

درجة الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري (530) "السير في التدقيق" في الجزائر (دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة)

The degree of compliance with the Algerian auditing standard (530) "sounding in auditing" in Algeria (a sample case study of an accountancy professional)

لصنوبي حفيظة¹

جامعة غليزان - الجزائر

hafida.lasnouni@univ-relizane.dz

تاريخ النشر: 2022/03/03

تاريخ القبول: 2021/12/ 21

تاريخ الاستلام: 2021/09/ 04

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مهني التدقيق في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري "السير في التدقيق"، المتعلق باستخدام العينات في التدقيق من أجل الوصول إلى أفضل أدلة التدقيق وتحسين نوعية التدقيق في الجزائر، يتكون مجتمع وعينة الدراسة من أصحاب المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، إضافة إلى نخبة من الأساتذة الجامعيين أهل الاختصاص.

استخدمت أساليب إحصائية للوصول إلى نتائج الدراسة كالإحصاءات الوصفية، وبينت الدراسة أن مهني المحاسبة في الجزائر ملتزمون بتطبيق متطلبات معيار التدقيق المحلي، وتوصي هذه الدراسة باهتمام المدقق بدراسة أهداف إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع التي أخذت منه العينة عند تصميم العينة حتى تكون خصائص العينة مماثلة لخصائص المجتمع التي أخذت منه، واستخدام المدقق لحكمه المهني وخبرته حتى يستطيع تحديد المستوى المقبول للأخطاء من أجل تحديد حجم مقبول للعينة، كما أن يكون المدقق حريصاً عند تقييم نتائج عملية التدقيق بالعينات حتى تمكن الحصول على الدليل الكافي والملائم.

الكلمات المفتاحية: السير في التدقيق، العينات في التدقيق، معيار التدقيق الجزائري (530)، معيار التدقيق الدولي (530)، المجتمع الاحصائي.

Abstract :

This study aims to identify the extent to which audit offices in Algeria use the requirements of the Algerian auditing standard "sounding in auditing", related to the use of samples in auditing in order to reach the best audit evidence and improve the quality of auditing in Algeria. Certified account keepers and accountants, in addition to a group of specialized university professors.

The study used a set of statistical methods to reach the results of the study, including descriptive statistics, and the study showed that audit offices in Algeria are committed to applying the requirements of the local auditing standard. Similar to the characteristics of the community from which it was taken, and the auditor's use of his professional judgment and experience so that he can determine the acceptable level of errors in order to determine an acceptable sample size, and the auditor should be careful when evaluating the results of the sampling audit process so that sufficient and appropriate evidence can be obtained.

Keywords: sounding in the audit, samples in the audit, the Algerian auditing standard (530), the international auditing standard (530), the statistical community.

مقدمة:

يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق الحسابات في إضفاء الثقة على بيانات القوائم المالية، والتي تعتبر هذه البيانات الأساس لمتخذي القرار، ولا يمكن الوصول لهذه الثقة إلا من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة وذلك من خلال أخذ عينات كافية ومناسبة مما ينعكس على تحسين نوعية خدمة التدقيق، وتحاول هذه الدراسة بذل الجهد لتحسين نوعية خدمة التدقيق عن طريق معرفة مدى تطبيق مهني المحاسبة لمعيار التدقيق الجزائري "530 السير في التدقيق" والحصول على الأدلة الكافية، ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

مشكلة الدراسة:

هل يستخدم مهني المحاسبة في الجزائر عينات التدقيق المتواجدة في معيار التدقيق الجزائري عند إجرائهم لعملية التدقيق للتوصل إلى استنتاجات حول المجموعة الكاملة التي اختيرت منها العينة؟

الفرضيات:

- 1- عند تصميم عينة التدقيق يأخذ المدقق بعين الاعتبار الهدف من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع؛
- 2- تقييم نتائج العينة الخالي من التحريفات يوفر للتدقيق أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجتمع المختار ويرفع من مصداقية التدقيق؛
- 3- يطبق المدقق الجزائري إجراءات التدقيق المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السير في التدقيق".

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الموضوع من درجة إدراك مهني المحاسبة في الجزائر خاصة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لمميزات استخدام معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السير في التدقيق"، الذي يوفر الوقت والجهد والتكلفة وكذا المحافظة على جودة ونوعية نتائج التدقيق المساعدة على إعطاء الراي الفني المحايد للرفع من مصداقية القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إبراز مدى استخدام مهني المحاسبة لمعيار التدقيق رقم 530 الرامي إلى أخذ عينات التدقيق واستخدامها للوصول إلى أفضل الأدلة وبغرض التقليل من المخاطر والوصول إلى استنتاجات أفضل وتحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق من خلال إبداء الراي الفني المحايد.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية للدراسة تم تحديدها بتاريخ ارسال استمارات الاستبيان منذ نوفمبر 2020 إلى غاية أوت 2021 على مختلف مهني المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وبعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة -عبر إيمائلا تم الشخصية -ثلاث ولايات من الغرب هي: مستغانم وهران وولاية غليزان وهنا تم تحديد الإطار المكاني للدراسة.

منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مستوى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 530 "السير في التدقيق" أي أخذ عينات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائري من قبل بعض مهني المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، وقد تمثلت المصادر الثانوية للبيانات الدراسة في الكتب والمجلات العلمية، إضافة إلى الرسائل الجامعية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد اتخذت الاستبيان الموجهة لمهني المحاسبة لموضوع الدراسة من أجل جمع البيانات والمعلومات التي يشار إليها، بالمصادر الأولية للدراسة وذلك تمهيدا لتحليلها والاستفادة منها.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من بعض مهني المحاسبة في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين إضافة إلى بعض الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق في دراساتهم الجامعية (العينة مأخوذة من بعض مهني المحاسبة والأساتذة الجامعيين للولايات وهران، مستغانم، غليزان).

الخطة المتبعة:

المحور الأول: المعاينة في التدقيق.

المحور الثاني: طرق اختيار مفردات العينة في المعاينة الإحصائية.

المحور الثالث: المعاينة الإحصائية وفق معيار التدقيق الدولي 530 "المعاينة في التدقيق".

المحور الرابع: معيار التدقيق الجزائري " 530 السبر في التدقيق".

المحور الخامس: منهجية الدراسة (أسلوب جمع البيانات).

الدراسات السابقة:

- عويفات محمد العربي، زاوي عيسى (ديسمبر 2020)، "تطبيق وتنفيذ إجراءات السبر في التدقيق الخاصة بالمعيار الجزائري 530": تهدف الدراسة إلى معرفة تطور مهنة التدقيق وما صاحبها من تطور في علم المحاسبة نتيجة التعقيدات التي صاحبت التطبيقات المبادئ المحاسبية واتساع المنشآت وترابط الكثير من التعاملات الاقتصادية في تحقيق النمو، حيث ست الدراسة إلى المساهمة في الاستعانة بعملية التدقيق واستنادها إلى شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة الكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل التدقيق، وهو ما يجتزم على المدقق وضع خطة ومهناج لتطبيق إجراءاته العملية كالأستعانة بمعيار التدقيق الجزائري رقم "530" ؛
- عويفات محمد العربي، دوار إبراهيم (جويلية 2020)، متطلبات استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية وفقا لمعيار التدقيق الدولي والجزائري رقم 530": تهدف هذه الدراسة إلى إظهار مدى أهمية استخدام أسلوب العينات الإحصائية عند المدقق الخارجي، وذلك وفق متطور المعيار الدولي والجزائري للتدقيق "530"، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التجريبية أهمها دقة التحليل الرياضي في استنتاج النتائج وضبطه بالاعتماد على أسلوب الرياضي في جمع وتحليل البيانات إلى جانب سرعة الداء عند المدقق الخارجي في تحليل النتائج وبلورتها.

التطور التاريخي لأسلوب العينات:

كان الهدف الأساسي من المراجعة في بداية ظهورها خلال الفترة (1500-1850) منصبا على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير، وذلك عن طريق مراجعة العمليات النقدية والبضاعة تدقيقا مستنديا وفعليا، فقد كانت المراجعة في هذه الفترة تفصيلية، بعد ذلك شهدت الفترة الممتدة (1850-1905) نموا اقتصاديا كبيرا نتيجة ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وأوروبا أدى إلى ازدياد مجالات عمليات المراجعة المستندية والمالية، وفي أواخر هذه الفترة عرفت المراجعة الاختبارية باستخدام العينات الحكمية حيث أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة، وبعد ذلك استخدمت أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة خلال

الفترة الممتدة 1905 إلى وقتنا الحاضر بعد سنة 1940، وبظهور المؤسسات الكبيرة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وليس اكتشاف الغش والخط.

المحور الأول: المعاينة في التدقيق:

مفهوم المعاينة في التدقيق: قد يقرر المدقق تطبيق المعاينة في التدقيق على رصيد حساب أو صنف عمليات، ويمكن تطبيق المعاينة في التدقيق إما باستعمال طريقة المعاينة الاحصائية أو غير الاحصائية¹، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع.

