# تطبيق وتنفيذ اجراءات السبر في التدقيق الخاصة بالمعيار الجزائري 530

Application and implementation of sounding procedures in auditing the Algerian Standard 530

**عويفات محمد العربي***
جامعة غرداية– الجزائر
aouiffat.mohammed@univ-ghardaia.dz

**زاوي عيسى**
المركز الجامعي افلو– الجزائر
a.zaoui@cu-aflou.dz

تاريخ الاستلام: 2020/10/21 تاريخ القبول للنشر: 2020/12/28 تاريخ النشر: 2020/12/31

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تطور مهنة التدقيق وما صاحبها من تطور في علم المحاسبة نتيجة للتعقيدات التي صاحبت تطبيقات المبادئ المحاسبية واتساع المنشآت وترابط الكثير من تعاملاتها الاقتصادية في تحقيق النمو وما تضفيه من ثقة في المعلومات التي توفرها المؤسسات الاقتصادية في قوائمها المالية.

وسعيا منا إلى المساهمة في الاستعانة بعملية التدقيق، وإسنادها إلى شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل التدقيق والتقييم، وهو ما يحتم على المدقق وضع خطة ومنهج لتطبيق إجراءاته العملية كالاستعانة بمعيار التدقيق 530 والمتعلق بجوانب مختلفة مثل: مخاطر التدقيق والإجراءات التحليلية من تحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق؛ معاينة إحصائية؛ تنفيذ؛ إجراءات؛ القوائم المالية؛ المبادئ المحاسبية.

**تصنيف JEL:** C40 ،M42.

**Abstract:**

This study aims to know the development of the auditing profession and the accompanying development in accounting science as a result of the complications that accompanied the applications of accounting principles and the breadth of establishments and the interconnection of many of their economic dealings in achieving growth and what it gives of confidence in the information provided by economic institutions in its financial lists and in an effort to contribute to Using the audit process, and assigning it to a qualified person with a high degree of experience and efficiency that enables him to collect sufficient evidence that helps to form his opinion on the extent of the honesty and fairness of the financial statements subject to audit and evaluation, which requires the auditor to develop a plan and approach to apply his practical procedures, such as the use of audit standard 530 And related to various aspects such as: audit risks and analytical procedures from determining the sample size and the method of selecting its vocabulary and interpreting its results.

**Keywords**: Auditing, statistical inspection؛ implementation, procedures؛ Financial statements؛accounting principles

**Jel Classification Codes:**. C40 ،M42.

* المؤلف المراسل.

**1. مقدمة:**

إن التطور المتزايد لمهنة التدقيق وترابطه بكثير من الإجراءات العملية التي أصبحت تثقل الكثير من مدققي الحسابات نتيجة إتساع رقعة المعاملات الاقتصادية وكبر حجم المنشآت، وتزامنها مع حاجة مستخدمي القوائم المالية في إعطاء صورة صادقة وموضوعية، كإعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها وحتى تضمن لنفسها البقاء والإستمرارية في محيط يتطبع على سلوكيات الخطر والمخاطرة والتوجس من انعكاسات العالم الخارجي الناتجة عنالتحولات السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي يشهدها العالم، مما يتيح نحو الإستخدام الإقتصادي الأمثل للموارد المتاحة و يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانة وإستقرار وتطورالمؤسسات.

وفي هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهنة التدقيق أكثر من ضرورة و لا يمكن الإستغناء عنها كونه يحضى بإهتمام كبير ومتزايد لرأي المدقق، وما ترسمه الأهداف العامة في إستخدام لإجراءات الفحص ووضع معايير لتوفير إرشادات على كيفية إستعمال وتصميم إجراءات التطبيق والتنفيذ لمهنة التدقيق بشكل عام وإختيار سبل ممكنة كالمعاينة الاحصائية كأحد هذه المداخل وغيرها من وسائل إنتقاء البنود للاختبار في جمع أدلة الإثبات وبلوغ أهداف عملية التدقيق، وهو ما يتطلب منا قراءة للمعيار 530 والذي يعتبر كمعيار للتدقيق تبنته الجزائر سنة 2018 تماشيا والواقع الدولي الذي يحتم بوضع اطار قانوني لمسايرة التطورات المحاسبية الدولية ويفتح لأفاق المنافسة والإندماج نحو استثمارات واعدة، وهو ما دفعنا إلى هذه الورقة البحثية.

**1.1. الإشكالية:** من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث التالية:

**كيف تكون إجراءات التدقيق الخاصة بالمعيار530 وما هي أهم مراحل تطبيقه؟**

**2.1. الأسئلة الفرعية:** وللإجابة على إشكالية الورقة البحثية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هو مفهوم معيار التدقيق 530؟
- ✓ ما هي أهم الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها هذا المعيار ؟
- ✓ ما هي أهم النتائج المراد الوصول إليها في تطبيق المعيار530؟

**3.1. الفرضيات:**

- ✓ ضرورة وحتمية تطبيق المعيار 530؛
- ✓ الحصول على قاعدة بيانات يستخرج منها أدلة الإثبات الخاصة بالتدقيق؛
- ✓ التأسيس لنتائج معقولة وإمكانية وجود اختلالات لمعالجتها مع بلوغ ضمانات منشودة.

**4.1. الهدف من الدراسة:**

إن الهدف من هذه الدراسة يتركز بالأساس على معرفة معيار التدقيق الجزائري"السبر في التدقيق530" الذي يتوافق إلى حد كبير مع المعيار الدولي، وتبيان أبعاده المختلفة في المفهوم والهدف والواجبات المطلوبة.

**5.1. منهج الدراسة:**

إعتمدنا المنهج الوصفي في معالم تطبيق المعيار530 بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي لكيفيات إستخدامه وأساليب إستقراء الإختلالات وتقييم نتائجه.

