العوامل المؤثرة في سلوك المراجع عند تجميعه وتقييمه لأدلة الإثبات وإصدار الأحكام

أ .عبد الله الصادق هروس(*)
أ .حنان مهرج طور(**)

مقدمـــة :

تُعرَّف المراجعة بأنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

ومن خلال التعريف السابق يتضح لنا الآتي :

- أن جوهر عملية المراجعة هو تجميع الأدلة والتي تمثل الأساس الذي يعتمد عليه المراجع في إبداء رأيه حول القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة .
- يتم استخدام الأدلة التي يتم تجميعها في التحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الوحدة محل المراجعة .

والمراجعة تهدف إلى تأكيد صحة وعدالة بيانات القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المستخدمين ؛ وعليه يمكن القول بأنها عملية تقييم للبيانات والمعلومات المتضمنة بالقوائم والتقارير المالية لصياغة استنتاجات بناء على إجراءات يتخذها المراجع للتأكد من حقيقة المعلومات الظاهرة بها ومن ثم مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال بصورة صحيحة وسليمة ، ويتم ذلك من خلال قيام المراجع بتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمكنه من التوصل لتلك الاستنتاجات والاعتماد عليها كأساس لإبداء رأيه حول القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة محل المراجعة .

(*) عضو هيئة التدريس – المركز العالي للمهن الشاملة – العزيزية .
(**) عضو هيئة التدريس المتعاون – كلية إعداد المعلمين – العجيلات

هذا وقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني المتعارف عليها على أنه يجب الحصول على قدرٍ وافٍ من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها ، كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة ، وذلك حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية . حيث إن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسي في عملية المراجعة ويدعم معايير العمل الميداني . ويتكون معظم عمل المراجع من جمع أدلة وقرائن الإثبات ويقضي معظم وقته في الحصول على بيانات حسابية (أدلة وقرائن) يستطيع أن يبني عليها رأيه الفني ، ويجب عليه تقييم تلك الأدلة والبيانات على أساس خبرته وتقديره المهني ، وهنا يجب الفحص بقصد الحكم على صحة تلك البيانات المؤيدة للعمليات المسجلة في الدفاتر أو لأرصدة الحسابات . غير أن المراجع عند قيامه بعملية جمع وتقييم أدلة الإثبات والاستناد إليها في إبداء رأيه بخصوص القوائم المالية محل المراجعة والحكم على مدى عدالتها وسلامتها يتأثر بالعديد من العوامل منها : مصدر الأدلة ، تكلفة الحصول على الأدلة ، ملاءمة الأدلة ، الأهمية النسبية للبند محل المراجعة ، درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية ، درجة المخاطرة المرتبطة بالبند محل المراجعة ، الأسلوب أو الوسيلة المتبعة في جمع الأدلة ، ... الخ .

مفهوم أدلة وقرائن الإثبات :

- تعرف أدلة الإثبات بأنها « كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية» [1] .
- تعرف أدلة الإثبات بأنها « إقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التي تحتويها القوائم المالية أو كذبها وعدم دقتها » [2] .

---

(1) غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية ، ط1 (عمان : دار المسيرة ، 2006) ، ص 178 .

(2) يوسف احميدي ، أدلة الإثبات في ظل المعالجة الآلية للبيانات ومدى كفايتها للمراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، طرابلس : أكاديمية الدراسات العليا ، 2000 ، ص11-12 .

- ويعرف دليل الإثبات على أنه « مجموعة من المعلومات والبيانات التي يسهل التحقق منها ومتعلقة بعمليات معينة تحت الفحص ولها تأثير على تكوين الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية » [1] .

- أدلة الإثبات تعني « المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى » [2] .

- إن الإثبات (Evidence) في المراجعة يعني « كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل» [3] .

- أما القرينة في المراجعة فهي « استنباط حقيقة غير معلومة بدلاً من حقيقة معلومة متصلة بالأولى » [4]

ويتضح من هذا التعريف أن الإثبات بالقرينة لا يتجه مباشرة إلى الحقيقة محل الإثبات وإنما إلى حقيقة متصلة بها . ومن قرائن المراجعة : نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامته ، العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية ودلالتها على صحة بعض بنود تلك القوائم ، القرائن التي يمكن التوصل إليها بالربط بين المعلومات والمقارنات .

---

(1) يوسف احميدي ، أدلة الإثبات في ظل المعالجة الآلية للبيانات ومدى كفايتها للمراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، طرابلس : أكاديمية الدراسات العليا ، 2000 ، ص11-12 .

(2) دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام 2001-إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي ، (عمان : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003) ، ص 273 .

(3) خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية (عمان : دار وائل للنشر ، 2004) ص127 .

(4) بثينة خليل ، موضوعية أدلة الإثبات في المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، طرابلس : أكاديمية الدراسات العليا ، 2000 ، ص42-43 .

ومن خلال التعريفات السابقة أستطيع القول بأن أدلة الإثبات هي :

« أية معلومات يسهل التحقق منها يحصل عليها المراجع ومن شأنها التأثير على حكم المراجع بخصوص القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة وترشده إلى رأي فني محايد حيالها ، وتساعد تلك المعلومات على تدعيم رأي المراجع من حيث إقامة الدليل على صحة البيانات المالية المدرجة بتلك القوائم أو عدم صحتها » .

ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها ، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة عن الدليل ؛ حيث يلجأ المراجع إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن الدليل القاطع . وعلى المراجع أن يلتزم بالدليل أو القرينة بالقدر الذي يقدمه أي منهما من قوة إقناعية في تقديم الرأي الذي يصل إليه في أي جزء من أجزاء عمله ، وبالتالي رأيه النهائي في القوائم المالية محل المراجعة .

وإذا كان بعض رواد الفكر المحاسبي لم يهتموا بالتفرقة بين الأدلة والقرائن في الإثبات وتناولوها بمعنى واحد فذلك يرجع إلى أن هذه التفرقة تأخذ صيغة قانونية علاوة على أن الأدلة والقرائن ليست هدفاً في حد ذاتها بالنسبة للمراجع بل إنهما مجرد أساليب لتحقيق هدف الاطمئنان أو عدم الاطمئنان إلى صحة التسجيل المالي في الدفاتر وبالتالي إبداء الرأي المهني في القوائم المستخلصة من هذه الدفاتر [1] .

أهمية أدلة الإثبات والمعايير الدولية :

لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute (AICPA) of certified public Accountants أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء لمهنة المراجعة صدرت عام 1954 في كتيب بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها" وقسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي [2] :

- **معايير عامة** General Standards : وهي معايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة ، وأطلق عليها البعض معايير شخصية Personal Standards .

---

[1] بثينة خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص42 .

(2) خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص55 .

- **معايير العمل الميداني** Standards of Field Work : وهي معايير تتعلق بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة .
- **معايير إعداد التقرير** Standard of Reporting : وهي مجموعة معايير تتعلق بإعداد التقرير .

وضمن مجموعة معايير العمل الميداني معيارٌ يتعلق بأدلة الإثبات .

هذا وقد أبرز المعهد أهمية هذا المعيار حينما نص عليه ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تمثل الخط المرشد الذي يسير على نمطه كل من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد نص هذا المعيار على أنه : [1]

"يجب أن يحصل المراجع الخارجي على قدرٍ كافٍ من أدلة الإثبات أو القرائن في جميع القضايا والموضوعات التي تعرض له ، لتكون هذه الأدلة أو القرائن أساساً سليماً يرتكن إليه المراجع في التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضوع فحصه" .

