الجامعـــة الإســـلامية ــ بغـــزة
عمـــــادة الدراســـــات العليـــــا
كليـــــــــــة التجـــــــــارة
قـــــسم المحاســـــبة والتمويـــــل

دور المراجع الخارجي في تقييم أدلـــة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية

(دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)

إعداد الباحث

هاني فرحان الزايغ

الرقم الجامعي/ 120030133

إشراف

الدكتور/ يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول
على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1427هـ ــ 2006م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

{ إنما يخشى اللهَ من عباده العلماء }

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهـــداء

إلى روح أمي الطاهرة والتي كم انتظرت هذا اليوم لكن قدر الله أسبق ....

إلى أبي الحنون وإخواني وأخواتي الأوفياء الأعزاء .....

إلى زوجتي وابنتي فكم تعبوا وسهروا وشاركوني السراء والضراء ....

إلى جامعتي الإسلامية الغراء

لبيك جامعة للحق فانتسبي لكِ انتمائي وللإسلام والقيم

وإلى كل من دعا لي دعوة صالحة في ظهر الغيب

أهدي هذا البحث المتواضع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر وتقدير

أشكر الله تعالى دائماً وأبداً على ما أولاني به من نِعم وما أسبغه عليَّ من شِيم، فهو الموفق سبحانه لي في كل أمر وما هذا البحث إلا قليل من كثير مما أفاض الله به عليّ

ولا أنسى بعد فضل الله فضل الجامعة الإسلامية تلك المنارة الشامخة والتي خرجت القادة والعلماء فلها مني كل الشكر والتقدير.

ومن منطلق حديث الرسول صلى الله عليه وسلم "*من لا يشكر الناس لا يشكر الله*" فشكري الجزيل وتقديري العميق لكل أساتذة الجامعة الغراء وعلى رأسهم كل من درَّسَني خلال مسيرتي فيها. وأولهم الأستاذ الدكتور/ يوسف محمود جربوع والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث وعلى ما قدمه من نصح وتوجيه بالرغم من ضيق وقته وكثرة شغله ومسئولياته

وأخيراً أشكر كل من ساعد وساهم في انجاز هذا البحث ولو بكلمة منطوقة أو كلمة مكتوبة راجياً لهم جميعاً السلامة والتوفيق، وآمل من الله تعالى أن يكون عملنا المشترك هذا لبنة في بناء المعرفة الإنسانية المفيدة والنافعة لأجيالنا الحاضرة والقادمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرست

الموضوع	رقم الصفحة
عنوان الرسالة	
آية كريمة	
الإهداء	
شكر وتقدير	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
ملخص الدراسة باللغة العربية	
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	
الفصل الأول: خطـــــة البحث	
المقدمة:	١
مشكلة البحث:	٣
فرضيات البحث:	٤
أهداف البحث:	٦
أهمية البحث:	٦
منهجية البحث	٧
محددات البحث	٨
الدراسات السابقة	٨
الفصل الثاني: طبيعة ووصف أدلة الإثبات في المراجعة	
مقدمة	١٥
أدلة الإثبات نظرة عامة	١٥
تعريف أدلة الإثبات	٣٠
خصائص أدلة الإثبات	٣٢
طبيعة ومفهوم أدلة الإثبات	٣٥
الغرض من الحصول على أدلة الإثبات	٤١
مقارنة أدلة الإثبات بالأدلة القانونية	٤٣
القرارات الخاصة بأدلة المراجعة	٤٤
تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن	٤٨
اتساق الأدلة والقرائن	٤٨
درجة التيقن التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن	٤٩
العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة	٤٩
مدى توافر الإقناع من الأدلة	٥٤

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها	
مقدمة	٥٦
الاختبار (الفحص الفعلي)	٥٨
العينات الإحصائية	٦٥
أنواع العينات	٦٧
المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة	٧٠
المصادقات	٧٢
تعريف المصادقات	٧٣
أنواع المصادقات	٧٤
تقييم المصادقات	٨٠
حدود الالتزام المهني للمراجع تجاه العملاء عند استخدامه للمصادقات	٨١
التوثيق	٨٦
الملاحظة	٨٧
المقابلات والاستفسار من العميل	٨٨
إعادة التشغيل	٩٠
المراجعة التحليلية	٩٠
تعريف المراجعة التحليلية	٩١
أهمية الإجراءات التحليلية	٩٢
أنواع الإجراءات التحليلية الخمس	٩٤
أنواع التحليل المالي	٩٨
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	٩٨
ماهية الأحداث اللاحقة	٩٩
واجبات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة	١٠٢
مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش	١٠٥
أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المراجع	١٠٧
التقديرات المحاسبية	١٠٨
طبيعة التقديرات المحاسبية	١١٠
واجبات مراجع الحسابات تجاه التقديرات المحاسبية	١١٠
آثار التقديرات المحاسبية على تقرير المراجع	١١١
إجراءات المراجعة	١١٢
استمرارية المنشأة	١١٣
ملائمة فرضية الاستمرارية	١١٣
اعتبار فرض الاستمرارية ملائماً	١١٦
عدم إزالة الشك بفرض الاستمرارية	١١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم	١١٨
واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار	١١٨
إقرارات الإدارة (خطاب التمثيل)	١١٩
إقرارات الإدارة كدليل إثبات	١٢٠
العناصر الرئيسية لكتاب التمثيل	١٢١
الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	
مقدمة	١٢٣
منهجية الدراسة	١٢٣
مجتمع وعينة الدراسة	١٢٤
وصف أداة الدراسة	١٢٦
صدق وثبات الإستبانة	١٢٧
صدق الإستبانة	١٢٧
ثبات الإستبانة	١٣٤
المعالجات الإحصائية	١٣٧
الفصل الخامس: نتائج الدراسة الميداني وتفسيرها	
مقدمة	١٣٨
اختبار التوزيع الطبيعي	١٣٨
تحليل فقرات واختبار فرضيات الدراسة	١٣٩
مناقشة فرضيات الدراسة	١٣٩
النتائج	١٩١
التوصيات	١٩٥
المراجع	
الملاحق	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قـــائمـــة الجـــداول

رقم الجدول	العنـــــوان	رقم الصفحة
١ -	وصف مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية لأفـراد مجتمـع الدراسة	١٢٧
٢ -	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (العلاقـة بـين قيـام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته	١٣١
٣ -	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته	١٣٢
٤ -	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (العلاقة بـين قيـام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته	١٣٤
٥ -	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (العلاقة بـين قيـام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبـين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد مـن صـحة القـوائم الماليـة) والدرجة الكلية لفقراته	١٣٥
٦ -	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (العلاقة بين قيـام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتياديـة خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكـد مـن صحة القوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته	١٣٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧-	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته	١٣٧
٨-	الصدق البنائي لمحاور الدراسة	١٣٧
٩-	معاملات الارتباط بين معدل الفقرات الزوجية والفردية لكل محور من محاور الاستبيان	١٣٨
١٠-	معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ	١٣٩
١١-	اختبار التوزيع الطبيعي	١٤٢
١٢-	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الأول (العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية)	١٤٣
١٣-	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الثاني (العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية)	١٥٠
١٤-	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الثالث (العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية)	١٦٥
١٥-	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الرابع (العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة	١٧٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية)	
١٦ -	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الخامس (العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية)	١٧٥
١٧ -	النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور السادس (العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية)	١٧٨
١٨ -	تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)	١٨٤
١٩ -	اختبار تامهان للمقارنات المتعددة (التباين للمجتمعات غير متساوي)	١٨٤
٢٠ -	اختبار t للفروق حسب متغير الجنس	١٨٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة

يهدف هذا البحث أساساً إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ولتحقيق هذا الهدف، قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على (٨٥) مراجعاً.

ولقد أظهرت النتائج بأن على مراجعي الحسابات القانونيين بذل العناية المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، والتقديرات المحاسبية، ومدى استمرار المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، والحصول على خطاب تمثيل من الإدارة تشهد بدقة واكتمال القوائم المالية.

كما أظهرت التوصيات بأنه يجب على الجامعات الفلسطينية تطوير الخطط والبرامج لتمكين المراجعين من ممارسة المهنة بطريقة تخدم الجمهور وتحوز على ثقته، كما يجب على جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية أن تقوم بالإشراف على المهنة وتشجيع المراجعين على استخدام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract

This research aimed basically to clarify the role of the external auditor of evaluating the audit evidence to express an opinion on the financial statements according to the international auditing standards.

To realize this objective, the researcher designed a questionnaire, distributed to (85) auditor. The results showing that the auditors must have a due professional care when evaluating evidence through analytical procedures, using statistical sampling, studying accounting data, internal control system, subsequent events, accounting estimates, going concern and obtaining a letter of representation from the management stating its belief at the accuracy and completeness of financial statements,

The recommendations showing that the Palestinian universities must develop its plans and programs to enable the graduators for practicing the profession in a way that will serve the public interest and honor the public trust.

The accounting and auditing associations in Palestine must supervise on the profession and encouraging the auditors to use international accounting and auditing standards.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

خطة البحث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- المقدمة
- مشكلة البحث
- فرضيات البحث
- أهداف البحث
- أهمية البحث
- منهجية البحث
- محددات البحث
- هيكل البحث
- الدراسات السابقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

* المقـــدمـــة: - *Introduction*

- تكمن مسئولية المراجع الخارجي المستقل -فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها إلى عميله- في إبداء الرأي الفني والمحايد على القوائم المالية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى عدالة تمثيل تلك القوائم للمركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله.
- وتعتبر عملية المراجعة بشكل عام أنها "العملية المنهجية والمنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج والمزاعم الاقتصادية، والتي تصاغ عادة في مجموعة من القوائم المالية(توماس، وهنكي، ١٩٨٩)، وبناءً على ذلك ونتيجة لمسئولية المراجع الملقاة على عاتقه فإن مهمته تتطلب منه تخطيط عملية المراجعة بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات المراجعة التي يجب الاستعانة بها للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد.
- وتعتبر قرائن وأدلة الإثبات المؤثرة على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية. لذا فإن تلك الأدلة تمثل معلومات تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يستطيع أن يكون رأيه حول القوائم المالية، وعليه يجب أن يحصل مراجع الحسابات الخارجي على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني والمحايد.(جربوع،٢٠٠٢)
- وتتكون قرائن الإثبات بصفة عامة على فكرة وخبرة وفن مستخدمها، وهي تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المراجع وسجلات ودفاتر وقوائم المنشأة، وهي التي تساعده في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وإعداد تقريره الفني عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها. (الهواري، ١٩٩٧).

- وتتكون أدلة الإثبات من عدة أساليب فنية وإجراءات تحليلية بالإضافة إلى الملاحظة المباشرة والخبرة الشخصية للمراجع وهي تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بينه وبين سجلات ودفاتر وقوائم المنشأة وهي التي تساعده في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي حول القوائم المالية، ولا تعتبر أدلة الإثبات ذات دلالة إلا بعد تقييمها بواسطة المراجع الخارجي وهي بذلك تختلف عن الحقائق كونها تنطوي على شيء من الحكم الشخصي.
- وفي مجال المراجعة يمكن تقسيم قرائن الإثبات وفقاً لمصادر الحصول عليها وتنوعها، إلى الدفاتر المحاسبية والمستندات الأولية والإضافية والقرائن الخارجية وأوراق العمل والسياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة والعلاقات بين الحسابات المختلفة والنسب المالية، ويرى بعض الكتاب أن قرائن الإثبات يمكن تقسيمها إلى مجموعات وفقاً لدرجة الاعتماد النسبي عليها، فيمكن تقسيمها إلى قرائن حقيقية مثل (الجرد الفعلي، ومراجعة العمليات الحسابية، وفحص الدفاتر وإجراءات التسجيل فيها)، وقرائن غير مباشرة يمكن أن تنتج عن طريق ربط البيانات المحاسبية بعضها ببعض والملاحظة والاستنتاج كما في المراجعة التحليلية.
- وهناك أربعة قرارات هامة يجب على المراجع الخارجي اتخاذها، وأي خطأ فيها يؤثر على كمية وحجية أدلة الإثبات التي يحصل عليها، وبالتالي درجة الاطمئنان التي يصل إليها وهي اختيار إجراءات المراجعة المناسبة والملائمة، واختيار الحجم المناسب للعينة الإحصائية، واختيار الوقت المناسب لأداء إجراءات المراجعة، واختيار المفردات التي ستخضع للمراجعة.(Defliese, "et.al", 1990)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وبالرغم من قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات فإن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة، كما أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه، ونظراً لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع بصحة الرأي الذي توصل إليه، ومع ذلك يجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد، ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عملية المراجعة أن يقرر متى يكون لديه اقتناع كاف لإصدار تقرير المراجعة.(جربوع،٢٠٠٤).

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول إلقاء الضوء على واقع المراجعة في فلسطين وعلى مدى اعتماد المراجع الفلسطيني على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وأساليب الحصول على تلك الأدلة ومدى تقييم المراجع لأدلة الإثبات ومعرفة مدى تأثير استخدام أدلة الإثبات بالشكل المهني المطلوب على رأيه الفني حول القوائم المالية.

١ - **مشكلة البحث**:- *Research Problem*

يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بعد قيامه بتنفيذ إجراءات المراجعة حسب الخطة الموضوعة للحصول على تلك الأدلة، ويستخدم المراجع أساليب وطرق متعددة لتجميع أدلة الإثبات ومنها المراجعة التحليلية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية، وفحص التقديرات المحاسبية التي اتبعتها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، والإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذين يتعاملون مع المنشأة، ومن خلال فحص الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع، وفحص مدى إمكانية المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة، ومن خلال الحصول على إقرارات الإدارة بصحة القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والسؤال الرئيسي لمشكلة البحث:- " ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها وما مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟

ومن هذا السؤال الرئيسي تتمحور الأسئلة الفرعية التالية:-

١) هل تعتبر المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية كإحدى الوسائل التي يستخدمها المراجع الخارجي كافية للتأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية؟.

٢) هل يعتبر استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة يوفر للمراجع أدلة إثبات كافية بصحة القوائم المالية؟.

٣) هل قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية والتأكد من صحتها ومعقوليتها يوفر له أدلة إثبات كافية بصحة القوائم المالية؟.

٤) هل قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقريره يوفر له أدلة إثبات كافية بصحة القوائم المالية؟.

٥) هل قيام المراجع الخارجي بالتأكد من مدى استمرارية المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة يوفر أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية؟.

٦) هل حصول المراجع الخارجي على إقرارات من إدارة المنشأة يوفر له أدلة كافية وملائمة بصحة القوائم المالية؟.

٧) هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية، يُعزى إلى كلٍ من:-

- المؤهل العلمي - الوظيفة - سنوات الخبرة - العمر - والجنس.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢ - فرضيات البحث: - *Research Hypothesis*

لقد اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة البحث بالفرضيات التالية: -

الفرضية الأولى:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية ".

الفرضية الثانية:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية ".

الفرضية الثالثة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية.

الفرضية الرابعة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية ".

الفرضية الخامسة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية ".

الفرضية السادسة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

الفرضية السابعة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى كلٍ من:-

- المؤهل العلمي.
- الوظيفة.
- سنوات الخبرة.
- العمر.
- الجنس.

٣- أهداف البحث:- *Research Objectives*

- يهدف هذا البحث أساساً إلى دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، مع الأخذ في الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالمؤثرات التالية: (المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلـــة وبعـــدها عـــن التحيز).

٤ - أهمية البحث:- *Research Significance*

تنبع أهمية هذا البحث من خلال:

- العمل على تقويم مهنة المراجعة في فلسطين من خلال دراسة أساليب حصول المراجع على أدلة الإثبات أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.
- العمل على تطوير مهنة المراجعة في فلسطين من خلال حصر أدلة الإثبات وسبل الحـــصول عليها وإعطائها الجهد الكافي من قبل المراجع لتقييمها واستخدامها في إبداء الـــرأي الفنـــي والمحايد على القوائم المالية.
- تنبيه المراجع الخارجي إلى ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وأهميتهـــا لعملية المراجعة وإبداء الرأي.

٥- منهجية البحث:- *Research Methodology*

٥ - ١ مصادر جمع البيانات:

قام الباحث بالاعتماد على المصادر الأولية والمصادر الثانويـــة فـــي جمـــع البيانـــات، فالمصادر الأولية كانت من خلال تصميم استبانة توزع على مكاتب وشركات المراجعة العاملـــة في قطاع غزة، أما بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الاعتماد على المراجع والكتب وكذلك تم الرجوع إلى الدراسات السابقة المنشورة في هذا المجال كما تم الاعتماد على المجلات والتقارير والأبحاث المختلفة.

٥ - ٢ منهجية التحليل:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قام الباحث بتحليل البيانات من خلال المناهج المتبعة في التحليل ومنها المنهج الوصـــفي التحليلي المقارن، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة. ومنها نموذج الانحدار البسيط، وتحليل الانحدار المتعدد، بالإضافة لذلك تم العمل على تصميم نموذج قياسي لاختبار مدى تـــأثير المتغيرات المختلفة في ضوء توفر قاعدة من البيانات اللازمة.

٥ - ٣ مجتمع الدراسة: -

سيكون مجتمع الدراسة في هذا البحث هو مكاتب وشركات المراجعة العاملة في قطاع غزة

٥ - ٤ عينة الدراسة:

سيقوم الباحث بتوزيع الإستبانة على أصحاب ومدراء مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة.

٥ - ٥ تحليل البيانات:

قام الباحث بتحليل البيانات التي تم جمعها من المصادر المختلفة باستخدام برنامج SPSS الإحصائي حيث تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي المتمثل في حساب النـــسب المئويـــة، وحساب المتوسطات الحسابية، وإمكانية إيجاد علاقة بين المتوسطات، كما تم العمل على تكـــوين نموذج حسابي يمكن التنبؤ من خلاله بالعلاقات بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

٦ - محددات البحث:

تم اقتصار الدراسة على مكاتب وشركات المراجعة العاملة في قطاع غزة وذلك لصعوبة الوصول إلى تلك المكاتب والشركات العاملة في الضفة الغربية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧ - الدراسات السابقة: - *Literatures Review*

٧ - ١ دراسة "الجندي ١٩٨٧م" بعنوان " *نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية*"

أشارت الدارسة أن بحوث كثيرة قد أسهبت في التنبؤ بالقيم الحقيقية للأصول ولكنهم لم يصلوا إلى أسلوب أمثل حتى الآن لهذه المراجعة فقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية يتفق مع أهدافها ومع الواقع العلمي السائد في مهنة المحاسبة والمراجعة فيقوم هذا المنهج على نموذج للتنبؤ بالقيم الحقيقية لبنود القوائم المالية ومعيار لتحديد التقلبات غير العادية نتيجة المقارنة مع القيم الدفترية وطريقة لتكامل هذه المراجعة مع إجراءات المراجعة الأخرى، وقد عرضت الدراسة المداخل المستخدمة في أداء المراجعة التحليلية ومنهج مقترح لأداء هذه المراجعة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المنهج المتكامل لأداء المراجعة التحليلية يقوم على التنبؤ بالقيم الحقيقية وتحديد التقلبات غير العادية والتكامل مع إجراءات المراجعة الأخرى كما يحدث التكامل في مرحلة تقويم نتائج عملية المراجعة حيث تقارن درجة المخاطر الكلية المحددة مقدماً باعتبارها سياسة عامة لمؤسسة المحاسبة والمراجعة فإذا تحققت الدرجة المطلوبة ينهي المراجع أعمال المراجعة لتحقيق الهدف وفي غير ذلك من الحالات فإنه يسعى إلى تقليل درجات المخاطرة عن طريق التوسع في مراجعة العمليات والأرصدة أو المراجعة التحليلية أو كلاهما.

٧ - ٢ دراسة " محمود، ١٩٨٩" بعنوان " دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف"

هدفت الدراسة إلى توضيح وتفسير المقصود بمعايير المراجعة الدولية ومصدرها ونطاقها ومدى وفائها بمتطلبات المهنة، واحتياجات وتوقعات المجتمع المعاصر، وتوضيح خصائصها الأساسية التي تميزها عن المعايير السابقة عليها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومدى إمكانية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحقيق تلك الأهداف، كما تهدف الدراسة إلى حث المنظمات المهنية بالدول العربية على الاهتمام بدراسة تلك المعايير والاسترشاد بها في صياغة معاييرها المحلية بما يتماشى مع ظروفها البيئية حتى تواكب متطلبات المجتمع المتطور في مهنة المراجعة.

وتنبع أهمية الدراسة من الحاجة الملحة والمستمرة من جانب أعضاء المهنة لمعايير عامة تغطي المجالات المختلفة للعمل المهني وتفي باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس مهنة المحاسبة والمراجعة.

٧-٣ دراسة "المجلة العلمية،١٩٩١" بعنوان " المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن: دراسة استقصائية"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام المدققين في الأردن في المراجعة التحليلية، وما مدى استعمالهم لها، وما هي العقبات التي تمنع استعمال المدققين للمراجعة التحليلية، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مدى الاسترشاد بدليل التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام من قبل المدققين في الأردن بعد أن تبنتها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين.

كما أوضحت الدراسة إلى أن أهمية البحث تعود إلى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات، وأشارت الدراسة إلى أن ٦٩,٣% من المدققين قد أفادوا بأنهم يستعملون المراجعة التحليلية بمعدل أكثر من المتوسط، غير أن نسبة غير قليلة من المدققين وهي ٣٠,٧% لا زالت لا تستعمل المراجعة التحليلية على الإطلاق، كما نتجت الدراسة إلى أن ٢٥,٦% من المدققين اهتمامهم بالمراجعة التحليلية لا يصل إلى المستوى المطلوب.

وأوصت الدراسة إلى ما يلي:-

١- أن تعمل الهيئات على توعية المدققين بأهمية المراجعة التحليلية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- إرسال تعميم إلى جميع المدققين الممارسين للتأكيد على أهمية المراجعة التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق وبشكل أقل.

٣- ضرورة احتفاظ المدققين ببرامج حاسوب جاهزة لتقوم بتحليل بيانات العملاء.

٤- مراجعة مناهج الجامعات والكليات لتتضمن بحث المراجعة التحليلية وأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية.

٧-٤ دراسة (جربوع، ٢٠٠١)، بعنوان:- " مدى مسئولية المراجع الخارجي عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره ".

حيث بينت الدراسة بأنه يتوجب على المراجع بذل العناية المهنية الملائمة لانجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المنشورة من خلال تخطيط عملية المراجعة، ودراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير رأيه على صحة القوائم المالية، وفحص الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع، وخلصت الدراسة إلى أن بعض الأحداث تؤثر على الحسابات ويجب تسويته وتعديله بالدفاتر والسجلات، ومنها لا تؤثر على حسابات العام موضوع المراجعة ولكن الإفصاح عنها يعتبر ملائماً وضرورياً لمستخدمي القوائم المالية.

٧-٥ دراسة "حلس، وجربوع"٢٠٠٢" بعنوان " *المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين*"

أوضحت الدراسة أن مراجع الحسابات يعتمد في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض بحيث تمثل الإجراءات التحليلية إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في عملية المراجعة لاسيما عند عمل برنامج المراجعة، وعلى مراجع الحسابات إلا يعتمد اعتماداً كاملاً على أنظمة الرقابة الداخلية لأن هناك قيود على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها وعلى المراجع اللجوء إلى المراجعة التحليلية للتأكد من معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية عن طريق النسب المئوية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الإسراع في تقنين مهنة المراجعة والمحاسبة في فلسطين مع ضرورة قيام الجمعيات المهنية بمسئولياتها نحو وضع معايير للمحاسبة والمراجعة والإشراف على تطبيقها.

٧-٦ دراسة (حلس، ٢٠٠٢)، بعنوان:- " التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها ".

هدفت الدراسة إلى بيان المخاطر الناجمة عن سوء تقدير المبالغ الخاصة بالمخصصات والخسائر المحتملة حيث إن أي زيادة أو نقصان بها عن التقدير الصحيح يؤدي إلى ظهور احتياطي سري وعدم بقاء رأس المال سليماً وهذا يؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في نهاية الفترة المالية، وقد أوصت الدراسة ضرورة قيام المراجع الخارجي بمراجعة التقديرات المحاسبية والتأكد من معقوليتها ومن كفايتها، كما يتوجب عليه أن يفصح في تقريره عن أي انحرافات موجودة في الحسابات إذا رفضت إدارة المنشأة الأخذ بها.

٧-٧ دراسة (جربوع، ٢٠٠٢)، بعنوان:- " مدى مسئولية المراجع الخارجي من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ".

بينت الدراسة أنه في عصرنا الحاضر تحولت عملية فحص الحسابات من المراجعة الكاملة التفصيلية إلى المراجعة الاختباريه (أي باستخدام أسلوب العينة الإحصائية) بسبب ظهور

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشركات المساهمة الكبيرة وكثرة عملياتها وقوة أنظمة الرقابة الداخلية فيها، وكذلك توفير الوقت وتخفيض التكلفة عند مراجعة القوائم المالية. وقد خلصت الدراسة إلى أن استخدام العينة الإحصائية يعتبر الأسلوب الأكفأ للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، كما يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم عينة المراجعة أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة الإحصائية مع أخذ طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة.

٧-٨ دراسة " علام، ٢٠٠٣" بعنوان " حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"

تناولت هذه الدراسة إشكالية أسلوب المصادقات المرسلة للعميل واعتراض العميل على رصيد هذه المصادقات، وقد رسمت هذه الدراسة حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات بوصفه أحد أدلة الإثبات، وقد قصد الباحث من هذه الدراسة ومن عرض رؤيته ووجهة نظره في هذا الموضوع أن يفتح باب النقاش حول هذه الإشكالية التي خلا منها الأدب المحاسبي لعلم المراجعة الخارجية على الحسابات فكانت هذه الدراسة بمثابة نقطة البداية لجدل ونقاش علمي محايد مستنير بين الأكاديميين والمزاولين والقانونيين والمنظمات المهنية ومراكز البحث العلمي والجهات ذات الاختصاص ليدلي كل منهم بدلوه ويأتي كل منهم بحججه وأسانيده حتى يمكن استكمال النقص في هذا العلم في تلك الجزئية.

٧-٩ دراسة " جربوع،٢٠٠٤" بعنوان " *دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة* "

هدف البحث إلى دراسة الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة. وبينت أن المراجع الخارجي لا يستطيع أن يبدي رأيه على القوائم المالية في تقريره إلا إذا حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون ملائمة وجيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة. ويرى الباحث أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة أو نهائية وذلك لعدة أسباب منها: القيود المتأصلة أو الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية، ومدى تأثير العمليات التي تحدث بين الأطراف ذات العلاقة، وكذلك استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، وقيام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع.

وتتميز دراسة الباحث في أنها تدرس ما مدى قيام المراجع الفلسطيني بالحصول على أدلة الإثبات أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية، وتبين الدور المناط بالمراجع الفلسطيني في ضرورة تقييم هذه الأدلة لإبداء الرأي الفني على القوائم المالية بما يعطي الثقة لدى مستخدميها في عدالة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة محل المراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

طبيعة ووصف أدلة الإثبات

في المرافعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١ - مقدمة: *Introduction*

تمثل أدلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية. ويربط معيار أدلة وقرائن المراجعة بين الأهداف التي يسعي المراجع لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها. ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة وقرائن المراجعة. كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على أدلة أو قرائن كافية. وتبرز أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير المراجع الذي يصدره. فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المراجع قد حصل على أدلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المراجع. وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها.

٢ - أدلة الإثبات نظرة عامة

يقضي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني بالحصول على أدلة مناسبة وكافية من خلال الفحص والمعاينة والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكون أساساً مناسباً لإبداء رأي بخصوص القوائم المالية الجاري فحصها، وللوفاء بهذا المعيار[1]، يجب على المراجع الخارجي أن يحدد أهداف أعمال المراجعة وأن يختار أنواع أهداف وإجراءات المراجعة الضرورية لتحقيق تلك الأهداف، ويشار لخطة المراجعة المحتوية على أهداف وإجراءات محددة باسم " برنامج مراجعة " وأوراق عمل المراجعة هي عبارة عن أدلة وثائقية على أن المراجع قد أنجز الأهداف المحددة في برنامج المراجعة.

[1] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢ - ١ أهداف المراجعة:

الهدف الرئيسي من مراجعة القوائم المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد عليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويرتبط بالهدف الرئيسي لعملية المراجعة مجموعة من الإجراءات يجب القيام بها مثل[٢]:-

١- التحقق من الوجود الفعلي عن طريق الجرد.

٢- التحقق من الملكية عن طريق الاطلاع على مستندات الملكية.

٣- التحقق من عدم وجود رهونات عليها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.

٤- التحقق من صحة التقويم.

٥- التحقق من الدقة الحسابية.

٦- التحقق من عمليات الحد الفاصل.

٧- مراعاة الاكتمال.

٨- مراعاة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور التقرير.

٩- مراعاة الإفصاح الكافي عن الحقائق المالية.

١٠- القيام بالإجراءات التحليلية.

وقبل تقرير أنواع أدلة المراجعة المطلوب جمعها والإجراءات الواجب إتباعها في تحقيق هدف المراجعة، يجب على المراجع أن يتعرف بوضوح على بيئة العميل وطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، وحتى يتمكن المراجع من فهم بيئة العميل لا بد وأن يفهم نقطتين هامتين هما:

١- فهم عمل العميل والصناعة التي يشكل جزءاً منها.

٢- فهم نظام الرقابة الداخلية القائم.

[2] جربوع، يوسف محمود، " مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية " فلسطين، الطبعة الأولى، فبراير، ٢٠٠٢م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢ - ٢ فهم طبيعة النشاط والصناعة:

قبل التخطيط لعملية المراجعة يجب على المراجع فهم طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل في إطارها، ويساعد تحليل نشاط العميل وصناعته في تقويم مخاطرة المراجعة بثلاث طرق[٣]

١- توجيه انتباه المراجع صوب النواحي التي تشير إلى تقديم الإدارة بيانات كاذبة متعمدة

٢- يساعد التحليل أيضاً في التعرف على عوامل قد تقود المراجع إلى التشكيك في قدرة الكيان على الاستمرار كمشروع مستمر.

٣- يساعد في التعرف على مجالات المعاملات المعقدة التي تساهم في ارتفاع احتمالات تسجيل الأخطاء.

ومن نواحي المخاطرة المحددة التي يمكن التعرف عليها عن طريق تحليل طبيعة نشاط العميل ما يأتي:[٤]

١- **المنافسة داخل الصناعة**: تتسم صناعات التكنولوجيا العالية بالتنافسية الشديدة، لذا قد تتعرض الشركات لضغوط من جانب المجتمع المالي للمحافظة على نمو العوائد. ويجب أن ينتبه المراجع في ظل هذه الظروف لإمكانية الاعتراف السابق لأوانه بالإيراد أو التأجيل غير المبرر للتكاليف كوسيلة لتحريف نمو العوائد.

٢- **تراجع الصناعة**: عند إجراء مراجعة لشركات تعمل في صناعات متدهورة، يحتاج المراجع إلى معرفة كيف يتعامل العميل مع الموقف وإلى تقييم قدرة العميل على الاستمرار كمشروع

[3] حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق.
[4] حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مستمر، ومن الممكن اقتراح أساس آخر للمحاسبة إذا لم يكن افتراض " المشروع المستمر" مناسباً.

٣- **الطاقة المعطلة**: يجب على المراجع أن يعرف إن كان لدى الشركات محل المراجعة سعة أو طاقة معطلة بسبب تراجع الطلب واشتداد المنافسة من جانب الواردات أو تركيبة بعض العوامل. وداخل هذه البيئة يجب أن يقرر المراجع أن أصناف المخزون ليست زائدة، كما يجب على المراجع أن يقرر أنها لا تحتوي على مبالغ زائدة من المصروفات الثابتة مخصومة من العمليات الجارية كطاقة ضائعة.

٤- **الأطراف ذات العلاقة**: ويقصد بها شخص أو كيان لديه إمكانية التأثير على الجهة الخاضعة للمراجعة ومنعا من السعي لتحقيق مصالحها بالكامل. وعليه يجب على المراجع في مثل هذه الظروف أن ينتبه لكل المعاملات الهامة بين الشركة والمنشآت التي تؤثر عليها، ويتمثل هدف المراجع الأساسي في تقرير أن المبالغ المصروفة لهذه المنشآت تمثل معاملات تعمل وفقاً لآلية السوق وهل الممتلكات المؤجرة موجودة فعلاً؟ وهل الإيجارات مبالغها معقولة؟ وهل الموردون موجودون؟ وهل المبالغ المسددة نظير البضاعة تم استلامها فعلاً؟ وهل المبالغ معقولة بالمقارنة بالأسعار المدفوعة للموردين الآخرين؟.

وبالنظر لحجم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة فإن المعايير المهنية تتطلب تطبيق إجراءات مراجعة بغرض التعرف على الأطراف ذات العلاقة ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وفيما إذا كان قد تم القيام بالإفصاح المناسب عن المضمون الاقتصادي لهذه المعاملات.

٣-٢ فهم نظام الرقابة الداخلية القائم:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالإضافة إلى إجراء تحليل النشاط، فإنه يجب على المراجع أن يقيم إمكانية احتواء القوائم المالية على أخطاء مادية أو غش، وذلك عن طريق دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية الداخلية. وينص المعيار الثاني للعمل الميداني على وجوب حصول المراجع على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية من أجل تقرير طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الواجب إجراؤها. وتحديداً يدرس المراجع نظام الرقابة الداخلية للتعرف على أنواع البيانات الكاذبة المحتملة في القوائم المالية وتقييم المخاطرة الرقابية ويقلل النظام القوي من احتمال حدوث بيانات كاذبة مادية، ويؤدي هذا بدورة إلى خفض في مقدار أدلة المراجعة الضرورية للوفاء بأهداف المراجعة. وعند دراسة ضوابط الرقابة الداخلية، يجب أن يحصل المراجع على فهم لكل عنصر في النظام، وقد حددت لجنة تريد واي ثلاث فئات وخمس مكونات للرقابة الداخلية[٥]. ويستخدم بعد ذلك فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية لـ:

١. التعرف على أنواع البيانات الكاذبة المحتملة.

٢. دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على مخاطرة البيانات الكاذبة المادية.

٣. تصميم اختبارات موضوعية.

المخاطر الرقابية Control Risk :

تعرف المخاطر الرقابية بأنها " المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات، قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية[٦]. بمعنى أن المخاطر الرقابية قياس لتقديرات المراجع الاحتمالية، أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة

[5] حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق.

[6] C.Abrumfield .et.al. " Business Risk and the Audit Process ". Journal of Accountancy (April 1983) p.61

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عن المقدار المقبول في دورة أو جزء من المعاملات لن تمنع أو تكتشف بواسطة الرقابة الداخلية للعميل.

ويعتبر هذا الخطر دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث إنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل أو كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل. ونظراً للحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر.

ويتوقف تقدير المراجع لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات الالتزام واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة. وفي حالة عدم ثبوت وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المراجع أن يفترض أن المخاطر الرقابية مرتفعة. وتشترك المخاطر الرقابية مع المخاطر الملازمة في أن كليهما لا يتوقف على المراجع وإنما يعتمد على المنشأة محل المراجعة.

ويقوم المراجع عادة بتقدير المخاطر الرقابية في ضوء دراسة وتقويم إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالحساب أو النوع المعين من المعاملات. ويقرر المراجع بعد ذلك إمكانية الاعتماد على هذه الإجراءات مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات المراجعة مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية المراجعة.

وقد أدى التطور المستمر في تصميم وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية إلى إمكانية قيام المراجع بتقدير المخاطر المتعلقة بها وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في تحديد إجراءات المراجعة المطلوبة والحد منها. حيث أدى التحول في الآونة الأخيرة إلى استخدام النماذج الإحصائية والرياضية لحل مشاكل تقويم وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية بالاعتماد على المدخل الاحتمالي في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التقويم، باعتبار أن المدخل الاحتمالي بأساليبه هو الأقرب إلى طبيعة الرقابة الداخلية. وبصفة عامة فإن استخدام مثل هذه النماذج الإحصائية والرياضية يمكن المراجع من التقدير الأقرب للواقع لمخاطر الرقابة الداخلية.

ويتطلب تقويم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعة والتأكد من أن تلك الطرق والإجراءات تستخدم كما هو مخطط لها. وهو الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات مدى الالتزام بالسياسات الموضوعة. ويعتبر تقدير المراجع في هذه الحالة دالة لكل من قوة تقويم نظام الرقابة الداخلية وقوة اختبار مدى الالتزام ونتيجة الاختبار.

ومن هنا فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضاً على قوة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات. فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية سوف يرتفع.

وعموماً فإن تحديد المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع، ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر المراجعة بأنه غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة، والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في القوائم المالية، وتتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثره على القوائم. ويترتب على ذلك ضرورة قيام المراجع بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام لا تكتشف في الوقت المناسب وتؤثر جوهرياً على عناصر القوائم المالية[٧].

٤ - ٢ مراجعة المعاملات والأرصدة: -

[7] American Institute Of Certified Public Accountants. Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit, SAS No. 47 (1983).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حتى يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول القوائم المالية فإنه وبالإضافة إلى فهم طبيعة نشاط العميل والتعرف على بيئته وفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييمه لتحديد كمية الأدلة الواجب الحصول عليها، فإنه لابد وأن يقوم بمراجعة المعاملات والأرصدة المالية محل المراجعة[٨]، ولا يتأتى ذلك إلا بحصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة لتدعيم رأيه وتوفير القناعة اللازمة لديه لإصدار الرأي الفني والمحايد عن القوائم المالية محل المراجعة.

وقد نص المعيار الدولي (رقم ٥٠٠) على أنه **يجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على انجازها.**

وعليه فإنه من واجب المراجع أن يبدي آراء مستقلة عن[٩]:

أولاً: عدالة القوائم المالية:-

أ- ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بناء علي العرض والإفصاح الكافيين في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.

ب- ما إذا كانت القوائم المالية تتمشى مع نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

وبصفة خاصة يجب أن يكون رأي المراجع المتعلق فيما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية معتمداً على نتائج معقولة مستخلصة من أدلة وقرائن ملائمة وكافية، يمكن الاعتماد عليها بالنسبة:

- للأرقام الفردية في القوائم المالية.

