

مدى إعتقاد المراجع الخارجي على أسلوب المعاينة الإحصائية في مراجعة الحسابات
**The extent of adoption of the external auditor on statistical sampling in the
audit technique**

د شريط صلاح الدين، أ. عبد الباسط مداح، جامعة المسيلة، الجزائر
تاريخ التسليم: (2015/09/12)، تاريخ القبول: (2016/02/10)

Abstract

This study aims to shed light on one of modern audit techniques, and also study the views of professionals and academics about the awareness of the importance of the application of statistical sampling method and its impact on audit quality through a field study held by the researchers. In order to achieve the objectives of the study and testing of hypotheses have been relying on my style interview and questionnaire, as tools for data collection, the study included 12 states from the states of the nation.

The study found that the external auditors in Algeria awareness of the importance and impact of the use of statistical sampling in the audit on the quality of the review process, in addition, there are many obstacles that impede the optimal use of this method between the external auditors.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واحدة من تقنيات التدقيق الحديثة، وأيضاً دراسة الآراء من المهنيين والأكاديميين حول مدى الوعي بأهمية تطبيق أسلوب العينات الإحصائية وأثرها على جودة المراجعة من ل دراسة ميدانية أقيمت من قبل الباحثين .

، أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الاعتماد على أسلوب المقابلة والاستبيان، كأداتين لجمع البيانات، وقد شملت الدراسة 12 ولاية من ولايات الوطن .

ملت الدراسة الى أن لدى المراجعين الخارجيين في الجزائر وعي بأهمية وأثر استخدام العينات الإحصائية في ، على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى ذلك، هناك العديد من العقبات ، تعيق الاستخدام الأمثل لهذا الأسلوب بين المراجعين الخارجيين.

مقدمة:

إن المتتبع لمهنة المراجعة ولتطورها عبر التاريخ يجد بأنه وفي بداية ظهور المراجعة حين كانت المؤسسات صغيرة الحجم كان المراجع أثناء قيامه بفحص ومراجعة عمليات المؤسسات يعتمد على أسلوب المراجعة الشاملة، أي القيام بمراجعة جميع عناصر القوائم المالية حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية للشركة، ومع التطور الحاصل في بيئة الأعمال وكبر أعمال المؤسسات حجما وتعقيدا أصبح من غير الممكن القيام بمراجعة شاملة لجميع أعمال المؤسسات، كان من المحتوم على المراجع اختيار عينات عشوائية من المجتمع المدروس وتعميم ذلك على جميع عناصر المجتمع

- إضافة إلى ذلك فإن عملية جمع البيانات، باستخدام العينات أبرزت نجاحا كبيرا في معاينة جزء من المجتمع للوصول إلى خصائص المجتمع الذي لا نستطيع دراسته ككل، لأسباب كثيرة فهو يحتاج إلى تكاليف عالية ووقت وجهد كبيرين، بخاصة عندما يتطلب الأمر الوصول إلى نتائج سريعة لاتخاذ قرارات معينة كما هو الحال في مراجعة الحسابات التي هي مجال دراستنا.

: أدت تلك التطورات الحاصلة باتساع حجم المشروعات الاقتصادية بالمراجعين إلى البحث عن أساليب علمية موضوعية، مثل أسلوب المعاينة الإحصائية وذلك لاختيار عينة سبة تمثل قدر الإمكان مجموع المستندات، أو مجموع العمليات المحاسبية، واستخدام لمعلومات الناتجة للوصول إلى صورة عامة عن مجتمع الحسابات، بدل إجراء مراجعة شاملة تكون في كثير من الأحيان غير مجدية وعالية التكاليف بخاصة إذا كان حجم المستندات أو العمليات المالية كبيرا.

ما ينبغي التأكيد عليه أنه مهما بلغت نتائج العينة من الدقة فإنها تظل تقديرا لمعالم المجتمع وعرضه لمخاطر كوننا لا نقوم بفحص المجتمع بأكمله، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول بشيء من التفصيل المعاينة الإحصائية في المراجعة، والغرض من هذه الدراسة هو التعرف على مدى تطبيق أسلوب المعاينة في المراجعة، والذي بالرغم من أهميته، إلا أنه ليس من الواضح أو المعلوم كم يعي مراجع الحسابات في الجزائر هذه الأهمية أثناء القيام بواجباته، أو كم يستخدم أسلوب المعاينة إذا كان يعيه، لذلك تمحورت إشكالية الدراسة كما يلي:

إلى أي مدى يعتمد مراجع الحسابات في الجزائر على أسلوب المعاينة الإحصائية في

المراجعة؟

وبعبارة أخرى فإن هذه الدراسة تجيب على التساؤلات التالية:

• هل هناك إدراك من قبل المراجع الخارجى بأهمية أساليب المعاينة الإحصائية فى

- ا مدى تأثير تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية على جودة عملية المراجعة؟
- ما هى مستوى المعوقات التى تحد بين المراجع الخارجى واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة وعلى كل تلك التساؤلات، حددنا الفرضيات التالية:

- لدى المراجع الخارجى إدراك بأهمية أساليب المعاينة الإحصائية فى مراجعة الحسابات.
- يؤثر تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية على جودة عملية المراجعة.
- مستوى المعوقات التى تحد بين المراجع الخارجى واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية مرتفعة

➤ أهمية الدراسة: تتبع أهمية هذه الدراسة من حيوية الموضوع الذى تتناوله وهو أهمية استخدام العينات الإحصائية فى عملية المراجعة الذى يعول عليه كثيرا للارتقاء بمستوى الأداء المهنى لمكاتب المراجعة الخارجية وتعزيز قدرتها على مواجهة المنافسة، ومواجهة تكاليف الوقت والجهد الكبيرين، ومن خلال الدراسة سنسلط الضوء على كيفية استخدام أساليب المعاينة الإحصائية من قبل المراجعين فى أداء اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، وبذلك تتجلى أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

❖ ل هذا الدراسة خطوة هامة لإثراء التطبيق العملى للأساليب الكمية فى تدقيق الحسابات.

- ❖ إبراز مدى وعى المراجعين فى الجزائر بأهمية أسلوب المعاينة فى المراجعة
- ❖ يقدم دليلا عمليا لكيفية الاستفادة من أساليب المعاينة الإحصائية فى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفى أداء الاختبارات التفصيلية للأرصدة دون الاكتفاء بالعرض النظرى لهذه الأساليب.