**2. مفهوم معيار التدقيق 530**

إن تطبيق المعايير الدولية حول البيانات المالية وتكييفها حسب الضرورة لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة لغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، أصبح من الضروري الأخذ بالنص الكامل لمعيار التدقيق لكي يتمكن المدقق من تحقيق الهدف بشكل فعال وتطبيقه على أرض الواقع، مما يسمح لنا معرفة المعيار 530 كأحد هذه المعايير التي تسمح بإنتقاء بنود الإختبارات لجمع أدلة الإثبات.

**2. المفاهيم المرتبطة بالمعيار530**

برزت عدة تغيرات هامة في ممارسات التدقيق خلال العام 1940أهمها: التحول من التدقيق التفصيلي أو الشامل للحسابات إلى التدقيق بالعينات أو الاختبار كأساس لإبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية (لطفي، 2008، صفحة 15)، وقد ارتبطت بمجموعة من المفاهيم نذكر منها:

**1.2. التدقيق الخارجي**

عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، بهدف إعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما أو معايير التقارير المالية الدولية (سيد، 2013، صفحة 125).

وهو قيام المراجع الخارجي المستقل بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم بـY اختيار عدد من المفردات(عينة) تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيارها من مجتمع الدراسة، نظرا لكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وإهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية مع ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات، دون إجراء مراجعة شاملةلها (مصطفى، 2005، صفحة 48).

**المجتمع:**

يعبر عن جميع الوحدات أو العناصر التي تشكل مجتمع الدراسة وهو المقدار الكلي الذي يتم استخراج العينة منه، فعلى سبيل المثال يخطط المراجع للتحقق من حسابات العملاء عن طريق الحصول على مصادقات من هؤلاء العملاء، نظراً لكثرة وتعدد تلك الحسابات فقد يقرر أن يرسل مصادقات إلى عينة من هؤلاء العملاء (Eugene، 1972، صفحة 109)؛

**العينة:**

هي جزء من المجتمع الاحصائي ولكن ليس أي جزء، إنه الجزء الذي يمثل المجتمع إحسن تمثيل، ويختلف حجم العينة حسبه أهمية الدراسة وحسب الامكانيات المادية والبشريةالمتاحة للقيام بالدراسه، إذ أن الإعتماد على اسلوب العينة متبع في أغلب الدراسات الميدانية، وهذا لاستحالة جمع المعلومات الإحصائية من كل الوحدات التي تشكل المجتمع المدروس أو بما يسمى بالحصر الشامل ( جلاطو جيلالي، 2001، صفحة 5).

**حجم العينة**

حجم العينة هو عدد وحدات العينة **التي** إختيرت من مجتمع المراجعة بطريقة عشوائية، والتي تعتمد على عدد من الإعتبارات أهمها: (وحيد مصطفى احمد، 2015، صفحة 165)

- ✓ الهدف الذي من أجله تسحب العينة؛
- ✓ مدى توفر الأفراد الفنيين والمعدات المطلوبة؛

✓ الدقة المطلوبة.

2.2. **تعريف معيار التدقيق 530**

تطلق تسمية المعيار الدولي المذكور اعلاه بعينات المراجعة والوسائل الاختبارية، بينما في الجزائر تتم قراءته بالسبر في التدقيق على ضوء المعيار الجزائري 200 الأهداف العامة للمدقق (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 3).

✓ **التعريف الأول:**

يقصد به تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100%البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول عل أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على محافظ الحسابات أن يأخذ باعتباره أهداف المراجعة التي ينبغي تحقيقها وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف (محمد الفيومي محمد، وأخرون، 2006، صفحة 377).

✓ **التعريف الثاني: حسب مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي International Auditing and Standards Board Assurance**

تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل المراجعة وتقيمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع (جمعة،أحمد حلمي، 2009، صفحة 399)؛

✓ **التعريف الثالث: حسب المقرر77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 3)

السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100% من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق وهو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه.

**3.2. الدلالات والخصائص المرتبطة بمعيار التدقيق530.**

تعبر دلالات معيار التدقيق أهم التصاميم التي يقوم بها المدقق في تطبيق إجراءات التدقيق من المجتمع الإحصائي كونها ترتبط بعلم الإحصاء الذي تبنى عليه قاعدة رياضية مبنية على الإحتمالات، كما أنه العلم الذي يهتم بجمع البيانات الكمية أو الرقمية التي تسمى أحيانا الدرجات الخام وتنظيمها في صور جداول ورسوم بيانية، ووصف تلك البيانات بإستخدام مفاهيم إحصائية معينة، والإستدلال من تلك البيانات على نتائج معينة يراد الوصول إليها (أحمد الرفاعي غنيم نصر محمود صبري، 2000، صفحة 4).

✓ **المعاينة في التدقيق**

هي فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة، عن طريق ما يسفر عنه فحص خصائص العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل (محمد سمير الصبان وأخرون، 1996، صفحة 254).

✓ **خطر أخذ العينات**

هو ذلك الذي يتعرض له المدقق في التعبير عن رأي خاطئ في التدقيق أو رأي غير ملائم مثل (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 3)

- اختبار الإجراءات واستنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛
- مراجعة التفاصيل واستنتاج أنه لا يوجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس، وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم400 مخاطر التدقيق على أنها (https://khitasabdelkarim.wordpress.com، 2020):

المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف.

- ✓ **السبر الاحصائي أو المعاينة** الاحصائية: يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين ( Handbook of International Quality Control، 2018، صفحة 466)
- **الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛**

استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية.

