عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الإنتقائية الأخرى

AUDIT SAMPLING AND OTHER SELECTIVE TESTING PROCEDURES

المحتويات	الفقرات
مقدمـــــة	2-1
هدف التدقيق	12-3
التعريفات	6-4
أدلة الإثبات	13
اختبارات الرقابة	16-14
الإجراءات الجوهرية	17
اعتبارات المخاطر عند الحصول على الإثبات	20-18
إجراءات الحصول على الإثبات	21
انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة الإثبات	23-22
انتقاء جميع البنود	24
انتقاء بنود معينة	26-25
المعاينة في التدقيق	27
أساليب المعاينة الإحصائية مقابل غير الإحصائية	30-28
تصميم العينة	34-31
المجتمع	35
الطبقية	38-36
انتقاء القيمة المرجحة	39
حجم العينة	41-40
انتقاء العينة	43-42
تنفيذ إجراءات التدقيق	46-44
طبيعة وسبب الأخطاء	50-47
إسقاط الأخطاء	53-51
تقييم نتائج العينات	56-54
الملحق 1 : أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لأغراض اختبارات الرقابة	
الملحق 2 : أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لأغراض الإجراءات الجوهرية	
الملحق 3 : طرق انتقاء العينة	

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي اسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبعية السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل اكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق ، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات.

2. **عند تصميم إجراءات التدقيق ، على المدقق أن يحدد الوسائل الملائمة لانتقاء الأصناف للاختبار لجمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق .**

التعريفات

3. «المعاينة في التدقيق» (المعاينة) تطلب تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 ٪ من البنود في حدود رصيد حساب أو صنف عمليات تكون فيه كافة وحدات المعاينة تتمتع بفرصة الاختيار عليها. وهذا سيمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات وتقييمها على خواص بعض البنود المنتقاة لتكوين أو المساعدة في تكوين استنتاج على المجتمع المأخوذة منه العينة. ويمكن أن تستعمل المعاينة في التدقيق الطريقة الإحصائية أو غير الإحصائية.

4. كلمة «خطأ» كما هي مستعملة لأغراض هذا المعيار تعني إما انحرافات الرقابة أثناء إجراء اختبارات الرقابة، أو بيانات خاطئة عند القيام بالإجراءات الجوهرية. وبشكل مشابه فإن عبارة الخطأ الكلي تستعمل لتعني إما معدل الانحراف أو البيانات الخاطئة كلياً.

5. الخطأ الشاذ يعنى الخطأ الناتج من حادث معزول لم يحدث ثانية إلا في مناسبات معينة وبالتالي فإنها ليست ممثلة للأخطاء التي تقع في المجتمع.

6. « المجتمع » تعني كافة مجموعة البيانات التي اختيرت منها العينة والتي يريد المدقق أن يتوصل إلى استنتاجات عنها. وكمثال على ذلك فإن كافة أصناف رصيد حساب أو صنف عمليات يشكل مجتمعاً. ويمكن تقسيم المجتمع إلى طبقات، أو إلى مجتمعات فرعية يتم فحص كل منها على انفراد. وتستعمل كلمة المجتمع لتشمل في معناها مصطلح طبقة.

7. «مخاطر المعاينة» تحدث عند احتمال أن يكون استنتاج المدقق ، المبني على أساس العينة ، مختلفاً عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه لو أخضع المجتمع بكامله إلى نفس إجراء التدقيق . وهناك نوعان من مخاطر المعاينة :

أ- مخاطر أن يستنتج المدقق، في حالة اختبار الرقابة، إن خطر الرقابة أقل مما هو عليه فعلا. أو في حالة الاختبار الجوهري وهو أنه لا وجود لخطأ مادي في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً فعلاً. ويؤثر هذا النوع من المخاطر على فعالية التدقيق وهو أقرب إلى أن يؤدي إلى رأي تدقيق غير ملائم.

ب- مخاطر أن يستنتج المدقق، في حالة اختبار الرقابة، إن خطر الرقابة أكثر مما هو عليه فعلاً. أو في حالة الاختبار الجوهري وهو أنه لا وجود لخطأ مادي في الوقت الذي يكون فيه موجوداً. وهذا النوع من الخطر يؤثر في كفاءة التدقيق لأنه يؤدي عادة إلى عمل إضافي لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

8. «مخاطر عدم المعاينة» وهي تنتج عن عوامل تجعل المدقق يتوصل إلى استنتاجات خاطئة لأي سبب لا صلة له بحجم العينة. وكمثل على ذلك هو أن معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، وقد يستعمل المدقق إجراءات غير ملائمة، أو قد يسئ تفسير الإثبات ولا يستطيع التعرف على الخطأ.

9. «وحدة المعاينة» تعني صنفاً واحداً يشكل المجتمع، وكمثال على ذلك الصكوك المدرجة على إيصال الإيداع، أو حالات المداينة في كشوفات المصارف، وفواتير المبيعات، أو أرصدة المدينون، أو فئات العملة.

10. «المعاينة الإحصائية» تعني طريقة للمعاينة لها الخواص التالية :

أ- الانتقاء العشوائي.