➤ أهداف الدراسة: إضافة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث واختبار صحة الفرضيات، تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ معرفة مدى وعى المراجع الخارجى بأهمية أساليب المعاينة الإحصائية فى المراجعة.
- ❖ معرفة تأثير تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية على جودة عملية المراجعة.
- ❖ معرفة مستوى المعوقات التى تحد بين المراجع الخارجى واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية

الإحصائية

المحور الأول: الإطار النظرى للمعاينة الإحصائية فى المراجعة

أولاً: العينات الإحصائية من منظور مهنى

تبر أساليب المعاينة الإحصائية من أهم الأدوات التى يمكن للمراجعين العمل بها فى مراجعة لحسابات حيث أظهرت هذه الأخيرة نجاحاً كبيراً فى معاينة جزء من المجتمع للوصول إلى خصائص المجتمع الذى لا نستطيع دراسته عن طريق المسح الشامل¹، ولإظهار الأبعاد مهنية للمعاينة الإحصائية فى مجال تدقيق الحسابات، سوف نتعرض فى هذا المعاينة وأهميتها بالنسبة لمراجع الحسابات، المصطلحات الأساسية المرتبطة باستخدامها، إضافة ذلك سنتطرق إلى مزايا ومخاطر استخدام العينات فى المراجعة.

(1) **تعريف عينات المراجعة:** يقصد بعينات المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على عدد أقل من 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لتساعد الموصول على وتقويم أدلة المراجعة بشأن خاصية معينة من المفردات المختارة لتكوين استنتاج بشأن المجتمع الذى يكون رصيد الحساب أو النوع من العمليات²، وتتمثل الفكرة سية للمعاينة بصفة عامة فى أن النتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذى العينة، ومن ثم فإنه يمكن أن ينظر لعينات المراجعة باعتبارها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن المراجعة، ويلاحظ أنه فى حالة عدم استخدام عينات المراجعة فإن المراجع يقوم بفحص كل المفردات المكونة لرصيد حساب أو النوع من العمليات، وتكون التكلفة فى هذه الحالة عالية جداً نتيجة للوقت والجهد الذى يبذله المراجع لفحص هذه المفردات، لا تبرر المنافع المترتبة على المراجعة بنسبة 100% التكلفة العالية لهذا المراجعة، ومن ثم فإن استخدام عينات المراجعة يمكن المراجع من الموصول على هذا³، ويعرف معيار المراجعة الدولى رقم (530)

بعينة المراجعة والإجراءات الاختبارية الأخرى، استخدام أسلوب عينة المراجعة على أنها تطبيق إجراءات المراجعة بنسبة أقل من 100% على المفردات الواردة فى رصيد حساب أو نوعية معاملات، ليتمكن المراجع من الموصول على أدلة مراجعة وتقييم للمفردات التى تم اختيارها من أجل إبداء أو المساعدة فى إبداء رأى نهائى يتعلق بأجمالى مجتمع العينة⁴.
ما عرف أمين السيد أحمد لطفي المعاينة بأنها أسلوب يستخدم لجميع معظم أدلة إثبات المراجعة المستندية وبداية كان يتم اختيار العينة على أساس تقديري أو حكمي محض، أما الآن فإن المراجعين قد بدءوا فى استخدام أساليب المعاينة الإحصائية بشكل متزايد عند اختيار مفردات وعناصر عينات المراجعة المختلفة⁵، وتتأثر عينات المراجعة بعدد من العوامل منها⁶:

- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه.
- يتعرض لها العنصر موضع الفحص.
- تكلفة عملية المراجعة.
- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

(2) تطور التاريخي لاستخدام العينات في المراجعة: الهدف الأساسي من وراء قيام المراجع بتنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية لتدقيق العمليات يكمن في تمكينه من تقييم مدى إمكانية الاعتماد على السجلات الأساسية للمنشأة كأساس لإعداد قوائمها المالية. في سبيل تحقيق ذلك الهدف نادراً ما يجد المراجع ضرورة في فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات الأساسية للعميل من عمليات بشكل مفصل، ليس فقط لصعوبة إنجاز تلك عملياً وإنما أيضاً لأن دور المراجع المتوقع نظامياً من إنجاز عملية المراجعة لا يمتد ليشمل تقديم ضمان أو شهادة مطلقة على دقة وصدق وعدالة محتويات السجلات والقوائم المالية، وإنما يقتصر دوره تحديداً على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة ما تعكسه السجلات والقوائم المالية من رأي حول نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي وبالتالي يكفي المراجع باختيار عينة من العمليات وفحصها فحصاً شاملاً على أن تكون هذه العينة.⁷

. كان الهدف الأساسي من المراجعة في بداية ظهورها (

1500 1850) منصبا على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير، وذلك عن طريق المراجعة العمليات النقدية والبضاعة تدقيقاً مستندياً وفعلياً، كما كانت عملية المراجعة في هذه الفترة تفصيلية.

بدأت المؤسسات الصناعية والمالية والتجارية الضخمة تظهر خلال الفترة الممتدة من 1850 1905 والتي شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً وتطوراً في الحياة التجارية نتيجة ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وأوروبا، مما أدى إلى ازدياد مجالات عمليات المراجعة المستندية والمالية، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، كما عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية باستخدام العينات الحكيمة. استخدمت أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة خلال الفترة الممتدة من 1905 إلى وقتنا الحاضر خاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية، والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتماداً كلياً في عملية المراجعة، وأصبح الهدف من المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، وتمثيلها للمركز

المالي، ونتائج للشركات، ولم يعد الهدف الأساسي للمراجعة هو اكتشاف الخطأ والغش، بل يأتي ذلك كنتيجة طبيعية لقيام المراجع المؤهل علمياً بمهمته، وأصبح هذا النوع من المراجعة يسمى "مراجعة اختباره" وأصبحت العينة التي يتم اختيارها تسمى اختبارات المراجعة.⁸

ثانياً: مزايا ومخاطر المعاينة الإحصائية في المراجعة

1) مزايا المعاينة الإحصائية في المراجعة: هتم الباحثون والمهنيون بالحصول على معرفة تول صفات وخصائص مجتمعات من نطاق دراستهم أو عملهم ويمكنهم الحصول على هذه المعرفة من خلال دراسة كافة الأجزاء الواقعة ضمن مجال اهتمامهم وهوما يسمى بالحصص الشامل أو من خلال دراسة جزء فقط من المجتمع (العينة)، وربما تفرض عوامل محددة اللجوء إلى أحد هذين الأسلوبين الحصر الشامل إلا أن هذا لا ينفي فعالية أسلوب العينات الذي يتمتع بعدة مزايا مقارنة

إن العينة الإحصائية هي جزء من مجموعة مترابطة من العمليات أو البيانات المالية أو أي مجتمع آخر من البيانات ومختارة لكي تعكس أو تساعد في تحديد خصائص هذا المجتمع ككل، وهي تخضع في اختيارها وتحديد حجمها لشروط معينة وتتميز العينة الإحصائية عند استخدامها في المراجعة بالميزات التالية:⁹

- أنها تعطي نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها
- ن اختيار حجمها يتم بشكل موضوعي
- أنه يمكن تقدير خطأ العينة
- أنه يمكن أن تكون نتائجها أكثر دقة من المراجعة الشاملة في ظروف معينة
- إن استخدامها يؤدي إلى خفض تكلفة المراجعة
- يمكن تجميع نتائج مراجعة مجموعة من المراجعين
- تجبر المراجع على تحديد الهدف من المراجعة بدقة.

