مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دو التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)
اسم الكاتب: د. عصام قريط، د. عدنان حميدان، هاشم صافي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5086
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 22:33 +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 (40) العدد (1) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (1) 2018

The role of the joint audit in raising the efficiency of statistical sampling in auditing

(A field study in the Syrian business environment)

Dr. Esam krait[*]
Dr. Adnan Hamedan[**]
Hashem safi[***]

(Received 13 / 12 / 2017. Accepted 3 / 1 / 2018)

□ ABSTRACT □

The study aimed at identifying the method of joint auditing of the financial statements and the stages that must be carried out to complete the audit process using the statistical survey.

To achieve this objective, a field study was carried out through the creation of a questionnaire distributed to a sample of practicing auditors according to the Association of Chartered Accountants in Damascus, and then analyzing the results and testing the hypotheses using SPSS.

And research found the following results: There is the role of the joint audit in raising the efficiency of the use of a preview qualities in the audit and special evaluation of test results jointly.

There is a role for joint auditing in raising the efficiency of the use of the examination of variables in the audit, especially the assessment of relative importance in a joint manner.

There is a role for joint auditing in raising the efficiency of determining the size of the sample and the factors affecting it, especially the acceptable risk rate in common.

There is the role of the joint audit in reducing the risk of use of statistical sampling in audit, special audit is divided between the auditors' joint accounts on the basis of the applicable auditing or corporate functions business cycles.

Key words: Auditing, statistical sampling, Syrian Business Environment.

[*]**Professor- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[**]**Professor- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[***]**Postgraduate student- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (40) العدد (1) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (1) 2018

دور التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات

(دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)

الدكتور عصام قريط [*]
الدكتور عدنان حميدان [**]
هاشم صافي [***]

(تاريخ الإيداع 13 / 12 / 2017. قُبِل للنشر في 3 / 1 / 2018)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق باستخدام المعاينة الاحصائية .

ولتحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الممارسيين حسب جمعية المحاسبين القانونين في دمشق ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات البحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

و توصل البحث إلى النتائج الأتية: يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات و خاصة تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك.

يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات وخاصة تقدير الأهمية النسبية بشكل مشترك.

يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة والعوامل المؤثرة بها وخاصة معدل الخطر المقبول بشكل مشترك.

يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات و خاصة يتم تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات،المعاينة الاحصائية، بيئة الأعمال السورية.

[*] **أستاذ– قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –سورية.**
[**] **أستاذ– قسم الاحصاء –كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –سورية.**
[***] **طالب دكتوراه – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –سورية.**

مقدمة:

إن تزايد حجم النشاط الاقتصادي وتوسع أعمال المؤسسات أدى الى ضرورة الانتقال من عملية التدقيق الشامل الى استخدام التدقيق بالعينات و الذي يقوم على اختيار العينات بناء على أحكام شخصية أو على أدوات إحصائية.

ويكمن الهدف الأساسي من وراء قيام المدقق بتنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية في تمكينه من تقييم مدى إمكانية الاعتماد على السجلات الأساسية للمنشأة كأساس لإعداد قوائمها المالية وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف نادراً ما يجد المدقق ضرورة في فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات الأساسية للعميل من عمليات بشكل مفصل ولكن عندما يختار المراجع عينة من مجتمع ما بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع ، فإنه من الصعب أن يعرف هل العينة التي قام باختيارها ممثلة للمجتمع أم لا حتى بعد الانتهاء من المعاينة ولكن يمكنه زيادة احتمالية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق زيادة الحذر عند تصميم واختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع و يؤدي عدم تمثيل العينة للمجتمع أو أن نسبة تمثيلها غير عالية وجود مخاطر المعاينة ،وهي بسبب أن العينة لا تحتوي خصائص المجتمع أو أنها تحتوي على جزء بسيط من هذه الخصائص ولكن قد يكون سبب هذه المخاطر هو المدقق نفسه أو مساعديه ،بسبب عدم قدرته على تمييز الانحرافات أو الأخطاء الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التدقيق المناسبة .