ب- استعمال نظرية الاحتمال لتقييم نتائج العينة ، بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة.

وأي طريقة معاينة ليست بها الخاصتين «أ» و « ب» تعتبر معاينة غير إحصائية.

11. «الطبقية» وهي عملية تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية يتكون كل منها من مجموعة وحدات معاينة لها نفس الخصائص (عادة ما تكون قيمة نقدية).

12. «الخطأ المقبول به » وهو يعني الحد الأعلى من الأخطاء في المجتمع التي لا يمانع المدقق من قبولها.

أدلة الإثبات

13. وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق 500 «أدلة الإثبات»، يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج ملائم من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية. ونوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة الإثبات.

اختبارات الرقابة

14. وفقاً للمعيار الدولي 400 «تقييم المخاطر والرقابة الداخلية» تجري اختبارات الرقابة عندما يخطط المدقق لتقييم مخاطر الرقابة بأقل من عالية في تأكيد معين.

15. استناداً على فهم المدقق للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، يكشف المدقق الخواص أو المعالم التي تدل على تأدية الرقابة وأيضاً احتمالات حالات الانحراف التي تشير إلى تخل عن التأدية الكافية. وعندها يمكن للمدقق أن يختبر توفر أو عدم توفر المعالم.

16. معاينة التدقيق لاختبارات الرقابة تكون كافية عادة عندما يكون هناك إثبات يدل على التأدية (وكمثال على ذلك التوقيع بالأحرف الأولى من مدير المداينة على فواتير البيع دليل على حصول الموافقة على المداينة، أو إثبات بالتفويض لإدخال بيانات بمنظومة معالجة بيانات آلية).

الإجراءات الجوهرية

17. تتم الإجراءات الجوهرية بالمبالغ، وهي نوعان: إجراءات تحليلية واختبارات تفصيلية لمعاملات وأرصدة وهدف الإجراءات الجوهرية هو التوصل لأدلة إثبات للكشف على أية بيانات غير صحيحة جوهرية في البيانات المالية. وعند إجراء اختبارات جوهرية للتفاصيل يمكن استعمال معاينة التدقيق وغيرها من وسائل اختبار البنود لاختبار وتجميع أدلة الإثبات وذلك للتحقق في واحدة أو أكثر من التأكيدات الخاصة بمبلغ في البيانات المالية (وكمثال على ذلك وجود حسابات المدينون)، أو القيام بتقدير مستقل لبعض المبالغ (وكمثال على ذلك قيمة المخزون الذي لم يعد صالحاً للاستعمال) .

مراعاة المخاطر عند الحصول على الإثبات

18. للحصول على الإثبات يجب أن يستعمل الحنكة المهنية لتقييم مخاطر التدقيق ولتقييم إجراءات التدقيق ليضمن أن هذه المخاطر قد وضعت في الحد الأدنى المقبول.

19. مخاطر التدقيق هي إعطاء المدقق لرأي تدقيقي غير ملائم عندما تكون البيانات المالية معطاة بصورة غير

صحيحة مادياً. وتتكون مخاطرة التدقيق من المخاطر الملازمة – أي قابلة رصيد حساب لبيان غير صحيح مادي على اعتبار أنه لا توجد رقابة داخلية. ومخاطر الرقابة هي أنه لن يتم منع بيان غير صحيح مادي ولن يتم اكتشافه ويجري تصحيحه على فترات من قبل النظام الحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. وهذه الثلاثة عناصر في مخاطر التدقيق التي تؤخذ في الاعتبار أثناء عملية التخطيط في تصميم إجراءات التدقيق وذلك للتخفيف من مخاطر التدقيق وجعلها في الحد الأدنى المقبول.

20. مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة ، وهذه يمكنها أن تؤثر في عناصر مخاطر التدقيق ، فمثلاً قد لا يجد المدقق أثناء القيام باختبار أي أخطاء في عينة ويستخلص من ذلك أن مخاطر الرقابة ضعيفة ، في الوقت الذي يكون فيه معدل الخطأ في المجتمع عالياً في واقع الأمر وبشكل غير مقبول (مخاطر معاينة)، أو قد تكون الأخطاء في العينة التي لم يتمكن المدقق من اكتشافه (مخاطرة عدم معاينة) ، وفيما يتعلق بالإجراءات الجوهرية قد يستعمل المدقق عدة طرق لكي يخفف من مخاطر الاكتشاف ويجعلها إلى مستوى أدنى مقبولاً. وستكون هذه الطرق، حسب طبيعتها، عرضة لمخاطر المعاينة و/أو عدم المعاينة. فمثلاً قد يختار المدقق إجراء تحليلياً غير مناسب (مخاطرة عدم المعاينة) أو قد يجد فقط بيانات بسيطة غير صحيحة باختبار التفاصيل في الوقت الذي يكون فيه البيان غير الصحيح في المجتمع أكبر مما يمكن تقبله (مخاطر معاينة). وفي اختباري الرقابة والاختبارات الجوهرية يمكن التخفيف من مخاطر المعاينة بزيادة حجم العينة. ويمكن التخفيف من مخاطر عدم المعاينة بتخطيط المهمة والإشراف عليها ومتابعتها.

