

قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات

دكتور أحمد على غازي
كلية التجارة - جامعة المنصورة

عرض المشكلة :
=====

من المتفق عليه أن المراجع يبدأ من حيث انتهى عمل المحاسب ، وهذه البديهية ليست مجال هذا البحث ولكنها نقطة البداية يستتبعها التعمق في نتائج المحاسب الذي يؤثر ويتأثر بمدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبية ومدى توافق هذا النظام مع ظروف المنشأة .

ومن المعلوم أن التطورات التي حدثت في حجوم وأنواع الأنشطة الاقتصادية قد دعمت مهنة المراجعة عمليا وعلميا ، وهي أيضا رسخت الاساليب التي يستخدمها المراجع للوصول الى اليقين عند اعداد تقريره .

ولكننا نرى أن التطورات السابق ذكرها لم تواكب التقدم العلمي في نظام المعلومات التي ظهرت بشاثرها في بداية النصف الثاني من هذا القرن ، وكان تأثيرها واضح على المحاسبة كنظام فتطورت من نظم يدوية الى نظام حاسبات آلية مرورا - بالطبع - بالنظم النصف آلية والآلية . وما نريد أن نناقشه في هذا البحث هو الوصول لاجابات على الاستفسارات التالية .

- ما مدى التناسب بين التطور في أساليب الاثبات والتطور في الأنظمة المحاسبية .
- ما مدى العلاقة بين كفاءة نظام الاثبات ويقين المراجع .
- ما مدى تأثير الركائز الشخصية للمراجع على درجة يقينه .

ولكى نضع البحث في صورة معطيات ونتائج نرى أنه للاجابة على هذه الاستفسارات يجب أن نتبع أسلوب التحليل حتى نستطيع التوصل الى المدى الحقيقي لتلك المؤثرات .

ومما سبق يمكن التوصل الى الاجابة على الاستفسار الأول عن طريق تعميق البحث والتحليل للعوامل المؤثرة على موضوعية نظام الاثبات ومدى قدرة النظام على التطور ، وذلك عن قناعة بقسرة الاسلوب التحليلي على ايجاد قياسات ومدى قدرة وسائل الاثبات على مقابلة التطور المستمر في الأنظمة المحاسبية محل الفحص .

وللوصول الى اجابة على الاستفسار الثاني سنوجه الدراسة الى محاولة قياس أثر العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الاثبات واضعين في الاعتبار أن كفاءة نظام الاثبات تؤثر وتتأثر بدرجسة

يقين المراجع .

أما الاستفسار الثالث فالاجابة عليه يجب ان تركز على وجوب توضيح الركائز الشخصية

للمراجع واضعين في الاعتبار قدرات المراجع الذاتية ورميد معرفته المتراكم ومدى التطور المطلوب

في مجالات المعرفة لكي يتناسب مع التطور المستمر في الأنظمة مجال الفحص .

ومن هنا فاننا نرى تقسيم هذا البحث الى ثلاثة مباحث هي :-

المبحث الأول : عرض وتحليل لموضوعية أدلة الاتبات .

المبحث الثاني : ركائز اليقين لدى المراجع .

المبحث الثالث : أثر موضوعية الدليل على يقين المراجع .

المبحث الاول

عرض وتحليل لموضوعية أدلة الاثبات

الاثبات مصطلح قانونى يعنى (٢) اقامة الدليل أمام القضاء - بالطرق التى حددها القانون -

على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها .

يتضح من التعريف السابق أن الاثبات بمعناه القانونى يتم أمام القضاء وبالطرق القانونية، وهو

فى هذا يختلف عن - الاثبات فى المراجعة حيث أن الأخير لا يشترط بأن يكون أمام القضاء، ولا بأن يكون

بطرق محددة بل يمكن أن نعتبره طبيعياً من هذه القيود .

ولكى يمل المراجع الى درجة اليقين بصحة الوقائع التى تقرها المستندات المؤيدة لها ، عليه

أن يستجمع أدلة الاثبات التى حمل عليها بوحدة أو أكثر من الطرق التالية :-

١ - الملاحظة المباشرة للأحداث التى تطلب من المراجع الوجوه الملتهى فى موقع

الأحداث أو الاتصال المباشر بهذه الأحداث أو أنها تمت من خلاله ، وتوغر هذه

الطريقة دليلاً قهياً انطلاقاً من قاعدة أن الدليل العادى هو سيد الأدلة .

٢ - التجارب الشخصية للمراجع والمكتسب من خلال رصيد المعرفة المتراكم فى مجال تخمصة

والتي يحصل عليها بصفة مستمرة من خلال مناهج الدراسة العلمية والخبرة العملية ،

ولكى تؤتى هذه الطريقة ثمارها يجب أن تكون منابع المعرفة متجددة ووسائلها متطورة

لتناسب التطور فى النظم المحاسبية .

٣ - النتائج البرهانية للحقائق وتتم بالاستقراء وبناء النماذج لمحاكاة الأحداث المالية

الواقعية والوصول الى معطيات وبراهين ونتائج مبنية على ماتم استقراؤه من النماذج

الممثلة للواقع ، والاستخلاص الصحيح للمؤثرات من الاحماءات المتوفرة .

من خلال ماتقدم يتأكد لنا أن استخدام المراجع للدليل الموضوعى يؤدى الى زيادة اليقين لديه

حول مدى صحة الوقائع محل المراجعة ، و خلاصة القول أنه يمكن اعتبار الاثبات نظاماً للمعلومات له

مدخلات ودورة تشغيل ومخرجات ، فالدفاتر والمستندات والقوائم المالية هى مدخلات النظام وخبرة

المراجع العملية وكم معرفته العلمية وقيامه بالتجارب والاستقصاءات يمثل دورة التشغيل للحصول على البراهين أو الأدلة القاطعة لاثبات أو عدم اثبات شيء ما ، أما مخرجات النظام فهي مجموعة النتائج المستخلصة من التشميل والتي توفر اليقين المناسب .

وما دمنا قد توصلنا الى أن الاتبات ماهو الانظاما للمعلومات فانه من الاوفق عرض موضوع آدلة الاتبات من خلال مدخل النظم .

وبداية فاننا اذا ماتتبعنا آراء الجهات العلمية المهمة بالمراجعة نجد أن معهد المحاسبين بالولايات المتحدة الامريكية أورد ضمن مجموعة معايير المراجعة المتعارف عليها والتي وضعها لتكون دستوراً يسير على هديه كل من يزاول مهنة المراجعة " أنه يجب أن يحمل المراقب على قدر كاف من أدلة الاتبات أو القرائن في جميع المسائل أو الموضوعات التي تعرض عليه ، لتكون هـذـه الأدلة أو القرائن اساساً سليماً يرتكن عليه في التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضوع فحصه" (٣)

ويسوقنا هذا المعيار الى نقطتين أساسيتين هما :-

الأولى :- قدر كاف من أدلة الاتبات أو القرائن .

الثانية :- ارتكاز المراجع على الأدلة والقرائن في التعبير عن رأيه .

والدراسة التحليلية للنقطتين السابقتين تعطى مؤشراً هاماً : هو أن أدلة الاتبات تمثل ركيزة لرأى المراجع في القوائم المالية منضء فحصه ، ومن هنا فاننا يجب أن نجدد مفهوماً لأدلة الاتبات على النحو التالي :

" هي نظام يحتوي على مجموعة متماسكة من الاساليب المبنية بطريقة موضوعية تحقق التأكيد أو عدم التأكيد من أن الأحداث الاقتصادية التي تحققت تؤدي الى تطابق هذه الأدلة وتلك المعايير الموضوعية لتوصيل النتائج الى المستفيدين منها " .

ولقد استعنا برأى لجنة اجراءات المراجعة بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (٤)

"Sufficient Competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation inquiries and Confirmations to afford a reasonable basis for opinion regarding the financial statements under examination.

وقد أضافت اللجنة الأتي :-

" ان كمية ونوع دليل الاتبات تتركز أساسا على رأى المراجع المبني على دراسة لظروف الحالة

محل المراجعة ومدى استفادة المراجع من الدورات التدريبية "

واذا ما طولنا تحليل رأى لجنة اجراءات المراجعة بالمعهد الامريكى نجد أن العوامل التي يتركز

عليها رأى المراجع هي :-

١ - حجم الدليل : أي عدد الوحدات من كل نوع من أنواع أدلة الاتبات ، ويتحدد الحجم

ارتكازا على المؤشرات الاحصائية

للمجتمع الذي يشتمل على المقررات التي يرغب المراجع في تقييمها

وهذه المؤشرات هي :-

أ - الحجم ب - الفروق ج - معدل الخطأ

٢ - ملاءمة نوع دليل الاتبات لبرنامج المراجعة .

٣ - الثقة في الدليل :- ونقصد بها حد الاعتماد على نوع دليل الاتبات ، وفي رأينا أن حسد

الاعتماد على الدليل والثقة فيه يتأثر ب :-

أ - مدى الاقتناع بنوع الدليل .

ب - احتمال سوء تفسير الدليل .

٤ - توقيت الحصول على الدليل : نقصد به الوقت المناسب للحصول على دليل الاتبات

ويتأثر تحديد الوقت اللازم للحصول على دليل الاتبات بدرجة كفاءة نظام

الرقابة الداخلية ومدى شموله للمنشأة محل المراجعة .

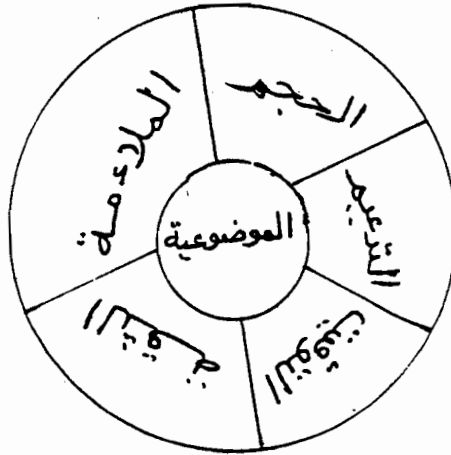
٥ - وجود دليل مدعم : ونعني به وجود تدعيم لدليل الاتبات بحيث يتمكن المراجع من الوصول

الى درجة اليقين المناسبة للحالة المعروضة أمامه .

ولكى نستطيع التوصل الى وجود علاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الاتبات يجب بدايــــــــــــة

وضع محددات للبحث يمكن حصرها فى النقاط التالية :-

- المحدد الأول :- أن الدراسة خاصة بنوع معين من قرائن المراجعة .
- المحدد الثانى :- أن الدراسة خاصة بتوقيت معين .
- المحدد الثالث :- أن الدراسة تفترض توفر رصيد المعرفة لدى المراجع .
- والشكل التالى يحدد العوامل المؤثرة على موضوعية الاتبات .



شكل رقم (١) العوامل المؤثرة على موضوعية الاتبات

وسيحاول الباحث التوجه بالدراسة الى تحليل كل عنصر من العناصر السابقة تحليللا شاملا

لآراء الباحثين فى هذا المجال تمهيدا للوصول الى رأى فى مدى تأثير الموضوعية على كفاءة الاتبات .