[8] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق.
[9] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين http://www.socpa.org.sa/index.htm تم الدخول بتاريخ ٢٠٠٦/٠٥/١٠ م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- لمحتوى القوائم المالية العام وعرضها وإيضاحاتها.

وتعتمد كفاية أدلة وقرائن المراجعة على أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية.

ثانياً: الأرقام المكونة لكل قائمة من القوائم الختامية:

يجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة لأرقام القوائم المالية إجابات الأسئلة التالية :

*** قائمة المركز المالي :**

أ- هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟

ب- هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟

ت- هل الأصول المسجلة مملوكة بالفعل للمنشأة، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟

ث- هل تم التوصل إلى المبالغ المعبرة عن الأصول والخصوم وفقا للسياسات التي أقرتها المنشأة وهل تتمشى هذه السياسات مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟

ج- هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإفصاح عنها بصورة سليمة ؟

*** قائمة الدخل:**

ح- هل تم تسجيل كل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خ- هل تمثل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟

د- هل تم إثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي أقرتها المنشأة ؟ وهل تتمشى السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟

ذ- هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والإفصاح عنها بصورة سليمة ؟

*** قائمة التدفق النقدي:**

ر- هل تظهر القائمة جميع التدفق النقدي المحصل خلال الفترة ؟

ز- هل تظهر القائمة جميع التدفق النقدي المدفوع خلال الفترة ؟

س- هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإفصاح عند إعداد هذه القائمة ؟

ثالثاً: نتائج المحتوى العام للقوائم المالية:

يجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها وإيضاحاتها إجابات للأسئلة التالية:

أ- هل أعدت القوائم المالية طبقاً لسياسات تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ؟

ب- هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة أو وجه النشاط الذي تنتمي إليه تجعل معايير المحاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟

ت- هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة منسقة مع ما اتبع في العام السابق؟ أو في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغير في السياسات المحاسبية وتم إيضاحه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؟ وهل تم قياس الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الأسس التي اتبعت في العام السابق؟

ث- هل السياسات المحاسبية المطبقة متسقة مع بعضها البعض ؟ ويتم تطبيقها بصورة متسقة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟

ج- هل تم الإفصاح بصورة سليمة عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟

ح- هل الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها البعض ؟ ومتسقة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية السابقة؟

خ- هل هناك إفصاح كافي عن جميع الأمور التي من المناسب الإفصاح عنها ؟ وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبوبة ومعروضة بصورة ملائمة؟

د- هل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي كما تظهر من واقع القوائم المالية تتمشى مع معلومات المراجع عن عمليات وأحداث المنشأة والظروف التي أثرت عليها ؟

ذ- هل هناك إيضاحات أو بيانات غير صحيحة أو بيانات لم يتم الإفصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟

رابعاً: المراجع السابق:

على المراجع أن يستفسر كتابة من المراجع السابق عن أسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة وأن يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وأن يطلب منه الإطلاع علي أوراق عمله عن الفترة السابقة ــ بعد أخذ موافقة المنشأة ــ وعلى المراجع أن يوثق ذلك ويعتبره جزءاً من أوراق عمله.

خامساً: خطاب الإفصاح العام:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يجب على المراجع أن يتحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العـــام) يبـــين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدالة.

سادساً: النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع أن يتحقق من ويجري تقييماُ مبدئياً لكل من النظام المحاسبي للمنشأة، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به كأحد مصادر أدلة وقرائن المراجعة.

كما يجب على المراجع إجراء تقييم مبدئي عن مدى إمكانية الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية، واختبارات التحقق التفصيلية.

سابعاً: تدعيم النتائج:

بعد إجراء التقييم المبدئي المبين في الفقرة السابقة، يجب علي المراجع أن يحـــدد مـــدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الأدلة والقرائن اللازمة لتعضيد النتائج التي يصل إليها:

أ - النظم المعمول بها في المنشأة، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

ب- اختبارات المراجعة التحليلية.

ج - اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات.

ثامناً: التكلفة المتوقعة:

عند اختيار أسلوب المراجعة، يجب على المراجع الأخذ في الحـــسبان فعاليـــة التكلفـــة المتوقعة للأساليب البديلة المتاحة وأن يراجع الأسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديله

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عند الضرورة في ضوء النتائج التي تظهرها إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها. كما يجب على المراجع أن يحصل على إيضاحات وبيانات من إدارة وموظفي المنشأة لأي أمر هام، وأن يحصل على أدلة وقرائن كافية تعضد الإيضاحات والبيانات التي يحصل عليها. وبصفة خاصة، يجب أن يصمم المراجع برنامج المراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على درجة معقولة من القناعة بأنه ليس هناك أخطاء أو تلاعب تؤثر تأثيراً هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية.

تاسعاً: الالتزام بالأنظمة والقوانين:

يجب على المراجع إذا كان يرغب في الاعتماد على إجراءات النظام المحاسبي أو إجراءات وضوابط نظام الرقابة الداخلية الحصول على أدلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الإجراءات والضوابط ولكامل الفترة الزمنية محل المراجعة.

عاشراً: عدم الاعتماد على أدلة النظم الداخلية فقط:

نظراً لوجود جوانب القصور حتى في أكثر النظم فعالية، يجب على المراجع أن لا يعتمد فقط على أدلة وقرائن النظم، بما في ذلك الأدلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كأساس جيد لأي استنتاجات عن القوائم المالية. بل يجب على المراجع في جميع الحالات الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و/أو اختبارات التحقق التفصيلية كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية.

حادي عشر: تقييم أثر الأدلة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يجب على المراجع أن يقيم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي يحصل عليها لتعضيد كل نتيجة يصل إليها، ويجب أن يربط تقييمه بما يلي:

١. الاتساق بين بنود الأدلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل إليها.

٢. مدى الاقتناع الذي توفره كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها.

٣. المدى الذي تم فيه الحصول على الأدلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة. ويجب على المراجع أن يعطي عناية لكل الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها، بغض النظر عما إذا كانت معضدة أو مناقضة للقوائم المالية.

ثاني عشر: ربط القناعة بالأدلة:

على المراجع أن يربط الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بما يلي :

أ- الأثر المتجمع للإجراءات الملائمة في نطاق النظام المحاسبي، والإجراءات التطبيقية الملائمة في نطاق نظام الرقابة الداخلية، على احتمال وقوع أنواع معينة من الأخطاء أو التلاعب موضوع الفحص.

ب- أثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الإجراءات الملائمة للنظام المحاسبي والإجراءات التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة.

ج- مدى الاقتناع الذي توفر من قرائن الالتزام بالنظم الموضوعة، بأن الإجراءات الملائمة للنظام المحاسبي والإجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم.

كذلك يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أ- مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي.

ب- صلاحية البيانات المستخدمة، وفقاً للعلاقة المحددة، لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي.

ج- الاستثناءات غير العادية التي أظهرتها إجراءات الاختبارات التحليلية، بالإضافة إلى مدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات هامة.

كما ويجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة أو من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على أساس عينات بما يلي:

أ- حجم وتصميم العينة.

ب- طريقة اختيار العينة.

ت- طبيعة ومدى تكرار الأخطاء أو الاستثناءات المكتشفة في العينة.

ث- مدى الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها، بالنسبة لمفردات البنود في العينة.

وأخيراً يجب على المراجع أن يتحرى الظروف التي أدت إلى الأخطاء أو الاستثناءات المكتشفة في العينة وتقييم تأثير هذه الأخطاء والاستثناءات على النتائج التي توصل إليها سابقاً أثناء المراجعة.

ثالث عشر: الاعتماد على طرف ثالث:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عندما ينطوي تنفيذ أحد اختبارات التحقق التفصيلية أو أي إجراء مراجعة آخر على الاعتماد على أدلة وقرائن من طرف ثالث، بما في ذلك قرائن المستشارين القانونيين والخبراء والأخصائيين، يجب على المواجع أن يربط مدى الاقتناع بتلك الأدلة والقرائن بما يلي:

أ- الشكل الذي تأخذه القرينة (مشافهة أم كتابة).

ب- أهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند إعداد التقرير الذي يستخدم كدليل مراجعة.

ج- درجة التوضيح المفصل المقدم من الطرف الثالث، ومقدرة المراجع على فهم وتقييم مدى ملائمة الطرق والأساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث.

د- مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالأمور المتعلقة بموضوع التقرير، وقد يكون من الضروري قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبير وقدراته المهنية.

ه- مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة.

رابع عشر: المراجعة الإضافية:

إذا اعتقد المراجع بعد تقييم كل الأدلة والقرائن التي حصل عليها بعدم كفايتها لتعضيد أي من نتائج عمله فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية. وإذا كان عدم الحصول على أدلة وقرائن كافية راجع إلى اكتشاف أخطاء واستثناءات، أثناء اختبارات التحقق التفصيلية أو اختبارات الالتزام يتوجب على المراجع أن يفحص الأسباب والمبررات التي أدت إلى ذلك، لتأثيرها على طبيعة ومدى ونطاق إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة.

خامس عشر: الإيضاحات المكتوبة من الإدارة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عندما لا يكون من المتوقع الحصول على أدلة وقرائن كافية من المصادر المبينة سابقة الذكر بالنسبة لأي أمر ذو تأثير هام يجب على المراجع الحصول على إيضاحات مكتوبة من الإدارة عنها لتعلقها أساساً بجوانب تخضع للحكم والتقدير الشخصي، أو بحقائق لا تعلمها الإدارة. كما يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت هذه الإيضاحات بالإضافة إلى قرائن المراجعة الأخرى التي حصل عليها، تعتبر كافية لتمكينه من الوصول إلى نتيجة عن الأمر محل البحث.

سادس عشر: في حالة عدم كفاية الأدلة:

إذا كان رأي المراجع، بعد أن يقوم بإجراءات مراجعة إضافية، وبعد أن يقوم بالحصول على إيضاحات وبيانات مكتوبة من الإدارة بعدم وجود أدلة وقرائن كافية، أو ليس من العملي الحصول على أدلة وقرائن كافية تأييداً لأمر ذو تأثير هام، فعليه في هذه الحالة أن يتحفظ في تقريره وفقاً لمقتضيات معيار التقارير.

٣ - تعريف أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومن هذه التعاريف أن أدلة الإثبات[١٠] " تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي

كما وتعرف الأدلة Evidence على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد مـــا إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير.[١١]

أدلة الإثبات: " هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية".[١٢]

أدلة الإثبات: "هي جميع الحقائق التي يلمسها المراجع أو تصل إلى علمه أو تقع تحـــت بـــصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في أيه مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقنعه إقناعـــاً تاماً ".[١٣] ومن التعريفات السابقة يتضح لنا أنها تشترك في أن أدلة الإثبات هي كل ما يعتمد عليه المراجع –أو يؤثر على حكمه- للوصول إلى رأي عن صحة وجدية البيانات المحاسبية والقـــوائم المالية ومدى تعبيرها عن نشاط المشروع ومركزه المالي.

وحيث إن المراجع يسعى في النهاية إلى تكوين رأيه بخصوص القوائم المالية، فيتعـــين عليه إذن جمع وتقييم الأدلة الكافية التي تجعله مطمئناً ومقتنعاً بسلامة رأيه الذي سيوضحه فـــي التقرير الختامي.

٤ - خصائص أدلة الإثبات

٤ - ١ الأدلة الواقعية مقابل الأدلة الاستنتاجية:

تتكون أدلة المراجعة من تلك الحقائق والاستدلالات المؤثرة على عقل المراجع فيما يتعلق بالعرض المالي والأدلة الواقعية مباشرة وتعتبر عموماً أقوى من الأدلة الاستنتاجية. أما الأدلـــة

---

[10] محمد سمير الصبان – "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨م ص ٢٦١

[11] أرينز ألفين ، لوبك جيمس " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة – الديسطي محمد محمد عبد القادر ، حجاج أحمد حامد ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤٢٢ هـ/ ٢٠٠٢ م ، ص ٢١.

[12] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: أصول التدقيق، ص ١٠٢.

[13] عبد المنعم، عبد المنعم محمودو أبو طبل عيسى محمد " المراجعة أصولها العلمية والعملية " الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٨٢.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاستنتاجية فهي لا تهب نفسها للاستنتاجات المباشرة[١٤]، فملاحظة ما يبدو أنه كميات زائدة من أصناف مخزون معينة قد يؤدي بالمراجع للشك في أن المخزن متقادم، وهذه أدلة إستنتاجية أي إنها ليست أدلة قاطعة أو مباشرة

٤ - ٢ البيانات المحاسبية الأساسية والمعلومات المؤيدة:

يصف القسم ٣٢٦ من المعايير المهنية لمعهد AICPA الأدلة المؤيدة للقوائم المالية بأنها تتكون من " البيانات المحاسبية الأساسية وكل المعلومات المؤيدة المتاحة للمراجع"[١٥] وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية ودفاتر الأستاذ وأوراق العمل المؤيدة، وتشمل المعلومات المؤيدة وثائق ومستندات مثل الشيكات الملغاة وقوائم البنك وفواتير المبيعات وفواتير البائعين وأذونات الصرف وبطاقات الوقت والطلبات وأوامر الشراء.

٤ - ٣ كفاية ومناسبة الأدلة: Sufficiency and Competence of Evidence

يجب أن تكون الأدلة كافية ومناسبة، والأدلة الكافية هي أدلة تكفي لتأييد رأي المراجع بخصوص القوائم المالية، والكفاية مسألة تقديرية وتتأسس عادة على الأهمية النسبية كفاية نظام الرقابة الداخلية القائم ويطلب المراجع عموماً مقادير أكبر من الأدلة من أجل أرصدة الحسابات وفئات المعاملات الرئيسية فإضافات أصول المصانع الخاصة بكيان تصنيعي -مثلاً- يتم إخضاعها بشكل أدق من المصروفات المتنوعة. وكلما كانت سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية قوية، كلما كانت البيانات المحاسبية المنتجة بواسطة ذلك النظام يعتمد عليها أكثر، وفي ظل هذه الظروف، قد يفحص المراجع عدداً أصغر من المعاملات أو يقوم بإجراء جرد اختباري لنسبة أصغر من المخزون مما لو كانت الرقابة الداخلية ضعيفة. أي أن كفاية الأدلة تتعلق بمقدار أو حجم الأدلة، وحيث إن معايير المراجعة لم توفر إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة

[14] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق
[15] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإثبات، بل تركت الأمر إلى تقدير المراجع وحكمه، إلا أن هناك بعض العوامل أو الأمور ينبغي على المراجع أن يأخذها في اعتباره عند الحكم على كفاية الأدلة ومنها[١٦]:

- جوهرية أو الأهمية النسبية للعنصر موضع الفحص.
- درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.
- نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة.
- التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

ومن ثم يمكن القول بأن كفاية الأدلة إنما تعني: الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية ناتجة بسبب إهمال المراجع في ممارسة مهمته تنتج عنه الحصول على أدلة غير كافية.

٤ - ٤ مناسبة الأدلة:

أما الأدلة المناسبة فهي الأدلة التي تكون سليمة وذات صلة. والسلامة Validity دالة لثلاث صفات:

* **استقلال وملائمة المصدر** الذي أخذ منه الدليل فالأدلة المأخوذة من مصادر خارجية (مثل تأكيد أرصدة حسابات العملاء) تتمتع بسلامة أكبر من تلك المأخوذة من مصادر داخلية (مثل المستندات المعدة بواسطة العميل). وينص معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) بعنوان " أدلة إثبات المراجعة" على أن مصداقية أدلة إثبات المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، ويشير ذلك المعيار إلى أن أدلة الإثبات الناتجة من مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية من أدلة الإثبات المعدة داخلياً، كما أن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات الشفهية[١٧].

[16] وليم توماس، أمرسون هنكي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق" ١٩٨٩م
[17] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

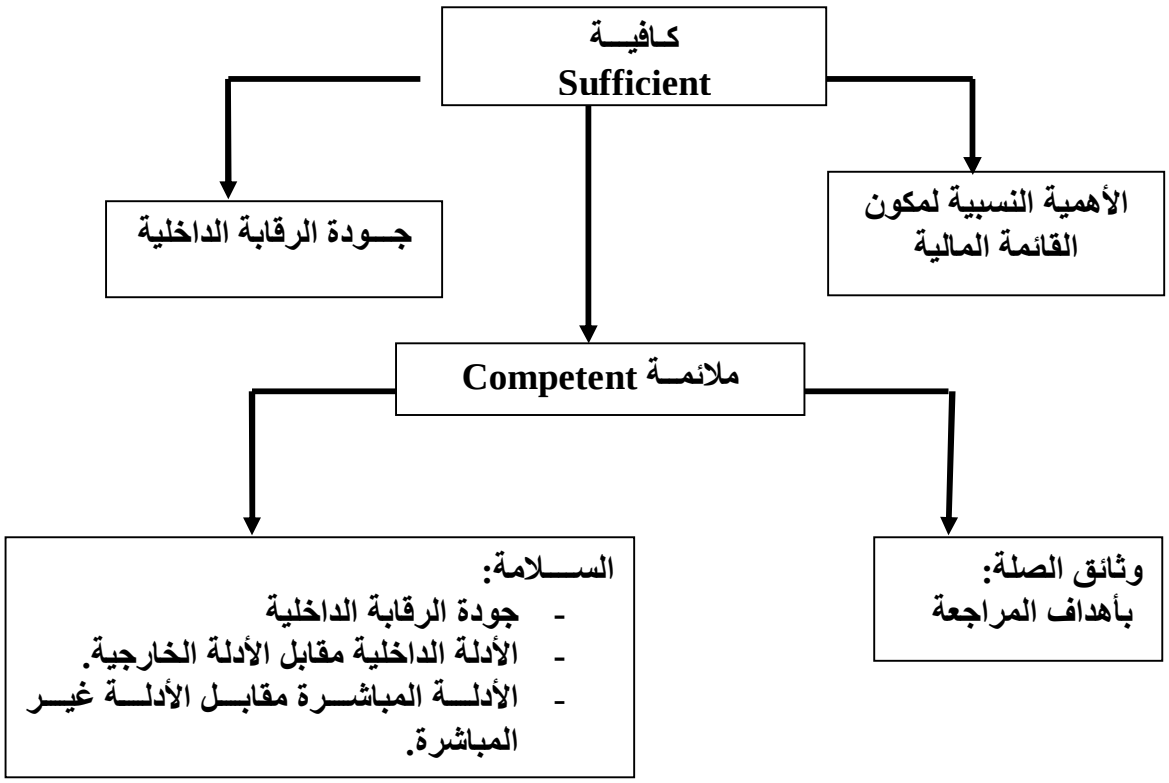
* **الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة:** فاتورة المبيعات المعدة في ظروف رقابة داخلية مرضية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة.

* **الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة:** الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة (مثل ملاحظة المخزون للتأكد من وجوده) أكثر اعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (مثل توجيه أسئلة لموظفي العميل).

أما وثاقة الصلة فتعني أن الأدلة يجب أن تكون وثيقة الصلة بأهداف محددة للمراجعة. وملاحظة جرد المخزون المادي-مثلاً-توفر أدلة بخصوص وجود المخزون ولكنها غير وثيقة الصلة بتقرير الملكية.

شكل رقم (١)

العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات[١٨]



[18] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤ - ٥ صلاحية الأدلة[١٩]:

يقصد بصلاحية الأدلة هي مدى جدارة الأدلة وقدرتها على جعل المراجع قادراً على أن يقرر ما إذا كان بإمكانه الاعتماد عليها أم لا. ولكي تكون أدلة الإثبات صالحة يجب أن يتوفر فيها صفات رئيسية هي:

- **الفعالية**: أي أن يتمتع الدليل بكل المواصفات التي تحافظ على جودته، أي تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء رأي منطقي مثل ملاحظة ومشاهدة المراجع للمخزون، والمعدات والآلات
- **الملائمة**: أي أن يكون الدليل له علاقة بأهداف المراجعة، فمثلاً إذا أراد المراجع أن يتحقق من وجود حسابات المدينين فإنه يستخدم لذلك المصادقات، وأما إذا أراد أن يتحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين، فإنه سيجد أن الأدلة الأكثر ملائمة لذلك هي الفحص والمراجعة الحسابية والمستندية ودراسة إمكانية تحصيل الديون.
- **الموضوعية**: أي أن يتم الحصول على الدليل بصورة حيادية بعيداً عن أي تحيز شخصي من قبل المراجع.

٥ - طبيعة ومفهوم أدلة الإثبات

سبق أن أوضحنا بأن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المراجع الذي

[19] وليم توماس، أمرسون هنكي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق"مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، أي أن المراجع الحيادي يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعده على الحكم فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولإصدار هذه الأحكام والتقديرات فإن على المراجع الخارجي أن يحقق ويستوفي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب: "**جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص**"، ومن الضروري أن تتصف أدلة الإثبات بالكفاية (sufficiency) من حيث الكمية والصلاحية (Competency) من حيث النوع، كما نلاحظ أيضاً أن إجراءات جمع أدلة الإثبات إنما تشمل الفحص والملاحظة والاستعلام أو الاستفسارات والمصادقات، وعليه فإن أدلة الإثبات تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين رأي المراجع. ويحصل المراجع عادة على تلك الأدلة من خلال اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة والفحص التحليلي للعلاقات والاتجاهات الهامة، وفحص العمليات غير العادية والعناصر التي تكون موضع تساؤل.[٢٠] وتهدف تلك الإجراءات إلى الكشف عن سلامة المعالجة المحاسبية للعمليات والأرصدة والكشف عن الأخطاء. ويكمل هذا المعيار من معايير الفحص الميداني المعيار الخاص بفحص وتقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ذلك لأن المراجع الخارجي لا يمكن أن يعتمد بشكل كلي على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية، وإنما ينبغي أن يدعم نتيجة تقييم نظام الرقابة ببعض إجراءات المراجعة الأخرى التي تهدف إلى الحصول على الأدلة الكافية.

أما فيما يتعلق بتقسيم أدلة الإثبات في المراجعة فقد اختلف الكتاب في تحديد الأقسام الرئيسية لأدلة المراجعة، فمنهم من قسم أدلة الإثبات التي تدعم وتؤكد القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين:[٢١]

---

[20] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي" ، رسالة ماجستير، ليبيا، جامعة قار يونس، ١٩٩٣م.

[21] وليم توماس، أمرسون هنكي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق" مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً البيانات المحاسبية الأساسية:- وتشمل كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل (كأوراق العمل التي تبين تخصيص التكاليف ومذكرات تسويات حسابات البنك)، فكل هذه السجلات تدعم مباشرة القوائم المالية فضلاً عن أنها تمثل جانباً هاماً من أدلة الإثبات، ومع هذا فإن هذه البيانات المالية لا تمثل في حد ذاتها تدعيم كاف للقوائم المالية، التي يجب أن تدعم أكثر بواسطة أدلة إثبات أخرى، يتم جمعها والحصول عليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة، والتي تتمثل في المستندات الأساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأية مستندات أخرى يقوم به المراجع من استفسارات أو استعلامات وملاحظات وفحص مادي أو عملي وأساليب فحص تحليلية أخرى، ومما لا شك فيه أن مثل هذه الأدلة للإثبات سوف تسمح أو تمكن المراجع من الوصول إلى رأي فعال عن المعلومات المحاسبية المسجلة.

ويختبر أو يتحقق المراجع –بصفة عامة- من المعلومات المحاسبية عن طريق التحليل والتدقيق، وتتبع الإجراءات المعمول بها في عملية المحاسبة وإعادة جمع ومراجعة العمليات الحسابية، ومطابقة القيم المسجلة في الدفاتر بقيم أخرى (حيادية) تم الحصول عليها من خارج المجموعة الدفترية.

ثانياً كل معلومات الإثبات الأخرى:- تتم من خلال الفحص المستندي والفحص أو الجرد المادي والعملي لموجودات المنشأة، وملاحظات إجراءات التشغيل والاستفسار من الأشخاص المسئولين، والمصادقات التي يحصل عليها المراجع من أشخاص خارج المنشأة (ومن ثم فهي حيادية). ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال اختبارات المراجعة، والتي تشمل اختبارات وفحص نظم الرقابة الداخلية (اختبارات مدى إتباع والالتزام بالسياسات المقررة، واختبارات أرصدة القوائم المالية (الاختبارات الأساسية).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومنهم من يرى تقسيم الأدلة وفقاً لمصادر الحصول عليها وتنوعها، وأهم أقسام تلك الأدلة وفقاً لهذا التقسيم:

الدفاتر المحاسبية، المستندات الأولية، المستندات الإضافية، الأدلة الخارجية، أوراق العمل، السياسات والإجراءات، العلاقات بين الحسابات المختلفة، النسب المالية.

ومن الكتاب من يرى تقسيم أدلة الإثبات في المراجعة إلى مجموعات (وفقاً لدرجة الاعتماد النسبي عليها)[٢٢] وتنقسم أدلة المراجعة وفقاً لهذا الرأي إلى الآتي:

١- أدلة حقيقية أو طبيعية: وتشمل (الجرد الفعلي، ومراجعة العمليات الحسابية، وفحص الدفاتر وإجراءات التسجيل فيها).

٢- أدلة خارجية: وتشمل (شهادات، خطابات، مصادقات).

٣- أدلة غير مباشرة: وهي ناتجة عن ربط المعلومات ببعضها والملاحظة.

وقد اقترح بعض الكتاب تقسيم الأدلة بالجمع بين مصادرها وتنوعها وإمكانية الحصول عليها في وقت واحد، وقد قسم MAUTZ7 & SHARAF[23] أدلة الإثبات في المراجعة في إلى تسعة أقسام هي:

- الأدلة الطبيعية أو الحقيقية.
- الإقرارات من الغير (شفهية وتحريرية)
- المستندات الرسمية (المعدة داخلياً وخارجياً)
- الشهادات والإقرارات من العاملين (رسمية وغير رسمية)
- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع.
- نظام الرقابة الداخلية السليم.

---

[22] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي" رسالة ماجستير، ليبيا، جامعة قار يونس، ١٩٩٣م. ص٢٠

[23] R.K. MAUTZ AND H.A. SHARAF. THE PHILOSOPHY OF AUDITING. AMERICAN ACCOUTING ASSOCIATION, FLORIDA – 1982 , P 69-70.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية.
- السجلات الفرعية التي لا تثير أي احتمال لعدم الانتظام.
- العلاقات مع البيانات الأخرى.

من الواضح أن الأقسام الرئيسية للأدلة (تبعاً لهذا التقسيم) تعتبر غير متداخلة، وأنه يساعد في الكشف عن طبيعة تلك الأدلة، كما أنه يوضح أيضاً درجة الاعتماد عليها. غير أن هناك بعض الأخطار المتعلقة باستخدام الأدلة في المراجعة أولها ضرورة توافر الارتباط بين الدليل و الافتراض المطلوب إثباته، ذلك لأن هناك مخاطر الوصول إلى استنتاجات خاطئة نتيجة استخدام أدلة للوصول إلى نتائج غير واقعية، مثال ذلك: اعتبار توازن ميزان المراجعة دليلاً على صحة الحسابات الإجمالية والمساعدة، كما أن هناك مخاطر سوء تفسير أدلة المراجعة، كما يحدث عند الحصول على انطباع أولي على نظام الرقابة الداخلية. وأخيراً فإن هناك مخاطر عدم كفاية الأدلة والتي تحتم ضرورة البحث عن مزيد من الأدلة لتدعيم الاستنتاج الذي نصل إليه، وقد رأى MAUTZ أن المجموعة الأولى من الأدلة وهي الأدلة الحقيقية أو الطبيعية تعتبر إثباتاً مباشراً يمكن الاعتماد عليه، بشرط عدم الوصول إلى استنتاجات خاطئة لا تؤدي إليها تلك الأدلة، بالإضافة إلى ذلك فإنه من الأهمية بمكان مراعاة التوقيت الذي تستخدم فيه تلك الأدلة بحيث لا يؤدي إلى إضعاف الاستنتاج الذي تؤدي إليه، مثال ذلك: ضرورة إجراء الجرد في وقت يسمح بالوصول إلى رصيد سليم للعنصر الخاضع للجرد.

أما فيما يتعلق بالأدلة الخارجية ودرجة الاعتماد عليها، فيلاحظ أن ذلك يتوقف على أمور عدة منها:

- معرفة ودراية الشخص الذي يقدم الأدلة ومسئوليته وسلوكه
- مدى الانحياز أو المصالح الشخصية المتعلقة بالأمور التي يقدم عنها الأدلة أو الشهادة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولا شك أن المراجع الخارجي ليس في وضع يمكنه من التحقق من تلك الأمـــور ممـــا قـــد يضعف من تلك الأدلة في بعض الحالات، ويفرض على المراجع ضرورة البحث عن أدلة أخرى أو التحفظ بشأنها عند إبداء الرأي على القوائم المالية. غير أن بعض الكتاب يرون أنـــه علـــى الرغم من ذلك فإن درجة الاعتماد على تلك الأدلة قد تكون مساوية –إن لـــم تـــزد فـــي بعـــض الحالات- عن الأدلة الطبيعية أو الحقيقية. مثال ذلك الحصول على شهادة من خبير بكمية وقيمة المخزون من نوع خاص. أما بخصوص الأدلة المتمثلة في صورة مستندات فتجدر الإشارة إلى أن هذه الأدلة تحمل في طياتها احتمال التلاعب أو التزوير، ولكن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية يضعف من هذا الاحتمال إلى حد كبير. كما أنه من الضروري بالنسبة لهذا النوع مـــن الأدلـــة التفرقة بين المستندات الداخلية وبين المستندات الخارجية، لأن هذه التفرقة تؤثر بشكل كبير على درجة الاعتماد على تلك الأدلة.

وعموماً ينبغي أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم الأدلة التي تحصل عليها، ويصل من خلالهـــا إلى النتائج السليمة التي تؤدي إليها فقط، بمعنى أن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة بالنـــسبة لكل نوع من أنواع الأدلة. كما ينبغي أن يسعى المراجع دائماً إلى استكمال الأدلة المتاحة لديـــه وإلا امتنع عن إبداء الرأي بسبب عدم اكتمال أو توافر الأدلة بالنسبة لأمر معين، ويجب أن يركز المراجع (وهو بصدد دراسة وتقييم الأدلة) على ما تؤدي إليه تلك الأدلة، ويختلف تأثير الأدلـــة على ذهن المراجع: فمنها ما يؤدي إلى الإقناع الكامل، ومنها ما يؤدي إلى إمكانية الإقناع ومنها ما يؤدي إلى وجود شك، أو يعتبر بمثابة أدلة عادية في مجال الإقناع. ويتطلب التقيـــيم الـــسليم للأدلة فهم درجة الاعتماد النسبية على كل نوع من تلك الأدلة وعلاقتهـــا بأســـاليب وإجـــراءات المراجعة. ويلعب الحكم الشخصي للمراجع وخبرته دوراً كبيـــراً فـــي تقيـــيم الأدلـــة المتاحـــة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد حاول أحد الكتاب[٢٤] صياغة نظرية عامة للإثبات في المراجعة وذلك كجزء من المحاولات التي تجرى في الولايات المتحدة الأمريكية لصياغة نظرية للمراجعة بصفة عامة. ويرى هؤلاء الكتاب ربط الافتراضات التي يضعها المراجع بالأدلة وتحديد علاقة السبب والنتيجة في المراجعة. ويعتقد هؤلاء الكتاب أن أدلة الإثبات في المراجعة التي يستخدمها المراجعون لا تعتبر كذلك إلا بعد تقييمها بواسطة المراجع، وهي تختلف في ذلك عن الحقائق لأنها تنطوي على شيء من الحكم الشخصي الذي يتوقف على شخصية من يقوم به ومعتقداته ونتيجة لذلك يختلف الوزن النسبي لتلك الأدلة من مراجع لأخر.

ويلعب الوزن النسبي الذي يعطيه المراجع لتلك الأدلة دوراً كبيراً في هذا المجال. وقد فرق هؤلاء الكتاب في هذا الصدد بين نوعين من الأدلة، هي الأدلة الأصلية أو القاطعة Congirming Evidences ، والأدلة البسيطة أو الإضافية Supporting Evidences . والأدلة القاطعة هي التي يترتب عليها التحقق من افتراض معين. أما الأدلة الإضافية فلا تترتب عليها التحقق من افتراض معين، ولكنها تساعد على الدفاع عن افتراض معين. إذاً هي المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعية، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

٦ - الغرض من الحصول على أدلة الإثبات

[24] أحمد نور " مراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر، الإسكندرية، ١٩٨٧م، ص ١٠٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إن الغرض الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني في سلامة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي.[٢٥] غير أنه لن يكون المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلا بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تساعده على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات. ومن هنا يتضح لنا: أن عملية المراجعة [٢٦] التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات، ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة، ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الإثبات. ويختلف تأثير أدلة الإثبات على الرأي الذي يبديه المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل المراجعة، وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها، وارتباطها بالعملية محل المراجعة، ومصدر الحصول عليها، وكذلك وجود أدلة إثبات أخرى مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي إليها. ولكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظرف التي في ظلها تم الحصول عليها، وذلك لأن الاعتماد على الصور المختلفة لأدلة الإثبات يتعرض لبعض الاستثناءات، وفيما يلي بعض الاعتبارات التي تمدنا بمعيار للحكم على مدى حجية أدلة الإثبات:

١- حين يمكن الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المشروع، فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر للاعتماد على دليل الإثبات في أغراض المراجعة إذا ما قورنت بالأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المشروع.

٢- حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام رقابة داخلية فعَّال، فإن ذلك يؤدي إلى الاعتماد على هذه البيانات والقوائم أكثر من البيانات التي يتم إعدادها في ظل نظام رقابي غير فعال.

[25] عبد الفتاح الصحن " أصول المراجعة الداخلية والخارجية " مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ١٩٨٩ م ، ص ١٢٩
[26] المرجع السابق: ، ص ٢٢٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- حين يمكن للمراجع الحصول المعلومات بطريقة مباشرة عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة فإن ذلك سيكون له الأثر الأكبر في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة.

ويجب أن يقوم المراجع بتحديد حجم وكمية أدلة الإثبات التي تمكنه من الإدلاء برأيه المهني المحايد، وذلك بعد دراسته للظروف المحيطة وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار طبيعة البند (قيد الفحص) وأهميته النسبية، ودرجة الخطر التي يتعرض لها والتي تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية. وخلال قيام المراجع بفحص النظام، أو فحص البيانات، فإنه يهدف إلى الحصول على أدلة إثبات ذات حجية قوية ليتخذها كأساس لتكوين رأي فني محايد في ظل الظروف الموجودة، إلا أنه في بعض الظروف يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنع حتى لو كانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أن المراجع غالباً ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع بعدالتها. وإذا ما أحس المراجع أو ساوره الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة يجب عليه ألا يعطي رأيه إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك.

٧- مقارنة أدلة الإثبات بالأدلة القانونية:-

لا يعد استخدام الأدلة قاصراً على المراجعة. حيث يتم استخدامها بشكل موسع من قبل كل من العلماء، المحامين، والمؤرخين. وقد تعرف الأفراد على استخدام الأدلة في الحالات والقضايا القانونية من خلال تحديد الأطراف التي يتم الحكم لهم أو عليهم في جرائم مثل جريمة السرقة[٢٧].

[27] جربوع، يوسف " دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٩٥، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٤م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي القضايا القانونية توجد قواعد محددة بدقة للأدلة يجب على القاضي الالتزام بها لحماية الشخص البرئ، وعلى سبيل المثال من المتعارف عليه أنه من غير المقبول أن يتم الحكم وفقاً لأدلة قانونية غير مناسبة، تمثل حكم مسبق، أو تم التوصل إليها عن طريق الشائعات، وعلى نحو مشابه، يتم في مجال التجارب العلمية التوصل إلى أدلة لاستنتاج نظرية ما. وافترض، مثلاً أن هناك عالماً في مجال الطب يقيم دواء جديد يمكن أن يؤدي إلى علاج الربو، سيقوم هذا العالم بجمع عدد كبير من الأدلة من عدد ضخم من التجارب المحكمة لفترة كبيرة من الزمن لتحديد مدى فعالية الدواء[٢٨].

ويقوم المراجع كما هو معروف بجمع الأدلة للتوصل إلى الاستنتاجات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية، ويستخدم المراجع أدلة مختلفة عن تلك التي يستخدمها العلماء في التجارب العلمية والأدلة التي تُستخدم في القضايا القانونية، كما يتم استخدامها أيضاً على نحو مختلف، ولكن في هذه الحالات الثلاث يتم استخدام الأدلة للتوصل إلى استنتاجات مقنعة وفي هذا المجال يستخدم المراجع أنواع مختلفة من أدلة المراجعة، ويجب أن تكون تلك الأدلة[٢٩] على مستوى عال من التأكد حتى لا يصل المراجع إلى استنتاجات خاطئة تؤثر على اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقرارات غير صحيحة. ويوضح الجدول التالي الخصائص الرئيسية للأدلة من منظور العالم الذي يجري التجربة والمحامي الذي يدافع عن لص متهم ومراجع الحسابات الذي يراجع القوائم المالية

خصائص الأدلة في التجارب العلمية، القضايا القانونية، ومراجعة القوائم المالية[٣٠].

أساس المقارنة	تجربة علمية لاختبار دواء	قضية قانونية تتعلق بلص متهم	مراجعة القوائم المالية
استخدام الأدلة	تحديد أثر استخدام الدواء	تحديد هل المتهم برئ أم مذنب	تحديد مدى عدالة القوائم

[28] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة الديسطي، محمد محمد عبد القادر، الملكة العربية السعودية، الرياض، ص٢٣٨

[29] Taylor & Glzen (1994) P.524

[30] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

			المالية
طبيعة الأدلة المستخدمة	نتائج التجارب المتكررة	شهادة الشهود والأطراف ذات العلاقة	الأنواع المختلفة من أدلة المراجعة
الأشخاص الذين يقيمون الأدلة	العالم	هيئة المحلفين والقاضي	المراجع
مدى التأكيد من الاستنتاجات عن الأدلة	تتنوع من عدم التأكد إلى الاقتراب من التأكد	تتطلب أن يتم الإدانة في إطار قدر مناسب من الشك	مستوى عالٍ من التأكد
طبيعة الاستنتاجات	التوصية أو عدم التوصية باستخدام الدواء	تحديد الطرف البرئ من الطرف المذنب	إصدار أحد صور بديلة من تقرير المراجعة
عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من الأدلة	استخدام المجتمع لدواء غير فعال أو ضار	تبرئة متهم أو إدانة برئ	اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقرارات غير صحيحة

٨ - القرارات الخاصة بأدلة المراجعة Audit Evidence Decisions

يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المراجع اتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة، ويعد تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء اعتبارات تكلفة اختبار وتقيم الأدلة المتاحة. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية في معظم المنظمات، سيكون من المتعذر على المراجع أن يقوم باختبار كافة الشيكات الملغاة، فواتير المشتريات، أوامر العملاء، بطاقات الوقت للأجور، وعديد من الأنواع الأخرى من المستندات والدفاتر[٣١]. وهناك أربعة قرارات هامة يجب على المراجع الخارجي اتخاذها، وأي خطأ فيها يؤثر على كمية وحجية أدلة الإثبات التي يحصل

[31] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عليها، وبالتالي على درجة الاطمئنان التي يصل إليها المراجع[٣٢]. ويمكن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التي سيتم جمعها إلى القرارات الفرعية التالية:

١- ما هو إجراء المراجعة الذي سيتم استخدامه.

