السبر المالي كأسلوب لتدقيق القوائم المالية في إطار تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530

The Financial Sounding as a Method of Auditing the Financial Statements within the Framework of the Application of the Algerian Standard of Audit530

بوعزة عبيد بشير

BOUAZZA ABID Bachir

مخبر STRATEV، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم (الجزائر)،

bachir.bouazzaabid.etu@univ-mosta.dz

تاريخ الاستلام: 2022/07/10 تاريخ القبول: 2022/11/13 تاريخ النشر: 2023/04/01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق وذلك بذكر أهم إجراءات تطبيقه ابتداء من طرق اختيار العينة التي يعتمد عليها المدقق والمخاطر التي تنجم عن اختيارها إلى تقييم النتائج المتوصل إليها بواسطتها، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يتم اختيار العينة وفقا لمجموعة من الطرق الإحصائية والغير الإحصائية يحدد المدقق الطريقة المناسبة بحكمه المهني، وأن تطبيق هذا المعيار خلال مهمة التدقيق المحاسبي الذي يقوم بالأساس على أسلوب السبر المالي سيخفض من تكلفة هذه المهمة عن طريق توفير كل من الجهد والوقت المبذول.

كلمات مفتاحية: قوائم مالية، تدقيق محاسبي، سبر مالي، مخاطر، NAA530

تصنيفات JEL : M42؛ C83؛ J8

Abstract:

This study aims to shed light on the Algerian Standard for Auditing No. 530 Probing in the audit by mentioning the most important procedures for its application starting from

المؤلف المرسل: بوعزة عبيد بشير، **الإيميل:** bachir.bouazzaabid.etu@univ-mosta.dz

the methods of selecting the sample on which the auditor depends and the risks that result from its selection to the evaluation of the results reached by it. The sample is selected according to a set of statistical and non-statistical methods. The auditor determines the appropriate method in his professional judgment, and that the application of this criterion during the accounting audit task, which is based mainly on the method of financial sounding, will reduce the cost of this task by saving both effort and time.

Keywords: Financial Statements; Accounting Audit; Financial Sounding; Risk; NAA530.

JEL Classification Codes : M42 ; C83 ; J8.

1. مقدمة:

تسعى الجزائر إلى تطوير وتحسين مهنة التدقيق المحاسبي محاولة في مقاربتها لنظيرتها الدولية التي شهدت تطورا واسعا وقبولا من طرف ممارسي هذه المهنة، فأنشأت لجنة مكلفة بالمعايرة وتحت وصاية وزارة المالية أصدرت هذه الأخيرة 16 معيار إلى غاية سنة 2018 تنظم هذه المهنة تحت اسم المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في إطار التوافق الدولي، وهذا في سبيل ضبط المهنة والرفع من فعاليتها في اكتشاف الغش وخطأ في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وحرصها على العرض الصادق لها الذي يعكس وضعيتها المالية الحقيقية ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق أحد هذه المعايير التي أصدرتها الجزائر مؤخرا والذي يعالج طرق استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي في تحديد العينة التي تعبر عن مجال تدقيق العمليات المالية التي تحتويها القوائم المالية، وهذا بغرض تسهيل عملية التدقيق والوصول إلى نتائج سريعة تؤدي إلى الحكم والتقرير على مدى موافقة محتوى القوائم المالية مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عنها.

1.1 إشكالية البحث:

بناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تطبيق أسلوب السبر على القوائم المالية في التدقيق وماهي المخاطر التي يمكن أن يقع فيها المدقق خلال تطبيقه له؟ ويتفرع عن هذه الإشكالية جملة من الأسئلة الفرعية:

- ماهي أهم الطرق التي يأخذ بها المدقق للعينة؟
- ماهي المخاطر التي تنجم عن استخدام أسلوب السبر المالي في التدقيق؟
- ماهي العلاقة بين السبر المالي والقوائم المالية في التدقيق؟

2.1 فرضيات البحث:

وللإجابة عن إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يتم تطبيق المعيار 530 كما نص عليه المشرع عند تدقيق القوائم المالية
- توجد مخاطر يمكن للمدقق الوقوع فيها خلال أخذه للعينة.
- تعبر نتائج اختبار العينة الناتجة عن أسلوب السبر عن حالة القوائم المالية.

3.1 هدف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الأتية:

- عرض المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية والتدقيق والسبر المالي.
- أسس تطبيق السبر المالي في التدقيق بما في ذلك كيفيات أخذ العينة.
- أهمية أسلوب السبر المالي في تدقيق القوائم المالية.

4.1 منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، سوف نعتمد في دراستنا على مزيج بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي سيساعدنا على توضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع دراستنا.

5.1 هيكل الدراسة:

ستقسم هذه الدراسة إلى قسمين:

القسم الأول متضمن أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة؛

القسم الثاني خصص للإطار التطبيقي المتضمن دراسة طرق استخدام أسلوب السبر المالي خلال تدقيق القوائم المالية في إطار تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق بما في ذلك طرق اختيار العينة والاخطار الناجمة عنها.