ويهدف معيار التدقيق الدولي (530) الخاص باستخدام العينات في التدقيق إلى تحديد المسؤوليات في استخدام العينات عند تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لاستخلاص استنتاجاته بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة ويتناول استخدامه للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة التدقيق، وعند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وعند تقييم النتائج من العينة.²

يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق لكل بند تم اختياره، إذا كان إجراء التدقيق غير قابل للتطبيق على البند المختار، فيجب عليه تنفيذ الإجراءات على بند بديل، أو اعتباره انحراف عن أداة الرقابة المحددة (في حالة اختبارات أدوات الرقابة) أو تحريف (في حالة اختبارات التفاصيل).

أساليب المعاينة في التدقيق:

هناك طريقتين للمعاينة في التدقيق منها المعاينة الاحصائية والمعاينة غير الاحصائية، وقرار اختيار أي الطريقتين أنسب متروك للمدقق الذي يعلم أيهما يلائمه للحصول على أدلة إثبات كافية حسب ظروف عمله.

أولاً: المعاينة الإحصائية.

تعني المعاينة الاحصائية أن يستخدم المدقق القواعد الرياضية في قياس خطر المعاينة وفي تخطيط وتقييم نتائج الاختبارات مفردات العينة³، حيث يعتمد هذا الأسلوب على استخدام خطة معاينة تركز على الاستعانة بالأساليب الإحصائية وقوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة الكفاء واختيار مفرداتها وفي قياس كفاية دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه في تقييم نتائج معاينة عن طريق عمل قوائم وتعميمات بشأن المجتمع محل المراجعة، ويستخدم هذا الأسلوب عملياً عندما يتكون مجتمع التدقيق من عدد ضخم من المفردات والعناصر التي تتميز بالتجانس.⁴

هناك مجتمع إحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، إذ أنه يجب أن تتوفر للعينة شروط عند اختيارها لتكون حقاً ممثلة لمجتمعها، ثم يمكن تعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل.⁵

المعاينة الاحصائية تعني طريقة للمعاينة لها الخصائص التالية:⁶

- الانتقاء العشوائي؛

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

وأي طريقة معاينة ليس فيها هاتين الخاصيتين تعتبر طريقة معاينة غير احصائية.

ب. المصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية: يجدر بنا توضيح بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية.

1. **المجتمع:** مجموعة عناصر أو بنود أو مفردات ذات طبيعة مشاهدة محددة جيداً والتي يرغب المراجع في فحصها، وهي جميع وحدات المعاينة فمثلاً قد يكون المجتمع مجموعة حسابات العملاء، فواتير الشراء، جميع مفردات المخزون، والمجتمع الإحصائي في التدقيق قد يكون الفواتير، القيود المحاسبية... الخ، كما يجب على المدقق الأخذ في الاعتبار عند تحديد مجتمع التدقيق شرطين رئيسيين هما:⁷
 - يجب أن يكون المجتمع ملائماً لأهداف التدقيق؛
 - يجب أن يكون تعريف مجتمع التدقيق مناسباً عند تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تنتمي أو لا تنتمي لذلك المجتمع.
2. **العينة:** هي الجزء (المفردات أو البنود أو العناصر) الذي يتم اختياره للحكم على المجتمع، أما العينة في التدقيق فهي اختيار مجموعة الفواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها الفاتورة والقيود المحاسبي، وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف التدقيق.⁸
3. **وحدة المعاينة:** تقسم المواد المراد معاينتها إلى وحدات تسمى وحدات المعاينة، وبالتالي فهي عناصر مفردات المجتمع فمثلاً إذا كان المجتمع عبارة عن مجموعة حسابات العملاء فإن وحدة المعاينة هي حساب العميل الفردي، وقد تكون وحدات المعاينة مستندات أو قيود يومية، فهي تمثل عناصر مفردات المجتمع.⁹
4. **خطط المعاينة:** هي مجموعة الإجراءات الخاصة باستخدام العينات الإحصائية لتحقيق هدف محدد من أهداف المراجعة.
5. **الإطار:** جميع وحدات العينة أو مفرداتها والتي يرى المراجع أنها في متناول يده وقد يتفق كل من الإطار والمجتمع بحسب ما إذا كانت المفردات في متناول المراجع أم لا، ويمكن اعتبار الإطار هو القائمة المكونة من عدد من وحدات المعاينة التي يتكون منها المجتمع، وكمثال للإطار عدد من البطاقات أو الإشعارات.
6. **الاختيار بالمصادفة:** وسيلة غير احتمالية لاختيار العينة يتم من خلالها اختيار العناصر بدون النظر إلى حجمها، مصدرها، أو أية صفات مميزة أخرى.
7. **الاختيار الاحتمالي للعينة:** أسلوب لاختيار العينة يكون فيه الأمر ممكناً لتعريف مجموعة لكافة العينات الممكنة، ويكون لكل عينة منها احتمالية معروفة لكي يتم اختيارها، ويتم اختيار العينة من خلال التشغيل الاحتمالي.
8. **الاختيار المنتظم:** أسلوب احتمالي للمعاينة يقوم فيه المراجع بحساب فترة (حجم المجتمع على عدد العناصر المرغوب فيها بالعينة) واختيار عناصر العينة بناء على حجم الفترة وعدد عشوائي يتم اختياره بين صفر وحجم العينة.
9. **العينة العشوائية:** عينة يكون فيها لكل مجموعة ممكنة من العناصر في المجتمع احتمال متساوي للدخول في العينة.
10. **الخاصية محل الدراسة:** هناك خاصيتين أساسيتين محل الدراسة هما الصفة والمتغير:¹⁰
 - أ. الصفة: تمثل أحد خصائص المجتمع التي إما أن تكون موجودة أو غير موجودة،
 - ب. المتغير: تمثل القياس الذي يتم اختياره عن طريق كل رقم في المجتمع.
11. **معدل الانحراف المتوقع في المجتمع:** هو عبارة عن المعدل المتوقع لحدوث الانحرافات في المجتمع، حيث يجب ألا يتجاوز هذا المعدل معدل الانحراف المسموح به، فإذا حدث العكس، فإنه عادة لا يقوم المدقق بأي اختبارات ويستعين بذلك بإجراءات مناسبة بديلة. ويقوم بتقدير هذا المعدل آخذاً في الاعتبار عدة عوامل التي أهمها اختبارات السنوات السابقة، وأن يراعي التغيرات التي تحصل في السنوات السابقة حيث يمكن تقدير معدل الانحراف المتوقع في المجتمع بإحدى الطريقتين الآتيتين:¹¹