إجراءات الحصول على الإثبات

21. تشمل إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التفتيش والملاحظة والاستفسار والمصادقات والحساب والإجراءات التحليلية. وإن اختيار الإجراءات المناسبة مسألة حنكة مهنية حسب الظروف، وتطبيق هذه الإجراءات يتطلب دائماً انتقاء البنود للاختبار من مجتمع.

انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة الإثبات

22. **عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يحدد الوسائل المناسبة لانتقاء بنود الاختبار** . ووسائل الفحص المتوفرة للمدقق هي :

أ- انتقاء كافة البنود (100٪) .

ب- انتقاء بنود معينة .

ج- المعاينة في التدقيق .

23. إن القرار في انتقاء أي من الطرق للاستعمال يعتمد على الظروف، وتطبيق أي واحد أو مزيج مما ذكر أعلاه قد يكون ملائماً في ظروف معينة. وبعد تحديد أي وسيلة أو مزيج من الوسائل على ضوء مخاطر وكفاءة التدقيق، يحتاج المدقق إلى الاقتناع بأن الطرق المستعملة لتوفير أدلة الإثبات فعالة لتلبية أهداف الاختبار.

انتقاء جميع البنود

24. قد يرى المدقق أنه من الأفضل أن يفحص بنود المجتمع بالكامل والذي يكون رصيد حساب أو صنف عمليات (أو طبقة داخل المجتمع). وفحص 100٪ مستبعد في حالات اختبارات الرقابة ، إلا أنه على أي حال شائع في الإجراءات الجوهرية. فمثلاً قد يكون اختبار 100٪ ملائماً عندما يكون المجتمع مشكلاً من عدد صغير من بنود قيم كبيرة حيث تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عالية والوسائل الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية وملائمة ، أو حيث الطبيعة الحسابية المتكررة أو غيرها من المعاملات التي تتم بنظام حاسوب يجعل إجراء الفحص الكامل بنسبة 100٪ مبررا من حيث الكلفة.

انتقاء بنود معينة

25. قد يختار المدقق أصنافاً معينة من المجتمع استنادا على عوامل مثل معرفة عمل العميل ، التقييم

الأولي للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وخواص المجتمع الذي يجري عليه الاختبار. وأن انتقاء بنود معينة معرض لمخاطر عدم المعاينة وقد يكون من بين البنود المختارة :

- *أصناف قيم عالية أو رئيسية*

قد يقرر المدقق انتقاء بنود معينة داخل المجتمع لأنها ذات قيم عالية، أو تعرض خواص أخرى مثل البنود التي تكون محل شك، أو غير عادية أو بالذات محل مخاطرة أو تلك التي لها تاريخ من الأخطاء.

- *كافة البنود في حدود مبلغ معين*

قد يقرر المدقق انتقاء بنود معينة تزيد قيمتها على مبلغ معين لكي يدقق جزءاً كبيراً من القيمة الإجمالية لرصيد حساب أو صنف عمليات.

- بنود *للحصول على معلومات*

قد يقرر المدقق فحص بنود للحصول على معلومات على أمور مثل عمل العميل وطبيعة العمليات والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

- بنود *لاختبار الإجراءات*

قد يستعمل المدقق الحنكة في انتقاء وفحص بنود معينة للبت فيما إذا كان إجراءاً معيناً قد تم أو لم يتم.

26. في الوقت الذي يكون فيه فحص بنود معينة من رصيد حساب أو صنف عمليات وسيلة كافية عادة لجمع أدلة الإثبات ، إلا أنه لا يشكل معاينة تدقيق . إن نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المنتقاة بهذه الطريقة لا يمكن إسقاطها على المجتمع كله . ويأخذ المدقق في الاعتبار الحاجة إلى الحصول على إثبات ملائم فيما يتعلق ببقية المجتمع عندما تكون تلك البقية جوهرية.

المعاينة في التدقيق

27. قد يقرر المدقق تطبيق المعاينة في التدقيق على رصيد حساب أو صنف عمليات، ويمكن تطبيق المعاينة في التدقيق باستعمال إما طريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية. والمعاينة في التدقيق مناقشة بالتفصيل في الفقرات 31 إلى 56.

أساليب المعاينة الإحصائية مقابل غير الإحصائية

28. قرار استعمال المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المدقق في أخذ الأسلوب الأكفأ للحصول على أدلة إثبات كافية ملائمة في ظروف معينة. فمثلاً في حالة اختبارات الرقابة فإن تحليل المدقق لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون عادة مهماً أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء (أي عدها). في مثل هذه الحالة فإن المعاينة غير الإحصائية تكون هي الأكثر ملائمة .