ويوضح هذا المعيار القواعد الكفيلة بتجميع أدلة ووسائل الإثبات المناسبة والتي تعين المراجع في الوصول إلى درجة اليقين والقناعة عند إبداء رأيه في القوائم المالية . كما يوضح الأساليب التي ينتهجها المراجع عند سعيه لجمع الأدلة ووسائل الإثبات من مصادرها المختلفة ، وفي تقييم درجة موثوقية هذه الأدلة من حيث مدى كفاءتها وصحتها .

إن البنية الأساسية لعملية المراجعة يجب أن تقوم على وظيفة الإثبات وليست الفحص ؛ وذلك استناداً لما خرجت به لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية Accounting American Association(AAA) في عام 1973 على أن المراجعة عبارة عن مجموعة عمليات منتظمة بهدف الحصول على قرائن للإثبات ... الخ [2] .

---

(1) إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة -النظرية العلمية والممارسة المهنية ، (المنصورة : كلية التجارة ، 2003) ص 59 .

(2) أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، ط2 (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2005) ص157 .

إن ظهور مهنة المراجعة الخارجية التي ألقت على عاتقها مهمة فحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية لتلك الوحدات أدى إلى إلقاء مسئولية أكبر على القائمين عليها ، وللإخلاء بتلك المسئولية أصبحت الحاجة ماسة إلى ضرورة الحصول على أدلة الإثبات من طرفهم يمكنهم الاعتماد عليها كأساساً لإبداء رأيهم حيال التقارير المالية المعدة من قبل إدارتها وتبرير موقفهم في حالة تعرضهم لمساءلة قانونية ؛ فالمراجع من واجبه وفقاً لمتطلبات المهنة إعداد تقرير يتضمن رأيه في القوائم المالية . إن هذا التقرير يتخذ أساسا في تحديد مسئوليته ، فهو مسئول عما يرد فيه من بيانات وتحفظات ، وأن إعداده لذلك التقرير يرتبط ويتوقف على تقييمه للأدلة ، وكذلك لاتخاذها كأساس لمواجهة أي اتهام بالإهمال أو التقصير أو التواطؤ الذي يترتب عليه ضرر للغير .

ومن هنا تبرز لنا أهمية تلك الأدلة للمراجع وخاصة في الناحيتين التاليتين [1] :

- الاستناد إليها في إعداد تقريره الختامي وإبداء رأيه في القوائم المالية محل المراجعة .
- الاستناد إليها في مواجهة أي جهة تنسب إليه الإهمال أو التواطؤ في إعداد تقرير كاذب يخفي معلومات جوهرية تغير من الصورة التي تظهرها الميزانية الختامية للمركز المالي والتي يترتب عليها ضرر للغير .

ومما سبق تتضح أهمية أدلة الإثبات وتأثيرها على رأي المراجع فهي تمثل أساساً للتحقق من سلامة بنود القوائم المالية بدرجة تمكن المراجع من الاعتماد عليها لبناء رأيه وتقدم له القناعة التي تمكنه من ذلك ، فإذا تعذر عليه ذلك يمتنع عن إبداء رأيه مع ذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك ، كما أن قيام المراجع بإبداء رأيه دون الحصول على القدر الكافي من تلك الأدلة قد يعرضه للمساءلة القانونية دون وجود حجة لتبرير موقفه .

خصائص أدلة الإثبات :

لكي يستطيع المراجع الاعتماد على أدلة الإثبات عند أدائه لمهمته وإصدار حكمه على القوائم المالية محل المراجعة يجب أن تتصف أدلة الإثبات بالخصائص التالية [2] :

---

(1) يوسف احميدي ، مرجع سبق ذكره ، ص13-14 .

(2) غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص177-179 .

1. الكفاية Sufficiency :

بمعنى أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المراجع بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة . وبما أن المراجع يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية في عملية المراجعة واستخدام العينات فإن ذلك يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه . بمعنى أن الكفاية تعتبر مقياس لكمية الأدلة وتعتمد على التقدير الشخصي للمراجع وفقاً لظروف المشروع الذي يقوم بمراجعة أعماله .

2. الملاءمة Relevance :

يقصد بملاءمة أدلة الإثبات قياس نوعيتها ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها . ويجب أن ينظر إلى ملاءمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية ، فمثلاً للتحقق من عنصر المدينين يجب أن يستخدم المراجع نظام المصادقات مع العملاء ، حيث تعتبر دليلاً قوياً وملائماً ، وليتحقق المراجع من ملكية المشروع لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية الأصل .

3. الموضوعية Objectivity :

بالإضافة إلى كفاية أدلة الإثبات وملاءمتها يجب أن تتصف بالموضوعية والتي تعني عدم تأثر الدليل بشخص المراجع ، والدليل الموضوعي بطبيعته يعتبر بصفة عامة أكثر صلاحية مقارنة بالدليل الذي يتميز بأنه ذاتي . وتشير خاصية الموضوعية أو التحرر من التحيز إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر حياديين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة .

تقييم أدلة الإثبات :

يتم تقييم أدلة الإثبات أثناء وعند نهاية عملية المراجعة ، حيث إن التقييم أثناء عملية المراجعة يتم بشكل مستمر عندما يتم التحقق من كل تأكيد في القوائم المالية ، أما التقييم عند نهاية عملية المراجعة فإنه يحدث عند نهاية العمل الميداني ؛ حيث يجب أن يقرر المراجع أي نوع من الرأي يتعين عليه إبداؤه في التقرير . ويجب أن يكون المراجع

موضوعياً ، حريصاً ودقيقاً عند تقييم الأدلة ، وأن يقوم بدراسة كافة أدلة الإثبات الملائمة عن طريق المراجعة بغض النظر عما إذا كانت تؤيد أو تبطل تأكيدات القوائم المالية للإدارة ، وحتى يكون لديه أساس معقول لإبداء رأيه ؛ فإنه يحتاج إلى ترجيح دليل إثبات واضح بخصوص كل تأكيد في تلك القوائم . وعندما لا يكون لدى المراجع أية تحفظات أو تحفظات غير جوهرية عن التأكيدات الفردية ؛ فسوف يقوم عادة بإبداء رأي غير متحفظ .

وعلى النقيض من ذلك ، عندما يكون لدى المراجع تحفظات كثيرة على التأكيدات الجوهرية ؛ فسوف يتم التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي . ولا تستلزم معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع أن يقوم بإبداء الرأي عند التقرير عن نتائج عملية المراجعة ينص المعيار الرابع لمعايير إعداد التقرير على أنه عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيا شاملاً ؛ فإنه يجب أن يقوم بذكر التبريرات والأسباب المرتبطة في تقرير المراجعة . لذلك فعندما لا يكون لدى المراجع أساس معقول لإبداء الرأي -ويشار لذلك بقيد النطاق- فإنه قد يقوم بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي عن القوائم المالية اعتماداً على الأهمية النسبية [1].

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق ، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى ولا سبب ، ومن ثم فإن على المراجع عندما يحاول أن يفحص أو يختبر أن يدعم عمله بأدلة إثبات كافية وملائمة ، وتعتمد قناعة المراجع بالأدلة على كميتها ونوعيتها وحجيتها ؛ بحيث تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع لتدعيم رأيه مناسبة ، كذلك يجب أن يكون الدليل ذا جودة وصلاحية ملائمة . ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم الأدلة التي يحصل عليها ويكون الدليل ذا علاقة مباشرة بالبند محل المراجعة ، بمعنى أن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة بالنسبة لكل دليل ، ويجب أن يسعى المراجع للحصول على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلاّ وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم اكتمال الأدلة لبند معين .