العنصر الأول : الحجم المناسب للدليل :-

تختص الدراسات الاحصائية والاساليب الكمية بتحديد الحجم المناسب لدليل الاتبات وذلك عن

طريق الاستعانة بالمؤشرات الاحصائية للمجتمع الذى يحتوى المفردة التى يرغب المراجع فى تقييمها .

وبصفة عامة فان كل مفردة من مفردات القائمة المالية محل الفحص تعد استنتاجا من مجتمع معين اذا ما أخذنا في الاعتبار أن هذه المفردة ماهي الا مجموعة من العمليات المالية قد تمت وسجلت في دفاتر المنشأة محل المراجعة ، واذا ما حاولنا الاستمرار في التحليل فان هذا المجتمع ماهو الا بديل للمجتمع الحقيقي والذي يتمثل في الوحدات الطبيعية الموجودة .

ولتقريب الأفكار السابقة للواقع نسوق مثلا بمفردات المخزون السلمى الظاهرة في قائمة المركز المالى تتمثل في استنتاجات مشتقة من مجتمع معين مفرداته العمليات المالية التى حددت مكاسب المنشأة من هذه المفردات وتحويلات الملكية اليها ، ثم ان مفردات المخزون هذه لها وجود مادي يتمثل في مجتمع السلع المتاحة فعلا والقابلة للبيع .

واستطرادا للمنهج التحليلي فان الاستدلال ماهو الا استنتاج محتمل ومن هنا فمجموعة السجلات المالية ماهي الا صور بديلة للواقع الفعلى ، وبلاستدلال ايضا يمكن القول أن عناصر القائمة المالية ماهي الا مجموعة انعكاسات دقيقة للواقع .

ووفق هذا التحليل فان على المراجع مسئوليتين اساسيتين عند فحص أى عنصر من عناصر القائمة

المالية هما :-

المسئولية الأولى :-

الوصول الى درجة اليقين فيما اذا كانت المفردة تمثل استنتاجا سليما مشتقا من مجموعة السجلات المالية الأساسية الموجودة بالمنشأة أم لا .

المسئولية الثانية :-

الوصول الى درجة اليقين فيما اذا كانت مجموعة السجلات المالية تمثل بديلا حقيقيا للواقع الفعلى .

وبالتحليل نجد أن المسئولية الأولى تقع على عاتق المنشأة ، ولذا فاننا لن نتعرض لها في هذا

البحث ، وانما سيتركز الاهتمام على المسئولية الثانية فقط .

واسترجاعا لما ذكرناه في مستهل هذا البحث فان أمام المراجع منهجين للوصول الى درجة

اليقين فيما اذا كانت مجموعة السجلات المالية تمثل بديلاً حقيقياً للواقع الفعلى أم لا . وهذا المنهجان هما :-

١ - الملاحظة المباشرة للأحداث (يمكن تطبيقه فى حالة المخزون السلعى) ويستخدم هذا المنهج فى الملاحظة الفعلية للواقع العملى ومقارنته بالبديل (السجلات) ويتم ذلك اما على أساس مقارنة عنصر بعنصر أو مجموعة بمجموعة .

٢ - الملاحظة غير المباشرة ويستخدم هذا المنهج فى الحالات التى لا يكون لعناصر مجتمع " الواقع الفعلى " وجود فعلى (كما فى حالة المعاملات التى تكون قد حدثت فى الماضى) فهنا لا يستطيع المراجع اختيار المنهج المباشر للاحداث وانما عليه الوصول الى اليقين عن طريق تكوين المدى الذى يكون من خلاله كل عنصر من عناصر مجموعة السجلات المالية يعتبر تمثيلاً " للواقع الفعلى " ويتم ذلك عن طريق وجود :-

- المستندات .

- الشهادات .

و / أو أى انواع أخرى من أدلة الاثبات المناسبة التى تكون متاحة .

والواقع العملى يعكس صعوبة الملاحظة الشاملة لكل عنصر من عناصر المجتمع للوصول الى نتائج دقيقة بالكامل عن ذلك المجتمع ، ولهذا السبب فان المراجع لا يحتاج الى فحص كل قيد أو مجموعة القيود الأساسية لمفردة معينة وذلك لتقييم المدى الذى يعكس الحقيقة من خلال الواقع . ودرجة الدقة الواجبة للوصول الى اليقين يجب أن تختلف ليس فقط باختلاف مستوى ودقة الاستدلال الذى يرغب المراجع الحصول عليه ، ولكن أيضا باختلاف المؤشرات الاحصائية للمجتمع الأساسى للمفردة ، والتى تتمثل فى :-

١ - الحجم .

٢ - الفروق (الاختلافات) .

٣ - معدل الخطأ .

ولتوضيح تفاعل العوامل السابقة مع بعضها البعض لتحديد عدد المفردات التى يجب على المراجع

انخفاضها للتقييم للحصول على نتائج عن مجتمع معين فان عليه الاعتماد على المعادلات الاحصائية

الخامة بتحديد " خصائص " و " متغيرات " حجم العينة وهذه المعادلات هي (٥) :-

$$n = \frac{p(1-p)}{\left(\frac{se}{t}\right)^2 + \frac{p(1-p)}{N}} \quad (0 < p < 1, t > 0, N > 0)$$

and

$$n = \frac{1}{\left(\frac{se}{p}\right)^2 / t^2 + \frac{1}{N}}$$

حيث أن

حجم العينة = n

• درجة الدقة المطلوبة في العينة = se

حجم المجتمع = N

• نسبة الدقة (الخطأ) في المجتمع = p

• عامل مستوى الثقة = t

متوسط خطأ العينة = se-x

• تباين المجتمع = 6^2

ونخرج من المعادلات السابقة أن لكل مستوى دقة حجم محدد حيث توجد :-

١ - علاقة طردية بين حجم العينة (n) وحجم المجتمع (N) - ولكن ليست نسبية - وذلك

لكل من خصائص ومتغيرات العينات •

٢ - علاقة بين حجم العينة (n) ونسبة الدقة (الخطأ) وهذه العلاقة :-

أ - طردية اذا كانت اقل من ٥

وعكسية اذا كانت اكبر ٥

• وذلك لكل خصائص العينات •

ب - طردية مع تباين المجتمع لـ " متغيرات " العينة •

ونحن نرى أن تأهيل المراجع علميا وعمليا بطريقة تتناسب مع الأحداث الاقتصادية يجعل عملية

تحديد الحجم المناسب لدليل الاثبات مبنية على أساس كمي يقلل ما أمكن من عدم تمثيل كمية الدليل

• للمجتمع تمثيلاً حقيقياً .

العنصر الثاني : الملاءمة .

الملاءمة تعنى تناسب نوع دليل الاتبات مع برنامج المراجعة ويعتبر نوع الدليل ملائماً إذا كان

ذا فاعلية عند التوصل للاستنتاجات التالية :-

١ - صحة أو عدم صحة مفردة أو عدة مفردات من عناصر القلمة أى يكون هنالك علاقة مباشرة بين

نوع الدليل والاستنتاج المطلوب .

أو ٢ - تحقيق كفاءة عالية لدرجة الاتبات لمفردة أو أكثر من عناصر القائمة وذلك عن طريق الاستعانة

بنوع آخر من أدلة الاتبات ونقصد به الملاءمة غير المباشرة .

ولكى نحدد مفهومنا للملاءمة نستعين برأى Mautz فى هذا الموضوع فقد ركز

Mautz على أهمية اعطاء عناية كبيرة لتدريب المراجع على تقييم دليل الاتبات ، وذلك

نظراً لأنه

" غالباً ما يؤدي الاستنتاج غير السليم لخطر كبير ، لأنه قد يقود المراجع لقبول دليل لا يكون -

بأية حال - وثيق الصلة بالموضوع محل المراجعة (٦) .

وهذا الخطر الكبير يعزوه Mautz أسبابه الى صعوبة فصل الافتراضات المتعددة الواجب

اثباتها والمتعلقة بعنصر معين من عناصر القوائم المالية ومناقشة كل افتراض من هذه الافتراضات بصورة

مستقلة " (٧) وبناء على ذلك فقد استنتج Mautz بأنه يجب على المراجع أن يكون حذراً فى استخدامه

لأدلة الاتبات فى حالة اذا لم تكن أدلة الاتبات وثيقة الصلة بالمفردة محل المراجعة فانها لاتعد كافية

لتحقيق اغراضه (٨) .

وبتحليل ماتومل اليه Mautz نخرج بالاستنتاجات التالية :-

١ - اذا كان دليل الاتبات غير ملائم فانه لا يوفر درجة اليقين للمراجع ، حتى مع توفر العوامل

الموضوعية الأخرى لدليل الاتبات مثل الحجم والتوقيت ودرجة التدعيم ... الخ .

٢ - تقاس درجة ملائمة الدليل بمدى تدعيمه لقوة الاثبات فاما أن يكون الدليل ملائماً أو غير

ملائم .

ولكى نصل الى المدى المتفق عليه بين الكتاب حول مفهوم الملاءمة نعرض رأى Arens .

حيث يرى . (٩)

" ان خاصية الملاءمة خاصة مطلقة وليست نسبية ، بمعنى أن الدليل اما ان يكون ملائماً للمنصر

محل المراجعة أو غير ملائم " .

واذا ما حاولنا تحليل رأى Arens نجد أن قياس درجة الملائمة يأخذ أحد قيمتين هما :-

• صفر اذا كان نوع دليل الاثبات غير ملائم للمنصر محل المراجعة .

أو • واحد اذا كان نوع دليل الاثبات ملائماً للمنصر محل المراجعة .

ومن هنا يمكن القول بأن عنصر الملاءمة ماهو الا مقياس يستخدم لتحديد ما اذا كان نوع معين

من أدلة الاثبات قادراً على توفير درجة ما من التدعيم عموماً لرأى المراجع بزيادة درجة اليقين لديه عن

مفردة معينة من مفردات القائمة .

العنصر الثالث : الثقة .

الثقة تعنى امكانية الاعتماد على نوع معين من أدلة الاثبات بحيث تكون درجة الثقة هذه هى

النطاق أو المدى الذى من خلاله يعتبر نوع دليل الاثبات ممثلاً للواقع ،

وللتدليل على ما سبق نستعين بما ذكره Arens :-

" يمكن اعتبار مقياس الثقة على انه سلسلة تمتد من عدم الثقة كما فى حالة الاشاعة ، الى درجة

قريبة من اليقين كما فى بعض أنواع الأدلة الطبيعية " (١٠)

يتميز عنصر الثقة عن باقى عناصر موضوعية الدليل بمدى اهتمام الكتابات المحاسبية بشأنه

وسوف نعرض باختصار بعض هذه الدراسات التى تناولت هذا العنصر .

١ - دراسة Mautz : (١١)

توصل Mautz الى أن " دليل الاثبات الواقعى هو العنصر الذى يقنع المراجع

بمدق الافتراض الواجب اثباته دون الحاجة للاحتجاج أو الاستدلال " .
وقد قام Mautz باختيار مجموعة أكثر نظرية - إلى حد ما - لغثات أدلة الاتبات
وهذه الغثات هي :-

" الاتبات الواقعي لفحص ومراجعة العنصر ذاته ، الاتبات عن طريق الشهادات لعناصر
الاحتياجات الإنسانية ، الاتبات غير المباشر لباقي العوامل الأخرى " .

