جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر
ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
قسم: علوم مالية و محاسبية
تخصص: محاسبة و تدقيق

الموضوع:

استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة و أثرها على جودة التقارير المالية

المؤطر الأستاذ الدكتور:
❖ سالمي محمد الدينوري

من إعداد الطلبة:
- سالمي حسين
- شابي عبد الباسط
- خطاب شعيب
- زكور بسمة

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

دعاء

يـــا ربي..

لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت

و لا باليأس إذا فشلت

بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح

يا رب علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة

وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف

يا رب إذا حرمتني من النجاح أترك لي قوة العناد حتى أتغلب على الفشل

وإذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الإيمان

يا رب إذا أسئت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار

وإذا أساء لي الناس أعطني شجاعة العفو يا رب إذا نسيتك لا تنساني

آمين.

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمَّد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد ..

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضله، فله الحمد أولاً وآخراً.

ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يدَ المساعدة، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم أستاذنا المشرف على الرسالة فضيلة الأستاذ الدكتور/ سالمي محمد الدينوري الذي لم يدَّخر جهداً في مساعدتنا، فقد فتح لنا بيته، كما هي عادته مع كل طلبة العلم، فله من الله الأجر ومنا كل تقدير حفظه الله ومتّعه بالصحة والعافية ونفع بعلومه.

كما أشكر كل أساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية و كذا أساتذة جامعة الشهيد حمة لخضر وعلى رأسهم معالي الدكتور مدير الجامعة.

الإهداء

إلى من كان دعاؤها نجاحي وكان فرحي فرحها و ألمي ونجاحها نجاحي إلى

أمي التي أحيا بها أطال الله في عمرها ومنحها الصحة والعافية

إلى من كان سبب في وجودي و أحبني وليدا وطفلا وشابا وساندني وأعانني بكل

ما يستطيع إلى **أبي** الغالي أطال الله في عمره ورزقه الصحة و العافية

إلى أخي حسن

إلى أخواتي **صفية مهى وصال**

إلى فقيدي العائلة والروح جدي **الشيخ مصباح و جدي لأزهاري** وجدتي **صفية**

إلى الحضن الحنون جدتي الحاجة **زينب** اطال الله في عمرها

إلى زوجتي التي كانت عون وسند لي في الاجتهاد و الصبر على مشاكل الدنيا

زوجتي **سهى** إلى زوجة أخي **ذكرى**

إلى جميع الطلبة الذين رافقوني في مشواري الجامعي دفعة محاسبة و تدقيق

إلى كل من حفظته ذاكرتي ونسيه قلمي

الإهداء

إلى من وضع المولى – سبحانه وتعالى – الجنة تحت قدميها، ووقَّرها في كتابه العزيز

إلى روح أمي الغالية الطاهرة.

إلى خالد الذكر أبي تغمده الله بواسع رحمته وعفى عنه، فقد كان خير مثال للأبوة

ولم يدخر جهدا في توفير سبيل الخير والسعادة لنا فجزاه الله عنا كل خير.

إلى من اعتمدت عليه في كل كبيرة وصغيرة

أخي الأكبر منير رحمه الله وجعل قبره روضة من رياض الجنة.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى زوجتي وإلى مؤنساتي الغاليات ردينة، أمامة، و يمينة.

إلى أصدقائي ومعارفي الذين أُجلُّهم وأحترمهم..

إلى أساتذتي في الكلية وبالأخص الدكتور سالمي محمد الدينوري.

أهدي لكم هذه المذكرة وهي ثمرة جهدي طيلة مشواري الدراسي لنيل شهادة الماستر.

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث.

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة. ابي الغالي على قلبي أطال الله في عمره؛

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حق الرعاية و كانت سندي في الشدائد، و كانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعتني خطوة خطوة في عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرك ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي اعز ملاك على القلب و العين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين إليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكي أدخل على قلبيهما شيئا من السعادة

إلى إخوتي واخواتي الذين تقاسموا معي عبء الحياة ؛

كما أهدي ثمرة جهدي لأستاذي الكريم الدكتور سالمي محمد الدينوري الذي كلما تظلمت الطريق أمامي لجاء اليه فأنارها لي و كلما دب اليأس في نفسى زرع فيا الأمل لأسير قدما وكلما سألت عن معرفة زودني بها و كلما طلبت كمية من وقته الثمين وفره لي بالرغم من مسؤولياته المتعددة؛ إلى كل أساتذتي و إلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا و في أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى...

قال الله تعالى"**إن الله لا يغير ما بقوم حتى يغيروا ما بأنفسهم**"

الآية 11 من سورة الرعد

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

الطالب: خطاب شعيب

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي العزيز الذي رباني و أحاطني برعايته

و حبه و دعواته فهو نعم الأب.

إلى أمي الغالية التي غمرتني بحبها و عطفها و حنانها

و دعواتها ووقوفها بجانبي طوال هذا المشوار.

إلى كل من كانوا سندي في هذه الحياة إخوتي و عائلتي.

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات أصدقائي.

إلى كل من علمني واستفدت منهم في حياتي

العملية و العلمية.

الفهرس

الموضـــــوع	الصفحة
الفهرس	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
قائمة الملاحق	III
قائمة الاختصارات	III
الملخص	IV
المقدمة	أ
الفصل الأول: أساليب المعاينة في المراجعة	
تمهيد	02
1 معايير إعداد التقارير وجودتها	02
1-1 معايير اعداد التقارير	02
1-2 جودة التقارير	05
1-3 خصائص الجودة	07
1-4 أهمية جودة التدقيق المحاسبي	08
2 عملية المراجعة و أساليب المعاينة	10
2-1 أدلة معايير المراجعة الدولية في مجال العينات	10
2-2 مفاهيم المعاينة في المراجعة	13
2-3 أسباب ومجالات استخدام المعاينة في المراجعة ومتطلبات تصميم عينة	16
3 المعاينة الإحصائية و المعاينة الغير الإحصائية	23
3-1مفهوم المعاينة الإحصائية	23
3-2 أنواع المعاينة الإحصائية	24
3-3 المعاينة الغير الإحصائية	35
3-4 أهداف وأهمية المعانية الإحصائية	37
خلاصة	40
الفصل الثاني: جودة التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات	
تمهيد	42
1 جودة التقارير المالية و العوامل المؤثرة	42
1-1 جودة التقارير المالية	42
1-2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	45

3-1 الاطراف المستفيدة والعوامل المؤثرة في التقارير المالية	49
2 تقرير مراجع الحسابات	56
2-1 أهمية تقرير مراجع الحسابات	56
2-2 مميزات التقرير	57
2-3 أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير	59
3 العلاقة بين مسؤوليات المراجع وجودة التقارير المالية	64
3-1 علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية	64
3-2 ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على جودة التقارير المالية	68
خلاصة الفصل	75
الفصل الثالث: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية	
1 عرض أداة الدراسة	77
1-1 مرحلة إعداد الاستبيان	77
1-2 منهجية الدراسة	77
2 تحليل الاستبيان	79
2-1 التحليل الوصفي للعينة	79
2-2 اختبار فرضيات الدراسة	89

قائمة الجداول

العنـــــوان	الصفحة
الجدول رقم(1-1)مخاطر المعاينة في اختبارات الرقابية	21
الجدول رقم(1-2)مخاطر المعاينة في اختبارات التحقق التفصيلية	22
جدولرقم(1-3)العلاقة بين أساليب اختيار العينات و نتائج التقييم	33
جدول رقم(1-4)حجم العينة عند مستويات المعنوية من 1%إلى 5%	35
جدول رقم(3-1): يوضح درجة مقياس الدراسة	79
جدول رقم (3-2): يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة وغير المسترجعة	80
جدول رقم (3-3): يوضح توزيع إفراد العينة حسب الجنس	80
جدول رقم(3-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	81
الجدول رقم(3-5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	82

الجدول رقم (3-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	82
الجدول رقم (3-7): يوضح أهمية أساليب واستخدامات المعاينة الإحصائية في المراجعة	83
الجدول رقم (3-8): أهمية تحسين جودة عملية المراجعة	87

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
1	الشكل رقم1-1يحدد التقابل(الاختلاف) بين خطوات المعاينة الحكمية و المعاينةالإحصائية	34
2	شكل رقم (1.2): يوضح مستخدمي التقارير المالية وغرض كل مستخدم منها	51

قائمة الملاحق

الرقم	العنـــــوان
1	**استبيان البحث**

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى بالغة الانجليزية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principle (S)
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IERS	International Financial Reporting Standard
SEC	Security and Exchange Committee
SAC	Standards Advisory Council.

الملخص

إن التطور الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن في مجال العلاقات الاقتصادية ونطاق المبادلات التجارية وتشابكها، أدى إلى تزايد الطلب على البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بأنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية على مختلف مستوياتها الكبيرة والمتوسطة وحتى الصغيرة منها سواء على المستوى الداخلي لهذه المؤسسات أو على المستوى الخارجي لها، الأمر الذي يحتم وجود مصداقية في هذه البيانات والمعلومات، أي أن تكون صحيحة وسليمة وعادلة.

هذه المصداقية يتم إثباتها بواسطة عملية مراجعة الحسابات التي تهدف إلى ى إظهار الوضع المالي الفعلي لأي مؤسسة اقتصادية بتاريخ معين، وذلك من خلال فحص محتويات مستنداتها وسجلاتها وحساباتها ومراجعتها بإتباع أساليب وإجراءات حديثة تمثل الجانب التطبيقي والفني في المراجعة والتي تساعد في تحسين جودة تقرير المراجعة والوصول إلى الرأي السليم حول عدالة وصحة القوائم المالية.

تعتمد أساليب المراجعة الحديثة على استخدام أساليب التحليل الكمية في أداء عملية المراجعة، كتحليل الاتجاه العام وتحليل النسب المالية وتحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية واختبارات المعاينة الإحصائية .والتي تستخدم في ترشيد تخطيط عملية المراجعة وكذلك الاختبارات الأساسية وإعداد التقرير، مما يساعد على تحديد العناصر المميزة التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء المراجعة وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

إن أساليب المراجعة الحديثة ليست بالأساليب الجامدة، فمحافظي الحسابات لا يتبعون طريقة واحدة متكررة، بل هناك أساليب متعددة في الفكر المحاسبي، وكلما مارس المحافظون المهنة بكفاءة كلما اكتشفوا أن هناك أساليب فنية أخرى جديدة يمكنهم استخدامها مما يزيد من فعالية المراجعة.

إن ظهور المراجعة عبر التاريخ جاء بعد المحاسبة و ذلك للحاجة الملحة للفحص و التدقيق للتأكد من صحة الحسابات، وتدل الوثائق التاريخية أن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذ كانت حكومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ، وهنا نجد أن كلمة مراجعة Audit أصلها هو الكلمة اللاتينية الكلاسيكية Audire (Audio, Auditum) وبمعنى يستمع، ثم اتسع نطاق المراجعة ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة والتي منها علم المحاسبة وهذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج، ولقد ذلك جاء في موسوعة لوفا باشيليو تحت عنوان geomatria, proprtoni, et proportponnalita summade de arithmatiqa, عام 1494.

إن التطور الذي مس علم المحاسبة كان نتيجة لإتباع نظام القيد المزدوج، وقد أدت سهولة استعمال هذا النظام إلى انتشار تطبيقه، و بذلك كان هذا الانتشار سببا رئيسيا في تطور كل من المحاسبة والمراجعة، ولقد أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال، و بذلك فصل المساهمين عن الادارة، إلى زيادة الحاجة إلى التأكد من دقة البيانات الظاهرة على السجلات و الدفاتر و مدى مطابقتها للواقع، مما دعا إلى اللجوء إلى مدققين للحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة، زيادة الى ذلك ظهور أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية Roxonati لتكوين الخبراء المحاسبين، و أصبح على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني و أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيرة عام 1854،وبصدور قانون الشركات في بريطانيا عام 1862، والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات ، ساعد على زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق، الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع،أما فرنسا فلم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881، أما الولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882 أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، و تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين سنة 1912، أما باقي الدول كألمانيا فعرفت هذه المهنة سنة 1896، و كندا سنة 1902، و أستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911، حتى وصلت إلى أنه لا يخلو بلد اليوم من وجود مهنة المراجعة.

بالرغم من هذا كله فلقد واجهت عملية المراجعة صعوبات كبيرة من خلال إجراءات الفحص و ذلك لكبر المنشآت الكبرى و اتساع نظامها المعلوماتي المحاسبي ، ومن خلا البحث العلمي فلقد تم إيجاد حل يساعد في عملية المراجعة ألا و هو أسلوب المعاينة الإحصائية و هو عبارة عن وسيلة علمية تساعد المراجع من مصداقية التقرير .

إشكالية البحث:

إن التساؤل الجوهري و بناء على ما تم ذكره سابقا نستخلص ما يلي:

الى أي مدي يؤدي استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة الى جودة التقارير المالية ؟

يمكننا هذا التساؤل الجوهري من طرح عدة أسئلة فرعية و التي تتضمن كالآتي:

- كيف تتم عملية المراجعة باستعانة أساليب المعاينة في اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية؟
- هل يساهم استخدام المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة في توفير الوقت و تخفيض التكلفة؟
- ما مدى فعالية استخدام المعاينة الإحصائية في تقييم و تحديد المخاطر في عملية المراجعة؟
- هل يساهم استخدام أساليب المعاينة في تنفيذ اختبارات أنظمة الرقابة؟
- كيف يمكن استخدام أساليب المعاينة في تنفيذ اختبارات التحقق؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية حددنا الفرضية الرئيسية التالية:

استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.

كما حددنا الفرضيات الفرعية التالية للإجابة على الأسئلة الفرعية:

- تتم عملية المراجعة باستخدام المعاينة الإحصائية عن طريق اختيار عينة و دراستها و الاعتماد على معايير المراجعة لجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية لمصداقية التقارير المالية.
- استخدام المعاينة الإحصائية يؤدي إلى تسهيل عملية المراجعة و توفير الوقت و الجهد و التكلفة.
- يؤدي الاعتماد على استخدام المعاينة الإحصائية إلى تخفيض مستوى المخاطر في عملية المراجعة.
- الهدف من استخدام المعاينة في تنفيذ اختبارات أنظمة الرقابة هو تقدير النسبة المئوية للأخطاء أو معدل الأخطاء (الانحرافات عن النظام الموضوع) في مجتمع محاسبي معين.
- يؤدي استخدام أساليب المعاينة في تنفيذ اختبارات التحقق إلى الاعتماد على الوحدة النقدية كمتغير و ليس على معدل الحدوث كما في معاينة الصفات.

منهج البحث:

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه. وبناء على ذلك سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي الذي نعتبره مناسبا لطبيعة الموضوع، إذ يأخذ جانبا كبيرا من الدراسة ويهدف إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها، وصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري. أما في الجانب التطبيقي للدراسة فسنعتمد على منهج دراسة حالة بواسطة برنامج الحزمة

الإحصائية للعلوم الاجتماعية لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض لمعرفة استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة و أثرها على جودة التقارير المالية.

وتماشيا مع هذه المناهج اعتمدنا في بحثنا على الأساليب التالية:

– أسلوب البحث الأكاديمي الذي يعتمد على المراجع المختلفة كالكتب و الدوريات والدراسات المقدمة في هذا الموضوع

– الأسلوب الميداني وذلك بتوزيع الاستبيانات والاستمارات لمعرفة وتحليل وجهات النظر حول استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة و أثرها على جودة التقارير المالية.

حدود البحث:

تقتضي منهجية البحث العلمي بهدف الاقتراب من الموضوعية وتيسير الوصول إلى استنتاجات منطقية ضرورة التحكم في إطار التحليل المتعلق بطبيعة هذه الدراسة، وذلك بوضع حدود للإشكالية، مع ضبط الإطار الذي يسمح بالفهم الصحيح للمسار المقترح لتحليلها ومنهجية اختبار فرضياتها، ولتحقيق ذلك قمنا بتحديد حدود البحث في جانبين، أولهما نظري ويهتم بكل ما يخص مراجعة الحسابات وأساليبها الحديثة كتحليل الاتجاه العام وتحليل النسب المالية وتحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية واختبارات المعاينة الإحصائية، أما ثانيهما فيخص الجانب التطبيقي وذلك بالاعتماد على الاستبيان وتحليله بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)الإصدار رقم 22 لمعرفة أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات. وذلك من خلال دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة الأبعاد والمحاور المكونة للاستبيان وتحليلها وربط هذه النتائج مع تساؤلات الدراسة وأهدافها. وكذلك اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية باستخدام اختبارا لمتوسط عينتين مستقلتين، واستخدام معادلات الانحدار المتعدد و هذا كله بعد أداء اختبار التوزيع الطبيعي من أجل التأكد من خطية العلاقة و إمكانية إجراء الاختبارات المعلمية.

أسباب اختيار الدراسة:

تعود أسباب اختيار موضوع الدراسة لعدة أسباب من أهمها:

– ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر فيما يتعلق في استخدام المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة.

– تعريف المدققين على فائدة استخدام الأساليب الإحصائية بصفة عامة والمعاينة الإحصائية بصفة خاصة في مهنة التدقيق لما لها من مزايا في توفير الوقت والجهد وتخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن.

– أهمية الموضوع في الميدان العملي وخاصة منذ إدخال الإعلام الآلي في ميدان المحاسبة والتدقيق.

– إرادة الباحثين في مواصلة البحث في هذا المجال.

خطة الدراسة:

في إطار هذه الدراسة وتبعاً للأهداف المتوخاة من هذا البحث، وللإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول: **الفصل الأول** يتضمن جودة التقارير وأساليب المعاينة في المراجعة بحيث يشتمل على ثلاثة مباحث، **المبحث الأول**: معايير إعداد التقارير وجودتها وفيه تم التطرق إلى المطالب الأربعة التالية يحتوي المطلب الأول على معايير إعداد التقارير، أما المطلب الثاني فيتضمن جودة التقارير ، والمطلب الثالث يتضمن على خصائص جودة المراجعة ،و المطلب الرابع يحتوي على أهمية جودة التدقيق المحاسبي أما **المبحث الثاني**: عملية المراجعة وأساليب المعاينة بحيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول حول أدلة معايير المراجعة الدولية في مجال العينات والمطلب الثاني تم التعرف فيه على مفاهيم المعاينة في المراجعة ليتضمن المطلب الثالث على أسباب ومجالات استخدام المعاينة في المراجعة ومتطلبات تصميم عينة ، بينما **المبحث الثالث** سنتطرق فيه إلى المعانية الإحصائية و المعاينة غير الإحصائية وقسم إلى أربع مطالب، المطلب الأول يوضح مفهوم المعانية الإحصائية أما المطلب الثاني يبين أنواع المعاينة الإحصائية ، والمطلب الثالث حول المعاينة غير الإحصائية، أما المطلب الرابع فيحتوي على أهداف وأهمية المعانية الإحصائية. بينما يحتوي **الفصل الثاني**: وفيه تطرقنا الى ثلاث مباحث **المبحث الأول**: جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها تطرقنا في هذا المبحث إلى بيان جودة التقارير المالية، والخصائص النوعية الرئيسية والفرعية، وكذلك الاطراف المستفيدة من التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها، **المبحث الثاني**: تقرير مراجع الحسابات تطرقنا في هذا المبحث إلى أهمية تقرير مراجع الحسابات، وكذا مميزات التقرير من خلال الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد ومبادئ وأركان التقرير، وتطرقت كذلك إلى أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير **المبحث الثالث**: العلاقة بين مسؤوليات المراجع وجودة التقارير المالية تطرقنا في هذا المبحث إلى علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات وإعداد التقارير المالية، وكذا اظهار الممارسات التي تؤثر على رأي المراجع في الحكم على جودة التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته وجودة التقارير المالية.

الفصل الأول

أساليب المعاينة في المراجعة

تعتبر معايير المراجعة من الأسس المهمة التي تدخل في درجة جودة التقارير التي يعتمد عليها المراجع لكي يدقق ويفحص ويكتشف الأخطاء والغش إن وجدت وهذا حسب التطورات المواكبة للتغيرات الاقتصادية بأنواعها الصناعية والتجارية...، حيث صارت مهنة المراجعة محل اهتمام كبير لدى المنشآت من خلال تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

للمعايير المراجعة ثلاث معايير "معايير عامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير" وفي المبحث الأول سوف نتطرق إلى معايير إعداد التقارير.

المبحث الأول: معايير إعداد التقارير وجودتها

1- معايير إعداد التقارير:إن نتيجة العمل السابق هو التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه و يدون فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها، وفي هذا التقرير:[1]

- يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات الماضية.
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن إبداء الرأي، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

1-1- معيار إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة عموما، حيث يتطلب هذا المعيار التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية و الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، حيث تقع مسؤولية إعداد المبادئ المحاسبية على عاتق الهيئات المهنية بينما مسؤولية التأكد من أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقع على مراجعي الحسابات، حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن إجراءات عرض الميزانية والقوائم المالية بشكل عام تضمن عدم الانحياز، و وفقا للمعيار الأول من معايير إعداد التقرير فإن المراجع يتعين عليه إبداء رأيه حول مدى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، وفي حالة

[1]-محمد دينوري سالمي و أ. نورالدين عصامي**استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات** دراسة ميدانية، ص 18

عدم تطبيق المبادئ المحاسبية فعلى المراجع إبداء رأيا متحفظا أو معارضا بخصوص ذلك و خاصة إذا كان لعدم هذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية، ففي هذه الحالة ال بد على المراجع أن يتأكد من أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة محل الفحص تمثل الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية التي تساهم بدورها في تحسين جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه.

1-2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار تأكد محافظ الحسابات من استخدام المؤسسة محل المراجعة المبادئ المحاسبية المتسقة نفسها من سنة إلى أخرى حيث يعزز الاتساق خصائص القابلية للمقارنة والقابلية لفهم النتائج على مدار فترة من الزمن.[1]

من الأمور المتفق عليها بين المراجعين ضرورة افصاح مراجع الحسابات صراحة في تقريره عما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترة محل المرجعة هي نفسها التي طبقت في الفترة السابقة، وبيان طبيعة التغيرات التي تكون قد طرأت على تلك المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية.[2]

كما يجب على محافظ الحسابات أيضا أن يظهر في تقرير إبداء رأيه عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وعرض القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

إن إشارة محافظ الحسابات في تقريره إلى ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية إنما يهدف إلى:[3]

-التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛

-عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية؛

-عدم اضطرار المحافظ لتعديل تقرير وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية؛

-عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة ما.

وبصفة عامة ينشأ التغير في المبادئ المحاسبية نتيجة للاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه عند إعدادا لقوائم المالية كتغيير طريقة تسعير المخزون تغيير طريقة إهتلاك الأصول الثابتة .وغيرها ويجب أن يشير المحافظ إلى هذا التغيير في تقريره إذا كان له أثر جوهري على القوائم المالية[4].

---

[1]-شحاتة السيد شحاتة، **المراجعة الخارجية ا لحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2016، ص36.

[2]- كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول **علم المراجعة**،2003، ص41.

[3]-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل :الإطار النظري-المعايير والقواعد -مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007، ص ص.299-300.

[4] -عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة أصول المراجعة الخارجية، دار الطباعة والتوزيع الإسكندرية 2013 ص 48-49.

1-3- معيار قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية: يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن اسرار المشروع او الاضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

1-4- معيار قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية: يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ

المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق:

- إبداء رأي دون تحفظات.

- إبداء رأي ينطوي على تحفظات.

- إبداء رأي مخالف.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

أ- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأمينا أو تأكيدا أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر, وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

ب- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

ج- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولا عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

2- جـودة التقـارير:

2-1- مفهوم جودة المراجعة:

مفهوم جودة المراجعة واسع ومعقد، حيث إنّ هناك مفاهيم متعددة لجودة المراجعة، فكل مفهوم يركّز على جانب من جوانب جودة المراجعة، فقد ربط البعض مفهوم جودة المراجعة باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهريّة، في حين ركّز البعض على أنّ هناك عوامل أخرى تتعلق بالعميل محل المراجعة، وتؤثّر في جودة المراجعة .كما أنَّه لا يمكن ربط مفهوم جودة المراجعة بمخاطر المراجعة؛ لأنَّ مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تقليل مخاطر المراجعة بل

إنَّ تدني الجودة وضبط المخاطر هو من أحد العوامل المؤثّرة على الجودة. بناءً على ما تقدم يمكنا القول بأنَّ مفهوم جودة المراجعة هو: التزام المراجع بالمعايير المهنيّة للمراجعة، وآداب وقواعد السلوك المهني، وإرشادات المراجعة والقواعد والإجراءات التي تقوم بإصدارها المنظمات التي تُعنى بمهنة المراجعة والمحافظة على نزاهة واستقلال مراجع الحسابات، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة للأطراف ذات الصلة.

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة. فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة.[1]

كذلك لم يتفق الكتاب على مفهوم موحد لجودة التدقيق، فمن ناحية فنية تعرف الجودة على أنها: الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل التدقيق وقوائمها والتقرير عنها، ومن ثم فإن جودة التدقيق الفنية تدرس جودة الناتج لعملية التدقيق وكيف يقوم المدقق بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية بشكل أفضل. أما الجودة الوظيفية (المهنية للمدقق فتعرف على أنها: الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، أي أن هذا الجانب من جودة التدقيق لا يمثل النتيجة فقط بل طريقة الوصول إليها أيضا. وفي إحدى الدراسات في دراسته عن سوق التدقيق وجد أن العملاء لا يقومون فقط بتقييم قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء أو الغش (الجودة الفنية)، وإنما أيضا يقيمون قدرة المدققين على تحديد النقاط المتعلقة بالإدارة والمتعلقة بتمويل الشركة والرقابة الداخلية وإدارة الأعمال العامة وذلك بإبداء رأيهم حول دقة القوائم المالية.[2]

2-2- فوائد جودة المراجعة:

- تُمكّن المستفيدين من خدمات المراجعة في اتخاذ القرارات السليمة.
- تَعمل على تحسين وثائق وأوراق العمل، وتساهم على العمل بروح الفريق.
- تَحرص على تعيين مراجعين ذوي قدرة وكفاءة عالية.

---

[1] -أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، ص 8**.

[2] - حسين القاضي وحسين دحدوح، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق، ص 465

- تَزيد ثقة الجمهور وتحسّن من نظرة المجتمع لمهنة مراجعة الحسابات.
- تُعدّ وسيلة تسويقيّة مقنعة تمكّن مكاتب المراجعة من المحافظة على النوعيّة الجيّدة من العملاء، وجذب عملاء جدد في ظل التنافس بالسوق. تُقلل من الأخطاء العمليّة.
- تُساهم في موضوعيّة أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلاليّة في العلاقات مع العملاء. تعتبّر قاعدة متينة لمراجعة أعمال شركات أخرى.

3- خصائص جودة المراجعة:

لقد حددت إرشادات جودة مراجعة الحسابات الخصائص الكاملة التالية لتحقيق جودة مراجعة الحسابات التي تعتبر مصلحة مشتركة بين جميع الأطراف ذات العلاقة.

3-1- الموثوقية: تعني الموثوقية أن نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي توصل إليها محافظ الحسابات بشكل أساسي على الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختيارها، وأن جميع الأدلة في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من أراء وتقارير أخرى مؤيدة ومدعمة بشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة.

3-2- النزاهة: تعد النزاهة أساس مهمة المراجعة وواجب التحلي بها من قبل محافظي الحسابات، لأن توفرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بهم، لذلك يجب عليهم الالتزام بالعناصر التالية:

- القيام بتنفيذ عملية المراجعة لمصداقية ونزاهة مطلقة، وبذل الجهد من قبل محافظي الحسابات في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم؛

- الالتزام بالقوانين الصادرة عن المهنة ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها؛

- تجنب الأنشطة غير القانونية والأعمال التي تضر بسمعة المهنة.

3-3- الموضوعية: يقصد بالموضوعية تنفيذ عملية المراجعة بطريقة نزيهة وعادلة، وتمتع محافظ الحسابات بالعدالة والنزاهة الفكرية وتجلب تضارب المصالح، والضغوطات التي تمارسها إدارة المؤسسة، وعليه أيضا الابتعاد عن العلاقات التي تؤدي به إلى التحيز او التأثر بالآخرين لإخراجه عن موضوعيته، وباختصار يجب عليه تجنب كافة الحالات التي تؤثر على رأيه المحايد.

3-4- الوضوح: يجب أن يكون تقرير محافظ الحسابات واضحا وموجزا في التعبير عن نتائج عملية المراجعة ويشمل الاستنتاجات واي توصيات يمكن أن تفهم بسهولة من قبل الأطراف الأخرى الذين قد لا يكونون خبراء في المسائل التي تمت معالجتها لكن يحتاجون للتصرف بناء على التقرير.

3-5- الكفاءة: تعني الكفاءة في عملية المراجعة قيام محافظ الحسابات بالإجراءات اللازمة من خلال التخطيط المناسب وجمع أدلة الإثبات وإجراء الاختبارات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة، وهذا في الوقت المحدد العملية المراجعة أو أقل من ذلك، وأقل جهد وتكلفة ممكنين أخذا بعين الاعتبار الأتعاب المتفق عليها.

3-6- الفعالية: يقصد بالفعالية في عملية المراجعة مدى تحقيق أهداف المراجعة التي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها، وتقدير المخاطر بشكل جيد.

