مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: المراجعة بالعينات الإحصائية في عمل المراجع الخارجي دراسة ميدانية (الجهاز المركزي للرقابة المالية) في الجمهورية العربية السورية
اسم الكاتب: د. عبدالعزيز الدغيم، د. ماهر الأمين، لقمان حمدان الحاطوم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4180
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 08:29 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (4)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (4) 2009

المراجعة بالعينات الإحصائية في عمل المراجع الخارجي
دراسة ميدانية (الجهاز المركزي للرقابة المالية) في الجمهورية العربية السورية

الدكتور عبد العزيز الدغيم*
الدكتور ماهر الأمين**
لقمان حمدان الحاطوم***

(تاريخ الإيداع 31 / 3 / 2009. قُبِل للنشر في 9/ 6 /2009)

□ ملخّص □

نظراً لاتساع حجم العمليات المحاسبية وزيادة تشابكها وتعقيدها تزداد الحاجة إلى أسلوب المراجعة الاختبارية والذي يعتمد على اختيار عينات من العمليات المحاسبية ومراجعتها وتدقيقها لاكتشاف الأخطاء وتقويمها وتحديد المسؤولية عنها بدقة وبزمن وتكلفة أقل.

وقد ركز الباحث على مفهوم المراجعة الاختبارية ومدى تطبيقها في سورية وأعد لذلك استبياناً من /190/نسخة تم توزيعها على مفتشين من الجهاز المركزي للرقابة المالية والذين تبين أنهم من خلال تحليل النتائج يقومون باستخدام أساليب المراجعة الاختبارية التي تعد أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر مع ملاحظة نقص في الخبرات باستخدام الأساليب الإحصائية وعدم وجود معايير مراجعة تشكل أساس عمل مفتشي الجهاز.

الكلمات المفتاحية: المراجعة بالعينات الإحصائية– الجهاز المركزي للرقابة المالية– سورية– المدخل الإحصائي– المدخل الحكمي.

* أستاذ مساعد– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة حلب– حلب – سورية.
** أستاذ مساعد– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
*** طالب دراسات عليا (ماجستير)– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (4)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (4) 2009

Audit Sampling in The Work of External Auditor: A Fieldwork Study (The Central Body for Financial Control) in Syria

Dr. Abdul Al-Aziz Al-Dughem*
Dr. Maher Al-Amin**
Lukman Al-Hatoum***

(Received 31 / 3 / 2009. Accepted 9 / 6 /2009)

□ ABSTRACT □

Due to the expansion of the volume of accounting operations and its increased complexity, the Audit Sampling method becomes more necessary, which depends on selecting samples of the accounting operations, detecting errors , correcting them, and accurately determining the responsibility in time- and cost-efficient way.

The study has focused on the concept of Audit Sampling and the extent of its application in Syria. A questionnaire of 190 copies has been prepared for that purpose, which was distributed to the inspectors of the (the Central Body of Financial Control) who proved through the analysis of the results that they were employing the methods of Audit Sampling, which are considered the bases of fieldwork for the external auditors at present, noticing the lack of experience regarding the application of statistical methods along with lacking auditing standards that form the activity bases of the body inspectors.

Keywords: Audit Sampling, Central Body of Financial Control, Syria, statistical trend, judgment trend.

***Associate professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Aleppo University, Aleppo, Syria.**
****Associate professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
*****Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدّمة:

تقضي معايير المراجعة المقبولة عموماً بأن يقوم المراجع بتجميع الأدلة والإثباتات خلال اختباره أو فحصه للعمليات والبنود المختلفة لتكون أساساً لإبداء رأيه. وكان المراجع سابقاً يقوم بحصر معظم الأخطاء أو عمليات الغش التي حدثت فيها عن طريق مراجعة تفصيلية شاملة (100%) تشمل كل عمليات المشروع التي تمت خلال الفترة المحاسبية تحت المراجعة، ولكن بتطور الأوضاع الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك ظهور نظم الرقابة الداخلية، أصبحت المراجعة الشاملة التفصيلية أقل استخداماً، وذلك لأن المراجعة الشاملة فضلاً عن ارتفاع تكاليفها فإنها تستغرق وقتاً وجهداً أصبح غير مبرر، مما جعل المراجع يتبنى المراجعة الاختبارية وخاصة عندما يراجع حسابات لشركات كبيرة وعمليات مالية متعددة؛ إذ إن وظيفته أصبحت قاصرة على فحص مدى سلامة النظم من خلال اختبار عينات، يفترض أنها تمثل المجتمع الكلي المنتقاة منه، وإخضاع هذه العينات لعمليات الفحص والاختبار، آخذاً بالحسبان عند تحديد حجم العينة عدة عوامل هي: نظم الرقابة الداخلية المطبقة والأهمية النسبية ودرجة المخاطرة. و تتميز المراجعة الاختبارية باختصار الوقت وتخفيض التكلفة والجهد دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في كون المراجعين(مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية) يعتمدون على أساليب تقليدية في تحديد حجم العينة، وهذه الأساليب لا تستند إلى أسلوب علمي منظم بل تعتمد على التقدير والحكم الشخصي للمراجع، كأن يختار المراجع عمليات أشهر محددة ويخضع عملياتها للمراجعة، وعلى الرغم من انتشار هذا المدخل وقبوله من المعايير المهنية فهو لا يتمتع بالموضوعية وبالتالي فإن نتائجه غير قابلة للتعميم على العناصر كافة.

وفي الواقع العملي نجد أن خوف المراجع من اتهامه بالإهمال والتقصير يجعله يبالغ في حجم العينة الحكمية، ومن ثم توسيع نطاق اختباراته، مما يترتب عليه زيادة التكاليف وضياع الوقت والجهد؛ إذ إنه كان بإمكانه استخدام الأساليب الإحصائية في اختيار عينات ذات حجم أقل مع ضمان درجة دقة ومستوى ثقة مناسبتين.وتتلخص مشكلة البحث في الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1- ما مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لأسلوب المراجعة الاختبارية؟

2- ما هي الأساليب المتبعة في اختيار عينات المراجعة؟

3- ما هي العوامل المؤثرة في اختيار مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لمدخل المراجعة، و أسلوب سحب العينات، وحجم العينة؟

4- ما هي أهم المشكلات والعقبات التي تواجه مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية عند تطبيق المراجعة الاختبارية، وما هي درجة الأهمية لكل منها؟

أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية هذا البحث: في كونه يعالج موضوعاً ذا أهمية كبيرة فيما يتعلق بالمراجعة؛ إذ إن التوسع في منشآت الأعمال وظهور شركات ذات رؤوس أموال ضخمة وحجم نشاط كبير، يفرض على المراجعين الانتقال من المراجعة الشاملة التفصيلية إلى أسلوب المراجعة الاختبارية، فالمُراجع عندما يقوم بفحص القوائم المالية يواجه أرصدة ناتجة عن عمليات مالية عديدة ومتكررة وصغيرة، وبالطبع فإن هذه العملية تكون مدّعمة بالعديد من المستندات والتي يكون لها

الصفات نفسها والخصائص إلى حد ما، و من ثم فإن فعالية التكلفة لن تتحقق إذا تم فحص كل عملية أو مستند تبعاً لخاصيته أو لصفة معينة، و بالتالي فإن المراجعة الاختبارية تساهم في تطوير عملية المراجعة من ناحية الموازنة بين التكلفة والوقت والجهد من جهة، والمنفعة من جهة أخرى. وبالتالي تفادي القيام بأية إجراءات مراجعة غير مفيدة وزائدة عن اللزوم وتجنب الازدواجية في الجهود بين المراجعين الداخليين والخارجيين من خلال التعاون الوثيق.

ويهدف البحث إلى:

1- دراسة المراجعة الاختبارية و إجراءات تطبيقها ،و تتبُع انعكاساتها من خلال التطبيق العملي .

2- إظهار مزايا مداخل المراجعة الاختبارية، وأساليب اختيار العينات وخطط المعاينة .

3- عرض وتحليل أهم العوامل المؤثرة في اختيار أسلوب سحب عينات المراجعة وفي تحديد حجم العينة.