وقد ربط Mautz التبويبات السابقة بأساليب المراجعة فقد اقترح :-
توفير الاتبات الواقعي عن طريق :-

- الجرد الفعلي والعد

- إعادة التقدير

- تغيير إجراءات الاحتفاظ بالدفاتر .

توفير الاتبات عن طريق الشهادات عن طريق :-

- المصادقات

- الاستفسارات .

توفير الاتبات غير المباشر عن طريق :-

- فحص ومراجعة المستندات الرسمية .

- المراجعة الانتقادية .

- فحص ومراجعة السجلات المساعدة .

- ربط البيانات المتعلقة ببعضها .

وقد ذكر Mautz أن أدلة الاتبات تختلف - إلى حد بعيد - فيما يتعلق بإمكانية الثقة
فيها بين أنواعها الأساسية - ، وأيضاً داخل كل نوع على أساس درجة الارتباط بين نوع الدليل
والافتراض الواجب اثباته وتوقيت الحصول على هذا الدليل . وقد خرج Mautz من
دراسته بتحديد العوامل المؤثرة على درجة الثقة في دليل الاتبات في :-

- ١ - احتمال أن يقوم المراجع بتفسير دليل الاتبات تفسيراً خاطئاً .
 - ٢ - الاقتناع بدليل الاتبات .
 - ٣ - خبرة الأشخاص القاشمين بتوفير دليل الاتبات عن طريق الشهادات .
 - ٤ - مسئولية وأمانة القاشمين بتوفير دليل الاتبات عن طريق الشهادات .
 - ٥ - مدى التحيز أو المصلحة الشخصية من قبل الأشخاص القاشمين بتوفير دليل الاتبات عن طريق الشهادات .
 - ٦ - احتمال التلاعب أو التزوير في نوع دليل الاتبات .
 - ٧ - مؤهلات الشخص الذي يقوم بالحصول على دليل الاتبات .
 - ٨ - نوع الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة .
- وتخرج من دراسة Mautz بأن الثقة في دليل الاتبات لها مدى معين فهي قوية عندما تقترب من الاتبات الواقعي ، وتكون أقل قوة كلما كان الاتبات عن طريق الشهادات وضعيفة عندما يكون الاتبات غير مباشر .

١ - دراسة Stettler (١٢)

تعد دراسة Stettler أول الدراسات في هذا المجال ، فقد اقترح تحديد الأنواع الأساسية لأدلة الاتبات ، وذلك وفق درجة الثقة في الدليل على النحو التالي :-

- الدليل المادي .

- الدليل المستندي المعد داخل المنشأة .

- دفاتر سجلات المنشأة محل المراجعة .

- النسب والمقارنات .

(١٣)

ولقد توصل Stettler الى وجود تباين كبير في امكانية الاعتماد على العناصر الموجودة

داخل تبويب معين ، ثم حدد العوامل التي تؤثر على هذا التباين في :-

١ - استقلال دليل الاتبات عن النظم الرقابية للمنشأة محل المراجعة .

٢ - قابلية الدليل للطمس ، التلاعب ، التغيير ، أو التزييف من قبل أعضاء

المنشأة محل المراجعة .

٣ - درجة الحكم المطلوبة لتقييم دليل الاتبات .

٤ - مؤهلات الشخص القائم بتقييم دليل الاتبات .

٥ - نوع الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة .

وبتحليل دراسة Stettler يتضح أنه يتفق مع Mautz في تباين درجة الثقة

بتنوع تبويبات الأدلة ليس هذا فقط ولكن تختلف أيضا درجة الثقة داخل التبويب الواحد .

٣ - دراسة Windal (١٤)

يختلف منهج Windal - الى حد ما - عن منهج كل من Stettler&Mautz

في تقييم درجة الثقة - حيث وضع معايير ثلاثة لدرجات الثقة في الدليل ، وهذه المعايير هي :-

المعيار الأول : الاستقلال :

استقلال دليل الاتبات عن المنشأة محل المراجعة يميل لأن يكون أكثر ثقة من الدليل

الذي يتم الحصول عليه من مصدر داخلي للمنشأة .

المعيار الثاني : : الموضوعية :-

حيث الدليل الموضوعي بطبيعته يميل لأن يكون أكثر ثقة من الدليل الذي يعكس حكم

شخص أو تحيزه .

المعيار الثالث :- المصدر :

فالدليل الذي يتم الحصول عليه عن طريق المراجع نفسه أو من يمثلته يميل لأن يكون أكثر

ثقة من الدليل الذي يتم الحصول عليه عن طريق الآخرين ، وذلك فيما عدا اذا كان المراجع

غير مؤهل على ذلك الدليل .

وقد قام Windal بتقييم هذه الأساليب التسعة للمراجعة التي اقترحها

وذلك فيما يتعلق بهذه المعايير • وقد لخص نتائج بحثه في الجدول التالي :-

تطبيق المعايير العامة

الترتيب	نوع الدليل	المعيار الأول الاستقلال	المعيار الثاني الموضوعية	المعيار الثالث المصدر
١	الجرد الفعلي / العد	أ	أ	أ
٢	المصادقات	أ	أ	ج
٣	مراجعة وفحص المستندات الاصلية ومقارنتها بالسجلات •	ب	أ	أ
٤	اعادة التقدير	ب	أ	أ
٥	تغيير اجراءات الاحتفاظ بالدفاتر	ج	أ	أ
٦	ربط البيانات المتعلقة ببعضها البعض •	ب	ب	أ
٧	فحص ومراجعة السجلات الفرعية	ج	ب	أ
٨	المراجعة الانتقادية	ج	ج	أ
٩	الاستفسارات	ج	ب	أ

ملحق تفسيري :-

- أ - المستوى الأعلى في الثقة •
- ب - المستوى المتوسط في الثقة •
- ج - المستوى الأدنى في الثقة •

وبتحليل دراسة Windal نجد أنه اتفق مع الدراسات السابقة في أن درجة الثقة في الدليل

تختلف بصورة جوهرية باختلاف الاسلوب المستخدم ، كما تختلف أيضا داخل الاسلوب الواحد .

ويضيف Windal أنه بالإمكان تفسير هذا الاختلاف من خلال المعايير الخاصة التالية :-

المعيار الأول :- الدليل القائم على البيانات الداخلية المشتق من النظام المحاسبي المرتكز

على نظام فعال للرقابة الداخلية يميل لأن يكون أكثر اعتمادا عليه من الدليل

القائم على البيانات المشتقة من نظام محاسبي لا يتضمن مثل ذلك النظام

الفعال .

المعيار الثاني :- الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصادر خارجية تحتفظ بسجلات محاسبية

رسمية يميل لأن يكون أكثر اعتمادا عليه من الدليل الذي يتم الحصول عليه من

مصادر خارج المنشأة وسجلاتها غير كافية أو ليس لها صفة الرسمية .

المعيار الثالث :- مراجعة العناصر التي تكون - نسبيا - أكثر عرضة للتلاعب فيها ممكن أن

تعطي دليلا بدرجة ثقة أقل من مراجعة العناصر التي تكون أقل عرضة

للتلاعب بها .

المعيار الرابع :- في الحالات الخاصة التي يكون فيها المراجع غير مؤهل لتطبيق اسلوب معين،

فإن الدليل الذي يتم الحصول عليه من مثل ذلك التطبيق يكون - نسبيا - غير

قابل للثقة فيه .

المعيار الخامس :- المصادقات التي يمكن الحصول عليها مباشرة بدون مجهود عن طريق التمديق

الشخصي ، تميل لأن تكون أقل اعتمادا عليها من المصادقات التي تتطلب

مجهودا في الحصول عليها .

دراسة Arens (١٥)

سنختتم دراسة عنصر الثقة بالدراسة التي قدمها Arens حيث قدم

التبويبات التالية :-

أولا : الدليل الواقعي :-

أ - الجرد الفعلي

ب - اعادة التقدير

ثانيا : دليل الشهادات :-

أ - التقارير التي تعد عن طريق اطراف ثالثة مستقلة .

ب - التقارير التي تعد عن طريق الموظفين .

ثالثا : دليل المستندات :-

أ - المستندات الرسمية المعدة خارج المنشأة محل المراجعة .

ب - المستندات الرسمية المعدة داخل المنشأة محل المراجعة .

رابعا : اخرى :-

أ - الحسابات أو الارتباطات .

ب - السجلات الفرعية .

ثم قام Arens بتحليل لدراسة Windal العامة والخاصة على النحو التالي :-

١ - الاستقلال :- الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصدر خارجي يكون أكثر اعتمادا عليه

من الدليل الذي يتم الحصول عليه من داخل المنشأة .

٢ - التأهيل : الدليل الذي يتم الحصول عليه عن طريق شخص مؤهل للحصول على المعلومات

الصحيحة يكون أكثر اعتمادا عليه من المعلومات التي يتم الحصول عليها

عن طريق شخص غير مؤهل .

٣ - الحكم : الدليل الذي يتم الحصول عليه ويحتاج الى حكم في شأنه يكون أقل اعتمادا

عليه من الدليل الذي لا يتطلب هذا الحكم .

وقد لخص Arens (١٦) نتائجه في الجدول التالي :-

أنواع أدلة الاتبات

الحكم	التأهيل	الاستقلال	الدليل
أ- ب	أ	أ	<u>الدليل الواقعي :</u> - الجرد الفعلي - اعادة التقدير
أ- ج	أ- ج	ب	<u>دليل الشهادات :</u> - اقرارات عن طريق أطراف ثالثة. - اقرارات مقدمين من الموظفين.
أ- ب	أ- ب	ج	<u>دليل المستندات :</u> - مستندات منشأة خارج المنشأة. - مستندات منشأة داخل المنشأة.
أ- ب	أ- ب	د	<u>أخرى :</u> - الحسابات والارتباطات - الجلات الفرعية والتفصيلية .

ملحق تفسيري :

- أ - أدلة يتم الحصول عليها عن طريق المراجع .
 ب - أدلة يتم الحصول عليها مباشرة عن طريق طرف ثالث بمعرفة المراجع .
 ج - أدلة يتم الحصول عليها من المنشأة محل المراجعة ولكن أعدت أصلاً عن طريق طرف ثالث .
 د - أدلة يتم الحصول عليها من المنشأة محل المراجعة وأعدت عن طريقها .

العنصر الرابع : التوقيت .

نقصد بعنصر التوقيت المدى الزمني المناسب لحصول المراجع على دليل الاثبات الذي يعكس في هذا التاريخ - الواقع الحقيقي . وهذا الواقع الحقيقي يتمثل في الحالة التي يجب على المراجع ان يبدي رأيه فيها .

ومن الواضح أن أهمية هذا العنصر تكمن في أن مفردات القائمة المالية معرضة للتغيير والتبديل بمرور الوقت ومن ثم فإن دليل الاثبات الذي تم تجميعه في توقيت معين قد يثبت عجزه كدليل اثبات عند تقييم المراجع لهذه المفردات .

(١٧)

Mautz and Mini

وسندلل على ماسبق من خلال رأى

Probabilistic

حيث يرى الكاتبان أن النظم المحاسبية عبارة عن نظم احتمالية

وليس نظم حتمية Deterministic بظيبتها «وبناء على ذلك فإن احتمال

حدوث تغيير في أوضاع عنصر معين مسجل بالقوائم المالية يعتبر من الناحية الرياضية احتمالاً موجباً .