4- أهمية جودة التدقيق المحاسبي

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من المؤسسات الأمريكية للانهيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق المعروفة و تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

4- 1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية :اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق.ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية،حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

4- 2- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق :تشير فجوة التوقعات الى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك

وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.و يتطلب تضييق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، بما يوفر تأكيدا معقولا بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، والمساهمة في تحسين جودة المراجعة.

4- 3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

تلقى هذا الجزء اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الصارم خصوصا بعد فشل العديد من المنشآت الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين من ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة.

4- 4- أداة تنافسية جيدة :يعد تقديم خدمات التدقيق بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق على حصتها في السوق المحلية لمهنة التدقيق والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب التدقيق الكبرى.

4- 5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات :يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل.و تكتسب جودة التدقيق أهمية كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة، مما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين.

المبحث الثاني: عملية المراجعة وأساليب المعاينة

منذ ظهور الشركات الكبرى و كبر حجمها و اعتمادها على الرقابة الداخلية و وجود صعوبات في عملية المراجعة من الفحص الدقيق لجأ المدققون إلى استخدام أساليب المعاينة التي تساعده في إمكانية الفحص الشامل و اكتشاف الأخطاء و الغش و يعتمد على ذلك من خلال معايير المراجعة الصادرة من المنظمات الدولية و الإقليمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة و من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم المعاينة و مختلف أساليب المعاينة و التركيز على المعاينة الإحصائية و الغير الإحصائية.

1- أدلة معايير المراجعة الدولية في مجال العينات:[1]

أكدت المعايير الإقليمية والدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته, ويعد المعيار الأمريكي للمراجعة رقم39(عينات المراجعة) الصادر سنة 1981 هو أول من أشارا إلى حتمية تطبيق المعاينة في عملية المراجعة في ظل الظروف الحالية واستحالة الفحص الشامل وعدم تناسبه مع أتعاب المراجع و الفائدة المرجوة من فحص القوائم المالية رغم انه سبق بعدة نشرات وسلاسل تعليمية وملاحق عن استخدام المعاينة في المراجعة, "والذي يطبق على كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة الإحصائية غير الإحصائية , وهو المعيار الأساس الذي يحكم استخدام المعاينة في المراجعة في و م الأمريكية"[2], لأنها تعتبر جديدة في ستينات القرن الماضي, وبعده كان المعيار البريطاني رقم 430, ثم بعده كان المعيار الدولي رقم 530 حيث انه لم يختلف كثير على سابقه و تبع ذلك عدة معايير سيتم ذكرها.

لقد عرف إيضاح معيار المراجعة رقم (39) بعنوان معاينة المراجعة Audit Sampling و الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):معاينة المراجعة على أنها عبارة عن تطبيق إجراء المراجعة على أقل من 100% من البنود والعناصر التي تكون رصيد الحساب أو مجموعة العمليات التي يتم المراجعة في إطارها لأغراض تقييم بعض خصائص الرصيد أو مجموعة العمليات[3].ويتبين من هذا التعريف أن المعاينة في مجال المراجعة تعني فحص عدد محدود من البنود(مفردات العينة) يتم سحبها من مجموعة اكبر من البنود(المجتمع محل الفحص ككل), وذلك من اجل تعميم النتائج التي يتم التوصل إليها من العينة على المجتمع الذي أخذت منه العينة.

---

[1] - محمد دينوري سالمي و أ. نورالدين عصامي ،مرجع سابق ص 47.

[2] محمد الفيومي محمد, و آخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, المكتبة الجامعية الحديثة, الإسكندرية, ب طبعة,2008, ص:420.

[3] أمين السيد احمد لطفي, المراجعة و خدمات التأكد, الدار الجامعية, الإسكندرية, بدون رقم الطبعة,2007,ص: 685.

و لقد أشار هذا المعيار كذلك إلى خطر التدقيق الناتج من استخدام أسلوب عينات في الفحص وخاصة الكبيرة والتي يصعب مراجعتها تفصيليا. كان هذا بعد بداية كانت في الستينات من القرن الماضي, حيث صدرت توصية(نشرة إجراءات المراجعة) رقم 33 عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1963 والتي نصت على" أن استخدام العينات الإحصائية في التدقيق لها من المزايا ما يفوق الأساليب الأخرى, ولقد أكد أيضا على استخدام هذه الأساليب صدور سلسلة مطبوعات من المعهد سالف الذكر في أعوام 1964-1967-1974-1983 يعنون مدخل المدقق للعينات الإحصائية وعينات التدقيق"[1]. وتم تعديل هذا الدليل في عام1997 وأصدر على هيئة دراسة لإجراءات المراجعة.

" لقد قام مجلس ممارسات المراجعة في المملكة المتحدة وجمهورية ايرلندا الذي أنشئ سنة 1991 بإصدار المعيار رقم (430) عينات المراجعة في عام 1995, ويهدف إلى وضع القواعد وتوفير إرشادات لتصميم و اختيار العينات في المراجعة و تقويم نتائج العينة, يطبق هذا المعيار على كل من المعاينة الإحصائية أو المعاينة أللإحصائية على حد سواء, أكانت متعلقة بالقوائم المالية أو غيرها"[2].

أما على المستوى الدولي فلقد أصدرت اللجنة الدولية لممارسات المراجعة المعيار الدولي رقم (530) عينات المراجعة و إجراءات مختارة أخرى لإجراء الاختبارات وذلك في يناير1997.وكان الهدف منه وضع قواعد و إرشادات لاستخدام إجراءات المعاينة في المراجعة. وعموما لا يختلف المعيار الدولي في محتواه كثيرا عن المعيار الأمريكي رقم(39) أو على المعيار البريطاني رقم (430), وان كان يعتبر أكثر شمولا من المعيار البريطاني واقل تفصيلا من المعيار الأمريكي.

ولقد بين المعيار الدولي رقم 530 أن عملية اختيار المفردات (العينة)تكون واحدة من ثلاث أشكال:

- التدقيق بنسبة 100% و هذا لا يتناسب مع الإجراءات لاختبارات الرقابة و لكن يتناسب مع الاختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية في حالة وجود مخاطر هامة.
- اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسب ما يراه المدقق مناسبا و البنود المحددة تشمل على:(البنود ذات قيم عالية أو ذات خصائص- البنود التي تزيد عن حد معين – بعض البنود تخص معلومات عن طبيعة المنشاة أو عملياتها- بعض البنود من اجل اختبار الأنشطة الرقابية).

[1] احمد حلمي جمعة, التدقيق و التأكد الحديث, دار الصفاء للنشر و التوزيع, عمان, الأردن, الطبعة الأولى,2009, ص: 398: .

[2] محمد الفيومي محمد, و آخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, مرجع سابق, ص: 420.

- المراجعة باستخدام العينات تعني تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100% من مفردات نشاط معين (كنشاط المخزون) أو صنف معين من النشاطات (كعمليات التحصيل) أو صنف معين من العمليات.

لم يقتصر الاهتمام بأسلوب المعاينة في المراجعة على تلك الهيئات, بل إن عدة هيئات مهنية من دول مختلفة اهتمت بها ووضعت لها الإرشادات و المعايير لتضبط إجراءات المراجعة باستعمال المعاينة ومن ابرز تلك الدول استراليا و جنوب إفريقيا, حيث انه في " استراليا تم إصدار معيار عينات المراجعة رقم 514 و ذلك في سنة 1998 والذي يهدف إلى وضع إرشادات لاستخدام إجراءات المعاينة في مجال المراجعة و استخدام وسائل أخرى لاختبار العينات لأغراض إجراء الاختبارات وتجميع أدلة المراجعة, ولا يختلف هذا المعيار عن المعيار الدولي رقم 530"[1].

ومن ناحية أخرى قامت جنوب أفريقيا بإصدار معيار المعاينة رقم 530 في سنة 1998 وهو كذلك لا يختلف عن المعيار الدولي رقم 530.و الملاحظ أن هاتين الدولتين قد وضعت معاييرها لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة, ولقد قامت بنفس الشيء كل من مصر وبعض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية[2].

ورغم أهمية المعاينة في مجال مراجعة الحسابات, فان كل المعايير و النشرات الموضحة لها تسمح به ولم تلزم المراجع بتطبيقها, و ينبغي أن يدرك المراجع عند استخدام المعاينة في مجال المراجعة تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها فعلى سبيل المثال:

- معيار كفاية تأهيل المراجع: التقيد بهذا المعيار يتطلب أن تكون المراجع على دراية وكفاءة كبيرة في استخدام أساليب المعاينة.
- معيار دراسة وفحص هيكل الرقابة الداخلية: التقيد بهذا المعيار يتطلب ربط درجة الثقة بمدى الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية, فالمراجع يختار درجة ثقة اقل في ظل هيكل رقابي جيد ووجود إجراءات أخرى للمراجعة وبالتالي يختار المراجع حجم عينة صغير, كما يختار المراجع درجة ثقة اكبر كلما قل اعتماد على نظام الرقابة الداخلية و الإجراءات الأخرى وبالتالي يختار حجم عينة كبيرة (معاينة إحصائية)[3].
- معيار جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية و الصالحة كأساس لتكوين رأي المراجع عن صدق وعدالة القوائم المالية, ويرتبط بذلك إمكانية الربط بين الخطأ المعياري المقبول للمراجع و الأهمية النسبية للأخطاء وصدق

[1] محمد الفيومي محمد, و آخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, مرجع سابق, ص: 422.

[2] المرجع السابق, ص ص:420-423.

[3] نجيب الجندي و زكريا الصادق, دراسات في المراجعة الحسابات, مكنية جامعة طنطا,1995,ض :213.

وعدالة القوائم المالية, وأيضا الربط بين درجة الثقة و معقولية الأسس التي يستند عليها المراجع عند تكوين رأي في صدق و عدالة القوائم المالية (معاينة إحصائية).

ومن المعلوم انه لا يدخل ضمن مسعى المعاينة ما يلي:

- تدقيق مجتمع معين بنسبة 100%.
- تدقيق نشاط معين بأكمله من اجل دراسة و فهم نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بالاستفسارات من الإدارة و الموظفين.
- استخدام الإجراءات التحليلية.

2- مفاهيم المعاينة في المراجعة :

إن المعاينة في المراجعة لا تعني القيام بفحص شامل لكل العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المالية ولكل المستندات المؤيدة لها، ولكنها تكتفي بإختيار عينة من العمليات وفحصها فحصا شاملا على أن تكون هذه العينة ممثلة لمجتمع العمليات الذي سحبت منه العينة حتى يمكن لمحافظ الحسابات أن يعمم نتائج فحص العينة على مجتمع العمليات.

2-1- تعريف المعاينة في المراجعة: هي أداة استقصائية يتم فيها اختيار أقل من 100٪ من إجمالي العناصر ضمن مجموعة العناصر ليتم تدقيقها. إنها تقنية تدقيق توفر أدلة داعمة تسمح للمراجعين بإصدار آراء تدقيق دون الحاجة إلى تدقيق كل بند ومعاملة.

و عرفت أيضا بأنها: فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات, لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن طريق ما يسفر عنه فحص هذه العينة, و غالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.[1]

2-2- أنواع المعاينة في المراجعة:

تنقسم المعاينة إلى نوعين و هما:

2-2-1- معاينة الصفات :

وهي تستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة (أي اختبارات الرقابة). وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المجتمع. وتعبر الصفة المعينة عادة عن انحراف عن إجراء رقابي معين (مثل إصدار فاتورة بيع دون التأشير

[1] - الصبان محمد سمير,الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق, دار النهضة العربية, بيروت, 1988, ص: 290.

عليها من مدير الائتمان بما يفيد الموافقة على منح الائتمان). ويقوم المراجع بأخذ عينة من المجتمع المراد اختباره، وحساب معدل الانحراف في العينة، ثم يصل إلى استنتاج بشأن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع.

2-2- 2- معاينة المتغيرات :

وهي تستخدم لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات. وفي هذا النوع من الاختبارات يهتم المراجع بالقيم النقدية التي تعرضها القوائم المالية. ولهذا، يقوم المراجع باختيار عينة من المجتمع المراد مراجعته، ويحدد القيمة النقدية المناسبة لمفردات العينة ، ويقوم في ضوء هذه القيمة بتقدير القيمة النقدية للمجتمع ككل وذلك لتحديد مدى عدالة القيم التي تظهر في القوائم المالية.

وقد يقرر المراجع استخدام عينات ذات غرض مزدوج، وذلك بأن يقوم بتصميم عينة لأغراض تقدير المخاطر الرقابية، ولأغراض اختبارات التحقق التفصيلية معاً. وعند استخدام العينات ذات الغرض المزدوج، قد يبدأ المراجع في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات قبل أن يخلص إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت اختبارات الرقابة تؤيد التقدير المخطط للمخاطر الرقابية. لذلك، فإن المراجع الذي يستخدم هذا النوع من عينات المراجعة يكون لديه تقدير أولي بأن مستوى مخاطر أن يكون معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المجتمع يزيد عن المعدل المسموح به، هو عند مستوى منخفض مقبول. وبصفة عامة، فإن المراجع الذي يخطط لاستخدام العينات ذات الغرض المزدوج تكون لديه قناعة بعدم تجاوز معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المجتمع للمعدل المسموح به. ويجب أن يكون حجم العينة ذات الغرض المزدوج أكبر من أحجام العينات التي يمكن تصميمها لكل غرض على حدة.

2-3- مبادئ المعاينة في المراجعة:

بالرغم أن استخدام العينات في المراجعة لا يعطي المعلومات الكاملة عن كل مفردة بمجتمع المراجعة وفي معظم الأحيان يفضل أن يكون حجم العينة كبير للحصول على الدقة المطلوبة كما أن نتائج عينات التدقيق قد تحتوي أخطاء المعاينة, إلا أنها تبقى أهم الأسباب التي تدفعنا لتطبيق المعاينة في عمليات المراجعة تتلخص في الحصول على معلومات من مجتمع المراجع المدروس في الوقت المناسب والرقابة على أخطاء المعاينة وذلك بوصفها في حدود مقبولة لكي لا تؤدي النتائج غير المنطقية إلى اتخاذ قرارات غير حكيمة أو خاطئة[1].

[1] عدنان عباس حمدان, منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية,مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد:15,العدد:2, 1999,ص: 219.

لذلك فان المعرفة الدقيقة بنظرية المعاينة و مبادئها تؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرار حكيم معتمد على الظروف المحيطة بدراسة و تحليل عمليات المراجعة, و تفادي الوقوع في خطأين: دقة كبيرة لا تتطلبها عمليات التدقيق, و الخطأ الثاني دقة غير كافية لعمليات التدقيق, الأول يكلف التدقيق أكثر من اللازم أما الثاني تكلفته بسيطة جدا تجعل من التدقيق لا قيمة عملية منه, و من ثم فعلى المراجع مراعاة بعض المبادئ الأساسية قبل إجراء المعاينة لعمليات التدقيق وذلك بهدف الحصول على نتائج ذات قيمة عالية وعملية مفيدة ومن هذه المبادئ:[1]

1 – تحديد مشكلة التي نريد مراجعتها بدقة و وضوح دون أي غموض في تعريفها.

2 – تعريف مجتمع المراجعة المراد معاينته تعريفا دقيقا فيقوم المدقق(المراجع) بتعريف ماهية المجتمع الذي سنسحب منه عينة التدقيق.

3 – تحديد المطلوب جمعها بدقة بهدف توفير الوقت و الجهد والمال.

4 – تحديد طريقة جمع البيانات و قياسها.

5 – تحديد إطار التدقيق الذي يجب أن يتضمن وحدات المعاينة الخاصة لعمليات التدقيق بهدف الاختبار العلمي للعينة, فبدون هذا الإطار لا يمكن أن تكون هناك تغطية كاملة للمجتمع , أي أن معاينة وحدات التدقيق العينية في الإطار هي عبارة عن تغطية كاملة للإطار أي معاينة مجتمع التدقيق بنسبة100%.

6 – اختيار وحدة المعاينة التي تعطي الدقة المطلوبة في عمليات التدقيق ويعد قرار اختيار وحدة معاينة التدقيق قرارا إحصائيا(معاينة الإحصائية) وليس محاسبيا.

7 – اختيار عينة التدقيق في تحديد المدقق لطريقة اختيار العينة وتحديد حجم هذه العينة.

8 – تلخيص وتحليل البيانات الخاصة بعمليات التدقيق وذلك بتبويب البيانات وتلخيصها من الأخطاء و تطبيق الطرائق و الأساليب المناسبة بهدف التوصل إلى نتائج دقيقة و سليمة.

9 – عند سحب عينة التدقيق يجب على المدقق مراعاة الأمور التالية للمعاينة:

أ- أن تكون عينة التدقيق ممثلة للمجتمع الأصلي كله من حيث الخواص التي تعد ذات أهمية كبيرة في مشكلة التدقيق المحددة.

ب- أن يكون حجم عينة التدقيق كافية لتكون تقديرات العينة محققة للغرض من التدقيق.

ج- أن تكون لوحدات مجتمع التدقيق فرص متساوية و مستقلة للاختيار في عينة التدقيق وذلك في حالة استخدام السحب العشوائي لوحدات المعاينة.

[1] عدنان عباس حمدان, مرجع سابق, ص: 219.

د- أن تكون أخطاء غير المعاينة اقل ما يكون.

هـ- تسمح طريقة اختيار عينة التدقيق بحساب مقياس لتقدير أخطاء المعاينة (حالة المعاينة الإحصائية).

2-4- أهمية المعاينة في المراجعة:

- عند مراجعة البيانات المالية ، ليس من المجدي تدقيق وفحص كل بند في البيانات المالية. سيكون مكلفًا للغاية وسيستغرق الكثير من الموارد والوقت للقيام بذلك.

- تمكن عينات المراجعة المدققين من التوصل إلى استنتاجات والتعبير عن آراء عادلة بناءً على أهداف محددة مسبقًا دون الحاجة إلى التحقق من جميع البنود في البيانات المالية. سيتحقق المدققون فقط من العناصر المحددة ، ومن خلال أخذ العينات ، يمكنهم استنتاج رأيهم في مجموعة العناصر بالكامل.

3- أسباب ومجالات استخدام المعاينة في المراجعة ومتطلبات تصميم عينة

3-1- أسباب استخدام المعاينة:

هناك أسباب كثيرة تمنع الباحث أو لا تساعده لإجراء الدراسة على كامل مجتمع الدراسة، مضطرا بذلك لإجراء الدراسة على جزء من مجتمع الدراسة يتم اختياره بطريقة معينة، ونوجز هذه الأسباب بما يلي:

3-1-1- التكلفة والجهد وطول الوقت : فقد يكون مجتمع الدراسة يقع على مساحة جغرافية كبيرة مما يضطر الباحث للتنقل مسافات طويلة لفحص عناصر المجتمع، مما يكلف مالا وجهدا ووقتا طويلا، كما هو الحال لو كان موضوع الدراسة؛ العلاقة بين دخل الأسرة الأردنية ومستوى التعليم لرب الأسرة، فإن إجراء الدراسة على كامل الأسر الأردنية يتطلب تكلفة عالية وجهدًا كبيرين لجمع البيانات، خاصة إذا كانت الدراسة لمساعدة متخذي القرار على اتخاذ قرار مناسب وسريع، لذلك يمكن إجراء الدراسة على عينة ممثلة ومن ثم تعميم النتائج.

3-1-2- ضعف الرقابة والإشراف والدقة : إن كبر مجتمع الدراسة يؤدي إلى ضعف الضبط والرقابة في جمع البيانات، لتعدد العاملين على جمعها، بالإضافة إلى أن طريقة المسح الشامل تستغرق وقتا طويلا، فتحدث تغيرات على مجتمع الدراسة، كما لو كانت الدراسة على سكان بلد كبير مثل الهند أو الصين والتي تستغرق وقتا طويلا تحدث خلاله الكثير من الولادات والوفيات مما يؤثر في نتائج الدراسة.

3-1-3- التجانس التام : فعندما تكون عناصر المجتمع متجانسة بشكل تام فإن نفس النتائج يمكن الحصول عليها سواء أجريت الدراسة على كامل المجتمع أو على أجزاء منه، فعند إجراء الدراسة على مادة كيماوية بتركيز معين لمختبرات وزارة التربية يكفي إجراء التجربة على جزء من المادة لأن المادة متجانسة.

3-1-4- تلف العناصر نتيجة اخذ المشاهدات عليها: لمعرفة مدى صلاحية منتج معين من المعلبات لا يعقل فتح جميع العلب للفحص والمعاينة.

3-1-5- عدم إمكانية حصر مجتمع الدراسة : فإذا كان موضوع الدارسة اختبار فعالية علاج معين جديد لمرض السرطان فلا يمكن حصر جميع المصابين والذين سيصابون بالمرض مستقبلا.

3-1-6- حساسية التجربة : إذا كان موضوع الدراسة طريقة جديدة لتعليم مبحث ما، فلا يعقل تطبيق الطريقة الجديدة على جميع الطلبة قبل التأكد من فعاليتها، ومن المنطقي إن تجرى التجربة على عينة من الطلبة، وفي ضوء النتائج يتم اتخاذ القرار المناسب بشأنها.

3-2-مجالات استخدام المعاينة:

من الأمور المتعارف عليها مهنيا أن المراجع لا يقوم بفحص شامل لكل العمليات المسجلة بدفاتر المنشاة ولكنه يقوم بفحص عينة من تلك العمليات, فمعظم اختبارات المراجعة تتم على أساس العينات حيث يصل المراجع إلى استنتاجات عن صحة العمليات المسجلة بدفتر المنشاة وأرصدة حساباتها عن طريق فحص عينة منها. وبصفة عامة يمكن القول إن أساليب المعاينة المستخدمة في المراجعة هي عند أداء نوعين من الاختبارات:[1]

- **فحص و تقويم أنظمة الرقابة الداخلية:** حيث تعتبر معاينة الصفات هي المستخدمة فيه, وعند تطبيق ذلك الأسلوب على اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابية فان المراجع يحاول عادة أن يحدد الفعالية التشغيلية لإجراء الرقابة في صور انحرافات عن سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية المقررة.
- **مراجعة صحة العمليات و الأرصدة:**(اختبارات التحقق التفصيلية) حيث تعتبر معاينة المتغيرات هي المستخدمة فيه, حيث تنفذ فيه اختبارات التحقق التفصيلية لتقدير القيمة الإجمالية لبند معين, أو قيمة مالية للأخطاء التي يحتمل أن يتضمنها هذا البند, أي أن العمل هنا يرتكز على القيم العددية من اجل التحقق من أن بنود القوائم المالية خالية من الأخطاء الهامة التي لها اثر مالي.

وبشكل عام يمكن أن يستخدم عند فحص أنظمة الرقابة الداخلية أو التحقق من صحة الأرصدة و العمليات احد مدخلي المعاينة ألا وهما المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية.

[1] الرفاعي إبراهيم الرفاعي مبارك, محاضرات في مراجعة الحسابات,ص: 95.

3-3- متطلبات تصميم العينة (المعاينة)[1]

تختلف العينات بشكل واضح من ناحية الصعوبة في تشكيلها, وذلك لتنوعها من جهة و من جهة أخرى إلزامية أن تكون هذه العينة تمثل المجتمع المأخوذة منه حتى يكون إسقاط خصائص العينة على المجتمع صادقة , وبالتالي الرأي الذي يخرج به المراجع يكون ملائم, و لقد تضمن معيار المراجعة رقم (39) المتطلبات التي يجب على المراجعين إتباعها عند تخطيط واختيار عينة وأداء و تقييم تطبيق معايير المراجعة:

1- التخطيط: يجب أن يكون تطبيق معاينة المراجعة قد تم تخطيطه جيدا بمراعاة ما يلي:

- علاقة العنة بأهداف الاختبار.
- تحديد الحد الأقصى لمعدل الانحراف عن إجراء الرقابة الذي سيدعم المستوى المخطط لمخاطر الرقابة الخاص باختبار الالتزام بنظم الرقابة أو مقدار التحريف النقدي في رصيد الحساب الذي قد يوجد بدون إن يجعل القوائم المالية محرفة جوهريا في ظل اختبار التحقق الأساسي.
- مخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا أو مخاطر القبول غير الصحيح.

2- اختيار العينة: يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (39) أن يتم اختيار بنود العينة بطريقة معينة تجعل من المتوقع أن تكون العينة ممثلة جيدا للمجتمع, ولهذا فان كافة البنود يجب أن يكون لديها نفس فرصة الاختيار, ويمكن ذكر بعض طرق اختيار العينة باختصار على أن نعود لذالك عند ذكر كل نوع من العينات:

- **طريقة اختيار الرقم العشوائي**: حيث يمكن للمراجع اختيار العينة باستخدام جدول الأرقام العشوائية معد لهذا الهدف, أو عن طريق الحاسب الالكتروني, و باستخدام طريقة الاختيار هذه يمكن لكل وحدة معاينة (مستندات أو حساب عميل مثلا) أن يكون لديها نفس احتمال وقوعها في الاختيار تماما مثل كل وحدة في العينة.
- **الاختيار المنظم**: عند استخدام مدخل الاختيار المنظم لاختيار احد العينات, يقوم المراجع بحساب فاصل وبعد ذلك يختار العناصر في العينة وفقا لأساس حجم الفاصل,بعبارة أخرى يحدد المراجع فاصل المعاينة عن طرق قسمة المجتمع الفعلي على حجم العينة, ويتم اختيار البداية بشكل عشوائي ثم بعد ذلك يتم اختيار كل بند بإضافة الفاصل كل مرة حتى الحصول على كل عناصر العينة.
- **الاختيار بالصدفة**: عند استخدام مدخل الاختيار الصدفي, يتم اختيار وحدات العينة بدون أي تحيز متعمد أي عدم وجود أي مبرر خاص لاختيار أو عدم اختيار أي بند في العينة, وهذه الطريقة قد تكون مفيدة في

[1] أمين السيد احمد لطفي, مرجع سابق.ص ص:701و709.

المعاينة غير الإحصائية إلا أنها يجب ألا تستخدم للمعاينة الإحصائية بسبب أن المراجع لا يمكنه قياس احتمال اختيار احد البنود, وتعتبر طريقة الاختيار بالصدفة مقبولة كبديل للاختيار العشوائي إذا ما اخذ في الاعتبار البعد عن الميل إلى الانحراف.

3- الأداء و التقييم: يجب أن يتناول أداء و تقييم تطبيق المعاينة أربعة قضايا أساسية هي:

- على المراجع أن يدرس مدى تأثير عدم دراسة بند في العينة لإشكال ما, فإذا كان تقيم نتائج العينة لم يتغير بالبنود المفقودة, فليس من الضروري أن يقوم المراجع بفحص تلك البنود, ومع ذلك إذا ما ترتب على تلك البنود المفقودة استنتاج مؤداه أن إجراء الرقابية غير فعال أو رصيد الحساب محرف جوهريا, فان المراجع يجب عليه دراسة إجراءات بديلة من شانها أن توفر دليل إثبات كاف لتكوين نتيجة عن إجراء الرقابة أو رصيد الحساب.
- على المراجع تقدير نتائج العينة عل ى المجتمع محل الاختبار واختبار تلك النتائج مع القيم المخططة بالنسبة لاختبار الالتزام بنظم الرقابة حيث يتم مقارنة معدل الانحراف الأعلى المحسوب بالحد الأقصى أو معدل الانحراف المحسوب, أما بالنسبة لاختبار التحقق الأساسي لرصيد الحساب فإن التحريف المقدر زائد مسموحات مقابل مخاطر المعاينة سوف يتم مقارنتها بالتحريف المسموح به.

على سبيل المثال إذا بلغ التحريف المقدر زائد مسموحات مقابل مخاطر المعاينة تأسيسا على العينة 15000دج وكان التعريف المسموح به 45000دج, فان المراجع سيتأكد بشكل معقول بأن هناك مخاطر منخفضة بشكل مقبول بأن التحريف التقديري الحقيقي للمجتمع يزيد عن التحريف المقبول أو المسموح به.

- يجب على المراجع أن يعطي اعتبار ملائم لمخاطر المعاينة, و باستخدام المعاينة الإحصائية فان مخاطر المعاينة يتم تحديدها كميا في حين أن المراجع يتعين عليه استخدام الحكم المهني لتقدير مخاطر المعاينة في ظل تطبيق المعاينة غير الإحصائية.
- يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (39) أن يقوم المراجع بشكل كاف بدراسة الجوانب الوصفية و النوعية للتحريفات والتي تتضمن:
  - طبيعة و سبب التحريفات.
  - العلاقة الممكنة للتحريفات في المراحل الأخرى من المراجعة.

على سبيل المثال إذا أظهرت عينة الرقابة للعميل الخاصة بتسعير المنتج لا تعمل دائما بفعالية, فانه يجب تحديد السبب المحتمل لفشل إجراء الرقابة كما يجب على المراجع أيضا دراسة كيف يمكن لفعالية إجراء الرقابة ذلك أن يؤثر على اختبارات التحقق لحسابات المدين.

