الجامعـة الإسلاميـة – غـزة
عمـادة الدراســـات العليـــا
كليـــــــــة التجـــــارة
قســـم المحاسبة والتمـويل

العـوامل المؤثرة في استخـدام العينة الإحصائية في عمليـة التدقيق

دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة

إعـــداد الباحث:
الحسـن محمود زعـرب

إشـــراف الأستاذ الدكتور:
يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرســالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2010م-1431هـ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

﴿ اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ{1} خَلَقَ الْإِنسَانَ مِنْ عَلَقٍ{2} اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ{3} الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ{4} عَلَّمَ الْإِنسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ{5} ﴾

صدق الله العظيم

(سورة العلق، آية:1-5)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهـــداء

إلى من كان رضاهما أغلى ما أملك..... أمي
وأبي الحبيبين..... حـــفظهمـا الله

إلى
زوجتي الغاليـــــــة وولـــــدي العزيز علي

إلى
إخوتي وأخواتي الكرمـــــــــــاء

إلى
كل موحـــد من أبناء أمة الإسـلام العظيم سعى
واجتهد لإعلاء رايته ورفعة شأنه

إلى وطني الحبيب فلسطين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر وتقدير

الحمد لله عز وجل على إحسانه وله الشكر أولا على توفيقه وامتنانه حمدا يليق بجلاله وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيد الخلق وعلى اله وصحبه ومن سار على نهجه، الحمد لله الذي أنعم علينا بأفضل نعمة – الإسلام العظيم – الحمد لله الذي أكرمنا بإتمام هذه الرسالة وإخراجها بهذه الصورة التي نتمنى أن ينفع الله بها.

خالص الشكر والتقدير للجامعة الإسلامية بكافة كوادرها واخص بالذكر عمادة الدراسات العليا وكلية التجارة (قسم المحاسبة والتمويل) لدعمهم ومنحهم كافة الفرص لطلاب الدراسات العليا كما أتقدم بوافر الشكر والامتنان **للأستاذ الفاضل الدكتور: يوسف جربوع** على ما قدمه من توجيه ونصح وإرشاد ، ما ساهم في إخراج هذه الرسالة بالصورة التي عليها الآن .

ولا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بالشكر والعرفان لأستاذتي الكرام

الدكتور: على شاهين و الدكتور: حمدي زعرب

على تكرمهم بمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهما القيمة .

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل من تقدم للوقوف بجانبي ومنحي كل الدعم من الاستاذه الكرام حيث كان لنصائحهم وتوجهاتهم الأثر البالغ البناء .

وخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم بمعلومة أو نصح بمقولة لإنجاح هذا العمل وإخراج هذه الرسالة إلى النور، وخصوصا أخي الغالي الأستاذ محمد عابدين.

فجزا الله الجميع خير الجزاء ووفقنا وإياهم لكل ما يحبه ويرضاه ، والله ولي التوفيق .

الباحث : الحسن محمود زعرب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس المحتويات

رقم	الموضوع	الصفحة
1	سورة العلق، آية:1-5	أ
2	الإهداء	ب
3	شكر وتقدير	ت
4	فهرس المحتويات	ث
5	فهرس الجداول	خ
6	فهرس الملاحق	د
7	ملخص الدراسة	ذ
8	Abstract	ر

رقم	الموضوع	الصفحة
1	**الفصل الأول: الإطار العام للدراسة**	**1**
1.1	المقدمة	2
2.1	مشكلة الدراسة	4
3.1	أهمية الدراسة	5
4.1	أهداف الدراسة	5
5.1	فرضيات الدراسة	6
6.1	مصطلحات الدراسة	7
7.1	منهجية الدراسة	8
8.1	الدراسات السابقة	8
9.1	أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	14
2	**الفصل الثاني: عملية التدقيق واستخدام أسلوب العينة الإحصائية**	15
0.2	**مقدمـــة**	16
1.2	**المبحث الأول: عملية التدقيق وأبرز مراحل تطورها**	17
0.1.2	تمهيد	17
1.1.2	مفهوم عملية تدقيق الحسابات وأهميتها	18

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رقم	الموضوع	الصفحة
2.1.2	التطور التاريخي لمهنة التدقيق	19
3.1.2	أبرز ملامح تطور أهداف التدقيق	20
4.1.2	أهم أنــواع تدقيق الحسابات	21
5.1.2	قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات	24
6.1.2	تدقيق الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق	25
2.2	**المبحث الثاني: عملية التدقيق وأسلوب العينة الإحصائية**	27
0.2.2	تمهيد	27
1.2.2	علم الإحصاء تعريفه وأبرز ملامح تطوره	28
2.2.2	أهمية استخدام الأساليب الإحصائية	29
3.2.2	علاقة علم الإحصاء بمجموعة العلوم المحاسبية	30
4.2.2	ماهية عينات التدقيق والحاجة لها في اختبارات المدقق	30
5.2.2	أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها	31
6.2.2	المبادئ الأساسية للمعاينة في عملية التدقيق	33
7.2.2	أهم الطرق المستخدمة في اختيار عينات التدقيق	35
8.2.2	عملية التدقيق باستخدام أسلوب العينات الإحصائية	37
3.2	**المبحث الثالث: استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق**	53
0.3.2	تمهيــد	53
1.3.2	أخطاء ممكن حدوثها في تحليل عينة التدقيق	54
2.3.2	المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق	55
3.3.2	**العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق**	58
3	**الفصل الثالث:الدراسة الميدانية**	61
0.3	**مقدمــة**	62
1.3	**المبحث الأول: الإجراءات.**	63
1.1.3	منهجية الدراسة.	63
2.1.3	مجتمع وعينة الدراسة.	63
3.1.3	أداة الدراسة.	64
4.1.3	صدق وثبات الاستبانة.	65
5.1.3	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.	72
2.3	**المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.**	73

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رقم	الموضوع	الصفحة
1.2.3	الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة.	73
2.2.3	نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.	75
4	**الفصل الرابع: نتائج الدراسة والتوصيات**	92
1.4	نتائج الدراسة.	93
2.4	توصيات الدراسة.	94
5	**المراجع العلمية**	95
6	**الملاحق**	100

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس الجداول

رقم	الموضوع	الصفحة
الجدول (2-1)	مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق:	21
الجدول (2-2)	تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%	42
الجدول (2-3)	تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%	44
الجدول (2-4)	المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم(صفر)	46
الجدول (2-5)	معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات	47
الجدول (2-6)	العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة	47
الجدول (2-7)	اختيار مفردات العينة المنتظمة	48
الجدول (2-8)	اختبار وحدات المعاينة المنطقية	50
الجدول (2-9)	معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم	51
الجدول (2-10)	مخاطر القبول الخاطئ 5%	52
الجدول (2-11)	ترتيب التحريفات من الأعلى للأسفل	52
جدول رقم (3-1)	مقياس ليكرت	65
جدول رقم (3-2)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية لفقراته	66
جدول رقم (3-3)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية لفقراته	68
جدول رقم (3-4)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية لفقراته	69
جدول رقم (3-5)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية لفقراته	70
جدول رقم (3-6)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية والفا كرونباخ)	71
جدول رقم (3-7)	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	73
جدول رقم (3-8)	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	73
جدول رقم (3-9)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	74
جدول رقم (3-10)	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	74
جدول رقم (3-11)	اختبار التوزيع الطبيعي(One-Sample K-S)	75
جدول رقم (3-12)	نتائج فقرات المجال الأول	77
جدول رقم (3-13)	نتائج فقرات المجال الثاني	80
جدول رقم (3-14)	نتائج فقرات المجال الثالث	82
جدول رقم (3-15)	نتائج فقرات المجال الرابع	84
جدول رقم (3-16)	تحليل محاور الدراسة	85
جدول رقم (3-17)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA)	86

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رقم	الموضوع	الصفحة
الجدول رقم (3-18)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA)	87
الجدول رقم (3-19)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA)	87
الجدول رقم (3-20)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA)	88
الجدول رقم (3-21)	معامل الارتباط بين قوة الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق	89
الجدول رقم (3-22)	معامل الارتباط بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق	89
الجدول رقم (3-23)	معامل الارتباط بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق	90
الجدول رقم (3-24)	معامل الارتباط بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.	91

فهرس الملاحق

رقم	الموضوع
ملحق رقم (1)	استبانة الدراسة
ملحق رقم (2)	قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة مرتبة أبجديا
ملحق رقم (3)	كشف بأسماء وعناوين مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة مرتبة حسب المنطقة
ملحق رقم (4)	حجم العينة العشوائية المناسب لتقدير الخطأ الموجود في المجتمع كنسبة مئوية عند مستوى الثقة (95%)
ملحق رقم (5)	حجم العينة العشوائية الضروري لتقدير المتوسط والقيم الجمعية (الكلية) [1] مستوى الثقة (90%)
ملحق رقم (6)	يوضح أحجام العينات الضرورية لتحقيق الثقة المحددة في اكتشاف خطأ في ضوء النسب المحدد للخطأ في المجتمع [2]
ملحق رقم (7)	معيار العينات لأغراض المراجعة (في المملكة العربية السعودية)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى:

- ظهور عوامل تؤثر في تطبيق العينة الإحصائية لدى المدققين الخارجيين تتمثل في طريقة اختيار خطة العينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب، واختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، وكذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة.
- أن العينة الإحصائية من مزاياها أن نتيجة العينة موضوعية وحقيقية، وتمكن من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، كما تمكن من تقدير خطأ العينة وبأدق طريقة لاستنباط النتائج لمجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل. وتساعد في توفير الوقت مع خفض التكلفة وتجعل عملية التدقيق مُجزية.
- أن من معوقات استخدام أسلوب العينة الإحصائية توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء.

وأوصت الدراسة بـ:

- ضرورة مراعاة المدقق الخارجي عند تحديد حجم العينة الإحصائية ما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله المدقق، ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر العينة الذي يرغب في قبوله، فكلما كانت المخاطر التي يرغب المدقق في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر.
- أنه يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم عينة التدقيق أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منه العينة الإحصائية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حدوث الخطأ وغيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract:

This study aims to measure factors that affect in use technique of statistical sampling in process of auditing according to opinions of external auditors in Gaza strip.

The most important results of this study:

-
- Statistical sampling provide of us with many advantages, from these advantages that result of sampling is objectively & reality & enable of make an assessment which prior to sampling size depending on an objective basis ,& provide us with an estimate of sample error & unique way to discharge conclusions For a wide range of data without comprehensive examination .and help of us to saving of time with reducing of cost for benefit of auditing client as well as statistical sampling make that process of auditing is rewarding.

- Appearance of problems in application of statistical sample for the external auditors in Gaza Strip represented in method of choose the sample plan that appropriate with target of choice, identify each of community size which under study & appropriating size of sample, selecting of sampling elements in manner that ensure the safety of representation for society which has withdrawn from it, as well as post evaluation for results of sample.

Important recommendations of this study:

- During choosing of statistical sample, the external auditor must be withdaw of It at random method without the personal intervention, taking in his account to avoid impartiality throughout selection of sample.

- During design of auditing sample, the auditor must be take into account goals of testing, characteristics of society that statistical sample will take from it, with take into account the nature of evidence of required proof and possibility of error and other characteristics which relevant to evidence of proof.

- During determining of statistical sample size, the external auditor must be take into account if the risk of sample decrease to a minimum limit which consider possible statistical sample and acceptable by auditor, & sample size affected by level of sample risks which auditor wants to it acceptable, the higher risk they wish to checker to accept less as it should be the size of larger sample.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

2.1 مشكلة الدراسة

3.1 أهمية الدراسة

4.1 أهداف الدراسة

5.1 فرضيات الدراسة

6.1 مصطلحات الدراسة

7.1 منهجية الدراسة

8.1 الدراسات السابقة

9.1 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.1 المقدمة:

يواجه المدقق الخارجي عند فحص القوائم المالية أرصدة ناتجة عن عمليات مالية عديدة ومتكررة وبالطبع فان هذه العمليات عادة ما تكون مدعمة بالكثير من المستندات لها نفس الصفات والخصائص إلى حد ما ومن ثم فإن فعالية التدقيق لن تتحقق إذا فحصت كل عملية أو مستند وعندما يكون مجتمع التدقيق متجانس فان مثل هذا الفحص الشامل لن يكون ضروريا بمعنى أننا يمكن أن نستنتج بشكل معقول (باستخدام العينة الإحصائية) ما إذا كانت أرصدة حساب أو نظام رقابي معين قد عولجت بشكل مناسب كما لو كانت كافة المستندات قد فحصت فحصا شاملا ففي مثل هذه الحالات يقوم المدقق الخارجي باختيار عينة من العمليات المالية ثم فحصها بالنسبة لخاصية أو صفة معينة وعلى أساس نتيجة هذه العينة يستنتج المدقق الحدوث الحقيقي لكن غير المعلوم بالصفة أو الخاصية في مجتمع التدقيق. (William and Hinkey, 1997:563)

وفي عصرنا الحاضر تحولت عملية فحص الحسابات من التدقيق الكامل إلى التدقيق الاختباري (أي باستخدام العينة الإحصائية) بسبب ظهور الشركات المساهمة الكبيرة الحجم وكثرة عملياتها وقوة نظام الرقابة الداخلية فيها (Smith,1972:97)، وكذلك توفير الوقت وتخفيض التكلفة عند تدقيق القوائم المالية للشركة موضوع التدقيق. وأسلوب العينة الإحصائية تم استخدامه بنجاح في الولايات المتحدة الأمريكية في عقد الخمسينات من القرن العشرين الماضي في الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم.

وأسلوب العينة الإحصائية مُستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ومؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة، ولكن يجب على المدقق الخارجي مراعاة عدم التحيز عند سحب العينة ، ويعني عدم التحيز أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة. (Stockton,J.R., 1962:34)

كما يجب على المدقق الخارجي مراعاة تحديد مستوى الثقة "Confidence Level" المطلوبة لنجاح العينة، كأن يحدد مقدماً درجة الثقة كنسبة مئوية وهي (95%) مثلاً وأن يترك في حدود (5%) كحد أعلى للوقوع في الخطأ. ثم يقوم المدقق الخارجي باختيار حجم العينة المناسب (Boynton and Glezen, 1996:93) ويبدأ في عملية الفحص، فإذا وجد أن نتيجة العينة بعد فحصها قد وصلت إلى (95%) فأكثر فإنه يقرر نجاح العينة، ثم بعد ذلك يُعمم نتيجة العينة إلى المجتمع (العمليات المالية) التي سحبت منه (Arens and Loebbecke,1988:176).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولكي يكون استخدام أساليب العينة الإحصائية فعالا يجب أن يكون المدقق الخارجي حذرا ومدركا كافة المخاطر المترتبة على هذا الاستخدام وعليه مراقبة المخاطر المرتبطة باستخدامها (Deflese, "et.al", 1990:105) والتي منها المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء.

كما يجب على المدقق الخارجي مراعاة أنه عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي تظهر بعض المشكلات ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج منه إلى اتخاذ قرارات بشأنها. (Arens, A. A. "et.al", 2005:112).

كما أن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يعتمد على نظرية الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها،وأخيراً تقييم النتائج التي نتوصل إليها، ولهذا فهي ذات لمزايا كثيرة والتي منها: نتيجة العينة موضوعية وحقيقية، وتمكن من إجراء تقدير مُسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، كما يمكن تقدير خطأ المعاينة، وهي كذلك أدق طريقة لاستنباط النتائج عن مجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل كما تساعد على توفير الوقت وخفض التكلفة، وإمكانية إجراء تقييم موضوعي لنتائج الاختبار (الصبان،91:1997).

ومما لا شك فيه أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين عامة وفي قطاع غزة خاصة تحتاج إلى جهد كبير لتدريب المدققين الخارجيين على استخدام الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات ومنها: استخدام الإجراءات التحليلية، وكذلك استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق من قبل الجمعيات المهنية والجامعات في قطاع غزة. (جربوع،21:2001).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1 مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة هذه الدراسة في وجود مخاطر مرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية والتي منها مثلا أنه عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بتلك العمليات تكون عرضة لمخاطر الخطأ، أي أن هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المدقق الخارجي عن خاصية معينة تتعلق بالعمليات المالية قد لا يكون صحيحاً والسؤال الرئيس للدراسة هو:

" **ما هي أبرز العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ؟** "

ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية:

1. هل قوة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، يؤدي إلى الاعتماد على أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ؟
2. هل يؤدي استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق لتوفير الوقت وتقليل التكلفة ؟
3. ما أثر القيام بالسحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها على عمل المدقق الخارجي في تطبيقه أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ؟
4. هل تعيق المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق لاكتشاف هذه الأخطاء استخدام المدقق الخارجي لأسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ؟
5. عند تطبيق أسلوب العينة الإحصائية هل يترتب على المدقق الخارجي اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع و العينة المناسب واختيار مفرداتها؟
6. هل سيسهل إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة عمل المدقق في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أنها توضح العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين في قطاع غزة لمعرفة مدى صلاحية تطبيق هذا الأسلوب بشكل عملي مباشر بدلاً من الإطار النظري الأكاديمي التقليدي.
كما أن هذه الدراسة تسلط الضوء على أهمية استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق من خلال تركيزها على الجانب التطبيقي العملي لاستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق للمنشآت الخاصة والحكومية على حدٍ سواء لما لها من دور كبير في تحقيق الأهداف المرجوة في عملية التدقيق، كما تعتبر هذه الدراسة الأولى في فلسطين حسب علم الباحث.

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1- بيان العناصر التي يجب على المدقق الخارجي معرفتها ومراعاتها لتساعده في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق المحاسبي.

2- الوقوف على أبرز المشكلات التي تواجه التطبيق الفعلي لأسلوب العينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي ومحاولة إيجاد الحلول المقبولة عملياً لتلك المشكلات.

3- توضيح مقومات التطبيق العملي الأمثل لأسلوب العينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي.

4- وضع إطار محدد للمدققين من خلال الحلول والتوصيات للإجابة على مشكلة الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5.1 فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة نظام الرقابة الداخلية، وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق".

الفرضية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ".

الفرضية الثالثة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ".

الفرضية الرابعة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء وبين معوقات استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ".

الفرضية الخامسة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ".

الفرضية السادسة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.1 مصطلحات الدراسة:

ليتمكن المدقق الخارجي من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق بشكل صحيح، يجب أن يكون ملما بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدامها في عملية التدقيق والتي منها:

1-الاحتمالات:

التفسير الموضوعي للاحتمالات والذي يعتمد أساساً على قوانين الفرصة يعي أن كل مفردة من العمليات المالية لها احتمال معروف لاختيارها، وهو يسمح للمدقق بعمل الاستنتاجات الإحصائية على أساس نتائج العينة.

2- المجتمع:

كل مجموعة البيانات التي يرغب المدقق في الوصول إلى الرأي الفني المحايد أو الاستنتاج بشأنها عن طريق تدقيق عينة منها على أن يكون المجتمع الذي تؤخذ منه العينة مكتملا ومناسبا لهدف التدقيق المحدد

3- الدقـة:

وتتعلق بدرجة تطابق أو توافق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع والدقة بالمفهوم المستخدم في المعاينة هي وسائل إحصائية لقياس أقصى فرق محتمل بين تقدير الخطأ للعينة والخطأ الحقيقي غير المعروف، ويعبر عنها في شكل مدى زائد أو ناقص حول تقدير العينة للخطأ.

4- مستوى الثقة:

باستخدام لغة الإحصاء، فإن مستوى الثقة يعبر عن نسبة الحالات التي تقع فيها القيمة الحقيقية للمجتمع خلال حدود الدقة المرغوبة إذا تم سحب عدد كبير من العينات بطريقة عشوائية من نفس المجتمع مع استخدام نفس الإجراءات الإحصائية للاستنتاج والتقدير،

5- وحدة المعاينة:

هي كل مفرده من المفردات المكونة للمجتمع محل التدقيق، ويحدد المدقق وحدة المعاينة بما يمكنه من الحصول علي عينة تتسم بالكفاءة والفاعلية لتحقيق الهدف المحدد لعملية التدقيق .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7.1 منهجية الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة استناداً إلى طبيعة الموضوع، كما تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والدوريات والمنشورات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة في موضوع الدراسة لدعم تحقيق أغراض الدراسة.

وتم الحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبانة (Questionnaire) التي تم إعدادها ومن ثم توزيعها على مجتمع الدراسة المخصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة على أن يتم تفريغها أولا ثم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science) SPSS ومن خلاله تم إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة، للوصول أخيرا إلى مؤشرات ودلالات ذات القيمة المرجوة والتي تحقق أهداف الدراسة.

8.1 الدراسات السابقة:

1.8.1: الدراسات العربية:

(1)- دراسة (لطفي،1997):

بعنوان:- " **معالجة متقدمة لاستخدام مراقبي الحسابات: أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة**".

استهدفت الدراسة بيان أهم الأساليب المستخدمة في المعاينة وبينت مدى أهمية تطبيق هذا الأسلوب الاختباري الحديث ووضحت مراحل تنفيذ كل منها ووجه التشابه والاختلاف بينهما.

ومن أهم ما خلصت الدراسة إليه :

- كلا النوعين من المعاينة سواء الإحصائية أو غير الإحصائية لا غنى عنهما للمراجع فكل منهما يعد مناسبا لاستخدامه خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة في أغلب الأحيان مع وجود اختلاف جزئي بينهما في عملية التطبيق.
- تتمتع المعاينة سواء الإحصائية أو غير الإحصائية بنفس الدرجة من القبول لدى مراجعي الحسابات في ظل المعايير المهنية للمراجعة.

ومن أهم توصيات الدراسة

- يجب على مراجعي الحسابات الالتزام ببذل قدر كافي ومعقول من العناية المهنية عند تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(2)- دراسة (مسعود 1998):

بعنوان:- "التقديرات الإحصائية للمهام الرقابية المختلفة لديوان المحاسبة الأردني".

وقد استهدفت هذه الدراسة إجراء التقديرات الأساسية لديوان المحاسبة الأردني لعدم وجود أية تقديرات خاصة بذلك،

وقد أعدت هذه الدراسة وفق منهجية الاستناد بصورة رئيسية إلى استخدام العينات الإحصائية العشوائية على عدد من الرقابات الخاضعة للديوان بعد رصد الالآف من الوثائق الخاضعة للتدقيق، من أجل تحديد طبيعة الخصائص المختلفة للمجتمعات الإحصائية وتحديد المتغيرات الواجب العمل عليها. كما جرى أيضاً الاستناد إلى الوثائق المختلفة المتوفرة في ديوان المحاسبة بعد تجميعها وتصنيفها وتحليلها. وتمت بعد ذلك عملية تحليل نتائج العينة وإجراء المقارنات الضرورية ووضعت النتائج في صيغتها النهائية التفصيلية في الجداول لكي يسهل تناولها من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

(3)-دراسة (حميدان،1999):

بعنوان:- " منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية ".

هدفت الدراسة للتحليل من النواحي النظرية والتطبيقية مسألة تطبيق العينات الإحصائية في المراجعة من منطلق استحالة القيام بعملية مراجعة تفصيلية للعمليات والأحداث كافة نظرا للعديد من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة التطبيق العلمي لأسلوب العينات في المراجعة.