### 3. أهمية إستخدام السبر الإحصائي في تدقيق الحسابات

إن إستخدام العينات الإحصائية في التدقيق يعود لمجموعة منالأسباب والأهداف التي تبرر موقف المشرع الجزائري في الإستجابة لتطلعات الخبراء والمهتمين بمجال التدقيق أو حتى أصحاب المصالح بالأخذ بمبررات موضوعية تحتم عليهم وضع مصالحهم في أفق التطلعات التي تخدم المنافسة الشريفة وصدقية تفسير القوائم المالية على الشكل الصحيح.

#### 1.3. اختيار الطريقة

يعتبر اختيار طريقة السبر ضمن حكم المهني الذي يتمثل في (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 4):

- التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة؛
- الإختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم؛
- الإنحراف هو الإختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

#### 2.3. أسباب استخدام العينات

إعتمد المدقق في بداية الأمر على الفحص الشامل في التدقيق،اذ كانت تشمل جميع العمليات المراد التدقيق فيها ثم ظهر بعد ذلك إستخدام أسلوب العينات نتيجة لعدة أسباب أهمها: (أمين السيد أحمد لطفي، 2009، الصفحات 2-3)

- كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أنشطتها وتعقد عمليا تها؛
- تطور هدف عملية التدقيق من مجرد اكتشاف الغش والخطأ إلى إبداء الرأي عن عدالة وصحة القوائم المالية؛
- زيادة الاعتماد المستمر على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات؛
- تكاليف التدقيق الشامل عالية جدا؛
- ونتيجة لذلك يختار المدقق عينة من العمليات المالية بإعتبارها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة التدقيق ويمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس.

**3.3. أسباب أخرى متعلقة بالعينات:** (سامي حسن علي محمد، 2003، صفحة 143)

- أن حجم العينة ومكوناتها يتم تحديدها في أسلوب السبر الإحصائي على أساس موضوعي وبطريقة رياضية؛
- أن خطأ معاينة التدقيق يمكن تحديده في حالة إستخدام أسلوب العينة الإحصائية؛
- أن نتائج العينات الإحصائية تخضع للتفسير الإحصائي من ناحية معدل الخطأ، درجة دقة العينة، مستوى الثقة؛
- إن إستخدام السبر أو المعاينة الإحصائية يمكن محافظ الحسابات من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي ومن ثم يمكن تفادي التحيز الشخصي؛
- إن إتباع المعاينة الإحصائية يمكن من قياس حجم التأكد أو المخاطرة الناتجة من الفحص بالعينة رياضيا.

**4.3. الأهداف:**

تتلخص الإهداف الرئيسية إلى تعيين الاهداف التفصيلية وتحديد البيانات المطلوب جمعها للقياس، كالأسئلة التي يراد منها حصول على إجابات يكون التنبؤ فيها سليما، نحصل من خلالها على تقديرات إحصائية مختلفة من المجتمع محل الدراسة.

ويمكن تلخيص أهداف العينات في ما يلي: (محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي، 2019، صفحة 68)

- دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية للمنشاة أو للشركة؛
- فحص الأخطاء الكتابية والدقة في السجلات والحسابات؛
- التقدير المحتمل للأخطاء إن كانت موجودة؛
- التقدير للمعدلات والقيم للمبالغ والأصول الموجودة.

**4. الواجبات المطلوبة في تطبيق معيار التدقيق 530**

إن إعتماد الأسلوب الإحصائي يخضع لقوانين نظرية الإحتمالات في اختيار حجم العينة المناسبة وفي تقييم نتائج معينة ويستخدم هذا الأسلوب عندما يكون عدد البيانات والمفردات كبيرة والعناصر المماثلة (أمين السيد أحمد لطفي، 2009، صفحة 15)، مما يتطلب الاخذ بالحسبان ما يلي (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 4):

- أهداف إجراء التدقيق؛
- خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة؛
- التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.

**1.4 إختيار طريقة أخذ العينة:**

إن إختيار المنهج الإحصائي أو غير الإحصائي من طرف المدقق يبنى على أسس موضوعية ومناسبة تقلل من المخاطر إلى حد مقبول ومناسب وتتوزع على وحدات العناصر المعتمدة في السبر، وتتمثل هذه الطرق في ما يلي:

✓ **العينة العشوائية:**

من الناحية العملية يتم إختيار مفردات العينة العشوائية بالتسلسل مفردة بعد الأخرى حتى نحصل على حجم العينة المطلوب، حيث يتطلب أن يكون مجتمع الدراسة متماثلا نويتم إختيار العينة حسب الطرق التالية (عبد الخالق عبد الجبار النقيب، 2011، صفحة 191):

تعريف مفردات المجتمع الإحصائي بأخذ ارقام على ورق صغيرة، ثم توضع في كيس وتخلط جيدًا وفي الأخير يسحب عدد معين من القطع الورقية من أجل الحصول على العينة المختارة؛

إستخدام جداول الأرقام العشوائية في إختيار العينة الممثلة، تمثل في مجموعة من الأرقام التي تم تجميعها وتوليدها عشوائياً تتراوح من رقم 0 إلى 9، وأن لكل رقم في هذا الجدول تقريبا نفس عدد مرات الظهور، كما يتميز كل رقم بطبيعة عشوائية.

