اثر أهمية تطبيق اسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات
بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية/ حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية

The use of property sampling reduce of the Audit dangerous of auditor judgmentsApplied Research in Board of supreme Audit / Accounts of the State Company for Cotton industries

المحاسب القانوني
رقيب مالي أقدم. د. امال محمود كاظم
ديوان الرقابة المالية

المحاسب القانوني
أ.م.د. موفق عبدالحسين محمد
جامعة بغداد _ المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية

المستخلص : يهدف هذا البحث الى توضيح مزايا اسلوب المعاينة الاحتمالية وما يوفره من قاعدة علمية تمكن مراقب الحسابات من الدفاع مستقبلا عن أي اعتراض على صحة رأيه في القوائم المالية من خلال التضييق من الحكم الشخصي بقدر الإمكان خلال مراحل عملية التدقيق. والبحث دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية(حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية)، وقد استخدم الباحثان في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث المنهج الوصفي ألاستنتاجي في جمع وتحليل البيانات المالية للدائرة (عينة البحث) للسنة المالية (٢٠٠٨). ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية فقد تم تصميم استبانه تتناسب مع متغيرات مشكلة البحث وفرضياته . حيث وزعت الاستبانة على مدققي البيانات المالية في ديوان الرقابة المالية التي بلغ عددها (١٠٠) استبانه وهي عينة غرضيه (غيراحتمالية)، وكانت الردود (٨٢) استبانه قابلة للتحليل، وهي تمثل نسبة قدرها (٨٢%). وتشيرأهم نتائج البحث الى ظهورمخاطرناتجةعن استخدام الحكم المهني (الشخصي) لمراقب الحسابات منها مخاطرالتحيزوعدم إمكانية قياس مخاطرالتدقيق وتمثلت في طريقة اختيار اسلوب المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من عملية الاختيار، وتحديد الإطار العام للمجتمع محل البحث وتقديرحجم العينة المناسب، واختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، ان تطبيق اسلوب المعاينة في بيئة التدقيق يتطلب من المدقق ان يكون ملما بآليات تنفيذ هذا الأسلوب بشكل يكفي لتخطيط عملية التدقيق، مع مراعاة عدم التحيز كذلك ضرورة الأخذ بالاعتباراهداف اختيارالعينة وخصائص المجتمع الذي ستؤخذ منه العينة وطبيعة ادلة الإثبات المطلوبة.

Abstract:this research aims to clarify the advantages of statistical sampling method and provided the scientific basis of the auditor was able to defend the future of any objection to the validity of his opinion on the financial statements of the restrictions of personal rule as much as possible during the stages of the general Company for Cotton industries.Aresearc An applied study in the Board of supreme Audit (the accounts of the cotton industry), have been used, a researcher at the theoretical side to achieve the

objectives of the research methodology descriptive inference in the collection and analysis of financial statements of the circle (sample) for the financial year (2008). To achieve the objectives of the field study was designed questionnaire commensurate with the variables of the research problem and hypotheses. Questionnaire was distributed to the auditors of financial statements in the Audit Court, which reached number (100) questionnaire, the responses were (82) questionnaire are analyzed, representing a ratio of (82%). The most important results of the search importance of the use of professional judgment (Profile) to the auditor, including risk of bias and the inability to measure the risk of audit and was the method of selecting a plan preview that fit with the goal of choice, and select each of the size of the community in question and the sample size is appropriate, selection of of sample in a manner ensure the safety of their representation of the community it was drawn, that the application of the style of statistical sampling in an environment audit requires the auditor to be aware of the mechanisms for implementation of this method is sufficient to plan the audit process, taking into account the lack of bias in order to give each individual the same chance to be among the sample, as well as need to take into account the objectives of sampling and the characteristics of the society that will be taken from the sample and the nature of evidence required.

المقدمة: تتعرض دول وشعوب العالم للعديد من المخاطرعلى مختلف انواعها وأشكالها مثل مخاطر العولمة، ومخاطرغسيل الأموال، ومخاطر تقلبات أسواق المال والعملة ...الخ ، كما ان هناك نوعا من المخاطر لا يقل أهمية وخطورة عن المخاطر المذكورة في أعلاه لانه مرتبط بقوت وحياة الشعوب والأفراد والمجتمعات آلا وهي المخاطر التي تتعرض لها الأموال العامة كالسرقة والنهب والاختلاس، والإسراف، والهدر، وسوء الاستخدام ... الخ ولما كانت تلك المخاطرالتي تتعرض لها الأموال العامة (محورالبحث) تؤرق السلطات التنفيذية والتشريعية والجمهور بشكل عام، إلا انها تؤرق الأجهزة العليا للرقابة لان الرقابة التي تمارسها تلك الأجهزة (في حدود الاختصاصات المنوط بها بحكم قوانين إنشائها) معرضة أيضاَ للمخاطر، مما يتطلب تضافر الجهود على كافة المستويات للتغلب عليها أوالحد منها، ومن هذه المخاطرالمخاطر الشخصية المرتبطة باستخدام مراقب الحسابات للأساليب التقليدية في عملية التدقيق والاعتماد على حكمه الشخصي بدرجه كبيرة في عملية التدقيق وخصوصا فيما يتعلق بتقديرحجم العينة وطريقة اختيارمفرداتها وتفسيرنتائجها، ومن هنا

تبرزأهمية هذا البحث في بناء منهجيه علميه سليمة في تقديرحجم العينة وأسلوب سحب مفرداتها وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية باستخدام تقنيات العينات الإحصائية كأداة فعالة لحساب الأخطاء العينية وتعميم نتائج العينة على المجتمع فضلا عن مساهمتها الى حد كبير في اختصارالوقت والجهد والمال دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية التدقيق والجهد، فضلاعن تخفيض مخاطر التدقيق لأدنى حد، الى جانب بذل العناية المهنية اللازمة في اختباروقوة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية والتخطيط السليم للعملية التدقيقية للحصول على أدلة الإثبات والبراهين اللازمة لتعزيز رأي المدقق في مدى سلامة وعدالة القوائم المالية. وتبعا لذلك، فان لاستخدام العينات الإحصائية دورهام في تسهيل أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية وقد تمّ الاعتماد على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي معاً في بناء البحث الحالي بجانبيه النظري والتطبيقي.

((اولا: منهجية البحث))

١ – **مشكلة البحث:** تكمن مشكلة البحث في المخاطر المرتبطة باستخدام الأساليب التقليدية في التدقيق المستندة الى الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ومنها مخاطر التحيز ومخاطر الاكتشاف فضلا عن مشكلة محدودية استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق ومنها اسلوب المعاينة الاحتمالية وكافة وسائل ومستلزمات تطبيقه. بدءا من برنامج التدقيق وانتهاء بتقرير المدقق، فضلا عن وجود عدد من المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب في العمل الرقابي والتدقيقي على البيانات المالية.

٢ – **أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث في إطارها الخاص من ان هناك عدة مشكلات تواجه الباحثين في حالة تحديد حجم العينة المناسب، وبالتالي صعوبة اتخاذ قرار الرفض او القبول للفرضية المعتمدة، لذلك يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على استعمال اسلوب المعاينة الاحتمالية في مسألة تقدير حجم العينة الأمثل، وتفعيل دور مراقب الحسابات في التصدي للبيانات المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية، وتأكيد مسؤوليته في تقليل مخاطر التدقيق لأدنى حد ممكن.وتشمل أهمية البحث في إطاره العام على ما يأتي:–

أ. ضرورة قيام المحاسب القانوني باستخدام أسلوب المعاينة الاحتمالية في عملية التدقيق لتخفيض اثر مخاطر الحكم المهني الى أدنى حد ممكن. إضافة الى تقدير حجم العينة على أساس موضوعي وفق اسس رياضية تعكس حقيقة المجتمع المأخوذة منه وبما يمكن المدقق من الدفاع عن سلامة حجم العينة التي اختارها.

ب. توفير الجهد والوقت واثبات مدى بذل مراقب الحسابات العناية المهنية اللازمة، وذلك بقياس مستوى الثقة بعيدا عن الارتجال والتقدير الكيفي لمقدار الاختبار نتيجة الاعتماد على المقاييس الموضوعية عند قياس نسبة العينة الى المجتمع .

ج. تمثل نتائج هذا البحث مصدرا مهما من مصادر المعلومات للمعنيين بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث يفيد في تطوير تقرير مراقب الحسابات ان تطلب الأمر ذلك.

د. يقوم البحث على منهجية تتفق وطبيعة البيئة محل الدراسة والتطبيق.

٣- أهداف البحث:-

أ.إعطاء بعد محاسبي للاهتمام بموضوع المعاينة الاحتمالية نظرا للتوسع الحاصل في حجم المؤسسات المالية وغير المالية، فضلا عن توجيه اهتمام مراقبي الحسابات نحو إتباع الأساليب العلمية في اختيار عينات التدقيق وانعكاسات ذلك على أدائهم في انجاز مهام التدقيق الموكلة إليهم.

ب.اقتراح برنامج تدقيق وفق اسلوب المعاينة الاحتمالية قابل للتطبيق العملي – في ظل التطبيقات المحاسبية الحالية – وفقا للأساليب والطرائق المحاسبية الحديثة. إضافة الى رفع كفاءة وفاعلية مراقبي الحسابات للارتفاع بمستوى مهنة تدقيق الحسابات وبيان مدى استجابة الأجهزة الرقابية والمالية في العراق الى استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في أداء عملها الرقابي والتدقيقي.

ج.بيان وفحص أهم التحديات والمشكلات التي تواجه التطبيق والمشاكل الناجمة عن ذلك ومحاولة إيجاد الحلول المقبولة عمليا لتلك المشكلات.

د.الاقتراب بأسلوب المعاينة الحكمية من الموضوعية بقدر الإمكان. بالإضافة الى تنمية نواحي المعرفة والمهارات باستخدام أسلوب المعاينة الاحتمالية في أعمال التدقيق والإلمام بالمعايير الرقابية الصادرة بهذا الخصوص.

هـ. تقديم التوصيات التي يمكن ان تساهم في حل مشكلات مخاطر التدقيق بالنسبة للمدققين، تجنبا لرفع قضايا عليهم امم المحاكم، ولزيادة ثقة الرأي العام في مهنة المحاسبة والتدقيق.

٤- فرضيات البحث:

أ- الفرضية الأولى : ان توجيه الاهتمام نحو استخدام اسلوب المعاينة الاحتمالية في عمليات التدقيق الخارجي سيؤدي الى استنتاجات موضوعية وقابلة للقياس مما يمكن مراقب الحسابات من تأدية واجباته المهنية بمستوى أفضل وذلك في تقليل آثار مخاطر التدقيق المتمثلة بعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالبيانات المالية عند تكليف أفراده من ذوي الخبرات المختلفة بموجب مقتضيات حجم العملية التدقيقية الواسعة وبالتالي تقليص الفجوة أمام الأخطار التي قد تنجم نتيجة الاختلافات في الخبرات او القدرات الفردية لدى المكلفين أنفسهم عند إجراء عملية المسح الشامل اوعند اختيار عينة غرضيه (غير احتمالية) قد لا تعكس في جوهرها طبيعة الظاهرة المبحوثة نتيجة لاعتبارات تتعلق بالحكم الشخصي دون اعتماد الأساليب العلمية في عملية التقدير.

ب- الفرضية الثانية : ان استخدام اسلوب المعاينة الاحتمالية في عملية التدقيق الخارجي لتقدير درجة المخاطرة او عدم التأكد الذي يحيط بعملية التدقيق بشكل كمي وذلك لتجاوز (او الحد) من تفاقم تلك المخاطر بمقتضيات عملية المسح الشامل من جهة اوالتي يتم الوصول إليها بموجب آلية الحكم الشخصي الذي يتصف بالتحيز دائما من جهة اخرى.

٥- **حدود البحث:** تم تقديرالحدود المكانية والزمانية للبحث كما يأتي:-

أ- الحدود المكانية:تم تقسيم الحدود المكانية لهذا البحث الى قسمين، انصرف القسم الأول الى إجراء البحث على البيانات المالية والحسابات الختامية الخاصة بالشركة عينة البحث (الشركة العامة للصناعات القطنية) والصادرة من ديوان الرقابة المالية. أما القسم الثاني فقد تمثل باستبانة تم توزيعها على مجتمع مدققي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.

ب- الحدود الزمانية :تم اختيارالبيانات المالية للشركة العامة للصناعات القطنية للسنة المنتهية في (٣١ / ١٢/ ٢٠٠٨) وتعود أسباب هذا الاختيار الى ضخامة العمليات المالية وأهميتها في هذه الشركة فضلا عن عدد من الاعتبارات التي شكلت مؤشرات تم الركون إليها في اختيار السنة المالية ادناه أهمها بشئ من الإيجاز:

أ. عدم وجود تطبيق لأسلوب المعاينة الاحتمالية في أعمال الرقابة والتدقيق على حسابات هذه الشركة.

ب.ان الأنشطة المالية والعمليات المحاسبية التي تقوم بها هذه الشركة كبيرة ومتشعبة وقد تمتد لتشمل حسابات فروعها في المحافظات.

٦- مناهج البحث:تم الاعتماد على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي معا في بناء البحث بجانبيه المناهيجي والعملي وكما يأتي:

أ- المنهج الوثائقي أو ألتأريخي وهو يستند الى:-

أ.مراجعة الأدبيات السابقة والدوريات والمجلات والتقارير والأبحاث التي تتعلق بموضوع البحث.

ب. بيانات اولية عن طريق توزيع استبانه على العاملين في مجال الرقابة والتدقيق ضمن مجتمع عينة البحث.

ج.شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

ب- المنهج الميداني أو الاستكشافي:استند الجانب العملي من البحث الى المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استمارة استبانه (Questionnaire) وتحليلها وتفسيرها باستخدام الأساليب الإحصائية، لذا حرص الباحثان على ان تكون مفردات الاستبانة بتفاصيلها كافة معدة بعناية ودقة وتركيز بحيث تحقق الهدف وتنسجم مع فرضياته وانسجامه العام وتتجنب التشتت قدرالإمكان وقد تم تشخيص وتقدير مجتمع الدراسة

الذي يمكن اختبار فرضيات البحث فيه من خلال ما لديه من أفكار وآراء بشان موضوع البحث وبذلك انحصر بأصحاب الاختصاص الرقابي والتدقيقي فقط. فضلاً عن اعتماد نفس المنهج في الدراسة الميدانية في ديوان الرقابة المالية / حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية.

٧- اهم التعاريف والمصطلحات الإحصائية المستخدمة في البحث

أ.المعاينة الإحصائية: هي أي مدخل للمعاينة يتصف بالصفتين الآتيتين معا:

(١)الاختيار العشوائي للعينة .

(٢)استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطرالمعاينة.

ب. المعاينة غير الإحصائية (المعاينة الحكمية): هي أي مدخل للمعاينة لا تتوافر فيه صفتا المعاينة الإحصائية (١ ، ٢) مجتمعتين.

ج. العينات الإحصائية لأغراض التدقيق: هي تطبيق لإجراءات التدقيق على عدد يقل عن ١٠٠% من المفردات المكونة لرصيد الحساب اوالنوع من العمليات، موضوع التدقيق باستخدام الأساليب العلمية، لتساعد مراقب الحسابات في الحصول على وتقويم أدلة التدقيق بشان خاصية معينة للمفردات المختارة لتكوين استنتاج بشان المجتمع الذي يكون رصيد الحساب او نوع العمليات.

د. إطارالعينة: هو صيغة مناسبة تحدد الملامح الرئيسية (اسم حساب، عنوان...)، لكل وحدة من وحدات او مفردات المجتمع الإحصائي.

هـ. المجتمع الإحصائي:المجتمع هو مجموعة من المفردات المستهدفة بالدراسة، او هوكل مجموعة البيانات التي يرغب المدقق في الوصول الى استنتاج بشأنها عن طريق تدقيق عينة منها. ويجب ان يكون المجتمع الذي تؤخذ منه العينة مكتمل ومناسبا لهدف التدقيق المحدد.

و. وحدة المعاينة الإحصائية: وهي ذلك الجزء المختارمن المجتمع وفق أسلوب إحصائي والمسحوب عشوائيا لغرض فحصه للكشف عن صفات ذلك المجتمع تمهيدا لإبداء الرأي فيه سواء بقبوله اورفضه.

ز. التحيز: يقصد بالتحيز الفرق بين متوسط التقديرات المحسوبة لمعامل المجتمع للعينات الممكن سحبها عن قيمته الحقيقية بالمجتمع، ويقال لمعامل العينة انه غيرمتحيزاذا كانت قيمته تساوي بالضبط معامل المجتمع المراد تقديره.

ح. اختبارات الالتزام: اختبارات تستخدم لتقييم فعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

ط . الاختبارات الأساسية: اختبارات يتم إجراؤها من اجل الحصول على قرائن تتعلق بتحديد مدى دقة وصحة البيانات المقدمة من النظام المحاسبي، وهي نوعان :

(١) اختبارات تتعلق بتفاصيل العمليات والأرصدة.

(٢) اختبارات تتعلق بتحليل النسب والاتجاهات، وكذلك الانحرافات والبنود غيرالعادية الناشئة عنها.

ي.مدي الدقة: يقصد بمديي الدقة المدى الذي يحتمل أن يقع بين حده الأعلى وحده الأدنى معدل الأخطاء في مجتمع معين. ويتم التوصل الى حدود مدى الدقة بإضافة (+) وطرح (–) رقم الدقة من معدل الأخطاء في العينة التي قام المدقق بفحص وتدقيق وحداتها.

ك. مستوى الثقة: يقصد بمستوى الثقة احتمال تحقيق درجة الدقة بمعنى احتمال وقوع القيمة الحقيقية للمجتمع في مدى الدقة الخاصة بالعينة. وفي مجال تدقيق الحسابات فان مستوى الثقة هو عبارة عن درجة الثقة لدى المدقق بان معدل الأخطاء في العينة يمثل معدل الأخطاء في المجتمع وذلك في ظل مدى دقة محدد. فإذا كان مستوى الثقة مثلا ٩٥% فان المدقق يكون متأكدا بنسبة لا تقل عن ٩٥% ان معدل الأخطاء في المجتمع بين مدي الدقة وان هناك بما لا يزيد عن ٥% مخاطرة بان يقع معدل الأخطاء في المجتمع خارج حدي مدي الدقة المحدد للعينة. وهنا يلاحظ ان درجة دقة العينة ومستوى الثقة مرتبطان ببعضهما البعض اذ ان درجة الدقة يجب ان تتحدد عند مستوى ثقة معين.

ل. تحديد معدل الانحراف المسموح: يقصد بالانحراف المسموح به الحد الأقصى لمعدل الانحراف عن إجراء رقابي معين والذي يكون المدقق على استعداد لقبوله دون تعديل المستوى المخطط للمخاطر الرقابية على الإجراء الرقابي المعين.

م. المخاطرالمرتبطة بالمعاينة الإحصائية: يتوجب على المدقق مراقبة المخاطرالمرتبطة باستخدام العينة الإحصائية والتي تتمثل بما يأتي:

(١) مخاطرالفا: وهي مخاطررفض فرض حقيقي في الواقع، إذ ان دليل العينة غير الصحيح فشل في تأييد دقة أو صحة أرصدة حسابات العميل، في حين انه لو طبقت نفس إجراءات التدقيق على المجتمع ككل فسوف تؤيد صحة أرصدة الحسابات، وفي هذه الحالة يلجأ مراقب الحسابات الى احد هذين الحلين ثم يحاول ان يعدل رأيه إذا ما أسفرت الحلول عن نتائج مغايرة.

(٢) مخاطر بيتا: وهي مخاطر قبول فرض غير حقيقي في الواقع، وهذه الحالة اخطر من سابقتها لانها قد تتضمن نتائج خطيرة ومن ثم يعد مراقب الحسابات مسؤولاً من الناحية القانونية عن الإهمال وقد يتعرض لعقوبات.

ن. أساليب الاختيارالإحصائي للعينة: يوجد أربعة (انواع) أساليب متعارف عليها بين المدققين للحصول على العينات الإحصائية وهي :

(١)اختيار العينة باستخدام جدول الأرقام العشوائية.

(٢)اختيار العينة المنتظمة.

(٣)اختيار العينة الطبقية.

(٤)اختيار العينة العنقودية.

٨- خطوات التدقيق وفق اسلوب االمعاينة الاحصائية:

أ. تحديد هدف المعاينة : على مراقب الحسابات ان يأخذ بنظر الاعتبار، اهداف الاختبار وخصائص المجتمع الذي ستؤخذ منه العينة، ومن ثم تحديد حجم العينة.

ب.تخطيط العينة: عند تخطيط عينة لأغراض اختبارات الرقابة فانه يجب على المدقق ان يأخذ في الحسبان كل من الاعتبارات التالية:

(١) العلاقة بين العينة والهدف من اختبارات الرقابة.

(٢) الحد الأقصى لمعدل الانحراف عن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية والذي يمكن ان يؤيد.

(٣) خصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة.