3-4- مخاطر المعاينة و مخاطر عدم المعاينة

تأخذ مخاطر المرتبطة بالمراجعة أهمية بالغة عند استخدام أسلوب المعاينة في عملية المراجعة, فهي في النهاية تأثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المراجع بصحتها مع العلم أن المراجعين يختلفون في درجة قبولهم للخطر, لان ذلك يعتمد على دالة المنفعة لديهم, وهناك مصدرين للخطر أولهما خطر إعداد التقارير المالية لا يستطيع التحكم فيه المراجع و خطر عدم اكتشاف المراجع للأخطاء الجوهرية وهذا يمكن التخفيض من درجته وهو يشمل نوعين هما:

3-4-1 مخاطر المعاينة:

يقصد بمخاطر المعاينة تلك المخاطر التي تنشأ من إمكانية أن يكون استنتاج المراجع على أساس العينة مختلفا عن الاستنتاج الذي كان يمكنه الوصول إليه إذا قام بتطبيق نفس إجراءات المراجعة على جميع المفردات المكونة للمجتمع, ويجب أن يستخدم المراجع حكمه المهني عند تقديره لمخاطر المعاينة, وتختلف مخاطر المعاينة باختلاف الغرض من استخدام المراجعة وما إذا كانت لأغراض اختبارات الرقابية أو لأغراض اختبارات التفصيلية من الأرصدة والعمليات, ويمكن للمراجع التحكم في هذا النوع من المخاطر من خلال زيادة حجم العينة وتعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة كما في المعاينة الإحصائية, وهناك اختلاف من حيث المخاطرة عند تطبيق المعاينة على اختبارات الرقابة الداخلية أو عند تطبيقها علة اختبارات التحقق التفصيلية, وفي ما يلي نذكر أهمها في كلا الاختبارين :[1]

أولا:مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات الرقابة:

يهتم المراجع عند استخدامه لعينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة بجانبين لمخاطر المعاينة وهما:

أ- **تقدير المخاطر الرقابية بأعلى ما ينبغي:** وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل, و يؤدي ذلك إلى إجراء اختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة مما يؤثر على كفاءة المراجعة.

[1] محمد الفيومي محمد, دراسات متقدمة في المراجعة, المكتبة الجامعية الحديثة, الإسكندرية, ب طبعة, 2008,ص ص: 380-383.

ب- **تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي**: و ذلك نتيجة اكتشاف معدل لانحراف في العينة يقل عن المعدل الحقيقي لانحراف في المجتمع ككل, و يؤدي ذلك إلى عدم إجراء اختبارات مراجعة كان يجب على المراجع القيام بها للحصول على أدلة و قرائن كافية مما يؤثر على فعالية المراجعة .

وهذا الشكل يوضح الحالات التي بنشاء فيهما هذان النوعان من المخاطر:

الجدول(1-1) مخاطر المعاينة في اختبارات الرقابية

تقدير المراجع للمخاطر الرقابية	المستوى الحقيقي للمخاطر الرقابية	
	اقل من الحد الأقصى	الحد الأقصى
اقل من الحد الأقصى	قرار صحيح (1)	قرار خطأ (2)
الحد الأقصى	قرار خطأ (3)	قرار صحيح (4)
(2) تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي. (3) تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي.		

المصدر: محمد الفيومي محمد, وآخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, المكتبة الجامعية الحديثة, الإسكندرية, 2008 ص: 381.

يوضح الشكل السابق أن مخاطر المعاينة في اختبارات الرقابية تكون في حالتين , الحالة الأولى(2) عند تقدير المراجع للمخاطر الرقابية عند حدها الأقصى في حين أن المستوى الحقيقي في المجتمع هو اقل من الحد الأقصى مما يعتبر ذلك قيام المراجع بإجراءات مراجعة إضافية لم تكن ضرورية مما يؤدي إلى انخفاض الكفاءة في المراجعة و يطلق عليه (مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي), وأما الحالة الثانية (3) عند تقدير المراجع للمخاطر الرقابية عند مستوى يقل عن الحد الأقصى في الوقت الذي يكون فيه المستوى الحقيقي للمخاطر في المجتمع عند حده الأقصى, ويترتب عن ذلك عدم قيام المراجع بإجراءات كان يجب القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية و ملائمة لهدف المراجعة, وهذا يؤدي إلى استنتاجات خاطئة وسمى هذا النوع (مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي), ويهتم المراجع بالنوع الأخير من المخاطر أكثر لان يؤثر على فعالية المراجعة و الرأي الذي يصل إليه.

ثانيا:مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية:

لذلك هناك جانبين يهتم يهما المراجع من ناحية مخاطر المراجعة عند استخدامها لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة و العمليات هما :

ت- **مخاطر القبول الخاطئ**: حيث يتم قبول مجتمع يحتوي على خطا جوهري وذلك لان العينة أعطت أن الرصيد المسجل لا يتضمن خطا جوهريا.

ث- **مخاطر الرفض الخاطئ**: حيث يتم رفض مجتمع لا يحوي على خطا جوهري, وذلك لان العينة تؤيد استنتاج بان الرصيد يتضمن خطأ جوهريا.

و الشكل الموالي يعطي الحالات السابق ذكرها بالنسبة للمخاطر

الجدول (1-2) **مخاطر المعاينة في اختبارات التحقق التفصيلية**

قرار المراجع في ضوء نتائج العينة	الحالة الحقيقية للقيمة الدفترية المسجلة	
	لا تحتوي على خطأ جوهري	تحتوي على خطأ جوهري
قبول القيمة الدفترية	قرار صحيح (1)	قرار خطأ (2)
رفض القيمة الدفترية	قرار خطأ (3)	قرار صحيح (4)
(2) قبول خاطئ.		(3) رفض خاطئ.

المصدر: محمد الفيومي محمد, وآخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, المكتبة الجامعية الحديثة, الإسكندرية, 2008 ص:383.

في الشكل رقم (2-3) يوضح الحالة التي تعطي الخطأ من النوع الأول وهو مخاطر قبول الخاطئ حيث أن العينة تبين أن القيمة الدفترية لرصيد الحساب أو نوع العمليات لاحتوي خطأ جوهريا لكن في الحقيقة تحوي على خطا جوهريا, مما يترتب عن ذلك صدور رأي غير ملائم و غير صحيح عن القوائم المالية, حيث كان من الواجب إضافة إجراءات للحصول على أدلة و قرائن كافية, أما النوع الثاني فيسمى مخاطر الرفض الخاطئ حيث يصل المراجع وفق نتائج العينة أن هناك خطا جوهري في رصيد الحساب أو نوع العمليات ولكن في الحقيقة لا يوجد مما يترتب عليه إضافة إجراءات غير ضرورية مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة المراجعة لزيادة الوقت و الجهد وبالتالي التكلفة اللازمة للفحص.

مخاطر عدم المعاينة :

يشتمل هذا النوع من المخاطر جميع المخاطر غير المرتبطة بنتائج اختبار العينة وتحدث بسبب إستخدام المدقق إجراء التدقيق التي لا تتلاءم مع الهدف المحدد للتدقيق، أو إستخدام إجراءات ملائمة ولكنه يفشل في أخذ الانحرافات (الأخطاء) في عناصر العينة، أي بعبارة أخرى تحدث هذه المخاطر نتيجة أخطاء تم ارتكابها أهمها:[1]

[1] – أمين السيد أحمد لطفي :المراجعة باستخدام العينات، مرجع سبق ذكره، ص2

-استخدام مستندات تدعيم غير كافية.

-الفهم الخاطئ للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الإثبات.

-إصدار أحكام خاطئة في ضوء أدلة الإثبات.

يمكن العمل على تخفيض هذا النوع من المخاطر بالإلتزام الآتي:

-الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها.

-الالتزام بتطبيق معايير رقابة جودة أو أداء وممارسة التدقيق.

المبحث الثالث: المعاينة الإحصائية و المعاينة الغير إحصائية

يمكن تقسيم طرق المعاينة في المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين: معاينة إحصائية Statistical Sampling ومعاينة غير إحصائية -Non Statistical sampling و هما متشابهان من حيث أن كل منهما يتضمن ثلاث خطوات: (1) تخطيط العينة، (2) اختيار العينة وإجراء الاختبارات، (3) تقييم النتائج. والهدف من تخطيط العينة هو ضمان عمل اختبارات المراجعة بطريقة | تعطي خطر المعاينة المرغوب مع تقليل احتمالات خطأ غير المعاينة. أما اختبار العينة فيعني أن يقرر المراجع كيفية اختيار مفردات العينة من المجتمع، ثم عمل الاختبارات اللازمة من فحص مستندات وغيرها من إجراءات المراجعة، وأخيرا يتم تقييم النتائج بناء على ما أستخلصه المراجع من أختبارات المراجعة.[1]

1- تعريف المعاينة الاحصائية:

مصطلح عام يطلق على خطط المعاينة العشوائية التي تختار فيها العينة بحيث يكون لكل وحدة من وحدات المجتمع احتمال معروف للدخول فيها بحيث تتفق طريقة الاختبار مع هذه الاحتمالات.

من حيث الاختلاف، فإن المعاينة الإحصائية تختلف عن غير الإحصائية في أنها تعتمد على قوانين رياضية تسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة الأولى) وعند تقييم العينة في الخطوة الثالثة)، فمن المعروف أنه عند حساب نتيجة إحصائية عند مستوى ثقة 95% فإن هذا المستوى يعني وجود 5% خطر معاينة.

و أيضا المعاينة الإحصائية تكون في هذا النوع من المعاينة الفرصة متاحة لكل مفردة من المجتمع بالتساوي للاختيار كممثل للمجتمع. ويعتمد هذا النوع من المعاينة على قواعد الرياضيات والإحصاء والاحتمالات في

[1] - أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، مرجع سابق ص،141

اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية، حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الاختبارات وتعميمها على المجتمع بشكل موضوعي أكثر من طريقة المعاينة الحكمية، كما تمكن المراجع من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، وتساعد على اختيار عينة تكون مناسبة للمجتمع المعني بالدراسة.

2- أنواع المعاينة الإحصائية.

هناك نوعان من المعانية الإحصائية، العينات الاحتمالية والعينات غير الاحتمالية وسنقوم بتوضيح كلا من هما كالآتي:

2-1: العينات العشوائية (العينات الاحتمالية): يعني الاختبار العشوائي وإتاحة الفرصة أمام جميع مفردات المجتمع للظهور في العينة،طرق اختيار العينات الإحصائية تتمثل فيما يلي:

2-1-1- العينة العشوائية البسيطة: وهي تلك العينة التي يتم اختيارها بحيث تكون لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة في الاختيار أي بدون تحديد مسبق أو تحيز معه أو ضده أي أن احتمال سحب من مفردة من المفردات متساوي لأن تلك المفردات مستقلة عن بعضها البعض ويتم اختيارها تلك العينة بالخطوات التالية[1]:

- تحديد مفردات المجتمع تحديدا شاملا ودقيقا وذلك من أجل وضع قائمة أو بيان تشمل تلك المفردات؛
- الاختيار لمفردات العينة ويعني الاختيار العشوائي أن تكون هناك فرصة متساوية للاختيار أي من مفردات العينة.

1- **طرق اختيار العينة العشوائية البسيطة:** يمكن تصنيف طرق اختيار العينة العشوائية البسيطة حسب حجم مجتمع البحث إلى مجموعتين هما:

- **المجموعة الأولى:** عندما يكون حجم البحث صغيرا توجد عدة طرق لاختيار أفراد العينة منها:

أ- **طريقة الرصد آو القائمة (القرعة):** حيث تحدد جميع العينات الممكن تكوينها من مفردات المجتمع, والتي حجمها n,ومن ثم يتم اختيار احدها, و ذلك بكتابة مفردات كل عينة من العينات على قصاصات ورقية متشابهة, وخلطها جيد ثم اختيار أحداها دون النظر إلى الأوراق, ويمكن حساب عدد العينات الممكن اختيارها من مجتمع الدراسة كم يلي:

$$c_n^N = \frac{N!}{n!(N-n)!}$$ حيث n حجم العينة, و N حجم المجتمع.

و بالتالي فان احتمال اختيار عينة ذات الحجمn من مجتمع مؤلف منN عنصر يساوي: $p_n = \frac{1}{c_n^N}$

[1] – كمال سلطان محمد سالم، **الإحصاء الاحتمالي**، الدار الجامعية، 2004، الإسكندرية، ص99.

و رغم بساطة هذه الطريقة إلا أنها مرهقة جدا و غير عملية للمجتمعات الكبيرة.

ب- **طريقة القصاصات:** تتلخص هذه الطريقة في كتابة اسم أو رقم كل مفردة من مفردات المجتمع على قصاصات ورقية متشابهة ثم خلطها بشكل جيد ثم اختيار قصاصات ورقية واحدة بعد الأخرى بعدد أفراد العينة المطلوبة بدون النظر إلى القصاصات الورقية.

و بالرغم من سهولة هذه الطرقة وبساطتها إلا أنها تصبح مرهقة جدا وغير عملية للمجتمعات الكبيرة كمراجعة الحسابات , قد نستبدل القصاصات الورقية ببطاقات أو بكرات مرقمة متشابهة تماما[1].

- **المجموعة الثانية** : عندما يكون حجم مجتمع البحث كبيرا توجد عدة طرق لاختيار أفراد العينة العشوائية البسيطة منها:

أ- **طريقة استخدام جداول الأرقام العشوائية:** الجداول العشوائية عبارة عن أرقام مكونة للنظام العشري مرتبة و منظمة في صفوف و أعمدة ويكون لكل رقم الفرصة نفسها في الظهور, يتم توليد الأرقام بطرق رياضية ليست موضوع البحث.

و توجد عدة جداول عشوائية مشهورة منها: جدول تبت TIPPETT و جداول فيشر و يتيس FISHER AND YATES و جداول كندل و سميث KANDALL AND SMIITHو ظهرت هذه الجداول العشوائية في الفترة قبل تطور الآلات الحاسبة و الحاسبات[2].

أما عن استخدام هذه الجداول فيتم وفق الخطوات التالية:

1- تعيين تناظر بين المجتمع و جداول الأرقام العشوائية بحث تعطى كل وحدة معاينة رقما من 1 إلى N (حجم المجتمع).

2- يتم تعيين صفحة من صفحات جداول الأرقام العشوائية بطريقة عشوائية.

3- تعيين مكان البداية داخل الصفحة و ذلك بتعيين الصف و العمود بطريقة عشوائية.

4- تعيين المسار و يكون ذلك إما أفقيا في اتجاه اليمين أو اليسار وإما راسيا من أعلى لأسفل أو العكس.

5- تعيين عدد الأعمدة(الخانات) المستخدمة في قراءة مفردات العينة, ويعتمد ذلك على حجم المجتمع الكليN.

6- يتم اختيار حجم العينة(n)وفق المسار المحدد.

7- تحذف الأرقام إذا كان:

---

[1] سليمان محمد طشطوش, أساسيات المعاينة الإحصائية,مرجع سابق, ص:73.

[2] علي بن محمد عبد الله زكري,كيفية اختيار و تحديد حجم العينات الإحصائية,مرجع سابق, ص:29.

- رقم المفردة اكبر من حجم المجتمع (N).
- تكرر رقم المفردة في حالة السحب بدون إرجاع.
- يحذف الصفر إذا كان الترقيم يبدأ من 1.

8- تحديد نقطة النهاية للاستفادة منها كمرجع عند سحب مفردات إضافية للعينة.

ويتضح مما سبق أن الجداول العشوائية وسيلة متاحة ومرنة وسهلة تتجنب أخطاء طريقة الخلط, ويعاب على هذه الطريقة استبعاد عدد كبير من الأرقام, وتتطلب حصر وحدات المجتمع كلها, ولتحقيق شرط العشوائية ينبعي استخدام جداول عشوائية ذات حجم كبير[1].

ب- طريقة استخدام الآلة الحاسبة: ظهرت في الآونة الأخيرة مجموعة من الآلات الحاسبة المتطورة استخدمت في السحب العشوائي لتوليد الأرقام العشوائية حيث توجد بالآلة الحاسبة دالة تعطي أرقاما عشوائية من خلال الضغط على مفتاح يرمز له RANأوRANDوهذه الأرقام كسرية موجبة ومحصورة تماما بين الصفر والواحد, وحتى نتمكن من استخدامها نضرب كل عدد في القوة النونية للعدد10حيث الأس هو عدد أرقام حجم المجتمع(N),ثم نستبعد الجزء العشري والأرقام التي تزيد على N.

ج- طريقة استخدام الحاسوب: هذه الطريقة تستخدم في حالة سحب عينات كبيرة الحجم ومن مجتمعات ذات أحجام كبيرة جدا, وتتميز هذه الطريقة بدرجة عالية من العشوائية وعدم التحيز وذلك بسبب عدم تدخل الباحث في عملية اختيار العينة, ومن حزم البرامج الجاهزة الإحصائية والرياضية مثلا (**SPSS SAS, IMSL, MINITAB**).

د- طريقة عجلات الحظ: في هذه الطريقة نقوم بتجهيز عدد من عجلات الحظ مساوية لعدد خانات حجم المجتمع ومن ثم ترقيم كل منها من1 الى9 ماعدا الأخيرة حسب حجم المجتمع ثم عملية الخيار أرقام عناصر العينة.

2-1-2- العينة العشوائية المنتظمة: وهي بديل آخر من بدائل العينة العشوائية وتستعمل في حالات عدم توفر قائمة بعناصر المجتمع الإحصائي. فمثلا إدا أردنا أن تأخذ عينة من طلبة جامعة ادرار الذين يستعملون المطعم الجامعي، قد نطلب من شخص أن يجلس على مدخل الرئيسي للمطعم ويستجوب مثلا كل عاشر

[1] علي بن محمد عبد الله زكري,كيفية اختيار و تحديد حجم العينات الإحصائية,مرجع سابق, ص:30.

طالب يدخلون إلى المطعم عن تلك الأمور، إن مثل هذه العينة ليست عشوائية بشكل كامل لأن فيها نوع من الانتظام هو أخذ كل عاشر طالب وتسمى هده العينة وأمثالها عينة منتظمة.[1]

1- طرق اختيار العينة العشوائية المنظمة: هناك ثلاث طرق لاختيار العينة العشوائية المنظمة وهي:

- **الطريقة الأولى (الطريقة الخطية المنظمة):** تمر هذه الطرية بالخطوات التالية:[2]

أ- تعطى وحدات المجتمع أرقاما متسلسلة من 1 إلى N (حجم المجتمع).

ب- تحدد حجم العينة (n) المطلوب اختيارها.

ج- نحسب قيمة الثابت Kمن العلاقة : $k = \frac{N}{n}$.

د- نختار المفردة الأولى من العينة عشوائيا ولتكن (r) قيمتها تتراوح بين 1 و K.

هـ- نحدد المفردات الأخرى للعينة بإضافة قيمة K للمفردة التي قبلها حتى نحصل على جميع مفردات العينة كما يلي: r , r +k , r+2k , r+3k ,……., r+(n-1)k.

- **الطريقة الثانية (الطريقة الدائرية المنتظمة):** وتستخدم هذه الطريقة في حالة عدم تحديد الإطار الكامل للمجتمع أي حجم المجتمع غير معروف, و هذا نادر في المراجعة أي K يحدد حسب رغبة المراجع وهذا يولد مشكلة أن يكون k صغير أكثر من ألازم أو كبير أكثر من ألازم, أي حل مشكلة مقابل وجود مشكل. و يمكن تلخيص الخطوات التي تمر بها هذه الطريقة إلى:[3]

أ- ننظر إلى مفردات المجتمع نبدأ من المفردة الأولى وحتى المفردة الأخيرة وكأنها مرتبة على محيط دائرة.

ب- نعطي المفردة الأولى للعينة رقما عشوائيا يؤخذ من 1 إلى k و ليكن r .

ج- نوجد قيمة المقدار الثابت K و نقربه إلى اقرب عدد صحيح.

د- نختار مفردات العينة كما يلي: r,r+k,r+2k,r+3k,……., r+(n-1)k.

هـ- و يكون الاختيار بصورة متتالية من خلال التحرك على كامل الدائرة.

- **الطرقة الثالثة(طريقة الباقي):** وتستخدم في حالة معرفة حجم المجتمع, وذلك لاختيار المفردة الأولى, وخطوات هذه الطرقة كالتالي:

أ- نختار رقما عشوائيا من 1 إلى N و ليكن j.

---

[1]- محمد صبحي أو صالح، عدنان محمد عوض، **مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل بإستخدام spss**، دار المسيرة، 2004، عمان-الأردن، ص175.

[2]سليمان محمد طشطوش, أساسيات المعاينة الإحصائية,مرجع سابق, ص:93-94.

[3]سليمان محمد طشطوش, أساسيات المعاينة الإحصائية,مرجع سابق, ص:97.

ب- تحدد قيمة المقدار الثابت k كما يلي: $k = \frac{N}{n}$.

ج- نقوم بقسمة $\frac{J}{K}$ و نكتب قيمة الباقي بالقيم: $k-1$,..., ... ,3 ,2 ,1 ,0 .

د- إذا كان الباقي 1 تكون المفردة الأولى 1 و نضيف إلى المفردة الأولى قيمة k لنحصل على الثانية وهكذا أي أن: $1+(n-1)k$,....., $1+3k$, $1+2k$, $1+k$, 1.

هـ- إذا كان الباقي 2 تكون المفردة الأولى 2 و نضيف إلى المفردة الأولى Kللحصول على الثانية وهكذا أي أن : $2+(n-1)k$,....., $2+3k$, $2+2k$, $2+k$, 2.

و- و بالمثل من الباقي0 أو.....K-1 .

2-1-3- العينة العشوائية الطبقية: إذا كان المجتمع تحت الدراسة غير متجانس بمعنى انه يشتمل على فئات (طبقات) من وحدات المعانية وتكون كل فئة تحتوي على عدد من وحدات المعانية المتجانسة وان تلك الفئات تكون متجانسة فيما بينها وعلى ذلك فانه يلزم تقسيم هذا المجتمع إلى تقسيمات (مجتمعات صغيرة) غير متداخلة تسمى بالطبقات والأسلوب في هذه الحالة يعتمد على سحب عينة عشوائية بسيطة من كل من تلك الطبقات وجمع تلك العينات العشوائية البسيطة في عينة واحدة تسمى بالعينة العشوائية الطبقية للحصول على معالم المجتمع وبذلك يتم تمثيل العينة للمجتمع تمثيلا جيدا من خلال تلك الطبقات المختلفة للمجتمع وهناك العديد من الأسباب والاعتبارات التي تدعو إلى استخدم هذا الأسلوب[1]:

- زيادة الدقة في التقدير يمثل السبب الأول الذي يمكن أخذه في الاعتبار تحت بعض الشروط والافتراضات،
- الحصول على المعلومات تفصيلية تتعلق بكل طبقة من تلك الطبقات التي يتكون منها المجتمع تتعلق بالنوحي الطبيعية أو بالإدارة العامة المركزية.

1- **خطوات اختيار العينة العشوائية الطبقية:** الخطوات الضرورية الواجب إتباعها لاختيار العينة العشوائية الطبقية على النحو التالي:

أ- تقسيم المجتمع إلى طبقات مختلفة غير متداخلة (مجموعات جزئية غير متداخلة)حسب موضوع المراجعة, بحيث تكون كل طبقة متجانسة داخليا.

ب- تحدد حجم العينة الطبقية الكلي للحصول على الدقة المطلوبة.

[1]- مصطفى الخواجة، **مقدمة في الإحصاء**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 515.

ج- توزيع العينة على الطبقات بحيث تعطي اقل ما يمكن من الأخطاء, وهناك طرق لتوزيع العينة أهمها التوزيع المتساوي, و التوزيع المتناسب, التوزيع الأمثل, و توزيع نيمان.

د- نختار العينة من كل طبقة بشكل عشوائي سواء باستخدام طرق العينة العشوائية البسيطة أو المنتظمة, ويتم الاختيار من كل طبقة بصورة مستقلة عن الطبقات الأخرى.[1]

2- **طرق توزيع حجم العينة على الطبقات:** هناك عدة عوامل لها تأثير على طرق اختيار عناصر العينة من الطبقات نذكر أهمها: عدد مفردات كل طبقة- درجة التشتت في كل طبقة- التكلفة. وأما طرق توزيع حجم العينة على الطبقات يكون بعدة طرق كما ذكر وفي ما يلي شرح كل منها:

أ- **طريقة التوزيع المتساوي:** و في هذه الطريقة يتم تقسيم مفردات العينة الكلية على جميع طبقات المجتمع بالتساوي:

أي أن أحجام الطبقات متساوية : $n_1 = n_2 = n_3 = ... = n_L$ و يساوي حجم العينة في كل طبقة:

$n_h = \frac{n}{L}$.

حيث: n_h : حجم العينة المسحوبة من الطبقة ذات الرتبة h.

n حجم العينة الطبقية الكلية.

L : عدد طبقات التي ينقسم إليها المجتمع.

و تستخدم هذه الطرقة خاصة لما لا يكون لدينا عدد مفردات كل طبقة.[2]

ب- **طريقة التوزيع المتناسب:** وهذه الطريقة يتم توزيع حجم العينة الكلية على مختلف الطبقات بحيث يتناسب مع حجم الطبقة في المجتمع مع حجم المجتمع الإجمالي أي :

$n_h = n w_h$ ومنه $n_h = \frac{N_h}{N}.n$.

حيث: n_h :حجم العينة المسحوبة من الطبقة ذات الرتبة h.

n :حجم العينة الطبقية الكلية.

N_h :عدد وحدات الطبقة ذات الرتبة h.

N : عدد وحدات المجتمع.

w_h: نسبة الطبقة في المجتمع أو وزن الطبقة.

---

[1] سليمان محمد طشطوش, أساسيات المعاينة الإحصائية,مرجع سابق, ص:117-118.

[2] نفس المرجع.ص:125.

ج- **طريقة التوزيع الأمثل:** تأخذ في الاعتبار هذه الطرقة عاملان لتحديد توزيع عناصر العينة على الطبقات هما : درجة التجانس لمفردات كل طبقة- تكلفة الحصول على المعلومات لكل طبقة.

و الصيغة المستخدمة للحصول على حجم العينة المسحوبة من الطبقة هي n_h :

$$n_h = n \cdot \frac{N_h \sigma_h / \sqrt{C_h}}{\sum_{h=1}^{L} (N_h \sigma_h / \sqrt{C_h})}$$

حيث:

n_h حجم العينة المسحوبة من الطبقة ذات الرتبة h.

N_h عدد وحدات الطبقة ذات الرتبة h.

L عدد الطبقات التي ينقسم إليها المجتمع.

σ_h الانحراف المعياري للطبقة ذات الرتبة h, ويكون معلوما من دراسات سابقة أو يمكن تقديره من بيانات عينة استطلاعية من الطبقة ذات الرتبة h,أي أن الانحراف المعياري للعينات ($s_1, s_2, \ldots\ldots\ldots, s_L$) كتقدير للانحراف المعياري للطبقات ($\sigma_1, \sigma_2, \ldots\ldots\ldots\ldots, \sigma_L$).

c_h: التكاليف اللازمة لاختيار وحدة العينة من الطبقة ذات الرتبةh.

و تستخدم طريقة التوزيع الأمثل عندما تكون تكاليف اختيار الوحدة غير متساوية أي أن : $C_1 \neq C_2 \neq C_3 \neq \ldots\ldots\ldots \neq C_L$.

و توجد حالة خاصة من هذه الطريقة تسمى: طريقة نيمان وهي في حالة إهمال التكاليف ونضع $C_h = 1$.

2-1-4-العينة العشوائية العنقودية: وهي طريقة لاختيار مفردات العينة على مراحل متعددة ومتسلسلة، فإننا في المرحلة الأولى نختار عشوائياً عينة من المجموعات(حيث أن المجتمع مقسم إلى مجموعات) ثم في المرحلة الثانية نختار عشوائياً من المجوعات التي تم اختيارها في المرحلة الأولى وهكذا حتى نحصل على الحجم المقرر للعينة المطلوبة.

وتفترض هذه الطريقة أن يكون الباحث ملماً بجمع المعلومات والمواصفات الإحصائية، ويمكن استخدام أكثر من نوع من أنواع العينات السابقة الذكر في عملية اختيار العينة المتعددة المراحل.[1]

1- خطوات اختيار العينة العشوائية العنقودية:

ويمكن ترتيب ذلك في الخطوات التالية:

[1]-دلال القاضي، محمود البياتي، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss**، دار الحامد، الأردن، 2008، ص169.

أ- تقسيم المجتمع الأصلي إلى عدة مجموعات أو فئات أو عناقيد متماثلة.

ب- اختيار بعض العناقيد حسب النسبة المطلوبة بطريقة عشوائية بسيطة أو منظمة.

ج- تقسيم العناقيد المختارة إلى عناقيد اصغر منها.

د- نختاره احد العناقيد السابقة بنفس الطريقة العشوائية السابقة.

هـ- نستمر في عملية التقسيم و الاختيار حتى نصل إلى مجموعة (عنقود) تتفق في حجمها و ظروف المختلفة مع الإمكانيات المتوفرة لدى الباحث للقيام بدراسته.

2- أساليب اختيار العينة العشوائية العنقودية:

هناك ثلاث أساليب لاختيار العينة العشوائية العنقودية و هي: [1]

أ- **أسلوب العينة العشوائية العنقودية ذات المرحلة الواحدة:** وفيها ينقسم المجتمع الإحصائي إلى وحدات أولية (عناقيد أولية) و من ثم اختيار عينة عشوائية من بين العناقيد الأولية, ومن قم عمل إطار لمفردات العناقيد المختارة وبعد ذلك يتم سحب كل مفردات العناقيد المختارة باستخدام الطرق السابقة للاختيار العشوائي.