---

(1) أمين السيد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 51-52 .

وعادةً يتم الحصول على أدلة الإثبات الخاصة لكل تأكيد للبيانات المالية ؛ لأن أدلة الإثبات المتعلقة بتأكيد واحد - مثلاً وجود مخزون البضاعة - لا يتم تعويضها بفشل الحصول على أدلة تخص التقييم . إن تأكيدات البيانات المالية هي التأكيدات الصادرة عن الإدارة ، صريحة أو بشكل آخر والمضمّنة في البيانات المالية ، والتي يمكن تصنيفها كما يلي [1] :

1. **الوجود** : إن الأصول أو الخصوم موجودة في تاريخ معين .
2. **الحقوق والالتزامات** : إن الأصول أو الخصوم تخص المشروع في تاريخ معين .
3. **الحدوث** : إن المعاملة أو الحدث الذي جرى يخص المشروع خلال الفترة .
4. **الاكتمال** : ليست هناك أي أصول أو خصوم أو معاملات أو أحداث لم تسجل ولم يفصح عنها .
5. **التقييم** : إن الأصول أو الخصوم قد سجلت بقيمتها المناسبة .
6. **القياس** : إن الحدث قد سجل بالقيمة الصحيحة ، وأن الإيرادات والمصروفات قد حُملَت على الفترة المناسبة .
7. **العرض والإفصاح** : إن البند قد تم الإفصاح عنه ، وبوب بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية .

إن تقييم أدلة الإثبات يتأثر بمصادرها : داخلية وخارجية ، وبطبيعتها : مرئية أو موثقة أو شفهية . وبينما تعتمد موثوقية (درجة اعتماد) الأدلة على الظروف الخاصة ، إلا أن العموميات المدرجة أدناه ستساعد على تقدير موثوقية أدلة الإثبات (تقييمها) :

- أدلة الإثبات من المصادر الخارجية هي أكثر موثوقية من تلك الصادرة داخلياً .
- أدلة الإثبات الصادرة داخلياً أكثر موثوقيةً عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية فعّالين .
- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع مباشرة أكثر من تلك التي يحصل عليها من المشروع .
- أدلة الإثبات على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية .

(1) دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام 2001- مرجع سبق ذكره ، ص 274-275 .

إن أدلة الإثبات تكون أكثر إقناعاً عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من عدة مصادر أو ذات طبيعة مختلفة ، واعتيادياً يجد المراجع بأن من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المقنعة وليس الحاسمة ، وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التوكيد .

اختبارات جمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجعة [1] :

تحدد كمية الفحوص والاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات في سبيل تجميع تلك الأدلة إما على أساس شخصي مبني على الخبرة وطول الممارسة أو على أساس العينات الإحصائية . وللحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية فإنه ينبغي على المراجع أن يقوم بتصميم مجموعتين أساسيتين من اختبارات المراجعة هما : اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية واختبارات التحقق الأساسية أو الإجراءات الجوهرية ، واختبارات الرقابة تعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف عن التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية . أما الإجراءات الجوهرية فتعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف عن المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية وهي نوعين : اختبارات تفصيلية للمعاملات وللأرصدة ، إجراءات تحليلية (اختبارات الفحص التحليلي) . وتتم اختبارات الالتزام عندما يكون التقييم المبدئي الذي يقوم به المراجع لمخاطر الرقابة عند مستوى أقل من مستوى الحد الأقصى وذلك لتحديد فعالية تلك النظم في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في أحد تأكيدات القوائم المالية ؛ بمعنى أنه يتم إجراء تلك الاختبارات لأجل تحديد ما إذا كان الإجراء الرقابي يعمل أم لا ، وقد تستلزم إجراءات اختبارات الالتزام بنظم الرقابة إجراء الاستفسار والملاحظة أو فحص المستندات ، في حين تعتمد اختبارات التحقق الأساسية مباشرة على أرصدة حسابات القوائم المالية ومجموعة العمليات المالية بالإضافة إلى الإفصاح بالقوائم المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية .

(1) أمين السيد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، 481-482 .

أنواع أدلة الإثبات وقرائنه Types of Evidence :

تمثل الأدلة كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية وتتكون من البيانات المحاسبية القائمة وكافة المعلومات المؤيدة التي يمكن للمراجع الحصول عليها . وفي ظل وجود نظام تشغيل إلكتروني للبيانات قد تتكون البيانات المحاسبية من وسيط يمكن قراءته بلغة الآلة كالأشرطة أو الأسطوانات المغناطيسية .

وتعتبر الأنواع المختلفة من الأدلة مطلوبة عند القيام بعملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وعلى الرغم من أن البيانات المحاسبية الأساسية المدرجة بالدفاتر والسجلات لا يمكن الاستغناء عنها ؛ غير أن تلك السجلات قد لا تكون محلاً للثقة فيها ؛ لذلك من الأهمية بمكان حصول المراجع على أدلة تدعم إمكانية الثقة أو الاعتماد على السجلات المحاسبية .

وكذلك نصت المعايير الدولية للمراجعة (500-580) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) على أنّ أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني عليها رأيه المهني ويجب أن تتصف أدلة الإثبات بالكافية والملائمة .

وهناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة وأهمها [1] :

1. **الوجود الفعلي :**

ويعتبر هذا الدليل دليل إثبات قوي على الوجود ، أما فيما يخص الملكية والتقييم فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى عليها ؛ لأن وجود الأصل لدى المشروع لا يعني ملكية المشروع له ولا صحة تقييمه .

2. **المستندات :**

والمستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله وهي ثلاثة أنواع :

(1) خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص127-129 .

- مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفواتير الشراء مثلاً .
- مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجه كفواتير البيع وإيصالات القبض .. الخ .
- مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها .

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازلياً حسب الترتيب السابق ؛ فالمستندات الآتية من خارج المشروع أقوى من تلك المعدة داخل المشروع حيث تزداد إمكانية الغش في الحالة الأخيرة ، ويتركز عمل المراجع عند مراجعة المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية .

3. الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المشروع :

وتسمى بشهادات الطرف الثالث ، وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها ، مما لا يستطيع المراجع الحصول عليها من داخل المشروع .

4. الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع :

ويستعمل هذا الدليل إذا ما صادف المراجع أموراً ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه ، بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات ، ومن الأمثلة عليها شهادة ملكية الأصول الثابتة وشهادات الجرد ، وشهادة بالمسئوليات التي قد يلتزم بها المشروع مستقبلاً كالكفالات مثلاً .

5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طردياً مع قوة النظام الداخلي للرقابة ؛ حيث إن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات ، وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً في حيز التطبيق العملي . ويعد نظام الرقابة الداخلية السليم دليلاً من أدلة الإثبات ؛ لأنه يساعد المراجع على تحديد نطاق الاختبارات وحجم العينات .

6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :

هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ عند القيام بالعمليات الحسابية ، وذلك خلال الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات ؛ ولهذا يقوم المراجع بالتحقق من هذه العمليات بنفسه لتكون قرينة قوية .

7. نتائج تتبع الأحداث اللاحقة :

من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد إعداد القوائم المالية ، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لإعداد تلك القوائم أحداث قد تكون قرينة أو دليلاً على صحة بعض البنود أو العمليات . فمثلاً قد يتأكد من صحة التزام ظاهر بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته .

الأساليب أو الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات :

نظراً لأهمية أدلة الإثبات وعلاقتها بخدمات المراجعة فقد اتفقت معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات القطرية والإقليمية والدولية على ضرورة حصول المراجع على قدرٍ كافٍ من أدلة الإثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات وغيرها ؛ وذلك لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية محل المراجعة [1] .