4- توضيح المشكلات أو العقبات التي تواجه مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية عند قيامهم بمهام مراجعة الحسابات والعمل إزالتها لزيادة فعالية عملية المراجعة.

منهجية البحث:

تم الاعتماد في هذا البحث على منهج مختلط يقوم على الاستنتاج والاستقراء، إذ يمكن استنتاج أهمية المراجعة الاختبارية وضرورة القيام بها عند تنفيذ عملية المراجعة من خلال الرجوع إلى أدبيات المراجعة والمعايير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية، ثم إتباع المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استبيان عُرِضَ على عينة من مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية والذي مكّن من استقراء الواقع التطبيقي للمراجعة الاختبارية عند القيام بالمراجعة العامة للحسابات في شركات ومؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي .

فروض البحث:

تم وضع التساؤلات الآتية بهدف اختبارها في الدراسة العملية للوصول إلى نتائج البحث:

1. هل المراجعة الاختبارية بمدخليها (الحكمي والإحصائي) هي أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر؟

2. هل يتأثر المراجع الخارجي عند استخدامه لأحد مدخلي المراجعة الاختبارية (الحكمي،الإحصائي) بعوامل تحدد أسلوب سحب العينة؟

3. ما هي أوجه القصور لدى مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطبيق المراجعة الاختبارية؟ وما هي الصعوبات والمشاكل التي تواجههم عند القيام بمهام المراجعة؟

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع المراجعة الاختبارية، إذ هدفت إلى التعريف بهذا المفهوم وتوضيح العديد من الأساليب المتبعة في تطبيقه، وسيتم عرض أهم تلك الدراسات:

1- دراسة ابراهيم عثمان شاهين 1986: الدراسة بعنوان " أسلوب المعاينة الحكمية في المراجعة الاختبارية نحو معايير موضوعية " وقد خلصت الدراسة إلى اقتراح نموذج معياري لعملية المراجعة، ارتكز هذا النموذج على علاقة مراحل عملية المراجعة وجزئياتها بمخاطر المراجعة بصفة عامة وبمخاطر معاينة المراجعة بصفة خاصة، والهدف من هذا النموذج هو تحقيق الأهداف الآتية:

1-وضع هيكل إطار عام متكامل مهنياً وعلميا لعملية المراجعة .

2- الاقتراب بأسلوب المعاينة الحكمية من الموضوعية بقدر الإمكان[13].

2-**دراسة جبرائيل كحالة و ياسر جاموس عام 1991:** الدراسة بعنوان" المراجعة المحاسبية بالعينة الإحصائية" هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأسلوب المراجعة بالعينات الإحصائية، ومزايا هذا الأسلوب، وما يوفره من قاعدة علمية تمكن المراجع من الدفاع مستقبلاً عن أي اعتراض على صحة رأيه بالقوائم المالية. وقد أوصت الدراسة بتعميم استخدام الأساليب الإحصائية على حساب الأساليب الحكمية؛ إذ إن الأساليب الإحصائية لا تتطلب سوى الإلمام ببعض مبادئ الإحصاء والعمليات الحسابية البسيطة[7].

3- دراسة عدنان عباس حميدان عام 1999: دراسة بعنوان" منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية" هدفت الدراسة إلى تحليل مسألة تطبيق العينات الإحصائية في المراجعة من النواحي النظرية والتطبيقية. حيث تعرضت إلى بعض الجوانب العلمية المنهجية والعملية التطبيقية والأسس والمبادئ المتصلة بهذا الموضوع التي تسمح في إيجاد إطار علمي نظري للعينات الإحصائية في واقع بحوث المراجعة وعملياتها، ويتناول البحث أيضاً بعض المسائل الرئيسة الخاصة بتطبيق العينات الإحصائية في عمليات المراجعة وفي مقدمتها تحديد حجم عينة المراجعة واختيار عناصرها وتقييم نتائجها، ويطرح البحث مسألة القياس الإحصائي وحدود الدقة ودرجة الثقة وأهميتها في تحديد خطأ المعاينة وقياس ورقابة مخاطره. وقد خلص البحث إلى توصيات ومقترحات تهدف إلى تفعيل دور العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، وفتح آفاق جديدة في التكامل العلمي ما بين نظرية العينات الإحصائية ونظرية المراجعة [11].

ويلاحظ من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة أن الدراسة تتميز عنها بعدة نقاط تتلخص بما يأتي:

1- أنها ستتعرض إلى دراسة العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها من قبل المراجع (مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية) عند تطبيقه لعملية المراجعة الاختبارية ، بينما اعتبرتها الدراسات السابقة أسلوباً واحداً.

2- أنها ستتناول أهم العوامل المؤثرة في اختيار عينات المراجعة من وجهة نظر مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية كما أنها ستعرض أهم المشاكل التي تواجههم عند تطبيق المراجعة الاختبارية. وهذا يعني أن الدراسة الحالية تنظر إلى موضوع المراجعة الاختبارية نظرة شمولية مقارنة بالدراسات السابقة .

النتائج و المناقشة:

تم عرضها في البحث و فق التقسيم التالي :

1- مفهوم المراجعة الاختبارية و دورها في عمل المراجع الخارجي.

2- مداخل المراجعة الاختبارية و العوامل المؤثرة في تحديد أسلوب سحب العينة.

3- أساليب اختيار العينات و خطط المعاينة الإحصائية.

4- الدراسة الميدانية.

أولاً : مفهوم المراجعة الاختبارية و دورها في عمل المراجع الخارجي:

المراجعة لغوياً هي المعاودة أي الرجوع من حيث ما ابتدئ به وأصل كلمة المراجعة Auditing مشتق من التعبير اللاتيني من Audire ويعني الاستماع ، وهذا يعود إلى أن المراجعة قديماً كانت تتم بوساطة استماع المراجع

إلى العمليات المالية المثبتة في السجلات بدلاً من قراءتها[5]. ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (American Accounting Association) في بيان لها صدر عام 1973 مراجعة الحسابات بأنها " عملية منظمة ومنهجية للحصول على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة بموضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية بنتائج المراجعة " [18]

ونص معيار المراجعة الدولي رقم (6) "أدلة وقرائن المراجعة [16]" على أنه: "يجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على إنجازها". وتعرف أدلة وقرائن المراجعة بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر في رأي المراجع بشأن عدالة تعبير القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة عن مركزها المالي في تاريخ معين، ونتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.

ونظراً للاعتبارات العملية، وتحقيقاً للكفاءة في عملية المراجعة، يلجأ المراجع عادة إلى استخدام عينات المراجعة في إجرائه لاختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، وأيضاً في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، ويتم ذلك بتنفيذ اختبارات المراجعة على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلاً من تنفيذها على جميع مفردات هذه البيانات. ويقوم المراجع باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة. ويتعرض المراجع في ذلك إلى مخاطر إضافية إذا كانت استنتاجاته في ضوء نتائج العينة تختلف عن تلك التي كان يمكنه الوصول إليها لو قام بتنفيذ اختبارات المراجعة على جميع مفردات المجتمع، ولهذا فإن الأمر يتطلب من المراجع – إذا قرر استخدام عينات المراجعة – ضرورة أن يقوم بتخطيط العينة وتنفيذ إجراءات المعاينة بطريقة سليمة تحقق الهدف من المراجعة وتضمن كفاءة عملية المراجعة في الوقت نفسه [19].

1-1-عينات المراجعة : طبيعتها وأنواعها :

يقصد بعينات المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لتساعد المراجع في الحصول على أدلة المراجعة وتقويم هذه الأدلة بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة لتكوين استنتاج بشأن المجتمع الذي يكوِّن رصيد الحساب أو النوع من العمليات. وتتمثل الفكرة الأساسية للمعاينة بصفة عامة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة. ومن ثم فإنه يمكن أن ينظر لعينات المراجعة على أنها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن المراجعة. ويمكن تصنيف أساليب المعاينة بحسب الغرض من استخدامها إلى نوعين: معاينة الصفات ، ومعاينة المتغيرات.