مشكلة الدراسة

إن عملية استخدام العينات في التدقيق يرافقها مخاطر وهي خطر المعاينة والذي ينتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع و على الرغم من أنه لا يمكن الغاء هذه المخاطر بشكل كلي ، ولكن يمكن تخفيضها وذلك باختيار عينة ممثلة للمجتمع و يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي الآتي: هل يؤثر التدقيق المشترك في كفاءة استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات و يتفرع عنه التساؤلات الأتية:

1- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات.

2- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات.

3- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها .

4- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات.

أهمية البحث و أهدافه:

تعتبر هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة في مجال استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات و تتمثل أهمية الدراسة في :

1-الناحية النظرية: هناك عدد قليل من الدراسات و الأبحاث حول تحسين جودة التدقيق من خلال استخدام منهج التدقيق المشترك و تقويم انعكاس تطبيق هذه الاداة على عملية التدقيق كمساهمة بسيطة في تحسين الحكم المهني لمدقق الحسابات في بيئة الأعمال السورية .

2-الناحية العملية: تحاول الدارسة تسليط الضوء على مجالات استخدام المعاينة الاحصائية من قبل المدققين و ذلك من خلال بيان التقنيات التي يمكن استخدامها في هذا المجال.

أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط الأتية:

دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات.

دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات.

دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها .

دور التدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات.

فرضيات البحث

الفرضية الأولى: لا يوجد دور لتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات.

الفرضية الثانية: لا يوجد دور لتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات.

الفرضية الثالثة: لا يوجد دور لتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها .

الفرضية الرابعة: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الخطوات الأتية :

أ . الإطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث وتكوين فرضيات البحث .

ب . إضافة إلى دراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات الممارسين بحسب جمعية المحاسبين القانونين، ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات البحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

الدراسات السابقة:

أولا– الدراسات العربية:

1–دراسة (عطية و أبو غنيم،2015)[1] بعنوان مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم(530) أخذ عينات التدقيق)في مكاتب التدقيق القانونية في الأردن.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مكاتب التدقيق القانونية في الأردن لمتطلبات معيار الدقيق الدولي(530) المتعلق باستخدام العينات في التدقيق من أجل الوصول إلى أفضل أساليب التدقيق وتحسين نوعية التدقيق في الأردن .

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من مدققي الحسابات القانونيين العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن وعددهم 593مدققاً مرخصاً .استخدمت الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية للوصول إلى نتائج الدراسة منها الإحصاءات الوصفية و (t–test)لاختبار فرضيات الدراسة، ولقد استخدمت الاستبانة كأداة للدراسة وجمع البيانات، ووجهت هذه الاستبانة إلى المدققين القانونيين في مكاتب التدقيق للحصول على آرائهم حول استخدام عينات التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 530

و كانت أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1- هناك تأييد كبير على أن مكاتب التدقيق تأخذ بعين الاعتبار الهدف من اجراءات التدقيق وخصائص المجتمع عند تصميم العينة.

2- هناك تأييد كبير على أن مكاتب التدقيق تستخدم حجم عينة كافي لتقليل مخاطر العينة الى المستوى المقبول .

3-مكاتب التدقيق في الأردن ملتزمة بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي 530.

2-دراسة (حسان ومسعود،2014)[2] بعنوان اختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على طريقة هي من أهم طرق المعاينة الإحصائية في تقويم الرقابة داخل المؤسسة ألا و هي طريقة معاينة الصفات ويتم من خلال إتباع الخطوات الأتية:

وضع الأهداف الشاملة للاختبار لكل دورة عمليات محل الاختبار التي من أجلها يتم إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، أي التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة.