ب- **أسلوب العينة العشوائية العنقودية ذات المرحلتين:** وهذا الأسلوب هو امتداد لسابقه ويتم اختيار العينة العشوائية به عندما يكون المجتمع الأصلي من مجموعات (عناقيد) رئيسية أولية, وكل عنقود من العناقيد الأولية يتكون من وحدات إحصائية كبيرة يصعب تكوين إطار لها بسبب عدم توفر الإمكانيات المادية والزمنية, لذا يتم اختيار عينة عشوائية من العناقيد الرئيسية كمرحلة أولى ثم اختيار عشوائي من وحدات كل عنقود من العناقيد الرئيسية المختارة في المرحلة الأولى, ونعتبرها مرحلة ثانية ومن ثم حصر مفردات المرحلة الثانية حصرا شاملا, واختيار عينة عشوائية باستخدام الطرق السابقة للاختيار العشوائي.

أسلوب العينة العشوائية العنقودية متعدد المراحل: وهو كذلك امتداد للأسلوبين السابقين, حيث بواسطته يتم اختيار عينة عشوائية عنقودية على مراحل متعددة حيث يتم تقسيم المجتمع الأصلي إلى عناقيد كمرحلة أولية , وعندما لا يتضح الإطار يتم تقسيم العناقيد المختارة كمرحلة ثانية وعند عدم توفر الإطار أو صعوبة الإمكانيات المادية و الزمنية يتم تقسيم العناقيد المختارة عشوائيا من المرحلة الثانوية و تعتبر كمرحلة ثالثة, ومن ثم حصر مفردات المرحلة الثالثة حصرا شاملا واختيار العينة أو الاستمرار حتى الوصول إلى إطار دقيق .

[1] سليمان محمد طشطوش,مرجع سابق,ص:172-173.

2-2: العينات غير العشوائية: أي المعاينة غير الاحتمالية يكون احتمال اختبار أية مفردة من مفردات المجتمع غير معلوم، كما أنه لا يوجد أية طريقة في هذه العينات لقياس خطأ المعاينة العشوائي. ويعتمد اختبار العينة غير الاحتمالية على التقدير الشخصي إلى حد كبير، وقد وجد في عديد من الحالات في الحياة العملية أن العينات غير الاحتمالية تكون الأكثر ملائمة[1]. ومن هذه العينات:

أولا- العينة الصدفة: يختار الباحث وحدات العينة التي يحتاج إلى أصغر تكلفة وأقل جهد وأقصر وقت، ويلجأ الباحثون إلى هذه الطريقة من المعانية للحصول على اكبر عدد من الاستبيانات المكتملة بشكل سريع واقتصادي.[2]

ثانيا-العينة العمدية أو الغرضية: ويتم سحبها بطريقة ليست عشوائية وحسب غرض الباحث وتستخدم في الحالات التي يراد منها الحصول على تقديرات تقريبية لتكون فكرة سريعة عن مشكلة معينة أو لاختيار الاستمارة الإحصائية للتأكد من صلاحيتها.[3]

ثالثا- العينة الحصصية: يمثل اختيار مفردات ذات صفات محددة حسب غرض البحث بحيث يتوجب على الباحث إدخال مجموعات معينة في إطار الدارسة.

وتتميز باعتدال نفقاتها واستخداماتها الواسعة وتظهر نوع من الطبقية في عملية الاختبار ولا تحتاج إلى عمل قائمة بمفردات المجتمع ولكن التحيز يظهر في عملية التصنيف الطبقي الذي يقوم به الباحث ولا يمكن تعميم نتائج هذه العينات.[4]

3- المفاضلة بين المعاينة الحكمية و المعاينة الإحصائية:

تتشابه المعاينة الحكمية و المعاينة الإحصائية في أن كلا منهما يتضمن الخطوات التالية:

أ- تخطيط أو تصميم عملية المعاينة حيث تختار الطريقة التي ستتبع ويحدد الهدف من الفحص وكذلك وحدة المعاينة والمجتمع المحاسبي المختص وكذلك حجم العينة, ويهدف ذلك إلى الوصول إلى خطر المعاينة المسموح به و تقليل احتمالات الوقوع في أخطاء ترجع لأسباب أخرى بخلاف المعاينة.

---

[1]- شفيق العتوم، **طرق الإحصاء تطبيقات اقتصادية وإدارية بإستخدام spss**، دار المناهج، عمان-الأردن،ط02، 2008، ص 34.

[2]- شفيق العتوم، نفس المرجع السابق، ص34.

[3]- عوض منصور وآخرون، **علم الإحصاء الوصفي المبرمج**، دار الصفا، 1999، عمان، ص16.

[4]-دلال القاضي، محمود البياتي، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss**، مرجع سبق ذكره، ص172.

ب- اختيار مفردات العينة, وكذلك أداء الفحص المطلوب, ورصد نتائج هذا الفحص.

ج- تقويم النتائج (تقدير خصائص المجتمع محل الفحص) بناء على نتائج فحص مفردات العينة.

و تختلف الجانبان في إن المعاينة الإحصائية تقوم على تطبيق قواعد رياضية و إحصائية تسمح بقياس أخطار المعاينة بشكل كمي وذلك في مرحلتي التخطيط والتقويم على شرط اختيار مفردات العينة عشوائيا, إما المعاينة الحكمية فلا يسمح بالقياس الكمي لمخاطر المعاينة حيث تختار مفردات العينة حسب ما يفيد عملية المراجعة في ضوء الظروف المحيطة. وإما فكرة تدخل الجانب الحكمي و التقديري من طرف المراجع يكون في لكل نوع منهما. ومما سبق يمكن الاستنتاج أن عملية المفاضلة بين المعاينة الحكمية و المعاينة الإحصائية تم على اعتبارات عدة عوامل منها:

أ- ما إذا كان مساعدو المراجع على معرفة وخبرة كافية بتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية.

ب- ما إذا كان المراجع يرغب في الحصول على مقياس موضوعي للمخاطرة المترتبة على الاستنتاج الخاطئ من فحص مفردات العينة.

ج- ما إذا كانت خصائص المجتمع المحاسبي المختص تساعد على الاختيار العشوائي لمفردات العينة.

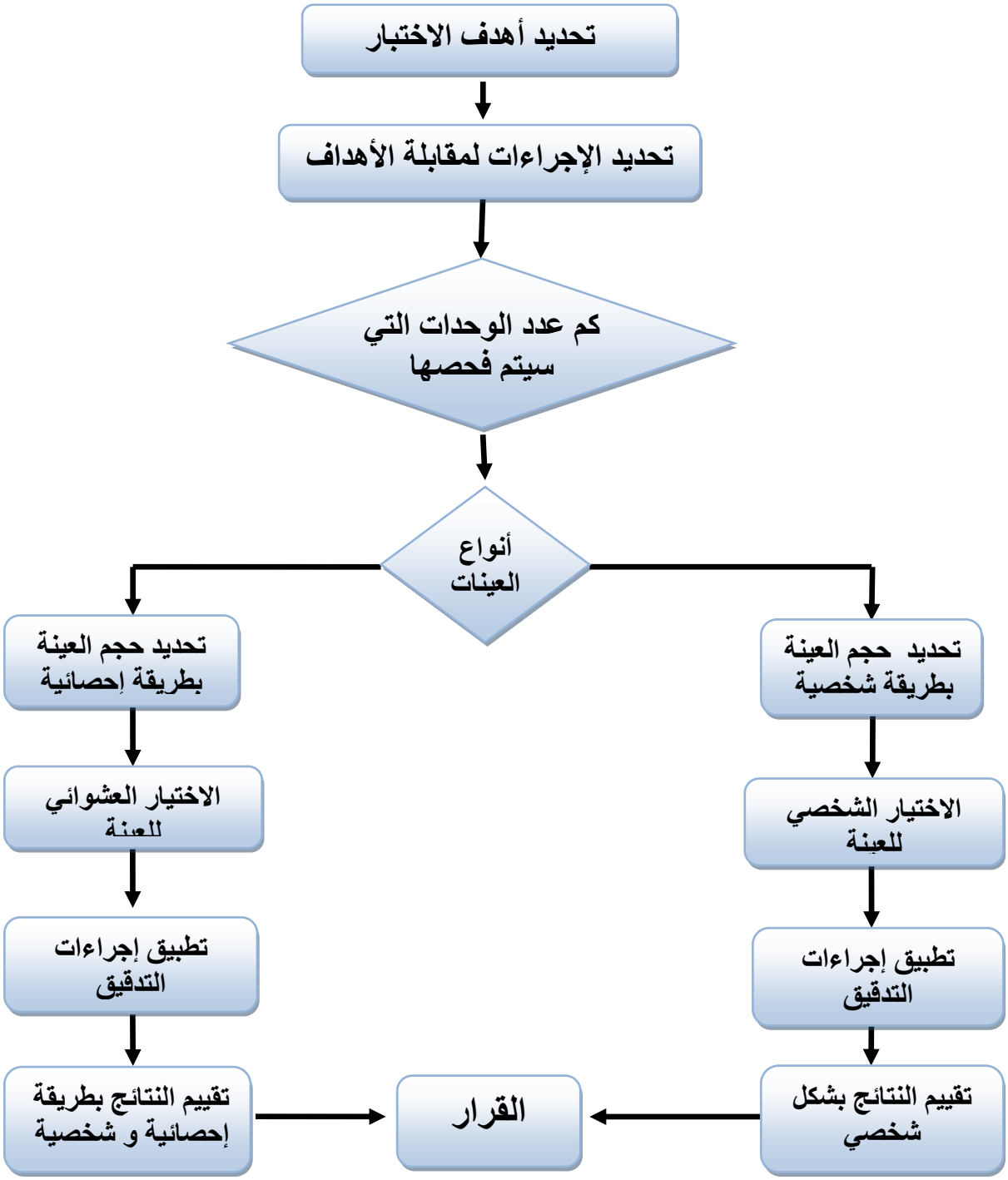
جدول رقم (1-3) العلاقة بين أساليب اختيار العينات و نتائج التقييم

أساليب اختيار العينة	أساليب تقييم النتائج	
	الإحصائية	غير الإحصائية
الإحصائية	يفضل استخدام الأساليب الإحصائية	من المقبول استخدام الأساليب غير الإحصائية
غير الإحصائية	من غير المقبول استخدام الأساليب الإحصائية	يجب استخدام الأساليب غير الإحصائية

المصدر: أمين السيد احمد لطفي, دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد, الدار الجامعية, الإسكندرية 2007, مصر, ص:698.

يوضح الجدول بأنه عند استخدام المعاينة الإحصائية يجب أن تكون العينة إحصائية, كما يجب استخدام التقييم الإحصائي الملائم على نتائج العينة لحساب مخاطر المعاينة, أما في حالة الأسلوب المعاينة غير الإحصائي مقبول استخدام الاختبار الإحصائي, أي يمكن قياس مخاطر المعاينة إحصائيا حتى في حالة العينة غير الإحصائية.

الشكل رقم(1-1)يحدد التقابل(الاختلاف) بين خطوات المعاينة الحكمية و المعاينة الإحصائية



المصدر: السيد احمد السقا وآخرون، مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، الإسكندرية, 2002ص:11.

من الجدول نلاحظ الفرق الأول في تحديد حجم العينة, حيث تكون الأولى شخصية بحته والثانية تتبع الطرق الإحصائية للحصول عليها, أما الفرق الثاني يتمثل في تعيين عناصر العينة حيث الأولى الحكمية تعتمد كذلك على

الخبرة الشخصية في الاختيار أما الثانية فان الاختيار العشوائي هو الوحيد المعتمد وهناك اختلاف أخر هو تقييم للنتائج, ففي الحكمية يقوم المراجع بإعطاء التقييم الشخصي للنتائج, إما الإحصائي فيتم التقييم وفق أسس و معايير علمية تقوم بإعطاء نتائج دقيقة يتم الاعتماد عليها و تعميمها.

2-3-3 إجراءات المعاينة غير الإحصائية

أولا : تحديد حجم العينة المطلوبة للمراجعة

إن المدخل غير الإحصائي في عملية المراجعة يتم فيه عملية تحديد حجم العينة وفق خبرة المراجع, وعلى أساليب لا تعتمد على الأسلوب الرياضي, بل يعتمد على معايير منها منهج البحث وحجم المجتمع ويحتاج المراجع إلى بعض الاحتياطات لتكون النتائج ذات دقة مناسبة، منها مراعاة حجم المجتمع والدقة المطلوب بلوغها, و من الجداول الموالي يقوم الباحث على تحديد حجم العينة غير الإحصائية:

وقبل ذلك نقدم طريقة استخدامه:

إن طريقة استخدام الجدول الموالي للحصول على حجم العينة المناسب لحجم المجتمع ودرجة المعنوية سهل جدا حيث يتم التقاطع بين السطر والعمود لتحديد حجم العينة, فمثلا عندما يكون حجم المجتمع 20000 فاتورة و درجة المعنوية التي نرغب فيها هي5%(أي درجة الثقة هي 95%) حسب الجدول عدد عناصر العينة هو 377.

هناك العديد من الجداول تم طرحها لتحديد حجم العينة في حالة استخدام المعاينة غير الإحصائية ومنها من أصدرته هيئات مختصة مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين, و ذلك حسب نوعية المراجعة, سوى كانت اختبار نظام الرقابة الداخلية أو في عمليات التحقق التفصيلية للعمليات, وسوف نتطرق لهذا الموضوع في الفصل الموالي عند استخدام المعاينة في المراجعة.

وعلى كل فإن تحديد عدد عناصر العينة غير الإحصائية يعتمد أساسا على التقدير الشخصي والحكم المهني للمراجع, منهم من يختار شهر معين, أو نسبة مئوية من المجتمع, أو غيرها.

و أما الجدول فهو كما يلي:

جدول رقم(1-4) حجم العينة عند مستويات المعنوية من 1%إلى 5%.

حجم مجتمع	حجم العينة عند مستوى معنوية

%1	%2	%3	%4	%5	الدراسة
196	185	168	150	132	200
291	276	234	200	168	300
384	343	291	240	196	400
475	414	340	273	217	500
565	480	384	300	234	600
652	542	423	323	248	700
738	600	357	343	260	800
823	655	488	360	269	900
906	706	516	375	278	1000
1655	1091	686	462	322	2000
2286	1234	787	500	341	3000
2824	1500	842	522	350	4000
3288	1922	879	536	358	5000
3693	1715	906	546	361	6000
4049	1788	926	553	364	7000
4364	1847	942	558	367	8000
4646	1895	954	563	368	9000
4899	1936	964	566	370	10000
5855	2070	996	577	375	15000
6677	2144	1013	583	377	20000
6938	2191	1023	586	378	25000
7275	2223	1030	588	379	30000
7745	2265	1039	591	381	40000
8056	2291	1045	593	381	50000
8514	2327	1052	595	382	75000
8762	2354	1056	597	383	100000
9423	2390	1065	600	384	500000
9513	2395	1066	600	384	1000000
9558	2398	1067	600	384	2000000

المصدر: عبد اللطيف بن محمد بن احمد هجران الغامدي, اثر أسلوب اختيار العينة و حجمها على دقة تقدير معالم المجتمع الإحصائي, رسالة ماجستير تخصص إحصاء و بحوث, كلية التربية, 1424هـ, ص:34.

ثانيا: اختيار عناصرها

هناك العديد من الطرق التي يمكن للمراجع استخدامها لاختيار المفردات التي تتضمنها العينة, ويتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الغرض من المعاينة, و أهداف المراجعة المراد تحقيقها وطبيعة المجتمع الذي تسحب منه العينة, و طبيعة الأدلة والإثباتات التي يريد المراجع الحصول عليها حيث يقوم المراجع عند استخدام الاختبار الحكمي (غير الإحصائي) باستخدام تقديره المهني لتحديد عدد, وأي مفردات التي يجب أن تتضمنها العينة, بمعنى أن المفردات التي تدخل ضمن العينة يتم اختيارها دون تحيز متعمد و بدون أي سبب خاص لإدخال أو استبعاد مفردات معينة من العينة ولا يقصد بالاختيار الحكمي أن يتم اختيار مفردات العينة بدون حرص كاف, و إنما يتم اختيار مفردات العينة بطريقة يتوقع منها المراجع أن تكون العينة ممثلة للمجتمع, و يعتبر الاختيار الحكمي مفيدا عند استخدام المعاينة غير الإحصائية, و كمثال يمكن اختيار اكبر المبالغ كعينة , او عمليات شهر معين كعينة , و سيتم التطرق بأكثر تفصيل في الفصل القادم عند التطرق إلى استخدامات كل أنواع العينات في المراجعة سوى كانت اختبارات الالتزام أو الاختبارات التفصيلية.

ثالثا: تقييم نتائج العينة

بعد عملية تشكيل العينة ينطلق المراجع في عملية تنفيذ إجراءات المراجعة حيث يجب أن تتم على جميع المفردات التي تتضمنها العينة وذلك لتحديد الانحرافات عن السياسات أو الإجراءات الرقابية الموضوعة (في حالة اختبارات الالتزام), التحقق من صدق الأرصدة و العمليات و مدى مطابقتها للواقع المال للمؤسسة. و في نهاية الأمر يتم توثيق عمليات المعاينة و المراجعة لتكون حجة في المستقبل و كذلك مرجع للاستفادة منه في عمليات المراجعة المستقبلية.

4- أهداف وأهمية المعانية الإحصائية.

4-1- أهداف المعاينة الإحصائية:

يعد الهدف الرئيسي للمعاينة أو المشكلة المراد دراستها تحديداً واضحاً، وتحديد الأهداف التفصيلية ربما تكون ذا أهمية كبيرة وذلك لتحديد البيانات المطلوب جمعها واستخدامها من قبل الباحث لكسب ثقة المدى بالبيانات. وبعد ذلك نضع التصميمات المختلفة والممكنة عن طريق الأسئلة المراد الحصول على إجابات عليها،

إن الغرض الأول من إجراء بحث أو تجربة هو إيجاد إجابات لأسئلة معينة حتى نحصل على أساس سليم للتنبؤ عادة ومنه نستطيع اتخاذ إجراء على نتائج العينة فلابد من أن نترجمها أو نفسرها بطريقة تعطي أقصى فوائد فنوجد التقديرات الإحصائية المختلفة لمعالم المجتمع كما أنه لابد من قياس دقة هذه التقديرات. وإن من أهم المسائل في تصميم العينات هو الانتهاء إلى معادلة أو معادلات لحساب التقديرات من بيانات العينة وهذه المعادلة أو

المعادلات المختارة لابد أن تحتفظ بكل المعلومات الخاصة بالمجتمع التي حصلنا عليها من العينة لابد من استخدام البيانات لأقصى حد ممكن.[1]

والتقديرات التي نحصل عليها هي قيم تقريبية لمعالم المجتمع الحقيقية التي نبحث عنها والسؤال المهم هو هل الفرق بين التقدير المحسوب من العينة والقيم الحقيقة للمجتمع صغيرا صغرا كافيا يجعلنا نعتمد على التقدير في دراستنا للمجتمع؟ هنا إذا تم اختيار العينة وحصلنا على التقدير بطرق تعتمد على نظرية الاحتمالات فإنه يمكننا أن نقدر دقة هذا التقدير. وإذا كان التقدير يختلف عن القيمة الحقيقية فإن الباحث يعاني بعض الخسائر إذا ما استخلص نتائجه على أساس هذا التقدير،

وتقديرات معالم المجتمع التي يمكن الحصول عليها من العينة كثيرة أو أبسطها الوسط الحسابي لعينة عشوائية فمن المعروف بأن هذا المتوسط يعطي تقديرا لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة غير أنه لن يكون مساويا تماما لمتوسط المجتمع وذلك يرجع إلى أخطاء المعاينة. ومن التقديرات الأخرى لمعالم المجتمع التي نحصل عليها من المعاينة هي التباين والتفرع والالتواء.[2]

4-2- أهمية المعاينة الإحصائية:

تتضح مدى أهمية استخدام العينات والدور الذي تلعبه في الدراسات الكثيرة في مختلف الميادين، وفي الحقيقة استخدام الحصر الشامل أصبح لا يغني عن استخدام العينة في نفس الوقت فإن تحليل النتائج التي نحصل عليها من تعداد شامل تحتاج إلى وقت طويل وقد تضيع الحكمة من التعداد أو تقل الاستفادة منه إذا ما انتظرنا حتى يتم تحليل النتائج. وفي هذه الحالة يتحتم علينا أن نأخذ عينة ونقوم بتحليل نتائجها لتعطي فكرة عن النتائج النهائية.[3]

وعليه تتمثل أهمية استخدام المعاينة الإحصائية في البحث فيما يلي[4]:

- تستخدم في البحوث التي لا يكون هدفها الحصر الشامل؛
- عند استحالة دراسة المجتمع كله؛
- عندما يكون التجانس في مجتمع البحث بحيث تعبر العينة عنه بكفاءة؛

---

[1]- مهدي محمد القصاص، **الإحصاء والقياس الاجتماعي**، البصرة، 2007، ص111-113.

[2]- المعهد العربي للتدريب والتخطيط، تم لإطلاع يوم الثلاثاء 2016/03/01، على الساعة 13:18
www.arab.opi.org/images/training/prograns/1/2004/40-c13-3pdf

[3]- مهدي محمد القصاص، مرجع سبق ذكره، ص111.

[4]- عادل مرابطي، عائشة نحوي، **العينة**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد04، سنة2009، ص ص96-97.

* ينظر كذلك : أحمد حلمي جمعة، **أساسيات البحث العلمي في المحاسبة**، دار الصفاء، عمان، 2010، ص ص206-207.

- حصر الدارسة في عدد قليل نسبيا يمكن الباحث من جمع عدد أكبر من البيانات وأكثر تفصيلا؛
- إمكانية تدريب المبحوثين، حيث تقل الحاجة إلى عدد كبير منهم عند استخدام البحث عن طريق العينة.

خـــلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق الى المراجعة وجودتها التي هي عبارة عن وظيفة يقوم بها شخص من خارج المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومة محل الفحص وتخدم هذه الوظيفة المؤسسة بصفة خاص والأطراف المتعاملة معها بصفة عامة. لضمان تحقيق هذا الهدف وضعت هيئات دولية ومحلية مجموعة من المعايير لتنظيم هذه المهنة.

ويعتبر التأسيس لمعالم الإطار النظري لمهنة المراجعة ليس كافياً لتمكن المراجع من إبداء الرأي الفني المحايد، ولقد أصبحت المراجعة باستخدام العينات يمثل الحالة السائدة في عملية التدقيق إذ أن التدقيق الشامل التفصيلي يكاد يكون من الأمور المستحلية في ظل الحجم الكبير للعمليات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة وتعدد وتنوع هذه العمليات. ويمكن أن يقوم المدقق باستخدام طرق المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية حيث أجازت المعايير للمدقق استخدام الطريقة التي يراها مناسبة. أما منهجية التدقيق التي يستخدمها في اختبارات الرقابة بالطريقة الإحصائية فيطلق عليها معاينة الصفات أو الخصائص، حيث يكون الهدف من التدقيق التحقق من توفر خصائص رقابية معينة، وبالنسبة للاختبارات الجوهرية فهناك من الطرق التي يمكن أن يستخدمها المدقق إذ يمكن أن يعتمد على أسلوب معاينة المتغيرات. وقد تم التركيز في هذه الدراسة على أسلوب المعاينة بالصفات.

الفصل الثاني

جودة التقارير المالية في ضوء مسؤوليات مراجع الحسابات

إن الهدف الرئيس لنجاح مهنة المراجعة في أي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيها، فرغم وجود التعارض بين مصالح هذه الاطراف يبقى الهدف الرئيس لمهنة المراجعة هو ابداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات، وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الاموال وأسواق المال، الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها، بالرغم من أن الغرض الرئيس لمهنة المراجعة هو ابداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا انه يبقى امام تحد كبير يتعلق بكيفية ارضاء الأطراف المستفيدة من خدماته.

وبهذا ارتأيت إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

1- يتناول جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها وكذا الخصائص النوعية لمصداقية المعلومات المحاسبية المتوفرة في التقارير المالية، وأيضا الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.
2- تطرقت إلى تقرير مراجع الحسابات من خلال أهمية ومميزات تقرير مراجع الحسابات، وكذا أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير.
3- بيان العلاقة بين مسؤوليات مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية من الجانب النظري من خلال علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات وإعداد التقارير المالية، وكذا التطرق إلى ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على جودة التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته وجودة التقارير.

المبحث الأول: جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة

تطرقنا في هذا المبحث إلى بيان جودة التقارير المالية، والخصائص النوعية الرئيسية والفرعية، وكذلك الاطراف المستفيدة من التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها.

1. جودة التقارير المالية

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات في ترشيد القرارات، يجب أن تتصف بخصائص معينة إلى وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها، وتعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية.

1.1 التقارير المالية

1. تعريف التقارير المالية:

تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والاخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة.[1]

2. أهداف التقارير المالية: وتتمثل فيما يلي:[2]

- توفير معلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وكذلك الدائنين.
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير النفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، مع تحديد درجة عدم التأكد المحيطة بها.
- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد للمؤسسة والتزامات والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.
- توفير معلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها.
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.
- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها.
- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات.

2.1. مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية

1. تعريف مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:

المصداقية في اللغة جاءت من كلمة الصدق التي تعني صدق صدقا أخبر بالواقع، وصدق فلان أنباءه بالصدق، ومصداق الأمر :الدليل على صدقه، وتعني أن تعد التقارير المالية وفق واقع المؤسسة المالي والإداري

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 35.

[2] زبيدي البشير وسعيدي يحي، جودة التقرير المالية ودورها في تقييم الاداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال، م 2، م 9، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2014، ص: 88.

وكيفية إدارتها للموارد بناء على أدلة وقرائن موثوق بها وأن تقرير المراجع يفصح عن رأي صادق عن مدى جودة التقارير المالية.[3]

عرف Messier مصداقية المعلومات بأنها " إدراك المستثمرين لإمكانية تصديق معلومات محددة يفصح عنها،"[4]وتعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيرا في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم كأداة بين الأهداف ومعايير القياس والاعتبار عند تكوين الإطار الفكري للمحاسبة.[5]

وفيما يتعلق بمصداقية المعلومات المحاسبية، فإنها ترتبط بعوامل وعناصر متعددة، فهذه المعلومات تعد وتقدم عبر قنوات متعددة يمكن تسميتها بسلسلة توريد المعلومات وخلال هذه السلسلة تمر المعلومات المحاسبية بقنوات تؤثر في النهاية على المصداقية التي قد يدركها مستخدمها، من هنا يتم التمييز بين مصداقية الإدارة ومصداقية مراجع الحسابات، ومصداقية الإفصاح المحاسبي عموما الذي قد يتضمن مختلف أنواع مصداقية المعلومات المحاسبية،[6] كما تعني ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[7]

ومن خلال ما سبق يتبين أن المصداقية خاصية تختلف وتتنوع بحسب الشخص أو الجهة المرتبطة به، فهناك مصداقية المعلومات المحاسبية، ومصداقية الإدارة، ومصداقية المراجع الحسابات، فمصداقية المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى إدراك ووعي مستخدمها لإمكانية تصديق هذه المعلومات، وهنا قد تختلف مصداقية المعلومات المقدمة من قبل الإدارة عن مصداقية المعلومات أو الرأي المقدم من قبل المراجع، وبالتالي يمكن القول أن مصداقية مراجع الحسابات تتخذ أحد الصيغ التالية:

---

[3] هدى ذياب أحمد، سبل تقوية وتفعيل دور المراجع الخارجي في دعم جودة التقارير المالية، ع 8، مجلة بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2011، ص: 331.

[4]Messier, Jr William F. Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000, P: 186.

[5] محمد علي عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 67.

[6] أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، ع 11، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2014، ص: 26.

[7] خليل ابراهيم، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، ص: 64.

– مدى قدرة المعلومات المحاسبية التي خضعت لأعمال المراجعة للتأثير على القرارات والآراء التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات، انطلاقا من قدرتها على التأثير على متخذي هذه القرارات باعتبار أن لديهم وعي وإدراك بصحة الرأي الذي يقدمه المراجع.

– سمعة واعتبار مراجع الحسابات ومدى التزامه بمعايير عمله المهني والأخلاقي.

2. مؤشرات المصداقية في المعلومات المحاسبية:[8]

- ضرورة التعبير بوضوح عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة؛
- التطبيق السليم للمعايير المحاسبية وذلك في نطاق إعداد القوائم المالية؛
- الوصف الصحيح لسلامة العرض والإفصاح باستيفاء كافة متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
- ضرورة الاختيار والتطبيق لسياسات المحاسبة مع العرض الملائم والموثوق فيه للمعلومات المحاسبية؛
- الاعتراف بالمعلومات والأحداث عند وقوعها وقيدها في سجلات المحاسبة وإظهارها في القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها (مقابلة محاسبية بين الايرادات والمصروفات)؛
- الثبات في العرض والتبويب للبنود المحاسبية ومعالجتها من فترة إلى أخرى.

ويمكن تقييم مستوى الموثوقية في التقارير المالية من خلال اختبار مجموعة من المقاييس تحدد فيما يلي:[9]

- الدعاوى القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية؛
- الدعاوى القضائية المرفوعة من هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح؛
- معدل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب الخلاف على السياسات المحاسبية؛
- طبيعة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية؛

وتشير دراسة Nashwa[10] إلى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفر معايير محاسبية والتي يتم على أساسها إعداد التقارير والقوائم المالية، بما يمكن المستثمرين ومتخذي القرار من اتخاذ القرارات الرشيدة.

3. أهمية المصداقية في التقارير مالية:

[8] عيشور ذهبية، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، ع 6، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، 2017، ص 354.