2) مخاطر المعاينة الإحصائية في المراجعة: عرفت معايير المراجعة مخاطر المراجعة

عموما بأنها احتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على القوائم المالية تحتوى على غش¹⁰، أما مخاطر العينات عرفت من أنها احتمال وصول المراجع إلى

نتائج، وعلى أساس العينات التي يتم اختيارها، تختلف عن الاستدلال على أساس المجتمع ككل، وعلى سبيل المثال مدقق يقوم بالمراجعة وعلى أساس العينات لفواتير المبيعات توصل إلى الاستنتاج بعدم وجود انحراف أو خطأ أو أن هذه الانحرافات

أخطاء، في مثل هذه الحالة فإن الاستنتاجات وعلى أساس العينات كانت خاطئة، وأن هذه العينات لم تكن ممثلة للمجتمع بصورة جيدة .
 ناظر العينات تعني احتمالية عمل قرارات أو الوصول إلى استنتاجات خاطئة وعلى أساس العينات التي يتم أخذها، هذه القرارات أو استنتاجات الخاطئة موجودة في العينات الإحصائية وغير الإحصائية ولكن الفرق بينهما أنه بالإمكان قياس الأخطاء في العينات إحصائية بالإمكان الحد منها وذلك بتوسيع أو اخذ عينات كافية، أما في العينات غير الإحصائية فبالإمكان معرفة الأخطاء أو الانحرافات ولكن لا يمكن قياسها ولكن يجب الإشارة هنا إلى أن استعمال العينات الإحصائية ربما يؤدي إلى تكلفة إضافية من جراء تدريب المراجعين وتصميم إجراءات تدقيقية مختلفة عن المراجعة ير الإحصائي.¹¹

(3) أنواع مخاطر العينات

1. مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات الرقابة: يهتم المراجع عند استخدامه لعينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة بجانبين لمخاطر المعاينة وهما:
 - تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي: وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل، ويؤدي ذلك إلى إجراء اختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة مما يؤثر على كفاءة المراجعة¹²
 - تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي: وذلك نتيجة اكتشاف معدل العينة يقل عن معدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل، ويؤدي ذلك إلى عدم إجراء اختبارات مراجعة كان يجب على المراجع القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية مما يؤثر على فعالية المراجعة.
2. مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية: يهتم المراجع بجانبين لمخاطر المعاينة عند استخدامه لعينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات:¹³
 - ل مجتمع يحتوي على خطأ جوهري: وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل لا يتضمن خطأ جوهريا، في الوقت الذي يكون فيه هذا الحساب يتضمن خطأ جوهري.
 - رفض مجتمع لا يحتوي على خطأ جوهري: وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل يتضمن خطأ جوهريا، في الوقت الذي يكون فيه هذا الحساب لا يتضمن خطأ جوهري في الحقيقة.

المحور الثانى: خطط المعاينة وأساليب القياس الإحصائى للمعينة

أولاً: خطط المعاينة

- (1) **المعاينة على أساس التقدير:** تعنى تقدير معالم المجتمع من خلال فحص عينة صغيرة يتم اختيارها بالطرق العشوائية وتستخدم فى حالة كل من المعاينة للصفات والمعاينة للمتغيرات لى حد سواء، فهى تمد المراجع بتقدير تكرر حدوث خاصية معينة، أو بتقدير للقيمة لية أو المتوسطة لمجموعة من المفردات بالإضافة لتقدير خطأ المعاينة والذى يؤخذ فى الاعتبار عند استخدام نتائج لجميع مفردات المجتمع ومن ثم يحصل المراجع على مدى من القيم وليس قيمة واحدة وعليه أن يحدد أهمية القيم المختلفة داخل هذا المدى معتمداً فى ذلك على بعض الاختبارات الأخرى أو المعلومات المتاحة، وهى تمثل أكثر الخطط تطبيقاً فى مجالات اختبارات المراجع¹⁴، فمعاينة التقدير تصمم لغرض تقدير خاصية ما بمجتمع المراجعة، كإجمالى القيمة المالية أو معدل حدوث صفة معينة لنظام الرقابة الداخلية¹⁵
- (2) **المعاينة على أساس القبول أو الرفض:** وتعنى هذه الخطة سحب عينة ذات حجم معين بطريقة عشوائية بحيث يكون مجتمع الدراسة مقبولاً إذا تبين من فحص العينة أنه لا يوجد ر من عدد معين من حادثة معينة والعكس صحيح فإذا أظهرت العينة أكثر من العدد المحدد فإن هذا المجتمع يجب رفضه باعتباره غير مقبول، ويعاب على هذه الطريقة أنها تد المراجع فقط بقرار قبول أو رفض المجتمع الذى سحبت منه العينة دون تحديد سلامة أو عدم سلامة هذا المجتمع مما قد يتطلب معه إجراء اختبارات إضافية باستخدام خطط أخرى للمعاينة كما يعاب عليها أنها تحتاج من المراجع تحديداً مسبقاً لمعدل الـ ي يكون عند رفضه ضرورياً، أى تحديد حد القبول أو الرفض للمجتمع محل الدراسة ومثل هذا القرار سيكون غاية فى الصعوبة بالنسبة للمراجع¹⁶، كما تسمى بمعاينة الحماية فالمراجع يستخدم أساليب الاختيار العشوائى للحصول على أكبر تغطية للقيمة المالية للمجتمع، وهذا الأسلوب يضمن أن العناصر ذات القيمة المالية الكبيرة لم تهمل.¹⁷
- (3) **المعاينة الاستكشافية:** إن أهم خصائص هذه المعاينة هو أنها أفضل تقدير لمعدل حدوث طاء هو قريب جداً من الصفر ويتضح من ذلك أنها تختص بنسبة أو معدل حدوث خاصة معينة وتستخدم فى بعض الاختبارات التى لا يتحقق فيها هدف المراجع عن طريق خطط المعاينة السابقة فقد لا يهتم بعدد مرات حدوث خاصية معينة أو قيمة إجمالية وفى هذه الحالة يرى أن حدوث الخاصية لمرة واحدة يعد كاف لبيان الحاجة لإجراء اختبارات من الممكن استخدام أكثر من خطة للمعاينة فى اختبار معين فمن الأفض

إجراء المراجعة لمستندى استخدام خطة معاينة على أساس تقدير وخطة المعاينة الاستكشافية.