أ. تعديل معدل الانحراف في السنة الماضية ليعكس على أي تغيرات حدثت خلال السنة الحالية؛

ب. إختيار عينة مبدئية صغيرة وتحديد معدل الانحراف فيها واستخدامه كتقدير لمعدل الانحراف المتوقع في المجتمع.

كما أن هناك علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع في المجتمع وحجم العينة، أي أنه كلما زاد معدل

الانحراف المتوقع في المجتمع زاد حجم العينة التي تحقق هدف التدقيق.

يتم تحديد حجم العينة باستخدام جداول بناء على معدل الانحراف المسموح به (حدود الدقة) ومعدل الانحراف المتوقع في المجتمع

عند مستويات ثقة مختلفة. والجدول رقم (01) يوضح كيفية تحديد حجم العينة.

الجدول (01): تحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 95 %

معدل الانحراف المسموح به %							معدل الانحراف المتوقع %
8	7	6	5	4	3	2	
36	42	49	59	74	99	149	0.00
58	66	78	93	117	157	236	0.25
58	66	78	93	117	157	•	0.50
58	66	78	93	117	208	•	0.75
58	66	78	93	156	•	•	1.00
58	66	78	124	156	•	•	1.25

المصدر: AICPA :Audit Procedure ,Audit Sampling, New York, 1997,P95.

ثانيا: المعاينة غير الاحصائية (الحكيمية).

نعني بالمعاينة غير الاحصائية أن يخطط المدقق العينة ويختارها ويقيم نتائج اختبار مفرداتها اعتمادا على حكمه الشخصي وخبرته المهنية¹²، وفقا لهذا الأسلوب يختار المدقق مفردات العينة التي يعتقد شخصيا بأنها ستوفر له أفضل المعلومات في ظل الظروف المحيطة بأداء اختبارات التدقيق، كما أنه سيصل إلى استنتاجاته بالاعتماد على حكمه الشخصي.

المحور الثاني: طرق اختيار مفردات العينة في المعاينة الإحصائية:

يتم اختبار مفردات العينة التي تخضع للاختبار بإحدى الطرق التالية:

أ. اختيار العينة العشوائية: ويتم إختيار العينة حسب هذا الأسلوب بإحدى الطريقتين الآتيتين:¹³

➤ إعطاء رقم لكل مفردة في المجتمع الإحصائي، وتكتب هذه الأرقام على قطع صغيرة من الورق، ثم توضع في كيس

وتخلط جيدا وفي الأخير يسحب عدد معين من القطع الورقية من أجل الحصول على العينة المختارة؛

➤ استخدام جداول الأرقام العشوائية في إختيار العينة الممثلة، حيث تمثل هذه الجداول على مجموعة من الأرقام التي تم

تجميعها وتوليدها عشوائيا تتراوح من رقم صفر إلى رقم تسعة، وأن لكل رقم في هذا الجدول تقريبا نفس عدد مرات

الظهور، كما يتميز كل رقم بطبيعة عشوائية.