٢- ما هو حجم العينة الذي يجب اختباره عند تطبيق إجراء معين.

٣- ما هي العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع.

٤- متى سيتم تنفيذ الإجراء.

١-٨ اختيار إجراءات المراجعة المناسبة والملائمة Audit Procedures

يتمثل إجراء المراجعة في تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في وقت معين خلال المراجعة[٣٣]. فمثلاً الأدلة المتعلقة بجرد المخزون ، مقارنة الشيكات الملغاة مع النقدية المسددة، قيود اليومية، وتفاصيل مستند الشحن، كل ذلك يتم التوصل إليه من خلال استخدام إجراءات المراجعة، ومن المفروض أن يكون هناك حداً أدنى لإجراءات المراجعة[٣٤] التي تطبق عند مراجعة أي حساب لأي عملية مراجعة، وقد يختلف هذا الحد الأدنى من مراجع إلى آخر، لأن المهنة في أي مكان لم تضع حداً أدنى مقبول لهذه الإجراءات وبالتالي فإن المراجع يختار بنفسه ما يراه مناسباً كحد أدنى لا يكفي عندما تكون عملية المراجعة لها ظروف خاصة أو غير عادية، وهنا يجب على المراجع اختيار إجراءات أخرى تتناسب مع هذه الظروف. ويلعب التقدير الشخصي للمراجع دوراً هاماً في ملاحظة هذه الظروف لاختيار الإجراءات الإضافية تبعاً لذلك.[٣٥]

---

[32] "جربوع، يوسف " دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة" ، مرجع سابق.

[33] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق

[34]Holmes A.W. and Overmeyer w.w., (1975), " Auditing Standards and Procedures" , 8ht Edition, Homewood: Richard D. IRWIN, INC.

[35] "جربوع، يوسف " دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨-٢ اختيار حجم العينة[٣٦] Sample Size

بمجرد اختيار إجراءات المراجعة، من الممكن استخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للاختبار. ويختلف الحجم المناسب للعينة الإحصائية باختلاف الظروف التي تؤثر على اختيار إجراءات المراجعة المناسبة[٣٧] فمثلاً إذا كان هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية يتطلب زيادة في إجراءات المراجعة واجبة الإتباع، فإنه غالباً يتطلب زيادة حجم العينة الإحصائية التي ستطبق عليها هذه الإجراءات. ويعتبر قرار اختيار الحجم المناسب للعينات الإحصائية من أصعب القرارات التي يتخذها مراجع الحسابات نظراً لاختلاف أحجام المجتمعات المحاسبية اختلافاً كبيراً، ونظراً لعدم وجود حد أدنى متعارف عليه لحجم العينة التي تُختار من مجتمع معين.[٣٨] وعند تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة أو القرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على أساس عينة من الأرصدة أو العمليات موضوع الاختبار أو من اختبارات الالتزام المنفذة على أساس عينة من العمليات التي تخضع لإجراء رقابي معين، يجب أن يأخذ المراجع عدة عوامل في الاعتبار بغض النظر عما إذا كانت العينة المختارة عينة إحصائية أو غير إحصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة، وطريقة اختيارها، وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ والاستثناءات الموجودة، ومدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها لمفردات القيود في العينة.

٨-٣ العناصر التي يتم اختيارها Items to Select

---

[36] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق.

[37] Smith R.A. (april 1972) , " The Relationship Of Internal Control Evaluation and Audits Sample Size " ,The Accounting Review, April 1972.

[38] "جربوع، يوسف " دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة" ، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراء المراجعة، يجب تحديد ماهية العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع[٣٩]. فإذا قرر المراجع مثلاً اختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من ٦٦٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، يمكن استخدام وسائل مختلفة لاختيار الشيكات المحددة التي سيتم اختبارها. ويمكن للمراجع (١) اختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى، (٢) اختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة، (٣) اختيار الشيكات على نحو عشوائي، أو (٤) اختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود احتمال أكبر للأخطاء فيها. أو اختيار مزيج من هذه الوسائل.

٨-٤ اختيار التوقيت المناسب لإجراءات المرجعة Timing

تغطي مراجعة القوائم المالية عادة فترة زمنية هي السنة، ولا يتم الانتهاء من المراجعة إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار القوائم المالية. وتسمى بفترة الأحداث اللاحقة[٤٠] وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية، وعادة ما يتم من خلال إجراءات المراجعة، تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم اختيارها والتوقيت في الإجراء.

٩ - تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن: -

عند تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي تم الحصول عليها يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار **اتساق الأدلة، ودرجة التيقن** (الاقتناع) التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة أو القرائن **واستقلالها** عن بعضها البعض[٤١]. وتنطبق هذه العوامل الثلاثة عندما يقوم المراجع بتقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن المستمدة من النظم أو القرائن المتولدة عن اختبارات المراجعة

---

[39] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق.
[40] المرجع السابق.
[41] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين http://www.socpa.org.sa/index.htm تم الدخول بتاريخ ٢٠٠٦/٠٥/١٠ م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التحليلية أو الأدلة والقرائن التي تتوفر من اختبارات التحقق التفصيلية، كما أنها تنطبق أيضاً إذا كان المراجع قد حصل أثناء قيامه باختبارات التحقق التفصيلية على أجزاء مختلفة من الأدلة والقرائن تعضد المفردات التي تم اختيارها في العينة. فمثلاً قد يختبر المراجع صحة عينة من عمليات البيع عن طريق الرجوع إلى كل من فواتير البيع، وإشعارات الشحن، والتحصيلات النقدية مقابل البيع، وبالتالي يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار الأثر المتجمع للحصول على هذه الأجزاء الثلاثة من الأدلة والقرائن عند استخلاص النتيجة المتعلقة بصحة كل عملية من عمليات البيع.

١٠ - اتساق الأدلة والقرائن:

يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت النتائج المستخلصة من أنواع مختلفة من الأدلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض، فعندما يبدو أن دليل أو قرينة المراجع المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر، فإن الاعتماد على كل منهما يكون محل شك إلى أن يتم القيام بعمل إضافي لتصفية عدم الاتساق الموجود، ومع ذلك، عندما تكون كل مفردات الأدلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسقة مع بعضها فقد يحصل المراجع على درجة من الثقة المتجمعة أعلى من تلك التي يحصل عليها من المفردات.

١١ - درجة التيقن التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن :

عند تقييم الأثر المتجمع لمفردات الأدلة والقرائن، يجب أن يتأثر المراجع بدرجة التيقن التي تعطيها كل مفردة. فإذا لم تكن المفردات مقنعة فان أثرها المتجمع لا يمكن أن يكون مقنعاً أيضاً.

استقلال مفردات الأدلة والقرائن عن بعضها البعض :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يضيف المراجع الكثير لدرجة الثقة إذا قام بالحصول على أدلة أو قرائن إضافية من مصادر مستقلة عن المصادر التي تم الحصول منها على الأدلة والقرائن التي جمعها بالفعل. فمن الضروري مثلاً أن يأخذ المراجع في الاعتبار استقلال القرائن المستمدة من اختبارات الالتزام (جزء من قرائن النظم المعمول بها في المنشأة) ، والقرائن الناتجة عن اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها. فعندما يكون الاستقلال مفقوداً (كما هو الحال مثلا عندما يقوم بإعادة تنفيذ أحد إجراءات الرقابة كاختبار الالتزام وكاختبار تحقق تفصيلي في نفس الوقت ويعتبر الاختبار في هذه الحالة اختبار مزدوج الغرض)، فان درجة الثقة التي يتم الحصول عليها من قرائن النظم ومن اختبارات التحقق التفصيلية تكون أقل من درجة الثقة التي يتم الحصول عليها عندما تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التحقق التفصيلية. وكمثال تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التحقق التفصيلية عندما يتمثل اختبار الالتزام مثلاً في قيام المراجع بإعادة تنفيذ أحد إجراءات الرقابة الداخلية، في حين ينطوي اختبار التحقق التفصيلي المتعلق بنفس هدف المراجعة محل اهتمامه على الحصول على دليل أو قرينة من طرف ثالث مثل تأييدات الدائنين وبالتالي تكون غير مرتبطة بإجراءات الرقابة الداخلية وموضوع اختبار الالتزام.

١٢ - العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة: -

يتطلب معيار التخطيط تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق الاقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقاً لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة[٤٢]. كما يتطلب معيار التخطيط أيضاً عند اختيار إجراءات المراجعة أن يأخذ المراجع في الاعتبار –ضمن أمور أخرى- إستراتيجية المراجعة التي يتبناها بالنسبة للمنشأة

[42] http://www.socpa.org.sa/AU/Au10/au1002.htm#_ftnref7 تم الدخول بتاريخ ٢٠٠٥/١٠/٠٨ م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعنية بما في ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر أدلة وقرائن المراجعة التي يرى المراجع الاعتماد عليها، وتوقيت إجراءات المراجعة.

ويتضمن مفهوم الأهمية النسبية أحكاماً نوعية وأحكاماً كمية، ولا يتوقف كلية على حجم المبلغ. وعند اكتشاف أي غش وأخطاء مهمة فإن المراجع يأخذ في الاعتبار كلا العاملين في تقرير ما إذا كان البيان غير الصحيح يجب تصحيحه أو الإفصاح عنه. وعلى الرغم من ذلك فإن المراجع ولأغراض التخطيط يقتصر فقط على الوجه الكمي للأهمية النسبية. حيث إنه وعند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجع بتقدير الأهمية النسبية عند المستويين التاليين:

مستوى القوائم المالية: لأن رأي المراجع عن عدالة القوائم المالية يمتد إلى القوائم المالية ككل.

مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات: لأن المراجع يتحقق من أرصدة الحسابات للتوصل إلى نتيجة عامة كلية عن عدالة القوائم المالية. وتمثل الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية أقل مجموع للبيانات غير الصحيحة (الناشئة عن الغش والأخطاء المهمة) في إحدى القوائم المالية ويكون ذلك من الأهمية بحيث يجعل القوائم المالية مضللة ولا تظهر بعدالة المركز المالي أو نتائج الأعمال أو التدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

وفي هذا الصدد قد ينشأ الغش والأخطاء المهمة من سوء تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها ، أو من أي انحراف عن الحقيقة ، أو نتيجة حذف معلومات ضرورية. وتمثل الأهمية النسبية عند رصيد الحساب أقل مبلغ غير صحيح (بسبب الغش والأخطاء المهمة) يمكن أن يوجد في رصيد الحساب ، فالأخطاء في حدود هذا المبلغ تُعدُّ مسموحاً بها. وعند اتخاذ قرارات عن الأهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب ، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار العلاقة بينه وبين الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية، لأن ذلك يترتب عليه قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة لاكتشاف الغش والأخطاء المهمة (بسبب الغش أو الأخطاء) التي قد تكون غير مهمة بصفة فردية ، إلا أنها لو أضيفت إلى الغش والأخطاء المهمة في أرصدة حسابات أخرى ،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فإنها قد تكون مهمة بالنسبة إلى القوائم المالية ككل. وعند قيام المراجع بعمل تقدير مبدئي كمي للأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية، فيمكن عمل تقدير مبدئي للأهمية النسبية لكل حساب بتوزيعها عند مستوى القوائم المالية على الحسابات الفردية. ويمكن إجراء هذا التوزيع على كُلٍ من حسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل. وعلى الرغم من ذلك ، فنظراً لأن معظم الأخطاء في حسابات قائمة الدخل تؤثر على قائمة المركز المالي ، ونظراً أيضاً لقلة حسابات قائمة المركز المالي ، يقوم كثير من المراجعين بإجراء هذا التوزيع فقط على حسابات قائمة المركز المالي. وعند إجراء هذا التوزيع يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره احتمالات الأخطاء في رصيد الحساب والتكلفة المنتظرة لتحقيق هذا الحساب. فعلى سبيل المثال ، فإن احتمالات وجود أخطاء في حساب المخزون تفوق بكثير احتمالات وجود أخطاء في حسابات الأصول الثابتة ، كما أن تكاليف مراجعة المخزون تفوق عادة تكاليف مراجعة الأصول الثابتة.

كما يجب على المراجع أيضا عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر المراجعة. ومخاطر المراجعة هي مخاطر أن يفشل المراجع دون أن يعلم في تعديل رأيه بطريقة ملائمة في قوائم مالية تحتوي على غش وأخطاء مهمة. فكلما ازدادت رغبة المراجع في أن يكون متأكداً من إبداء رأي صحيح ، قلت مخاطر المراجعة التي يرغب في تحملها. فإذا كان المراجع يريد أن يكون متأكداً بنسبة ٩٥% فإن مخاطر المراجعة تكون ٥%. وقد يختار المراجع تحديد مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض عند مراجعة القوائم المالية لشركة عامة تتداول أسهمها على نطاق واسع ومن ثم يكثر عدد مستخدمي القوائم وتقرير المراجع ، على عكس ما في حالة شركة خاصة مقفلة يقل فيها عدد المستخدمين. وبالمثل قد يحدد المراجع مخاطر المراجعة عند مستوى أكثر انخفاضاً في حالة العميل المعرض لفشل مالي عنه في حالة العميل الذي يتمتع بمركز مالي متين. ويكوّن المراجع رأياً في القوائم المالية ككل بناء على أدلة الإثبات التي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يحصل عليها نتيجة تحقيق التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات الفردية أو أنواع العمليات. ويكون هدف المراجع هو تقييد مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب بحيث تكون مخاطر المراجعة في التعبير عن رأي المراجع في القوائم المالية ككل عند مستوى منخفض من المخاطر في نهاية عملية المراجعة. وتتكون مخاطر المراجعة من

المخاطر الملازمة[43] ، والمخاطر الرقابية[44] ، ومخاطر الاكتشاف[45].

وتوجد علاقة مباشرة بين مخاطر المراجعة المقبولة ومخاطر الاكتشاف المخطط، كما توجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المراجع عن القوائم المالية بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبولة الذي يتم تخصيصها لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد.

هذا فيما يتعلق بمخاطر المراجعة النهائية، في حين أنه على مستوى مكونات مخاطر المراجعة تنطبق العلاقة أيضا بالنسبة لمخاطر الاكتشاف، فكلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المراجع زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى والعكس صحيح. وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية وبين مقدار أدلة الإثبات.

---

[43] هي قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات.

[44] هي المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

[45] هي المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولتوضيح العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات، فمن الطبيعي وجود اختلاف بين دورات العمليات المختلفة في حجم الأخطاء أو التحريفات المتوقعة ومدى تكرارها، وعلى سبيل المثال :

أ- لا يوجد تقريباً أخطاء متوقعة في دورة الرواتب والأجور مقارنة بالعديد من الأخطاء التي يمكن توقعها في دورة المخزون، ولعل ذلك راجع لأن المعاملات المتعلقة بالرواتب والأجور ذات درجة عالية من الروتينية، بينما هناك درجة كبيرة من التعقيدات في تسجيل المخزون.

ب- يمكن القول أنه من المتوقع اختلاف الرقابة الداخلية في درجة فعاليته بين دورات العمليات المختلفة. فعلى سبيل المثال تكون الرقابة الداخلية في دورة الرواتب والأجور ذات فاعلية عالية، في حين تعتبر غير فعالة في دورة المخزون.

ت- يقرر المراجع استعداداً منخفضاً لقبول وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية بعد الانتهاء من مراجعة دورات العمليات. ومن الشائع أن يكون لدى المراجعين نفس المستوى من الرغبة في قبول أخطاء جوهرية بعد الانتهاء من عملية المراجعة بالنسبة لكل دورات العمليات، وهو الأمر الذي يسمح بتأكيد الرأي غير المتحفظ.

ث- ولا شك أن الاعتبارات السابقة (أ ، ب ، ت) تؤثر على قرارات المراجع عن المدى الملائم لتجميع أدلة الإثبات، فعلى سبيل المثال نظراً لأن المراجع يتوقع قليلاً من الأخطاء في دورة الرواتب والأجور (أ)، وأن الرقابة الداخلية لهذه الدورة فعال (ب) ، فإن المراجع يخطط لأدلة إثبات أقل مقارنة بدورة المخزون (ث) ، مع ملاحظة أن المراجع لديه نفس المستوى من الرغبة في قبول أخطاء جوهرية بعد الانتهاء من عملية المراجعة لكل من الدورتين على سبيل المثال.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولعل الاختلافات في تخطيط أدلة الإثبات لدورات العمليات تحدث بسبب الاختلافات في توقعات المراجع للأخطاء أو لتقديرات الرقابة الداخلية. ويظهر الجدول التالي توضيح الاختلافات في تخطيط أدلة الإثبات الخاصة بكل دورة من دورات العمليات.

توضيح الاختلافات في تخطيط أدلة الإثبات بين دورات العمليات[46]

البيان / الدورة	دورة البيع والتحصيل	دورة الشراء والسداد	دورة الرواتب والأجور	دورة المخزون	دورة الحصول على رأس المال
تقدير المراجع لتوقع حدوث الأخطاء الجوهرية : أ – قبل الأخذ في الاعتبار الرقابة الداخلية (المخاطر الملازمة)	توقع بعض الأخطاء (متوسط)	توقع الكثير من الأخطاء (مرتفع)	توقع قليل من الأخطاء (منخفض)	توقع الكثير من الأخطاء (مرتفع)	توقع قليل من الأخطاء (منخفض)
تقدير المراجع لفعالية الرقابة الداخلية : ب - منع واكتشاف الأخطاء الجوهرية. (خطر الرقابة)	متوسط الفعالية (متوسط)	مرتفع الفعالية (منخفض)	مرتفع الفعالية (منخفض)	منخفض الفعالية (مرتفع)	متوسط الفعالية (متوسط)
استعداد المراجع لقبول أخطاء جوهرية بعد اكتمال عملية المراجعة : ج - (مخاطر المراجعة المقبول أو المسموح به)	استعداد منخفض (منخفض)	استعداد منخفض (منخفض)	استعداد منخفض (منخفض)	استعداد منخفض (منخفض)	استعداد منخفض (منخفض)
مدى أدلة الإثبات التي يخطط المراجع لجلها : د - (مخاطر الاكتشاف المخطط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى منخفض (مرتفع)	مستوى مرتفع (منخفض)	مستوى متوسط (متوسط)

١٣ - مدى توافر الإقناع من الأدلة: Persuasiveness of Evidence

[46] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتطلب المعيار الثالث للعمل الميداني من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الـرأي الذي يتوصل إليه. ونظراً لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع تماماً بصحة الرأي الذي توصل إليه. ومع ذلك، يجب أن يقتنـع المراجـع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد[٤٧]. ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عمليـة المراجعة أن يقرر متى يكون لديه اقتناع كافي لإصدار تقرير المراجعـة. وتتمثـل المحـددات الأربعة الخاصة بالاقتناع بالأدلة في المناسبة والصلاحية والكفاية وتوقيت الحصول على الأدلة – هذا ما سبق الحديث عنه –ولاحظ أن المحددين الثاني والثالث تم نقلهما مباشرة من المعيار الثالث للعمل الميداني وفي الواقع أن معظم أدلة الإثبات هي أدلة مقنعة وليست حاسمة أو نهائية وذلـك لعدة أسباب منها[٤٨]:

١- القيود المتأصلة أو الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

٢- مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية.

٣- مدى تأثير العمليات التي تحدث بين الأطراف ذات العلاقة.

٤- استخدام أسلوب العينة الإحصائية (الفحص الاختباري) في عملية المراجعة.

٥- قيام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

٦- تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع.

٧- الشك في أن المنشأة سوف تستمر للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة.

٨- حصول المراجع على خطاب التمثيل والذي يشهد فيه العميل بصحة القوائم المالية.

---

[47] ارينز و لوبك " المراجعة مدخل متكامل" ، مرجع سابق ، ص ٢٤١

[48] جربوع، "دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وكون أن هذه الأسباب –سالفة الذكر- تحتاج إلى أدلة لتأكيدها وهي ما تعرف بقرائن أو أدلة الإثبات في المراجعة- والتي سيتم الحديث عنها تفصيلياً خلال الفصل الثالث من هذه الدراسة-، وهي التي تُبنى بصفة عامة على فكرة وخبرة وفن مستخدميها، وتتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المراجع وسجلات ودفاتر وقوائم المنشأة، وهي التي تساعده في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه الفني على القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

إلا أن على المراجع عند اتخاذ قراره بشأن الأدلة في عملية المراجعة، يجب أن يأخذ في الاعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويعد نادر الحدوث أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات، ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١ - مقدمة: Introduction

يجب أن يحصل المراجع على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة كافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية. فإن لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المراجع لديه أدلة وقرائن ملائمة وكافية فإنه لا تتوافر لديه الثقة في رأي المراجع. وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها، ولذلك فإن وضع معيار لأدلة وقرائن المراجعة يعتبر مكوناً أساسياً لمجموعة معايير المراجعة.

وتتمثل أدلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية، وتتمثل المصادر الرئيسية لأدلة وقرائن المراجعة في:

١- النظم المعمول بها في المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية.

٢- اختبارات المراجعة التحليلية.

٣- اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات.

وتعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد مجموعة من القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وتلتزم بنظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية كما أن إدارة المنشأة مسئولة عن تطبيق نظم ملائمة تؤدي إلى استخراج هذه القوائم المالية بصورة يمكن الاعتماد عليها. وقد يوفر استخدام المنشأة لنظم جيدة للمراجع بعض الثقة في القوائم المالية ولكن على المراجع أن يكون مقتنعاً بأن النظم التي وضعتها المنشأة ملائمة، وأنها مطبقة بالفعل في المنشأة.

ومن خلال عرضنا لهذا الفصل من الدراسة سنعمل على دراسة أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع لدعم رأيه في القوائم المالية، وكذلك تحديد ووصف الأنواع الأكثر استخداماً في المراجعة، فعند تقرير أي إجراء مراجعة يمكن استخدامه، يمكن للمراجع أن يختار نوعاً من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأنواع العامة التالية ويشار إليها بأنواع الأدلة Types of Evidence وفيما يلي الأنواع التي سيتم تعريفها ومناقشتها في هذا الفصل من الدراسة.

١- الفحص الفعلي : Physical Examination

٢- العينات الإحصائية : Statistical Sampling

٣- المصادقات: Confirmation

٤- التوثيق: Documentation

٥- الملاحظة: Observation

٦- الاستفسار من العميل: Inquiries of the client

٧- إعادة التشغيل: Reperformance

٨- الإجراءات التحليلية: Analytical Procedures

٩- الأحداث اللاحقة : Subsequent Event

١٠- التقديرات المحاسبية: Accounting Estimates

١١- استمرارية المنشأة: Going On Assumption

١٢- إقرارات الإدارة: Management Confirmations

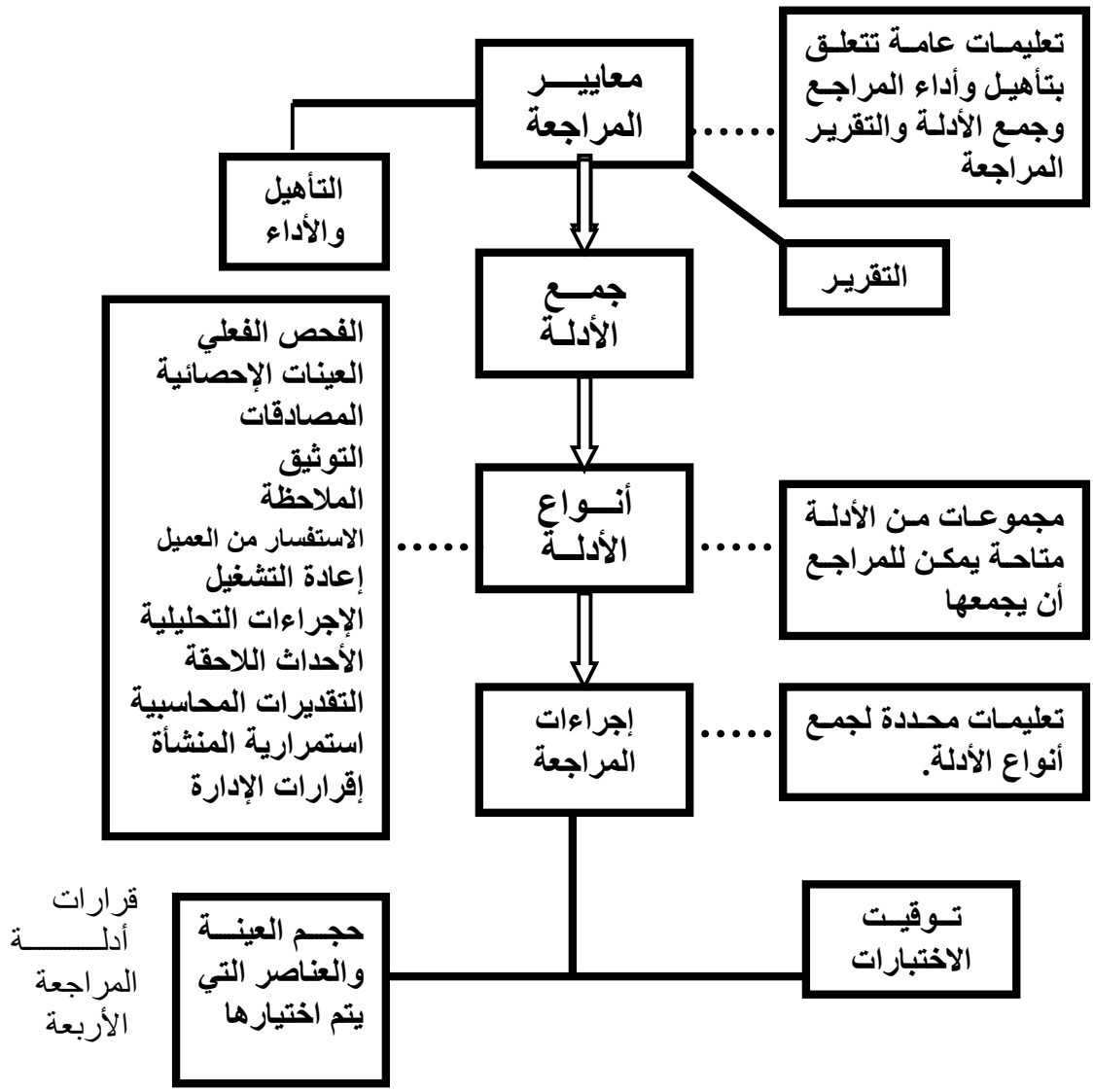
وقبل البدء في دراسة هذه الأنواع، من المفيد أن يتم توضيح العلاقة بين معايير المراجعة وأنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة التي سبق الحديث عنها. ويجب الملاحظة أن المعايير تتسم بالعمومية، بينما تتسم الإجراءات بالتحديد. وتقع أنواع الأدلة في موقع وسط بينهما، ويمكن أن يخصص لكل إجراء مراجعة نوع أو أكثر من أنواع الأدلة[٤٩].

[49] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكل رقم (٢)

العلاقة بين معايير المراجعة، أنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة[٥٠]



٢ - الاختبار (الفحص الفعلي): Physical Examination

ويقصد بالاختبار أو الجرد "الفحص" الفعلي المعاينة المادية للأصول الملموسة. فعن طريق الجرد والمعاينة يتم التأكد من وجود الأصل بصورة ملموسة، ويتم ذلك بإجراء العد أو

[50] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القياس أو الوزن للأصل محل الاختبار. وخلافاً[٥١] للاعتقاد السائد بين كثير من الممارسين بأن الجرد الفعلي لا ينطبق إلا على الأصول المتداولة ذات الوجود الملموس مثل: النقدية بالخزينة، المخزون، أوراق القبض، الاستثمارات. وهنا نود التأكيد على أن إجراءات الجرد يجب أن تنطبق على كافة الأصول الملموسة سواء كانت ثابتة أو متداولة. ويجب عند إجراء المراجعة التمييز بين الفحص الفعلي لأصول متداولة، مثل الأوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات[٥٢] - والذي سيأتي الحديث عنه- مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع. فإذا لم يكن للشيء محل الفحص، مثل فاتورة البيع، قيمة في حد ذاته يطلق على الدليل اسم التوثيق Documentation وعلى سبيل المثال، يكون الشيك قبل التوقيع مستنداً، وبعد التوقيع أصلاً، وعند إلغائه مستنداً مرة أخرى. ويتمثل التصرف النموذجي في فحص الشيكات فقط عندما تكون في صورة أصول. وبالتالي يعد الفحص الفعلي وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة في عملية المراجعة.

والجرد الفعلي يثبت عدم صورية الرصيد الممثل للأصل في الميزانية ولكنه لا يثبت أكثر من ذلك فالملكية والتقييم لا يكفي لتحقيقها إجراء الجرد بل يجب اللجوء إلى وسائل أخرى مثل المراجعة المستندية والحصول على شهادات من المنشأة أو من الغير[٥٣].

كما أن التأكد من الوجود الفعلي للأصل يجب أن يمتد كذلك إلى الحكم على حالته ويعني ذلك أن يكون المراجع القانوني ملماً بالنواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي وقادراً على التمييز في درجات الجودة بين عناصرها، وفي هذا الصدد نجد أن مسئولية المراجع قد تبدو أكثر مما يجب أن يتحمل، فبضاعة أخر المدة مثلاً قد تتكون من أصناف

---

[51] محمد وجدي شركس، ص ١٤٤

[52] [52]أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" ، مرجع سابق

[53] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لم يصادفها المراجع من قبل ولا يمكنه التعرف عليها بسهولة كما لو كانت مجوهرات أو تحف فنية، فمهنة المراجعة لا يمكن أن تتطلب من المراجع أن يكون خبيراً بجميع أصناف البضائع، ولكنها تتطلب من المراجع فقط أن يقوم بكل الإجراءات التي يقتضيها الموقف، وفي حالة البنود التي تتطلب خبرة متخصصة مثل الأحجار الكريمة والتحف الفنية، وتقدير مخزون من النفط، فيجب عليه الاستعانة بالخبرة المدربة من المستشارين في ذلك المجال، فيكفيه الحصول على شهادة من خبير فني بأنه عاين البضائع ووجدها حقيقية، بشرط أن يكون الخبير من المشهود لهم بالكفاءة المهنية والسمعة الطيبة.

الفحص:

ويقصد بالفحص عملية المعاينة التي يقوم بها المراجع القانوني فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية وذلك أثناء عملية الحصول على مزيد من الأدلة والبراهين، ويمكن تقسيم عملية الفحص التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي إلى[٥٤]:

أ - الفحص المستندي: Inspection

يقصد بالفحص المستندي اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر اختبار السجلات والمستندات أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدر الحصول عليها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تنفيذه في إعدادها وتشغيلها، وتبوب الأنواع الرئيسية المستندية وفقاً لدرجة الثقة فيها كما يلي[٥٥]:

١- أدلة الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه تكون أقوى.

٢- أدلة الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويتم معالجتها والاحتفاظ بها لدى منشأة العميل تكون أقل قوة.

---

[54] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي"، مرجع سابق.

[55] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ٢٨١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- أدلة إثبات مستنديه التي تنشئها منشأة العميل وتحتفظ بها، تكون أضعف أنواع الأدلة.

وتعتبر المراجعة المستندية من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر خدمات المراجعة، فالمستندات تعتبر من أكثر الأدلة -من حيث الكمية- التي يتعامل معها المراجع لأنها تغطي جزءاً كبيراً من عملية المراجعة كما أن المراجع يعتمد في مراجعته على المستندات أكثر من اعتماده على أي دليل آخر، ومن أمثلة المستندات التي تقدم له: فواتير الشراء، والبيع، ومستندات المصاريف النثرية، العقود، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وثائق التأمين..... الخ. ويجب أن يُجهز المستند بحيث يكون مرجِعاً سليماً محتوياً على كافة البيانات اللازمة عن العملية المختصة. وتعتبر المستندات ذات حجية قوية بالنسبة للمراجع، إلا أن درجة حجيتها تتأثر إلى حد بعيد بإمكانية تزويرها أو تقليدها وكذلك مصدرها، فهناك الكثير من المستندات التي يسهل تقليدها أو تزويرها ويصبح من الصعب اكتشاف ذلك، وهنا يجب على المراجع أخذ الحيطة والحذر والتحقق من صحتها قبل الاعتماد عليها.

وإذا ما ساور المراجع شك ما في مدى صحتها فعليه أن يبحث عن أدلة أخرى حتى يقطع الشك باليقين، وعند فحص ومراجعة المستندات يجب على المراجع مراعاة التالي[٥٦]:

١- أن يكون المستند مستوفياً لكافة الشروط القانونية.

٢- أن يكون المستند باسم المنشأة وموجهاً إليها وخاصاً بأعمالها، فقد يحدث أحياناً أن تقيد فواتير في دفاتر المنشأة على حسابها في حين أنها مشتريات أو مصروفات شخصية للمدير وموجهة فعلاً باسم المدير وبطريق الخطأ المتعمد أو غير المتعمد أثبتت على أنها تخص المنشأة.

٣- أن يكون المستند واقعاً في الفترة الزمنية الخاضعة للمراجعة، والغرض من ملاحظة تاريخ المستند هو تفادي تقديم مستندات تخص الفترات المالية السابقة لتعزيز مدفوعات

[56] انظر على سبيل المثال: عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل " المراجعة أصولها العلمية والعملية" دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٢٨٠.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مكررة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال أنه لو كان من قانون دائرة الضرائب – في حال استرداد ضريبة القيمة المضافة – هو الفحص لمدة خمس سنوات سابقة، فعلى المراجع أن يتأكد أنه لم يتم إدراج فواتير مصاريف من قبل الفترة الخارجة عن المدة القانونية (أكثر من ٥ سنوات) ويتم ترحيل الفواتير سنوياً بطريقة تدريجية حتى يتم استرداد ضريبة القيمة المضافة.

٤- أن يكون المستند مستوفياً كافة التوقيعات اللازمة من المسئولين طبقاً لما تقتضي به إجراءات الرقابة الداخلية.

٥- أن يكون المستند أصلاً وليس نسخة أو صورة –قدر الإمكان- وذلك لتفادي استخدام كل من الأصل والنسخ لتعزيز دفعات متكررة.

٦- أن يكون المستند معززاً بشكل كافٍ للعملية المعنية، ولا يتسنى للمراجع التأكد من هذه الناحية إلا من واقع خبرته ودقة ملاحظته، فمثلاً لا يكفي كشف حساب المصرف لإثبات دفع التزام معين على المنشأة، لأنه لا يدل على أن المبلغ دفع إلى الشخص المستحق بالذات ولغرض العمليات التجارية التي بني عليها الالتزام، ولذلك يجب الرجوع إلى الإيصالات أو الفواتير المسددة أو غيرها تعزيزاً للدفع السليم.

أدلة وقرائن النظم[٥٧]:

من العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار من قبل المراجع عند إجراء التقييم الكلي لأدلة وقرائن النظم، ولفهم البنيان الذي تقوم عليه هذه الفقرة يجب أن نتذكر:

١- أن الإدارة تضع الإجراءات التي تؤدي إلى التجميع المنتظم للمعلومات المحاسبية والتحليلات المناسبة التي تؤدي إلى إعداد القوائم المالية.

[57] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين http://www.socpa.org.sa/index.htm تم الدخول بتاريخ ٢٠٠٦/٠٥/١٠ م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- أن الإدارة تضع إجراءات تطبيقية تطبق على العمليات والبيانات المستخدمة من قبل موظفي المنشأة، والهدف من هذه الإجراءات التطبيقية هو ضمان أن تكون السجلات المحاسبية كاملة ودقيقة وسليمة، عادة تطبق إجراءات الرقابة التطبيقية عن طريق وضع إجراءات إضافية في النظام المحاسبي، مثل الاعتماد أو التصديق، والمطابقة مع مجاميع الحسابات.

٣- أن الإدارة تضع ضوابط عامة تخلق المجال الذي يعمل في نطاقه النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة التطبيقية.

وبالتالي فان التقييم الكلي لقرائن النظم يتم في ثلاث مراحل :

أ- تقييم التأثير المتجمع للإجراءات المناسبة في نطاق النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة التطبيقية الملائمة (في معظم الحالات، تكون إجراءات الرقابة التطبيقية أيضاً إجراءات في نطاق النظام المحاسبي).

ب- تقييم اثر الضوابط العامة على احتمال القيام بإجراءات الرقابة التطبيقية بطريقة سليمة.

ج- أدلة وقرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق الإجراءات والضوابط الملائمة.

وتدرك فقرات المعيار في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية بأن على المراجع تحديد مفردات بنود الرقابة وبعد ذلك يقيم التأثير المتجمع لهذه البنود على أخطاء معينة وبالإضافة إلى ذلك فان نصوص الولايات المتحدة الأمريكية أدركت أن التقييم الكلي للرقابة يتضمن إدماج التقديرات الشخصية المتعلقة بالرقابة مع التقديرات الشخصية المتعلقة بأدلة وقرائن الالتزام وقد ذكر التمييز بين إجراءات الرقابة التطبيقية والضوابط العامة في النص الأمريكي المتعلق بـ "آثار معالجة البيانات الكترونياً على تقييم الرقابة الداخلية". ونظراً لأنه ليس هناك فرق بين معالجة البيانات الكترونياً ومعالجة البيانات يدوياً من ناحية المبدأ، فإننا نعتقد أنه يجب التمييز بين إجراءات الرقابة التفصيلية والضوابط العامة بالنسبة لجميع نظم الرقابة الداخلية.