[9] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، م 46، ع2، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2009، ص ص: 27-28.

[10] Nashwa, G. Audit committee: the solution to quality financial reporting? *The CPA Journal*, December 2003, P: 6.

تنبع أهمية المصداقية في التقارير المالية من الفائدة التي تقدمها لمستخدمي التقارير المالية بمختلف فئاتهم والتي تعتمد على المعلومات الواردة بها لتتخذ القرارات الرشيدة، لهذا فإن المصداقية تعني الإفصاح والشفافية بواقع الأمور، ويمكن القول بأن المصداقية في التقارير المالية تعني الإفصاح والشفافية فيما تظهره من بيانات ومعلومات حدثت فعلا في ذلك التقارير ويلاحظ أن كلمة المعلومات تشير إلى المخرجات التي تمت معالجتها بشكل منظم وذات معنى مفيد للمتلقي، وهذا ما تتصف به المعلومات المحاسبية، وتختلف البيانات المحاسبية عن المعلومات باعتبار البيانات تمثل حقائق عشوائية يتم قبولها كمدخلات لنظام المعلومات المحاسبة. وجودة التقارير المالية تبدأ من داخل أقسام إدارة المنشأة من ترتيب الأحداث الاقتصادية وتبويب وتسجيل حيث يجب أن تلتزم إدارة المنشأة في إعدادها(التقارير المالية)بالمعايير المحاسبية الصادرة من الجهات المختصة بذلك مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية والجهات المحلية المعنية بالمهنة والتي تبين الفروض والمبادئ والقواعد والأسس التي يجب إتباعها حتى تكون التقارير المالية في الصورة التي تثبت صدق وعدالة البيانات والمعلومات المفصح عنها، وتنتهي جودة التقارير المالية بتقرير المراجع الخارجي الذي يجب أن يفصح فيه عن مدى جودة التقارير المالية التي أعدتها الإدارة، فالنظرة المعاصرة للإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية تستند إلى رؤية مفادها أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات اقتصادية رشيدة، تساعد في شتى المجالات مثل رفع كفاءة أسواق المال، ومساعدة المستخدمين على توزيع استثماراتهم وقياس درجة المخاطر، وهو ما يسمى بالإفصاح الإعلامي(التثقيفي) الذي يركز على منفعة المعلومات القائمة على خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد (الموثوقية)،[11] وعملية الإفصاح لا تترك محل خيار للمؤسسة، إن قوة وفعالية نظام الإفصاح المحاسبي يعتمد على وظيفتين الأولى المتطلبات النظامية، والثانية درجة الالتزام،[12] ولكي يفي الإفصاح في التقارير المالية بالغرض منه ويجعل البيانات والمعلومات الواردة بها تتصف بالمصداقية يجب مراعاة بعض الاعتبارات:[13]

- تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمي المعلومات؛
- تحديد القدر من المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها؛
- كيفية الإفصاح عن المعلومات المالية، تحديد الوقت المناسب للإفصاح.

2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

[11] محمد حسني عبد الجليل، دور المراجع الخارجي في زيادة فاعلية الافصاح والشفافية، ع1، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، 2002، ص ص: 14-15.

[12]Cook T.E and Wallace R.S.O, Financial disclosure regulation and its environment. A. Review and fatheranalysis, Vol 9, Journal of accounting and puplic police, 1990, p: 82.

[13] حكمت أحمد الراوي وراوية شكري شبير، مدى اتساق الافصاح في البيانات المالية المنشورة للبنوك في الاردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم (30)، ع 68، مجلة الاداري، الأردن، 1997، ص: 161.

تتسم المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبير للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة، وفي التميز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا وما لا يعتبر كذلك.[14]

1.2. الخصائص النوعية الرئيسية:

1. **الملائمة:** تعرف الملائمة على" أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار."[15]
2. **المصداقية(التمثيل الصادق أو الموثوقية):** هو تمثيل الظواهر الاقتصادية التي تدعى بالمعلومات الواردة في التقارير المالية تمثيلا صادقا يجب أن تكون التقارير السنوية كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية، ويشار إلى الظواهر الاقتصادية الممثلة في التقرير السنوي بأنها الموارد الاقتصادية والالتزامات والمعاملات والاحداث والظروف التي تحكمها، ويتم قياس مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية باستخدام بنود في إشارة إلى الحياد والاكتمال وخلو من الأخطاء المادية وإمكانية التحقق، وإنه من الصعب قياس صدق التمثيل بشكل مباشر من خلال تقييم التقارير المالية السنوية فقط، إذ إن المعلومات المتعلقة بظاهرة اقتصادية وافتراضات التي تتوافق بشكل وثيق مع البنى الاقتصادية الكامنة والتي تتبعها المعايير تسهم بشكل كبير في تعزيز مصداقية المعلومات، ولذلك يجب التركيز على البنود الواردة في التقرير السنوي والتي تزيد من درجة التمثيل الصادق للمعلومات، مع الإشارة إلى أن هذه البنود لا تشير دائما بشكل مباشر إلى المعايير المحاسبية الامريكية المقبولة عموما GAAP أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولكنها توفر أدوات ومؤشرات غير مباشرة لصدق تمثيل المعلومات في التقارير المالية المعدة وفق معايير محاسبية معينة أخرى.

ومفهوم آخر لقياس صدق تمثيل المعلومات الواردة في التقارير المالية يشير إلى التقرير الذي يقدمه مراجعي الحسابات حيث أن تقرير مراجع الحسابات يكسب المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية قيمة مضافة من خلال توفير تأكيد معقول حول الدرجة التي يمثل بها التقرير السنوي الظواهر الاقتصادية بأمانة كما

[14] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 194.

[15] نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المكاتب الوطنية، الاردن، 1995، ص: 23.

أن تقريرا غير متحفظ يعد شرطا ضروريا لتكون المعلومات المحاسبية تمثل بصدق وأمانة واقع المؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، ولكن إذا وجد أي تحفظ فذلك يعني أن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية مغايرة للواقع ولا تمثل بصدق وأمانة حقيقة أعمالها،[16] وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ متعارف عليها منها البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، والحياد، والحيطة والحذر، والشمولية. [17]

2.2. الخصائص النوعية الثانوية

قد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية وهي:[18]

1. **الثبات**: بمعنى أن تكون المؤسسة قد التزمت بنفس السياسات المحاسبية في معاملاتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية إلا في حالة وجود تغيرات هامة في عمليات المؤسسة سينجم عنها عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات المالية.
2. **الشمولية**: وهي أن تكون المعلومات في القوائم المالية كافية وغير ناقصة بحيث لا تؤثر هذا النقص على قرارات المستخدمين.
3. **القابلية للفهم**: وهو أن لا تعد التقارير المالية لمنفعة من يقومون بإعدادها وانما لمنفعة من يستخدمونها حيث لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها.
4. **القدرة على التنبؤ**: يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من اتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الاستثمارية.
5. **الإفصاح**: أي اظهار المعلومات ذات الأهمية النسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والتي يكون لها تأثير مادي على اتخاذ القرارات.

---

[16] إبراهيم العدي وأحمد يونس رمضان، أثر استقلال مراجع الحسابات في جودة التقارير المالية (دراسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا)، م 37، ع 5، مجلة جامعة البعث، 2015، ص ص: 200-201.

[17] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص: 13.

[18] نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية، م 17، ع 2، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2015، ص ص: 206-207.

6. **الحياد:** ويقصد به موضوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بحيث لا تفضل مصلحة فئة معينة على فئة أخرى، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول بأنه يجب أن تتعرض البيانات والمعلومات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.
7. **القابلية للتحقق:** وهي إمكانية الحصول على نفس النتائج أو نفس المعلومات من قبل شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب.
8. **القابلية للمقارنة:** وهي قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة للتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة للفترة الحالية والفترات السابقة أو بينها وبين الشركات المماثلة لها.
9. **التوقيت المناسب:** يجب ان تقدم المعلومات في الوقت المناسب حتى يكون لها أثر في اتخاذ القرارات، وبدون التوقيت المناسب فان قيمة المعلومات تنخفض حال استخدامها في عمليات اتخاذ القرار،[19] ويؤثر تأخر صدور تقرير مراجع الحسابات على فعالية وملاءمة البيانات والمعلومات المحاسبية في ظل التوجهات والتطورات المعاصرة بالنسبة للتجارة الالكترونية، والتقارير المالية عبر شبكة المعلومات الدولية وبالتالي فقد تفقد المعلومات التي تحملها القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات صلاحيتها من حيث التوقيت.[20]

3. الاطراف المستفيدة والعوامل المؤثرة في التقارير المالية

1.3. الأطراف المستفيدة من التقارير المالية:

ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، والتي تعتمد على المعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف الداخلية والخارجية كما يلي:

أولا: المستفيدون داخليون: وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، حيث أنه تعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة للمهام الموكلة إليها. وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:[21]

[19] Rafaat, E.M. The Rationalization of Auditor's Decision in Applying Computer-Assisted Audit Tools (CAATs) in a ontinuous Audit", Master Thesis, Faculty of Commerce, Cairo University, 2010, P: 33.

[20] Daigle, R.J. and Lampe, J.C. Continuous Online Assurance: Expanding Internal Audit's Scope, Vol. 17, No. 5, *Internal Auditing*, (Sep/Oct) 2002, P: 12.

[21] هادي رضا الصفر، مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج1، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص: 31.

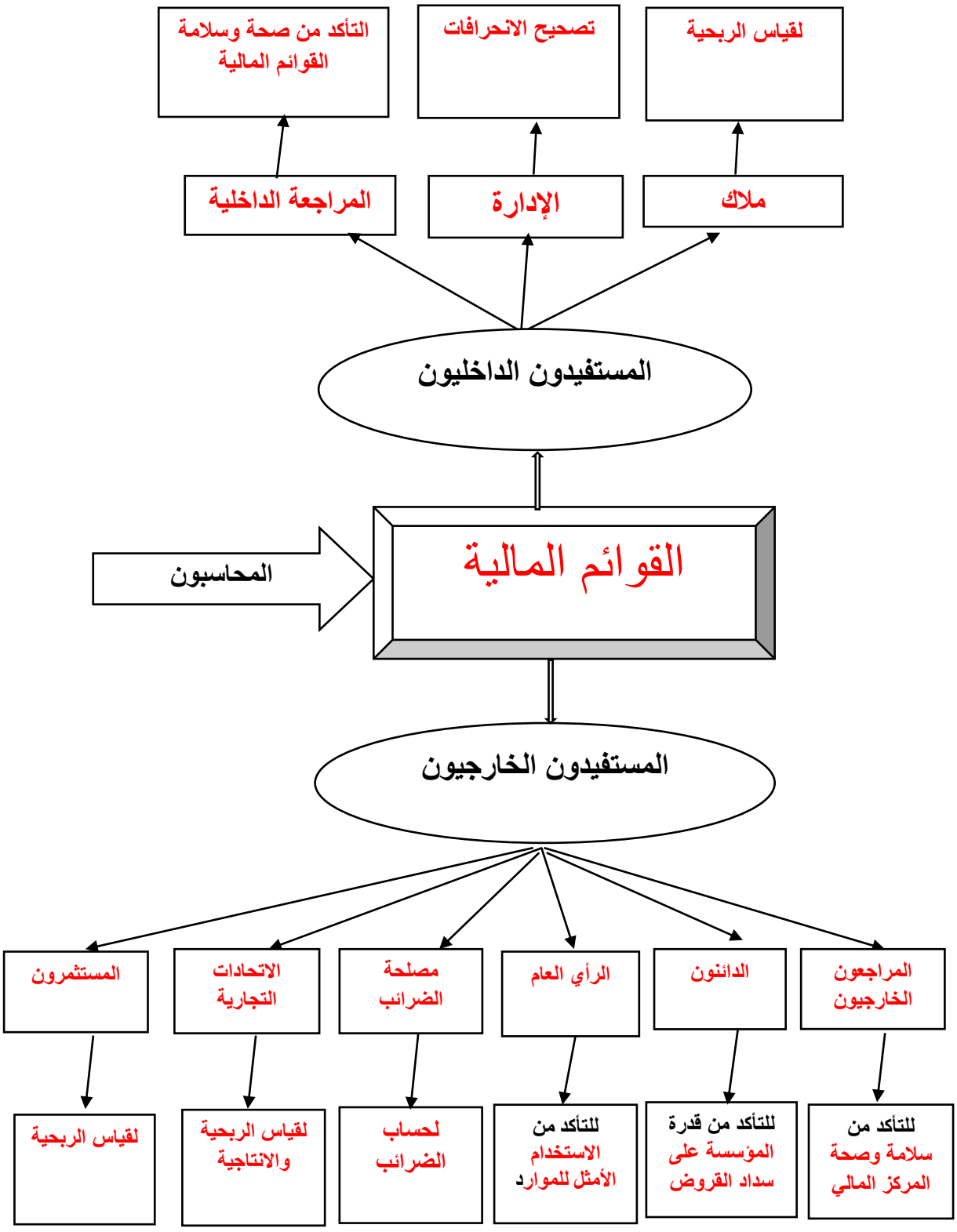
1. **الإدارة العليا** :ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة.
2. **المستويات الإدارية** :ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية.
3. **الموظفين** :تحتاج الموظفين إلى معلومات لمتابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للمؤسسة.

ثانيا: المستفيدون الخارجيون: نجد ان تقرير مراجع الحسابات يعتبر مهما للفئات الخارجية التالية:[22]

1. **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
2. **الدائنون (الموردون):** حيث انه يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
3. **المدينون (العملاء):** يعطي المدينون مدى استمرارية المؤسسة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
4. **المقرضون:** حيث ان تقرير المراجع يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.
5. **الجهات الحكومية:** يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية واعداد الاحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.
6. **المجتمع:** حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليها.

[22] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص: 115.

شكل رقم (1.2): يوضح مستخدمي التقارير المالية وغرض كل مستخدم منها



المصدر: محمد الصيرفي، التحليل المالي-وجهة نظر إدارية محاسبية، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص: 14.

2.3. احتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات المحاسبية:

يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية والجمهور بصفة عامة، يستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من معلومات، وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي:[23]

1. **المستثمرين**: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالأسهم.
2. **العاملين**: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بالربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير مكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.
3. **المقرضين**: يهتم المقرضين بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.
4. **الموردين وغيرهم من الدائنين**: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في مواعيدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الاجل القصير ويستثني من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل كعميل رئيسي.
5. **العملاء**: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل.
6. **الجهات الحكومية**: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد، وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الانشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.
7. **الجمهور العام**: تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

[23] شعيب شنوف، التحليل المالي طبقا للمعايير الدولية وللإبلاغ المالي IFRS، ط 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 40-41.

3.3. العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية:

تشير الاطراف المؤثرة على جودة التقارير المالية إلى تلك الاطراف التي تلعب دورا هاما ومؤثرا في الإعداد والإشراف ومراجعة التقارير المالية ويتم عرض تأثير تلك الاطراف على جودة التقارير المالية بإيجاز كما يلي:[24]

1. **الإدارة:** تعتبر الادارة هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور وعلى الرغم من ضرورة تعبير تلك القوائم عن الواقع الاقتصادي لأحوال وظروف الوحدة الحكومية وأدائها التشغيلي إلا أن الإدارة قد يكون لديها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة التقارير المالية ومحتواها الاعلامي، وحدد Messier العوامل التي تؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية، من خلال مصداقية الإدارة بحيث تلعب الإدارة دورا مهما في تحديد مدى مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال:
   - ✓ أن المستثمرين يعتمدون على المعلومات التي تفصح عنها الإدارة إذا كانت قد قدمت تنبؤات دقيقة في السنوات السابقة؛
   - ✓ طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP تمكن الإدارة من حرية الاختيار للسياسات المحاسبية التي تطبقها في عند المعالجة المحاسبية للصفقات، وبالتالي فهي تؤثر على خصائص التقرير المالي بشكل عام؛
   - ✓ دوافع الإدارة في إطار تعارض المصالح بينها وبين حملة الأسهم، قد تدفعها للإفصاح عن معلومات لا تجسد الواقع وخاصة عند إبرام عقود التعويضات والمكافآت التي تحصل عليها؛
   - ✓ مستويات الضمان الداخلي والخارجي، حيث إن مستويات هذا الضمان المقدم للإدارة، يؤثر أيضا على مصداقية الإفصاح، ومثل هذا الضمان يمكن أن يقدم من قبل أطراف خارجية مثل المراجع والمحللين الماليين، الصحفيين، أو من قبل جهات داخلية مثل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين.
2. **المراجع الداخلي:** ان حالات الفشل والتعسر والانهيارات التي حدثت في السنوات الاخيرة وخاصة كارثة انرون قد القت الضوء على التأثير الهام للمراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية حيث وجهت الانظار نحو عدم توفر الاستقلال الكافي لإدارة المراجعة الداخلية وتحول وظيفة المراجعة الداخلية من مراجعة للإدارة الى مراجعة الادارة كأحد الاسباب الرئيسية لعدم تدارك تلك الازمة في الوقت المناسب.

[24] محمد المعتز الجبيي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية –دراسة حالة ديوان المراجعة القومي بالسودان، م 6، ع23، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص ص: 45-46.

3. **المراجع الخارجي**: يمثل مستوى جودة التقارير المالية الدورية أحد المحددات الاساسية لفعالية استخدام تلك التقارير نظرا لعدم قدرة الاطراف الخارجية على تقييم الاعتمادية من ناحية، وقد يعارض المصالح المحتملة بين الادارة والمستخدمين من ناحية اخرى، فإن المراجع الخارجي كطرف ثالث لتقييم الاعتمادية ولتحسين مصداقية المعلومات المالية المعدة بواسطة الادارة وتتأسس هذه الثقة والمصداقية ليس فقط على أساس اعتقاد المستثمرين في كفاءة المراجع وانما ايضا في اعتقادهم في استقلال المراجع ونزهته وقدرته على اصدار أراء موضوعية غير متحيزة.

4. **لجان المراجعة**: ظهرت فكرة لجان المراجعة بالولايات المتحدة الامريكية بعد انتشار حوادث الغش والتلاعب بالقوائم المالية لعدد من الشركات ثم انتقل مفهومها الى المملكة المتحدة وكندا والعديد من الدول الاوربية والاسيوية وكذلك في بعض البلدان العربية نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيل تلك اللجان، حيث تلعب لجان المراجعة دوراً فعالاً في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينها من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه وحل المشكلات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي، وتهدف لجان المراجعة إلى الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته القانونية وكذلك تعامله كحلقة وصل بين الإدارة وبين المدقق الخارجي والداخلي وتؤدي لجان المراجعة دورا مهما من خلال توفير التالي:[25]

- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية وخلق انطباع لديهم بأن مراقبة أنشطة الشركة تم على مستوى مجلس الإدارة؛
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافة الإفصاح عن المعلومات؛
- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع اللوائح؛
- التكامل بين أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المعنية؛

[25] أبوذر مسند محمد أبو زيد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية – دراسة حالة بنك النيل التجاري وبنك أم درمان الوطني، ع 2، مجلة العلوم الادارية، كلية العلوم الادارية، جامعة أفريقيا العالمية، يناير 2018، ص ص: 123-124.

– العمل على حل القضايا والإشكاليات التي تعود لأسباب مختلفة من خلال استخدام اللجنة كأداة تحقيق مستقلة؛

– الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توقف العلاقات والإجراءات؛

– التأكد من صحة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية.

ويرى أيضا اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة بالنسبة للمراجعة الخارجية:[26]

- معاونة مجلس الإدارة في تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي، واقتراح تعيينه، وتحديد أتعابه، تمهيدا للعرض على الجمعية العامة العادية للشركة للنظر في اعتماد ذلك؛
- تقييم نطاق الأعمال وأسلوب العمل الخاص بمهام المراجع الخارجي؛
- تقييم أوجه التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لخدمة أعمال المراجعة؛
- التنسيق بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتحقيق التكامل في الجهود المبذولة؛
- مناقشة مراجع الحسابات الخارجي في كافة الأمور التي قد تؤثر على استقلاله؛
- دراسة أي مشاكل تواجه مراجع الحسابات الخارجي أثناء المراجعة بما في ذلك أية قيود على نطاق المراجعة؛
- مناقشة مراجع الحسابات الخارجي بخصوص تقريره على القوائم المالية وأية تحفظات قد تكون واردة بها وكذا مناقشته بالنسبة لملاحظاته الواردة بخطاب الإدارة عن نظم الرقابة والضبط الداخلي ومتابعة تنفيذ توصياته؛
- التحقق من استجابة إدارة الشركة لملاحظات وتوصيات مراجع الحسابات الخارجي وهيئة سوق المال؛
- تقييم وتعزيز والتثبت من استقلالية المراجع الخارجي من خلال الحصول على إفادة من المراجع الخارجي توضح العلاقة بين المراجع الخارجي والشركة؛
- تقوم لجنة المراجعة بصفة دورية بعمل اجتماع منفرد مع المراجعين الخارجيين لمناقشة الأمور التي يتوجب أن يتم مناقشتها على هذا النحو وذلك إذا طلب أي منهما ذلك.

5. **حوكمة الشركات:** تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة. تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة

[26] أحمد على ابراهيم، المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر، 2012، ص ص: 155-156.

المراجعة الخارجية؛ الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في: [27]

- ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة؛
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي؛
- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله؛
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة؛
- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي؛
- تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها؛
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي؛
- مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

المبحث الثاني: تقرير مراجع الحسابات

تطرقت في هذا المبحث إلى أهمية تقرير مراجع الحسابات، وكذا مميزات التقرير من خلال الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد ومبادئ وأركان التقرير، وتطرقت كذلك إلى أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير.

1.أهمية تقرير مراجع الحسابات

تنبع أهمية تقرير مدقق الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الاساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية،[28] ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير مراجع الحسابات: [29]

- مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمؤسسة؛
- وسيلة ذات فاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المؤسسة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الامكان؛

[27] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية، م 26، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010، ص ص: 104-105.

[28] محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص: 366.

[29] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 453.

- يترتب على تقرير المراجعة أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها:
  - ✓ اعتماد البيانات المالية الختامية أو تعديلها أو إلغائها.
  - ✓ إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.
  - ✓ إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع ورسم سياسات المؤسسة.
- يعد أساسا لربط الضريبة على النتيجة بعد اعتماد مراجع الحسابات للبيانات المالية؛
- يعد مستندا لتحديد مسؤولية المراجع جنائيا، تأديبيا ومدنيا؛
- يمثل انعكاسا للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

2. مميزات التقرير:

1.2. الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد

نستطيع أن نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الآتي:[30]

1. **الايجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.
2. **الوضوح:** يجب أن لا يكون هنالك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
3. **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن تكون ذات أهمية.
4. **الصحة والدقة:** يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
5. **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على اكتمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
6. **الصدق والأمانة:** يجب أن يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

2.2. مبادئ تقارير المراجع:

[30] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، مرجع سابق، ص: 123.

تقرير المراجع له مبادئ كما ذكر أحد الكتاب يجب الالتزام بها تتمثل في:[31]

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** حيث يعتبر هذا المبدأ، أن تقرير المراجع الخارجي هو وسيلة الاتصال الوحيدة بين الأطراف الخارجية والمؤسسة لذلك يجب أن يعبر عن مصداقية وعدالة التقارير المالية.
2. **مبدأ الإفصاح:** يظهر مدي التزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير المالية، وذلك يظهر مدي تحقيق المؤسسة لأهدافها، ويظهر كذلك نقاط الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية والغش والاختلال المالي في المستندات والدفاتر والسجلات.
3. **مبدأ الأنصاف:** أن يكون تقرير المراجع منصفا سواء للأطراف الداخلية أم للأطراف الخارجية للمؤسسة.
4. **مبدأ السببية:** أن يكون هنالك تفسير لكل ما يستجد من أمور أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة خاصة التصرفات غير العادية للمؤسسة.

وتقرير المراجع يتكون من عدة فقرات ولكن أهم فقرة من تلك الفقرات هي فقرة الرأي- بعد تطبيق المبادئ السابقة- التي تهم الإدارة والأطراف الخارجية. وهذه الفقرة المهمة في تقرير المراجع لا يمكن الوصول إليها بصدق وعدالة إلا بعد مراحل متعددة تمر بها عملية المراجعة والتي تتطلب من المراجع الخارجي الالتزام بها كما يلي:

- ✓ أولى هذه المراحل تطبيق معايير المراجعة العامة وهي التأهيل والتدريب والاستقلال وبذل العناية المهنية.
- ✓ ثاني هذه المراحل تطبيق معايير العمل الميداني وهي التخطيط لعملية المراجعة، فحص كفاءة نظام الرقابة الداخلية والحصول على أدلة الإثبات.
- ✓ ثالث هذه المراحل تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي والواجبات الأخرى الملزمة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي في أثناء قيامه بعملية المراجعة.

كما حدد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المبادئ العامة للمراجعة وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي :الاستقلال والكرامة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية المطلوبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.[32]

3.2. أركان التقرير الشكلية

يجب أن يتوفر في تقرير مراجع الحسابات الأركان الشكلية التالية:[33]

[31] هدى دياب أحمد، مرجع سابق، ص ص: 334-335.

[32] هدى دياب أحمد مرجع سابق، ص: 336.

1. يجب أن يكون التقرير مكتوبا.
2. يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين في الشركة وليس إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى كل مساهم على حدى أو لجماعة خاصة من المساهمين وذلك في شركات الأموال، حيث أن المراجع يعتبر وكيلا عن المساهمين في مراجعة عمليات المشروع كما يجب على المراجع أيضا ارسال صورة من تقريره لمراقب الشركات، أما في الشركات الأشخاص أو المشروعات الفردية فإن التقرير يوجه إلى الجهة التي قامت بتعيين مراجع الحسابات كمجلس الشركاء أو الشريك أو صاحب المشروع الفردي.
3. يجب أن يوقع التقرير من مراجع الحسابات وليس من أحد موظفيه حيث أن المراجع هو المسؤول عن أية وثائق أو تقارير يصدرها مكتبه سواء قام بإعدادها بنفسه أو بواسطة موظفيه.
4. يجب أن يكون التقرير مؤرخا، لأن هذا التاريخ يحدد النطاق الزمني لمسؤولية المراجع بحيث لا يعتبر مسؤولا عن الأحداث التي تقع في تاريخ لاحق لإعداد تقريره، وقد يكون تاريخ إعداد القوائم المالية من قبل المشروع أو تاريخ تقديم المراجع تقريره إلى الهيئة العامة.
5. يجب ان يبين التقرير السنة المالية التي أعد عنها التقرير.
6. يجن أن يصاغ التقرير بكلمات سهلة ومفهومة يعيها القارئ وأن يبتعد المراجع عن استخدام العبارات الغامضة أو غير القاطعة أو التي تحتمل أكثر من معنى، بحيث تتطلب تفسيرات أو إيضاحات.
7. يجب أن يتعلق التقرير برأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وليس بكل بند على حده.

3 أنواع الرأي وشكل ومحتوى التقرير

1.3. أنواع الرأي حول البيانات المالية وظروف إصدارها

في ضوء ما توصل له المراجع من أدلة إثبات، يجب على المراجع تكوين رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويجب أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام والتقديرات التي تصدرها الإدارة، وفي سبيل تكوين ذلك الرأي، يقوم المراجع بتقييم ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ،

[33] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص: 96.

وعند تقييم أدلة الإثبات التي اعتبرها المدقق مناسبة لإصدار الرأي، يقوم المدقق بتحديد الرأي المناسب، من خلال إصدار أحد أنواع الرأي التالية:[34]

فان الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع –وكما جاء في معايير المراجعة الدولية– كما يلي:

1. **الرأي غير المعدل**: ويطلق عليه الرأي النظيف أو القياسي أو الرأي غير المتحفظ.
2. **الرأي المعدل**: ويتضمن فئتين من أنواع الرأي:

- ✓ التعديل في صيغة التقرير القياسي، وذلك بإضافة فقرة توضيحية على تقرير المراجع، أي دون التعديل على الرأي من حيث الجوهر، ويطلق على هذا النوع من الرأي، بالرأي مع فقرة إضافية.
- ✓ التعديل في الرأي، وتتضمن هذه المجموعة الآراء التالية:

– الرأي المتحفظ ويطلق عليه الرأي المقيد أيضا.

–الرأي السلبي ويطلق عليه الرأي المعارض أو المعاكس أيضا.

– الامتناع عن إبداء الرأي ويطلق عليه حجب الرأي أيضا.

ونتناول فيما يلي أنواع رأي المراجع المشار اليها سابقا كما يلي:[35]

1. **الرأي غير المتحفظ**: يعد التقرير الذي يحتوي على رأي خالي من التحفظات أفضل التقارير من وجهة نظر المؤسسة، إذ انه يؤيد صحة ما أعدته المؤسسة من قوائم، وما تضمنته هذه القوائم من معلومات بحيث يضيف رأي المراجع تعزيزا إضافيا لمصداقية هذه المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها. وعادة ما يتحقق ذلك إذا ما حصل المراجع على كفاية البيانات والايضاحات التي أراد الحصول عليها دون وضع أي قيود عليه في هذا الشأن، وإذ ما تحقق من أن القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها تفصح بشكل كافي على ما تحتويه من معلومات تعبر عما أعدت هذه القوائم من أجل التعبير عنه دون حاجة لإفصاح إضافي كان تكون هناك تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في أسلوب تطبيقها أو في الأثار المترتبة عليها، ولكن المؤسسة قد حددتها وافصحت عنها بصورة سليمة في البيانات المالية.