29. عند تطبيق المعاينة الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستعمال أما نظرية الاحتمال أو الحنكة المهنية . هذا علاوة على أن حجم العينة ليس معياراً صالحاً للتمييز بين طريقتي المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية. إن حجم العينة هي محصلة عوامل مثل الوارد ذكرها في الملحقين 1 و 2 . وإذا تشابهت الظروف فإن الأثر على حجم العينة لعوامل كتلك المذكورة في الملحقين 1 و 2 سيكون متشابهاً بغض النظر عما إذا كان قد تم انتقاء الطريقة الإحصائية أو غير الإحصائية.

30. تستعمل طريقة العناصر الإحصائية، متى لا توفق الطريقة المعمول بها في التلاؤم مع تعريف المعاينة الإحصائية، فمثلاً استعمال الاختبار العشوائي باستخدام أرقام مولجة عشوائياً بالحاسوب. وعلى أي حال فإن القياسات الإحصائية للمعاينة تكون صالحة فقط عندما تكون الطريقة المتبعة تتمتع بخواص المعاينة الإحصائية.

تصميم العينة

31. يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار، عند تصميم عينة تدقيق، أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة.

32. يراعي المدقق أولاً الأهداف المعينة التي يراد تحقيقها ومزيج إجراءات التدقيق التي هي الأفضل لتحقيق هذه الأهداف. وأخذ طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية ظروف الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات يساعد المدقق في تحديد ما يعتبر خطأ وماهية المجتمع الذي يستعمله في المعاينة.

33. ينظر المدقق في ماهية الحالات التي تشكل خطأ على ضوء أهداف الاختبار. لأن فهم ما هو الخطأ مهم للتكفل بأن جميع هذه الحالات، وليس غيرها، التي لها علاقة بأهداف الاختبار مشمولة في إسقاط الأخطاء. فمثلاً في الإجراء الجوهري المتعلق بوجود حسابات مدينة مثل المصادقات والدفعات المسددة من ديون قبل تاريخ المصادقة وكأنها استلمت بعد فترة قصيرة من ذلك التاريخ لا تعتبر خطأ. وكذلك حدوث خطأ في تسجيل بغير محله في حسابات الزبون لا يؤثر في إجمالي رصيد حساب المدينين. لذا فليس من المناسب اعتبار ذلك خطأ عند تقييم نتائج العينة لهذا الإجراء، حتى لو كان له أثر هام على مناطق تدقيقية أخرى، لتقدير مخصصات الديون المشكوك فيها.

34. يقوم المدقق، عند إجراء اختبار للرقابة وبصورة عامة بتقييم أولي لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع الذي سيختبره ومستوى مخاطر الرقابة. ويعتمد هذا التقييم على معرفة المدقق المسبقة أو على فحص عدد بسيط من المجتمع. وبنفس المنوال يجري المدقق للاختبارات الجوهرية تقييماً أولياً بصورة عامة لمبلغ الخطأ في المجتمع. وهذه التقييمات الأولية مفيدة في تصميم عينة التدقيق وتحديد حجم العينة. وكمثل على ذلك، إذا كان المعدل المتوقع للخطأ عال لا تجري عادة اختبارات الرقابة. ولكن إذا كان عدد الأخطاء عالياً حسب المتوقع عند القيام بالإجراءات الجوهرية سيكون من الملائم إجراء فحص 100٪ أو استعمال عينة كبيرة الحجم.

المجتمع

35. من المهم للمدقق أن يتأكد بأن المجتمع :

أ- *مناسب* لأهداف إجراءات المعاينة التي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار. فمثلاً إذا كان هدف المدقق اختبار المغالات في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين. ومن ناحية أخرى عندما يكون هدف المدقق هو اختبار التقليل من حسابات المدينين فإن المجتمع سوف لن يكون قائمة حسابات المدينين وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو تقارير القبض غير المتطابقة أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين.

ب- *مكتمل*. مثلاً إذا كان المدقق ينوي انتقاء قسائم دفع من ملف لا يمكن التوصل إلى استنتاج على أن جميع القسائم تعود لنفس المدة ما لم يكن المدقق مقتنعاً بأن جميع القسائم موضوعة في الملف بالفعل. وبنفس المنوال إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية، فلا بد وأن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة. وهناك أسلوب آخر بتقسيم المجتمع إلى طبقات واستعمال إجراءات بديلة أو عينة منفصلة بخصوص الشهرين الباقيين.

الطبقية

36. قد تتحسن كفاءة التدقيق لو يقسم المجتمع إلى مجتمعات فرعية محددة لها خاصيات معينة. والهدف من هذا التقسيم هو التقليل من تفاوت البنود في كل طبقة، وبالتالي يكون في الإمكان تصغير حجم المعاينة بدون زيادة تناسبية في مخاطر المعاينة. ولكن لا بد من أن يكون التقسيم محدد بدقة بحيث لا تنتمي وحدة المعاينة لأكثر من طبقة واحدة.

37. عند القيام بإجراءات جوهرية غالباً ما يقسم طبقياً رصيد الحساب أو صنف العمليات بالقيم النقدية، وهذا يمكن من إعطاء جهد تدقيقي أكبر إلى البنود ذات القيم الكبيرة التي قد يكون بها أكبر خطأ نقدي في المغالاة وبنفس الوقت يمكن تقسيم مجتمع بناء على خاصية معينة تؤثر على مخاطرة خطأ أكبر، وكمثال على ذلك عند اختبار قيم المدينون يتم التقسيم بناءً على العمر.