وكانت أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1-يتطلب استخدام أسلوب العينة الإحصائية من المراجع أن يقوم بتحديد درجة أو مستوى الثقة عند فحص العينة كنسبة مئوية لنجاحها على أن يترك نسبة مئوية كحد أعلى للوقوع في الخطأ مثلا(95 % لنجاح العينة، و % 5كحد أعلى للخطأ)

2-إن قرار استعمال المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المراجع في الأخذ بالأسلوب الأكفأ للحصول على أدلة- إثبات كافية وملائمة في ظروف معينة،

3-عند تصميم عينة المراجعة يجب الأخذ في الاعتبار أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منه العينة الإحصائية، مع- الأخذ بعين الاعتبار طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية ظروف الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

4-عند تقييم نتائج العينة الإحصائية يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية.

ثانيا- الدراسات الأجنبية:

1-دراسة(Kermiche,eta,2014)[3] **بعنوان:**

Is joint-audit regulation likely to mitigate the audit market concentration in the long run? The French experience

هل التدقيق المشترك يساعد في تخفيف حالة تركز سوق التدقيق على المدى الطويل: التجربة الفرنسية

تهدف الدراسة الى تحديد دور التدقيق المشترك كحل للتخفيف من تمركز سوق التدقيق بيد الشركات الأربعة الكبرى و دراسة المخاطر المرتبطة بهذه السيطرة على مستقبل سوق التدقيق بشكل عام.

و استخدم النظام الفرنسي كبيئة للتطبيق حيث أجري تحليل ماركوف للاستدلال على هيكل السوق على المدى الطويل من خلال النظر إلى اختيار عملاء التدقيق بين أنواع مختلفة من مجموعات التدقيق المشترك وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1-نظام التدقيق المشترك الفرنسي فعال في الحفاظ على انفتاح الأسواق والتخفيف من هيمنة الشركات الأربعة الكبار في المدى الطويل.

2-التدقيق المشترك هو الاختيار لغالبية عملاء التدقيق، كما أن اختيار التدقيق المشترك المكون من غير الأربعة الكبار يتفوق على التدقيق المشترك من الأربعة الكبار.

3-تتفق هذه الدراسة مع موقف المفوضية الأوروبية بشأن الفوائد المحتملة للتدقيق المشترك في التخفيف من تركيز السوق بيد الأربعة الكبار.

-دراسة (Brant , eta -2013)[4] بعنوان:

Behind the Numbers: Insights into Large Audit Firm Sampling Policies

دراسة واقع سياسات اختيار العينات في شركات التدقيق الكبيرة

يهدف البحث الى دراسة التغييرات في مهنة التدقيق بعد قانون ساربينز أوكسلي و طبيعة سياسات استخدام عينات التدقيق في شركات التدقيق الكبرى وقد أجريت دراسة مسحية للمكتب الوطني للشركات المحاسبة الأربعة الكبرى و الدولية فيما يتعلق بسياسات استخدام عينات التدقيق.

و كانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1-نجد أن أساليب استخدام العينات تختلف اختلافا كبيرا بين أكبر شركات التدقيق فبينما يركز البعض على الأساليب الإحصائية، و يستخدم البعض الآخر أساليب غير احصائية وعلاوة على ذلك، فإن الشركات كثيرا ما تستخدم مدخلات مختلفة لهذه النماذج مما أدى لاختلافات نسبية في حجم العينة.

2-الاختلافات في أحجام العينات قد يكون سبب للحد من حجم العينة لأسباب تنافسية.

3- هناك زيادة استخدام الأساليب الإحصائية في مرحلة ما بعد SOX مقارنة في وقت سابق ومع ذلك نجد أن الشركات عموما تتبع السياسات نفسها في عمليات التدقيق على حد سواء الشركات الخاصة والعامة.

7-دراسة(Mohseni , 2014) [5] بعنوان:

Audit Approach to Audit Risk Management, Quantitative Determination of the Components of Audit Risk and Determine the Impact on the Components of Audit Risk in Audit Sampling

نهج المراجعة لمراجعة كأسلوب لإدارة مخاطر التدقيق، التحديد الكمي لمكونات مخاطر المراجعة وتحديد الأثر على مكونات مخاطر المراجعة في اختيار عينات التدقيق.