[34] جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص: 241-242.

[35] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص ص: 165-173.

2. **الرأي المقيد**: إذا توصل المراجع على أنه يصعب عليه اصدار رأي نظيف مع قدرته في نفس الوقت على ابداء رأي إيجابي بشأن القوائم المالية، بانه ينبغي أن يتحفظ أو يقيد هذا الرأي الإيجابي إلى العوامل التي لا يتفق فيها على ما جاء بهذه القوائم المالية، ومن الحالات التي يستخدم فيها التحفظات عادة هي:

- ✓ **وجود قيود على نطاق عمل المراجع**: سواء كان ذلك لسبب يرجع إلى الإدارة كأن تمتنع على تمكين المراجع من قيام ببعض اجراءات المراجعة أو الحصول على بعض ادلة الاثبات، كان ذلك لسبب خارج عن إيراداتها كأن يتم التعاقد مع المراجع بعد انتهاء السنة المالية مما لا يجعله في وضع يسمح له بحضور عملية الجرد الفعلي مثلا أو تنفيذ بعض إجراءات أو أساليب المراجعة التي كان يمكنه القيام بها لو تم التعاقد معه في موعد مناسب.
- ✓ **عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية أو عدم الثبات في تطبيقها من فترة لأخرى**: ويكون تأثير ذلك هاما في افصاح هذه القوائم عن بعض الحقائق الجوهرية دون ان يكون هناك افصاح محاسبي او اداري كافي لتوضيح هذا الامر، ودون أن يكون ذلك دافعا لإبداء راي معارض.
- ✓ **وجود الكثير من احتمالات عدم التأكد**: والتي تؤثر كما وردت في معايير المراجعة الدولية بشكل كبير على البيانات المالية وجعلها تعتمد على الاحداث المستقبلية.

3. **الرأي العكسي (المعارض أو السلبي)**: يعتبر إبداء المراجع لمثل هذا الرأي حالة عكسية للرأي النظيف، إذ أن المراجع هنا سيقرر ان القوائم المالي لا تعبر عما اعدت من أجله بالميزانية ولا تعطي الصورة الصادقة عن المركز المال، كما أن جدول حسابات الدخل لا يعبر بوضوح عن نتيجة أعمال المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. فوفقا للمعايير الدولية للمراجعة يصدر المراجع رأي معارض عندما يكون أثر الاختلاف مهما وساملا للبيانات المالية بحيث يجعل المراجع يستنتج بأن التحفظ في تقريره ليس كافيا للإفصاح عن الطبيعة المضللة للبيانات المالية.

4. **الامتناع عن ابداء الرأي**: يمكن القول بان المراجع لم يجد نفسه في وضع يسمح له بإصدار رأي نظيف أو رأي سالب كما أن اثبات التحفظات لا يعد كافيا، فإن البديل الأخير المتاح له هو الامتناع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره بما يفيد ذلك بوضوح، ومن الممكن ان يحدث ذلك بسبب وجود ما يؤثر على استقلال المراجع وحياده أو وجود قيود على نطاق عمله مما يتعذر عليه تكوين رأي فني عن القوائم المالية، أو وجود أحداث مستقبلية تؤثر تأثيرا جوهريا على المعلومات الظاهرة بالقوائم محل المراجعة. وقد أشارت المعايير الدولية للمراجعة بأن المراجع يصدر تقريرا متضمنا الامتناع عن ابداء الراي عندما يكون

الأثر المحتمل للتحفظ على نطاق العمل مهما إلى الحد الذي يجعل المراجع غير قار على ابداء رأي عن البيانات المالية.

2.3. أنواع ومحتوى التقرير

أولا: أنواع التقرير

من حيث محتوياتها تتناول التقارير مطلقة وهي التقارير التي لا تتضمن أي ملاحظات علي سلامة الإدارة، وتقارير مقيدة وتوضح تحقيقات أو ملاحظات واعتراضات ولكن لا يحق للمراجع التدخل وإنما إبداء الرأي فقط متمثلة في:[36]

1. **التقرير المختصر**: يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يدقق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالاختصار، إلا أنه لا يعني اطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فالاختصار لا ينبغي أن يكون به أي اخلال في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وان هذا التقرير الذي ينشر مع القوائم المالية مما يؤدي إلى امكانية اعتماد عليه سواء من داخل المؤسسة أو من قبل أي طرف أخر.

2. **التقرير المطول**: يوجد في تقرير المراجع في بعض الحالات أن يقدم توضيحا تفصيليا للإدارة عن بعض جوانب المراجعة التي يقوم بها، ولا يعد بديلا عن التقرير المختصر إذ يمكن ان يتضمن التقرير اقتراحات التي يراها المراجع ضرورية لتحسين نظم العمل بالمؤسسة لتفادي بعض السلبيات التي اكتشفها أثناء المراجعة والتي يمكن ان تستفيد منها المؤسسة في المستقبل بشكل أفضل، وأن هذا التقرير قد يعد في بعض الحالات بناء على طلب أصحاب المشروع أو إدارته، ولعل هذه السمات توضح أن التقرير لا يحتاج بالضرورة إلى وجود معايير محددة لإعداده كما أنه يعد للاستخدام الداخلي بالمنشأة بصفة أساسية.

3. **التقارير الخاصة**: تعد التقارير الخاصة في حالة المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح والتي تستخدم إجراءات محاسبية تختلف عن الإجراءات التي تستخدمها المؤسسات التجارية والصناعية، كما أن التقارير

[36] سارة محمد برمه محمد وآخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، م 17، ع 2، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2016، ص: 144.

الخاصة قد تكون في صورة خطاب مثال ذلك التقرير الخاص بفحص الأصول طويلة الأجل أو التقرير الخاص بفرص عقود المشاركة في الربح.

ثانيا: محتويات التقرير

وفقا لمعايير المراجعة الدولية فإن العناصر الأساسية لتقرير مراجع الحسابات ينبغي أن يشير كحد أدنى على كل من العناصر التالية:[37]

1. **العنوان:** ينبغي أن يحمل تقرير عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مراجع مستقل مثل تقرير المراجع الخارجي، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كتقرير الإدارة مثلا.
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية، وعادة ما يتم توجيهه إلى المساهمين (أو أصحاب المؤسسة بصفة عامة) كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس الادارة.
3. **الفقرة التمهيدية:** ينبغي على الفقرة التمهيدية تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية، وأن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها، وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى،
4. **مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:** يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة، وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية،
5. **مسؤولية المراجع:** ينبغي أن توضح هذه الفقرة معايير امتثال المراجع للأداء المهني ولمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأداؤه لعملية المراجعة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا، ويتضح ذلك من خلال أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، ويأخذ المدقق بعين

[37] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج1، معيار المراجعة الدولي رقم (700) تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 570-575.

الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وتتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية .

6. **رأي المراجع**: تعد فقرة الرأي من اهم أجزاء التقرير، لدرجة أنه كثير ما يشار إلى تقرير المراجع على أنه رأي المراجع، حيث يجب ان يبرز بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية من خلال مركزها المالي ونتائج أعمالها، ويبين التقرير الرأي الفني للمراجع باعتباره مهنيا مؤهلا تأهيلا كافيا للحكم على مدى سلامة القوائم المالية التي قام بمراجعتها وتحديد مدى تعبيرها.
7. **تاريخ التقرير وتوقيع المراجع**: وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير والحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والاحداث التي قد تقع بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك من أحداث.

المبحث الثالث: العلاقة بين مسؤوليات المراجع وجودة التقارير المالية

تطرقت في هذا المبحث إلى علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية، وكذا اظهار الممارسات التي تؤثر على رأي المراجع في الحكم على جودة التقارير المالية، وبيان أثر التزام المراجع بمسؤولياته وجودة التقارير المالية.

1. علاقة مسؤوليات مراجع الحسابات واعداد التقارير المالية

1.1. المعلومات المحاسبية التي يجب أن يتحقق منها المراجع:

تمثل القوائم المالية المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المستخدمين لإتمام عملية التحليل والتشخيص والتقييم للوضعية المالية للمؤسسة وعلى أساس نتائج هذا التحليل تتخذ القرارات التمويلية على مستوى المدى الطويل أو القصير، ولهذا لا بد على المراجع عند أدائه لمهامه من التحقق من بعض المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية:[38]

1. **المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية**: لا تقتصر اهتمام المستثمرين في معرفة العمليات والأحداث التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة الحالية، بقدر اهتمامهم بالتدفقات النقدية المستقبلية فقرارات الاستثمار والاقتراض تتخذ طبقا لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية، فهدف المستثمر يتمثل في

[38] زوهري جليلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق، م 03، ع 02، مجلة الاقتصاد والمالية، 2017، ص ص: 41-42.

استرداد الاستثمار الأصلي والحصول على عائد يتمثل في تدفقات نقدية من التوزيعات أو الزيادة في قيمة الاستثمار عند البيع، ويتوقع الدائنون كذلك استرداد أصل القرض إضافة إلى الفوائد، وعند اتخاذ القرارات يجب على المستثمرين والدائنين دراسة كمية التدفقات النقدية ودرجة المخاطر المرتبطة بها.

2. **المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة ومصادرها:** يهتم المستثمرون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية ومصادرها لغرض إجراء المقارنات الزمنية والمكانية ومحاولة التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي، والمصادر غير المباشرة وقدرتهما على تحقيق وتوليد التدفقات النقدية، كما يهتم المستثمرون بمؤشرات السيولة ومؤشرات سداد الالتزامات باعتبارها تمثل أسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية، ومدى التزام المؤسسة بتحويل الموارد إلى تدفقات.

3. **معلومات تتعلق بمصدر الأموال واستخداماتها:** يتطلب اختواء القوائم المالية على المعلومات المفيدة في تحليل مصادر واستخدامات الأموال وبصفة خاصة ما يلي:

   - الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل؛
   - الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في سداد القروض؛
   - الأموال الناتجة عن استثمارات جديدة ممولة من أصحاب رأس المال أو الموزعة عليهم؛
   - مصادر واستخدام الأموال الأخرى.

4. **المعلومات المتعلقة بالمخاطر الكامنة في المشروعات:** إن المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية وغيره الكامنة في المشروعات ترتبط إما بقدرة المؤسسة على تحقيق عائد مناسب على الأصول أو قدرتها على سداد مستحقاتها، أو تذبذب التدفقات النقدية، كما قد ترتبط بالتغيرات في أسعار السهم وعوائدها الأمر الذي يخلق مخاطر نسبية تؤثر على قرارات المستثمرين وتكوين توقعات سلبية مبنية على الربحية الظاهرة بالقوائم المالية المنشورة، الأمر الذي يتطلب من المراجع التعرف على هذه المخاطر وقياسها حتى يمكنه الإداء برأيه في القوائم المالية الأساسية والإضافية، وأنها لا تخفي شيئا على متطلبات المستثمرين لفهم الأوضاع المالية والتشغيلية والاستثمارية، ومن بين المؤشرات المالية التي قد تدل على الانهيار المالي للمؤسسات:

   - تدهور صافي رأس المال والنسب المالية؛
   - انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم أو عدم الاستمرار في التوزيع؛

- تمويل الأصول الثابتة بالتزامات قصيرة الأجل وتزايد القروض طويلة الاجل وتراكمها والتعثر في سداد اقساطها وفوائدها ومن ثم عدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض؛
- التحول من الشراء الآجل إلى الشراء نقدا أو تنمية تشكيل المنتجات؛
- تحقيق المشروع لخسائر تشغيل جوهرية ومن ثم العجز عن تمويل استثمارات جديدة.

وفي مجال فحص ومراجعة التقارير المالية من النواحي التالية:[39]

1. ينبغي على المراجع التحقق من صحة ودقة البيانات التي تحتويها هذه القوائم ويتم ذلك بفحص ومراجعة:
   - العناصر المختلفة التي تحتويها وتتضمنها هذه القوائم والتقارير المدينة فيها والدائنة؛
   - التوجيه المحاسبي السليم لهذه العناصر بالنسبة لكل قائمة أو تقرير؛
   - العمليات الحسابية التي أدت إلى الوصول للأرقام الواردة فيه القوائم والتقارير.
2. ينبغي على المراجع تبويب هذه القوائم والتقارير المالية للتحقق من أن هذا التبويب يحقق الأهداف التالية:
   - ملاءمة وسلامة عرض البيانات داخل هذه القوائم والتقارير.
   - تلبية احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه القوائم والتقارير.
   - تيسير مهمة مراجع الحسابات.
3. على المراجع أن يتحقق من التوقيعات المختلفة من قبل المسؤولين عن اعداد هذه القوائم والتقارير واعتمادها.
4. في حالة وجود تعديل أو تغيير في أي عنصر من عناصر هذه القوائم والتقارير نتيجة وجود خطأ معين تم اكتشافه اثناء المراجعة فيلزم على المراجع التحقق من تصحيح هذا الخطأ وإعادة اعداد هذه القائمة او التقرير الذي يتضمن هذا التعديل بعد عملية التصحيح.
5. على المراجع فحص ومراجعة أي أرصدة منقولة من قوائم أو تقارير السنة السابقة وبصفة خاصة الميزانية مع فحص وتحليل أي تعديلات تمت عليها خلال السنة من خلال حسابات دفتر الأستاذ الخاصة بهذه العناصر مع التركيز على عناصر حقوق الملكية.
6. على المراجع التحقق من أن عدد القوائم والتقارير اللازمة والملائمة قد تم اعدادها كحد أنى للعدد المطلوب والذي يحقق الأهداف المطلوبة من هذه القوائم والتقارير، كما ان عليه التحقق من ان اعداد

[39] السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص ص: 675-676.

أي مرفقات لازمة ومطلوبة لهذه القوائم والتقارير لتفسير ما تحتويه من بيانات أو توضيح تعليمات او مفاهيم معينة هامة لمستخدمي هذه القوائم أو التقارير.

2.1. حاجات وتوقعات مستخدمي تقرير المراجع الخارجي

تعتبر الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين أحد اهم المقومات الأساسية لفحص وتقييم عناصر القوائم المالية الختامية والموجه الأساسي لعملية المراجعة، لذلك بات من الضروري التعرف على هذه الاحتياجات لتفعيل توصيل الرأي الفني حول صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، باعتبارها مدخلا أساسيا لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل هؤلاء المستخدمين، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[40]

1. **إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية:** إن إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المراجع، حيث أن معظم معايير المراجعة تتعلق بذلك الواجب الخاص.
2. **إبداء الرأي عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:** يعتبر التقرير على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في نشاطها من أهم الاحتياجات المعبر عنها من قبل جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع، حيث أن هذا الاحتياج يؤمن ويطمئن بصفة خاصة، المستثمرون والمقرضون على أموالهم في المؤسسة.
3. **إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:** تختلف درجة قوة ومتانة الأنظمة الرقابية من مؤسسة إلى أخرى، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمما بشكل سليم كلما منع ارتكاب الخطأ والغش وزادت حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح، لهذا يعتبر الاخبار عن مدى قوة هذا النظام أمر ضروري بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع.
4. **إبداء الرأي عن حدوث الأخطاء والغش:** إن الأطراف المستخدمة للمعلومات، وعلى رأسها المساهمون في حاجة ماسة لتأكيد مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي للمؤسسة، من خلال قيام المراجع بإثبات خلو هذه القوائم من جميع أنواع الأخطاء والغش.
5. **إبداء الرأي عن حدوث تصرفات غير قانونية:** حيث يتوقع المستخدمين، بأن المراجع مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية، كالرشوة، الفساد، التسيب في استعمال أموال المؤسسة، منح بعض الصفقات إلى اطراف معينة.

[40] مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ع1، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص: 60.

ويتركز الجدل في الوسط الأكاديمي حول إعداد التقارير المالية في الشركات حول المسؤولية القانونية للمراجعين تجاه مستخدمي هذه التقارير هي أن التحديد الأمين للمسؤولية القانونية للمراجع قد يؤدي إلى تحقيق العدالة لكافة الأطراف ذات العلاقة من خلال توفير نفس الحماية ضد المسائلة القانونية للمراجعين مثلما الحال مع باقي الملاك في مجالات الأعمال، والمهنيين، وهذا ما يساعد أيضًا في التأكيد على بقاء المهنة واستمرارها من خلال تشجيع أفراد جدد على الانضمام إليها، ويستند أن معظم أدبيات المحاسبة والمراجعة أوضحت أن مسئوليات المراجع تشمل المسؤولية التأديبية والجنائية والقانونية، ويختم المصدر السابق وجهة نظره بالإشارة إلى أن المسؤولية القانونية للمراجع تشغل تفكير واهتمام المهنة والمراجعين نتيجة لما يجلبه تعرض المراجعين لهذه المسؤولية من خسائر ومن تراجع سمعتهم، وأن هناك تأثير لإهمال المراجع في القيام بواجباته المهنية ومستوى أدائه المهني.[41]

2.ممارسات تؤثر على رأي المراجع في الحكم على جودة التقارير المالية

يمكن أن يولد الافصاح عن التقارير المالية معلومات مالية تنقصها المصداقية بعدة طرائق نعرض هنا أهمها:[42]

1. **الربط بين المعلومات المالية المدققة والمعلومات غير المدققة:** يتميز التقرير السنوي الورقي أن له حدوداً واضحة ومدركة للمعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من اختلاف المحتوى المعلوماتي للتقارير الورقية إلا أنها مألوفة ومعيارية ويمكن التنبؤ بها، وعند تسلم المعلومات الورقية يكون هناك شيئاً من التحقق بأن المستفيد حصل على المطلوب كاملاً.

وفي ظل استخدام الانترنت لأغراض التقارير المالية واستخدام الروابط بين محتويات القوائم المالية والمعلومات الأخرى على موقع الشركة ومواقع الشركات الأخرى، ظهرت العديد من المشاكل أهمها عدم وجود حدود للقوائم المالية يتوقف عندها المستفيد، وبذلك لا يستطيع تحديد حدودها الرسمية ولا الحكم على مصداقية البيانات التي حصل عليها، كذلك صعوبة الوصول إلى ما يريده لكثرة التفاصيل المرتبطة ببعضها البعض، كما أنه من الصعب معرفة بالضبط من أين أتت المعلومات المالية الموجودة على الشاشة، إن النافذة التي تعرض العنوان الحالي سوف توفر دليلاً ما، ومع ذلك لا يعني العنوان الكثير للمستفيد، وقد لا يعطيه مؤشراً على أنه دخل على خادم أو موقع جديد، والنتيجة هي أنه لو نقر

[41] أسامة عمر جعارة، أثر التقارير الادارية حول الضوابط الداخلية في التغلب على مشكلات التقارير المالية والمحاسبية – دراسة نوعية مقارنة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، ع 4، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2010، ص ص: 174-175.

[42] علي سليمان النعامي، حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، م 31، ع 95، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2009، ص ص: 93-97.

المستفيد على رابط أدى به إلى خارج القوائم المالية، فربما لا يدري بذلك، لأن حدود الموقع ليست واضحة، وهذا يؤثر في مصداقية المعلومات التي يراها.

2. **عرض معلومات مالية غير مدققة:** تعرض الكثير من الشركات على مواقعها قوائمها المالية من دون تقرير المراجع، وفي المسح الذي أجري تحت إشراف لجنة لمجلس معايير المحاسبة المالية على أكبر مائة شركة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1998، كشف عن أن 93% منها تنشر تقاريرها المالية السنوية على موقعها، و60% تنشر تقرير المراجع مع التقرير المالي، معنى ذلك أن 33% لا تنشر تقرير المراجع، وبالتالي فإن عرض قوائم مالية غير مدققة لا يفيد كثيراً حتى لو أعدها محاسب كفء وخضعت للمراجعة الداخلية، لأن المستفيد ينظر للمراجعة الخارجية على أنها تضفي الثقة والمصداقية على أرقام القوائم المالية، لأسباب عديدة أهمها مستوى الاستقلال التي تتمتع به .وسينتهي المستفيد الى النتيجة نفسها إذا عرضت القوائم المالية المراجعة من دون تقرير المراجع.
3. **عرض معلومات طوعية خارج نطاق القوائم المالية:** إن عرض القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى يضيف خطرا يتمثل في أن المعلومات سوف تفرض خارج نطاق القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهذه المعلومات المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. [43]وما دامت هذه المعلومات غير مراجعة وغير صادقة فلن تكون ذات فائدة كبيرة للمستفيد. إن احتواء مواقع الشركات على معلومات كثيرة ترويجية ومعلومات أخرى غير مالية يمكن إن يربك المستفيد، فالمعلومات التي يراها المستفيد قد لا تكون جزءا من المعلومات المالية الرسمية، وقد لا تكون صادقة أو مدققة أو معدة وفقاً لمبادئ المحاسبة، وقد لا يرى المستفيد كل المعلومات المطلوبة أو التي تحقق العرض العادل. ويمكن لأي شركة أن توفر طوعاً معلومات لم تكن تستطيع توفيرها من قبل، ولكن من الممكن أيضاً أن تكون هذه المعلومات متحيزة للإدارة، وذلك بتجاهلها أي سلبيات عن بعض أمور الشركة.[44]
4. **توفير معلومات جزئية:** تنشر بعض الشركات المعلومات المالية من دون إحدى القوائم المالية الأساسية أو الملاحظات المكملة لها، ويؤدي ذلك لتجزئة الحقيقة وعدم عرض المعلومات التي قد تسيء لسمعة الإدارة، ويتناقض الافصاح عن معلومات جزئية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لأن هذا قد يحمل تضليلاً للقارئ بأن القوائم المالية التي يراها تتماشى مع مبادئ المحاسبة، في حين أنها غير ذلك، والأخطر من ذلك إذ حصل الزبون على تقرير المراجعة مع القوائم المالية غير الكاملة أو التي تفتقد

[43]Trites, Gerald D, the Impact of technology on Financail and Business Reporting, CICA, 1999, P: 66.
[44]Molero, L., M. Prado, & F. Sevillano, the Presentation of Financial Statement through the Internet, Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, 1999, P: 75.

للملاحظات مما يؤدي إلى فقدان مصداقية القوائم المالية، وينعكس ذلك على فقدان المصداقية في بيانات القوائم المالية.

5. **التحديث الفوري والاتصال التفاعلي**: أحدثت الانترنت تغييراً مهماً في تدفق المعلومات، فأصبحت متاحة مباشرة وفي شكل رقمي لتسمح للمستفيدين بالحصول عليها وقراءتها وتفسيرها وتحليلها، [45] ونظراً لأن الانترنت وسيلة إلكترونية فإنه يمكن تحديث المعلومات عليه في أي وقت، والآن تسمح تكنولوجيا المعلومات للشركات بالتقرير عن المعلومات على أساس وقتي وتوفيرها بشكل أكثر تكرارية لكل المهتمين، ومع زيادة وقتية المعلومات، فإن هناك احتمالاً لنقص المصداقية، لأن هذه المعلومات التي تقدم بشكل فوري لا تخضع للمراجعة من طرف محايد ولا يتوفر دليل للتأكد من صحتها، وإذا تم تحديث القوائم المالية المراجعة فقد يعتمد المستفيد عليها ظناً منه أن المعلومات الحديثة يغطيها تقرير المراجع.[46]

6. **التزييف والغش**: يمكن أن تقوم شركات بإعداد تقرير مراجعة وهمي يشتمل على توقيع مزيف لشركة مراجعة حقيقية أو وهمية، والافصاح عن معلومات مضللة عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة. وقد فرضت هذه الممارسات تحديات على كل من المحاسب وواضعي المعايير والمستفيد وشركات البرامج على حد سواء تتطلب تقديم حلول مبتكرة لمثل هذه المشاكل، وإلا تخلفت مهنة المحاسبة عن مسايرة خطى التغيير والتطور.

3. اثار التزام المراجع بمسؤولياته وجودة التقارير المالية

وللتفصيل في هذا المطلب تم تقسيمه إلى أربع فروع، الأول يبين الاثار المترتبة على مراجعي الحسابات نتيجة الالتزام بمسؤولياته، والثاني دور المسؤولية المهنية في جودة التقارير المالية، الثالث يتطرق إلى أثر التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، والرابع يتمثل في القرار الذي يتخذه مستخدمو التقارير المالية.

1.3. الاثار المترتبة على مراجعي الحسابات نتيجة الالتزام بمسؤولياته: كالتالي:[47]

[45] Lymer, A. & others, Business Reporting on the Internet, IASC, November 1999, P: 18.
[46] Gowthorpe, C. & O. Amat, External Reporting of Accounting And Financial Information Via the Internet in Spain, Vol.8, No. 2, The European Accounting Review, 1999, P: 358.
[47] عامر محمد الرطام، قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت، م 14، ع 2، الفكر المحاسبي، مصر، 2010، ص ص: 213-215.

1.1.3.في مجال تقرير مراقب الحسابات: يتوقف إصدار تقرير مراقب الحسابات المقيد والغير مقيد على ما يعرف بدرجة الأهمية النسبية، وفي ظل التطور في المعايير المحاسبية والاتجاه إلى الاعتماد على المبادئ العامة بدلاً من القواعد يصبح تقدير الأهمية النسبية للعوامل ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية والتي تستدعي من مراجع الحسابات الإفصاح عنها أكثر عرضة للاختلاف بين المراجعين وقد يحدث ذلك في ظل ظروف وأحوال متشابهة، ولكن عملية التقدير تختلف من شخص لآخر، مما سيترك أثره على عملية التجانس في إبداء الرأي بين المراجعين .ويتطلب ذلك وضع إرشادات وأدلة للمراجعين على مستوى كل صناعة من الصناعات المختلفة وضع إطار عام لما يعتبر جوهري وذا تأثير على القوائم المالية وما هو غير جوهري.

2.1.3. في مجال الالتزام القانوني لمراجع الحسابات: المراجع مسؤول تجاه عملائه عن إي إهمال في أداء عمله المهني، ونتيجة التطور في معايير المحاسبة، وفي ظل الأزمات المالية التي حدثت مثل انهيار بعض ال شركات الكبرى كأنرون في الولايات المتحدة وبرملاد في أوربا وأخيراً الأزمة المالية العالمية، أصبح إطار الالتزام القانوني لمراجع الحسابات محل دراسة العديد من الأطراف المهتمين بمهنة المراجعة، فالمستخدمين للقوائم المالية يتوقعون نطاق أوسع من المسؤولية من قبل مراجع الحسابات. بينما توسيع نطاق المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات يعني فرض أعباء جديدة على المراجع قد تؤثر على مهنة المراجعة وبالتالي تنعكس سلباً على الاقتصاد والمجتمع بصفة عامة، ويتطلب التغلب على هذه المشكلة من قبل مراجعي الحسابات تطبيق ما يعرف بتعليم أو تثقيف المستخدمين لقواعد ومبادئ وحدود عملية المراجعة.

1. **في مجال أهداف عملية المراجعة:** تتمثل الأهداف التقليدية لعملية مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات في التعبير عن الرأي في مدى سلامة وعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. ولكن في ظل التطورات، أصبح مطلوب من مراجع الحسابات إبداء الرأي في مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية خلال الفترة المالية التالية .مما يعني فرض أعباء ومسؤوليات جديدة على مراجع الحسابات تتطلب مهارات ومعارف إضافية .كما تتطلب تحديد لمسؤوليات المراجع في حالة فشل المؤسسة بالرغم من قيام المراجع بإبداء الرأي بقدرة المؤسسة على الاستمرارية.
2. **في مجال أدلة المراجعة:** نتيجة للتطور السريع لمحيط المراجعة يجب أن يواكبه تطور وتغيير في معايير المراجعة فيما يتعلق بأدلة المراجعة. فالتطور السريع في بعض الصناعات المختلفة مثل صناعة الاتصالات والبرمجيات، وكذلك التشابك الكبير ما بين الأنشطة المختلفة وفي أسواق مختلفة على مستوى العالم. ستؤدي إلى قصور الأساليب التقليدية للحصول على أدلة المراجعة، ويصبح من الضروري تطوير اساليب جديدة تمكن المراجع

من إصدار رأيه عن مدى مصداقية القوائم المالية، فالعديد من حالات انهيار الشركات ترجع إلى فشل عملية المراجعة في الحصول على الأدلة المناسبة وفي التوقيت المناسب، ومن أمثلة ذلك انهيار بنك بارنز في لندن نتيجة تلاعب أحد الموظفين الصغار والقيام بمضاربات غير مشروعة في أحد الفروع الصغيرة للبنك بسنغافورا لفترات طويلة دون أن تكتشف من قبل مراجع الحسابات، مما ترتب علية انهيار البنك بمجرد اكتشاف حجم الخسائر المترتبة على هذه المضاربات، وأنه من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بالبدء في وضع الأسس العملية والبرامج لما يمكن أن يطلق علية عملية المراجعة الفورية on-line audit باستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة، بحيث يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة وتقييمها في وقت قياسي للشركات محل عملية المراجعة.