1) **معاينة الصفات :**

وهي تستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة، وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المجتمع. وتعبر الصفة المعينة عادة عن انحراف عن إجراء رقابي معين. ويقوم المراجع بأخذ عينة من المجتمع المراد اختباره، وحساب معدل الانحراف في العينة، ثم يصل إلى استنتاج بشأن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع [12].

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 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[12] .

وقد يقرر المراجع استخدام عينات ذات غرض مزدوج، وذلك بأن يقوم بتصميم عينة لأغراض تقدير المخاطر الرقابية، ولأغراض اختبارات التحقق التفصيلية معاً.

1-2- العلاقة بين استخدام عينات المراجعة ومعايير المراجعة:

أ- **معايير المراجعة المقبولة عموماً**Generally Accepted **A**uditing **S**tandards:

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الالتزام بها عند أداء عمليات المراجعة للقوائم المالية، فتلك المعايير تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية، وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA عشرة معايير تعبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع، وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية[14] . والتساؤل هل تلزم أو تعوق معايير المراجعة استخدام أسلوب العينات ، يمكن الإجابة عليه بأن استخدام العينات في المراجعة مسموح به في ظل معايير المقبولة عموماً، و بالتالي يمكن أن يدرك المراجع عند استخدام المراجعة الاختبارية في المراجعة انطباق معايير المراجعة المتعارف عليها. فعلى سبيل المثال:

1-معيار كفاية تأهيل المراجع. يتطلب أن يكون المراجع على دراية كافية في استخدام أسلوب العينات .

2-معيار دراسة وفحص هيكل الرقابة الداخلية. يتطلب ربط درجة الثقة بمدى الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية.فالمراجع يختار درجة ثقة أقل في ظل هيكل رقابي جيد ووجود إجراءات أخرى للمراجعة وبالتالي يختار المراجع عينة ذات حجم صغير.

3- معيار جمع أدلة الإثبات ذات الكفاية والصلاحية المناسبة من خلال إجراءات الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات وتقويمها لتكون أساساً لتكوين رأي المراجع عن صدق وعدالة القوائم المالية. ويرتبط بذلك إمكانية الربط بين الخطأ المعياري المقبول للمراجع والأهمية النسبية للأخطاء وصدق وعدالة القوائم المالية، والربط بين درجة الثقة ومعقولية الأساس الذي يستند إليه المراجع عند تكوين رأيه [3].

ب-مواقف المنظمات المهنية من استخدام عينات المراجعة:

ونتناول في هذا القسم المعايير ذات العلاقة التي صدرت في كل من الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، والمعيار الدولي لعينات المراجعة.

عينات المراجعة في المعايير الأمريكية:

اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعينات المراجعة ونظراً لأهمية وجود إرشادات محددة وواضحة لاستخدام عينات المراجعة، أصدر المعيار رقم (39) "عينات المراجعة" والذي يطبق على كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، ويُعدُّ هذا المعيار هو الأساس الذي يحكم استخدام أساليب المعاينة في المراجعة في الولايات المتحدة، وتبع صدور هذا المعيار إصدار دليل للمحاسبة والمراجعة عام 1983 بعنوان "عينات المراجعة" لتوفير إرشادات إضافية للمراجعين للالتزام بمتطلبات المعيار رقم (39) وتم تعديل هذا الدليل في عام 1997 وأصدر على هيئة دراسة إجراءات المراجعة [10] .

عينات المراجعة في المعايير البريطانية :

قام مجلس ممارسات المراجعة في عام 1995م بإصدار المعيار رقم (430) "عينات المراجعة". ويهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد وتوفير الإرشادات لتصميم واختيار عينات المراجعة وتقويم نتائج العينة، ويطبق هذا المعيار على كل من طرق المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية على حد سواء، كما يطبق على أي عملية مراجعة باستخدام أساليب المعاينة سواء أكانت متعلقة بالقوائم المالية أم غيرها[10].

عينات المراجعة في المعايير الدولية:

أصدرت اللجنة الدولية لممارسات المراجعة المعيار الدولي رقم (530) "عينات المراجعة وإجراءات مختارة أخرى لإجراء الاختبارات" وذلك في يناير 1998م. وكان الهدف من هذا المعيار وضع قواعد وتوفير إرشادات لاستخدام إجراءات المعاينة في المراجعة، والوسائل الأخرى لاختيار مفردات العينات لأغراض الاختبار للحصول على أدلة المراجعة[10].

1-3- الهيئة الحكومية التي تقوم بالمراجعة الخارجية في سورية:

إن التشريع النافذ في سورية أناط تنفيذ المراجعة والرقابة الحكومية بهيئتين رقابيتين في وقت واحد هما: الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، ويلاحظ من النصوص التشريعية مدى التداخل والتشابك في أعمال الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، إلا أن الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش يقع على عاتقها الرقابة الفعالة على مدى التزام إدارات الدولة ومؤسساتها بالأنظمة والقوانين، في حين أن الجهاز المركزي للرقابة المالية يقوم بمراجعة الحسابات الخارجية بهدف تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة، لذلك فإن الجهاز المركزي للرقابة المالية هو الهيئة الرسمية التي تقوم بالمراجعة الخارجية الحكومية، وفيما يلي تعريف بالجهاز المركزي للرقابة المالية و بالجهات التي يقوم الجهاز بمراجعة حساباتها وأهم الاختصاصات التي يمارسها عند مراجعته لحسابات الجهات العامة :

الجهاز المركزي للرقابة المالية:

وهو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساسا إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها، ويتألف الجهاز من إدارة مركزية وفروع في المحافظات يتم تنظيمها وتحديد اختصاصاتها في النظام الداخلي للجهاز. ويقوم الجهاز بمراجعة حسابات الجهات الآتية:

ا- الوزارات والادارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والوحدات الحسابية المستقلة.

ب- المؤسسات والشركات والمنشات العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها.

ج- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها او ضمان حد ادنى للربح لها.

د- المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لايقل عن 25 بالمائة كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.

يمارس الجهاز عند مراجعته لحسابات الجهات السابقة الاختصاصات الآتية:

ا- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة.

ب- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التامين.

ج- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة فيما يتعلق بصحة التعيينات.

د- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.

هـ-مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.

و- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة.

ز - رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف

ح - مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشات القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية.

ط- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.

ي- يمارس الجهاز أعماله بطريق التدقيق والمراجعة وبطريق التفتيش ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات العامة أو بناء على إخبار صريح مقدم من قبل المخبر[17].

ثانياً : مداخل المراجعة الاختبارية و العوامل المؤثرة في تحديد أسلوب سحب العينة.

2-1- مداخل المعاينة:

هناك مدخلان للمعاينة يمكن للمراجع اتباع أي منهما في ضوء تقديره المهني وظروف العملية وطبيعة الأدلة والقرائن التي ينبغي الحصول عليها. ويتمثل هذان المدخلان في المعاينة الإحصائية والمعاينة الحكمية (غير الإحصائية). وعلى الرغم من اختلاف الأسس التي يقوم عليها كل من المدخلين، إلا أن تطبيق أي منهما يتطلب استخدام التقدير المهني للمراجع في جميع مراحل المعاينة من تخطيط العينة، وتنفيذ اختبارات المراجعة وتقويم نتائج العينة[3].

1- المدخل الشخصي أو الحكمي:

ويعتمد هذا المدخل على الحكم الشخصي لمراجع الحسابات، بما يتعلق بتحديد حجم العينة وتقويم نتائجها ويتخذ المراجع حكمه الشخصي هذا بالاستناد إلى تقويم بنية الرقابة الداخلية، ومعرفته السابقة بظروف المشروع، وقد يلجأ المراجع في هذا المدخل إلى واحد من الأساليب الآتية:

1-مراجعة كاملة لشهر أو عدة أشهر وإغفال الباقي.

2-مراجعة كاملة لشهر أو عدة أشهر، ومراجعة كاملة للمبالغ التي تزيد على حد معين.

3-مراجعة نسبة معينة من حسابات العملاء، كمراجعة الأرقام المتسلسلة التي تبدأ برقم معين.

4-مراجعة نسبة معينة مع مراجعة كاملة للأرصدة التي تزيد على حد معين[20].