ونظراً لتعدد أنواع أدلة الإثبات في المراجعة وكذلك مصادرها التي يمكن في ظلها الحصول منها عليها تعددت تبعاً لذلك الوسائل والأساليب التي يمكن استخدامها من قبل المراجع لتجميع تلك الأدلة ، ولكل منها نظام معين وأحكام معينة يجب مراعاتها عند التطبيق لكي تحقق الغاية المنشودة منها . وعلى الرغم من أنه لا يوجد اتفاق بين الكتاب في الأدب المحاسبي في تحديدها إلا أنه كان هناك تشابه فيما بينهم لتحديد الكثير منها ولعل ذلك يرجع لما يتمتع به المراجع .

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة للحصول على أدلة الإثبات تتمثل في المجموعات الآتية [2]:

(1) يوسف احميدي ، مرجع سبق ذكره ، ص14 .

(2) خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 133-143 .

1. المعاينة والجرد الفعلي :

يجب الاطلاع من قبل المراجع على الأصل المختص أو الوثائق المثبتة لوجوده ، والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن . .الخ ، وفائدة الجرد تقتصر على الأصول الملموسة مثل النقـد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والأصول الثابتة . وللتأكد من عدم صورية الرصيد على المراجع القيام بالمراجعة المستندية لإثبات الملكية ونوعها والتقييم وصحته .

2. المراجعة الحسابية :

وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة نقل المبالغ من صفحة لأخرى أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ المختلفة ، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم .

وتتيح هذه المراجعة اكتشاف الأخطاء في العمليات الحسابية ، ولا تتوقف عند وجود توازن حسابي بالدفاتر ، بل يجب التأكد من أن ذلك التوازن حقيقي وليس صورياً ، فالأخطاء المتكافئة يجب إظهارها وتعديلها .

3. المراجعة المستندية :

المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يستند إليه المراجع في التثبت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبلغ المتعلق بها . وتعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيس لعملية المراجعة والتي يقضي فيها المراجع معظم وقته عند جمعه للأدلة . ولكن يجب أن يتذكر المراجع دوماً أن وجود مستند قانوني صحيح لكل عملية مثبتة بالدفاتر لا يعني أن الدفاتر شاملة لكل العمليات ؛ فقد تعمد الإدارة إلى إسقاط بعض المستندات أو إخفائها مما يترتب عليه عدم إثبات بعض العمليات بالدفاتر .

4. نظام المصادقات (الإقرارات من خارج المشروع) :

المصادقات عبارة شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحال في مراجعة حسابات العملاء ،

ويجب على المراجع اتخاذ الاحتياط الكافي لتلافي حدوث أي تلاعب في مثل تلك الإقرارات من جانب موظفي المشروع قبل وصولها إليه .

5. نظام الاستفسارات والتتبع :

يكون الاستفسار شفوياً أو تحريرياً ، وعلى المراجع في أن يحرص على البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها ، وهذا الأسلوب يعتمد كثيراً على تفسير المراجع وحكمه الشخصي ، ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحرافاً في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها . كما يلجأ المراجع إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ، وكذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة .

وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المراجع من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها .

6. نظام المقارنات والربط بين المعلومات :

وهنا تجري المقارنة بين المشروع والمشروعات المشابهة عبر السنوات المالية المختلفة ، أو بين المشروع وبعض المشروعات الأخرى في نفس المدة لكشف أية أوضاع غير عادية ، وما ينطبق على أسلوب الاستفسارات من حيث كونه ذاتياً يعتمد على التقدير الشخصي للمراجع أيضاً ينطبق على نظام الربط والمقارنات .

7. نظام الشهادات (الإقرارات من داخل المشروع) :

وتستخدم هذه الوسيلة في الحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلاً والإضافات إليها ، وإهلاكها ... الخ ، كما تستخدم في الحصول على كشوف الرواتب والمصاريف الأخرى .

8. المراجعة الانتقادية :

ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه ، أو التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة ، وهي تتطلب من المراجع مهارة وخبرة عالية ، فقد يجد أن أحد العملاء لم ينتظم بسداد حسابه في فترة من

الفترات مع أنه كان دوماً منتظماً في ذلك ، وقد يقوده بحثه إلى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات من العميل المذكور .

9. فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

وهو أمر ضروري من أجل تحديد نطاق عملية المراجعة أولاً وتقرير مدى الاعتماد على ذلك النظام في تحديد حجم العينات والاختبارات ثانياً ، ويظهر أثر هذه الوسيلة ضمن كل الوسائل المستعملة في جمع الأدلة عند اتباع طريقة العينة الإحصائية في الوسيلة المستعملة .

أدلة الإثبات : ربط الوسائل بالأنواع

الوسائل	الأنواع
1- فحص نظام الرقابة الداخلية	لا توجد أدلة معينة ، إنما ينتج عن هذه الوسيلة إمكان الاعتماد على انتظام الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب وعلى استيفاء المستندات وإمكان تبرير مدى الاختبار الذي قرره المراجع
2- المراجعة المحاسبية	صحة جميع الأرصدة من الناحية الحسابية
3- المراجعة المستندية	المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر
4- المعاينة والجرد الفعلي	الوجود الفعلي أو المادي للأصل
5- الاستفسار والتتبع	تأييد إضافي لصحة العمليات والأرصدة
6- طلب الشهادات والإقرارات من داخل المشروع	لا تنتج أدلة ، إنما يترتب على الوسيلة تأييد استنتاجات المراجع وتغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات
7- طلب الشهادات والإقرارات من خارج المشروع	تأييد إضافي لوجود وملكية الأصول والمطلوبات أو تقييمها
8- التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة	لا تنتج أدلة ، إنما قد تكشف هاتان الوسيلتان عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية
9-المقارنات والربط بين المعلومات	

صعوبات تجميع أدلة الإثبات :

يجب أن لا يغيب عن البال أن المراجع يواجه صعوبات جمة أثناء جمعه للأدلة التي يركن إليها عند إبداء رأيه الفني المحايد ومن هذه الصعوبات :

- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المشروع مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد .
- استخدام العينات الإحصائية بسبب كبر عدد عمليات المشروع مما قد يخفي الكثير من الأدلة الهامة .
- المواجهة بعدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون لعملية المراجعة بأكملها نظرة خاطئة .
- الاضطرار إلى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء .
- تعقد العمليات التي يقوم بها المراجع كالاعتمادات المستندية مثلاً .
- ارتفاع تكلفة الحصول على بعض الأدلة .

العوامل المؤثرة في سلوك المراجع عند تجميع وتقييم أدلة الإثبات وإصدار الأحكام :

ورد في **دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام 2001 - إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي** ، أن اجتهاد المراجع حول كفاية وملائمة أدلة الإثبات يتأثر بعدة عوامل منها :

- التقدير الشخصي لمراجع الحسابات للمخاطر الخاصة بالبيانات المالية والحسابات .
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة .
- الأهمية النسبية للبند الذي يقوم المراجع بفحصه .
- خبرات المراجع من عمليات المراجعة السابقة .
- نتائج إجراءات المراجعة ، وضمنها الغش والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما .
- مدى موثوقية المعلومات المتوفرة للمراجع ومصدرها .