ج. تحديد مجتمع المعاينة: يجب على مراقب الحسابات ان يحدد بوضوح مجتمع الدراسة، بالشكل الذي يوفر احتمال تحقيق اهداف المعاينة الإحصائية. علما بان هناك شرطين أساسيين يجب على مراقب الحسابات أخذهما في الاعتبار عند تحديد مجتمع المعاينة وهما:

(١) ان يكون المجتمع ملائما لأهداف التدقيق.

(٢) ان يكون المجتمع من الوضوح بحيث يستطيع أي مدقق آخر ان يحدد بسهولة فيما اذا كانت المفردة تنتمي او لا تنتمي لذلك المجتمع.

د. تقدير حجم العينة: ان حجم العينة هو محصلة عوامل عديدة منها درجة اعتماد المدقق على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كما ان عملية تحديد حجم العينة الملائم ليست عملية آلية عن طريق استخدام معادلات او جداول إحصائية فقط، بل تتطلب اتخاذ بعض القرارات التي تستند الى تفكير مراقب الحسابات وخبرته المهنية وحكمه الشخصي.ومن الناحية الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستخدام المعادلات الإحصائية، أو باستخدام برامج الحاسب، وفي معظم الأحوال باستخدام جداول حجم العينة. وعند تحديد حجم العينة، يجب على المدقق ان يأخذ في الاعتبارعدداً من العوامل اهمها:

(١) مخاطر تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي. ومعدل الانحراف المسموح به.

(٢) معدل الانحراف المتوقع في المجتمع و حجم المجتمع.

هـ . اختيار مفردات العينة: يجب على المدقق ان يختار مفردات العينة بطريقة تكون فيها العينة ممثلة للمجتمع. ويتطلب ذلك ضرورة اختيارهذه المفردات بطريقة عشوائية يكون فيها لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة للاختيار. ويمكن للمدقق اختيار إحدى طرق الاختيار العشوائي مثل اختيار استخدام جداول

الأرقام العشوائية أو استخدام إحدى طرق الاختيار الحكمي. ويتوقف اختيار المدقق للطريقة المعينة للاختيارعلى أهداف المدقق وطبيعة المجتمع الذي ستسحب منه العينة.

((ثانيا: الاطار المفاهيمي للبحث))

ان واحدة من اهم الفقرات التي على مراقب الحسابات الاهتمام بها عند اجراء عملية التدقيق هي تحديد المخاطرالمتعلقة بعملية التدقيق، هذه المخاطرتكون ملازمة لمراحل عمل مراقب الحسابات ابتداء من فحص نظام الرقابة الداخلية وصولا" الى المرحلة الاخيرة من عملية التدقيق الا وهي ابداء الرأي الفني المحايد، وهذه المخاطر تزداد بصفة عامة اذا تضمنت ارصدة الحسابات وانواع العمليات تقديرات محاسبية بدلا من بيانات فعلية بدرجة كبيرة نظرا لعدم الموضوعية التي تلازم تقديراحداث مستقبلية مثل المخصصات على اختلاف انواعها فضلا عن الاخطاء التي تتعلق باعتقاد المدقق الخارجي (حكمه المهني) فيما يتعلق بهذه الارصدة والعمليات، وتتطلب معاييرالتدقيق الدولية والمحلية من المدقق الخارجي ان يراعي مخاطرالتدقيق هذه و يعمل على تخفيضها الى ادنى مستوى مقبول، وذلك لضمان سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية. وسيتناول الباحثان في هذه الفقرة طبيعة العلاقة بين مخاطرالتدقيق واستخدام اسلوب المعاينة الاحصائية من خلال استعراض الموضوعات الاتية: مفهوم مخاطرالتدقيق وانواعها واساليب التدقيق المناسبة للحد منها اوتقليل آثارها في القوائم المالية، في ضوء مجالات وجود مخاطرالحكم المهني في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية وعلى النحوالاتي:-

١- مفهوم وتعريف مخاطر التدقيق :يعرف الخطرعلى النحوالاتي (الخطرهو مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوى معين من عدم التأكد خلال ادائه لمهام وظيفته). (Arens, Lobbeck,2002: 354)

وتعددت التعريفات الدالة على مخاطرالتدقيق في الادبيات المحاسبية فقد عرفت بانها (احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المدقق في اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها). (Karl S. Warren, 1979: 73) اوهي (الخطرالناتج من ان المدقق لربما يبدي رأيا غيرمناسب في المعلومات المالية). (Charles,1990:98)وجاء في تعريف معهد المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) ضمن بيان صادر (SAS.رقم ٤٧) في عام ١٩٨٣ بعنوان (Audit Risk and Materiality) بانها (الخطرالناتج عن فشل المدقق الخارجي- دون ان يدري - في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية فيها اخطاء جوهرية).كماعرفها مجلس المعاييرالمحاسبية والرقابية في العراق في دليله التدقيقي رقم (٤) الصادرفي ١٥/ ٧ / ٢٠٠٠ بانها (قيام مراقب الحسابات بإعطاء رأي غيرمناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة). ولا شك ان مخاطرالتدقيق من العوامل المهمة التي يأخذها المدقق في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية التدقيق اوعند تحديد اجراءات التدقيق اوعند تقويمه لأدلة وقرائن الاثبات

في التدقيق. (ابراهيم، ٢٠٠٩: ٥٨).كما ان تأكيدات التدقيق تكون مكملة (متممة) لخطر التدقيق، فخطر التدقيق المقبول الذي يكون بنسبة ٢% هي نفسها تأكيدات التدقيق المقبولة وبنسبة ٩٨%.(القريشي،٢٠١١: ٨٩).

٢- المعاينة الاحتمالية وأثرها في تخفيض انواع مخاطر التدقيق المختلفة :اتفقت ادبيات المحاسبة على اعتبار ان المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق الكلية تتألف من ثلاثة أنواع هي على التوالي مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة ومخاطر الاكتشاف، وقد ظهر هذا التقسيم بشكل جلي عندما أصدرالمجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين نموذج مخاطرالتدقيق الشهيروالذي وضع كاداة للمساعدة في التخطيط لعملية التدقيق. (www.aadd2.com) كمااوضحت أدبيات التدقيق ان المدقق لا يتمكن بأي حال من الأحوال التحكم في النوعين الأولين من المخاطر، لأنهما لم ينشآ بسببه وإنما نشآ بسبب طبيعة النشاط الممارس من قبل الوحدات الاقتصادية أما النوع الأخير فهو ينشأ بسبب المدقق ومن ثم فان المدقق قادرعلى التحكم فيه والأتي اهم تقسيمات مخاطر التدقيق النهائي مع بيان إمكانية بيان أثر استخدام المعاينة الإحصائية في الحد منها اوتخفيضها وكما يأتي :-

أ. مخاطرتدقيق لا يمكن التحكم فيها (مخاطرالحدوث) :- وهذه المخاطرمرتبطة بالعميل اوالوحدة الاقتصادية محل التدقيق والتي ليس للمدقق أية قدرة على التحكم فيها، ويهدف المدقق إلى وضع تصورتقديري لهذا النوع من المخاطروالذي ينعكس على قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وتنقسم هذه المخاطرالى الانواع الاتية:-

(١) المخاطرالملازمة : Inherent Risks (IR) هناك عدة تسميات تطلق على هذا النوع من المخاطر، منها (الحتمية ، الموروثة، المتأصلة) وتعتبرالمخاطرالملازمة من اهم انواع المخاطرالتي تواجه المدقق الخارجي أثناء تأديته لواجباته تجاه الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، كما تعتبرالمصدرالاساسي لمخاطرالتدقيق الكلية باعتبارها تنشأ نتيجة ممارسة الوحدة الاقتصادية للنشاط ونتيجة لتفاعل مكونات التنظيم، ويسترسل. وتعرف المخاطرالملازمة بانها حساسية رصيد حساب معين، اونوع معين من العمليات للتحريف و يكون جوهريا عند جمعه مع تحريفات ارصدة اخرى اونوع معين من العمليات، وذلك بافتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية. (Larry,1992:120-125) نقلا عن (التميمي،٢٠٠٦: ٣٥). وتُعد المخاطرالملازمة من اهم الاخطارالتي يجب تقديرها بصورة دقيقة اذ انها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، حيث تتأثركفاءة عملية التدقيق اذا ما تم تحديدها باعلى مما يجب، ويتطلب ذلك مجهوداً اكبرمن المدقق والعكس صحيح. كما تفقد عملية التدقيق فاعليتها الى حد كبيراذا لم يتم تحديد الخطرالملازم في مستواها الملائم.

(٢) مخاطرالرقابة : Control Risks (CR) :بعد ان يحصل المدقق على المعلومات والادلة اللازمة عن سلامة وتصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية يقوم بتقديرمخاطرالرقابة لكل هدف من اهداف الرقابة التفصيلية بالنسبة لكل نوع من انواع العمليات الرئيسية اودورات العمليات الرئيسية +++ يعرف المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين في نشرة معاييرالتدقيق رقم ٤٧ مخاطرالرقابة بانها تلك المخاطرالناتجة عن وجود خطأ في احد الارصدة او في نوع معين من العمليات عندما يكون جوهرياً اذا اجتمع مع اخطاء في ارصدة اخرى اوفي نوع اخرمن العمليات ولا يمكن منعه اواكتشافه في الوقت المناسب عن طريق اجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية. وهذا يعني ان المخاطرالرقابية قياس لتقديرات المدقق الاحتمالية ان الاخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدارالمقبول في دورة او جزء من المعاملات لن تمنع او تكتشف بواسطة الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية قيد التدقيق. ونظرا للحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية فانه لا بد من وجود هذا الخطر .وأعربا (Smeiliauskas1985, Wurst et al:1991)ان مراقبي الحسابات يستطيعون تخطيط حجم العينة لأغراض الاختبارات الاساسية دون معرفة التقدير النهائي لمخاطر الرقابة مسبقا. وهذا التخطيط لحجم العينة يتضمن الربط بين التقديرات الممكنة لمخاطر الرقابة والمرتبطة بمخاطر القبول الخاطئ. الا ان هناك من يرى ان مراقبي الحسابات يخططون مقدما طبيعة وتوقيت اجراءات التدقيق المتعلقة برصيد الحساب المعين، ويمكن تعديل طبيعة وتوقيت الاجراءات بعد التوصل للتقديرالنهائي لمخاطرالرقابة. الا انه من الصعوبة إجراء هذه التعديلات على مدى متصل من التقديرات المحتملة لمخاطرالرقابة. ويترتب على هذه الصعوبة اعتبارحجم العينة بالنسبة لاجراءات الاختبارات الاساسية بمثابة العنصرالمتبقي الذي يمكن تعديله تبعا للتقديرالنهائي لمخاطرالرقابة ويكون حجم العينات الاساسية دالة للمستوى المقبول لمخاطرالاكتشاف (Boockholdt&Finaley1980, Menzefricke:1983)

ب. مخاطريمكن التحكم فيها (مخاطرالاكتشاف) : Detection Risks (DR) : ان المصدرالاساسي لمخاطرالاكتشاف هومزاولة مهنة التدقيق، حيث يعتمد المدقق على مجموعة من الاجراءات لجمع ادلة الاثبات تتراوح بين التقديرالشخصي واستخدام الاساليب الاحصائية كما يستعين المدقق بمخزون الذاكرة ومستوى إدراكه للاحداث والظواهرلتفسيرالنتائج ومن هنا تنبع مخاطرالتدقيق ولا شك ان زيادة قدرة المدقق على التعامل مع اساليب جمع ادلة الاثبات سوف يحد من مخاطرالاكتشاف ومن هذا المنطلق سميت مخاطرالاكتشاف بالمخاطرالممكن التحكم فيها من قبل المدقق، ويحدث هذا التحكم من خلال التخطيط والاشراف الجيد على عملية التدقيق والاستعانة بادلة الاثبات الموضوعية المستندة على استخدام الاسس العلمية المدروسة والالتزام بمعاييرالتدقيق المتعارف عليها، فيستطيع المدقق التحكم في مخاطرالاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، عن طريق القيام بتحليل وتقييم المخاطرالملازمة، وكذلك فحص وتقييم مخاطرالرقابة.وتعرف

مخاطرالاكتشاف بانها " المخاطرالتي لا يمكن لاجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق ان تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب او طائفة من المعاملات والتي يمكن ان تكون جوهرية، منفردة اوعندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في ارصدة حسابات او طوائف اخرى".(الاتحاد الدولي للمحاسبين،المعايير الدولية للتدقيق،١٩٩٨) .

وفي رأي الباحثان ان فاعلية نظام الرقابة الداخلية واساليب التدقيق التحليلية الانتقادية واستخدام اسلوب المعاينة الاحتمالية في الفحص من اهم العوامل المؤثرة في مخاطرالاكتشاف فكلما كانت الرقابة الداخلية اكثرفاعلية أمكن تخصيص قيمة اقل لعامل الخطرالذي يخص خطرالرقابة، و بذلك يكمن زيادة خطرالاكتشاف المخطط ثم تخفيض حجم الادلة لان الرقابة الداخلية الفعالة تخفض من احتمال وجود تحريفات في القوائم المالية، وبما ان العلاقة عكسية بين خطرالرقابة وخطرالاكتشاف المخطط ، وان العلاقة طردية بين خطرالرقابة وحجم الادلة الاساسية. فان العلاقة بين المعاينة الاحصائية وخطرالرقابة عكسية اذ توفر المعاينة الاحصائية الادلة الموضوعية التي توفرالقناعة الكافية لدى مراقب الحسابات في صحة وعدالة رأيه المحايد في البيانات المالية موضوع الفحص وبالتالي يقل الاعتماد النسبي على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من عدمه وبالتالي تأثيرخطرها. وتتضمن مخاطرالاكتشاف عنصرين هما : (القريشي،٢٠١١: ٩٣)

الاول :الخطر المتعلق بفشل اجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف الاخطاء التي لايتم منعها اواكتشافها عن طريق اجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى "مخاطرالتدقيق التحليلية".

الثاني:الخطر المتعلق بالقبول غيرالصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق اجراءات الرقابة الداخلية واجراءات التدقيق التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى "مخاطرالتدقيق التفصيلية". ويختلف خطرالاكتشاف عن كل من الخطرالملازم وخطر الرقابة في كونه يتوقف على اجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق الخارجي ومن ثم يمكن التأثيرعليها من خلاله. كما يمكن القول بصفة عامة ان هناك علاقة عكسية بين مخاطرالاكتشاف وكلّ من المخاطرالملازمة والمخاطرالرقابية. بعد التحول الى اسلوب التدقيق الاختباري لم يعد بامكان المدقق الخارجي ان يشهد بصحة وسلامة القوائم المالية، وانما يبدي رأيه بشان عدالة ما تحتويه تلك القوائم في ضوء المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة، بمعنى آخر انه لا يسعى للحصول على التأكيد او اليقين المطلق والتام وانما يحاول الغاء الشك المعقول. ومن الامورالتي اثارت جدلا واسعا في هذا المجال امكانية اعتماد اساليب المعاينة الاحصائية (الاحتمالية) بوصفها اثبات امام القضاء عند اتهام المدقق الخارجي بالاهمال اوالتقصيرفي اداء مهمة التدقيق. وعلى الرغم من ان هذا الموضوع لم يحسم على الاقل من جانب القضاء الا انه يمكن القول ان العينة التدقيقية وفق الطرق الاحصائية مقبولة بوصفها اثباتا لكن كفاءة هذه العينة لم تختبرمن جانب القضاء،

ومع ذلك يكون المدقق الخارجي في موقع الدفاع الاقوى مع عينة مسحوبة بطريقة علمية (احصائية).(القريشي، ٢٠١١: ١١٧) ويمكن البرهنة على ذلك ان هدف المدقق عند استخدام العينات الاحصائية في التدقيق هولتمكن المدقق من استخدام الاسس المعقولة لاتخاذ قراريتعلق بالمجتمع الذي تم اختيارالعينة منه. هناك اعتقاد سائد بين مراقبي الحسابات بان التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات. (البشبيشي، ١٩٨٧: ٧٥)، مما لا شك فيه ان للحكم الشخصي دورا لا ينكرفي اي عمل مهني ويرقد في قلب كل نشاط عقلي. ويمثل احدى القيم الاساسية في المجتمع الحرالامرالذي يدعو الى الاعتقاد بانه القيمة الاسمى التي يجب ان تؤخذ في الاعتبار. ورغم هذه المكانة المرموقة التي يحتلها الحكم الشخصي فقد ظل ولفترة طويلة من الزمن في المجال التطبيقي لعلم المحاسبة، غيران الخبرة العملية للمدقق ومدى إلمامه بالمعاييرالمختلفة للتدقيق تؤثرالى حد كبيرفي حكمه الشخصي والذي يعبرعن الادراك الانساني اوالشعورالانساني الفردي اوالخبرة الانسانية وهو مفهوم غيرواضح المعالم في الفكرالمحاسبي كثرحوله الجدل بين المحاسبين حتى وصفه البعض بانه عملية غامضة وغيرقابلة للتفسيراوالشرح اوالتحديد اوانها تشبه صندوقا اسود لا ندري ما بداخله. (فارس،١٩٨٧: ١٣٢) وفحص كل الظروف المحيطة وكما لو يتم ادخال المعلومات في احدى نهايات ذلك الصندوق الاسود لنحصل على النتائج من الناحية الاخرى. (جمعة،٢٠٠٩: ٧٥). وتعرف الشخصية بانها النظام الديناميكي داخل الفرد للاجهزة النفسية والفسيولوجية الذي يحدد توافقاته الاصلية مع بيئته. (رمضان، ١٩٨٦: ٥٤). وهذا يعني ان هذا الحكم قد يتغيرمن شخص الى اخربالنسبة لمشكلة واحدة. (الالوسي، ٢٠٠٦: ٢٩٥)ويؤيد الباحثان هذا التعريف في كونه نظرالى الشخصية على انها نظام متغير تؤثر وتتأثر بالعوامل البيئية والاجتماعية المحيطة بها ونظرا لان هذه العوامل تختلف من شخص الى اخر، لذا يلاحظ ان الاحكام الشخصية للمحاسبين تكون هي الاخرى مختلفة. وبالتالي تكون قرارات المدقق حول الاقتناع بدليل الاثبات متغيرة هي الاخرى تبعا لتغير ظروف المدقق العلمية والعملية وحتى الشخصية. كما يمكن اثبات قوة دليل الاثبات الذي يتم الحصول عليه من خلال اسلوب المعاينة الاحصائية من خلال الاستشهاد بمدخل محددات الاقتناع بادلة الاثبات حيث يلاحظ انطباق اكثرمن نصف المحددات المقررة لصحة وقوة ادلة الاثبات المعارف عليها. ومحددات الاقتناع بالادلة الاربعة المتعارف عليها كما يراها (Arens , Lobbeck,1988: 241-242):

اولا:المناسبة: يجب ان تتعلق الادلة اوتتناسب مع هدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختباره حتى يمكن ان يتحقق الاقتناع منها، ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء اهداف التدقيق المحددة، حيث يمكن ان تتناسب الادلة مع اهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف اخر لها. وتتناسب معظم الادلة مع اكثرمن هدف من اهداف التدقيق ولكن ليس مع كافة اهداف التدقيق.

ثانيا:الصلاحية اوالجدارة: وتعبرعن الدرجة التي تكون فيها الادلة تستحق ان يوثق بها. وتتعلق صلاحية وجدارة الادلة فقط باجراءات التدقيق التي يتم اختيارها. ولا يمكن تحسين الصلاحية عن طريق اختيارحجم عينة اكبراوعناصراخرى من المجتمع. ويمكن فقط ان تتحسن عن طريق اختياراجراءات تدقيق تحتوي على واحد اواكثرمن الخصائص مرتفعة الجودة الخمس الاتية لصلاحية الادلة:

(أ)استقلال المصدر : يمكن الاعتماد على الادلة التي يتم الحصول عليها من مصدرخارج الوحدة الاقتصادية بشكل اكبر من تلك الادلة التي يتم التوصل اليها من داخل الوحدة الاقتصادية.

(ب)فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل: عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة، تكون الادلة التي يتم التوصل اليها موثوقا بها ويعتمد عليها ولا ينظر اليها على انها ادلة ضعيفة.

(ج)المعرفة المباشرة للمدقق : تكون الادلة التي يتوصل اليها المدقق مباشرة من خلال الفحص الفعلي، الملاحظات، العمليات الحسابية، التدقيق اكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل اليها بشكل غيرمباشر.

(د) درجة تأهيل الافراد الذين يقدمون المعلومات : على الرغم من ان مصدر المعلومات ممكن ان يكون محايدا، الا ان الادلة لن تكون قابلة للاعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك.

(هـ) درجة الموضوعية : يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي اكثرمن الادلة التي يجب التوصل الى رأي بشانها لتحديد مدى صحتها. وتشمل الامثلة على الادلة الموضوعية : المصادقات من المدينين والمصارف، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية.

وفي رأي الباحثان بما ان درجة الثقة في دليل الاثبات، ليست مطلقة لهذا من الافضل ان يعتمد المدقق الخارجي مبدأ الموضوعية لتبريراختيارمقياس اواجراء معين. من خلال استخدام احد اساليب المعاينة الاحصائية وهو مقياس التشتت (التباين) كمؤشر لدرجة الموضوعية التي ينطوي عليها المقياس اوالاجراء الذي يتم اختياره.