2-المدخل الإحصائي:

يعتمد هذا المدخل على قوانين نظرية الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. ويفترض أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة.

كما أن على مراجع الحسابات مراعاة تحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة، كأن يحدد مقدماً درجة الثقة بوصفها نسبة مئوية وهي (٩٥) % مثلاً وأن يترك في حدود(٥)% كحد أعلى للوقوع في الخطأ . ثم يقوم باختيار حجم العينة المناسب ويبدأ في عملية الفحص، فإذا وجد أن نتيجة العينة بعد فحصها قد وصلت إلى ٩٥% فأكثر فإنه يقرر نجاح العينة، ثم بعد ذلك يُعمم (نتيجة العينة إلى المجتمع) العمليات المالية التي سحبت منها.

ويجب أن يقرر المراجع أي مدخل للمعاينة هو الأنسب لاستخدامه لأغراض المراجعة. ويتوقف هذا الاختيار أساساً على اعتبارات التكلفة والمنفعة. ونظراً لأن كل من طرق المعاينة الإحصائية وطرق المعاينة الحكمية

(غير الإحصائية) يمكن أن توفر أدلة مراجعة كافية. وتساعد المعاينة الإحصائية المراجع في تصميم عينة تتسم بالكفاءة، وقياس كفاية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتقويم نتائج العينة [20].

2-2- مقارنة بين العينة الإحصائية والعينة الحُكمية:

مما سبق يلاحظ أن مراجع الحسابات قد يعتمد إما على المدخل الإحصائي في عملية المراجعة" العينة الإحصائية" أو المدخل غير الإحصائي" أي الحكم الشخصي للمراجع"، وكل من النوعين يُعد مناسباً خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة في أغلب الأحوال.

ويعتمد المدخل غير الإحصائي في عملية المراجعة على خبرة المراجع في تحديد وسحب العينة المناسبة، ويستخدم هذا الأسلوب عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو مكون من عناصر مفردات قيمتها الإجمالية غير هامة.

أما العينة الإحصائية فإنها تعتمد على قوانين الاحتمالات في اختبار العينات، كما أنه عند تقييم بيانات العينة فإن علم الإحصاء سوف يمكن المراجع من قياس مخاطر أخطاء العينة كمياً، والتي تنتج عن فحص جزء من المعاملات، وتستخدم أساليب العينة الإحصائية عندما يكون عدد العمليات المالية مكوناً من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة [12].

وعند مقارنة العينة الإحصائية مع العينة غير الإحصائية يلاحظ أن كلا النوعين من المعاينة يتطلب ممارسة حكم وتقدير مراجع الحسابات، فنتائج العينة لا تمثل غاية في حد ذاتها وإنما هي مجرد دليل إثبات يوفر الأساس لتقديرات المراجع المتعلقة بقرارات المراجعة، ومن ثم فإنه لا يمكن تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من أية خطة للمعاينة . هذا مع الأخذ في الاعتبار أن معايير المراجعة المتعارف عليها لم تتطلب استخدام أساليب العينة الإحصائية لكنها تطلبت ضرورة اختبار عينات المراجعة من مجتمع المراجعة موضع الفحص الكامل . بالتالي فإن خطط العينة الإحصائية تكون أفضل من خطط العينة غير الإحصائية نظراً لأنها توفر قياساً رياضياً لعدم التأكد(المخاطرة) الناتج عن فحص العينة للعمليات المالية ككل، كما أن هذه الخطط للعينة الإحصائية تمكن أيضاً من تفادي التحيزات الشخصية عند اختيار مفردات العينة وتحديد حجم العينة .

وأساليب المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية يتشابهان في أنهما يتضمنان ثلاث خطوات وهي:

1-تخطيط العينة بهدف التأكد من أن اختبارات المراجعة قد تم تنفيذها بما يوفر خطر المعاينة المرغوب فيه وتخفيض احتمال خطأ عدم المعاينة.

2-اختيار العينة وتنفيذ الاختبارات الخاصة بفحص المستندات وإجراء باقي إجراءات المراجعة الأخرى.

3-تقييم النتائج: ويتضمن التوصل إلى استنتاجات في ضوء اختبارات المراجعة.

وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية في أنها تقوم على تطبيق القواعد الرياضية، ويمكن من خلالها التحديد الكمي (القياس) لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة1) وتقييم النتائج (الخطوة3). وفي المعاينة الحكمية (غير الإحصائية)، لا يقوم المراجع بالتحديد الكمي لخطر المعاينة، وبدلاً من ذلك، يقوم باختيار عناصر العينة التي يعتقد أنها توفر المعلومات المفيدة في الظروف الموجودة، ويتم التوصل إلى الاستنتاجات عن المجتمعات بناء على الحكم الشخصي[9] .

2-3-العوامل المؤثرة في عملية المراجعة الاختبارية(المراجعة بالعينات) :

1-الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه:

إن كمية الأدلة والقرائن تتناسب طرداً مع الأهمية النسبية للعنصر موضع المراجعة 0 فكلما زادت الأهمية النسبية لبند معين، يقوم المراجع بزيادة حجم العينة، أي هناك علاقة طردية بين حجم العينة والأهمية النسبية.والمقصود بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر مقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية ، وليس كبر أو صغر قيمة العنصر بصورة مطلقة .

2-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص:

فكلما زادت احتمالات تعرض العنصر موضوع المراجعة للاختلاسات والتلاعب ، كلما كان على المراجع أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة والقرائن ، ومن هنا نجد المراجعة كاملاً للنقدية ، وأن عينات المراجعة للودائع تكون أكبر من غيرها نسبياً لأن هذه العناصر بطبيعتها أكثر تعرضاً للتلاعب من غيرها . أي هناك علاقة طردية بين حجم العينة ودرجة المخاطرة.

3-تكلفة عملية المراجعة :

ويتعلق هذا العامل بتكلفة الحصول على أدلة الإثبات وقرائن المراجعة ، حيث أن على المراجع الموازنة بين المنفعة المتوخاة من جهة، وعامل التكلفة جهداً ومالاً من جهة أخرى، فإذا ما فاقت التكلفة المنفعة أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل أو القرينة عليه أن يعمد إلى الحصول على بدائل أقل تكلفة.

4-درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة سليم يُعدُّ دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات والعمليات المالية، ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختبارات اعتماداً على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة، فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات وحجم العينات. فهناك علاقة عكسية بين كفاية أنظمة الرقابة الداخلية وبين حجم العينة المراد اختيارها. حيث يكون حجم العينة كبيراً كلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً والعكس صحيح[1].

ثالثاً: أساليب اختيار العينات و خطط المعاينة الاحصائية.

1- أساليب اختيار العينات:

هناك العديد من الطرق التي يمكن للمراجع استخدامها لاختيار المفردات التي تتضمنها العينة، ويتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الغرض من المعاينة، وأهداف المراجعة المراد تحقيقها، وطبيعة المجتمع الذي تسحب منه العينة، وطبيعة أدلة المراجعة التي يريد المراجع الحصول عليها. ويمكن تصنيف أساليب اختيار العينات في مجموعتين:

المجموعة الأولى : أساليب اختيار العينات في المعاينة الحكمية :

ويتوقف محتوى المعلومات بالعينة، بما في ذلك تمثيلها للمجتمع ، على معرفة ومهارة المراجع في تطبيق حكمه الشخصي في الظروف التي تتم فيها المراجعة، وتشمل ثلاثة أنواع:

1- الاختيار المباشر للعينة الحكمية:

يتم اختيار كل عنصر في العينة بناءً على بعض المعايير الحكمية التي يضعها المراجع ولا يعتمد المراجع على الفرص المتساوية عند الاختيار، ولكن يعتمد على الاختيار المتعمد للعناصر طبقاً للمعايير، وقد تتعلق هذه المعايير بتمثيل العينة للمجتمع وقد لا تتعلق بذلك. وفيما يلي عرض للمعايير المتعارف عليها في هذا الصدد:

أ- اختيار العناصر التي يوجد فيها احتمال أكبر لوقوع التحريفات. مثل: المبالغ المستحقة للتحصيل منذ فترة طويلة، المشتريات من أو المبيعات إلى المدراء والشركات التابعة، والعمليات المالية غير العادية أو الكبيرة أو المعقدة.