ب. اختيار العينة الطبقيّة: هي عملية تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية يتكون كل منها من مجموعة وحدات معاينة لها نفس

الخصائص، عادة ما تكون قيمة نقدية.

هي عبارة عن عملية تقسيم المجتمع إلى أقسام متجانسة، ثم اختيار عينة عشوائية فرعية من كل طبقة، حيث تسمى كل مجموعة بالطبقة. ويتم حساب العينة الطبقيّة كالآتي:¹⁴

$$\text{عدد أفراد عينة الطبقة} = (\text{حجم العينة} \times \text{حجم الطبقة}) / \text{حجم المجتمع}$$

يفضل استخدام هذه الطريقة في إحدى الحالات الآتية¹⁵ :

- إذا كان المجتمع غير متجانس، حيث أن اختيار العينة حسب هذه الطريقة ثم كن من الحصول على تقديرات أفضل للمجتمع فقد تمكن من تقييم هذا المجتمع إلى طبقات متجانسة لا تختلف طريقة القياس من وحدة إلى أخرى داخل كل طبقة؛
 - في الحالات التي تختلف فيها إمكانية الحصول على البيانات المطلوبة من وقت إلى آخر أو من منطقة إلى أخرى.
- ت. اختيار العينة المتعاقبة: يقصد بها اختيار عدة مفردات للعينة بشكل متتابع، حيث يتم تحديد مفردة معينة ثم يمكن اختيار مفردات المجموعة الواجب اختيارها تلقائياً.¹⁶

ث. اختيار العينة المنتظم: حسب هذه الطريقة يقسم المجتمع على حسب العينة، ويتم اختيار لأول مفردة عشوائياً ثم يتم اختيار باقي مفردات العينة بالإضافة ناتج القسمة في كل مرة، وإذا لم تن مفردات المجتمع مرقمة يمكن أن يقوم المراجع بتقييمها.¹⁷

المحور الثالث: المعاينة الإحصائية وفق معيار التدقيق الدولي 530 "المعاينة في التدقيق":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق في استخدام العينات عند تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لاستخلاص استنتاجاته بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة ويتناول استخدامه للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة التدقيق، وعند تقييم نتائج العينة.¹⁸

فعند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الغرض من إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الذي سحبت منه العينة، إضافة إلى تحديد حجم العينة بشكل كافٍ لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول وذلك من خلال تطبيق صيغة ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة اجتهاد مهني.

ونوضح العوامل التي تؤثر في حجم العينة حسب نوع الاختيار كما يلي:

جدول (02): يوضح العوامل التي تؤثر في حجم العينة حسب نوع الاختيار.

العامل	نوع الاختيار		الأثر على حجم العينة
	الرقابة	التفاصيل	
زيادة في المدى	✓		زيادة
زيادة في معدل الانحراف المقبول	✓	✓	نقص
زيادة في معدل الانحراف المتوقع للمجتمع المطلوب اختياره	✓	✓	زيادة
زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي في المجتمع لن يتجاوز معدل الانحراف المقبول	✓		زيادة
زيادة في عدد وحدات العينة في المجتمع	✓	✓	ضعيل
زيادة في استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجهة لنفس الإقرار	✓		نقص
التقسيم الطبقي للمجتمع عندما يكون ذلك مناسباً	✓		نقص

المصدر: عبد الرؤوف حسان العزي، "ملخص في لمعايير التدقيق الدولية -تدقيق البيانات التاريخية-"، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية، ص 20.

واختيار بنود العينة لتوفير أساس معقول للمدقق ليبنى عليه استنتاجاته حول المجتمع الذي تم اختيار العينة منه، لذا يجب على المدقق اختيار عينة ممثلة من خلال اختيار بنود العينة التي تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص المجتمع، إذ أن الطرق الرئيسية لاختيار العينات هي استخدام الاختيار العشوائي، الاختيار المنتظم، والاختيار الحكمي.

المحور الرابع: معيار التدقيق الجزائري " 530 السير في التدقيق":¹⁹

مجال تطبيق المعيار: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير.

وضع إجراءات التدقيق: يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود، وعندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق على المدقق تنفيذ الإجراء على عنصر بديل، وعندما يتعذر على المدقق إنجاز إجراء التدقيق على عنصر تم اختياره أو إنجاز إجراءات بديلة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختيارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

تقييم نتائج السير: يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السير قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه؛ وفي حالة العكس، يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول امكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، ويؤقلم طبيعة، رزامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

المحور الخامس: منهجية الدراسة (أسلوب جمع البيانات):

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مستوى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم "530" أي أخذ عينات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

ولقد تمثلت المصادر الثانوية للبيانات ومعلومات الدراسة في الكتب والمجلات إضافة إلى الرسائل الجامعية ذات الصلة بموضوع الدراسة، واتخذت الباحثة استبيان موجه إلى مهني المحاسبة والأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق أسلوبا لجمع البيانات والمعلومات التي يشار إليها بالمصادر الأولية للدراسة وذلك تمهيدا لتحليلها والاستفادة منها.