وبرزت منهجية الدراسة من خلال تعرضها لبعض الجوانب العلمية والمنهجية والعملية التطبيقية التي تسمح بإيجاد إطار علمي نظري للعينات الإحصائية في واقع بحوث المراجعة وعملياتها. كما تناول تحديد حجم العينة واختيار عناصرها وتقييم نتائجها، وطرح مسألة القياس الإحصائي وحدود الدقة ودرجة الثقة وأهميتها في تحديد خطا المعاينة وقياس ورقابة مخاطره، كما حدد أهم المبادئ الأساسية للمعاينة الإحصائية بالإضافة لطرائق قياس درجة المخاطرة في المراجعة وعملياتها.

وقد قدم البحث المقترحات التالية:

1- تطوير وتحديد أساليب المعاينة الإحصائية بشكل يتناسب واحتياجات المراجعة والعمليات الخاصة بها وذلك بهدف التوصل لمراجعة عينية حقيقة تمكن المراجعين من تحقيق أهداف المراجعة.

2- يجب على المراجعين تحديد حجم عينة المراجعة بالأساليب الإحصائية فضلا عن الاختيار العشوائي للعناصر التي تحتوي عليها العينة وذلك بهدف قياس ورقابة خطر خطأ المعاينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(4)-دراسة (مسعود،2000):

بعنوان:- "قابلية استخدام العينات الإحصائية لفحص إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الأردنية"

- وتهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى قابلية التطبيق الفعلي لأسلوب العينات الإحصائية في التدقيق المحاسبي في المؤسسات الحكومية.
- ولقد طبق أسلوب العينة الإحصائية لفحص إجراءات الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعاليتها على كل من وزارة المياه والري ووزارة التعليم العالي كنماذج للتطبيق بعد تصميم كامل الإجراءات البسيطة والواضحة لذلك. كما تتضمن الدراسة الخلفية النظرية المناسبة لتطبيقها ميدانياً. وقد بينت الدراسة القابلية العالية في التطبيق لإجراءات العينة الإحصائية. كما تضمنت الدراسة التوصيات المناسبة.
- ومن نتائج الدراسة أن لدى ديوان المحاسبة الأردني قناعة تامة بأن استخدام أسلوب العينات الإحصائية في الرقابة أصبح أمراً ضرورياً للانتقال بالرقابة من مفهومها التقليدي إلى الرقابة الشاملة بمفهومها الحديث. والمشكلة هي أن الإطار النظري والتأكيد على أهمية استخدام العينات الإحصائية في التدقيق يبقى في إطاره الأكاديمي إلى أن تتأكد قابليته في التطبيق الميداني وتترسخ القواعد العملية والإجراءات الصحيحة بما يتناسب وعمليات التدقيق في المؤسسات الحكومية.

(5)- دراسة (بني أحمد،2000):

بعنوان :- " العوامل المؤثرة في اختيار العينات الإحصائية في مراجعة البنوك التجارية الأردنية ".

هدفت لتحديد أهم العوامل المؤثرة في اختيار العينة الإحصائية على البنوك التجارية الأردنية وبرزت منهجيتها من اعتمادها بشكل أساسي على استخدام العينات الإحصائية على عدد من أهم الأقسام الرئيسية لمجموعة مختارة من أهم البنوك التجارية الأردنية لتحديد أهم خصائص العمليات المالية فيها ونم ثم معرفة أبرز العوامل المؤثرة في اختيار العينة الإحصائية

ومن أهم نتائج الدراسة:

- إن من بين أهم العوامل التي تؤثر في اختيار العينة الإحصائية هو مدى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقه على كل العمليات المالية في تلك البنوك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(6)- دراسة (البلخي ،2001):

بعنوان:- " المعاينة الإحصائية وتطبيقاتها في مراجعة الحسابات ".

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة في ظل استخدام أسلوب العينات وبينت جهود الباحثين والتنظيمات المهنية العالمية والعربية في هذا المجال وتحديد أهم المسببات في ضيق دائرة تطبيق هذا الأسلوب لدى المراجعين

وتوصلت الدراسة إلى أن هذا الموضوع لم يحظ بالقدر اللازم من الاهتمام من جانب المنظمات المهنية للمراجعة في الدول النامية بما فيها على وجه الخصوص دول العالم العربي وأن الإطار العام للمراجعة باستخدام هذا الأسلوب هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع حتى وقت إعداد الدراسة في حينه.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تعطي الجهات المنوط بها تنظيم مهنة المراجعة في الدول العربية تحديدا اهتماما خاصا بموضوع استخدام العينات في المراجعة مما يجعلها أداة فاعلة في تطوير الأداء المهني لمراجعي الحسابات

(7)- دراسة (جربوع، 2002):

بعنوان:- "مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية".

هدفت الدراسة لتحديد العوامل التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند تصميم واختيار عينات المراجعة، وتقويم نتائج تنفيذ إجراءات المراجعة عليها ثم توثيقها. ومن نتائج هذه الدراسة أنه يتوجب على المراجع التأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة في نظام الرقابة الداخلية مطبق على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية لضمان التجانس في تطبيق الإجراءات على كافة هذه العمليات. كما يعتبر التخطيط الدقيق للعينة عنصراً أساسياً في حصول المراجع على عينة فعالة تتسم بالكفاءة في نفس الوقت، كما يتم تحديد العلاقة بين العينة والهدف من الاختبار وخصائص المجتمع الذي سحبت منه العينة.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:-

1-يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة الإحصائية عما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله المراجع، فكلما كانت المخاطر التي يرغب المراجع في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-يجب على المراجع أن ينظر في نتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية، ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وأثرها على طريقة المراجعة.

3-ويتوجب على المراجع عند قيامه بتقييم نتائج العينة الإحصائية أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية، كما يقوم بتعديل تخطيط إجراءات المراجعة.

2.8.1: الدراسات الانجليزية:

1:- دراسة (Hanson,1994):

بعنوان:- "Audit Sampling Requires Auditor Judgment "

هدفت الدراسة لتحديد أسس ضمان الامتثال لمعايير العمل في المراجعة باستخدام العينة الإحصائية، وتقييم الأداء وتعظيم الأرباح. ، بغض النظر عن مدى المراجعة المختصة أو كيفية تطوير برنامج جمع ومراجعة كل حساب. ، فإن تكلفة الاختبار تتجاوز الحد المطلوب من الفوائد المتوقعة التي يمكن جنيها. ولتحقيق ذلك، يحتاج المراقب لفحص عينة تمثيلية أو شريحة من نوع مختلف من الحسابات كيف يجب أن يتم اختيار العينة وكيفية العينة ينبغي على القضايا الحاسمة لمراجعي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى تصميم نموذج لأخذ العينات ويشمل:

(1) ضرورة النظر في الموارد المتاحة، في ظل القيود التي يجب على المراجع أن يأخذها بعين الاعتبار، معرفة القواعد الرياضية والإحصائية والأدوات المتاحة والمعرفة المتراكمة لخصائص معينة للعينات.

(2) وضع هذه المحددات معا للوصول إلى التصميم الأمثل لجعل هذا الأسلوب في متناول اليد

2:- دراسة (Shafted,1997):

بعنوان:- " Audit Sampling For Tests Of Controls, Substantive Tests Of Transactions and Balances

هدفت الدراسة إلى شرح مفهوم أخذ العينات التمثيلية والتمييز بين أخذ العينات الإحصائية وبين اختيار عينة احتمالية وتعريف ووصف لمراجعة الحسابات بأخذ العينات. كما هدفت للتعريف بكيفية استخدام العينات في اختبارات المراقبة والاختبارات الموضوعية من المعاملات وتحديد ووصف سمات أخذ العينات وتوزيع العينات واستخدام سمات أخذ العينات في اختبارات المراقبة والاختبارات الموضوعية من المعاملات ورسم سياسة لتطبيق مفاهيم أخذ العينات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3:- دراسة (Thompson,1991):

بعنوان:- An Alternative Approach for Controlling Statistical Audit Sampling Risks

هدفت الدراسة لتوضيح المناهج التقليدية وخطر الرقابة المستخدمة لتخطيط وتنفيذ ومراجعة الحسابات وتقييم الاختبارات الموضوعية والتي تركز أساسا على خطر قيول مراجعة أنظمة رقابات تشوبها أخطاء وتنظر بسلبية فقط من خطر رفض مراجع الحسابات بشكل صحيح وتتناول هذه الدراسة بديل النهج المفاضلة التي تعتبر المخاطر على حد سواء. وعلى الرغم من أن المناهج التقليدية كثيرا ما تؤدي إلى النتيجة التي خلص إليها العمل الإحصائي نفسه ، هناك بعض التطبيقات التي فقط يمكن أن توفر النتيجة الإحصائية تدعم ثقة المراجع

وخلصت الدراسة إلى أن مزايا استخدام العينات تحفز المراجعين والباحثين والمهتمين بتطوير مهنة المراجعة على مواصلة النظر فيها وإعطائها القدر اللازم من الاهتمام.

4:- دراسة (Schreiner,2009):

بعنوان:- Statistical audit sampling for portfolio-at-risk in microfinance In Brazil

هدف هذه الدراسة هو توفير طريقة منخفضة التكلفة لمراجعة عينة من عمليات برامج القروض في البنوك بالبرازيل، سواء كانوا من جهات حكومية أو أي نوع آخر من المقرضين.

وبرزت منهجيتها في تطبيق تصميم منهجية للتقنيات القياسية لأخذ العينات وحدة مراجعة الحسابات مع أخذ العينات الطبقية في حالة معينة. وخلافا لمراجعة الحسابات أن أخذ العينات تقريبا جميع استخدام مراجعي الحسابات

ومن أهم النتائج في الدراسة أن المراجعة الإحصائية بطريقة العينات لعمليات القروض في تلك البنوك هو بسيطة وغير معقدة ودقيقة في نفس الوقت وغير مكلفة كذلك.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام مراجعي الحسابات بأخذ العينات عند قيامهم بعملية المراجعة لتلك العمليات الخاصة، وحثت معظم المراجعين استخدام قواعد العينات الإحصائية ، مع بعض المستوى المطلوب من الثقة ، وأنهم لم يعثروا على العيوب. لما تتمتع به هذه التقنية من سمات مميزة فهي بسيطة وغير مكلفة، ودقيقة من الناحية الإحصائية تسمح للمراجعين الذين يرغبون فعلا في القيام بعمل جيد لقياس دقة بياناتهم في تطبيق شائع جدا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9.1: أهم ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

بعد استعراض الدراسات السابقة يمكن القول بأن الدراسات السابقة جاءت حول كيفية استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق وتعرضت لبعض مزاياها وجهات استخدامها، واستفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة على اعتبار أنها النبراس والمصدر الأساسي لتوجيه هذه الدراسة الحالية من خلال استخلاص العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، كما أن نتائج الدراسات السابقة دعمت النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة في إطار البيئة المحددة للدراسة.

وتتميز هذه الدراسة في أن غالبية الدراسات السابقة طبقت على مجتمعات خارج البيئة محل الدراسة مثل الأردن ومصر وبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والبرازيل وغيرها من الدول وركزت على الموضوع من جوانب أخرى. وبحسب علم الباحث فانه لم تتوفر دراسة سابقة حول العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق من الناحية التطبيقية العملية، كونها الأولي في فلسطين، وهي تعد إضافة جوهرية لهذه الدراسات من خلال ما توصلت له من نتائج وما خرجت به من توصيات عملية حيث أكدت على ضرورة أخذ العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني: عملية التدقيق واستخدام أسلوب العينة الإحصائية

0.2 مقدمـــة

1.2 المبحث الأول: عملية التدقيق وأبرز مراحل تطورها

0.1.2 تمهيد

1.1.2 مفهوم عملية تدقيق الحسابات وأهميتها

2.1.2 التطور التاريخي لمهنة التدقيق

3.1.2 أبرز ملامح تطور أهداف التدقيق

4.1.2 أهم أنـــواع تدقيق الحسابات

5.1.2 قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

6.1.2 تدقيق الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق

2.2 المبحث الثاني: عملية التدقيق وأسلوب العينة الإحصائية

0.2.2 تمهيد

1.2.2 علم الإحصاء تعريفه وأبرز ملامح تطوره

2.2.2 أهمية استخدام الأساليب الإحصائية

3.2.2 علاقة علم الإحصاء بمجموعة العلوم المحاسبية

4.2.2 ماهية عينات التدقيق والحاجة لها في اختبارات المدقق

5.2.2 أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها

6.2.2 المبادئ الأساسية للمعاينة في عملية التدقيق

7.2.2 أهم الطرق المستخدمة في اختيار عينات التدقيق

8.2.2 عملية التدقيق باستخدام أسلوب العينات الإحصائية

3.2 المبحث الثالث: استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

0.3.2 تمهيـــد

1.3.2 أخطاء ممكن حدوثها في تحليل عينة التدقيق

2.3.2 المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق

3.3.2 العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

0.2 مقدمـــة

يعتبر تدقيق الحسابات أحد العلوم الإنسانية التي تتفاعل مع متغيرات بيئة الأعمال وتؤثر على سلوك أصحاب المصلحة في المنشأة

إن المفهوم العام للتدقيق هو فحص الحسابات للتأكد من صحتها، أو هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمنشأة وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الإنسان إلى التحقق من البيانات المحاسبية وكان أن تطورت المهنة نظرا لاتساع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الأموال، مما يدعو لان يكون المدقق في هذه الحالة هو كوكيل للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة .

تشمل عملية التدقيق كلا من الفحص والتقرير اللتان هما وظيفتان مترابطتان يمكنان المدقق من إبداء رأيه حول العمليات المالية للمشروع أما التقرير فهو عبارة عن بلورة نتائج الفحص واثبات ذلك في تقرير يبين فيه المدقق راية الفني المحايد، وقد تطورت أهداف التقرير بشكل كبير جدا فقد كانت سابقا هي مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ولكن نتيجة للظروف المتغيرة فقد تعدت عملية التدقيق وأصبح من أهم أهدافها :مراقبة الخطط ومتابعة التنفيذ. (جمعة، 2005 :7)

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، ومن الواجب على المدقق الإلمام بقواعد سلوك وآداب المهنة والتي هي مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المدقق التحلي بها عند ممارسة أعماله. (المطارنة، 2006 :81)

إن مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة تحتاج الكثير من الدعم والاهتمام في شتى المجالات نظرا للطبيعة الخاصة للمجتمع المتواجد فيه. ومن هذه الأمور الهامة حاجتها لمعرفة أفضل الطرق والوسائل المستخدمة في التدقيق الحديث للحسابات ومنها استخدام أسلوب إحصائي مفيد كأسلوب العينات نظرا لما يمد المدقق من مزايا لخدمة عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.2 المبحث الأول: عملية التدقيق وأبرز مراحل تطورها

0.1.2 تمهيد:

إن المفهوم العام لكلمة تدقيق هو فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، وبتعبير آخر فالتدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالوحدة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما وبشكل يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى كفاءة إدارة تلك الوحدة لوظائفها ومدى أدائها لمسئوليتها الاجتماعية نحو المجتمع. (الصبان، 1:1997)

وتبدو أهمية كفاءة المدقق وإخلاصه وحياده التام من البيانات التي يقوم بتدقيقها والقوائم المالية التي يبدي رأيه حول عدالة تصويرها لواقع حال المشروع، والتي تستخدم لعدة أغراض، وتخدم عدة جهات كالإدارة والمساهمين والموظفين والدائنين ومصلحة الضرائب والمستثمرين وغيرهم الكثير. ولهذا يفترض أن يكون مدقق الحسابات على مستوى عال من التحصيل العلمي والخبرة العملية. ومن هنا نرى أغلب دول العالم أوجدت نقابات أو هيئات مختصة تضع قوانين وأنظمة وشروطا خاصة محددة لمزاولي مهنة تدقيق الحسابات بالإضافة إلي اشتراط توافر حد أدنى من التحصيل العلمي في كل من يرغب في التخصص لممارسة المهنة. (الصبان، 1:1997)

وقد ازداد الاهتمام بالمدقق والتدقيق من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية، ونظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا، وما استلزمه فصل ملكية المشروع عن إدارته من اعتماد الرأي المحايد للمدقق الخارجي. (عبد الله، 55:2007)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.1.2 مفهوم عملية تدقيق الحسابات وأهميتها

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالوحدة الاقتصادية تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلاله القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الوحدة في نهاية فتره زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

وهكذا فان عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة الاقتصادية. أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم علي صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال الوحدة عن فترة مالية معينة، وكدلاله على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فان الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلي إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال الوحدة ومركزها المالي. أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز الوحدة المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة وتعني عبارة " التعبير بعدالة " توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع الوحدة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ووافية. (عبد الله ،13:2007)

ويرى (الصحن والصبان) أن أهمية عملية التدقيق تبرز من كونها وسيلة لا غاية تخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها كالمدراء، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والمؤسسات المالية ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة فالإدارة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه كذلك يعتبر موجها للاستثمار، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة ، والمستثمرين يعتمدون القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة .

أما المؤسسات المالية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمتقدمين بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. والاقتصاديون يتعمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفى التخطيط الاقتصادي. (المطارنة،19:2006)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كذلك الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة فتعتمد القوائم المدققة التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ...الخ وكذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه. ولن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا اعتمد على هيئة خارجية مستقلة أو شخص محايد بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأى فني محايد حول مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها للوضع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل في تلك المنشات المالية . (عبد الله ، 2007 :15)

2.1.2 التطور التاريخي لمهنة التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة كذلك كان الرومان يفصلون بين من هو مسئول عن المصروفات ومن هو مسئول عن المقبوضات. (Richard & Jack ,1905,ch,iv: 74) ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو عام 1494م . وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشات وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين الملكية والإدارة

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا الايطالية عام 1581م ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني ، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فيها عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونيين " بأدنبرة عام 1845م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير (1773م) .

ثم تلتها في هذا السياق فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م وألمانيا عام 1896م، وكندا 1902م، واستراليا عام 1904م، وفنلندا عام 1911م، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث بدأت مزاولة المهنة فيها دون تنظيم وظلت حرما مباحا حتى عام 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات وقد أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد ، كما كانت تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919م وقد بينت تلك التشريعات حقوق ومسؤوليات مدققى الحسابات وكان الترخيص بمزاولة المهنة يتم من قبل هيئة معترف بها أو ترخيص من الحكومة وقد ظل القانون الهندي مطبقا في العراق حتى عام 1958م وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون خاص ينظم الدخول في هذه المهنة (عبد الله ، 2007 :55)

3.1.2 أبرز ملامح تطور أهداف التدقيق:

إن التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون . فقد كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. ولكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897م أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون شرطيا سريا بل عليه أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، كما كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات ومطابقة القوائم المالية معها دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك .

ولكن هذا الهدف أيضا قد تطور ليصبح من واجب المدقق القيام بتدقيق انتقادي منظم للدفاتر والسجلات وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين(أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه ورأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية والأساسية ذات العلاقة وفقا لإطار تقارير مالية محدده وأن العبارات المستعملة والواضحة لبيان رأي المدقق لا تحتمل أكثر من معناها. (المطارنة، 17:2008)

ويمكن حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها: (عبد الله،2007 :14)

1: التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر لتقرير مدى الاعتماد عليها.
2: الحصول على رأى فني محايد حول مطابقة القوائم المالية بما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
3: اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش وتقليل فرص حدوثها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما اليوم فقد تعدت عمليه التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف أخرى أهمها: (جمعة، 2005 :9)

1 : مراقبة الخطط الموضوعة متابعة تنفيذها .

2: تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .

3: تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية في جميع نواحي النشاط.

4: تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية في المجتمع. فلم يعد تحقيق اكبر قدر من الربح الهدف الأهم بل شاركته أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

الجدول (2-1) مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق:

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	فحص تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850م _1905م	اكتشاف الغش والاختلاس والخطأ	تفصيل مبدئي	غير مهمة
مابين 1905م _ 1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
مابين 1933م _ 1940م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري	بداية الاهتمام
مابين 1940م _ 1960م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري	اهتمام قوي وجوهري
بين 1960م _ حتي الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال ، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	فحص اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

(جمعة، 2005 :11)

4.1.2 أهم أنـــواع تدقيق الحسابات:

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولا : من حيث نطاق عملية التدقيق:

1- التدقيق الكامل:

كان التدقيق وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها ،حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2- التدقيق الجزئي:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل. (عبد الله، 2004 :25)

ثانيا: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

1- التدقيق النهائي:

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها.

2- التدقيق المستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. ويتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية(سرايا، 2002 :43)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثا : من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

1- التدقيق الداخلي:

هو الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من التدقيق يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

2- التدقيق الخارجي:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها. ولا يقتصر عمله على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، ويقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنه شامل وهو إلزامي تفرضه القوانين إلا أنه اختياري أي عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية وتدقيقها دون القيام بتدقيق العمليات كلها. وتقرير المدقق الخارجي يورد نتيجة التدقيق وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا: من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق:

1- التدقيق ألإلزامي:

يتميز التدقيق الإلزامي بوجود الإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها وعلى المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية, وفي ضوء هذا فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، الذي يعتبر مسئولا إذا ما رضخ لهذه القيود.

2- التدقيق الاختياري:

يرجع تقرير القيام بها لأصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب والمصلحة فيه، وبناء على ذلك فإن عملية تعيين مدقق الحسابات يرجع لهم وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن تعيين مدقق الحسابات إلزامي بناء على والتشريعات الصادرة عن الدولة وعليه فإنه يتعين إسناد عملية تدقيق الحسابات لمدقق مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

5.1.2 قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات:

وهي مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المدقق التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم. وتتلخص في: (جمعة، 2008: 22)

- **المسؤولية**، وتتمثل في مسئولية المدقق عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاءة ممكنة.
- **مصلحة المجتمع**، فيراعى المدقق مصلحة الأطراف المستفيدة من خدماته عند أداءه لعمله.
- **الأمانة**، بأن يكون المدقق أمينا وصادقا وذا سلوك قويم عند أداءه لمهامه.
- **الموضوعية والاستقلالية**، أي أن يكون المدقق محايدا وموضوعيا عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسئولية المهنية على المصلحة الشخصية.
- **العناية المهنية**، بقيام المدقق بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.
- **الالتزام بالمعايير المهنية**، وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والتدقيق والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.
- **السلوك المهني**، ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.1.2 تدقيق الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق:

وفقا لمعايير التدقيق الدولية فان التدقيق يهدف لتوفير تأكيدات معقولة بان البيانات المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري وذلك من خلال القرائن وأدله الإثبات المتوفرة والكافية لدى المدقق في عملية التدقيق ككل.

ويجب التمييز بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق ، حيث أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد هو النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات ، كذلك المعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه وتهدف إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات خلال عملية التدقيق للمنشأة . بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان حيث انه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابد وان يراعي ملائمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعة. (القاضي، 1999: 98)

وقد تم إصدار المعايير العامة للتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1954م. وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات:

1- دعم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها.

2- جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل ، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة.

3- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم، مما يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة التدقيق من مهنة خاصة لوظيفة حكومية. ولكي يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من معايير تحكم عملية التدقيق وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار.

وقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي: (جربوع، 2002: 102)

1- المعايير العامة

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم.
- أن يتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.
- أن يبدل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك عند إعداد التقرير.

2- معايير العمل الميداني

- تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين.
- دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- معايير إعداد التقرير

- أن يبين التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- أن يبين التقرير الثبات أن تلك المبادئ مطبقة بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى.
- أن يبين التقرير إفصاحا كاملا عن الحقائق المالية وغير المالية بالقوائم أو الإشارة إلى غير ذلك.
- أن يبين التقرير رأي المدقق الخارجي على القوائم المالية كوحدة، وفي حالة عدم تمكنه من إبداء رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، عليه إبداء الأسباب التي دعته إلى ذلك.

أما إجراءات التدقيق فإنها عبارة عن مراحل وتتلخص هذه المراحل فيما يلي: (سرايا، 2002: 76)

1-فهم عمل المنشأة من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي وأنظمته المحاسبية

2-معرفة مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى المنشأة و تقييم درجة المخاطرة

3-التدقيق الاختباري

4-تقييم نتائج أعمال التدقيق

5-تقرير مدقق الحسابات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني: عملية التدقيق وأسلوب العينة الإحصائية

0.2.2 تمهيد:

نتيجة للثورة الصناعية الكبرى وما نجم عنها من انتشار الشركات المساهمة والقابضة التي تتحكم في الفواصل الإستراتيجية للاقتصاد العالمي التي تتسم بكثرة العمليات المالية بها تحولت عملية التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق اختباري، أي باستخدام أسلوب العينة الإحصائية. وأسلوب العينة الإحصائية مُستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات، ومؤداها أننا إذ قمنا باختيار عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة. (جربوع، 2002: 243)

إن أسلوب العينة الإحصائية واستخدامه في مجال التدقيق قد وفر إلى حدٍ كبير الوقت والمال دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية التدقيق فاستخدام طرق محاسبية جديدة في وقتنا المعاصر كان أساسه الطرق والنظريات الإحصائية في مجال مجموعة العلوم المحاسبية فالفضل يرجع إلى الأساليب الإحصائية والمبادئ والنظريات الحديثة لهذا العلم في تقدم مختلف العلوم المحاسبية حيث أصبحت النظم المحاسبية الحديثة هي التي تعتمد على النظرية الإحصائية في عرض الموضوعات بشكل مبسط غير متحيز، فالتدقيق ألمستندي يستخدم أسلوب العينات في عمليات التدقيق المختلفة في حدود درجات من الثقة المرتفعة دون تضحية بأخطاء لها ضررها على المدقق مع توفير الوقت والجهد والتكاليف تمشياً مع روح العصر في ضرورة السرعة في إتمام عملية التدقيق في ظل ظروف العمل الشاقة وكثرة العمليات المطلوب تدقيقها، وفي وقتنا الحالي أصبح الإحصاء جزءا هاما وضروريا في دراسة المحاسبة الإدارية والنظم المحاسبية المعاصرة حيث أن اتخاذ قرار بين عدة بدائل لاختيار أنسب الطرق في التقدير والتنبؤ أصبح أساسه إحصائيا قبل أن يكون محاسبيا وذلك من خلال استخدام المقاييس والمؤشرات والنظريات والجداول الإحصائية (حميدان، 1999: 221)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.2.2 علم الإحصاء تعريفه وأبرز ملامح تطوره:

هنالك تعريفات عديدة للإحصاء اختلفت وتباينت من حيث المضمون والشمول باختلاف مراحل تطور هذا العلم ويمكن إجمالها في نوعين رئيسيين الأول منها اعتبر الإحصاء بأنه جمع لبيانات إحصائية أي جمع للحقائق والظواهر في حين أن الثاني اعتبر الإحصاء بأنه جمع لطرق إحصائية بمعنى جمع متكامل لمبادئ وأساليب تستخدم في تجميع وتحليل البيانات والمعلومات الإحصائي فقد عرف Webster الإحصاء: بأنه عبارة عن عدة حقائق مصنفة تمثل معلومات عن الفرد في الدول وخصوصاً تلك الحقائق التي يمكن وصفها بإعداد أو أي وسيلة أخرى لتبويب أو لتصنيف البيانات وعرفه Bowley بأنه عبارة عن جمل عددية للحقائق في أي قسم للاستعلام مرتبه بالشكل الذي يبين العلاقة ما بينها، وعموما فالإحصاء هو علم يهتم بوصف طرق متعددة لجمع البيانات والمشاهدات ومن ثم تنظيمها وعرضها باستخدام الأساليب العلمية لتحليلها واستخلاص النتائج منها.(سالم، 2004: 44)

ومما سبق من تعريفات يمكننا القول بأن الإحصاء: هو الطريقة العلمية التي تختص بجمع البيانات والحقائق عن الظاهرة معينه وتنظيم وتبويب هذه البيانات والحقائق بالشكل الذي يسهل عملية تحليلها وتفسيرها ومن ثم استخلاص النتائج واتخاذ القرار على ضوء ذلك .

هذا وتشير كثير من الدلائل على الاهتمام بالإحصاء واستخدامه منذ زمن بعيد حيث أقتصر اهتمام الحكومات منذ القدم بالمعلومات الاجتماعية وذلك لأغراض التنظيم والتخطيط، واستخدم في عصره الأول في جمع البيانات عن السكان وحصرهم من قبل الدولة لأهداف معينة. وفي القرن السابع عشر والذي يمكن اعتباره العصر الإحصائي الثاني تم استخدام الطريقة الرقمية للدلالة على الظواهر موضوع البحث على اعتبار أن هذه الطريقة أدق وأقوى في التعبير عن هذه الظواهر،

ويمكن تحديد بداية العصر الإحصائي الثالث مع تطور علوم الرياضيات في القرن الثامن عشر وظهور بعض النظريات العلمية الهامة مثل نظرية الاحتمالات التي كان لها الدور الكبير في تطور هذا العلم واكتسابه أهمية كبرى بحيث أصبح علماً مستقلاً وانتشر استخدامه وبدأ الاهتمام من قبل العلماء في تطبيق النظريات والطرق والأساليب الإحصائية باعتباره الطريقة الصحيحة والأسلوب الأمثل إتباعه في البحث العلمي،.وأخيراً فقد أدى ظهور الحاسبات الآلية وتطورها في وقتنا الحالي وبقدرتها الفائقة ودقتها المتناهية إلى تمهيد الطريق لاستخدام وتطبيق الأساليب الإحصائية المختلفة في شتى المجالات والميادين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.2 أهمية استخدام الأساليب الإحصائية

يعد استخدام الأسلوب الإحصائي في أي دراسة الوسيلة المأمونة(وليس غاية) التي يمكن أن تضمن تحقيق الأهداف المرجوة من وراء تنفيذها.(منصور، صبري، قوقزة، 1999 : 35)

ولا شك أن علم الإحصاء قد دخل اليوم كل مرافق حياتنا اليومية وقد أصبحت المعلومة الإحصائية البسيطة تغني عن كثير من السرد والإسهاب وتوفير الوقت والمال للاستفادة منهما في عمل الآخر وبفضل المجهودات المكثفة بين العلماء أصبح علم الإحصاء في متناول الجميع وأصبح العمل الرياضي الشاق الذي كان ضرورياً لكل عمل إحصائي في بيانات محفوظة الكترونيا يطلبه حينما يريد. (أبو القاسم، 21:1987)

وعليه يتضح بأن أهمية علم الإحصاء تكمن في أنه استطاع في الآونة الأخيرة أن يضع أساليبه العلمية ونظرياته موضع التطبيق بالإضافة إلى أهميته النظرية وفوائده التطبيقية الواسعة ويعكس ذلك الاتجاه الحديث للإحصاء واستخدامه بواسطة المنشآت للوصول إلى قرارات حكيمة وبحيث أصبح من الممكن القول بأن الأساليب الإحصائية تستخدم غالباً في كل الدراسات والبحوث العلمية، وأيضا يتضمن النظرية اللازمة للقياس واتخاذ القرارات في كافة الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وهو بذلك يعطي للباحثين والدارسين في تلك المجالات أدق أداة للبحث العلمي المبني على الأسلوب والنظرية.

وكما هو إسلامنا العظيم كامل متكامل فقد أخذ معنى الإحصاء مكانة مهمة في القرآن الكريم، ليس لقيمة الإحصاء في حدِّ ذاته، بل لآية هي قوله تعالى: ﴿ ليعلم أن قد أبلغو رسالات ربهم وأحاط بما لديهم وأحصى كل شيء عددا﴾ سورة الجن فهذا هو مقطع كوني، وجودي، معرفي، فكل شي معدود، ولقد ورد مفهوم الإحصاء في الكتاب العزيز أربعة عشر مرّة، كما في قوله سبحانه: ﴿ وآتاكم من كل ما سألتموه وإن تعدوا نعمة الله لا تحصوها إن الإنسان لظلوم كفار﴾ سورة إبراهيم، وقوله تعالى: ﴿ يوم يبعثهم الله جميعا فينبئهم بما عملوا أحصاه الله ونسوه والله على كل شيء شهيد﴾ سورة المجادلة كما يقول تعالى: ﴿ إن كل من في السموات والأرض إلاّ أتى الرّحمن عبدا، لقد أحصاهم وعدّهم عدّا ﴾ سورة مريم فالإحصاء في استعمالات الكتاب الكريم علم يقوم على العد والتوضيح والبيان والتثبت والضبط والحكمة، فكل شيء في الوجود خاضع للإحصاء وبدأ الإحصاء في الإسلام بأمر رسول الله ﷺ وقوله: (أحصوا لي كل من تلفظ بالإسلام) أخرجه مسلم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.2 علاقة علم الإحصاء بمجموعة العلوم المحاسبية:

إن استخدام طرق محاسبية جديدة في وقتنا المعاصر كان أساسه الطرق والنظريات الإحصائية في مجال مجموعة العلوم المحاسبية فالفضل يرجع إلى الأساليب الإحصائية والمبادئ والنظريات الحديثة لهذا العلم في تقدم مختلف العلوم المحاسبية حيث أصبحت النظم المحاسبية الحديثة هي التي تعتمد على النظرية الإحصائية في عرض الموضوعات بشكل مبسط غير متحيز، فالتدقيق المستندي يستخدم أسلوب العينات في عمليات التدقيق المختلفة في حدود درجات من الثقة المرتفعة دون تضحية بأخطاء لها ضررها على المدقق مع توفير الوقت والجهد والتكاليف تمشياً مع روح العصر في ضرورة السرعة في إتمام عملية التدقيق في ظل ظروف العمل الشاقة وكثرة العمليات المطلوب تدقيقها، وفي وقتنا الحالي أصبح الإحصاء جزءا هاما وضروريا في دراسة المحاسبة الإدارية والنظم المحاسبية المعاصرة حيث أن اتخاذ قرار بين عدة بدائل لاختيار أنسب الطرق في التقدير والتنبؤ أصبح أساسه إحصائيا قبل أن يكون محاسبيا وذلك من خلال استخدام المقاييس والمؤشرات والنظريات والجداول الإحصائية. (منفيخي، 1986 : 135)

4.2.2 ماهية عينات التدقيق والحاجة لها في اختبارات المدقق:

ينقسم التدقيق إلى شقين أساسيين هما: (William and Hinkey, 1997:580)

1_ التدقيق المستندي:

وفيه يتعين على المدقق القيام باختبارات للتحقق من وجود المستندات المؤيدة للعمليات المالية وصحتها .

2_ التدقيق الفني:

وتمثل المحور الأساسي لاختبارات المدقق بهدف إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية في التعبير عن نتائج الأعمال خلال فترة مالية محددة والمركز المالي في تاريخ نهاية تلك الفترة وتتضمن مجموعة من الاختبارات تهدف إلى ما يلي: (William and Hinkey, 1997:580)

أ _ التأكد من سلامة إعداد القوائم المالية الختامية وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ب _ تحقيق عناصر المركز المالي بإتباع بعض الإجراءات الفنية الخاصة .

ج _ مراعاة الناحية الشكلية المطلوبة قانونيا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعليه يمثل التدقيق احد مجالات الاستخدام لأدوات الإحصاء بشقية الوصفي والاستنتاجي. حيث أنها تهتم بقيم مالية وتعتمد على الاختبار في فحص المفردات.

وعندما يختار المدقق عينة من مجتمع ما بهدف الحصول على عينة ممثلة له، 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 واختيار واختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع .

ويعتبر عدم تمثيل العينة للمجتمع أو أن نسبة تمثيلها غير عالية وجود مخاطر وتسمى 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 .فمثلا يعد استخدام أسلوب المصادقات وتطبيقه على العينة بشكل غير ملائم ، أو اختبار مستندات لا تناسب الهدف من التدقيق ، أو عدم القدرة على الوصول للاستنتاج السليم من العينة بالرغم من تحديد حجم العينة واختيارها بشكل سليم كل ذلك يؤدي إلى وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة ولكن مرتبطة بقدرة وكفاءة المدقق. (جمعة، 218:1999)

5.2.2 أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها:

أكدت المعايير المحلية والإقليمية والدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته، فقد بين المعيار رقم 530 من المعايير الدولية أن عملية اختيار المفردات تكون واحدة من ثلاثة أشكال (ISAS-530, 12).

1. التدقيق بنسبة 100% وهذا لا يتناسب مع الإجراءات لاختبارات الرقابة ولكن يتناسب مع الاختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة .
2. اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسب ما يراه المدقق مناسبا والبنود المحددة تشمل:

a) البنود ذات القيم العالية أو ذات الخصائص المحددة مثل أنها تتعرض عادة للمخاطر.

b) البنود التي تزيد عن حجم معين أو عن حد معين.

c) بعض البنود التي تستخدم للحصول على معلومات عن طبيعة المنشأة وعملياتها ومخاطر الرقابة .

d) بعض البنود من أجل اختبار الأنشطة الرقابية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3. استخدام العينات:

والتدقيق باستخدام العينات هو تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات نشاط معين (كنشاط المخزون) أو صنف معين من النشاطات (كعمليات التحصيل) أو صنف معين من العمليات .

ولا يدخل ضمن مسمى المعاينة ما يلي:

a) تدقيق مجتمع معين بنسبة 100%

b) تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية .

c) القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين .

d) استخدام الإجراءات التحليلية .

ويكمن السبب الرئيس في استخدام العينات إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل وذلك يرجع لكبر حجم المشروعات وتعدد العمليات فيها وتنوعها علاوة على ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل

وتستخدم أساليب العينة الإحصائية بشكل مفيد لتحقيق المعيار الثاني والثالث من معايير العمل الميداني ، فالمعيار الثاني يتطلب ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم فإن العينة الإحصائية يمكن أن تستخدم بشكل مفيد ونافع في اختبار وتقييم المفردات عند اختيار المدقق عناصر نظام الرقابة الداخلية بغرض التحقق من الالتزام بها ، فأهم إجراءات الرقابة الداخلية للعميل يجب أن تختبر عن طريق استخدام عينة الصفات على سبيل المثال ، كما أن المعيار الثالث يتطلب ضرورة جمع أدلة إثبات ذات كفاية وصلاحية مناسبة من حلال إجراءات الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات لتدعيم أو نفي المزاعم المالية للعميل ، ومن ثم فبعد أن يقرر المدقق مستوى الثقة أو الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية فإنه يكون باستطاعته استخدام أساليب العينة الإحصائية في اختيار أرصدة حسابات معينة بالقوائم المالية كأرصدة حسابات المدينين أو المخزون السلعي أو المبيعات ،أو أية أرصدة أخرى تنتج عن عدد ضخم من العمليات المالية(جربوع, 100:2002)

وتؤثر نتائج اختبارات الالتزام بالسياسات مباشرة علي تصميم وإعداد برنامج التدقيق ، فهي تساعد المدقق علي تحديد وطبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أداؤها بخصوص أرصدة الحسابات ، كما أن عملية جمع أدلة الإثبات ممكن أن تقسم إلي ثلاث مراحل منفصلة هي :

1_ الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية .

2_ اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة المقررة .

3_ الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وخلال الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية فإن المدقق يجب أن يحدد إجراءات الرقابة التي يتضمنها النظام ، وفي خلال هذه المرحلة فإن الالتزام بنظم الرقابة الداخلية يكون مفترض ، أما خلال اختبارات الالتزام بالسياسات فإن هذا الفرض يجب تبريره والتحقق منه . ويوجد دائما احتمال بأن اختبارات الالتزام بالسياسات قد تؤدي بالمدقق إلى الاستنتاج بأن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه في حين أنه لا يمكن في الحقيقة الاعتماد عليه ويطلق علي هذا خطر الاعتماد غير المبرر، فالمدقق على وجه التحديد قد يستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد في حين أنه لا يمكن في الحقيقة الاعتماد عليه كما يلاحظ أن هذه المخاطر يمكن أن ترجع لأخطاء العينة الإحصائية أو أخطاء العينة غير الإحصائية . وعندما نحاول ضبط ورقابة مخاطر العينة الإحصائية وغير الإحصائية عند إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات عن طريق زيادة حجم العينة إلى المستوى المطلوب والمناسب فإن هذا يجب أن يكون في ضوء المفهوم العريض للرقابة وضبط الخطر الإجمالي للاعتماد غير المبرر، والذي يرجع إلى أخطاء العينة الإحصائية والعينة غير الإحصائية . وهذا معناه أن حجم العينة لا يجب أن يكون فقط كافيا، وإنما يجب أن يدرس المدقق من خلال التحليل المتأني طبيعة وأسباب الأخطاء لغرض ضبط ورقابة مخاطر وأخطاء العينة غير الإحصائية (لطفي،1997:118) .

6.2.2 المبادئ الأساسية للمعاينة في عملية التدقيق:

بالرغم من أن استخدام العينات في التدقيق لا تعطى المعلومات الكاملة عن كل مفردة بمجتمع التدقيق وفي معظم الأحيان يفضل أن يكون حجم العينة كبيرا للحصول على الدقة المطلوبة كما أن نتائج عينات التدقيق قد تحتوي أخطاء المعاينة إلا أنها تبقى أهم الأسباب التي تدفعنا لتطبيق المعاينة في عمليات التدقيق وتتلخص في الحصول على معلومات من مجتمع التدقيق المدروس في الوقت المناسب والرقابة على أخطاء المعاينة وذلك بوصفها في حدود مقبولة لكي لا تؤدي النتائج غير المنطقية إلى اتخاذ قرارات غير حكيمة أو خاطئة . (حميدان، 1999 :219)

ولذلك فإن المعرفة الدقيقة بنظرية المعاينة التي تعطي الدقة المطلوبة وتؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرار حكيم معتمد على الظروف المحيطة بدراسة وتحليل عمليات التدقيق ، ونتيجة لذلك فان الغرض من دراسة نظرية المعاينة يرتبط بمعرفة الطرائق العملية لاختبارات المعاينة لتقدير مجتمع التدقيق بأقل تكلفة ممكنه وكذلك لتجنب الخطأين التاليين في التصميم لأقل حد ممكن :

الخطأ الأول: دقة كبيرة لا تتطلبها عمليات التدقيق.

الخطأ الثاني: دقة غير كافية لعمليات التدقيق المطلوبة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أي أن النظرية الإحصائية تساعد في جعل تكلفة هذين الخطأين أقل ما يمكن فبالنسبة للخطأ الأول فان تكلفة التدقيق ستكون أكثر من اللازم أما بالنسبة للخطأ الثاني فان التكلفة البسيطة جدا تجعل من التدقيق لا قيمة عملية له، ومن ثم فعلى المدقق مراعاة بعض المبادئ الأساسية قبل إجراء المعاينة لعمليات التدقيق وذلك بهدف الحصول على نتائج ذات قيمة عالية وعلمية مفيدة ومن هذه المبادئ : (حميدان ، 1999 :219)

1- تحديد مشكلة التدقيق بدقة ووضوح دون أي غموض في تعريفها.

2- تعريف مجتمع التدقيق المراد معاينته تعريفا دقيقا فيقوم المدقق بتعريف ماهية المجتمع الذي ستسحب منه عينة التدقيق.

3- تحديد البيانات المطلوب جمعها بدقة بهدف توفير الوقت والجهد والمال.

4- تحديد طريقة جمع البيانات وقياسها.

5- تحديد إطار التدقيق الذي يجب أن يتضمن وحدات المعاينة الخاصة لعمليات التدقيق بهدف الاختيار العلمي للعينة فبدون هذا الإطار لا يمكن أن تكون هناك تغطية كاملة للمجتمع أي أن معاينة وحدات التدقيق العينية في الإطار هي عبارة عن تغطية كاملة للإطار أي معاينة مجتمع التدقيق بنسبة 100%.

6-اختيار وحدة المعاينة التي تعطي الدقة المطلوبة في عمليات التدقيق ويعد قرار اختيار وحدة معاينة التدقيق قرارا إحصائيا وليس محاسبيا.

7-اختيار عينة التدقيق في ضوء تحديد المدقق لطريقة اختيار العينة وتحديد حجم هذه العينة

8-تلخيص وتحليل البيانات الخاصة بعمليات التدقيق وذلك بتبويب البيانات وتلخيصها من الأخطاء وتطبيق الطرائق والأساليب المناسبة بهدف التوصل إلى نتائج دقيقه وسليمة.

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

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

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

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

د- أن تكون أخطاء غير المعاينة اقل ما يمكن.

هـ- أن تسمح طريقة اختيار عينة التدقيق بحساب مقياس لتقدير أخطاء المعاينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7.2.2 أهم الطرق المستخدمة في اختيار عينات التدقيق:

إذا سلمنا بأهمية المعاينة واستخدامها وضرورة تمثيلها للمجتمع بشكل مناسب حتى نخفض من مخاطر المعاينة ولا نسقط في قرارات غير سليمة فلا بد أن نتعرف الطريق الأفضل لاختيار العينة الأنسب، وطرق المعاينة يمكن تقسيمها إلى طريقتين أساسيتين هما(عبيدوالسيد،2007:295):

1- الطريقة غير الإحصائية أو الحكمية

2- الطريقة الإحصائية

وتتشابه الطريقتان في أن كلا منهما يتضمن تخطيط العينة من أجل التأكد من أن اختبارات التدقيق تم تنفيذها بشكل يحقق المستوى المرغوب فيه من مخاطر العينات ويقلل من احتمال حصول الأخطاء التي لا تتعلق بالعينات Non Sampling Errors. وكل من الطريقتين يتضمن اختيار حجم العينة وتنفيذ الاختبارات واستخلاص النتائج بناءً على اختبارات التدقيق.

أما الاختلاف بينهما في أن طريقة المعاينة غير الإحصائية Non-Statistical Sampling تعتمد على حكم المدقق المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها ، لذا من عيوبها أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة .

أما المعاينة الإحصائية Statistical Sampling فهي تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية ،ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة ، كما وتمكن المدقق من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي ، وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة .

أما الأساليب المستخدمة لاختيار مفردات العينة سواء الإحصائية أو غير الإحصائية فهي:

إما احتمالية Probabilistic أو غير احتمالية Non – Probabilistic

والأسلوب الاحتمالي يعني إعطاء فرصة لكل مفردة من مفردات المجتمع نسبة احتمال ظهور معروفة ويتم اختيار المفردات بشكل عشوائي. (عبيدوالسيد،2007:296)

أما الأسلوب غير الاحتمالي فيعني استخدام الحكم المهني بشكل كامل في اختيار مفردات العينة. فالفارق في استخدام الأسلوب الاحتمالي عن الأسلوب غير الاحتمالي أن المدقق إذا استخدم الأسلوب الاحتمالي فليس أمامه إلا الطرق الاحتمالية لاختيار مفردات العينة بينما إذا استخدم الأسلوب غير الاحتمالي فله الخيار في الطرق الاحتمالية أو غير الاحتمالية لاختيار المفردات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أمثلة على أساليب اختيار العينة غير الإحصائية:

- أن يتم اختيار نسبة من البنود مصادفة .
- اختيار جميع عناصر نشاط معين أو جزء منها على فترة معينة مثلاً مشتريات شهر 6.
- اختيار العناصر المهمة مثل أعلى 10 أرصدة للمدينين .

وتوجد مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها لاختيار العينة الإحصائية وأهمها:

1-الاختيار العشوائي Random Sampling:

وهي تعطي فرصة متساوية لجميع المفردات لتكون ضمن مفردات العينة وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية.

2-العينة المنتظمة Systematic Sampling:

يقسم حجم المجتمع على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة بطريقة عشوائية ثم اختيار باقي المفردات بإضافة المدى (ناتج القسمة) في كل مرة.

3-الاختيار الطبقي Stratified Sampling:

وتستخدم اذا كان مجتمع الفحص غير متجانس، فيقسم المجتمع لطبقات متجانسة مثل المدينين يمكن تقسيمها حسب فئات للأرصدة ، ثم نختار عينة منتظمة من كل طبقة أو بالجداول العشوائية ، وتستخدم هذه الطريقة عادة مع طريقة معاينة المتغيرات، أما طريقة معاينات الوحدات النقدية فتستخدم لها طريقة تعتمد على الحجم وتسمى الطريقة النسبية للحجم .(صبوح،95:1998)

4-الاختيار العنقودي Clustering Sampling:

حيث يقسم المجتمع إلى مجموعات (عناقيد) ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد ومن ثم تختار عينة من كل مجموعة تم اختيارها ويجري فحص واختبار العينة ، مثلا إذا كانت مستندات القبض تحفظ في ملفات فيتم اختيار ملف ومن ثم اختيار عينة من هذا الملف .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

8.2.2 عملية التدقيق باستخدام أسلوب العينات الإحصائية:

1.8.2.2 المفهوم:

يحتاج المدقق قبل إجراءه الاختبارات المختلفة أن يقرر لكل إجراء حجم العينة المناسب وكذلك كيفية اختيار مفردات تلك العينة من المجتمع الذي تمثله ويعرف أسلوب المعاينة في عملية تدقيق الحسابات بأنه عبارة عن سحب مفردات أقل من 100% من المجتمع موضع التدقيق لإجراء اختبارات التدقيق واستخلاص النتائج مها لتعميمها على المجتمع الذي سحبت منه، ولا يجب أن يغيب عن اهتمام المدقق عند استخدامه هذا الأسلوب كل المخاطر المرتبطة به كما يجب أن يكون أيضا متفهما الفروق بين إجراءات التقدير المحض وإجراءات المعاينة الإحصائية.

2.8.2.2 أنواع العينات الإحصائية:

يستخدم المدقق عددا من العينات الإحصائية في عملية التدقيق ومنها:

(أ) العينة العشوائية غير المقيدة (البسيطة):

وهي تسحب من المجتمع بطريقة عشوائية دون تقسيمه إلى مجموعات أو تحديد أية قيود لاختيارها وبالتاي يسمح ذلك لكل مفردة من مفردات المجتمع محل الدراسة للحصول على نفس فرصة احتمال الظهور في العينة، وبالرغم من بساطة هذا النوع، فقد لا يصلح في بعض الاختبارات. (عبيدات وعدس وعبد الحق،109:1998)

(ب) العينة العشوائية الطبقية:

تعد هذه العينة أكثر الأنواع كفاءة في تمثيل المجتمع، فمن الأفضل تقسيم المجتمع إلى مجموعات أكثر تجانساً بسبب التنوع الكبير بين مفردات بعض المجتمعات، بحيث يكون لكل طبقة أو مجموعة انحراف معياري يقل عن الانحراف المعياري للمجتمع الأصلي، مما يجعل حجم العينة الملائم أقل من حجم عينة عشوائية غير مقيدة للمجتمع كوحدة واحدة ، وهي تعتمد على تقسيم المجتمع لمجموعات أو طبقات وتتم المعاينة لكل مجموعة أو طبقة على حدة، بسحب عينة عشوائية غير مقيدة ، ثم يتم تجميع النتائج لإيجاد تقرير واحد للمجتمع ككل، ويعد هذا النوع من العينات كثيراً ما يستخدم في اختبارات المدقق الخارجي. (أبو طاحون،57:1998)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ج) العينات على أساس السحب بالمجموعات:

يتم سحب مجموعات العناصر عند نقطة عشوائية بدلاً من سحب كل مفردة على حدة. وقد تؤدي هذه المعاينة على وفر في الوقت اللازم لسحب مفردات العينة، وقد يكون ذلك على حساب مدى كفاءة العينة التي نحصل عليها في تمثيل المجتمع وهي تمثل حالة خاصة من النوعين السابقين. (عبد الله،260:2000)

(د) العينات متعددة المراحل:

وتتضمن إجراءات المعاينة على عدة مراحل، فلو افترضنا أن لإحدى المنشآت عدة فروع، ولكل فرع مجموعة من العملاء، وأراد المدقق سحب عينة من عملاء هذه المنشأة، فسيتم سحب عينة عشوائية من الفروع أولاً، ثم بعد ذلك يتم سحب عينة عشوائية من عملاء الفروع التي تتكون منها العينة الأولى.(معلا، 260:1994)

3.8.2.2 الإجراءات المتبعة عند تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية:

نلخص الإجراءات والخطوات التي يجب إتباعها عند تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية على جزء معين من برنامج المدقق علي النحو التالي: (عبد الله،269:2000)

1_ تعريف وتحديد طبيعة المجتمع أو الوحدة الذي يطبق المدقق عليه المعينة الإحصائية.

2_ تعريف الخصائص التي ينوي المدقق فحصها بشكل واضح.

3_ فحص المجتمع بشكل شامل وعام ليصل المدقق لقرار فيما إذا كان من المستحسن تقسيم المجتمع إلى طبقات.

4_ وصول المدقق لقناعة فيما يتعلق مستوى الثقة وحدود الدقة التي يطلب توفرها في معاينته الإحصائية ويؤخذ نظام الرقابة الداخلي كذلك بعين الاعتبار ، فالمنشاة التي لديها نظام رقابة داخلية كفؤ ومرض تتطلب تحديد مستوى للثقة أو اختبار حجم عينة أصغر من المنشأة التي تعاني من نظام رقابة داخلي غير كفؤ، و على المدقق الرجوع للجداول الإحصائية والمعدة مسبقا والتي تحدد حجم العينة المطلوب في حالة معاينة الخصائص وأما إذا كان يعين المتغيرات فيجب اختيار حجم عينة مبدئي.

5 مراجعة جداول الأرقام العشوائية لاختبار البنود التي سيجري فحصها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6_ تقييم النتائج الحاصل عليها المدقق في ضوء الحدود التي سبق وعينها لقبول النتائج أو رفضها.

7_ إثبات وتسجيل النتائج (في حال اقتناعه بها) واعتبارها من أوراق ووثائق عمليه التدقيق.

4.8.2.2 خطط المعاينة وأنواع العينات الملائمة لأهداف المدقق:

من الواجب على المدقق تحديد الهدف من إجراء اختبار معين قبل اختبار خطة المعاينة، فهناك عدة أهداف لاختبارات التدقيق، وكل واحد منها يتطلب عادة طريقة معينة خاصة به، إن تطبيق المعاينة الإحصائية يتم باستخدام ثلاث خطط مختلفة ولكل خطة منها أهداف محددة يتعين على المدقق الإلمام بها حتى يمكن اختيار ما يتلاءم منها مع ما يسعى لتحقيقه ومن الملاحظ أن تطبيق خطط المعاينة يتطلب تحديد نوع العينة الإحصائية المستخدم ومن أهمها: (الصبان،19:1997)

1_ المعاينة على أساس التقدير.
2_ المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
3_ المعاينة الاستكشافية.

1_ المعاينة على أساس التقدير:

تعني تقدير معالم المجتمع من خلال فحص عينة صغيرة يتم إختيارها بالطرق العشوائية وتستخدم في حالة كل من المعاينة للصفات والمعاينة للمتغيرات على حد سواء. فهي تمد المدقق بتقدير تكرار حدوث خاصية معينة، أو بتقدير للقيمة الإجمالية أو المتوسطة لمجموعة من المفردات بالإضافة لتقدير خطأ المعاينة والذي يؤخذ في الاعتبار عند استخدام نتائج لجميع مفردات المجتمع ومن ثم يحصل المدقق على مدى من القيم وليس قيمة واحدة وعليه أن يحدد أهمية القيم المختلفة داخل هذا المدى معتمدا في ذلك على بعض الاختبارات الأخرى أو المعلومات المتاحة، وهي تمثل أكثر الخطط تطبيقا في مجال اختبارات المدقق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2 _ المعاينة على أساس القبول أو الرفض:

وتعني هذه الخطة سحب عينة ذات حجم معين بطريقة عشوائية بحيث يكون مجتمع الدراسة مقبولا إذا تبين من فحص العينة أنه لا يوجد أكثر من عدد معين من حادثة معينة والعكس صحيح فإذا أظهرت العينة أكثر من العدد المحدد فإن هذا المجتمع يجب رفضه باعتباره غير مقبول، ويعاب على هذه الطريقة أنها تمد المدقق فقط بقرار قبول أو رفض المجتمع الذي سحبت منه العينة دون تحديد سلامة أو عدم سلامة هذا المجتمع مما قد يتطلب معه إجراء اختبارات إضافية باستخدام خطط أخرى للمعاينة كما يعاب عليها أنها تحتاج من المدقق تحديدا مسبقا لمعدل الخطأ الذي يكون عنده الرفض ضروريا، أي تحديد حد القبول أو الرفض للمجتمع محل الدراسة ومثل هذا القرار سيكون غاية في الصعوبة بالنسبة للمدقق.

3 _ المعاينة الاستكشافية:

إن أهم خصائص هذه المعاينة هو أنها أفضل تقدير لمعدل حدوث الأخطاء هو قريب جدا من الصفر ويتضح من ذلك أنها تختص بنسبة أو معدل حدوث خاصية معينة وتستخدم في بعض الاختبارات التي لا يتحقق فيها هدف المدقق عن طريق خطط المعاينة السابقة فقد لا يهتم بعدد مرات حدوث خاصية معينه أو قيمة إجمالية وفي هذه الحالة يرى أن حدوث الخاصية لمرة واحده يعد كاف لبيان الحاجة لإجراء اختبارات أكثر شمولا.

ومن الممكن استخدام أكثر من خطة واحده للمعاينة في إختبار معين فمن الأفضل عند إجراء التدقيق المستندي استخدام خطة المعاينة على أساس تقدير وخطة المعاينة الاستكشافية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي بيان لأهم أنواع المعاينات والاختبارات التي تستخدم لها هذه الخطط:

أولاً: معاينة الصفات أو الخصائص:

وهي خاصة باختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات وتبحث في وجود أو عدم وجود صفة معينة أو خاصية معينة في المجتمع أو قياس تكرار حدث معين مثل عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها. وتشتمل هذه الخطة على عدة خطوات هامة لإظهار صحة العمل بها وهي: (جمعة،231:1999)

1- تحديد هدف المعاينة:

عادة ما يكون هدف المعاينة هو التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة.

2-تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة:

مجتمع الفحص هو مجموعة العمليات التي يتم اختبارها والتي تتفق مع هدف التدقيق المحدد، ففي حالة المشتريات أو المبيعات تكون فواتير الشراء أو البيع هي مجتمع الفحص أما الفاتورة الواحدة من المشتريات أو المبيعات فتكون هي وحدة المعاينة.

3-تحديد الخاصية موضع الاهتمام (أو ما يسمى شروط الانحرافات):

الخاصية موضع الاهتمام هنا هي التي يبحث المدقق عن تحقيقها النقاط التالية في المجتمع كما يلي: (البلخي،85:2001)

1/3 مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً التي يقبلها المدقق والتي يقابلها نسبة الأمان التي يهدف المدقق للحصول عليها، وعادة ما تكون هذه المخاطر 5% ويقابلها مستوى أمان 95%، فهناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة.

2/3 معدل الانحراف المقبول (أو ما يسمى أحياناً بحد الدقة الأعلى المرغوب) فإذا قرر المدقق مثلا أن معدل الخطأ المتوقع في المجتمع هو 2%، وأن المدقق يقبل بحدود للخطأ مقدارها +1% من المتوقع، فهذا يعني 2%+1%، وقد يعبر عن هذا المدى بقيم مالية، مثلاً قد يحدد المدقق الانحراف المقبول بأن يقدر قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة ، فإذا كان إجمالي المبيعات $500000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والمدقق يعتقد بأن $5000 من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير مادي ، فإن معدل الانحراف المقبول هو $5000 ÷ $500000 = 1%.

3/3 معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (أو معدل الخطأ المتوقع) ويقدر المدقق ذلك بناء على الخبرة السابقة ، وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو أقل من المتوقع، لذلك توجد علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة.

4-تحديد حجم العينة:

ويتحدد بناء على العوامل المذكورة في الفقرة السابقة وهي مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة (أو المخاطر) والمعدل المتوقع للانحراف وذلك باستخدام الجدول كما يلي:

1/4 يقوم المدقق بتحديد مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وبالتالي اختيار صفحة الجدول التي تتعلق بهذا التقدير (الجدول الملحق يبين المخاطر عند مستوى 5%).

2/4 يحدد المدقق معدل التحريف المقبول حسب الجداول وتراوح هذا المعدل بمدى بين 2 – 15.

3/4 يحدد المدقق معدل التحريف المتوقع في المجتمع كما في الجداول بالطريقة السابقة.

4/4 يتم استخدام الجدول والتي تبين حجم العينة بناءً على هذه العوامل (أنظر الجدول رقم (2-2)).

5/4 المواقع الخالية من الأرقام في الجدول تشير إلى أن حجم العينة يصبح كبير بشكل غير مبرر.

الجدول (2-2) تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%

معدل الانحراف المتوقع في المجتمع	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5%									
	معدلات التحريف المقبول									
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
0	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	22
0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	22
1	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
1.25	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	22
1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	22
2	*	*	*	181	127	88	77	68	46	22
2.25	*	*	*	208	127	88	77	68	61	22
2.50	*	*	*	*	150	109	77	68	61	22
2.75	*	*	*	*	173	109	95	68	61	22
3	*	*	*	*	195	129	95	84	61	22
3.25	*	*	*	*	*	148	112	84	61	22
3.50	*	*	*	*	*	167	112	84	76	22
3.75	*	*	*	*	*	185	129	100	76	22
4	*	*	*	*	*	*	146	100	89	22
5	*	*	*	*	*	*	*	158	116	30
6	*	*	*	*	*	*	*	*	179	30
7	*	*	*	*	*	*	*	*	*	37

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وكمثال على كيفية استخراج حجم العينة من الجدول: يقوم المدقق بتنفيذ اختبارات الرقابة الخاصة بدورة المشتريات، وأراد التحقق من أن كل فاتورة مشتريات تم دفع قيمتها قد تم ختمها بكلمة "مدفوع" ومن أجل تحديد حجم العينة قام بتحديد الأمور التالية: (الذنيبات،237:2008)

1-مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً 5% .

2-معدل الانحراف المتوقع في المجتمع 2.5% .

3-معدل الانحراف المقبول 6%.

بناءً على هذه العوامل يختار المدقق الجدول الذي يتعلق بمخاطر 5% (جدول رقم 2-2) ويقوم بعد ذلك بمقارنة بين معدل الانحراف المتوقع والذي تم تقديره 2.5% ومعدل الانحراف المقبول والذي تم تقديره بـ 6%، وبناءً على ذلك يتبين أن حجم العينة هو 150 فاتورة مشتريات.

بعد تحديد حجم العينة يصبح من الممكن اختيار المفردات وتتم هذه المرحلة بالخطوات التالية:

1-اختيار مفردات العينة بإحدى الطرق المذكورة سابقاً (العشوائية أو المنتظمة أو الطبقية أو العنقودية)

2-تنفيذ إجراءات تدقيق الرقابة على مفردات العينة من اجل تحديد عدد الأخطاء الموجودة بالعينة أو تحديد عدد مرات الانحراف عن إجراء رقابي محدد مسبقاً.

3-تقييم نتائج العينة، وذلك للخروج بنتيجة فيما إذا كان هناك التزام بالإجراءات الرقابية ، حيث يتم مقارنة معدل الخطأ من العينة بمعدل الخطأ المقبول والذي حدده المدقق مقدما، ويوجد جداول لتقييم نتائج العينة ، فإذا تبين أن معدل الانحراف حسب العينة أكبر من المعدل المقبول فإن هذا يؤدي إلى الاستنتاج بأن الصفة الرقابية التي يختبرها المدقق غير ملتزم بها والعكس ، وتستخدم الجداول لتقييم نتائج العينة كما يلي :

1-تبين هذه الجداول مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وعدد الانحرافات المكتشفة في العينة وحجم العينة التي تم استخراجه من الجداول السابقة

2-بناءً على هذه المعلومات يستخدم المدقق الجدول المناسب لتحديد معدل الخطأ (التحريفات) في المجتمع بناءً على نتيجة المعاينة.

مثال : لنفرض بناءً على المعلومات التي تم بيانها في المثال السابق والذي تم تحديد حجم العينة فيه بأنه 150 فاتورة مشتريات ، نفرض أن المدقق اكتشف ثلاثة فواتير محرفة (غير مختومة بكلمة مدفوع) ، يقوم المدقق باستخدام الجدول الخاص بمخاطر 5% وهي نفس المخاطر التي استخدمها لتحديد حجم العينة ، ومن ثم يقوم بمقابلة حجم العينة الذي تم استخدامه وهو 150 مفردة مع عدد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الانحرافات الذي تم اكتشافه في العينة وهو 3 تحريفات (أخطاء) وعند مقابلة هذين المتغيرين يتبين أن من الأرقام التي داخل الجدول(2-3) أن معدل التحريف الموجود في المجتمع بناءً على نتيجة العينة هو 5.1% وبمقارنة هذا المعدل مع معدل التحريف المقبول والذي قام المدقق بتحديده مسبقاً وهو 6% نجد أن معدل التحريف في المجتمع أقل من معدل التحريف المقبول، وهذا يعني أن المجتمع غير محرف تحريف مادي ويعني قبول المجتمع واعتبار الصفة الرقابية متوفرة.

الجدول (2-3) تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%

مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5%										
عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
9	8	7	6	5	4	3	2	1	0	
*	*	*	*	*	*	*	*	17.6	11.3	25
*	*	*	*	*	*	*	19.6	14.9	9.5	30
*	*	*	*	*	*	*	17	12.9	8.3	35
*	*	*	*	*	*	18.3	15	11.4	7.3	40
*	*	*	*	*	19.2	16.4	13.4	10.2	6.5	45
*	*	*	*	19.9	17.4	14.8	12.1	9.2	5.9	50
*	*	*	*	18.2	15.9	13.5	11.1	8.4	5.4	55
*	*	*	18.8	16.8	14.7	12.5	10.2	7.7	4.9	60
*	*	19.3	17.4	15.5	13.6	11.5	9.4	7.1	4.6	65
*	19.7	18	16.3	14.5	12.6	10.8	8.8	6.6	4.2	70
20	18.5	16.9	15.2	13.6	11.8	10.1	8.2	6.2	4	75
18.9	17.4	15.9	14.3	12.7	11.1	9.5	7.7	5.8	3.7	80
16.8	15.5	14.2	12.8	11.4	9.9	8.4	6.9	5.2	3.3	90
15.2	14	12.8	11.5	10.3	9	7.6	6.2	4.7	3	100
12.3	11.3	10.3	9.3	8.3	7.2	6.1	5	3.8	2.4	125
10.3	9.5	8.6	7.8	6.9	6	5.1	4.2	3.2	2	150
7.8	7.2	6.5	5.9	5.2	4.6	3.9	3.2	2.4	1.5	200

حجم العينة

(الذنيبات،237:2008)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: معاينة الوحدة النقدية أو المتغيرات:

تعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة الإحصائية التي طورت لاستخدامها من قبل المدققين بشكل خاص، ويمكن استخدامها في الاختبارات الجوهرية للأرصدة والعمليات، ويطلق عليها أحياناً طريقة المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم ويمكن استخدام هذه الطريقة في حال كون عدد الوحدات في المجتمع غير معروفة في بداية عملية المعاينة وتغاير المجتمع كذلك غير معروف وكذلك إذا كان المدقق يتوقع إما عدم وجود تحريفات أو كان يتوقع وجود تحريفات بالتضخيم، ويفضل استخدام هذه الطريقة في معاينة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول. (جربوع،127:2001)

خطوات المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم تشمل:

1-تحديد الهدف من المعاينة.

2-تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة.

3-تحديد حجم العينة.

4-تحديد طريقة اختيار مفردات العينة.

5-تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات واختبارها .

6-تقويم نتائج العينة.

ولا تختلف هذه الخطوات كثيراً عن خطوات معاينة الصفات أو الخصائص ما عدا أن معاينة الصفات تتطلب تحديد الخاصية موضع الاهتمام.

1-تحديد الهدف من المعاينة: عادة يكون الهدف في هذا النوع من المعاينة هو الحصول على الأدلة بأن القيمة المسجلة في رصيد معين لا تحتوي على تحريفات مادية ،فعلى سبيل المثال إذا فرض أن رصيد الذمم المدينة مسجل دفترياً بقيمة 800000 دينار، فالهدف في هذه الحالة التحقق من أن هذه القيمة غير محرفة مادياً.

2-تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة: مجتمع الفحص عادة إما أن يكون مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين، وفي المثال السابق مجتمع الفحص هو الذمم المدينة، وفي العادة قد يحدد المدقق الأرصدة المدينة فقط أو الأرصدة الدائنة فقط أو الأرصدة الصفرية فقط أو جميع أرصدة الذمم المدينة، وفي هذه الحالة فإن وحدة المعاينة هي الوحدة النقدية الواحدة (الدينار)، فالدينار يمثل وحدة المعاينة لأنه يتم استخدام هذه الوحدة كخطاف يتم عن طريقه سحب الوحدة المنطقية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ونم المهم ها استثناء الأرصدة السالبة والتي تساوي صفر من عملية المعاينة بهذه الطريقة لأن هذه الأرصدة ليس لها فرصة ظهور في العينة.

وفي مثالنا هنا فإن وحدة المعاينة المنطقية هي الذمم المدينة الواحدة.

3- تحديد حجم العينة: في حالة استخدام منهجية معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) فإن حساب حجم العينة كالتالي:

بفرض أن القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص هي قيمة رصيد الذمم المدينة والتي تم اعتبارها 800000 دينار، والملاحظ أنه كلما زادت القيمة الدفترية لمجتمع الفحص كلما زاد حجم العينة.