ب- اختيار العناصر التي تحتوي على خصائص المجتمع الذي يتم الاختيار منه.

ت- تغطية الأرصدة النقدية الكبيرة.

2- اختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة(العينة القصدية):

حيث يتم اختيار العديد من العناصر المتتابعة. بمجرد اختيار العنصر الأول في المجموعة، يتم اختيار باقي عناصر المجموعة بشكل تلقائي. ومن أمثلة ذلك ، اختيار عينة متتابعة من 100 عملية مالية للمبيعات من يومية المبيعات في الأسبوع الأول من شهر أيار.

3-اختيار العينة مصادفةً (العينة الصدفية):

عندما يقوم المراجع بالتعامل مع المجتمع واختيار العناصر في العينة بغض النظر عن الحجم، أو المصدر أو أية خصائص مميزة أخرى، فإنه يحاول أن يتم الاختيار دون تحيز، ويطلق على ذلك عينة المصادفة، ويتمثل أكثر عيوب اختيار العينة مصادفة في صعوبة الاحتفاظ الكامل بعدم التحيز في الاختيار، نظراً لكون احتمال اختيار وإدراج بعض العناصر في العينة أكبر من غيرها.

وعلى الرغم من أنه يبدو أن كل من أساليب اختيار العينة بالمصادفة أو وفقاً للمجموعات المتتابعة تمثل أساليب أقل منطقية من اختيار العينة المباشرة، إلا أنها تعد أدوات مراجعة مفيدة ولا ينبغي تجاهلها. فعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يريد أن يتتبع عمليات الائتمان من الملفات الرئيسية للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وباقي المصادر المرخص بها لاختيار مدى وجود عمليات ائتمان زائفة بالملفات الرئيسية. إذ تعد العينة بالمصادفة أو العينة وفقاً للمجموعات المتتابعة أكثر بساطة وأقل تكلفة من أساليب الاختبار الأخرى[9].

المجموعة الثانية : أساليب اختيار العينات في المعاينة الإحصائية:

يوجد أربعة أنواع متعارف بين المراجعين للحصول على العينات الإحصائية هي كما يأتي:

أ - العينة العشوائية (غير المقيدة) البسيطة: تتمثل في العينة التي يكون فيها فرصة متساوية لكل مفردة من مفردات المجتمع ومن ثم فإن كل مفردة سيكون لها احتمال الظهور نفسه في العينة.

ب- العينة المنتظمة: بموجب هذه الطريقة يقوم المراجع بتحديد نقطة بداية عشوائياً بعد تحديد طول الدورة أو الفئة (الفاصل)، وبعد ذلك يختار العناصر في العينة وفقاً لمنهج يقوم على أساس حجم الفاصل. ويتم تحديد الفاصل عن طريق قسمة حجم المجتمع على عدد العناصر التي سيتم اختيارها في العينة.

جـ- العينات الطبقية: يتم في المعاينة الطبقية تقسيم المجتمع إلى مجموعات، يطلق عليها طبقات، وذلك على أساس خاصية مشتركة بين مفردات كل مجموعة، ثم يتم اختيار عينة عشوائية من كل طبقة على حدة.

د-العينة العنقودية: يتم إجراء المعاينة على عدة مراحل، بفرض أن لإحدى المنشآت عدة فروع، ولكل فرع مجموعة من العملاء، وأراد مراجع الحسابات سحب عينة من عملاء هذه المنشأة، فسيتم سحب عينة عشوائية من الفروع أولاً، ثم بعد ذلك يتم سحب عينة عشوائية من عملاء الفروع التي تتكون منها العينة الأولى.[2]

2- خطط المعاينة الإحصائية الملائمة لأهداف مراجع الحسابات:

إن تطبيق المعاينة الإحصائية، يتم باستخدام ثلاث خطط مختلفة هي:

1- معاينة القبول"Acceptance Sampling" :

وتعني هذه الخطة سحب عينة ذات حجم معين بطريقة عشوائية، بحيث إذا اتضح من خلال فحص هذه العينة ، أنه لا يوجد أكثر من عدد معين من خاصية معينة (حدوث الأخطاء على سبيل المثال)، فإن المجتمع محل الدراسة يكون مقبولاً ، والعكس صحيح ، فإذا أظهرت العينة أكثر من العدد المحدد فإن هذا المجتمع يجب رفضه على أنه غير مقبول.[8].

2-معاينة التقدير"Estimating Sampling":

وهي تمثل أكثر الخطط تطبيقاً في مجالات اختبارات مراجع الحسابات وهي تعني تقدير معالم المجتمع عن طريق فحص عينة صغيرة يتم اختيارها بالطرق العشوائية وتستخدم هذه الطريقة في حالة كل من معاينة الصفات، ومعاينة المتغيرات على حدٍ سواء، ومن ثم فالمعاينة على هذا الأساس تمد المراجع بتقدير حدوث لمجموعة من المفردات ، وبجانب ذلك تمدنا بتقدير لخطأ المعاينة ، والذي يؤخذ في الحسبان عند استخدام نتائج العينة، وعليه أن يحدد أهمية القيم المختلفة داخل هذا المدى بين القيمة التي نحصل عليها من العينة وبين تلك التي من الممكن الحصول عليها بإجراء فحص شامل لجميع مفردات المجتمع. [8].

3-معاينة الاستكشاف "Discovery Sampling":

يستخدم أسلوب معاينة الاستكشاف بواسطة مراجع الحسابات في حالة البحث عن أخطاء جسيمة مؤثرة، من خلال تحديد حجم العينة المناسب الذي يسمح بالكشف عن وجود حدث أو واقعة هامة واحدة على الأقل وبمستوى ثقة معين ،وحتى يستطيع المراجع استخدام أسلوب معاينة الاستكشاف في الكشف على وجود بعض النفقات الرأسمالية دون الموافقة عليها من جانب المسؤولين في المنشأة فإنه من الضروري تحديد العناصر الآتية:

1-حجم المجتمع.

2-مستوى الثقة (أو الخطر المقبول).

3-النسبة القصوى المسموح بها لحدوث الحدث الجوهري أو الواقعة الأساسية[8] .

رابعاً -الدراسة الميدانية:

قام الباحث بالإطلاع على مراجع عديدة في موضوع البحث، وكذلك قام بزيارات استطلاعية إلى فروع الجهاز المركزي للرقابة المالية بهدف تحقيق الدراسة الميدانية و الوصول بها إلى أفضل النتائج، و وضع الأسئلة المناسبة والوصول إلى فهم حقيقي للبيانات، وبعد قيام الباحث بالإجراءات السابقة، قام بتصميم الاستقصاء والذي ضمنه مجموعة من الأسئلة التي تقيس مدى صدق المستقصى منه، حيث يمكن للباحث تحديد الردود الصادقة والتي سيتم تحليلها إحصائياً، وقد عمد إلى احتواء الاستقصاء الأفكار والمشاكل التي ظهرت في الدراسة النظرية للبحث كافة، و قد عرض أسئلة الاستقصاء على أساتذة مختصين بالإحصاء، فضلاً عن عرضه على مجموعة من المراجعين مسبقاً

للوقوف على الأسئلة غير الواضحة أو التي فيها أي لبث وتصحيحها بما يؤدي إلى فهم واضح لأسئلة الاستقصاء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية. وقد تم توزيع 190 استمارة على خمسة فروع للجهاز المركزي للرقابة المالية في خمس محافظات (دمشق – حلب – حمص – طرطوس – اللاذقية) وتم تسليم الإستمارات باليد وقد أنتظر الباحث حوالي الشهرين لتلقي الإجابات حيث بلغ عدد الإستمارات المعادة (152) استمارة تم إستبعاد (31) أستمارة، لأن قسماً منها أعيد دون إجابات و قسماً آخر منها لم تكن إجاباته مقبولة وبقي من الاستمارات للدراسة (121) إستمارة . تم تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي / SPSS / لاختبار فروض (تساؤلات) الدراسة وقد تم التوصل لما يأتي:

الفرض الأول:

هل المراجعة الاختبارية بمدخليها (الحكمي والإحصائي) هي أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر؟

لاختبار الفرضية الأولى تم طرح سؤالين:

السؤال الأول: هل تقوم بالمراجعة باستخدام المسح الشامل أم الفحص الاختباري (بالعينات) ؟

وقد كانت كل الإجابات تشير إلى أن المفتشين يستخدمون العينات في عملية المراجعة (المراجعة الاختبارية)

السؤال الثاني: إذا كنت تستخدم الفحص الاختباري فأي أسلوب تستخدم في اختيار العينات ؟

فكانت النتائج كما في الجدول: 82.6 % من المفتشين يستخدمون المدخل الحكمي مقابل 17.4%يستخدمون المدخل الإحصائي.