38. إن نتائج الإجراءات المطبقة على عينة بنود ضمن طبقة يمكن إسقاطها على البنود التي تكون الطبقة. وللتوصل إلى استنتاج على المجتمع كله سيحتاج المدقق إلى أخذ المخاطرة والمادية في الاعتبار على ضوء الطبقات الأخرى التي تكون المجتمع. فمثلاً : 20 ٪ من بنود المجتمع تكون 90 ٪ من قيمة رصيد حساب. وهنا يقرر المدقق فحص عينة من هذه البنود. ويقيم المدقق نتائج هذه العينة ويتوصل إلى استنتاج على الـ 90 ٪ من القيمة منفصلة عن 10٪ (التي سيستعمل لها عينة أخرى أو وسيلة أخرى للحصول على إثبات، أو اعتبارها غير مادية).

انتقاء القيمة المرجحة

39. عادة ما يكون كافياً في الاختبار الجوهري – خاصة في اختبار المغالاة – هي مجرد تحديد وحدة المعاينة كوحدات نقدية كل على انفراد (كالدولار مثلاً) التي يتكون منها رصيد الحساب أو صنف العمليات. فبعد اختيار الوحدات النقدية المعينة من المجتمع وعلى سبيل المثال رصيد المدينون يمكن للمدقق فحص بنود محددة كالأرصدة الشخصية التي لها تلك الوحدات النقدية. وهذه الطريقة لتحديد وحدة العينة تضمن أن جهد المدقق موجه إلى بنود قيم أكبر لأن هناك فرصة أكبر لاختيارها وبالتالي الحصول على عينات أصغر حجماً. وتستعمل هذه الطريقة عادة مع طريقة الاختيار الانتظامي (الموصوفة في الملحق 3) وهي الأكفأ في الاختيار من قاعدة بيانات الحاسوب.

حجم العينة

40. **على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة عما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى حد أدنى مقبول.** ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر المعاينة الذي يرغب المدقق قبوله. وكلما كانت المخاطر التي يرغب المدقق في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر.

41. يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق القاعدة الإحصائية أو بالحنكة المهنية بتطبيقها على الظروف الموجودة. ويشير الملحقان 1 و 2 إلى آثار مختلف العوامل في تحديد حجم العينة وبالتالي مستوى مخاطر المعاينة .

انتقاء العينة

42. **يجب على المدقق أن يختار العينة على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار.** وتتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم انتقاء بنود العينة عشوائياً حتى يكون لكل وحدة معاينة فرصة معلومة للانتقاء. وقد تكون وحدات المعاينة أصناف مادية (مثل الفواتير) أو وحدات نقدية. أما في المعاينة غير الإحصائية فيستعمل المدقق الحنكة المهنية لاختيار البنود كعينات. ونظراً لأن غرض المعاينة هو التوصل إلى استنتاج لكافة المجتمع، فإن المدقق يحاول انتقاء عينة تمثيلية وذلك بانتقاء أصناف لها خواص نموذجية للمجتمع، والعينة التي ستختار حتى يتمكن من تفادي الانحياز.

43. إن الطرق الرئيسية لاختيار العينات هي استعمال جداول الأرقام العشوائية أو برامج الحاسوب، والاختيار الانتظامي والاختيار العشوائي . وكل طريقة من هذه الطرق مناقشة في الملحق 3.

تنفيذ إجراءات التدقيق

44. **على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار.**

45. إذا كان هناك بنداً ليس مناسباً لتطبيق الإجراء، يتم الإجراء في العادة ببند بديل. فمثلاً يمكن اختيار صك ملغي لاختبار إثبات التعويض بالدفع. وإذا أقتنع المدقق بأن الصك ألغى بشكل ملائم وبذلك لا يشكل خطأ، يتم فحص بديل مختار بشكل ملائم .

46. وعلى أية حال فقد يكون المدقق غير قادر أحياناً على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب، مثلاً ، فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند. وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق

في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند. وكمثل على إجراء بديل مناسب قد يكون فحص الإيصالات اللاحقة إذا لم يصل رد على طلب مصادقة إيجابي.

طبيعة وسبب الأخطاء

47. **على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الاختبار بالذات، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق.**

48. عند إجراء اختبارات الرقابة يكون المدقق مهتماً بالذات بتصميم وعمل الضوابط نفسها وبتقييم مخاطر الرقابة. وعلى أية حال فعند اكتشاف الأخطاء يحتاج المدقق إلى النظر في أمور مثل:

أ- الأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية.

ب- فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وآثارها على طريقة التدقيق عندما تكون الأخطاء ناتجة، مثلاً، على انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية.

49. عند تحليل الأخطاء المكتشفة قد يلاحظ المدقق أن هناك معالم مشتركة بين الكثير من الأخطاء مثل نوع العملية والمكان وخط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة. وعلاوة على ذلك فقد تكون تلك الأخطاء مقصودة وقد تشير إلى وجود خداع.