يتضح من الرأى السابق أنه من واجب المراجع أن يسلم بأن نوع وكمية أدلة الاثبات التي تسم

تجميعها في تاريخ سابق لإجلمية المراجعة سوف لاتعطى انعكاساً واقعياً أكثر دقة لهذه المفردات فى

تاريخ ابداء المراجع لرأيه عن نفس نوع وكمية أدلة الاتبات التي تم الحصول عليها في تاريخ لاحق .

ومن خلال ما سبق عرضه يتضح لنا أن تأثير عنصر التوقيت يرتبط أساساً بـ :

١ - ملائمة نوع دليل الاتبات ومدى استجابته للتغيير في المدى الزمني المحدد للمراجعة .

٢ - حجم دليل الاتبات اللازم لتدعيم المراجع نحو الظاهرة محل المراجعة .

وإذا ما قمنا بتحليل درجة ارتباط المؤثرين السابقين بعنصر التوقيت يتضح لنا أن هذين

المؤثرين يمثلان دالة متناقصة في المدى الزمني الذي يقع بين تاريخ حصول المراجع على الدليل وتاريخ

ابداء رأيه ، فكلما كان اختباراه للمفردة مبكراً كلما كانت درجة الدقة التي يريدها المراجع من اختباراه

كبيره . نضيف الى ما تقدم أن درجة الدقة التي يريدها المراجع لتدعيم يقينه سوف تختلف بمرور الوقت

لأنها تعتمد على انحدار دالة التوقيت والى طول الفترة الزمنية (المدى الزمني) بين تاريخ الاختبار

وتاريخ ابداء الرأي .

العنصر الخامس : التدعيم .

نقصد بالتدعيم الاعتماد على أكثر من نوع من أدلة الاتبات ، واعتمادنا على أكثر من نوع يؤدي -

بالطبع - الى زيادة درجة اليقين لدى المراجع ، فمن المسلم به أنه عندما تحتوي مجموعة أدلة

الاتبات على أكثر من نوع من أدلة الاتبات لمفردة من مفردات القائمة فان التدعيم الذي توفره كل هذه

الأنواع مجتمعة عن هذه المفردة يختلف بمفحة جوهزية عن مجموع التدعيمات التي يوفرها كل نوع

بصفة منفردة . ويرجع ذلك الى أنه بالإضافة الى التدعيم المباشر ليقين المراجع عن المفردة محل المراجعة،

يتوفر تدعيم غير مباشر . . .

ومن هنا يمكن القول أن كل نوع منفرد من أدلة الاتبات قد يؤثر أيضاً في امكانية الاعتماد على

واحد أو أكثر من أدلة الاتبات الأخرى ، بمعنى أن الأنواع التي تؤيد نوعاً معيناً من أدلة الاتبات سوف

تزيد امكانية الاعتماد على الأنواع الأخرى لأدلة الاتبات ، بينما نجد الأنواع التي تتعارض مع نوع معين

سوف تخفف درجة الاعتماد على كل الأنواع الأخرى .

وإذا ما حاولنا تقريب هذا المفهوم الى الواقع المحاسبى نجد أن كفاءة نظم الرقابة الداخلية فى عملية اعداد الحسابات مثلا تعد - لمدى معين - دليل اثبات فى تدعيم الافتراض الخاص بأن المفردات الموجودة فى ميزان المراجعة تعكس الواقع ، وأنها أيضا قد تزيد من امكانية الاعتماد على دليل اثبات آخر وهو المصادقات التى تكون متفقة مع سجلات المنشأة أما المصادقات التى لا تتفق مع هذه السجلات فيجب البحث عن مسببات اختلافها وذلك لأنها قد تكشف عن أمور تجعل المراجع يعيد تقييمه لنظام للـسـمـرـاقـبـة الـداخـلـيـة .

وقد اوضح كل من Mautz and Shazaf التأثير المتبادل للأشأن المختلفة من أدلة الاثبات
(١٨)
المناسبة لنفس العنصر فقد استنتجا :-

" انه على الرغم من أن دليل الاثبات نادرا ما يكون مقنعا ، فان وجود أنواع كثيرة من الأدلة الاثبات التى تدعم افتراضا معينا ، تؤدى الى زيادة الاحتمال بأن هذا الافتراض حقيقى .
" اذا كانت بعض أنواع أدلة الاثبات وثيقة الصلة بهذا الافتراض المحدد - لا يمكن الحصول عليها ، فانها تفقد صفة الاقتناع .

من خلال العرض السابق نرى أن وجود أنواع من أدلة الاثبات مؤيدة أو متعارضة لمفردة من مفردات القائمة سوف يكون له تأثير اقل على عنصر توقيت تجميع أدلة الاثبات وذلك على عكس التأثير على العناصر الأخرى من عناصر موضوعية دليل الاثبات والتى يكون التأثير عليها كبيرا .
واستطرادا لرأينا فانه طالما أن المراجع يتوقع أن الأنواع المختلفة من أدلة الاثبات المناسبة لمفردة معينة من مفردات القائمة المالية سوف تؤيد بمفئة أساسية مفردة أخرى فان المراجع سوف يتوقع أن الأنواع التى يجمعها سوف تساهم كل منها بدرجة معينة فى تدعيم رأيه عن هذه المفردة . ومن ثم فانه كلما كانت الأنواع المختلفة من أدلة الاثبات التى يحمل عليها كثيرة فانه سوف يطلب وحدات اقل من الأنواع الأخرى وبالتالي فان دليل الاثبات المؤيد يمكن أن يؤثر فى نطاق موضوعية دليل الاثبات ومن ناحية اخرى فانه اذا تعارض نوعان أو أكثر من الأدلة التى يجمعها المراجع مع دليل آخر ، فان هذه الأدلة سوف تلغى تدعيم أدلة الاثبات أخرى .

وفى ختام هذا المبحث وبعد قيامنا بالدراسة التحليلية لعناصر موضوعية أدلة الاثبات اتضح لنا أن كل عنصر بمفتمه المنفردة يمكن أن يوفر اليقين المناسب للمراجع ليبيدى رأيه فى القوائم المالية وذلك مع افتراض ثبات باقى العناصر ولذا وجب على المراجع لزيادة يقينه أن يحقق موضوعية الدليل عن طريق تحقيق الاستفادة من العناصر مجتمعة وفى رأينا أن هذا يمكن تحقيقه اذا كان تأهيل المراجع وقدراته الذاتية تتيح له ذلك . وهو ما سنحاول دراسته فى المبحث الثانى المتعلق بركائز اليقين لدى المراجع.

المبحث الثاني
ركائز اليقين لدى المراجع

المبحث الثاني

ركائز اليقين لدى المراجع

تمهيد :-

توملنا بالدراسة من خلال المبحث الاول الى تحديد العناصر المدعمة لكفاءة نظام الاتبيات ، ومن الطبيعي أن كفاءة النظام لا تحقق اليقين لدى المراجع الا اذا ارتكزت على مجموعة من المقومات تتصل بتأهيل المراجع بحيث يكون المامه بالجوانب الفنية لعملية المراجعة الماما متكاملًا ومستمرًا بقدر التنوع والتغير في أساليب الاتبيات .

فالعبرة ليست - بالضرورة - في كفاءة النظام ولكن يجب أن تقتزن بكفاءة المستخدم للنظام ومن هذا المنطلق نخمى هذا المبحث لتأهيل الركائز التي يرتكز عليها يقين المراجع حتى يستطيع قياس العلاقة بين كفاءة نظام الاتبيات . ويسقيين المراجع .

وليلنا لا تتجاوز الحقيقة اذا ما قلنا أن المراجعة مهنة شخصية ترتكز أساسًا على المقومات الشخصية للممارس سواء كانت مقومات مكتسبة أو فطرية ، والمراجعة كمهنة - حتى في منشآت المراجعة - تعتمد أساسًا عند القيام بمهامها أو أنشطتها على الممارسين الممتهين ، ومن ناحية أخرى تمثل المعلومات والمعارف والعلوم الأساس الذي يستند اليه عند القيام بعملية المراجعة .

ومما لا شك فيه أن يقين المراجع يرتكز على وجود مجموعة من أحداث مترابطة بالاضافة الى نظام المعايير المهنية بحيث يستطيع المراجع تكوين رأي في الحدث أو الظاهرة محل الفحص أو المراجعة ، ومن الواضح أن تكوين رأي المراجع يتمثل في نتاج عوامل كثيرة تؤثر في توفير اليقين لديه ، ومن الممكن حصر هذه العوامل في عوامل تتعلق بالمراجع نفسه بمفته الشخصية وبكوينه المهني باعتباره منتجًا ومستخدمًا للمعلومات والبيانات وعوامل تتعلق بالانماط أو المعايير المهنية المتفق عليها بما تحويه من مجموعات . ومن الملاحظ أن مجموعات المعايير المهنية عبارة عن مقاييس عامة ملزمة لكل من يمارس المراجعة كمهنة ، ومن هنا نرى أن اختلاف درجة اليقين لدى المراجع ترجع أساسًا الى تكوينه وتأهيله وبمعنى آخر الى مدى اكتسابه الصفات التي تتناسب مع

المعايير المتفق عليها •

ومن الممكن تجميع العوامل التي تؤثر على يقين المراجع في نوعين من الركائز هما :-

١ - الركائز الشخصية •

٢ - الركائز المكتسبة •

وستعرض لكل منهما بقدر من التفاصيل •

أولا : الركائز الشخصية •

يقصد بالركائز الشخصية الصفات الذهنية للمراجع ، فكل ممارس لمهنة المراجعة يلزمه

امتلاك مجموعة من القدرات الشخصية نذكر منها :-

١ - القدرة التحليلية :-

يجب أن يتمف المراجع بالقدرة على التحليل حتى يمكنه استنباط العلاقات بين العناصر

المعروضة في القائمة (١٩) وادراك ما يجب عملاً لتحقيق الهدف من المراجعة •

ان عملية التحقق من الممكن أن تكون عملية مستقلة بذاتها اذا ما كان الهدف من التعليم

بالمراجعة هو الاثبات فقط ولكن عملية التحقق أيضا تقرير موضح أنها - في كثير من مضمونها -

تعتمد على قدرة المراجع • ولكي يصل المراجع الى الحقيقة يجب عليه أن يقوم باجراءات محددة من

أجل اثبات تلك الحقيقة التي يقدمها الدليل الذي اقتنع به المراجع . وواضح أن هذه الاجراءات تعطى

نتائجها اذا ما امتلك المراجع القدرة التحليلية وكان قادرا على التقصي والبحث واختيار الاساليب

المناسبة لعملية التحقق •

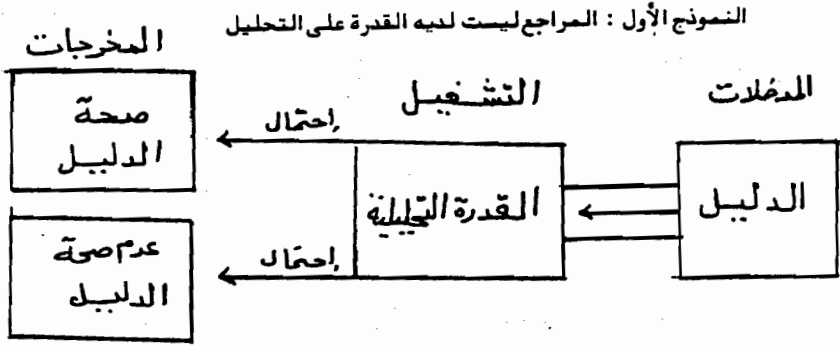
ومن هنا نرى أن القدرة التحليلية تمنح المراجع ميزة البحث عن البدائل وتقييم هذه البدائل