(و) الكفاية : تحديد كمية الادلة ودرجة كفايتها. ويتم قياس كمية الادلة اساسا من خلال حجم العينة الذي يختاره المدقق. وبالنسبة لاي هدف من اهداف التدقيق، ستكون الادلة التي يتم التوصل اليها من عينة تحتوي على ٢٠٠ عنصراكثر كفاية من الصيغة التي تحتوي ١٠٠ عنصر، ويوجد عدد من العوامل التي تحدد حجم العينة الملائم في التدقيق. ويمثل العاملان الاكثر اهمية هما: توقعات المدقق عن التحريفات وفعالية الرقابة الداخلية للعميل.

(ز) التوقيت : يمكن ان يعبرالتوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الادلة او في الفترة التي تغطيها عملية التدقيق، وتكون الادلة اكثراقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل اليها في تاريخ قريب من تاريخ اعداد الميزانية بقدرالامكان.

وتجدرالاشارة الى انه يمكن انه يتم تقديرالادلة فقط بعد دمج أثركل من محددات المناسبة الصلاحية، الكفاية والتوقيت معا. ويجب على المدقق ان يقيم درجة توافر محددات الجودة الاربعة عند تقريراقناع الادلة.

العلاقة بين مكونات مخاطر التدقيق والمعاينة الاحصائية :اشارمعياراالتدقيق الامريكي رقم ٤٧ الى مفهوم مكونات مخاطر التدقيق بانها حاصل ضرب مكوناتها، هذا على فرض استقلالية مكونات مخاطرالتدقيق:

$$AR=IR* CR* DR*$$

حيث ان :

AR = مخاطر التدقيق Audit Risk

IR = المخاطر الموروثة Inherent Risk

CR = مخاطر الرقابة Control Risk

DR= مخاطر الاكتشاف Detection Risk

ويمكن الحصول على مخاطرالاكتشاف من خلال المعادلة : $DR = ARR * TD$

وبترتيب مكونات المعادلة السابقة يتضح ان :

$$TD \quad \frac{AR}{IR* CR* ARR}$$

حيث ان :

ARR = مخاطر التدقيق التحليلية Analytical Review Risk

TD = اختبار المكونات Test of Details

ومن هنا يتضح وجود علاقة عكسية بين المخاطرالموروثة ومخاطرالرقابة وبين مخاطرالاكتشاف لذلك فكلما انخفضت مستويات تقويم المخاطرالموروثة ومخاطرالرقابة، ارتفع المستوى المقبول لمخاطرالاكتشاف هذا ويمكن للمدقق ان يعبرعن كل بند من بنود مخاطرالتدقيق بشكل نسبة مئوية اوبشكل وصفي (منخفض، وسط ، مرتفع). (التميمي ، ٢٠٠٦: ٤١)المخاطرالمرتبطة بالعينات:يرتبط بمفهوم التدقيق بالعينات العديد من المخاطر (Audit risk) التي تظهرنتيجة عدم تأكد مراقب الحسابات من الوصول الى النتائج المطلوبة، ويمكن تعريف مخاطرالعينات بانها احتمال وصول مراقب الحسابات الى استنتاجات وعلى اساس العينات التي

تم اختيارها، وتختلف عن الاستنتاجات على المجتمع ككل. (التميمي،٢٠٠٦ :١١٧) وهذه المخاطرعبارة عن مزيج من نوعين من المخاطرهما :

١- مخاطرالمعاينة :يقصد بمخاطرالمعاينة تلك المخاطرالتي تنشأ من امكانية ان يكون استنتاج المدقق على اساس العينة، مختلفاً عن الاستنتاج الذي كان يمكنه الوصول اليه اذا قام بتطبيق نفس اجراءات التدقيق على جميع المفردات المكوِّنة للمجتمع، اي ان مراقب الحسابات هنا يسحب عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي يتصف بها المجتمع ككل. (توماس،١٩٨٩ :٥٦٥)

٢- مخاطراخرى بخلاف المعاينة: يقصد بالمخاطربخلاف مخاطرالمعاينة تلك التي تتضمن جميع جوانب مخاطرالتدقيق التي لا ترجع الى استخدام اساليب المعاينة، سواء اكانت معاينة احتمالية اوغيراحتمالية. ويرجع هذا النوع من المخاطرالى عدم فعالية اجراءات التدقيق المستخدمة نتيجة عدم استخدام اختبارات التدقيق المناسبة، اوالفشل في تطبيق اختبارات التدقيق المناسبة، اوالفشل في تفسيرنتائج الاختبارات بطريقة صحيحة. ويمكن تخفيض هذا النوع من المخاطرمن خلال التخطيط الجيد، والاشراف المناسب على القائمين بعملية التدقيق، وتطبيق اجراءات التدقيق بطريقة سليمة. وترتبط هذه المخاطر باداء العنصرالبشري القائم بعملية التدقيق ويمكن تقسيمها الى:

أ- مخاطرالاجراءات : وهي المخاطرالناتجة عن احتمال عدم فعالية الاجراءات المستخدمة في التدقيق اوعدم كفاءة وتأهيل وعناية المدقق ومنها ما يأتي:

(١) استخدام اجراءات تدقيق غيرمناسبة او اساءة تطبيق اجراءات التدقيق.

(٢) تنفيذ اجراءات التدقيق في وقت غيرمناسب.

(٣) اساءة تفسيراوفهم الاستنتاجات المستخلصة من تنفيذ اجراءات التدقيق.

ان ما سبق قوله يرتبط بالصفات الشخصية للمدقق ومن الصعب التعبير عن هذه المخاطر بمقاييس كمية نظراً لانها ترتبط بطبيعة وتوقيت اجراءات التدقيق وكفاءة المدقق في تنفيذها والقدرة على تقويم نتائج التدقيق بصورة ملائمة. ويمكن للمدقق تدنية هذه المخاطربإتباع اجراءات فعالة لتحقيق اهداف التدقيق. (الرباعي، ٢٠٠٢: ٣٥).

ب- مخاطرالاداء:وهي المخاطرالناتجة عن احتمال وجود اخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم الاختبارات، ويمكن للمدقق التحكم في هذه المخاطر والرقابة عليها من خلال التدريب والاشراف والمتابعة الدقيقة والمستمرة لاعمال مساعديه.وهناك تقسيم اخر لمخاطرالتدقيق يرتبط باجراءات التدقيق والمتمثلة في الاختبارات الاساسية واختبارات الالتزام وفي اللغة الاحصائية هناك نوعان من الاخطاء، يشيرالنوع الاول من الاخطاء الى رفض

فرض صحيح ويطلق عليه خطرالفا، بينما يشيرالخطأ الثاني الى قبول فرض خاطئ ويطلق عليه خطربيتا، وينطبق هذا على التدقيق الذي قد يقع في ظل مثل هاتين الحالتين :

١- مخاطرالرفض الخاطئ (مخاطرالفا Alpha Risk) :وتسمى ايضا مخاطرالخطأ من النوع الاول، اومخاطرالاعتماد على الرقابة الداخلية بدرجة اقل مما يجب اوالمخاطرالمترتبة على تقديرمخاطرالرقابة باكثرمما ينبغي بالنسبة لاختبارات الالتزام، ومخاطرالرفض الخاطئ بالنسبة للاختبارات الاساسية. وهي مخاطران يرفض المدقق القوائم المالية محل التدقيق وهي لا تتضمن خطأ جوهريا. و يرتبط هذا النوع من المخاطربكفاءة التدقيق، ويترتب في حال وقوعه زيادة الاختبارات الاساسية. (علي، ٢٠٠٩: ٤١٧)

ويحدث هذا النوع من المخاطرفي رصيد حساب معين عندما:

أ- يستخلص المدقق من نتائج التدقيق التحليلية الانتقادية ان هناك تضليل في حساب معين في حين انه غيرموجود فعلاً.

ب- يستخلص المدقق من نتائج اختبارات التفاصيل والارصدة ان الرصيد الدفتري محل التدقيق به خطأ مادي في حين انه سليم.

ويمكن للمدقق ان يخضع هذا النوع من المخاطر للرقابة والتحكم عن طريق تغييرمستوى الثقة حيث:

مخاطرالفا = ١ – مستوى الثقة.

٢- مخاطرالقبول الخاطئ (مخاطربيتا Beta Risk) :وتسمى ايضا مخاطرالخطأ من النوع الثاني، ومخاطرالاعتماد على الرقابة الداخلية بدرجة اكثرمما يجب اومخاطرتقديرالمخاطرالرقابية باقل مما ينبغي في حالة اختبارات الالتزام، ومخاطرالقبول الخاطئ في حالة الاختبارات الاساسية. (مصطفى ، ٢٠٠٤: ١٢٦).

وهي مخاطران يقبل المدقق القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا وهذه الحالة اخطرمن سابقتها لانها قد تتضمن نتائج خطيرة ومن ثم يعد مراقب الحسابات مسؤولاً من الناحية القانونية عن الاهمال وقد يتعرض لعقوبات.ومخاطر بيتا هي مقياس لمدى رغبة المدقق في ان يقبل ان تكون القوائم المالية محرفة ومع ذلك يصدررأياً نظيفاً. كما ويرتبط هذا النوع من المخاطر بفعالية التدقيق والهدف منه. (توماس،١٩٨٩ :٥٦٥)

ويحدث هذا النوع من المخاطر كسابقه على مستوى حساب معين عندما:

أ- يستنتج المدقق من نتائج التدقيق التحليلي الانتقادي انه لا يوجد تضليل في رصيد حساب معين في حين انه موجود فعلا.

ب- يستنتج المدقق من نتائج اختبارات التفاصيل والارصدة ان الرصيد الدفتري محل التدقيق سليم مادياً في حين انه ليس كذلك.

وتحدد مخاطربيتا في ضوء ثلاثة اعتبارات : اولهم نسبة الخطأ النهائي الذي يمكن للمدقق قبوله ويرمزله بالرمز (خ ن)، والثاني نسبة عدم اكتشاف الاخطاء في نظام الرقابة الداخلية ويشارااليها بالرمز (خ ر) وتحسب على اساس (١- نسبة الاخطاء التي يكتشفها النظام الرقابي)، ويتمثل الاعتبار الثالث في نسبة فشل اجراءات التدقيق في اكتشاف الاخطاء الجوهرية، ويتم الاشارة اليها بالرمز (خ أ) وتحسب على اساس (١- نسبة الاخطاء التي تكتشفها اجراءات التدقيق)، ويعبرعن الحالات التي ينشأ فيها هذين النوعين من المخاطر، وبناء على ما سبق يمكن حساب نسبة الخطأ الناتج عن قصورالاختبارات الاساسية في التدقيق (خ ت) بالمعادلة الاتية :

خ ت = خ ن ÷ (خ ر × خ أ)

كما يمكن تحديد المستوى الملائم لخطرالاكتشاف لكل هدف تدقيق يرتبط بالارصدة باستخدام معادلة خطرالتدقيق الاتية :

خ ك = خ م ق ÷ (خ ط × خ ر)

نسبة الخطا النهائي

ان بيتا بالنهاية = ---

نسبة عدم اكتشاف الاخطاء × نسبة فشل اجراءات التدقيق في اكتشاف الاخطاء الجوهرية

اي (١- نسبة الاخطاء المكتشفة)

٣- استخدام اساليب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الاكتشاف:تنتج مخاطرالعينات - كاحد عناصرمخاطرالاكتشاف - بسبب ان العينة المختارة التي تم فحصها لا تمثل المجتمع التي سحبت منه تمثيلاً جيداً، وتزيد حدة هذه المخاطرعند اتباع العينة الحكمية، حيث ان استخدام العينة الاحصائية في التدقيق ينتج عنه مخاطراكتشاف اقل، ويرجع سبب ذلك الى ما يمتازبه هذا الاسلوب من سمات اهمها:(حمودي، ٢٠٠٨: ٦٠)

أ. مساعدة المدقق في تقديرحجم العينة وتحديد مفرداتها وتقييم نتائجها على اسس موضوعية وقواعد علمية احصائية تخلومن التحيزالشخصي وتعكس المجتمع المأخوذة منه العينة.

ب.توفيرالوقت والجهد والكلفة بتمكين المدقق من اختياراصغرحجم ممكن للعينة المراد تدقيقها والتي تمثل المجتمع المختارة منه العينة، ومن ثم يمكن الفحص بواسطة عدد محدود من الافراد ذوي الكفاءة العالية غالباً، وخلال فترة زمنية محدودة مما يؤدي الى الحصول على نتائج ادق وبكلفة تدقيق اقل.

ج.يمكن البرهنة كمياً بان المدقق ابدى العناية المهنية اللازمة عند تحديد حجم العينة واختيارمفرداتها وذلك بقياس مستوى الثقة وتقديرخطأ العينة بعيداًعن التقديرالشخصي.

وفي رأي الباحثان بما ان اداة القياس في المحاسبة هي فاصل الثقة وحيث يمثل اسلوب المعاينة الاحصائية اداة القياس كونه يعتمد الطرق العلمية والاساليب الرياضية، اذن المعاينة الاحصائية هي بمثابة فاصل ثقة ايضا وبذلك تكون قد اضافت ميزة جديدة هي المقدرة على قياس الثقة بالبيانات المعروضة في القوائم المالية. وهو ما يجعلها تتميزعن المعاينة الحكمية الذي يترك فيها القرارللحكم الشخصي لمراقب الحسابات الذي يتغير بتغيرالمتغيرات الموجودة .ان قدرة اسلوب المعاينة الاحصائية على القياس تنبع من طريقة الاختيارالمستخدمة في القياس وهي الاحتمالية. ويعتمد مراقب الحسابات على العديد من ادلة الاثبات اثناء عمله التدقيقي حتى يتوصل الى قناعة كافية بالرأي الذي توصل اليه تدعمه ادلة الاثبات هذه ووفقا للقواعد والمعاييرالمحاسبية المنظمة للمهنة، هذه القناعة ينبغي ان تكون بدرجة معقولة بحيث يقتنع فيها بجدارة competence وكفاية Sufficiency هذه الادلة من اجل الوصول الى رأي مهني معقول في نهاية عملية التدقيق وهوما يوفره اسلوب المعاينة الاحصائية. الا انه من الواضح عموما انه كلما ازدادت كمية ادلة الاثبات اللازمة لعينة التدقيق انخفض مستوى الاهمية النسبية، حيث يجب ان نستعمل عددا اكبرونوعيات مختلفة من الادلة اذا اردنا التوصل الى تأكيد معقول بعدم وجود اخطاء مادية في رصيد حساب مايتجاوز ١٠٠٠٠ دينار مثلا كما لواردنا التوصل الى نفس درجة التأكيد بعدم وجود اخطاء مادية تتجاوز ٢٠٠٠٠ دينار لنفس رصيد الحساب. (William C. Boynten & Walter G.kell.op.cit.p 230)

٤-التقديرالمبدئي لمخاطرالتدقيق : يقصد بتقديرالمخاطرفي التدقيق اتخاذ المدقق لسلسلة من الاجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر، لغرض مساعدته في الوصول الى تقديرمقبول لتلك المخاطر، والتعبيرعنها بصورة وصفية Qualitative ومن ثم توظيف التقديرالوصفي للوصول الى تقديركمي Quantitative (نسبة مئوية). (الرباعي، ٢٠٠٢: ٢٧) ان تقديرالمخاطرهو تقديراحتمالي يستند بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي للمدقق ومقدرته وكفاءته في تشخيص العوامل المؤثرة والمسببة لها، وان تقديرالمخاطرلا يرقى الى مستوى التحديد الدقيق لها. (رؤوف ، ٢٠٠٥: ٣١)ولكي يقوم المدقق بتقديرالمخاطرفي التدقيق هناك سلسلة من الخطوات يجب القيام بها وهي على النحوالاتي:

أ.تحديد المستوى المخطط للخطرالكلي للتدقيق (المستوى المقبول) .

ب.تحديد فقرات وارصدة القوائم المالية المراد اخضاعها للتدقيق (تحديد المجتمع التدقيقي)

ج.تحديد مخاطرالاكتشاف لكل رصيد اوفقرة من فقرات القوائم المالية.

اولا:تحديد المستوى المخطط للخطرالكلي للتدقيق (المستوى المقبول):

يقصد بالمستوى المقبول للخطرالكلي للتدقيق، ذلك المستوى من المخاطرالذي يكون المدقق على استعداد لقبوله اويسمح بوجوده بعد انجازمهمة التدقيق، ويعبرعن المستوى المقبول للمخاطرفي التدقيق بانه " مقياس لمدى قبول المدقق بعد اتمام عملية التدقيق للتلاعب والتزويرالمحتمل في القوائم المالية وابداء رأي غيرمتحفظ بصددها". (محمد، ١٩٩٩: ٦).

ثانيا: تحديد مستوى الخطرالمقبول لفقرات القوائم المالية: لايوجد دليل ارشادي رسمي يبين على وجه التحديد المستوى المقبول للخطرالكلي لكل فقرة من فقرات القوائم المالية، ولهذا يكون من الملائم ان يقوم المدقق بتحديد هذا المستوى من المخاطربشكل يطابق المستوى المقبول للخطرالكلي للتدقيق. (Taylor & Glezen, 1997:190).

ثالثا: تحديد مخاطرالاكتشاف لكل رصيد اوفقرة من فقرات القوائم المالية من خلال :

(أ) تقديردرجة المخاطرالموروثة: يتم تقديردرجة المخاطرالموروثة تقديرا وصفيا ثم تحويله الى تقديركمي في صورة نسبة مئوية (محمد،١٩٩٩: ٣٣) ويتطلب التقديرالوصفي لهذه المخاطرتحديد فقرات القوائم المالية المراد تقدير مخاطرها الموروثة. ثم تحديد العوامل المؤثرة في تلك المخاطرلكل فقرة من فقرات القوائم المالية، وصياغتها في جدول يوضح تلك العوامل ويبين درجة تأثيركل عامل منها يتدرج من حد اقصى الى حد ادنى (حمودي،٢٠٠٨: ٤١). ويقترح المؤلفان (Taylor & Glezen, 1997:293) ويؤيدهم (ديوان الرقابة المالية ،٢٠٠٧: ٥) بان يكون التدرج في مستوى المخاطروالنسب المئوية التي يأخذها كل تدرج على النحوالاتي: ١٠٠% حد اعلى للمخاطر/٨٠ %درجة مخاطرعالية/٥٠ %درجة مخاطرمتوسطة/٢٠%درجة ادنى للمخاطر.

(ب) التقديرالكمي للمخاطرالموروثة: بعد ان يتم تقديردرجة المخاطرالموروثة تقديرا وصفيا يقوم المدقق بترجمة التقديرالوصفي للمخاطرالموروثة، الذي حصل عليه في الخطوة السابقة الى تقديركمي لدرجة تلك المخاطرمن خلال احتساب المتوسط الحسابي المرجح بالاوزان لنسب المخاطرالذي تأخذه تصورات المدقق لتأثيرات تلك العوامل وذلك طبقا للصيغة الاتية: (المشهداني وهرمز،١٩٨٩: ١٦٨)

$$\text{و}' = \frac{\text{مج (م} \times \text{ع)}}{\text{مج ع}} \times ١٠٠$$

حيث ان:-

و : الوسط الحسابي المرجح، المعبرعن المخاطرالموروثة

م : المستويات الاربعة للمخاطرالموروثة (١٠٠%، ٨٠%، ٥٠%، ٢٠%)

ع: عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى من مستويات المخاطر

(ج) تقديرمخاطرالرقابة :وتعني قيام المدقق بعملية تقديرفشل الرقابة الداخلية في منع واكتشاف وتصحيح ما قد يحدث من تلاعب وتزوير مادي في القوائم المالية في الوقت المناسب.(Temkin, & 1988:94 Winters,) نقلا عن (رؤوف، ٢٠٠٥ : ٤٣) وحيث ان المدقق يهدف من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الى جمع وتقويم ادلة الاثبات في التدقيق لتخفيض المخاطرفي التدقيق، وتعزيزرأيه المهني حول ما اذا كانت القوائم المالية معروضة بعدالة ومن الجوانب الجوهرية كافة، فان استراتيجية التدقيق، والتي تعني مدى اعتماد المدقق على الرقابة الداخلية والاختبارات الاساسية في تجميع الاثباتات الخاصة بعملية التدقيق تشيرالى المنهج الذي يستخدمه المدقق في تخطيط العمل التدقيقي لجمع وتقويم اثباتاته سواء استخدم المدقق منهج النظم اومنهج الاختبارات الاساسية المباشرة. (Boynton et Al, 2001: 302) وفي واقع الامريتوقف اتباع المدقق لاي من المنهجين سالفي الذكرعلى نتيجة الفحص المبدئي للرقابة الداخلية، اذ بعده يمكن ان يصل المدقق الى احد استنتاجين، الاول هوعدم الاعتماد على الرقابة الداخلية حيث يتوصل اليه من خلال التقويم المبدئي للرقابة الداخلية بانه لا جدوى من دراسة وتقويم النظام القائم بشكل تفصيلي اي تقويم كل نشاط من انشطة الوحدة الاقتصادية على حدة، وبذلك يتوقف المدقق عن اجراء اي دراسة او تقويم تفصيلي للرقابة الداخلية، ولذلك عليه الاستمرارفي دراسة وتقويم الرقابة الداخلية لتحديد مدى كفايتها وفاعليتها في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود اخطاء ومخالفات كبيرة. والثاني اذا ما قررالمدقق بعد الانتهاء من الفحص المبدئي للرقابة الداخلية ان يسلك منهج النظم معتمدا على مدى فاعلية الرقابة الداخلية، فان ذلك يتطلب منه القيام بالدراسة والتقويم التفصيلي للرقابة الداخلية بغية تحديد درجة فاعليتها وتقديرالمخاطر، وفي ضوئه يتم تخطيط مدى الاختبارات الاساسية. وكلما زادت عملية الوحدة الاقتصادية ونظمها تعقيدا وتقدما، تعين على المدقق توجيه انتباه اكبرلمكونات الرقابة الداخلية للحصول على الفهم الضروري لهذه المكونات اللازمة لتصميم اختبارات تحقق فاعلة. (زيدان ابراهيم، دراسات في التدقيق : ج٢: ٣٥)

(د) تقويم اختبارات الرقابة وتحديد درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية: وتعني تحليل نتائج اختبارات الرقابة، للوقوف على ما تؤشره نتائج تلك الاختبارات من جوانب القوة والضعف في الرقابة الداخلية المطبقة وعما اذا كانت كافية وتعمل بفاعلية خلال المدة المعنية بالتدقيق. ويتم ذلك من خلال القيام بما يأتي :-

(١) استقصاء لنظام الرقابة الداخلية : تفريغ نتائج استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بمجالات الرقابة المرتبطة بالفقرة المعنية بتقويم عناصرالرقابة الداخلية ذات الصلة بها في كشف يضم عناصرتلك الرقابة، وتقابلها اجابات (تأخذ صيغة نعم اوكلا) نتائج الاستقصاء والاختبارات، بحيث يستخدم المدقق حكمه المهني في اعطاء قيمة رقمية لكل اجابة،ونظرا لتفاوت اهمية جوانب عناصرالرقابة الداخلية، فان المدقق

يعطي قيما مختلفة لتلك الاجابات حسب اهميتها من وجهة نظره مستعملا مدى معينا من القيم (النقاط) وقد يكون هذا المدى من ١ االى ٥ او الى ١٠ اوالى اي نهاية للمدى يراها المدقق مناسبة، وبذلك تعد هذه القيم تعبيرا عن الوزن النسبي لاهمية العنصرالرقابي.