50. أحياناً قد يكون المدقق قادراً على معرفة أن هناك خطأ ناتج من عملية معزولة لا تتكرر إلا في مناسبات يمكن التعرف عليها بالتحديد، ولذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع (خطأ شاذاً). ولكن يعتبر الخطأ خطأً شاذاً، إذا كان المدقق على درجة عالية من اليقين بأن ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع. ويحصل المدقق على ذلك اليقين بالقيام بعمل مراجعة إضافية. ويعتمد العمل الإضافي على الحالة ولكنه كاف لإعطاء المدقق إثباتاً مناسباً كافياً بأن الخطأ لم يؤثر على الجزء الباقي من المجتمع. وكمثل على ذلك حدوث خطأ بسبب عطل الحاسوب معلوم أنه حدث مرة واحدة خلال الفترة، وفي هذه الحالة يقيم المدقق أثر العطل ، مثلاً، بفحص العمليات التي جرت في ذلك اليوم، وينظر في أثر سبب العطل على إجراءات واستنتاجات التدقيق. وكمثال آخر الخطأ الذي يكتشف وسبب وقوعه استعمال معادلة خاطئة في احتساب قيمة المخزون كله في فرع واحد معين. ويحتاج المدقق، لكي يقبل هذا الخطأ بأنه شاذ، إلى أن يضمن بأن المعادلة الصحيحة قد تم استعمالها في الفروع الأخرى.

إسقاط الأخطاء

51. **على المدقق أن يسقط ، في الإجراءات الجوهرية، أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في أثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق.** ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول . وفي الإجراءات الجوهرية فإن الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ أقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد.

52. عند تحديد الخطأ كخطأ شاذ يمكن إبعاده عند إسقاط أخطاء عينية بالمجتمع. وأثر مثل هذا الخطأ يبقى يحتاج، ما لم يتم تصويبه، إلى النظر فيه بالإضافة إلى إسقاط الأخطاء غير الشاذة. وإذا قسم رصيد حساب أو صنف عمليات إلى طبقات، يسقط الخطأ لكل طبقة على حدة. ويتم بعد ذلك دمج الأخطاء المسقطة والأخطاء الشاذة لكل طبقة عند النظر في الأثر المحتمل للأخطاء على إجمالي رصيد الحساب أو صنف العمليات .

53. ليس من الضروري، في اختبارات الرقابة، إسقاط الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو المعدل المسقط للخطأ للمجتمع ككل.

تقييم نتائج العمليات

54. على المدقق أن يقيم نتائج العينة للبت فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد أوانه يحتاج إلى تنقيح. وفي حالة اختبارات الرقابة فإن معدلاً عالياً من الخطأ في العينة غير متوقع قد يؤدي إلى زيادة في مستوى مخاطر الرقابة ما لم يتم الحصول على مزيد من الإثبات يدعم التقييم الأولي. وفي حالة الإجراء الجوهري فإن وجود مبلغ خاطئ عالي غير متوقع في عينة قد يجعل المدقق يعتقد أن رصيد حساب أو صنف خاطئ بشكل جوهري وذلك في حالة عدم وجود إثبات آخر يشير إلى عدم وجود خطأ مادي.

55. إذا كان عدد الأخطاء المتوقعة والأخطاء الشاذة أقل من أو قريبة لما يرى المدقق أنها مقبولة، ينظر المدقق في مدى إقناع نتائج العينة على ضوء إجراءات التدقيق الأخـرى، وقد يرى أنه من الملائم أن يحصل على أدلة إثبات إضافية. إن مجموع الأخطاء المسقطة إضافة للأخطاء الشاذة هو التقدير الأفضل للمدقق في المجتمع. مع الأخذ بالاعتبار أن نتائج المعاينة عرضة للتأثير بمخاطر المعاينة. ولذلك فعندما يكون أفضل تقديرات الخطأ قريب من الخطأ المقبول يعرف المدقق المخاطرة التي قد تنتج من معاينة مختلفة وبأفضل تقدير ستفوق الخطأ المقبول. ويساعد النظر في إجراءات التدقيق الأخرى المدقق في تقييم المخاطرة، وبنفس الوقت يتم التخفيف من المخاطرة بالحصول على أدلة إثبات إضافية.

56. إذا أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن :

أ- يطلب من الإدارة بالتحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة، وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية /أو .

ب- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق ، فمثلاً في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة، أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة /أو

ج- ينظر في الآثار على تقرير المدقق.

57. هذا المعيار الدولي للتدقيق نافذ المفعول في مرحلة البيانات المالية المنتهية يوم 1 / يوليو (تموز) 1999 أو بعده . ويسمح بتطبيقه على ما قبل هذا التاريخ .

الملحق (1)

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لأغراض اختبارات الرقابة

فيما يلي العوامل التي يأخذها المدقق في الاعتبار عند تحديد حجم عينة لاختبار عينة الرقابة. وهذه العوامل تؤخذ مع بعضها البعض.