الجدول رقم (1) الأسلوب المستخدم في اختيار العينات

نوع الأسلوب	التكرار	النسبة المئوية %
المدخل الحكمي	100	82.6
المدخل الإحصائي	21	17.4
المجموع	121	100

من خلال العرض السابق يمكن إثبات صحة الفرضية حيث تبين من نتائج التحليل استخدام جميع مراجعي الحسابات لأساليب المراجعة الاختبارية (100%) وبالتالي تعد أساس العمل الميداني ولم يقم الباحث بإجراء الاختبار لأن النسبة تامة.

الفرض الثاني:

هل يتأثر المراجع الخارجي عند استخدامه لأحد مدخلي المراجعة الاختبارية (الحكمي،الإحصائي) بعوامل تحدد أسلوب سحب العينة؟

يبين الجدول رقم (2) النسبة المئوية لدرجة التأثير لعدد من العوامل المؤثرة في اختيار الأساليب المتبعة في اختيار عينات المراجعة وتحديد حجمها.

الجدول رقم (2) العوامل المؤثرة في اختيار الأسلوب وحجم العينة

العامل	درجة التأثير %			
	كبير	متوسط	قليل	عديم الأثر

عدم كفاءة الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء	71.1	19	8.2	1.7
عدم كفاءة المراجع الداخلي	65.3	27.3	5.7	1.7
قصر الفترة الزمنية لعملية المراجعة	66.1	28.9	5	0
عدم التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بها	81	16.5	2.5	0
صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	62.8	28.9	5.8	2.5
ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند موضوع المراجعة	66.1	28.9	4.2	0.8
زيادة ضغط العمل لدى المراجع	59.5	32.2	6.6	1.7
تدني الإمكانات وعدم توفر أجهزة الحاسوب	52.9	31.4	11.6	4.1
خبرة المراجع باستخدام الأساليب الإحصائية	58.7	34.7	5.0	1.6
جملة العوامل المؤثرة في اختيار الأسلوب وحجم العينة	% 95	–	% 5	–

من الجدول السابق يلاحظ أن العوامل الأبرز والأقوى تأثيراً هي:

عدم كفاءة الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء 71.1% من المفتشين يعتبره كبير الأثر

عدم التزام الإدارة بالقوانين و الأنظمة والتعليمات الخاصة بها بنسبة 81%

قصر الفترة الزمنية لعملية المراجعة بنسبة 66.1%

ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند موضوع المراجعة بنسبة66.1 %

عدم كفاءة المراجع الداخلي بنسبة 65.3%

صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بنسبة62.8%

زيادة ضغط العمل لدى المراجع بنسبة 59.5%

خبرة المراجع باستخدام الأساليب الإحصائية بنسبة 58.7%

تدني الإمكانات وعدم توفر أجهزة الحاسوب للمساعدة في إنجاز مهام المراجعة بنسبة 52.9 %.

ولقد أعطي تدريجات: (1) للدلالة على أن درجة التأثير كبيرة. (2) للدلالة على أن درجة التأثير متوسطة.

(3) للدلالة على أن درجة التأثير قليلة.(4) للدلالة على أنها عديمة الأثر. وقام الدارس بحساب متوسط درجة التأثير للعوامل كافة لكل استمارة، فإذا كانت قيمة المتوسط أصغر من (2) هذا يعني أن درجة التأثير كبيرة أما إذا كانت أكبر من (2) درجة التأثير صغيرة، وقمنا بحساب نسبة المستجوبين (كبيرة وصغيرة) فكانت نسبة التأثير 95% لدرجة التأثير الكبيرة،ونسبة 5% لدرجة التأثير الصغيرة.

و فيما يأتي جدول بمتوسطات درجات تأثير العوامل المؤثرة في اختيار الأسلوب وحجم العينة:

الجدول رقم (3) متوسط درجات تأثير العوامل المؤثرة في اختيار الأسلوب وحجم العينة

العامل	المتوسط	الانحراف المعياري
عدم كفاءة الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء	1.40	0.71
عدم كفاءة المراجع الداخلي	1.44	0.68
قصر الفترة الزمنية لعملية المراجعة	1.39	0.58
عدم التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بها	1.21	0.47
صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	1.48	0.72
ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند موضوع المراجعة	1.40	0.61

زيادة ضغط العمل لدى المراجع	1.50	0.70
تدني الإمكانات وعدم توفر أجهزة الحاسوب	1.67	0.84
خبرة المراجع باستخدام الأساليب الإحصائية	1.50	0.67
جملة العوامل المؤثرة في اختيار الأسلوب وحجم العينة	1.4435	0.3503

كما أشارت نتائج التحليل إلى تدني مستوى خبرة المراجع في استخدام الأساليب الإحصائية بمتوسط 1.5 وهذا برأي الباحث يمثل أحد جوانب النقص لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية ويمكن الإشارة إلى هذا العامل من خلال ربطه مع عدم وجود نظام للتدريب، وعدم وجود التدريب الكافي بوصفه مشكلة جاء ترتيبها أولا في المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات .

أما فيما يتعلق بارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند موضوع المراجعة و صعوبة الحصول على أدلة أثبات كافية، فقد أشارت نتائج التحليل إلى درجة تأثير كبيرة لكليهما بمتوسط 1.40 – 1.48 على التوالي. ومن الملاحظ أن التقارب في هذه النتيجة يعتبر منطقياً إلى حد كبير، إذ إن الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند القيام بمهام المراجعة، حيث أن كمية أدلة الإثبات تتناسب طرداً مع الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة فكلما زادت الأهمية النسبية لبند معين لابد للمراجع من أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من القرائن لتقييم رأيه حول صحة ذلك البند أو العنصر .

من خلال التحليل السابق يلاحظ أن جميع العوامل المذكورة في الجدول رقم (6) تؤثر بدرجة كبيرة في اختيار عينات المراجعة (لأن قيمتها جميعاً أصغر من 2) مما يؤكد صحة الفرضية الثانية. إذ إن المتوسطات المشار إليها في الجدول تشير إلى أن جميع المشكلات المقترحة هي مشكلات جوهرية. وهذا يثبت صحة الفرضية القائلة بأن مراجعي الحسابات يواجهون عدداً من المشكلات و الصعوبات عند القيام بمهام المراجعة الموكلة إليهم.

قمنا بحساب متوسط درجة التاثير لكل سؤال في كل الاستمارات ثم تم حساب المتوسط النهائي والانحراف المعياري واختباره كما يأتي:

ولدى اختبار قيمة متوسط درجة تأثير العوامل مع القيمة (4) التي تدل على انعدام التأثير كانت النتائج:

الفرضية الابتدائية: $H_0: X = 4$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 4$

وباعتبار أن اختبار T (اختبار توزيع ستودينت) يدرس اختبار قيمة المتوسط بمجتمع ما، لذلك تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل الآتي:

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
120	80.269 -	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني أن متوسط درجة تأثير العوامل معنوية، وهي تدل على درجة كبيرة من التأثير، وبالتالي فإن المراجع الخارجي عند استخدامه لأحد مدخلي المراجعة الاختبارية (الحكمي– الإحصائي) يتأثر بشكل كبير بعوامل تحدد أسلوب سحب العينة.

و يظهر الجدول رقم (4) درجة استخدام كل أسلوب من أساليب المدخل الحكمي ونسبته المئوية .