ثانياً: أساليب القياس الإحصائى للعينة

1) أسلوب العينات التى تختص بصفة (اختبارات الرقابة)

❖ تعريف معاينة الصفات: معاينة التقدير للصفات غالباً من أكثر الطرق المستخدمة بواسطة المراجع لأداء اختبارات الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، فخاصية جتمع المقدره عادة ما تتحرف عن إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية المقررة، هذا الانحراف يعبر عنه كنسبة¹⁸ لى سبيل المثال يمكن للمدقق استخدام معاينة الصفات لتحديد معدل الحدوث المتوقع فى العناصر التالية:¹⁹

- فواتير البيع التى لم تسعر تسعيراً سليماً.
- فواتير الشراء التى ليس لها مستندات مؤيدة.
- سحب شيكات بدون توقيع المختصين.

تطبق معاينة الصفات لأغراض تحديد مدى توافر خاصية أو صفة معينة فى المجتمع بناء على مدى توافر هذه الخاصية أو الصفة فى العينة الممثلة لهذا المجتمع²⁰ ويوضح الجدول التالى أمثلة عن صفات معينة وحالات استثناء حول المبيعات وعمليات التحصيل:

الجدول رقم (01): أمثلة عن صفات معينة وحالات استثناء

وجود رقم فاتورة البيع فى يومية المبيعات	عدم تسجيل رقم فاتورة البيع فى اليومية المبيعات
المبالغ والبيانات الأخرى وبصورة فاتورة البيع تتطابق مع القيد فى يومية المبيعات	لاف اسم العميل ورقم الحساب بالفاتورة عما هو مسجل بيومية المبيعات
وجود دليل على التحقق من صحة السعر وصحة حاصل ضرب السعر فى الكمية	لا توجد أى إشارة علامة تدل على التحقق من صحة السعر وحاصل ضرب الكمية فى السعر
الكميات والبيانات الأخرى المدونة بأمر البيع تتطابق مع ما هو مدون بصورة فاتورة البيع	تلف الكمية المدونة فى أمر البيع عما هو مسجل بفاتورة البيع

: أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة فى مراجعة الحسابات، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2007 154.

❖ خطوات تطبيق معاينة الصفات: يتطلب استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة المرور بمراحل معينة والتي يمكن تمثيلها إيجازها فيما يلى:

1. تحديد هدف المعاينة

2. تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة
3. تحديد الخاصية موضع الاهتمام (شروط الانحرافات)
4. تحديد حجم العينة: ويتحدد حجم العينة بناء على العوامل المذكورة في المراحل السابقة وهذا باستخدام الجداول كما يلي:²¹
 - يقوم المراجع بتحديد مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا وبالتالي اختيار صفة الجدول التي تتعلق بهذا التقدير (لجدول التالي يبين المخاطر عند مستوى 5%)
 - يحدد المراجع معدل التحريف المقبول حسب الجداول وتتراوح هذا المعدل بين 2-15
 - يحدد المراجع معدل التحريف المتوقع في ا
 - يتم استخدام الجدول والتي تبين حجم العينة (02)
 - المواقع الخالي من الجدول تشير إلى أن حجم العينة يصبح كبير بشكل غير مبرر

جدول (02): تحديد حجم العينة لأغراض تطبيق معاينة الصفات

معدل الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة منخفضا جدا = 5%											معدل الاستثناء المقدر للمجتمع %
معدل الاستثناء (الانحراف) المقبول %											
20	15	10	9	8	7	6	5	4	3	2	

14	19	29	32	36	42	49	59	74	99	149	0.00
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	136	0.25
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	^{91:} x	0.50
22	30	46	51	58	66	78	93	117	208	x	0.75
22	30	46	51	58	66	78	93	156	x	x	1.00
22	30	46	51	58	66	78	124	156	x	x	1.25
22	30	46	51	58	66	103	124	192	x	x	1.50
22	30	46	51	77	88	103	153	227	x	x	1.75
22	30	46	68	77	88	127	181	x	x	x	2.00
22	30	61	68	77	88	127	208	x	x	x	2.25
22	30	61	68	77	109	150	x	x	x	x	2.50
22	30	61	68	95	109	173	x	x	x	x	2.75
22	30	61	84	95	129	195	x	x	x	x	3.00
22	30	61	84	112	148	x	x	x	x	x	3.25
22	40	76	84	112	167	x	x	x	x	x	3.50
22	40	76	100	129	185	x	x	x	x	x	3.75
22	40	89	100	146	x	x	x	x	x	x	4.00
30	40	116	158	x	x	x	x	x	x	x	5.00
30	50	179	x	x	x	x	x	x	x	x	6.00
37	68	x	x	x	x	x	x	x	x		7.00

المصدر: عبد الوهاب نصر علي: خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، 2001، صفحة

.349

(2) أسلوب معاينة التقدير للمتغيرات (معاينة المتغيرات)

❖ تعريف معاينة المتغيرات: يعتبر هذا النوع مناسباً جداً للتطبيق في مجال المراجعة، نظراً لكونه يمكن المراجع من عمل الاختبارات الكمية ذات قيم عددية للصفات أو المتغيرات الخاصة بمجتمع معين عن طريق عينة مختارة منه، حيث يستطيع المراجع تقدير متوسط القيمة النقدية للمجتمع عن طريق متوسط القيمة النقدية للعينة التي تم اختي

التحليلية لا تشير إلى وجود تحريفات فإن ذلك يزود المراجع بدرجة عالية من الطمأنينة وبالتالي فإن مخاطر القبول الخاطئ التي يقبلها المراجع يمكن أن تكون عالية وكذلك العكس، ولقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات الثقة

الجدول (03) المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم

مخاطر القبول الخاطئ	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
معامل الثقة	4.60	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

: الحسن محمد زعرب، مرجع سبق ذكره، ص 46.

قيمة الانحرافات المقبولة تمثل الحد الأعلى من الانحرافات التي يقبلها لمراجع في الحساب بدون اعتبارها مادية، وهناك علاقة عكسية بين مستوى المادية وحجم العينة، فإذا قرر المراجع بأن مستوى المادية قيمة يتعلق بمراجعة الذمم يساوي 5% من إجمالي القيمة الدفترية لها، فإن مستوى المادية يكون 40000 دينار.

