

نموذج إحصائي مقترح لقياس أثر الخبرة على أداء أعمال المراجعة
د. إبراهيم طه عبد الوهاب د. عبد الرازق محمد مجاهد
كلية التجارة - جامعة المنصورة كلية التجارة - جامعة الزقازيق

طبيعة الشكك :

من الأمور المتفق عليها بين المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة أنه ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل العناية المهنية الملائمة عند قيامه بمهام المراجعة الموكلة اليه واعداد تقريره الخاص بأعمال المراجعة .

ولكى يتم المراجع ما يوكل اليه من مهام بمستوى متميز من الدقة ، وبأعلى كفاءة ممكنة ، فمن الضروري أن تتوافر لديه الدراية العلمية والخبرة ، والمعرفة المتميزة ، حيث تلعب الخبرة والمعرفة لدى

المراجع دورا بالغ الأهمية في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة ، والحكم عليها .

ووفقا للمعايير التي وضعتها لجنة معايير المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين^(١) فان معيار الاعداد العلمى والخبرة هو أول المعايير التنظيمية التي تهتم فى المقام الأول بضرورة توفير الاعداد العلمى المناسب لمراجع الحسابات مع ضمان استمرار عملية التعليم والتدريب المستمر لممارسى المهنة بما يحقق دائما المستوى الملائم للأداء والارتقاء بهذا المستوى .

ورغم اشتراك المراجعين جميعا فى ناحية الاعداد والتأهيل العلمى ، وقيامهم بمزاولة أعمال المهنة ، الا أن احكامهم عن نفس المهام التي توكل اليهم قد لا تتطابق .

وعبر فترات طويلة من الزمن قام الكتاب والباحثون من المهتمين بمهنة المراجعة بدراسة مختلف العوامل التي تؤدى الي تباين احكام المراجعين عن نفس المهام وذلك بهدف تحديد أسباب اختلاف النتائج التي يتوصل اليها مراجعون مارسون على درجة معينة من التدريب والخبرة ، وذلك فى المواقف المتشابهة .

ولقد أظهرت معظم الدراسات والبحوث التي أجريت فى السنوات العشر الأخيرة ، التي تركزت على احكام مراجعى الحسابات - وباستثناءات قليلة - أنه عندما توكل الى المراجعين نفس المهام والأعمال فانهم غالبا ما يتخذون قرارات مختلفة سواء كانت المهام الموكلة اليهم بسيطة نسبيا^(٢) ، أو معقدة الى حد ما^(٣) .

ورغبة فى تفسير تلك الظاهرة من قبل المهتمين بمهنة المراجعة فان كثيرا من المحاولات قد تمت وظهرت على أثرها الكثير من الدراسات ، الا أن معظم المحاولات التي تمت كانت تركز على الفروق

في الخبرة أو الاختلاف في تنظيم مكاتب المراجعة (٤)(٥)(٦) ، ولذلك توصلت في النهاية الى نتائج مختلطة .

- ويرجع السبب في ظهور نتائج مختلطة - حسب اعتقادنا - الى أن تلك الدراسات لم تأخذ في الاعتبار الأمور التالية :
- ١ - دور المعرفة المتميزة والمحددة في قيام المراجع باتمام المهمة الموكلة اليه .
 - ٢ - عدم تحديد الزمن اللازم لاكتساب المراجع هذه المعرفة بصورة طبيعية .
 - ٣ - عدم وضوح دور الخبرة في اكتساب المعرفة المتميزة اللازمة لأداء المهام .
 - ٤ - عدم دراسة عملية الحكم الشامل من حيث أنها تتكون من جزئيات عديدة .

وبصفة عامة فاننا نعتقد أن تناول تلك النقاط بالدراسة يمكن أن يثرى البحث ويساعد في التعرف على أثر الخبرة والمعرفة المكتسبة في أداء المهام وأعمال المراجعة .

هدف البحث :

ان المشاكل الناجمة عن عدم أخذ المعرفة المحددة والادراك الدقيق لمهام المراجعة في الاعتبار ، وعدم بحث وتمحيص عملية الحكم الشامل من حيث مكوناتها وجزئياتها ستكون محور اهتمام هذا البحث . حيث سنحاول دراسة واختبار أثر الخبرة ، وبالتحديد دور المعرفة المحددة المرتبطة بالخبرة في أداء جزئيات مهام المراجعة ، خصوصا تلك الجزئيات الدقيقة من المهام الموكلة للمراجع والتي تحتاج الى معرفة محددة بذاتها ، وتلازمها بدرجة كبيرة اعتبارات ذات مخاطر . يلي ذلك عرض نموذج احصائي مقترح لقياس

أثر الخبرة على أداء أعمال المراجعة ، والتنبؤ بالأداء المتوقع من المراجع وفقا لمستوى خبرته .

خطة البحث :

لدراسة أثر الخبرة على أداء مهام المراجعة ، وبالتالي دورها على احكام المراجعين ، وكذلك دراسة المعرفة المحددة المرتبطة بالخبرة اللازمة لأداء المهام الدقيقة في المراجعة ، وأيضا صياغة النموذج المقترح لقياس أثر الخبرة ، نقترح أن تتثل خطة البحث في الجوانب التالية :

- ١ - أضواء على الدراسات السابقة لبحث أثر الخبرة في المراجعة .
- ٢ - مستويات الخبرة والمهام الخاضعة للدراسة .
- ٣ - فروض الدراسة لقياس أثر الخبرة في المراجعة .
- ٤ - الدراسة التجريبية والنموذج الاحصائي المقترح .

وفيما يلي نتناول جوانب البحث بالدراسة والتحليل :

أولا : أضواء على الدراسات السابقة لبحث أثر الخبرة في المراجعة :

ان ما تم من ابحاث عن احكام المراجعين عند أدائهم لاعمال المراجعة انما يهدف الى الفصل على تجميع واقامة الدليل على مكونات سلوكيات الأفراد عند اتخاذ القرارات^(٧) . وفي ضوء تلك الحقيقة اهتم الباحثون بدراسة أثر الخبرة على احكام المراجعة باعتبارها أحد مكونات سلوكيات الافراد التي تستخدم كعوامل توجيه عند اصدار الاحكام .

وابتداء يمكن القول ان الكثير من الدراسات التي تمت قبل عشر سنوات وتناولت موضوع الخبرة في المراجعة قد أخفقت في التوصل الى

نتائج ايجابية عن وجود أثر للخبرة على احكام المراجعين (٨) (٩) (١٠) وذلك لأسباب كثيرة منها عدم توحيد أساس الدراسة البحثية وعدم توحيد المدخل المتخذ لدراسة أثر الخبرة ، وعدم الأخذ في الاعتبار تنوع المهام التجريبية ، بالإضافة الى اهمال جزئيات المهام التي تساعد المعرفة المحددة المكتسبة من خلال الخبرة - كثيرا في أدائها .

ويرى الباحثان أن أهم تلك الأسباب جميعا هو اهمال جزئيات المهام وعدم دراسة عملية الحكم المتعلقة بمهمة معينة على انها تتكون من عدة جزئيات ، متفقين في ذلك مع رأى أحد الكتاب (١١) الذي ذكر أن هذه الجزئيات - على وجه التحديد - اختيار المدخل لأداء المهمة والعمل على قياس ذلك المدخل وتحديد الوزن المرجح له ، ثم العمل على دمج الجزئيات الثلاثة لاصدار الحكم .

ووفقا لما جاء بالرأى المشار اليه عن جزئيات المهام ، فإن المدخل هو العامل الموجه أو السمة المميزة أو الاشارة التي توجه المراجع عند تخطيط برنامج المراجعة ، أو عند تقييم نظم الرقابة الداخلية ، أو عند أداء الاجراءات التحليلية في مهام المراجعة وبالتالي تقدير الخطر المتعلق بتلك المهام توطئة لاتخاذ القرار أو اصدار الحكم المتعلق بعملية المراجعة .

وبالرجوع الى الدراسات الحديثة عن أثر الخبرة على أعمال المراجعة واحكام المراجعين يشير الباحثان الى عدة ابحاث هامة عطلت جاهدة على تقصي أثر الخبرة في أعمال المراجعة ، وقد حاولت تلك الابحاث أن تبرز بوضوح وتقيس فروق المعرفة المكتسبة التي تشكل القاعدة الاساسية لطرح نظرية عن تقسيم المراجعين الى مترسنين (ذوي خبرة) ومبتدئين ، وكيف أن للخبرة أثرا في تحسين الحكم الشخص للمراجع .

وأول تلك الدراسات بحث (١٩٨٦) قام فيه الكاتبان بمقارنة

أثر الخبرة عبر مهام مختلفة (١٢) . وقد ركزنا في بحثهما على اختيار مستويات خبرة مناسبة ، وعلى تنوع مهام المراجعة وتثبيت مستويات الخبرة خلال المهام . وقد أبرزت النتائج أن المراجعين الخاضعين للدراسة قاموا باصدار احكام شاطقن المهام المنوطة بهم والمتعلقة في تحديد مدى ارتباط اخطاء القوائم المالية بضعف نظام الرقابة الداخلية ، وعلى الرغم من قيام الباحثين بايضاح نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمراجعين محل البحث الا أنها وجدت اختلافاً في الاحكام التي أصدرها عن المهام ، وقد أرجعوا ذلك الى فروق في المعرفة المحددة للمهمة بين المراجعين المتمرسين والمراجعين المبتدئين ، مما يبرز - في رأيهم - أثراً للخبرة على اصدار الاحكام .

وإذا ما انتقلنا الى الدراسة الثانية (١٩٨٢) نجد أن الباحثين (١٣) قد أوضحوا عند وضعهم لفروض الدراسة انه من المتوقع - استناداً الى الدراسات السابقة - أن المراجع سوف يستفيد من الخبرة كلما تزايد تعقيد قرار المراجعة . وأكثر المهام تعقيداً تتطلب حكم شامل ونفاذ بصيرة في جميع أوجه عملية اتخاذ القرار ، وهذه المقدرة يمكن اكتسابها من خلال الخبرة . وبناءً عليه كان الفرض الرئيسي للدراسة هو أن " الخبرة التي تؤثر في أعمال المراجعة ترتبط ايجابياً بمستوى تعقيد المهمة " . .

وقد تم اجراء الدراسة المشار اليها على ثلاث حالات تغطي ستة من مهام المراجعة تم تصنيفها الى مهام لها بناء محدد (روتينية) ، ومهام شبه مبنية (تتسم بالتكرار) ، ومهام عديمة البناء (استثنائية وغير عادية) وهي تمثل اكرها تعقيداً (١٤) . كما اختبر لتأثير تلك المهام التجريبية مستويات متنوعة من المراجعين يتراوح متوسط سنوات خبرتهم بين ٣٧٥ سنة و ١٥٠ سنة .

ومن الجدير بالايضاح أن الدراسة المعنية كانت محاولة لاختبار الأثر الرئيسي للخبرة مستقلاً في كل من الحالات الثلاث .

وقد جاءت النتائج معززة للغرض الرئيس للدراسة، إذ أن الاختلافات في إصدار الأحكام أبرزت أثرا رئيسيا للخبرة عند المهام عديمة البناء وشبه المبنية، كما اتضح وجود أثر للخبرة عند المهام المبنية إلا أنه كان غير قابل للتفسير نظرا لأن الحكم فيها كان معتادا على المهام شبه المبنية. وقد أكد الباحثان على أن نتائج الدراسة تعد دليلا على أن للخبرة أثرا هاما إذا أخذ في الحسبان تعقيد المهمة.

ولقد تعرضت كلتا الدراستين السابقتين - المشار إليهما - لانتقادات من إحدى الباحثات^(١٥)، وكان سبب انتقادها للدراسة الأولى (١٩٨٦) هو أن القائمين عليها أوضحوا نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمراجعين الخاضعين للدراسة كجزء من خلفية المعلومات، كما أن مستويات الخبرة للمراجعين كانت هي نفسها عبر المهام. أما الانتقادات الموجهة للدراسة الثانية (١٩٨٧) - تتمثل في أنه نظرا لوجود فروق عديدة بين المراجعين الخاضعين للدراسة، ووجود فروق في المهمة خلال المهام، فإنه من الصعب تحديد ما إذا كانت الآثار الرئيسية للخبرة ترجع إلى فروق المعرفة لدى المراجعين، أم ترجع إلى فروق خاصة بالمراجع، أم ترجع إلى فروق في بناء المهمة، أم ترجع إلى فروق أخرى خاصة بالمهمة أم ترجع إلى اندماج الجزئيات الأربعة.

وإذا ما تناولنا الدراسة الثالثة^(١٦) عام (١٩٩٠) نجد أنها كانت تبحث في كيف أن الفروق المرتبطة بالخبرة في محتوى وبناء معرفة المراجعين حول أخطاء القوائم المالية يمكن أن تضيف إلى فعاليتها وكفاءة قرارات المراجعة الخاصة بهم، وقد اتخذت تلك الدراسة من خلا مختلفا عن معظم الدراسات السابقة المتعلقة بأثر الخبرة على أحكام المراجعة، حيث عمد القائمون عليها إلى اختبار أقل مهمة لها بناء محدد، حيث من المرجح أن تكون فروق المعرفة أعظم شأنًا، وحاولوا اختبار اتجاه تنبؤات الفروق في أوجه معينة لسلوك

الحكم عن طريق تحديد طبيعة فروق المعرفة المتوقعة مقدما مسبقا والميكانيزم الذي من خلاله تؤثر في الحكم .

وقد أوضح القائمون على الدراسة أن النتائج أبرزت وجود فائدة محتملة من استخدام المراجعين المتمرسين لتفسير نتائج المراجعة وأن النتائج جاءت متفقة مع الفروض الأساسية للدراسة والتي تتلخص في أن تغيرات المعرفة المرتبطة بالخبرة تعمل على زيادة احتمال أن معظم المراجعين المتمرسين سوف يكونون قادرين على اكتشاف أخطاء محتملة بالقوائم المالية ، وأيضاً زيادة كفاءة البحث النموذجي بالإضافة إلى ارتفاع مستوى كفاءة المراجعين المتمرسين في تقييم الدليل .