أولا: مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مهني المحاسبة في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين إضافة إلى بعض الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق في دراساتهم الجامعية.

تم توزيع الاستبانة إلكترونيا بسبب الظروف الصحية السائدة في البلاد وتفشي الفيروس المتحور كوفيد 19، تم استرجاع حوالي 144 استبانة من ثلاث ولايات وهي: وهران، مستغانم وغيليزان.

وقد تكونت الاستبيان من جزئين كما يلي:

الجزء الأول: تعلق بالعوامل الديمغرافية للمستجوبين والمتمثلة في العمر، الدرجة العلمية، المهنة، وأخيرا عدد سنوات الخبرة المهنية.

أما الجزء الثاني: فيعني بمحاور الاستبيان وانقسم بدوره إلى ثلاث محاور هي:

المحور الأول: يتعلق بـ "تصميم عينة التدقيق وحجمها" ويضم العبارات من 4 عبارات هي:

- عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان تحديد حجم العينة بشكل كاف لتخفيض خطر العينة
- عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان خصائص المجتمع الذي تسحب منه العينة.
- عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان اختيار بنود العينة لتوفير أساس معقول يبني عليه استنتاجاته حول المجتمع
- تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان الغرض من إجراء التدقيق

المحور الثاني: يتعلق بـ "تقييم نتائج عينات التدقيق" وضم العبارات من 4 عبارات هي:

- في حال عينة التدقيق لا توفر أساسا معقولا للاستنتاجات المجتمع المختار فإن المدقق يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات.
- يجب على المدقق تقييم نتائج العينة.
- عينة التدقيق يجب أن توفر أساسا معقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختياره.
- تكيف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للتحقق من التأكيد المطلوب بشكل أفضل.

المحور الثالث: ويتعلق بـ "درجة تطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 في البيئة المحاسبية الجزائرية" يتكون من 13 عبارة، وهي:

- يقدم السحب العشوائي للعينة نتائج جيدة وأكثر دقة للمجتمع
- يقدم التقييم الاحصائي نتائج أكثر دقة ومصداقية
- يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية
- يلتزم المدقق بمعياري المحاسبة الجزائري 530 السير في التدقيق
- تعطي كل مفردة من المجتمع فرصة لتكون من مفردات العينة
- يساهم الحجم المناسب للعينة في التقليل من المخاطر
- يساهم التدقيق في تخفيض مستوى خطر عدم كفاية ومناسبة العينة
- يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ العينة الاحصائية
- ترتفع مخاطر التدقيق عندما لا يكون هناك فحص شامل وكامل للعمليات
- يتحدد حجم العينة بتطبيق معادلة رياضية إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني للمدقق.

ثانيا: الأسلوب المعتمد لتحليل البيانات:

تم الاعتماد في صياغة الجزء الثاني على مقياس ليكارت الخماسي الموزع كما يلي: (موافق تماما 5 نقاط، موافق 4 نقاط، محايد 3 نقاط، غير موافق 2 نقطتين، غير موافق تماما 1 نقطة واحدة).

وقد تم الاعتماد على برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS.26" من خلال:

- حساب نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة نسبة ثبات وصدق عبارات المحاور والاستبيان ككل.
- الاعتماد على الأساليب الاحصائية المتمثلة في إيجاد النسب والتكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين.
- ومن ثم اختبار T-test لاختبار فرضيات الدراسة.

ثالثا: حساب وتحليل نتائج اختبار ألفا كرونباخ:

حيث تم التحقق من صدق الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ "Cronbach's coefficient Alpha" وقد تبينت نسبة معامل الثبات بين 0,770 و 0,900 لمختلف محاور الاستبيان كما يوضحه الجدول الموالي، في حين بلغت نسبة ثبات الاستبيان ككل 0,891، حيث أن كل النسب مرتفعة وأكبر من النسبة المقبولة إحصائية والبالغة 60% مما يشير إلى وجود علاقة ترابط واتساق بين عبارات الاستبيان.