✓ **العينة الطبقية:**

تقوم على تقسيم المجتمع إلى أقسام متجانسة، ثم اختيار عينة عشوائية فرعية من كل طبقة، حيث تسمى كل مجموعة بالطبقة، ويتم حسابها على النحو التالي (العبيدي، 2013، صفحة 30):

$$n1 \text{او} n2 \text{او} n\ 3 \ldots = \frac{\text{N1 او N2 او N3 } \ldots \ldots}{\text{N}} * n$$

حيث:

**N** حجم المجتمع المدروس؛

**n** حجم العينة الواجب دراستها؛

**n1...n2...n3..**حجم عينة الطبقة.

يفضل إستخدام هذه الطريقة في إحدى الحالات الآتية :

- إذا كان المجتمع غير متجانس، حيث أن اختيار العينة حسب هذه الطريقة تمُكن من الحصول على تقديرات أفضل للمجتمع ؛
- في الحالات التي تختلف فيها إمكانية الحصول على البيانات المطلوبة.

✓ **العينة العشوائية المنتظمة**

هي اختيار وحدات المجتمع دون إستخدام الأرقام العشوائية أو طرق أخرى (إسماعيل، 2001، صفحة 95)، وتعتبر ايضا بانها ليست عشوائية بالشكل الكلي لأن فيها نوع من الإنتظام يرجع بالأساس الى (عبد الرحمن محمد أبو عمه وآخرون، 1995، صفحة 210):

- تركيب وحدات العينة في إطار تصنيف أو نظام معين ولهذا سميت بالمنتظمة أو النظامية؛
- تمتاز هذه الطريقة بتوفير كثير من الوقت والجهد وتعتبر أكثر كفاءة من المعاينة العشوائية البسيطة، خاصة إذا كان حجم المجتمع كبيرا.

وتحسب بالعلاقة التالية (أمين السيد أحمد لطفي، 2009، صفحة 38):

اختيار وحدة المعاينة التي تسمى نسبة المعاينة ويرمز لها بالرمز K،

$$K = \frac{\text{N}}{\text{n}}$$

حيث

- Nحجم المجتمع، nحجم العينة؛
- اختيار رقم عشوائي بين 1و Kليكون رقم العينة الأولى؛
- نضيف K بالتعاقب على رقم العينة الأولى وصولاً إلى آخر وحدة معاينة.

✓ **العينة العنقودية** (ثابت عبد الرحمن إدريس، 2005، صفحة 465)

يعبر هذا النوع خاصية مميزة لمجتمع الدراسة تتمثل في تشكل تجمعات عادة ما تكون مشابهة إلى حد كبير للخاصية المدروسة، وتسمى العناقيد ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا كان المجتمع كبيرا جدا و يعتمد هذا النوع من العينات على تجزئة مجتمع الدراسة إلى مجموعات (عناقيد).

**2.4. وضع اجراءات التدقيق**

يقصد بها عمل المدقق في الإختبارات اللازمة للعناصر التي تم إختيارها من فحص مستندات وغيرها إلى إجراءات التدقيق والهدف المنشود.

**1.2.4. تنفيذ إجراءات التدقيق**

يتم تنفيذ إجراءات التدقيق عن طريق اختبار كل عنصر من العينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الإختبار ثم تسجيل كافة الانحرافات التي وجدت بالعينة، وعند الانتهاء من إجراءات التدقيق في تطبيق المعاينة سيصبح لدينا لكل صفة من الصفات محل الاختبار حجم العينة وعدد من الانحرافات الخاص بها. (أحمد ميلي سمية، صفحة 41)

وعندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق اجراء التدقيق على المدقق ان يقوم بما يلي (معيار التدقيق 530، 2018، الصفحات 4-5):

- ✓ **تنفيذ الاجراء على عنصر بديل**: مثل إلغاء شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع يتم على هذا الأساس إختيار شيك أخر في نفس الزمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يمثل انحرافا؛
- ✓ **تعذر إنجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم إختياره أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة**: يتعامل المدقق في هذه الحالة على أنه إنحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة إختبارات الاجراءات أو على أنه إختلال في حالة المراجعات في التفصيل، كما يجب عليه اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الاحصائي فرصة لاختيارها.

وكما تشير طبيعة إجراءات التدقيق إلى أنواع أدلة التدقيق الواجب استخدامها، بالإضافة إلى أنواع اختبارات التدقيق والغرض من استخدامها. (لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، صفحة 313)

- ✓ **بالنسبة لأنواع أدلَّة التدقيق**:

يتوفر لدى المدقق ثمانية أنواع من أدلَّة التدقيق و هي (Alvin A. Arens، 2014، صفحة 179): الفحص المادي والمصادقات، التفتيش، الإجراءات التحليلية، الاستفسار من العميل، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والملاحظة.

- ✓ **أما بالنسبة لأنواع اختبارات التدقيق**:

يتوفر لدى المدقق أربعة أنواع من اختبارات التدقيق لكل منها غرض محدد وفق ما يلي (سامر هايل الصباغ، 2016، صفحة 32):

- **اختبارات الرقابة**

وهي عبارة عن إجراءات التدقيق التي يتم من خلالها اختبار مدى فعالية سياسات واجراءات الرقابة بغرض تدعيم التخفيض في خطر الرقابة؛

- **الاختبارات الأساسية للعمليات**

وهي عبارة عن الاختبارات يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بكل فئة من فئات المعاملات المالية؛

- **الإجراءات التحليلية**

وهي عبارة عن استخدام المقارنات والعلاقات المالية وغير المالية بغرض تحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أي بيان آخر يبدو منطقياً؛

- **الاختبارات التفصيلية للأرصدة**

وهي عبارة عن الاختبارات التي يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بأرصدة الحسابات.

وفي ما يلي الجدول التالي الذي يوضح أدلَّة التدقيق الملائم استخدامها بالنسبة لكل نوع من أنواع اختبارات التدقيق.