يقوم المراجع بتحديد قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع بناء على خبرته السابقة والاستفسارات التي يقوم بها من الإدارة أو المراجع السابق وعادة يتم استخدام هذا التقدير ليعوض عن مخاطر الرفض الخاطئ، لأن المراجع في هذه المعاينة معنى بشكل رئيسي بمخاطر القبول الخاطئ، أما مخاطر الرفض الخاطئ فبشكل غير مباشر

وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة فإنه يتم استخدام ما يسمى بمعامل التوسع، وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ والجدول التالي جزء من تلك الجداول، ويلاحظ فيه وجود علاقة عكسية بين عامل التوسع ومخاطر القبول الخاطئ

الجدول رقم (04): معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات

مخاطر القبول الخاطئ	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
عامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

المصدر: الحسن محمد زعرب، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(3) معاينة الاكتشاف

- ❖ مفهوم المعاينة الاستكشافية: على الرغم من أن المعاينة الاستكشافية تعد شكلاً من أشكال صفات، إلا أن هذه المعاينة قد يكون لها هدف مراجعة يختلف عن معاينة لصفات، فهذه المعاينة الاستكشافية هو اختيار عينة n

- p يدل حدوث حرج p
والصفة التي يبحث عنها في هذه الحالة تكون عادة وجود مخالفة²⁶ ، أنها تهدف إلى مساعدة المراجع على اكتشاف انحراف واحد على الأقل عند فحص مفردات العينة ذلك يؤكد جود هذا النوع من الانحرافات في المجتمع الذي سحبت منه مفرداتها²⁷، هذه المعاينة الاستكشافية على درجة كبيرة من الأهمية في الحالات التالية:
- عندما يشك المراجع في حدوث نوع معين من المخالفات أو الغش الجوهري ويود أن يحدد إذا كانت هذه الحالة وحيدة ما يكونه من الممكن تقدير معدل الحدوث الحرج للمخالفة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري للقوائم المالية إذا لم يفصح عنها
 - عندما يشير مجتمع المراجعة المحاط بمخاطر عالية كالنقدية مثلا إلى وجود خلل في جزء معين من الواجبات مثل التسجيل أو الاستلام النقدية وذلك بعد الفحص المبدئي للرقابة الداخلية.
- ❖ **تحديد حجم العينة:** يوضح الجدول (05) .ول للمعاينة الاستكشافية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن حجم العينة المجتمع يجب أن يحدد كمعلمة بالنسبة للمعاينة الاستكشافية، ومن فسيكون هناك جداول مختلفة لمجتمعات ذات أحجام مختلفة، ويختص الجدول بأحجام المجتمع التي تتراوح بين 5000 10000 مفردة، وتزيد أحجام العينة من أعلى إلى أسفل بالعمود الأول بالجدول، وتظهر معدلات الحدوث الحرجة أفقيا بأعلى الجدول بدءا من جهة اليسار إلى اليمين، أما احتمال الحدوث فيظهر في صلب الجدول.
- ولتوضيح ذلك مراجع يشك في حدوث غش بالمتحصلات النقدية المستلمة وترحيل هذه المتحصلات إلى الجانب الدائن بحسابات العملاء ، وأن كلاهما قد تم بواسطة نفس العاملين لدى العميل، افترض كذلك أن مجتمع المراجعة يتضمن 10000 عملية ترحيل إلى الجانب الدائن بحسابات العملاء ، وأن المراجع قد يختار أن تحريف جوهري للقوائم المالية يمكن أن يحدث إذا ما تم ترحيل 100 عملية بشكل خطأ (1%)، ولهذا فإن المراجع يرغب في تحديد حجم العينة الواجب سحبه واثقا بدرجة 99%
- في هذه الحالة فإننا نجد من الجدول أن حجم العينة الـ 460²⁸ لكي يتمكن مراجع من تحديد حجم العينة الملائم بأسلوب إحصائي عند تطبيق معاينة الاكتشاف، لآب يحدد العناصر التالية بوضوح الصفة الخاضعة للتقييم)
- نقطة)، مستوى الثقة المرغوب فيه، وصف وحجم المجتمع، لتحديد حجم العينة عند استخدام معاينة الاكتشاف.

جدول رقم (05): جدول معاينة الاكتشاف (للمجمعات من 1000 إلى 5000 مفردة)

SAMPLE SIZE	UPPER PRECISION LIMIT: CRITICAL RATE OF OCCURRENCE							
	.1%	.2%	.3%	.4%	.5%	.75%	1%	2%

50	5%	10%	14%	18%	22%	31%	40%	64%
60	6	11	17	21	26	36	45	70
70	7	13	19	25	30	41	51	76
80	8	15	21	28	33	45	55	80
90	9	17	24	30	36	49	60	84
100	10	18	26	33	40	53	64	87
120	11	21	30	38	45	60	70	91
140	13	25	35	43	51	65	76	94
160	15	28	38	48	55	70	80	96
200	18	33	45	56	64	78	87	98
240	22	39	52	62	70	84	91	99
300	26	46	60	70	78	90	95	99+
340	29	50	54	75	82	93	97	99+
400	34	56	71	81	87	95	98	99+
460	38	61	76	85	91	97	99	99+
500	40	64	79	87	92	98	99	99+
600	46	71	84	92	96	99	99+	99+
700	52	77	89	95	97	99+	99+	99+
800	57	81	92	96	98	99+	99+	99+
900	61	85	94	98	99	99+	99+	99+
1000	65	88	96	99	99	99+	99+	99+
1500	80	96	99	99+	99+	99+	99+	99+

در: وليم تماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 599

المحور الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: الفرضية الأولى؛ لدى المراجع الخارجي إدراك بأهمية أساليب المعاينة الإحصائية في مراجعة الحسابات^{***} ولاختبار صحة الفرضية الأولى من خطئها، الاختبار التائي* للعينه (one simple t-test) وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

لجدول رقم (06): اختبار t للمحور الأول

الدالة	sig	t	المتوسط	الانحراف	العبارة
دال	0,000	11,12	4,13	0,975	يجب أن تتوفر لدى المراجع الدراية ، استخدام الأساليب الإحصائية العلمية
دال	0,000	7,989	3,70	0,835	يمكن تطبيق أسلوب المعاينة في المراجعة من الحصول على نتائج أكثر دقة من المراجعة الشاملة في ظروف معينة
دال	0,000	10,40	3,87	0,801	تختلف منهجية استخدام المعاينة الإحصائية باختلاف الهدف من
دال	0,000	10,81	3,89	0,791	يساعد تطبيق المعاينة الإحصائية من تجميع نتائج الفروع التابعة للشركة
دال	0,000	4,820	3,20	1,061	يؤدي تطبيق المعاينة الإحصائية إلى تحقيق قدر ممكن من الموضوعية
دال	0,000	9,464	3,80	0,815	تختلف نتيجة المراجعة النهائية في حالة استخدام للمراجعة الشاملة بدل المراجعة الاختبارية
دال	0,000	8,495	3,75	,847	في حالة تطبيق للمعاينة الإحصائية فان ذلك يعطي دليل إثبات يستند عليه في حالة الطعن في تقرير المراجع
دال	0,000	6,537	3,68	1,005	استخدامك للمعاينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الجهد المحدد لعملية
دال	0,000	5,006	3,52	1,000	عدم القناعة بجدوى إجراءات المعاينة الإحصائية
دال	0,000	4,920	3,63	1,229	ق المعاينة الإحصائية درجة من الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية
دال	0.000	74.49	3.717	1.36	

المتوسط المفترض الذي تم الاعتماد عليه للاختبار وترجمة الدلالات ذات الأهمية هو 03.*

المصدر: مءراءاء spss

ءل المءوسط الحسابف للفقراء كوءءة واءءة ، (3.71) بأن العوامل المءءءة لأهمفة أسالفف المءافنة الإءصائفة لها أهمفة فف المراءعة الأارءفة من وءة نظر أفراد العفنة ففء كانء الإءاباء ءول هذا المءور مءابفء وبالنسبة لكل فقرة على ءءه ومءى ءءفءءها لأهمفة المءافنة الإءصائفة ففلاءظ أن هناء ءفاوء فف أهمفة كل فقرة من الفقراء المءعلقة بهذا المءور فف ءءفء أهمفة أسالفف المءافنة الإءصائفة .