يهدف البحث الى تحديد المسؤولية القانونية للمراجعين قبل القبول النهائي لعملية المراجعة والأسلوب الواجب اتباعه لتحديد المخاطر وأثرها على مكونات خطر المعاينة و قد اجريت دراسة ميدانية و كانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1-يجب على المدقق تحديد وتقييم الأنشطة المعرفية في نظام الرقابة الداخلية لتكون قادرة على التعامل مع الحجم المطلوب لإجراء مراجعة رشيدة وفعالة.

2-يجب تحديد مكونات مخاطر المراجعة من خلال توفير طريقة معقولة لتحديد عدد العينات المطلوبة للتعبير عن العناصر وفقا لنظام الرقابة الداخلية.

4-دراسة(Baldauf,eta,2012)[6] بعنوان:

Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study

التدقيق المشترك ودقة تقرير مدقق الحسابات دراسة ميدانية.

تتناول هذه الدراسة آثار التدقيق المشترك على التوافق في تقرير مدقق الحسابات و تهدف إلى التحقيق في ما إذا كان التدقيق المشترك يحسن نوعية التدقيق بشكل عام عن طريق قياس جودة التدقيق باستخدام قياس درجة التوافق و الدقة في تقرير مدققي الحسابات.

وكان المشاركون في الدراسة النظامية عينة من المدققين في ألمانيا والنمسا و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1-في الوقت الحاضر آداب تحسين جودة التدقيق والمراجعة تجري مناقشتها بشكل مكثف في الاتحاد الأوروبي وفي كل مكان في العالم.

2-نهج التدقيق المشترك هو موضوع حديث جدا والمنظمين يدرسون على نطاق واسع فوائد نهج التدقيق المشترك المختلفة ومع ذلك في معظم البلدان لا تزال تستخدم نهج التدقيق المشترك على أساس طوعي.

3- إن المدققين الذين يستخدمون نهج التدقيق المشترك قادرين على تحقيق قدر أعلى من التوافق ودقة أكبر.

أولاً- الإطار النظري للبحث:

1-1 مفهوم التدقيق المشترك:

يستخدم مصطلح "مراجعة مشتركة" لوصف الحالة التي يقوم اثنين من المراجعين بشكل جماعي على تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، بما في ذلك تفسير نتائج إجراءات التدقيق، و إصدار رأيا يتعلق بالتدقيق ويتم استخدام مصطلح "مجموعة المراجعة" عندما يقوم اثنين من مراجعي الحسابات لحل مشكلة معينة .[7]

1-2 المبادئ الاساسية للتدقيق المشترك:

يقوم التدقيق المشترك على المبادئ الأساسية التالية:[8]

مبادئ التدقيق المشترك

1	الأدوار والمسؤوليات	لا يمكن أن يدعي المدقق المشترك جهل العمل المنجز من قبل مدقق حسابات مشترك آخر
2	إجراءات التدقيق الرئيسية	يحدد المدقق المشترك و يوافق على استراتيجية عامة للتدقيق وتطوير خطة التدقيق بالاشتراك مع المدقق المشترك الآخر
		الاتفاق خطيا مع المدقق المشترك الآخر على توزيع العمل الذي يتعين القيام بها.
3	الاستقلال والمتطلبات الأخلاقية	يجب على المدقق المشترك وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع وتسوية الخلافات في الرأي مع المدقق المشترك الآخر
		يجب على مدقق الحسابات المشترك إلى أقصى حد ممكن، حل الخلافات قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير مع المدقق المشترك الآخر
		في حال لا يمكن حل الخلافات في الرأي بين مدققي الحسابات المشترك ومدقق الحسابات مشترك يجب إبلاغ الإدارة أو القائمين على في أقرب وقت ممكن.
4	الاتصالات -	يجب أن يتصل المدقق المشترك مع المدقق المشترك الآخر في الوقت المناسب. وينبغي أن تتضمن هذه الاتصالات ما يأتي:
		*تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر

		* مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة
		*نتائج المدقق المشترك والاستنتاجات التي قد تؤدي إلى تعديلات في الرأي.
		*أي مسائل أخرى قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر
5	وثائق التدقيق	يجب أن يضمن المدقق المشترك أيضا في وثائق التدقيق ما يأتي:
		*رسالة التمثيل من الإدارة .
		* الموافقة على توزيع العمل بين مدققي الحسابات المشترك
		* المشاورات المشتركة بما في ذلك المسائل التقنية؛
		اجتماعات و مناقشات مع الإدارة و في المناطق المعرضة لخطر كبير ومكوناتها؛
		تخطيط المراجعة والأهمية النسبية.
		إجراءات تدقيق إضافية يؤديها، إن وجدت.