كما أورد الكاتب **أحمد السيد لطفي** بعض العوامل التي تؤثر في سلوك المراجع فيما يتعلق بكفاية الأدلة ومنها : الأهمية النسبية والمخاطر ، العوامل الاقتصادية ، حجم

وخصائص المجتمع ، وبعض العوامل التي تؤثر على سلوك المراجع عند تقييمه لصلاحية الأدلة ومنها : المصدر ، التوقيت ، الملاءمة ، الموضوعية . وأورد نفس الكاتب بعض العوامل التي تؤثر في حكم المراجع فيما يتعلق بالمعقولية ومنها : الاعتبارات المهنية ، نزاهة الإدارة ، الملكية العامة والخاصة ، الظروف والأحوال المالية ؛ حيث إن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني لا يستلزم أن يكون لدى المراجع أساس مطلق لإصدار حكمه وإبداء رأيه وإنما يكفي أن يكون لديه أساس معقول تتعلق مستلزماته بمستوى الضمان الذي يحتاج إليه المراجع .

كما أورد **أحمد حلمي جمعة** بعض العوامل المؤثرة على كمية قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة ومنها : تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة ، الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه ، درجة كفاية ودقة نظام الرقابة الداخلية ، احتمال وقوع خطر في العنصر موضوع المراجعة ، احتمال تأخر نتائج المراجعة .

وبالتالي يمكن القول بأنه ليس هناك اتفاق بين الكتاب والباحثين حول التحديد الدقيق لتلك العوامل ؛ ومن ثم فإن الباحثين حاولا تصنيف العوامل التي تؤثر في سلوك المراجع عند تجميعه وتقييمه للأدلة ومن ثم إصداره للحكم المهني إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :

1. **عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند تجميعه للأدلة (كفاية أدلة الإثبات) .**
2. **عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند تقييمه للأدلة (حجية أدلة الإثبات) .**
3. **عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند إصداره للحكم المهني (موضوعية أدلة الإثبات)**

.

وفيما يلي شرح لتلك العوامل حسب التصنيف السابق ذكره :

أولاً : العوامل التي تؤثر على سلوك المراجع عند تجميعه للأدلة (كفاية أدلة الإثبات) :
Sufficiency of Evidential Matter

على المراجع أن يقوم بجمع وفحص أكبر قدر ممكن من الأدلة لتبرير رأيه ، وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية تلك الأدلة ، تقوده في ذلك عدة عوامل تؤثر في كمية الأدلة التي يجب على المراجع أن يجمعها لكي يتمكن من إبداء رأيه في القوائم المالية بصورة عادلة ، ومن أهم تلك العوامل ما يلي :

1. مدى شمول الدليل أو كفايته لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراجع من عملية المراجعة :

ويشير هذا العامل إلى ضرورة قيام المراجع بجمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف عملية المراجعة ، بمعنى أنه قد يكون هناك دليلٌ واحدٌ كافٍ لتحقيق كافة أهداف عملية فحص معينة ؛ وهنا يكتفي به المراجع . أما إذا لم يكن كافياً فعليه أن يسعى للحصول على قرينة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي فحصه ، فالوجود الفعلي غير كافٍ في حد ذاته إلا لتدعيم التحقق من الوجود فقط ؛ ولذلك على المراجع تجميع قرائن أخرى للتأكد من الملكية ونوعها والتقويم وصحته .

2. مدى ملاءمة الدليل لطبيعة البند محل المراجعة Relevance :

تختلف الأدلة باختلاف البنود التي يقوم المراجع بفحصها ؛ فليست كل الأدلة صالحة لتعزيز رأي المراجع في كل الأحوال والمناسبات ؛ فبعض البنود يحتاج عند تحقيقه إلى نوع معين من الأدلة ؛ لذا فإن على المراجع جمع الأدلة التي تتناسب وطبيعة البند محل المراجعة ؛ حيث إن حصول المراجع على أدلة إثبات غير ملائمة يترتب عليه ضياع وفقد كثير من الوقت والتكلفة علاوة على ذلك قد يؤدي ذلك إلى التوصل إلى نتائج غير سليمة عند إبداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للعميل .

3. حجم وخصائص المجتمع (البنود محل المراجعة) Population Size and Characteristics :

تعتبر عملية المعاينة (اختيار عينات) ضرورة عملية عند تجميع الأدلة لكثير من بنود القوائم المالية . ويشير حجم المجتمع إلى عدد الحسابات الفرعية التي يتكون منها الحساب الإجمالي أو عدد البنود أو العمليات الجزئية التي تتكون منها العملية المالية ، على سبيل المثال عدد عمليات المبيعات الآجلة وعدد حسابات العملاء في دفتر أستاذ حسابات المدينين ، وكلما زاد حجم المجتمع زادت كمية الأدلة المطلوبة . بينما تشير خصائص المجتمع إلى تجانس أو اختلاف البنود الفردية التي تكون المجتمع ، ففي حالة حسابات العملاء فإن أحد تلك العوامل تتمثل في قيم الأرصدة النقدية وقد يطلب المراجع وجود عينة أكبر ومعلومات مؤيدة أكثر للمجتمعات المختلفة مقارنة بالمجتمعات المتسقة

والمتماثلة وقد يتم إجراء عملية المعاينة عن طريق المراجع اعتماداً على الأساس الإحصائي أو الغير إحصائي .

4. الأهمية النسبية للبند محل المراجعة والمراجعة Materiality :

يقصد بأهمية البند النسبية قيمة ذلك البند بالمقارنة بالبنود الأخرى المدرجة في القوائم المالية ، وليس كبر أو صغر قيمة البند بصورة مطلقة . إن كمية الأدلة تتناسب طردياً مع الأهمية النسبية للبند محل المراجعة ؛ فكلما كانت الأهمية النسبية للبند كبيرة كلما احتاج المراجع إلى أكثر من دليل لتقرير وتدعيم رأيه حول صحة ذلك البند . وكلما كانت الأهمية النسبية أقل كلما احتاج المراجع إلى أدلة إثبات أقل . والجدير بالذكر لا توجد قاعدة عامة تحدد ما إذا كان عنصر معين يعد مهماً نسبياً أو غير مهم وأن الأمر متروك للمراجع ، علماً بأن الأهمية النسبية تتأثر بطبيعة المعاملات وبحجم الوحدة الاقتصادية وغيرها من العوامل الأخرى ؛ فأية بنود أو معلومات أو بيانات تعتبر ذات أهمية مادية إذا كان عدم الإشارة إليها أو عدم شمولها في القوائم المالية له تأثير على قارئ أو مستخدم تلك القوائم أو عدالة القوائم نفسها .

5. درجة المخاطرة المرتبطة بالبند محل المراجعة والمراجعة Risks :

يحتاج المراجع إلى درجة كبيرة من التأكد بأن بنود القوائم المالية تظهر بصورة عادلة وسليمة ، خاصة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه البنود كبير مما يؤثر في عدالة القوائم المالية . في هذه الأحوال يقوم المراجع بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد عدالة وسلامة هذه البنود ، وتختلف درجات المخاطرة من بند لآخر حسب أهمية البند وطبيعته والرقابة الداخلية المطبقة عليه ، وهناك ارتباط وثيق بين درجة المخاطرة ونظم الرقابة الداخلية ؛ فكلما كانت الرقابة الداخلية محكمة ويعتمد عليها كلما كانت درجة المخاطرة قليلة وبالتالي تجميع أقل كمية من الأدلة . والعكس صحيح . كما أن نوعية أو طبيعة البند تشكل عاملاً مهماً في تحديد درجة المخاطرة ومن ثم في كمية الأدلة الواجب الحصول عليها ؛ فالبنود الأكثر سيولة -كالنقدية- تكون درجة المخاطرة بها أكبر إذا قورنت بالبنود الأقل سيولة -كالمباني- وكذلك يحتاج النوع الأول إلى أدلة أكثر من النوع الثاني .