ويؤكد Mautz&Shahaf في كتابهما فلسفة المراجعة (٢٥) أنه من الممكن تجميع ملامح

المعلومات ولكن الصعوبة في تحديد الدليل الذي له علاقة بالهدف الاملى ، أن المهارة التحليلية

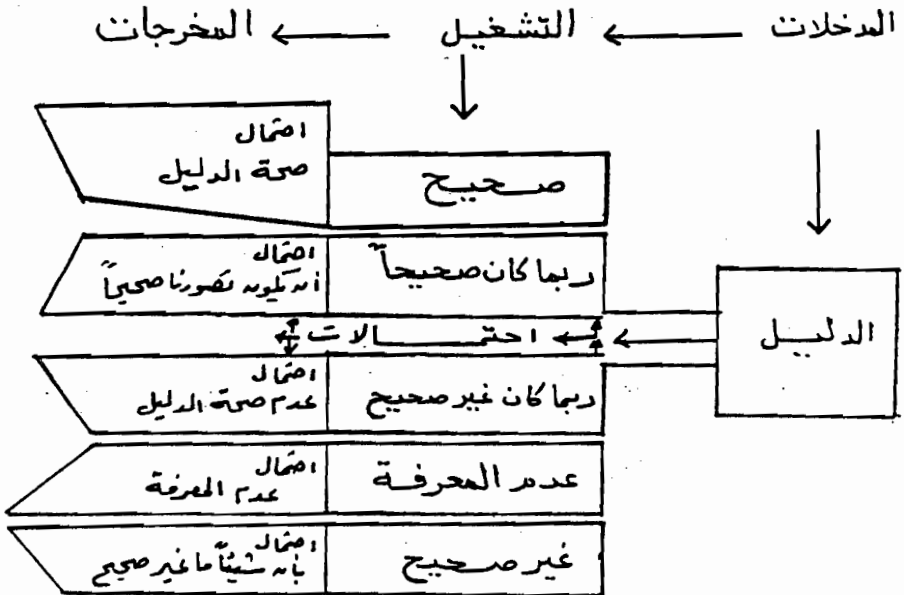
للمراجع تمكنه من تكوين ارتباطات هيكلية لمعلومات معينة بحيث يمكن مزج الخبرة المكتسبة مع

القدرة التحليلية • ولتوضيح الفرق في القدرة التحليلية بين مراجع وآخر نسوق النموذجين التاليين :-



شكل رقم (٢)

النموذج الثاني : المراجع لديه قدرة تحليلية



شكل رقم (٣)

يتضح من النموذجين السابقين دور القدرة التحليلية للمراجع في اتخاذ القرار .

٢ - القدرة على الاتصال :-

من ركائز شخصية المراجع قدرته على الاتصال حتى يكون قادرا على الاتماع وتوصيل توميته التي يقترحها لحل المشكلات المطروحة وبالشكل الذي يريده وبالطريقة التي تجمع المتعاملين معه أكثر ثقة واقتناعا برويته للحلول التي يراها . فالقدرة على الاتصال - اذا امتلكها المراجع - تجعله قادرا على تحريك الامور تجاه مقترحاته وتوصياته ، قادرا على اقناع عملائه بما توصل اليه ، وقادرا أيضا على ايجاد الردود المقبولة على كافة الاستفسارات التي يتقدم بها اعضاء الجمعية العمومية لمحتويات تقريره .^(٢١)

من خلال العرض السابق يتضح لنا أن الاتصال فن ومقدرة شخصية تتوفر بنسب متفاوتة بين الافراد بصفة عامة والقائمين بالمراجعة بصفة خاصة . والاتصال كعلم لا ينفى خاصيته كفن يتأثر بالفروق الفردية للافراد -

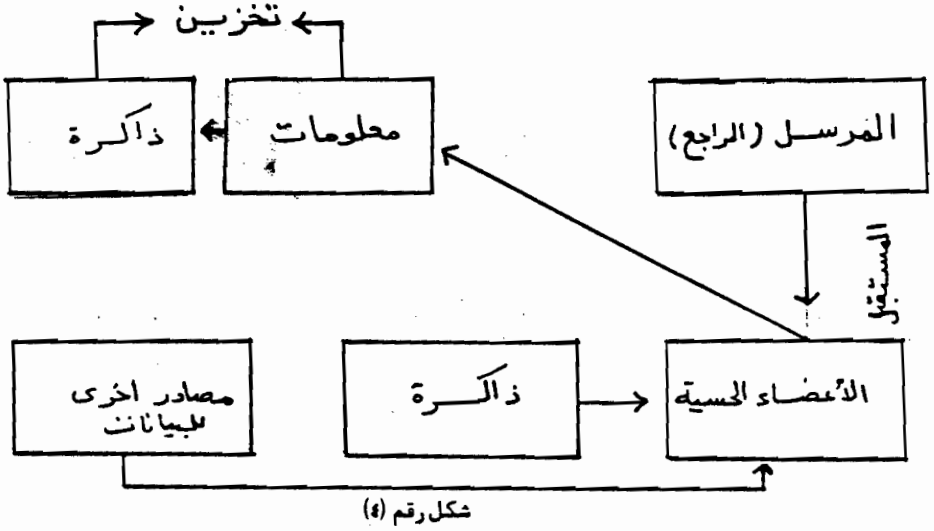
ويحدد لنا Maitez & Shanf مفهوم الاتصال في النقاط التالية :- (٢٢)

- ١ - أن الاعمال الانسانية قائمة وكائنة وأن الافراد لهم أهداف لاقبالهم ، فالمفهوم النظري للهدف موجود في الواقع وله تأثير على الذكاء الانساني .
- ٢ - ان القرارات الانسانية قائمة وكائنة ويمكن ايصالها .
- ٣ - ان الادلة لحادثة ما من الممكن استرجاعها أو ايصالها بالبيانات .
- ٤ - ان نظام الاتصال يتواجد في آرائنا وأحكامنا وعلى الرغم من أنه تصور نظري الا أنه كائن عن طريقه يمكننا اصدار احكام وقرارات .

وإذا ما أمعنا النظر في المفهوم السابق للاتصال نستطيع أن نقول أن المراجعة تعد جزء هام من علم الاتصال لكونها تهدف الى تقديم المعلومات في الوقت المناسب وبالكيفية الملائمة للمستخدم .

والشكل التالي يوضح نموذج اتصال يستخدم فيه المرسل كل وسائل الاستقبال لدى المستقبل

(المرسل اليه)



يتضح من النموذج السابق أن القدرة على الاتصال لا تعنى فقط توصيل معلومة في شكل رسالة الى شخص أو مجموعة أشخاص ولكن العبرة في الاتصال الجيد أن يستخدم المرسل كل وسائل الاستقبال لدى من يريد توصيل رساله اليه وهذه الوسائل تتمثل في الاعضاء الحسية والتي يجب أن تصل اليها الرسالة مباشرة ثم يستخدم المرسل المعلومات المخترنه في ذاكرة المرسل اليه والمعلومات التي من الممكن الحصول عليها من مصادر أخرى بحيث تكون كل الوسائل في خدمة الرسالة حتى يكون هناك تقبل تمام لفهم مغزى الرسالة سواء في ذات توقيت الإرسال أو في أى وقت آخر .

٣ - القدرة الموضوعية :-

من الصفات الشخصية للمراجع والتي يجب أن يركز عليها في تحقيق اليقين مفسدة الموضوعية ونقصد بها قدرة المراجع على التعامل مع الاحداث بموضوعية ومن هنا يتضح أن الموضوعية ليست لفظاً مجرداً بل مضمون يجب أن يلتزم به كل من يمتهن مهنة المراجعة حتى يكون قادراً على اصدار الاحكام بعيداً عن تأثير الأهواء الشخصية سواء الخاصة بالمراجع أو بمن

يتأثرون بأحكامه .

ومن هنا نرى ان الموضوعية تلزم المراجع بالواجبات التالية :-

- أ - القدرة على اصدار الأحكام الصحيحة المستندة الى أدلة اثبات ذات كفاءة عالية .
ب - القدرة على تصحيح أحكامه وتوصياته - دون مكابرة - اذا ما ثبت عدم استنادها الى أدلسة كافية .

ج - القدرة على الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن المراجعة ومنه الوصول الى رأى فى القوائم المالية .

د - القدرة على البعد عما يحمل الآخريين على الشك فى استقلاله وحياده وموضوعيته .

هـ - القدرة على تحييد فريق المراجعة الذى يعمل معه ويتحمل مسئولية ما يقوم به هذا الفريق .

و - القدرة على الامتناع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له - بعد تعيينه

عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق العمل المساعد له .

بعد أن استعرضنا الموضوعية كصفة من الصفات الشخصية نرى أن الموضوعية - فى الاساس -

هى استعداد فطرى وأن كثيرين من المراجعين يلتزم بما تطلبه المعايير التى أعدتها الجهات العلمية المسؤولة ، وفى رأينا أن هذه المعايير تحقق الموضوعية المعقولة التى يجب أن يتحلى بها المراجع ،

ولكن من ناحية أخرى فان هناك فرق بين كون الموضوعية التزاماً وكونها استعداداً .