الجدول رقم (4) درجة استخدام اختيار العينات حسب أسلوب المدخل الحكمي

درجة الاستخدام	الاختيار الحكمي للعينة		العينة القصدية		العينة صدفية	
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %

كثير الاستخدام	90	90	77	77.8	38	37.8
متوسط الاستخدام	8	8	20	20.2	16	16.3
قليل الاستخدام	2	2	2	2	45	45.9
المجموع	**100**	**100**	**99**	**100**	**99**	**100**

نلاحظ أن 77.8% من المفتشين الذين يستخدمون المدخل الحكمي يعتمدون العينة القصدية لأن الاختيار المقصود للعينة يخدم غرضاً مسبقاً وبالتالي يسهل الدفاع عنه ويمكن تبريره في حالة ظهور أي اعتراض أو طعن برأي المراجع من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية. وأن 90% منهم اختار أسلوب العينات الحكمية الذي يعتمد على تقديرات المراجع وخبراته وبالتالي يكون أقل تحيزاً من الصدفية، فالمراجع يحاول الابتعاد عن الأسلوب الذي يصعب الدفاع عنه من الناحية العلمية وبالتحديد أسلوب العينة الصدفية أو العينة المتيسرة .

ويظهر الجدول رقم (5) درجة استخدام اختيار العينات حسب أسلوب المدخل الإحصائي

الجدول رقم (5) درجة استخدام اختيار العينات حسب أسلوب المدخل الإحصائي

درجة الاستخدام	العينة البسيطة		العينة المنتظمة		العينة العنقودية		العينة الطبقية		العينة الاستكشافية	
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
كثير الاستخدام	17	81	12	57.2	0	0	0	0	7	33.3
متوسط الاستخدام	3	14.2	5	23.8	3	14.3	2	9.5	8	38.1
قليل الاستخدام	1	4.8	4	19	18	85.7	19	90.5	6	28.6
المجموع	21	100	21	100	21	100	21	100	21	100

يلاحظ أن 81% من مستخدمي المدخل الإحصائي يستخدمون العينة البسيطة مقابل 57.2 % يستخدمون العينة المنتظمة، في حين كان مستخدمو العينة الاستكشافية 33.3 % وهو منخفض نسبياً وكذلك كانت نسب مستخدمي العينة العنقودية والطبقية، وهذا يعود لقلة خبرة المفتشين باستخدامها وهذا ما يثبته دراسة العوامل المؤثرة في اختيار العينات.

ويظهر الجدول رقم(6) مدى خضوع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لدورات تدريب وتأهيل

الجدول رقم (6) الخضوع لدورات تدريب وتأهيل

البيان	التكرار	النسبة المئوية %
نعم	5	4.1
لا	116	95.9
المجموع	121	100

يبين الجدول رقم (6) أن نسبة 95.9 % من المفتشين لم يخضعوا لدورات تدريب وتأهيل على أصول تحديد العينات العشوائية، ونسب الاختبارات.

الفرض الثالث:

ما هي أوجه القصور لدى مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطبيق المراجعة الاختبارية؟

وما هي الصعوبات والمشاكل التي تواجههم عند القيام بمهام المراجعة؟

يبين الجدول رقم (7) النسبة المئوية لجملة المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات.

الجدول رقم (7) المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات

المشكلة	درجة الأهمية %			
	عديمة الأهمية	قليلة	متوسطة	كبيرة
عدم وجود التدريب الكافي وعدم وجود نظام للتدريب والتأهيل	0.8	3.3	20.7	75.2
قصر الفترة الزمنية لمهمة المراجعة	0	3.3	34.7	62.0
عدم وجود توقيت دوري لمهمة المراجعة	13.3	23.1	34.7	28.9
محاولة هيمنة الإدارة على عمل المراجع	18.2	17.4	28.9	35.5
تحديد حجم العينة بنسبة 25% - 15% مسبقاً في قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية	11.7	14.2	54.1	20.0
عدم استخدام النظم الآلية لدى العميل	11.6	15.7	40.5	32.2
عدم استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة	15.7	14.0	36.4	33.9
عدم التكافؤ بين أتعاب المراجع والجهد المبذول مما قد يؤثر في استقلاليته	12.4	17.4	34.7	35.5
اقتصار التدريب على دورة عملية مع المفتشين القدامى	12.4	5.0	32.2	50.4
عدم وجود معايير مراجعة تشكل إطاراً متكاملاً لعمل مفتشي الجهاز بشكل علمي معاصر	2.5	8.2	40.5	48.8
عدم وجود شبكة أو نظام معلومات مركزي خاص بالجهاز المركزي	4.1	9.9	22.4	63.6
قيام المراجع بمهمة المراجعة منفرداً وليس من خلال فريق مراجعة	3.3	8.3	19.0	69.4
متوسط جملة المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات	% 3.3	% 25.6	–	% 71.1

من الجدول السابق يلاحظ أن المشاكل الأبرز والأقوى تأثيراً التي تواجه مراجعي الحسابات هي:

1. عدم وجود التدريب الكافي وعدم وجود نظام للتدريب والتأهيل 75.2% من المفتشين يعتبره كبير الأثر
2. قيام المراجع بمهمة المراجعة منفرداً وليس من خلال فريق مراجعة بنسبة 69.4%
3. عدم وجود شبكة أو نظام معلومات مركزي خاص بالجهاز المركزي بنسبة 63.6%
4. قصر الفترة الزمنية لمهمة المراجعة بنسبة 62 %
5. اقتصار التدريب على دورة عملية مع المفتشين القدامى بنسبة 50.4%
6. عدم وجود معايير مراجعة تشكل إطاراً متكاملاً لعمل مفتشي الجهاز بشكل علمي معاصر بنسبة 48.8%
7. محاولة هيمنة الإدارة على عمل المراجع بنسبة 35.5%
8. عدم التكافؤ بين أتعاب المراجع والجهد المبذول مما قد يؤثر في استقلاليته بنسبة 35.5%

ولقد أعطي تدريجات: (1) للدلالة على أنها عديمة الأثر. (2) للدلالة على أن درجة التأثير قليلة.
(3) للدلالة على أن درجة التأثير متوسطة. (4) للدلالة على أن درجة التأثير كبيرة.

وقام الدارس بحساب متوسط درجة التأثير لكافة العوامل لكل استمارة، فإذا كانت قيمة المتوسط أصغر من (3) هذا يعني أن درجة التأثير صغيرة أما إذا كانت أكبر من (3) درجة التأثير كبيرة.

وقمنا بحساب نسبة المستجوبين (كبيرة وصغيرة) ،فكانت نسبة التأثير 71.1 %لدرجة التأثير الكبيرة. ونسبة 25.6 % لدرجة التأثير الصغيرة. ونسبة 3.3 % عديمة الأهمية.

و فيما يأتي جدول رقم (8) متوسطات درجات أهمية المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات:

الجدول رقم (8) متوسط درجات أهمية المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات

المشكلة	المتوسط	الانحراف المعياري
عدم وجود التدريب الكافي وعدم وجود نظام للتدريب والتأهيل	3.70	0.57
قصر الفترة الزمنية لمهمة المراجعة	3.59	0.56
عدم وجود توقيت دوري لمهمة المراجعة	2.79	1.01
محاولة هيمنة الإدارة على عمل المراجع	2.82	1.11
تحديد حجم العينة بنسبة 25% - 15% مسبقاً في قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية	2.83	0.89
عدم استخدام النظم الآلية لدى العميل	2.93	0.97
عدم استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة	2.88	1.05
عدم التكافؤ بين أتعاب المراجع والجهد المبذول مما قد يؤثر على استقلاليته	2.93	1.01
اقتصار التدريب على دورة عملية مع المفتشين القدامى	3.21	1.01
عدم وجود معايير مراجعة تشكل إطاراً متكاملاً لعمل مفتشي الجهاز بشكل علمي معاصر	3.36	0.74
عدم وجود شبكة أو نظام معلومات مركزي خاص بالجهاز المركزي	3.45	0.84
قيام المراجع بمهمة المراجعة منفرداً وليس من خلال فريق مراجعة	3.55	0.79
جملة المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات	2.6777	0.5356

ولدى اختبار قيمة متوسط درجة أهمية المشاكل مع القيمة (1) التي تدل على انعدام التأثير كانت النتائج كما يأتي:

الفرضية الابتدائية: $H_0: X = 1$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 1$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل الآتي:

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
120	34.453	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني أن متوسط درجة أهمية المشاكل معنوية، وبالتالي فإن قصور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطبيق المراجعة الاختبارية يعود لمجموعة من الصعوبات والمشاكل التي تواجههم عند القيام بمهام المراجعة.