وقد خلص الباحثان (١٧) - في نهاية الدراسة المشار إليها - إلى أن النتائج تمدنا بدليل أولي عن أهمية المعرفة المحددة للمهمة وأثرها على الأداء واتخاذ القرار . إلا أنهما أشارا أيضاً إلى أن الدراسة لم تختبر تحديد دور المعرفة التي تربط بين ثلاثة أنواع من أدلة المراجعة (عوامل الخطر الفطري أو الملازم ، وعوامل الرقابة الداخلية ، ونتائج الاختبارات الأساسية) ، وكذلك لم تعمل الدراسة على تغطية طبيعة المعرفة التي تميز معظم المراجعين المتمرسين .

أما الدراسة الرابعة (١٨) . (١٩٩٠) فقد كان الهدف منها تحقيق دور المعرفة المحددة الخاصة بمهنة وأثر الخبرة في أحكام المراجعة ، وكيف أن المعرفة المحددة تؤثر على أداء المراجعين فيما يتعلق بجزئيات معينة من أحكامهم .

وقد اختارت الباحثة للقيام بالدراسة المشار إليها مهمتين من مهام المراجعة لهما خصائص واحدة إلا أنهما مختلفتان من حيث المعرفة المطلوبة لكل منهما ، والمهمتان هما مهمة تقدير خطر

الرقابة ، ومهمتها تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، كما عطلت على اختيار الأفراد الخاضعين للدراسة من شركتين للمراجعة تماثلتين في الحجم والتنظيم لكن لا يؤدي وجود فروق في تكوين ونسب الشركة الى حساب أية فروق في النتائج تتعلق بالشركة .

هذا وقد اوضحت نتائج الدراسة المعنية أن الخبرة ساعدت المراجعين من شركة مراجعة واحدة فقط من الشركتين في اكتساب المعرفة الخاصة بالمدخل المناسبة واختيارها من أجل تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، وقد أرجعت الكاتبة ذلك الى الفروق في تدريبات شركة المراجعة ، وبالتالي فان النتائج توحي بأن التدريب وأدوات القرار المساعدة قد تكون مفيدة لكل من اختيار المدخل لأداء مهمة ما وأيضا تقدير أهميته في الأداء .

الا انه من الجدير بالاشارة أن الكاتبة أوردت في حدود الدراسة ما يوحي بالتشكيك في أثر الخبرة ، حيث ذكرت أن تعميم النتائج في مهام المراجعة الاختبارية على مهام مراجعة أخرى قد يكون أمرا صعبا ، كما أن النتائج من الجوانب المعرفية للمهمة قد لا تعمم لمهمة اختيار مدخل حقيقية .

وهنا يمكننا القول ان نتائج الدراسة المشار اليها لم تؤكد وجود أثر للخبرة بشكل مطلق ، ولم تعمل أيضا على نفي وجود هذا الأثر بدليل أن الكاتبة أشارت الى أن فروق المعرفة والاختلاف في الاحكام كانت مرتبطة بشكل غير مباشر ، وانه ينبغي اجراء برنامج كامل لبحث الخبرة مع اعطاء عناية للاعتبارات الخاصة باختلافات شركات المراجعة وآثارها على قدرات وخصائص المراجع .

ومن الجدير بالاشارة أن نتائج وتضمينات الدراسات السابقة - المشار اليها أعلاه - هي التي فتحت الطريق لاجراء هذا البحث

عن أثر الخبرة على أداء أعمال المراجعة وذلك ليس بهدف تخفيض المشاكل الخاصة بتعميم النتائج فحسب ، ولكن بهدف اقتراح نموذج احصائي يمكن استخدامه في قياس أثر الخبرة والتنبؤ بالأداء المتوقع من المراجع وفقا لمستوى خبرته .

كما يجد ربالباحثين الاشارة أيضا الى أن الدراسة التي تمت بعنوان (١٩) :

" Sequential Belief Revision in Auditing "

جاءت معززة ومؤيدة للهدف من الدراسة التي نحن بصدد ها ، فقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن المراجع بطبيعته ميال الى احراز اكبر قدر ممكن من المعرفة في مجال عمله ، وأنه غالبا ما يكون لديه استعداد كامل لتنقيح معتقداته ومفاهيمه اذا قام دليل جديد لديه على وجود معلومات جديدة يمكنه الاستفادة منها ، وأنه يتأثر بقوة عندما يتلقى الدليل المؤكد . وقد أيدت النتائج أيضا أن المراجع يبدي وناقذ البصيرة من خلال موقفه من الدليل الجديد وما يؤدي اليه ذلك الموقف من تنقيح الاعتقاد لديه . وعن طريق تطبيق نموذج أسماء معدا الدراسة " نموذج التباين - الدهش " (٢٠) Contrast - Surprise Model تم تأكيد نفاذ بصيرة المراجع واحكامه حيال التعامل مع الدليل الجديد الذي يصل اليه وقيامه بالعمل على تنقيح معتقداته بصورة متتالية . وهذا يعني أنه كلما زاد تنقيح المراجع لمعلوماته ومعتقداته كلما اكتسب معرفة اضافية وخبرة تساعده في أداء أعماله بكفاءة وفاعلية عالية .

ومن الواجب الايضاح - قبل الانتقال الى الجزء التالي - أن الدراسة التي نحن بصدد ها ربما تتشابه في بعض جوانبها التحليل مع بعض الدراسات السابقة ، الا أن تحليلنا - بوجه عام - يأخذ مسارا خاصا من أجل التحقق من الهدف الأساسي الذي قام من أجله البحث .

ثانياً : مستويات الخبرة والمهام الخاصة للدراسة ؛

ان دراسته أثر الخبرة والتحقق من دورها في الأداء ينبغي ان يتم - في رأينا المتفق مع العديد من الدراسات السابق الاشارة اليها - عن طريق التنوع في مستويات الخبرة وكذلك مهام المراجعة ، طالما أن خصائص المهمة - ومميزاتها تكون على نحو مخالف ومغاير لفروق المعرفة المستقرة لدى المراجع والمرتبطة بالخبرة ، ويكون من المتوقع أن تعمل المعرفة المكتسبة على المساعدة في الأداء الذي تستلزمه المهام والمتعلق أولاً باختيار المدخل أو المداخل لكل منها ، وثانياً بتحديد الوزن المرجح لكل مدخل .

ووفقاً لما سبق ايضاحه ، فان وجود مستويين على الأقل للخبرة يتم استخدامهما تجريبياً لتحديد تأثير فروق المعرفة المرتبطة بالخبرة على الأداء ، وكذلك وجود مهمتين على الأقل لهما خصائص متشابهة وتختلفان من حيث المعرفة المطلوبة لاتمامهما يعتبر من الأمور الضرورية لدراسة أثر المعرفة المحددة المرتبطة بالخبرة على الأداء المراجعة ، ذلك أن استخدام مهمة واحدة فقط في الدراسة قد يبرز أثراً رئيسياً للخبرة ، أو يظهر نتائج سطحية وغير معنوية لفروق المعرفة أو أن تعطى الدراسة نتائج غير واضحة وغير قابلة للتفسير .

ويعتقد الباحثان أن الدراسة التجريبية هنا يمكن أن تقتصر على مهمتين من مهام المراجعة هما مهمة تقدير خطر الرقابة ، ومهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية (٣١) (٣٢) ويرجع اختيار هاتين المهمتين لأسباب عديدة تتمثل فيما يلي :

١ - ان تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية يمثلان استكمالاً لدراسات وابحاث سابقة تمت عن تطوير مفهوم

وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، وعن أبعاد خطر المراجعة
في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة (٢٣)

٢ - ان المهمتين من المهام التي لها خصائص متشابهة ولكنهما
تختلفان من حيث المعرفة المطلوبة لأدائهما .

٣ - ان المهمتين من المهام الدقيقة واخضاعهما للبحث يشمل
استمرارا للدراسات السابقة عن أثر الخبرة للعمل على
تطوير النتائج البحثية لاماكن تعميمها .

٤ - ان المهمتين تتلان مما ركيزة الخطر الأساس للمراجعة
كما وزد بقائمة معايير المراجعة رقم (٣٩) ، حيث أن القائمة
المذكورة أوردت النموذج التالي لحساب الخطر (٢٤) :

الخطر الأساسي = خطر الرقابة الداخلية × خطر

المراجعة التحليلية × خطر

اختبار الجزئيات أو المهام

ووفقا لجزئيات الخطر الواردة بنموذج خطر
المراجعة الأساسي فان أداء مهمة تقدير الخطر
التحليلي تحتاج إلى معرفة أكثر عمقا واتساعا
عن تلك اللازمة لأداء مهمة خطر الرقابة .

وتجدر الإشارة إلى أن الخصائص المتشابهة للمهمتين المشار

اليهما تشتمل على مفهوم البناء ، والمكونات ، ونوع المهمة . كما
أنهما من أنواع المهام المبنية جزئيا ، ذلك أن كليهما له مداخل
محددة جيدا وبدرجة معقولة ، كما أن البدائل الخاصة بالمخرجات
محدودة العدد (مثل منخفض - متوسط - عالي) ، وبالتالي فإن
بعض الحكم يكون ضروريا (٢٥) . وصدار ذلك الحكم يتطلب
اختيار المدخل لأداء المهمة ، ثم قياسه ، وتحديد الوزن الترجيحي
له ، ثم العمل على دمج الجزئيات الثلاثة .

ففي مهمة تقدير خطر الرقابة ، فإن المراجع يختار المداخل
المناسبة (الرقابات الدقيقة أو المحددة لدورة حساب أو معاملة
مالية) إما من الذاكرة الذاتية بالعقل البشري أو باستخدام ذاكرة
مساعدة متثلة في كتيبات المراجعة (٢٦) . وبعد ذلك يقوم المراجع
بتجميع القياسات المتعلقة بتلك المداخل ، ثم القيام بدمج المداخل
التي تم قياسها للتوصل الى تقدير الخطر .

أما في مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية فإن المراجع
يأخذ بعين الاعتبار الاجراءات التحليلية التي قد يتم تأديتها
أو التي ينبغي انجازها ، ثم يقوم باختيار المداخل المناسبة
وقياسها والعمل على توليفها لتقدير الخطر التحليلي . واختيار
المداخل هنا يتم - ايضا - إما من الذاكرة الذاتية أو الذاكرة
الساعدة .

ومن أجل أداء مهمة تقدير خطر الرقابة - في هذه الدراسة - فإن
كل من المراجعين المتمرسين والمراجعين المبتدئين يكونون قد
تلقوا غالبا تدريبا أثناء الدراسة الجامعية ، ومن خلال برامج
شركات المراجعة حول المداخل المناسبة لتقييم الرقابة الداخلية
وأوزان تلك المداخل (٢٧) . ونظرا لأن كلتا المجموعتين من
المراجعين لديهم - في الغالب أيضا - خبرة في تقييم أنواع

الرقابات ، فإنه لا يمكن عمل تنبؤات عن فروق الأداء المرتبطة بالخبرة في مهمة تقدير خطر الرقابة بمفردها ، حيث أن تلك الفروق ليست هي غاية تلك الدراسة .

ومن الجدير بالذكر أن مثل هذه الفروق يمكن أن توجد نظرا لأن المراجعين المتمرسين قد تكون لديهم تدريبات عملية كـثيرة داخل شركات المراجعة التابعين لها ، وبالتأكيد سوف يكون لديهم مزيد من الخبرة في نقد وتمحيص تقديرات خطر الرقابة التي تمت بواسطة مراجعين آخرين .

وعلى الرغم مما سبق ذكره ، فإنه من المفترض أن تكون معرفة المراجعين المبتدئين متقدمة الى حد ما عن بدايتهم الحاسمة بسبب أدائهم لمهمة تقدير خطر الرقابة باضطراد ، وأية خبرة اضافية سوف تؤدي الى تحسين طفيف وتدرجى في أدائهم ، ولن تؤدي الى تحسن ذات شأن في الأداء .

وعند أداء مهمة تقدير الخطر التحليلي ، نجد أن المراجعين المتمرسين والمبتدئين يكون لديهم نفس التدريبات أثناء الدراسة الجامعية ، ولكن من المتوقع أن يكون لدى المراجعين المتمرسين تدريبات عملية هامة وذات قيمة اكثر من المراجعين المبتدئين ، بالإضافة الى أن لديهم خبرة لا يستهان بها وذات قيمة عالية في تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، وأيضا تنقيح ونقد تقديرات الخطر التحليلي التي تمت بواسطة مراجعين آخرين . وعليه ، فإنه من المتوقع أن يمتلك المراجعون المتمرسون مزيدا من المعرفة الكاملة عن هذه المهمة .

ثالثا : فروض الدراسة للقياس أثر الخبرة في المراجعة :

ان مكونات مهمتا تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية

التي تتم دراستها وتحليلها تتمثل في اختيار المدخل وتحديد الوزن الترجيحي له حسب درجة أهميته ، واختيار المدخل يكون محصورا في دائرة معينة أو اختيارات محددة .

وفيما يتعلق بعملية الاختيار فان كثيرا من الباحثين النفسيين يوافق على أن الخبرة عامل هام لأجل الأداء التميز المتعلقة باختيار المدخل (٢٧) . أما فيما يتعلق بقياس وتقدير الوزن المرجح للمدخل فان هناك اختلاف في الآراء والنتائج المتعلقة به في كل من علم النفس والمحاسبة عن أهمية الخبرة في تحديده (٢٩) .

وبالرغم من عدم وجود بحث نفسي يوضح كيف أن المراجعين المترسنين وغير المترسنين يختلفون في استرجاع وتذكر الاشارات التشخيصية (المداخل) واختيارها ، الا أن هناك العديد من الدراسات التي تتصل بذات الموضوع .

ان الفرضية التي تولدت على أساسها الدراسات المهنية المتعلقة بموضوع أثر الخبرة في المراجعة تقرر أن المراجعين المبتدئين يجدون صعوبة عند مرحلة اختيار الاشارة التشخيصية (المدخل) لأن أساس المعرفة لديهم غير متكامل (٣٠) .

وفي هذا الصدد ذكر بعض الكتاب أن (٣١) :

"Much of the inaccuracy of judgments can be traced to.. the failure to recognize the relevant diagnostic signs"

وقد ذكر آخر أيضا أن (٣٢) :

"Model cannot replace the expert in deciding such things as what to look for".