ب- الفحص الحسابي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويقصد به الفحص والمراجعة الرقمية للقيم والكميات والتأكد من العمليات الحسابية ومن سلامة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى أو من دفتر تسجيل إلى دفتر تسجيل آخر أو من السجلات إلى الكشوفات الأخرى كموازين المراجعة والتقارير المالية[٥٨].

والمراجعة الحسابية مطلوبة في كثير من نواحي عملية المراجعة، ويمكن أن نبوب هذه النواحي في الآتي[٥٩]:

١- مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية في السجلات ومطابقتها لأرقام الميزانية المعتمدة للعام السابق.

٢- مراجعة مجاميع وضرب مستندات القيد الأولى، أي مراجعة صحة العمليات الحسابية في نفس المستندات خاصة الفواتير وكشوفات الرواتب.

٣- في المنشآت التي تعمل بأكثر من عملة يجب التأكد من إدخال المستند على الحاسوب بعملة المستند المعزز للعملية.

ج - الفحص المحاسبي:

ويقصد به المراجعة للإجراءات المحاسبية المتبعة في الشركة محل المراجعة، وذلك للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة. ومن أهم إجراءات الفحص المحاسبي ما يلي[٦٠]:

١- اختبار طرق تقييم الأصول الثابتة والتأكد من عدم وجود أي رهونات عليها.

٢- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للأرباح والخسائر الناتجة من بيع الأصول الثابتة.

---

[58] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي"، مرجع سابق.

[59] انظر على سبيل المثال: متولي محمد الجمل ، محمد السيد الجزار " أصول المراجعة" المطبعة العالمية، القاهرة ، ١٩٦٩م، ص٢٩٣.

[60] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي"، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- التأكد من مراعاة الحد الفاصل بين السنوات المالية فيما يتعلق بالعمليات النقدية التي حدثت في نهاية السنة المالية.

٤- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للمدينين وما يتعلق بها من عمليات مختلفة مثل قابلية الديون للتحصيل، والتحقق من وجودها فعلاً.

٥- التأكد من سلامة التسجيل المحاسبي للعمليات المختلفة المتعلقة بالاستثمارات وكذلك صحة التقييم وذلك بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٦- التأكد من صحة احتساب وسلامة تسجيل الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات.

٧- التأكد من التبويب السليم لمكونات الأصول والالتزامات وحقوق أصحاب المشروع في قائمة المركز المالي.

٨- التأكد من العمليات اللازمة لاستخراج البيانات المحاسبية التي تجهز لأغراض إعداد الحسابات الختامية، مثل " احتساب الاستهلاك للأصول المختلفة، ومخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص الضرائب، ومخصص بدل الإجازة وترك الخدمة".

٩- التأكد من رصيد الإيرادات، واختبار مدى الثبات في تصنيف وتبويب القيود والتسجيل المحاسبي للعمليات المختلفة للإيرادات وخاصة مدى فصل الإيرادات من النشاط العادي عن الإيرادات ن النشاط غير العادي.

١٠- التأكد من أن جميع الإيرادات المسجلة قد تحققت فعلاً وفقاً للأسس المحاسبية السليمة.

١١- التأكد من وجود وتطبيق سياسة واضحة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، واختبار مدى الثبات في تطبيقها.

١٢- التأكد من أن هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣ - العينات الإحصائية : Statistical Sampling

من الناحية الواقعية فإن جميع أعمال المراجعة تتم على أساس الاختبار "جزء من المجتمع" أو" استخدام أسلوب العينة الإحصائية"، وذلك بسبب ظهور الشركات المساهمة الضخمة وكثرة عملياتها والتركيز على قوة نظام الرقابة الداخلية، وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة، لذا فإن المراجعة على أساس الاختبار تتيح للمراجع التوصل إلى خلاصات فقط من خلال قيامه بفحص جزء من عمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة، فهذه المراجعة المفصلة لا يمكن تبريرها من ناحية فعالية التكلفة، ولهذا السبب، بدأ المراجعون في الاعتراف بأهمية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، وفي ذات الوقت-انتقلت تقارير المراجعة من مرحلة ضمان دقة الحسابات، إلى مرحلة تقديم تأكيد معقول بعدالة عرض القوائم المالية. وإجراء المراجعة على أساس الاختبار، واختيار تلك العمليات التي يجري فحصها يتطلب منهجية العينات، وحالياً تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها أما بالعينات الإحصائية أو العينات غير الإحصائية.

وتستخدم طرق العينات بواسطة المراجعين في أداء كل من الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة، وبالنسبة لاختبارات الرقابة تستخدم العينات لتقدير معدلات الخطأ، ومن ثم تساعد في تقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وفي اختبارات التحقق الأساسية تستخدم العينات لتقدير مبالغ أرصدة الحسابات والعمليات[٦١].

وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات[٦٢] في الرياضيات ومؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة، ولكن يجب على المراجع مراعاة عدم

[61] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ٤٥٥

[62] جربوع، يوسف محمود، "مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"،مجلة الادارة والاقتصاد، عدد٤٢، العراق، الجامعة المستنصرية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التحيز عند سحب العينة، بحيث تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.

كما أن على المراجع مراعاة تحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة، كأن يحدد مقدماً درجة الثقة كنسبة مئوية هي (٩٥%) مثلاً وأن يترك في حدود (٥%) كحد أعلى للوقوع في الخطأ ثم يقوم المراجع بتحديد حجم العينة المناسب، ويبدأ في عملية الفحص، فإذا وجد أن نتيجة العينة بعد فحصها قد وصلت إلى (٩٥%) فأكثر فإنه يقرر نجاح العينة، ثم بعد ذلك يعمم نتيجة العينة إلى المجتمع (العمليات المالية) الذي سحبت منه.

كما يجب على مراجع الحسابات مراقبة المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية والتي منها المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء. كما يجب على المراجع مراعاة أنه عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي تظهر بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج منه إلى اتخاذ قرارات بشأنها مثل اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار، وتحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب، ثم بعد ذلك اختيار مفردات العينة وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة.

وعند تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة أو القرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على أساس عينة من الأرصدة أو العمليات موضوع الاختبار أو من اختبارات الالتزام المنفذة على أساس عينة من العمليات التي تخضع لإجراء رقابي معين يجب أن يأخذ المراجع عدة عوامل في الاعتبار بغض النظر عما إذا كانت العينة المختارة عينة إحصائية أو غير إحصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة، وطريقة اختيارها، وطبيعة وتكرار حدوث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخطأ والاستثناءات الموجودة، ومدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليهـــا لمفـــردات القيود في العينة[٦٣].

أنواع العينات[٦٤]: Samples Types

من الملاحظ أن هناك عدداً من العينات الإحصائية، والتي يمكن استخدامها فـــي خطـــط المعاينة المختلفة ومنها:

أولاً: العينات الاحتمالية : Probability Samples

وهي العينات التي تخضع لقوانين الاحتمال وغالباً ما يكون فيها حجم المجتمع معروف ومحدّد سلفاً وتكون نتائجها أدق وأكثر مصداقية من غيرها من العينات غير الاحتمالية، وغالباً ما تُختار القيم المشاهدة في تلك العينة بشكل عشوائي بحيث تكون فرصة اختيار أي عنصر في العينة مساوية لفرصة عدم اختياره وعليه فإن النتائج التي يمكن استنتاجها من مثل تلك العينات يمكن تعميمها على المجتمع خلافاً للعينات غير الاحتمالية والتي لا يمكن تعميم نتائجها على المجتمع إلا بعد التأكد والتروي.

ثانياً: العينات غير الاحتمالية (Non-Probability Samples)

قد تكون هناك حالات يصعب فيها معرفة عدد عناصر المجتمع كما أن طبيعة الدراسة لا تسمح باختيار عينة عشوائية ولذلك فيكون لرأي الباحث دور في اختيار مواصفات العينة، مثل تلك العينات تسمى بالعينات غير الاحتمالية، وهي في العادة لا تمثل المجتمع تمثيلاً دقيقاً ولذلك يجب التحفظ عند تعميم نتائجها على المجتمع، ومع ذلك فتعتبر العينات غير الاحتمالية مفيدة في الدراسات الميدانية.

---

[63] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين http://www.socpa.org.sa/index.htm تم الدخول بتاريخ ٢٠٠٦/٠٥/١٠ م.

[64] انظر / مهدي، عصام،"مبادئ الإحصاء)، الطبعة الثانية، غزة، مكتبة دار المنارة، وكذلك/ جربوع، "مرجع سابق" ، وكذلك/ حماد" مرجع سابق".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مشاكل تطبق المعاينة الإحصائية:

عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي، تظهر بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج من مراجع الحسابات اتخاذ قرارات بشأنها، ويمكن إيجاز هذه المشاكل حسب التالي:-

أ- اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار:-

من الملاحظ أن خطة المعاينة ما هي إلا دالة لما يهدف إليه مراجع الحسابات من إجراء الاختبار، ومن هذا يتضح أن اختيار خطة المعاينة الملائمة يتوقف كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه المعاينة. ومن ثم فيجب تحديد هدف الاختبار تحديداً واضحاً ومحدداً، قبل اختيار خطة المعاينة المناسبة حيث إن لكل خطة هدفها التي تسعى إلى تحقيقه. ولعل من أهم خصائص المعاينة الإحصائية الارتباط الوثيق بين خطة المعاينة، والهدف من الاختبار، فالمعاينة الإحصائية تتطلب التحديد المسبق لأهداف الاختبار بصورة واضحة ومحددة ففي حالة المعاينة على أساس التقدير للصفات يتعين على المراجع أن يحدد الخاصية محل الدراسة، وإذا كانت هذه الخاصية، معدل تكرار خطأ معين في المستندات، فإن الأمر يتطلب تحديد المقصود بهذه الأخطاء، بحيث إذا قابلنا أثناء الفحص أية أخطاء من نوع آخر، فلا تدخل في الفحص، ويتعين على مراجع الحسابات إجراء مزيد من المعاينة لتحديد المقصود من الأنواع الأخرى من الأخطاء.

ب- تحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب:-

بعد أن يتخذ مراجع الحسابات القرار الخاص باختيار خطة المعاينة الملائمة، لتحقيق الهدف من الاختبار الذي يقوم به، يجب عليه أن يحدد بوضوح المجتمع محل الدراسة تمهيداً لتحديد حجم العينة الملائم والذي سوف يسحب من هذا المجتمع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١ - التحديد الواضح للمجتمع ومكوناته: -

يطلق لفظ المجتمع على مجموعة المفردات التي نريد تقدير خصائصها عن طريق فحص عينة منها، ولا يقتصر المجتمع على الأشياء، ولكن قد يتكون من قيم عددية تم الحصول عليها من قياس خاصية أو أكثر من خصائص الوحدات التي تكون مجتمع الأشياء، ويجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تعميم النتائج التي نتوصل إليها من فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للمعاينة. فالنتائج التي تظهرها العينة يجب أن تستخدم فقط في تقدير الخاصية أو الخصائص التي نقيمها، وذلك بالنسبة للمجتمع الذي سحبت منه فقط.

٢ - تحديد حجم العينة الملائم: -

بعد تحديد الهدف من الاختبار، وخطة المعاينة، وما تبع ذلك من تحديد دقيق للمجتمع محل الدراسة، وما يشتمل عليه من وحدات للمعاينة، يواجه مراجع الحسابات أهم القرارات المتعلقة بالمدخل الإحصائي في مجال المراجعة الاختباريه، وهو تحديد حجم العينة الملائم. ومن الملاحظ أن عملية تحديد حجم العينة الملائم ليست عملية آلية، عن طريق استخدام معادلات رياضية أو جداول إحصائية، ولكنها تتطلب اتخاذ بعض القرارات التي تستند على تفكير مراجع الحسابات، وخبرته المهنية وحكمه الشخصي. ومن ثم فإن تحديد حجم العينة باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم، ولكن القرارات التي يتخذها مراجع الحسابات في هذا الصدد هي التي تقدم ذلك التبرير. فبعد اتخاذ هذه القرارات، سوف يتحدد حجم العينة الملائم بصورة آلية.

ج- اختيار مفردات العينة: -

يتعين على مراجع الحسابات بعد تحديد حجم العينة الضروري استخدام الطريقة المناسبة لاختيار مفردات العينة، لضمان تمثيلها للمجتمع أفضل تمثيل. ولعل الاختيار العشوائي لهذه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المفردات يقدم الضمان الكافي لذلك، حيث يعمل على تحقيق احتمال متساوٍ لكل من مفردات المجتمع لكي يتم اختيارها ضمن العينة، ولكل عينة ممكنة من حجم معين سيكون لها احتمال متساوٍ في الاختيار.

د - التقييم اللاحق لنتائج العينة:-

بعد الاختيار العشوائي لمفردات العينة التي تم تحديدها وفقاً لأهداف الاختبار، يقوم مراجع الحسابات بفحص هذه المفردات، واستنتاج المعلومات الضرورية عن المجتمع الذي سحبت منه. وحيث إن تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية لمراجع الحسابات فقد تطلب الأمر إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة للتحقق من دقة التقدير في هذه النتائج عند مستوى الثقة المطلوب.

وتختلف طريقة التقييم تبعاً لخطة المعاينة المستخدمة ويظهر ذلك من الدراسات التي تناولت كيفية تقييم نتائج العينة في كل خطة من خطط المعاينة[٦٥].

المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة:-

يمكن تقسيم المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات إلى أخطاء معاينة Sampling Errors وأخطاء غير معاينة[٦٦] Non – Sampling Errors ، وتحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، ومن ثم فلو حدث هذا فإن المراجع سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة، لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها.

---

[65] جربوع، " مصدر سابق".
[66] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويجب على المراجع الخارجي أن يهتم بمراقبة كل من أخطاء المعاينة وغير المعاينة بشكل مناسب، وبطبيعة الحال يمكن تخفيض مخاطر أخطاء المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية عن طريق زيادة حجم العينة، ومع هذا فإن احتمال حدوث أخطاء المعاينة يمكن أن يتم قياسه فقط إذا ما كنا نستخدم أسلوب العينة الإحصائية، أما أخطاء غير المعاينة فإن المراجع يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام والتقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها وهي " معايير العمل الميداني" فضلاً عن معايير رقابة جودة أداء وممارسة المراجعة.

مقارنة بين العينة الإحصائية والعينة الحُكمية:-

مما سبق لاحظنا أن مراجع الحسابات قد يعتمد إما على المدخل الإحصائي في عملية المراجعة " العينة الإحصائية " أو المدخل غير الإحصائي " أي الحكم الشخصي للمراجع " وكل من النوعين يُعد مناسباً خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة في أغلب الأحوال. ويعتمد المدخل غير الإحصائي في عملية المراجعة على خبرة المراجع في تحديد وسحب العينة المناسب، ويستخدم هذا الأسلوب عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو مكون من عناصر مفردات قيمتها الإجمالية غير هامة. أما العينة الإحصائية فإنها تعتمد على قوانين الاحتمالات في الرياضيات في اختبار العينات كما أنه عند تقييم بيانات العينة فإن علم الإحصاء سوف يمكن المراجع من قياس مخاطر أخطاء العينة كمياً، والتي تنتج عن فحص جزء من المعاملات، وتستخدم أساليب العينة الإحصائية عندما يكون عدد العمليات المالية مكون من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة، فأسلوب العينة الإحصائية قد يستخدم في تقرير نسبة الانحراف عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات، عندما يكون عدد صفقات المبيعات (١٠٠٠٠٠) صفقة خلال السنة مثلاً.

وعند مقارنة العينة الإحصائية مع العينة غير الإحصائية يجب أن ندرك بأن كلا النوعين من المعاينة يتطلب ممارسة حكم وتقدير مراجع الحسابات، فنتائج العينة لا تمثل غاية في حد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ذاتها وإنما هي مجرد دليل إثبات يوفر الأساس لتقديرات المراجع المتعلقة بقرارات المراجعة ومن ثم فإنه لا يمكن تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من أية خطة للمعاينة. هذا مع الأخذ في الاعتبار أن معايير المراجعة المتعارف عليها لم تتطلب استخدام أساليب العينة الإحصائية لكنها تطلبت ضرورة اختبار عينات المراجعة من مجتمع المراجعة موضع الفحص الكامل. ومع هذا فإننا نجد أن خطط العينة الإحصائية تكون أفضل من خطط العينة غير الإحصائية نظراً لأنها توفر قياساً رياضياً لعـــدم التأكد (المخاطرة) الناتج عن فحص العينة لا العمليات المالية ككل، كما أن هذه الخطط للعينة الإحصائية تمكن أيضاً من تفادي التحيزات الشخصية عند اختيار مفردات العينة وتحديد حجم العينة، ونظراً لأن القوانين الإحصائية تستخدم في تحديد حجم العينة الإحصائية فإنه لا يمكن للمراجع أن يحدد مدى كل من مخاطر أخطاء النوع الأول والنوع الثاني التي يكون هو على استعداد لتحملها وقبولها.

وبصفة عامة فإن مثل هذه الأخطاء للعينة يمكن ضبطها والتحكم فيها عن طريق تغيير حجم العينة، فهناك دائماً علاقة عكسية بين مخاطر العينة وحجم العينة، فعلى سبيل المثال نجد أن مخاطر العينة يمكن أن تخفض إلى الصفر إذا تم فحص العمليات المالية بنسبة ١٠٠%، ومع هذا فإنه نظراً لاعتبارات التكلفة فإننا نادراً ما نفحص كافة العمليات المالية، كما سبق وأن أوضحنا ذلك من قبل.

٤ - المصادقات Confirmation

منذ بداية ظهور علم المراجعة الخارجية على الحسابات وهناك نوع من الاتفاق الكامـــل في الأدب المحاسبي بين علماء هذا الفرع من فروع المعرفة على أن أسلوب المصادقات هو أحد أدلة الإثبات التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى دقـــة وصحة وسلامة أرصدة حسابات العملاء بالجهة محل الفحص والتدقيق، حيث يتمثل الهدف مـــن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

معيار المراجعة الدولي (٥٠٥) والخاص بالمصادقات الخارجيةExternal Confirmations في تحديد معايير وتوفير إرشادات عن استخدام المراجع للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على دليل إثبات مراجعة. وتقتضي الظروف أن يحصل المراجع على إقرارات من جهات خارجية ترسل إليه مباشرة، وتستخدم هذه الوسيلة للتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة بقائمة المركز المالي مثل: المدينين والدائنين والمصارف كما تستخدم عند التحقق من أرصدة بضاعة آخر المدة والتي تكون في حوزة جهات أخرى وهي ملك للمنشأة محل المراجعة. ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان استخدامه للمصادقات الخارجية ضرورياً للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لدعم تأكيدات معينة في القوائم المالية وعند القيام بهذا التحديد يجب أن يراعي المراجع الأهمية النسبية والمستوى المقدر للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وكيف أن أدلة الإثبات من إجراءات المراجعة المخططة الأخرى سوف تقلل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول بالنسبة لتأكيدات القوائم المالية القابلة للتطبيق. وتهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من جهات خارجية مستقلة بصحة أو عدم صحة البيانات التي تحتويها هذه المصادقات.

تعريف المصادقات:

تمثل المصادقات إيصال Receipt أو رد كتابي " استفسارات رسمية مكتوبة " أو شفوي Written or Oral Response " استفسارات شفهية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المنشأة " قد توفر الإجابة عليها معلومات للمراجع لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر لديه أدلة إثبات من طرف ثالث محايد Independent third party للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع[٦٧]. ويمكن كذلك تعريف المصادقة الخارجية بأنها عبارة عن عملية الحصول على وتقييم أدلة إثبات المراجعة من خلال الاتصال المباشر مع طرف ثالث استجابة إلى طلب للحصول على معلومات

[67] [67]أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بخصوص بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت الإدارة بعملها في القوائم المالية[٦٨]. ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المراجعين. وبرغم ذلك تكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. ونظراً للثقة الشديدة واعتماد المراجع على المصادقات، يقوم المراجعون عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكناً. وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفي فريق المراجعة بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات[٦٩].

أنواع المصادقات

عند تنفيذ إجراءات المصادقة، يجب على المراجع أن يقرر: نوع المصادقة الذي سيتم استخدامه، توقيت الإجراءات، حجم العينة، والعناصر الفردية التي سيتم اختيارها، وللمصادقات صور تختلف في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة، وقد حدد مجلس معايير المراجعة (SAS 67) ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدامها

- **المصادقة الإيجابية: Positive Confirmations**

وهي عبارة عن وسيلة اتصال يتم توجيهها إلى المدين ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر ما إذا كان الرصيد الموجود في طلب المصادقة يعد رصيداً صحيحاً أو رصيد غير صحيح ويجب إعلام المراجع عن ذلك (أي يجب أن يكون الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة)، وترسل هذه المصادقات للمدينين ذوي الأرصدة الكبيرة أو في حالة عدم ثقة المراجع بنظام

[68] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة"،مرجع سابق
[69] [69]أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرقابة الداخلية الخاصة بحسابات تحت التحصيل بغض النظر عن حجم الأرصدة[٧٠]، وفي حالة المصادقات الموجبة يكون المراجع متوقعاً لرد المدينين الذين أرسل لهم بمصادقات من هذا النوع، وفي حالة عدم تسلم المرجع نسبة كبيرة من المصادقات الموجبة فعليه أن يرسل بمصادقات ثانية وقد يتبعها بإرسال ثالث حتى يتمكن من الحصول على أكبر عدد ممكن من الردود.

وترتبط عملية المصادقة بالمخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة، أي كلما كبر المستوى المقدر المدمج للمخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة، كلما عظم المصادقة الذي يحتاجه المراجع من اختبارات التحقق الأساسية ومع تزايد هذا المستوى المدمج للمخاطرة، يصمم المراجع اختبارات إثباتيه للحصول على أدلة أكثر أو مختلفة عن تأكيد قوائم مالية، وفي تلك الظروف ينبغي على المراجع أن يدرس استخدام إجراءات المصادقة بدلاً من أو بالإضافة إلى اختبارات موجهة نحو مستندات أو أطراف داخل الكيان، وفي الأحوال التي يكون فيها المستوى المقدر المدمج للمخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة منخفضاً، قد يكون من المناسب أن يدرس المراجع عدم استخدام المصادقات[٧١].

- **مصادقات سالبة: Negative Confirmations**

وهي التي ترسل للمدينين ويطلب منهم إعلام المراجع في حالة عدم صحة الرصيد فقط، أي أن المدين مطالب بالرد في حالة عدم موافقته على الرصيد المبين بالمصادقة، وهذا النوع مفضل في حالة وجود عدد كبير من المدينين ذوي الأرصدة الصغيرة كما أنها ترسل في حالة اطمئنان المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بحسابات تحت التحصيل. ويعاب على المصادقات السالبة أن المراجع لا يستطيع معرفة سبب عدم الرد بالتحديد، فعدم الرد قد لا يكون بالضرورة

[70] أحمد عبد الله بيت المال، "وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي" رسالة ماجستير، ليبيا، جامعة قار يونس، ١٩٩٣م. ص٣٥

[71] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

موافقة العميل على ما جاء بالمصادقة، بل قد يكون سببه عدم اكتراث المدين بالرد، رغم عدم موافقته أو عدم تسلم المدين للمصادقة أو ضياع الرد بالبريد[٧٢]. ويعوض العيب الخاص بعدم إمكانية الاعتماد على المصادقة السلبية، أن هذا النوع يكون أقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقات الإيجابية، وبالتالي يمكن أن يتم توزيع المصادقات السلبية بعدد أكبر بنفس التكلفة الإجمالية.

ويعد تحديد المصادقة الذي سيتم استخدامه قراراً يخص المراجع، ويجب أن يتم اتخاذه بناءً على الحقائق الخاصة بالمراجعة. وجاء بنشرة معايير المراجعة رقم ٦٧ أنه من المقبول استخدام المصادقات السلبية فقط في حالة وجود الظروف التالية[٧٣]:

- يتكون رصيد المدينين من عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة.
- انخفاض المستوى الموحد لخطر الرقابة المقدر والخطر الطبيعي. ومن غير المحتمل أن يكون الخطر الموحد منخفضاً إذا كانت الرقابة الداخلية غير فعالة أو إذا كان هناك تحريفات ذات استثناء مرتفع.
- لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأن مستلمي المصادقات لن يعيروها اهتمامهم. وعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الاستجابة على المصادقات الإيجابية مرتفعاً جداً في السنوات الماضية، أو إذا كانت معدلات الاستجابة في عمليات المراجعة لعملاء مماثلين تتسم بالارتفاع، سيكون من المحتمل أن يعير المستلمون الاهتمام المعقول للمصادقات.

- **مصادقات عمياء:**

وهي تلك المصادقات التي ترسل عادة للدائنين، والمصارف ومخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع، وهي تختلف عن المصادقات الموجبة والمصادقات السالبة، حيث إن المصادقات

[72] انظر وليم توماس، أمرسون هنكي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق. و حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة". و أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" وآخرون.
[73] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العمياء لا يذكر فيها الرصيد المراد التصديق عليه، وإنما يطلب المراجع في المصادقة إقراراً كتابياً (شهادة) بأية معلومات أو بيانات خاصة بالمنشأة المدينة لهم، أو يطلب كشف حساب المنشأة لديهم. ومصادقات الدائنين لم تصل بعد إلى مرتبة الإلزام للمراجع كما هو الحال بالنسبة لمصادقات المدينين.

ويرى بعض المراجعين أنه لا فائدة من إرسال مصادقات بخصوص أرصدة الدائنين المثبتة في الدفاتر وذلك للاعتبارات التالية[٧٤]:

١- الخطر الأكبر يكمن في الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر، حيث إن المصادقات غير ممكنة- في هذه الحالة- لعدم معرفة المراجع لهؤلاء الدائنين غير المثبتين في الدفاتر.

٢- معظم الدائنين تسدد حساباتهم أو جزء منها بعد تاريخ الميزانية مباشرة، فإذا تتبع المراجع عمليات السداد في الفترة التالية لتاريخ الميزانية لأمكنه – إلى حد كبير – التحقق من صحة الالتزامات المثبتة في الدفاتر.

٣- جميع المستندات والإثباتات الخاصة بالدائنين هي أغلبها من صنع الغير(إثباتات خارجية)

في حين يرى فريق آخر من المراجعين ضرورة إرسال مصادقات لمزايا عدة:

١- اكتشاف أن بعض الأرصدة المثبتة في الدفاتر هي أقل من قيمتها الحقيقية.

٢- تقييم الرقابة الداخلية على حسابات تحت الدفع، فقد يكتشف المراجع ضعف إجراءات الرقابة الداخلية من واقع ردود الدائنين على المصادقات.

وتعتبر المصادقات من الوسائل القوية التي يستخدمها المراجع إذا ما أحيطت بالضمانات الكافية لمنع أي تلاعب في المصادقات قبل وصولها ليد المراجع. ولذلك على المراجع عند استخدامه للمصادقات أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان[٧٥]:

---

[74] إدريس، عبد السلام اشتيوي – مرجع سابق – ص ٢٦٤

[75] انظر على سبيل المثال : متولي محمد الجمل – محمد السيد الجزار ص ٣٠٧

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أ- أن تكون طلبات المصادقات موجهة وموقع عليها من قِبل إدارة المنشأة نفسها، ولا يمكن للمراجع أن يطلبها شخصياً من الغير لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين المراجع والجهات الخارجية، وقد يرفض الكثير منهم الرد على رسائله حيث إن المدين غير ملزم بإعطاء أي معلومات لأي شخص وخصوصاً فيما يتعلق بمديونيته إلا إذا طلب منه ذلك عن طريق دائنيه.

ب- في أغلب الأحيان يتم إرسال المصادقات لعينة من المدينين، واختيار هذه العينة يجب أن يتم عن طريق المراجع بالإضافة إلى تحديده للمدينين الذين سترسل لهم مصادقات موجبة وأولئك الذين سترسل لهم مصادقات سالبة.

ج- على المراجع التأكد بكل الطرق من صحة عناوين المدينين من حيث كونهم حقيقيين أو وهميين. وإلا فعليه أن يتأكد (في حالة الديون الكبيرة) من صحة العناوين بوسائله الخاصة التي يراها المراجع.

د- بعد مراجعة المصادقات يجب أن تسلم لأحد موظفي مكتب المراجعة وذلك لإيداعها بنفسه في صندوق البريد ضماناً لإرسالها فعلاً.

ه- يجب أن ترسل ردود المصادقات إلى مكتب المراجع وليس للإدارة. ولتسهيل المهمة (على الجهة المدينة) يرسل مع المصادقة مظروفاً مختوماً ومعنوناً باسم مكتب المراجعة وعليه طابع بريد إن أمكن، وذلك لضمان وصول المصادقة رأساً إلى مكتب المراجع.

و- يجب أن يكون مذكوراً على الغلاف الخارجي للمظروف (المحتوي على المصادقة) اسم وعنوان المراجع حتى تقوم هيئة البريد بإرجاع الرسائل التي لم يعثر على أصحابها إلى مكتب المراجع. وحين إذٍ يجب على المراجع أن يتحرى عن الأسباب التي أدت إلى رجوع المصادقة، والتي قد تكشف له عن وجود أسماء وهمية ضمن المدينين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ز- بعد ورود المصادقات وتحديد ردود الموافقة من عدم الموافقة، على المراجع التحقق من الردود التي تحمل في طياتها عدم الموافقة ومناقشتها بدقة مع المسئولين بالمنشأة.

مما سبق يتضح لنا أن الإجراءات الرقابية على عملية المصادقات ضرورية جداً، لأنها تمنع موظفي المنشأة من احتمالات إجراء تغيير في المصادقات قبل إرسالها في البريد، وتمنعهم من إغفال إرسال بعض المصادقات، وكذلك إرسال البعض إلى عناوين مزورة. وأخيراً تحول دون احتمال إخفائهم المصادقات المعادة والمقترنة بعدم الموافقة.

متابعة عدم الاستجابة Follow –up on nonresponses

يعد أمراً غير ملائم أن يتم النظر إلى المصادقات التي يتم إرسالها بالبريد ولم يقم المدينون بردها على أنها دليل مراجعة مؤثر. وعلى سبيل المثال، لا توفر عدم الاستجابة على المصادقات الايجابية دليلاً للمراجعة. وبالمثل، فيما يتعلق بالمصادقات السلبية، لا يجب أن يستنتج المراجع أن المستلم قد تسلم طلب المصادقة وقام بالتحقق من المعلومات المطلوبة. ومع ذلك، توفر المصادقات السلبية بعض الأدلة على وجود أحد المزاعم.

وعندما يتم استخدام مصادقات إيجابية، تتطلب النشرة رقم ٦٧ من معايير المراجعة القيام بإجراءات لمتابعة المصادقات التي لم يتم ردها من قِبل المدينين. ومن المتعارف عليه أن إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية وأحياناً للمرة الثالثة. ومع ذلك قد لا يرد بعض المدينين المصادقات، وبالتالي يكون من الضروري القيام بالمتابعة من خلال إجراءات بديلة. ويتمثل الهدف من الإجراءات البديلة في أن يتم استخدام وسائل أخرى غير المصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التي لم يتم التأكد منها عن طريق المصادقة موجودة وتم إدراجها بالقيمة المناسبة في تاريخ المصادقة. وبالنسبة لأي مصادقة إيجابية لم يتم تسلم الرد عنها، يجب اختبار عمليات التوثيق التالية في الاعتبار للتحقق من وجود ودقة العمليات المالية الفردية للمبيعات التي تشكل الرصيد الختامي للمدينين:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

النقدية المحصلة التالية: تشمل الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية لتاريخ المصادقة اختبار: إشعارات التحويل، القيود في دفاتر النقدية المحصلة. ومن جانب، يعد اختبار الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية إجراءً بديلاً مفيداً جداً لأنه من المعقول افتراض أن العميل لن يقوم بالدفع ما لم يكن هناك مبلغ مستحق.

فواتير البيع المزدوجة: تعد هذه الفواتير مفيدة في التحقق من الإصدار الفعلي لفاتورة البيع والتاريخ الفعلي لإعداد الفاتورة.

مستندات الشحن: تعد هذه المستندات أمراً هاماً لتحديد ما إذا كان الشحن قد تم فعلاً ولإختبار الفاصل الزمني.

المراسلات مع العميل: عادة ما لا يكون المراجع بحاجة لفحص المراسلات كجزء من الإجراءات البديلة، ولكن يمكن استخدام المراسلات للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التي تكون محل شك والتي لا يمكن اكتشافها بأي وسيلة أخرى.

ويتوقف مدى طبيعة الإجراءات البديلة بصفة أساسية على: الأهمية النسبية لعدد المصادقات التي لم يتم الاستجابة عليها، أنواع التحريفات التي تكتشف في المصادقات التي تم استلام الرد عنها، النقدية المحصلة التالية من المصادقات التي لم يتم الاستجابة فيها، واستنتاجات المراجعة عن الرقابة الداخلية. وعادة ما يكون من المرغوب فيه أن يتم المحاسبة عن كافة الأرصدة التي يتم المصادقة عنها من خلال الإجراءات البديلة حتى إذا كانت ذات قيمة صغيرة، كوسيلة للتعميم المناسب من العينة إلى المجتمع. ويوجد منهج آخر مقبول يتمثل في افتراض أن كافة المصادقات التي لم يتم استلام الرد عنها يوجد بها زيادة في القيمة بمعدل ١٠٠%[٧٦].

تقييم المصادقات[٧٧]:

[76] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل" مرجع سابق.
[77] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ينبغي على المراجع أن يقيم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والإجـــراءات البديلة لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية. وعند أداء التقييم، ينبغي على المراجع أن يدرس الآتي:

١- اعتمادية وموثوقية الأدلة.

٢- طبيعة أي استثناءات بما في ذلك الآثار الكمية والكيفية لتلك الاستثناءات.

٣- الأدلة الموفرة بواسطة الإجراءات الأخرى.

٤- ما إذا كان يلزم أدلة إضافية.

وفي حالة الحاجة إلى أدلة إضافية، ينبغي أن يطلب المراجع تأكيـــدات إضـــافية أو يجـــري اختبارات أخرى مثل اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية.

حدود الالتزام المهني للمراجع تجاه العملاء عند استخدامه للمصادقات.

عند استلام المراجع للمصادقات التي تم إرسالها للجهات الأخرى والتي يحتاج المراجـــع إلى التأكد من أرصدتهم لمقارنتها بأرصدة العميل محل المراجعة، فإن تلك الأرصدة تحمل فـــي طياتها إحدى أمرين، أولهما تطابق رصيد المصادقة مع رصيد العميل محل المراجعة، والثـــاني وجود خلاف حول رصيد المصادقة المرسلة للعميل واعتراض العميل على رصيدها، والـــسؤال الذي يطرح نفسه في هذه الحالة " **ما هو حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات** " وهل مراجع الحسابات الخارجي ملزم أم غير ملزم مهنياً بأن يُعلم العميل بما انتهت إليه نتيجة فحصه لهذا الاختلاف؟ وقد ناقشت إحدى الدراسات[٧٨] هذه الإشكالية من عدة زوايا.

[78] علام، محمد نبيل، "حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٣، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، الرياض، مارس ٢٠٠٣م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١ - ما حقيقة الإشكالية المتصلة بحدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات كأحد أدلة الإثبات؟.

بشكل عام لا يوجد تحديد واضح بالأدب المحاسبي لعلم المراجعة لحدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات كأحد أدلة الإثبات، وعليه هل حدود الالتزام المهني للمراجع تقف عند حد إرسال المصادقات للعملاء وتلقي استجاباتهم فقط؟ أم أن المراجع ملتزم مهنياً بالرد على العملاء وتقديم الإيضاحات اللازمة لهم، في حالة إذا كانت استجاباتهم أن الرصيد الصحيح لحساباتهم طرف الجهة محل المراجعة يختلف عن الرصيد الوارد بالمصادقة المرسلة لهم من المراجع الخارجي؟.

مهنياً، يفترض أن مراجع الحسابات الخارجي سوف يقوم فور تسلمه لمثل هذا الرد من العميل ببحث وفحص وتحري أسباب هذا الخلاف والوقوف على مسبباته. ويفترض كذلك أن المراجع سوف يتمكن من الوصول إلى رقم الرصيد الصحيح لحساب هذا العميل في ضوء ما قام به من فحص مستندي ومراجعة دقيقة لكل تعاملات هذا العميل مع الجهة محل الفحص والمراجعة.

ورغم أن اختلاف الرصيد بين ما هو وارد في المصادقة وما هو مثبت في حسابات العميل محل المراجعة –خاصة إذا كان الخلاف كبيراً- هي حالات قليلة وغير متكررة الحدوث، إلا أن مثل هذه الحالة قد حدثت بالفعل[٧٩] حيث أخطر العميل المراجع الخارجي بأن الرصيد الوارد بالصادقة غير صحيح وأن رصيده مبلغاً آخر، وبعد مرور فترة لم يتلق العميل خلالها رداً من المراجع، فقام بالاتصال بمكتب المراجع للاستفسار عن اختلاف الرصيد فأفاد المراجع بأنه قام بفحص هذا الاختلاف -بين الرصيد الوارد في المصادقة

[79] علام، محمد نبيل، "حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"، مرجع السابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والرصيد المثبت في سجلات الجهة محل المراجعة- وفقاً للأصول والقواعد المهنية، وأنه قد تمكن بالفعل تكوين رأيه الفني المحايد بشأن رصيد هذا الحساب.

وخلاصة الأمر أن مراجع الحسابات –وهنا أساس الخلاف في وجهات النظر – رفض أن يعلم العميل برأيه الفني المحايد الذي انتهى إليه بشأن صحة أو عدم صحة هذا الرصيد، قد أوضح أن حدود التزامه المهني تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات تقف فقط عند حد إرسال مصادقات لهم بهدف التحقق من صحة أرصدتهم، وتلقي ردود هؤلاء العملاء بشأن مدى صحة أو عدم صحة الرصيد الموضح بالمصادقة المرسلة لكل منهم، وما عدا ذلك فهي لا تقع داخل دائرة التزامه المهني تجاه العملاء.

وقد قام الباحث بإثارة نقطة الخلاف هذه بين عدد من الأكاديميين والمراجعين الممارسين لمهنة المراجعة فتباينت وجهات النظر بين مؤيد لهذا الموقف السابق وبين معارض له وذلك بشأن حدود الالتزام المهني تجاه العملاء في مثل هذه الحالة.