1-3-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 وتقويم أدلة المراجعة 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 باعتبارها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن المراجعة. ويلاحظ أنه في حالة عدم استخدام عينات المراجعة، فإن المراجع يقوم بفحص كل المفردات المكوِّنة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات. وتكون التكلفة في هذه الحالة عالية جداً نتيجة للوقت والجهد الذي يبذله المراجع لفحص هذه المفردات. ولا تبرر المنافع المترتبة على الفحص بنسبة 100% التكلفة العالية لهذا الفحص. ومن ثم فإن استخدام عينات المراجعة يمكن المراجع من الحصول على المعلومات اللازمة ولكن بتكلفة أقل[9] .

1-4-تعريف عينة المراجعة:

يعرف معيار المراجعة الدولي رقم (530) الخاص بعينة المراجعة والإجراءات الاختبارية الأخرى، استخدام أسلوب عينة المراجعة على أنها تطبيق إجراءات المراجعة بنسبة أقل من 100% على المفردات الواردة في رصيد حساب أو نوعية معاملات ، ليتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويم للمفردات التي تم اختيارها من أجل إبداء أو المساعدة في إبداء رأي نهائي يتعلق بأجمالي مجتمع العينة (معايير المراجعة 530)[10]

وتستخدم عينات المراجعة عادة عند إجراء اختبارات الالتزام بتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. كما يستخدمها المراجع أيضاً لأغراض إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات ويمكن تصنيف أساليب المعاينة بحسب الغرض من استخدامها إلى نوعين: معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات.

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 ويجب أن يكون حجم العينة ذات الغرض المزدوج أكبر من أحجام العينات التي يمكن تصميمها لكل غرض على حدة [11].

1-5-استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة:

يقوم المراجع عادة بإجراء اختبارات الرقابة إذا كان يخطط لتقدير المخاطر الرقابية لتأكيد معين بأقل من الحد الأقصى. في هذه الحالة يجب أن تشتمل خطة المراجعة على اختبارات مناسبة لمدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية التي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لعميل المراجعة. ويمكن للمراجع استخدام عينات المراجعة عند إجراء اختبارات الرقابة عندما ينتج عن تنفيذ السياسة أو الإجراء الرقابي المعني دليل موثق على تنفيذه. وتعتبر معاينة الصفات هي الأسلوب الذي يستخدم لأغراض اختبارات الرقابة. ويقصد بالصفة محل الاهتمام عادة إجراء رقابي معين. على سبيل المثال ، قد يكون المراجع مهتماً بتقدير نسبة أوامر الشراء التي لا تتضمن اعتماداً مناسباً. وعند تطبيق معاينة الصفات، فإن المراجع يهتم أساساً بمعدل الانحراف عن سياسات وإجراءات رقابية معينة. ويجب أن يلاحظ أن الضعف في الرقابة الداخلية لا يعني بالضرورة أن هناك تحريف في القوائم المالية. ذلك أن القوائم المالية تكون محرفة فقط إذا كان هناك تحريف جوهري وفشلت الإجراءات الرقابية واختبارات التحقق التفصيلية في اكتشافه[12]، وهناك خطوات محددة يقوم المراجع عادة باتباعها عند استخدام معاينة الصفات ويتطلب استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبار الرقابة المرور بمراحل معينة وهي[13] :

- التخطيط:

1-تحديد هدف المعاينة

2- تعريف الصفة التي يجري التركيز عليها

2-تعريف المجتمع

- الانجاز:

1-تحديد حجم العينة

2- انتقاء مفردات العينة

3-قياس مفردات العينة

- التقييم:

تقييم نتائج الاختبار

1-6-استخدام عينات المراجعة في اختبارات التحقق التفصيلية:

يهتم المراجع عند استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية بما إذا كانت القيم النقدية لأرصدة الحسابات أو النوع من العمليات تشتمل على خطأ جوهري. ويمكن للمراجع استخدام أي من أساليب المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية للحصول على أدلة مراجعة كافية للوصول إلى استنتاج بشأن أرصدة هذه الحسابات أو النوع من العمليات. وتعتبر معاينة المتغيرات هي الأنسب لتحقيق هذا الغرض. ويتطلب تطبيق معاينة المتغيرات ضرورة قيام المراجع بخطوات محددة مثل تلك التي يقوم بها عند استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة. وتبدأ هذه الخطوات بتخطيط العينة وتنتهي بتوثيق الإجراءات مروراً باختيار مفردات العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة عليها وتقويم نتائج العينة. وتختلف إجراءات المعاينة المتبعة في كل خطوة

بحسب ما إذا كان المراجع ينوي استخدام أحد أساليب المعاينة الإحصائية التقليدية أو استخدام المعاينة غير الإحصائية.[14]

ثانياً : الدراسة الميدانية :

2-1-مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مراجعي الحسابات في دمشق بحسب جمعية المحاسبين القانونين ولقد تم توزيع عدد 75 استبانة وتم استرجاع 58 منها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل 58 استبانة وللتحقق الثبات لأداة الدراسة استخدم معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم إذ بلغ هذا المعامل 0.678 وهي قيمة مقبولة .

2-2- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

بهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وآراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، فضلاً عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لـ " لحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences"، وتتمثل تلك الأساليب في :

أ. المتوسط الحسابي Arithmetic mean

ب. الانحراف المعياري Standard deviation

ج. اختبار t للعينة الواحدة t Student test – On Sample

النتائج والمناقشة :

توضح الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وذلك كما يأتي:

جدول رقم (1) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الاول

	لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات					
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
	التخطيط بشكل مشترك لمعاينة الصفات.	5.00	1.03	28.87	0.000	
	تحديد هدف المعاينة بشكل مشترك	4.39	1.30	20.56	0.000	
	تعريف الصفة التي يجري التركيز عليها بشكل مشترك	4.31	1.21	17.36	0.000	
	انتقاء مفردات العينة بشكل مشترك	4.56	0.96	19.07	0.000	
	قياس مفردات العينة بشكل مشترك	4.60	0.93	23.51	0.000	
	تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك	3.54	1.43	15.37	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	4.58	0.98	23.13	0.000	

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات حسب الجدول السابق إن قيمة t (23.13) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات.

جدول رقم (2) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات.					
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
	التخطيط بشكل مشترك لمعاينة المتغيرات.	3.90	1.15	25.33	0.000
	تقدير الأهمية النسبية بشكل مشترك	4.66	1.27	17.70	0.000
	تحديد هدف المعاينة بشكل مشترك	4.25	0.93	25.50	0.000
	تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر	4.37	1.33	23.58	0.000
	تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية بشكل مشترك	4.70	0.92	21.17	0.000
	قياس مفردات العينة و تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك	4.68	0.98	16.83	0.000
	المعدل الكلي للفرضية	4.49	0.95	24.84	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات حسب الجدول السابق إن قيمة t (24.84) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات.

جدول رقم (3) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث

لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها .					
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
	الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ	4.02	0.97	26.08	0.000

	القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.					
	تقدير خطر المعاينة بشكل مشترك	4.43	1.27	19.96	0.000	
	تحديد معدل الخطر المقبول بشكل مشترك	4.37	0.93	21.40	0.000	
	تحديد انحراف المجتمع المتوقع بشكل مشترك	4.68	1.32	17.51	0.000	
	تقدير التضليل المقبول بشكل مشترك	4.74	1.37	17.12	0.000	
	تقدير التضليل المتوقع بشكل مشترك	4.56	0.96	21.75	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	4.63	0.97	24.52	0.000	

جدول رقم (3) من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

اختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها حسب الجدول السابق إن قيمة t (24.52) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها.