6. تكلفة الحصول على الدليل :

ويشير هذا العامل إلى أن المراجع يجب أن يعمل في حدود اقتصادية معينة (التكلفة/العائد أو المنفعة) ، وعلى المراجع أن يوازن بين ما سيبذله من جهد ومال في سبيل الحصول على الدليل وبين الفائدة التي ستعود عليه منه ، وهذه الموازنة مطلوبة دائماً في حالة المفاضلة بين عدد من الأدلة والتي يمكن إحلال كل منها محل الآخر ؛ فإذا فاقت التكلفة المنفعة أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل ، عليه أن يعتمد على الحصول على بدائل أقل تكلفة . على سبيل المثال للتحقق من وجود خزائن المصروفات النثرية للعميل يمكن للمراجع أن يقوم بجرد كل خزينة شخصياً ، بينما يكون الإجراء البديل الأقل تكلفة أن يقوم المراجع بالجرد شخصياً على بعض من تلك الخزائن ويقوم بالاعتماد على تقارير المراجعين الداخليين للعميل بالنسبة لباقي الخزائن . لكن التكلفة والجهد يجب ألا يقفا عقبة في سبيل الحصول على الدليل إذا لم تكن المفاضلة بين البدائل متاحة ؛ ففي حالة عدم إمكانية الحصول على أدلة أخرى فما عليه إلا أن يبذل جهده للحصول على الدليل الوحيد بغض النظر عن تكلفة الحصول عليه ، وخاصة إذا كانت درجة المخاطرة عالية جداً . بالإضافة إلى أنه هناك بعض البنود الهامة والخطيرة تستوجب من المراجع الحصول على كم أكبر من الأدلة مهما كانت التكلفة .

7. درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية :

حيث إن المراجع يقوم بداية بفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المشروع ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع سليماً وفعالاً كلما قلت كمية أدلة الإثبات وكلما كان النظام ضعيفاً كلما احتاج المراجع إلى كمية أكبر من الأدلة لتؤيد رأيه وللتأكد من عدم استغلال هذا الضعف استغلالاً مسيئاً . ومن المؤكد بأن وجود نظام رقابة سليم يعتبر دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات ، ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختبارات اعتماداً على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات .

8. احتمال تأخر نتائج المراجعة :

حيث توجد ضغوط معينة على وقت المراجع ، وهذه الضغوط مصدرها زيادة حجم العينة ومثل هذا الضغط قد يخفض من حجم الوفر في وقت المراجعة وذلك كنتيجة منطقية لرد المتعاملين مع المشروع على مصادقات المراجع مثلاً .

ثانياً : العوامل التي تؤثر على سلوك المراجع عند تقييمه للأدلة (حجية أدلة الإثبات) :

تتفاوت أدلة الإثبات من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها ، ويعود أمر تقدير مدى حجية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها إلى تقدير المراجع وحكمه الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته كونه الشخص المسئول عن تجميع الأدلة بخصوص عنصر معين لإبداء رأيه ومدى قناعته بعدالة ذلك البند الظاهر في القوائم ، لذلك هناك عدد من العوامل التي تؤثر على حجية الدليل منها :

1. صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على الأدلة :

ما لم تتوافر الأسس والمقومات في الأساليب الفنية التي تتبع في الحصول على الدليل فقد يفقد الدليل الذي يحصل عليه المراجع حجيته وقوته الإقناعية . ولكل دليل إثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه ، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي ، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات ... الخ ، ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي إذا لم تراع فقد الدليل الذي يحصل عليه المراجع حجيته وقوته .

2. مصدر الأدلة :

إن الأدلة يمكن الحصول عليها من مصدرين إما داخلية أو خارجية ، ولقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في قائمة المراجعة أن الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصادر مستقلة خارج المشروع يكون أقوى وأكثر حجة لأغراض المراجعة المستقلة من الدليل الذي يحصل عليه المراجع من داخل المشروع ؛ فالأدلة الخارجية التي يحصل عليها المراجع من خارج المشروع تعتبر أقوى في حجتها وأكثر ثقة واعتماداً من الأدلة الداخلية التي يحصل عليها المراجع من داخل المشروع والتي تقوم الإدارة بإعدادها . وذلك لصعوبة الغش والتزوير في النوع الأول .

3. طبيعة الأدلة :

قسمت الأدلة والقرائن من حيث طبيعتها : إيجابية وذاتية ، فالأدلة الإيجابية (الموضوعية) أقوى في حجيتها لأنها لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على الاجتهاد والتفسير والاستنباط الشخصي ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير والفواتير والمستندات القانونية الصحيحة . أما الأدلة الذاتية (الشخصية) فهي تلك التي ترتكز على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المراجع كذلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة ، أو عن طريق إيجاد علاقة ترابطية بين عناصر نتيجة الأعمال أو المركز المالي .

4. كيفية الحصول على الأدلة :

تشير معايير قائمة المراجعة رقم (31) التي اقترحها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه بطريقة مباشرة - على سبيل المثال - الجرد الفعلي ، الملاحظة ، الفحص ، المراجعة الحسابية . . .الخ ، تعتبر أكثر اقتناعاً وأقوى في دلالتها وحجيتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك الأدلة التي يحصل عليها المراجع بطريقة غير مباشرة عن طريق الغير وبخاصة الإدارة ، لأن الأخيرة قد تحاول التلاعب بالدفاتر والسجلات لهدف ما .

5. مدى ارتباط الدليل بالبند أو العملية محل المراجعة :

يؤثر ارتباط الدليل بالبند محل المراجعة بقوة حجيته ، فكلما كان الارتباط قوياً ووثيقاً ؛ كلما كانت حجيته ودرجة الاعتماد عليها أكبر كذلك ؛ حيث إن الدليل المرتبط مباشرة بالبند محل المراجعة يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة ، حيث إنه من الخطر أن يقبل المراجع دليلاً ليس له ارتباط بالبند محل المراجعة ، فمثلاً القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليلاً على الوجود ولكن ليس دليلاً على ملكية المشروع لذلك البند .

6. وقت الحصول على الدليل :

يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك الوقت مع وقت الفحص ، فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارباً لوقت الفحص

كلما كان ذلك الدليل ذا حجية أكبر . إن عنصر الوقت هام جداً حتى تؤدي القرينة غايتها ، فقد تكون قوية في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها إلا أنها تفقد دلالتها وقوة حجيتها لأن الوقت الذي حصل فيه المراجع عليها لا يتناسب مع تاريخ الفحص . ويعتبر توقيت الحصول على أدلة الإثبات أمراً هاماً لا سيما عند التحقق من الأصول المتداولة ، الأصول المتداولة وأرصدة قائمة الدخل المرتبطة ؛ فمثلاً الأدلة التي يتم الحصول عليها من الجرد المادي عند تاريخ الميزانية العمومية يوفر أفضل دليل إثبات لمقدار المخزون في هذا التاريخ مقارنة بنتائج الجرد الذي يتم إجراؤه في فترات زمنية أخرى .

7. درجة إقناع الدليل :

ليس من السهل أن يكون هناك دليل حاسم يؤدي إلى إقناع المراجع بدرجة كبيرة بدون وجود أي شك ، لذلك يؤدي هذا الشك إلى عدم وجود الإقناع الكافي لدى المراجع بدقة القوائم المالية ، لذلك يجب على المراجع أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص البند محل المراجعة . فمثلاً الوجود الفعلي يعتبر دليلاً على وجود الأصل ولكنه لا يعد دليلاً على ملكية المشروع له.

8. مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها الأدلة :

فكلما توافرت ثقة المراجع بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الإقرارات كلما زادت حجية تلك الإقرارات ، وكذلك فإن إلمام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها يزيد من حجية القرائن التي تدلي بها ، كما تتوقف قوة الأدلة على مدى استقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها لرغبات الإدارة .

9. استقلال المراجع وحياده ونزاهته عند تقييمه للأدلة :

إن من المقومات الأساسية لعملية المراجعة استقلال المراجع وحياده التام وبعده عن جميع المؤثرات في جميع المراحل حتى يكون بإمكانه التقييم السليم والحكم على مدى حجية الأدلة التي جمعها ؛ لذا عليه أن يكون نزيهاً مستقلاً محايداً عند تقييمه للأدلة وإلا فقدت تلك الأدلة حجيتها .

ثالثاً : العوامل التي تؤثر على سلوك المراجع عند إصداره للحكم المهني (موضوعية أدلة الإثبات) :

يختلف تأثير الأدلة على حكم المراجع ، فمنها ما يؤدي إلى الإقناع المعقول والكافي ومنها ما يحتاج إلى أدلة أخرى تدعِّم ذلك الاقتناع وتؤيده ليستند إليها المراجع لإبداء رأيه ؛ ولذا فإن عليه تجميع القدر الكافي منها لتمكنه من الإدلاء برأيه مستخدماً كافة الأساليب التي يرى ضرورتها لإنجاز مهمته على أكمل وجه .

وعلى ذلك فإن الأمر يتطلب منه تقييمها ولكي يستطيع المراجع الاعتماد على الدليل في إصدار حكمه على القوائم محل المراجعة فإنه يجب أن يكون هذا الدليل موضوعياً .

فدليل الإثبات الذي يعتبر موضوعياً بطبيعته يعتبر بصفة عامة أكثر صلاحية مقارنة بالدليل الذي يتميز بأنه ذاتي . وتشير خاصية الموضوعية أو التحرر من التحيز إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر حياديين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة . فعلى سبيل المثال إذا كان المراجع بحاجة للتحقق من ملكية العميل للآلات والمعدات ، فإنه يقوم بفحص فواتير البائع فضلاً عن الأوراق والمستندات والأخرى التي تؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها ، وبطبيعة الحال فإن تلك المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية ، حيث إنه لو قام مراجعان أو أكثر بفحصها فإنهم سيتوصلون إلى نفس الرأي المستقل المرتبط بملكية تلك الآلات .

علاوة على ذلك يعتبر الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصادر محايدة خارجية أكثر موضوعية من دليل الإثبات الذي يتم توفيره عن طريق العميل . على النقيض من ذلك يعتبر دليل الإثبات المؤيد لتقديرات الإدارة عن المخزون الراكد قد يكون ذاتياً لحد كبير . في مثل تلك الحالة يجب على المراجع :

- دراسة مؤهلات ونزاهة الأفراد الذين يقومون بإجراء التقدير .
- تقييم ملاءمة عمليات اتخاذ القرار الذي يتبعها العميل في اتخاذ حكمه .

ودليل الإثبات الموضوعي هو "الدليل القابل للتحقق والتحقيق" ، والتحقيق يعني اختبار دقة حقيقة معينة وإقامة الدليل على تأكيد ما ، وتتوقف الموضوعية بدرجة كبيرة

على مدى قابلية دليل الإثبات للتحقيق ، أما التحقق يعني الدقة التي ترتبط بالتعبير عن الحقائق دون تحريف بعيداً عن التحيز الشخصي . وتظهر الكتابات المحاسبية أن أول مفاهيم الموضوعية وأقدمها قد ارتبط لدى المحاسبين بالدليل القابل للتحقق ، ويظهر هذا الاتجاه فيما ذهب إليه (Patton & Littleton) عند شرحهما للدليل القابل للتحقق الموضوعي حيث يريان أن الدليل هو وسيلة للتأكد من الحقيقة أو تقديم البينة . والدليل القابل للتحقق هو "الدليل الذي يقدم بنفسه كإقرار للحقيقة وموضوعي" . والموضوعية تستخدم هنا على أنها تعبير عن الحقائق بغير تحيز من الغرض الشخصي فهي عكس ذاتي [1].

وقد عرف أحد الكتاب (Jack.C.Robetrson) الدليل الموضوعي بأنه الدليل الواضح وضوحاً كافياً لا يختلف الأشخاص المعقولين في تفسيره إلا في حدود ضيقة ، كما أضاف نفس الكاتب أن العامل في الموضوعية هو اتفاق الأشخاص المختصين في أية مهنة على الشيء محل الملاحظة أو الخبرة . وفسر كاتب آخر ملاءمة الأدلة بأنه إذا أمكن لعدد من المراجعين على درجة من الحكمة والتعقل الوصول إلى قرار واحد بالاعتماد على نفس الأدلة فعندها توصف أدلة الإثبات بالموضوعية [2] .

وتتوقف موضوعية أدلة الإثبات على عاملين أساسيين هما :

العامل الأول : ألا يكون الدليل في صورة إثبات شخصي :

ويقتضي ذلك ألا يأتي الدليل من الشخص المعني في مواجهة الرأي ؛ فالدليل الوارد من خارج المشروع أو العميل مثل قائمة حساب يكون على درجة من الموضوعية ، والأدلة قد تكون داخلية أو خارجية ؛ فالأدلة الداخلية تكون متاحة للمراجع داخلياً لأن المحاسبة تتبع مبدأ الموضوعية في تسجيل العمليات المالية ، ولا يكتفي المراجع بهذه الأدلة وإنما يقوم بنفسه بجمع بعض الأدلة من مصادر خارجية ، وهذه الأدلة سواءً . ويعتبر الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصادر محايدة خارجية أكثر موضوعية من دليل الإثبات الذي يتم توفيره عن طريق العميل .

---

(1) بثينة خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص49-57 .

(2) المرجع السابق ، ص 50 .

ولكي نزيد من درجة موضوعية أدلة الإثبات فإنه من الضروري الأخذ بالاعتبار ما يلي :

1. أن يحصل المراجع على أدلة الإثبات بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه . لأن اعتماده على الغير قد ينتج أدلة مضللة لا يمكن الركون إليها في إبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة .
2. أن يحصل المراجع على أدلة الإثبات من مصادر خارجية موثوق فيها . ولا يكتفي المراجع بالبحث عن الأدلة من مصادر داخلية بل عليه أن يتحقق من موثوقيتها واستقلالها عن المشروع حتى تعطي هذه المصادر أدلة على درجة كبيرة من الموضوعية .
3. إذا حصل المراجع على الأدلة من مصادر داخلية فيجب أن يكون ذلك في ظل نظام سليم للرقابة الداخلية ؛ حيث لا يكفي فقط أن يكون النظام قائماً بل من الأهمية بمكان أن يكون ذلك النظام فعالاً في اكتشاف وتلافي الأخطاء والتلاعب في البيانات المالية .
4. أن تكون أدلة الإثبات في صورة كتابية وليست شفهية ؛ حيث إن الأدلة الشفهية عبارة عن شهادات تعبر عن رأي الشخص في أمر ما ، وقد تكون تلك الأدلة تحوي معلومات مضللة أو متحيزة لأجل تحقيق غرض إدارة المشروع أو ضدها .
5. أن يتسم المراجع بالاستقلال والحياد أثناء حصوله على الأدلة ؛ الاستقلالية شرط لكي يباشر المراجع مهامه والهدف من استقلال وحياد المراجع أن يقوم بتقييم الأدلة بنزاهة وموضوعية متحرراً من أية نفوذ أو ضغوط يمكن أن تمارس عليه .