**الجدول 01: العلاقة بين اختبارات التدقيق و أنواع الأدلَّة**

| أنواعَ الأدلة / اختبارات التدقيق | الفحص المادي | المصادقات | التفتيش | الملاحظة | الاستفسار من العميل | إعادة الأداء | الإجراءات التحليلية | إعادة الحساب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الاختبارات الأساسية للعمليات | | | √ | | √ | √ | | √ |
| الاختبارات التفصيلية للأرصدة | √ | √ | √ | | √ | √ | | √ |
| اختبارات الرقابة -تتضمن إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية- | | | √ | √ | √ | √ | | |
| الإجراءات التحليلية | | | | | √ | | √ | |

**المصدر**: (سامر هايل الصباغ، 2016، صفحة 33)

### 2.2.4. تحديد طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات

أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB والتأكيد على أن مخاطر التدقيق تتكون مما يلي:

**الجدول 02: مخاطر التدقيق**

| النوع | المفهوم والمكونات |
|---|---|
| المخاطر الضمنية أو المخاطر الملازمة أو الخطر الطبيعي | ترتبط هذه المخاطر بطبيعة عناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلبا على صدق هذه القوائم. ويرتبط حجم هذا النوع من المخاطر التدقيق بعدد من العوامل (طبيعة العنصر؛ الطرق المحاسبية؛ المعالجة المحاسبية؛ العوامل الخارجية.) |
| خطر الرقابة الداخلية | هو الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويرجع وقوع هذه الأخطاء إلى:<br>- درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة،وعدم الالتزام بإجراءاته؛<br>- فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء؛<br>- فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية وتصميماته تجاه وضع نظام قوي؛ |
| المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق | هي تفسر لعجز الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء في العمليات المالية والحسابات والأرصدة مما يعطي قصورا في الأداء نتيجة:<br>- الجهل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات؛<br>- إستعمال أدلة الإثبات غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق، وغير كافية وغير ملائمة؛<br>- الاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها؛<br>- الاختيار السيئ للعينة،وعدم كفايتها؛<br>- التخلي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة. |

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على : (مسعود، 2003/2004، الصفحات 118-119)

يخضع هذا الاجراء لحكم المدقق فهو يختلف حسب أهمية الصفة محل التدقيق، كما يؤثر على حجم العينة، فلو كان معدل الانحراف المقبول منخفض فإنه بالضرورة يكون حجم العينة كبير أي أن هناك علاقة عكسية بينهما، كما يمكن أن يحدث العكس (أحمد ميلي سمية، 2017، صفحة 38).

كما يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة ويقيم أثرها المحتمل مثل ( الفين أرينز، جيمس لوبك ، ،2002، صفحة 548) :

- تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة على نحو منخفض جداً مثل 5% أو10% من أجل تحديد مستوى ثقة معينة بالإضافة إلى معدل المخالفات المالية المقبولة؛
- تقدير معدل إنحراف المجتمع يمكن للمدقق تقدير هذا المعدل بإحدى الطريقتين الآتيتين (أحمد ميلي سمية، 2017، صفحة 46).

أولا- تعديل معدل الانحراف في السنة الماضية ليعكس أي تغييرات حدثت في نظام الرقابة خلال السنة الحالية؛

ثانيا- اختبار عينة مبدئية صغيرة وتحديد معدل الانحراف فيها واستخدامه كتقدير لمعدل الانحراف المتوقع في المجتمع.

**3.2.4. نموذج مخاطر التدقيق**

يضع المدقق اليات عمله كالتخطيط لجمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق بعد الإلمام الكامل لهذا النموذج باعتباره أمر أساسي لتخطيط عملية التدقيق والتقدير الجيد لحجم أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة من دورات العمليات المالية في المؤسسة.

ويكتب نموذج مخاطر التدقيق كما يلي ( الفين أرينز، جيمس لوبك ، ،2002، صفحة 333):

**خ.م.ق = خ.ك * خ.ط * خ.ر**

حيث أن:

**خ.م.ق :** خطر التدقيق الممكن قبوله/،**خ.ك** :خطر الاكتشاف المخطط؛

**خ.ط :** الخطر الطبيعي أو الخطر الملازم/،**خ.ر** :خطر الرقابة الداخلية.

يعتبر خطر التدقيق الممكن قبوله **(خ.م.ق)**مقياسا لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وذلك بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف، كما يكتب البعض هذا النموذج كما يلي:

مخاطر التدقيق المقبولة =المخاطر الملازمة *مخاطر الرقابة *مخاطر الاكتشاف.

أما فيما يخص المخاطر بشكل عام،تعد تقنية تصنيف المخاطر التي قام بإصدارها "مكتب المحاسبة العام General Accounting Office- GAO" في الولايات المتحدة الأمريكية الأكثر شيوعاً، وتقوم التقنية على إجراء تقاطع لمستوى الخطر k المقيم **(مرتفع، متوسط، منخفض، منخفض جداً)** مع احتمال حدوثه( **دائماً، ممكناً، أحياناً، نادراً، غير محتمل الحدوث)** ومن ثم تصنيفه ضمن الفئات النوعية الأربعة الآتية (سامر هايل الصباغ، 2016، الصفحات 60-61):

- **مخاطر مرتفعة جداً**؛ تتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية.
- **مخاطر مرتفعة**؛ تتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية، مع السماح للبعض منها.
- **مخاطر متوسطة**؛ تتطلب مراجعة من قبل الإدارة.
- **مخاطر منخفضة**؛ لا تتطلب أي إجراء.