3. **في مجال اكتشاف غش التقارير المالية:** من خلال دراسة عمليات إدارة الأرباح تبين انه إذا لم تكن الممارسة المحاسبية ممنوعة صراحة أو كانت تمثل فقط انحرافا طفيفاً عن القواعد فإنها تعتبر ممارسة أخلاقية وبدون النظر إلى نتائجها على الممارسة المحاسبية أو المعلومات التي تتدفق منها، ومعنى هذا أن إي شخص يستخدم المعلومات عن المكاسب قصيرة الأجل عرضة لسوء التفسير أو التحايل أو تعمد الخداع .وفي ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية الجديدة على المبادئ العامة بدلا من القواعد المحددة، تصبح إمكانية الاستفادة من إدارة الأرباح كبيرة جدا، ويجب على مراجع الحسابات بتطوير معارفه العلمية وصقل مهاراته العملية وقيامه بالعناية المهنية اللازمة لتحميله كامل مسؤولياته وأن يكون على دراية كافية بأساليب التحايل وكذلك موقف الإدارة والأهداف التي تسعى إليها، والربط بينها وبين نتائج الأعمال .ولذلك يجب تبني المزيد من جهود التعليم والتدريب المحاسبي لكشف ومكافحة جهود الخداع والغش في التقارير المالية، من خلال تنظيم دورات تتناول موضوعات المحاسبة الابتكارية، الإفصاح، الأخلاقيات المهنية، والإبداع المحاسبي والتقارير المالية الاحتيالية.

3.1.3. دور المسؤولية المهنية في جودة التقارير المالية

تمثل معايير المراجعة الأداة التي تحكم اعداد وعرض التقارير المالية ومن ثم فان قصور التقارير المالية في تحقيق الجودة قد يكون ناتجاً عن قصور تمك المعايير ، فان معايير المراجعة تشبه آلة تصوير فالمعايير الجيدة مثل الة التصوير الجيدة ينتج عنها صور واضحة ودقيقة وبالتالي فان المعايير الجيدة يؤدي تطبيقها الى تقارير مالية تعرض وتفصح عن الاحداث المالية ولا تمكن من التلاعب في الارقام المحاسبية وتمهيد الدخل اما المعايير الرديئة فينتج عنها صور غير جيدة وغير معبرة عن واقع الوحدة الحكومية كما اشارت بعض الدراسات ان اساس المصداقية في

التقارير المالية يتمثل في توفير معايير محاسبة ومراجعة يتم على اساسها اعداد قوائم مالية بما يمكن من اتخاذ قرارات رشيدة وان عدم اهتمام الوحدات الحكومية بتطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي الى غياب الكثير من المعلومات.

ويمكن توضيح تأثير جودة المعايير على جودة التقارير المالية من خلال توضيح تأثير القصور في بعض المعايير على انخفاض قدرة التقارير المالية على توفير ارقام محاسبية معبرة عن الجوهر الاقتصادي للمؤسسات، إذ يستند قرار التقرير عن معلومات عالية الجودة في القوائم المالية ذات الغرض العام على المفاضلة والموازنة بين المنافع والتكاليف المقترنة بالإفصاح عن تلك المعلومات، وتتمثل منافع توفير معلومات عالية الجودة في انخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات، ولقد لعبت معايير المراجعة دورا كبيرا في التأثير على التقارير المالية ولقد تطور هذا الدور بمرور الوقت حتى اصبح يشمل اليوم المراجعة المالية ومراجعة الغش، التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر، وتقديم تأكدي فيما يتعمق بنظم الرقابة وتؤثر بعض تلك الانشطة بشكل مباشر على جودة التقارير المالية ومدى توفيرها لمعلومات حقيقة وعادلة وفي صياغ ذلك تؤكد العديد من الدراسات التأثير الايجابي للمعايير على جودة التقارير المالية . ولا يقتصر تأثير تلك المعايير على جودة التقارير المالية على التأثير المباشر وانما يؤثر ايضاً بشكل غير مباشر من خلال تأثيرها على المراجعة الخارجية والتي تعتبر احد محددات جودة التقارير المالية، تأثر المراجعة الداخلية المستقلة التي تتسم بالكفاءة على طبيعة وتوقيت ومدى المراجعة الخارجية بما في ذلك الاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لفهم وتقييم نظم الرقابة الداخلية لموحدة الحكومية لتقييم المخاطر، لجمع ادلة الاثبات، وامكانية اعتماد المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة الدولية على عمل المراجع الداخلي أو طلب المساعدة منهم (طلب من المراجعين الداخليين اتمام بعض اوجه عمل المراجعين المستقلين).

إن الزام المراجع الخارجي بفحص مدى معقولية احكام وتقديرات الإدارة، و ما يترتب على ذلك من ضرورة أن يوضح المراجع في تقريره اسباب اختيار الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة وأثرها على القوائم المالية المتبعة وبيان ما إذا كانت تحسن من الموقف المالي من عدمه، أما عند حدوث تغيير مبرر ومقنع في المبادئ والتقديرات المحاسبية كان له تأثير مادي وملموس على قابلية تلك القوائم للمقارنة فيجب اضافة فقرة في تقريره تشير الى هذا التقرير المحاسبي واثره، ويجب كذلك على المراجع دراسة وتحليل القوائم المالية والايضاحات المتممة لها ومناقشات وتحليلات الادارة وتقرير مجلس الادارة وذلك للوصول او الاكتشاف المبكر لأي ممارسات احتيالية في المحاسبة وتوجيه الوحدة الحكومية بإصلاح ما نتج عن هذه الممارسات.[48]

مما سبق يتبين أن التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته المهنية لها دور فعال وتأثير مادي وملموس في جودة التقارير المالية إذا ما طبقت بصورة صحيحة في الشركات.

[48] محمد المعتز المجتبي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، مرجع سابق، ص: 47.

4.1.3. أثر التزام مراجع الحسابات بمسؤولياته على ترشيد قرارات أصحاب المصالح

إن أصحاب المصالح معنيون باتخاذ القرارات المناسبة وعليهم دائما الحرص على ترشيد هذه القرارات مما ينعكس ايجابا على عوائد القرارات ومن ثم تحقيق اهدافهم، ومما لا شك فيه أن نجاح مراجع الحسابات في الالتزام بمسؤولياته ينعكس ايجابا على ترشيد قرارات اصحاب المصالح، ويمكن توضيح ذلك من خلال:[49]

1. نجاح مراجع الحسابات في كشف حالات الغش سواء كانت في صورة تزييف القوائم المالية أو اختلاس الاصول من شأنه أن يطمئن اصحاب المصالح إلى صدق القوائم المالية وامكانية الاعتماد على ما توصله من معلومات في اتخاذ قرارات سليمة، لان متخذ القرار عندئذ سوف يواجه الحد الادنى من خطر المعلومات
2. إن اكتشاف مراجع الحسابات للفساد المالي والاداري ونجاحه في هذه المسؤولية من شأنه أن يطمئن أصحاب المصالح إلى نزاهة الادارة وبعدها عن السلوك غير السوي، الأمر الذي ينعكس ايجابا على ثقتهم في الاستثمار في أصول الشركة وإقراضها، وبالتالي الاعتماد على المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية التي اعدتها هذه الادارة الرشيدة.
3. إن نجاح مراجع الحسابات في كشف عمليات غسيل الاموال من شأنه أن يطمئن اصحاب المصالح إلى نظافة المعلومات ودقة التزاماتها بالقوانين واللوائح.

بصرف الاحتمال الكشف عن أي خطأ الإدارة أو الغش، ويمكن للمستخدمين أيضا النظر في المراجعة كتأمين، وبعبارة أخرى، قد يعتبر مراجع الحسابات ضامنا لمصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، حيث أن أي خسائر في القيمة بسبب أوجه القصور في البيانات المالية ستغطيه الإدارة من خلال اجراء قانوني ضد مراجع الحسابات.

ويستخدم الدائنون (أي المصارف وشركات الائتمان المالي والمقرضون) المعلومات المحاسبية على مساعدتهم لحساب مخاطر الائتمان من خلال تقييم قدرة شركة لتوليد ايجابي للتدفقات النقدية في المستقبل، وهذا يحدد قدرة الشركة على سداد القروض والفوائد بمر الزمن، والذي يؤثر بدوره على الدائنين، بدلا من النظر ببساطه قيمه أصول الشركة. بل النظر إلى الانشطة الاستثمارية والائتمانية على توفير التمويل للدائنين، وامكانيه الاضرار الاقتصادية الناجمة عن الاعتماد على تقرير مراجعة مضللة، والتي قد تشجع اي من الطرفين على اتخاذ قرار برفع دعوى مراجع الحسابات.

[49] عبد الوهاب نصر على، مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والفساد وغسيل الاموال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011، ص: 15.

ففي الولايات الامريكية، على سبيل المثال، يقيد المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات تجاه طرف ثالث، مع الإهمال العادي المطبق في حالة فشل المراجعة إذا كان مراجع الحسابات لا يعرف الطرف الثالث. ومن ناحية أخرى، يطبق الإهمال الجسيم إذا كان المراجع يعرف الطرف الثالث. وفي المملكة البريطانية، يشير معهد المحاسبين القانونيين في نشراتها أن الدائنين والمستثمرين هم المستخدمين الرئيسيين لمراجعة التقارير المالية، ويمكن بالتالي التقاضي المراجع عن أي ضرر يسببه الإهمال إذا ثبت.[50]

خلاصة الفصل:

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بها، كونها تساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة وذلك من خلال عمل المراجع ودوره في مراجعة نظام المعلومات المحاسبية مما يعطي مصداقية وموثوقية للمعلومات المحاسبية وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة يمثل تقرير المراجع الخارجي المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة فهو قناة الاتصال الأساسية بين إدارة الشركة ومستخدمي التقارير المالية وتتمثل المسؤولية الأساسية للمراجع في أن يبين للأطراف الداخلية والطرف الثالث ما إذا التقارير المالية قد عرضت بعدالة وصدق أم لا، وذلك طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تمثل الإطار المناسب للحكم على عدالة وصدق العرض ويتم توصيل نتائج المراجعة والفحص والتحقق الذي قام به المراجع من خلال تقريره الذي يعده في نهاية عملية المراجعة.

[50] Helen Anderson, A Different Solution to the Auditors' Liability Dilemma, Volume 8, Issue 1, Bond Law Review, 1996, P:78

الفصل الثالث

منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الأول: عرض أداة الدراسة.

يتضمن في هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم إتباعها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها وطرق إعدادها وصدقها وثباتها، إضافة إلى المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

1- مرحلة إعداد الاستبيان:

تم الاعتماد على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختار من مجتمع الدراسة مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري.

- تصميم الاستبيان: من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بأسلوب بسيط، وقابل للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الدراسة على فرضيات البحث، بحيث تم الاعتماد على مجموعة من المراجع التي تناولت موضوع الدراسة من أجل إعداد هذه الاستبيان وذلك للإحاطة بكل جوانب الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى عينة الدراسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، وتمت صياغته باللغة العربية وتم التأكد من محتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة،...)، كما قام البحث بوضعه لاختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج نقائص والسلبيات التي قد تشوبه كالتكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل أفراد العينة يشعرون بالملل مما يدفعهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي، وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة المحكمين تم ضبط استمارة الاستبيان في شكلها النهائي.

2- منهجية الدراسة:

إضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي الذي تم الاعتماد عليه في الفصل الأول فإن لهذه الدراسة بعد تطبيقي يتعلق بالوقوف على دراسة مدى اعتماد المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على أسلوب المعاينة الإحصائية.

2-1- مصادر جمع المعلومات: استخدم في هذه الدراسة العديد من المصادر الثانوية بهدف اختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها، وهي موضحة كالآتي:

- الكتب والمراجع والمجلات؛
- الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع؛
- شبكة الانترنت.

إضافة إلى مصادر أولية: فتمثلت في إعداد استمارة الاستبيان لجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن مجتمع الدراسة ومعالجتيها وتحليلها والحصول على نتائج.

2-2- أداة الدراسة: تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، تتكون من محورين يتعلق المحور الأول منها بالفرضية الأولى بينما يركز المحور الثاني على إثبات مدى صحة الفرضية الثانية، هذا وقد بلغ عدد الاستبيان (28) سؤالا موزعة على المحاور الثلاثة المذكورة سابقاً، ويمكن الاعتماد على الإجابات التي تم جمعها للحكم على صحة الفرضيات وذلك عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية ولإثبات فرضيات الدارسة وتحقيق الأهداف من أستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- تحليل النسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية؛
- الانحراف المعياري؛
- تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)؛
- معامل الاختلاف.

2-3- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات الذين يعملون في مكاتب مرخصة من طرف السلطات المركزية ومحاسبين في بعض المؤسسات بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين الجامعيين المختصين، حيث شمل مجتمع العينة جميع المختصين في مجال التدقيق في ولاية الوادي وترجع أسباب اختيار أفراد العينة بناء على ما يلي:

- جميع أفراد هذه العينة لديهم إطلاع بعض المعلومات عن مفاهيم المراجعة والمعاينة الإحصائية وبالتالي تدعم أهداف الدراسة؛
- إضافة إلى أن هذه العينة تتميز بوجود معرفة لدى أفرادها مما يسهل عملية تعبئة الاستبيانات عند توزيعها عليهم.

2-4- عينة الدراسة: تتميز هذه العينة بأنها عينة عمدية حيث تم توزيع الاستبيانات على محافظي الحسابات والمحاسبين وأكاديمي على مستوى الجامعة، وقد وزعت الاستبانة على أفراد العينة التي تمثل مجتمع الدراسة.

2-5- صدق وثبات الاستبيان: قام الباحث بإجراء عدد اختبارات على الاستبيان للتأكد من صحتها وثباتها مستخدما في ذلك تحكيم الاستبيان من خلال محكمين بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق والثبات.

2-6- صدق محكمين: تم عرض الاستبيان بعد تصميمها على المحكمين للتحقق من صدقها ومدى قياسها للهدف الذي صممت من أجله، وقد اشتملت مجموعة المحكمين أساتذة من جامعة بالإضافة إلى متخصصين في مجال التدقيق، وقد قام المحكمون بتقديم مجموعة من الآراء والاقتراحات والملاحظات حول الاستبيان ومدى ملائمتها لقياس الهدف الذي صمت من أجله، وقد تم الأخذ بجميع الملاحظات المحكمين بعين الاعتبار وصولا للشكل النهائي للاستبيان كما هو موضح في المحلق رقم (01).

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان

بعد عرض عناصر الاستبيان سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة ثم يأتي بعد اختبار صحة فرضيات الدراسة.

1- التحليل الوصفي للعينة.

يتضمن الاستبيان جزئين الجزء الأول متعلق بالمعلومات العامة (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، العمر)، والجزء الثاني متعلق بالبيانات متعلقة باستخدام المعاينة الإحصائية في تقييم المدقق لنظام الرقابة، حيث تضمن هذا الاستبيان 28 فقرة قسمت إلى محورين الأول تم التطرق فيه إلى أهمية أساليب واستخدامات المعاينة الإحصائية في المراجعة إبتداءاً من الفقرة 01 إلى الفقرة 20، والمحور الثاني يتضمن فيه أهمية تحسين جودة عملية المراجعة من الفقرة 21 إلى الفقرة 28 ، وقد تم تحليل هذا الاستبيان وفق مقياس ليكرت ذو خمس درجات الذي أعتمدت عليه الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1): يوضح درجة مقياس الدراسة

التقدير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطلبة

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى الذي يساوي (5-1)=4 .ثم تم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد والذي يساوي(0.8) وعليه فإن فئات المقياس تكون على النحو الأتي:

- فئة لا أوافق بشدة :تتراوح درجتها بين [1 - 1.8] وتدل على درجة ضعيف جدا.
- فئة لا أوافق :تتراوح درجتها [1.8 - 2.6] بين وتدل على درجة ضعيف.
- فئة محايد :تتراوح درجتها بين [2.6 -3.4] وتدل على درجة متوسط.
- فئة أوافق :تتراوح درجتها بين [3.4 - 4.2] وتدل على درجة مرتفعة.
- فئة أوافق بشدة :تتراوح درجتها بين [4.2 -5] وتدل على درجة مرتفعة جدا .

وقد إعتمدنا على حساب المتوسط الحسابي لكل سؤال لمعرفة الإتجاه العام لأفراد العينة.

الجدول رقم (3–2): يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة وغير المسترجعة

الفئات/ عدد الاستبيانات	الموزعة	المسترجعة	غير المسترجعة	النسبة
أكاديميين	18	15	03	٪66
محافظي الحسابات	12	11	1	٪34
المحاسبين	20	7	13	-
المجموع	50	33	17	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

ولقد تم توزيع 50 استبيان على من أكاديميين الجامعيين المتخصصين ومحافظي الحسابات والمحاسبين الذين يمثلون مجتمع الدراسة بحيث تم استرجاع 33 استبيان بنسبة 66٪، أما غير المسترجعة فكانت 17 استبيان بنسبة 34٪ ، وذلك يرجع إلى رفض بعض المحاسبين الإجابة على هذه الاستبيان نظرا لعامل اللغة بالإضافة إلى أن بعض من هذه الاستبيان تم إرجاع خارج المدة الزمنية المحددة، وبعد جمع الاستبيانات تم وضع إجابات العينة حسب مقياس ليكرت وقد بلغ معدل مقياس ألفا كرونباخ نسبة 80٪ وهذا ما يدل على مصداقية وثبات النتائج وهو ما يساعد على التحليل.

1– التوزيع حسب الجنس:

الجدول رقم (3–3): يوضح توزيع إفراد العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثي	المجموع
العدد	23	10	33
النسبة	٪69.7	٪30.3	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

يتبين من خلال الجدول رقم 04، أن نسبة 69.7٪ من الذكور يمثلون أفراد العينة المدروسة، في حين بلغة نسبة 30.3٪ للإناث من نسبة العينة المدروسة، وعليه يلاحظ أن نسبة الذكور مرتفعة من نسبة الإناث بفارق 39.4٪ من نسبة العينة المدروسة يرجع سبب ذلك طبيعة المهنة وما تتطلبه من جهد ووقت.

2- التوزيع حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم(3-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ثانوي	شهادة كفاءة	جامعي	المجموع
العدد	2	3	28	33
النسبة	٪6.1	٪9.1	٪84.8	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

يتبين من خلال الجدول رقم 05 أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملي شهادات جامعية بنسبة تقدر بـ: 84.8٪ من إجمالي العينة المدروسة، تليها نسبة 9.1٪ من الأفراد الذين يحملون شهادات كفاءة، أما الأفراد الذين لديهم مستوى ثانوي فكانت نسبتهم قليلة إي بنسبة تقدر بـ: 6.1٪ من أفراد العينة المدروسة، وما يلاحظ على هذا التوزيع أن معظم أفراد هذه العينة هم من الجامعيين وهو ما يفرضه القانون من أجل مزاولة مهنة التدقيق، أما الفئتين الباقيتين يلاحظ أنهما زولوا هذه المهنة عن طريق الممارسة.

3- التوزيع حسب الوظيفة.

الجدول رقم (3-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	أكاديمي	محافظ الحسابات	محاسب	المجموع
العدد	15	11	7	33
النسبة	٪45.5	٪33.3	٪21.2	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

يتبين من خلال الجدول رقم 06 أن نسبة45.5٪ تمثل نسبة يشغلون في وظيفة أكاديمية، أما نسبة 33.3٪ فهي تمثل محافظ الحسابات ثم تليها المحاسبين بنسبة تقدر بـ:21.2٪ من إجمالي أفراد عينة الدراسة، ويلاحظ من خلال هذا عينة الدراسة تتفاوت في درجاتها الوظيفية وكانت هناك نسبة عالية من الأكاديميين، مع ملاحظة أن الذين يشغلون في مجال التدقيق في الواقع العملي شكلوا الغالبية العظمى بنسبة بلغت 54.5٪ من عينة الدراسة، وبالتالي يمكن القول أن هذه العينة تحقق أهداف الدراسة حالية لأن أغلبيتها من رجال الميدان الذين يتخذون كل قرارات والخطط المتعلقة بعملية التدقيق.

4- التوزيع حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم(3-5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	أقل من 05سنوات	من05إلى07 سنوات	من07إلى10 سنوات	من 10فما فوق	المجموع
العدد	14	05	08	06	33
النسبة	٪42.4	٪15.2	٪24.2	٪18.2	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

يلاحظ من خلال الجدول رقم 07 بأن نسبة 42.4٪ من عينة الدراسة ذوي خبرة عملية أقل من 05 سنوات، ونسبة 15.2٪ منهم ذوي خبرة مهنية تتفاوت من05-07 سنوات، ونسبة 24.2٪ منهم تتحاور جبرتهم المهنية من 07-10 سنوات، في حين أن نسبة 18.2٪ تتجاوز جبرتهم المهنية من 10 سنوات فما فوق، وبالتالي يمكن إن نستنتج أن هذه العينة ذات خبرة مهنية قادرة على المساعدة في تحقيق أهداف الدراسة وهو ما يعكسه الجدول رقم 07.

5- التوزيع حسب العمر:

الجدول رقم (3-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30	من 31إلى 40	من 41 إلى50	أكثر من 50	المجموع
العدد	8	16	6	3	33
النسبة	٪24.2	٪48.5	٪18.2	٪9.1	٪100

المصدر: من إعداد الطلبة

يلاحظ من خلال الجدول رقم 08 أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 31 إلى 40 سنة بنسبة 48.5٪ من إجمالي أفراد العينة المدروسة، وتليها الفئة العمرية التي تقل عن 30 سنة بنسبة 24.5٪، ثم تأتي الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم من41 إلى 50 سنة بنسبة 18.2٪ ، وفي الأخير الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم أكثر من 50 سنة بنسبة 9.1٪ من إجمالي أفراد العينة المدروسة.

6- ترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة حسب معامل الاختلاف، وحسب العلاقة التالية:

$$Cv = \frac{\delta}{\bar{x}}$$

الجدول رقم (3-7): يوضح أهمية أساليب واستخدامات المعاينة الإحصائية في المراجعة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
01	تساعد الأساليب المعاينة الإحصائية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.	4.04	0.643	19.24
02	تعتبرالأساليب المعاينة الإحصائية من أهم الأساليب التي تساهم في زياد ةفعالية عملية الفحص والتحقق.	3.81	0.913	19.37
03	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يحقق مستوى عالي من الموضوعية.	4.19	0.552	12.91
04	إن استخدام أساليب المعاينة الإحصائية لاختيار عينات المراجعة يقلل من خطا المعاينة.	3.56	1.040	19.57
05	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يقلل الوقت و الجهد اللازمين لعملية المراجعة.	3.70	0.723	17.79
06	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يقلل من تكاليف المراجعة.	3.85	1.230	19.83
07	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة.	4.17	0.83	19.90
08	تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة،بعكس الحال في المعاينة الشخصية أو الحكمية.	4.21	0.78	18.52
09	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية و يحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية المراجعة.	4.26	0.64	15.02
10	إن استخدام المعاينة الإحصائية يمكن من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي و علمي.	4.18	0.83	19.85
11	إن استخدام أساليب المعاينة الإحصائية لاختيار عينات المراجعة يوفر قاعدة علمية يستند إليها المراجع عند الطعن في صحة رأيه.	4.06	0.62	14.97

12	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية و يحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية المراجعة.	4.18	0.86	21.18
13	تساهم المعاينة الاستكشافية في البحث عن الأخطاء الهامة عندما يكون الاستثناء هاما كقرينة عن اختلاس محتمل.	4.19	0.77	18.37
14	استخدام أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسة.	4.20	0.66	15.71
15	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج لمعرفة المدى الذي اختلفت فيه نتائج العينة عن النتائج التي يمكن الحصول عليها إذا تم فحص المجتمع بأكمله.	4.36	0.60	13.76
16	يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.	4.40	0.49	11.13
17	يستخدم أسلو بمعاينة المتغيرات في مرحلة الاختبارات التفصيلية من أجل الحصول على أدلة مباشرة حول صحة الأرصدة و العمليات.	4.27	0.65	15.22
18	تختص معاينة المتغيرات بتقدير القيمة النقدية لرصيد معين من الحسابات التي تحتويها القوائم المالية أو تقدير مقدار الخطأ المحتمل أن يوجد في ذلك الرصيد.	4.23	0.73	17.25
19	تساعد أساليب المعاينة الإحصائية في تحقيق أهداف اختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفتري ةمسجلة لكافة مفردات المجتمع محل المراجعة.	4.18	0.70	16.74
20	تتجنب المعاينة بالوحدات النقدية مشكلة تحويل أخطاء معاينة الصفات إلى قيم مالية، مما يؤدي إلى تخفيض مخاطر الاعتماد على استنتاجات معاينة القيمة فقط.	4.03	0.93	23.41

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج spss

تفسير الجدول:

نلاحظ من نتائج الجدول الذي يهتم بقياس مدى أهمية استخدام المعاينة في المراجعة من وجهة مراجعي الحسابات في الجزائر.

و جدنا من نتائج الجدول أن هناك موافقة كليه لما ورد من عبارات تأكد أهمية استخدام المعاينة في المراجعة, و أن استخدامها أصبح ضرورة أكيده في هذا العصر, و رغم دخول عصر المعلومات فانه لا مفر من استخدامها وأما التكنولوجيا الحديثة إنما تزيد من دقة اختيار العينات و خاصة الإحصائية وفق معادلات رياضية دقيقة تزيد من درجة تمثيل العينة للمجتمع الذي أخذت منه و كذلك قياس مخاطر كل اختيار ليكزن الرأي النهائي للمراجع ملائم.

فالمتوسط الحسابي للإجابات يتراوح بين 3,56 و 4,33 و هو ما يعني الموافقة على كل عبارة وإجمالا موافقة بالطبع لأن متوسطها إجمالا هو 3,93 و الانحراف المعياري 0,337 مما يعني تقارب الإجابات, و الملاحظ أن اكبر متوسط حسابي هو خاص بالعبارة التاسعة (**أن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية بل يحتاج كذلك إلى وقت طويل للانتهاء من عملية المراجعة**) وهذا دليل لأهمية أساليب المعاينة في المراجعة و إدراك المراجعون بذلك و من ناحية تأكيد ذلك أن الانحراف المعياري لإجابات الاستبيان للعبارة التاسعة كان قدره (0,476) و هذا يعني تقارب الإجابات في هذا الطرح, و على الرغم أننا ركزنا على العبارة التاسعة إلاأن باقي العبارات ليست ببعيدة عن تفسير العبارة التاسعة, و أقل متوسط نلاحظه في العبارة الرابعة (**إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يقلل من تكاليف المراجعة**) رغم عدم بعده كثيرا على بقية المعدلات حيث كان قدره(3,56) و انحراف معياري (1,040) ويمكن تفسيره أن هناك قلة في دورات التدريب على استعمال المعينة و خاصة الإحصائية التي تحتاج إلى معرفة ولو بسيطة في مجال الإحصاء و الرياضيات.

كما يتضح من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات حول فقرات هذا البعد جاءت محصورة بين 4.06 و 4.33 ، حيث جاءت العبارة رقم (07) التي تنص على أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي33.4 وإنحراف معياري 0.54 ، ثم جاءت العبارة رقم (10) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.26 وإنحراف معياري 0.64 وهي درجة موافقة جيدة على أن إستخدام المعاينة الإحصائية في مجال إختبارات الرقابة يؤدي إلى تحديد مدى الإختبارات التي يجب القيام بها، ثم جاءت العبارة رقم (09) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.21 وإنحراف معياري 0.78 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن المعاينة الإحصائية تساعد على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة، بعكس الحال في المعاينة الشخصية أو الحكمية، ثم في المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم (14) بمتوسط حسابي 4.19 وإنحراف معياري 0.77 وهي درجة

موافقة جيدة على أن المعاينة الإستكشافية تساهم في البحث عن الأخطاء الهامة عندما يكون الإستثناء هاما كقرينة عن إختلاس محتمل.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم (11) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي4.18 وإنحراف معياري 0.83 وهي درجة موافقة جيدة على أن إستخدام المعاينة الإحصائية يمكن من تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي 4.17 وإنحراف معياري 0.83 وهي درجة موافقة جيدة على أن أسلوب العينة الإحصائية في مجال إختبارات الرقابة يوفر أدلة إثبات كافية وغير متحيزة، ثم جاءت العبارة رقم (12) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.14 وإنحراف معياري 0.62 وهي درجة موافقة جيدة على أن إستخدام المعاينة الإحصائية في إختبارات الرقابة يساعد على التأكد من مدى تطبيق ومراعاة المؤسسة للوائح وأنظمة وأساليب الرقابة الداخلية، وأخيرا جاءت العبارة رقم (13) بمتوسط حسابي 4.06 وإنحراف معياري 0.86 وهي درجة موافقة جيدة، مما يعني موافقة محافظي الحسابات على أن أسلوب معاينة الصفات يساعد في التأكد من إلتزام المؤسسة بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة.

ومنه يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في مجال إختبارات الرقابة لمساهمتها في تحديد مدى الإختبارات التي يجب القيام بها وذلك من خلال إجراء تقييم موضوعي للنتائج المتحصل عليها من العينة، بعكس الحال في المعاينة الشخصية أو الحكمية، وهذا يعني أن أساليب المعاينة الإحصائية تساهم في توفير أدلة إثبات كافية وغير متحيزة عن مدى تطبيق ومراعاة المؤسسة محل المراجعة للوائح وأنظمة وأساليب الرقابة الداخلية.