(٢) تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية للمجال موضع الفحص من خلال المعادلة الاتية :

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية للمجال}} \times ١٠٠$$

(٣) تحديد مستوى مخاطرالرقابة :بعد ان يقوم المدقق بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية، يكون بإمكانه تحديد المستوى المقدرلمخاطرالرقابة على اعتباران هذه المخاطر دالة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية، وبهذا يكون مستوى مخاطرالرقابة عبارة عن النسبة المتممة لنسبة درجة فاعلية الرقابة الداخلية اي ان :

مخاطرالرقابة = ١٠٠% – درجة فاعلية الرقابة الداخلية

(٤) احتساب المستوى المسموح به لمخاطرالاكتشاف: يستطيع المدقق احتساب المستوى المسموح به لمخاطرالاكتشاف باستخدام الانموذج الرياضي للمخاطرفي التدقيق، والذي قدمه AICPA في بيان معاييرالتدقيق (٤٧) سنة ١٩٨٣ والذي يأخذ الصيغة الاتية: (AICPA,1983:20)

المستوى المقبول لمخاطر التدقيق = م. الموروثة X م. الرقابةX المستوى المسموح به لمخاطرالاكتشاف

وعليه فان:

$$\text{المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق}}{\text{المخاطر الموروثة x مخاطر الرقابة}}$$

وفي مفاهيم التدقيق المتقدمة بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد – UNCTAD) الصادرعن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، فان مخاطرالاكتشاف ترتبط مباشرة بالاجراءات التفصيلية التي يؤديها المدقق، حيث ان تقديرالمدقق لمخاطرالرقابة والمخاطرالموروثة يؤثرفي طبيعة ووقت ونطاق الاجراءات التفصيلية التي يجب ان يؤديها لتخفيض مخاطرالاكتشاف ومن ثم المخاطرفي التدقيق الى ادنى مستوى مقبول. ومن الجديربالذكران بعض مخاطرالاكتشاف تكون دائما موجودة

حتى اذا قام المدقق بفحص ارصدة الحسابات او مجموعة العمليات المبوبة بنسبة ١٠٠% وذلك بسبب ان معظم ادلة التدقيق مقنعة وليست قطعية. ولذلك يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبارتقديره لمستويات مخاطرالرقابة والمخاطرالموروثة لتحديد طبيعة ووقت ونطاق الاجراءات التفصيلية المطلوبة لتخفيض مخاطرالتدقيق الى المستوى الادنى المقبول.

٥- تأثير مخاطر التدقيق على تطور مهنة التدقيق : لقد ادى تنامي مخاطرالتدقيق الى تطورالعديد من الجوانب الهامة لعملية التدقيق، المرتبطة بأسلوب تقييم المخاطرالمرتبطة بعملية التدقيق واساليب جمع البيانات والمعلومات ومؤهلات وخبرات المدققين، ومن اهم التطورات التي حدثت لمهنة التدقيق نتيجة لازدياد حدة المخاطرما يأتي : (www.iugaza.edu.p534)

(أ) الاهتمام بإضافة قيمة للعميل: لقد وجد المدققون ان عملية التدقيق المالية في حد ذاتها وبالشكل الذي تقوم عليه حاليا لم تعد تضيف قيمة كبيرة للعميل، كما انها لا توفرآلية ملائمة لتخفيض مخاطرالعميل، لذا بدأت العديد من مكاتب التدقيق في تحسين اسلوب تأدية خدماتها واستشاراتها للعملاء بحيث تحقق لهم قيمة مضافة، فقد تتحقق تلك القيمة مثلا من خلال ما يقدمه المدققون من استشارات او توصيات للإدارة بتصحيح اوتعديل بعض النظم الرقابية اذا ما تبين للمدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق انها غيرفعالة في منع اواكتشاف الاخطاء قبل حدوثها، كما قد يفيد تقييم المدقق لنواحي الضعف في منشأة العميل الادارة في اتخاذ الاجراءات المناسبة للتغلب على هذه المخاطر، كما توفرللمدقق الخارجي رؤية مناسبة عن المخاطرالتي من المتوقع ان تواجه العميل والتي بدورها تنعكس سلبا على مخاطرالتدقيق الخارجية.

(ب)اختبارانظمة الرقابة: يهتم المدققون بصفة اساسية بتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وتحديد خطرالرقابة قبل البدء في القيام بعملية التدقيق، الا انه وجد حديثا ان بعض انظمة الرقابة المطبقة لم تعد تحقق مبدأ التكلفة والعائد خاصة بعد تغيرالظروف الداخلية اوالخارجية لمنشأة الاعمال، لذا اتجه بعض المدققين الى استخدام طرق جديدة لاختبارانظمة الرقابة.

(ج) التوثيق والاعمال الكتابية: اتجه المدققون حديثا الى تخفيض حجم اوراق العمل من خلال التركيزعلى اعداد اوراق العمل في مناطق معينة دون الاخرى كتلك التي تحتاج الى التقديرالشخصي، حالات تقييم المخاطر وغيرها من الامورالتي تشكل اهمية خاصة للمدقق.

(د) تقييم الخطر: تجاهلت العديد من مكاتب التدقيق تطبيق نشرة معاييرالتدقيق رقم (٤٧) ، و(٨٢) وتعديلاتهما واللتان ينصان على ضرورة قيام المدقق بتقييم خطرالتدقيق ومن اهمها مخاطرالغش والاختلاس عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، اما الان فقد اتجهت أغلب المكاتب الى مناقشة اهم جوانب عوامل الخطر

قبل تخطيط كل عملية من عمليات التدقيق وخصوصا مع صدورأيضاح المعياررقم (٩٩) على ان تقوم باعداد برامج التدقيق على اساس هذا التقييم.

ويلاحظ من خلال العرض السابق، ان مهنة التدقيق تحاول قدرالامكان التعاطي مع مستويات المخاطر المرتفعة نتيجة زيادة مطالبة أعضاء المهنة (الطرف المتضررالاساسي) بتوفيرآليات تمكنهم من تأدية اعمالهم بمستوى مقبول من المخاطرة، وخصوصا ان معاييرالتدقيق نفسها تشيرالى ان على المدقق تخطيط عملية التدقيق لتدنية المخاطرالى المستوى المقبول مهنيا. ان المعاينة الاحصائية تقدم افضل وسيلة لتحقيق هذين المعيارين من خلال معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات. فتتم دراسة نظام الرقابة الداخلية واختباراجراءاته بغرض التحقق من الالتزام به عن طريق معاينة الصفات وبعد تحديد النتائج الخاصة باختبارات الالتزام باجراءات نظام الرقابة الداخلية يقوم مراقب الحسابات بتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الجوهرية الواجب أداؤها لارصدة الحسابات. وجدير بالذكران العديد من المحاسبين يخلط بين الموضوعية والحكم الشخصي وتكون المعلومات المالية موضوعية عندما تكون: (جمعة ، ٢٠٠٩: ٧٧)

أ.حرة من الرأي والتحيزالشخصي.

ب.مثبتة (مبرهنة) اوفي المقدوراثباتها بمعرفة محقق مستقبل.

وفي ضوء ما تقدم يقترح الباحثان ان يعرف الحكم الشخصي بانه (تقديرشخصي للمحاسب القانوني للاختيارمن بين بدائل اجرائية لعملية تدقيق تتسم بعدم التأكد).

ويوجد تساؤل هنا: ما هو حجم العينة العشوائية البسيطة المناسب ؟

ان حجم العينة المناسب هوالذي يتم تحديده لتقديرمعالم المجتمع بدقة محددة، وتحدد هذه بدلالة الخطأ الذي يمكن قبوله عند تقديرالمعالم والمخاطروالمجازفة التي يتم القبول بها اي ان حجم العينة يتحدد بحيث يحقق خطأ ومخاطرمحددين. وبصورة عامة يتطلب حجم العينة الكبيرتكاليف مالية وبشرية ووقتا كبيراً لكنه يعطي دقة اكبروبالعكس اذا ما كان حجم العينة صغيراً فسيؤدي الى تكاليف مادية وبشرية ووقت اقل على حساب دقة النتائج التي يمكن الوصول اليها لذا فمن الافضل تحديد حجم العينة على اساس دقة محددة مسبقا.

((ثالثا: الجانب العملي))

يتضمن الجانب العملي شقين الشق الاول من الجانب العملي المشار اليه ضمن فقرات مناهج البحث والمتعلق استعراض الطرائق والاساليب المتاحة والآلية التي يتم بموجبها تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في اعمال الرقابة والتدقيق بإحدى الدوائرالخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية.، وينتهي بإبراز دور تقرير مدقق الحسابات في بيان راي مراقب الحسابات في الانشطة المؤداة من قبل الشركة وفق المعاينة الإحصائية

انطلاقا من كون هذا التقريريعد وسيلة التاييد والتأكيد على امانة وصدق وعدالة المعلومات المعروضة. اما الشق الثاني فيتضمن استخدام الاستبانة لاثبات او نفي فرضيات البحث لمتطلبات علمية وعملية تتعلق بطبيعة موضوع البحث وعلى النحو الآتي:-

(١) نبذة تعريفية عن مجتمع البحث وعينته

أ- **مجتمع البحث:** الدوائر الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية ، تأسس ديوان الرقابة المالية بموجب قانون رقم (١٧) لعام ١٩٢٧ ليعد الجهة الرقابية العليا حيث ارتبط بشكل مباشربالسلطة التشريعية وينوب عنها في الرقابة على المؤسسات التنفيذية، وتلتها قوانين اخرى منها (٤٢) لعام ١٩٦٨، وقانون (١٩٤) لعام ١٩٨٠، وقانون رقم (٦) لعام ١٩٩٠(المعدل)، واخيرا قانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل)اما وظيفته الرقابية فانها كانت الوظيفة الأساسية التي حددها الدستوروفقاً للمادة رقم (١٦) ويعتبرديوان الرقابة المالية جزء من الاطارالمؤسسي لمهنة التدقيق والذي يضم المؤسسات والهيئات والمجالس التي يقع على عاتقها تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق. ان الهدف الرئيسي لديوان الرقابة المالية ليس مجرد اصدارتقاريرسنوية معتادة عن اعماله وملاحظاته ولكن الهدف هواصدارها بمصداقية عالية حتى في ظل مخاطرالتدقيق بحيث تضمن هذه التقاريرسلامة الثقة والمصداقية في البيانات المالية والإدارية بالجهات الخاضعة للرقابة وخصوصاً فيما يتعلق بتقاريرالتدقيق المالي اوتدقيق الاداء. وتتمثل اهداف الديوان الإستراتيجية في حماية المال العام من خلال الكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري ودعم المساءلة العامة وتقويم الاداء للمؤسسات العامة.

ب.عينة البحث: (الشركة العامة للصناعات القطنية) احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن: تأسست الشركة العامة للصناعات القطنية استنادا الى قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧، وهي وحدة انتاجية اقتصادية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق اسس اقتصادية. وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مركزها الرئيسي في محافظة بغداد. وتهدف الشركة الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني وتنميته من خلال انتاج سلع ذات جودة ومعتدلة الثمن بما يتفق مع سياسة التصنيع واهداف خطة التنمية لسد الاحتياج وتوفيرمصادرالتمويل والعملات الأجنبية لتغطية احتياجات النشاط الصناعي.

(٢) نشاط الشركة عينة البحث :يسعى الباحثان الى تقديم آلية لتطبيق الرقابة الإحصائية على الانشطة المالية. وتحقيقا لهذا المسعى يحاول الباحثان ان يُخضِعا بعض مكونات البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٢٠٠٨ للرقابة الإحصائية وذلك بهدف تحقيق البساطة والسهولة في التطبيق العملي للاساليب الاحصائية في اعمال الرقابة والتدقيق، ويعود السبب في تبني هذه المحاولة الى ان مستخدمي البيانات المالية

(على اختلاف مستوياتهم العلمية) اصبحوا اقرب الى فهم وإدراك فحوى الأرقام المعروضة في هذه البيانات المالية نظرا لطول فترة التعامل معها، كما ان هذه البيانات تدقق من قبل ديوان الرقابة المالية (الجهة الرسمية المخولة بموجب القانون بتدقيق حسابات الشركات العامة)، الأمرالذي يؤدي الى المزيد من الرصانة ودرجة الاعتماد على تلك البيانات المالية المعدة طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد.

(٣)الشق الاول اجراءات الرقابة والتدقيق على حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية:تم الايضاح سابقا تتكون المخاطرفي التدقيق من ثلاث عناصررئيسية وهي، المخاطرالموروثة ومخاطر الرقابة ومخاطرالاكتشاف. ويلاحظ ان هناك نسبة محددة للمخاطرالكلية لا تتجاوز ٥% حددتها مكاتب التدقيق العالمية من خبرتها ومن البحوث التي تم عملها حيث ان هذه النسبة تعد معقولة، وقد يجوزان تنقص عندما يريد المدقق ثقة عالية الى ٣% او ٢% وقد تم تقديرالمخاطرالموروثة والمخاطرالرقابية من خلال قيام الباحثان بدراسة وفهم طبيعة عمل الشركة ومعرفة نشاطها من خلال جولة استطلاعية لأقسامها ومصانعها وتوجيه الاستفسارات لادارة الشركة وموظفيها لكي يتم التمكن من فهم مخاطرالتدقيق المتعلقة بنشاطها كذلك تم الحصول على فهم للرقابة الداخلية ومدى كفايتها لغرض تخطيط العمل التدقيقي، وفحص تدفق المستندات واعمال النظام المحاسبي والرجوع الى السجلات والاوليات وقوائم الجرد، مما ساعد في تقديروقياس تلك المخاطر. وعلى النحوالاتي :

أ- عدم السيطرة على مستندات الصادروالوارد المخزني .

ب- ليس هناك نظام واضح عند إحلال البدلاء من الموظفين عند تمتعهم بالأجازة.

ونظرا لكبرحجم الشركة وتوسع نشاطها وتعدد حساباتها، سيتم التركيزعلى تقديرمخاطرالرقابة لبعض الحسابات ذات الأثرالهام في نشاط الشركة وبمستوى خطورة عالي، وقد اعتمد التقديرالكمي لهذه المخاطراربع مستويات من النسبة المئوية، اذ اعطيت نسبة ١٠٠% لاعلى خطرونسبة ٢٠% لأدنى خطر ومن هذه الحسابات (المدينين) وعلى النحوالاتي:

تحديد مخاطر الرقابة

التسلسل الرئيسي	التسلسل الفرعي	الفقرة	حد اعلى للمخاطر ١٠٠%	درجة عالية من المخاطر ٨٥%	درجة متوسط من المخاطر ٥٠%	حد ادنى من المخاطر ٢٠%
١		تدوير الارصدة الافتتاحية				*
٢		العمليات المالية			*	
	٢-١	التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات المدينين وقابلية هذه الديون للتحصيل.				
	٢-٢	التأكد من الوجود الفعلي لاوراق القبض،وملكيتها للوحدة الاقتصادية		*		
	٢-٣	اختبار مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق الاجراءات التي يحتوي عليها نظام الرقابة الداخلية				

	٢-٤	هل تم الفصل بين الانواع المختلفة من حسابات المدينين التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية.		*		
	٢-٥	التاكدان مخصص الديون المشكوك فيها قد تم ربطه مع الحساب المدين الخاص به بصورة صحيحة.	*			
	٢-٦	التاكد من ان حسابات المدينين المدرجة ضمن الموجودات المتداولة سوف تتحول الى نقدية في اقل من سنة	*			
		المجموع	١	٢	١	١

$$\text{تقدير المخاطر الطبيعية الكمي (و)} = \frac{\text{مج (م} \times \text{ع)}}{\text{حجم ع}} \times ١٠٠$$

حيث ان:

(و) : الوسط الحسابي المرجح المعبرعن المخاطرالطبيعية

(ع) : عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى من مستويات المخاطر

(م) : المستويات الأربعة للمخاطرالطبيعية (١٠٠% ، ٨٥% ، ٥٠% ، ٢٠%)

وعلى ذلك فان :

مج (م x ع) = (١ x ١٠٠%) + (٢ x ٨٥%) + (١ x٥٠%) + (١ x ٢٠%)

= ١ + ١,٧+ ٠,٥ +٠,٢ = ٣,٤

و = ٣,٤ / ٥ = ٦٨ % تقريبا تقديرالمخاطرالطبيعية اوالموروثة الكمي.