وما أورده هؤلاء الكتاب يتضح أن كثيرا من خطأ أو عدم صحة

الاحكام يمكن ارجاعه الى الاخفاق فى تمييز الاشارات التشخيصية المناسبة . وأن النماذج الرياضية لا يمكن أن تحل محل الخبر فسى تقرير مثل هذه الأشياء ، والتي يمكن أن تبد وفى شكل تساؤل يتمثل فى : ماذا تبحث عن ، وما الذى تتطلع اليه ؟

وعليه يمكن القول ان القدرة على تمييز الاشارات المناسبة قد تكون واحدة من السمات المميزة للأداء الممتاز الذى يتم بواسطة الأفراد (المراجعين) .

ومما يؤكد ما سبق ذكره أن أحد الكتاب (٣٣) قد أوضح أن " أى نموذج " متداول للذاكرة سوف يتنبأ أن الاشخاص الذين توكل اليهم مهمة ما والحكم عليها والذين لديهم معرفة كاملة الى حد كبير مع اختلاف بسيط فى المحتوى سوف يكونون قادرين وبشكل أفضل على تمييز وادراك الاشارات أو المداخل المناسبة اكثر من هؤلاء الذين تكون معرفتهم غير كاملة أو أقل كمالية ، وبالتالى فان أداءهم يكون أفضل عند اختيار الاشارة (المدخل المناسب) .

ووفقا لما تمت مناقشته فانه من المتوقع أن تتوافر لدى المراجعين المتمرسين الخبرة الواسعة والمعرفة التى تفوق ما لدى المراجعين المبتدئين . وتتضح فروق الخبرة والمعرفة فى مقدرة المراجعين المتمرسين على تشخيص المداخل المناسبة فى مهمة تقدير خطى الاجراءات التحليلية ، ويرجع ذلك الى المعرفة المكتسبة عن طريق التدريب بصورة متكررة ، والقيام بأداء نفس المهمة مرة بعد أخرى . وفى المقابل يتوافر لدى المراجعين المتمرسين مزيد من المعرفة الطفيفة عن المراجعين المبتدئين وذلك فيما يتعلق بتشخيص المداخل المناسبة فى مهمة تقدير خطر الرقابة .

وعليه ، ينشأ الغرض التالى للدراسة :

الفرض الأول :

ان المراجعين المتعربين سوف يكونوا متميزين في الأداء عن المراجعين المبتدئين عند اختيار المدخل لأداء المهمة ، وأن الفرق بينهم سوف يكون ذات قيمة معنوية عالية في مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية عنه في مهمة تقدير خطر الرقابة . وبالرغم من أن البحث الواسع والشامل في موضوع أثر الخبرة ينصب تباعا على قضية الوزن الخاص بالاشارة التشخيصية أو المدخل فان القليل جدا من البحث هو الذى عمل على استقصاء الفروق المرتبطة بالخبرة عند تقدير الوزن الترجيحي للمدخل أو الاشارة (٣٤)

ونود أولا ايضاح أن الدراسات النفسية تفترض أن الخبرة ضرورية من أجل تحديد وزن الاشارة التشخيصية ، وأن جزءا من نجاح الشخص النهنى المتعرب يرجع الى مقدرته ومهارته في تحديد وزن الاشارات التشخيصية تفاضليا وفقا لأهميتها النسبية .

وإذا ما استعرضنا بعض الدراسات والابحاث المحاسبية نجد أن أحد الكتاب (٣٥) يرى أن الوزن الترجيحي التعلق بمدخل المهام قد يعتمد على الخبرة . وفي نفس المجال قام عديد من الباحثين باختبار الفروق المتعلقة بالخبرة في تحديد الوزن المرجح للمدخل من أجل تقييم نظم الرقابة الداخلية ، وتوصلوا فعلا الى نتائج أوضحت وجود بعض هذه الفروق (٣٦) (٣٧) (٣٨) (٣٩) إلا أن هذه النتائج تعد غير قاطعة . لذلك يعتقد أنه من الصعب افتراض وجود أثر للخبرة بدون الأخذ في الاعتبار أن الخصائص الفريدة للمهام قد تمت دراستها وبحشها (٤٠)

ومن أجل التوصل الى المدخل المناسبة لمهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، والأوزان المرجحة لها فان المراجع يحتاج الى الخبرة لتأدية تلك الاجراءات الى الحد الذى يستطيع معه

أن يحدد الصفات التشخيصية لمختلف المداخل الخاصة للقيام بالاجراءات من أجل اكتشاف الاخطاء . ولتحديد الصفات المميزة أو المداخل المناسبة ، وبالتالي أوزانها النسبية ، فإنه ينبغي على المراجع أن يؤدي الاجراءات التحليلية في أوضاع مختلفة عديدة طوال الوقت .

وبالرغم من أن المراجعين المبتدئين يؤدون - بين الحين والحين - أو يساعدون في أداء الاجراءات التحليلية الا أنهم قد لا يمتلكون الخبرة لمختلف الحالات المتنوعة الواسعة التي تؤدي فيها تلك الاجراءات .

وعلاوة على ما سبق يمكن ايضاح أن المراجعين المتمرسين يفترضون عادة أسبابا للتغيرات^(٤) ، ويعملون على تقييم تلك الافتراضات مرتكزين على الأدلة التي يقوم المراجعون المبتدئون بتجميعها من أجلهم . وفي المقابل فإن المراجعين المبتدئين قد لا يتلقون أبدا الخلفيات المعرفية فيما يتعلق بما اذا كانت هناك أخطاء من عدمه ، وما اذا كانت المداخل المختارة لأداء المهمة اكثر أهمية في اكتشاف الخطأ ، والعمل على تخفيض خطر الاجراءات التحليلية .

وعليه فإنه من الممكن القول ان الفرق بين معرفة المراجعين المتمرسين والمراجعين المبتدئين فيما يتعلق بالوزن المرجح لمدخل أداء مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية ينبغي أن يكون كبيرا وواضحا . وهذا القول يؤدي الى نشوء الفرض التالي للدراسة :

الفرض الثاني :

ان المراجعين المتمرسين سوف يكونوا قادرين على تحديد

الوزن الترجيحي لمدخل المهمة بصورة أدق من المراجعين المبتدئين ، وأن الفرق بينهما سوف يكون ذات قيمة معنوية عالية في مهمة تقدير خطر الرقابة .

وحتى يمكن التحقق من الفرضين السابق الإشارة اليهما فاننا سنقوم باجراء دراسة تجريبية لقياس أثر الخبرة في أداء مهام المراجعة ثم اقتراح نموذج احصائي للتنبؤ بأداء المراجع وفقا لمستوى خبرته .

رابعاً : الاطار العام للدراسات التجريبية لقياس أثر الخبرة في المراجعة والنموذج الاحصائي المقترح :

ان قياس وتحقيق أثر الخبرة في أداء مهام المراجعة سيتم في هذا الجزء من البحث عن طريق استخدام التحليل الاحصائي في اجراء دراستين تجريبيتين نشير للاطار العام لهما فيما يلي ، ثم نوضح بعد ذلك كيفية اجراء الدراسة ، والنتائج التي تم التوصل اليها ، وبعد ذلك نعرض النموذج الاحصائي المقترح استخدامه للمساعدة في التنبؤ بأداء المراجع في أداء مهمة من مهام المراجعة .

(١) الاطار العام للدراسات التجريبية :

تصميم الدراسة :

ان كل دراسة من الدراستين التي سيتم عرضها في الجزء التالي من البحث تمثل تصميمًا ثنائيًا ومركبًا للمهام والمراجعين ، أي أداء مهمتين معًا هما مهمتا تقدير خطر الرقابة ، وتقدير خطر الاجراءات التحليلية باستخدام عدد من المراجعين تم تقسيمهم الى أربع فئات ، الفئتان الأولى والثانية تمثلان مجموعة المراجعين المبتدئين ، والفئتان الثالثة والرابعة تمثلان مجموعة المراجعين المتمرسين . والهدف من التقسيم الفئوي هو استخدام النتائج في

وضع النموذج المقترح .

هدف الدراسة :

ان الهدف من الدراسة التجريبية الاولى هو تحقيق ما اذا كانت الخبرة تؤثر في اختيار المدخل لأداء المهمة ، أما الهدف من الدراسة التجريبية الثانية هو تحقيق كيف أن الخبرة تؤثر في تقدير الوزن الترجيحي للمدخل وأهميته في أداء المهمة .

المشاركون :

ان المشاركين في الدراستين التجريبيتين هم من المراجعين المتمرسين والمتدربين الذين تم اختيارهم من شركات ومكاتب المراجعة بالملكة العربية السعودية (المنطقة الشرقية) ، وذلك من بين المراجعين الذين خدموا - على التوالي - سنتين على الأقل ضمن هيئة المراجعين بالشركة أو مكتب المراجعة . وقد تم تصنيفهم إلى متمرس ومتدرب وفقاً للقواعد السابق ذكرها من قبل في ذات البحث .

الاختبار :

في كل من الدراستين التجريبيتين فان المراجعين الخاضعين للتجربة تم اختيارهم في مجموعتين لأداء مهام متعلقة بتقدير خطر الرقابة ، وتقدير خطر الاجراءات التحليلية .

(٢) الطرق الاحصائية المستخدمة في الدراسة :

استخدمت الدراسة طرق التحليل الاحصائية التالية :

(١) تحليل التباين : (٤٢) ANOVA

استخدمت الدراسة أسلوب تحليل التباين في تحليل

بيانات التجريبتين ، حيث وظف التصميم التجريبي العامل 2×2 حيث يمثل الرقم ٢ عدد المهام التي أوكلت الى المراجع ، ويمثل الرقم ٤ عدد مستويات الخبرة التي اتبعت في تنفيذ التجربة . كذلك تم أخذ التفاعل بين مستويات العاملين في الاعتبار حيث اعتبر مصدرا من مصادر التباين التي تمت دراستها وتم اختبار معنوية كل مصدر من مصادر التباين بما فيها التفاعل . كذلك تم اختبار معنوية مصادر التباين جميعها عند مستوى محدد مسبقا قدره ٥.٠ (ر. أ α = صفر) .

(٢) تحليل الاتجاه والمقارنات المتعامدة ؛^(٤٣) Trend Analysis

استخدمنا في الدراسة أيضا أسلوب تحليل الاتجاه لمعرفة كيفية تأثير المتغير التابع وهو مستوى الأداء* بالمتغير المستقل وهو مستويات الخبرة الأربع وذلك عن طريق توقع متوسطات الأبحاث* المصاحبة لكل مستوى من مستويات الخبرة ، ثم يحسب الاتجاه الذي يظهر من الشكل البياني ويتم المضي في عمل المقارنات المتعامدة للتأكد من تطابق نتيجة تحليل الاتجاه مع نتيجة المقارنات المتعامدة . وحيث أن الدراسة اشتملت على أربع مستويات للمتغير المستقل فانه يكون متاحا ثلاث درجات للحرية يمكن تجزئتها درجة واحدة ، ودرجة واحدة للاتجاه الخطي وواحدة لاتجاه الدرجة الثانية وواحدة لاتجاه الدرجة الثالثة وذلك باستخدام معاملات كثيرات الحدود المتعامدة ، وتم دراسة معنوية هذه الاتجاهات بنفس مستوى المعنوية المحدد وهو ٥.٠ .

(٣) النموذج الخطي العام ؛^(٤٤) G L M.

بشرط ثبوت معنوية أثر الاتجاه الخطي يتم بناء نموذج خطي يربط مستوى الأداء* بمستويات الخبرة وكذلك نوع المهمة ، مع ملاحظة أن نوع المهمة لا يمكن أن نخبر فيها أكثر من الأثر الخطي حيث

لا يتوفر أكثر من درجة حرية واحدة .

والنموذج الخطى العام الممكن أن يقترح يقع فى الصورة العامة التالية :

$$Y_{ij} = b_0 + b_1X_{1.} + b_2X_{2.} + b_3X_{3.} + b_4X_{.1} + E_{ij}$$

حيث تشير الرموز الى :

Y_{ij} الى مستوى الأداء^{*} فى المهمة j عند مستوى الخبرة i .
 b_0 متوسط مستوى الاداء^{*} بغض النظر عن نوع المهمة أو مستوى الخبرة .

b_1, b_2, b_3 معاملات الانحدار الخطية المرتبطة بمستويات الخبرة الثلاثة الاولى حيث يتم التعرف على معامل مستوى الخبرة الرابع بعكس اشارة المعاملات السابقة .

b_4 معامل الانحدار الخطى المرتبط بالمهمة الأولى حيث يتم التعرف على معامل المهمة الثانية بعكس اشارة المعامل السابق .

x_1 . يشير الى وقوع المراجع فى مستوى الخبرة الأول بغض النظر عن نوع المهمة .

x_2 . يشير الى وقوع المراجع فى مستوى الخبرة الثانى بغض النظر عن نوع المهمة .

x_3 . يشير الى وقوع المراجع فى مستوى الخبرة الثالث بغض النظر عن نوع المهمة .

$x_{.1}$ يشير الى قيام المراجع بأداء^{*} المهمة الأولى بغض النظر عن مستوى خبرته .

E_{ij} يشير الى الخطأ العشوائى فى القياس حيث يتمتع بالخصائص المعروفة فى المصادر المتعلقة بالنموذج الخطى العام .
وأهمها أن متوسط هذا الخطأ يساوى الصفر وتباينه ثابت

قدره ^٢ .

(٣) كيفية إجراء الدراسة :

أ. الدراسة التجريبية الأولى :

الأفراد المتفركين :

فسي هذه الدراسة كان عدد المراجعين المشاركين ٣٦ مراجعا تم تصنيفهم الى مبتدئين و مترسسين وفقا لسنوات خبرتهم الى أربع فئات اثنتان منها تمثل مجموعة المراجعين المبتدئين ، والأخرى ان تمثل مجموعة المراجعين المترسسين .