(09) راء من على ءأففء قوف من قبل أفراد العفنة، ففء ءزفء المءوسءاء الحسابفة لها عن (3.4) و فقا لمقفاس لفكراء، شملت العوامل (10 9 8 6 4 3 2 1) وكانء الأفصلفة من بفن هذه العوامل للفقرة الأولى و المءمءلة فف ءوفر الءرافة و القءرة لءى المراءع على اسءءءام الأسالفف الإءصائفة العلمفة ففء بلغ المءوسط الحسابف لهذه الفقرة (4.13) ءلفها الفقرة الرباءة المءمءلة فف مساعءة ءطبفف المءافنة الإءصائفة من ءءمفع نءاء المراءعة لءءء من الفروع ءابعة للشركة بمءوسط حسابف فقدر ب (3.89)، ءلفها ففما بعء الفقرة ءاء، ف منهءفة اسءءءام المءافنة الإءصائفة بأءءلاف الءءف من المراءعة بمءوسط حسابف (3.87) ءم ءوالء بعءها الفقراء رقم (10 9 8 6 2) بمءوسءاء مءقارفة ءءراوء ما بفن 3.4-3.8.

نما ءءصلء الفقرة الأامسة على أهمفة مءوسءة من قبل عفنة الءراءة ففء كا مءوسءها الحسابف فقدر ب 3.2 سلم لفكراء.

كما فءل الانءفاض النسبف للانءراف المءافرف ور ككل والءف بلغ (1.36) الانءرافاء المءافرفة للأوساء الحسابفة للفقراء كل على ءءة ءراوءء بفن (1.229-0.791) فقراء المءور ءلفل على وءوء اءفاق عام بفن وءهائ النظر لأفراء العفنة اءاء ءقفمف الأهمفة النسبفة للعبراء المءءءة لأهمفة المءافنة الإءصائفة ءة الأارءفة.

والءف قء بفن نءاءء ءءلفل فف باسءءءام اءءبار (t) أسالفف المءافنة الإءصائفة لها أهمفة بارزة من وءة نظر المراءع الأارءف ففء كانء الفقراء : إءصائفة $0.05 sig >$ و القفمة المءلقة ل (t)المءسوبفة فف كل الفقراء أكبر من القفمة الءءولفة (1.98) وقء بلغت القفمة المءلقة للمءور الأول (74.49) و هف أكبر من القفمة الءءولفة، و هف قفمة ءاء ءلا. إءصائفة عنء مسءوف ءلافة $0.05 sig >$

القرار المعتمدة في بداية الفرضية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية و الفرضية البديلة بمعنى

” لدى المراجع الخارجي إدراك بأهمية أساليب المعاينة الإحصائية في مراجعة الحسابات ”
 ثانيا: الفرضية الثانية؛ ” يؤثر تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية على جودة عملية المراجعة”
 واختبار صحة الفرضية الـ (one simple t-test) وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (07): اختبار t للمحور الثاني

القرار	الدلالة	sig	t	المتوسط	الانحراف	العبرة
رفض فرضية العدم	دال	,000	11,660	3,90	0,742	تسهل المعاينة الإحصائية في توافر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية
	دال	,000	10,402	3,93	0,862	تمكن المعاينة الإحصائية المراجع من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي في عمليات المرجعة المالية
	دال	,000	11,455	3,92	0,774	تساعد المعاينة الإحصائية على اختيار لا أقل، اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع المراجعة مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة
	دال	,000	11,784	3,99	0,805	تتطلب المعاينة الإحصائية تقدير مسبق لحجم العينة مبنية على أسس مما ينعكس بشكل ايجابي على عملية المراجعة
	دال	,000	6,467	3,68	1,016	تسهل المعاينة الإحصائية في تقدير لخطأ العينة للوصول إلى نتائج موضوعية في عملية المراجعة
	دال	,000	6,467	3,68	1,016	تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل
	دال	,000	9,191	3,82	0,851	يمكن تخفيض مخاطر أخطاء العينة الإحصائية بزيادة حجم العينة
	دال	,000	9,101	3,87	0,916	إن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم ضمان كافي لتمثيل العينة للمجتمع وبالتالي تزداد فاعلية عملية المراجعة

يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية على العمل وفق خطة مراجعة موضوعية	0,740	3,96	12,39	12,39	0,000	دال
يؤدي استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية	0,791	3,99	11,99	11,99	0,000	دال
	1,02	3,87	11,99	11,99	74,20	

المصدر: مخرجات spss

ل. المتوسط الحسابي لل فقرات كوحدة واحدة (3.87) بأن تطبيق المعاينة الإحصائية تأثير على جودة المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة حيث كانت الإجابات حول هذا المحور متقاربة.

وبالنسبة لكل فقرة على حده ومدى تحديدها لأهمية المعاينة الإحصائية لاحظ أن هناك تقارب في أهمية كل فقرة من الفقرات المتعلقة بهذا المحور في تأثير تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية

وصلت فقرات المحور على تأييد قوى من قبل أفراد العينة حيث تزيد المتوسطات الحسابية لها عن (3.6) وفقا لمقياس ليكرت، شملت كل الفقرات وكانت الأفضلية من بين هذه العوامل للفقرة العاشرة، والتمثلة في تأدية استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.99)، ثم تليها مساهمة استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية على العمل وفق خطة مراجعة موضوعية توسط حسابي يقدر ب (3.96)، لتليها فيما بعد باقي الفقرات بمتوسطات اربية مما يدل على اتفاق جل العينة المدروسة حول مدى تأثير استخدام المعاينة الإحصائية

كما يدل الانخفاض النسبي للانحراف المعياري المحور ككل والذي بلغ (1.02) الانحرافات المعيارية للأوساط الحسابية للفقرات كل على حده تراوحت بين (0.740-1.016) فقرات المحور دليل على وجود اتفاق عام بين وجهات النظر لأفراد العينة اتجاه تأثير أساليب المعاينة الإحصائية على جودة المراجعة الخارجية.

