

## أهمية المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة

د. لقلطي الاخضر

*louglailakhdar@gmail.com*

جامعة محمد بوضياف المسيلة؛ الجزائر

د. بن دقفل كمال

*dakfel83@yahoo.com*

جامعة محمد بوضياف المسيلة؛ الجزائر

د. بن طيرش عطاء الله

جامعة غرداية؛ الجزائر

*atallah84@yahoo.fr*

*Received: Jan 2018*

*Accepted: Fèv 2018*

*Published: Mar 2018*

ملخص:

تعتبر المعاينة الإحصائية من بين أهم الأدوات المستخدمة من طرف المراجع باعتبارها تساهم في الرفع من اداء عملية المراجعة، وهذا بسبب كبر حجم العمليات المحاسبية وزيادة تعقيدها الامر الذي يتوجب الاعتماد على أسلوب المعاينة الإحصائية والذي تعتمد على اختيار العينات من مجتمع العمليات المحاسبية بهدف مراجعتها لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها وتحديد المسؤولية عنها باقل زمن وتكلفة. الكلمات المفتاحية: المعاينة الإحصائية، المراجعة، الأداء.

### **Abstract:**

The statistical inspection is one of the most important tools used by the auditor as it contributes to the performance of the review process. This is due to the large volume of accounting operations and their complexity. Therefore, it is necessary to rely on statistical sampling method which depends on the selection of samples from the accounting operations community in order to detect, correct and fix errors in the shortest time and at the lowest cost.

**Keywords:** Statistical Preview, Review, Performance.

مقدمة:

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها بحيث أصبح الهدف الأساسي للمراجعة لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش التلاعب سواء في القيود أو في الحسابات وغيرها إنما في ابداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية محل المراجعة وذلك وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ومع زيادة عدد الشركات واتساع حجمها وتعقد عملياتها المحاسبية أصبحت عملية المراجعة الكاملة شبه مستحيلة نظرا لما تتطلبه المراجعة الكاملة من جهد كبير بالإضافة الى طول الوقت ، وبالتالي أصبح اللجوء الى أسلوب المعاينة الإحصائية امرا ضروريا لاعتباره من احدث الاساليب المستخدمة من طرف المراجعين نظرا للعديد من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة أسلوب العينات الإحصائية.

من خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيسي التي تأتي هذه الورقة للإجابة عليه كما يلي: ما أهمية تطبيق تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة ؟ يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات ، من خلال استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية للمراجع لما يوفره هذا الاسلوب في توفير الجهد والتكلفة المستغرقة لأداء عمية المراجعة وبالتالي ترشيد الممارسة المهنية للمراجعة . و لمعالجة السؤال الرئيسي المطروح يتم التطرق الى النقاط الموالية:

- الإطار العام للمراجعة والمعاينة الإحصائية .
- مزايا استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية
- العلاقة بين معايير المراجعة والمعاينة الإحصائية
- المعاينة الإحصائية وفق معايير الدولي للمراجعة رقم (530).

## المحور الأول: الإطار العام للمراجعة والمعاينة الإحصائية

أولاً : مفهوم المراجعة

هناك تعريف عديدة للمراجعة من بينها:

- تعريف بيثوكس كرامن وبواسون ( Bethoux , Kremper et Poisson )  
يتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

"المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة ألا يكون هو  
الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"

- كما تم تعريف المراجعة من طرف بيكور وبوكوين (Bécour & Bouquin)  
على أنها: "النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة  
والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط  
داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها."<sup>2</sup>

- كما تم تعريفها على أن "مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات  
مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق  
حسابات الشركة"<sup>3</sup>.

- وتعرف أيضاً بأنها "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم  
الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي  
هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"<sup>4</sup>.

ثانياً : مفهوم المعاينة

العينة الإحصائية هي جزء يتم اختياره من مجتمع ما لكي يمثل هذا المجتمع،  
ولكي يتمثل هذا الجزء الكلي الذي اختير منه لا بد أن يتم الاختيار بطريقة معينة  
تحقق فرصاً متكافئة لجميع المفردات أو البنود لكي تختار داخل العينة"<sup>5</sup>

يعتمد أسلوب المعاينة الإحصائية على نظرية الاحتمالات والمستمدة من  
الرياضيات"<sup>6</sup>.