أسلوب الدراسة :

لاختبار أثر الخبرة على اختيار المدخل لأداء مهمة المراجعة فان مستوى الخبرة والمهمة تم دمجها معا في تصميم ثنائى مركب (٢ × ٤) ، والأفراد في كل مهمة تم تزويدهم ببيان مختصر عن حجم الشركة ، ونوع النشاط الذى تمارسه الشركة محل الدراسة . وايضا تم الاشارة الى أن الهدف من الدراسة هو ايضاح تقديرات الخطر التى ينبغى على المراجع أخذها في الاعتبار عند تخطيط أعمال المراجعة .

وقد تم ارسال قوائم استقصاء الى المراجعين الخاضعين للدراسة تضم كل منها أسئلة الهدف منها تجميع بيانات عن المراجعين وخبراتهم وتدريباتهم وغيرها ، بالإضافة الى قائمتين تتضمن كل منها ١٦ مدخلا تم الحصول عليها من مصادر علمية متخصصة في مجال المراجعة (٤٥) (٤٦) . والستة عشر مدخلا المشار اليها ثمانية منها تمثل مداخلا مناسبة والثمانية الأخرى تمثل مداخلا غير مناسبة لواحد من تقديرات نوعى الخطر . وقد طلب من

كل مراجع وضع كلمة (نعم) أمام المداخل التي يختارها ، وكلمة (لا) أمام تلك التي لا يختارها لاظهار ما اذا كان المراجعون سيأخذون في الاعتبار أو لا يأخذون في اعتبارهم مدخلا ما ليكون مناسباً عند تقدير الخطر المتعلق بأداء السهم .

وفي حالة خطر الرقابة فان المداخل المناسبة كانت عن الرقابة على البيعات وأوراق القبض ، والمداخل غير المناسبة كانت تتمثل في اعتبارات بيئية تؤثر فقط في تقدير الخطر الملزم للمبيعات وأوراق القبض (وملحق البحث رقم (١) يحتوي على قائمة الاستقصاء الكاملة للمداخل المستخدمة في تقدير خطر الرقابة) .

وفي مهمة خطر الاجراءات التحليلية فان المداخل المناسبة تتمثل في العوامل التي سوف يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، أما المداخل غير المناسبة فانها تتمثل في الصفات المميزة للمعينات التي تستخدم لاختبار حدود لخطر الجزئيات التفصيلية (٤٧) . (وملحق البحث رقم (١) يحتوي على قائمة الاستقصاء الكاملة للمداخل المستخدمة في تقدير خطر الاجراءات التحليلية) .

وفي كلتا المعالجتين فان المداخل غير المناسبة للاختيار تتم انتقائها من نفس فئة التفسيرات التي منها تم انتقاء المداخل المناسبة . والمداخل المناسبة وغير المناسبة المتعلقة بخطر الرقابة كانت تمثل تفسيرات واضحة للشركة موضوع المراجعة (في الدراسة) بينما كانت المداخل المناسبة وغير المناسبة في مهمة خطر الاجراءات التحليلية عبارات عن متغيرات عن اختيار المراجع .

وتجدر الاشارة الى أن المداخل غير المناسبة تختلف وتتنوع عبر المهام ، الا أن استخدام المداخل غير المناسبة للاختيار من نفس فئة المداخل المناسبة يؤدي الى أن يكون الاختبار أفضل لمعرفة

أثر الخبرة والمعرفة المكتسبة المحددة بذاتها في اختيار المداخل المناسبة التي تستخدم في تقدير نوعي الخطر .

ب) الدراسة التجريبية الثانية :

الأفراد المشاركون :

في الدراسة التجريبية الثانية كان عدد المراجعين المشاركين ٢٠ راجعا لم يشاركوا في الدراسة التجريبية الأولى . وقد تم تصنيفهم الى متمرسين ومبتدئين وفقا لسنوات خبرتهم ، كما تم تقسيمهم الى أربعة فئات لكي يسهل استخدام النتائج في بناء النموذج المقترح للتنبؤ بأداء المراجع وفقا لسنوات خبرته - وذلك كما سبق ذكره - وكل فئتين تمثلان مستوى خيرة واحد وفقا للتصنيف الأصلي .

أسلوب الدراسة :

لبحث أثر الخبرة على تحديد أهمية المدخل ووزنه الترجيحي ، وقياس مدى اتساق أداء المراجعين تم تصميم الدراسة الثانية ، حيث أن مستوى الخبرة ونوع المهمة تمثل التباين البيئي كما في التجربة الأولى ، واستخدمت التجربة تصميما ثنائيا مركبا (٢ × ٤) .

وقد أعدت قوائم استقصاء أرسلت للمراجعين الخاضعين للدراسة تضم كل منها أسئلة الهدف منها تجميع بيانات عن المراجعين وخبرتهم وتدريباتهم ، بالإضافة الى قائمتين تضم كل منها خمسة مداخل أو صفات مميزة منتقاة بعناية تعتبر مناسبة لأداء كل من مهمة خطر الرقابة ، والخطر التحليلي ، وبالارتكاز على المداخل الخمسة لكل مهمة طلب من كل مراجع القيام بتوليف عدد من المداخل لتخفيض الخطر الى أدنى حد ممكن بشرط ألا يقل عدد المداخل المختارة للتوليف عن ثلاثة مداخل (وملحق البحث رقم ٢) يضم قائمة الاستقصاء

الكاملة لتوليف المداخل التي تمثل أعلى أوزان ترجيحية لتخفيض خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية) .

وفى هذه التجربة سيتوافر لدينا ٦ اختيارا هي (° ق ٣ + ° ق ٤ + ° ق ٥) وهى عدد طرق اختيار ثلاثة من بين خمسة مضافا اليها عدد طرق اختيار أربعة من بين خمسة ، ويضاف اليها ايضا عدد طرق اختيار خمسة من بين خمسة . حيث أن الخمسة اختيارات تكون ذات صلة بترجيح اختيار المدخل . وبعبارة أخرى فان كل حالة تضمنت ترجيحا للمدخل ، وعلى المراجع أن يقرر أى المداخل أقل خطرا وأيها اكثر خطرا فى حالة الاختيار ، وفى ضوء اجابة المراجع تتحدد له درجة تتراوح هذه الدرجة بين ١ و ٥ بحسب اختيارات التوليف للمدخل التي يراها مناسبة لأداء المهمة .

(٤) نتائج الدراسة :

بعد ورود الاجابات من قبل المراجعين تم تصنيفها بحسب مستويات الخبرة الى أربعة فئات تمثل الفئة الاولى من ٢ - ٣ سنوات والثانية من ٤ - ٥ سنوات ، والثالثة من ٦ - ٧ سنوات ، والرابعة من ٨ - ٩ سنوات . وكما سبقت الاشارة فان الفئتين الاولى والثانية تشلان مجموعة المراجعين المبتدئين ، أما الفئتان الثالثة والرابعة تشلان مجموعة المراجعين المتمرسين .

وقد كانت نسبة الاستجابة عالية من قبل المراجعين سواء هؤلاء الذين سلمت لهم قوائم الاستقصاء باليد ، أو الذين أرسلت لهم بالبريد . فمن بين المراجعين الذين أرسل اليهم أو تسلموا قوائم استقصاء وعددهم ٧٥ مراجعا تم اسعاده ٦٣ استقصاء بنسبة استجابة قدرها ٨٤ ٪ .

وقد تم ارسال الاستقصاء الأول الذى يمثل الدراسة التجريبية الاولى

الى ٤٥ مراجعا ، أعيد منها عدد ٤٠ اجابة من أربعين مراجعا
بنسبة ٨٨٫٨٨٪ . كما تم ارسال عدد ٣٠ استقصاء من الدراسة
التجريبية الثانية الى ٣٠ مراجعا آخرين ، أعيد منها ٢٣ اجابة
بنسبة ٧٦٫٦٦٪ .

وبغرز الاجابات الخاصة بالدراسة التجريبية الأولى تم استبعاد
أربعة اجابات لم تكتمل جوانبها المطلوبة للبحث ، وكذلك بالنسبة
لدراسة التجريبية الثانية تم استبعاد ثلاثة اجابات لنفس السبب .

وفيما يلي نعرض نتائج كل من الدراستين :

أولا : نتائج الدراسة التجريبية الأولى :

أصبح عدد المراجعين المشاركين في الدراسة الأولى ٣٦ مراجعا .
تم تصنيف نصفهم الى مراجعين مبتدئين (سنوات خبراتهم تقع
بين ٢ ، ٥ سنوات) بمتوسط سنوات خبرة قدره ٣٫٥ سنة . وتم
تصنيف النصف الآخر الى مراجعين متمرسين (سنوات خبرتهم
تقع بين ٦ ، ٩ سنوات) بمتوسط سنوات خبرة قدره ٧٫٤٤ سنة .
كذلك تم وضع المراجعين المبتدئين في فئتين هما ٢ - ٣ سنوات
، ٤ - ٥ سنوات ، وأيضا تم تقسيم المراجعين المتمرسين الى فئتين
هما ٦ - ٧ سنوات ، ٨ - ٩ سنوات .

وبعد تصحيح الاجابات للمراجعين المشاركين في الدراسة
باعطاء درجة للمداخل الصحيحة التي اختارها المراجعون بوضع
كلمة (نعم) أمامها واستبعاد درجة المداخل غير المناسبة التي
اختارها المراجعون ، تم اعطاء درجة لكل مراجع على أساس
أن الاختيارات الكلية الصحيحة لكل من المداخل المناسبة لتقدر
خطر الرقابة الداخلية ، والاجراءات التحليلية ، تمثل ثمانية
اختيارات من كل مجموعة ، نظرا لأن كل قائمة تضم ثمانية مداخل مناسبة

وأخرى غير مناسبة . واستبعاد درجات الاختيار الخاطي* للمداخل غير المناسبة يتسق ويستقيم مع قياس الأداة* المعرفي المستخدم فسي الدراسات النفسية ، حيث أن المدخل غير المناسب تكون - الى حد ما - صعبة الإدراك .

ونتائج التحليل المعروضة في الجدول رقم (١) الخاصة بالدراسة التجريبية الاولى والموضحة أدناه تشير الى التفاعلات الحدية الهامة (المعنوية) التي أظهرتها نتائج الدراسة :

جدول رقم (١)

تحليل التباين العاملى الخاص باختيار المدخل
لأداة* مهمتى تقدير خطر الرقابة الداخلية ، وتقدير
خطر الاجراءات التحليلية

ف	متوسط مجموع المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
١٤٨٣٤	٧٤١٧	٢٢٢٥٠	٣	الخبرة
٤٤١٨٠	٢٢٠٩٠	٢٢٠٩٠	خطى (١)	المقارنة المتعامدة (١)
١٧٢٨	٨٩	٨٩	ثانية (١)	المقارنة المتعامدة (٢)
١٧٤٢	٧١	٧١	ثالثة (١)	المقارنة المتعامدة (٣)
٨٧١٠	٤٣٥٥	٤٣٥٥	١	المهبة
١٠٩٠	٥٤٥	١٦٣٤	٣	الخبرة x المهبة
	٥٠	٣٢٢٢	٦٤	الخطأ
		٣١٤٦١	٧١	المجموع

ومن نتائج تحليل التباين ANOVA الواردة بالجدول رقم (١) المشار اليه يتضح لنا ما يلي :

أولا : الفرق بين مستويات الأداء المناظرة لمستويات الخبرة المختلفة يظهر وجود قيمة معنوية عالية ف (٣ ، ٦٤ ، ٠٥ ر = ٢٧٦ ، بمعنى أن الفروق في أداء المراجعين لهام المراجعة والناجمة عن اختلاف مستويات الخبرة هي فروق جوهرية ولا ترجع الى مجرد الصدفة في التجريب أو السى عوامل أخرى بخلاف مستوى الخبرة والمعلومات المحددة بذاتها المتعلقة بالخبرة والمكتسبة من خلالها .

ثانيا : الفرق بين متوسطى الأداء في المهمتين (مهمة التعرف على خطر الرقابة الداخلية ، ومهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية) يظهر وجود قيمة معنوية عالية . بمعنى أن طبيعة المهمة من حيث مكوناتها وبنائها تؤدي الى نشوء اختلاف في متوسط الأداء بين المراجعين (ف ١ ، ٦٤ / ٥٥ مر)

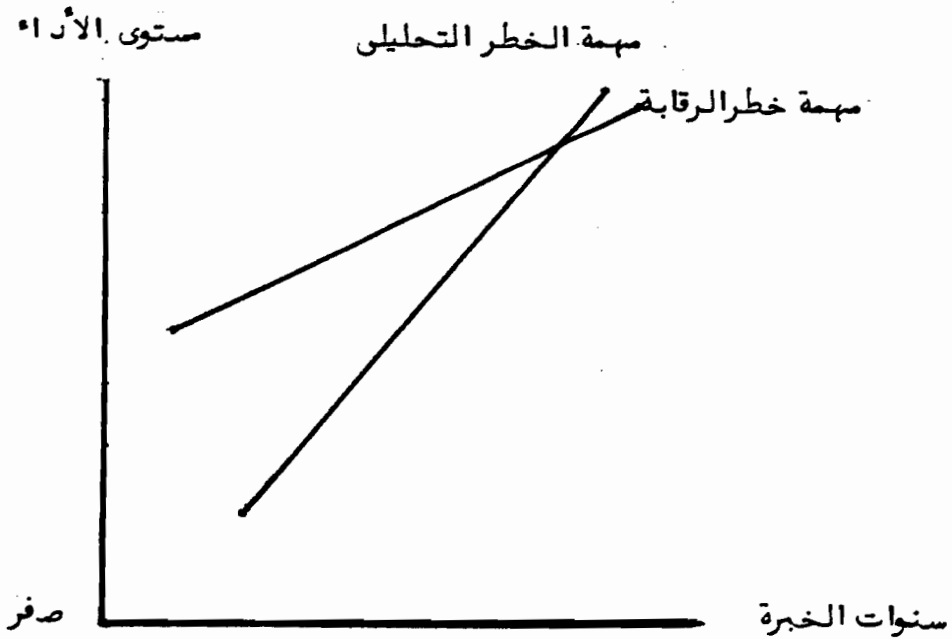
ثالثا : ان التفاعل بين مستوى الخبرة ونوع المهمة الموكلة للمراجع هو تفاعل معنوى بمعنى أن متوسط الأداء يتناسب مع كل من مستوى الخبرة ونوع المهمة ، حيث يتضح من البيانات أن المراجع المبتدى يكون أقل قدرة أو أقل أداء في مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية ، الا أن المراجع المتمرس يكون أكثر قدرة وأفضل أداء في تقدير الخطر التحليلي ، ويسمى هذا النوع من التفاعل "بالتفاعل الغير ترتيبى" Disordinal Interaction (٤٨) . ويوضح ذلك الشكل رقم (١) الوارد فيما بعد .