، خلال الجدول السابق والذي قد بين نتائج التحليل التائي باستخدام اختبار (t) فان أساليب المعاينة الإحصائية تأثير تطبيق مع الخارجي حيث كانت الفقرات ذات دلالة إحصائية $\text{sig} > 0.05$ و القيمة المطلقة

ل (t) المحسوبة في كل الفقرات أكبر من القيمة الجدولية (1.98)، وقد بلغت القيمة المطلقة (11,989) و هي أكبر من القيمة الجدولية، و هي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \text{ sig} >$ و حسب قاعدة القرار المعتمدة في بداية الفرضية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية و الفرضية البديلة بمعنى أنه: "لأساليب المعاينة الإحصائية تأثير على جودة المراجعة"

ثالثاً: الفرضية الثالثة؛ المعوقات التي تحد بين المراجع الخارجي واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية "ولاختبار صحة الفرضية الـ الاختبار التائي للعينه الواحدة (one simple t-test) وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

جدول رقم (08): اختبار t للمحور الثالث

القرار	الدلالة	sig	t	المتوسط	الإحزاف	العبارة
رفض فرضية العدم	دال	,000	6,967	3,78	1,078	يوجد ضعف في استخدام برمجيات الحاسوب التي تساعدك على اختيار العينات بالأساليب الإحصائية
	دال	,000	10,306	4,04	0,971	لدى فريق العمل القليل من المعرفة بالأساليب الإحصائية.
	دال	,000	10,28	3,95	0,882	عدم الإلمام بخطوات المعاينة الإحصائية في المراجعة
	دال	,000	9,222	3,87	0,904	هناك ضعف في أنظمة الرقابة داخلية للمؤسسات
	دال	,000	8,229	3,86	1,001	عدم انتشار استخدام أساليب المعاينة الإحصائية بين المراجعين
	دال	,000	11,32	4,03	0,870	هناك صعوبة في استخدام الأساليب الإحصائية مما يؤدي إلى
	دال	,000	7,563	3,76	0,965	صعوبة استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية يقلل من فرص اكتشاف المخالفات في العمليات المحاسبية
	دال	,000	6,111	3,60	0,938	نظرة العملاء غير السليمة للأساليب الإحصائية في المراجعة

	دال	,000	4,962	3,57	1,092	لا توجد رقابة نوعية كافية على عمل المراجعين من قبل الهيئات المهنية المختصة
	دال	,000	11,058	3,99	0,858	لا توجد تشريعات واضحة في الجزائر فيما يتعلق باستخدام الأساليب العلمية في المراجعة
		0.000	80.51	3.85	1.65	

المصدر: مخرجات spss

وبالنسبة لكل فقرة على حده ومدى تحديدها تحد بين المراجع الخارجي واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية أثناء قيامه بمراجعة الحسابات، نلاحظ أن هناك تقارب في أهمية كل فقرة من الفقرات المتعلقة بهذا المحور في تحديد المعوقات تحد بين المراجع واستخدامه لهذه الأساليب.

تصلت فقرات المحور على تأييد قوى من قبل أفراد العينة حيث تزيد المتوسطات الحسابية لها عن (3.57) وفقا لمقياس ليكرت، شملت كل الفقرات وكانت الأفضلية من بين هذه العوامل للفقرة الثانية، و المتعلقة بفريق العمل الذي يعمل مع المراجع الخ ومدى معرفته بالأساليب الإحصائية حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.04)

لسادسة المتعلقة في صعوبة استخدام لأساليب الإحصائية الأمر الذي يؤدي خطأ، بمتوسط حسابي (4.03)، لتليها فيما بعد الفقرة العاشرة و التي تعلقت بالتنظيم القانوني للمهنة و تسجيل غياب تشريع واضح في الجزائر فيما يتعلق باستخدام الأساليب العلمية في المراجعة، و هذا بمتوسط حسابي بلغ (3.99)، لتتوالى بعدها باقي الفقرات بمتوسطات حسابية متقاربة تراوحت ما بين (3.99-3.57) و هذا ما يدل على توجه إجابات أفراد العينة المدروسة ، توافق كبير وجود الكثير من المعوقات تحد بين المراجع الخارجي و استخدام لأساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة الخارجية و ترتبت أهم تلك المعوقات فيما يلي :

- قلة معرفة فريق العمل المساعد للمراجع بأساليب المعاينة الإحصائية
- صعوبة استخدام الأساليب الإحصائية الأمر الذي أدى
- غياب تشريعات أو معايير مراجعة فيما يتعلق باستخدام الأساليب العلمية في المراجعة كما يدل الانخفاض النسبي للانحراف المعياري المحور ككل والذي بلغ (1.65)
- الانحرافات المعيارية للأوساط الحسابية للفقرات كل على حده تراوحت بين (1.08-0.858)

فقرات المحور دليل على وجود اتفاق عام بين وجهات النظر لأفراد العينة على وجود معوقات تحد بين المراجع الخارجى واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية فى مراجعة الحسابات من خلال الجدول السابق والذي قد بين نتائج التحليل باستخدام اختبار (t) ان لتطبيق المعاينة الإحصائية العديد من المعوقات من وجهة نظر العينة المدروسة، حيث نت الفقرات ذات دلالة إحصائية $0.05 \text{ sig} >$ و القيمة المطلقة ل (t) المحسوبة فى كل الفقرات أكبر من القيمة الجد ولي (1.98)، وقد بلغت القيمة المطلقة للمحور الأول (80.514) أكبر من القيمة الجد ولي ، و هي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \text{ sig} >$ حسب قاعدة القرار المعتمدة فى بداية الفرضية، فانه يتم رفض الفرضية العدمية و الفرضية البديلة بمعنى أنه : " مستوى المعوقات التى تحد بين المراجع الخارجى واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية مرتفعة" خاتمة:

من خلال النتائج التى تم التوصل إليها فى هذه الدراسة، يمكن إثبات صحة الفرضيات السابقة كما يلي:

بداية بالفرضية الأولى و التى كانت بعبارة : يعتبر أساليب المعاينة الإحصائية ذات أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجى، هذه الفرضية و التى تم إثباتها من خلال الدراسة الميدانية و المقابلات الشخصية التى أجريت مع المهنيين المزاولين للمهنة، حيث سجلت نتائج الدراسة أن هناك وعى لدى المراجع الخارجى بالولايات التى تمت بهم الدراسة بأهمية استخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى المراجعة، بداية من تخفيض التكلفة و الوقت اللازمين لعملية جعة إلى إمكانية تقدير خطأ العينة إضافة إلى الثقة التى تكتسب من طرف الأطراف ذات الصلة التى تهمها تقارير محافظ الحسابات.