ومن أجل تحديد مستوى مخاطر القبول الخاطئ لابد من أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار وهي مستوى مخاطر التدقيق المقبولة، وهو مستوى المخاطر التي يقبلها المدقق ونتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية.

فإذا استنتج المدقق على سبيل المثال بأن نظام الرقابة قوي وكانت نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية لا تشير إلى وجود تحريفات فإن ذلك يزود المدقق بدرجة عالية من الطمأنينة وبالتالي فإن مخاطر القبول الخاطئ التي يقبل بها المدقق يمكن أن تكون عالية وكذلك العكس .

وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات الثقة

الجدول (2-4) المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

(الذنيبات،244:2008)

قيمة الانحرافات المقبولة تمثل الحد الأعلى من الانحرافات التي يقبل المدقق بوجودها في الحساب بدون اعتبارها مادية، وهناك علاقة عكسية بين مستوى المادية وحجم العينة، فإذا قرر المدقق بأن مستوى المادية فيما يتعلق بتدقيق الذمم المدينة يساوي 5% من إجمالي القيمة الدفترية لها، فإن مستوى المادية يكون 40000 دينار.

يقوم المدقق بتحديد قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع بناءً على خبرته السابقة والاستفسارات التي يقوم بها سواءً من الإدارة أو المدقق السابق أو من المدقق الداخلي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعادة يتم استخدام هذا التقدير ليعوض عن مخاطر الرفض الخاطئ ، لأن المدقق في هذه المعاينة معني بشكل رئيس بمخاطر القبول الخاطئ، أما مخاطر الرفض الخاطئ فبشكل غير مباشر.

وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة فإنه يتم استخدام ما يسمى بمعامل التوسع.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ والجدول التالي جزء من تلك الجداول، ويلاحظ فيه وجود علاقة عكسية بين عامل التوسع ومخاطر القبول الخاطئ.

الجدول (2-5) معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
عامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

(الذنيبات،247:2008)

ولحساب حجم العينة بناءً على المعطيات السابقة، تم افتراض القيمة الدفترية للذمم المدينة 800000 دينار، وقيمة الانحرافات المقبولة 40000 دينار، وبافتراض أن قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع 10000 دينار، وأن مخاطر القبول الخاطئ 5% (وهذه النسبة الأكثر استخداماً)، وبالتالي يكون معامل الثقة من الجدول رقم (2-4) هو 3، ومعامل التوسع يكون 1.6 من الجدول رقم (2-5)، فإن حجم العينة باستخدام المعادلة هو:

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

$$n = \frac{800000 \times 3}{40000 - (10000 \times 1.6)} = 100 \text{ مفردة}$$

الجدول (2-6) العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة

العامل	العلاقة مع حجم العينة
القيمة الدفترية للمجتمع	مباشرة
مخاطر القبول الخاطئ	عكسية
قيمة الانحرافات المقبولة	عكسية
قيمة الانحرافات المتوقعة	مباشرة
معامل الثقة	مباشرة
معامل التوسع	مباشرة

(الذنيبات،248:2008)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة:

أكثر الطرق استخداماً في معاينة الوحدة النقدية هي طريقة الاختيار المنتظم، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير)، ويتم اختيار وحدة المعاينة المنطقية بشكل منتظم من فترة، وهذا بالتالي يتطلب حساب ما يسمى فترة المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع ÷ حجم العينة

وفي مثالنا السابق تكون فترة المعاينة = 800000 ÷ 100 = 8000 د.

الجدول (2-7) اختيار مفردات العينة المنتظمة

الوحدات المنطقية (رقم العميل)	القيمة الدفترية	الرصيد المتراكم	وحدة الدينار المختارة	القيمة الدفترية لبنود العينة
101	1000 دينار	1000 دينار		
102	7500 دينار	8500 دينار	6000	7500 دينار
103	2500 دينار	10000 دينار	8000+	
104	8500 دينار	18500 دينار	14000	8500 دينار
105	1200 دينار	19700 دينار	8000+	
106	3000 دينار	22700 دينار	22000	3000 دينار
107	6000 دينار	28700 دينار	8000+	
108	2300 دينار	31000 دينار	30000	2300 دينار
وهكذا---	---	---	---	---
الإجمالي	800000			

(الذنيبات،250:2008)

وتبدأ عملية اختيار مفردات العينة باختيار أول مفردة بشكل عشوائي تقع بين 1 دينار إلى 8000 دينار ، ثم يتم اختيار كل وحدة منطقية تحتوي على الـ8000 دينار التالية حتى يتم اختيار 100 مفردة ، وهذه العملية تتطلب تحديد الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية للوحدات المنطقية ، وهذا يتضح من الجدول رقم (2-7) السابق.

ويمكن البدء بأي قيمة بشكل عشوائي بحيث لا تزيد عن 8000 دينار ، وبفرض أننا اخترنا القيمة 6000 دينار ، وبالتالي فإن المفردة الأولى التي يتم سحبها هي التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم أعلى من القيمة العشوائية الأولى مباشرة وهي القيمة 7500 دينار ثم يتم إضافة قيمة 8000 دينار (فترة المعاينة) في كل مرة والمقارنة مع الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية ، حيث يتم اختيار المفردة التي تجعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى مباشرة من القيمة التي يتم الحصول عليها بإضافة مبلغ الـ8000 دينار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5-تنفيذ عملية المعاينة واختبار المفردات:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق لتحديد القيمة الفعلية لوحدات المعاينة حيث يقوم المدقق بالحصول على مصادقات تتعلق بوحدات العينة واستخدام إجراءات بديلة في حالة عدم الحصول على استجابة من العملاء، وإذا تبين وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم التي تم الحصول عليها من العينة يقوم المدقق بتدوين القيم الدفترية والقيم الفعلية والفروقات بينهما في أوراق العمل الخاصة به.

6-تقييم نتائج العينة:

من أجل تقييم نتائج العينة يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ثم يقوم بمقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة ، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل من أو يساوي (≥) الانحرافات المقبولة ، فإن نتائج العينة تؤيد بان القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية .

ويتم حساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي : $UML = PM + ASR$

حيث: UML الحد الأعلى للانحرافات

PM إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع

ASR الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة

ولو وجدت انحرافات في مفردات العينة لابد من المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن تقييم المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم يعتمد على مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة كالتالي:

الحالة الأولى: عدم وجود انحرافات

عندما لا يوجد انحرافات في العينة فإن إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) تساوي صفراً.

وفي هذه الحالة فإن الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تتألف من مكون واحد يطلق عليه دقة الأساس (BP) ، ويتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ (التي تم تحديدها عند بدء عملية المعاينة وباعتبار الانحرافات صفر) بالمدى العيني الذي تم احتسابه فيكون:

دقة الأساس (BP) = معامل الثقة × المدى العيني

(BP) = 3 × 8000 = 24000 دينار

وهذا يعني أن الحد الأعلى للانحرافات يساوي 24000 دينار وهو أقل من قيمة الانحرافات المقبولة والبالغة 40000 دينار وبالتالي يتم قبول المجتمع واعتباره غير محرف مادياً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحالة الثانية : وجود بعض الانحرافات في العينة

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق بحساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) من أجل حساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة كما يلي:

أولا: بالنسبة للانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) فتحسب لكل وحدة منطقية تحتوي على انحرافات وهناك حالتان:

1- القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة،:

$$\text{نسبة الانحرافات} = \frac{\text{القيمة الدفترية} - \text{القيمة التدقيقية}}{\text{القيمة الدفترية}}$$

الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة = نسبة الانحرافات × فترة المعاينة

2-إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة فإن إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة تساوي إجمالي الانحرافات الموجودة في الوحدات المنطقية.

وعودة للمثال السابق نفترض النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-8).

الجدول (2-8) اختبار وحدات المعاينة المنطقية

القيمة الدفترية	القيمة التدقيقية	نسبة الانحراف	فترة المعاينة	الانحرافات
4000	3900	%2.5	8000	200
5000	4800	%4	8000	320
8500	8300	..	8000	200
9000	5000	..	8000	4000
8000	6500	..	8000	1500
34500	28500			6280

(الذنيبات،252:2008)

نلاحظ أن القيمة الدفترية للوحدات المنطقية الأولى والثانية أقل من فترة المعاينة لذلك تم حساب نسبة الانحرافات لها ثم ضربت في فترة المعاينة ، أما الوحدات المنطقية الثالثة والرابعة والخامسة فإن قيمتها أكبر من أو تساوي فترة المعاينة لذلك لم تحسب لها نسبة الانحرافات وحُسب الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التدقيقية مباشرة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: بالنسبة للانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر العينة (ASR)

الانحرافات المسموح بها تتضمن نوعين من الانحرافات كما في المعادلة التالية:

$$ASR = BP + LA$$

حيث أن: BP دقة الأساس LA الزيادة في الانحرافات المسموح بها

بالنسبة لدقة القياس فيحسب بالطريقة السابقة دون تعديل

(BP) دقة الأساس = 3 × 8000 = 24000 دينار.

أما الزيادة في الانحرافات (LA) فيتم الفصل بين الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة والوحدات المنطقية التي قيمتها أكبر من أو تساوي فترة المعاينة، حيث أن جميع الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة يتم فحصها وبالتالي لا يوجد مخاطر معاينة متجمعة تتعلق بها، أما الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة فقد لا يتم اختبارها جميعاً وبالتالي تحسب الزيادة المسموح بها في الانحرافات لها فقط .

وفيما يلي خطوات حساب الزيادة:

1-تحديد التغير الإضافي في معامل الثقة .

2-ترتيب انحرافات الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة من الأعلى للأسفل

3-ضرب الانحرافات المتوقعة التي تم ترتيبها في معامل الثقة المناسب وجمع النتائج.

وقد قام العهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول تبين معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ مع الأخذ بعين الاعتبار عدد الانحرافات المكتشفة كما في الجدول (2-9)، حيث سيتم استخدامه في عملية حساب الزيادة في الانحرافات المسموح بها والجدول التالي يبين هذه المعاملات:

الجدول (2-9) معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم

%25	%20	%15	%10	%5	%1	عدد التحريفات
1.39	1.61	1.90	2.31	3.00	4.6	0
2.70	3.00	3.38	3.89	4.75	4.64	1
3.93	4.28	4.72	5.33	6.30	8.41	2
5.11	5.52	6.02	6.69	7.76	10.05	3
6.28	6.73	7.27	8.00	9.16	11.61	4
7.43	7.91	8.50	9.28	10.52	13.11	5
8.56	9.08	9.71	10.54	11.85	14.57	6
9.69	10.24	10.90	11.78	13.15	16.00	7
10.81	11.38	12.08	13.00	14.44	17.41	8
11.92	12.52	13.25	14.21	15.71	18.79	9
13.02	13.66	14.42	15.41	16.97	20.15	10

(الذنيبات،2008:254)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد استخدم الجدول السابق في استخراج معاملات الثقة الخاصة بكل عدد من التحريفات وكما هي مبينة في الجدول رقم (2-10).

الجدول (2-10) مخاطر القبول الخاطئ 5%

عدد التحريفات	معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة -1
0	3.00	.	.
1	4.75	1.75	0.75
2	6.30	1.55	0.55
3	7.76	1.46	0.46

(الذنيبات،257:2008)

ويبين العمود الثاني معاملات الثقة المقابلة لكل عدد من التحريفات كما هو مبين في الجدول السابق، أما العمود الثالث فيبين التغير في معامل الثقة، والعمود الرابع فهو ناتج طرح واحد من كل معامل من العمود الثالث.

ثم يقوم المدقق بتحديد الانحرافات التي تم عكس قيمتها على المجتمع والخاصة بالوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة، ويقوم بترتيبها من الأعلى للأسفل (تنازلياً) كما في الجدول رقم (2-11):

الجدول (2-11) ترتيب التحريفات من الأعلى للأسفل

الانحرافات	التغير الإضافي في معامل الثقة	الزيادة في الانحرافات المسموح بها LA
320	0.75	240
200	0.55	110
الاجمالي		395

(الذنيبات،258:2008)

وبالتالي فإن:

إجمالي الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة =

إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المفردات التي تقل عن فترة المعاينة + دقة الأساس

= 24000 + 395 = 24395 دينار

ويكون الحد الأعلى للانحرافات = إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم العينة + الانحرافات المسموح بها

= 6280 + 24395 = 30675 دينار

وبذلك يكون الحد الأعلى للانحرافات أقل من مستوى المادية المقبول (40000 دينار) فيتم قبول المجتمع على أنه غير محرف مادياً

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2 المبحث الثالث: استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

0.3.2 تمهيـــــد:

تتطلب معايير تدقيق الحسابات والأعراف والقواعد المحاسبية من المدقق إعداد تقرير يذكر فيه فيما إذا كانت القوائم المالية تمثل الموقف المالي بشكل عادل في ضوء فحصه للحقائق التي دققها.
والوضع الأمثل في التدقيق هو أن يدقق المحاسب جميع البنود دون استثناء وغالبا ما يكون مثل هذا التدقيق ليس عمليا ولا ضروريا، إذ يكفي فحص جزء من العمليات فقط، ويبقي السؤال: كم يجب أن تكون نسبة هذا الجزء من المجموع؟ والإجابة عن هذا السؤال تبقى رهن قناعة وقرار المدقق، وقد أخذ المدققون في السنوات الماضية يعتمدون الطرق الإحصائية في اختيار العينات عند قيامهم بمهام التدقيق بشكل واسع، وخاصة عندما يدققون حسابات كبيرة العدد وعمليات مالية متعددة، وهذه الطرق تتمتع بمزايا عديدة أهمها اختصار الوقت وتخفيض التكلفة دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية.

ولكن لا يجب أن لا يغيب عن ذهن المدقق وهو يقوم بعملية التدقيق مستخدما أسلوب العينة الإحصائية مجموعة المخاطر المرتبطة باستنتاجاته حول خاصية معينة في مجتمع التدقيق مع العلم بأنه لا يمكن للمدقق بأي حال إلغاء هذه المخاطر ولكن بوسعه التخفيف منها وتخفيض تأثيرها وذلك بحرصه على اختيار عينة ممثلة للمجتمع تمثيلا سليما.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.3.2 أخطاء ممكن حدوثها في تحليل عينة التدقيق:

بسبب الطبيعة المجردة للعديد من المقاييس الإحصائية، فمن الممكن الوقوع في أخطاء جسيمة في التحليل بدون أن تظهر لمستخدميها وعليه فيجب أن يكون المدقق حريصا عند استخدام الإحصاء وأدواته، ويتأكد من سلامته ومناسبته للمشكلات المطروحة ومن هذه الأخطاء:(الصبان، 13:1997)

1- التحيز (المحاباة).
2- البيانات التي لا تصلح للمقارنة.
3- إجراء المقارنة مع أساس غير عادي.
4- المعاينة غير الملائمة.

فعلى المدقق أن يبتعد عن التحيز غير الواعي عند التحليل أو استخدام البيانات، ومن الحالات الواضحة لهذا التحيز، أن يتخذ أحد المدققين قرارا معينا أو يصدر رأيا مسبقا ثم يقوم باستخدام الإحصاء وأدواته لإيجاد الأسباب التي تبرر القرار الذي اتخذه فعلا بالرغم من صعوبة أن يكون المدقق موضوعيا بالكامل، أو بدون معلومات سابقة عن الموضوع محل الدراسة، كذلك من الممكن الوقوع في أخطاء بسبب عدم تمكن المدقق من جعل البيانات التي تستخدم صالحة للمقارنة في كل الحالات الممكنة. كمقارنة أرقام تكاليف مجتمع تحت التدقيق حاليا مع مثيلاتها منذ زمن بعيد، أيضا ينشأ من عدم التمكن من إجراء المقارنة في ظل أساس موحد سليم مما ينتج عنه الأخطاء في التحليل

إن من المتطلبات الضرورية لتعميم نتائج العينة على المجتمع الذي سبحت منه أن يقوم المدقق بالاختيار السليم لمفردات العينة وليتمكن المدقق من تجنب الأخطاء التي تصاحب الاستخدام غير السليم لتلك الأدوات وبما أن التدقيق الاختباري يعتمد بالأساس على الإحصاء ألاستنتاجي فمن الضروري عليه أن يلم بأدواته المختلفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.3.2 المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق:

تأخذ المخاطر المرتبطة بالتدقيق أهمية بالغة عند استخدام المدقق أسلوب العينة الإحصائية فهي في النهاية تؤثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المدقق بصحتها مع العلم أن المدققين يختلفون في درجة قبولهم للخطر لأن ذلك يعتمد على دالة المنفعة لديهم.

ولخطر التدقيق مصدرين هما: (جمعة، 218:1999)

1- خطر إعداد التقارير المالية: وفي هذا المصدر لا يستطيع المدقق التحكم في الخطر إلا إذا قرر التخلي عن القيام بعملية التدقيق.

2- خطر عدم اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية التي تمت في مرحلة إعداد التقارير المالية ولذلك لا يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر وهو يشتمل على نوعين هما:

الأول: خطر استخدام العينات: وهنا يستطيع المدقق التحكم في هذا الخطر من خلال زيادة حجم العينة وتعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة فوجود هذا النوع من الخطر يعد مؤشرا على أن العينة التي تم اختيارها لم تمثل المجتمع الذي سحبت منه تمثيلا سليما.

الثاني: خطر غير ناتج عن استخدام أسلوب العينات: ويحدث حتى لو قام المدقق بفحص 100% من المجتمع المراد فحصه ويرجع ذلك إلى: (جمعة، 219:1999)

- تصميم المدقق لنظام إجراءات التدقيق بحيث لا يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم اكتشاف المدقق لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- عدم اكتشاف المدقق للخطأ المتعمد أو غير المتعمد.
- إرسال مصادقات والردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية.

ومخاطر المعاينة تنتج من احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع، فوجود احتمال بأن العينة غير ممثلة للمجتمع بشكل مناسب على الرغم من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتكون ممثلة ذلك يترتب عليه توفر مخاطر المعاينة، ولا يمكن للمدقق إلغاء المخاطر المرتبطة بالمعاينة ولكن يمكنه تخفيضها باختياره عينة ممثلة للمجتمع، ويمكن تقسيم المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء إلى أخطاء معاينة وأخطاء غير معاينة (IAS- 530, 1998)، وتحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل. ومن ثم فلو حدث هذا فإنه سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة، لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها. أما أخطاء غير المعاينة فتكون نتيجة الأخطاء المرتكبة عند تدقيق العينة كاستخدام مستندات تدعيم غير ملائمة أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات من أدلة الإثبات أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناءا على أدلة الإثبات. ويجب على المدقق كذلك أن يهتم بمراقبة كل منها بشكل مناسب، كما يمكن تخفيض مخاطر أخطاء المعاينة بزيادة حجم العينة، ويمكن أن يتم قياس احتمال حدوثها فقط إذا ما تم استخدام أسلوب العينة الإحصائية، أما أخطاء غير المعاينة فإن المدقق يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام بتنفيذ والتقيد بمعايير التدقيق المتعارف عليها وهي "معايير العمل الميداني"، فضلاً عن معايير رقابة جودة أداء وممارسة التدقيق. (William and Hinkey,1997:565).

وترتبط مخاطر العينات بكلٍ من الاختبارات التفصيلية، واختبارات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

أولا: المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية وهي قسمين:

1- مخاطر الرفض الخاطئ :(رفض فرض حقيقي في الواقع)

تنتج هذه المخاطر عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين يحتوي على أخطاء هامة بينما واقع المجتمع لهذا الرصيد لا يحتوي عليها، وقد يؤدي ذلك بالمدقق لتوسيع حجم العينة وبالتالي زيادة تكلفة للتدقيق مما يؤثر على كفاءة عملية التدقيق. (جمعة، 1999:220)

2-مخاطر القبول الخاطئ: (قبول فرض غير حقيقي في الواقع)

وهي مخاطر من النوع الثاني وتنشأ عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع مجتمع هذا الرصيد فيما لو فُحص فإنه يحتوي على تحريفات مادية ، أي أن المدقق قد يقبل قوائم مالية بها أخطاء أو تحريفات غير مقبولة لأن نتيجة العينة تدعم ذلك القبول، وأيضاً هذا النوع من الأخطاء يؤثر على فاعلية عملية التدقيق لأن نتيجة حكم المدقق لم تكن صحيحة . (ISAS-530, 12).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة الداخلية وهي قسمين: (جمعة، 220:1999)

1-مخاطر زيادة الاعتماد:

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك، معنى ذلك إن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل في نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المخططة أو المقدرة خلال عملية التخطيط ولو كانت إجراءات الرقابة التي وضعها العميل كافية فان قرار المدقق بزيادة الاعتماد عليها هو قرار سليم، وبالطبع النتيجة التي يتوصل لها في حال عدم كفاية الإجراءات الرقابية ستكون نتيجة تؤثر على فاعلية التدقيق.

2-مخاطر قلة الاعتماد:

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل مرتفع جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى لا يؤيد مخاطر الرقابة المخططة (بمستوى يقل) بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك ،بل قد يؤيد مخاطر الرقابة المخططة . بمعنى أن نظام الرقابة الداخلية الذي وضعه العميل فعال بشكل يؤيد المخاطر المخططة وفي هذا النظام من الإجراءات ما يتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط، ولو كانت الإجراءات الرقابية الموضوعة غير كافية لكان قرار المدقق بتقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن المستوى المخطط سليماً، أيضاً هذا النوع من المخاطر يؤثر على فاعلية وكفاءة التدقيق مما قد يؤدي بالمدقق لزيادة الاختبارات التفصيلية وهذه الزيادة قد تكون غير مبررة وتؤدي لزيادة التكاليف لعملية التدقيق .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.3.2 العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق:

عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي، هناك بعض العوامل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج من المدقق اتخاذ قرارات بشأنها، ويمكن إيجاز هذه العوامل حسب التالي: (الصبان، 23:1997)

1.3.3.2 اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار:

يجب تحديد هدف الاختبار تحديداً واضحاً ومحدداً، قبل اختيار خطة المعاينة المناسبة حيث أن لكل خطة هدفها التي تسعى إلى تحقيقه فخطة المعاينة ما هي إلا دالة لما يهدف إليه المدقق من إجراء الاختبار، فاختيار خطة المعاينة الملائمة يعتمد بشكل أساسي على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة..

إن الارتباط الوثيق بين خطة المعاينة والهدف من الاختبار يعد من أهم خصائص المعاينة الإحصائية ، فهي تتطلب التحديد المسبق لأهداف الاختبار بصورة واضحة ومحددة، ففي حالة المعاينة على أساس التقدير للصفات يتعين على المدقق أن يُحدد الخاصية محل الدراسة، فمثلا إذا كانت هذه الخاصية هي معدل تكرار خطأ معين في المستندات فإن المطلوب تحديد المقصود بهذه الأخطاء، بحيث يتم استبعاد أية أخطاء أخرى أثناء الفحص، وعلى المدقق إجراء مزيد من المعاينة لتحديد المقصود من الأنواع الأخرى من الأخطاء.