رابعا : يتضح من الجدول المشار اليه - رقم (١) - أنه بعمل المقارنات المتعامدة المخططة تبين أن الأثر الخطئى

هو الأثر المعنوي الوحيد الذي أظهر قيمة معنوية عالية
بينما لم يظهر كل من أثرى الدرجتين الثانية والثالثة
أى أثر معنوى .

الشكل رقم (١)

التفاعل بين مستويات الخبرة ونوع المهمة
عند اختيار الدخل لأداء المهام



خاصا : بعمل تحليل الاتجاه البعدى يتبين أن الأثر الخطى هو

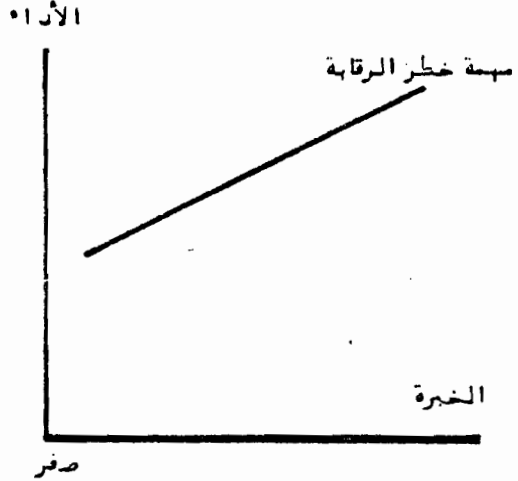
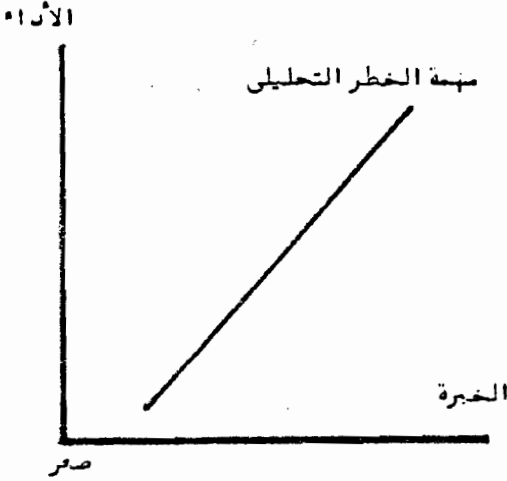
الاتر السائد ، ويوضح ذلك الشكل رقم (٢) والشكل رقم (٣) التاليين :

شكل رقم (٣)

مستوى أداء المراجعين في مهنة اختيار المداخل لتقدير الخطر التحليلي

شكل رقم (٢)

مستوى أداء المراجعين في مهنة اختيار المداخل لتقدير خطر الرقابة



سادسا : حيث أن التحليل أظهر ثبوت الأثر الخطي سواءً بالتحليل القبلي المخطط ، أو بالتحليل البعدي بدراسة تحصيل الاتجاه ، فقد أمكن عمل نموذج خطي لهذه النتائج تقترح الدراسة استخدامه في قياس أثر الخبرة والتنبؤ بها .

ويظهر النموذج المقترح في الصورة التالية :

$$Y_{ij} = b_0 + b_1 x_{1.} + b_2 x_{2.} + b_3 x_{3.} + b_4 x_{4.} + E_{ij}$$

حيث تشير رموز النموذج الى ما يلي :

Y_{ij} يشير الى مستوى الأداء للفرد (المراجع الواقع في مستوى الخبرة i ، والذي يقوم بأداء المهمة j) .

b_0 يشير الى متوسط الأداء العام للمراجع في جميع مستويات الخبرة ، وكل من المهمتين .

b_1, b_2, b_3 معاملات الانحدار الخطية المرتبطة بمستويات الخبرة الثلاثة الأولى .

b_4 معامل الانحدار الخطي المرتبط بالمهمة الأولى والمستخدم للتعرف على معامل المهمة الثانية .

E_{ij} يشير الى الخطأ العشوائي في القياس .
 X_1 يشير الى ان المراجع في مستوى الخبرة الأول بغض النظر عن نوع المهمة .

X_2 يشير الى تصنيف المراجع في مستوى الخبرة الثاني بغض النظر عن نوع المهمة .

X_3 يشير الى تصنيف المراجع في مستوى الخبرة الثالث بغض النظر عن نوع المهمة .

$X_{.1}$ يشير الى أن المراجع يقوم بأداء المهمة الأولى .

وللتنبؤ بأداء المراجع الذي يقع تصنيفه في مستوى الخبرة الرابع فاننا نضع كل المعاملات المتثلة في مجاميع الحدود الثلاثة الاولى الموضحة بالنموذج باشارة مفايرة . وكذلك للتعبير عن مراجع يقوم بأداء المهمة الثانية فاننا نضع معامل $X_{.1}$ باشارة مفايرة .

وبتوفيق بيانات الدراسة تم التوصل الى النموذج الاحصائي المقترح التالي :

$$Y_{ij} = 5361 + 40X_1 - 21X_2 - 20X_3 + 760X_{.1}$$

فإذا تحدد مستوى خبرة المراجع وكذلك نوع المهمة التي يقـوم بأدائها أمكن التنبؤ بمستوى أداء هذا المراجع .

وعلى سبيل إيضاح استخدام النموذج نفترض أن مراجعا مدة خبرته سنة و٩ شهور ، وطلب منه اختيار المداخل لأداء مهمتي تقدير خطر الرقابة الداخلية وخطر الاجراءات التحليلية وفقا لتصميم الدراسة فاننا نتوقع أن يحقق مستوى أداء بمعدل يظهر كما يلي :

أ (معدل الأداء المتوقع في مهمة تقدير خطر الرقابة :

$$Y_{11} = 5361 - 2140 + 760 = 3981$$

ب) معدل الأداء المتوقع في مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية:

$$Y_{21} = 5361 - 2140 - 760 = 2461$$

وبالإضافة الى استخدام النموذج المقترح في عمليات التنبؤ أو التوقع فانه يمكن استخدامه أيضا في عمل اختبارات احصائية كاختبار " كآ " حيث يعطى القيمة المتوقعة لمقارنتها بالقيم الفعلية للتعرف على والتثبت من أن عينة من المراجعين تتبع مجتمع معين ، أو للتعرف على مدى الاتساق والتجانس بين مجموعة من المراجعين ، وكذلك لعمل اختبار استقلال المراجعين (٤٩) .

ثانيا : نتائج الدراسة التجريبية الثانية :

بعد تلقي اجابات المراجعين واستبعاد الاجابات التي لم تكتمل جوانبها ، أصبح عدد المراجعين المشتركين في الدراسة الثانية ٣٠ مراجعا ، ثم تصنيفهم حسب سنوات خبرتهم الى مراجعين مبتدئين ومراجعين متمرسين ، وقد اتبع في التصنيف نفس القواعد المستخدمة في الدراسة التجريبية الاولى .

ولقياس أثر الخبرة على الوزن الترجيحي للمدخل ، وتقدير أشر

الوزن وأهميته على اتساق حكم المراجع ، فقد طلبنا من كل مراجع توليف عدد من المداخل لكل من مهمة تقدير خطر الرقابة الداخلية وتقدير خطر الاجراءات التحليلية ، باعتبار أن المداخل التي يتم توليفها تمثل الصفات التشخيصية المميزة لأداء المهمة والتي يؤدي استخدامها الى تخفيض تقديرات الخطر في كل من المهمتين .

وباستخدام الستة عشر اختيارا المتاحة من خلال التجربة (٣ ، ٤ ، ٥) تم تصحيح اجابات المراجعين الواردة بالاستقصاء الثاني الذي يمثل التجربة الثانية .

وباستخدام الدرجات التي أعطيت لكل مراجع من خلال اجاباته تم اجراء تحليل البيانات التي توافرت باستخدام أسلوب تحليل التباين ، والتي نعرض نتائجها في الجدول رقم (٢) الموضح فيما يلي :

جدول رقم (٢)

تحليل التباين العاطلي الخاص بأوزان ترجيح وتوليف المداخل لأداء مهمتي تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط مجموع المربعات	ف
الخبرة	٣	٦٤٤٧	٢١٤٩	٨٥٩٦
المقارنة المتعامدة (١)	خطى (١)	٦١٦٠	٦١٦٠	٢٤٦٤٠
المقارنة المتعامدة (٢)	ثانية (١)	٢٣	٢٣	٩٢
المقارنة المتعامدة (٣)	ثالثة (١)	٢٦٤	٢٦٤	١٠٥٦
المهمة	١	٧٢٢	٧٢٢	٢٨٨٨
الخبرة x المهمة	٣	٢٢٨	٧٦	٣٠٤
الخطأ	٣٢	٨٠٠	٢٥	
المجموع	٣٩	٨١٩٧		

ومن نتائج تحليل التباين ANOVA الموضحة بالجدول المشار إليه - رقم (٢) - يتضح لنا ما يلي :

أولاً : ان الفرق بين متوسطات الأداة المرتبطة بمستويات الخبرة ذات قيمة معنوية عالية ، الأمر الذي يوضح أن لمستوى الخبرة أثر فعال على مستوى الأداة في مهام المراجعة بصفة عامة .

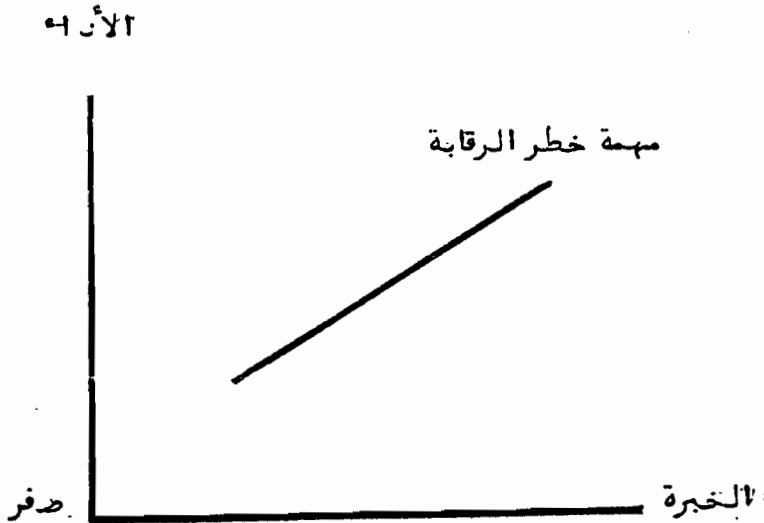
ثانياً : ان الفرق في الأداة بين المهام التجريبية في الدراسة ذات قيمة معنوية عالية ، مما يعني أن مستوى أداة المراجع يختلف من مهمة لأخرى ، وهذا الأمر متعارف عليه بين المشتغلين في حقل المحاسبة بصفة عامة ومهنة المراجعة بصفة خاصة . وهذا يؤكد أن المعرفة المحددة المطلوبة لأداة مهمة تقدير خطر الاجراءات التحليلية تكتسب من خلال الخبرة والممارسة ، في حين أن المعرفة المطلوبة لأداة مهمة الرقابة الداخلية تكتسب من خلال الدراسة التأهيلية والتدريب .

ثالثاً : وجود تفاعل بين مستويات الخبرة والمهمة ذات قيمة معنوية عالية ، وهو الأمر الذي يوضح أن مستوى الأداة يتأثر بمستوى الخبرة ونوع المهمة الموكلة الى المراجع ، حيث أن هذا الأداة يتأثر بصورة أكبر عند مستويات الخبرة المنخفضة ومستويات الخبرة العالية ، إذ أن الأثر يكون ملحوظا بين مستوى أداة مراجع مبتدى يقوم بتقدير خطر الاجراءات التحليلية في ترجيحه لداخل أداة المراجعة وبين مستوى أداة مراجع متمرس ذي خبرة عالية ومعرفته متكاملة يقوم بتقدير خطر الاجراءات التحليلية في ترجيحه للمداخل المناسبة للأداة .

رابعاً : يتضح من عمل المقارنات المتعامدة المخططة ، والتي تظهر الأثار الخطية حتى الدرجة الثالثة - وهي أقصى درجة يمكن عملها لأربع مجاميع - أن الأثر الخطي هو الأثر الوحيد ذات قيمة معنوية عالية وما عداه من آثار تكون غير ذات معنوية .

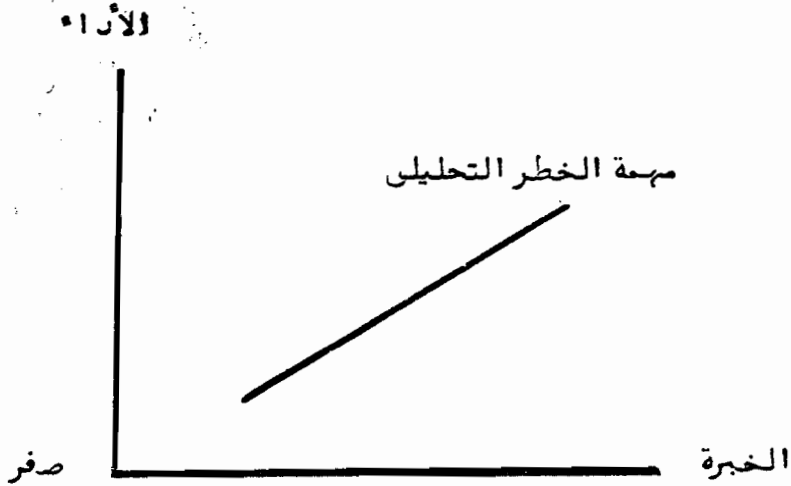
خامساً : بعمل تحليل الاتجاه البعدي يتبين أن الأثر الخطي واضح في أداء المهام . ويظهر ذلك من الشكليين التاليين رقمي (٤) و (٥) :

شكل رقم (٤)
مستوى أداء المراجعين في مهمة توليف
المدخل لتقدير خطر الرقابة



شكل رقم (٥)

مستوى أداء المراجعين في مهمة توليف
المدخل لتقدير خطر الاجراءات التحليلية



سادسا : حيث أن التحليل أوضح أن مستوى الخبرة يؤثر على
أداء المراجع عبر المهام بصورة خطية سواء باستخدام
التحليل القبلي أو البعدي ، فإنه من الممكن اقتراح
النموذج الخطي التالي لقياس أثر الخبرة :

$$Y_{ij} = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + E_{ij}$$

حيث تشير الرموز إلى :
 Y_{ij} يمثل الأداء المتوقع للمراجع ذي مستوى الخبرة i ويقوم
بالمهمة j .