الجدول رقم (03): نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

عدد الفقرات	للمحور الأول	للمحور الثاني	للمحور الثالث	الاستبانة مجتمعة
4	4	13	21	0,891
نتائج اختبار ألفا كرونباخ	0,900	0,770	0,849	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

رابعا: خصائص مجتمع الدراسة وتحليل بياناته:

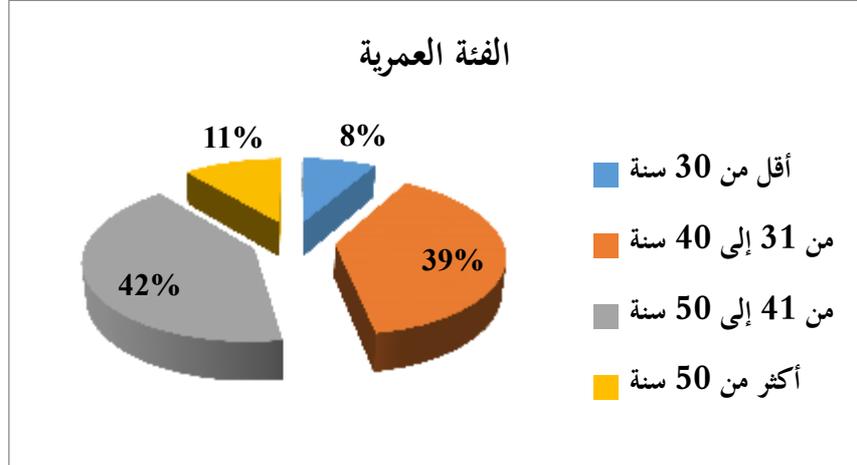
1. تحليل العوامل الديمغرافية:

* الفئة العمرية:

الشكل رقم (01): تمثيل بياني للفئة العمرية.

الجدول رقم (04): يمثل الفئة العمرية.

العدد	الفئة العمرية
12	أقل من 30 سنة
56	من 31 إلى 40 سنة
60	من 41 إلى 50 سنة
16	أكثر من 50 سنة
144	المجموع



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

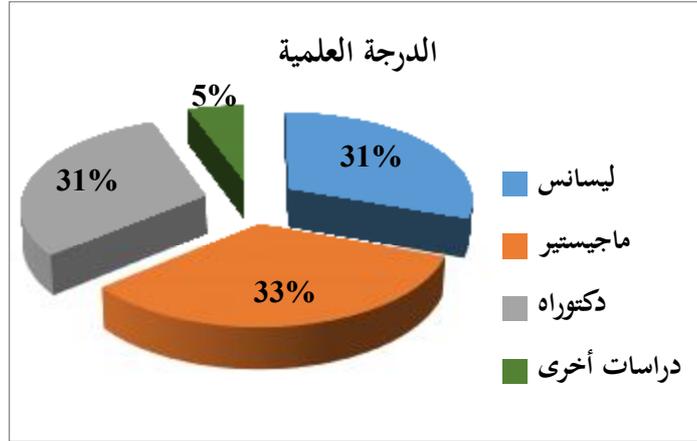
التحليل: نلاحظ من الشكل المستخرج من برنامج التحليل الإحصائي أن الفئة الأكثر مشاركة في الإجابة عن الاستبيان هي الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة 42%، وتليها الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة، فالفئة العمرية الأكثر من 50 سنة لتأتي الفئة العمرية الأخيرة والأقل من 30 سنة بنسبة 8% أي الفئة الفتية، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن هذه المهنة وبحساسيتها يحكمها بدرجة كبيرة من هم أكبر سنا.

* الدرجة العلمية:

جدول رقم (05): يمثل الدرجة العلمية.

العدد	الدرجة العلمية	
44	ليسانس	1
48	ماجستير	2
44	دكتوراه	3
8	دراسات أخرى	4
144	المجموع	

الشكل رقم (02): تمثيل بياني للدرجة العلمية للأفراد العينة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

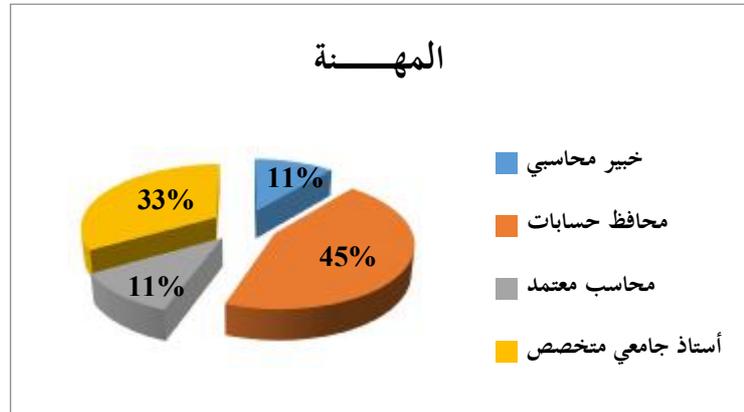
التحليل: نلاحظ من الشكل المستخرج من برنامج التحليل الاحصائي أن الفئة الأكثر مشاركة في الإجابة عن الاستبيان هم حملة الماجستير بنسبة 32%، ثم تليها فئة الدكتوراه ثم الليسانس بنسبة متساوية 31%، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن هذه المهنة وبجسائتها يحكمها ذو الدرجات العلمية العليا نظرا لمصداقيتها ودقة عملياتها.