العامل	الأثر على حجم العينة
زيادة في اعتماد المدقق على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية	زيادة
زيادة في معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة المحددة الذي يرغب المدقق في قبولها	نقص
زيادة في معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة المحددة الذي يتوقع المدقق وجودها في المجتمع	زيادة
زيادة في مستوى ثقة المدقق المطلوبة (أو –بالعكس– النقص في المخاطر التي يستنتج المدقق أن مخاطر الرقابة أقل مما هي عليه فعلا في المجتمع).	زيادة
زيادة في عدد وحدات المعاينة في المجتمع.	أثر ضئيل جداً

1. *نية اعتماد المدقق على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية*: كلما زادت نية المدقق في الحصول على مزيد من الثقة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كلما كان تقييم المدقق لمخاطر الرقابة أقل، وكلما كان من الضروري أن تكون العينة أكبر. فمثلاً يشير التقييم الأولي إلى مخاطر رقابة منخفضة إلى أن خطط المدقق تعتمد كثيراً على الاستعمال الفعال لرقابة داخلية معينة. ولذلك فإن المدقق يحتاج إلى تجميع أدلة إثبات أكثر لدعم تقديره مما لو كانت مخاطر المراجعة مقيمة بمستوى عال (أي لو كان الاعتماد أقل من المخطط) .

2. *معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة المحددة الذي يرغب المدقق في قبولها (الخطأ المقبول)*. كلما كان معدل الانحراف الذي يرغب المدقق في قبوله أقل، كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر.

3. *معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة المحددة الذي يتوقعه المدقق أعلى*، كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر لكي تحقق تقديراً مقبولاً للمعدل الفعلي للانحراف. وتشمل العوامل ذات العلاقة برأي المدقق في الخطأ المتوقع فهم المدقق للعمل (وبالذات الإجراءات المتخذة لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية) ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى. ولا تبرر في العادة معدلات الخطأ العالية التخفيف من مخاطر التدقيق ولذلك يتم عادة استبعاد اختبارات الرقابة في مثل هذه الحالات.

4. *مستوى الثقة الذي يحتاجه المدقق*. كلما ازدادت درجة الثقة التي يريدها المدقق من أن نتائج العينة مؤشر في الواقع على حدوث الخطأ في المجتمع، كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر.

5. *عدد وحدات المعاينة في المجتمع*. أثر الحجم الفعلي للمجتمع، إن وجد، ضعيف على حجم العينة. وعلى أي حال فإن معاينة التدقيق في المجتمعات الصغيرة، ليس فعالاً عادة مثل الوسائل البديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

الملحق (2)

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لأغراض الإجراءات الجوهرية

فيما يلي العناصر التي يأخذها المدقق في الاعتبار عند تحديد حجم العينة للإجراء الجوهري . وهذه العوامل تؤخذ مع بعضها البعض.

العامل	الأثر على حجم العينة
زيادة في تقييم المدقق للمخاطرة الملازمة	زيادة
زيادة في تقييم المدقق لمخاطر الرقابة	زيادة
زيادة في استعمال إجراءات جوهرية أخرى موجهة إلى تأكيدات البيانات المالية ذاتها	نقص
زيادة في مستوى ثقة المدقق المطلوبة (أو –العكس– النقص في المخاطر بأن يستنتج المدقق أن الخطأ غير موجود بينما هو موجود فعلاً)	زيادة
زيادة في إجمالي الخطأ الذي يرغب المدقق في قبوله (خطأ مقبول)	نقص
زيادة في عدد الأخطاء التي يتوقع المدقق أن يجدها في المجتمع	زيادة
تقسيم المجتمع إلى شرائح متى كان ملائماً	نقص
عدد وحدات المعاينة في المجتمع	أثر ضئيل جداً

1. تقدير *المدقق للمخاطر الملازمة*. كلما كان تقدير المدقق للمخاطر الملازمة أعلى كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر. والمخاطر الملازمة الأعلى تعني الاحتياج إلى استكشاف مخاطر أقل للتخفيف من مخاطر التدقيق وجعلها في المستوى الأدنى المقبول ، ويمكن الحصول على استكشاف مخاطر بزيادة حجم العينة.

2. تقييم *المدقق لمخاطر الرقابة*. كلما كان تقييم المدقق لمخاطر الرقابة أعلى كلما كانت هناك حاجة لعينة أكبر . فمثلاً تقييم مخاطر الرقابة بأنها عالية تشير إلى أنه لا يستطيع المدقق أن يعتمد على فعالية الرقابة الداخلية في تأكيد بيانات مالية معينة . لذا يحتاج المدقق لكي يخفف مخاطر التدقيق إلى أقل مستوى أدنى مقبول ، إلى مخاطر اكتشاف أقل ويعتمد أكثر على الاختبارات الجوهرية.

3. *استعمال إجراءات جوهرية أخرى على تأكيد البيانات المالية*. كلما زاد اعتماد المدقق على إجراءات جوهرية أخرى (اختبارات تفصيلية أو الإجراءات التحليلية) لتخفيف مخاطر الاكتشاف إلى المستوى الأدنى المقبول في رصيد حساب أو صنف عمليات معين. كلما قل التأكيد الذي يحتاجه من المعاينة وبالتالي كان حجم العينة أصغر.