2.3.3.2 تحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب:

يتعين على أن يحدد بوضوح المجتمع محل الدراسة تمهيداً لتحديد حجم العينة الملائم والذي سوف يُسحب من هذا المجتمع بعد أن يقوم المدقق باختيار خطة المعاينة الملائمة، لتحقيق الهدف من الاختيار الذي يقوم به، (الصبان، 24:1997)

1-التحديد الواضح للمجتمع وعناصره:

من المهم هنا بيان أنه لا يقتصر مفهوم المجتمع على الأشياء، ولكن قد يتكون من قيم عددية تم الحصول عليها من قياس خاصية أو أكثر، أو حساب عدد العناصر التي تتميز بصفة معينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولتعميم النتائج التي توصل إليها المدقق من خلال فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للمعاينة من الواجب عليه تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض، فالنتائج التي تظهرها العينة للمجتمع الذي سحبت منه تحديدا يجب أن تستخدم فقط في تقدير الخاصية التي تم تقيمها.

2-تحديد حجم العينة الملائم:

إن تحديد حجم العينة الملائم يعد بالنسبة للمدقق من أهم القرارات المتعلقة بالمدخل الإحصائي في مجال التدقيق الاختباري، ومن الواجب هنا التنويه إلى أن عملية تحديد حجم العينة الملائم ليست عملية آلية، عن طريق استخدام معادلات رياضية أو جداول إحصائية، ولكنها تحتاج لاتخاذ بعض القرارات التي تعتمد على خبرة المدقق المهنية وحكمه الشخصي وقدراته الخاصة.

ومن ثم فإن القرارات التي يتخذها المدقق هي التي تقدم التبرير لحجم العينة ولا يعد مبررا لها تحديد حجم العينة باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية، وسوف يتحدد حجم العينة الملائم بصورة آلية بعد اتخاذ المدقق لتلك القرارات، كما أنه طبقا لخطة المعاينة المتبعة من قبل المدقق يختلف قرار تحديد الحجم المناسب للعينة.

3.3.3.2 اختيار مفردات العينة:

بعد تحديد حجم العينة الضروري من الواجب على المدقق استخدام الطريقة المناسبة لإختيار مفردات العينة، وذلك لضمان تمثيلها للمجتمع خير تمثيل. ولعل الإختيار العشوائي لهذه المفردات يقدم الضمان الكافي لذلك، حيث يعمل على تحقيق احتمال متساوٍ لكل مفردات المجتمع لكي يتم إختيارها ضمن العينة، ولكل عينة ممكنة من حجم معين سيكون لها احتمال متساوٍ في الاختيار، وهناك عدة طرق لإختيار العينة العشوائية هي: (بوحوش والذنيبات، 223:1989)

1-العينة العشوائية البحتة: (Pure Random Sample)

وطبقاً لهذه الطريقة، يتم اختيار مفردات العينة بطريقة عشوائية من جميع مفردات المجتمع بدون أية قيود أو ترتيبات محددة، ونستخدم لهذا الغرض "جداول الأرقام العشوائية"، ويتطلب استخدام هذه الجداول إتباع الخطوات التالية:

(1-أ) إعداد دليل حسابي لبيان حدود الأرقام على مفردات المجتمع بحيث يوجد رقم للدلالة على كل عنصر من عناصر المجتمع.

(1-ب) تحديد طريقة السير خلال الجداول، وتتضمن هذه الخطوة تحديد عدد الأرقام المستخدمة من كل مجموعة (5 أرقام)، وكيفية السير خلال الجداول.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(1-ج) اختيار نقطة البداية ويتم اختيار هذه النقطة بطريقة عشوائية.

2-العينة المنتظمة: (Regular Sample)

ووفقاً لهذه الطريقة، يتم اختيار مفردات العينة على أساس وجود مسافة ثابتة بين كل مفردة والمفردة التي تليها، مع البدء بطريقة عشوائية. ومن ثم فإن المفردات المختارة تتأثر بالمفردة الأولى التي يتم اختيارها عشوائياً، بعكس الحال في العينة العشوائية البحتة يتم اختيار كل مفردة بطريقة مستقلة.

3-العينة العشوائية البسيطة: تعتمد هذه الطريقة على اختيار مسافات مختلفة بين المفردات بطريقة عشوائية بحيث لا توجد مسافة متساوية بين المفردات المختارة. (Zakula, G. 1999:410)

4.3.3.2 التقييم اللاحق لنتائج العينة:

بعد الاختيار العشوائي لمفردات العينة التي حددت وفقاً لأهداف الاختبار، يقوم المدقق الخارجي بفحص هذه المفردات، واستنتاج المعلومات الضرورية عن المجتمع الذي سحبت منه. وحيث أن تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، فقد تطلب الأمر إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقدير لهذه النتائج عند مستوى الثقة المطلوبة.
وتختلف طريقة التقييم تبعاً لخطة المعاينة المستخدمة ويظهر ذلك من الدراسات التي تناولت كيفية تقييم نتائج العينة في كل خطة من خطط المعاينة. (Guy, D., M. "et.al", 1997)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث:الدراسة الميدانية

0.3 مقدمـــة

1.4 المبحث الأول: الإجراءات.

1.1.5 منهجية الدراسة.

2.1.5 مجتمع وعينة الدراسة.

3.1.4 أداة الدراسة.

4.1.3 صدق وثبات الاستبانة.

5.1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

2.3. المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

1.2.3 الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة.

2.2.3 نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

0.3 مقدمـــة

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة وكذلك يتناول مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة لتحديد أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها كذلك يبين مدى صدق وثبات هذه الأداة المستخدمة
أيضا يتضمن هذا الفصل وصفا مفصلا للإجراءات التي اتبعت في تقنين أداة الدراسة وتطبيقاتها والتأكد من صلاحيتها للوصول لنتائج موثوق بها بدرجة عالية وأخيرا يعرض المعالجات الإحصائية المتبعة في تحليل الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.3 المبحث الأول: الإجراءات

1.1.3 منهجية الدراسة

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وهو طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات متاحة للدراسة والقياس دون تدخل خارجي في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها وتهدف هذه الدراسة لدراسة العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، فيما تم الاعتماد على البيانات بنوعيها كالتالي:

!- البيانات الأولية:

تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستبيانات التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغها وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Science)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة للوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ب- البيانات الثانوية

تم جمع البيانات الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والدوريات والمنشورات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة لدعم تحقيق أغراض الدراسة.

2.1.3 مجتمع وعينة الدراسة

- **يتمثل المجتمع الأصلي للدراسة في** مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة ممن يزاولون المهنة والبالغ عددهم (90) مدققا موزعين على (59) مكتب وشركة تدقيق حسابات حسب سجلات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية كما في ملحق رقم (3).
- **تتمثل عينة الدراسة في** جميع مفردات المجتمع وقد وزعت عينة استطلاعية بعدد عشر استبانات للتأكد من صلاحية الاستبيان للتطبيق على مجتمع الدراسة ومن ثم توزيعه على عينة الدراسة بعد ذلك ، وقد استبعدت (3) استبانات لم تتحقق فيها محددات الإجابة وتم استرجاع (77) استبانه صالحة للتحليل وبذلك يكون قد استخدمت طريقة المسح الشامل لإجراء هذه الدراسة، أي بنسبة إرجاع قدرها (86%) وهي معقولة قياساً للدراسات المماثلة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1.3 أداة الدراسة :

تم تصميم الاستبانة كأداة رئيسية لجمع بيانات الدراسة الأولية وقد تم عرضها بداية على مشرف الدراسة لمعرفة مدى ملاءمتها لجمع البيانات وعدلت بشكل أولي حسب توجيهاته ثم عرضت بشكلها الجديد على مجموعة من المحكمين لأخذ آرائهم ومقترحاتهم البناءة لتظهر بشكل أفضل من سابقه بعد ذلك وزعت الاستبانة (اختباريا)على عينة مختارة بعناية من مدققي الحسابات لتعديل ما يجب تعديله لتظهر بشكلها النهائي الذي وزع على جميع أفراد العينة، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول يضم السمات العامة لعينة الدراسة وهي أربع نقاط (المستوى العلمي، المسمي الوظيفي، الخبرة المهنية، الفئة العمرية)

والقسم الثاني يضم قياس العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة وهي أربعة مجالات كالتالي :

المجال الأول: يوضح العلاقة بين قوة الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ويتكون من 15 فقرة.

المجال الثاني : يوضح العلاقة بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها، وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ويتكون من 8 فقرات.

المجال الثالث : يوضح العلاقة بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ويتكون من 10 فقرات.

المجال الرابع : يوضح العلاقة بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ويتكون من 6 فقرات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ووفق مقياس ليكرت الخماسي كانت الإجابات كالتالي:

جدول رقم (3-1) مقياس ليكرت

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجـة	5	4	3	2	1
الوزن النسبي	%100	%80	%60	%40	%20

4.1.3 صدق وثبات الاستبانة:

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:

أولا: صدق فقرات الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبيان أن يكون استبيان الدراسة قادرا على انجاز قياس ما وضع لقياسه بما يحقق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها وقد تم التأكد من ذلك بطريقتين:

أ- صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (9) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية والكليات الأخرى متخصصين في الإدارة والاقتصاد والمحاسبة والإحصاء وقد أخذ بآراء السادة المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده للغرض، وقد قبلت الفقرات إذا وافق عليها أكثر من (8) محكمين ، وعدلت إذا وافق عليها من (6-8) من المحكمين ،ورفضت إذا وافق عليها اقل من (5) محكمين، وبذلك خرج الاختبار في صورته النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

ب-صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

المقصود بصدق الاتساق الداخلي هو مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي له الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان من خلال إيجاد معامل الارتباط سبيرمان والذي يبين درجة الارتباط بين كل عنصر من مجال الاستبيان والدرجة الكلية للمجال المنتمي إليه العنصر وذلك على عينة حجمها (30) مفردة، وكانت النتائج ايجابية حيث دلت معاملات الارتباط على وجود صدق اتساق داخلي للاستبيان كما هو موضح فيما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول:

جدول رقم (3-2) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (α= 0.05) أي عند مستوى ثقة (95%) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من α= 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه. أيضا من خلال الجدول يتضح أن معامل الارتباط يعتبر قويا في الفقرات من (3) إلى (10) وكذلك في الفقرات من (12) إلى(14)، بينما معامل الارتباط في الفقرات (1) و(2) و(11) و (15) يعد ضعيفا نسبيا ويرجع ذلك إلى كون المستجيبين لا يدركون كما يجب مدى كون نظام الرقابة مهما ولا يعون جيدا متطلبات تطبيقه بالشكل المطلوب

جدول رقم (3-2)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في الفصل بين الوظائف والمسؤوليات في المشروع بحيث لا ينفرد موظف واحد بأي عملية من أولها إلى آخرها.	0.254	0.026
2	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في توزيع العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات مما يؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية.	0.311	0.006
3	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في تحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.	0.513	0.004
4	توافر الخبرات العملية والمؤهلات العلمية في العنصر البشري الذي يقوم بمهام تطبيق نظام الرقابة الداخلية يُساهم في نجاح هذا النظام، بحيث يتم إعداد برامج تدريبية للموظفين لرفع مستوى كفايتهم.	0.527	0.003
5	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتضمن نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودورات مستندية دقيقة ودليل مبوب للحسابات.	0.539	0.000
6	نظام الرقابة الداخلية المطبق يوجب قيام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق العمليات قبل الصرف أو بعده وذلك للتأكد من قانونية التصرفات وصحة اعتمادها.	0.464	0.000
7	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.	0.330	0.003
8	نظام الرقابة الداخلية يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.	0.809	0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
9	يُساهم نظام الرقابة الداخلية المطبق في مد الإدارة العليا باستمرار بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر المعلومات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ هذه المهام.	0.566	0.000
10	تعتبر الرقابة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية والإدارة العليا.	0.577	0.000
11	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب تطبيق جميع الإجراءات التي وضعتها الإدارة على كافة العمليات المالية.	0.295	0.009
12	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية للمنشأة.	0.622	0.000
13	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض التكلفة في عملية التدقيق ويجعلها مجزية.	0.611	0.000
14	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية التدقيق.	0.488	0.000
15	إن فحص كافة العمليات المالية لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه.	0.361	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني:

جدول رقم (3-3) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (α= 0.05)، أي عند مستوى ثقة (95%) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من α= 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه. أيضا من خلال الجدول يتضح أن معامل الارتباط يعتبر قويا في جميع الفقرات ويرجع ذلك إلى كون المستجيبين يدركون جيدا متطلبات تطبيق أسلوب العينة الإحصائية بالشكل المناسب.

جدول رقم (3-3)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	حتى يتمكن المدقق الخارجي من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح يجب أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدامها في عملية التدقيق.	0.665	0.000
2	تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات القوائم المالية.	0.771	0.000
3	إن السحب العشوائي للعينة سيؤدي إلى نتائج جيدة عن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.	0.609	0.000
4	يجب أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة لكي تكون من ضمن مفردات العينة.	0.639	0.000
5	أسلوب العينة غير الإحصائية المبني على الحكم والتقدير الشخصي تعتبر مقياساً لأحكام وتقديرات المدقق الخارجي.	0.755	0.000
6	الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات.	0.519	0.000
7	يجب على المدقق الخارجي مراعاة تحديد مستوى الثقة مقدماً لنجاح العينة قبل البدء في مراجعة العمليات المالية.	0.469	0.000
8	بعد فحص العينة والوصول إلى درجة الثقة المطلوبة، يقوم المدقق الخارجي بتعميم نتيجة العينة إلى المجتمع المسحوبة منه العينة.	0.655	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث:

جدول رقم (3-4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (a= 0.05) أي عند مستوى ثقة (95%) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من a= 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه. أيضا من خلال الجدول يتضح أن معامل الارتباط يعتبر قويا في الفقرات من (1) إلى (3) وكذلك في الفقرات من (5) إلى(8)، بينما معامل الارتباط في الفقرات (4) و(9) و(10) يعد ضعيفا نسبيا ويرجع ذلك إلى كون المستجيبين لا يدركون كما يجب مدى كون نظام الرقابة مهما في تخفيض المخاطر الجوهرية أو عدم فهمهم لها.

جدول رقم (3-4)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ.	0.524	0.000
2	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.	0.517	0.000
3	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.	0.603	0.000
4	يعتمد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.	0.252	0.027
5	يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي.	0.533	0.000
6	تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل.	0.570	0.000
7	إن النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي لا تكون صحيحة لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها.	0.648	0.000
8	يمكن تخفيض مخاطر أخطاء العينة الإحصائية وغير الإحصائية بزيادة حجم العينة.	0.559	0.000
9	توجد لديكم مشكلات في استخدام أسلوب العينة الإحصائية عند أداء عملية التدقيق	0.342	0.002
10	فتح ورش عمل ومحاضرات في الجامعات الفلسطينية والجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة يُساهم في حل هذه المشكلات.	0.333	0.003

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الرابع:

جدول رقم (3-**5**) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (α= 0.05) أي عند مستوى ثقة (95%) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من α= 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه. أيضا من خلال الجدول يتضح أن معامل الارتباط يعتبر قويا نسبيا في كافة الفقرات ويرجع ذلك إلى كون المستجيبين يدركون كما ينبغي مدى كونها مهمة في موضوع الدراسة.

جدول رقم (3-5)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	إن اختيار خطة العينة الإحصائية الملائمة يتوقف كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة.	0.446	0.000
2	يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نتوصل إليها في فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للعينة.	0.559	0.000
3	تحديد حجم العينة الإحصائية باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم ولكن القرارات التي يتخذها المراجع في هذا الصدد هي التي تقدم هذا التبرير.	0.793	0.000
4	إن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم الضمان الكافي لتمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه أفضل تمثيل.	0.571	0.000
5	تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، مما يتطلب إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقدير عند مستوى الثقة المطلوبة.	0.588	0.000
6	عن طريق التقييم الإحصائي سيتم التوصل إلى الدقة المطلوبة الحقيقية في النتائج.	0.517	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الأداة نفس النتائج فيما لو طبقت عدة مرات على نفس مجتمع وعينة الدراسة بحيث لا يكون هناك اختلاف كبير في النتائج خلال فترة زمنية محددة وتحت نفس الظروف والشروط وقد أجريت خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما:

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر هي (معامل الارتباط)

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات

وقد بين جدول رقم (3-6) أن معاملات الثبات لفقرات الاستبانة مرتفعة نسبيا لفقرات الاستبانة في كلتا الطريقتين .

جدول رقم (3-6)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية والفا كرونباخ)

المجال	عدد الفقرات	طريقة التجزئة النصفية			طريقة الفا كرونباخ
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية	
الأول	15	0.86500	0.85700	0.00000	0.73600
الثاني	8	0.61800	0.61300	0.00000	0.71100
الثالث	10	0.58800	0.58800	0.00000	0.63700
الرابع	6	0.72700	0.72700	0.00000	0.60800

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5.1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات.
2- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha) وطريقة التجزئة النصفية لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
4- معامل سيبرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط ويستخدم لقياس العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.
5- اختبار كولومجروف–سمرنوف (1- Sample K-S) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
6- اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One Sample T Test)
7- اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2 المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

1.2.3 الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة.

1- توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:

بين الجدول رقم (3-7) أن عينة الدراسة تتوزع حسب المستوى العلمي للمستجيبين إلى (4) من حملة دبلوم متوسط أي بنسبة (0.05) بينما غالبيتهم (55) من جملة البكالوريوس وبنسبة (0.72) وأن (18) منهم وبنسبة (0.23) من حملة الدراسات العليا، وهذا يعني أنه ليس بالضرورة لشغل وظيفة بمجال التدقيق في أحد مكاتب التدقيق أن يكون حاصلا على شهادة دراسة عليا.

جدول رقم (3-7)

المستوى العلمي	العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
دبلوم متوسط	4	0.05	0.05
بكالوريوس	55	0.72	0.77
دراسات عليا.	18	0.23	1
المجموع	77	1	

2- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

بين الجدول رقم (3-8) أن عينة الدراسة تتوزع حسب المسمى الوظيفي للمستجيبين الى (25) مدير تدقيق و(13) رئيس قسم التدقيق وأن غالبيتهم (39) وبنسبة (0.51) مدققو حسابات.

جدول رقم (3-8)

المسمي الوظيفي	العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
مدير التدقيق	25	0.32	0.32
رئيس قسم التدقيق	13	0.17	0.49
مدقق حسابات.	39	0.51	1
المجموع	77	1	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

بين الجدول رقم (3-9) أن عينة الدراسة تتوزع حسب الخبرة المهنية للمستجيبين إلى (15) بخبرة 5 سنوات فأقل و(28) خبرتهم المهنية بين 6-10 سنوات، بينما الغالبية منهم (34) خبرتهم المهنية 10 سنوات فأكثر، وهذا يعني وجود كم جيد من ذوي الخبرة الذين يعتمد عليهم في مجال تدقيق الحسابات في قطاع غزة

جدول رقم (3-9)

الخبرة المهنية كمدقق	العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
5 سنوات فأقل	15	0.19	0.19
6-10 سنوات	28	0.36	0.55
10 سنوات فأكثر	34	0.45	1
المجموع	77	1	

4- توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية:

بين الجدول رقم (3-10) أن عينة الدراسة تتوزع حسب الفئة العمرية للمستجيبين إلى (3) فقط أعمارهم 25 عاما فأقل، و(14) أعمارهم بين 26-30 عاما كما أن منهم (19) أعمارهم بين 31-40 عام، وأن غالبيتهم (24) أعمارهم بين 41-50 عام، في حين أن (17) ممن أعمارهم 51 عاما فأكثر

وهذا يعني أن الفئة العمرية السائدة في عينة الدراسة هم ممن تزيد أعمارهم عن 41 عاما وهذا طبيعي بالنظر إلى مدى كفاءتهم وخبرتهم العملية في مجال التدقيق ويتناسب مع ما ذكر في الفقرة السابقة.