ويوضح الجدول الآتي كيفية التصنيف النوعي للمخاطر:

**الجدول 03: تصنيف المخاطر النوعية***

| مستوى الخطر | احتمال الحدوث | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | متكرر | ممكن | احيانا | نادرا | غير محتمل |
| مرتفع ا | | | | | |
| متوسط ب | | | | | |
| منخفض ج | | | | | |
| منخفض جدا د | | | | | |

**المصدر**: (GAO: General AccountingOffice ، 1999، صفحة 22).

ويفضل مدققوا الحسابات التعبير عن مخاطر التدقيق في شكل نوعي باستخدام تعبيرات مثل (سالم، 2002-2003، صفحة 166): **مرتفعة، منخفضة، متوسطة** ويستعينون في ذلك بمصفوفة مكونات مخاطر المراجعة التالية:

**الجدول 04: العلاقة بين مكونات التدقيق**

| تقييم محافظ الحسابات للمخاطر الكامنة* | تقييم محافظ الحسابات لمخاطر الرقابة | | |
|---|---|---|---|
| | عالي | معتدل | منخفض |
| عالي | أدنى | أدنى الأدنى | معتدل |
| معتدل | أدنى الأدنى | معتدل | أعلى |
| منخفض | معتدل | أعلى | أقصى |

**المصدر**: (بولحبال فريد، 2017 /2018، صفحة 216)

ومن ثم يقوم المدقق بتحديدّ كمية الأدلّة،المخططة بالاستناد إلى نموذج خطر التدقيق، ويتم ذلك من خلال استخدام الحكم الشخصي دونما استخدام علاقات رياضية، ويعد أمراً تقريبياً للواقع على أفضل وصف له وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول5: مصفوفة الخطر النوعية وكمية الأدلّة**

| الحالة | خطر التدقيق الممكن قبوله | المخاطر الكامنة | مخاطر الرقابة | خطر الاكتشاف المخطط | كمية الأدلَّة المخططة |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | مرتفع | منخفض | منخفض | مرتفع | **منخفض** |
| 2 | منخفض | منخفض | منخفض | متوسط | **متوسط** |
| 3 | منخفض | مرتفع | مرتفع | منخفض | **مرتفع** |
| 4 | متوسط | متوسط | متوسط | متوسط | **متوسط** |
| 5 | مرتفع | منخفض | متوسط | متوسط | **متوسط** |

**المصدر**: (Alvin A. Arens، 2014، صفحة 269)

إن إعتماد مصفوفة الخطر النوعية وأدلة الاثبات والعلاقة بين مكونات التدقيق يهدف إلى:

- **وجود علاقات موضوعية:** تشكل في ما بينها حلقة الوصل بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق بأدائه المهني والرأي الذي يقوم بإصداره؛

- **علاقة مخاطر الإكتشاف بأدلة الإثبات:** أي انها علاقة عكسية أي أن التقدير المنخفض لمخاطر الاكتشاف، يحتاج من المدقق أن يخطط لجمع المزيد من الادلة التي توافق هذا المستوى المنخفض. ولجمع المزيد من الادلة، يظهر توسع في الإجراءات المتعلقة بالتدقيق مما يبرر زيادة تكلفة العملية؛
- **علاقة مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة بأدلة الإثبات:** يتضح أيضا أنها تشكل علاقة عكسية فاثر المخاطر الكامنة مع مخاطر الرقابة نحو الارتفاع يؤثر حتما على انخفاض مخاطر الاكتشاف وهو ما يتطلب من المدقق إيجاد مزيد من أدلة الإثبات؛
- **علاقة مستوى مخاطر المراجعة المقبولة بأدلة:** الإثبات تعبر أيضا على نفس النسق الذي يقوم به المدقق نحو أثر المخاطر ككل وأدلة الاثبات أي أن إنخفاض المخاطر هو انخفاض لمخاطر الإكتشاف والعكس من ذلك هو البحث نحو أدلة إثبات إضافية يترتب عنها تكاليف اضافية.

**4.2.4. خطوات تقييم نتائج العينة**

من أجل تقييم نتائج العينة يقوم المدققباحتساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة، ليتم مقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل أو يساوي الانحرافات المقبولة فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية. ويتم احتساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي (علي عبد القادر الذنيبات، 2012، صفحة 308)

**الحد الأعلى للانحرافات =إجمالي الانحرافات المتوقعة في المجتمع +الانحرافات المسموح بها**

إن تقييم نتائج المعاينة يعتمد على مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة والتي يمكن أن نوضحه في النقاط التالية (بولحبال فريد، 2017 /2018، الصفحات 180-181):

✓ **عدم وجود انحرافات:**

- إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع تساوي الصفر؛
- الاجراءات تمت وفققياسات دقيقة، لأن الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المراجعة تتألف من إنحراف واحد يتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ التي تم تحديدها عند بدء عملية المعاينة بفترة المعاينة الذي تم حسابه.

✓ **وجود بعض الانحرافات في العينة:**

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق بحساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة من أجل إحتساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة.

✓ **الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع:** هناك حالتان:

- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة، في هذه الحالة نحسب ما يلي لكل وحدة فيها انحراف.