### ثالثا: طرق المعاينة

يوجد أسلوبان أساسيان في معاينة المراجعة، الأول إحصائي والثاني غير إحصائي يطلق عليه مصطلح معاينة الحكم المهني، إلا أنه في الحالتين يستخدم المراجع حكمه المهني في تخطيط وتنفيذ وتقييم العينة<sup>7</sup>.

#### 1- المعاينة غير الإحصائية

يتم اختيار العينة فيها على أساس الحكم الشخصي للمراجع وتسمى بالمعاينة الحكمية، تعتمد على حكم المراجع المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها.

#### 2- 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 اختيار العينة وتميز 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.

رابعا: طرق اختيار مفردات العينة في المعاينة الإحصائية

يتم اختيار مفردات العينة التي تخضع للاختبار بإحدى الطرق الآتية<sup>8</sup>:

#### 1- الاختيار العشوائي

تمنح هذه الطريقة فرصة متساوية لجميع المفردات في المجتمع لتكون ضمن مفردات العينة، وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية.

## 2- الاختيار المنتظم

حسب هذه الطريقة يقسم المجتمع على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة عشوائيا ثم يتم اختيار باقي مفردات العينة بإضافة ناتج القسمة في كل مرة، وإذا لم تكن مفردات المجتمع مرقمة يمكن أن يقوم المراجع بتقييمها.

## 3- الاختيار الطبقي

في كثير من الأحيان يكون المجتمع الإحصائي غير متجانس وذلك من حيث خصائص مفرداته بمعنى تباين أو اختلاف في الخاصية أو الخصائص المدروسة بين الوحدات، كالتباين الحاصل في دخول الأفراد والمستوى الثقافي وغير ذلك، مما يؤثر على تمثيل العينة للمجتمع وبالتالي على دقة النتائج. في هذه الحالة يكون استخدام أسلوب المعاينة الطبقية هو المناسب لأنه يهدف إلى تصميم عينة ممثلة لكافة الطبقات التي يتكون منها المجتمع المدروس، مما يؤدي إلى تقليل أخطاء المعاينة دون زيادة حجم العينة<sup>9</sup>.

يقسم هذا الأسلوب المجتمع المدروس إلى مجموعات جزئية غير متقاطعة ومتجانسة نسبة للمتغير قيد الدراسة، تسمى هذه المجموعات الجزئية بالطبقات، ثم يتم إجراء معاينة عشوائية بسيطة على كل طبقة، وتعامل كل طبقة وكأنها مجتمع مستقل تسحب منه عينة عشوائية بسيطة ذات حجم معين.

## 4- الاختيار العنقودي

في بعض الحالات نجد أن وحدات بعض المجتمعات تشكل تجمعات عادة ما تكون مشابهة إلى حد كبير للخاصية المدروسة مثل المدن، الشوارع، المناطق، الجامعات، هذه التجمعات تسمى العناقيد ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا كان المجتمع كبيرا جدا .

يعتمد هذا النوع من العينات على تجزئة مجتمع الدراسة إلى مجموعات (عناقيد) وذلك وفقا لخاصية معينة كما هو الحال في العينة الطبقية، بعدها يتم الاختيار

العشوائي لعينة الدراسة والمتمثلة في بعض هذه العناقيد كعينة عشوائية بسيطة ثم ندرس أفراد كل منها، وفي هذه الحالة تسمى عينة عنقودية من مرحلة واحدة. أما إذا قمنا باختيار عينة عشوائية بسيطة من الأفراد داخل كل عنقود اخترناه في المرحلة الأولى فتسمى عينة عنقودية من مرحلتين عندها تسمى العناقيد بوحدات معاينة أولية والمفردات داخل العناقيد تسمى وحدات معاينة ثانوية. يمكن أن تكون العينة العنقودية مكونة من عدة مراحل وتسمى في هذه الحالة عينة عنقودية متعددة المراحل<sup>10</sup>.