ولقياس مخاطرالرقابة لفقرة المدينون لابد اولا ان يتم : فهم عناصرالرقابة الداخلية في الشركة واجرءات اختبارات الرقابة وتقييم نتائجها من خلال قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية، وقد تم استخدام دليل التدقيق العراقي رقم (٤) الصادرعن ديوان الرقابة المالية. اذ تم تحديد قيم (اوزان) قياسية لتفاوت اهمية جوانب عناصرالرقابة الداخلية حيث تتراوح هذه القيم بين (٣، ٥) لكل إجابة والتي تأخذ صيغة "نعم " او "كلا" حيث يأخذ الوزن (٥) الاهمية الاكبرفي تأثيره في الفقرات، وهكذا الوزن (٤) للتأثيرالمتوسط والوزن (٣) للفقرة التي يكون تأثيرها قليلا او معدوما. وفيما يأتي قائمة استقصاء واختبارات الرقابة الداخلية لفقرة المدينون :

ت	العنصر الرقابي	القيم القياسية (الاوزان)	نتائج الاستقصاء واختبارات الرقابة	
			نعم	كلا
١	هل ان قوائم المبيعات مسيطر عليها بموجب سجل محاسبة (١٦).	٥	٥	
٢	هل يوجد فصل بين الوظائف التالية : اعدا قوائم المبيعات، التحصيل، الشحن اوالبيع	٤	٤	

٣	هل توجد جهة مسؤولة عن تحديد البضائع التالفة والمتضررة؟	٢	٢	
٤	هل توجد لدى الوحدة الاقتصادية سياسة واضحة لاسعار وشروط البيع؟	٣		٣
٥	هل تدقق قوائم البيع حسابيا قبل اصدارها؟	٤	٤	
٦	هل يتم اجراء المطابقة بين السجلات الفرعية والأستاذ العام دوريا؟	٣	٣	
٧	هل تمسك الوحدة الاقتصادية يومية مستقلة للمبيعات الاجلة؟	٢	٢	
٨	هل هنالك رقابة فعالة على المبيعات؟	٢		٢
٩	هل تجري المطابقة بين قوائم المبيعات اليومية وسجل الصندوق؟	٣	٣	
١٠	هل يتم معرفة رصيد المواد المخزنية في وقت الموافقة وتنظيم قوائم المبيعات؟	٣		٣
	المجموع	٣١	٢٣	٨

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد الى(الملحق ١ من دليل التدقيق المرقم ٤ الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،٢٠٠٠: ٣)

وبعد قيام المدقق بعملية فهم عناصرالرقابة في النظام الخاضع للفحص، واجراء اختبارات الرقابة وتقويم نتائجها وتوثيق ذلك، يكون بإمكانه بعد ذلك التعبيركميا عن درجة فاعلية الرقابة الداخلية وذلك من خلال الآتي:

تفريغ نتائج استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بمجالات الرقابة المرتبطة بالفقرة المعنية بتقويم عناصرالرقابة الداخلية ذات الصلة بها في كشف يضم عناصرتلك الرقابة، وتقابلها إجابات(تأخذ صيغة نعم اوكلا) نتائج الاستقصاء والاختبارات، بحيث يستخدم المدقق حكمه المهني في اعطاء قيمة رقمية لكل إجابة، ونظرا لتفاوت اهمية جوانب عناصرالرقابة الداخلية، فان المدقق يعطي قيما مختلفة لتلك الإجابات حسب اهميتها من وجهة نظره مستعملا مدى معينا من القيم (النقاط) وقد يكون هذا المدى من ١ الى ٥ او الى ١٠ اوالى اي نهاية للمدى يراها المدقق مناسبة، وبذلك تعد هذه القيم تعبيرا عن الوزن النسبي لاهمية العنصرالرقابي. ويتم تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية للمجال موضع الفحص من خلال المعادلة الآتية :

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية للمجال}} \times ١٠٠$$

ب- تحديد مستوى مخاطرالرقابة :بعد ان يقوم المدقق بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية، يكون بإمكانه تحديد المستوى المقدرلمخاطر الرقابة على اعتباران هذه المخاطردالة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية، وبهذا يكون مستوى مخاطرالرقابة عبارة عن النسبة المتممة لنسبة درجة فاعلية الرقابة الداخلية اي ان :

مخاطرالرقابة = ١٠٠% - درجة فاعلية الرقابة الداخلية

وبهذا يتم تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية لفقرة المدينين على النحو الآتي:

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{٢٣}{٣١} \times ١٠٠ = ٧٤\% \text{ تقريبا}$$

وعليه يكون مستوى مخاطرالرقابة = ١٠٠% – ٧٤% = ٢٦%

ج– تقدير مخاطر الاكتشاف لفقرة المدينون : بعد تقديرمخاطرالتدقيق المخططة المقبولة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى كل رصيد وبعد تقديرالمخاطرالموروثة والرقابية لكل رصيد، نبدا بتحديد مخاطرالاكتشاف المخططة المسموح بها لكل رصيد من ارصدة القوائم المالية، لأغراض اتخاذ القرارحول مزيج ادلة الإثبات الذي سيكون ضرورياً لتخفيض مخاطرالاكتشاف وبالتالي مخاطرالتدقيق الى اقل مستوى يمكن قبوله. ولتحديد هذا المزيج يجب ان نأخذ بعين الاعتبارطبيعة الاجراءات التفصيلية (ما هي الاجراءات التي يتم استخدامها). وقت الاجراءات التفصيلية (متى يتم استخدام هذه الاجراءات) على سبيل المثال اداء هذه الاجراءات في نهاية الفترة بدلاً من اي تاريخ مبكر. ونطاق الاجراءات التفصيلية (حجم هذه الاجراءات). ويستخدم هذا النموذج بصفة اساسية لتحديد حجم الادلة التي يجب جمعها في كل حساب اولكل فقرة من فقرات القوائم المالية. وتجدرالاشارة الى ان عند استخدام نموذج مخاطرالتدقيق في تخطيط التدقيق، فان المدقق يجب ان يقدربداية المستوى المقبول لمخاطرالتدقيق (المخاطرالموروثة = AR) ثم بعد ذلك يقدر(المخاطرالملازمة = IR) وكذلك (خطرالرقابة =CR) ويكون محصلة هذه التقديرات تحديد مخاطرالاكتشاف، والذي يعني قياس خطرادلة الاثبات بالنسبة لدورة اوجزء من المعاملات سوف تفشل في اكتشاف الاخطاء الزائدة عن المقدارالمقبول لوجود مثل هذه الاخطاء. ويتم تحديد مخاطرالاكتشاف بتطبيق المعادلة الاتية :

$$\text{الحد المسموح لمخاطرالاكتشاف} = \frac{\text{المستوى المقبول للمخاطرفي التدقيق}}{\text{المخاطرالموروثة} \times \text{مخاطرالرقابة}} \times ١٠٠$$

ويوجد امران يتعلقان بخطرالاكتشاف المخطط بشكل رئيسي، الاول : تتوقف قيمة هذا الخطرعلى العوامل الثلاث الاخرى في النموذج، ويمكن تغييرخطرالاكتشاف المخطط فقط في حالة القيام بتغييرقيمة أحد المخاطرالاخرى، الثاني : يحدد هذا الخطرحجم الادلة الاساسية التي يخطط المدقق لجمعها، حيث يتناسب حجم هذه الادلة عكسياً مع حجم خطرالاكتشاف المخطط، فاذا تم تخفيض هذا الخطر، يجب ان يتم يجمع قدراً اكبرمن الادلة لتخفيض مستوى الخطرالمخطط المقبول :

$$\text{الحد المسموح لمخاطرالاكتشاف لفقرة المدينون} = \frac{٥\%}{٧٤\% \times ٢٦\%} \times ١٠٠$$

= ٢٥% تقريبا

بعد ان تم تطبيق القسم الاول من منهجية التدقيق الخاصة بتصميم الاختبارات التفصيلية لارصدة المدينين والمتعلقة بتحديد الاهمية النسبية وتقديرالخطرالممكن قبوله والخطرالطبيعي للمدينين يتم تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية لرصيد المدينين من خلال الخطوات الآتية :

١- تصميم الاختبارات التفصيلية لاصدة حساب المدينين لمقابلة اهداف التدقيق المرتبطة بالارصدة :

أ- تحديد اجراءات التدقيق

ب- تحديد حجم العينة

ج- التوقيت

يمكن ان نربط الفقرات (أ- ب- ج)

وقدرتعلق الامربموضوع البحث فسوف يتم التركيزعلى فقرة (ب) اعلاه والخاصة بتحديد حجم العينة المختارة ومن ثم اختيارمفرداتها وفق العينات الإحصائية بعد ان تم تقديرمخاطرالتدقيق ومخاطرالاكتشاف منها بشكل خاص بصورة كمية اي باحدى الاساليب الإحصائية من خلال اعداد برنامج تدقيق مقترح وفق اسلوب المعاينة الإحصائية تتحد فيه مستويات الخطرالمقدرة كميا فضلا عن تقديرالاساليب الإحصائية التي يرى الباحثان انها مناسبة ولبعض الحسابات وعلى النحوالأتي :

١- برنامج التدقيق وفق العينات الإحصائية : يعتمد برنامج التدقيق المقترح عن الانشطة المختلفة المؤداة من قبل الشركة على مفهوم استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق – احد انواع اساليب التدقيق – نظرا لان هذا النوع من الاساليب يمكن تطبيقه عمليا فضلا عن انه يلبي احتياجات الاطراف المستخدمة للبيانات المالية، ويستند الانموذج الى تطبيق معظم مفاهيم واساليب وطرائق المعاينة الإحصائية الحديثة في مجال :-

الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وتعتبرجزءا مكملا للقوائم المالية وتشمل :

أ- الملاحظات الهامشية Footnotes .

ب- القوائم الاضافية والكشوفات الملحقة Supplementary statement.

٢. تقريرالإدارة Management report .

٣. تقريرمدقق الحسابات Auditors report.

ومن منطلق انه يجب ان يعد مراقب الحسابات ويوثق برنامج لاعمال الرقابة والتدقيق، يحدد في طبيعة ومدى وتوقيت الاجراءات الاساسية المخططة للتدقيق، كما يجب ان يوفرهذا البرنامج مجموعة من التعليمات لمساعدي مراقب الحسابات الذين تم تكليفهم باعمال التدقيق وايضا يجب ان يعمل هذا البرنامج كوسيلة لمراقبة وتسجيل ومتابعة النفيذ السليم لاعمال التدقيق، فضلا عن عدم وجود اسلوب واضحة يمكن ان يستخدمها

مراقب الحسابات عند استخدامهم المعاينة الإحصائية، ولاستكمال الهيكل العام لاجراءات التدقيق يرى الباحثان ضرورة توفيربرنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية كمرحلة اولى عن طريق تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية يوفراجراءات واضحة لاستخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق لاغراض اختبارات الرقابة واختبارات التحقق التفصيلية من الارصدة والعمليات وذلك بهدف الحصول على ادلة وقرائن تدقيق ملائمة وكافية ويفضل ان يشمل هذا البرنامج اهداف التدقيق لكل مجال من مجالات التدقيق، هذا وان اعداد اي برنامج يتطلب مراحل تمهيدية تسبق اعداده .

تم وضع البرنامج المقترح من خبرة الباحثان في مجال التدقيق والاسترشاد بالبرامج التي يتم استخدامها من قبل ديوان الرقابة المالية. وقد جرى تطبيق البرنامج على عينة البحث المتمثلة في (حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية) والتي اخترنا منها حسابات (المدينون) اذ اكتفينا بهذا القدرلكون الحساب المذكوريحتوي معاملات مالية ضخمة على مدار السنة المالية فضلاعن كونه يحوي حسابات فرعية منها ماهوعلى مستوى العميل ومنها ما هوعلى مستوى معامل ومصانع الشركة، فضلا عن إمكانية تطبيق فقرات البرنامج المقترح على بقية انواع الحسابات كل حسب طبيعته ومدى إمكانية شموله لفقرات فرعية اخرى ومدى شموله باجراءات تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية وفيما يأتي البرنامج المقترح للتدقيق بالعينات الاحصائية.

برنامج مقترح للتدقيق بالعينات الإحصائية

التسلسل الرئيسي	التسلسل الفرعي	التفاصيل	التسلسل		
			مستوى الخطر	حجم العينة %	اسم المدقق وتوقيعه
١		تحديد اهداف التدقيق لحساب المدينين :			
	١ – ١	تتفق ارصدة المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط بها، ويتم جمع الاجمالي بشكل صحيح ويتفق مع الاستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات).			
	١ – ٢	ارصدة المدينين التي تم تسجيلها موجودة فعلا (الوجود).			
	١ – ٣	ارصدة المدينين الموجودة فعلا تم ادراجها (الاكتمال).			
	١ – ٤	دقة ارصدة المدينين (الدقة).			
	١ – ٥	تم تبويب ارصدة المدينين عى نحو ملائم (التبويب).			
	١ – ٦	صحة الفاصل الزمني لارصدة المدينين (الفاصل الزمني)تم ادراج ارصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق(القيمة القابلة للتحقق)			
	١ – ٧	يوجد حق للجهة تحت التدقيق على ارصدة المدينين (الحقوق).			
٢	١ – ٨	تم العرض والافصاح عن ارصدة المدينين على نحو ملائم (العرض والافصاح).			
	١ – ٩	التخطيط الاولي لعملية التدقيق			
	٢ – ١	الاجراءات التمهيدية او الانشطة التمهيدية			
		التعرف على المستخدمين المحتملين للبيانات المالية والغرض من استخدام تلك البيانات .			
		الحصول على المعلومات الضرورية ولالتزامات القانونية.			
		شهادة التأسيس والنظام الداخلي لها.			
		محاظر مجلس الادارة والمساهمين.			

		العقود المبرمة.			

برنامج مقترح للتدقيق بالعينات الإحصائية

التسلسل الرئيسي	التسلسل الفرعي	التفاصيل	التسلسل		
			مستوى الخطر	حجم العينة %	اسم المدقق وتوقيعه
		تحديد الوحدات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق. تنفيذ الاجراءات التحليلية الاولية			
	٢ – ٢	فهم مجال العمل والنشاط الذي تعمل فيه الجهة الخاضعة للتدقيق. تقدير القدرة على الاستمرارية من خلال التعرف على الصعوبات التي قد تواجهها الجهة الخاضعة للتدقيق واحتمالات الفشل المالي. التعرف على التحريفات في المعلومات المالية عنطريق اجراء المقارنات اللازمة مع المعلومات الواردة لفترات سابقة.			
	٢ – ٣	تقدير الاهمية النسبية وخطر التدقيق - تقدير الاهمية النسبية من خلال : ١- تحديد حكم تمهيدي عن الاهمية النسبية أي تحديد المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الاهمية النسبية . ٢- تخصيص او توزيع الحكم التمهيدي من الاهمية النسبية على مجموعات نوعية، أي تجميع الادلة على مستوى الجموعات الفردية وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة. ٣- نتائج تنفيذ اختبارات التدقيق او تقييم نتائج التدقيق، ويتم تقدير التحريف الاجمالي ومن ثم دمج قيم التحريف المقدر في قائمة واحدة ومقارنة التحريف الكلي بالاهمية النسبية.			
٣	٣ – ٣	فحص نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة التحقق من تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية. فهم الرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق.			
	٣- ١	تقدير خطر الرقابة. اجراءات التدقيق ١- الاختبارات الاساسية (الجوهرية)			
	٣-٢	أ - اختبار العمليات والارصدة : - اختبار العمليات - اختبارات ارصدة الحسابات ب- الاجراءات التحليلية: تحليل النسب والاتجاهات العامة التحري عن التغيرات في البنودغير العادية ٢- اختبارات الرقابة (الالتزام)			

٢- اجراءات التدقيق وفق اسلوب المعاينة الإحصائية على حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية:

أ- النشاط الرئيسي للشركة عينة البحث هوانتاج وبيع المنتجات القطنية وتعتمد هذه الشركة اسلوب السيطرة القيمية والكمية على الخزين بواسطة قسم الحسابات المخزنية فيها الذي يمسك بطاقات المواد المخزنية بالكمية والقيمة، اذ يتم توسيط حساب المخازن في كل عمليات الشراء وبمجموع قوائم الصادرالمخزني يتم تخفيض حساب مخازن بضائع بغرض البيع وتحميل حساب مشتريات بغرض البيع بمبلغ التخفيض.والأسئلة التي ترد هنا هل ان جميع قوائم البيع للسنة موضوع البحث نظم بها مستند صادرمخزني ؟ وانه لا يوجد اخطاء في احتساب مبالغ كل قائمة ؟ كل ذلك لغرض التأكد من حساب المخازن فقط. هذا من جانب وان حساب المدينون قد حمل بمبالغ جميع المستندات المحررة على حساب المدينون وان مستندات الصادرالمخزني نظم

بها قيد تحميل على حساب المشتريات بغرض البيع. وعندما تكون الإجابة على هذه الأسئلة ايجابية تكون هناك مقابلة صحيحة بين حساب المبيعات، ولكن هناك احتمال ان تكون الإجابة سلبية ونكون قد عرضنا حساب النتيجة غيرصحيح ويمكن ان تكون النتيجة زيادة في رقم الارباح وهذه زيادة غيرحقيقية وعند توزيعها نكون قد وزعنا جزءا من راس المال، وبالعكس قد تكون النتيجة تخفيض رقم الارباح وبالتالي توزيع اقل. وفي الحالتين تكون مخالفة لقانون توزيع ارباح الشركات الاقتصادية الذي تخضع له هذه المنشأة. وبما ان الوقت هوفترة اعداد حسابات ختامية وعدم امكانية القيام بعملية تدقيق واسعة اذا ما عرضت حالات من هذا النوع سوف نلجأ لاستخدام عينة الاكتشاف بهدف البرهنة على وجود هذه الحالات اوعدم وجودها. والتأكد من جميع قوائم البيع تم تثبيت مبالغها في السندات بصورة صحيحة وقد رحلت الى الحسابات والسجلات المختصة بصورة صحيحة وعلى النحوالأتي :

ب- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديرالمخاطرتقديرا مبدئيا واعادة النظرفي التقديرالاولي وفق الخطوات التي تم توضيحها في المبحث الثالث من الجانب النظري. ثم تقييم النظام للتأكد من مدى قوته في ضوء العوامل المحددة مسبقا في بداية المبحث وقد تم التعرف على نقاط الخلل الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية وبناءا على ذلك تم تحديد هدف الفحص وتحديد اسلوب تقديرحجم العينة واختياراسلوب سحب العينة.

ج- تحديد حجم العينة : المجتمع المطلوب فحصه هو قوائم البيع الصادرة خلال العام ٢٠٠٨ ان قوائم البيع التي سوف تعتمد هي النسخة المرفقة مع قيود المبيعات، والبالغ عددها ١٤٠٠٠ قائمة بيع صادرة وذلك لتسهيل عملية سحب العينات ولان قوائم البيع مرقمة حسب نوع المادة المباعة.

د- تحديد الهدف من الفحص: ان الهدف من الفحص هوالتأكد من عدم وجود قوائم مبيعات صادرة خلال السنة موضوع الفحص فيها اخطاء احتساب مبالغ اوقوائم غيرمرحلة للحسابات الختصة وتم اختيارنقطة البداية في المطابقة بين قوائم البيع الصادرة والسجلات المالية المعتمدة وذلك لتحقيق هدفين هما :

اولا : التأكد من كافة المبالغ المحتسبة قد تم احتسابها بشكل صحيح.

ثانيا : التأكد من ان كافة المواد المباعة والمخرجة من المخازن بمستندات الصادرالمخزني قد ادخلت جداول الكلفة.

هـ-بعد فحص نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الخلل فيه وجد من الملائم توقع تكرارالحدث في العينة بنسبة ٥% واستنادا لما توفرمن معلومات وتحليل للعوامل الواجب اخذها بالاعتبارتقرران يتم الفحص بمستوى ثقة قدره ٩٩% وهو يعني احتمال وجود حدث واحد في الاقل، وتعتبرهذه النسبة عالية ولكن تم اختيارها للحصول على اكبراطمئنان ممكن.

وبالرجوع الى الجداول الإحصائية المعدة لهذا النوع من العينات وفي مجموعة حجم مجتمع (١٥٠٠٠) وحدة وهو(حجم مقارب لحجم المجتمع المطلوب فحصه) وتحت حقل نسبة حدوث الخطا المتوقع (0.5%) وفي بند احتمال وجود حدث واحد على الاقل وقدره ٩٩% نتجه افقيا لنجد حجم عينة قدره (٩٠٠) وحدة. ولقد تم استخدام طريقة السحب النظامية ذات البداية العشوائية وان منوال السحب سيكون على اساس سحب وحدة واحدة من كل ٢٧ واحدة (١٤٠٠٠وحدة حجم المجتمع تقريبا ÷ ٩٠٠ حجم العينة). لقد وجد ان المناسب ان تكون لدينا بدايتين عشوائيتين اي سيكون السحب ٢ وحدة من كل ٣٢ وحدة على ان تقع وحدة واحدة من كل مجموعة من الوحدات مكونة من ١٦ وحدة وبصورة متتالية.

ملاحظة : تم اجراء الفحص الفعلي للعينات المسحوبة وللأشهر (٧ ، ٨) وذلك بمطابقة قوائم البيع مع السجلات وبواقع (٥٠) قائمة كمجموعة اولى وقد كانت النتائج كما يأتي :

رقم القائمة	المبلغ	نوع الخطأ
١٠٧٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	لم يتم احتسابها بشكل صحيح
١٠٧٢٨	٢٧٠٠٠٠٠	رحلت مرتين
١٠٧٤٦	-------	اول حالة في الهدف الذي نبحث عنه غير موجودة ضمن ترحيلات الحاسبة
١٠٧٧٤	--------	ثاني حالة في الهدف الذي نبحث عنه غير موجودة ضمن ترحيلات الحاسبة وتم تثبيتها لاحقا

يلاحظ من خلال الجدول وجود حالات تؤشروجود اخطاء اوتحريفات مالية، الامرالذي يؤدي الى ضرورة زيادة حجم العينة لغرض الثقة اكثربعدم حصول اخطاء تؤثرعلى البيانات المالية. كما تشيرهذه النتيجة الى ان اسلوب المعاينة الإحصائية يمكن ان يقلل من مخاطرعدم الاكتشاف وهو دالة الهدف من البحث. لقد ظهرت النتيجة مبكرة وفي البداية العشوائية الاولى. اي بعد ان تم فحص اول مجموعة. بما ان العينة المسحوبة أثبتت وجود هذا الحدث فان امام الباحثان اما الاستمرار بالفحص لاثبات وجود الحدث بنسبة تكرارقدرها (٠،٥%) وبثقة قدرها ٩٩% اوالاكتفاء بإثبات وجود الحدث وبالتالي التوقف عن سحب العينات وحث الإدارة على القيام بتدقيق الحسابات المعنية. ولقد تم العمل بالمقترح الثاني.

ز – تقييم نتائج الفحص إحصائيا: كان من المتوقع ان نجد حوالي١٥ خطأ في العينة البالغة (٥٠) وحدة . اي بنسبة خطأ ٣٠% ولكن الفحص الفعلي اثبت فقط وجود فقط ٤ اخطاء اي بنسبة (٨%) تقريبا من حجم العينة وبذلك يمكن القول انه بثقة قدرها ٩٩% ان نسبة تكرارالحدث في المجتمع هو (٨%) ولو تم تكرارسحب هذا الحجم من العينة ١٠٠ مرة يكون هناك احتمال ان تظهر النتيجة مشابهه كما توصلنا له في ٩٩ مرة وفي مرة واحدة فقط هناك احتمال ظهورنتيجة مخالفة.