ووفقا لتصميم الدراسة ، فان تفسير النتيجة السابقة يوضح أنه لكي تكون تقديرات الخطر منخفضة عند ترجيح وتوليف مداخل المراجعة المختارة من بين عدد من المداخل لأداء المهمة ينبغي ألا تقل سنوات خبرة المراجع الذي يؤدي المهمة عن الحد الذي يضعه في مستوى الخبرة الثالث من المستويات الأربع التي حددتها الدراسة .

ومن الجدير بالإشارة أنه بعد تحليل نتائج الدراسة يمكن القول انه تم قبول فرضي البحث ، وبدرجة عالية من الثقة ، حيث تبين وجود تفاعل بين مستوى الخبرة ونوع المهمة الموكلة للمراجع سواء عند قيام المراجعين باختيار المدخل لأداء المهمة ، أو عند تحديد الوزن الترجيحي وأهمية المدخل ، وأن التفاعل الذي أظهرته الدراسة كان جوهريا عند مستوى المعنوية الذي حددته الدراسة $\alpha = 0.05$ ، وهو الأمر الذي يعني أن المراجع المتمرس أكثر قدرة على تقدير خطر الاجراءات التحليلية بعكس المراجع الأقل خبرة يستوى في ذلك اختيار المدخل أو قياسه وترجيحه .

(٥) دلالات الدراسة :

ان الدراسة التي تمت توضح - وبدرجة كبيرة من الثقة - أن للخبرة دور رئيسي في أداء مهام المراجعة بكفاية عالية ، وأن الخبرة تولد لدى المراجع سلوكا متميزا أو ما يمكن أن نطلق عليه العوامل الذهنية أو العقلية للتوجيه والتي تدله على الاتجاه الصحيح ، أو ذلك الذي يستشعر فيه وجود واستنتاج الخطر الذي يمكن أن يحيط بأعمال المراجعة والعمل على معالجته وتبيان حقيقته .

وبمعنى آخر ، يمكن القول ان الخبرة تخلق لدى المراجع ما يسمى حاسة الاستشعار (الحاسة السادسة) كما يقول أصحاب علم النفس ، وأن المعرفة المحددة بذاتها والمكتسبة من خلال الخبرة تساعد

بصورة كبيرة على أداء المهام الدقيقة في أعمال المراجعة خصوصا اذا ما اكتملت تلك المهام في الواقع العملي ، وكان على المراجع أن يعطى رأيا أو حكما قاطعا عن مدى صحة ونتائج أعمال موكله .

وما لا شك فيه أن اكتمال المعرفة لدى المراجع لا يأتي الا بالممارسة المستمرة لأعمال المراجعة ، والرغبة الكامنة فيه باستمرار الاستزادة من المعرفة في مجال تخصصه ، وباتجاهات مختلفة ، وهذه الكمالية في المعرفة هي التي توجد المراجع الذي نطلق عليه لفظ " الخبير " أو " المراجع المتميز " Senior ، تمييزا له عن المراجع العادي أو المبتدى .

(٦) محددات الدراسة :

من الجدير بالاشارة القول انه وان كانت دلالات الدراسة تعطى مؤشرا واضحا لدور الخبرة في أداء أعمال المراجعة ، الا أنه من الضروري أن نوضح محددات الدراسة في ضوء اجابات وبيانات المراجعين المشتركين فيها ، ونتائج التحليل الاحصائي الخاص بها .

ولعل أكثر محددات الدراسة أهمية ووضوحا هو مدى تمثيلها للواقع ، ذلك أن تعميم النتائج على مجتمعات غير الفئات التي شاركت فيها أمر يخضع لبعض القيود منها ما يتصل بالتوزيع الجغرافي ومنها ما يرجع لبعض الصفات الخاصة التي ينفرد بها المشاركون في الدراسة ، ومنها ما يرتبط بالناحية الاكاديمية والتدريب . الا أن ما يخفف من هذه القيود هو أن الفئات المشاركة في الدراسة تمثل الى حد ما معظم مستويات الخبرة العاملة في مكاتب وشركات المراجعة بالملكة، الا أن هذا لا ينفي وجود بعض القيود منها صغر حجم العينة المستخدمة في الدراسة بالقياس الى العاملين بهذا الحقل بجميع مناطق المملكة . وبرغم الجهود التي بذلت لضمان الحصول على معدل

مرتفع من الاجابات التي تتسق مع مستويات الخبرة، الا أن بعض الاجابات جاءت غير متشبية مع عدد سنوات الخبرة المذكورة في استقراء الاستقصاء بالاضافة الى أنه من غير الممكن التنبؤ باجابات الذين لم يعيدوا قوائم الاستقصاء التي أرسلت لهم ، والتي كان من الممكن أن تؤدي الى تفسير النتائج ، أو أن تعمل على تأكيدها وتعزيزها .

وكما تمت مناقشته أعلاه ، فإن النتائج عن المعرفة المتعلقة بالمهمة قد تعمل المهمة اختيارها داخل حقيقية (في مهمة فعلية) ، وكذلك تحديد أوزانها الترجيحية ان حظيت تلك النتائج باهتمام الهيئات العلمية المتخصصة وجمعيات المحاسبة والمراجعة ومارسى المهنة . كما وأن اقتراح نموذج يتم من خلاله اخضاع متغيرات غير قابلة للقياس الكمي المنتظم لوسائل قياس ذات وحدات قياسية معيارية يعطى للنموذج المقترح بعدا علميا راسخا ، وسندا قويا لامكانية استخدامه في قياس أثر الخبرة وللتنبؤ بالأداء المتوقع من المراجع وفقا لمستوى خبرته ، وبالتالي اختياره لأداء مهام تتناسب مع ذلك الأداء .

سادسا : خاتمة البحث والتوصيات :

ان الهدف من الدراسة التي تمت كان استقصاء دور المعرفة المحددة المرتبطة بالخبرة في مهمة ما من مهام المراجعة ، وقياس أثر الخبرة على احكام المراجعة ، وكيف أن المعرفة المحددة بذاتها الضرورية لأداء المهمة تؤثر في أداء المراجعين فيما يتعلق بجزئيات معينة من تلك الاحكام . كما أن الدراسة حاولت أيضا قياس الاداء المتوقع من المراجع وفقا لمستوى خبرته .

والنتائج التي تجمعت لدينا أوضحت أن الخبرة ساعدت المراجعين في اكتساب المعرفة الخاصة بالمدخل المناسبة من أجل اختيار أفضلها عند تقدير خطر الاجراءات التحليلية على وجهه

الخصوص . وهذا الأمر قد يمكن ارجاعه الى الاختلافات فى برامج تدريب المراجعين ، وممارساتهم لأنواع المهام المختلفة على مدار سنوات خبرة كل منهم ، بالإضافة الى الاطلاع ومحاولة تطبيق كل جديد فى مجال تطوير المهنة . كما أنه يمكن القول ان النتائج توحى بأن التدريب وأدوات القرار المساعدة قد تكون مفيدة لكل من اختيار المدخل وأيضا تقدير الوزن الترجيحي له وتحديد درجة أهميته فى الأداء .

ونظرا لأن الفرض الرئيسى من الدراسة هو محاولة اثراء الجانب العلمى المتعلق بموضوع الخبرة فى المراجعة للعمل على رفعة شأن " مهنة المراجعة " ، ونظرا لأن تعميم النتائج فى مهام المراجعة البحثية أو التجريبية على مهام وأعمال المراجعة فى الواقع العلمى يحتاج الى اجماع من جانب المهتمين والهيئات العلمية المختصة وجمعيات المحاسبة والمراجعة فإنه ينبغى العمل على تأكيد دور الخبرة على أداء أعمال المراجعة ، وبالتالى اصدار الاحكام المتعلقة بها .

وعليه ، يمكن للباحثين التوصية بما يلى :

١ - ضرورة قيام الهيئات العلمية المعنية باصدار معيار عن أشر الخبرة على أداء أعمال المراجعة ، وأن يعمل هذا المعيار على ما يلى :

أ) وضع تعريف لتحديد ما هو المراجع المتمرس والمراجع المبتدى .

ب) تحديد الأبعاد المختلفة التى تؤثر على المعرفة المكتسبة وآثارها على قدرات وخصائص المراجع المشتتة على المعرفة المحددة لأداء المهام .

ج) النص على استخدام النموذج المقترح فى قياس الأداء المتوقع من المراجع لتحديد واختيار المراجعين

- لأداء مهام مراجعة تتناسب مع مستوى خبرتهم .
- ٢ - ضرورة قيام جميع المحاسبين والمراجعين بتصنيف المراجعين المزاويلين في جداول القيد الى مراجعين متمرسين ومراجعين مبتدئين ، وأيضا تحديد أنواع النشاط والمهام التي يمكن أن يؤدى بها كل منهم لرفع كفاءة أعمال المراجعة وتحديد المسؤولية المهنية .
- ٣ - ضرورة إخضاع النموذج المقترح " للتطبيق بواسطة مكاتب وشركات المراجعة خصوصا وأن النموذج المقترح لا يفيق فقط في قياس الأداء المتوقع من المراجع حسب مستوى خبرته ولكن يمكن استخدامه أيضا في عمل اختبارات احصائية مختلفة تتمثل في إمكانية إيجاد القيمة المتوقعة لمقارنتها بالقيمة الفعلية للتعرف والتثبت من أن عينة من المراجعين تتبع مجتمع معين أو للتعرف على مدى الاتساق والتجانس بين مجموعة من المراجعين .
- وفي الختام ، نأمل أن يكون البحث قد حقق الهدف منه .
والله ولي التوفيق

الملحق رقم (١)
الدراسة التجريبية الأولى

بسم الله الرحمن الرحيم

استشارة استلصا حول دور الخبرة في أعمال المراجعة

أخى المحاسب

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته . . وبعد ،،،

نتشرف باحاطتكم علما اننا بصدد القيام بدراسة تجريبية علمية حول دور الخبرة والمعرفة المكتسبة في أداء مهام المراجعة، ومدى امكانية وضع نموذج احصائي يساعد في التنبؤ بأداء المراجع ففى مهمة ما وفقا لسنوات خبرته . وقد وقع اختيارنا على مهتمى تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية لما لهما من صفات علمية متميزة وخصائص معرفية تجعلهما مجالا خصبا لاجراء التجريبية ، ولا رتباطهما الكبير بنجاح أعمال المراجعة وذلك وفقا لما ورد بقائمتى معايير المراجعة رقم ٤٧ (SAS 47) ورقم ٣٩ (SAS 39)

لذا يرجى منك أخى المحاسب التعاون معنا من أجل العمل على انجاح الدراسة بالاجابة على القائمة المطروحة لديك والسنتى

تتعلق باختيار المداخل المناسبة لأداء مهمتى تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية ، وكذلك استيفاء بعض البيانات الشخصية والمهنية ذات العلاقة بالدراسة .

والمطلوب منك هو اختيار ثمانية مداخل للمهمة الواحدة من ستة عشر مدخلا بعضها مناسب لأداء المهمة والبعض الآخر غير مناسب وينبغى منك وضع كلمة (نعم) أمام ما تعتقد أنه أفضل المداخل لأداء المهمة ، وكلمة (لا) أمام ما تراه من أنه مدخلا غير مناسب .

والمداخل المطروحة للاختيار تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، والاجراءات التحليلية التى ينبغى اتباعها لكل من المبيعات وأوراق القبض فى شركة صناعية متوسطة الحجم ، ومجال نشاطها المنطقة الشرقية .