2. الجانب النظري للدراسة

قبل البدء في أي دراسة إلا ويجب على الباحث التطرق إلى ذكر أهم الأدبيات النظرية التي تفسرها، لذا ففي هذا الجزء من الدراسة سنقوم بعرض أهم مفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية والمفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي.

1.2 مفاهيم حول القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية المرجع المحاسبي للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، إذ تقوم أساسا على نقل مختلف المعلومات المالية للمؤسسة لمختلف الأعوان وتوضيح لهم الوضعية المالية لها لتساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات، وفيما يلي موجز عن أهم الأسس النظرية للقوائم المالية:

1.1.2 تعريف القوائم المالية:

عرف العديد من الباحثين القوائم المالية في تعاريف مختلفة تقود إلى نفس المفهوم، وفيما يلي سنذكر البعض منها:

التعريف الأول: تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية، يعتمد عليها العديد من المستخدمين. تقوم إدارة المنشاة بإعدادها مراعاة لاحتياجات هؤلاء المستخدمين، حيث تقوم بقياس وعرض وتلخيص وتصنيف المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المنشأة خلال فترة زمنية محددة. (سامح ، 2010، صفحة 14)

التعريف الثاني: القوائم المالية هي المنتج النهائي للمعلومات المالية التي يتم استخراجها بعد المعالجة من قبل إدارة المنشأة خلال فترة زمنية محددة. (ال غزوي ، 2017، صفحة 47)

التعريف الثالث: كما تعد القوائم المالية العرض النهائي للهيكل المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة زمنية محددة، بغرض توصيل المعلومات المالية لأطرافها الخارجية، بحيث تلخص فيها جميع المعلومات المالية التي قامت بها المؤسسة وفقا لمعايير ومبادئ محاسبية متعارف عنها. (بن فرج، 2013-2014، صفحة 46)

من التعاريف السابقة يمكننا ان نعرف القوائم المالية على انها وسيلة إيصال للمعلومات المالية يلخص فيها الوضعية المالية الحقيقية لمؤسسة استنادا على عمليات مالية يتم جمعها وفق لمعايير ومبادئ محاسبية خلال فترة زمنية محددة بغية عرض الوضعية المالية الصادقة لكافة المتعاملين الاقتصاديين.

وتشمل القوائم المالية ما يلي: (وزارة المالية، 2009، صفحة 22)

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- الملحق

2.1.2 أهمية القوائم المالية:

تكمن أهمية القوائم المالية في كونها أداة تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، اذ تعتبر كتقرير يعبر عن الاحداث والوقائع الاقتصادية التي قامة بها المنشأة خلال فترة معينة ووفقا لإجراءات وطرق محاسبية المطبقة. (ابراهيم اسماعيل و قطب، 2014، صفحة 3) كما تعتبر كأداة يستند عليها صناع القرار في المنشأة لقياس مختلف المؤشرات المالية التي تحدد لهم الوضعية المالية الحالية لها والمستقبلية كتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، مدى قدرتها على مواجهة التزاماتها المستقبلية ...الخ. (طالب و بلمداني ، 2020، صفحة 101).

3.1.2 خصائص القوائم المالية:

تتسم القوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية مستنبطة من صفات المعلومات الواردة فيها: (طالب و بلمداني ، 2020، صفحة 104)

- **الملائمة:** وذلك لاحتوائها على معلومات تلائم حاجات مستخدميها.
- **الدقة والموثوقية:** وهذا لاحتوائها على معلومات دقيقة بعيدة عن الخطأ وذات مصداقية وذلك نتيجة لإعدادها وفقا للمبادئ محاسبية المتعارف عنها.
- **القابلية للمقارنة:** وهذه الخاصية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بمقارنتها مع قوائم مالية لنفس المنشأة خلال الفترات الماضية لقياس النمو او مع قوائم مالية لنظائرها من منشآت بنفس خصائصها لقياس الأداء.
- **الوضوح او القابلية للفهم:** وهذا من خلال المعلومات سهلة الفهم والواضحة الواردة فيها تمكن كل من لديه مستوى من المعرفة في العلوم الاقتصادية من فهمها.

2.2 التدقيق المحاسبي:

يعرف التدقيق المحاسبي بانه علم وفن يقوم على مجوعة من الخصائص والفروض والمبادئ، والذي يقوم بالفحص الانتقادي المنهجي المستقل والمنظم للمعلومات المالية والمحاسبية

والنظم والعمليات التي انتجت تلك المعلومات بغية ابداء راي فني محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية في تقرير لكافة المتعاملين. (عمر، 2018، الصفحات 39-40).اذن فالتدقيق المحاسبي يشمل كل من الفحص الذي يعرف بانه التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها، والتقرير الذي هو عبارة عن ناتج عملية التدقيق يعكس فيه المدقق المركز المالي الحقيقي للمؤسسة الى كل من يهمه الامر. (أحمد قايد، 2015، صفحة 16)

1.2.2 أهمية التدقيق المحاسبي:

تكمن أهمية التدقيق في أنه وسيلة تخدم العديد من المتعاملين سواء كانوا أطرافا داخلية أو خارجية، والتي تعتمد بحد كبير على البينات المحاسبية التي تعتبرها عنصرا بالغ لأهمية لصنع القرار فبالتالي فمهما زادت دقتها زادت موثوقيتها. ومن اهم المتعاملين المستفيدين من التدقيق نجد:

- إدارة المنشأة: اذ تعتمد تدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي بغية تحقيق أهدافها المسطرة.
- الملاك والمساهمين: تكمن أهمية التدقيق بالنسبة لهم كوسيلة تضمن لهم التسيير الأمثل لأموالهم، وتعزيز مكانة المؤسسة لجلب مستثمرين جدد.
- الدائنين والموردين: يضمن التدقيق شفافية ومصداقية القوائم المالية الذي يتيح لهم معرفة المركز المالي للمنشأة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- البنوك والمؤسسات المالية الأخرى: يتيح معرفة مدى إمكانية منحها للقروض من جهة وما قدرتها على سداد ديونها مستقبلا ما من جهة أخرى. (مازون، 2010-2011، صفحة 35)

2.2.2 السبر في التدقيق المحاسبي:

عرفه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 بـ "السبر الذي اجري على نسبة اقل من 100 من عناصر المجتمع الاحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرجت منه"(وزارة المالية، مقرر رقم 77 المتضمن معايير التدقيق، 2018)

مجتمع العينة: عرفه المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 نسخة مترجمة من هيئة المحاسبين السعوديين بـ "المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار العينة منها، ويأمل المدقق في استخلاص استنتاجات بشأنها"

العينة: جزء من المجتمع الإحصائي يتم اختياره وفق أساليب المعاينة الإحصائية ويشترط أن تكون ممثلة للمجتمع الذي نقوم بدراسته (محل التدقيق)، ولكي تكون العينة ممثلة للمجتمع يجب أن تتضمن خصائص المجتمع بشكل يمكننا تعميم نتائجها لتقدير أهم معالم المجتمع الإحصائي (دليل المعاينة الإحصائية، 2022، صفحة 4)

3. الدراسات السابقة

لمعالجة إشكالية الدراسة قمنا بالاطلاع على دراسات سابقة التي لها علاقة بالموضوع وتوصلنا إلى أنه اهتم العديد من الباحثين في مجالات المحاسبة والتدقيق بدراسة واقع تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق في مهمة التدقيق وبالخصوص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 من بين هذه الدراسات نجد :

دراسة (حرشاوي عبد اللطيف و بوخاري عبد الحميد) تحت عنوان اثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية للمعيار 530 "السبر في التدقيق " على عينة من المهنيين في الشمال الشرقي الجزائري خلال سنة 2020، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى ارتباط و تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 على جودة القوائم المالية، و أظهرت نتائج هذه الدراسة ان المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 مستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 و جودة القوائم المالية، و ان تطبيقه يزيد من جودة القوائم المالية. (حـــرشاوي و بوخاري، 2021، الصفحات 211-227).

كما أثبتت دراسة (سليمان حسن عطية ومنال سليمان عبد أبو غنيم) تحت عنوان مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 530 "أخذ عينات التدقيق" في مكاتب التدقيق القانونية في الأردن، والتي تهدف الى مدى استخدام مكاتب التدقيق للمعيار الدولي للتدقيق رقم 530 أي اخذ عينات التدقيق واستخدامها للوصول لنتائج مرضية. وخلصت نتائج هذه الدراسة بأنه هناك تأييد كبير بأن المدققين يستخدمون حجم عينة التدقيق الكافي، كما أنهم يطبقون إجراءات التدقيق وفقا لما ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 كما أنهم يعرضون أخطاء العينة على المجتمع. (عطية و أبو غنيم، 2015، الصفحات 24-44).

4. الجانب التطبيقي للدراسة

يعتمد السبر المالي على العينة التي سيتم أخذها من العناصر المكونة للقوائم المالية والتي ستمثلها أثناء عملية التدقيق بحيث تعبر العينة عن المجتمع الإحصائي المأخوذة منه لذا سنتناول في هذا المحور أهم الخطوات والشروط التي من واجب المدقق مراعاتها عند أخذه للعينة.

1.4 حجم العينة في التدقيق وطرق اختيارها:

يتبع المدقق المحاسبي العديد من الطرق لاختياره للعينة، وقبل التطرق إلى ذكرها ارتأينا أنه يلزم ذكر موجز عن الأهمية التي تتسم بها طريقة أخذ العينات في تدقيق القوائم المالية.