٤ - القدرة على الابتكار :-

القدرة على الابتكار تعنى الاستعداد الفطرى لدى المراجع لايجاد الحلول للمشكلات المستجده

فالتخدمات التى يقدمها المراجع تتسم بالتنوع وذلك لكون طبيعة النشاط الاقتصادى - مجال عمسىل

المحاسب - طبيعة متغيرة فظهور ظروف غير متوقعة تتعرض لها المنشآت أمر طبيعى ، وهذه الظروف

هى البيئة التى يعمل فيها المراجع ، وحتى يحقق اليقين عند فحصه وجب عليه البحث عن وسائل

مبتكرة جديدة كى تتناسب مع المستجدات من المشاكل . وهنا يجب القول ان المقصود بالوسائل المبتكرة

مداومة البحث الدء وب لعمليات تطوير هذه الاساليب حتى تتناسب مع نوعية المشكلات التى تعرض عليه ،

ومن الواضح ان القدرة على الابتكار صفة تنموية أى انها تنمو وتزدهر كلما تعرض المراجع لحالات ومشكلات تحتاج منه البحث عن الوسائل المناسبة • وعليه فان المراجع يحتاج الى تنمية مستمرة لدراسته وأساليب متجددة لتحفيز ملكاته الذاتية لكي يتمكن من اختيار الأساليب المتطورة لحل المشكلات التى لها صفة الجدة •

ثانيا : الركائز المكتسبة •

يقعد بالركائز المكتسبة المندى الملائم من التأهيل العلمى والخبرة العملية للمراجع بحيث يكون قادرا على ابداء رأيه فى القوائم المعروضة بموضوعية • ومن المعلوم أن المراجعة - كمجال للممارسة المهنية - تتطلب تأهيدا علميا وعمليا كافيا من قبل ممارسيها نظرا لأهمية رأى المراجع الخارجى فى القوائم المالية للمنشأة • اذ يترتب على رأى المراجع اضافة درجة من الثقة فى القوائم المالية من قبل من يعتمدون عليها فى تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات •

ومن هذا المنطلق نجد انه من الضرورى ان يكون المراجع واثقا من رأيه ، ودرجة هذه الثقة مشكوك فيها اذا لم يساعده تأهيله العلمى والعملى على استيعاب الأنشطة التى يقوم بمراجعتها قوائمها المالية وتفهم ماتعنيه المعلومات المعروضة فى هذه القوائم وتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة بطريقة سليمة •

وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمى والعملى اللازم على مجالات المراجعة والمحاسبة فقط وانما يشمل مجالات اخرى بعضها لا يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة التى كلف المراجع بمراجعة قوائمها المالية والبعض الآخر يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة ، فعلى سبيل المثال من الصعب على المراجع ابداء رأى عما اذا كانت القوائم المالية لاحدى المنشآت المالية كالبنوك تظهر بمعدل مركزها المالى ونتائج أعمالها اذا لم يكن على درجة كافية من المعرفة والخبرة بالقوانين واللوائح التى تحكم نشاط تلك المنشآت وعملياتها وتأثير الظروف الاقتصادية والاجتماعية على نشاط هذه المؤسسات • من خلال العرض السابق يتضح لنا ان الركائز المكتسبة المدعمة ليقين المراجع تتمثل فى :-

(٢٥) المانيا الغربية	(٢٤) الولايات المتحدة الامريكية	مـــــــــــــــــر
<p>ينص قانون المحاسبة الصادر عام ١٩٧٥ على أن اعداد المراجع علميا يتطلب منه أن ينهي الدراسة الجامعية في أى حقل له علاقة بالادارة • الى جانب ذلك يتطلب منه أن يتدرب لمدة لا تقل عن خمس سنوات والى جانب ذلك أيضا عليه أن يكون على اطلاع مستمر على القوانين التجارية وما تصدره الهيئات ذات العلاقة بمهنة المراجعة •</p>	<p>تتطلب المراجعة بأن يقوم بها من أعد اعدادا فنيا كافيا وذلك يعنى أن يكون المراجع على درجة كافية من الاعداد فى مجال المحاسبة والمراجعة وبالطبع يحصل المراجع على ذلك بالتعليم النظامى والممارسة (المعيار الأول من معايير المراجعة الامريكية)</p>	<p>تتطلب المراجعة أن يكون الشخص مؤهلا علميا عن طريق الدراسة التخممية المكتسبة من مناهج الاعداد فى المستوى الجامعى ثم يجب ان تقترن بمستوى ممارسة عملية تتناسب مع مستوى المهام المنوط بها وفق جدول المحاسبين والمراجعين •</p>

يتضح من المقارنات السابقة أن التأهيل المهني الكافي لتوفير اليقين لدى المراجع يرتكز

أساسا على الدراسة العلمية والممارسة العملية والتدريب •

المبحث الثالث

أثر موضوعية الدليل على يقين المراجع

المبحث الثالث

أثر موضوعية الدليل على يقين المراجع

تمهيد :- عرضنا في المبحثين السابقين عناصر موضوعية الدليل وركائز اليقين لدى المراجع وتوصلنا من خلال الدراسة التحليلية أن أدلة الاتبات هي مخرجات لنظام الاتبات : تتمثل في معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على اساسها تزداد درجة يقين المراجع ، وتوصلنا أيضا من خلال الدراسة الى أن موضوعية الدليل هي متغير تابع يتأثر من ناحية بدرجة التأهيل العلمي والعملى للمراجع ومن ناحية أخرى بمجموعة المقومات الشخصية المتنى بالقرآن المتأهلين وتتميتها حتى يكون المراجع فى النهاية قادرا على تكوين رأيه فى القوائم المالية .

وفى هذا المبحث نتعرض لقياس العلاقة بين موضوعية الدليل ويقين المراجع وذلك من خلال عناصر الموضوعية وركائز اليقين حيث يوجد رابط بين عناصر الموضوعية وركائز اليقين ويظهر هذا الامر جليا عندما يفتقد المراجع لليقين الكافى فان مستخدمى القوائم المالية ستهتز ثقتهم فى رأى المراجع وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها .

ومن خلال ماتقدم ستكون طريقة الدراسة فى هذا المبحث طريقة استنباطية بمعنى ايجاد مقياس لأثر كل عنصر من عناصر موضوعية دليل الاتبات على يقين المراجع ، حتى يظهر أثر العلاقة بين الموضوعية واليقين .

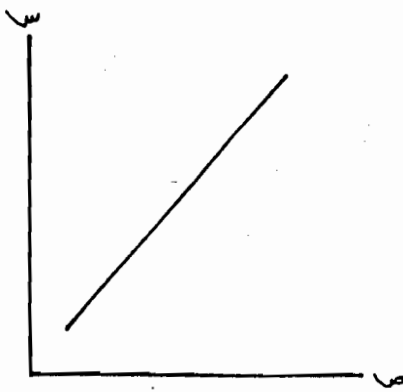
أولا :- قياس علاقة عنصر الحجم بدرجة اليقين :-

ان حجم وتباين مفردات القائمة المالية يمكن أن يؤثر فى مدى مؤثر تجميع أدلة الاتبات التى يجمعها المراجع . ومن المسلم به أنه كلما كانت مفردات المجتمع التى يجب أن يقيسها المراجع لتكوين رأيه معبرة عن الدلالة المستنتجة من هذا المجتمع كبيرة ، فانه يجب عليه ان يجمع وحدات كبيرة من أى نوع من أدلة الاتبات لهذه المفردة ، ويعنى ذلك أنه حتى اذا كان التدعيم الذى يوفره نوع معين من أدلة الاتبات المستخدم فى تقييم مفردات مجتمع معين هو تدعيم ثابت ، فان درجة اليقين التى توفرها

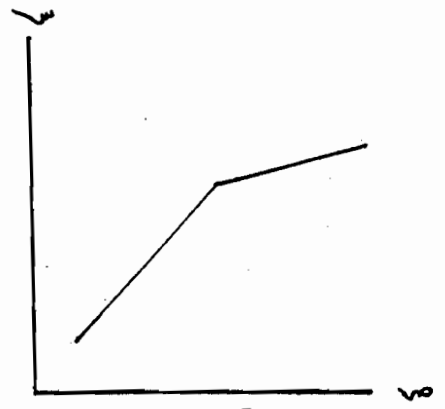
هذا المفردة لتقييم مجتمع ككل (ومن ثم استدالات مستنتجة من هذا المجتمع) سوف تختلف مع اختلاف عدد المفردات التي يجب أن يخضعها المراجع للتقييم ، وأيضا مع اختلاف خصائص هذا المجتمع
مثل :-

- الحجم
- التباين
- معدل الخطأ

وإذا ما قمنا بتثبيت العوامل الأخرى يكون الدليل المستمد من عينة كبيرة أكثر اقناعا من الدليل المستمد من عينة صغيرة ، ومع هذا فإنه عند حجم معين فإن أي زيادة في حجم العينة يكون له تأثير طفيف على زيادة الثقة في النتائج المستمدة من العينة ، وعلى سبيل المثال إذا كان حجم العينة بالفعل ٣٠٠ بند (بافتراض أن ٣٠٠ بند تمثل عينة ^{كبيرة} في هذه الحالة) فإن زيادتها إلى ٣٥٠ بندا قد يكون له أثر ضئيل نسبيا على درجة يقين المراجع في حين أن زيادة حجم العينة من ٣٠ بندا (وهي عينة صغيرة) إلى ٨٠ بندا قد يكون له تأثير هام للغاية والشكلان التاليان يوضحان تأثير حجم العينة على مدى اليقين .



شكل رقم (٦)
حجم العينة صغير



شكل رقم (٥)
حجم العينة كبير

حيث :
س : درجات اليقين ، ص : حجم العينة

يعتبر تصميم العينة هاما ولذا يجب أن يحرص المراجع على التأكد من التصميم ليتسلسل مع الغرض من موضوع المراجعة ، وعلى سبيل المثال لا يستطيع المراجع ان يتحقق من تسجيل جميع المبيعات التي تمت عن طريق فحص عينة مختارة من مجتمع فواتير البيع التي تم تسجيلها بالفعل .

وخلاصة القول أن طريقة اختيار العينة تعطي كل مفردة من مفردات المجتمع الذي تختار منه فرصة متساوية للاختيار ، وحيث أن هذه المؤشرات الاحصائية قد تؤثر بصفة مباشرة في عدد المفردات التي يجب ان يخضعها المراجع للتقييم قبل تكوين أى رأى عن مجتمع معين ككل ، فانها تتطلب أن يقوم المراجع بتقييم العدد الملائم فقط .

ان المؤشرات الاحصائية لاتعنى على المراجع كيفية تقييم هذه المفردات وبناء على ذلك فانه اذا اراد المراجع الحصول على دليل اثبات مستقل عن المجتمع الذى يرغب فى تقييمه ، فان خصائص هذا المجتمع لاتكون لها علاقة منطقية مباشرة بنوع دليل الاثبات الذى يحصل عليه . وعلى سبيل المثال فانه طالما ان المراجع يبنى قرارات توقيت الحصول على أدلة الاثبات على أساس تقييمه لنزعة مجتمع الواقع الفعلى للتغيير بمرور الوقت بالاضافة الى قدرة النظام المحاسبى للمنشأة محل المراجعة على أن يعكس بدرجة كافية مثل هذه التغييرات ، فان حجم الدليل سيتغير مع مرور الوقت .

واذا ما افترضنا ثبات باقى عناصر الموضوعية فانه كلما قلت الاخطاء والاستثناءات التى يتم

اكتشافها فى العينة كلما كان التعضيد الذى تعطيه نتائج فحص العينة ليقين المراجع أكبر .

ثانيا : قياس علاقة عنصر الملامسة بدرجة اليقين :-

ان العلاقة بين عنصر الملامسة و يقين المراجع تتحدد من خلال خاصية الملامسة ذاتها فقد توصلنا من خلال الدراسة الى أنها خاصة مطلقة وليست نسبية ، وفى هذا نتفق مع وجهة نظر

Arens (٣) الذى يرى أن الدليل اما أن يكون ملائما للمفردة محل المراجعة أو غير ملائم .

ومن هنا فان قياس علاقة عنصر الملامسة بدرجة اليقين تأخذ قيمتين فقط هما :-

١ إذا كان دليل الاتبات ملائماً للمفردة محل المراجعة .

مفر إذا كان دليل الاتبات غير ملائم للمفردة محل المراجعة .

فإذا كان دليل الاتبات قادراً على توفير درجة ما من اليقين للمراجع فانه يأخذ القيمة الموجبة (١)

وإذا ما كان دليل الاتبات لا يوفر هذا اليقين فانه يأخذ القيمة السالبة صفراً .