حالات إخطار أو عدم إخطار العميل برصيد حسابه الصحيح؟

يلزم الإشارة إلى أن العلاقة بين المراجع الخارجي والجهة محل المراجعة لا يمكن تشبيهها بالعلاقة بين الطبيب والمريض. فالمريض لا يلجأ إلى الطبيب إلا إذا كان يعاني من مظاهر أو أعراض غير صحية، أما الجهة محل المراجعة عندما تلجأ لمراجع الحسابات الخارجي ليقوم بفحص وتدقيق حسابات نتائج أعمالها وقوائمها المالية، فإن ذلك يكون بهدف التحقق من مدى دلالة تلك الحسابات والقوائم عن نتائج أعمالها من ربح وخسارة وعن مركزها المالي، وليس لأن الجهة محل المراجعة تعاني من مشكلات مالية أو خلل في الأداء الاقتصادي وما شابه ذلك من مظاهر أو أعراض غير صحية في حاجة إلى علاج مهني. وبغض النظر عن عدم دقة التشبيه السابق، فإن القول بأنه ليس من حق المراجع أن يخطر العميل عن صحة أو عدم صحة الرصيد، وأن واجبه المهني يحتم عليه ويلزمه أن يتمنع عن إعطاء أي رد للعميل، فإن النقطة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحورية هنا أن هذا الرأي هو رأي غير مقبول تغلب عليه صفة العمومية، يقفز من المقدمات إلى النتائج دون تحليل منطقي موضوعي يقبله الفكر المتزن للأمور، وعليه فإن الوصول إلى تحديد دقيق لحدود الالتزام المهني للمراجع الخارجي تجاه العميل في هذا الشأن، يستلزم التفرقة بين ثلاث حالات وهي[٨٠]:

الاحتمال الأول: خطأ في رصيد الحساب من جانب العميل:

يفترض هذا الاحتمال، أن المراجع بعد قيامه بفحص وتدقيق جميع مستندات الطرفين وفقاً للأصول والقواعد المهنية تمكن من تحديد الخطأ سبب الخلاف، وانتهى رأيه الفني المحايد إلى أن الخلاف في رصيد الحساب مرجعه خطأ محاسبي من جانب العميل في إثبات معاملاته بسجلاته. في هذه الحالة فإن من واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة، وأن يعلمه بنتيجة الفحص والمراجعة والرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة ويوضح له كذلك مسببات الاختلاف بين رصيد كل منهما، على اعتبار أن سبب الخلاف هو خطأ محاسبي من جانب العميل، ومن ثم فإن التزام الصمت تجاه العميل يصبح تصرفاً من قبل المراجع لا معنى له.

الاحتمال الثاني: خطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص -تم تصحيحه:

يفترض هذا الاحتمال، أن المراجع الخارجي بعد قيامه بفحص وتدقيق جميع مستندات الطرفين وفقاً للأصول والقواعد المهنية تمكن من تحديد الخطأ سبب الخلاف، وانتهى رأيه الفني المحايد إلى أن الخلاف في رصيد الحساب مرجعه خطأ محاسبي من جانب الجهة محل المراجعة في إثبات معاملات العميل بسجلاتها. وفي هذه الحالة فإن من حق وواجب مراجع الحسابات

[80] علام، محمد نبيل، "حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي تجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخارجي-وفقاً لما استقرت عليه أصول وقواعد العمل المهني- أن يطلب من الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً للأصول والقواعد الفنية.

فإذا قامت الجهة محل المراجعة بتصحيح هذا الخطأ المحاسبي، فإن الأمر بالتأكيد يصبح غير ذي معنى أن يلتزم المراجع الصمت تجاه العميل، ويصبح من واجب المراجع أن يعلم العميل بالرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة بعد أن تم تصحيحه. وحتى لا يتهم المراجع بالإساءة إلى الجهة محل المراجعة، فإنه من الممكن أو المفضل أن يكون هذا الإعلام دون توضيح تفصيلي لسبب الخلاف بين الأرصدة، وإنما يكفي أن يوضح المراجع للعميل بشكل عام أن الخلاف بين أرصدة الحسابات قد تم تصحيحه.

ووفقاً لما استقرت عليه أصول وقواعد العمل المهني، فإن تضمين أو عدم تضمين التقرير النهائي لعملية المراجعة ذلك الخطأ، يصبح أمراً متروكاً للمراجع في ضوء تقديره لمدى جسامة أو عدم جسامة الخطأ الذي تم تصحيحه، ومدى تأثيره على دلالة الأعمال والمركز المالي للجهة محل المراجعة.

الاحتمال الثالث: خطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص-ترفض الجهة محل المراجعة تصحيحه:

يفترض هذا الاحتمال، أن المراجع الخارجي بعد قيامه بفحص وتدقيق جميع مستندات الطرفين وفقاً للأصول والقواعد المهنية تمكن من تحديد الخطأ سبب الخلاف، وانتهى رأيه الفني المحايد إلى أن الخلاف في رصيد الحساب مرجعه خطأ محاسبي من جانب الجهة محل المراجعة في إثبات معاملات العميل بسجلاتها. في هذه الحالة فإن من واجب المراجع أن يطلب من الجهة محل المراجعة تصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً للأصول والقواعد الفنية. فإذا ما رفضت الجهة محل المراجعة تصحيح هذا الخطأ المحاسبي، فإن مراجع الحسابات سيضمن ذلك الأمر بالقطع تقريره النهائي المرفوع إلى الجمعية العمومية. ولكن التساؤل الحاسم هنا يظل هو: هل من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

واجب-أو حتى من حق- مراجع الحسابات الخارجي في مثل هذه الحالة أن يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده؟. الواضح والواقع وللحفاظ على جلال ووقار مهنة المراجعة وهيبة القائمين على أمورها يحتم أن تكون الإجابة عن التساؤل السابق بلا تـــردد هـــي (نعم) وذلك للاعتبارات التالية:

- مادام أن المراجع قد كون عقيدته وانتهى رأيه الفني المحايد عن يقين إلى أن هنـــاك خطـــأ محاسبياً من جانب الجهة محل المراجعة، وفي ذات الوقت فإن الجهة ترفض تـــصحيح هـــذا الخطأ، فإن أمانة حمل المسئولية تحتم على المراجع أن يفصح عن رأيه الفني المحايد بـــشأن تلك الحقيقة إفصاحاً كاملاً لجميع أطرفها وليس إفصاحاً جزئياً لطرف واحد فقط.
- ويتحقق هذا الإفصاح الكامل غير المنقوص إذا ما أعلم المراجع الطـــرفين بتلـــك الحقيقـــة، باعتبارهما الأطراف ذات الصلة المباشرة بهذا الخطأ، وذلك بغض النظر عن وجود أو عدم وجود علاقة تعاقدية بينه وبين أحد هذين الطرفين.
- وعليه يرى الباحث أن أي رؤيا بخلاف ما سبق فإنها تسقط الجانب الأخلاقي وكتمان الحقيقة والتزام الصمت التام في مثل هذه الحالة تحول المراجع إلى كاتم للحقيقة مختبئاً خلف ســـياج العلاقة التعاقدية التي تربطه بالجهة محل المراجعة وهذا ما يعارض تعاليم ديننـــا الحنيـــف، حيث يقول الله سبحانه

(ولا تكتموا الشهادة ومن يكتمها فإنه آثم قلبه والله بما تعملون عليم). البقرة (٢٨٣).

٥ - التوثيق[٨١]: Documentation

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تـــدعم المعلومـــات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها

[81] أرينز، ولوبك " المراجعة مدخل متكامل " ، مرجع سابق، ص ٢٤٨

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظراً لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على الأقل، سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة، وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمراجع أن يستخدمها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات. ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث إنه متاح بسهولة للمراجع بتكلفة منخفضة. وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية. ويتمثل المستند الداخلي Internal Document في المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى منظمة العميل ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية مثل فواتير البيع.

أما المستند الخارجي External Document فيتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه. وفي بعض الحالات لا تنشأ المستندات الخارجية خارج منظمة العميل وتنتهي بها.

ويتمثل المحدد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل يعتمد عليه في ما إذا كان هذا المستند داخلياً أم خارجياً، وإذا كان المستند داخلياً، يجب التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل رقابة داخلية جيدة. حيث إن المستندات الداخلية التي تنشأ ويتم تشغيلها في ظل رقابة داخلية ضعيفة لا تشكل أدلة يمكن الاعتماد عليها.

ونظراً لأن المستندات الداخلية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إجراء العمليات المالية، سيوجد بعض المؤشرات التي تعبر عن اتفاق كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند، ولذلك، ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الاعتماد عليها بأكثر من المستندات الداخلية. وبعض المستندات الخارجية يمكن أن يعتمد عليها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو خبراء محايدون.

٦ - الملاحظة: Observation

يتم استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة، وتوجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة والسمع واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع. وعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعاً معيناً بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمراجع ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكهينها، وأيضاً يمكن للمراجع أن يتابع تنفيذ بعض المهام بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الانطباع الأولي الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه ومع ذلك تعد الملاحظة أمراً مفيداً في معظم أجزاء المراجعة.

٧ - المقابلات والاستفسار من العميل: Inquiries Of the Client

يصادف المراجع الخارجي أثناء فحصه للدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات ومعلومات بعض المسائل أو النقاط التي تحتاج إلى إيضاح أو تفسير.

وقد لا يجد المراجع أية وسيلة لاستيضاح هذه المسائل إلا عن طريق الاستفسار عنها أثناء مناقشته مع الموظفين والمسئولين بالمنشأة. ومن الواضح أن هذه الوسيلة تكميلية للوسائل الأخرى التي يستخدمها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية. وتقوم هذه الوسيلة على توجيه أسئلة والحصول على إجابات ومعلومات إما كتابية Written أو شفوية Oral كمناقشات بين المراجع و العميل عن هذه الأسئلة، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل[٨٢]، وبالتالي على المراجع ألا يقبل الإجابات المعطاة ويكتفي بها نهائياً، بل عليه أن يتأكد من صحة الإجابات بكافة الإجراءات الممكنة والمتاحة.

وتتأثر حجية الأدلة المتحصل عليها عن طريق هذه الوسيلة بما يلي[٨٣]:

١- درجة معرفة ودراية الشخص الموجه إليه الاستفسار عن الشيء موضوع البحث.

٢- درجة مسئولية وأمانة هذا الشخص.

٣- هل للشخص الموجه إليه السؤال مصلحة في الموضوع.

ولذلك فإنه يفضل دائماً اختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى أو تحقيقها بوسائل أخرى كلما كان ذلك ممكناً.

ويستخدم المراجع عملية الاستفسار والمناقشة ومقابلة الموظفين والمسئولين طيلة عملية المراجعة وفي عدة نواحي، ويمكن ذكر أهم هذه النواحي في الآتي[٨٤]:

١- الاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر في نهاية السنة المالية. فإن المراجع يجب ألا يقتنع بسهولة بأن الالتزامات الظاهرة بالميزانية المقدمة إليه تشمل فعلاً جميع الالتزامات الحالية والمستقبلية التي قد تتحملها المنشأة، ولا بد له من القيام بجميع الإجراءات الممكنة لكي يقتنع بذلك، أو قد يكشف ما لم يثبت بالدفاتر.

٢- الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتتبع أية تعديلات أو انحرافات عن القواعد المرسومة، وذلك لكي يتأكد المراجع من عدم وجود نقاط ضعف أو ثغرات يتسرب منها الخطأ أو الغش، فقد تكون أسس الرقابة الداخلية مرسومة نظرياً بشكل دقيق، إلا أن موظفي المنشأة كثيراً ما يرون أنه من الأفضل – تبعاً لوجهة نظرهم – أن يرسموا لأنفسهم خطوطاً

---

[82] أريينز، ولوبك " المراجعة مدخل متكامل " مرجع سابق.

[83] أحمد حسين عبد المنعم " المحاسبة والمراجعة للمبتدئين " الجزء الثالث، منشورات مؤسسة افممكو، مستشارون إداريون ص ٢٣

[84] انظر على سبيل المثال: متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، مرجع سابق ص ٣٠٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مختصرة في العمل، ويرجع ذلك أما لجهلهم بالحكمة من الإجراءات الموضوعة بواسطة الإدارة والتي قد تكون مطولة بعض الشيء، وإما لتعمد أحدهم أو بعضهم إسقاط بعض الخطوات ليتمكن من تنفيذ نية سيئة. مثل هذه الانحرافات يجب أن يستفسر المراجع عن أسبابها ويكون رأياً فيما إذا كانت تستدعي التعمق في الفحص أو زيادة نسبة الاختبارات، أو أنها لا بأس بها وتعتبر تعديلاً مرغوباً فيه ويبلغها الإدارة لاعتمادها مستقبلاً.

٣- الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر. فهناك من العمليات التي تقوم بها بعض المنشآت ما يحتاج من المراجع إلى الاستفسار عن طبيعة العملية وكيفية نشوئها وتنفيذها لكي يقتنع بأن إثباتها في الدفاتر يتمشى مع التصوير المحاسبي السليم.

٤- الاستفسار عن نتيجة العمليات المعلقة أي التي لم تصل إلى حل نهائي في آخر السنة المالية، وتستدعي مثل هذه العمليات تتبعها في أوائل السنة المالية الجديدة لاتخاذ قرار بخصوص ما قد ينشأ عنها من التزامات.

٨- إعادة التشغيل: Reperformance

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها. ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل. وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً. وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. ومثلاً، يقوم المراجع عادة بأداء اختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.

٩ - المراجعة التحليلية: Analytical Procedures

يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير أداء المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام ١٩٧٢ عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات المراجعة[٨٥]:

١- مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة.

٢- المراجعة التحليلية للنسب المالية والاتجاهات الهامة وفحص أي تقلبات غير عادية.

حيث يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي (غالباً في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة) يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد البنود أو مكونات هذه القيمة، أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند، فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة، دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءاً أو تلاعباً في القوائم المالية. ويطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، ويعتمد مراجع الحسابات في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض[٨٦].

---

[85] الهندي، نجيب (نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية) مجلة الإدارة العامة، العدد٥٤، يونيو ١٩٨٧م.

[86] حلس، سالم و جربوع، يوسف، (المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية بدولة فلسطين)، مجلة تنمية الرافدين، المجلد٢٤/١، العدد٦٧، سنة ٢٠٠٢.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تعريف المراجعة التحليلية:

تم تعريف الإجراءات التحليلية " الاختبارات التحليلية " في نشرة معايير المراجعة SAS 56 على أنها (تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع)[٨٧].

وتؤكد نشرة معايير المراجعة رقم ٥٦ على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع، فمثلاً يمكن للمراجع أن يقارن مصروف العمولة المسجل في العام الحالي بالمبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كاختبار للمنطقية العامة للعمولات المسجلة، وحتى يمكن اعتبار ذلك دليلاً مناسباً ويمكن الاعتماد عليه، ويجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحو صحيح، وأن كافة المبيعات ينتج عنها عمولة، وأنه يوجد معدل فعلي لمتوسط العمولة يمكن أن يحدد بسهولة. وسيتم التركيز في هذه الفقرة أثناء الحديث عن المراجعة التحليلية –كإحدى الأساليب الهامة للحصول على أدلة الإثبات- على الغرض من الإجراءات التحليلية وعلى الوقت الملائم لاستخدامها، والأنواع الخمس الرئيسية للإجراءات التحليلية التي يستخدمها الممارسون.

أهمية الإجراءات التحليلية[٨٨]:

من الضروري عند استخدام المراجع الخارجي لأسلوب الإجراءات التحليلية أن يتم التوصل إلى معلومات هامة تساعده على التوصل إلى أدلة إثبات معينة تساعده إلى تكوين رأيه الفني والمحايد على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ومن خلال الإجراءات التحليلية التي

[87] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق.
[88] المرجع السابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يقوم بها المراجع يتم التوصل إلى معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله وتعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات.

حيث يتمكن المراجع من خلال الإجراءات التحليلية أن تتوفر له المعرفة من خلال السنوات السابقة لمراجعته للمنشأة مع تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقة، يمكن للمراجع أن يضع يده على التغيرات، ويمكن أن تتمثل هذه التغيرات في اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة.

كذلك يتم استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر مفيد على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل المراجعة، ويجب أن يتم أخذ احتمال الفشل المالي في الاعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطة بالمراجعة. فمثلاً إذا وجد أن هناك ارتفاعاً غير عادي في نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي الثروة مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي يثير شكاً كبيراً عن إمكانية استمرار الشركة محل المراجعة.

كذلك ومن خلال الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع يمكن الوصول إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية، حيث يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم مراجعتها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقلبات غير العادية، ويحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة أو عند توقع فروق جوهرية ولكن لم تحدث. وهكذا إذا كانت قيمة الفروق كبيرة يجب أن يتعرف المراجع على السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة.

تخفيض الاختبارات التفصيلية: Reduction of Detailed Audit Tests

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عندما لا تنتج عن أداء الإجراءات التحليلية وجود تحريفات أو تقلبات جوهرية فهذا يتضمن انخفاض احتمال وجود خطأ كبير وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً على صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويمكن إجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار، وعلى سبيل المثال إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً مرضية ، قد يعد إجراء اختبارات تفصيلية في هذا الحساب أمراً غير ضروري، وفي بعض الحالات، يمكن حذف بعض إجراءات المراجعة أو تخفيض حجمها، وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكناً.

التوقيت: Timing

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة، حيث يجب إجراء بعض هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه والتعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة، فعلى سبيل المثال قد يؤدي حساب معدل دوران المخزون قبل اختبار أسعار المخزون إلى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ هذه الاختبارات. وكذلك يتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى مثل مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من اختبار التأمين المدفوع مقدماً. ويجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة. ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

أنواع الإجراءات التحليلية الخمس: Five types of Analytical procedures

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها.

ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية[٨٩]:

١- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.

٢- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.

٣- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.

٤- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.

٥- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.

أولاً: مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه Compare client and industry Data

بافتراض انه قد توافرت المعلومات التالية عن العميل ومتوسط النشاط الذي يعمل فيه[٩٠].

البيان	العميل		النشاط	
	السنة الثانية	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الأولى
دوران المخزون	٣,٤٠	٣,٥٠	٣,٩٠	٣,٤٠
نسبة الهامش الإجمالي	%٢٦,٢٠	%٢٦,٤٠	%٢٧,٣٠	%٢٦,٢٠

إذا نظرنا فقط للنسب الخاصة بالعميل، سيبدو أن الشركة تتمتع بالاستقرار ولا توجد أي إشارة عن صعوبات، وبرغم ذلك، عند المقارنة مع النسب المالية للنشاط، يبدو موقف العميل في صورة سيئة. فموقف العميل في عام٩٦ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للنشاط. ولم يكن الوضع هكذا في عام ٩٧. وعلى الرغم من أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفردهما إلى وجود صعوبات كبيرة، فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدي المقارنة مع بيانات النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بالعميل. ومثلاً يمكن أن تكون الشركة قد فقدت جانباً

[89] أرينز، الفين و لوبك ، جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق.
[90] المرجع السابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من حصتها السوقية، أو لا تمكنها سياسات التسعير التي تتبعها من المنافسة، أو أنها قامت بالإنفاق على نحو غير طبيعي أو أنه يوجد عناصر تم تكهينها بالمخزون. وتتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على احتمال وجود الفشل المالي.

ويتمثل العيب الرئيسي في استخدام نسب النشاط في المراجعة في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التي يتشكل منها إجماليات النشاط. ونظراً لأن بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة، فيمكن أن تكون المقارنات غير ذات معنى. بالإضافة إلى إتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المالية.

ثانياً: مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة Compare Client data With Similar Prior-Period Data

طبقاً لما ورد في مقال نشر في مجلة المحاسبة Journal of Accountancy يمكن أن يحصل المراجع على معلومات أكثر ملائمة ويقدم خدمة عالية المستوى إلى العملاء من خلال مقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع الشركات المشابهة في نفس المنطقة الجغرافية، حيث تساعد المعرفة التي نكتسبها عن مجال العميل والنشاط الخاص به في تصميم إجراءات تحليلية تتسم بالفعالية والكفاءة. ومع ذلك ستكون هذه الإجراءات غير ذات جدوى ما لم تقارن نتائج الاختبار مع أرصدة نهاية العام، قيم الموازنة، ومتوسطات النشاط.

وتتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يتم:

مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة: (مثل إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجعة الخاص بالسنة الحالية، ومقارنة رصيد السنة مع رصيد السنة السابقة، وتقرير أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد)

مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة: ويتم ذلك من خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة، يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي. ويمكن أن تتم المقارنة وفقاً لفترة زمنية أو في نقطة ما من الزمن. ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها. أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة.

حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة:

يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة والتي تم ذكرهما في الفقرتين السابقتين: حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الاعتبار وكذلك العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، قد تم تجاهلها. ويتم التغلب على هذه العيوب من خلال استخدام النسب المالية والنسب المئوية، حيث يتم استخدام هذه النسب في العام الحالي ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة بنفس أنواع النسب.

ثالثاً: مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل: Compare Client Data With Client-Determined expected Results.

على المراجع أن يقوم بمقارنة توقعات العميل من خلال الموازنات Budgets التي قام العميل بإعدادها عن الفترة المحاسبية مع الأرصدة الحقيقة في القوائم المالية، وقد يشير إجراء فحص

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات، وأيضاً إذا لم توجد فروق يمكن أن يشير ذلك إلى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات. وعند مقارنة المراجع للموازنة يجب أن يهتم بأمرين: أولهما أن يقيم المراجع مدى واقعية الموازنة وهل بذلت العناية الكافية والملائمة. وثانيهما هل قام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة.

رابعاً: مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع Compare Client Data With Auditor- Determined expected Results.

يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع عندما يقوم المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية. وتمثل توقعات المراجع القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية.

خامساً: مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية:

Compare Client Data With Results using Nonfinanacial Data

بفرض أن المراجعة تتم في أحد الفنادق، فيمكن للمراجع أن يحدد عدد الحجرات في الفندق، معدل الحجرة الواحدة، معدل الإشغال. ويمكن استخدام هذه البيانات بسهولة لتقدير إجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد المسجل. ويمكن استخدام نفس النهج في تقدير قيم حسابات مثل: إيراد التعليم في الجامعات (متوسط إيراد التعليم للطالب X عدد الطلاب)، وقيمة الأجور في أحد المصانع (إجمالي ساعات العمل X معدل الأجر للساعة).

أنواع التحليل المالي[٩١]:-

أ- التحليل الأفقي:-

[91] انظر دراسة حلس، وجربوع و ألفين أرينز وجيمس لوبك (المراجعة مدخل متكامل)ص ٢٦٤ وكتب المحاسبة الإدارية والإدارة المالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعني دراسة النسب المئوية المالية لشركة معينة على عدد من السنوات وذلك لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات كبيرة في بنود قائمة المركز المالي ونتائج الأعمال، وهذا النوع من التحليل يلائم غرض مراجع الحسابات أكثر من غرض المحلل المالي من خارج الشركة[٩٢]،

ب - التحليل الرأسي: -

وهو دراسة نسب الشركة المالية في سنة معينة مع نسب شركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال لنفس السنة، ولهذا نجد أن المحلل المالي في خارج الشركة يولي هذا النوع من التحليل أهمية خاصة أكثر من النوع الأول لأنه يعكس مدى نجاح الشركة أم عدم نجاحها بالمقارنة مع شركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال.

١٠ - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية: Subsequent Event

تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم ٥٦٠ بأنه يجب على المدقق مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقريره[٩٣]، وبناءً على ما ورد في هذه الفقرة نتناول النقاط التالية:

١ - ماهية الأحداث اللاحقة.

٢ - واجبات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة.

٣ - أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المراجع.

أولاً: ماهية الأحداث اللاحقة:

[92] حلس، سالم و جربوع، يوسف، (المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية بدولة فلسطين)، مجلة تنمية الرافدين، المجلد٢٤/١، العدد٦٧، سنة ٢٠٠٢.

[93] حماد، طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة" مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها " تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ونشرها على أنه يمكن التمييز بين فئتين من الأحداث هما:

أ- أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية.

ب- أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية.

كما يمكن تعريفها من زاوية التدقيق بأنها " الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق".

هذا وقد تتطلب الأحداث التي تقع ما بين تاريخ الميزانية العمومية، وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية تعديل الأصول والالتزامات، وتتطلب الإفصاح، ومن الأحداث التي تتطلب التعديل/الإفصاح ما يلي:

أ- يجب تعديل الأصول والالتزامات بتأثير الأحداث التي تجري بعد تاريخ الميزانية إذا وفرت أدلة إضافية تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التي كانت موجودة بتاريخ الميزانية العمومية أو إذا أشارت إلى أن فرضية الاستمرارية بالنسبة للمنشأة ككل أو لجزء منها غير ملائمة. مثل التعديلات على ذمة تجارية مدينة نتيجة لخسارة جرى تأكيدها بإفلاس العميل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

ب- يجب أن لا تعدل الأصول والالتزامات للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إذا لم تؤثر الأحداث على الأصول والالتزامات بتاريخ الميزانية العمومية، ولكن يجب الإفصاح عنها إذا كانت هامة لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في إجراء التقييمات واتخاذ القرارات المناسبة. ومثال ذلك لا يعتبر تعديل الأصول والالتزامات مناسباً إذا تم نتيجة لأحداث حصلت بعد تاريخ الميزانية العمومية مثل تراجع القيمة السوقية للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ إصدار القوائم المالية. فلا يعود التراجع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في القيمة السوقية عادة إلى ظروف الاستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية، بل يعكس ظروفاً حدثت في الفترة التالية. ولكن يفصح عادة عن الأحداث في الفترة اللاحقة إذا كانت تمثل تغيرات غير عادية لحالة الأصول أو الالتزامات بتاريخ الميزانية العمومية –مثل- القضاء على مصنع إنتاجي بفعل الحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.

ج- يجب التعديل لقاء أرباح الأسهم عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو الإفصاح عنها إذا اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل المصادقة على القوائم المالية.

د- توجد بعض الأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية، إلا أنها تظهر في القوائم المالية بسبب متطلبات قانونية أو بسبب طبيعتها الخاصة في بعض البلدان، ومن هذه الأحداث الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية بخصوص الفترة المغطاة في القوائم المالية، واستلام معلومات تتعلق بالتغيرات في معدلات الضرائب، هذا وتوجد وقائع أخرى تتطلب التعديل نذكر منها:

- تحديد ثمن الأصول الثابتة المشتراة أو المباعة قبل نهاية العام بعد تاريخ الميزانية.
- تقدير الأصول التي تدل على وجود انخفاض دائم في قيمتها.
- استلام القوائم المالية المنشآت لا يتم تداول أسهمها في السوق والتي استثمرت فيها المنشأة التي يجري تدقيق حساباتها وتدل هذه القوائم المالية إلى أنه يجب تخفيض قيمة الاستثمار في الميزانية.
- استلام معلومات تفيد بأن الأرباح المحققة من عقد طويل الأجل غير دقيقة بدرجة كبيرة أو أن هناك أدلة أخرى تتعلق بصافي القيمة الممكنة تحصيلها للبضاعة.
- المبالغ المقبوضة أو التي سيتم قبضها فيما بعد وكانت تتعلق بحقوق محل تفاوض في تاريخ الميزانية.
- اكتشاف أخطاء أو غش تبين أن البيانات المالية غير صحيحة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما يوجد وقائع لا تحتاج إلى تعديل تنشأ بعد تاريخ الميزانية وتخص ظروفاً لم تكن موجودة في تاريخ إعداد الميزانية نذكر منها:

- الاندماج والحيازة.
- إصدار الأسهم والسندات.
- إعادة تنظيم ومبيعات الأصول الثابتة والاستثمارات.
- فتح أنشطة تجارية جديدة أو توسيع الأنشطة القائمة.
- التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- التأميم.
- الإضرابات العمالية.
- تعديل في مزايا التقاعد.

هذا ويشير المعيار البريطاني رقم ١٧ إلى ضرورة الإفصاح عن إلغاء أو إتمام العمليات التي تمت بعد نهاية العام والتي بدأ العمل عليها قبل نهاية العام والتي تؤدي إلى التغير الجوهري في الميزانية، ومثل هذا التغير يشتمل على العمليات التي يطلق عيها عمليات التجميل المكشوفة. وعموماً يتوقف تعديل الحقائق المكتشفة على طبيعة الحدث، وهل أنه يقع ضمن متطلبات الإفصاح للتشريعات القائمة أو المعايير المحاسبية، وهنا نجد أن الوقائع التي تحتاج إلى تعديل لا تتطلب الإفصاح لأنها ببساطة تحتاج إلى تسوية في الحسابات، أما الوقائع التي لا تتطلب التعديل فإنه يجب الإفصاح عنها كما سبق القول عندما تؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في التقييم واتخاذ الإجراءات المناسبة، أو لها تأثير جوهري على الميزانية العمومية كما يلي:

١- طبيعة الحدث.

٢- تقدير الأثر المالي للأحداث أو الإفادة بأن مثل هذا التقدير لا يمكن التوصل إليه.

ثانياً: واجبات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة هي حتى نهاية العام المالي موضوع المراجعة، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد أسابيع من انتهاء السنة المالية. إن المدة من تاريخ عمل القوائم المالية إلى تاريخ صدورها ونشرها تسمى فترة الأحداث اللاحقة[٩٤]، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع:

١ - مسئولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي لها تأثير مباشر على الحسابات:

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبول صدور تقريره والتي لها تأثير على الحسابات، لذلك يجب عليه أن يطلب من إدارة المنشأة تسوية وتعديل هذه الحسابات، مثل تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نتيجة تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المخصص.

٢ - مسئولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة:

كما يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة، ولكن يجب الإفصاح عن تلك الأحداث لمستخدمي القوائم المالية، مثل شراء شركة جديدة، الاندماج مع شركة أخرى، أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة، أو حصول فيضانات أو حرائق أو كوارث طبيعية أخرى.

٣ - مسئولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها طبيعة محاسبية:

---

[94] جربوع، يوسف، " مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره"، مجلة الباحث الجامعي، العدد الثالث،الجمهورية اليمنية، جامعة إب، سنة ٢٠٠١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على مراجع الحسابات الخارجي المستقل تقدير مدى الإفصاح أو عدم الإفصاح بالنسبة للأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليست لها طبيعة محاسبية ومن الأمثلة على ذلك تغيير شكل المنتجات، أو القيام بحملة دعائية لترويج المنتجات، أو تغييرات هامة في إدارة المنشأة.

وتشير الفقرة رقم (٤) من المعيار الدولي للتدقيق رقم ٥٦٠ بأنه يجب على المدقق عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وتشمل هذه الإجراءات ما يلي:

١ - بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع:

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بعد تاريخ الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت.
- قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة ذات العلاقة، بالقدر التي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة.
- الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

٢ - بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار البيانات المالية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عند اطلاع المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمراجع بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة، ووفقاً لذلك فإنه يجب تمديد الإجراءات المشار إليها في (أ) إلى تقرير التقرير الجديد للمدقق. أما إذا كان المراجع قد أرسل تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار البيانات المالية وتقريره المتعلق بها إلى الأطراف الثالثة، وفي حالة نشر البيانات لاحقاً فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسؤولياته الصادرة عن محاميه.

٣ - بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية:

في حالة اطلاع المراجع، وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره والتي كانت قد تسبب قيامه إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، يجب على المراجع القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المراجع المرفق بها، والتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المراجع المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المراجع بوجود الحاجة إلى تعديلها فإنه يجب على المراجع إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسئولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه. هذا وقد لا يكون من الضروري تعديل البيانات الحالية وإصدار المراجع تقريراً جديداً في حالة قرب صدور البيانات المالية للفترة التالية، بشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحاً مناسباً حول الموضوع.

مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش:

سابقاً كانت تتمثل أهداف عملية المراجعة في التأكد من دقة وصحة البيانات والقوائم المالية وإعداد الحسابات المتمثلة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير والتقليل من ارتكابها ومن ثم الخروج برأي فني محايد يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية، إلا أن للمراجعة أهداف حديثة في الوقت الحاضر كانت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهد وما زال يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المشروعات تحت المراجعة[٩٥]. كما أن معايير المراجعة تتطلب من مراجع الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية، وأن يبذل المراجع في عمله العناية والمهارة اللازمة والملاءمة.

[95] جربوع " مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره" ، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولهذا فإنه في الفقرة الخاصة بالنطاق (Scope Paragraph) في تقرير المراجع يجب أن يذكر المراجع ما يلي[٩٦]:

" لقد كان تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، أن تلك المعايير تتطلب منا تخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية "

<u>اكتشاف حقائق وأخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور التقرير:</u>

لا يوجد التزام على مراجع الحسابات الخارجي المستقل بعد إصدار تقريره بالقيام بإجراءات جديدة أخرى على القوائم المالية التي سبق له مراجعتها والتي شملها تقريره إلا إذا وصل إلى علمه معلومات جديدة قد تؤثر على تقريره.

فإذا وصل إلى علم المراجع معلومات تتعلق بالقوائم المالية التي سبق أن أصدر تقريراً عنها ولم تكن هذه المعلومات من الأهمية بحيث لو علم بها في حينه لأثرت على تقريره، فيجب عليه في هذه الحالة اتخاذ الإجراءات التالية[٩٧]:

أ- أن ينصح المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية فوراً إلى جميع الأشخاص الذين يعتمدون على القوائم المالية.

ب- إذا كانت آثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية أو على تقدير المراجع يمكن تحديدها فوراً على المراجع أن يصدر بأسرع ما يمكن قوائم مالية معدلة ومعها تقرير جديد من جانبه على أن يتم شرح أسباب التعديل في ملحوظة على القوائم المالية وأن يشار إلى هذه الأسباب في تقرير مراجع الحسابات.

---

[96] المرجع السابق.
[97] المرجع السابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ج- إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد في البند (ب).

د- وأخيراً يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام النشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

ولكن في حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب على مراجع الحسابات أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام إدارة المنشأة بالإفصاح المطلوب، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي:

١- إخطار إدارة المنشأة أنه لا يجب من الآن الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية.

٢- إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً.

٣- إخطار كل شخص يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

ويجب أن يحتوي الإخطار على المعلومات التالية:

أ- وصف لآثار المعلومات الجديدة المكتشفة على تقرير المراجع والقوائم المالية.

ب- البيانات التي تم الإفصاح عنها يجب أن تكون موجزة وحقيقية ما أمكن ويجب أن لا يذهب إلى أكثر من تحقيق الغرض المطلوب.

ثالثاً: أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المراجع.

في البداية يمكن القول أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقريره، أما خلال الفترة من تاريخ تقريره إلى تاريخ إصدار البيانات المالية فإن مسؤولية إعلام المراجع عن الوقائع أو الحقائق المكتشفة التي قد تؤثر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على البيانات المالية تقع على عاتق الإدارة، ولذلك ففي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المراجع بضرورة التعديل، وأن المراجع لم يرسل بعد تقريره إلى المنشأة، عندئذٍ يجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً في تقريره.

أما بعد إصدار البيانات المالية فلا توجد على المراجع أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك البيانات المالية، ومع ذلك إذا قررت الإدارة تعديل البيانات المالية، وقام المراجع بإصدار تقرير جديد فإنه يجب أن يتضمن التقرير الجديد للمراجع فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات المالية، مشدداً على توضيح أسباب تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.

١١ - التقديرات المحاسبية: Accounting Estimates

يجب على إدارة المنشأة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية[٩٨] المتعارف عليها ومنها التقديرات المحاسبية للمشروع حتى تكون القوائم المالية مستوفية لشروط ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات[٩٩] وعندما لا توجد متطلبات معينة، فإن إدارة المنشأة يجب عليها تطوير السياسات المحاسبية للتأكد من أن القوائم المالية بوصفها مصدراً هاماً وفعالاً لتزويد المعلومات المالية فإنها:-

أ- مناسبة لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الضرورية.

ب- موثوق بها عن طريق:

- أنها معروضة بطريقة صادقة وعادلة للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- أنها تعكس العمليات والأحداث الاقتصادية وليس الشكل القانوني فقط.
- أنها محايدة وبعيدة عن التحيز.

[98] هي تلك المبادئ والقواعد والأعراف والتطبيقات العملية التي تعتمدها إدارة المنشأة في إعداد وتجهيز القوائم المالية.
[99] حلس، سالم عبد الله، " التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- أنها مكتملة من جميع النواحي الجوهرية والهامة.

إن إدارة المنشأة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، وهذه التقديرات تعد غالباً في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت أو من المحتمل حدوثها والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي، ونتيجة لذلك فإن مخاطر الانحرافات المادية تتزايد عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية.

وعليه فإن على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي (Approximation) لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم (PRECISE) - وذلك كما تشير إليه الفقرة رقم (٣) من معايير المراجعة الدولية رقم (٥٤٠) - ومن أمثلتها ما يلي[١٠٠]:-

- مخصصات لتخفيض المخزون وحسابات تحت التحصيل إلى قيمها التقديرية القابلة للتحقيق.
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
- الإيراد المستحق.
- الضريبة المؤجلة.
- مخصص خسارة من دعوى قضائية.
- خسائر لمقاولات إنشائية قيد الانجاز.
- مخصص لمقابلة مطالبات دعوى الضمان.

وعليه يعد مراجع الحسابات مسئولاً عن الانحرافات المادية إذا لم يقم بتبني واحداً أو أكثر من الأساليب الآتية لمراجعة التقديرات المحاسبية:-

أ- فحص واختبار العمليات المستخدمة بواسطة الإدارة لإعداد التقدير، وعادة تشمل خطوات الفحص ما يأتي:

[100] جربوع، يوسف محمود، " مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الاولى،فبراير٢٠٠٢، فلسطين، ص٢٧٢

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- تقييم البيانات المالية وتفهم الفروض التي تُبنى عليها التقدير.
- اختبار العمليات الحسابية التي يتضمنها التقدير.
- مقارنة التقديرات المُعدة في فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.
- دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.

ب- استخدام تقدير مستقل لمقارنته بالتقدير المُعد من قِبل إدارة المنشأة.

ج- فحص الأحداث اللاحقة التي تؤيد عمل التقدير.