1.1.4 أهمية أخذ عينات التدقيق:

في تدقيق المؤسسة الاقتصادية يتعامل المدققون مع كم هائل من البيانات التي تعبر عن المجتمع الاحصائي محل التدقيق، فتدقيق كل هذه البيانات يعتبر الأمثل ليبدي المدقق رأيه حولها، لكن يستحيل ذلك خاصة في هذه الآونة نظرا للكم الهائل من البيانات والتطور المستمر لأنظمة التشغيل المتضمنة لها، وكبر حجم المؤسسة وتوزع فروعها في أماكن مختلفة في العالم. فتدقيق كل عناصر المجتمع الاحصائي سيضاعف كل من الوقت والجهد وفريق التدقيق مما سيؤدي حتما إلى ارتفاع كبير في تكاليف هذه العملية. وهنا يفرض أسلوب اخذ العينات في التدقيق، الذي بدوره سيوفر الوقت والجهد ويقلص من فريق التدقيق باعتباره كوسيلة لتخفيض تكلفة هذه العملية، فأصبح المدققون وشركات التدقيق يهتمون أكثر بتكاليف المهمة والبحث في سبل تخفيضها. (CHIS.ANCA-OANA, 2013, p. 41)

2.1.4 تحديد حجم العينة:

إن حجم العينة مهم لأنه بناءا على العينة ستتوسع النتائج على جميع العناصر، اذ يعتمد تحديدها على الخطوات التالية: (veronel avram, 2012, p. 123)

أ. تحديد أهداف اختبارات التدقيق: الذي يشير إلى أخذ عينات بالرجوع إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باختبارات المراقبة، من أجل التطوير الجيد لعملية التقييم، لذلك من الضروري الحصول على وثائق توضح طريقة تنظيم وعمل نظام الرقابة الداخلية. والحصول على أدلة إثبات من خلال الاختبارات الموضوعية لإثبات عدم وجود أخطاء كبيرة في أرصدة الحسابات.

ب. تحديد وتقدير الأخطاء المحتملة: عند تحديد وتقدير الأخطاء المحتملة، يجب مراعاة هدف الاختبار. ويمكن تحديد عدد ونوع معين من الأخطاء بهذه الطريقة، ويكتشف المدقق في معظم الحالات بعض الأخطاء التي كان يتوقع حدوثها.

ت. تحديد وحدات اخذ العينات: لتحديد الكمية الكاملة ووحدات أخذ العينات، يجب على المدقق التأكد من وجود اتساق بين العناصر الواردة في العينة وأنه تم جمعها على أساس معيار مدروس.

ويعتمد المدقق خلال هذه العملية على طريقتين مختلفتين لتحديد العينة تم التطرق إليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق" والتي تتمثل في أخذ العينة وفق الطريق الإحصائية أو الطريقة الغير الإحصائية والتي سنوضحها فيما يلي:

1.2.1.4 العينة الإحصائية والغير إحصائية:

أقر كل من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 ونظيره الدولي بأخذ العينات الإحصائية والغير الإحصائية، فيعتبر كل سبرا احصائيا إذا توفرت الخاصيتين: الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة، واستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة وتعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع بين هاتين الخاصيتين طريقة غير إحصائية. (المالية، مقرر رقم 77 المتضمن معايير التدقيق ، 2018، صفحة 6).

السبر الغير الاحصائي هو الطريقة المفضلة التي يستخدمها غالبا المدققين، فمن مزاياها أن العينة مأخوذة من الإحصاءات والتقييم الإحصائي لمخاطر أخذ العينة، ومن عيوبها استخدام أساليب شكلية لتحديد حجم العينة واختيارها وتقييم النتائج، ولكن عادة ما تكون هذه الأساليب والإجراءات المستخدمة صارمة الامر الذي ينتج لنا حجم عينة يمكن مقارنته مع حجم عينة ناتج عن أساليب إحصائية مصممة بفعالية وكفاءة مع مراعات نفس خصائص العينة. وعندما لا تعتبر طريقة السبر الغير الاحصائي طريقة عملية نتيجة للحجم الكبير للعينة المختارة ينبغي الحصول على أدلة التدقيق الأخرى بحيث يمكن التقليل من المستوى المطلوب للعينات بعد اختبارها بإجراءات أخرى مما سيؤدي حتما إلى انخفاض في عدد عينات الاختبار، أما في حالة ما إذا لوحظ ارتفاع في نسبة البيانات الخاطئة في المجتمع الاحصائي فمن الضروري تصحيح الأخطاء أو إجراء اختبارات المراقبة التي يمكن اختبارها من قبل فريق التدقيق بغية توفير أدلة التدقيق اللازمة. (CHIS.ANCA-OANA, 2013, p. 42)

وبناءا على ماسبق سنأخذ بعض الطرق الإحصائية والغير الإحصائية التي يتم الإعتماد عليها لاختيار وتحديد العينة :

من الأمثلة عن طرق لأخذ العينة الغير إحصائية وذلك اعتمادا على حكم المهني للمدقق، نجد:

- اختيار لجميع العناصر محل التدقيق أو جزء منها محدد بفترة معينة على سبيل المثال: عند تدقيق مبيعات المؤسسة نأخذ مبيعات الثلاثي الأول لسنة معينة ونعتبرها كعينة محل التدقيق
- اختيار لعناصر تمثل أكبر نسبة من المجتمع المأخوذة منه مثلا: أخذ أكثر 15 زبون يتم التعامل معهم ووضعهم محل التدقيق.