جدول رقم (3-10)

الفئة العمرية	العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
25 عام فما دون	3	0.04	0.04
26- 30	14	0.18	0.22
31- 40	19	0.25	0.47
41- 50	24	0.31	0.78
51 عام فما فوق	17	0.22	1
المجموع	77	1	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.3 نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها:

1.2.2.3- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (3-11) نتائج الاختبار حيث تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (3-11)

اختبار التوزيع الطبيعي(One-Sample K-S)

المجال	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	15	1.114	0.167
الثاني	8	1.321	0.070
الثالث	10	0.789	0.563
الرابع	6	0.641	0.806
جميع المجالات		1.026	0.243

2.2.2.3- تحليل فقرات الدراسة:

استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والجداول التالية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 ، (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 ،(أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%)، وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية اكبر 0.05.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولا: تحليل فقرات القسم الثاني:

أ- تحليل فقرات المحور الأول:

العلاقة بين قوة نظام الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة، وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات المجال الأول وتبين النتائج في جدول رقم (3-12) أن جميع فقرات المجال ايجابية حيث أن مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من "60%" مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يساهم في الفصل بين الوظائف والمسؤوليات في المشروع بحيث لا ينفرد موظف واحد بأي عملية من أولها لآخرها، ويساهم في توزيع العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات مما يؤدي لرفع الكفاية الإنتاجية، ويساهم في تحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، وتوافر الخبرات العملية والمؤهلات في العنصر البشري الذي يقوم بمهام تطبيق نظام الرقابة الداخلية يُساهم في إنجاح هذا النظام، بحيث يتم إعداد برامج تدريبية للموظفين لرفع مستوى كفايتهم، وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق يتضمن نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة منتظمة من الدفاتر والسجلات ودورات مستنديه دقيقة ودليل مبوب للحسابات، وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق يوجب قيام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق العمليات قبل الصرف أو بعده وذلك للتأكد من قانونية التصرفات وصحة اعتمادها، ويتطلب استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب، وأنه يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، كما يساهم في مد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر المعلومات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ هذه المهام، وهو يتطلب تطبيق جميع الإجراءات التي وضعتها الإدارة على كافة العمليات المالية، وأن استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية للمنشاة.، وأنه يؤدي إلى تخفيض التكلفة في عملية التدقيق ويجعلها مجزية، وأن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية التدقيق

وبصفة عامة بلغ الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول 4.38 والوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات 87.6 % وقيمة t المحسوبة 24.03 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 و بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني نفي الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين قوة الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (3-12)

نتائج فقرات المجال الأول (العلاقة بين قوة نظام الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة)

مسلسل	الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق(4)	محايد(3)	غير موافق(2)	غير موافق بشدة(1)	الوسط الحسابي	الوزن النسبي(%)	قيمة t	مستوى الدلالة
1	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في الفصل بين الوظائف والمسؤوليات في المشروع بحيث لا ينفرد موظف واحد بأي عملية من أولها إلى آخرها.	66.2	32.5	0	1.3	0	4.64	92.8	9.93	0.000
2	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في توزيع العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات مما يؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية.	66.2	31.2	2.6	0	0	4.64	92.8	13.08	0.000
3	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في تحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.	67.5	31.2	1.3	0	0	4.66	93.2	9.71	0.000
4	توافر الخبرات العملية والمؤهلات العلمية في العنصر البشري الذي يقوم بمهام تطبيق نظام الرقابة الداخلية يُساهم في نجاح هذا النظام، بحيث يتم إعداد برامج تدريبية للموظفين لرفع مستوى كفايتهم.	57.1	41.6	0	1.3	0	4.55	91.0	16.24	0.000
5	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتضمن نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودورات مستنديه دقيقة ودليل مبوب للحسابات.	51.9	40.3	2.6	5.2	0	4.39	87.8	14.39	0.000
6	نظام الرقابة الداخلية المطبق يوجب قيام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق العمليات قبل الصرف أو بعده وذلك للتأكد من قانونية التصرفات وصحة اعتمادها.	66.2	32.5	5.2	7.8	0	4.64	92.8	12.50	0.000
7	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.	66.2	31.2	2.6	0	0	4.64	92.8	9.22	0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق(4)	محايد(3)	غير موافق(2)	غير موافق بشدة(1)	الوسط الحسابي	الوزن النسبي(%)	قيمة t	مستوى الدلالة
8	نظام الرقابة الداخلية يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.	67.5	31.2	7.8	15.6	0	4.66	93.2	11.50	0.000
9	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في مد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر المعلومات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ هذه المهام.	57.1	41.6	2.6	11.7	0	4.55	91.0	17.26	0.000
10	تعتبر الرقابة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية والإدارة العليا.	51.9	40.3	11.7	15.6	0	4.39	87.8	2.05-	0.000
11	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب تطبيق جميع الإجراءات التي وضعتها الإدارة على كافة العمليات المالية.	49.4	37.7	2.6	0	1.3	4.29	85.8	10.41	0.000
12	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية للمنشأة.	54.5	42.9	5.2	2.6	7.8	4.52	90.4	19.71	0.000
13	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض التكلفة في عملية التدقيق ويجعلها مجزية.	33.8	42.9	13.0	5.2	6.5	3.95	79.0	9.31	0.000
14	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية التدقيق.	35.1	50.6	6.5	14.3	0	4.09	81.8	12.98	0.000
15	إن فحص كافة العمليات المالية لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه.	11.8	8.8	10.4	27.3	0	3.09	61.8	0.81	0.000
	جميع فقرات المجال						4.38	87.60	24.03	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (67) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ب- تحليل فقرات المحور الثاني:

العلاقة بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق

يبين جدول رقم (3-13) أن جميع فقرات المجال الثاني ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل فقرة اقل من 0.05 ومستوى المعنوية أكبر من "60%" بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على انه حتى يتمكن المدقق الخارجي من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح يجب أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادرا على استخدام تلك المصطلحات في عملية التدقيق، و تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات القوائم المالية، وإن السحب العشوائي للعينة سوف يؤدي إلى نتائج جيدة عن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة، ويجب أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة لكي تكون من ضمن مفردات العينة، وأن العينة غير الإحصائية المبني على الحكم والتقدير الشخصي للمدقق تعتبر مقياسا لأحكام وتقديرات المدقق الخارجي، وأن الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات، وأنه يجب عليه مراعاة تحديد مستوى الثقة مقدما لنجاح العينة قبل البدء في تدقيق العمليات المالية، وأنه بعد فحص العينة الإحصائية والوصول إلى درجة الثقة المطلوبة، يقوم المدقق الخارجي بتعميم نتيجة العينة إلى المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة

وبصفة عامة بلغ الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 3.85 وبلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات 77.03% وقيمة t المحسوبة 24.03 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني نفي الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (3-13)

نتائج فقرات المجال الثاني (العلاقة بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق)

مسلسل	الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق(4)	محايد(3)	غير موافق(2)	غير موافق بشدة(1)	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	لكي يتمكن المدقق الخارجي من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح يجب أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدامها في عملية التدقيق.	32.5	61.0	1.3	5.2	0	4.21	84.2	9.95	0.000
2	تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات القوائم المالية.	24.7	50.6	18.2	6.5	0	3.94	78.7	10.89	0.000
3	إن السحب العشوائي للعينة سيؤدي إلى نتائج جيدة عن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.	15.6	55.8	13.0	15.6	0	3.71	74.3	14.63	0.000
4	يجب أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة لكي تكون من ضمن مفردات العينة.	16.9	57.1	10.4	15.6	0	3.75	75.1	10.77	0.000
5	أسلوب العينة غير الإحصائية المبني على الحكم والتقدير الشخصي تعتبر مقياساً لأحكام وتقديرات المدقق الخارجي.	19.5	29.9	10.4	40.3	0	3.29	65.7	15.67	0.000
6	الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات.	23.4	55.8	10.4	10.4	0	3.92	78.4	14.38	0.000
7	يجب على المدقق الخارجي مراعاة تحديد مستوى الثقة مقدماً لنجاح العينة قبل البدء في تدقيق العمليات المالية.	19.5	72.7	3.9	3.9	0	4.08	81.6	12.77	0.000
8	بعد فحص العينة والوصول إلى درجة الثقة المطلوبة، يقوم المدقق الخارجي بتعميم نتيجة العينة إلى المجتمع المسحوبة منه العينة.	27.3	49.4	10.4	13.0	0	3.91	78.2	12.58	0.000
	جميع فقرات المجال						3.85	77.03	24.03	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (67) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ج- تحليل فقرات المحور الثالث:

العلاقة بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

يبين جدول رقم (3-14) أن جميع فقرات المجال الثالث ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل فقرة اقل من 0.05 ومستوى المعنوية أكبر من "60%" بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على أنه عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ، وأن تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وأن المخاطر النهائية أو الإجمالية تنتج من عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات، وأن المدقق الخارجي يعتمد على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، و يعتمد على اختبارات العمليات والأرصدة والتدقيق التحليلي لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي، و تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، وأن النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي لا تكون صحيحة لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها، وأنه يمكن تخفيض مخاطر أخطاء العينة الإحصائية وغير الإحصائية عن طريق زيادة حجم العينة، ويواجه المدققون مشكلات في استخدام أسلوب العينة الإحصائية عند أداء عملية التدقيق، وأن فتح ورش عمل ومحاضرات في الجامعات الفلسطينية والجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة يساهم في حل هذه المشاكل.

وبصفة عامة بلغ الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث 3.85 وبلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات 77.03% وقيمة t المحسوبة 25.61 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني نفي الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (3-14)

نتائج فقرات المجال الثالث (العلاقة بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق)

مسلسل	الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق(4)	محايد(3)	غير موافق(2)	غير موافق بشدة(1)	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ.	22.1	46.8	2.6	28.6	0	3.62	72.5	7.48	0.000
2	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.	14.3	49.4	16.9	19.5	0	3.58	71.7	10.82	0.000
3	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.	29.9	58.4	11.7	0	0	4.18	83.6	15.69	0.000
4	يعتمد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.	16.9	72.7	2.6	7.8	0	3.99	79.7	21.69	0.000
5	يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي.	9.1	62.3	5.2	22.1	1.3	3.56	71.2	20.72	0.000
6	تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل.	36.4	44.2	10.4	9.1	0	4.08	81.6	9.51	0.000
7	إن النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي لا تكون صحيحة لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها.	11.7	44.2	23.4	19.5	1.3%	3.45	69.1	12.69	0.000
8	يمكن تخفيض مخاطر أخطاء العينة الإحصائية وغير الإحصائية بزيادة حجم العينة.	27.3	53.2	13.0	6.5	0	4.01	80.3	10.41	0.000
9	توجد لديكم مشكلات في استخدام أسلوب العينة الإحصائية عند أداء عملية التدقيق	29.9	39.0	14.3	16.9	0	3.82	76.4	13.42	0.000
10	فتح ورش عمل ومحاضرات في الجامعات الفلسطينية والجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة يُساهم في حل هذه المشكلات.	39.0	50.6	2.6	7.8	0	4.21	84.2	18.80	0.000
	جميع فقرات المجال						3.85	77.03	25.61	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (67) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

د- تحليل فقرات المحور الرابع:

العلاقة بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف مع الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق

يبين جدول رقم (3-15) أن جميع فقرات المجال الرابع ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل فقرة أقل من 0.05 ومستوى المعنوية أكبر من "60%" بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على أن اختيار خطة العينة الإحصائية الملائمة يتوقف كليا على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة، **وأنه** يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نتوصل إليها في فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للعينة، وأن تحديد حجم العينة الإحصائية باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريرا لهذا الحجم ولكن القرارات التي يتخذها المدقق في هذا الصدد هي التي تقدم هذا التبرير، وأن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم الضمان الكافي لتمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه أفضل تمثيل، وأن تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، مما يتطلب إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقدير عند مستوى الثقة المطلوبة، وأنه عن طريق التقييم الإحصائي سوف يتم التوصل إلى الدقة المطلوبة الحقيقية في النتائج.

وبصفة عامة بلغ الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع 3.81 كما بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات 76.28% وقيمة t المحسوبة 22.23 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 و بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني نفي الفرضية العدمية أي توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف مع الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (3-15)

نتائج فقرات المجال الرابع (العلاقة بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف مع الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق)

مسلسل	الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق(4)	محايد(3)	غير موافق(2)	غير موافق بشدة(1)	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	إن اختيار خطة العينة الإحصائية الملائمة يتوقف كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة.	24.7	67.5	7.8	0.0	0.0	4.17	83.4	28.21	0.000
2	يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نتوصل إليها في فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للعينة.	23.4	53.2	11.7	10.4	1.3	3.87	77.4	15.32	0.000
3	تحديد حجم العينة الإحصائية باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم ولكن القرارات التي يتخذها المراجع في هذا الصدد هي التي تقدم هذا التبرير.	29.9	29.9	24.7	15.6	0.0	3.74	74.8	9.08	0.000
4	إن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم الضمان الكافي لتمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه أفضل تمثيل.	13.0	55.8	6.5	16.9	7.8	3.49	69.9	12.57	0.000
5	تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، مما يتطلب إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقدير عند مستوى الثقة المطلوبة.	15.6	58.4	7.8	18.2	0.0	3.71	74.3	14.63	0.000
6	عن طريق التقييم الإحصائي سيتم التوصل إلى الدقة المطلوبة الحقيقية في النتائج.	20.8	58.4	10.4	10.4	0.0	3.90	77.9	12.90	0.000
	جميع فقرات المجال						**3.81**	**76.28**	**22.23**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (67) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.99

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هـ- جميع المحاور:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) والنتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (3-16) وهو يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بالمشكلات الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل محور.

وبصفة عامة يتبين أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور هو 3.97 والوزن النسبي 79.49% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة 23.98 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 و بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني ويؤكد وجود العلاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، بين قوة نظام الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة، وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ووجود العلاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وبين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق ووجودها أيضا عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق ووجود العلاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 كذلك بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

الجدول رقم (3-16)

تحليل محاور الدراسة

مسلسل	رقم المحور	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	الأول	4.38	87.60	24.03	0.00	1
2	الثاني	3.85	77.03	24.03	0.00	2
3	الثالث	3.85	77.03	25.61	0.00	3
4	الرابع	3.81	76.28	22.23	0.00	4
جميع فقرات المجال		3.97	79.49	23.98	0.00	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: تحليل فقرات القسم الأول:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (**One way ANOVA**) لاختبار الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات المحاور الأربعة من القسم الثاني في الدراسة تُعزى لكل من:

المستوى العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، الفئة العمرية كما يلي:

أ-المستوى العلمي:

يتبين من الجدول رقم (3-17) أن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل من المحاور(الأول والثاني والرابع) أقل من05. وعليه فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمستوى العلمي في هذه المحاور، بينما قيمة (sig) في المحور الثالث أكبر من 05. وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمستوى العلمي.

الجدول رقم (3-17)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات المحاور الأربعة من القسم الثاني في الدراسة تُعزى للمستوى العلمي

المحور	مصدر التباين بين المجموعات	مصدر التباين داخل المجموعات	مستوى الدلالة (Sig)
الأول	2.520	9.417	0.000
الثاني	3.416	16.554	0.001
الثالث	1.127	13.685	0.053
الرابع	2.632	19.811	0.010

ب- المسمى الوظيفي:

يتبين من الجدول رقم (3-18) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمسمى الوظيفي في المحاور الأربعة لأن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل منها أكبر من 05.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (3-18)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات المحاور الأربعة من القسم الثاني في الدراسة تُعزى للمسمى الوظيفي

المحور	مصدر التباين بين المجموعات	مصدر التباين داخل المجموعات	مستوى الدلالة (Sig)
الأول	0.415	11.522	0.270
الثاني	0.991	18.979	0.152
الثالث	0.493	14.320	0.286
الرابع	0.843	21.600	0.243

ج- الخبرة المهنية:

يتبين من الجدول رقم (3-19) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للخبرة المهنية في المحاور الأربعة لأن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل منها أكبر من 05.

الجدول رقم (3-19)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات المحاور الأربعة من القسم الثاني في الدراسة تُعزى للخبرة المهنية

المحور	مصدر التباين بين المجموعات	مصدر التباين داخل المجموعات	مستوى الدلالة (Sig)
الأول	0.881	11.056	0.059
الثاني	0.081	19.889	0.860
الثالث	0.128	14.685	0.726
الرابع	0.395	22.048	0.518

د- الفئة العمرية

يتبين من الجدول رقم (3-20) أن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل من المحاور(الثالث والرابع) أقل من 05.وعليه فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمستوى العلمي في هذه المحاور، بينما قيمة (sig) في المحاور (الأول والثاني) أكبر من 05. وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمستوى العلمي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (3-20)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) لاختبار الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات المحاور الأربعة من القسم الثاني في الدراسة تُعزى للفئة العمرية

المحور	مصدر التباين بين المجموعات	مصدر التباين داخل المجموعات	مستوى الدلالة (Sig)
الأول	1.320	10.617	0.073
الثاني	2.219	17.751	0.072
الثالث	2.731	12.081	0.005
الرابع	3.886	18.557	0.008

3.2.2.3- اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولي:

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين قوة الرقابة الداخلية وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين **قوة الرقابة الداخلية وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق**". عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي النتائج موضحة في الجدول رقم (3-21) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 858 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 1.99 مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين **قوة الرقابة الداخلية وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق**

الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين توفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين **توفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق**". عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي النتائج موضحة في الجدول رقم (3-21) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي **858**. وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 169. مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين **توفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (3-21)

معامل الارتباط بين قوة الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة وبين استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق

المحور	الإحصاءات	استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق
قوة الرقابة الداخلية توفير الوقت وتخفيض التكلفة	معامل الارتباط	.858
	مستوى الدلالة	0.00
	حجم العينة	77

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية (136) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.169

الفرضية الثالثة:

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق** ". عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي النتائج موضحة في الجدول رقم (3-22) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي.**787**. .وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 169. مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 **بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق**

الجدول رقم (3-22)

معامل الارتباط بين السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق

المحور	الاحصاءات	تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق
السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها	معامل الارتباط	.787
	مستوى الدلالة	0.00
	حجم العينة	77

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية (136) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الرابعة:

لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق."عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي النتائج موضحة في الجدول رقم (3-23) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 769 . وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 169. مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

الجدول رقم (3-23)

معامل الارتباط بين توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

المحور	الاحصاءات	معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق
توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء	معامل الارتباط	.769
	مستوى الدلالة	0.00
	حجم العينة	77

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية (136) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.169

الفرضية الخامسة:

"لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف مع الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق"

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق** "."عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي النتائج موضحة في الجدول رقم (3-24) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي .677 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 169. مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 **بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية السادسة:

لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، بين إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق "

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق** "."عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 وكما هي موضحة في الجدول رقم (3-24) حيث قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة تساوي .677 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 169. مما يدل على وجود العلاقة ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 **بين إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.**

الجدول رقم (3-24)

معامل الارتباط بين اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

المحور	الاحصاءات	تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق
اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها إجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة	معامل الارتباط	.677
	مستوى الدلالة	0.00
	حجم العينة	77

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية (136) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع: نتائج الدراسة والتوصيات

1.4 نتائج الدراسة.

2.4 توصيات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.4 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات وذلك من خلال أخذ ودراسة وتحليل لآراء المدققين الخارجيين ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

1- في حالة اختبارات الرقابة فإن تحليل المدقق الخارجي لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون عادة مهماً أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء، في مثل هذه الحالة فإن العينة غير الإحصائية تكون هي الأكثر ملائمة.

2- يتطلب استخدام أسلوب العينة الإحصائية من المدقق الخارجي أن يقوم بتحديد درجة أو مستوى الثقة عند فحص العينة كنسبة مئوية لنجاحها على أن يترك نسبة مئوية كحد أعلى للوقوع في الخطأ (مثلاً 95% لنجاح العينة، و5% كحد أعلى للخطأ).

3- تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المدقق الخارجي عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، حيث يصل إلى استنتاجات غير صحيحة لأن العينة لا تمثل المجتمع الذي سحبت منه أصدق تمثيل.

4- أكدت الدراسة على ظهور عوامل مؤثرة في تطبيق أسلوب العينة الإحصائية لدى المدققين الخارجيين تتمثل في طريقة اختيار خطة العينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب، واختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، وكذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة.

5- أكدت الدراسة علي أهمية استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق نظرا لما يتمتع به هذا الأسلوب من مزايا عديدة منها أن نتيجة العينة موضوعية وحقيقية، بالإضافة إلى كونها تمكن من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، كما يمكن من خلالها تقدير خطأ العينة. كما أن العينة الإحصائية تساعد على إجراء تقييم موضوعي لنتائج اختبار تلك العينة. كذلك تعتبر أدق طريقة لاستنباط النتائج عن مجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل.

6- أكدت الدراسة أن تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في مجال التدقيق يوفر إلى حدٍ كبير الوقت والمال دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية التدقيق وجعل عملية التدقيق مُجزية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.4 توصيات الدراسة:

على ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تقديم التوصيات التالية:

1- يجب على المدقق الخارجي التأكد من أن الإجراءات التي تضعها الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية هي مطبقة على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق وذلك لضمان التجانس على كافة مفردات العمليات المالية.

2- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم عينة التدقيق أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منه العينة الإحصائية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حدوث الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

3- يجب على المدقق الخارجي أن يختار العينة الإحصائية على أساس أن هناك فرصة لكافة مفردات المجتمع ليقع عليها الاختيار، وتتطلب العينة الإحصائية أن يتم انتقاء بنود العينة عشوائياً حتى يكون لكل مفردة فرصة للانتقاء.

4-ضرورة مراعاة المدقق الخارجي عند تحديد حجم العينة الإحصائية عما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله المدقق ، ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر العينة الذي يرغب المدقق في قبوله، فكلما كانت المخاطر التي يرغب المدقق في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر.

5- يتوجب على المدقق الخارجي عند اختياره العينة الإحصائية أن يتم سحبها بطريقة عشوائية دون التدخل الشخصي، كما يراعى عدم التحيز عند اختيار العينة بحيث تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة لأن تكون ضمن مفردات العينة الإحصائية

6-ضرورة مراعاة المدقق الخارجي لنتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على القوائم المالية ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وأثرها على طريقة التدقيق عندما تكون الأخطاء ناتجة عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية.

7-يجب على المدقق الخارجي عند قيامه بتقييم نتائج العينة أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية لإجراءات التدقيق، كما ينظر في الآثار المترتبة على تقرير التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع العلمية:

(1) المراجع العربية:

1	القرآن الكريم
2	السنة النبوية الشريفة
3	البلخي، راتب محمد (2001)، المعاينة الإحصائية وتطبيقاتها في مراجعة الحسابات، مكتبة الجامعة الأردنية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
4	الاتحاد الدولي للمحاسبين(2006). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
5	التميمي، هادي عباس (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية.الطبعة الثانية،دار وائل للنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
6	الحيالي، وليد ناجي ،(2002) ، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار ومكتبة الحامد ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
7	الحيالي، وليد ناجي ،(2004) ، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار ومكتبة الحامد ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
8	الذنيبات، علي (2008)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية– نظرة وتطبيق، مكتبة الجامعة الأردنية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
9	الساعي، مهين، (1991)، الطرق الإحصائية الحديثة، دار الفكر ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
10	الصبان، محمد سمير (1997)، "مزايا استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة"، المراجعة– مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
11	الفضل، مؤيد وآخرون ،(2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
12	القاضي، حسين ودحدوح حسين، (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
13	المطارنة، غسان فلاح ، (2006) تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية ، الطبعة الأولى، دار آرام للدراسات والنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

14	المطيري، عبيد، (2002)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة. دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
15	أبو القاسم، علي، (1987)، أساليب الإحصاء التطبيقي، الطبعة الأولى، دار الشباب للنشر والترجمة والتوزيع، الكويت، الكويت.
16	أبو صالح، محمد صبحي ، (2008) ، الموجز في الطرق الإحصائية ، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
17	أبو طاحون، عدلي (1998)، "العينات العشوائية الطبقية"، مناهج وإجراءات البحث الاجتماعي، الجزء الثاني، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
18	أرينز، الفين، ولوبك، جيمس (2002)، "اختيار خطة العينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار"، المراجعة– مدخل متكامل، كتاب مترجم إلى اللغة العربية، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
19	بدوي، محمد عباس، وعثمان، الأميرة إبراهيم، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
20	بني احمد، عوده احمد سليمان (2000)، العوامل المؤثرة في اختيار العينة الإحصائية في مراجعة البنوك التجارية الأردنية، مكتبة الجامعة الأردنية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
21	بوحوش، عمار، والذنيبات، محمد (1989)، "اختيار مفردات العينة"، مناهج البحث العلمي– أسس وأساليب، مكتبة المنار، الزرقاء، المملكة الأردنية الهاشمية.
22	جربوع، يوسف محمود (2001)، "استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة"، أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين.
23	جربوع، يوسف محمود (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين.
24	جمعة، احمد حلمي ، (2005) ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
25	سرايا، محمد السيد ، (2002) ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية.
26	عبد الله، خالد أمين ، (2007) ، علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الرابعة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
27	عبد الله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

28	**عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن وعبد الحق، كايد (1998)، "العينة العشوائية البسيطة"، البحث العلمي أدواته وأساليبه، دار المجدلاوي للتوزيع والنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.**
29	**غالي، جورج دانيال ، (2001) ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.**
30	**قمصاني،حسن عباس، (1999) أساليب المراجعة التحليلية.مكتبة جامعة الملك عبد العزيز ،جدة، المملكة العربية السعودية**
31	**لطفي، أمين السيد (1997)، أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة، مكتبة الجامعة الأردنية، دار النهضة، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.**
32	**مُعلا، ناجي (1994)، "العينة العشوائية متعددة المراحل"، بحوث التسويق، المنهجية والأساليب، الطبعة الأولى، دار آرام للدراسات والنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.**
33	***منفيخي، محمد فريز*، (1986)، مبادئ الإحصاء والعلوم الاقتصادية والإدارية، الطبعة الثانية، مكتبة الخريجي، الرياض، المملكة العربية السعودية.**

(2) الأبحاث العلمية العربية:

1.إبراهيم،1990، علم الإحصاء الإسلامي

2. البلخي ،2001 ،المعاينة الإحصائية وتطبيقاتها في مراجعة الحسابات.