بناءا على ما تقدم يقترح الباحثان جدول يبين أفضل انواع عينات التدقيق التي يمكن اختيارها وسبب اختيارها وكما يأتي :

الفقرة	أفضل انواع عينات التدقيق التييمكن اختيارها	السبب
الموجودات الثابتة والمخزنية	العينة العشوائية البسيط والمنتظمة بالإضافة الى العينة العمدية	لكبرحجم المجتمعات التدقيقية وليس لها بيانات دقيقة والعمدية لتحقيق المعيار التصحيحي
النقدية	العينة العمدية او قد يتم اللجوء الى المسح الشامل اذا كان مستوى الاهمية النسبية كبير	لتعمد مراقب الحسابات في اختيارها نتيجة لارتفاع الاهمية النسبية
المدينون والدائنون	عينة عنقودية	لقلة تكاليفها ولكبرحجم المجتمعات التدقيقية
الاعتمادات المستندية	العينة العشوائية البسيطة والمنتظمة بالإضافة الى العينة العمدية	لكبر حجم المجتمعات التدقيقية وليس لها بيانات دقيقة والعمدية لتحقيق المعيارالتصحيحي
سلف المقاولين	عينة طبقية	تقسيم المجتمع الى طبقات ومن ثم تغطية كل طبقات المجتمع
المصروفات	العينة العشوائية البسيطة بالإضافة الى العينة العمدية	لان الاولى لا تحتاج الى وفرة أجهزة الحاسوب والثانية لتحقيق المعيارالتصحيحي
حسابات مدينة متبادلة	عينة عنقودية او عينة طبقية	لاحتياجهما الى خبرة في استخدام الاساليب الإحصائية وفي الطبقية لتقليل اثرالتباين

٢- تحليل نتائج الاستبانة واختبارالفرضيات:تبين هذه الفقرة اظهار نتائج التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات بهدف التوصل الى حكم بشان إثباتها او نفيها لاستنباط استنتاجات البحث التي من خلالها ومن خلال ما تم استنتاجه في الجانب النظري والعملي على حد سواء تبني الباحثان توصياتهما وقد تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة لاختبارالفرضية.

أ- مجتمع وعينة الدراسة: يتألف مجتمع البحث من مراقبي الحسابات المجازين بمزاوله مهنة التدقيق من العاملين في ديوان الرقابة المالية اذ ان الكثير منهم قام بتدقيق عدد كبير من الشركات التي تعمل في نشاطات مختلفة اما عينة الدراسة فهي عشوائية بسيطة اذ بلغ عددها (١٠٠) مدقق، وتم توزيع استمارة استبانه تحتوي على جميع الأسئلة التي تغطي موضوع البحث على عينة الدراسة، وبلغ المعاد منها والصالحة للتحليل (٨٢) استبانه أي ما نسبته (٨٢ %) من مجموع الاستبيانات الموزعة. وهذا يبين ان نسبة عدد المجيبين على الاستبانة كبير مقارنة مع الذين لم يجيبوا على الأسئلة الموجودة في الاستبانة وهذا يعطي انطباعاً جيداً في الأوساط التدقيقية في مدى انطباق مضمون الأسئلة وما تحتويها الاستمارة من معلومات استفسارية مع الواقع التطبيقي لعمل مراقبي الحسابات

٢- أداة الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير وبناء استبانه مستفيدة من الأدبيات والدراسات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص. وتتكون الاستبانة من جزئين هما كالأتي :-

الجزء الأول:- ويختص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات الشخصية لافراد عينة البحث حيث تتضمن (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية).

الجزء الثاني :- يحتوي على مجموعة من الفقرات والبالغ عددها (٢٧) فقرة موزعة على محاور الاستبانة وعلى النحو الأتي:

المحور الأول :- ويتكون من (٨) فقرة تتعلق بأهمية استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات.

المحور الثاني :- ويتكون من (٨) فقرة تتعلق بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات.

المحور الثالث:- ويتكون من (١١) فقرة تتعلق بأهم الصعوبات والمعوقات التي يمكن ان يواجهها مراقب الحسابات عند تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات

كما ان هناك سؤال موجه الى عينة الدراسة للتعرف على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في اعمال الرقابة والتدقيق الموكلة إليهم .

ج- صدق وثبات الاستبيان:تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها كما يأتي :

(١) صدق الاستبانة: تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من المحكمين من الأساتذة الجامعيين والمحاسبين القانونيين المتخصصين في مجال تدقيق الحسابات تألفت من (١٣) عضو من أعضاء الهيئة التدريسية ومزاولي مهنة مراقبة الحسابات من المتخصصين في الإدارة والاقتصاد والمحاسبة والإحصاء، حيث قاموا بإبداء أرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات الاختبار، ومدى انتماء الفقرات الى الاختبار. وقد تم الاستجابة لأراء المحكمين حيث اجري اللازم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وبذلك خرج الاختبار في نموذج نهائي ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية. وكما موضح في الملحق رقم (٢).

(٢) ثبات الاستبيان: تم استخدام طريقة ألفا كرومباخ لاستخراج الصدق من معامل الثبات للتأكد من وجود ارتباط قوي بين صدق الاختباروثباته،اذ ان القياس الصادق يكون ثابتاً دائماً وان المقصود بالثبات الدقة والاتساق الداخلي في إجابات العينة والاستقرارفي النتائج اذ بلغت قيمة معامل ثبات الاستبانة لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام (70%) وهذه النتائج ايجابية بشكل عام، وهي نسبة جيدة وتدل على درجة ثبات جيدة اما نسبة الارتباط بين الأشكال فقد بلغت (62,3 %) وبلغت نسبة سبيرمن براون (69,33%).

االأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات :استخدم هذا البحث مجموعة من الأساليب الإحصائية لاستخراج النتائج من البيانات المجمعة واختبارالفرضيات، وكما يأتي:

(١) أساليب الإحصاء الوصفي :

- الجداول الإحصائية (عدد المبحوثين، متوسط القياس، الانحراف المعياري، الكفاية النسبية، الأهمية النسبية وتقويم نتائج الاستجابة) لمتوسطات القياس المدمجة على عموم المحاورالمبحوثة.
- معاملات الارتباط للتوافق . ومعاملات التحديد ومعاملات التحديد المعدلة والخطأ المعياري لها.
- تقديرات معاملات الأثربموجب انموذج الانحدار الخطي وغيرالخطي البسيط .

الأشكال والرسوم البيانية متمثلة بطريقة:

- خط الاتجاه العام في تحليل الانحدار الخطي وغيرالخطي البسيط .

(٢) أساليب الإحصاء الاستدلالي:

من أجل اتخاذ القرار بشان رفض أو قبول الفرضيات الإحصائية الخاصة لمجموعة عينة البحث تم استخدام الأساليب الآتية:

-اختبارات جودة توفيق النماذج لدراسة وتحليل الانحدار الخطي وغير الخطي متمثلةً بـ (الخطي، اللوغارتيمي، المعكوس، متعدد الحدود ألتربيعي، متعدد الحدود التكعيبي).

- اختبار مدى معنوية النموذج الخطي وغيرالخطي البسيط بتحليل التباين للانحدار.

(أ) اختبار مدى معنوية معاملات الارتباط البسيط.

(ب) اختبار مدى معنوية معاملات الانحدارالخطي وغير الخطي البسيط واختبار معنوية المصادر الاخرى على خط الانحدار متمثلةً بالحد الثابت.

(ج) مستوى الثقة لمعاملات التوافق للارتباط.

(د) التحليل ألعاملي بطريقة المركبات الأساسية والتدوير المتعامد بطريقة الـ(Varimax)

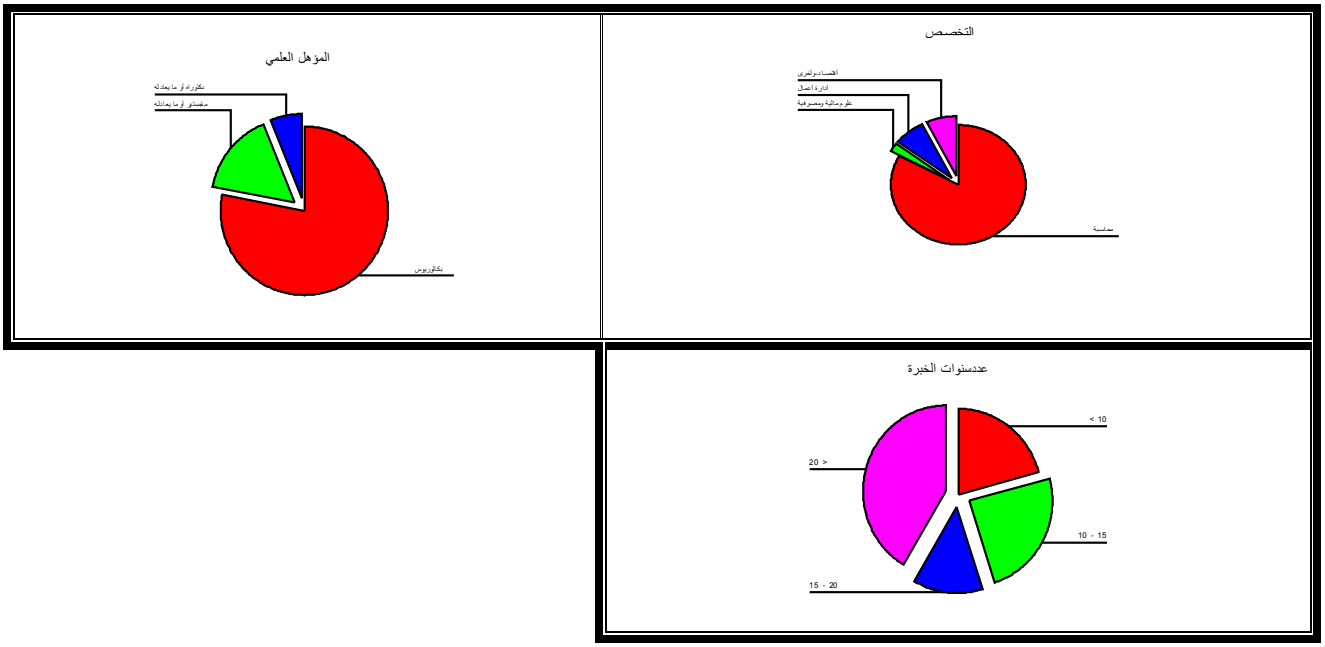
هـ- وصف خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (٢) : التكرارات الملاحظة و النسبة المئوية والتجميعية للبيانات الأولية للمبحوثين واختباراتها المعنوية

البيانات الأولية	الفئات	التكرارات الملاحظة	النسبة المئوية	النسبة التجميعية	المقارنات المعنوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	64	78	78	χ^2 = 75.0
	ماجستير أو ما يعادلها	13	15.9	93.9	P= .000
	دكتوراه أو ما يعادلها	5	6.1	100	HS
التخصص	محاسبة	68	82.9	82.9	χ^2 = 147.3
	علوم مالية ومصرفية	2	2.4	85.4	P= .000
	أدارة أعمال	6	7.3	92.7	HS
	اقتصاد-واخرى	6	7.3	100	
عدد سنوات الخبرة	< 10	17	2.7	2.7	χ^2 = 13.9
	10 - 15	20	24.4	45.1	P= .003
	15 - 20	11	13.4	58.5	HS

20 >	34	41.5	100	
$\bar{x}$ ± SD	15.76 ± 6.81			

HS: عالي المعنوية عند مستوى الدلالة 0.01



الشكل رقم (١) الدائرة البيانية للتكرارات الملاحظة للبيانات الاولية للمبحوثين

ويتضح من تحليل النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ان اكثرالمجيبين هم من حملة الشهادات الجامعية الأولية (البكالوريوس) وبنسبة (78%)، ونسبة الحاصلين على شهادة الماجستير وما يعادلها (15.9%). اما نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه وما يعادلها فكانت (6.1 %) علما ان بعض افراد العينة كانوا حاصلين على شهادات مهنية عليا (في تدقيق الحسابات) بالاضافة الى المؤهل العلمي اذبلغ مجموع المحاسبين القانونيين ضمن المبحوثين (16) محاسب قانوني موزعين كلاتي:

(9) محاسب قانوني / دبلوم عالي مراقبة حسابات (شهادة مهنية معادلة للماجستير)

(3) محاسب قانوني / المعهد العربي للمحاسبين القانونيين (شهادة مهنية معادلة للماجستير)

(4) محاسب قانوني / المعهد العالي للمحاسبين القانونيين (شهادة مهنية معادلة للدكتوراه)

فيما يتعلق بالتخصص العلمي أشارت النتائج الى ان عدد المتخصصين في مجال المحاسبة (68) أي ما نسبته (82.9%) وهي تشكل اغلبية عينة الدراسة، وهذا يتوافق مع انظمة وقوانين الدولة والهيئات المنظمة للمهنة التي لا تسمح بمزاولة المهنة من قبل غيرالمحاسبين اما تخصص العلوم المالية والمصرفية فقد بلغ عددهم (2) أي ما نسبته (2.4%)، اما تخصص ادارة الاعمال فقد بلغ عددهم (6) أي ما نسبته (7.3%) ،

اما المتخصصين في مجال الاقتصاد فقد بلغ عددهم (6) أي ما نسبته (7.3) واخيرا يبين الجدول ان (41.5 %) من المبحوثين يتمتعون بخبرة تفوق العشرون سنة، وبذلك تكون العينة موزعة توزيعا طبيعيا لسنوات الخبرة.

و – عرض النتائج:للتعرف على مدى أهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية واثر ذلك في تخفيض مخاطر الحكم الشخصي لمراقب الحسابات تم توجيه أسئلة تتعلق باثرالمعاينة الإحصائية في تخفيض مخاطر الحكم الشخصي لمراقب الحسابات، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في ثلاثة بدائل تمثلت(بنعم، احيانا، وكلا).

(اولا): عرض نتائج المحور الاول : (اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)

الجدول رقم (٣): التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية واختبارات المعنوية

الفقـــــــرة	الاستجابة	التكرار	النسبة	النسبة التجميعية	المقارنات المعنوية
حتى يتمكن مراقب الحسابات من استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية بشكل صحيح، يجب ان يكون على دراية بالاساليب الإحصائية الخاصة بطرائق المعاينة واهميتها ليكون قادرا على استخلاص النتائج من عملية التدقيق	كلا	0	.0	.0	= 53.4٢χ P=.000 HS
	أحياناً	8	9.8	9.8	
	نعم	74	90.3	100	
يوفر اسلوب المعاينة الإحصائية للمدقق الخارجي ادلة إثبات كافية وغير متحيزة للتأكد من صحة البيانات المالية أكثر من اي اسلوب آخر	كلا	0	.0	.0	= 18.4٢χ P=.000 HS
	أحياناً	25	3.5	3.5	
	نعم	57	69.5	100	
يساهم استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في تحقيق التناسب بين (الوقت المخطط والفعلي) المبذول في العملية التدقيقية	كلا	2	2.4	2.4	= 2.7٢χ P=.000 HS
	أحياناً	20	24.4	26.8	
	نعم	60	73.2	100	
تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يستخدم مراقب الحسابات اسلوب العينة الإحصائية بصورة غير صحيحة	كلا	9	11.0	11.0	= 12.5٢χ P=.002 HS
	أحياناً	16	19.5	3.5	
	نعم	57	69.5	100	
هل تعتقد بوجوب ان يقوم مجلس المعايير المحاسبية والرقابية باصدار معيار خاص بالمعاينة الإحصائية	كلا	10	12.2	12.2	٨= 12.٢χ P=.002 HS
	أحياناً	15	18.3	3.5	
	نعم	57	69.5	100	
هل تعتقد ان استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق يرفع من فاعلية وكفاءة عملية التدقيق	كلا	3	3.7	3.7	= 16.8٢χ P=.000 HS
	أحياناً	21	25.6	29.3	
	نعم	58	70.7	100	
يعتمد نجاح استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية على اختيارالطريقة المناسبة لتقديرحجم العينة والطريقة المناسبة لسحبها	كلا	0	.0	.0	= 16.8٢χ P=.000 HS
	أحياناً	6	7.3	7.3	
	نعم	76	92.7	100	
تعتقد بضرورة وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية ليوفر اجراءات تساعد في استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية	كلا	2	2.4	2.4	= 2.7٢χ P=.000 HS
	أحياناً	20	24.4	26.8	
	نعم	60	73.2	100	

HS: عالي المعنوية عند مستوى الدلالة 0.01

من خلال التحليل الاحصائي لأراء المبحوثين حول اهمية استخدام المعاينة الإحصائية في العمل الرقابي والتدقيقي يتضح ارتفاع مستوى الاستجابة نحو مستوى الاستجابة بنعم وبفارق معنوي عال مقارنة بما هو متوقع في ضوء المقياس المعتمد، كما يشير ذلك الى ان تقييم المستجيبين لهذه الفقرات كان ايجابيا اما بالنسبة لفقرة (يعتمد نجاح استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية على اختيارالطريقة المناسبة لتقديرحجم العينة والطريقة المناسبة لسحبها) فتبين كما هو موضح في الجدول السابق انها جاءت في الدرجة الاولى بنسبة استجابة بنعم (92.7%) عالي المعنوية عند مستوى الدلالة (01. 0). ونرى واقعية هذه النتيجة اذ ان نجاح استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية يعتمد على اختيارالطريقة المناسبة لتقديرحجم العينة والطريقة المناسبة لسحبها اما في الدرجة الثانية جاءت فقرة (يحتاج الى الإلمام الكافي بالمصطلحات والمفاهيم الخاصة باسلوب التدقيق الذي يروم استخدامه). بمستوى استجابة بنعم (90.3%) وهذه النتيجة تؤكد ان الانسان يحتاج الى الإلمام الكافي بالمصطلحات والمفاهيم الخاصة باسلوب التدقيق الذي يروم استخدامه. وجاء في الدرجة الثالثة (يساهم استخدام اسلوب لمعاينة الإحصائية في تحقيق التناسب بين (الوقت المخطط والفعلي) المبذول في العملية التدقيقية) و(تعتقد بضرورة وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية ليوفراجراءات تساعد في استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية) بمستوى استجابة بنعم (73.2%) على حد سواء وبمستوى عالي المعنوية عند مستوى الدلالة، مما يعكس راي مراقبي الحسابات بضرورة اعتماد برنامج اوآلية تدقيق تعدعند اجراء عملية التدقيق وفق العينات الإحصائية تساعدهم على تقديرمخاطرالتدقيق التي من المحتمل ان تواجههم عند تنفيذ مهام عملهم. ويتم الاعتماد عليها كوسيلة إثبات في بذل العناية المهنية عند اداء مهام عملية التدقيق. وذلك بحاله تعرض مراقب الحسابات للمساءلة المهنية اوالمساءلة المدنية. ويليها (استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق يرفع من فاعلية وكفاءة عملية التدقيق) بمستوى استجابة بنعم (70.7%) وفقرة (يوفراسلوب المعاينة الإحصائية للمدقق الخارجي ادلة إثبات كافية وغيرمتحيزة للتأكد من صحة البيانات المالية أكثرمن اي اسلوب آخر) و(تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يستخدم مراقب الحسابات اسلوب العينة الإحصائية بصورة غيرصحيحة) و(هل تعتقد بوجوب ان يقوم مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بإصدارمعيارخاص بالمعاينة الإحصائية) على حد سواء بمستوى استجابة بنعم (69.5%) عالي المعنوية عند مستوى الدلالة (01. 0).