أولا : الهنود المختارة للدراسة التجريبية الأولى :

١ - مدخل تقدير خطر الرقابة :

ضع كلمة (نعم) أمام المدخل المناسب ، وكلمة (لا) أمام المدخل غير المناسب :

- ١ - ادخال منتج جديد هذا العام ضمن منتجات الشركة .
(مناسب)
- ٢ - فصل التمديد على الرصيد الدائن عن قيد الطلب
واسقاط الديون المعدومة .
(مناسب)
- ٣ - تأكيد سلامة المردودات الدائنة باستلام التقارير أو أية
مستندات أخرى مناسبة .
(مناسب)

- ٤ - أثر الحالة الاقتصادية العامة على عملاء مصانع المنطقة الشرقية (غير مناسب)
- ٥ - تكرر حدوث زلزال و زلزال الحسابات وعمل متابعة على الحسابات متأخرة الدفع . (مناسب)
- ٦ - تكوين هيئة لمديرى المنطقة الشرقية . (غير مناسب)
- ٧ - التوسع فى مركزية الانتاج ومدى هذا التوسع . (غير مناسب)
- ٨ - محاسبة مستقلة للنظام السلسل لاعداد الفواتير (مناسب)
- ٩ - استقلال تسجيل تفصيلات حسابات أوراق القبض عن اعداد الفواتير والشحن (مناسب)
- ١٠ - موسمية المبيعات وتأثيرها على الإيرادات . (غير مناسب)
- ١١ - سياسات المنطقة الشرقية للرقابة على جودة المنتجات . (غير مناسب)
- ١٢ - التصديق الصحيح على الخصومات والمردودات (غير مناسب)
- ١٣ - قبل تحرير الاشعار الدائن . (مناسب)
- ١٤ - اعتماد العميل على مصانع المنطقة الشرقية للحصول على احتياجاته . (غير مناسب)
- ١٥ - عدد العملاء الأجانب . (غير مناسب)
- ١٦ - التعزيز التام لأوامر المبيعات مع التصديق على قوائم العميل وقوائم الاسعار والخصم . (مناسب)
- ١٧ - تسوية الفواتير مع المبيعات الأصلية أو مستندات الشحن . (مناسب)

٢ - مدخل ثلث خطر الاجراءات التحليلية

ضع كلمة (نعم) أمام المدخل المناسب ، وكلمة (لا) أمام المدخل غير المناسب :

- ١ - عدد الاخطاء المتوقعة فى المبيعات / أوراق القبض بالنسبة لمجموعات البيانات . (غير مناسب)

- ٢ - عدد المصادر المستقلة للبيانات المستمد للتوصل الى التوقعات الخاصة بالبيانات / أوراق القبض . (مناسب)
- ٣ - حجم الاختلافات أو الفروق عن التوقعات التي ينبغي بحثها . (مناسب)
- ٤ - الخطر المسموح به في حالة الرفض غير الصحيح للبيانات المحاسبية الصحيحة . (غير مناسب)
- ٥ - دقة وسلامة الطرق المستخدمة لتحويل البيانات من خلال البيانات وأوراق القبض المتوقعة . (مناسب)
- ٦ - طريقة ايجاد خطأ المعاينة بالنسبة للمجتمع . (غير مناسب)
- ٧ - حجم العينة المستخدمة في التحليل . (غير مناسب)
- ٨ - شمولية الفحص المتعلق بمعاملات البيانات غير العادية . (مناسب)
- ٩ - مستوى تفصيل البيانات المستخدمة للتوصل الى توقعات البيانات وأوراق القبض . (مناسب)
- ١٠ - نمط الأسلوب الفني المستخدم في اختيار العينة . (غير مناسب)
- ١١ - علاقة العينة بهدف المراجعة . (غير مناسب)
- ١٢ - استقلال البيانات المستخدمة للتوصل الى توقعات البيانات وأوراق القبض . (مناسب)
- ١٣ - طرق تقييم نتائج العينة . (غير مناسب)
- ١٤ - الخطر المسموح به في حالة القبول غير الصحيح للبيانات محاسبية غير سليمة . (غير مناسب)
- ١٥ - حجم العمل المطلوب اجراؤه لتأكيد مصداقية البيانات المستخدمة في التوقعات . (مناسب)
- ١٦ - الاعتماد الحذر على ايضاحات الموكك حول الفروق المخالفة لاختبارات المراجعة . (مناسب)

ثانيا : البيانات الشخصية والفنية المتعلقة بالخبرة :

- (الرجاء وضع اشارة (√) أمام الاجابة المناسبة) .
- الاسم : (يمكن عدم ذكره)
— السن :
- المؤهل العلى : بكالوريوس محاسبة () بكالوريوس
ادارة أعمال () ماجستير محاسبة ()
- المؤهلات CA () CPA () CIA ()
أخرى ()
- الوظيفة الحالية : صاحب أو شريك فى مكتب مراجعة ()
مدير مراجعة () مراجع () تحت التعيين ()
- الدورات التدريبية التى حضرتها فى موضوعات مراجعة أو تتصل
بها : محدودة () متكررة () .
- هل موضوعات الدورات التدريبية تتعلق بالرقابة الداخلية
أو الاجراءات التحليلية نعم () لا ()
- فترة التدريب التى قضيتها بمكتب المراجعة : سنة () اكثر
من سنة ()
- فترة القيد بسجل المحاسبين والمراجعين : سنة ()
سنتان () اكثر من سنتين ()
- هل قمت بفحص نظام رقابة داخلية : نعم () لا ()
- هل يسند اليك دائما القيام بتقييم نظم رقابة داخلية رئيسية
أوفرعية : نعم () لا ()
- هل قمت بنقد وتمحيص احكام مراجعين آخرين نعم ()
لا ()
- هل نوعية الاحكام التى قمت بنقدها ومراجعتها تتعلق بالرقابة
الداخلية والاجراءات التحليلية : نعم () لا ()
- هل الاحكام التى قمت بنقدها عامة أم جزئية : عامة ()
جزئية ()

- هل أعمال المراجعة التي تقوم بها داخل مكتب أو شركة المراجعة : روتينية () اجرائية () تنفيذية () تخطيطية ()
- هل اطلعت على قائمة معايير المراجعة رقم ٤٧ ، ورقم ٣٩ : نعم () لا ()
- هل لديك فكرة عن مفهوم خطر المراجعة ، والخطر الكلي للمراجعة : نعم () لا ()
- هل قمت من قبل بتقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية: نعم () لا ()
- هل هناك خطط مراجعة وتعليمات يسير عليها مكتب المراجعة : نعم () لا ()
- هل اسند اليك تخطيط برنامج مراجعة من قبل : نعم () لا ()
- هل تأخذ في الاعتبار خطر المراجعة عند تخطيط برنامج المراجعة : نعم () لا ()
- هل تقوم بتقدير خطر المراجعة قبل ابداء الرأي في أعمال المراجعة : نعم () لا ()

الملحق رقم (٢)

الدراسة التجريبية الثانية

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة استقصاء حول دور الخبرة في أداء مهام المراجعة

أخي المحاسب /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته . . . وبعد ،،،

نسعد باحاطتكم علما بأننا بصدد القيام بدراسة تجريبية علمية عن دور الخبرة والمعرفة المحددة بذاتها في أداء مهام المراجعة ، ومدى امكانية اقتراح نموذج احصائي يساعد في التنبؤ بأداء المراجع في مهمة ما وفقا لعدد سنوات خبرته وممارسته لمهنة المراجعة . وقد وقع اختيارنا على مهتمتي تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية لما لهما من صفات علمية متميزة وخصائص معرفية تجعلهما مجالا خصبا لاجراء التجربة ، ولا ارتباطهما الكبير بنجاح أعمال المراجعة وذلك وفقا لما ورد بقائمتي معايير المراجعة الدوليتين رقم ٤٧ ، ورقم

. ٣٩

لذا نرجو منك أخي المحاسب الكريم التعاون معنا من أجل العمل على انجاح الدراسة بالاجابة على القائمة المطروحة لديك والسمتي تتعلق بتوليف المداخل (الصفات المميزة) المناسبة التي تسمى أنها تؤدي الى تخفيض كل من خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية وأيضا استيفاء بعض البيانات الشخصية والمهنية ذات العلاقة بالدراسة .

ومحور الاستقصاء هو خمسة مداخل (صفات تشخيصية مميزة) ،
منتقاة بعناية عن نظام الرقابة الداخلية للمبيعات وأوراق القبض ،
وأخرى عن الاجراءات التحليلية للمبيعات وأوراق القبض أيضا ،
والمدخل الخمسة بكل من نظام الرقابة ، والاجراءات التحليلية
مختلفة من حيث درجة أهميتها ووزنها الترجيحي في أداء مهمتى
تقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية في شركة صناعية
متوسطة الحجم .

والمطلوب منك أختي المحاسب الكريم اختيار التوليف الذى
تراه مناسباً من المداخل (الصفات المميزة) المذكورة لك ، باعتبار
انك قمت بقياسها حسب خبرتك واعطيتها الوزن الترجيحي المناسب
لها وذلك لتقدير الخطر المتعلق بكل من نظام الرقابة الداخلية ،
والاجراءات التحليلية .

ونود احاطتك أختي الكريم أن التوليف لا ينبغي أن يقل عن
ثلاث مداخل ، حيث يمكنك توليف ثلاث مداخل أو أربعة أو الخمسة
جميعها .

أولاً : المداخل (الصفات المميزة) في أداء المهام :

{ ١ } المداخل (الصفات المميزة) لنظام الرقابة الداخلية :

المطلوب وضع علامة (✓) أمام المداخل التى ترى أهميتها
لتخفيض خطر الرقابة :

- ١ - فصل معاملات المبيعات عن معاملات أوراق القبض (✓)
- ٢ - تعزيز ومصادقة الأرصدة الدائنة للمردودات . (✓)
- ٣ - تكرار تحديث دورة الحسابات ، ومتابعة الحسابات
التأخرة الدفع (✓)
- ٤ - التصديق والموافقة على طلبات وأوامر البيع (×)

- ٥ - التصديق على اجراءات عمل الفواتير والحاسبة المستقلة لتسليها .
(x)

(٢) المدخل (الصفات المميزة) للاجراءات التحليلية :

المطلوب وضع علامة (✓) أمام المدخل التي تراها مناسبة لتخفيض الخطر التحليلي :

- ١ - استقلال مصادر البيانات المستخدمة للتوصل الى توقعات السبيعات وأوراق القبض .
(✓)
- ٢ - كمية البيانات التفصيلية المستخدمة للتوصل الى توقعات السبيعات وأوراق القبض .
(✓)
- ٣ - تحسين الطريقة المستخدمة لتحويل البيانات خلال التوقعات .
(✓)
- ٤ - كمية العمل البذول لاثبات مصداقية البيانات .
(x)
- ٥ - حجم الفحص والمراجعة المخططة لدراسة الفروق في التوقعات .
(x)

فانيا : البيانات الشخصية والفنية المتعلقة بالخبرة :

- (الرجا وضع اشارة (√) أمام الاجابة المناسبة) .
- الاسم : (يمكن عدم ذكره)
- السن :
- المؤهل العلى : بكالوريوس محاسبة () بكالوريوس
ادارة أعمال () ماجستير محاسبة ()
- المؤهلات CA () CPA () CIA ()
أخرى ()
- الوظيفة الحالية : صاحب أو شريك فى مكتب مراجعة ()
مدير مراجعة () مراجع () تحت التمرين ()
- الدورات التدريبية التى حضرتها فى موضوعات مراجعة أو تتصل
بها : محدودة () متكررة () .
- هل موضوعات الدورات التدريبية تتعلق بالرقابة الداخلىة
أو الاجراءات التحليلية نعم () لا ()
- فترة التدريب التى قضيتها بمكتب المراجعة : سنة () اكثر
من سنة ()
- فترة القيد بسجل المحاسبين والمراجعين : سنة ()
سنتان () اكثر من سنتين ()
- هل قمت بفحص نظام رقابة داخلية : نعم () لا ()
- هل بسند اليك دائما القيام بتقييم نظم رقابة داخلية رئيسية
أو فرعية : نعم () لا ()
- هل قمت بنقد وتحبير احكام مراجعين آخرين نعم ()
لا ()
- هل نوعية الاحكام التى قمت بنقدها ومراجعتها تتعلق بالرقابة
الداخلية والاجراءات التحليلية : نعم () لا ()
- هل الاحكام التى قمت بنقدها عامة أم جزئية : عامة ()
جزئية ()

- هل أعمال المراجعة التي تقوم بها داخل مكتب أو شركة المراجعة : روتينية () اجرائية () تنفيذية () تخطيطية ()
- هل اطلعت على قائمة معايير المراجعة رقم ٤٧ ، ورقم ٣٩ : نعم () لا ()
- هل لديك فكرة عن مفهوم خطر المراجعة ، والخطر الكلي للمراجعة : نعم () لا ()
- هل تمت من قبل بتقدير خطر الرقابة وخطر الاجراءات التحليلية: نعم () لا ()
- هل هناك خطط مراجعة وتعليقات يسير عليها مكتب المراجعة : نعم () لا ()
- هل اسند اليك تخطيط برنامج مراجعة من قبل : نعم () لا ()
- هل تأخذ في الاعتبار خطر المراجعة عند تخطيط برنامج المراجعة : نعم () لا ()
- هل تقوم بتقدير خطر المراجعة قبل ابداء الرأي في أمسال المراجعة : نعم () لا ()

REFERENCES AND FOOT NOTES:

الهوامش ومراجع البحث:

- American Institute of Ceritified Public Accountants, -)
Committee on Auditing Procedure", Generally Accepted
Auditing Standards", AICPA, New York, 1954.
- Jovce, E.J., "Expert Judgment in Audit Program Planning", - Y
Journal of accounting Research, Supplement, 1976, pp.29-
60.
- Mock, T.J., & Turnner, J.L., "Internal Accounting Control - Y
Evaluation and Auditor Judgment", Audit Research Mono-
graph, No. 3, New York, AICPA, 1981.
- "Most attempts to explain differences in auditor judg- - ٤
ments have concentrated on differences in experience or
differences in audit firm association".
- Jovce, E.J., Op. cit., pp. 29-60. - ٥
- Hamilton, R. & Wright, W., "Emperical Analysis of Internal- ٦
control Judgments and Effects of Experience: Replication
and extensions", Journal of Accounting Research, Autumn,
Part II, 1982, pp. 756-765.
- Einhorn, H. & Hogarth, R. M. , "Behavioral Decision - Y
Theory: Processes of Judgment and Choice", Annual Review
of Psychology, 1981.
- Ashton, A. H. and Brown, P. R. , "Descriptive Modeling of - /
Auditors Internal Control Judgments: Replication and
Extension", Journal of Accounting Research, Spring, 1980
PP. 269-277.
- Hamilton, R. E. & Wright, W. F. , Op. cit. , PP.756-765 -
- Johnson, P. E., Duran, A. S., Hassebrock, F., Mollers J. -)
Prietula, M., Feltovich, P. J. and Swanson, D. B., "Ex-
pertise and Error in Diagnostic reasoning", Cognitive
Science, Sept., 1981, PP.235-283, as in :

- Bonner, S.E., "Experience Effects in Auditing:- The Role of Task- Specific Knowledge", The Accounting Review, Vol 65, No. 1, January, 1990, pp. 72 - 92 .
- Lewis, B., Shields, M.D. & Young, S.M., "Evaluation Human - ١١ Judgments and Decision Aids", Journal of Accounting Research, Spring, 1983, pp. 271-285.
- Frederick, D. M and Libby, R., "Expertise and Auditors, - ١٢ Judgment of Conjunctive Events", Journal of Accounting Research, Autumn, 1986, PP.270-290.
- Abdolmohammadi, M. J., and Wright, A., "An Examination - ١٣ of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments," The Accounting Review, January, 1978, 1-13

١٤ - ان مصطلح 'التعقيد' Complexity و 'البناء المحسوس' Structure يستخدم لوصف مفاهيم عديدة مختلفة. ولقد اشار الكتاب في ذلك الى نموذج سيمون الذي أعده عام ١٩٦٠ والخاص بعملية القرار Decision Process Model. وفي النموذج المذكور فان مصطلح البناء والتشبيد يشير الى نطاق تعريف المشكلة، والتي المدخل المستخدمة، والتي عدد البدائل وتحديدها، ومقدار التمييز المطلوب لاتخاذ قرار. أمامصطلح 'التعقيد' فانه يشير الى قيمة البناء ومقوماته . - لمزيد من التوسع يمكن الرجوع الى:

- Simon, H., " The New Science of Management", Harper Row, 1960.