نسبةالإنحرافات= (القيمةالدفترية – القيمةالصحيحة)/ القيمةالدفترية

- الإنحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة هي:

الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع = نسبة الإنحرافات × فترة المعاينة

✓ **الإنحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة**

يعبر عنها الحد الأقصى للخطأ الذي يقبله المدقق في عينة ما دون أي تأثير على استنتاجه من أن النتائج المستخلصة من العينة قد حققت هدف المراجعة لهذا المجتمع، وتوجد علاقة عكسية بين الخطأ المسموح به وحجم العينة، فكلما صغر حجم هذا الخطأ كبر حجم العينة التي يحتاجها المدقق والعكس صحيح، وتعطى بالعلاقة التالية (بولحبال فريد، 2017 /2018، صفحة 182):

الإنحرافات المسموح بها= دقة الأساس+ الزيادة في الإنحرافات المسموح بها

**5. تقييم نتائج السبر**

بعد تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة على مفردات العينة يقوم المدقق بتحليل أي انحرافات يتم اكتشافها في العينة للوصول إلى استنتاجات بشأن معدل الانحراف في المجتمع، حيث يعتبر معدل الانحراف في العينة هو أفضل تقدير لمعدل الإنحراف في المجتمع، ويتم تحديد معدل الانحراف في العينة بالعلاقة الآتية (أحمد ميلي سمية، 2017، صفحة 48)

**معدل الانحراف في العينة = عدد الانحرافات المكتشفة/ حجم العينة**

**1.5. تحليل الإختلالات**

إن عملية تحليل الإنحرافات تأتي بعد إيجاد مجموعة أنواع المخاطر وحسابها، إلى مرحلة تفسير نتائجها وإيجاد مراجعات مستقرئة بما فيها الإختلال العرضي إن وجد، وتشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي (معيار التدقيق 530، 2018، صفحة 5)

- عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الإختلال العرضي الإختلالات المقبولة لا يمنح السبر قاعدة مقبولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية؛
- تحديد الخصائص المشتركة عند تحليل الإنحرافات والإختلالات المحددة كنوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية وقد تشير إلى إحتمال وجود غش.

**بالإضافة إلى** (مسعود، 2003/2004، صفحة 151):

- تحديد القصور في إجراءات الرقابة التي أدت لحدوث مثل هذه الإنحرافات؛
- تحديد النتائج التي قد تكون من إهمال أو فشل في تلك الإجراءات أو سوء تعمدها، أو التعمد في إفشالها.

**2.5. تحديد إمكانية قبول المجتمع:**

يقوم المدقق بمقارنة الحد الأعلى للدقة مع معدل الانحراف المقبول، فإذا كان الحد الأعلى للدقة يزيد عن أو يساوي معدل الانحراف المقبول فإن المدقق قد يقرر ويحكم بأن نظم الرقابة موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها وقد يحد من اختبارات التحقق الأساسية، أما إذا كانت النتائج لا تؤيد مخاطر الرقابة المنخفضة فإن نظم الرقابة الداخلية لن يتم الاعتماد عليها ومن ثم فإن اختبارات التحقق سيتم التوسع فيها.

**3.5. التعميم من العينة إلى المجتمع:**

يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للتقاطع عند مستوى محدد من الخطر المقبول، لتقدير خطر الرقابة من خلال إستخدام معطيات الجداول التي يتم إعدادها وفقمعادلات احصائية تتماثل مع تلك الجداول التي يتم استخدامها في تحديد حجم العينة الأولى، ويتضمن استخدام أربع خطوات هي ( الفين أرينز، جيمس لوبك ، ،2002، صفحة 550):

- تحديد الرقم الفعلي للانحرافات الفعلية التي يتم اكتشافها في اختبارات التدقيق؛

- تحديد حجم العينة الفعلي في العمود بأقصى اليمين؛
- القراءة لأسفل العمود المناسب لعدد الانحرافات الفعلية حتى يتقاطع مع صف حجم العينة الملائم ويمثل الرقم عند التقاطع الحد الأعلى للدقة.

**4.5. توثيق إجراءات المعاينة:**

يعد توثيق اجراءات المعاينة من المسلمات التي يقوم بها المدقق في تخطيط العينة واختيار المفردات وتنفيذ إجراءات التدقيق عليها وتقويم نتائجها، ومما تجدر الإشارة إليه إن أهمية التوثيق تتساوى في إجراءات إستخدام المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية، حيث يشمل توثيق هذه الإجراءات العناصر التالية: (محمد الفيومي محمد، وأخرون، 2006، صفحة 403)

- وصف للإجراء الرقابي الذي تم إختباره؛
- الهدف من الإختبار؛
- تحديد مجتمع ووحدة المعاينة؛
- تحديد الظروف التي تعبر عن وجود إنحراف؛
- الأساس الذي إستند إليه المدقق في تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر
- الرقابة أو (مستوى الثقة) ومعدل الإنحراف المقبول ومعدل الانحراف المتوقع في المجتمع؛
- الطريقة المستخدمة في اختيار مفردات العينة؛
- وصف لإجراءات المعاينة التي تم إتباعها وقائمة الانحرافات التي تم اكتشافها في العينة؛
- تقويم العينة وملخص بالاستنتاجات العامة التي توصل إليها المدقق.

**6 . خاتمة:**

يعتبر التدقيق بمختلف صوره، أنه يحقق منافع اقتصادية عديدة للمجتمع، فهو يمثل اداة لجمع الأدلة وتقييمها، مرتكزا على المعلومات والبيانات، في تحديد مدى التوافق مع المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية والوطنية بصدقية القوائم المالية ومدى تمثيلها للوضعية المالية للمنشاة، باستخدام أساليب اقتصادية وغير مكلفة كالمعاينة الإحصائية وإختيار عينة من المجتمع كبيرا كان أو صغير، كفيلة بالوصول إلى رأي فني ومحايد حول تلك القوائم المدققة، تلخص في تقرير يعده مدقق الحسابات وفق متطلبات واجراءات تطبيقية كفيلة بوضع لبنة تعبر عن عملية التدقيق برمتها، ومن بين ما نستخلصه من هذه الورقة البحثية من خلال تطبيق وتنفيذ إجراءات التدقيق للمعيار 530 ما يلي:

✓ **النتائج:**

لعل ما نوجزه من نتائج حول ترسيم واقع الممارسة في المعيار 530 هو تفسير لفرضيات الدراسة البحثية:

- **الفرضية الأولى** صحيحة: يسمح تطبيق المعيار 530 باختصار الوقت والجهد ويهدف إلى تحصيل أكبر فعالية من تخطيط لعملية التدقيق؛
- **أما الفرضية الثانية**: فهي صحيحة تسمح معطيات المعيار530 بالوصول إلى سرعة تقييم نظام الرقابة، والبحث عن أدلة إثبات كافية يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة وتؤسس لرأي المدقق الخارجي؛
- **الفرضية الثالثة**: صحيحة وتكمن في مساعدة مدققي المؤسسات على تحسين الأداء وأساليب الرقابة الداخلية، مما يجعلهم يقدمون للإدارة توجهات واقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض الأخطاء والغش وتدعم الرأي النهائي للمدقق من خلال تفسير الاختلالات والانحرافات المكتشفة.