والمقياس السابق يعتمد على افتراض عدم وجود أى تفسيرات فى توقيت الحصول على دليل الاتبات

أو حجم الدليل . ومن هنا يتضح ان العنصر الوحيد من مجموع عناصر موضوعية الدليل الذى يؤسـر

على المقياس السابق هو نوع الدليل الموجود ، وعلى المراجع أن يربط الاقتناع بالأدلة والقرائن التى

يتم الحصول عليها من دراسة النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية بمايلى :-

١ - الأثر المتجمع للإجراءات الملائمة فى نطاق النظام المحاسبى والإجراءات التطبيقية

الملائمة فى نطاق نظام الرقابة الداخلية على احتمال وقوع انواع معينة من الأخطاء .

أو التلاعب موضوع الفحص .

٢ - أثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الإجراءات الملائمة للنظام المحاسبى والإجراءات

التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .

٣ - مدى الاقتناع بأن الإجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال

الفترة التى يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .

يتضح مما سبق أن قياس علاقة عنصر الملائمة بيقين المراجع تلزم المراجع اتخاذ الخطوات

المصححة المناسبة إذا بينت نتائج العينة أن الفروض التى بنى عليها المراجع تخطيطه تعتبر خطأ ،

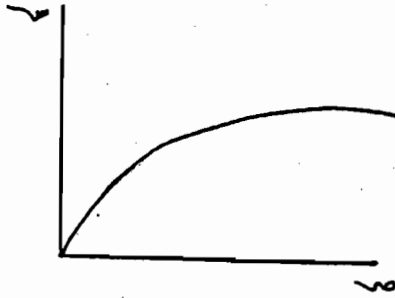
وعلى سبيل المثال إذا تم اكتشاف اخطاء مالية فى تفاصيل المبالغ أو فى تكرار الأخطاء التى افترضها

مبدئياً نظام الرقابة الداخلىـــــــة وجب عليه أن يغير تقييمه المبدئى فى نظام الرقابة المحاسبية

الداخلى .

ثالثاً : قياس علاقة عنصر الثقة بدرجة يقين المراجع

من الممكن تحديد العلاقة بين الثقة ودرجة يقين المراجع من خلال تجميع نتائج الدراسات التي قام بها كل من Mautz , Stettler , Windel , Arens وتقييمها لتحديد العلاقة وقياسها من خلال العلاقة الطردية التي تربط بين عنصر الثقة ودرجة اليقين بمعنى أن زيادة درجة الثقة في الدليل تؤدي إلى زيادة درجة يقين المراجع وبالمثل فإن انخفاض درجة الثقة في الدليل تؤدي - بالضرورة - إلى انخفاض درجة اليقين كما يوضح الشكل رقم (٧) حيث



شكل رقم (٧)

حيث س : درجة اليقين

ص : درجة الثقة

وقد توصلت الدراسات السابقة إلى تحديد المؤثرات على درجة الثقة ، والتي يمكن تجميعها

تحت تقسيمين هما :-

التقسيم الأول : تأثير الركائز الشخصية للمراجع على درجة الثقة :-

حيث من المعلوم أن الركائز الشخصية للمراجع هي مجموعة القدرات الذاتية التي يجب

أن يمتلكها المراجع ، وهذه الركائز توضح مدى قدرة المراجع على الاستنباط السليم للحقيقة من

الدليل الذي في متناوله يده ، ومن ثم تؤثر على درجة اليقين ، ومن هنا يمكن القول أن درجة اليقين

لدى المراجع تتأثر بالعاملين التاليين :

- ١ - درجة التأهيل للشخص الذي يفسر دليل الاثبات حيث تؤثر درجة التأهيل على درجة الثقة فكلما كان تأهيل المراجع ملائماً كلما كان حكمه على الدليل واقعيًا .
- ٢ - درجة الحكم المطلوبة لتفسير دليل الاثبات حيث تتأثر درجة اليقين بمدى الحكم المطلوب الوصول اليه عند تفسير الدليل فكلما كانت درجة الحكم المطلوبة تميل الى الدقة المتناهية كلما كانت درجة اليقين قوية وفي المقابل كلما كانت درجة الحكم لا تميل الى الدقة كلما كانت درجة اليقين ضعيفة .

التقسيم الثاني : تأثير درجة الاستنتاج المطلوبة على يقين المراجع :

يقصد بتأثير درجة الاستنتاج المدى أو النطاق الذي بموجبه يؤثر نوع معين من أدلة الاثبات على يقين المراجع عند اتخاذ قرار عن صحة افتراض محدد اذا ما افترض المراجع أن تفسيره لهذا الدليل صحيح .

ويمكن تحديد المؤثرات على عنصر الثقة في النقاط التالية :-

- ١ - درجة الاستنتاج المطلوبة لانشاء علاقة بين دليل الاثبات والافتراض محل البحث .
- ٢ - الاحتمال بأن دليل الاثبات قد يؤدي عمدا الى التضليل ، وهذا الاحتمال يمثل دالة ل .
 - أ - استقلال دليل الاثبات عن رقابة المنشأة محل المراجعة .
 - ب - قابلية الدليل للطمس ، التلاعب ، التفتير ، أو التزييف .
 - ج - درجة كفاءة نظام المراقبة الداخلية للمنشأة محل المراجعة والتي قد تؤثر في قابلية نوع معين من أدلة الاثبات للتلاعب أو الطمس .
 - د - مصدر أدلة الاثبات من زوايتي :
 - المسئولية والامانة .
 - مدى التحيز أو المصلحة الذاتية .

٣ - الاحتمال بأن دليل الاتبات قد يكون مضللاً عن قصد ، وهذا الاحتمال يمثل داله ل :-

أ - مؤهلات وكفاية مصدر الاتبات .

ب - مؤهلات الشخص الذى يجمع أدلة الاتبات .

ومن خلال التفسيرين السابقين نرى انه على المراجع أن يقرر ما اذا كانت النتائج المستخلصة من أنواع مختلفة من الأدلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض فعندما يبدو أن دليل أو قرينة المراجعة المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التى يتم الحصول عليها من مصادر أخرى عليه ان يقوم باجراءات اضافية وعليه البحث عن الاسباب والمبررات التى أدت الى ذلك وفى حالة عدم تيقنه من كفاية وموضوعية الأدلة (بعد الاجراءات الاضافية وتقصي الاسباب) عليه أن يتحفظ فى تقريره .

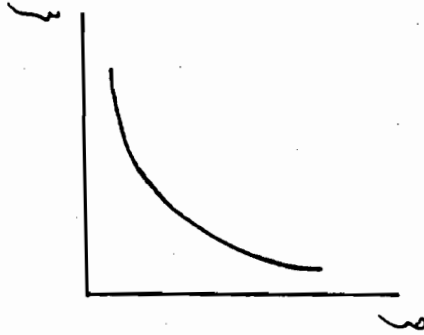
رابعا : قياس علاقة عنصر التوقيت بدرجة اليقين :

اوضحنا رأى Mautz & Mini (٢٧) فى النظم المحاسبية بأنها نظم احتمالية Probabilistic وليست نظم حتمية Deterministic بطبيعتها ، ومن خلال هذا المفهوم فان احتمال حدوث تغيير فى أوضاع مفردة أو عدة مفردات بالقوائم المالية يعهد احتمالاً قابلاً للحدوث من الناحية الرياضية ، لذا فانه يجب على المراجع أن يسلم بأن نوع وكمية أدلة الاتبات التى تم تجميعها فى تاريخ سابق لعملية المراجعة سوف لا توفر ابدا انعكاساً واقعياً أكثر دقة لهذا العنصر فى تاريخ ابدائه لرأيه واذا ما اخذنا نفس النوع والكمية لأدلة الاتبات فى تاريخ لاحق فانها ستوفر انعكاساً واقعياً أكثر دقة .

ومن العرض السابق يتضح أن علاقة عنصر التوقيت بدرجة اليقين تأتي من أن درجة اليقين تعد داله متناقمة لطول المدى الزمنى (الفترة الزمنية) بين التاريخ الذى يحمل فيه المراجع على دليل الاتبات والتاريخ الذى يبدى فيه رأيه . بمعنى أنه كلما كان المدى الزمنى قريبا من تاريخ ابداء المراجع لرأيه فى القوائم كلما زادت درجة اليقين وفى المقابل فانه كلما كان المدى الزمنى بعيدا كلما نقصت

درجة اليقين •

والشكل التالي يوضح علاقة عنصر التوقيت بدرجة اليقين •



شكل رقم (٨)

حيث :

س : المحور الذي يبين درجات اليقين لدى المراجع •

ص : المحور الذي يبين المدى الزمني •

وتطلب العلاقة السابقة ثبات العناصر السابقة (الحجم ، والملاءمة ، والثقة) والتفاهل مع عنصر التدعيم وذلك لأن امكانية الاعتماد على بدائل متاحة لأدلة الاثبات (في حالة ما اذا كان تأثير عنصر التوقيت قويا نتيجة تعرض مفردات القوائم لتغيرات شديدة بمرور الوقت) فان هذا المنحصر سوف يسيطر بالفعل على اختيار المراجع لهذه المفردات وتجبره على البحث عن دليل اثبات بديل في نهاية العام •

ومن ناحية أخرى فان التدعيم الذي يمكن توفيره عن طريق نوع وكمية معينة من أدلة الاثبات يمثل داله متناقصة في المدى الزمني الفاصل بين تاريخ حصول المراجع على هذا الدليل وتاريخ ابداء رأيه ، فانه - حينئذ - ستكون درجة اليقين كبيرة اذا ما كان حصول المراجع على هذه المفردات في وقت مبكر ولكن بمرور الوقت سوف تقل درجة اليقين لأنها تعتمد على انحدار دالة التوقيت وعلى طول المدى الزمني بين تاريخ الحصول على الدليل وتاريخ ابداء الرأي •

خلاصة البحث ونتائجه

تتلخص نتائج البحث وتوصياته فيما يلي :-

- ١ - ان الاتبات نظام للمعلومات له مدخلات عبارة عن الأساليب المستخدمة في الاتبات ودورة تشغيل تتمثل في خبرة المراجع العملية وكم معرفته العلمية وما يقوم به من تجارب واستقصاءات ، أما مخرجات نظام الاتبات فهي النتائج المستخلصة والتي يجب أن توفر اليقين للمراجع حتى يكون للنظام جدوى .
- ٢ - أنه للتوصل الى نظام اثبات ذي عائد تدعيمي ليقين المراجع يجب القيام بالبحث التحليلي لعناصر موضوعية الدليل حتى يمكن توفير العلاقات التي تربط بين نظام الاتبات و يقين المراجع .
- ٣ - أن الدراسة التحليلية للحجم المناسب للدليل اعطت النتائج التالية :-
 - أ - المفردات الواردة في القائمة المالية هي استنتاج لمجموعة من العمليات المالية تمت وسجلت خلال الفترة المالية .
 - ب- مجموعة العمليات المالية المسجلة خلال الفترة تمثل بديلا للمجتمع الحقيقي الذي يتمثل في الوحدات الطبيعية الموجودة في الواقع .
 - ج - للوصول الى اليقين فيما اذا كانت المفردة تمثل استنتاجا سليما مشتقا من السجلات تقع المسؤولية على المنشأة .
 - د - أما الوصول الى يقين فيما اذا كانت مجموعة السجلات المالية هي تمثيل حقيقي للواقع الفعلي فتقع على المراجع .
 - هـ - يتبع المراجع منهج الملاحظة المباشرة للأحداث الموجودة ماديا مثل المخزون ومنهج الملاحظة غير المباشر لباقي الأحداث التي ليس لها وجود مادي .
 - و - توجد عوامل تتفاعل مع بعضها البعض لتحديد عدد المفردات التي يجب أن يخضعها المراجع للتقييم للحصول على نتائج عن مجتمع معين وهذه العوامل هي (الحجم - درجة الدقة - معدل الخطأ) .