و كما يتضح من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات حول فقرات هذا البعد جاءت محصورة بين 4.03و 4.40 حيث جاءت العبارة رقم (15) التي تنص على أن إستخدام المعاينة الإحصائية يساهم في تخفيض مقدار العمل التفصيلي لعملية المراجعة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.40وإنحراف معياري 0.49 ، ثم جاءت العبارة رقم (14) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.36 وإنحراف معياري 0.60 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن إستخدام المعاينة الإحصائية يمكن من تحليل النتائج لمعرفة المدى الذي إختلفت فيه نتائج العينة عن النتائج التي يمكن الحصول عليها إذا تم فحص المجتمع بأكمله، ثم جاءت العبارة رقم (16) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.27 وإنحراف معياري 0.65 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن أسلوب معاينة المتغيرات يستخدم في مرحلة الاختبارات التفصيلية من أجل الحصول على أدلة مباشرة حول صحة الأرصدة والعمليات)، ثم في المرتبة الرابعة جاءت العبارة رقم (17 بمتوسط حسابي 4.23 وإنحراف معياري 0.73 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن أسلوب العينة الإحصائية في مجال الإختبارات الأساسية يوفر أدلة إثبات كافية وغير متحيزة.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم (13) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي4.20 وإنحراف معياري 0.66 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن إستخدام أسلوب العينة الإحصائية في مجال الإختبارات الأساسية يؤدي إلى توفير وقت تكلفة عملية المراجعة، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم 18) بمتوسط حسابي 4.18 وإنحراف معياري 0.70 وهي درجة موافقة جيدة على أن معاينة المتغيرات) تختص بتقدير القيمة النقدية لرصيد معين أو تقدير مقدار الخطأ المحتمل وجوده في ذلك الرصيد، ثم جاءت العبارة رقم (20) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.10 وإنحراف معياري 0.96 وهي درجة موافقة جيدة على أن المعاينة بالوحدات النقدية تؤدي إلى تخفيض مخاطر الإعتماد على إستنتاجات معاينة القيمة فقط، وأخيرا جاءت العبارة رقم (19) بمتوسط حسابي 4.03 وإنحراف معياري 0.93 وهي درجة موافقة جيدة على أن أساليب المعاينة الإحصائية تساعد في تحقيق أهداف إختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل المراجعة.

ومنه يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في مجال الإختبارات الأساسية عند تنفيذ عملية المراجعة لما لهذه الأساليب من موضوعية وقواعد رياضية محددة تساعد محافظ الحسابات على تقدير القيمة النقدية لرصيد معين من الحسابات أو تقدير مقدار الخطأ المحتمل وجوده في ذلك.

الجدول رقم (3-8): أهمية تحسين جودة عملية المراجعة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
21	يساهم أداء عملية المراجعة بكل كفاءة و فعالية في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة	4.17	0.76	18.22
22	تساعد جودة أداء عملية المراجعة في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.	4.17	0.75	17.98
23	يساهم تحقيق جودة عملية المراجعة في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات.	3.97	0.97	24.43
24	تساعد أساليب المراجعة الحديثة على تحسين أداء عملية المراجعة وزيادة مصداقية القوائم المالية.	4.21	0.83	19.71
25	تحسين جودة عملية المراجعة يساهم في تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة و بيئتها.	4.15	0.73	17.59

26	يساعد تحسين جودة المراجعة مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.	4.19	0.77	18.37
27	تحقيق جودة المراجعة يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على مراجعة حسابات المؤسسات الكبرى.	4.14	0.75	18.11
28	يوفر العمل على تحسين جودة المراجعة القدرة لمكاتب المراجعة الوطنية على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية.	4.26	0.71	16.66

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج spss

بإستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات للمحور الثاني والخاصة بمعرفة أهمية تحسين جودة عملية المراجعة، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات البعد الأول للمحور الثالث الذي بلغ 4.16 والذي يقع في مجال الموافقة والدرجة المرتفعة، وقيمة الإنحراف المعياري التي أقل من الواحد حيث قدرت ب 0.76 ، بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة % الإختلاف للبعد دالة إحصائيا حيث قدرت ب18.26 كما يتضح من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات حول فقرات هذا البعد جاءت محصورة بين 3.97 و 4.26 حيث جاءت العبارة رقم(28) التي تنص على أن العمل على تحسين جودة المراجعة يوفر القدرة لمكاتب المراجعة الوطنية على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.26 وإنحراف معياري 0.71 ، ثم جاءت العبارة رقم (24) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.21 وإنحراف معياري 0.83 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن أساليب المراجعة الحديثة تساعد في تحسين أداء عملية المراجعة وزيادة مصداقية القوائم المالية، ثم جاءت العبارة رقم (26) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.19 وإنحراف معياري 0.77 وهي درجة موافقة جيدة على أن تحسين جودة المراجعة يساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على إتخاذ قراراتهم بكل ثقة وإطمئنان، ثم في المرتبة الرابعة جاءت العبارة رقم (22) بمتوسط حسابي 4.17 وإنحراف معياري 0.75 وهي درجة موافقة جيدة على أن جودة أداء عملية المراجعة تساعد في زيادة شفافية وعدالة في عرض القوائم المالية.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم (21) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي4.17 وإنحراف معياري 0.76 وهي درجة موافقة جيدة على أن أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية يساهم في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشور، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم(23) بمتوسط حسابي 4.15 وإنحراف معياري 0.73 وهي درجة موافقة جيدة على أن تحسين جودة عملية المراجعة يساهم في تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، ثم جاءت العبارة رقم (27) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.14 وإنحراف معياري 0.75 وهي درجة موافقة جيدة على أن

تحقيق جودة المراجعة يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على مراجعة حسابات المؤسسات الكبرى، وأخيرا جاءت العبارة رقم (23) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3.97 وإنحراف معياري 0.97 وهي درجة موافقة جيدة، مما يعني موافقة محافظي الحسابات على أن تحقيق جودة عملية المراجعة يساهم في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات. ومنه يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لتحسين جودة عملية المراجعة لإعطاء القدرة لمكاتب المراجعة الوطنية على مراجعة حسابات المؤسسات الكبرى والمنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية .وهو ما يعني أن جودة أداء عملية المراجعة تساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية من خلال تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري وفهم المؤسسة وبيئتها، وبالتالي تحسين أداء عملية المراجعة وزيادة مصداقية القوائم المالية وتخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات.

المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

من خلال إختبار كالمجروف سمير نوف وجدنا أن محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما يجعلنا نتجه في إختبار فرضيات الدراسة إلى الإختبارات المعلمية، ومنه فإننا إعتمدنا علىt لمتوسط إختبار. عينتين مستقلتين، وإستخدام معادلات الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد وهذا من أجل تبيان أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات.

إن الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية تقيس إتجاه متغيرات الدراسة ولا تقيس العلاقة بين مجموعة المتغيرات المستقلة والتابعة، فالفرضية الفرعية الأولى تقيس قدرة أساليب المراجعة التحليلية على تحديد مواطن الخطر التي قد تعوق عملية المراجعة، والفرضية الفرعية الثانية تقيس قدرة أساليب المعاينة

tالإحصائية على توفير الوقت والجهد والتكلفة .لذلك سنتأكد من صحة هاتين الفرضيتين بإستخدام إختبار لمتوسط عينتين مستقلتين، أما بقية الفرضيات الأخرى فنتأكد من صحتها بحساب وتحليل الإنحدار.

نتائج الاستبيان:

بعد أن تمت دراسة وتحليل نتائج الاستبيان, يمكن الخروج بالنتائج التالية:

1- لقد تبين أن مراجعي الحسابات في الجزائر يستخدمون أساليب المعاينة في مراجعتهم للشركات, و لقد تبين أن العينة العشوائية المنظمة هي الأكثر استخداما تليها العشوائية البسيط ثم بعدها العينات غير الإحصائية الاختيار المباشر أو اختيار بالتتابع, أماالأقل استخداما هما العينة الطبقية و كل من العنقودية و الصدفية, و عموما الاستخدام متوسط للعينات.

2- أما عن أهمية استخدام المعاينة في المراجعة فلقد أكد افرد العينة على أهميتها حيث كانت الإجابات موافق جدا و موافق, و هذا يبين صدق أهمية هذا الأسلوب في دفع عجلة تطور هذه المهنة حتى تواكب تطورات العصر و مستلزماته.

3- من خلال نتائج المجال الرابع تبين أن هناك موافقة على أساليب القياس المذكورة في الاستبيان مع وجود عدد آخر لم يذكر نظرا لتقنيات الاستبيان و الملاحظ أن أهم مقياس هو العبارة الرابعة أي يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نحصل عليها من العينة و اعتمادها كخصائص للمجتمع الذي أخذت منه العينة.

4- تبين من النتائج أن 81.5% قد تحصلوا على دورات تدريبية , و هذا معدل جيد يدل على اهتمام مكاتب المراجعة بهذه الأساليب لتطوير المراجعون و تأهيلهم.

التوصيات و المقترحات:

بعد استعراض للنتائج يرى الباحث من الواجب طرح جملة من الاقتراحات وهي كما يلي:

1- زيادة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات حتى يتم الاعتماد عليها من طرف المراجع الخارجي وكذلك دورها في معالجة الانحرافات التي تقع داخل المؤسسة. ومن جهة أخرى تساعد قوة أنظمة الرقابة الداخلية على أن يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المعاينة في المراجعة.

2- تشجيع المراجعين على استخدام الأساليب الإحصائية لاختبار عينات المراجعة, لان اغلب افرد العينة من الملاحظ أنهمحصلوا على دورات تدريبية لاستخدام العينات في المراجعة.

3- ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين في مجال استخدام المعاينة في المراجعة .

4- ضرورة إجراء العديد من الدراسات المستقبلية حول موضوع عينات المراجعة في الجزائر وموضوعات أخرى ذات صله به,مثل دراسة المعيار الدولي رقم 530 الخاص بعينات التدقيق.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية عن طريق استبيان تم التعرف على مدى الوعي الذي يتصف به مراجعي الحسابات في الجزائر رغم العقبات بأهمية استخدام أساليب المعاينة في المراجعة وكانت نتائجها مواكبة للواقع المعاصر حيث ان العديد منهم قد شارك في دورات لاستخدام المعاينةفي المراجعة مع تطبيقات عملية لذلك و رغم ذلك فهناك بعض الغموض عندهم لإتقان عملية اختيار نوع العينة الصالحة لعملية المراجعة . نرجو ان يكون الجهد المبذول من طرفنا ان يذلل بعض الصعاب المطروحة .

سعى هذا البحث من خلال ما تم تناوله في الفصول السابقة إلى محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسة المتمثلة في: **أي مدي يؤدي استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة إلى جودة التقارير المالية؟** وكذلك الأسئلة الفرعية عنها، وذلك من خلال عرض المفاهيم الأساسية للمراجعة حيث تم التعرف على مفهوم المراجعة أهداف وأهمية المراجعة، إضافة إلى إعداد التقارير وكذلك الى مفهوم جودة المراجعة فوائدها وخصائصها واهميتها.

إضافة إلى التعرف على الإطار النظري لأسلوب المعاينة الإحصائية بحيث تم التطرق إلى مفهوم المعاينة الإحصائية أنواعها وأهدافها وأهميتها، بالإضافة إلى التعرف على الهدف من استخدام المراجع لأسلوب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة، إضافة إلى جودة التقارير المالية و العوامل المؤثرة، و تقرير مراجع الحسابات أهميته و مميزاته.

وعليه فقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، والتي ساهمت في توضيح تساؤلات الدراسة وبينت مدى صدق أو عدم صدق فرضياتها، وكانت هاته النتائج والتوصيات موضوعة حسب التسلسل التالي:

أولاً النتائج العامة: من خلال ما تناولته الدراسة في الفصول السابقة توصلت إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها ما يلي:

- المراجعة هي عملية هادفة، حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعية مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.
- عملية المراجعة عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة ، فهذا الأخير يمر بخطوات رئيسية ومتتالية لا يمكن للمدقق التخلي عن أي منها ولا تقديم واحدة على الأخرى.
- أن الرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارة التي تقوم بها هذه الأخيرة، فهذا النظام بالإضافة إلى أنه أداة تسيير فهو أداة للوقاية والإنذار من كل ما يمس باستقرار المؤسسة، وذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- يجب على المراجع التأكد من أن الإجراءات التي تضعها الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية هي مطبقة على كافة العمليات المالية والمحاسبية عند استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق وذلك لضمان تجانس كافة مفردات العينة للعمليات المسحوبة منها.
- استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسة.
- يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة .
- تساعد أساليب المعاينة الإحصائية في تحقيق أهداف إختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع من المراجعة.

- يساهم أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة.
- تساعد جودة أداء عملية المراجعة في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.

ثانياً النتائج الخاصة:

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع في الجانب النظري ، وإسقاطها على الجانب التطبيقي الذي يركز على واقع استخدام المعاينة الإحصائية في عمل المدقق، تم التوصل إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، فيما يخص اختبار الفرضيات أدت معالجتها إلى:

الفرضية الأولى: و المتمثلة في أن استخدام محافظي الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات من خلال فترة هذه الأساليب على اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومدى التزام المؤسسات بالمعايير المهنية ، حيث أثبتت الدراسة الميدانية والنظرية أن محافظ الحسابات يعتمد على خبرته في تحلي الإجراءات التي يعتاد عليها والتي يكون لها أثر فعال على إبداء رأيه الفني بكل موضوعية وثقة وهو ما يؤدي الى تضييق مستوى فجوة التوقعات. كما أثبتنا أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في أساليب المراجعة و أساليب المعاينة الإحصائية تفسر المتغير التابع المتمثل في تضييق فجوة التوقعات بنسبة كبيرة و تعود إلى عوامل أخرى لم تدخل في هذه الدراسة كما اثبتنا كذلك أن هناك أثر إيجابي على أساليب المراجعة و المعاينة الإحصائية حيت انه بزيادة أو تحميل في استخدام أساليب المراجعة بمقدار درجة واحدة .

الفرضية الثانية: المتمثلة في أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والوظيفة معاً، تم قبول هذه الفرضية مما يعني أن استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتوفير الوقت والجهد في عملية التدقيق و يجعلها مقبولة، وحتى يتم تطبيق هذا الأسلوب بشكل صحيح يجب على المدقق أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدام تلك المصطلحات، إن فحص العمليات المالية ليس فقط ذا تكلفة عالية بل يحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية التدقيق. حيث كانت آراء أفراد العينة إيجابية وقيمة المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة.

الفرضية الثالثة: والمتضمنة توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول تحديد حجم العينة تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والوظيفة معاً، كانت لكل آراء أفراد العينة إيجابية إذ مستوى المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة، بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على أن تتوقف عملية اختيار خطة المعاينة الإحصائية الملائمة كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة، وأنه يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نتوصل إليها في فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة بخطأ محدد للعينة وأن تحديد حجم العينة الإحصائية باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم ولكن القرارات التي يتخذها المدقق في هذا الصدد هي التي تقدم هذا التبرير.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والوظيفة معاً، وهذه الفرضية صحيحة. وهذا يعني أن آراء أفراد العينة كانت إيجابية حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية حيث كانت قيمة المعنوية المحسوبة أكبر من قيمة المعنوية المعتمدة في الدراسة، مما يدل على أن توفر الخبرات العملية والمؤهلات العلمية في العنصر البشري الذي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في إنجاح عملية التدقيق بشكل كبير، ومما يعني أن نظام الرقابة الداخلية يعد أداة لتبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة ويتوفر على الجميع مقومات الإدارية والمحاسبية الكفيلة بتحقيق أهداف المؤسسة.

الفرضية الخامسة: التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خطة المعاينة التي تتلائم مع الهدف من الاختيار وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة واختيار مفرداتها وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، هذه الفرضية غير صحيحة بحيث توجد علاقة طردية بين خطة المعاينة التي تتلائم مع الهدف من الاختيار وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة واختيار مفرداتها وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق، حيث كانت قيمة مستوى المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وهذا ما يدل على أن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم ضماناً كافياً لتمثيل العينة لمجتمع الذي سحبت منه أفضل تمثيل، أن تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، مما يتطلب إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقرير عند مستوى الثقة المطلوبة وأنه عن طريق التقييم الإحصائي سيتم التوصل إلى الدقة المطلوبة الحقيقية في النتائج.

- عندما يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة فأن قرار استعمال أسلوب المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المدقق من أي الأسلوبين الكفيل بالحصول على أدلة الإثبات وملائمة مع ظروف عمله.
- يعتبر أسلوب المعاينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات والرياضيات، مؤداها أنه أذا تم اختيار عينة من العمليات المالية بطريقة عشوائية، فأنه سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات التي سحبت منها العينة.
- المعاينة الإحصائية لها مزايا عديدة منها أن نتائج العينة موضوعية وحقيقة وتساعد المدقق على إعداد قوائم ذات أهداف عن المجتمع الذي تم إعداد العينة منه، بالإضافة إلى توفير الوقت والجهد وتخفض التكلفة.
- بالرغم من أن نتائج الدراسة كانت معظمها إيجابية لكن في الواقع العملي ومن خلال المقابلات الشخصية تم التوصل إلى أنه لا وجد لاستخدام هذا الأسلوب في عملية التدقيق بصفة واضحة، حتى أنه لا توجد معايير على المستوى المحلي تربط بين الأساليب الإحصائية والتدقيق.

ثالثا التوصيات:

- ضرورة قيام المدقق بالتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية من أجل التحكم في المؤسسة وحماية ممتلكاتها من الغش والاختلاس، والحصول على بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

– يتطلب استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق أن يكون المدقق على دراية وخبرة كافية بالمصطلحات الإحصائية وقادرا على استخدام تلك المصطلحات في عملية التدقيق بشكل صحيح وفعال لتحقيق الأهداف المتوجة من استخدام هذا الأسلوب.

– يتوجب على المدقق عند اختيار العينة الإحصائية أن يتم سحبها بطريقة عشوائية دون التدخل الشخصي له كما يجب مراعاة عدم التحيز في اختيار العينة بحيث تعطى كل مفردة من العمليات والإجراءات نفس الفرصة والحظ لأن تكون ضمن مفردات العينة الإحصائية.

– عند استخدام أسلوب الاستبيان لتحديد مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يجب أن تعطي أسئلته جميع مجالات التي تهم المدقق ويتلائم ذلك أيضا مع طبيعة ونوع عينة البحث.

– ضرورة إصدار دليل للمعاينة الإحصائية في التدقيق.

– تتم عملية المراجعة باستخدام المعاينة الإحصائية عن طريق اختيار عينة ودراستها والاعتماد على معايير المراجعة لجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية لمصداقية التقارير المالية.

رابعاً آفاق الدراسة:

تمثلت هذا الدراسة إضافة جديدة في مجال التدقيق ومدى استخدامه لأسلوب المعاينة الإحصائية في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ما تضمنته الدراسة من نتائج وتوصيات، على أمل أن تستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تنصب في هذا المجال ومن أهم هذه الدراسات يمكن اقتراح الأتي:

– المشاكل التي تحول دون استخدام المدقق لأسلوب المعاينة الإحصائية.

– تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب الحصر الشامل.

قـائمـة المـــراجـــع

قــائمة المراجع

I. الكتب:

1. احمد حلمي جمعة, التدقيق و التأكد الحديث, دار الصفاء للنشر و التوزيع, عمان, الأردن, الطبعة الأولى,2009.
2. أحمد حلمي جمعة، أساسيات البحث العلمي في المحاسبة، دار الصفاء، عمان، 2010.
3. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات،جامعة الإسكندرية،2007.
4. الرفاعي إبراهيم الرفاعي مبارك, محاضرات في مراجعة الحسابات، جامعة الإسكندرية ،2017.
5. الصبان محمد سمير,الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق, دار النهضة العربية, بيروت, 1988.
6. أمين السيد احمد لطفي, المراجعة و خدمات التأكد, الدار الجامعية, الإسكندرية, بدون رقم الطبعة,2007.
7. حسين القاضي وحسين دحدوح، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق2013-2014.
8. دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss، دار الحامد، الأردن، 2008.
9. سليمان محمد طشطوش, أساسيات المعاينة الإحصائية. دار الشروق للنشر والتوزيع،2001.
10. شحاتة السيد شحاتة، المراجعة الخارجية ا لحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2016.
11. شفيق العتوم، طرق الإحصاء تطبيقات اقتصادية وإدارية بإستخدام spss، دار المناهج، عمان-الأردن،ط02، 2008.
12. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة أصول المراجعة الخارجية، دار الطباعة والتوزيع الإسكندرية 2013 .
13. عوض منصور وآخرون، علم الإحصاء الوصفي المبرمج، دار الصفا، 1999، عمان.
14. كمال سلطان محمد سالم، الإحصاء الاحتمالي، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004،.
15. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة،2003.
16. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007.

17. محمد الفيومي محمد, و آخرون, دراسات متقدمة في المراجعة, المكتبة الجامعية الحديثة, الإسكندرية, ب طبعة,2008.
18. محمد دينوري سالمي و أ. نورالدين عصامي استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات دراسة ميدانية.
19. محمد صبحي أو صالح، عدنان محمد عوض، مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل بإستخدام spss، دار المسيرة، 2004، عمان-الأردن.
20. مصطفى الخواجة، مقدمة في الإحصاء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
21. مهدي محمد القصاص، الإحصاء والقياس الاجتماعي، البصرة، 2007.
22. نجيب الجندي و زكريا الصادق, دراسات في المراجعة الحسابات, مكنية جامعة طنطا,1995.
23. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
24. أحمد على ابراهيم، المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، مصر، 2012.
25. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج1، معيار المراجعة الدولي رقم (700) تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، عمان، الأردن، 2008.
26. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
27. حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
28. خليل ابراهيم، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.
29. شعيب شنوف، التحليل المالي طبقا للمعايير الدولية وللإبلاغ المالي IFRS، ط 2، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
30. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.
31. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
32. عبد الوهاب نصر على، مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والفساد وغسيل الاموال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011.

33. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
34. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
35. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
36. محمد علي عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
37. نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المكاتب الوطنية، الاردن، 1995.
38. هادي رضا الصفر، مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج1، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2006.

II. المذكرات:

39. علي بن محمد عبد الله زكري,كيفية اختيار و تحديد حجم العينات الإحصائية,رسالة ماجستير,كلية التربية قسم علم النفس, جامعة أم القرى,مكة المكرمة,2004.

III. المجلات:

40. عدنان عباس حمدان, منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية,مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد:15,العدد:2, 1999.
41. إبراهيم العدي وأحمد يونس رمضان، أثر استقلال مراجع الحسابات في جودة التقارير المالية (دراسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا)، م 37، ع 5، مجلة جامعة البعث، 2015.
42. أبوذر مسند محمد أبو زيد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية – دراسة حالة بنك النيل التجاري وبنك أم درمان الوطني، ع 2، مجلة العلوم الادارية، كلية العلوم الادارية، جامعة أفريقيا العالمية، يناير 2018.

43. أسامة عمر جعارة، أثر التقارير الادارية حول الضوابط الداخلية في التغلب على مشكلات التقارير المالية والمحاسبية – دراسة نوعية مقارنة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، ع 4، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2010.
44. أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، ع 11، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2014.
45. حكمت أحمد الراوي وراوية شكري شيبر، مدى اتساق الافصاح في البيانات المالية المنشورة للبنوك في الاردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم (30)، ع 68، مجلة الاداري، الأردن، 1997.
46. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية، م 26، ع 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010.
47. زبيدي البشير وسعيدي يحي، جودة التقرير المالية ودورها في تقييم الاداء المالي – دراسة حالة مجمع صيدال، م 2، م 9، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2014.
48. زوهري جليلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق، م 03، ع 02، مجلة الاقتصاد والمالية، 2017.
49. سارة محمد برمه محمد وآخرون، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، م 17، ع 2، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2016.
50. عادل مرابطي، عائشة نحوي، **العينة**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد04، سنة2009.
51. علي سليمان النعامي، حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، م 31، ع 95، مجلة تنمية الرافدين، العراق، 2009.
52. عيشور ذهبية، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، ع 6، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، 2017،.
53. محمد المعتز الجيبي ابراهيم ورانية نور الدين عثمان محمد، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية –دراسة حالة ديوان المراجعة القومي بالسودان، م 6، ع23، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2016.
54. محمد حسني عبد الجليل، دور المراجع الخارجي في زيادة فاعلية الافصاح والشفافية، ع1، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، جامعة حلوان، 2002.
55. مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ع1، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.

56. نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية، م 17، ع 2، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2015.
57. هدى ذياب أحمد، سبل تقوية وتفعيل دور المراجع الخارجي في دعم جودة التقارير المالية، ع 8، مجلة بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2011.

IV. المواقع:

58. http://site.iugaza.edu.ps › 2010/02 استخدام أسلوب المعاينة

الكتب باللغة الأجنبية:

59. Cook T.E and Wallace R.S.O, Financial disclosure regulation and its environment. A. Review and fatheranalysis, Vol 9, Journal of accounting and puplic police, 1990 .

60. Daigle, R.J. and Lampe, J.C. Continuous Online Assurance: Expanding Internal Audit's Scope, Vol. 17, No. 5, Internal Auditing, (Sep/Oct) 2002.

61. Gowthorpe, C. & O. Amat, External Reporting of Accounting And Financial Information Via the Internet in Spain, Vol.8, No. 2, The European Accounting Review, 1999.

62. Helen Anderson, A Different Solution to the Auditors' Liability Dilemma, Volume 8, Issue 1, Bond Law Review, 1996.

63. Lymer, A. & others, Business Reporting on the Internet, IASC, November 1999 .

64. Messier, Jr William F. Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000.

65. Molero, L., M. Prado, & F. Sevillano, the Presentation of Financial Statement through the Internet, Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, 1999 .

66. Nashwa, G. Audit committee: the solution to quality financial reporting? The CPA Journal, December 2003.

Rafaat, E.M. The Rationalization of Auditor's Decision in Applying Computer-Assisted Audit Tools (CAATs) in a ontinuous Audit", Master Thesis, Faculty of Commerce, Cairo University, 2010, P: 33 .

Trites, Gerald D, the Impact of technology on Financail and Business Reporting, CICA, 1999, P: 66.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان الدراسة

أخي الكريم / أختي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

يسرني أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات استكمالا لإعداد مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان:

استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة وأثرها على جودة التقارير المالية

معلومات عامة:

1- **الجنس:** ☐ ذكر ☐ أنثى.

2- **العمر:** ☐ اقل من 30 سنة ☐ من 30الى35 سنة ☐ من 36 الى40 ☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة.

3- **المؤهل العلمي:** ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى .

4- **التخصص:** ☐ محاسبة ☐ علوم مالية ☐ أخرى.

5- **الخبرة :** ☐ اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى اقل من10 سنوات ☐ من 10الى اقل من10 سنوات ☐ 15 سنة فأكثر.

المحور الأول: أهمية أساليب واستخدامات المعاينة الإحصائية في المراجعة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	تساعد أساليب المعاينة الإحصائية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.					
02	تعتبر أساليب المعاينة الإحصائية من أهم الأساليب التي تساهم في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق.					
03	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يحقق مستوى عالي من الموضوعية.					
04	إن استخدام أساليب المعاينة الإحصائية لاختيار عينات المراجعة يقلل من خطأ المعاينة.					
05	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يقلل الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة.					
06	إن استخدام أساليب المعاينة لاختيار عينات المراجعة يقلل من تكاليف المراجعة.					
07	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة.					
08	تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة، بعكس الحال في المعاينة الشخصية أو الحكمية.					
09	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية المراجعة.					
10	إن استخدام المعاينة الإحصائية يمكن من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي.					
11	إن استخدام أساليب المعاينة الإحصائية لاختيار عينات المراجعة يوفر قاعدة علمية يستند إليها المراجع عند الطعن في صحة رأيه.					
12	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية المراجعة.					
13	تساهم المعاينة الاستكشافية في البحث عن الأخطاء الهامة عندما يكون الاستثناء هاما كقرينة عن اختلاس محتمل.					
14	استخدام أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسة.					
15	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج لمعرفة المدى الذي اختلفت فيه نتائج العينة عن النتائج التي يمكن الحصول عليها إذا تم فحص المجتمع بأكمله.					
16	يساهم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.					
17	يستخدم أسلو بمعاينة المتغيرات في مرحلة الاختبارات التفصيلية من أجل الحصول					

	على أدلة مباشرة حول صحة الأرصدة والعمليات.					
18	تختص معاينة المتغيرات بتقدير القيمة النقدية لرصيد معين من الحسابات التي تحتويها القوائم المالية أو تقدير مقدار الخطأ المحتمل أن يوجد في ذلك الرصيد.					
19	تساعد أساليب المعاينة الإحصائية في تحقيق أهداف اختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل المراجعة.					
20	تتجنب المعاينة بالوحدات النقدية مشكلة تحويل أخطاء معاينة الصفات إلى قيم مالية، مما يؤدي إلى تخفيض مخاطر الاعتماد على استنتاجات معاينة القيمة فقط.					

المحورالثاني :أهمية تحسين جودة عملية المراجعة

21	يساهم أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة.					
22	تساعد جودة أداء عملية المراجعة في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.					
23	يساهم تحقيق جودة عملية المراجعة في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات.					
24	تساعد أساليب المراجعة الحديثة على تحسين أداء عملية المراجعة وزيادة مصداقية القوائم المالية.					
25	تحسين جودة عملية المراجعة يساهم في تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.					
26	يساعد تحسين جودة المراجعة مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة واطمئنان.					
27	تحقيق جودة المراجعة يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على مراجعة حسابات المؤسسات الكبرى.					
28	يوفر العمل على تحسين جودة المراجعة القدرة لمكاتب المراجعة الوطنية على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية.					