✓ **التوصيات:**

من خلال ما تطرقنا اليه من نتائج نظرية واستقرائية لهذه الورقة البحثية يمكننا من وضع بعض التوصيات التي من شانها وضع قواعد اضافية تساهم في فهم الجيد لمعيار التدقيق الجزائري والدولي 530:

- وجوب التطوير المهني للمدققين ومتابعة كافة التطورات والتغيرات التي تحدث في المهنة؛
- تكثيف جهود التكوين الاكاديمي والعلمي في تفسير الظواهر المستخلصة من نتائج السبر في التدقيق؛
- دراسة واقع تطبيق الاساليب الاحصائية وغير الاحصائية كنماذج في ممارسة التدقيق والتأكد من نجاحها؛
- تقديم دورات تكوينية وتدريبية في إستخدام السبر الاحصائي والاستجابة نحو تطبيقه.

## 7. قائمة المراجع:


1. الفين أرينز، جيمس لوبك 2002 المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى، أحمد حامد حجاج، السعودية دار المريخ، الرياض.
2. جلاطو جيلالي (2001) الاحصاء مع تمارين ومسائل محلولة الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
3. أحمد الرفاعي غنيم نصر محمود صبري (2000) التحليل الاحصائي للبيانات باستخدام SPSS مصر : دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
4. أحمد ميلي سمية (2017) أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية الجزائر اطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
5. إسماعيل ,ع .ش (2001) أساليب المعاينة في ميدان التطبيق العراق :المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، بغداد.
6. العبيدي ,خ .أ (2013) مبادئ الإحصاء متضمن التحليل الإحصائي spss الاردن: دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان.
7. أمين السيد أحمد لطفي (2009) المراجعة باستخدام العينات .مصر :الدار الجامعية، الإسكندرية .
8. بولحبال فريد (2017/2018) أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة الجزائر: أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة.
9. ثابت عبد الرحمن إدريس (2005) بحوث التسويق أساليب القياس والتحليل واختبار الفروض، مصر، الدار الجامعية، الإسكندرية.
10. جمعة،أحمد حلمي (2009) المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث .الأردن :ط.1دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
11. سالم ,ع .ل (2002-2003) أصول المراجعة الحديثة، مصر : الدار الجامعية، الاسكندرية.
12. سامر هايل الصباغ (2016) اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، .سوريا: أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
13. سامي حسن علي محمد (2003) نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة مصر أطروحة دكتوراه، كلية التجارة جامعة عين شمس.
14. سيد ,ا .ا (2013) التدريب المحاسبي والمالي .الاردن :دارالرايةللنشر والتوزيع.عمان ط.1
15. عبد الخالق عبد الجبار النقيب (2011) الإحصاء الحياتي .الأردن :دار اليازوري العلمية، عمان.
16. عبد الرحمن محمد أبو عمه وآخرون (1995) مقدمة في المعاينة الإحصائية .السعودية :دار المريخ للنشر ،الرياض.
17. علي عبد القادر الذنيبات (2012) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية الاردن: ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
18. لطفي ,أ .ا .(2008) المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون ،Sarbanes-Oxelyط .1مصر :الدار الجامعية،الإسكندرية.
19. لطفي، أمين السيد أحمد (2007) التطورات الحديثة في المراجعة مصر :الإبراهيمية الدار الجامعية، الاسكندرية.
20. محمد الفيومي محمد، وأخرون (2006) دراسات متقدمة في المراجعة مصر :المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
21. محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي (2019) استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات-دراسة ميدانية، مصر : دار التعليم الجامعي، الاسكندرية.
22. محمد سمير الصبان وأخرون (1996) الرقابة والمراجعة الداخلية، مصر : الدار الجامعية، الإسكندرية.
23. مسعود .(2004/2003) .,نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، .الجزائر :أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة .الجزائر.
24. مصطفى ,ا .و (2005) الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مصر : الدار الجامعية الاسكندرية.
25. معيار التدقيق 530 السبر في التدقيق(2018) الجزائر : وزارة المالية .
26. وحيد مصطفى أحمد (2015) أساسيات علم الإحصاء، مصر :دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة.
27. Alvin A. Arens, R. J. (2014). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. USA: Pearson Education 15th Ed.
28. Eugene. (1972). The Accounting Review. January: "Non-Sampli 12 ng Errors in Accounts Receivables Confirmation.
29. GAO: General AccountingOffice . (1999). Information Security Risk Assessment: Practices of Leading Organizations", Issued by Accounting and Information Management Division, Novembe. USA: GAO/AIMD-00-33, Washington, Dc.
30. Handbook of International Quality Control. (2018). Auditing Review, Other Assurance and Related Services PronouncementsISA،-530. Services PronouncementsISA.
31. https://khitasabdelkarim.wordpress.com. ( 2020). اطلع عليه يوم على 27/04/2020سا15:05.