر موضوعية وتحديداً من الأمر الإثباتي، لأن الأخير في بعض الأحيان ينطوي على تقدير للقيمة التي قد تنتج من شخصية الفرد أو معتقده أو طريقة أدائه كما أن الأمر الإثباتي ليس أمراً يتعلق بالمطلق لكنه يتعلق بالأكثر أو الأقل وهو أمر يتعلق بالدرجة، وهذه هي الطبيعة الأساسية للأمر الإثباتي التي تقودنا إلى الفهم بأن وزن الأمر الإثباتي من الممكن قياسه بصور مختلفة من قبل المراجعين أنفسهم لو أنهم تعرضوا لنفس الظروف والأجواء وواجهوا نفس المسائل المحاسبية.

(4) يمكن تقسيم وزن الإثبات إلى قسمين هما: الإثبات المؤكد. وهو الذي بواسطته يمكن تكوين فرضية نهائية، وإثبات داعم أو مساعد. وهو لا يقوم بتكوين الفرضية لكنه يجعلها مقبولة للإحتفاظ بها والدفاع عنها.

ويتضح من العرض السابق لهذه الدراسة النتائج التالية:

(1) إن المراجعة عملية إثبات أكثر من كونها عملية فحص.

(2) إن المراحل الأساسية التي عن طريقها تتم المراجعة هي:

(أ) تحديد القضايا المطلوب إثباتها.

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

(ج) يمثل الإثبات عملية الإقناع التي تتم عن طريق ما يمكن الوصول إليه من معرفة بالنسبة للقضايا الأولية وعلى أساسه يقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه في القضية النهائية.

(3) ضرورة توفر عنصري الإثبات والإقناع حتى يمكن الوصول إلى رأي في المراجعة.

(4) لتحديد درجة الإقناع يلزم تحديد درجة احتمال صدق القضايا موضوع المراجعة.

(5) يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من الأمور الهامة بالنسبة لعملية المراجعة. فهو لا يتم من أجل

تحديد نطاق المراجعة الإختيارية ولكن من أجل هدف أسمى هو الحصول على دليل

إثبات يدعم عدالة القوائم المالية.

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

(1) لبناء نظرية المراجعة يجب الأخذ في الاعتبار إن المراجعة هي إثبات وإقناع كما أن أدلة

الإثبات يقتصر دورها على تدعيم القضية موضوع المراجعة، وأن القضية الأساسية

للمراجعة هي إبداء الراي عن مدى عدالة القوائم المالية وهي تتوقف على عاملين:

(1) 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 الإعتماد على هذا النظام لا يمكن إتخاذها 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 إختبارات مدى الإلتزام بأوجه الرقابة. وعلى ضوء نتائج هذه الإختبارات يتخذ المراجع قراره بدرجة الإعتماد 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.

(2) 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 الإختبارات التي يقوم بفحصها. وهذا التقدير الشخصي يختلف من شخص لآخر وقد يختلف لنفس الشخص من فترة لأخرى الأمر الذي يجعل من الصعوبة بمكان 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 هامة 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 تنتم عن طريق مجموعة من المفاهيم مثل النظام المحاسبي السليم، المبادئ المحاسبية المقبولة، الإفصاح الملائم، التقديرات المقبولة، إستمرار 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، وأثر تكنولوجيا المعلومات على مراحل عملية المراجعة.