أما الفرضية الثانية لتي تمحورت حول بعبارة يؤثر استخدام أساليب المعاينة الإحصائية على جودة المراجعة، حيث تم إثبات هذه الفرضية من خلال استجواب المهنيين المزاولين للمهنة، حول الميزات المحققة من استخدام المعاينة الإحصائية فى المراجعة بداية من أن استخدام المعاينة يحقق نتائج موضوعية حت أن تحديد حجم العينة و مفرداتها يتم بطريقة موضوعية، إضافة إلى ذلك فان المعاينة الإحصائية تمكن المراجع من قياس خطأ المعاينة و مخاطرها بشكل كمى فى عمليات المراجعة المالية من جهة و من جهة أخرى فان استخدام المعاينة يمكن المراجع من العمل وفق خطة عمل موضوعية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي مفادها بأنه: هناك العديد من المعوقات التي تحد بين المراجع الخارجي واستخدامه لأساليب المعاينة الإحصائية، فلقد تم إثباتها كذلك فهناك عدد من

:

- ضعف في استخدام برامج المعلوماتية المتعلقة باستخدام المعاينة الإحصائية في
 - قلة الخبرة لدى فريق العمل بالأساليب الإحصائية
 - النظرة غير السليمة من طرف العملاء للمعاينة الإحصائية في المراجعة
 - غياب رقابة نوعية من طرف الجهات الرسمية على المهنيين المزاولين للمهنة
 - غياب تشريعات واضحة في الجزائر أو معايير مختصة بالأساليب العلمية في المراجعة
- النتائج السابقة، يمكن أن نقدم بعض التوصيات تتمثل فيما يلي:
- (1) إجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة باختبار فرضيات أخرى غير التي تم اختبارها في هذه الدراسة الحالية وذلك لإشباع الموضوع من كافة النواحي
 - (2) ضرورة الاهتمام بكيفية تقديم خدمات المراجعة على المستوى الأكاديمي والعلمي
 - (3) قيام الجامعات والمعاهد بإعداد مناهج ودراسات تطبيقية حول كيفية الاستخدام الأمثل للمعاينة الإحصائية في المراجعة
 - (4) ضرورة الاهتمام بالدراسات المتعلقة بالمشاكل والمعوقات التي تحد بين المراجع الخارجي واستخدامه للمعاينة الإحصائية في المراجعة
 - (5) إقامة دورات تكوينية للمراجع وذلك لتمكينه من الاستخدام الصحيح لهذه الأساليب

أفاق الدراسة

تقوم أفاق البحث على محاولة استكمال الدراسة بالتطرق الى مواضيع مكمله لموضوع

:

1. مدى مسؤولية المراجع الخارجي بالجزائر من استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في
2. دراسة مقارنة للمعاينة الإحصائية وغير الإحصائية وأثرها على جودة المراجعة
3. دراسة تطبيقية لاستخدام المعاينة الإحصائية في تقييم الرقابة الداخلية

الهوامش

- ¹ ءالء أمفن؁ ءالء أمفن؁ الءءقق والرءابة فف البنوك؁ ءار وائل 1998 250.
- ² السقا؁ السفء اءمء؁ مراءعة الءاءلففة: الءوانب المالفة والءشءلفلفة؁ إصءارات الءمعة السعوءفة للمءاسبة السعوءفة 1997 401
- ³ مءء الففومف مءء وآءرون؁ ءراساء مءقءمة فف المراءعة؁ المءءب الءامعف الءفء؁ الإسءنءرففة؁ 2008 388.
- ⁴ <http://accounting22.wordpress.com> consulté le 25/12/2016 a 08:18 h
- ⁵ أمفن السفء أءمء لطفف المراءعة باءءءام العفناء؁ الءار الءامعة؁ الإسءنءرففة؁ 2009
- ⁶ عوءة أءمء سلفمان بنف أءمء: "العوامل المؤءرة فف اءءفار عفناء المراءعة فف البنوك الءارءفة" (ماءفسءفر فر مءشورة)؁ قسم المءاسبة؁ كلفة الاقءصاء والعلوم الإءارفة؁ ءامعة آل البفء؁ رسالة مءشورة؁ ص 23.
- : اءءاء المصارف العربفة؁ المراءعة والرءابة الءاءلففة فف المصارف؁ بفروء؁ 1986 186-187.
- ⁷ <http://accounting22.wordpress.com> consulté le 11/12/2016
- ⁸ راءب مءء البلءف؁ المعاءنة الإءصائفة واءءءامها فف مراءعة الءساباء؁ (رسالة ماءفسءفر فر مءشورة) الإءصاء؁ كلفة الاقءصاء؁ ءامعة ءمءق؁ رسالة فر مءشورة؁ 2001 69-70.
- ⁹ السعفء سعب مءموء: "أهمفة اءءءام العفناء الإءصائفة فف المراءعة"؁ مءلة المءاسبة والإءارة والءأمفن؁ العءء 1973/12/20 197 199
- ¹⁰ مءء الففومف مءء وآءرون؁ مراءع سابق؁ ص 389.
- ¹¹ هاءف الءمفمف مءءل إلى المراءعة؁ الطبعة الءائفة؁ ءار وائل للءشر؁ الأرفء؁ 2006 117.
- ¹² مءء الففومف وآءرون؁ مراءع سابق؁ ص 380.
- ¹³ مراء نفسه 382.
- ¹⁴ الءسن مءموء زعرب؁ العوامل المؤءرة فف اءءءام العفنة الإءصائفة فف عملفة الءءقق؁ ماءفسءفر؁ الءامعة الإسلامفة عزة؁ فلسطفن 2010 40.
- ¹⁵ ولفم ءوماس وامرسون هنكف؁ المراءعة بفن النظرفة والءطبفق؁ ءار المرفء 1997 المملكة العربفة السعوءفة؁ ص 581.
- ¹⁶ 40.
- ¹⁷ ولفم ءوماس وامرسون هنكف؁ مراءع سابق؁ ص 581.
- ¹⁸ مراءع نفسه 582
- ¹⁹ المراءعة الءفء للءساباء؁ الطبعة الأولى؁ ءرا الصفا للءشر؁ عمان؁ 1999 230.
- ²⁰ ءءفءة ءءازف؁ اءءءام أسالفب المعاءنة الإءصائفة فف ءرشفء الءكم الشءصف لمءقق الءساباء؁ رسالة ماءفسءفر؁ ءامعة سطفف 2009 106.
- ²¹ 42.
- ²² مءء الففومف وآءرون؁ مراءع سابق؁ ص 403.
- ²³ الءسن مءء زعرب؁ مراءع سابق؁ ص 45.
- ²⁴ هاءف الءمفمف؁ مراءع سابق؁ ص 131.
- ²⁵ الءسن مءء زعرب؁ مراءع سابق؁ ص 46.
- ²⁶ ولفم ءوماس وامرسون هنكف؁ مراءع سابق؁ ص 598.
- ²⁷ ءءفءة ءءازف؁ مراءع سابق؁ ص 127.
- ²⁸ ولفم ءماس؁ إمرسون هنكف؁ مراءع سابق؁ ص 599.