3. البلداوي، 2001، منهجية استخدام النماذج الإحصائية في التطوير والجودة.

4. الخطيب، 2010، الإحصاء في القرآن الكريم.

5. القاضي، 2002، استخدام تقنيات المعاينة الإحصائية في تقويم نظم الرقابة الداخلية مع التطبيق

6. بني أحمد،2000،العوامل المؤثرة في اختيار العينات الإحصائية في مراجعة البنوك التجارية الأردنية.

7. جربوع، 2002، مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة.

8. حميدان،1999، منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية.

9. صبوح، 1998، توزيعات المعاينة والاختبارات الإحصائية.

10. لطفي،1997، معالجة متقدمة لاستخدام مراقبي الحسابات: أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة.

11. مسعود،1998، التقديرات الإحصائية للمهام الرقابية المختلفة لديوان المحاسبة الأردني.

12. مسعود،2000، قابلية استخدام العينات الإحصائية لفحص إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الأردنية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(3) المقالات والنشرات العربية:

1. ألكيالي، 2003، من قواعد آداب وسلوكيات مهنة المراجعة، مجلة دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني، العدد2، ص33.
2. بني أحمد، 2000، العوامل المؤثرة في اختيار العينات الإحصائية في مراجعة البنوك التجارية الأردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 41، ص29.
3. جربوع، يوسف محمود (2002)، "مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد (42).
4. حلس، سالم عبد الله، 2004، واقع مهنة التدقيق في فلسطين ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد10.
5. حميدان، 1999، منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد2، ص219.
6. مسعود،1998، التقديرات الإحصائية للمهام الرقابية المختلفة لديوان المحاسبة الأردني، المجلة الاردنية في الإدارة العامة، العدد 45، ص32.
7. مسعود، سامي محمد (2000)، "قابلية استخدام العينات الإحصائية لفحص إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الأردنية"، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، المجلد (27)، العدد (2)، تموز 2000، عمان، الأردن، ص. 394-409.
8. مسعود، سامي.(1998)، "التقديرات الإحصائية للمهام الرقابية المختلفة لديوان المحاسبة الأردني"، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، المجلد (25)، العدد (2)، تموز 1998، عمان، الأردن.
9. مهنا، 2002، واقع وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد13، ص19.

(4) المراجع الأجنبية:

1	Arens, A. A. and Loebbecke, J. K. (1988), “Generalize from the sample to the Population and decide the Accountability of the Population, “Auditing: An Integrated Approach, 2002, Fourth Edition, P.P. 638- 639.
2	Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M.S. (2005), “Plan the Sample and the Effect of Population Size”, Auditing and Assurance Services”, Tenth Edition, Prentice- Hall, PP. 460-461.
3	Arens, Alvin A. , Applications of statistical sampling to auditing/.
4	Boynton, W.C. and kell, W.G. (1996), “Sampling Size in Auditing”, Modern Auditing “,1996, Sixth Edition, John Wiley &Sons, Inc. PP. 405- 411.
5	Carmichael, D.R. and Willingham, J. (1989), “Non-Statistics Audit Sampling”, Auditing Concepts and Methods”, 1989, Fifth Edition, PP. 244- 249.
6	Defliese, P.C., Jaenicke, H.R., O’Reilly, V.M. and Hirsch, M.B. (1990), “Sampling Risks”, Montgomery’s Auditing, 1990, Eleventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., PP. 360- 361.
7	Georgiades Feorge, (2001), “Random Selection”, Miller Audit Procedures”, 2001, PP. 197- 198.
8	Guy, Dan M.," et.al.", (1997), “Audit Sampling: An Introduction N.Y., John Wiley & Sons, 1997, PP. 118- 136.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9	Hanson,1994," Audit Sampling Requires Auditor Judgment".
10	Huntsberger, D.V. (1965), “Elements of Statistical Inference,” Sixth Printing, Boston: Alyn & Bacon Inc., 1965, P.2.
11	Ibid, Boynton & Kell, 1996, PP. 380- 382.
12	Ibid, Defliese, et.al, 1990, PP. 361- 362.
13	International Standards of Auditing (ISA-530), (1998), “Nature and Reason of Sampling Errors”, Paragraphs (47-53), 1998, PP. 170- 171.
14	Salus, Eugene (1972), “Non-Sampling Errors in Accounts Receivables Confirmation”, The Accounting Review, (January 1972), P. 109.
15	Smith, R.A. (1972), “The Relationship of Internal Control Evaluation and Audit Sample Size”, The Accounting Review, (April 1972).
16	Stephen, F.F. and Mc Carthy, P.J. (1958), “Sampling Opinions: As Analysis of Survey Procedures”, New York, John Wiley and Sons Inc., 1958, P. 106.
17	Stockton, J.R. (1962), “Business Statistics “,(Ohic South-Wetern Publishing Company , 1962) ,PP. 10-14.
18	Vanasse, Robert, W. Statistical sampling for auditing and accounting decisions: a simulation
19	Whittington,1994," Statistical Sampling in Auditing".

(5) المواقع الالكترونية:

1	Socpa.org.sa	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
2	Mof.govrment.ps	
3	http://ar.wiki pedia.org\	
4	http://www.marefa.org/index.php	
5	www.almohaseb.net/showdetails‹Fornelli‹Cynthia .	
6	WWW.FINANCIALMANAGER.WORDPRESS.COM	
7	http://ww3w.forumsalgerie.com/montada-f26/topic-t216.htm	
8	http://www.sciencesway.com/vb/showthread.php?p=95693	
9	http://hip.jopuls.org.jo/c/portal/layout?p_l_id=PUB.1010.1&p	
10	http://www.aruos.com/showthread.php?t=142	

مؤسسات مهنية

1	الاتحاد الدولي للمحاسبين: قواعد وآداب وسلوكيات المهنة
2	المجمع العربي للمحاسبين القانونين: مفاهيم التدقيق المتقدم
3	**جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين**
4	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المعايير الدولية للمراجعة
5	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مفاهيم التدقيق المتقدمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملاحـــق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجامعـة الإسلاميـة – غـزة
عمـادة الدراســـات العليـــا
كليـــــــــة التجـــــــارة
برنامج المحاسبة والتمـويل

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

إســتبانة

تهدف هذه الاستبانة لقياس المشكلات الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة

أخي الكريم :

نضع بين أيديكم هذه الاستبانة والتي هي لغرض البحث العلمي الذي يقوم به الباحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية، وهي تهدف لمعرفة العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة، بهدف تحسينها وتطويرها للأفضل.

نأمل قراءة ما ورد في هذه الاستبانة من فقرات بدقة وموضوعية، ومن ثم إبداء الرأي عما جاء فيها وذلك بوضع علامة (✓) في الموقع المناسب.

أعزائي : "مشاركتكم ضرورية و رأيكم يهمنا كأساس لنجاح الاستبانة فأولوها اهتمامكم علماً بأن المعلومات الواردة في هذه الاستبانة هي لأغراض البحث العلمي فقط "

الباحث:

الحسن محمود حسن زعرب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً: السمات العامة لعينة الدراسة(معلومات أولية):

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تختارها:

1- المستوى العلمي:		
( ) ثانوي فما دون	( ) دبلوم متوسط	
( ) جامعي (بكالوريوس)	( ) دراسات عليا.	

2- المسمي الوظيفي:		
( ) مدير التدقيق	( ) رئيس قسم التدقيق	( ) مدقق حسابات.

3- الخبرة المهنية كمدقق(سنوات العمل):		
( ) 5 سنوات فأقل	( ) 6 - 10 سنوات	( ) **10** سنوات فما فوق .

4- الفئة العمرية:		
( ) **25** عاما فأقل	( ) 26- **30** عاماً	( )**31- 40** عاماً
( )**41- 50** عاماً	( ) 51 عاماً فما فوق	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا : قياس العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة:

عزيزي المدقق الخارجي:

بناء على خبرتك كمدقق خارجي نرجو منك أن تشير إلى مدى أهمية توفر المميزات المذكورة في العبارات التالية لقياس العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، والتي يعتقد أن توفرها يعمل على رفع مستوى استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، نرجو أن تختار الرأي المناسب لكل عبارة، وتضع علامة (✓) المناسبة، والتي تعبر عن قوة شعورك نحو الميزة.

1-قياس قوة نظام الرقابة الداخلية وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة لاستخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق:

م	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في الفصل بين الوظائف والمسؤوليات في المشروع بحيث لا ينفرد موظف واحد بأي عملية من أولها إلى آخرها.					
2	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في توزيع العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات مما يؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية.					
3	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في تحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.					
4	توافر الخبرات العملية والمؤهلات العلمية في العنصر البشري الذي يقوم بمهام تطبيق نظام الرقابة الداخلية يُساهم في نجاح هذا النظام، بحيث يتم إعداد برامج تدريبية للموظفين لرفع مستوى كفايتهم.					
5	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتضمن نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودورات مستندية دقيقة ودليل مبوب للحسابات.					
6	نظام الرقابة الداخلية المطبق يوجب قيام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق العمليات قبل الصرف أو بعده وذلك للتأكد من قانونية التصرفات وصحة اعتمادها.					
7	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.					
8	نظام الرقابة الداخلية يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	نظام الرقابة الداخلية المطبق يُساهم في مد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر المعلومات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ هذه المهام.					
10	تعتبر الرقابة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية والإدارة العليا.					
11	نظام الرقابة الداخلية المطبق يتطلب تطبيق جميع الإجراءات التي وضعتها الإدارة على كافة العمليات المالية.					
12	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت عند تدقيق القوائم المالية للمنشأة.					
13	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض التكلفة في عملية التدقيق ويجعلها مجزية.					
14	إن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط ذات تكلفة عالية ويحتاج إلى وقت طويل للانتهاء من عملية التدقيق.					
15	إن فحص كافة العمليات المالية لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه.					

2- قياس السحب العشوائي للعينة ومراعاة عدم التحيز وتحديد درجة الثقة لنجاحها، وبين تسهيل عمل المدقق الخارجي في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق :

م	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	حتى يتمكن المدقق الخارجي من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح يجب أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدامها في عملية التدقيق.					
2	تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات القوائم المالية.					
3	إن السحب العشوائي للعينة سيؤدي إلى نتائج جيدة عن المجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.					
4	يجب أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة لكي تكون من ضمن مفردات العينة.					
5	أسلوب العينة غير الإحصائية المبني على الحكم والتقدير الشخصي تعتبر مقياساً لأحكام وتقديرات المدقق الخارجي.					
6	الإستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات.					
7	يجب على المدقق الخارجي مراعاة تحديد مستوى الثقة مقدماً لنجاح العينة قبل البدء في مراجعة العمليات المالية.					
8	بعد فحص العينة والوصول إلى درجة الثقة المطلوبة، يقوم المدقق الخارجي بتعميم نتيجة العينة إلى المجتمع المسحوبة منه العينة.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3-قياس توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية،وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء، وبين معوقات استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق:

م	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ.					
2	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.					
3	تنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.					
4	يعتمد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلي لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية.					
5	يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي.					
6	تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل.					
7	إن النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي لا تكون صحيحة لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها.					
8	يمكن تخفيض مخاطر أخطاء العينة الإحصائية وغير الإحصائية عن طريق زيادة حجم العينة.					
9	توجد لديكم مشكلات في استخدام أسلوب العينة الإحصائية عند أداء عملية التدقيق					
10	فتح ورش عمل ومحاضرات في الجامعات الفلسطينية والجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع غزة يُساهم في حل هذه المشكلات.					

4-قياس اختيار خطة المعاينة التي تتلائم مع الهدف من الاختيار، وتحديد حجم كل من المجتمع وحجم العينة المناسب واختيار مفرداتها، وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة وبين تطبيق أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق:

م	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	**إن اختيار خطة العينة الإحصائية الملائمة يتوقف كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه العينة.**					
2	**يجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تقييم النتائج التي نتوصل إليها في فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للعينة.**					
3	**تحديد حجم العينة الإحصائية باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم ولكن القرارات التي يتخذها المراجع في هذا الصدد هي التي تقدم هذا التبرير.**					
4	**إن الاختيار العشوائي لمفردات العينة يقدم الضمان الكافي لتمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه أفضل تمثيل.**					
5	**تحديد حجم العينة الضروري يعتمد على عدد من القرارات الشخصية للمدقق، مما يتطلب إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة لتحقيق الدقة في التقدير عند مستوى الثقة المطلوبة.**					
6	**عن طريق التقييم الإحصائي سيتم التوصل إلى الدقة المطلوبة الحقيقية في النتائج.**					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة مرتبة أبجديا

الرقم	الاسم	التخصص	الوظيفة
1	أ.د. سالم عبد الله حلس	محاسبة	نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية
2	د. حسني عابدين عابدين	محاسبة	نائب عميد كلية العلوم والتكنولوجيا
3	د. حمدي شحدة زعرب	محاسبة	نائب عميد كلية التجارة بالجامعة الإسلامية
4	د. سمير محمود صافي	إحصاء	عميد كلية خدمة المجتمع والتعليم المستمر بالجامعة الإسلامية
5	د. عدنان أبو حسين	اقتصاد	محاضر أكاديمي بجامعة القدس المفتوحة
6	د. عصام محمد البحيصي	محاسبة	محاضر أكاديمي بالجامعة الإسلامية
7	د. علي عبد الله شاهين	محاسبة	مساعد نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية
8	د. ماجـــد الفـــرا	إدارة	عميد كلية التجارة بالجامعة الإسلامية
9	د. ماهر موسى درغام	محاسبة	رئيس قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية
10	د. نافذ محمد بركات	إحصاء	محاضر أكاديمي بالجامعة الإسلامية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (3)

كشف بأسماء وعناوين مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة مرتبة حسب المنطقة

الرقم	اسم المكتب	عدد المدققين	المدينة	العنوان
1	عطية قرمان	1	النصيرات	المخيم الجديد
2	محمد غراب	1	النصيرات	المخيم الجديد
3	أبويوسف	1	خان يونس	السطر الغربي ،شارع لبداوي غربا
4	الاسعد	1	خان يونس	حي الامل
5	ايهاب	1	خان يونس	شارع جمال عبد الناصر،مفترق شارع جلال
6	الرحمة	1	خان يونس	حي الامل ، شارع مدرسة هارون الرشيد
7	القدس للدراسات	2	خان يونس	مفترق شارع جلال
8	المحاسبون العرب	2	خان يونس	شارع جلال
9	العودة	1	دير البلح	البلد الشارع العام بجوار البريد
10	الهدى	1	رفح	اول شارع البحر شرقا
11	ابو خليل الخروبي	2	غزة	الدرج ،خلف مدرسة الزهراء
12	أبو سمرة	1	غزة	الشيخ رضوان ، أبراج المخابرات
13	أحمد ماهر ابوشعبان	1	غزة	الرمال ،شارع الصناعة ، بجوار صيدلية الدكتور ماجد
14	ارنست انديونغ	3	غزة	الرمال،مقابل مجمع أبوخضرة ،برج الجلاء ،ط3
15	الاهرام	1	غزة	الرمال،شارع عمر المختار ، عمارة كاظم ط5
16	بدرالدين	4	غزة	الرمال ،بجوار مسجد الكنز ، مركز نعمة التجاري ،ط3
17	البراء	1	غزة	الصبرة ،شارع الثلاثين ، عمارة النبع ،بجوار النونو
18	تيسير داوود الصايغ	2	غزة	الرمال ، تقاطع شارع الوحدة الجلاء عمارة ضبيط ط4
19	الحاطوم	1	غزة	النصر ، شمال جامعة القدس المفتوحة
20	حسام الدين عويضة	1	غزة	الرمال ،شرق السرايا ،عمارة ذي النورين ،ط5
21	حنين	1	غزة	الرمال ،مقابل مجمع أبوخضرة ،برج مشتهى ،ط8
22	الخبراء العرب	1	غزة	الرمال ، بجوارمسجد الكنز ، برج الداعور ،ط3
23	الخروبي ونونو	2	غزة	الرمال ، غرب ترخيص السامر ، فوق قصر المفروشات
24	الخطيب	1	غزة	الصبرة ، عمارة أكرم مطر مدخل سوق الزاوية الشمالي
25	دار المحاسبة	2	غزة	البلد ،شارع عمر المختار ، مقابل شسوق فراس شمالا
26	الرباط	1	غزة	الرمال ، بجوار مسجد الكنز ، مركز نعمة التجاري ط6
27	الزيتون	1	غزة	الزيتون ،منطقة عسقولة ،مبنى الاوقاف ط1
28	سابا وشركاهم	2	غزة	الرمال ،بجوار مسجد الكنز

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرقم	اسم المكتب	عدد المدققين	المدينة	العنوان
29	سبيل	1	غزة	النصر ، شارع الحسيني
30	سلامة القيشاوي	1	غزة	الرمال ، تقاطع شارع النصر
31	الشرق الاوسط	2	غزة	الرمال ،شارع الشهداء
32	شعاع	2	غزة	الرمال ،بجوار ترخيص السامر
33	صافي وأبوشعبان	2	غزة	الصبرة
34	طلال ابو غزالة	5	غزة	شرق انصار فوق مكتبة النهضة
35	طيبة	1	غزة	النصر ، فوق الجسر
36	العالمية	1	غزة	الرمال ، شارع القنال
37	العباس	1	غزة	الرمال ، غرب مسجد العباس
38	عبد الجليل شعلان	1	غزة	الشيخ رضوان
39	عبد الحكيم العلمي	1	غزة	الرمال ،شارع عمر المختار
40	عبد المالك صيام	1	غزة	الرمال ، مقابل مسجد العباس
41	عكيلة	1	غزة	الرمال ، شارع الشهداء شرق برج فلسطين
42	علاء الدين	1	غزة	الرمال ، مقابل مجمع ابو خضرة
43	فلسطين	1	غزة	شارع الجلاء ، عمارة غزال
44	القدس	1	غزة	الرمال، غرب مسجد العباس
45	قويدر	1	غزة	الدرج و شارع الصحابة
46	كنعان	1	غزة	الرمال و شارع القنال
47	مؤسسة حمادة	2	غزة	برج مرتجى إلي الغرب من ملعب فلسطين
48	مؤسسة فلسطين	2	غزة	شارع اليرموك
49	مجموعة الغد	1	غزة	الرمال مقابل مستشفى دار الشفاء
50	محمد شعبان أبو شعبان	1	غزة	تل الهوى
51	المختار	1	غزة	الرمال ، شارع عمر المختار
52	المنار	1	غزة	الرمال ، شارع عمر المختار
53	نبيل فروانة	2	غزة	الصبرة
54	نشوان "	1	غزة	الرمال ، بجوار مسجد الكنز
55	النور	4	غزة	الزيتون
56	الوفاء	1	غزة	الرمال ، مقابل التربية والتعليم
57	الوفاء وشركاءهم	4	غزة	الرمال ، مقابل التربية والتعليم
58	اليرموك	4	غزة	الرمال ، مقابل برج القدس
59	مجموعة الاعرج	1	غزة	النصر ، شارع كمال ناصر
مجموع المدققين		90		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (4)

يبين حجم العينة العشوائية المناسب لتقدير الخطأ الموجود في المجتمع كنسبة مئوية

مستوى الثقة (95%)

الحد الأقصى لمعدل الخطأ (5%)

حجم المجتمع	حجم العينة العشوائية الملائم لحدود الثقة التالية				
	± 1%	± 1.5%	± 2%	± 2.5%	± 3%
100	95	89	83	75	68
200	181	162	141	121	103
300	259	221	184	131	124
400	230	271	217	173	138
500	296	314	244	189	148
600	456	351	265	202	156
700	512	383	283	212	162
800	563	411	298	220	167
900	611	436	311	227	171
1000	655	458	322	233	174
1250	754	504	344	245	181
1500	838	540	361	253	185
1750	911	570	374	259	188
2000	974	594	384	264	191
2250	1030	614	392	268	193
2500	1080	631	399	271	195
3000	1163	659	410	276	197
3500	1232	680	418	280	199
4000	1288	697	425	283	201
4500	1336	711	430	285	202
5000	1377	722	434	287	203
6000	1443	740	440	289	204
7000	1495	754	445	291	205
8000	1536	764	448	293	206
9000	1569	772	451	294	206
10000	1597	779	453	295	207
15000	1687	800	460	298	208
20000	1735	810	464	299	209
25000	1766	817	466	300	209
50000	1830	830	471	302	210
100000	1865	837	473	303	211
أكثر من 100000	1897	844	475	304	211

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (5)

حجم العينة العشوائية الضروري لتقدير المتوسط والقيم الجمعية (الكلية) [3] مستوى الثقة (90%)

معامل التباين (0,50)

حجم المجتمع	حجم العينة العشوائية الملائم لحدود الثقة التالية							
	%½	%1	%2	%3	%4	%5	%10	%25
50	50	50	49	47	45	43	29	9
100	100	99	95	89	81	74	1	10
200	199	195	179	158	136	115	51	11
300	297	288	255	215	176	143	56	11
400	395	378	324	262	206	162	58	11
500	491	466	386	301	230	176	60	11
600	587	552	443	234	249	187	61	11
700	683	635	496	363	264	196	62	11
800	778	716	544	388	277	203	62	11
900	872	629	588	410	288	209	63	11
1000	965	872	629	430	298	213	64	11
1100	1058	974	667	447	306	218	64	11
1200	1150	1020	702	463	313	221	65	11
1300	1241	1091	735	477	320	224	65	11
1400	1332	1160	766	490	325	227	65	11
1500	1422	1228	795	501	330	230	65	11
2000	1863	1544	917	547	349	239	66	11
2500	2289	1826	1009	578	362	245	66	11
3000	2701	2097	1102	601	371	249	67	11
4000	3485	2514	1189	633	383	254	67	11
5000	4221	2875	1264	654	390	257	67	11
10000	7202	4035	1447	700	406	264	68	11
15000	9650	4662	1520	716	412	226	68	11
20000	1250	5055	1560	725	414	267	68	11
25000	12994	5324	1584	730	416	268	68	11
50000	17556	5958	1636	746	421	270	68	11
100000	21295	6336	1662	746	421	270	68	11
1000000	26343	6719	1689	751	423	271	68	11

[3] H.P. Mill "Sampling in auditing". The Roland Press Company New York 1992.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (6)

يوضح أحجام العينات الضرورية لتحقيق الثقة المحددة في اكتشاف خطأ في ضوء النسب المحدد للخطأ في المجتمع [4]

المجتمع: (500)

معدل أو نسبة الخطأ	حجم العينة العشوائي الملائم لحدود الثقة التالية					
	%50	%75	%90	%95	%99	%99,9
%0.5	137	270	440	565	842	1208
%1	69	137	226	291	440	646
%2	35	69	114	148	226	334
%4	18	35	58	75	114	170
%5	14	28	46	60	92	137
%10	7	14	23	30	46	69
%25	3	6	10	12	19	28
%50	2	3	5	6	10	14

[4] G. R. Brown and M. J. Draper, Editing Financial Data for Management Purposes, the Controller, April 1992 P. 156.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com