العامل الثاني : أن يعبر دليل الإثبات عن الحقائق بعيداً عن التحيز الشخصي :

ويقتضي ذلك أن يبتعد المراجع عن التقدير الشخصي للأدلة قدر الإمكان وأن يجد أمامه معايير تمكنه من المفاضلة بين الأدلة المختلفة حتى يتمكن من تقييمها وبيان مدى حجيتها وقوتها الإقناعية . إن المراجعين عند بحثهم عن الأدلة وجمعها وتقييمها لتقدير مدى حجيتها ودرجة الاعتماد عليها لا معين لهم ولا مرشد سوى خبرتهم وتقديرهم الشخصي ولا يستلزم ذلك بالضرورة وجود مستويات ومعايير ترشدهم وتعينهم في هذا

الصدد حتى تقلل من الحكم والتقدير الشخصي للمراجعين ، ولذلك فقد بذلت عدة محاولات من بعض أعضاء المهنة وبعض المنظمات المهنية لوضع بعض القواعد التي تحكم المراجع عند تقدير الأدلة ومدى الاعتماد عليها ونجد أن مجمّع المحاسبين الأمريكي استخلص القواعد التالية :

- إن أدلة وقرائن الإثبات التي يمكن الحصول عليها من خارج المشروع تمثل قدراً أكبر من الحجية من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المشروع .
- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يوفر درجة أكبر من الاقتناع بسلامة البيانات المحاسبية والقوائم التي أعدت عنه في حالة وجود نظام ضعيف للرقابة الداخلية .
- تعتبر المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع بنفسه عن طريق الفحص أكثر إقناعاً من المعلومات التي يتم الحصول عليها بطرق غير مباشرة (تقدم إليه من الغير) .

وتأسيساً على ذلك تساعد موضوعية الدليل على تخفيض احتمال حدوث تحيز شخصي عند تقدير نتائج المراجعة والحكم عليها ، وهذا بدوره يخفض من ظاهرة عدم التأكد التي تحيط بالمراجع وبالتالي تساعد المراجع على إبداء رأيه في القوائم المالية محل المراجعة .

الخلاصـــــــــــة

إن أدلة الإثبات تمكن المراجع من الوصول إلى استنتاجات معينة والتي منها يكون رأيه حول القوائم المالية ، وتتوقف صحة الاستنتاجات على الإجراءات التي يتبعها المراجع عند تجميعه لتلك الأدلة ، علماً بأن الهدف النهائي لعملية المراجعة لا ينحصر في مجرد الحصول على أدلة الإثبات بل يمتد ليصل إلى إيجاد نتيجة مقبولة بخصوص صحة الافتراضات المسبقة للبنود محل المراجعة .

وتعبر الأدلة عن معلومات تم الحصول عليها بواسطة المراجع وهو بسبيل عمله للوصول إلى استنتاجات يستطيع أن يؤسس عليها رأيه حول القوائم المالية وتتضمن مصادر أدلة المراجعة أنظمة المحاسبة والمجموعات المستندية للمشروع والأصول الملموسة والإدارة والعمال والموردين والأطراف الأخرى التي تمثل الطرف الثالث ذو العلاقة أو المعرفة بالمشروع أو أعمالها . غير أن المراجع لن يتمكن من تكوين ذلك الرأي إلا بعد القيام بعمل كافٍ يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات االكافية والمقنعة والتي تساعده على إصدار الحكم المهني المناسب ؛ وذلك عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات ... وغيرها .

إن تحديد مقدار أدلة الإثبات الصالحة والضرورية لتوفير أساس معقول يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع إلى حد كبير وخبرته في مجال مهنته ؛ ومن ثم عليه أن يقوم بالاعتماد على أدلة الإثبات التي تتميز بأنها مقنعة وأن يبذل غاية جهده وعنايته عند البحث عنها وتقييمها آخذاً في الاعتبار العوامل المؤثرة في ذلك وهي :

أولاً : عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند تجميع الأدلة وهى : مدى شمول الدليل وملاءمة ، حجم عمليات المشروع ، الأهمية النسبية للبند محل المراجعة ، درجة المخاطرة ، تكلفة الأدلة ، درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية ، احتمال تأخر نتائج المراجعة .

ثانياً : عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند تقييم الأدلة وهي : صلاحية أسلوب أو وسيلة جمع الأدلة ، مصدر الأدلة ، طبيعة الأدلة ، كيفية الحصول على

الأدلة ، مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص ، وقت الحصول على الأدلة ، درجة إقناع الدليل ، مدى توفر الثقة والمعرفة بالمصادر الخارجية للأدلة ، استقلال المراجع وحياده عند تقييم الأدلة .

ثالثاً : عوامل تؤثر على سلوك المراجع عند إصداره للحكم المهني وهي : ألا يكون الدليل في صورة إثبات شخصي ، أن يعبر الدليل عن الحقائق بعيداً عن التحيز الشخصي .

وتعتبر مصادر وكمية الأدلة المطلوبة لتحقيق المستوى المطلوب من التأكد بمثابة أسئلة تواجه المراجع لكي يستطيع تحديد وممارسة أحكامه على ضوء الرأي المطلوب منه وفقاً لشروط وظروف تكليف المراجع ، وسوف يتأثر المراجع بالأهمية النسبية للموضوع الذي يقوم بفحصه وسوف يكون تقدير الأهمية النسبية على أساس خصائص معينة في الدليل ذاته وتلك الخصائص هي ملاءمة الدليل والثقة فيه ومدى إمكانية الحصول على الدليل

من كل مصدر وكذلك التكلفة والوقت اللازمين للحصول على هذا الدليل وفي الغالب يحصل المراجع على الأدلة من مصادر متعددة والتي تمده جميعاً بالتأكد أو الضمان الذي يريده . وعموماً يمكن القول إن درجة المخاطرة تعتبر من العوامل المحددة لكمية الأدلة كما أن الأهمية النسبية للبند وكذلك تكلفة الحصول على الأدلة قد تشكل أحياناً عاملاً مهماً من العوامل المحددة لكمية أو عدد أدلة الإثبات ، وبصورة عامة فالمراجع نادراً ما يكون متأكداً من صحة القوائم المالية ؛ وعليه فإنه يحتاج لأدلة الإثبات الكافية والملائمة والموثوق بها لكي يكون أساساً معتدلاً لإبداء رأيه حولها ، وعندما يقوم بالتقدير الشخصي لمدى كفاية تلك الأدلة وملاءمتها فإنه يتأثر بالعديد من العوامل المتداخلة وذات العلاقة بعضها ببعض والتي لها تأثير على تحديد كمية الأدلة التي يجب الحصول عليها ، وكذلك عند تقييم المراجع لتلك الأدلة ومن ثم إصدار الأحكام فيما يتعلق بالقوائم المالية محل المراجعة .

المراجـــــع

أولاً / الكتب :

1. إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة -النظرية العلمية والممارسة المهنية (المنصورة : كلية التجارة ، **2003**) .
2. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، ط2 (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، **2005**) .
3. أمين السيد أحمد لطفي ، تخطيط عملية المراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ، **1994**) .
4. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية (عمان : دار وائل للنشر ، **2004**)
5. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية ، ط1 (عمان : دار المسيرة ، **2006**)
6. دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام 2001-إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي (عمان : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003) .

ثانيا / رسائل الماجستير :

1. بثينة خليل علي خليل ، موضوعية أدلة الإثبات في المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، 2000 .
2. يوسف ممدو احميدي ، أدلة الإثبات في ظل المعالجة الآلية للبيانات ومدى كفايتها للمراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، 2000 .