الاستنتاجات والتوصيات:

فيما يلي أهم الاستنتاجات:

التي تم التوصل إليها من خلال دراسة واقع عملية المراجعة الاختبارية كما أظهرتها نتائج التحليل لفقرات الاستبيان المصمم لهذا الغرض:

1-يقوم مراجع الحسابات (مفتش الجهاز المركزي للرقابة المالية) باستخدام أساليب المراجعة الاختبارية حيث أن الغالبية العظمى منهم يستخدمون المدخل الحكمي للمراجعة الاختبارية و بالتالي تعد المراجعة الاختبارية هي أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر.

2-إن مراجع الحسابات يتأثر عند استخدام أساليب المراجعة الاختبارية بالعديد من العوامل أهمها :

أ- تدني خبرة المراجع باستخدام الأساليب الإحصائية .

ب- تدني الإمكانات و عدم توافر أجهزة الحاسوب للمساعدة في إنجاز المهام .

ت- زيادة ضغط العمل.

ث- عدم كفاءة نظم الرقابة الداخلية في منع اكتشاف الأخطاء في وقت مبكر مما يعني تراكم تلك الأخطاء و بالتالي صعوبة معالجتها دون اللجوء إلى المسح الشامل أو مراجعة أكبر قدر من العينات.

ج-ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند موضوع المراجعة مما يعني زيادة حجم العينة المدققة للوصول إلى نتيجة وتأكيد معقول حول ذلك البند .

ح-عدم كفاءة المراجع الداخلي .

خ-صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة .

د- قصر الفترة الزمنية لمهمة المراجعة .

ذ- عدم التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بها مما يزيد من احتمالية وجود عدد كبير من الانحرافات والتجاوزات وهذا ما يزيد عبء المهام الملقاة على عاتق المراجع في أداء مهامه.

3-إن مراجعي الحسابات يواجهون عدداً من المشكلات ذات الأهمية الكبيرة كما أظهرتها نتائج التحليل وهذا بالتالي يؤدي إلى تأثيرات سلبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة وأهم هذه المشكلات هي:

أ- محاولة هيمنة مجلس الإدارة على عمل المراجع.

ب-عدم وجود التدريب الكافي أو عدم وجود نظام للتدريب و اقتصاره على دورة عملية مع المفتشين القدامى.

ت-قصر الفترة الزمنية لمهمة المراجعة .

ث-قيام المراجع بمهمة المراجعة منفرداً وليس من خلال فريق مراجعة.

ج-عدم وجود معايير مراجعة تشكل إطاراً متكاملاً لعمل مفتشي الجهاز بشكل علمي وعصري.

التوصيات:

1- نظراً للدور الكبير للمراجعة الاختبارية في عملية المراجعة لذا يجب التأكيد على استخدامها من أجل اختصار الوقت و الجهد .

2- يجب التأكيد على استخدام المدخل الإحصائي في تحديد حجم العينة الإحصائية و تحديد ضرورةً للوصول إلى نتائج مرضية.

3- التأكيد على أن التقدير الشخصي للمراجع المبني على حكمه المهني سيظل أساسياً سواء اتبع الأسلوب الإحصائي أو الأسلوب الحكمي وإنه سيستعمل تقديره الشخصي بصفة أساسية لتخطيط العينة وفحصها وتقييم نتائج هذا الفحص، وكذلك عند ربطه لنتائج الفحص والإثبات الذي حصل عليه من مصادر أخرى ليصل إلى اقتناع مهني كامل حول المسائل المطلوب منه إبداء رأي مهني بصددها.

4-يتوجب على مراجع الحسابات عند اختياره العينة الإحصائية أن يتم سحبها بطريقة عشوائية دون التدخل الشخصي للمراجع ، كما يجب مراعاة عدم التحيز عند اختيار العينة بحيث تُعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة الإحصائية.

5- يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ في الحسبان عند تصميم عينة المراجعة أهداف الاختبار وخصائص المجتمع الذي ستؤخذ منه العينة، مع أخذ طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية ظروف الخطأ.

6-على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة ما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله هو.

7-على المراجع أن ينظر في نتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية النظام المحاسبي وأثرها على طريقة المراجعة عندما تكون الأخطاء ناتجة مثلاً عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية.

8- يتوجب على مراجع الحسابات عند قيامه بتقييم نتائج العينة أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية . كما يقوم بتعديل تخطيط إجراءات المراجعة.

9-ضرورة توفير برامج تدريبية لمراجعي الحسابات على مدخلي المراجعة الاختبارية سواء المدخل الإحصائي أم المدخل الحكمي لرفع سوية المراجعين وتعميق مهاراتهم، وتطبيق مبدأ التعليم المستمر من خلال الاطلاع على كل جديد في مجال المراجعة الاختبارية من دراسات وأبحاث ومجلات ودوريات متخصصة في المراجعة لرفع كفاءاتهم آخذين بالحسبان التغيرات الدولية والتحديات المستقبلية .

10-تعزيز دور الجامعة وتطبيق مبدأ ربط الجامعة بالمجتمع، والتركيز على التدريب العملي للطلبة، وذلك من خلال إنشاء مختبرات تدريبية تحتوي على سجلات وهمية وأجهزة حاسوب ليتم عرض حالات تطبيقية في المراجعة.

المراجع:

1- اشتيوى، ادريس عبد السلام .*المراجعة معايير وإجراءات*. دار النهضة-ليبيا ، .2000

2- الباز، محمد أحمد البدوي. *المراجعة الأساليب الفنية والإجراءات المنهجية*. مكتبة المدينة بالزقازيق-مصر، 2004.

3- السقا، السيد أحمد؛ أبو الخير، مدثر طه. *مشاكل معاصرة في المراجعة*.الدار الجامعية- مصر، 2002.

5- القاضي، حسين ؛ دحدوح، حسين. *مراجعة الحسابات الأساسيات*. جامعة دمشق-سوريا، .1999

6- الهواري، محمد نصر؛ وآخرون. *دراسات متقدمة في المراجعة*، جامعة عين شمس، القاهرة ،.2000

7- جاموس، ياسر. كحالة، جبرائيل، *المراجعة المحاسبية بالعينة الإحصائية*. مجلة بحوث جامعة حلب: سلسلة العلوم الاقتصادية، عدد4 ،1991 .

8- جربوع، يوسف محمود. *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

9 - جيمس لوبك، ألفين أرينز. *المراجعة مدخل متكامل*. جامعة الملك سعود، 2003 .

10- حماد، طارق عبد العال. *موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية و الامريكية والعربية*. الدار الجامعية-مصر، 2004.

11- حميدان ، عدنان عباس ، *منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية* .مجلة جامعة دمشق، مجلد 15 ، عدد 2، 1999 .

12- خضير ، مصطفى عيسى. *المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات*. جامعة الملك سعود ،1991 .

13- شاهين، ابراهيم عثمان. *أسلوب المعاينة الحكمية في المراجعة الاختبارية: نحو معايير موضوعية* . مجلة العلوم الاجتماعية-الكويت، مجلد 14، عدد 2، 1986 .

14- لطفي، أمين السيد. *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*. الدار الجامعية، 2005.

15 - مصطفى، صادق حامد؛ أحمد، عبدالله عبد السلام. *دراسات في المراجعة*.الدار الجامعية، 2003 .

16- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998 .

17- المرسوم التشريعي رقم /64/ قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، دمشق، 2003./9/29

18- *A Statement of basic Auditing Concepts* . (Florida : American Accounting Association, 1971.)

19- BHATIA, R.C. *Auditing* .university of Delhi. India, 2001.

20- Konrath, L.F. *Auditing:Arisk analysis approach* , Thomson learning, Florida, USA.2002