- ز - أن لكل مستوى دقة يطلبه المراجع حجماً محدداً من الأدلة .
- ٤ - يعنى عنصر الملاءمة مدى ملاءمة نوع الدليل لبرنامج المراجعة بحيث تكون هناك علاقة مباشرة بين نوع الدليل والاستنتاج المطلوب حيث :
- أ - ان الاستنتاج غير السليم قد يقود المراجع لدليل بعيد الصلة بالموضوع محل المراجعة .
- ب - ان المسؤولية تقع على المراجع اذا استخدم أدلة اثبات بعيدة الصلة بالمفردة محل المراجعة .
- ج - ان عنصر الملاءمة له علاقة مباشرة بدرجة يقين المراجع ، فالدليل اما أن يوفر درجة اليقين المناسبة أو لا يوفرها .
- ٥ - تعنى الثقة في الدليل امكانية الاعتماد على نوع معين من أدلة الاثبات بحيث تكون درجة الثقة تمتد في سلسلة بدايتها عدم الثقة ونهايتها درجة قريبة من الثقة التي توفر اليقين للمراجع .
- ٦ - ان دليل الاثبات الواقعي هو سيد الأدلة واقواها حيث يوفر اليقين للمراجع بصدق الافتراض دون الحاجة للاستدلال .
- ٧ - ان درجة الثقة تختلف وفق مدى استقلال دليل الاثبات عن النظم الرقابية محل المراجعة ، ومدى قابلية الدليل للطمس ، ودرجة الحكم المطلوبة بالاضافة الى مدى تأهيل القائم بتقييم الأدلة الاثبات .
- ٨ - نعنى بعنصر التوقيت المدى الزمني المناسب لحصول المراجع على دليل الاثبات الذي يعكس الواقع الحقيقي في هذا التاريخ .
- ٩ - ان اهمية عنصر التوقيت تكمن في أن مفردات القائمة المالية متعرضة للتغيير والتبديل بمرور الوقت
- ١٠ - أن العلاقة بين عنصر التوقيت وعنصر الملاءمة والحجم تتضح من أنه اذا كان تاريخ الحصول على الدليل يبتعد عن تاريخ أبداً المراجع لرأيه فانه من الواجب البحث عن أنواع مدعمة للدليل وزيادة حجم العينة حتى يمكن تحييد اثر المدى الزمني .
- ١١ - يجب على المراجع أن يدعم رأيه بالحصول على انواع اخرى من أدلة الاثبات فوجود أنواع كثيرة من أدلة الاثبات التي تدعم افتراضاً معيناً تؤدي الى زيادة الاحتمال بأن الافتراض حقيقي .

١٢ - يركز يقيين المراجع على مجموعة من المقومات الشخصية ومجموعة اخرى من الركائز المكتسبة

حيث :-

أ - المقومات الشخصية تعنى الصفات الذهنية للمراجع واستعداده الفطرى مثل :-

- القدرة التحليلية .
- القدرة على الاتصال .
- القدرة الموضوعية .
- القدرة على الابتكار .

ب - الركائز المكتسبة تمثل نتاج منابع المعرفة والخبرة العملية والتي يحصل عليهما المراجع

عن طريق التأهيل العلمى المناسب والخبرة الملاءمة ويجب أن تتفق هذه الركائز مع

المعايير الموضوعية من قبل المنظمات المهنية .

١٣ - أن العلاقة بين عنصر الحجم ودرجة اليقين علاقة طردية غير نسبية حيث أنه بعد حجم معين

من الدليل فإن أى زيادة فى حجم العينة تكون ذات تأثير محدود على درجة اليقين .

١٤ - أن العلاقة بين عنصر الملاءمة ودرجة اليقين علاقة طردية تأخذ قيما مطلقة ، فالدليل اما أن يكون

مناسبا أو غير مناسب .

١٥ - أن العلاقة بين عنصر الثقة ودرجة اليقين علاقة يمكن قياسها حيث تتأثر هذه العلاقة بالمقومات

الشخصية للمراجع ودرجة الاستنتاج المطلوبة .

١٦ - ان العلاقة بين عنصر التوقيت ودرجة اليقين تأتي من حيث ان درجة اليقين عبارة عن دالته

متناقصة لطول المدى الزمنى الواقع بين تاريخ الحصول على الدليل وتاريخ الاستفادة منه .

١٧ - أن العلاقة بين عنصر التدعيم ودرجة اليقين علاقة طردية اذا ما أخذنا فى الاعتبار موضوعية

الحكم على الأدلة المدعومة ما اذا كانت هذه الأدلة تدعم الرأى الذى توصل اليه المراجع.

خاتمة :-

ان قياس العلاقة بين موضوعية أدلة الاتبات و يقين المراجع من الموضوعات التي تحتاج من الباحثين تركيز الجهد في بحث مضمون هذه العلاقة وتهيئتها في الاطار الذي يحقق دعما لرأى المراجع في القوائم المالية .

وقد اتخذ الباحث الاسلوب التحليلي لتحديد كثة هذه العلاقة والمؤثرات التي تتعرض لها درجة اليقين ومعلوم أن استخدام هذا الاسلوب يعتمد بداية على تجميع الآراء حول عناصر الموضوع وتصنيف الآراء وتحليلها قبل ابداء الرأى فيها ، وقد استفاد البحث بمعظم ماكتب حول موضوع أدلة الاتبات من آراء ودراسات افادت البحث والباحث والله نسأل التوفيق .

الباحث

الحواشي والمراجع

- ١ - ورد في المختار الصحاح أن اليقين بمعنى العلم وزوال الشك .
مختار الصحاح للعالم الامام محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي ، دار الكتب المصرية ،
طبعة ١٩٨٣ ، ص ٧٤٣
- ٢ - دكتور عبد الرازق احمد السنهوري ، " الوسيط في شرح القانون المدني الجديد " ، المجلد
الثاني - دار احياء التراث العربي ، لبنان ، ص ١٤
- ٣ - Accepted Auditing Standards , American Institute of
Certified Public Accountants, N.Y, 1954, P.14.
نقلا عن دكتور عبد المنعم محمود عبد المنعم ، " المراجعة " الجزء الأول ص ١٥٧ "
- ٤ - Committe On Auditing Procedure, American Institute
of Certified Public Accountants, Statement on
Auditing Standards No .1.N.Y. : American Institute
of Certified Public Accountants, 1973 .
- ٥ - Herbert Arkin, Handbook of Sampling for Auditing
and Accounting, N.Y. Mcgraw-Hill Book Company, Inc.
1963, P.P 96 , 604 -605 .
- ٦ - R.K Mautz, The Nature and Reliability of Audit Evid-
-ence, The Journal of Accountancy 105 (May 1958):P.44
- ٧ - IBID .
- ٨ - IBID .
- ٩ - Alvin A. Arens, The Adequacy of Audit Evidence Acc-
-umulation in Public Accounting, (Doctoral Thesis
school of Business Administration, University of Min-
-nesota, 1970) , P 123.
- ١٠ - IBID.

- R.K. Mautz , " The Nature and Reliability of Audit Evidence ," The Journal of Accountancy 105 (May1958) P.P. 40 - 47 . - ١١
- Howard F.Stettler , " Auditing Standards and Competence of Evidential Matter, " The Accounting Review 29 (January 1954): 121 O 126 . - ١٢
- IBID . - ١٣
- Floyd W. Windal , " Standards of Reliability for Audit Evidence, " The New York Certified Public Accountant , 31 (June 1961) : P.P 394 - 400 . - ١٤
- Alvin A.Arens , " The Adequacy of Audit Evidence Accumulation in Public Accounting . " (The Doctoral Thesis, School of Business Administration, University of Minnesota, 1970) P.123. - ١٥
- IBID .P.108. - ١٦
- K. Mautz and Donald I.MINI, " Internal Control Evaluation and Audit Program Modification , " The Accounting Review 41 (April 1966), P.284 . - ١٧
- R.K. Mautz and Hussein A.Sharaf, " The Philosophy of Auditing " Menasha Wisconsin, George Banta Company Inc., 1964 , P. 98 - ١٨
- ١٩- عطية على حسن ، " مستويات التكوين الذاتي للمراقب الخارجى على حسابات المؤسسات والشركات " ، رسالة ماجستير - تجارة القاهرة ١٩٦٩ ، ص ٩٢-٩٧
- R.K Mautz and Hussein A. Sharaf, " The Philosophy of Auditing ," OP . cit P.P 5-15 . - ٢٠

٢١ - عطية على حسن ، " مستويات التكوين الذاتي للمراقب الخارجى على حسابات المؤسسات والشركات " ، مرجع سبق ذكره ص ٩٤ - ٩٥ .

- R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf, " The Philosophy of Auditing " OP. cit. P.P 20 - 26 .

٢٢ - عطية على حسن " مستويات التكوين الذاتي للمراقب الخارجى على حسابات المؤسسات والشركات " ، مرجع سبق ذكره ص ٩٤

٢٤ - المقارنات بين الولايات المتحدة الامريكية مشتقة من دراسة تحليلية لوزارة التجارة السودية بهدف اعداد معايير للمراجعة .

٢٥ - المصدر السابق .

- Alvin A. Arens , " The Adequacy of Audit Evidence Accumulation in Public Accounting " op. cit , P.P123 - 124.

- R.K. Mautz and Donald L.Mini, " Internal Control Evaluation and Audit Program Modification " op.cit.P. 124.

مراجع أفادت البحث بطريقة غير مباشرة :-

- ١ - احمد محمد احمد أبو طالب ، " دور مراقب الحسابات في أداء الخدمات الاستشارية للإدارة " رسالة ماجستير - تجارة القاهرة ١٩٨٢ .
- ٢ - دكتور احمد نور ، " معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية وما تعرض له تطبيقاتها من مشاكل عملية .
- ٣ - دكتور احمد نور ، " مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية " دار المعرفة الجامعية - الاسكندرية ١٩٨٢ .
- ٤ - سيد احمد عبد المعطى ، " استخدام اساليب بحوث العمليات في تخصيص المراجعيين على مهام المراجعة " ، رسالة ماجستير - تجارة القاهرة ١٩٨٥ .
- ٥ - الاستاذ متولى الجمل ، الدكتور عبد المنعم محمود عبد المنعم ، المراجعة الاطار العلمى والمجال التطبيقى " ، دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨٠ .
- ٦ - دكتور محمد عباس حجازى ، " المراجعة الاصول العلمية والممارسة الميدانية " مكتبة عين شمس القاهرة ١٩٨١ .
- ٧ - الاصول المحاسبية الدولية - أدلة المراجعة الدولية تعريب وتقديم سابا وشركاهم . دار العلم للملايين .