المحور الثاني : مزايا استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في المراجعة

يمتاز اسلوب المعاينة الإحصائية عن غيره من الاساليب الحكمية في المراجعة في المكان قياس المخاطر الناتجة عن اخطاء المعاينة، حيث يلزم قبل البدء في اختيار المراجع العينة الإحصائية وتحديد حجمها وحدد الحد الاقصى للخطأ المتوقع في مجتمع العينة ودرجه الدقة في العينة، اضافة لتحديد مستوى الثقة المطلوب في الفحص ولا شك ان المفاهيم السابقة لم يتيسر تحديدها بدقه نسبيه الا باستخدام اسلوب المعاينة الإحصائية الامر الذي يجعل استخدام اسلوب المعاينة يتجه بالمراجعين نحو موضوعيه الفحص بدرجة معينه لم يوفرها استخدام اي اسلوب اخر الامر الذي يساعد المراجع بدرجة كبيره على قياس المخاطر الناتجة عن اخطاء المعاينة بطريقه موضوعيه كما يساعد استخدام هذا الاسلوب على تقليل اخطاء المعاينة لتغيير حجم العينة حيث ويتناسب الحد الاقصى للخطأ المتوقع في مجتمع الفحص تناسباً طردياً مع حجم العينة وعليه مستوى الثقة وحجم العينة في علاقه طرديه ايضا تزيد بزيادتها و تنقص نقصانها ويعني ذلك انه كلما زاد حجم العينة زادت الثقة في تمثيل معدل اخطاء العينة بمعدل اخطاء المجتمع بأعلى درجة ممكنه كما ان معدل تكرار خطأ معين في مجتمع الفحص يعتبر احد المتغيرات التي تؤثر على حجم العينة .

ويوفر أسلوب المعاينة جداول إحصائية للمراجع لتقدير معدل الأخطاء، كما يمثل تحديد رقم الدقة و مستوى الثقة إحدى المسائل الأساسية للاهتمامات المراجع عند استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.<sup>11</sup>

#### المحور الثالث : العلاقة بين المعاينة الإحصائية ومعايير المراجعة

إن الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين. لقد تضمنت أدبيات المهنة العديد من التعاريف منها:

-تعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده : "تعد معايير المراجعة بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات"<sup>12</sup>.

-كما عرف ألفين أرينز (Arens Alvin) المعايير بأنها : "عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات."<sup>13</sup>

- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw) التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصريح لهم (AICPA)، على أنه : "المبادئ الأساسية لعملية المراجعة، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة."<sup>14</sup> ومن خلال استعراض التعاريف السابقة يلاحظ وجود سمات عامة لمعايير المراجعة أهمها:

-تعتبر معايير المراجعة نموذجاً للعمل المهني في المراجعة.

-توضع معايير المراجعة من قبل المنظمات المهنية (الإجماع أو الأغلبية العامة) أو السلطة أو العرف.

-تحدد معايير المراجعة المسؤوليات المهنية.

-تتصف معايير المراجعة بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمراجعين تشمل المبادئ الأساسية لعملية المراجعة.

-تعتبر معايير المراجعة مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته.<sup>15</sup>

ويمكن تقسيم معايير المراجعة المطبقة في معظم دول العالم في ثلاث مجموعات على النحو الآتي:

أولاً: المجموعة الأولى المعايير العامة

وهي تتعلق بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع واستقلالته وحياده وبذله للعباية المهنية الواجبة وهي معايير يجب تحققها قبل التعاقد على أي عملية مراجعة<sup>16</sup>.

ثانياً : المجموعة الثانية معايير العمل الميداني

وهي تتعلق بالتنفيذ الفعلي الميداني لعملية المراجعة من حيث التخطيط والإشراف وحصول المراجع على أدلة كافية تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية محل المراجعة.

ثالثاً : المجموعة الثالثة معايير إعداد التقرير

وتتعلق بطبيعة تقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون وكيفية إعداد هذا التقرير والمبادئ التي يعد وفقاً لها ومسؤولية المراجع عن هذا التقرير. ويعد التزام المراجع بهذه المعايير في أدائه لوظيفة المراجعة الوسيلة التي تضفي الثقة على أن القوائم المالية قد روجعت وفقاً لمجموعة من المعايير المقبولة والمطبقة والتي تحظى بالقبول العام من جميع المعنيين. ويجب أن تشمل معايير المراجعة كل الجوانب المحيطة بعملية المراجعة حتى تؤدي مجموعة الوظائف الآتية:<sup>17</sup>

- تعد معايير المراجعة نموذجاً يقتدي به المراجع عند أداء واجباته المهنية وممارسة عمله.



- المعايير أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية المراجعة للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- تعد وسيلة لتقويم الأداء المهني.
- تحدد المتطلبات والمواصفات الشخصية المفروض توافرها في من يقوم بعملية المراجعة.
- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها.
- تساعد المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل والتي بدونها تصح مزاوله المهنة وظيفه آليه.
- تحدد معايير المراجعة المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وتبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير .
- توفر المعايير للمراجع أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.
- تعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره.
- تصبح مهنة المراجعة في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات والتنظيمات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.
- تعد المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة لها.
- تساعد المعايير في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المراجعين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية.

- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المراجع حيث إن هذه المعايير تنسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد في القوائم المالية من بيانات ومعلومات.

وعند فحص المعايير العشرة السابق ذكرها في إطار المعاينة الإحصائية فيلاحظ ان المعيار رقم (1) والمعايير الثلاثة للعميل تشمل معنى خاصا فمثلا اذا اختار المراجع المعاينة الإحصائية يجب عليه ان يحصل على معرفة مناسبة لتدريب كاف في مجال تخطيط المعاينة التي تستخدمها ( صفات او متغيرة ) .  
كما يجب ان يحصل المراجعون على تدريب اضافي في مجال المعاينة الاحصائية ، وعلى المراجع دراسة المعايير الاحصائية ليفهم حدود ومزايا المعاينة الاحصائية.

وتشمل معايير مراجعة العمل على معاني جديدة اذا اخذت في اعتبارها مجال المعاينة الاحصائية<sup>18</sup> .

المحور الرابع: المعاينة الاحصائية وفق معايير الدولي للمراجعة رقم (530).

حظي استخدام أسلوب العينات في المراجعة باهتمام المنظمات والاتحادات المهنية العالمية فقد شكلت لجنة عن (AICPA) لدراسة مدى إمكانية الاستفادة من أسلوب العينات الإحصائية في مجال العمل المرجعي، وتوصلت إلى أنه ليس هناك ما يمنع المراجع من الاستفادة من هذا الأسلوب لإجراء اختباره وتسهيل اعماله، طالما أن ذلك يتوافق مع التزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند أدائه لعمله المهني، وأصدرت توصياتها عام 1962 بضرورة الاهتمام بهذا الأسلوب وتطبيقاته في مجال المراجعة، وخاصة وأن معايير المراجعة تسمح باستخدامه في تحديد حجم الفحوص والاختبارات.<sup>19</sup>

يسري المعيار الدولي رقم (530) عند ما يقرر المراجع استخدام العينة الرقابية للقيام بإجراءات الرقابة على الأداء. وهو يعالج استخدام المراجع للعينات

الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم وتنفيذ العينة الرقابية، وإجراء اختبارات المراقبة واختبارات التفاصيل، وتقييم النتائج اعتماداً على العينة. فالمعيار الدولي للمراجعة (530) يكمل المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) الذي يعالج مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للوصول إلى استنتاجات معقولة لبناء رأي المراجع. ويقدم المعيار رقم (500) إرشادات بخصوص الوسائل المتوفرة للمراجع لإختيار مفردات الإختبار والتي يمثل إختيار العينة الرقابية أحد وسائلها.<sup>20</sup>

وبين معيار المراجعة الدولي رقم (530) أن عملية إختيار المفردات التي ينوي المراجع مراجعتها، عادة ما تكون على أحد أشكال ثلاثة، ويمكن أن يستخدم مزيجاً منها وذلك حسب الظروف، وتشمل:

1- مراجعة مفردات المجتمع بنسبة 100% وهذا الشكل غير مناسب لإختبارات الرقابة ولكنه مناسب للإختبارات الجوهرية وخاصة في حالة وجود قيم عالية أو وجود مخاطر هامة.

2- إختيار بعض البنود المحددة، وهذا يتوقف على فهم المراجع للشركة وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية، أيضاً حسب خصائص المجتمع، وهذه البنود المحددة قد تشمل ما يلي:

- البنود ذات القيم العالية أو ذات خصائص محددة مثل كون هذه البنود عادة تتعرض للأخطاء.
- البنود التي تزيد على حد معين.
- بعض البنود التي يستخدمها المراجع للحصول على معلومات عن طبيعة الشركة وعملياتها ومخاطر الرقابة
- بعض البنود من أجل اختبار الأنشطة الرقابية.
- استخدام العينات.

وقد بين المعيار أن مراجعة العينات هو تطبيق إجراء مراجعة ما على أقل من 100% من مفردات نشاط معين أو صنف معين من النشاطات أو صنف من العمليات. وبالتالي فإن الأمور الموائية لا تدخل تحت مسمى المعاينة:

- مراجعة مجتمع معين بنسبة 100%.
- مراجعة نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.
- استخدام الإجراءات التحليلية.