ومن الطرق التي يستند عليها المدقق لاختيار العينة الإحصائية نجد:

الإختيار العشوائي للعينة:

تعرف طريقة اختيار العينة العشوائية بأنها طريقة لاختيار مفردات من المجتمع الإحصائي، بحيث أن كل عينة محتملة يجب أن تكون لها فرصة متساوية في أن تسحب، ومثلما تكون الفرصة متساوية لكل مفردة أن تختار ضمن العينة ذات الحجم المعين، أي إعطاء جميع المفردات فرصة متساوية للظهور ويعتمد المدقق على استخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة في حالة المجتمعات المحدودة وغير المحدودة، وكذلك إذا كان مجتمع الدراسة ليس كبيرا ويحمل قدرا من التجانس بين المفردات للصفة موضع الدراسة.

إن من شروط تطبيق أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة في تدقيق القوائم المالية العناصر التالية:

- تساوي الفرص بين المفردات، أي تساوي فرصة جميع عناصر العينة بأن يتم اختيارهم بشكل متساوي.
- استقلالية الاختيار، أي اختيار أي عنصر في العينة لا يؤثر على اختيار العنصر الاخر.
- حجم العينة العشوائية يجب أن يكون مناسبا مع حجم المجتمع. (فريد، 2018، صفحة 138).

العينة المنتظمة:

تسمى طريقة العينة المنتظمة بعينة المسافات الإحصائية، ويتم تطبيقها في حالة تجانس المجتمع الأصلي وتوافر إطاره، وطبقا لأسلوب اختيار العينة المنتظمة يتم اختيار المفردة التي تقع في ترتيب معين، حيث يفصل ما بين كل مفردة وأخرى من المفردات التي يتم اختيارها فاصل ثابت. ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الفاصل الثابت (فترة العينة)} = \frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}}$$

وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار مفردات العينة على أساس وجود مسافة ثابتة بين كل مفردة والمفردة التي تليها، مع البدء بطريقة عشوائية، أي أن المفردات المختارة تتأثر بالمفردة الأولى التي يتم اختيارها عشوائيا، ولاستخدام هذه الطريقة يتعين على المدقق مراعاة ما يلي:

- تحديد المسافة والفئة المطلوبة بين كل مفردة والمفردة التي تليها، وذلك بقسمة عدد مفردات المجتمع على حجم العينة الضروري.
- تحديد نقطة البداية بطريقة عشوائية عن طريق اختيار رقم عشوائي بين الواحد ونهاية المسافة والفئة المحددة في الخطوة السابقة.
- إضافة المسافة والفئة إلى كل عنصر يتم اختياره للحصول على الرقم الذي يليه. (فريد، 2018، صفحة 140)

العينة الطبقية:

يتم في أسلوب العينة الطبقية تقسيم المجتمع إلى عدد من المجموعات غير المتداخلة، كل مجموعة تكون متجانسة مع الصفة المدروسة وتسمى طبقة، وذلك بهدف الحصول على نتائج أكثر دقة، وللحصول على نتائج جيده واستخدام أسلوب المعاينة الطبقية بفاعلية عالية يجب أن يراعى الدقة وخاصة عند إجراء الأمور التالية: تكوين الطبقات، عدد الطبقات المراد عملها، حجم العينة في كل طبقة، تحليل البيانات لتصميم العينة الطبقية. (دليل المعاينة الإحصائية دليل1، 2022، صفحة 11)

فمثلا عند تدقيق العوائد المالية للمؤسسة يمكن تقسيمها إلى عوائد متأتية من أنشطة الاستغلال، وأنشطة الاستثمار. وهنا قسمنا المجتمع محل التدقيق إلى طبقتين.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{عدد العناصر الممثلة للطبقة في كل عينة} = \frac{\text{حجم الطبقة} \times \text{حجم العينة}}{\text{حجم المجتمع}}$$

العينة العنقودية:

إن اختيار العينة العنقودية هي أحد أساليب المعاينة متعددة المراحل والتي تعتمد على تقسيم المجتمع الإحصائي إلى وحدات أولية ثم تؤخذ من هذه الوحدات عينة عشوائية، وتقسم بعد ذلك وحدات المرحلة الأولى التي اختيرت لهذه العينة إلى وحدات أصغر تسمى وحدات المرحلة الثانية، ومن هذه الوحدات تختار عينة وتستمر عملية التقسيم إلى وحدات أصغر حتى نصل إلى الوحدات النهائية وذلك لغرض دراستها وتحقيق الهدف من المعاينة. (الجبوري، 2001، صفحة 25). يقوم المدقق بالاعتماد على العينة العنقودية عندما يكون مجتمع الدراسة كبيرا جدا ومتناثرا على مساحات واسعة تكلف الكثير من الوقت والجهد عند جمع البيانات، وكذلك في حالة عدم وجود إطار يضم جميع مفردات المجتمع. (عبد مضحى، 2015، صفحة 28)

تتمثل فكرة العينة العنقودية بشكل رئيسي بتقسيم المجتمع إلى مجموعات بشكل مناسب بحيث تكون متقاربة بالحجم، وتكون هذه المجموعات متجانسة بالنسبة للصفة المدروسة، وكل مجموعة من هذه المجموعات تسمى عنقودا، وتشكل العناقيد المجتمع كاملا دون حذف أو تكرار. ويتم هذا الأسلوب وفقا للخطوات التالية: (طشطوش، 2001، صفحة 146)

- تحديد حجم العينة الإجمالي المطلوب اختياره من المجتمع محل التدقيق.
- تقسيم المجتمع إلى طبقات متجانسة ويعتمد هذا التقسيم على التقدير الشخصي وخبرة المدقق.
- توزيع مفردات العينة على طبقات مجتمع لتمثيل هذه الطبقات.
- سحب عدد مفردات العينة من كل طبقة وفقا لطريقة العينة العشوائية البسيطة.