طبيعة التقديرات المحاسبية:-

- إن تحديد التقدير المحاسبي قد يكون بسيطاً أو معقداً، اعتماداً على طبيعة البند، فمثلاً يكون احتساب مصاريف الإيجار بسيطاً، بينما قد يتضمن تقدير مخصص المخزون البطئ أو المخزون الفائض تحاليل كثيرة للمعلومات الحالية والتكهن بالمبيعات المستقبلية. وبالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب درجة عالية من المعرفة و الاجتهاد المتخصص.
- قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من عمل النظام المحاسبي على أسس مستمرة متكررة، أو ربما غير متكررة، في نهاية الفترة المالية. وفي حالات عديدة يتم عمل التقديرات المحاسبية باستعمال معادلات مبنية على الخبرة، مثل استعمال نسب محددة لاحتساب استهلاك كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، أو استعمال نسب مئوية محددة من إيراد المبيعات لاحتساب مخصص دعوى الضمان.
- إن عدم التأكد المتعلق ببند معين أو النقص في المعلومات الموضوعة، قد يجعل من غير الممكن عمل تقديرات معقولة، في مثل هذه الحالة، فإن المراجع يحتاج إلى دراسة فيما إذا كان هناك حاجة إلى تعديل تقريره ليتماشى مع المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠) الموسوم (تقرير المراجع حول البيانات المالية).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

واجبات مراجع الحسابات تجاه التقديرات المحاسبية: -

إذا كانت التقديرات المحاسبية يتم دراستها والمصادقة عيها بواسطة الإدارة لذا يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل القيام بما يأتي[١٠١]:

- التأكد أن الدراسة التي تمت المصادقة عليها قد تم تنفيذها من مستوى إداري مناسب.
- الحصول على أدلة كافية وملائمة بالنسبة للتقديرات المحاسبية حول معقوليتها في هذه الظروف، وإذا كان الإفصاح مطلوب فعليه التأكد من أنه تم بطريقة مناسبة.
- فهم الأساليب والإجراءات المتضمنة لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية لأنها غالباً ما تكون هامة للمراجع لتخطيط طبيعة ووقت ونطاق إجراءات المراجعة.
- الفحص المستمر لمناسبة قاعدة التقديرات المستخدمة بواسطة الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية، يعكس مثل هذا الفحص معرفة المراجع للنتائج المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

فضلاً عما سبق فإن المراجع قد يبحث أيضاً عن دليل من المصادر الخارجية في حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري أن يستفيد المراجع من عمل الخبير، مثلاً الاستفادة من المهندسين لتقدير الكميات لأكداس من المعادن الخام ويتضمن المعيار الدولي للمراجعة(٦٢٠) "الاستفادة من عمل خبير"[١٠٢].

آثار التقديرات المحاسبية على تقرير المراجع: -

بسبب عدم التأكد الجوهري في التقديرات المحاسبية فإن تقييم الاختلافات يكون أكثر صعوبة من عمليات المراجعة الأخرى، فعندما يكون هناك اختلاف في تقدير المراجع اعتماداً على أفضل

[101] حلس، (مرجع سابق).
[102] جربوع،" مرجع سابق".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أدلة المراجعة المتاحة، والمبلغ المقدر الذي تحتوي عليه القوائم المالية، فإن المراجع سوف يحدد ما إذا كان هذا الاختلاف يتطلب التعديل أو إذا كان الاختلاف معقول –على سبيل المثال- بسبب وقوع المبلغ في القوائم المالية في المدى المقبول، بالتالي لا يتطلب التعديل، أما إذا اعتقد المراجع بأن الاختلاف سوف يكون غير معقول فإنه يتطلب من إدارة المنشأة إعادة النظر في التقدير، وإذا رفضت الإدارة فإن هذا الاختلاف يعتبر انحراف ويجب أخذه بعين الاعتبار مع كل الانحرافات الأخرى لتقييم ما إذا كان له أثر مادي على القوائم المالية، وبالتالي يجب على المراجع القيام بما يأتي:

أ- إعداد تقييم نهائي لمعقولية التقدير المبني على معرفته للنشاط وما إذا كان التقدير يتفق مع أدلة المراجعة التي حصل عليها أثناء المراجعة.

ب- الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك أي أحداث أو عمليات لاحقة هامة لها تأثير على البيانات والفروض المستخدمة في تحديد التقديرات.

ج- الأخذ بعين الاعتبار أيضاً ما إذا كانت الاختلافات الفردية التي قبلها تكون معقولة ومتحيزة في اتجاه واحد، ولكن على أساس تراكمي ربما يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية، وفي هذه الظروف فإن المراجع سوف يُقيم التقديرات المحاسبية ككل.

د- عدم التأكد الملازم لأي بند محاسبي أو نقص البيانات الموضوعية ربما يجعل التقديرات غير قابلة للمعقولية، وفي هذه الحالة فإن المراجع يحتاج إلى تحديد ما إذا كان تقريره يحتاج إلى تحفظ وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير المراجع حول البيانات المالية.

إجراءات المراجعة:-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في الظروف المحيطة، وأن الإفصاح عنه، عند الحاجة لذلك، قد تم بشكل مناسب. وأن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالباً ما تكون أكثر صعوبة للحصول عليها وأقل حسماً من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في البيانات المالية.

إن فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لعمل التقديرات المحاسبية هي غالباً ذات أهمية للمراجع ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

على المراجع تبني أحد الأساليب الآتية، أو مجموعة منها، عند مراجعة التقدير المحاسبي[١٠٣]:

١- فحص واختبار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير.

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

٣- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.

١٢ - استمرارية المنشأة: - Going On Assumption

عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها على المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية قد لا يكون ملائماً بعد الآن والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية. والتقرير النهائي الذي يصدره المراجع عن البيانات المالية محل المراجعة قد يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانة لاستمرارية المنشأة مستقبلاً.

وتشير المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية المحاسبية إلى أن المدقق أصبح مسئولاً عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حيث إن إعداد القوائم المالية يجري عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه نفترض أنه ليس لدى المنشأة النية

[103] جربوع، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجـدت مثـل هـذه النيـة أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم، ولذلك تشير الفقرة (٢) من معيار التدقيق الدولي رقـم (٥٧٠) بأنـه يجب على المدقق عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق، وعند تقييم النتائج مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية.

ملاءمة فرضية الاستمرارية:-

إن مؤشرات المخاطر التي يثار التساؤل فيها حول إمكانية تواصل المنـشأة كمؤسـسة مستمرة، قد تأتي من البيانات المالية أو من مصادر أخرى وهناك مؤشرات يجب أن تراعى مـن قبِل المراجع، علماً بأن هذه المؤشرات لا تشمل كافة المؤشرات، كما وأن وجود واحد أو أكثـر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأن فرض الاستمرارية هو موضع تساؤل[١٠٤].

مؤشرات مالية:-

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديـدها أو تسديدها، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويـل الأصـول طويلـة الأجل.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية ضخمة.
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة سداد الموردين إلى الدفع عند التسليم.

[104] [104] جربوع، " مراجعة الحسابات المتقدمة"، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- عدم المقدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضـــرورية أخرى.

مؤشرات تشغيلية:

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مجهز رئيسي.
- مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة.

مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية، إجراءات قانونية معلقة ضد المنشأة والتي في حالة نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها.
- تغيرات في القوانين أو السياسة الحكومية.

من الممكن غالباً تخفيف أهمية مثل هذه المؤشرات بعوامل أخرى، فمثلاً قد يتم موازنـــة تأثير عدم استطاعة المنشأة سداد ديونها الاعتيادية، بخطط الإدارة باستمرار التدفقات النقدية بشكل مناسب بوسائل بديلة، مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة تسديدات القروض أو الحصول على رأس مال إضافي، كذلك فإن فقدان مجهز رئيسي قد يخفف بتوافر مصدر تجهيز كبديل مناسب.

أدلة الإثبات:

عندما يثار شك يتعلق بملاءمة فرض الاستمرارية، على المراجع أن يجمع أدلة إثبـــات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المـــستقبل المنظور، وبالشكل المقنع للمراجع.

خلال قيامه بعملية المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة إثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية، وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضاً من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضـــافية أو قـــد يكـــون مـــن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقاً، ومن ضمن الإجراءات المناسبة بهذا الصدد ما يلي[١٠٥]:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة.
- فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة.
- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي والمطالبات.
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية.
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة.

نتائج تقارير المراجعة:

بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى، يقرر المراجع فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي.

اعتبار فرض الاستمرارية ملائماً:

في حالة اعتقاد المراجع بأنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لفرض الاستمرارية، فيجب عليه عدم تقييد تقريره.

[105] جربوع، " مراجعة الحسابات المتقدمة "، مرجع سابق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في حالة اعتقاد المراجع بأن فرض الاستمرارية ملائم بسبب العوامل المخففة، وعلى الأخص خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، فعليه دراسة فيما إذا كانت هذه الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية، وفي حالة عدم عمل الإفصاح المناسب، فإن على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما مناسب.

عدم إزالة الشك بفرض الاستمرارية:

إذا اعتقد المراجع بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية قد:

أ- أوضحت بشكل ملائم الظروف الرئيسية التي أثارت الشك الكبير بقابلية المنشأة للاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور.

ب- بينت بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المنشأة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، وعليه وحسب ما هو ملائم، فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها وتسديد التزاماتها بالسبل الاعتيادية للعمل.

ج- بينت بأن البيانات المالية لا تتضمن أية تسويات تتعلق بإمكانية استرداد مبالغ الأصول المسجلة وتصنيفها، أو المبالغ وتصنيفات الالتزامات التي قد تكون ضرورية في حالة عدم استطاعة المنشأة المواصلة كمؤسسة مستمرة، وفي حالة اعتقاد المراجع بملائمة الإفصاح فإنه سوف لن يبدي رياً سلبياً.

في حالة وجود إفصاح ملائم في البيانات المالية، يقوم المراجع عادة بإبداء رأي نظيف وتقييد تقريره بإضافة فقرة توكيدية للموضوع الذي يلقى الأضواء على مشكلة الاستمرارية وذلك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بلفت الانتباه إلى ملاحظة في البيانات المالية التي تفصح عن الأمور المشار إليها بالفقرة التالية، وهي نموذج لفقرة توكيدية[١٠٦].

بدون أي تحفظ على رأينا نود أن نلفت الانتباه إلى الملاحظة (x) في البيانات المالية، لقد تكبدت الشركة صافي خسارة قدرها (xxx) خلال السنة المنتهية في ٣١/ ديسمبر وفي ذلك التاريخ فإن الالتزامات المتداولة بمبلغ (xxx) وإن مجموع التزاماتها تجاوز مجموع أصولها بمبلغ (xxx)، إن هذه مضافاً لها الأمور الأخرى المشار إليها في الملاحظة (x) من شأنها إثارة شكوك كبيرة حول إمكانية مواصلة الشركة لنشاطها كمؤسسة مستمرة.

إن المراجع لا يُمنع من عدم إبداء الرأي في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة. إذا لم يكن هناك إفصاحاً ملائماً في البيانات المالية، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً أيهما مناسب، وأدناه نموذجاً لفقرتي الإيضاح وإبداء الرأي في حالة إصدار المراجع رأياً متحفظاً.

لم تستطع الشركة إعادة التفاوض حول قروضها مع المصارف، وبدون مثل هذا الدعم المالي فإن هناك شكاً كبيراً حول إمكانية مواصلتها كمؤسسة مستمرة، وبناءً على ذلك فإنه قد يتطلب الوضع إجراء تسويات لمبالغ الأصول المسجلة ولتصنيف الالتزامات، علماً بأن البيانات المالية (والملاحظات المرفقة) لا تفصح عن هذه الحقيقة.
وفي رأينا، وما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في ٣١/ديسمبر وعن نتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ.

اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم:

إذا اقتنع المراجع -استناداً للإجراءات الإضافية التي قام بها والمعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها تأثير الظروف المخففة- بأن المنشأة سوف لا تستطيع الاستمرار بنشاطها في

[106] جربوع " مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره" ، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المستقبل المنظور، فيجب على المراجع أن يقرر بأن فرض الاستمرارية المستخدم في تهيئة البيانات المالية مهمة وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل البيانات المالية مضللة، فإنه يجب على المراجع إبداء رأي سلبي.

واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار:-

تتمثل واجبات المدقق – بالإضافة إلى ما تقدم – في القيام بما يلي[١٠٧]:

تشير الفقرة رقم (١١) إلى أن المدقق يجب أن يناقش الإدارة ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية –على سبيل المثال- خطط تصفية الأصول، الاقتراض أو إعادة هيكلة الديون، تخفيض أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال، وعموماً إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث إن التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملاءة Solvency المالية للوحدة في المستقبل القريب Foreseeable ، لذلك يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية Feasible أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي، هذا ويجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.

يجب على المدقق عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار أن يجمع Gather أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك، ويقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الوحدة على استمرار التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

يجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي، والربح والتوقعات ذات العلاقة الأخرى أن يأخذ في الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين مثل هذه المعلومات، كما يجب عليه أيضاً أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف،

[107] جربوع " مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره" ، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق مقارنة البيانات المتوقعة لأحدث فترة سابقة مع النتائج التاريخية، والبيانات المتوقعة للفترة الجارية مع النتائج الفعلية حتى تاريخه.

١٣ - إقرارات الإدارة (خطاب التمثيل): Management Confirmations

لقد اهتمت لجنة معايير التدقيق الدولية بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم (٥٨٠) بخصوص إقرارات الإدارة كأداة تدقيق، وقد أكدت اللجنة على أنه يجب على المدقق توثيق إقرارات الإدارة والتأكد من توقيعها بواسطة من لهم المسؤولية الرئيسية في المنشأة[١٠٨]، وفي حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات التي يراها المدقق ضرورية فإن هذا يمثل تحديداً على نطاق التدقيق وبالتالي فإن المدقق عليه أن يبدي رأياً مقيداً أو يمتنع عن إبداء الرأي.

اعتراف الإدارة بمسئوليتها على البيانات المالية:

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية.

إقرارات الإدارة كدليل إثبات:

على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، وإن إمكانية حصول سوء فهم بين المراجع والإدارة سيقل عندما تؤكد الإدارة إقراراتها الشفوية كتابة ويتضمن نموذج كتاب التمثيل المرفق الأمور التي يمكن أن تتضمنها الرسالة الصادرة من الإدارة أو رسالة الإدارة التأكيدية.

[108] جربوع، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خلال عملية المراجعة، تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المراجع، إما من تلقاء نفسها أو بناءً على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور جوهرية للبيانات المالية، فإن المراجع سوف يحتاج إلى:

أ- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة.

ب- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها الإقرارات الأخرى.

ج- دراسة فيما إذا يتوقع إقرارات الإدارة بدلاً من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات بأن يكونا ملمين بالأمور التفصيلية.

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلةً عن أدلة الإثبات الأخرى، والتي يتوقع المراجع اعتيادياً أن يحصل عليها، وفي حالة عدم استطاعة المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بأمر ما، أو قد يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية، وإن مثل هذه الأدلة متوقع توفرها، فإن ذلك سيشكل تحديداً لنطاق المراجعة، حتى لو تم استلام إقرار من الإدارة حول هذا الأمر. وفي بعض الحالات قد يكون إقرار الإدارة هو دليل الإثبات الوحيد الذي يُتوقع توفره بشكل معقول فمثلاً لا يتوقع المراجع بالضرورة توفر أدلة إثبات أخرى لتعزيز نية الإدارة بامتلاك استثمارات معينة طويلة الأجل لارتفاع ثمنها.

على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، أن يستقصي أسباب ذلك وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى من الإدارة.

توثيق إقرارات الإدارة:

يقوم المراجع عادة بحفظ أدلة لإقرارات الإدارة ضمن أوراق عمله، وذلك على شكل خلاصة للمناقشات الشفوية مع الإدارة للإقرارات التحريرية المقدمة من الإدارة، ويعتبر الإقرار التحريري أفضل من الإقرار الشفوي كدليل إثبات، ويمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١- كتاب التمثيل المرسل من الإدارة

٢- رسالة من المراجع يوجز فيها فهمه لإقرارات الإدارة، يتم قبولها وتأييدها من قبل الإدارة.

٣- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المماثلة ذات الصلة.

العناصر الرئيسية لكتاب التمثيل:

- أن يعنون كتاب التمثيل للمراجع، وأن يتضمن معلومات خاصة، ويؤرخ ويوقع بشكل مناسب.
- يؤرخ كتاب التمثيل بنفس تاريخ تقرير المراجع، ومع ذلك وفي ظروف معينة فقد يتم الحصول على كتاب تمثيل منفصل يتعلق بمعاملات خاصة أو أحداث أخرى خلال إجراء عملية المراجعة.
- يوقع كتاب التمثيل عادة من قبل أحد أعضاء الإدارة ممن لهم مسؤولية رئيسية في المنشأة والنواحي المالية لها " عادة المدير التنفيذي الأقدم والمدير المالي الأقدم: وذلك استناداً لأفضل المعلومات المعروفة والموثوقة لديهم قد يرغب المراجع، في بعض الحالات، في الحصول على كتب التمثيل من الأعضاء الآخرين في الإدارة فمثلاً قد يرغب المراجع في الحصول على إقرار تحريري باستكمال كافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة، من الأشخاص المسؤولين عن حفظ مثل هذه المحاضر.

الفصل الرابع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- أداة الدراسة
- صدق وثبات الإستبانة
- المعالجات الإحصائية

مقدمة: Introduction

يتناول هذا الفصل وصفاً مفصلاً لمنهجية الدراسة، والإجراءات المتبعة في تنفيذ البحث الميداني، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً: منهجية الدراسة Methodology

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، ويعبِّر عنها تعبيراً كيفياً أو كمياً. فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح سماتها وخصائصها، أما التعبير الكمي فيعطي وصفاً رقمياً ويوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها[١٠٩]. وذلك لأغراض التطبيق الإحصائي فقد تم استخدام الإحصاء المعلمي باعتباره يتوافق مع طبيعة البحث، وهو نوع إحصائي يُستخدم عند تحديد مواصفات عينة ما أو عينات محددة مشتقة من مجتمع إحصائي أو أكثر، وذلك من أجل التوصل إلى نتائج حول طبيعة المجتمع الأصلي Population وخصائصه[١١٠]، بمعنى تقدير معالم المجتمع الحقيقي ومعرفة نوعه، كما أن البيانات والمعلومات المشتقة ينبغي أن تكون موزعة توزيعاً طبيعياً بحيث يكون لها تباين المجتمع[١١١] وتقاس على الأقل تحت مستوى الفترة، ومن أمثلة ذلك اختبار " t " واختبار " F " وغيرهما، وقد قام الباحث باختبار نوع البيانات من خلال استخدام اختبار One sample K-S، حيث تبين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ولذلك استخدم الباحث الاختبارات البرامترية لاختبار الفروض. وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ومن أجل ذلك تم جمع البيانات اللازمة من خلال توزيع الإستبانات (Questionnaire) التي تم إعدادها لهذا الغرض على مجتمع الدراسة، وتم

---

109 الرفاعي، أحمد حسين، "مناهج البحث العلمي" تطبيقات إدارية واقتصادية، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.

110 عبيدات، محمد وأبو نصار، محمد ومبيضين، عقلة، " منهجية البحث العملي: القواعد والمراحل والتطبيقات" الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٧.

111 عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعيد الحق، كايد " البحث العلمي، مفهومه وأدواته وأساليبه" الطبعة السادسة، عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ١٩٩٨.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science).

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كلاً من أصحاب أو مدراء مكاتب وشركات المراجعة أو مساعديهم، والتي بلغ عددهم (٨٥)، وقد استخدم الباحث طريقة المسح الشامل لجمع البيانات، وبذلك تم توزيع (٨٥) استبانه لكل فرد من أفراد المجتمع، وتم استرجاع ٧٨ منها، واستبعد من التحليل استبانتين لعدم جدية الإجابة عليهما، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل ٧٦ استبانة. والجدول التالي يبين خصائص مجتمع الدراسة.

جدول رقم (١)

وصف مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة

السمة الشخصية		التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	٩	١١,٨٠
	بكالوريوس	٥٤	٧١,١٠
	ماجستير	٨	١٠,٥٠
	دكتوراه	٥	٦,٦٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠
التخصص	محاسبة	٦٤	٨٤,٢٠
	أدارة	٨	١٠,٥٠
	اقتصاد	٤	٥,٣٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠
سنوات الخبرة	١-٥ سنة	٢٢	٢٨,٩٠
	٦- ١٠ سنوات	١٨	٢٣,٧٠
	١١-١٥ سنة	٦	٧,٩٠
	١٦ سنة فأكثر	٣٠	٣٩,٥٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠
	٢٠- اقل من ٣٠ سنة	١٩	٢٥,٠٠
	٣٠ سنة إلى اقل من ٤٠ سنة	١٨	٢٣,٧٠
	٤٠ سنة إلى اقل من ٥٠ سنة	٢١	٢٧,٦٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العمـــــر	٥٠ سنة فأكثر	١٨	٢٣,٧٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠
الجنـــس	ذكر	٦٦	٨٦,٨٠
	أنثى	١٠	١٣,٢٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠
العضويـــة	**نعم**	٧٢	٩٤,٧٠
	لا	٤	٥,٣٠
	المجموع	٧٦	١٠٠,٠٠

المصدر: إعداد الباحث

- يبين جدول رقم (١) أن ١١,٨٠ % من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الـدبلوم، و ٧١,١٠ % من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة البكالوريوس، و ١٠,٥٠ من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الماجستير ، و ٦,٦٠ % من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة الدكتوراه.
- كذلك يبين الجدول رقم (١) أن ٨٤,٢٠ % من مجتمع الدراسة متخصصين في المحاسبة، و ١٠,٥٠% من مجتمع الدراسة متخصـصين فـي الإدارة، و ٥,٣٠ % مـن مجتمـع الدراسة متخصصين في الاقتصاد.
- يوضح الجدول رقم (١) أن ٢٨,٩٠% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من سنة إلى ٥ سنوات، و٢٣,٧٠ % من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبـرتهم مـن ٦ – ١٠ سنوات، و ٧,٩٠% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم مـن ١١- ١٥ سـنة، و ٣٩,٥٠% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات خبرتهم ١٦ فأكثر.
- كما ويوضح جدول رقم (١) أن ٨٦,٨٠ % من مجتمع الدراسة هـم مـن الـذكور، و ١٣,٢٠ % من مجتمع الدراسة هم من الإناث.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- يبين جدول رقم (١) أن ٩٤,٧٠% من مجتمع الدراسة حاصلين على العضوية في جمعيات مهنية، و ٥,٣٠ % من مجتمع الدراسة غير حاصلين على العضوية من الجمعيات المهنية

ثالثاً: وصف أداة الدراسة:

استخدم الباحث الإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم وبناء هذه الإستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة والتي تناولت موضوع أدلة الإثبات وذلك كما يلي:

تتكون أداة الدراسة من قسمين كما يلي:

القسم الأول: يحتوي على ٦ فقرات تناولت سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل المؤهل العلمي والتخصص و عدد سنوات الخبرة والعمر و الجنس والعضوية في جمعيات مهنية.

***القسم الثاني*: يتكون من ستة محاور كما يلي:**

المحور الأول: يتكون من ١٣ فقرة وتهدف فقراته إلى قياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية

المحور الثاني: يتكون من ٢٧ فقرة، وتهدف فقراته إلى قياس العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحور الثالث: يتكون من ٧ فقرات، وتهدف إلى قياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية.

المحور الرابع: يتكون من ٨ فقرات، وتقيس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

المحور الخامس: يتكون من ٥ فقرات، وتقيس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالحصول على معلومات بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترات القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

المحور السادس: يتكون من ٥ فقرات، ويقيس العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

وبذلك بلغ عدد فقرات أداة الدراسة ٦٥ فقرة، وقد كانت إجابات كل فقرة من محاور الإستبانة وفق معيار لكارت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	**٥**	**٤**	**٣**	**٢**	**١**

رابعاً: صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين الإستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة وذلك للتأكد من مدى صدقها وثباتها كالتالي:

- **صدق الاستبيان** : قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين.

١) صدق المحكمين :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من عشرة أعضاء من أعـضاء الهيئة التدريسية في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة متخصصين فـي الإدارة والمحاسبة والاقتصاد والإحصاء وكذلك من الممارسين لمهنة المراجعة والعاملين في حقلها فـي قطاع غزة، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعـديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وقد اتبع الباحث لدى تحليل البيانات قبول الفقرات، إذا وافق عليها أكثر من (٨) محكمين أي بنسبة ٨٠% من المحكمين، وعدلت إذا وافق عليها من (٦-٨) من المحكمين أي بنسبة تتراوح من ٦٠- ٨٠%من المحكمـين ورفـضت إذا وافق عليها اقل من (٦) محكمين، أي بنسبة اقل من ٦٠% من المحكمين، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية[١١٢].

٢) صدق المقياس: أ - صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة:

لقد قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة استطلاعية مكونة من ٢٠ استبانة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية لفقرات المحور التابعة لها.

جدول رقم (٢) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحـور الأول والدرجـة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنويـة (٠,٠١،٠,٠٥) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية.

جدول رقم (٢)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة

[112] انظر ملحق رقم (١).
١- كذلك انظر: حمدان، محمود، "تقويم كتاب الجبر للصف التاسع من وجهة نظر معلمي الرياضيات وطلبتهم في محافظات غزة، رسالة ماجستير، البرنامج المشترك بين كلية التربية الحكومية وكلية التربية جامعة عين شمس، فلسطين، ١٩٩٨.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١	يقوم المراجع بإجراء المراجعة التحليلية للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة.	٠,٥٦٥	٠,٠٠٩
٢	تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد في فلسطين للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية.	٠,٦٧٥	٠,٠٠١
٣	تعتبر المراجعة التحليلية المطبقة في فلسطين تعمل على تحقيق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المتعلق بالمراجعة التحليلية.	٠,٥٣٠	٠,٠١٦
٤	يقوم المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات.	٠,٥١١	٠,٠٢١
٥	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة وذلك للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٠,٥٢٩	٠,٠١٧
٦	تعتبر المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية.	٠,٦٨٥	٠,٠٠١
٧	قيام المراجع الخارجي بالمراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية يعتبر جزء من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير المراجعة الدولية.	٠,٥٠٦	٠,٠٢٣
٨	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة للصناعة أو الشركات الأخرى.	٠,٦٧٣	٠,٠٠١
٩	يقوم المراجع بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام.	٠,٦٤٧	٠,٠٠٢
١٠	يقوم المراجع بالاسترشاد بالدليل الدولي المتعلق بإجراءات المراجعة التحليلية بشكل خاص.	٠,٨٠٧	٠,٠٠٠
١١	يقوم المراجع بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل (مثل الموازنات والميزانيات التقديرية).	٠,٥٠٢	٠,٠٢٤
١٢	تعتبر إجراء المقارنات بين البنود في الفترات المالية المختلفة والفترة المالية الواحدة (بين شهور السنة) أمراً ضرورياً في عملية المراجعة واعتبارها من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المراجع.	٠,٥٣٠	٠,٠١٦
١٣	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.	٠,٦٢٩	٠,٠٠٣

المصدر: إعداد الباحث

بينما يوضح جدول رقم (٣) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (٠,٠١،٠,٠٥) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (٣)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١٤	يوفر أسلوب العينة الإحصائية للمراجع أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة القوائم المالية.	٠,٦٩١	٠,٠٠١
١٥	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال أسلوب العينة الإحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة هذه الأدلة.	٠,٦٦٦	٠,٠٠١
١٦	يعتمد المراجع حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية.	٠,٥١٧	٠,٠٢٠
١٧	يقوم المراجع بالأخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ قبل الاعتماد على الأدلة والقرائن المستمدة من اختبارات التحقق.	٠,٥٥٦	٠,٠١١
١٨	تعتبر المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.	٠,٧٤٦	٠,٠٠٠
١٩	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للمدينين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٠,٤٥٩	٠,٠٤٢
٢٠	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للدائنين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية إذا كان نظام الرقابة ضعيفاً على حسابات الدائنين.	٠,٦٤٣	٠,٠٠٢
٢١	يعتمد المراجع المصادقات الموجبة (الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٠,٦٨٩	٠,٠٠١
٢٢	يعتمد المراجع المصادقات السالبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة (الرد في حالة عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٠,٤٨٥	٠,٠٣٠
٢٣	يعتمد المراجع المصادقات العمياء في بعض الحالات (يطلب إقرار أو شهادة من الجهة يبين جميع المعلومات المتعلقة بالشركة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٠,٤٧٤	٠,٠٣٥
٢٤	يُصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات	٠,٦٤٠	٠,٠٠٢
٢٥	تقوم إدارة المنشأة بإعداد-وبإشراف من المراجع- المصادقات وتطلب من الطرف الآخر الرد مباشرة على مكتب المراجع.	٠,٥١٥	٠,٠٢٠
٢٦	يقوم المراجع -في حالة المصادقة الإيجابية- بإرسال مصادقة مرة ثانية وثالثة في حالة عدم رد المصادقة من قبل الطرف الأخر	٠,٤٩٣	٠,٠٢٧
٢٧	توفر حالات عدم الإجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً هاماً لدى المراجع بالشك في صحة بند المدينين.	٠,٦١٥	٠,٠٠٤
٢٨	يقوم المراجع بإجراءات بديلة في حالة عدم رد المصادقة الإيجابية وبعد المتابعة مرة	٠,٥١٧	٠,٠٢٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	ثانية وثالثة وذلك للتأكد من الأرصدة والحسابات.		
٣٢	حدود الالتزام المهني للمراجع تقف عند حد إرسال المصادقات للعملاء وتلقي استجاباتهم فقط.	٠,٥٠٠	٠,٠٢٥
٣٣	حدود الالتزام المهني للمراجع أنه ملتزم مهنياً بالرد على العملاء وتقديم الإيضاحات اللازمة لهم.	٠,٥٢٦	٠,٠١٧
٣٤	يقوم المراجع الخارجي ببحث وفحص وتحري أسباب هذا الخلاف والوقوف على مسبباته.	٠,٥١٩	٠,٠١٩
٣٥	إذا كان عدم التطابق خطأ في رصيد الحساب من جانب العميل وبعد الفحص والتدقيق تم تحديد الخطأ ففي هذه الحالة من واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة وأن يعلمه بنتيجة الفحص والمراجع والرصيد الصحيح.	٠,٤٦٨	٠,٠٣٧
٣٦	يقوم المراجع بالطلب من الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً للأصول والقواعد المهنية.	٠,٤٧٩	٠,٠٣٣
٣٧	بعد عملية التصحيح فإن واجب المراجع أن يعلم العميل (الطرف الثالث) بالرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة.	٠,٦٥٤	٠,٠٠٢
٣٨	المراجع سيضمن ذلك في تقريره المرفوع إلى الجمعية العمومية.	٠,٥٥١	٠,٠١٢
٣٩	من واجب المراجع أن يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده.	٠,٤٩٢	٠,٠٢٨
٤٠	من واجب العميل أن لا يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده.	٠,٨٢٩	٠,٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث

كما يوضح جدول رقم (٤) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (٠,٠١،٠,٠٥) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية.

جدول رقم (٤)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
٤١	تعتبر إدارة المنشأة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية.	٠,٥٤١	٠,٠١٤
٤٢	يعتبر المراجع الخارجي هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني	٠,٤٩٦	٠,٠٢٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.		
٤٣	يقوم المراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم.	٠,٦٦٠	٠,٠٠٢
٤٤	يقوم المراجع بتقييم التقديرات المحاسبية فيما إذا كان معقولاً في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة متوفرة لدعم التقدير المحاسبي وذلك كأدوات إثبات للتأكد من صحة القوائم المالية.	٠,٦٧٩	٠,٠٠١
٤٥	يقوم المراجع بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية.	٠,٨٠٤	٠,٠٠٠
٤٦	يقوم المراجع بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.	٠,٧١٦	٠,٠٠٠
٤٧	يشكل استخدام المنشأة لنظم جيدة –تقوم هي بإعدادها – ثقة كبيرة لدى المراجع في القوائم المالية.	٠,٥٧٤	٠,٠٠٨

المصدر: إعداد الباحث

ويوضح جدول رقم (٥) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥،٠,٠١) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

جدول رقم (٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
٤٨	يقوم المراجع الخارجي بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كأدلة إثبات للتأكد من صحة وجدية الذمم المدينة والدائنة.	٠,٥٧١	٠,٠٠٩
٤٩	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.	٠,٨١٥	٠,٠٠٠
٥٠	سداد التزام كان على أحد العملاء وعليه نزاع بقيمة أكبر من المسجل بالدفاتر تعطي المراجع الحق في تصحيح هذه القيمة بمقدار الفرق بين المسدد والقيمة الدفترية.	٠,٥٤٣	٠,٠١٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥١	إن بيع أوراق مالية في أوائل السنة التالية بسعر أقل من القيمة الدفترية تعطي المراجع الحق في تكوين مخصص هبوط أوراق مالية تبين القيمة الدفترية وسعر البيع.	٠,٧٧٢	٠,٠٠٠
٥٢	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية فما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.	٠,٤٨٢	٠,٠٣١
٥٣	في حالة حدوث انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار الشركة الاحتفاظ بها توجب على المراجع الإفصاح عنها في الملاحظات على القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.	٠,٧٣٣	٠,٠٠٠
٥٤	في حالة شراء شركة جديدة أو الاندماج مع شركة أخرى في السنة المالية التالية تتطلب هذه الإجراءات أن يفصح عنها المراجع كملاحظات على القوائم المالية.	٠,٧٦٩	٠,٠٠٠
٥٥	في حالة حدوث حريق كبير يلتهم جانباً من الأصول الثابتة أو بضاعة آخر المدة ولم يكن هناك تأمين كافٍ ضد الحريق يتطلب ذلك من المراجع الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.	٠,٧٦٤	٠,٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث

أما جدول رقم (٦) فيوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥،٠,٠١) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

جدول رقم (٦)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
٥٦	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الخاصة باستمرارية المنشأة كجزء من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع للتأكد من مدى استمرارية المنشأة.	٠,٧٦٨	٠,٠٠٠
٥٧	يقوم المراجع بدراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة.	٠,٧٩٦	٠,٠٠٠
٥٨	يقوم المراجع الخارجي بتحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى للحصول على أدلة إثبات تؤكد استمرارية عمل المنشأة في المستقبل المنظور.	٠,٩٠٤	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥٩	عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها، يتوجب على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة القوائم المالية.	٠,٧٢٧	٠,٠٠٠
٦٠	عندما يثار شك في مدى فرض الاستمرارية يتوجب على المراجع تجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.	٠,٧٧٥	٠,٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث

وكذلك يوضح جدول رقم (٧) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥،٠,٠١) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لقياس العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

جدول رقم (٧)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
٦١	على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة.	٠,٧٢٣	٠,٠٠٠
٦٢	يقوم المراجع الخارجي بتقييم إقرارات إدارة المنشأة كجزء من تقييم أدلة الإثبات.	٠,٧٧٨	٠,٠٠٠
٦٣	توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية.	٠,٥٧٢	٠,٠٠٨
٦٤	على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك مع إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.	٠,٥٦٦	٠,٠٠٩
٦٥	في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري يتوجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي لأن ذلك سيشكل تحديداً لنطاق عملية	٠,٦٢٩	٠,٠٠٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	المراجعة.		

ب - **الصدق البنائي للمقيـــاس**: يبين مدى ارتباط كل محور من المحاور الستة بدرجة الفقــرات الكلية للاستبيان، ويوضح جدول رقم (٨) أن محتوى كل محور من المحاور الستة له علاقة قوية بقياس الهدف العام للدراسة عند مستوى دلالة (٠,٠١ - ٠,٠٥)

جدول رقم (٨) الصدق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	٠,٨٤١	٠,٠٠٠
الثاني	العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية	٠,٧٠١	٠,٠٠١
الثالث	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	٠,٨٨٠	٠,٠٠٠
الرابع	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٠,٧٨٨	٠,٠٠٠.
الخامس	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٠,٦٩٣	٠,٠٠١
السادس	العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٠,٥٤١	٠,٠١٤

**** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة ٠,٠١**

المصدر: إعداد الباحث

* ثبات الإستبانة Reliability:

وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقــة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

- **طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**: تم إيجاد معامل ارتبــاط ســبيرمان بين معدل الأسئلة الفردية ومعدل الأسئلة الزوجية لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الارتبــاط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية :

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث (ر) معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (٩) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان.

جدول رقم (٩)

يوضح معاملات الارتباط بين معدل الفقرات الزوجية والفردية لكل محور من محاور الاستبيان

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
الأول	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	*١٣	.7256٠	0.8410	٠,٠٠٠
الثاني	العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية	*٢٧	٠.4444	0.6153	٠,٠٠٠
الثالث	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	*٧	٠.7912	0.8834	٠,٠٠٠
الرابع	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٨	٠.6490	0.7871	٠,٠٠٠
الخامس	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	*٥	٠.7534	0.8594	٠,٠٠٠
السادس	العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	*٥	٠.5474	0.7075	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **تم استخدام معامل جوتمان في حالة أن يكون عدد الفقرات الفردية لا يساوي عدد الفقرات الزوجية للمحور**

المصدر: إعداد الباحث

طريقة ألفا كرونباخ: Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل محـــور مـــن المحـــاور، كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (١٠) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم(١٠)

يبين معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنـــوان المحـــور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
الأول	العلاقة بين قيام المراجع الخـــارجي باســـتخدام المراجعـــة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقوليـــة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	١٣	٠.7995
الثاني	العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية	٢٧	٠.7132
الثالث	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية	٧	0.6389
الرابع	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٨	٠.8277
الخامس	العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٥	٠.8512
السادس	العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية	٥	٠.6693

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المصدر: إعداد الباحث

وبذلك يكون قد تأكد للباحث صدق وثبات الإستبانة وتكون الإستبانة في صورتها النهائية (انظر ملحق رقم (١))[١١٣].

المعالجات الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

١- النسب المئوية والتكرارات

٢- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة

٣- معامل الثبات باستخدام معادلة سبيرمان براون

٤- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

٥- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

٦- اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T Test)

٧- اختبار T للعينات المستقلة (Independent Sample T Test)

٨- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

٩- اختبار تامهان للفروق بين المتوسطات. Tam Han.