4. *مستوى الثقة التي يتطلبها المدقق*. كلما كانت درجة الثقة التي يتطلبها المدقق أكبر في أن تكون نتائج العينة مؤشر عدد الأخطاء الفعلية في المجتمع، كانت هناك حاجة إلى أن تكون العينة أكبر.

5. *إجمالي الخطأ الذي يرغب المراجع في تقبله (الخطأ المقبول)*. كلما كان الخطأ الذي يرغب المدقق في تقبله أقل، كلما كانت هناك حاجة إلى أن تكون العينة أكبر.

6. *مبلغ الأخطاء الذي يتوقع المدقق وجوده في المجتمع (الخطأ المتوقع)*. كلما كان مبلغ الأخطاء الذي يتوقع المدقق وجوده في المجتمع أكبر، كلما كان هناك احتياج إلى حجم عينة أكبر حتى يمكن التوصل إلى تقدير معقول للمبلغ الفعلي للأخطاء في المجتمع. وتشمل العوامل ذات العلاقة باعتبارات المدقق لمبلغ الأخطاء المتوقعة مع مدى قيم البنود التي تحددت موضوعياً، ونتائج اختبارات الرقابة، ونتائج إجراءات التدقيق المطبقة على الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الجوهرية السابقة.

7. *الطبقية*. عندما يكون هناك مدى واسعاً (متنوعاً) في الحجم النقدي للبنود في المجتمع، فإنه من المفيد أن تجمع البنود ذات الحجم المتشابه في مجتمعات فرعية أو طبقية. وهذا ما يشار إليه بالطبقية. وعندما يكون في الإمكان تقسيم مجتمع إلى طبقات مناسباً، فإن إجمالي أحجام العينات من الطبقة ستكون أقل عادة من حجم العينة التي كان يمكن أن تكون مطلوبة للحصول على مستوى محدد من مخاطر المعاينة، فيما لو سحبت عينة واحدة من المجتمع كله.

8. *عدد وحدات المعاينة في المجتمع*. في المجتمعات الواسعة فإن أثر الحجم الفعلي، إن وجد، سيكون بسيطاً على حجم العينة. ولذلك فإن معاينة التدقيق في المجتمعات الصغيرة عادةً ما يكون أقل كفاءة كوسيلة بديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة (إلا أنه عند استعمال معاينة الوحدة النقدية، إذا زادت القيمة النقدية للمجتمع زاد حجم العينة إلا إذا استغنى عن هذا بزيادة نسبية في المادية).

الملحق (3)

طرق انتقاء العينة

الطرق الرئيسية لانتقاء العينة هي:

أ- استعمال مولد أرقام عشوائية بالحاسوب أو جداول الأرقام العشوائية .

ب- الاختيار الانتظامي وفيه تقسم وحدات المعاينة في المجتمع طبقاً لحجم العينة وذلك لتوفير فاصل معاينة، ولتكن مثلاً 50، وتكون الخمسين الأولى هي نقطة البداية وبذلك سيقع الاختيار على كل نقطة 50 بعد ذلك. وبالرغم من أنه قد يتم اختيار نقطة البداية بدون تحديد إلا أن العينة ستكون بوجه عام أكثر عشوائية فعلاً مما لو تحددت باستعمال مولد الحاسوب أو جداول الأرقام العشوائية. وعند استعمال الاختيار الانتظامي سيحتاج المدقق إلى تحديد وحدات المعاينة في المجتمع التي ليست موضوعة بشكل بحيث يكون فاصل العينات يتطابق بوتيرة معينة في المجتمع.

ج- اختيار المصادفة حيث يختار بها المدقق العينة بدون إتباع أسلوب مخطط. وبالرغم من عدم استعمال أي من هذا الأسلوب فعلى المدقق أن يتفادى الانحياز المقصود أو إمكانية التنبؤ (وكمثل على ذلك تفادي صعوبة وجود البنود، أو دائماً اختيار أو تفادي أول أو آخر قيد في الصفحة)، وبذلك يضمن أن فرصة الاختيار متوفرة لجميع البنود. والاختيار بدون تحديد ليس مناسباً عند استعمال المعاينة الإحصائية.

يتطلب اختيار المجموعة اختيار مجموعة أو مجموعات من البنود من المجتمع. واختيار المجموعة لا يستعمل عادة في معاينة التدقيق لأن أغلب المجتمعات موضوعة بشكل يكون فيه البنود المتتالية ذات خواص متشابهة مع بعضها البعض، ولكنها ذات خواص تختلف مع غيرها في مواقع أخرى من المجتمع. وبالرغم من أنها قد تكون في ظروف ما مناسبة كإجراء تدقيق لفحص مجموعة بنود ، إلا أنها نادراً ما تكون مناسبة كأسلوب لاختيار عينة عندما ينوي المدقق الحصول على استنتاج صالح على المجتمع كله استنادا على العينة.