مثال على ذلك، نأخذ مؤسسة لها نقاط بيع عبر 58 ولاية في الجزائر ويريد المدقق تدقيق هذه النقاط فيأخذ كأول مرحلة أكثر 10 نقاط البيع التي لها تكاليف مرتفعة، ثم بعد ذلك يقوم باختيار عينة أخرى من الوثائق الثبوتية التي تثبت المصاريف في هذه النقاط ووضعا محل التدقيق.

2.4 مخاطر التدقيق الناجمة عن استخدام أسلوب السبر في التدقيق (عينات التدقيق):

يرافق أسلوب استخدام العينات في التدقيق مخاطر تتمثل احتمال خروجه برأي حول القوائم المالية المدققة تختلف عن عما لو قام بتدقيق شامل لكن عناصر التي تم أخذ منها العينة وتتمثل فيما يلي:

1.2.4 مخاطر التدقيق:

هي المخاطر التي تنتج عن فشل غير مقصود من المدقق في ابداء رأيه حول قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية وتتكون من: مخاطر ملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف. (عمر، 2018، الصفحات 135-137)

2.2.4 مخاطر أخذ عينات التدقيق:

تقصد بمخاطر أخذ العينة تلك المخاطر التي تنشأ من إمكانية أن يكون استنتاج المدقق على أساس العينة مختلفا عن الاستنتاج الذي كان يمكنه الوصول إليه فيما إذا قام بتطبيق نفس إجراءات المراجعة على جميع المفردات المكونة للمجتمع، ويجب أن يستخدم المدقق حكمة المهني عند تقديره لمخاطر أخذ العينة، وتختلف مخاطر أخذ العينة باختلاف الغرض من استخدامها، ويمكن تعريفها أيضا على أنها تلك المخاطر التي تتعلق باحتمال أن العينة المسحوبة لأغراض عملية التدقيق قد لا تكون ممثلة تمثيلا صحيحا للمجتمع المأخوذة منه. (عبد اللطيف سعيد، 2013، صفحة 88). تأخذ المخاطر المرتبطة بالتدقيق أهمية بالغة عند استخدام المدقق أسلوب العينة الإحصائية فهي في النهاية تؤثر على سلامة القوائم المالية التي يقر المدقق بصحتها. ويتمثل في:

- خطر عدم اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية التي تمت في مرحلة إعداد القوائم المالية ولذلك لا يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر وهو يشتمل على نوعين هما :(جمعة، 2005، صفحة 218)

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

ب- خطر غير ناتج عن استخدام أسلوب العينات: ويحدث حتى لو قام المدقق بفحص 100 % من المجتمع المراد فحصه ويرجع ذلك إلى: (جمعة، 2005، صفحة 219)

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

ومخاطر المعاينة تنتج من احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع ، فوجود احتمال بأن العينة غير ممثلة للمجتمع بشكل مناسب على الرغم من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتكون ممثلة ذلك يترتب عليه توفر مخاطر المعاينة، ولا يمكن للمدقق إلغاء المخاطر المرتبطة بالمعاينة ولكن يمكنه تخفيضها باختياره عينة ممثلة للمجتمع، ويمكن تقسيم المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء إلى أخطاء معاينة وأخطاء غير معاينة وتحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل. ومن ثم فلو حدث هذا فإنه سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة، لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها. أما أخطاء غير المعاينة فتكون نتيجة الأخطاء المرتكبة عند تدقيق العينة كاستخدام مستندات تدعيم غير ملائمة أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات من أدلة الإثبات أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناءا على أدلة الإثبات. ويجب على المدقق كذلك أن يهتم بمراقبة كل منها بشكل مناسب، كما يمكن تخفيض مخاطر أخطاء أخذ العينة بزيادة حجمها، ويمكن أن يتم قياس احتمال حدوثها فقط إذا ما تم استخدام أسلوب العينة الإحصائية، أما أخطاء غير المعاينة فإن المدقق يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام بتنفيذ والتقيد بمعايير التدقيق المتعارف عليها. (زعرب، 2010، الصفحات 56-55)

الجدول 1: العلاقة بين خطر التدقيق وطرق أخذ العينات

معلومات حول الاخطار	طريقة اخذ العينات		
	أخذ جميع وحدات العينة	أخذ وحدات محددة من العينة	أخذ وحدات منفصلة من العينة
مخاطر غير مرتبطة باستخدام عينات التدقيق	نعم	نعم	لا
مخاطر مرتبطة باستخدام عينات التدقيق	لا	لا	نعم
إجراءات التدقيق للحد من المخاطر	- التخطيط لمهمة التدقيق. - مراقبة عمل المدققين. - التحقق من تطبيق الإجراءات.		زيادة حجم العينة

المصدر:(S.S & D.S, 2014, p. 177)