[113] الإستبانة التي تم توزيعها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميداني وتفسيرها

- مقدمة
- اختبار التوزيع الطبيعي
- تحليل فقرات المحور الأول (الفرضية الأولى)
- تحليل فقرات المحور الثاني (الفرضية الثانية)
- تحليل فقرات المحور الثالث (الفرضية الثالثة)
- تحليل فقرات المحور الرابع (الفرضية الرابعة)
- تحليل فقرات المحور الخامس (الفرضية الخامسة)
- تحليل فقرات المحور السادس (الفرضية السادسة)
- تحليل الفرضية السابعة
- النتائج و التوصيات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١ - مقدمة: Introduction

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة وأسئلة البحث ومن ثم تحليل ومناقشة هذه النتائج تفصيلياً وكلياً وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها في تشخيص مدى دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وتحليل ومناقشة واختبار فرضيات البحث المرتبطة بها.

٢ - اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف-1- Sample K-S)

يعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول التالي رقم (١١) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (١١)

اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	0.755	0.618
الثاني	0.625	0.830
الثالث	1.052	0.219
الرابع	1.259	0.084
الخامس	0.579	0.891
السادس	0.682	0.741
فقرات الإستبانة جميعاً	0.688	0.730

المصدر: إعداد الباحث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحليل فقرات واختبار فرضيات الدراسة

استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test)، ويكون رأي أفراد المجتمع في محتوى الفقرة إيجابي بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والوزن النسبي للفقرة أكبر من الوزن النسبي الحيادي والذي يساوي ٦٠% ومستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥، ويكون رأي أفراد المجتمع في محتوى الفقرة سلبي بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والوزن النسبي للفقرة أقل من الوزن النسبي الحيادي والذي يساوي ٦٠% ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ ، وتكون آراء أفراد المجتمع في الفقرة محايد إذا كان مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥. وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة.

٣ - الفرضية الأولى: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية ".

لاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم إجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الأول والمحور الثاني من الإستبانة، ويبين جدول رقم (١٢) نتائج اختبار (One Sample t test) لفقرات المحور الأول:

جدول رقم (١٢)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الأول

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
١	يقوم المراجع بإجراء المراجعة التحليلية للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة.	٣٥,٥	٥١,٣	٦,٦	٥,٣	١,٣	٤,١٤	82.9	١١,٦١١	٠,٠٠٠
٢	تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد في فلسطين للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية.	١١,٨	٣٨,٢	٢٦,٣	٢١,١	٢,٦	٣,٣٦	67.1	٣,٠١٠	٠,٠٠٤
٣	تعتبر المراجعة التحليلية المطبقة في فلسطين تعمل على تحقيق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المتعلق بالمراجعة التحليلية.	٣,٩	٣١,٦	٣٥,٥	٢٥,٠	٣,٩	٣,٠٧	61.3	٠,٦٠٨	٠,٥٤٥
٤	يقوم المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات.	٢٢,٤	٥٦,٦	١٠,٥	١٠,٥	٠,٠	٣,٩١	78.2	٩,١٣١	٠,٠٠٠
٥	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة وذلك للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	١٤,٥	٦٩,٧	٩,٢	٦,٦	٠,٠	٣,٩٢	78.4	١١,٣٥٢	٠,٠٠٠
٦	تعتبر المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية.	٩,٢	٣١,٦	٢٨,٩	٢٦,٣	٣,٩	٣,١٦	63.2	١,٣١٦	٠,١٩٢
٧	قيام المراجع الخارجي بالمراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية يعتبر جزء من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير المراجعة الدولية.	٢٢,٤	٦٠,٥	٩,٢	٧,٩	٠,٠	٣,٩٧	79.5	١٠,٦١٦	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة للصناعة أو الشركات الأخرى.	١٥,٨	٤٤,٧	١١,٨	٢٦,٣	١,٣	٣,٤٧	69.5	٣,٧٩٢	٠,٠٠٠
٩	يقوم المراجع بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام.	٢٧,٦	٦٠,٥	٥,٣	٢,٦	٣,٩	٤,٠٥	81.1	١٠,٢٧٨	٠,٠٠٠
١٠	يقوم المراجع بالاسترشاد بالدليل الدولي المتعلق بإجراءات المراجعة التحليلية بشكل خاص.	١٧,١	٤٠,٨	٢٦,٣	١٣,٢	٢,٦	٣,٥٧	71.3	٤,٨٧٨	٠,٠٠٠
١١	يقوم المراجع بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل (مثل الموازنات والميزانيات التقديرية).	١٤,٥	٥١,٣	٢٣,٧	١٠,٥	٠,٠	٣,٧٠	73.9	٧,١٦٢	٠,٠٠٠
١٢	تعتبر إجراء المقارنات بين البنود في الفترات المالية المختلفة والفترة المالية الواحدة (بين شهور السنة) أمراً ضرورياً في عملية المراجعة واعتبارها من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المراجع.	٢٢,٤	٥٧,٩	٣,٩	١٣,٢	٢,٦	٣,٨٤	76.8	٧,٢٨٨	٠,٠٠٠
١٣	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.	١٨,٤	٥١,٣	١٥,٣	١٤,٥	٠,٠	٣,٧٤	74.7	٦,٩١٤	٠,٠٠٠
المعدل العام لفقرات المحور							٣,٦٨٤٢	73.7	١٠,٦٨١	٠,٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبصفة عامة تبين نتائج جدول رقم (١٢) أن المعدل العام لفقرات المحور الأول يساوي ٣,٦٨٤ والوزن النسبي يساوي ٧٣,٧٠ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد والذي يساوي ٦٠% وقيمة t المحسوبة تساوي ١٠,٦٨١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العدمية أي أن هناك علاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية. مع وجود ضعف في بعض الإجراءات التي يقوم بها المراجع أثناء قيامه بالمراجعة التحليلية والتي تحتاج إلى بذل عناية أكثر وإلى تطوير وتحسين لزيادة الكفاءة والفاعلية. وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الأول:-

الفقرة رقم (١) تبين أن ٨٦,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بإجراء المراجعة التحليلية للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ١١,٦١١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٢,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي. والتي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

في الفقرة رقم (٢) تبين أن ٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن إجراءات المراجعة التحليلية تعتبر مستعملة بشكل جيد في فلسطين للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية، في حين أن ٢٣,٧٠% منهم لا يوافقون على ذلك ويتبين أن قيمة t المحسوبة ٣,٠١٠ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠، والوزن النسبي يساوي ٦٧,١% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٤ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابي. والتي احتلت المرتبة الحادية عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٣) تبين أن ٣٥,٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجعة التحليلية المطبقة في فلسطين تعمل على تحقيق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المتعلق بالمراجعة التحليلية، في حين أن ٢٨,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٦١,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٥٤٥ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن رأي أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة محايد. وقد احتلت الفقرة المرتبة الثالثة عشر والأخيرة من حيث قيام المراجع بها، ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤) تبين أن ٧٩,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات، في حين أن ١٠,٥% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ٩,١٣١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي. وقد احتلت المرتبة الخامسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٥) تبين أن ٨٤,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة وذلك للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ١١,٣٥٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على أن آراء العينة ايجابي. وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٦) تبين أن ٤٠,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية تعتبر كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية، في حين أن ٣٠,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٦٣,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,١٩٢ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن رأي أفراد المجتمع بصفة عامة فيما يتعلق بهذه الفقرة محايد. وقد احتلت الفقرة المرتبة الثانية عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٧) تبين أن ٨٢,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن قيام المراجع الخارجي بالمراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية يعتبر جزء من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير المراجعة الدولية، في حين أن ٧,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ١٠,٦١٦ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠، والوزن النسبي يساوي ٧٩,٥% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة التي احتلت المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٨) تبين أن ٦٠,٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بعملية المقارنة بين المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة للصناعة أو الشركات الأخرى، في حين أن ٢٧,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة ٣,٧٩٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٩,٥٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابي. وقد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

احتلت هذه الفقرة المرتبة العاشرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٩) تبين أن ٨٨,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام، في حين أن ٦,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك ، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة ١٠,٢٧٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨١,١٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابي. والتي احتلت المرتبة الثانية من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٠) تبين أن ٥٧,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بالاسترشاد بالدليل الدولي المتعلق بإجراءات المراجعة التحليلية بشكل خاص، في حين أن ١٥,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك ، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٤,٨٧٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧١,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابي. والتي احتلت المرتبة التاسعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١١) تبين أن ٦٥,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل (مثل الموازنات والميزانيات التقديرية)، في حين أن ١٠,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة ٧,١٦٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٣,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة والتي احتلت المرتبة الثامنة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٢) تبين أن ٨٠,٣٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن إجراء المقارنات بين البنود في الفترات المالية المختلفة والفترة المالية الواحدة (بين شهور السنة) أمراً ضرورياً في عملية المراجعة واعتبارها من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المراجع، في حين أن ١٥,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة ٧,٢٨٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٦,٨٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة ايجابية. وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة السادسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٣) تبين أن ٦٩,٧٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية، في حين أن ١٤,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة ٦,٩١٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٤,٧٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة ايجابي. وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة السابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه للمراجعة التحليلية حسب قناعة أفراد العينة.

٤ - الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولاختبار فقرات المجال الثاني يبين الجدول رقم (١٣) نتائج اختبار(One Sample T test)

جدول رقم (١٣)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الثاني

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة%	موافق%	محايد%	غير موافق%	غير موافق بشدة%	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
١٤	يوفر أسلوب العينة الإحصائية للمراجع أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة القوائم المالية.	٩,٢	٥٩,٢	١١,٨	١٩,٧	٠,٠	٣,٥٨	71.6	٥,٥٢٨	٠,٠٠٠
١٥	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال أسلوب العينة الإحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة هذه الأدلة.	١٧,١	٦٩,٧	١١,٨	١,٣	٠,٠	٤,٠٣	80.5	١٥,٢١	٠,٠٠٠
١٦	يعتمد المراجع حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية.	٣٢,٩	٤٢,١	١٠,٥	١٤,٥	٠,٠	٣,٩٣	78.7	٨,٠٥٥	٠,٠٠٠
١٧	يقوم المراجع بالأخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ قبل الاعتماد على الأدلة والقرائن المستمدة من اختبارات التحقق.	١٨,٤	٥٠,٠	٩,٢	٢٢,٤	٠,٠	٣,٦٤	72.9	٥,٤٦٢	٠,٠٠٠
١٨	تعتبر المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.	٥٠,٠	٤٠,٠	٧,٩	١,٣	٠,٠	٤,٣٩	87.9	١٧,٥١	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٩	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للمدينين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٤٤,٧	٤٢,١	٦,٦	٦,٦	٠,٠	٤,٢٥	85.0	١٢,٨١	٠,٠٠٠
٢٠	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للدائنين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية إذا كان نظام الرقابة ضعيفاً على حسابات الدائنين.	٤٤,٧	٤٣,٤	٧,٩	٢,٦	١,٣	٤,٢٨	85.5	١٣,٤٦	٠,٠٠٠
٢١	يعتمد المراجع المصادقات الموجبة (الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٢٧,٦	٣٨,٢	٢٧,٦	٦,٦	٠,٠	٣,٨٧	77.4	٨,٤١٦	٠,٠٠٠
٢٢	يعتمد المراجع المصادقات السالبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة (الرد في حالة عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٥,٣	٥٢,٦	١٥,٨	٢٣,٧	٢,٦	٣,٣٤	66.8	٣,٠٢١	٠,٠٠٣
٢٣	يعتمد المراجع المصادقات العمياء في بعض الحالات (يطلب إقرار أو شهادة من الجهة يبين جميع المعلومات المتعلقة بالشركة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	٥,٣	٤٤,٧	١٠,٥	٣٨,٢	١,٣	٣,١٤	62.9	١,٢١١	٠,٢٣٠
٢٤	يُصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات	٢,٦	٤٢,١	١٧,١	٣٦,٨	١,٣	٣,٠٨	61.6	٠,٧٠٥	٠,٤٨٣
٢٥	تقوم إدارة المنشأة بإعداد -	٢٢,٤	٦١,٨	٧,٩	٥,٣	٢,٦	٣,٩٦	79.2	٩,٦١٥	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	وبإشراف من المراجع - المصادقات وتطلب من الطرف الآخر الرد مباشرة على مكتب المراجع.									
٢٦	يقوم المراجع -في حالة المصادقة الإيجابية - بإرسال مصادقة مرة ثانية وثالثة في حالة عدم رد المصادقة من قبل الطرف الأخر	٢,٦	٤٧,٤	٢٢,٤	٢٥,٠	٢,٦	٣,٢٢	64.5	٢,٠٦٠	٠,٠٤٣
٢٧	توفر حالات عدم الإجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً هاماً لدى المراجع بالشك في صحة بند المدينين.	٣,٩	٥١,٣	٢٧,٦	١٧,١	٠,٠	٣,٤٢	68.4	٤,٤٧٢	٠,٠٠٠
٢٨	يقوم المراجع بإجراءات بديلة في حالة عدم رد المصادقة الإيجابية وبعد المتابعة مرة ثانية وثالثة وذلك للتأكد من الأرصدة والحسابات.	٦,٦	٨٠,٣	٦,٦	٦,٦	٠,٠	٣,٨٧	77.4	١٢,٢٤	٠,٠٠٠
٢٩	يعتبر المراجع -في حالة المصادقات السالبة - حالات عدم الرد دليلاً على صحة الأرصدة الواردة في المصادقة.	٠,٠	٢٧,٦	٢٥,٠	٣٨,٢	٩,٢	٢,٧١	54.2	٢,٥٨-	٠,٠١٢
٣٠	يقوم المراجع بتقييم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والإجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومقنعة.	٩,٢	٥٧,٩	٢١,١	٩,٢	٢,٦	٣,٦٢	72.4	٦,١٣٤	٠,٠٠٠
٣١	عند اختلاف رصيد الحساب الوارد في المصادقة مع رصيد العميل (الطرف الثالث) الوارد في الرد على المصادقة فإن حدود الالتزام المهني للمراجع اتجاه العميل يقف فقط عند استخدامه لأسلوب المصادقات.	٢,٦	٢٣,٧	٣٨,٢	٣٥,٥	٠,٠	٢,٩٣	58.7	٠,٦٨-	٠,٤٩٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٢	حـــدود الالتـــزام المهنـــي للمراجع تقف عند حد إرسال المصادقات للعملاء وتلقي استجاباتهم فقط.	٠,٠	٢,٩	١٠,٥	٥٥,٣	٥,٣	٢,٦٣	52.6	٣,٣٣-	٠,٠٠١
٣٣	حـــدود الالتـــزام المهنـــي للمراجع أنه ملتزم مهنياً بالرد علـــى العمـــلاء وتقـــديم الإيضاحات اللازمة لهم.	٢,٦	٦٠,٥	٢٢,٤	١٣,٢	١,٣	٣,٥٠	70.0	٥,٣٩٣	٠,٠٠٠
٣٤	يقوم المراجع الخارجي ببحث وفحص وتحري أسباب هـذا الخـــلاف والوقـــوف علـــى مسبباته.	٣,٩	٨٩,٥	٢,٦	٣,٩	٠,٠	٣,٩٣	78.7	١٧,٢٧	٠,٠٠٠.
٣٥	إذا كان عدم التطابق خطأ في رصيد الحساب مـن جانـب العميل وبعد الفحص والتدقيق تم تحديد الخطـأ ففـي هـذه الحالة من واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة وأن يعلمـــه بنتيجـــة الفحـــص والمراجع والرصيد الصحيح.	١٤,٥	٥٧,٩	١١,٨	١٥,٨	٠,٠	٣,٧١	74.2	٦,٨٣٣	٠,٠٠٠
٣٦	يقوم المراجع بالطلـب مـن الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقـــاً للأصـــول والقواعـــد المهنية.	٣١,٦	٥٥,٣	٦,٦	٦,٦	٠,٠	٤,١٢	82.4	١٢,١٩	٠,٠٠٠.
٣٧	بعد عملية التـــصحيح فـــإن واجب المراجع أن يعلم العميل (الطرف الثالث) بالرصـــيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة.	١٥,٨	٥٥,٣	١٣,٢	١٣,٢	٢,٦	٣,٦٨	73.7	٦,٠٧٠	٠,٠٠٠
٣٨	المراجع سيضمن ذلـك فـي تقريره المرفوع إلى الجمعية العمومية.	٢٨,٩	٥٩,٢	٦,٦	٥,٣	٠,٠	٤,١٢	82.4	١٣,٠٣	٠,٠٠٠
٣٩	من واجب المراجع أن يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفنـــي بـــشأن حقيقـــة	١٣,٢	٥٩,٢	٧,٩	١٩,٧	٠,٠	٣,٦٦	73.2	٦,٠٦٣	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	رصيده.								
٤٠	من واجب العميل أن لا يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفنـــي بـــشأن حقيقـــة رصيده.	٣,٩	٣٠,٣	٢٢,٤	٤٠,٨	٢,٦	٢,٩٢	58.4	٠,٦٩-	٠,٤٨٩
المعدل العام لفقرات المحور الثاني							٣,٦١	72.3	١٥,٤١	٠,٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبناء على نتائج التحليل للفقرات السابقة والموضحة في الجـــدول رقـــم (١٣) بـــصفة عامة تبين أن المعدل العام لفقرات المحور الثاني يـــساوي ٣,٦١ والـــوزن النـــسبي يـــساوي ٧٢,٣٠ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد وقيمة t المحسوبة تساوي ١٥,٤١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل مـــن ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية أي أن هناك علاقة بين استخدام المراجع الخارجي أســـلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبـــات كافيـــة وملائمـــة بـــصحة القوائم المالية. وهذا يدل على أن أسلوب العينة الإحصائية مستخدم بـــصورة جيـــدة مـــن قِبـــل المراجع الخارجي في فلسطين. وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الثاني:

الفقرة رقم (١٤) تبين أن ٦٨,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن أســـلوب العينـــة الإحصائية يوفر للمراجع أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة القوائم المالية، في حين أن ١٩,٧٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٥,٥٢٨ وهي أكبر من قيمـــة t الجدوليـــة والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧١,٦٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهـــو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الـــسابعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٥) تبين أن ٨٦,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال أسلوب العينة الإحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة هذه الأدلة، في حين أن ١,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ١٥,٢١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٠,٥٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع في هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة السادسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٦) تبين أن ٧٥,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يعتمد المراجع حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية، في حين أن ١٤,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة ٨,٠٥٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٧٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على الرد الايجابي على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثامنة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٧) تبين أن ٦٨,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع بالأخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ قبل الاعتماد على الأدلة والقرائن المستمدة من اختبارات التحقق، في حين أن ٢٢,٤٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ٥,٤٦٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٢,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد العينة على هذه الفقرة ايجابي، والتي احتلت المرتبة الخامسة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٨) تبين أن ٩٠,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة تعتبر من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية، في حين أن ١,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٧,٥١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٧,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن ردود أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي، والتي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (١٩) تبين أن ٨٦,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع بإرسال مصادقات للمدينين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٢,٨١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٥,٠٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد العينة في هذه الفقرة ايجابي، والتي احتلت المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٢٠) تبين أن ٨٨,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع بإرسال مصادقات للدائنين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية إذا كان نظام الرقابة ضعيفاً على حسابات الدائنين، في حين أن ٣,٩٠% منهم لا يوافقون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على ذلك، و بلغت قيمة t المحسوبة ١٣,٤٦ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٥,٥٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرد الايجابي لأفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثانية من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٢١) تبين أن ٦٥,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يعتمد المصادقات الموجبة (الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٨,٤١٦ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٧,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد العينة على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة العاشرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٢٢) تبين أن ٥٧,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يعتمد المصادقات السالبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة (الرد في حالة عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية، في حين أن ٢٦,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وبلغت قيمة t المحسوبة ٣,٠٢١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٦,٨٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٣ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على اعتماد المراجع على هذه

الفقرة والتي احتلت المرتبة العشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة، وتشير النتائج إلى

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحاجة إلى اعتماد المراجع للمصادقات السالبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.

الفقرة رقم (٢٣) تبين أن ٥٠,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يعتمد المصادقات العمياء في بعض الحالات (يطلب إقرار أو شهادة من الجهة يبين جميع المعلومات المتعلقة بالشركة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية، في حين أن ٣٩,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٦٢,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٢٣٠ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على أن رأي أفراد المجتمع في هذه الفقرة محايد. وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة، وتشير هذه النتيجة إلى أن اعتماد المرجع على هذه الوسيلة ضعيف بشكل نسبي لذلك هناك حاجة إلى اعتماد المراجع على المصادقات العمياء أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.

الفقرة رقم (٢٤) تبين أن ٤٤,٧٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يُصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات، في حين أن ٣٨,١٠% منهم لا يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٦١,٦٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٤٨٣ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يوضح أن رأي أفراد المجتمع على هذه الفقرة محايد، والتي احتلت المرتبة الثالثة والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة، ويرى الباحث أنه ليس من الضروري أن يُصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات وخاصة إذا لم يكن عدم إرسال المصادقات تقييداً من قِبل الإدارة، أو قيام المراجع بالحصول على الدليل بطرق أخرى غير المصادقات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٢٥) تبين أن ٨٤,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن تقوم إدارة المنشأة بإعداد -وبإشراف من المراجع- المصادقات وتطلب من الطرف الآخر الرد مباشرة على مكتب المراجع، في حين أن ٧,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٩,٦١٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٩,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد العينة بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة السابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة

الفقرة رقم (٢٦) تبين أن ٥٠,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع - في حالة المصادقة الإيجابية- بإرسال مصادقة مرة ثانية وثالثة في حالة عدم رد المصادقة من قبل الطرف الأخر، في حين أن ٢٨,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وبلغت قيمة t المحسوبة ٢,٠٦٠ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٤,٥٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٤٣ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يوضح الرد الايجابي لأفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الواحدة والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة، وتشير هذه النتيجة إلى أن توفر هذه الوسيلة ضعيف بشكل نسبي لذلك هناك حاجة بأن يُنبه المراجع بأهمية متابعة عدم الردود والقيام بالمتابعة مرة ثانية وثالثة.

الفقرة رقم (٢٧) تبين أن ٥٥,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن حالات عدم الإجابة على المصادقات الإيجابية توفر دليلاً هاماً لدى المراجع بالشك في صحة بند المدينين، في حين أن ١٧,١٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وبلغت قيمة t المحسوبة ٤,٤٧٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٨,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد العينة على هذه الفقرة ايجابي والتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

احتلت المرتبة التاسعة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة، ويرى الباحث على أنه ليس من الملائم أن يتم النظر إلى المصادقات التي يتم إرسالها بالبريد ولم يقم المدينون بردها على أنها دليل مراجعة مؤثر. وعلى سبيل المثال، لا توفر عدم الاستجابة على المصادقات الايجابية دليلاً للمراجعة، ومع عدم رد بعض المدينين المصادقات يكون من الضروري القيام بالمتابعة من خلال إجراءات بديلة.

الفقرة رقم (٢٨) تبين أن ٨٦,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع بإجراءات بديلة في حالة عدم رد المصادقة الإيجابية وبعد المتابعة مرة ثانية وثالثة وذلك للتأكد من الأرصدة والحسابات، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، ويتبين أن قيمة t المحسوبة ١٢,٢٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٧,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد بصفة عامة على الرد الايجابي لأفراد العينة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة العاشرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٢٩) تبين أن ٤٧,٤٠% من أفراد المجتمع لا يوافقون على أن المراجع –في حالة المصادقات السالبة- يعتبر حالات عدم الرد دليلاً على صحة الأرصدة الواردة في المصادقة، في حين أن ٢٧,٦٠% منهم يوافقون على ذلك، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة -٢,٨٥ وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي -٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٥٤,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠١٢ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل بصفة عامة على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة السادسة والعشرون من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٣٠) تبين أن ٦٧,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بتقييم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والإجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومقنعة، في حين أن ١١,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، و بلغت قيمة t المحسوبة ٦,١٣٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٢,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد بصفة عامة على الرد الإيجابي لأفراد العينة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة السادسة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣١) تبين أن ٣٥,٥٠% من أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه عند اختلاف رصيد الحساب الوارد في المصادقة مع رصيد العميل (الطرف الثالث) الوارد في الرد على المصادقة فإن حدود الالتزام المهني للمراجع اتجاه العميل يقف فقط عند استخدامه لأسلوب المصادقات، في حين أن ٢٦,٣٠% منهم يوافقون على ذلك، و بلغ الوزن النسبي٥٨,٧% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٤٩٦ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع في هذه الفقرة محايد، والتي احتلت المرتبة الرابعة والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٢) تبين أن ٦٠,٦٠% من أفراد المجتمع لا يوافقون على أن حدود الالتزام المهني للمراجع تقف عند حد إرسال المصادقات للعملاء وتلقي استجاباتهم فقط، في حين أن ٢,٩٠% منهم يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة -٣,٣٣ وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي - ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٥٢,٦٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠١ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل بصفة عامة على أن آراء أفراد العينة على هذه الفقرة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ايجابي والتي احتلت المرتبة السابعة والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٣) تبين أن ٦٣,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن حدود الالتزام المهني للمراجع أنه ملتزم مهنياً بالرد على العملاء وتقديم الإيضاحات اللازمة لهم، في حين أن ١٤,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٥,٣٩٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٠,٠٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثامنة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٤) تبين أن ٩٣,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي ببحث وفحص وتحري أسباب هذا الخلاف والوقوف على مسبباته، في حين أن ٣,٩% منهم لا يوافقون على ذلك، و بلغت قيمة t المحسوبة ١٧,٢٧ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٧٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الثامنة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٥) تبين أن ٧٢,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه إذا كان عدم التطابق خطأ في رصيد الحساب من جانب العميل وبعد الفحص والتدقيق تم تحديد الخطأ ففي هذه الحالة من واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة وأن يعلمه بنتيجة الفحص والمراجعة والرصيد الصحيح، في حين أن ١٥,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٦,٨٣٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والوزن النسبي يساوي ٧٤,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يبين الرأي الايجابي لأفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٦) تبين أن ٨٦,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص وبعد تحديد سبب الخطأ بأن يقوم المراجع بالطلب من الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً للأصول والقواعد المهنية، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ١٢,١٩ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٢,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع في هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٧) تبين أن ٧١,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص وبعد تحديد سبب الخطأ فإن بعد عملية التصحيح فإن واجب المراجع أن يعلم العميل (الطرف الثالث) بالرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة، في حين أن ١٥,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٦,٠٧٠ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٣,٧٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد تعلى الرأي الايجابي لأفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثالثة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٣٨) تبين أن ٨٨,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص ورفضت الجهة تصحيحه فإن المراجع سيضمن ذلك في تقريره المرفوع إلى الجمعية العمومية، في حين أن ٥,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٣,٠٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٢,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدامه لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٣٩) تبين أن ٧٢,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص ورفضت الجهة تصحيحه فإن من واجب المراجع أن يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده، في حين أن ١٩,٧٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٦,٠٦٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٣,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الرابعة عشر من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٠) تبين أن ٤٣,٤٠% من أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص ورفضت الجهة تصحيحه فإن من واجب المراجع أن لا يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده، في حين أن ٣٤,٢٠% منهم يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٥٨,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٤٨٩ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يؤكد أن رأي أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة هو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رأيٌ محايد. وقد احتلت الفقرة المرتبة الخامسة والعشرين من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية وذلك حسب قناعة أفراد العينة.

٥ - *الفرضية الثالثة* : "**لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية**".

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الثالث من الإستبانة، ويبين جدول رقم (١٤) نتائج اختبار (One Sample T test) لفقرات هذا المجال كالتالي:

جدول رقم (١٤)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الثالث

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
41	تعتبر إدارة المنشأة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية.	٣٠,٣	٤٧,٤	٩,٢	١١,٨	١,٣	٣,٩٣	78.7	٨,١٦٢	٠,٠٠٠
٤٢	يعتبر المراجع الخارجي هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني	٢,٦	٤٤,٧	١٩,٧	٢٨,٩	٣,٩	٣,١٣	62.6	١,١٥٠	٠,٢٥٤

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.								
٤٣	يقوم المراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم.	١,٣	٨١,٦	٧,٩	٩,٢	٠,٠	٣,٧٥	75.0	١٠,٢٩٥	٠,٠٠٠
٤٤	يقوم المراجع بتقييم التقديرات المحاسبية فيما إذا كان معقولاً في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة متوفرة لدعم التقدير المحاسبي وذلك كأدوات إثبات للتأكد من صحة القوائم المالية.	١١,٨	٦٥,٨	١٣,٢	٩,٢	٠,٠	٣,٨٠	76.1	٩,١٣١	٠,٠٠٠
٤٥	يقوم المراجع بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات	٣٢,٩	٥٧,٩	٣,٩	٢,٦	٢,٦	٤,١٦	83.2	١٢,١١١	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	المحاسبية.								
٤٦	يقوم المراجع بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.	٢٧,٦	٦١,٨	٩,٢	١,٣	٠,٠	٤,١٦	83.2	١٥,٩٣٣	٠,٠٠٠
٤٧	يشكل استخدام المنشأة لنظم جيدة –تقوم هي بإعدادها – ثقة كبيرة لدى المراجع في القوائم المالية.	٢٠,٠	٥٦,٠	١٣,٣	٩,٣	١,٣	٣,٨٤	76.8	٨,٠٧٣	٠,٠٠٠
المعدل العام لفقرات المحور الثالث							٣,٨٢٥٢	76.5	١٤,٧٤١	٠,٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبصفة عامة تبين نتائج جدول رقم (١٤) أن المعدل العام لفقرات المحور الثالث يساوي ٣,٨٢٥ والوزن النسبي يساوي ٧٦,٥ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد وقيمة t المحسوبة تساوي ١٤,٧٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية أي أن هناك علاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية، وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الثالث:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٤١) تبين أن ٧٧,٧٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن إدارة المنشأة تعتبر هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية، في حين أن ١٣,١٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٨,١٦٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٧٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٢) تبين أن ٤٧,٣٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يعتبر هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية، في حين أن ٣٢,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، والوزن النسبي يساوي ٦٢,٦٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٢٥٤ وهو أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على أن رأي أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة هو رأيٌ محايد. وقد احتلت الفقرة المرتبة السابعة والأخيرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة، ويرى الباحث أن المراجع إذا لم يقم ببذل العناية المهنية الواجبة والكافية وتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية يكون مسئولاً عن الانحرافات المالية.

الفقرة رقم (٤٣) تبين أن ٨٢,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم، في حين أن ٩,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ١٠,٢٩٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٥,٠٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة السادسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٤) تبين أن ٧٧,٦٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بتقييم التقديرات المحاسبية فيما إذا كان معقولاً في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة متوفرة لدعم التقدير المحاسبي وذلك كأدوات إثبات للتأكد من صحة القوائم المالية، في حين أن ٩,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٩,١٣١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٦,١٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يبين الرأي الايجابي لأفراد المجتمع على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الخامسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٥) تبين أن ٩٠,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية، في حين أن ٥,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ١٢,١١١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٣,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٦) تبين أن ٨٩,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية، في حين أن ١,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أن قيمة t المحسوبة ١٥,٩٣٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٣,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يبين الرأي الايجابي لأفراد المجتمع على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

الفقرة رقم (٤٧) تبين أن ٧٦,٠٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يشكل استخدام المنشأة لنظم جيدة –تقوم هي بإعدادها – ثقة كبيرة لدى المراجع في القوائم المالية، في حين أن ١٠,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٨,٠٧٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٦,٨٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية حسب قناعة أفراد العينة.

٦ - *الفرضية الرابعة*: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الرابع من الإستبانة، ويبين جدول رقم (١٥) نتائج اختبار (One Sample T test) لفقرات هذا المحور كالتالي:

جدول رقم (١٥)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الرابع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
48	يقوم المراجع الخارجي بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كأدلة إثبات للتأكد من صحة وجدية الذمم المدينة والدائنة.	٢٦,٣	٥٢,٦	٦,٦	١٤,٥	٠,٠	٣,٩١	78.2	٨,٢٩١	٠,٠٠
٤٩	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.	٢٧,٦	٦٠,٥	٧,٩	٣,٩	٠,٠	٤,١٢	82.4	١٣,٧١	٠,٠٠
٥٠	سداد التزام كان على أحد العملاء وعليه نزاع بقيمة أكبر من المسجل بالدفاتر تعطي المراجع الحق في تصحيح هذه القيمة بمقدار الفرق بين المسدد والقيمة الدفترية.	٣,٩	٥٢,٦	٢٧,٦	١٤,٥	١,٣	٣,٤٣	68.7	٤,٥١٧	٠,٠٠
٥١	إن بيع أوراق مالية في أوائل السنة التالية بسعر أقل من القيمة الدفترية تعطي المراجع الحق في تكوين مخصص هبوط أوراق مالية تبين القيمة الدفترية وسعر البيع.	١١,٨	٤٨,٧	١٤,٥	٢٢,٤	٢,٦	٣,٤٥	68.9	٣,٧١٢	٠,٠٠
٥٢	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية فما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.	٥,٣	٥٢,٠	٢٦,٧	١٦,٠	٠,٠	٣,٤٧	69.3	٤,٨٨٤	٠,٠٠
٥٣	في حالة حدوث انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار الشركة الاحتفاظ بها توجب على المراجع الإفصاح عنها في الملاحظات على القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.	٧,٨	٧٣,٧	١٠,٥	٧,٩	٠,٠	٣,٨٢	76.3	١٠,٣٤	٠,٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥٤	في حالة شراء شركة جديدة أو الاندماج مع شركة أخرى في السنة المالية التالية تتطلب هذه الإجراءات أن يفصح عنها المراجع كملاحظات على القوائم المالية.	١٧,١	٥٩,٢	١٣,٢	٦,٦	٣,٩	٣,٧٩	75.8	٧,٣٠٢	٠,٠٠
٥٥	في حالة حدوث حريق كبير يلتهم جانباً من الأصول الثابتة أو بضاعة آخر المدة ولم يكن هناك تأمين كافٍ ضد الحريق يتطلب ذلك من المراجع الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.	٢١,١	٦٥,٨	٩,٢	١,٣	٢,٦	٤,٠١	80.3	١١,٤٠	٠,٠٠
	المعدل العام لفقرات المحور الرابع						٣,٧٥	75.0	١١,٣٨	٠,٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبصفة عامة تبين نتائج جدول رقم (١٥) أن المعدل العام لفقرات المحور الرابع يساوي ٣,٧٥ والوزن النسبي يساوي ٧٥,٠٠ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد وقيمة t المحسوبة تساوي ١١,٣٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية، وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الرابع:

الفقرة رقم (٤٨) تبين أن ٧٨,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كأدلة إثبات للتأكد من صحة وجدية الذمم المدينة والدائنة، في حين أن ١٤,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٨,٢٩١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٢٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على أن رأي أفراد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة هو رأيٌ ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٤٩) تبين أن ٨٨,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بالحصول على أدلة الإثبات الكافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، في حين أن ٣,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وبلغت قيمة t المحسوبة ١٣,٧١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٢,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع في هذه الفقرة ايجابي والتي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥٠) تبين أن ٥٦,٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن سداد التزام كان على أحد العملاء وعليه نزاع بقيمة أكبر من المسجل بالدفاتر تعطي المراجع الحق في تصحيح هذه القيمة بمقدار الفرق بين المسدد والقيمة الدفترية، في حين أن ١٥,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة ٤,٥١٧ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي٦٨,٧% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع حيال هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثامنة والأخيرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥١) تبين أن ٦٠,٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن بيع أوراق مالية في أوائل السنة التالية بسعر أقل من القيمة الدفترية تعطي المراجع الحق في تكوين مخصص

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هبوط أوراق مالية تبين القيمة الدفترية وسعر البيع، في حين أن ٢٥,٠٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٣,٧١٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٨,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت المرتبة السابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥٢) تبين أن ٥٧,٣٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية فما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية، في حين أن ١٦,٠٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٤,٨٨٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٦٩,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع حيال هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة السادسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥٣) تبين أن ٨١,٥٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه في حالة حدوث انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار الشركة الاحتفاظ بها توجب على المراجع الإفصاح عنها في الملاحظات على القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية، في حين أن ٧,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٠,٣٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٦,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرأي الايجابي على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥٤) تبين أن ٧٦,٣٠% من أفراد المجتمع يوافقون على انه في حالة شراء شركة جديدة أو الاندماج مع شركة أخرى في السنة المالية التالية تتطلب هذه الإجراءات أن يفصح عنها المراجع كملاحظات على القوائم المالية، في حين أن ١٠,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٧,٣٠٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٥,٨٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الخامسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

الفقرة رقم (٥٥) تبين أن ٨٦,٩٠% من أفراد المجتمع يوافقون على انه في حالة حدوث حريق كبير يلتهم جانباً من الأصول الثابتة أو بضاعة آخر المدة ولم يكن هناك تأمين كافٍ ضد الحريق يتطلب ذلك من المراجع الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، في حين أن ٣,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١١,٤٠ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٠,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثانية من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر قيام المراجع بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧ - *الفرضية الخامسة*: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية".

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الخامس من الإستبانة، ويبين جدول رقم (١٦) نتائج اختبار (One Sample T test) لفقرات هذا المجال كالتالي:

جدول رقم (١٦)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور الخامس

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
٥٦	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الخاصة باستمرارية المنشأة كجزء من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع للتأكد من مدى استمرارية المنشأة.	١٥,٨	٧٦,٣	٣,٩	٣,٩	٠,٠	٤,٠٤	80.8	١٥,١٣	٠,٠٠
٥٧	يقوم المراجع بدراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة.	٢١,١	٥٥,٣	١٤,٥	٩,٢	٠,٠	٣,٨٨	77.6	٩,٠٦٣	٠,٠٠
٥٨	يقوم المراجع الخارجي بتحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى للحصول على أدلة إثبات تؤكد استمرارية عمل المنشأة في المستقبل المنظور.	١٧,١	٦٧,١	٣,٩	١١,٨	٠,٠	٣,٨٩	77.9	٩,٤٤٤	٠,٠٠
٥٩	عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها، يتوجب على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت	٢٢,٤	٦٣,٢	٧,٩	٦,٦	٠,٠	٤,٠١	80.3	١١,٦٦	٠,٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	تهيئة القوائم المالية.								
٦٠	عندما يثار شك في مدى فرض الاستمرارية يتوجب على المراجع تجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.	١٧,١	٥٩,٢	١٣,٢	١٠,٥	٠,٠	٣,٨٣	76.6	٨,٦١٥	٠,٠٠
المعدل العام لفقرات المحور الخامس							٣,٩٣	78.6	١٢,٣٠	٠,٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبصفة عامة تبين نتائج جدول رقم (١٦) أن المعدل العام لفقرات المحور الخامس يساوي ٣,٩٣ والوزن النسبي يساوي ٧٨,٦٠ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد وقيمة t المحسوبة تساوي ١٢,٣٠ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية، وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الخامس:

الفقرة رقم (٥٦) تبين أن ٩٢,١٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم أدلة الإثبات الخاصة باستمرارية المنشأة كجزء من أدلة الإثبات التي يحصل عليها للتأكد من مدى استمرارية المنشأة، في حين أن ٣,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٥,١٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٠,٨٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر تأكد المراجع من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة رقم (٥٧) تبين أن ٧٦,٤٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع يقوم بدراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة، في حين أن ٩,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ٩,٠٦٣ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٧,٦% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على الرأي الايجابي حيال هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر تأكد المراجع من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية.