جدول رقم (4) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث

	لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات.					
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
	الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.	4.02	1.02	27.08	0.000	
	تخطيط المراجعة والأهمية النسبية	4.43	1.27	19.96	0.000	
	تحديد انحراف المجتمع المتوقع بشكل مشترك	4.37	0.96	20.40	0.000	
	تقدير خطر المعاينة بشكل مشترك	4.68	0.92	18.51	0.000	
	تقدير التضليل المتوقع بشكل مشترك	4.74	1.37	19.12	0.000	
	انتقاء مفردات العينة بشكل مشترك	4.56	1.44	17.75	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	4.63	0.97	26.76	0.000	

جدول رقم (3) من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

اختبار الفرضية الرابعة:لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.76) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1-يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات و خاصة تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك بشكل مشترك.

2-يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة المتغيرات في تدقيق الحسابات و خاصة تقدير الأهمية النسبية بشكل مشترك.

3-يوجد دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة تحديد حجم العينة و العوامل المؤثرة بها و خاصة معدل الخطر المقبول بشكل مشترك .

4-يوجد دور للتدقيق المشترك في تخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات و خاصة انتقاء مفردات العينة بشكل مشترك.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يرى الباحث تقديم التوصيات التالية:

1-التركيز على تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك من قبل المراجعين اثناء استخدام معاينة الصفات.

2-اعطاء اولوية لتقدير الأهمية النسبية بشكل مشترك و معدل الخطر المقبول به .

3-تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات و انتقاء مفردات العينة بشكل مشترك

4-بدء تطبيق التدقيق المشترك بشكل طوعي وليس الزامي من قبل هيئة الأسواق المالية و اجمعية المحاسبين القانونين باعتبارها التنظيم المهني.

المراجع:

1-عطية ،سليمان- أبو غنيم ،منال- مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم(530 أخذ عينات التدقيق)في مكاتب التدقيق القانونية في الأردن.مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية- ,24 Vol 2015 No2,, pp 24-44-

2-حسان،خمقاني- مسعود،صديقي- اختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.2014 مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد05 -2014

3-KERMICHE ,Lamya and Charles Piot 2014 **Is joint-audit regulation likely to mitigate the audit market concentration in the long run? The French experience** .Grenoble Ecole de Management and Univ. Grenoble Alpes .Number of Pages in PDF File: 26

4-CHRISTENSEN ,Brant. , Randal J. Elder and Steven M. Glover Uni **Behind the Numbers: Insights into Large Audit Firm Sampling Policies** *Accounting Horizons, Forthcoming* university of Missouri-Columbia, Syracuse University and Brigham Young University27 Jul 2013 Number of Pages in PDF File: 32

5-Abdolali Mohseni **Audit Approach to Audit Risk Management, Quantitative Determination of the Components of Audit Risk and Determine the Impact on the Components of Audit Risk in Audit Sampling** 25 May 2014 Number of Pages in PDF File: 31

6-Julia Baldauf and Rudolf Steckel . **Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study** 2012. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research 5 (2): 7-42*

7-Elina Elisabet Haapamäki , Tuukka Järvinen , Lasse Niemi and Mikko P. Zerni 2012

Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits *European Accounting Review, Forthcoming.* Number of Pages in PDF File: 54

8- https://www.slideshare.net/NicolasRibollet/what-you-need-to-know-about-joint-audit-54203927

9- الخطيب خالد ، الرفاعي خليل ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل للنشر ،2009.

10- إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة-2010-ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين -الأردن.

11- السرايا، محمد السيد، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،جامعة الاسكندرية، مصر ،.2007

12- لطفي، أمين السيد أحمد،(2007) ،" **التطورات الحديثة في المرا جعة**"،) الإبراهيمية :الدار الجامعية.

13- القاضي، حسين، دحدوح ،حسين، قريط ،نعمة عصام، أصول المراجعة (2)،منشورات جامعة دمشق،2012

14- Soltani, Bahram, (2007), ***"Auditing: An International Approach"***, 1st Ed., England: Prentice Hall.