حسب الجدول رقم 01 فان خطر التدقيق يحدد وفق لطرق اخذ العينات، فتقليل المخاطر في عينة التدقيق يكون أكثر تحديدا بناء على الحجم المأخوذ للعينة إذا كانت محددة او تم أخذ جميع وحداتها فهنا خطر التدقيق المتعلق بأخذ العينة غير محتمل في هذه الحالة يلجأ المدقق بالبحث في إجراءات للحد منها كما يوضحه الجدول كالتخطيط لمهمة التدقيق ومراقبة أعمال المدققين والتحقق من تطبيق إجراءات التدقيق. أما في حالة أخذ وحدات منفصلة من العينة فهنا يكون خطر التدقيق المرتبط باستخدام عينات التدقيق محتمل ولتفادي ذلك على المدقق ان يرفع من حجم العينة محل التدقيق.

3.4 وضع إجراءات التدقيق وتقييم نتائج السبر:

يجب على المدقق أن يضع إجراءات تدقيق تتناسب مع الهدف من التدقيق، كما يلزم بتقييم النتائج المتوصل إليها ما إذا كانت ممثلة عن المجتمع المأخوذة منه أم لا، وفيما يلي تفاصيل هذه الخطوتين:

1.3.4 وضع إجراءات التدقيق:

إذن فحسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق فينص على أنه يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات التدقيق تتماشى مع الهدف المراد منه، وعندما لا يصلح أي عنصر تم اختياره لتطبيق هذه الإجراءات فعلى المدقق تنفيذها على عنصر بديل اخر على سبيل المثال إذا ألغي شيك تم اختياره للتحقق من وجود ترخيص بالدفع يتم اختيار شيك آخر في نفس مكان وزمان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق أنه يمثل انحرافا، وحسب نفس المعيار فيعتبر الانحراف على أنه كل اختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي والاختلال هو كل قيمة تقل عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للوصول إلى ضمان ملائم. في حال ما صادف المدقق هذه الانحرافات أو الاختلالات، فمن الضروري أن يقوم بالبحث والتحري حول طبيعتها وأسبابها وأثرها على الهدف من التدقيق وذلك لضمان الوصول إلى نتائج صحيحة يمكن الاعتماد عليها. (وزارة المالية، مقرر رقم 77 المتضمن معايير التدقيق، 2018، الصفحات 18-19).

2.3.4 تقييم نتائج السبر:

بعد أن يكمل المدقق اختبار التدقيق، فإن المرحلة التالية هي تقييم النتائج. ففي هذه المرحلة سيقوم المدقق بالتحقق ما إذا كانت نتائج اختباراته المطبقة على عينة أنها معبرة عن المجتمع بأكمله أم لا. عند إجراء اختبارات المعاملات والأرصدة، سيأخذ المدقق في الاعتبار ما إذا كانت نتائج اختباراته المطبقة على عينة توفر دليلاً على أن فئة المعاملات أو رصيد الحساب الذي تم اختباره قد تم تحديده بشكل عادل (أي لا يحتوي على أخطاء جوهرية).

إذا اكتشف المدقق انحرافات محددة عند الاختبار، فسيتم حساب معدل الانحراف، بحيث معدل الانحراف هو نسبة المفردات داخل العينة والتي لا تمثل المجتمع. إذا كان يُعتقد أن العينة تمثل المجتمع بأكمله، فيجب أن يساوي معدل الانحراف للعينة معدل الانحراف للمجتمع. على سبيل المثال، إذا وجد المدقق ثلاث حالات لا تمثل المجتمع محددة عند اختبار عينة من 30 عنصرًا، فإن معدل الانحراف هو 10 بالمائة (30/3). إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع، فسيقارن المدقق معدل الانحراف هذا مع معدل الانحراف المسموح به. إذا تجاوز معدل الانحراف المعدل المسموح به، فسيقوم المدقق بتمديد اختباره (لا سيما عندما يكون المدقق قلقًا من أن عينته قد لا تكون ممثلة) ويجمع المزيد من الأدلة على الأدوات المقنعة الأخرى التي قد تهدف إلى تقليل المخاطر المحددة للانحراف الجوهري. إذا وجد المدقق بعد إجراء المزيد من الاختبارات أن معـدل الانحراف

لا يزال متسقًا مع النتائج الأولية التي توصلوا إليها وأن الضوابط الأخرى غير فعالة بالمثل، فسوف يستنتج المدقق أنه لا يمكن الاعتماد على قوائم المالية للمؤسسة وأنها تحتوي على تجاوزات وأخطاء جوهرية. (Moroney, Campbell, & Hamilton, 2017, p. 239) وأن السبر لم يعطي قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص إذن يمكن للمدقق أن يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها، والتنبيه بالقيام بالتصحيحات والتعديلات الضرورية، أو يأقلم طبيعة، رزنامة، وامداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى ضمانات منشودة. (وزارة المالية، مقرر رقم 77 المتضمن معايير التدقيق، 2018، صفحة 20).

5. نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يوفر أسلوب السبر في التدقيق كل من الجهد والوقت، ويقلل من تكاليف المهمة.
- حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 يتم أخذ العينة وفق الطريقة الإحصائية والغير الإحصائية.
- يتم اختيار طريقة أخذ العينة بناءا على الحكم المهني للمدقق، أي وفق لما يراه مناسب.
- يتم تحديد حجم العينة على أساسا أهداف التدقيق المنشودة.
- أهم المخاطر التي يمكن أن يقع فيها المدقق عند استخدامه لهذا المعيار هو أن لا تمثل العينة المجتمع المأخوذة منه.
- تعبر النتائج المتوصل إليها خلال تدقيق العينة عن المجتمع المأخوذة منه(القوائم المالية)
- تكمن العلاقة بين السبر المالي و القوائم المالية في اعتبار القوائم المالية المجتمع الكلي الذي ستأخذ منه عناصر العينة.

6. خاتمة

مما سبق نستنتج أن السبر المالي أحد الأساليب الضرورية التي تساعد المدقق خلال أدائه لمهامه وذلك بتقليصه لتكاليف هذه المهمة عن طريق توفير الجهد والوقت، فتم التطرق إلى هذا الأسلوب من خلال المعيار الدولي للتدقيق 530 ونظيره المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 (السبر في التدقيق) الذي يشرح بالتفصيل عن أهم الإجراءات التي يتوجب على المدقق مراعاتها خلال استخدامه، من كيفيات أخذ العينة والمخاطر الناجمة عنها إلى تقييم النتائج ومدى تعبيرها عن القوائم المالية للمؤسسات محل التدقيق.

7. قائمة المراجع

1.7 المراجع باللغة العربية:

المؤلفات:

- حسين عبد الجليل ال غزوي . (2017). التقارير المالية في المنشاة الصغيرة (الإصدار 01). عمان: مركز الكتاب الاكاديمي.
- شلال الحبيب الجبوري. (2001). تطبيقات أساليب المعاينة في الأقطار العربية. بغداد: منشورات المعهد العربي للتدريب والبحوث العربية.
- طشطوش, س. م .(2001) .أساسيات المعاينة الإحصائية .عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.
- طه طاهر ابراهيم اسماعيل، و أحمد سباعي قطب. (2014). تحليل ونقد القوائم المالية (الإصدار 2). القاهرة: جامعة القاهرة.
- عبد مضحى, ج .(2015) .مقدمة في الإحصاء الرياضي .عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- عمر, ع. ع .(2018) .التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي .بوزريعة, الجزائر: دار هومه.
- محمد رضا سامح . (2010). إكتشاف الغش و التلاعب في القوائم المالية. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.
- نور الدين أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. المملكة الاردنية الهاشمية: دار الجنان.

المقالات:

- حرشاوي, ع & .,بوخاري, ع ,2021) .جويلية 31 .(اثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية .أفاق للبحوث و الدراسات.227-211 .pp ,(2)4 ,
- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني . (30 أكتوبر, 2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة، 4(2)، صفحة 101

- عطية, س. ح &., أبو غنيم, م. س, 2015) .اكتوبر 26 .(مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 530 "اخذ عينات التدقيق" في مكاتب التدقيق القانونية في الاردن . مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية.44-24 .pp ,(2)24 ,

الرسائل الجامعية:

- الحسن محمود زعرب. (2010). العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في التدقيق (ماجيستر).
- بولحبال فريد. (2018). أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (دكتوراه). جامعة بسكرة.
- زوينة بن فرج. (2013-2014). المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق(رسالة دكتوراه). سطيف.
- عبد اللطيف محمد عبد اللطيف سعيد. (2013). مخاطر استخدام العينات الإحصائية في المراجعة في القطاع المصرفي (ماجستر). أم درمان، مصر: جامعة أم درمان الإسلامية.
- محمد الامين مازون. (2010-2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر(مذكرة الماجستير). الجزائر: جامعة الجزائر 03.

القوانين والمراسيم:

- بنك الجزائر. (2021). التقرير السنوي لسنة 2021. الجزائر : الجزائر .
- وزارة المالية. (25 مارس, 2009). جريدة رسمية. (19)، صفحة 22.
- وزارة المالية. (24 سبتمبر, 2018). مقرر رقم 77 المتضمن معايير التدقيق.

مواقع الأنترنيت:

- دليل المعاينة الإحصائية Récupéré sur .(2022, 05 29) .مركز الإحصاء أبو ظبي: https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib/1%20%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%86%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%AD%D8%B5%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9.pdf

2.7 المراجع باللغات الأجنبية:

- CHIS.ANCA-OANA. (2013, MARS). necessity of audit sampling in the audit of financial statements. non-statistical sampling versus statistical sampling. Annals of the „Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu, Economy Series,, p. 41.
- Moroney, R., Campbell, F., & Hamilton, J. (2017). Auditing a Practical Approch. Australia: Third edition.
- S.S, M., & D.S, U. (2014, novombre). Methodological Approaches to the Assessing of the Quality of Audit Sampling. Mediterranean Journal of Social Sciences , 5(24), pp. 176-179.
- veronel avram, m. d. (2012). considerations upon sampling in the field of financial audit. Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series, 2 (40).