(ثانيا): عرض نتائج المحور الثاني :(علاقة مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)

الجدول رقم (٤): التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية واختبارات المعنوية

الفقـــــــرة	الاستجابة	التكرار	النسبة	النسبة التجميعية	المقارنات المعنوية
يعتمد مراقب الحسابات اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطرعدم كفاية ومناسبة عينة التدقيق بالاستناد الى حكمه المهني.	كلا	1	1.2	1.2	χ^2 = 14.4 P= .001 HS
	أحياناً	30	36.6	36.6	
	نعم	51	62.2	62.2	
عندما يتم فحص مفردات اقل من (١٠٠%) من العمليات المالية فان الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ.	كلا	2	2.4	2.4	χ^2 = 27.6 P= .000 HS
	أحياناً	16	19.5	19.5	
	نعم	64	78	78	
باستخدام اسلوب المعاينة الإحصائية يتم تقديركل من درجة الدقة ومستوى الثقة ونسبة الخطأ المقبول وهذه العوامل تساهم في التحديد الدقيق نسبيا لحجم العينة المختارة.	كلا	10	12.2	12.2	χ^2 = 3.2 P= .199 NS
	أحياناً	23	28	28	
	نعم	49	59.8	59.8	
ان استخدام الحكم المهني في تقديرحجم عينة التدقيق أفضل من استخدام الاسلوب الإحصائي.	كلا	18	22	22	χ^2 = 8.2 P= .016 S
	أحياناً	36	43.9	43.9	
	نعم	28	34.1	34.1	
تنطوي عملية التدقيق المستندة الى خبرة مراقب الحسابات على مخاطرتفوق تلك التي تحدث بالاستناد الى استخدام اسلوب العينات الإحصائية،ومنها مخاطرالتحيز.	كلا	8	9.8	9.8	χ^2 = 11.0 P= .004 HS
	أحياناً	18	22	22	
	نعم	56	68.3	68.3	
يتم تعديل برنامج التدقيق من حيث حجم العينات والاجراءات ليلاءم التغيرات الحاصلة في مستويات المخاطرعند تنفيذ عملية التدقيق خلال السنة محل التدقيق اومن سنة الى اخرى.	كلا	19	23.2	23.2	χ^2 = 4.1 P= .126 NS
	أحياناً	20	24.4	24.4	
	نعم	43	52.4	52.4	
يتم أخذ المستويات المقدرة لمخاطرالتدقيق في الاعتبارعند اعداد برنامج التدقيق استنادا للحكم الشخصي لمراقب الحسابات. مثل مستوى الخطأ المقبول لانواع المخاطر الثلاث. (الملازمة، الرقابة، الاكتشاف).	كلا	29	35.4	35.4	χ^2 = 21.5 P= .000 HS
	أحياناً	25	3.5	3.5	
	نعم	28	34.1	34.1	

HS: عالي المعنوية عند مستوى الدلالة 01. ; NS: غير معنوي عند مستوى الدلالة 05.

يبين الجدول السابق مدى اهتمام مراقبي الحسابات باستخدام المعاينة الإحصائية في اداء الاعمال الرقابية والتدقيقية الموكلة إليهم ومدى اقتناعهم بفوائدها وميزاتها، حيث تتكون هذه المرحلة من ثمانية خطوات اساسية تم تجزئة وعرض احدها في جدول رقم (٥).من خلال التحليل الإحصائي لأراء المبحوثين حول فوائد والية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في العمل الرقابي والتدقيقي وجد ان معظم المبحوثين وبنسبة استجابة بنعم (78%) مقتنعين بانه (عندما يتم فحص مفردات اقل من (١٠٠%) من العمليات المالية فان الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطرالخطأ) اما العنصرالثاني الذي يعتقد المبحوثين بصحته فكان (تنطوي عملية التدقيق المستندة الى خبرة مراقب الحسابات على مخاطرتفوق تلك التي تحدث بالاستناد الى استخدام اسلوب العينات الإحصائية ومنها مخاطرالتحيز) وبنسبة استجابة بنعم (68.3%) ويلاحظ واقعية هذه النتيجة لما لحكم المدقق من صله بالأحكام الشخصية وعدم الاستناد الى الأسس العلمية التي تضمن

موضوعية ادلة الإثبات التي يحصل عليها في ظل غياب القياس المناسب لتقديرأخطاء العينة. اما عن (مدى اعتماد مراقب الحسابات اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطرعدم كفاية ومناسبة عينة التدقيق بالاستناد الى حكمه المهني) فقد احتل المرتبة الثالثة بنسبة (62.2%) يليه (استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية يتم تقديركل من درجة الدقة ومستوى الثقة ونسبة الخطأ المقبول وهذه العوامل تساهم في التحديد الدقيق نسبيا لحجم العينة المختارة) بالمرتبة الرابعة وبنسبة (59.8%)، ثم يلي ذلك فقرة (يتم تعديل برنامج التدقيق من حيث حجم العينات والاجراءات ليلاءم التغيرات الحاصلة في مستويات المخاطرعند تنفيذ عملية التدقيق خلال السنة محل التدقيق اومن سنة الى اخرى) بنسبة (52.4%)، ثم يلي ذلك (ان استخدام الحكم المهني في تقديرحجم عينة التدقيق أفضل من استخدام الاسلوب الإحصائي) و(يتم أخذ المستويات المقدرة لمخاطر التدقيق في الاعتبارعند اعداد برنامج التدقيق استنادا للحكم الشخصي لمراقب الحسابات. مثل مستوى الخطأ المقبول لانواع المخاطرالثلاث.(الملازمة، الرقابة، الاكتشاف) بنسبة استجابة بنعم (31.1%) على حد سواء وهي نتيجة تعكس اراء المبحوثين بالنسبة للفقرة الاولى اذ وجد ان الآراء كانت ايجابية نحو الاستجابة بنعم بان اسلوب المعاينة الإحصائية يفوق في مزاياه اسلوب الحكم المهني لمراقب الحسابات.اما عن عدم الأخذ بالاعتبارالمستويات المقدرة لمخاطرالتدقيق في الاعتبارعند اعداد برنامج التدقيق استنادا للحكم الشخصي لمراقب الحسابات. جاءت النتيجة تؤكد اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق كونها تأخذ بالاعتبارالمستويات المقدرة للمخاطرالمذكورة اعلاه عند اعداد برنامج التدقيق.

(ثالثا): عرض نتائج المحورالثالث : (اهم الصعوبات والمعوقات التي يمكن ان يواجهها مراقب الحسابات عند تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)

الجدول (٥): التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية واختبارات المعنوية

الفقـــــــرة	الاستجابة	التكرار	النسبة	النسبة التجميعية	المقارنات المعنوية
عدم وجود التدريب الكافي كإقامة الدورات وغيرها من اساليب التدريب للتعريف بآليات تطبيق الاسلوب الإحصائي.	كلا	1	1.2	1.2	χ^2 = 56.6
	أحياناً	6	7.3	7.3	P= .000
	نعم	75	91.5	91.5	HS
فقدان الثقة بوسائل التدقيق الحديثة / اسلوب المعاينة الإحصائية.	كلا	25	3.5	3.5	χ^2 = 13.6
	أحياناً	29	35.4	35.4	P= .001
	نعم	28	34.1	34.1	HS
تدني إمكانيات مراقب الحسابات من حيث توفرالملاك الكافي ذو الخبرة ومن حيث الإمكانيات المادية الضرورية لانجازمهام التدقيق.	كلا	1	1.2	1.2	χ^2 = 3.5
	أحياناً	16	19.5	19.5	P= .000
	نعم	65	79.3	79.3	HS
زيادة ضغط العمل لدى مراقب الحسابات.	كلا	2	2.4	2.4	χ^2 = 25.7
	أحياناً	17	2.7	2.7	P= .000
	نعم	63	76.8	76.8	HS
قصر الفترة الزمنية بين تاريخ تقديم الحسابات من قبل الدوائر الخاضعة	كلا	4	4.9	4.9	χ^2 = 26.2

للتدقيق والتاريخ المطلوب لانجازالبيانات المالية، من حيث دراسة الحسابات.	أحياناً	14	17.1	17.1	P= .000 HS
	نعم	64	78	78	
فقدان الدافع نحوالتطويرلعدم توفروسائل التطويراللازمة.	كلا	9	11	11	= 2.2$^{2}\chi$ P= .332 NS
	أحياناً	27	32.9	32.9	
	نعم	46	56.1	56.1	
تدني الخبرة العملية لدى المدققين باسلوب المعاينة الإحصائية.	كلا	2	2.4	2.4	= 18.0$^{2}\chi$ P= .000 HS
	أحياناً	22	26.8	26.8	
	نعم	58	7.7	7.7	
عدم وجود دليل خاص بالمعاينة الإحصائية صادرعن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية.	كلا	6	7.3	7.3	= 25.8$^{2}\chi$ P= .000 HS
	أحياناً	12	14.6	14.6	
	نعم	64	78	78	
عدم وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية.	كلا	6	7.3	7.3	= 25.8$^{2}\chi$ P= .000 HS
	أحياناً	12	14.6	14.6	
	نعم	64	78	78	
الخوف من قتل روح الإبداع لمراقب الحسابات نتيجة اعتماده طرائق ذات مسار ثابت في التدقيق.	كلا	33	4.2	4.2	= 32.8$^{2}\chi$ P= .000 HS
	أحياناً	19	23.2	23.2	
	نعم	30	36.6	36.6	
التخوف من تغير المسار التقليدي لمراقب الحسابات في عملية التدقيق.	كلا	11	13.4	13.4	= 4.0$^{2}\chi$ P= .138 NS
	أحياناً	21	25.6	39	
	نعم	50	61	100	

HS: عالي المعنوية عند مستوى الدلالة 01. ; NS: غير معنوي عند مستوى الدلالة 0.

من خلال الاجابات التي تضمنتها الاستبانات المستردة من عينة الدراسة التي توضح تفاوتاً في الإجابات. فضلاً عن تشتت للإجابات يعد ضئيل جداً. توصل الباحثان الى التحليل الأتي والمتعلق بأسئلة المحورالثالث المتعلق باهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في العمل الرقابي والتدقيقي اذ وجد ان عدم وجود التدريب الكافي لاستخدام اسلوب المعاينة لإحصائية من اولى الصعوبات التي تحول دون ذلك بمستوى استجابة بنعم (91.5%) عند مستوى الدلالة ((0.01) . مما يؤكد ان عينة الدراسة تدعم فكرة المشاركة في الندوات والدورات والمؤتمرات التي تهتم بمواضيع الاساليب الحديثة في التدقيق كونها تزيد من خبرة مراقبي الحسابات من خلال اطلاعهم على احدث المعاييروالقواعد والضوابط والانظمة والتعليمات المنشورة ومحاولة اطلاعهم على احدث الدراسات المهنية والتطورات الحاصلة في المهنة.اما العنصر الثاني من المعوقات التي يرى المبحوثين انها مهمة (تدني إمكانيات مراقب الحسابات من حيث توفرالملاك الكافي ذوالخبرة ومن حيث الإمكانيات المادية الضرورية لانجازمهام التدقيق) بمستوى استجابة بنعم (79.3%) عند مستوى الدلالة (0.01). وجاء بالمرتبة الثالثة (عدم وجود دليل خاص بالمعاينة الإحصائية صادرعن مجلس المعاييرالمحاسبية والرقابية) و(عدم وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية) بمستوى استجابة بنعم (78%) عند مستوى الدلالة (0.01) على حد سواء. وجاء بالمرتبة الرابعة معوق (زيادة ضغط العمل لدى مراقب الحسابات) بمستوى استجابة بنعم (76.8%) عند مستوى الدلالة (0.01)، وجاء في المرتبة الخامسة (التخوف من تغيرالمسارالتقليدي لمراقب الحسابات في عملية التدقيق) فكان

الخوف من قتل روح الإبداع لمراقب الحسابات نتيجة اعتماده طرائق ذات مسارثابت في التدقيق بمستوى استجابة بنعم (61%) عند مستوى الدلالة (0.01)، وأفاد معظم المدققين الذين شملهم الاستبيان بنسبة حوالي ٧٩% بان نقص اعداد المدققين مقارنة بحجم العمل الرقابي المطلوب له تأثيرعلى جودة العمل وتقريرالمدقق.

(رابعا): قياس مدى توازن نتائج الاستجابة على عموم كافة المستجيبين في ضوء قيمة الكفاية النسبية التي تقع ضمن مساحة الايجاب المعتمدة وعلى مستوى محاور الدراسة الثلاث.

الجدول رقم (٦) : الإحصاءات الوصفية وتقويم مستويات الاستجابة لعموم المستبينين لمحورالدراسة

المحاور	العينة	متوسط القياس الكلي	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية %
المحورالاول: اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	82	2.72	.20	9.67
المحورالثاني: آلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	82	2.02	.26	67.42
المحورالثالث: اهم الصعوبات والمعوقات التي يمكن ان يواجهها مراقب الحسابات عند تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	82	2.56	.26	85.4
المتوسط العام للإستجابات	82	2.26	.19	75.18

جاءت نتائج الاستجابة على عموم كافة المستجيبين في ضوء كافة فقراتها متوازنة الى حد كبيرجدا في ضوء قيمة الكفاية النسبية المتمثلة بنسبة (75.18%) والتي تقع ضمن مساحة الايجاب (66.66% - 100%)

تحديد قدرة مؤشرات القياس لفقرات المحاور الثلاث بهدف تحديد قدرة فقرات مؤشرات القياس موضوع البحث، على قياس ما وضعت لقياسه لدى عينة البحث ، وأكثرها ظهورا وتمثيلا للظاهرة اي التحقق من تأثيرتطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية على مخاطرالحكم المهني لمراقب الحسابات تم استخدام التحليل ألعاملي، لمعرفة تسلسل العوامل ونسبة كل عامل وبالإضافة الى ذلك معرفة اهمية نسبة كل سؤال بالنسبة لهذا العامل واستخراج اهمية العوامل والأسئلة حيث تم استخدام طريقة المكونات الرئيسية (PrincipalComponents Method) قبل التدويروتساعد هذه الطريقة على فهم تركيب مصفوفة الارتباط من خلال عدد قليل من العوامل، وتعد الطريقة لتفسيرالتباين الكلي لبيان الجذورالكامنة وتم الحصول على (6) ستة عوامل، وتم توزيع هذة المتغيرات على المحاوروكذلك تم دمج بعض العوامل في محورواحد وتم الغاء المحاورالتي يكون فيها عدد المتغيرات اقل من (١) واحد. وتبدأ من حيث الاهمية من العامل الاول الى السادس. وقد توزعت الفقرات كالأتي: حازت على اكبراهمية اعتماد نجاح استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية على اختيار الطريقة المناسبة لتقديرحجم العينة والطريقة المناسبة لسحبها (97%) ثم استخدام اساليب التدقيق التقليدية والاخرى غيرالإحصائية وبنسبة (81%).

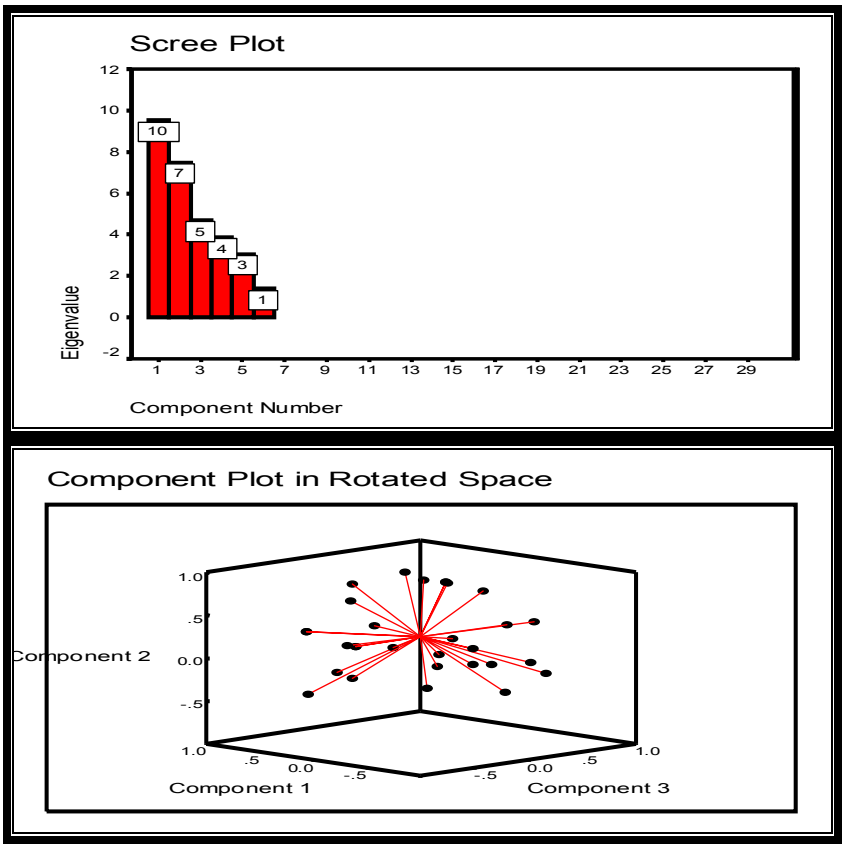
ملاحظة : تم تدويرالعوامل بموجب طريقة (Varimax) وهي طريقة هندسية يتم جعل التشبعات الكبيرة اكبروالتشبعات الصغيرة اصغر .مما هي عليه قبل التدوير وبالتالي فانها تقلل من التشبعات السالبة وتزيد من التشبعات الصفرية في الحالات التي لايكون هناك تفسيرمنطقي للإشارة السالبة ويطرح التحليل ألعاملي عدد من الاستفسارات يمكن تلخيصها بالاتي:

ما هي التغيرات التوضيحية الأكثر اهمية؟

ما هو تسلسل هذه المتغيرات؟

كيف تفسر العلاقات بين هذه المتغيرات في ضوء بناء مقياس يستند الى استخلاص العوامل الرئيسة لدراسة الظاهرة من خلالها ؟

وقد تم استخلاص عوامل النظام المعرف باثرتطبيق المعاينة الإحصائية في تخفيض مخاطرالحكم المهني لمراقب الحسابات – دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية / حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية في ضوء الاستجابات المدمجة بمتوسط القياس وعلى مستوى محاورالبيانات التخصصية لمواضيع محاورالاستبيان



الشكل (٢): الجذور الكامنة لعدد المركبات المستخلصة و بالتدويرالمتعامد(Varimax) بالتحليل العاملي

الجدول رقم (١١): مصفوفة العوامل المستخلصة لفقرات محاور الدراسة بالتدوير المتعامد (Varimax)

الفقـــــرات	المكونـــــات					
	1	2	3	4	5	6
حتى يتمكن مراقب الحسابات من استخدام اسلوب المعاينة الاحصائيه بشكل صحيح، يجب ان يكون على	.81					
يوفر اسلوب المعاينة الإحصائية للمدقق الخارجي ادلة إثبات كافية وغير متحيزة للتأكد من صحة البيانات المالية أكثر...			-.90			
يساهم استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في تحقيق التناسب بين (الوقت المخطط والفعلي) المبذول في العملية التدقيقية				-.56		
تحدث أخطاء العينة الاحصائيه عندما يستخدم مراقب الحسابات اسلوب العينة الإحصائية بصورة غير صحيحة	.81					
هل تعتقد بوجوب ان يقوم مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بإصدار معيار خاص بالمعاينة الإحصائية				.71		
هل تعتقد ان استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق يرفع من فاعلية وكفاءة عملية التدقيق	.60				-.73	
يعتمد نجاح استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية على اختيار الطريقة المناسبة لتقدير حجم العينة والطريقة المناسبة لسحبها	.97					
تعتقد بضرورة وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية ليوفر اجراءات تساعد في استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية				.88		
اليدوي (التقليدي) باستخدام الحكم المهني لمراقب الحسابات ولكل بنود الحسابات	.97					
اليدوي (التقليدي) باستخدام المعاينة الإحصائية	-.94					
الآلي - لا يأخذ بالاعتبار وجود او عدم وجود المحددات	-.94					
الالكتروني - يأخذ بالاعتبار المحددات					.55	-.68
يعتمد مراقب الحسابات اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة		.62		.59		
عندما يتم فحص مفردات اقل من (١٠٠%) من العمليات المالية فان الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية		.93				
باستخدام اسلوب المعاينة الإحصائية يتم تقدير كل من درجة الدقة ومستوى الثقة ونسبة الخطأ المقبول وهذه		.75				
ان استخدام الحكم المهني في تقدير حجم عينة التدقيق أفضل من استخدام الاسلوب الإحصائي	-.87					
تنطوي عملية التدقيق المستندة الى خبرة مراقب الحسابات على مخاطر تفوق تلك التي تحدث بالاستناد الى استخدام ...	.58					.69
يتم أخذ المستويات المقدرة لمخاطر التدقيق في الاعتبار عند اعداد برنامج التدقيق استنادا للحكم الشخصي...				.78		
عدم وجود التدريب الكافي كإقامة الدورات وغيرها من اساليب التدريب للتعريف بآليات تطبيق الاسلوب الإحصائي		.80				
فقدان الثقة بوسائل التدقيق الحديثة/اسلوب المعاينة الإحصائية	-.56			.75		
تدني إمكانيات مراقب الحسابات من حيث توفر الكادر الكافي ذو الخبرة ومن حيث الإمكانيات المادية الضرورية....		.66	.61			
زيادة ضغط العمل لدى مراقب الحسابات			.95			
قصر الفترة الزمنية بين تاريخ تقديم الحسابات من قبل الدوائر الخاضعة للتدقيق والتاريخ المطلوب....				.79		
فقدان الدافع نحو التطوير لعدم توفر وسائل التطوير اللازمة			.74		.59	
تدني الخبرة العملية لدى المدققين باسلوب المعاينة الإحصائية	.68	.73				

عدم وجود دليل خاص بالمعاينة الإحصائية صادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية		.93				
عدم وجود برنامج تدقيق وفق العينات الإحصائية		.93				
الخوف من قتل روح الإبداع لمراقب الحسابات نتيجة اعتماده طرائق ذات مسار ثابت في التدقيق.					.94	
التخوف من تغير المسار التقليدي لمراقب الحسابات في عملية التدقيق					.90	
الجذور الكامنـــــة	9.5	7.5	4.7	3.9	3.1	1.4
النسبة المئويــة	31.7	25.0	15.6	12.9	1.2	4.6
استخلاص النظام المعرف بأثر تطبيق المعاينة الإحصائية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية / الشركة العامة للصناعات القطنية	مدى قناعة مراقبي الحسابات باستخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق	مدى اهمية استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق لتقليل مخاطر الاكتشاف	اثر المعاينة الإحصائية على جودة ادلة التدقيق	اثر المعاينة الإحصائية في تقليل مخاطر التحيز	اثر فقدان الثقة في وسائل المعاينة الإحصائية على تطبيق المعاينة الإحصائية	صعوبات تطبيق المعاينة الإحصائية في العمل التدقيقي
Extraction Method: Principal Component Analysis.						
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.						