- Bonner, S.E., "Experience Effects in Auditing", - ١٥ Op. Cit, pp. 76 - 77 .

- Libby, R.& Fredrick, D.M., " Experience and the Ability to Explain Audit Findings" , Journal of Accounting Research, Vol.28, No. 2, Autumn, 1990, pp. 348 - 367. - ١٦
- Libby, R. & Fredrick, D.M, " Experience and the Ability to Explain Audit Finding", Op.Cit. - ١٧
- Bonner, S.E., "Experience Effects in Auditing", Cp. Cit, pp. 76 - 77 . - ١٨
- Ashton, A.H., and Ashton, R.H., " Sequential Belief Revision in Auditing", The Accounting Review, Vol. LXIII, No. 4, October, 1988, 623 - 641 . - ١٩

٢٠ - لقد أوضح القائمان على الدراسة المشار إليها أعلاه ، والتي تمت بعنوان : " Sequential Belief Revision in Auditing " أن النموذج المطبق في الدراسة والسماح : " نموذج التباين - المدهش " تم اقتراحه بواسطة Einhorn & Hogarth ولمزيد من التوسع يمكن الرجوع إلى :

- Einhorn, H.J. and Hogarth, R.M., "Acontrast / Surprise Model for Updating Beliefs", Working paper, University of Chicago, April, 1985.

٢١ - ان قائمتى معايير المراجعة رقم ٣٩ ، ٤٧ ناقشتا مفهوم خطر المراجعة ، فقائمة رقم ٣٩ عرضت مفهوم الخطر الأساس ، كما عرضت النموذج الخاص به ، أما القائمة رقم ٤٧ فقد ناقشت خطر المراجعة الكلى ، وتم فيها تقسيم خطر المراجعة الفردية الى الخطر الفطرى أو الملازم ، وخطر الرقابة ، وخطر الاكتشاف . وقد ركزت القائمتان على خطر الرقابة والخطر التحليلي ، ونظرا لأهمية مفهوم الخطر فقد اكدت قائمة معايير المراجعة رقم ٤٧ على ضرورة قياس المراجع باستخدام وادارة خطر المراجعة بأنواعه فى كل من تخطيط المراجعة وتقييم النتائج .
- ولمزيد من التوسع يمكن الرجوع الى :

-American Institute of Certified Public Accountants "Statement on Auditing standards No.47: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, AICPA, 1983.

-American Institute of Certified Public Accountants, "Audit Sampling", SAS No.39, New York, AICPA, 1981.

٢٢ - ان مهمتى تقدير خطر الرقابة ، وخطر الاحراقات التحليلية تم استخدامهما من قبل فى دراسة سبقت الاشارة اليهما نشرت عام ١٩٩٠ م .

-Bonner, S.E., 1990, Op. Cit.

٢٣ - لمزيد من الايضاح يمكن الرجوع الى :

- عبد الوهاب ، أ. ط. ، "أساليب البحث المتعدد المناهج فى قرارات تخطيط برنامج المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد ١٣ ، العدد ٣ ، ١٩٨٩ م ، ص ٨٤ - ١٢٢ .

— عبد الوهاب ، آ. ط. ، " أبعاد خطر المراجعة —
وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة ، المجلة
المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة
المنصورة ، المجلد ١٣ ، العدد ٥ ، ١٩٨٩ م ، ص ٥٧ .
- ٩٦ -

- ٢٤ - ان نموذج خطر المراجعة Audit Risk Model يمدنا
باطار عمل لتخطيط اختبارات المراجعة ، حيث انه
يحتوى على جزئيات وعناصر تتعلق بخطر الرقابة أو
الخطر الذى يتمثل فى ان نظام الرقابة المحاسبية
الداخلية سوف يفشل فى تجنب أو اكتشاف خطأ جوهرى
اذا حدث مثل هذا الخطأ . وخطر الاجراءات التحليلية
أو الخطر الذى يتمثل فى ان الاجراءات التحليلية
سوف تفشل فى اكتشاف خطأ جوهرى اذا حدث مثل هذا
الخطأ ولم يتم اكتشافه عن طريق نظام الرقابة
الداخلية . وخطر الرقابة يمثل دالة للمضات المميزة
أو المداخل Cues الخاصة بنظام الرقابة ، بينما
الخطر التحليلي يكون متوقفاً على كيفية فعالية
الاجراءات التحليلية ودورها فى اكتشاف الاخطاء .

- ٢٥ - الملاحظات المشار اليها تم تحديدها على اساس
مراجعة كتيبات شركات المراجعة الكبرى بالولايات
المتحدة الامريكية ، وأوراق عمل المراجعة
النموذجية .

- لمزيد من التوسع يمكن الرجوع الى :

-Ernst & Whinney, "Guide to The Ernst & Whinney
Audit Approach", Ernst & Whinney, 1986.

-Peat, Marwick, Mitchell & Co., "KPMG Peat Mar-
wick Audit Manual - U.S.", Peat, Marwick, Mit-
chell and Co., 1983.

٢٦ - يمكن القول ان المراجعين يكسبون المعرفة عن اختيار المداخل المناسبة لأداء المهام وتحديد الوزن المرجح لها عن طريق الممارسة الفعلية لأداء مهام مماثلة لفترة طويلة و/ أو عن طريق القيام بمراجعة وتمحيص أداء المراجعين واحكامهم عند المهام المختلفة .

٢٧ - المراجع المتمرس هو ذلك الشخص الذي لديه تدريب طويل وشامل وخبرة واسعة في أداء مهام المراجعة المختلفة (منها مهام تقديرات خطر المراجعة) . أما المراجع المبتدىء فهو الشخص الذي لديه تدريب معقول وخبرة في أداء مهام المراجعة العادية أو المتكررة وبعض الخبرة في أداء مهمة تقدير خطر الرقابة وأقل من الحد الأدنى من التدريب والخبرة فيغا يتعلق بتقدير خطر الاجراءات التحليلية . ويمكن القول ان الفئة الاولى من المراجعين تتراوح سنوات خبرتهم بين ست سنوات وتسع سنوات أو يزيد ، بينما الفئة الثانية من المراجعين فهم الذين لديهم سنتان من الخبرة حتى أقل من ست سنوات . هذا التحديد تم وصفه لكي يتسق مع المدخل المستخدم في الدراسة التجريبية بهذا البحث لدراسة أثر الخبرة .

٢٨ - من هؤلاء الكتاب على سبيل المثال :

-Dawes,R.M., "The Robust Beauty of Improper linear Models in Decision Making, American Psychologist July, 1979, pp.571-582.

-Ibid.

- ٢٩

-Johnson,P.E.,Duran,A.S., Hassebrock,F.,Moller,J.- ٣ . et al., Op. Cit.,pp. 235-283.

- Slovic, P., Rorer, L.G., & Hoffman, P.J., "Analyzing - ٣١
Use of Diagnostic Signs", Investigative Radio-
logy, January-February, 1971, pp.18-26.
- Dawes, R.M., Op.Cit., pp. 571-582. - ٣٢
- Anderson, J.R., "A Spreading Activation Theory of - ٣٣
Memory", Journal of Verbal Learning and Verbal
Behavior, U.S.A., June, 1983, pp. 261-295. as in:
Bonner, S.E., "Experience Effects in Auditing",
Op. Cit.
- ٣٤ - للتوسع يمكن الرجوع الى :
- Libby, R.. "Accounting and Human Information Pro-
cessing: Theory and Application", Prentice-Hall
Inc., 1981.
- Wright, W.F., Op.Cit., pp.305-328. - ٣٥
- Hamilton, R.E., & Wright, W.F., Op.Cit., pp.756-765. - ٣٦
- Abdolmohammadi, M.J., & Wright, A., Op.Cit., pp.1-13. - ٣٧
- Gaumnitz, B.R., Nunamaker, T.R., Surdick, J.J., and -
Thomas, M. F., Auditor Consensus in Internal Control - ٣٨
Evaluation and Audit Program Planning, "Journal of
Accounting Research," Autumn Part II, 1982, PP. 745-755
- Ashton, A.H.. and Brown, P.R.. Op.Cit., pp.269-277. - ٣٩
- Libby, R., "Availability and the Generation of - ٤٠
Hypotheses in Analytical Review", Journal of
Accounting Research, Autumn, 1985, pp.648-667.
- Ferguson, A. George, "Statistical Analysis in Psy- - ٤١
chology & Education". McGraw-Hill Book Co..1976,
4th Ed.. pp. 240-261.
- Hinkle E.. Dennis, Wiersma W.. & Jurs G. Stephen, - ٤٢
"Applied Statistics for The Behavioral Sciences"
Rand McNally College Publishing Co., Chicago,
1981, pp.285-290.

- Winer E., "Statistical Principles in Experimental Design", McGraw-Hill Book Company, New York, 1971, 2nd Edition, pp.58-148. - ٤٤
- ٤٥ - للتوسع يمكن الرجوع الى :
- Guy, D.M. & Alderman, C.W., "Auditing", Harcourt Brace Jovanovick, U.S.A., 1987.
- Ernst and Whinney, Op. cit., 1986. - ٤٦
- American Institute of Certified Public Accountants, SAS No. 39, Op.Cit.,1981. - ٤٧
- Hinkle E., Dennis, Wiersma William, & Jurs G. Stephen, Op. cit. pp. 312-313. - ٤٨
- Ferguson A. George, Op. cit. pp.187-205. - ٤٩

((مراجع البحث))

أولا : المراجع العربية :

— عبد الوهاب ، آ. ط. ، "أساليب البحث المتعدد المناهج في قرارات تخطيط برنامج المراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد ١٣ ، العدد ٣ ، ١٩٨٩ م.

— "أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد ١٣ ، العدد ٥ ، ١٩٨٩ م.

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedure", Generally Accepted Auditing Standards", AICPA, New York, 1954.
- American Institute of Certified Public Accountants, "Audit Sampling", SAS No. 39, New York, AICPA, 1981.
- American Institute of Certified Public Accountants "Statement on Auditing standards No. 47: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, AICPA, 1983.

- Abdolmohammadi, M. J., and Wright, A., "An Examination of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments," The Accounting Review, January, 1978, 1-13
- Anderson, J.R., "A Spreading Activation Theory of Memory", Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior, U.S.A., June, 1983, pp. 261-295.
- Ashton, A. H. and Brown, P. R. , "Descriptive Modeling of Auditors Internal Control Judgments: Replication and Extension", Journal of Accounting Research, Spring, 1980 PP. 269-277.
- Ashton, A.H., and Ashton, R.H., " Sequential Belief Revision in Auditing", The Accounting Review, Vol. LXIII, No. 4, October, 1983, 623 - 641 .
- Bonner, S.E., "Experience Effects in Auditing: The Role of Task- Specific Knowledge", The Accounting Review, Vol 65, No. 1, January, 1990, pp. 72 - 92 .
- Dawes, R.M., "The Robust Beauty of Improper linear Models in Decision Making, American Psychologist July, 1979, pp. 571-582.
- Einhorn, H. & Hogarth, R. M. , "Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice", Annual Review of Psychology, 1981.
- Einhorn, H.J. and Hogarth, R.M., "Acontrast / Surprise Model for Updating Beliefs", working paper, University of Chicago, April, 1985.
- Ernst & Whinney, "Guide to The Ernst & Whinney Audit Approach", Ernst & Whinney, 1986.

- Ferguson, A. George. "Statistical Analysis in Psychology & Education". McGraw-Hill Book Co., 1976, 4th Ed., pp. 240-261.
- Frederick, D. M and Libby, R., "Expertise and Auditors, Judgment of Conjunctive Events", Journal of Accounting Research, Autumn, 1986, PP.270-290.
- Gaumnitz, B. R., Nunamaker, T. R., Surdick, J.J., and Thomas, M. F., Auditor Consensus in Internal Control Evaluation and Audit Program Planning, "Journal of Accounting Research," Autumn Part II, 1982, PP. 745-755
- Guy, D.M. & Alderman, C.W., "Auditing", Harcourt Brace Jovanovick, U.S.A., 1987.
- Hamilton, R. & Wright, W., "Emperical Analysis of Internal control Judgments and Effects of Experience: Replication and extensions", Journal of Accounting Research, Autumn, Part II, 1982, pp. 756-765.
- Hinkle E., Dennis, Wiersma W., & Jurs G. Stephen, "Applied Statistics for The Bdhavioral Sciences" Rand McNally College Publishing Co., Chicago, 1981, pp.285-290.
- Johnson, P. E., Duran, A. S., Hassebrock, F., Mollers J. Prietula, M., Feltovich, P. J. and Swanson, D. B., "Expertise and Error in Diagnostic reasoning", Cognitive Science, Sept., 1981, PP.235-283.
- Jovce, E.J., "Expert Judgment in Audit Program Planning", Journal of accounting Research, Supplement, 1976, pp.29-60.
- Lewis, B., Shields, M.D. & Young, S.M., "Evaluation Human Judgments and Decision Aids", Journal of Accounting Research, Spring, 1983, pp. 271-285.

- Libby.R.. "Accounting and Human Information Processing: Theory and Application". Prentice-Hall Inc..1981.
- Libby.R.. "Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review", Journal of Accounting Research. Autumn, 1985. pp. 648-667.
- Libby, R. & Fredrick, D.M., " Experience and the Ability to Explain Audit Findings" , Journal of Accounting Research, Vol. 28, No. 2, Autumn, 1990, pp. 348 - 367.
- Mock, T.J., & Turner, J.L., "Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment", Audit Research Monograph, No. 3, New York, AICPA, 1981.
- Peat, Marwick, Mitchell & Co., "KPMG Peat Marwick Audit Manual - U.S.", Peat, Marwick, Mitchell and Co., 1983.
- Simon, H., " The New Science of Management", Harper Row, 1960.
- Winer E., "Statistical Principles in Experimental Design", McGraw-Hill Book Company, New York, 1971. 2nd Edition, pp. 58-148.