ويعود السبب الرئيسي في استخدام العينات إلى تعذر القيام بالفحص الشامل، ويتعذر القيام بالفحص الشامل نتيجة لكبر أحجام الشركات وتعدد عملياتها وتنوعها وارتفاع تكاليف القيام بالفحص الشامل. ولكن هناك خطر يرافق عملية استخدام العينات يسمى خطر المعاينة، وهو الخطر الناتج عن احتمال خروج المراجع بنتيجة من العينة تختلف عن النتيجة التي سيتحصل عليها فيما لو قام بمراجعة كامل مفردات المجتمع<sup>21</sup>.

خاتمة:

من خلال هذا المقال، يتم استعراض النتائج على النحو الموالي :

- يعتبر أسلوب المعاينة الاحصائية من الاساليب الكمية يمتاز بالموضوعية بحيث يساعد على تقليل المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة.

- يعمل أسلوب المعاينة الاحصائية على اختصار وقت المراجعة ، فالمراجعة الجزئية يتم تنفيذها باق وقت وباقل تكلفة بالمقارنة مع المراجعة الموسعة او الشاملة

- إمكانية تعميم النتائج التي يمكن الحصول عليها عن طريق أسلوب المعاينة على المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.

- يساهم استخدام العينات الإحصائية في تخفيض درجة الاعتماد على الحكم الشخصي دون الحاجة إليه.

- تؤدي تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية الى سهولة تنفيذ الإجراءات في عملية المراجعة

- اهتمت معايير المراجعة الدولية بأسلوب المعاينة الإحصائية وادرجت معيارا خاصا به وهو المعيار الولي رقم (530).

## المراجع والإحالات

<sup>1</sup> R. Bethoux, F. Kremper, M. et Poisson, L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986, p :21.

<sup>2</sup> J.C. Bécour, H. Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, Paris ,2eme Edition, 1996, p : 12

<sup>3</sup> Olivier Herrbach, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat, université des sciences sociales, France, 2000, p : 18.

<sup>4</sup> نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص: 12-14.

<sup>5</sup> أحمد كمال مرتجي، دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر ، غزة ، 2013 ، ص: 40

<sup>6</sup> Georgiades Feorge, "Random Selection", Miller Audit Procedures", 2001, PP. 197- 198.

<sup>7</sup> ديلمي عمر ، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه ، جامعة الشلف ، 2017 ، صص62-63.

إيهاب نظمي و هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإجراءات ، دار وائل، عمان، 2012، ص: 43<sup>8</sup>.

<sup>9</sup> مقيدش نزيهة، أهمية أسلوب المعاينة في الدراسات الإحصائية دراسة تطبيقية حول الحوكمة في الجامعة الجزائرية من خلال سبر للآراء، رسالة ماجستير ، 2010، جامعة سطيف ، ص: 33

<sup>10</sup> مرجع سابق ، ص : 34-35

<sup>11</sup> سمير عبد الغني محمود ، " المعاينة الإحصائية وموضوعية نتائج المراجعة: دراسة نظرية تطبيقية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، عين شمس، القاهرة، مجلة نصف سنوية، العدد الأول، 1997، ص: 676-677

<sup>12</sup> Howard, Stettler, Auditing Principle, Newjersy, 1997,p:13.

<sup>13</sup> A Arens Alvin, James K Loebbecke, Auditing an Integrated Approach, Prentice-Hall, Newjersy, Second edition, 1980, p:14

<sup>14</sup> Johnson Arnoldw, Principles of Auditing, New York, Second edition,1956, p:10

<sup>15</sup> محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص: 10.

<sup>16</sup> مدين إبراهيم الظابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 22.

<sup>17</sup> ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير " إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 28، العدد الأول، 2008، ص: 58.

<sup>18</sup> دان . م .جي، واخرون، ترجمة ثناء علي القباني ، المدخل الى معاينة المراجعة، دار المريخ ، الرياض، 2011، ص: 35 .

<sup>19</sup> سمير عبد الغني محمود، "التأصيل العملي للمراجعة بالعينة في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (19) مع التطبيق على عينة من مكاتب المراجعة في مصر". العدد 105، مصر، 2006، ص: 35.

<sup>20</sup> <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1530-audit-sampling.html>.

<sup>21</sup> علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل لنشر، الأردن، الطبعة الرابعة، 2012، ص: 288.