الفقرة رقم (٥٨) تبين أن ٨٤,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بتحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى للحصول على أدلة إثبات تؤكد استمرارية عمل المنشأة في المستقبل المنظور، في حين أن ١١,٨٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٩,٤٤٤ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٧,٩% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يبين اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على الرأي الايجابي تجاه الرد على الفقرة والتي احتلت المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر تأكد المراجع من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية.

الفقرة رقم (٥٩) تبين أن ٨٥,٦٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها، يتوجب على المراجع مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة القوائم المالية، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١١,٦٦ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٠,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على الرأي الايجابي لأفراد المجتمع حيال هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثانية من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر تأكد المراجع من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية.

الفقرة رقم (٦٠) تبين أن ٧٦,٣٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه عندما يثار شك في مدى فرض الاستمرارية يتوجب على المراجع تجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور، في حين أن ١٠,٥٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٨,٦١٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٦,٦٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت الفقرة المرتبة الخامسة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر تأكد المراجع من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية.

٨ - *الفرضية السادسة:* "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية".

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور السادس من الإستبانة، ويبين جدول رقم (١٧) نتائج اختبار (One Sample T test) لفقرات هذا المجال كالتالي:

جدول رقم (١٧)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لفقرات المحور السادس

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	محتوى الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية
٦١	على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة.	٣٤,٢	٥٢,٦	١١,٨	١,٣	٠,٠	٤,٢٠	83.9	١٥,٠٥	٠,٠٠
٦٢	يقوم المراجع الخارجي بتقييم إقرارات إدارة المنشأة كجزء من تقييم أدلة الإثبات.	٢١,١	٦٥,٦	١٥,٨	٦,٦	٠,٠	٣,٩٢	78.4	١٠,٠٨	٠,٠٠
٦٣	توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية.	٧,٩	٥٣,٩	٢٥,٠	١٣,٢	٠,٠	٣,٥٧	71.3	٦,٠٠١	٠,٠٠
٦٤	على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك مع إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.	١٥,٨	٧٢,٤	٩,٢	٢,٦	٠,٠	٤,٠١	80.3	١٤,٧٢	٠,٠٠
٦٥	في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري يتوجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي لأن ذلك سيشكل تحديداً لنطاق عملية المراجعة.	٣٤,٢	٥٠,٠	١١,٨	٣,٩	٠,٠	٤,١٤	82.9	١٢,٨٢	٠,٠٠
	المعدل العام لفقرات المحور السادس						٣,٩٦	79.4	١٦,٢٨	٠,٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٢٥ ودرجة حرية ٧٥ تساوي ٢

المصدر: إعداد الباحث

وبصفة عامة تبين نتائج جدول رقم (١٧) أن المعدل العام لفقرات المحور السادس يساوي ٣,٩٦ والوزن النسبي يساوي ٧٩,٤٠ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد وقيمة t المحسوبة تساوي ١٦,٢٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠ ومستوى

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية، وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور السادس:

الفقرة رقم (٦١) تبين أن ٨٦,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه يجب على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، في حين أن ١,٣٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٥,٠٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٣,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على الرأي الايجابي حيال الرد على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر حصول المراجع على إقرارات من الإدارة.

الفقرة رقم (٦٢) تبين أن ٨٦,٧٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم إقرارات إدارة المنشأة كجزء من تقييم أدلة الإثبات، في حين أن ٦,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ١٠,٠٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧٨,٤٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع على هذه الفقرة ايجابية وقد احتلت الفقرة المرتبة الرابعة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر حصول المراجع على إقرارات من الإدارة.

الفقرة رقم (٦٣) تبين أن ٦١,٨٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أن توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية، في حين أن ١٣,٢٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ٦٠,٠٠١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٧١,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على الاتفاق الايجابي لأفراد المجتمع بصفة عامة حيال ردودهم على هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الخامسة والأخيرة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر حصول المراجع على إقرارات من الإدارة.

الفقرة رقم (٦٤) تبين أن ٨٨,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه يجب على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك مع إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة، في حين أن ٢,٦٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وتبين أن قيمة t المحسوبة ١٤,٧٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٠,٣٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع بصفة عامة على هذه الفقرة ايجابي وقد احتلت المرتبة الثالثة من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر حصوله على إقرارات من الإدارة.

الفقرة رقم (٦٥) تبين أن ٨٤,٢٠% من أفراد المجتمع يوافقون على أنه في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري يتوجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي لأن ذلك سيشكل تحديداً لنطاق عملية المراجعة، في حين أن ٣,٩٠% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغت قيمة t المحسوبة ١٢,٨٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، والوزن النسبي يساوي ٨٢,٩٠% ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠٠ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يؤكد على اتفاق أفراد المجتمع بصفة عامة على الرأي الايجابي تجاه هذه الفقرة والتي احتلت المرتبة الثانية من حيث قيام المراجع بها ومن بين عناصر حصول المراجع على إقرارات من الإدارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩ - الفرضية السابعة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى كلٍ من (المؤهل العلمي ، التخصص، سنوات الخبرة ، العمر، الجنس)

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

٩_١ : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى المؤهل العلمي.

استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى المؤهل العلمي، والنتائج مبينة في جدول رقم (١٨)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي ٠,٢٧٧ وهي أصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٦، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٨٤٢ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى المؤهل العلمي.

٩_٢ :لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى التخصص.

استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى التخصص، والنتائج مبينة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (١٨)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي ٠,٨١٤ وهي أصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٦، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٤٤٧ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى التخصص.

٩_٣: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى سنوات الخبرة.

استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى سنوات الخبرة، والنتائج مبينة في جدول رقم (١٨)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي ٢,٨٧ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٦، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٠٤٢ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى سنوات الخبرة.

ويبين جدول رقم (١٩) نتائج اختبار تامهان للفروق بين المتوسطات أن الفروق بين فئة الخبرة (١١-١٥ سنة) و كل من فئات الخبرة (١-٥ سنوات) و (٦-١٠ سنوات) جوهرية وذات دلالة إحصائية حيث إن مستوى المعنوية بين كل منهما اقل من ٠,٠٥. والفروق لصالح فئة الخبرة (٦-١٠ سنوات)

٩_٤: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى العمر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى العمر، والنتائج مبينة في جدول رقم (١٨)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة تساوي ٦,١٤ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٦، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى العمر.

ويبين جدول رقم (١٩) نتائج اختبار تامهان للفروق بين المتوسطات أن الفروق بين فئة العمر(٢٠- اقل من ٣٠ سنة) و كل من فئات العمر (٣٠ سنة إلى اقل من ٤٠ سنة) و (٤٠ سنة إلى اقل من ٥٠ سنة) و (٥٠ سنة فأكثر)، جوهرية وذات دلالة إحصائية حيث أن مستوى المعنوية بين كل منهما اقل من ٠,٠٥. والفروق لصالح فئة الخبرة (٢٠- اقل من ٣٠ سنة)

جدول رقم(١٨)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

السمة الشخصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمةF	مستوى الدلالة	القرار
المؤهل العلمي	دبلوم	٣,٧٥٩٠	٠,٢٧٧	٠,٨٤٢	لا توجد فروق
	بكالوريوس	٣,٧٢٠٩			
	ماجستير	٣,٧٤٨١			
	دكتوراه	٣,٥٧٥٤			
التخصص	محاسبة	٣,٧٢٨٢	٠,٨١٤	٠,٤٤٧	لا توجد فروق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	أدارة	٣,٧٥٩٦			
	اقتصاد	٣,٤٨٤٦			
سنوات الخبرة	١-٥ سنة	٣,٨١١٩	٢,٨٧	٠,٠٤٢	توجد فروق
	٦- ١٠ سنوات	٣,٨٣٧٦			
	١١-١٥ سنة	٣,٤٢١٨			
	١٦ سنة فأكثر	٣,٦٣٨٥			
العمر	٢٠- اقل من ٣٠ سنة	٤,٠١٢١	٦,١٤	٠,٠٠١	توجد فروق
	٣٠ سنة إلى اقل من ٤٠ سنة	٣,٥٩٤٠			
	٤٠ سنة إلى اقل من ٥٠ سنة	٣,٦٥٧٩			
	٥٠ سنة فأكثر	٣,٦٠٤٧			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية (٣ ،٧٢) ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٦

المصدر: إعداد الباحث

جدول رقم (١٩)

اختبار تامهان للمقارنات المتعددة (التباين للمجتمعات غير متساوي)

Tamhane Test	التصنيف		الفرق بين المتوسطات	مستوى المعنوية
سنوات الخبرة	١١-١٥ سنة	١-٥ سنة	٠,٣٩٠	٠,٠١٣
		٦- ١٠ سنوات	٠,٤١٥	٠,٠١٢
العمر	٢٠- اقل من ٣٠ سنة	٣٠ سنة إلى اقل من ٤٠ سنة	٠,٤١٨	٠,٠٢١
		٤٠ سنة إلى اقل من ٥٠ سنة	٠,٣٥٤	٠,٠٠٢
		٥٠ سنة فأكثر	٠,٤٠٧	٠,٠٠٣

المصدر: إعداد الباحث

٩_٥: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى الجنس.

استخدم الباحث اختبار T للعينات المستقلة، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى الجنس، والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٠)، والذي يبين أن قيمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

T المحسوبة تساوي -٠,٧٢٠ وهي أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي ٢,٠٠، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٤٧٤ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى الجنس.

جدول رقم (٢٠)

اختبار t للفروق حسب متغير الجنس

الجنس	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
ذكر	٣,٧٠٦٤	-٠,٧٢٠	٠,٤٧٤
أنثى	٣,٨٠٠٠		

قيمة T الجدولية عند درجة حرية (٧٤) ومستوى دلالة ٠,٠٢٥ تساوى ٢,٠

المصدر: إعداد الباحث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٠ - النتائج والتوصيات:

مقدمة: Introduction

يعتني هذا المبحث بتلخيص نتائج البحث في ضوء ما خلُصت إليه الدراسة الميدانية وما تم عرضه في الدراسة النظرية والدراسات السابقة التي تناولت دراسة وتقييم أدلة الإثبات، وكذلك دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ووصولاً إلى توصيات تساعد المراجع الخارجي في فلسطين على بذل العناية المهنية الكافية أثناء حصوله على أدلة الإثبات وتقييمها بما يساعده على إبداء الرأي الفني والمحايد على القوائم المالية وبما يعمل على تطوير مهنة المراجعة وبما يحقق الأهداف المرجوة منها وذلك كما يلي:-

أولاً: النتائج:-

١- أظهرت نتائج الإستبانة التي تم توزيعها على أن المراجعة التحليلية مستخدمة من قِبل المراجع الفلسطيني بشكل جيد وأن المراجع الخارجي يستخدم عدد من الوسائل والأساليب عند قيامه بمراجعة حسابات عملائه مثل استخدام أساليب التحليل المالي، وإجراءات المراجعة التحليلية للكشوفات والحسابات المقدمة من الإدارة وإجراء المقارنة بين البنود في الفترات المختلفة وإجراء عملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة وكذلك استخدام النسب المالية، إلا أنه هناك حاجة إلى مزيد من التطوير والتنويع وبذل عناية أكبر أثناء الحصول على وتقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية.

٢- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة بصورة جيدة إلا أن هناك بعض القصور في تطبيق بعض الأساليب والتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتعين على العاملين في حقل المراجعة في زيادة اهتمامهم في الحصول على أدلة الإثبات التي تساعدهم في اتخاذ الرأي الفني المحايد على القوائم المالية.

٣- هناك نسبة كبيرة من مراجعي الحسابات يقومون بتقييم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها من خلال أسلوب العينات للتأكد من مدى كفاية وملائمة الأدلة للمساعدة في اتخاذ الرأي الفني على القوائم المالية.

٤- يعتبر ما نسبته ٩٠% من مراجعي الحسابات أن المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة تعتبر من الأدلة المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.

٥- هناك نسبة كبيرة من مراجعي الحسابات يقومون باستخدام المصادقات الموجبة أثناء حصولهم على أدلة الإثبات حول أرصدة القوائم المالية، بينما تقل هذه النسبة فيما يتعلق بالمصادقات السالبة أو العمياء.

٦- يرى ما نسبته ٥٥% من أفراد العينة على أن حالات عدم الرد (الإجابة) على المصادقات الإيجابية توفر دليلاً هاماً لدى المراجع بالشك في صحة بند المدينين، وهي نتيجة يرى الباحث عكسها إذ أنه ليس من الملائم أن يتم النظر إلى المصادقات التي ترسل للعملاء ولم يقم المدينون بالإجابة عليها أنها دليل مراجعة مؤثر، وعلى سبيل المثال لا توفر عدم الاستجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً للمراجعة، وعليه على المراجع أن يقوم بالمتابعة من خلال إجراءات بديلة.

٧- أظهرت نتائج الدراسة إلى أن حدود الالتزام المهني للمراجع اتجاه العميل (الطرف الثالث) في الحالات التالية كالتالي:-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- في حالة اختلاف رصيد الحساب الوارد في المصادقات مع رصيد العميل (الطرف الثالث) الوارد في الرد على المصادقة فإن حدود الالتزام المهني للمراجع اتجاه العميل لا يقف فقط عند استخدامه لأسلوب المصادقات، أو إرسال المصادقة وتلقي استجاباتهم فقط.
- حدود الالتزام المهني للمراجع أنه ملتزم مهنياً بالرد على العملاء وتقديم الإيضاحات اللازمة لهم.
- أن يقوم المراجع ببحث وفحص وتحري أسباب هذا الخلاف والوقوف على مسبباته.
- أنه إذا كان عدم التطابق خطأ في رصيد الحساب من جانب العميل وبعد تحديد الخطأ فمن واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة وأن يعلمه بنتيجة الفحص والرصيد الصحيح ويرى الباحث أن يكون ذلك من خلال المنشأة محل المراجعة والتي يربطها بالمراجع العلاقة التعاقدية.
- أنه إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص وبعد تحديد سبب الخطأ بأن يقوم المراجع بالطلب من الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً لأصول والقواعد المهنية، وعلى المراجع أن يعلم الطرف الثالث بالرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة.

٨- تعتبر الإدارة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وأن هذه التقديرات تُعد في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت.

٩- يعتبر المراجع الخارجي هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.

١٠- يقوم مراجع الحسابات الخارجي في فلسطين بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تُعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود وأنه يقوم بتقييم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هذه التقديرات فيما إذا كانت معقولة في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة مناسبة لدعم التقدير المحاسبي.

١١- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قِبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية، كما يقوم بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قِبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.

١٢- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وللحصول على أدلة إثبات -من خلالها- تكون كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

١٣- يقوم المراجع الخارجي بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كما يقوم بالحصول على أدلة كافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.

١٤- حدوث أي حدث بعد تاريخ القوائم المالية وله تأثير نسبي كبير يعطي المراجع الحق في تصحيح وتعديل القوائم المالية، مثل سداد أحد العملاء لالتزام عليه نزاع بقيمة أكبر من المسجل في الدفاتر، وكذلك بيع أوراق مالية أوائل السنة التالية بسعر أقل من القيمة الدفترية يعطي المراجع الحق في تكوين مخصص هبوط أوراق مالية.

١٥- يقوم المراجع الخارجي بالحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تعطي المراجع القناعة والتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٦- يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وتحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية، وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة.

١٧- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين بالحصول على إقرارات من إدارة المنشأة محل المراجعة والتي توفر له أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

١٨- توفر كل من المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات كافية حول صحة القوائم المالية.

١٩- تبين أن حوالي ٨٤% من المراجعين يصدرون رأياً متحفظاً أو يمتنعون عن إبداء الرأي في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري.

٢٠- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى المؤهل العلمي، والتخصص، والجنس.

٢١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية يُعزى إلى الخبرة، والعمر.

ثانياً: التوصيات:-

١- على مراجع الحسابات أن يبذل المزيد من العناية المهنية أثناء الحصول على وتقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية.

٢- ضرورة إصدار قوانين وتشريعات تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- ضرورة تفعيل الجمعيات المهنية (جمعية المحاسبين – جمعية المراجعين) للقيام بمسؤولياتها لوضع معايير محاسبة ومراجعة والإشراف على تطبيق هذه المعايير ومحاسبة من يُقصر بواجباته ويُسيئ إلى المهنة.

٤- ضرورة قيام الجامعات الفلسطينية بتطوير خططها وبرامجها وأن تُولي علم المراجعة أهمية كما هي المحاسبة بما يكفل تخريج مراجعين قادرين على مزاولة المهنة والقدرة على مواكبة تطورها عالمياً.

٥- ضرورة قيام المراجع الخارجي في فلسطين باستخدام أكبر للنسب المالية والمقارنة بين المعلومات بما يكفل الحصول على أدلة إثبات كافية تساعده في إبداء رأيه الفني على القوائم المالية.

٦- العمل على توعية المراجع الفلسطيني بأهمية استخدام أسلوب المصادقات وزيادة اعتماده على المصادقات الإيجابية والسالبة والعمياء.

٧- لا بد من المراجع أن يقوم بالمتابعة وذلك من خلال إجراءات بديلة في حال عدم قيام العملاء بالرد على المصادقات الإيجابية وألا يكون ذلك مدعاة للشك في بند المدينين.

٨- يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة في نظام الرقابة الداخلية مطبقة بصورة صحيحة وذلك عند استخدام المراجع أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة.

٩- يجب على المراجع أن يقوم بسحب العينة بطريقة عشوائية دون تدخل العنصر الشخصي وذلك عند استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية من أجل الحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمناسبة لاتخاذ الرأي الفني والمحايد على القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٠- على المراجع ألا يُصدر تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية المصادقات وخاصة إذا لم يكن ذلك تقييداً من قِبل الإدارة، وعلى المراجع أن يقوم بالحصول على الأدلة بطرق أخرى غير المصادقات.

١١- يجب على مراجع الحسابات في حالة وجود انحرافات ورفضت الإدارة الأخذ بها أن يفصح ذلك في تقريره (رأي متحفظ).

١٢- على مراجع الحسابات أن يقوم بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية.

١٣- على مراجع الحسابات أن يقوم بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من مدى معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة في القوائم المالية.

١٤- على المراجع أن يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

١٥- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى كافة الأطراف التي لها علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وذلك عن طريق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية المراجعة تخطيطاً سليماً والإشراف التام على المساعدين، وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق وعدالة تعبير القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال في نهاية السنة المالية.

١٦- يجب على المراجع القيام بدراسة مسئولياته المهنية تجاه زملائه في المهنة وتقديم أفضل الخدمات التدقيقية لعملائه لرفع شأن المهنة والمحافظة على تقدمها وكسب ثقة الجمهور بها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٧- يجب على المراجع الخارجي مراعاة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقريره واستخدام إجراءات المراجعة لهذه الفترة، من تعديل وتسوية إن كان لها تأثير على الحسابات أو تبيان وإفصاح إن لم يكن لها تأثير على حسابات العام موضوع المراجعة.

١٨- يجب على مراجع الحسابات الخارجي عند تخطيط وانجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها أن يراعي ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة القوائم المالية.

١٩- على مراجع الحسابات أن يقوم بتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور وذلك عندما يُثار شك في مدى فرض الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة.

٢٠- على مراجع الحسابات أن يُبذل العناية المهنية الواجبة للحصول على الأدلة الكافية والتي تخلق القناعة والطمأنينة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية بأن المنشأة لديها القدرة على مزاولة نشاطها في الفترات الزمنية القادمة.

٢١- على مراجع الحسابات أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حال توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة

٢٢- على المراجع أن يُصدر تقريراً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري لأن ذلك يشكل تحديداً لنطاق عملية المراجعة.

٢٣- ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات وورش العمل والندوات العلمية المتخصصة والمشاركة في الدورات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التدريبية والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

٢٤- يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث والتي تُعنى بتطوير قسم رقابة الجودة بمكاتب المراجعة ورقابة الجودة في الجمعيات المهنية بفلسطين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجـــع :

- أبو طبل، عيسى محمد "***دراسات في المراجعة والمسئولية القانونية لمراجع الحـــسابات طبقاً لأحدث القضايا والتشريعات***"، عمان، ١٩٩٣م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **إقرارات الإدارة**" الطبعة الأولى، ١٩٩٨م.
- أرينز، الفين، و لوبك، جيمس" ***المراجعة مدخل متكامل***" ترجمة الديسطي، محمد محمـــد عبد القادر، مراجعة حجاج،أحمد حامد، الرياض، دار المريخ، ٢٠٠٣م.
- توماس، وليم، وهنكي أمرسون "***المراجعة بين النظرية والتطبيق***" تعريب حجـــاج أحمـــد حامد، سعيد كمال الدين، المملكة العربية السعودية، الرياض، المريخ للنشر، ١٩٨٩م.
- جربوع، يوسف محمود، " ***المصادقات***"، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحـــسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، ٢٠٠٣م.
- جربوع، يوسف محمود، " ***مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدوليـــة*** " فلسطين، الطبعة الأولى، فبراير، ٢٠٠٢م.
- جربوع، يوسف محمود، " ***مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيـــق***" عمـــان، مؤســـسة الوراق، ٢٠٠٠م.
- جربوع، يوسف محمود، حلس، سالم عبد الله ، "**فرضية استمرارية المنـــشأة**"، المحاســـبة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، ٢٠٠١م.
- الجمل، متولي محمد ، والجزار محمد السيد " ***أصول المراجعة***" الطبعة العالمية، القـــاهرة، ١٩٦٩م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- حماد، طارق عبد العال، "***موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية***" الجزء الثاني، مصر، جامعة عين شمس، الدار الجامعية،٢٠٠٤م.
- الرفاعي، أحمد حسين، "***مناهج البحث العلمي" تطبيقات إدارية واقتصادية***، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.
- شركس، محمد وجدي، " ***المراجعة المفاهيم والإجراءات*** " دار السلاسل، ١٩٧٨م، الطبعة الأولى
- الصحن، عبد الفتاح، "***أصول المراجعة الداخلية والخارجية***" مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، ١٩٨٩م.
- عبد المنعم، أحمد حسين، " المحاسبة والمراجعة للمبتدئين" الجزء الثالث، منشورات مؤسسة افمكو، مستشارون إداريون.
- عبد المنعم، عبد المنعم محمود، وأبو طبل عيسى محمد " ***المراجعة أصولها العلمية والعملية*** " الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٨٢
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد " ***البحث العلمي، مفهومه وأدواته وأساليبه***" الطبعة السادسة، عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ١٩٩٨.
- عبيدات، محمد وأبو نصار، محمد ومبيضين، عقلة، " ***منهجية البحث العلمي: القواعد والمراحل والتطبيقات***" الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٧.
- عشماوي، إبراهيم علي " ***دراسات في المراجعة*** " مصر، مكتبة عين شمس، ١٩٩١م.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: أصول التدقيق.
- محمد سمير الصبان – "***الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة***"، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨م ص ٢٦١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- مهدي، عصام، "***مبادئ الإحصاء***"، الطبعة الثانية، غزة، مكتبة دار المنارة.
- نور أحمد "***مراجعة الحسابات***"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٧م.
- نور، أحمد "***معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وماجرى بشأنها من دراسات نظرية، وما تعرض له تطبيقها من مشاكل عملية***" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مطبعة جامعة الإسكندرية، ١٩٨٣م.
- الهواري، محمد نصر "***دراسات في مراجعة الحسابات***" الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، ١٩٩٧م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرسائل العلمية :

١. أحمد عبد الله بيت المال، "***وسائل الحصول على الأدلة والبراهين في المراجعة ومدى استخدامها من قبل المراجع الليبي***" ، رسالة ماجستير، ليبيا، جامعة قار يونس، ١٩٩٣م.

٢. جربوع، يوسف (٢٠٠٢)، "***مدى مسئولية المراجع الخارجي من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية*** "، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد (٤٢)، كانون أول ٢٠٠٢، ص. ٧٩-١٠٣.

٣. جربوع، يوسف محمود "***دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة***" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٩٥، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٤م.

٤. جربوع، يوسف محمود (٢٠٠١)، "مدى مسئولية المراجع الخارجي عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره "، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، اليمن، العدد(٣) لعام ٢٠٠١، ص.٦٩-٩٨.

٥. الجندي، نجيب " نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية " الإدارة العامة، العدد ٥٤، الرياض، ١٩٨٧ م.

٦. حلس، سالم، (٢٠٠٢)، " ***التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها*** "، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، الموصل، العدد (٦٩)، كانون أول ٢٠٠٢، ص. ٢١٣-٢٢٢.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧. حلس، سالم، وجربوع، يوسف " ***المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين***" تنمية الرافدين، المجلد ٢٤/١ ، العدد ٦٧، الموصل ٢٠٠٢ م.

٨. حمدان، محمود، " تقويم كتاب الجبر للصف التاسع من وجهة نظر معلمي الرياضيات وطلبتهم في محافظات غزة " رسالة ماجستير، البرنامج المشترك بين كلية التربية الحكومية وكلية التربية جامعة عين شمس، فلسطين، ١٩٩٨م.

٩. علام، محمد " ***حدود الإلتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات***" الإدارة العامة، المجلد ٤٣ ،العدد١، الرياض، مارس ٢٠٠٣م.

١٠. المجلة العلمية، "***المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن: دراسة استقصائية***"، المجلة العلمية، جامعة قطر، العدد الثاني، ١٩٩١.

١١. محمود، سمير عبد الغني " ***دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف***" مجلة الإدارة العامة، العدد ٦٣، أغسطس ١٩٨٩م.

١٢. مصطفى، صادق " **تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة باستخدام نظرية اكتشاف الإشارة** " مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد ١٥ عدد ١، جدة ٢٠٠١ م.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع الأجنبية ومواقع الانترنت

- Defliese, jaenicke, O,Reilly and Hirsch (1990), "Designing Auditing procedures", Montgomerys Auditing "Eleventh edition, p.57
- C.Abrumfield .et.al. " Business Risk and the Audit Process ". Journal of Accountancy (April 1983) p.61
- American Institute Of Certified Public Accountants. Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit, SAS No. 47 (1983).
- R.K. MAUTZ AND H.A. SHARAF. THE PHILOSOPHY OF AUDITING.
- AMERICAN ACCOUTING ASSOCIATION, FLORTDA – 1982 , P 69-70.
- Taylor & Glzen (1994) P.524
- Holmes A.W. and Overmeyer w.w., (1975), " Auditing Standards and Procedures" , 8ht Edition, Homewood: Richard D. IRWIN, INC.
- Smith R.A. (april 1972) , " The Relationship Of Internal Control Evaluation and Audits Sample Size " ,The Accounting Review, April 1972.

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين **http://www.socpa.org.sa/index.htm**
- **http://www.socpa.org.sa/AU/Au10/au1002.htm#_ftnref7**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإســـلامية - غزة
كليـــــة الدراســـات العليا
ماجستير محاسبة وتمويل

الإستبانة

الأخ الكريم، الأخت الكريمة ...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

أما بعد...

نرجو التكرم بمساعدتنا في تعبئة الإستبانة المرفقة بكل صراحة وموضوعية، علماً أنها مخصصة لأغراض البحث العلمي فقط وذلك لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان:

" دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية "

(دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث
هاني فرحان الزايغ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(استبانه رقم ١)

المعلومات الشخصية:-

- **المؤهل العلمي:-** دبلوم ☐ بكالريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
- **التخصص:-** محاسبة ☐ إدارة ☐ اقتصاد ☐ أخرى ☐
- **سنوات الخبرة:-** ١-٥ ☐ ٦-١٠ ☐ ١١-١٥ ☐ ١٦ فأكثر ☐
- **العمر:-** ٢٠-٣٠ ☐ ٣١-٤٠ ☐ ٤١-٥٠ ☐ ٥١ فأكثر ☐
- **الجنس:-** ذكر ☐ أنثى ☐
- **العضوية في جمعيات مهنية:-** نعم ☐ لا ☐

(استبانه رقم ٢)

مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
" العلاقة بين قيام المراجع الخارجي باستخدام المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية وبين التأكد من معقولية الأرصدة الواردة بالقوائم المالية ".						
١-	يقوم المراجع بإجراء المراجعة التحليلية للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة.					
٢-	تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد في فلسطين للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية.					
٣-	تعتبر المراجعة التحليلية المطبقة في فلسطين تعمل على تحقيق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المتعلق بالمراجعة التحليلية.					
٤-	يقوم المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات.					
٥-	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة وذلك للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦-	تعتبر المراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية.					
٧-	قيام المراجع الخارجي بالمراجعة التحليلية عن طريق النسب المالية يعتبر جزء من متطلبات المراجعة التي تنص عليها معايير المراجعة الدولية.					

مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٨-	يقوم المراجع بعملية المقارنة بين المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة للصناعة أو الشركات الأخرى.					
٩-	يقوم المراجع بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام.					
١٠-	يقوم المراجع بالاسترشاد بالدليل الدولي المتعلق بإجراءات المراجعة التحليلية بشكل خاص.					
١١-	يقوم المراجع بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل (مثل الموازنات والميزانيات التقديرية).					
١٢-	تعتبر إجراء المقارنات بين البنود في الفترات المالية المختلفة والفترة المالية الواحدة (بين شهور السنة) أمراً ضرورياً في عملية المراجعة واعتبارها من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المراجع.					
١٣-	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.					
" العلاقة بين استخدام المراجع الخارجي أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة القوائم المالية " .						
١٤-	يوفر أسلوب العينة الإحصائية للمراجع أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة القوائم المالية.					
١٥-	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها من خلال أسلوب العينة الإحصائية للتأكد من مدى كفاية وملائمة هذه الأدلة.					
١٦-	يعتمد المراجع حجم عينة قليلاً نسبياً إذا ما توفرت لديه القناعة والطمأنينة لنظام الرقابة الداخلية.					
١٧-	يقوم المراجع بالأخذ في الاعتبار حجم وتصميم العينة وطريقة اختيارها وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ قبل الاعتماد على الأدلة والقرائن المستمدة من اختبارات التحقق.					
١٨-	تعتبر المصادقات من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٩ -	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للمدينين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					
٢٠ -	يقوم المراجع بإرسال مصادقات للدائنين للحصول على أدلة إثبات مقنعة حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية إذا كان نظام الرقابة ضعيفاً على حسابات الدائنين.					
٢١ -	يعتمد المراجع المصادقات الموجبة (الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					

مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٢٢ -	يعتمد المراجع المصادقات السالبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة (الرد في حالة عدم الموافقة على الأرصدة الواردة في المصادقة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					
٢٣ -	يعتمد المراجع المصادقات العمياء في بعض الحالات (يطلب إقرار أو شهادة من الجهة يبين جميع المعلومات المتعلقة بالشركة) أثناء حصوله على أدلة إثبات حول الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					
٢٤ -	يُصدر المراجع تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية إرسال المصادقات					
٢٥ -	تقوم إدارة المنشأة بإعداد -وبإشراف من المراجع- المصادقات وتطلب من الطرف الآخر الرد مباشرة على مكتب المراجع.					
٢٦ -	يقوم المراجع -في حالة المصادقة الإيجابية- بإرسال مصادقة مرة ثانية وثالثة في حالة عدم رد المصادقة من قبل الطرف الأخر					
٢٧ -	توفر حالات عدم الإجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً هاماً لدى المراجع بالشك في صحة بند المدينين.					
٢٨ -	يقوم المراجع بإجراءات بديلة في حالة عدم رد المصادقة الإيجابية وبعد المتابعة مرة ثانية وثالثة وذلك للتأكد من الأرصدة والحسابات.					
٢٩ -	يعتبر المراجع –في حالة المصادقات السالبة- حالات عدم الرد دليلاً على صحة الأرصدة الواردة في المصادقة.					
٣٠ -	يقوم المراجع بتقييم الأدلة المدمجة المقدمة من خلال المصادقات والإجراءات البديلة وذلك لتقرير ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومقنعة.					
٣١ -	عند اختلاف رصيد الحساب الوارد في المصادقة مع رصيد العميل (الطرف الثالث) الوارد في الرد على المصادقة فإن حدود الالتزام المهني للمراجع اتجاه العميل يقف فقط عند استخدامه لأسلوب المصادقات.					
	عند عدم تطابق رصيد المصادقة مع رصيد العميل (الطرف الثالث) الوارد في					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	الرد على المصادقة فإن :-					
٣٢ -	أ – حدود الإلتزام المهني للمراجع تقف عند حد إرسال المصادقات للعملاء وتلقي استجاباتهم فقط.					
٣٣ -	ب – حدود الإلتزام المهني للمراجع أنه ملتزم مهنياً بالرد على العملاء وتقديم الإيضاحات اللازمة لهم.					
٣٤ -	جـ- يقوم المراجع الخارجي ببحث وفحص وتحري أسباب هذا الخلاف والوقوف على مسبباته.					
٣٥ -	إذا كان عدم التطابق خطأ في رصيد الحساب من جانب العميل وبعد الفحص والتدقيق تم تحديد الخطأ ففي هذه الحالة من واجب المراجع أن يرد على اعتراض العميل على الرصيد الوارد بالمصادقة وأن يعلمه بنتيجة الفحص والمراجعة والرصيد الصحيح.					
مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	في الحالة السابقة إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص وبعد تحديد سبب الخطأ فإن : –					
٣٦ -	أ – يقوم المراجع بالطلب من الجهة محل المراجعة أن تقوم بتصحيح هذا الخطأ بسجلاتها وفقاً للأصول والقواعد المهنية.					
٣٧ -	ب- بعد عملية التصحيح فإن واجب المراجع أن يعلم العميل (الطرف الثالث) بالرصيد الصحيح لحسابه طرف الجهة محل المراجعة.					
	في الحالة السابقة إذا كان الخطأ في رصيد الحساب من جانب الجهة محل الفحص ورفضت الجهة تصحيحه فإن : –					
٣٨ -	أ – المراجع سيضمن ذلك في تقريره المرفوع إلى الجمعية العمومية.					
٣٩ -	ب – من واجب المراجع أن يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده.					
٤٠ -	جـ- من واجب المراجع أن لا يقوم بإخطار العميل بما انتهى إليه رأيه الفني بشأن حقيقة رصيده.					
	" العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بفحص ومراجعة التقديرات المحاسبية للتأكد من معقوليتها وبين صحة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية.					
٤١ -	تعتبر إدارة المنشأة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية.					
٤٢ -	يعتبر المراجع الخارجي هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.					
٤٣ -	يقوم المراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٤ -	يقوم المراجع بتقييم التقديرات المحاسبية فيما إذا كان معقولاً في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة متوفرة لدعم التقدير المحاسبي وذلك كأدوات إثبات للتأكد من صحة القوائم المالية.					
٤٥ -	يقوم المراجع بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية.					
٤٦ -	يقوم المراجع بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.					
٤٧ -	يشكل استخدام المنشأة لنظم جيدة –تقوم هي بإعدادها – ثقة كبيرة لدى المراجع في القوائم المالية.					

مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
" العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالحصول على معلومات ذات علاقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية ".						
٤٨ -	يقوم المراجع الخارجي بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كأدلة إثبات للتأكد من صحة وجدية الذمم المدينة والدائنة.					
٤٩ -	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.					
٥٠ -	سداد التزام كان على أحد العملاء وعليه نزاع بقيمة أكبر من المسجل بالدفاتر تعطي المراجع الحق في تصحيح هذه القيمة بمقدار الفرق بين المسدد والقيمة الدفترية.					
٥١ -	إن بيع أوراق مالية في أوائل السنة التالية بسعر أقل من القيمة الدفترية تعطي المراجع الحق في تكوين مخصص هبوط أوراق مالية تبين القيمة الدفترية وسعر البيع.					
٥٢ -	يقوم المراجع بالحصول على أدلة الإثبات الكافية فما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.					
٥٣ -	في حالة حدوث انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار الشركة الاحتفاظ بها توجب على المراجع الإفصاح					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	عنها في الملاحظات على القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية.					
٥٤ -	في حالة شراء شركة جديدة أو الاندماج مع شركة أخرى في السنة المالية التالية تتطلب هذه الإجراءات أن يفصح عنها المراجع كملاحظات على القوائم المالية.					
٥٥ -	في حالة حدوث حريق كبير يلتهم جانباً من الأصول الثابتة أو بضاعة آخر المدة ولم يكن هناك تأمين كافٍ ضد الحريق يتطلب ذلك من المراجع الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.					
" العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بالحصول على معلومات بالتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترات القادمة وبين حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية ".						
٥٦ -	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الخاصة باستمرارية المنشأة كجزء من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع للتأكد من مدى استمرارية المنشأة.					
٥٧ -	يقوم المراجع بدراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة.					
٥٨ -	يقوم المراجع الخارجي بتحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى للحصول على أدلة إثبات تؤكد استمرارية عمل المنشأة في المستقبل المنظور.					

مسلسل	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٥٩ -	عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها، يتوجب على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة القوائم المالية.					
٦٠ -	عندما يثار شك في مدى فرض الاستمرارية يتوجب على المراجع تجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.					
" العلاقة بين حصول المراجع الخارجي على إقرارات من الإدارة وبين توافر أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.						
٦١ -	على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة.					
٦٢ -	يقوم المراجع الخارجي بتقييم إقرارات إدارة المنشأة كجزء من تقييم أدلة الإثبات.					
٦٣ -	توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦٤ -	على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى أن يستقصي أسباب ذلك مع إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.					
٦٥ -	في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنـــه ضـــروري يتوجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي لأن ذلك سيشكل تحديداً لنطاق عملية المراجعة.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com