لجدول رقم (١٢)اختبارات درجة المواءمة لعدد من النماذج الرياضية المفترضة لدراسة سلوك أثر متغير اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات بدالة العلاقة المتمثلة بمخاطر الحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات

Independent اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	Math. Model	R sq.	d.f.	احصاءه F	مستوى الدلالة	b0	b1	b2	b3
Dependent آلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	LIN	.049	80	4.15	.045	1.5879	.3		
	LOG	.048	80	4.01	.049	1.626	.7796		
	INV	.046	80	3.84	.053	3.1426	-1.9978		
	QUA	.052	79	2.18	٠.12	3.4931	-1.1422	.2713	
	CUB	.052	79	2.16	.122	2.8156	-.3972		.0327
	COM	.042	80	3.49	.065	1.7423	1.123		
	POW	.041	80	3.38	٠.07	1.7681	.3015		
	S	.039	80	3.24	.076	1.1564	-.7724		
	GRO	.042	80	3.49	.065	.5552	.116		
	EXP	.042	80	3.49	.065	1.7423	.116		

يتضح ارتفاع جودة توفيق النماذج المفترضة لدراسة تحليل سلوك الدالة عموماً وبدلالة معنويةعند (P< .05) عند النموذجين الخطي واللوغاريتمي، بالرغم من التفاوت الطفيف في درجات معنوية كافة النماذج الاخرى والتي جاءت بمواءمة غيرمعنوية عند مستوى الدلالة (P>.05)،وبترتيب اولوية النموذج الخطي بالمرتبة الاولى. ولأجل تحقيق حالة تتصف بشمولية دراسة الدالة بالصيغتين الخطية وغيرالخطية، تم اعتماد مبدأ

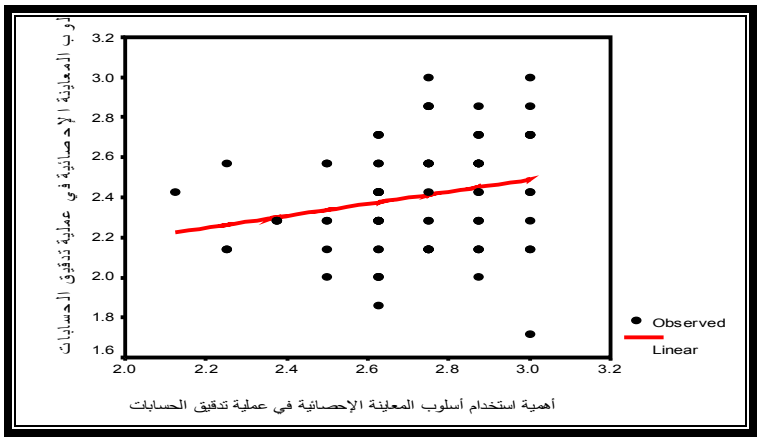
تحليل النموذجين الخطي بأعتبارة النموذج التقليدي والنموذج غيرالخطي المتمثل باعلى درجة في جودة توفيق النموذج غيرالخطي للظاهرة المبحوثة وهوالنموذج أللوغاريتمي وكما يأتي :

الجدول رقم (١٣) :تحليل الانحدار الخطي لدالة محور (مخاطر الحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) بأثر (اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) ووفقاً للنموذج الخطي

المتغير المعتمد: مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات (طريقة التحليل : الانموذج الخطي البسيط)					
قائمة التقديرات المرافقة لتحليل الانحدار الخطي واختبار جودة توفيق الانموذج					
معامل الارتباط	.22201	عالي المعنوية وبمستوى ثقة لا يقل عن 95.5% بتقريب ثلاثة مراتب عشرية			
معامل التحديد	.04929				
معامل التحديد المصحح	.03741				
الخطأ المعياري	.26594				
إحصاءه (ف) لتحليل التباين للانحدار	4.14759	دلالة (ف) =	0.045		
تقديرات معاملات معادلة الاستجابة					
المتغير المستقل	معلمة الأثر	الخطأ المعياري	الأثر المعياري	ت	دلالة ـ ت
اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات	.299996	.147305	.222012	2.037	.0450
الحد الثابت	1.587882	.401897	-----	3.951	.0002

يتضح من خلال مراجعة نتائج تحليل الارتباط الخطي من جهة والى تحليل نتائج الانحدارالخطي من جهة اخرى تحقق العلاقة ما بين أثرمحور(اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) في دالة (مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)، حيث سجلت نتائج معامل الارتباط الخطي البسيط (.22201) وهي بدرجة معنوية عند مستوى (P<.05)، كذلك فقد سجلت نتائج اختبارمعامل الأثرلمتغيرمحور(اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) في الدالة المذكورة أثراً معنوياً عند مستوى الدلالة المعتمد، حيث بلغت قيمة معامل الأثر(.299996)على وحدة قياس مستوى الاستجابة وهذا يفسرمقدار التغيرالناتج اوالحاصل في وحدة قياس مؤشر(محاضر الحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الاحصائية في عملية تدقيق الحسابات) نتيجةً لحدوث تغيربوحدة واحدةعند متغير (اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)، كمابينت نتائج تقديرمعامل التحديد. (Determination Coefficient) انخفاضاً نسبياً،حيث جاءت نتائج تفسيرالتغيرات الحاصلة بمؤشر (مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)بموجب متغير (اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) وبما لا يقل عن 4.929 %. من بين مصادرالتفسيرالاخرى غيرالمبحوثة والتي جاءت بها نتائج اختبارالمعنوية للحد

الثابت مستواًعالٍ بالمعنوية (P□.0002). هذا إضافةً لما تقدم، فقد أشارت نتائج تحليل التباين للانحدارمن خلال إحصاءه اختبار(F) ومستوى دلالاتها الى الدرجة العالية لمطابقة جودة توفيق الانموذج الخطي البسيط لدراسة وتحليل خط الاتجاه العام ما بين المتغيرين الانفي الذكر، والشكل البياني رقم (٣) يبين الاتجاه العام الموجب ما بين نتائج التغيرالحاصلة بمتغيرالأثر والتي يترتب عنها تغيراً بذات الاتجاه بنتائج الاستجابة بمتغير(مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات).



الشكل رقم (٣) خط الاتجاه العام لقياس أثر الاستجابات الملاحظة لدى مجموعة المبحوثين وفقاً لدالة محور تحليل الانحدار الخطي لدالة محور (مخاطر الحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات بأثر(اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات) ووفقاً للنموذج الخطي.وفي ضوء ما تقدم، يتضح صحة الفرضية الإحصائية الاولى والتي تنص على ان التوجه نحواستخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي للحسابات سيؤدي الى تقليل أثارمخاطرالتدقيق ممثلةً بعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وقد تحقق ذلك في ضوء النموذجين الخطي واللوغاريتمي وبدلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعتمد (.05).

فيما يأتي اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها من خلال واقع نتائج التحليل لفقرات الاستبانة المصممة لأغراض البحث:

الجدول (٢٠) تقديرات قيمة التنبؤ للنموذج الخطي بدلالة (مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات بأثر (اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)

النوع	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري	العينة

قيمة التنبؤ	2.23	2.49	2.40	.06	82
البواقي	.77-	.59	.00-	.26	82

يبين الجدول رقم (٢٠) تقديرات قيمة التنبؤ للنموذج الخطي بدلالة (مخاطرالحكم المهني بآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات بأثر(اهمية استخدام اسلوب المعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات)، حيث تشيرقيمة متوسط القياس للتنبؤ الى ارتفاع قيمة التنبؤ لدالة العلاقة والتي بلغت فيها قيمة الكفاية النسبية للمتوسط (٨٠%)، وهي القيمة التقديرية لخط الاتجاه العام لعينة البحث ضمن النسبة من (74.33%) وحتى (83.00%) وهوما يؤكد صحة الفرضية الثانية التي نصت على ان اسلوب المعاينة الإحصائية ووفقاً للطرائق الحديثة يُمكن من تجاوزمخاطرالتحيزالناجمة عن الحكم الشخصي لمراقب الحسابات.

((رابعا: الاستنتاجات والتوصيات))

أ: الاستنتاجات : ان منهج التدقيق المبني على استخدام الأساليب الحديثة ومنها اسلوب العينات الاحتمالية في عملية التدقيق يعد من المناهج العلمية التي تؤدي الى استنتاجات مقبولة واكثر منطقية وبالتالي يمكن لمراقب الحسابات ان يؤدي مسؤوليته المهنية والأخلاقية في تقليل أثار مخاطر التدقيق سواء أكانت المتعلقة بإدارة الوحدة الاقتصادية او نظامها الداخلي ام المتعلقة بعمل مراقب الحسابات المتمثلة بعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالبيانات المالية .

١.كثرة اعتماد مراقب الحسابات لحكمه المهني في التدقيق وهذا ما يقلل من إمكانية دفاع مراقب الحسابات عن رأيه في حالة حدوث أي اعتراض من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة استخدام العينات غير الاحتمالية.

٢.لم تلزم الجهات المهنية الدولية والمحلية المدققين ومراقبي الحسابات باستخدام المعاينة الإحصائية وعمل تقديرات كمية أولية لمخاطر التدقيق ومكوناتها ،والعمل على تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول وبشكل عام.

٣.من خلال اجابات المبحوثين وجد ان دور الجهات المهتمة بالمهنة يحتاج الى تفعيل كان يكون وذلك من خلال محاوله تطوير كل ما يتعلق بالمهنة من قوانين وانظمة ومحاوله رفدها بما يطور المهنة ويجعلها تواكب التطورات الحاصلة في العالم فضلاً عن محاوله دعم مزاولي المهنة مهنياً(بخاصة بعض الأمور التي تتعلق بالإمكانات المادية والفنية).

٤.ان قصر هذه المدة بين تاريخ التكليف وتاريخ اصدار القوائم المالية سيؤدي الى اضطرار مراقب الحسابات الى استخدام الأساليب غير الاحتمالية والابتعاد عن الأساليب الاحتمالية والمسح الشامل مما يؤدي الى زيادة مخاطر الحكم الشخصي لمراقب الحسابات.

٥.وجود إجماع بين عينة الدراسة على ضرورة ان يمتلك مراقب الحسابات أواحد مساعديه الماماً كافياً باساليب التدقيق الحديثة ومنها اسلوب المعاينة الإحصائية ليتمكن من تسخيره في تنفيذ بعض من مهام العملية التدقيقية وتحقيق نتائج ايجابيه مما سوف يعكس رفع مستوى مؤشر الكفاءة والفاعلية في أدائه المهني ، ومن جانب اخر سوف يسهم في تخفيض تكلفة العمل ويقلل من المدة الزمنية المطلوبة لانجاز مهام عملهم مما يعني ارتفاع بمستوى مؤشرالاقتصادية في انجاز مهام العملية التدقيقية.

٦.وجود اتفاق بين أفراد العينة على أهمية اعتماد اسلوب المعاينة الاحتمالية مما يتطلب اهتمام الجهات التي تهتم بالمهنة والجهات المهنية المتابعة من خلال تسليط الضوء على السياسات الاساسيه الخاصة بإصدار بعض الآليات والقوانين والتعليمات .ومن جانب اخر لفت نظر الممتهنين حول أهمية إتباع الأساليب الحديثة في انجاز مهام عملهم كأسلوب العينات الإحصائية وانجاز مهام عملهم وفق احدث المعايير المهنية مثلاً اتباع المعيار ٣٥٠ في العمل المهني .

٧.ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند الذي هو موضوع التدقيق والذي يعني زيادة حجم العينة ومن ثم يتم اللجوءالى المسح الشامل كما في حالة الأرصدة النقدية.

٨.لا يتساوى التطبيق العملي لكل الإجراءات التدقيقية التي قد تستخدم لتشكيل اختبارات الرقابة والاختبارات الثانوية كمثال لا تستخدم العينات الإحصائية بصورة واسعة في الاستفسار والملاحظة وإجراءات التحليل بل في الربط والتدقيق المستندي/ لتقوية وتعزيز القناعة.

٩.ان العينات الإحصائية قابلة للتطبيق العملي لكل من نوعي(اختبارات الرقابة والاختبارات الفرعية او الثانوية).

١٠.عدم وجود معيارمحلي بشان استخدام العينات الإحصائية في التدقيق، حيث لم توحد الهيئات المهنية في العراق موقفها بهذا الشان.

١١.

ب:التوصيات :يتناول هذا المبحث أهم التوصيات التي يراها الباحثان ضرورية في ضوء ما تقدم من استنتاجات:-

١-ضرورة تعزيز إدراك مدققي الحسابات بأهمية المعاينة الاحتمالية في العمل الرقابي والتدقيقي، ودورها في الحصول على ادلة إثبات ذات جودة عالية.

٢-ان استعمال اساليب تدقيق حديثة ووضع برنامج تدقيق مستند الى المخاطرواخذ عينات إحصائية للمجتمع وممثلة للواقع يساعد بدرجة كبيرة على ضمان الوصول الى تقديرات تتصف بدرجة معقولة من الدقة. إذ ان التقديرالسليم للمخاطرالضمنية ومخاطرالرقابة يؤدي الى تقديرسليم لمخاطرالاكتشاف ومن ثم تحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في أداء العملية التدقيقية. وبالتالي تقليل مخاطرالتدقيق والحد من المخالفات المالية وحصرها في وقت مناسب مع تقليل التكاليف المبذولة في سبيل الوصول الى الحد من المخالفات المالية والحد من حالات الغش اوالتلاعب الذي من الممكن ان يحصل.

٣-الابتعاد قدرالإمكان عن الأساليب غيرالاحتمالية والتي فيها الكثيرمن التحيزوالحكم الشخصي في اختيارالعينات، الأمرالذي يؤثرفي النهاية على جودة التدقيق.

٤-ضرورة متابعة كل ما يقدم (محليا وعالميا) من أبحاث ودراسات مهنية تدورحول موضوع مخاطر التدقيق واسلوب المعاينة الإحصائية لما لهما من اهمية للمهنة ومحاولة الاطلاع عليها ودراستها، فضلا عن محاولة تطويرالإصدارات التي تصدرها النقابة ونشرها بشكل دوري، كمحاولة لاطلاع الممتهنين على احدث التطورات المهنية الحاصلة في مجال المهنة.

٥-لقد أجمعت فئات الدراسة على ان كلاً من برنامج التدقيق، والدليل الإرشادي، يعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات على تطبيق المعاينة الإحصائية

٦-زيادة دورمجلس مهنة مراقبة الحسابات في تحديث وتطويرمعلومات مراقبي الحسابات عن طريق إشراكهم في الدورات اللازمة لأداء أعمالهم والندوات التي تهدف الى اطلاع مراقبي الحسابات على احدث ما توصلت اليه مهنة مراقبي الحسابات لزيادة إمكانياتهم العلمية والعملية من حيث توافرواستخدام التكنولوجيا الحديثة للمعلومات في عملهم.

٧-يقترح الباحثان تطبيق الآلية المقترحة بالاستناد الى اسلوب المعاينة الإحصائية في أعمال الرقابة والتدقيق بالشكل الذي تم عرضه في المبحث الثاني من الفصل الثالث وإجراء الدراسة والتمحيص عليها بهدف التعزيزوالترصين بدرجة اعلى مما هوعليه كما ويوجه الباحثان دعوة الى الباحثين في هذا المجال الى الدخول في جوانب اخرى لم يتم التعرض اليها في هذا البحث بخصوص الاتجاهات الحديثة في التدقيق بهدف فتح آفاق الدراسة في هذا المجال المهم.

٨-قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالتعاون مع مجلس المعاييرالمحاسبية والرقابية العراقي وأعضاء النقابة والاستعانة بالملاك الأكاديمي (الاساتذه المتخصصين) لإصدارمعياروإرشادات واضحة تخص اهمية وآلية تطبيق اسلوب المعاينة الإحصائية في العمل الرقابي ووفقاً لمتطلبات المعيارالدولي ٣٥٠ وبما لايتعارض مع القواعد والضوابط والتعليمات المهنية ليتم اعتماده كمعيار محلي لاستخدام المعاينة الإحصائية.

((المصادر))

المصادر العربية

اولا- القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية:

٩-جمهورية العراق، قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠.

١٠-ديوان الرقابة المالية ، دليل الرقابة المالية ، دليل التدقيق رقم ٤ ، ٢٠٠٠.

١١-ديوان الرقابة المالية ، دليل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، ١٩٩٢.

١٢- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، (دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية- دليل التدقيق رقم (٤)، ٢٠٠٠.

١٣-معايير التدقيق الدولية ٣٥٠، ٢٠٠، ٤٠٠، ٥٠٠. الصادرة عن مجلس المعايير الدولية.

١٤-اتحاد المحاسبين الدولي، معايير التدقيق الدولية ١٩٨٨.

١٥-البيانات المالية للشركة العامة للصناعات القطنية للسنة ٢٠٠٨.

١٦-

ثالثا- الكتب:-

١-ابراهيم، محمد زيدان، دراسات في المراجعة ، ج٢

٢-ابراهيم، ايهاب نظمي، مخاطرالأعمال حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشروالتوزيع، عمان ، ٢٠٠٩.

٣-الآلوسي، حازم هاشم، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق / الجزء الثاني – المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، بنغازي، دارالكتب الوطنية،٢٠٠٦.

٤-المشهداني، محمود حسن، وامين حنا هرمز، الإحصاء، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٨٩.

٥-التميمي، هادي، معاييرالتدقيق الدولية، مركزكحول للطباعة، عمان، ٢٠٠٦.

٦-التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشروالتوزيع . الأردن /عمان، ٢٠٠٦.

٧-القريشي، اياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الاولى، دارالمغرب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠١١.

٨-الفين، ارينز، جيمس لوبك، جيمس، المراجعة – مدخل متكامل، ترجمة الديسيطي، الرياض، دارالمريخ للنشر،٢٠٠٢.

٩-جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق الحديث، دارصفاء للنشروالتوزيع، الطبعة الثانية، عمان / الأردن ٢٠٠٥.

١٠-جمعة، احمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دارالصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.

١١-ميلود، اسيا بو الشعوربو شنقير، اهمية تقريرالتدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات، ٢٠٠٨.

١٢-سالم، شاهين عكاب، المخاطرالمالية، دارالمورد للطباعة والنشروالتوزيع، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠١٠.

١٣-علي، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، الدارالجامعية، عمان، ٢٠٠٩.

١٤- رمضان، محمد عبد السميع : مبادئ في العلوم السلوكية، بدون ناشر، ١٩٨٦.

١٥-توماس، هنكي - وليم، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة احمد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض، دارالمريخ للنشر، ١٩٨٩.

١٦-البدوي، شحاته – منصور احمد، شحاته السيد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٣.

رابعا- البحوث والدراسات والدوريات والمؤتمرات

١-حمودي، محمد عبد الفتاح، قياس الأهمية النسبية وتقديرمخاطرالتدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي، وهوبحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية من المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / فرع الموصل،٢٠٠٨.

٢-البشبيشي، حلمي عبد الفتاح، بحث تطبيقي " مشاكل تطبيق أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة وأساليب علاجها " مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، جامعة القاهرة،عدد ٣٤ ، ١٩٨٧.

٣-مصطفى، صادق حامد، مدخل كمي مقترح لترشيد تكاليف تخطيط عينات المراجعة، مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز/ الاقتصاد والإدارة، م١٨، ع١، ٢٠٠٤.

خامسا- الرسائل والاطاريح الجامعية

١-الرباعي، يوسف عبدة راشد، مخاطرالتدقيق وأثرها في مصداقية النتائج، رسالة ماجستيرمقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد / بغداد ٢٠٠٢.

٢-رؤوف، زينة أبلحد، اثرالمخاطرفي التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل المدقق، وهوبحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية من المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، ٢٠٠٥.

سادسا- المراجع الالكترونية

8- www.iugaza.edu.ps/emp/emp/_ folders/534/ch.1.doc

http://www.aadd2.com9-

المصادر الأجنبية / Foreign References

Books ِA-

1-Arens, Alvin A., and James K. Loebbecke, (2002), Auditing: an Integrated Approach, Prentice – Hall International, Inc., (8th Ed.).

2-Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S. Beasley, (1988), Auditing: An Integrated Approach, Prentice – Hall International, Inc., (8th Ed.).

3-Boynton, William C. & Raymond N. Johnson &Walter G. Kell (2001).

B - Periodicals reports & research

1- Carl S. Waren Audit Risk" journal of accountancy, August, 1979.

2- Charles, LAN Audit Risk, Materiality & the Examiner journal of accountancy, May, 1990.

3-Bookhold. J. R., and Finaley, D. R., "A Minimum- cost Audit Sampling Me-