* المهنة:

جدول رقم (06): يمثل مهنة أفراد العينة.

العدد	المهنة	
16	خبير محاسبي	
64	محافظ حسابات	
16	محاسب معتمد	
48	أستاذ جامعي متخصص	
144	المجموع	

الشكل رقم (03): تمثيل بياني لمهنة أفراد العينة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: نلاحظ من الشكل المستخرج من برنامج التحليل الاحصائي أن الفئة الأكثر مشاركة في الإجابة عن الاستبيان هم فئة محافضي الحسابات بنسبة 45% ثم الخبراء المحاسبين فالخاسبين المعتمدين بنسبة متساوية ل 11%، وبمشاركة جد فعالة للأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة والذين يمتلكون المعلومات النظرية عن المهنة مدعمين بذلك الإجابات الميدانية لمختلف الهيئات

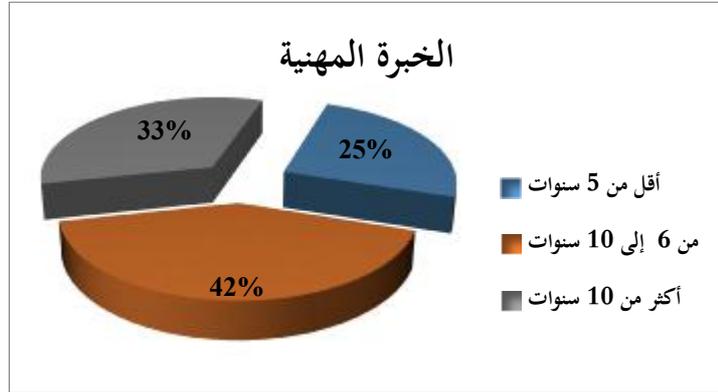
المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بعد المجلس الوطني للمحاسبة والتي ساهمت هي الأخرى بنسب جد معتبرة وكانت أكثر مشاركة مما يمكن أن يجعل نتائج التحليل أكثر مصداقية وشفافية.

*** الخبرة المهنية:**

جدول رقم (07): يمثل مدة الخبرة المهنية.

العدد	الخبرة المهنية
36	أقل من 5 سنوات
60	من 6 سنوات إلى 10 سنوات
48	أكثر من 10 سنوات
144	المجموع

الشكل رقم (04): تمثيل بياني للخبرة المهنية للأفراد العينة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: نلاحظ من الشكل المستخرج من برنامج التحليل الإحصائي أن الفئة الأكثر مشاركة في الإجابة عن الاستبيان هي الفئة التي تمتلك خبرة في ميدان المحاسبة من ست سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 42%، لتليها الفئة ذات الخبرة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 33%، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن هذه المهنة وبحساسيتها بدرجة كبيرة من هم أكثر خبرة في المجال، ما يجعل نتائج التحليل أكثر مصداقية.

2. تحليل عبارات محاور الاستبيان:

جدول رقم (08): يمثل نتائج تصميم عينة التدقيق وحجمها.

التباين	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Max	Min	حجم العينة	
0,827	0,90925	3,8889	5,00	1,00	144	عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان تحديد حجم العينة بشكل كاف لتخفيض خطر العينة
0,922	0,96036	3,9722	5,00	1,00	144	عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان خصائص المجتمع الذي تسحب منه العينة.
0,839	0,91606	4,0000	5,00	1,00	144	عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان اختيار بنود العينة لتوفير أساس معقول يبنى عليه استنتاجاته حول المجتمع
0,643	0,80161	4,0278	5,00	2,00	144	تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان الغرض من إجراء التدقيق
					144	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: يلاحظ من الجدول (08) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول تتراوح بين (3,88 - 4,02) مما يعني أنها في المجال "موافق" وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، أي أن هناك تأييد كبير لعبارة هذا المحور من قبل جل المستجوبين فيما يتعلق بالأخذ بالحسبان تحديد حجم العينة بشكل كاف لتخفيض خطر العينة بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (3,8889 - 0,90925)، وكذا الأخذ في الحسبان خصائص المجتمع الذي تسحب منه العينة بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (3,9722 - 0,96036)، وهذا من أجل توفير أساس معقول يبني عليه المحاسب استنتاجاته حول المجتمع بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,0000 - 0,91606)، والغرض من إجراءات التدقيق بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,0278 - 0,80161).

جدول رقم (09): يمثل نتائج تقييم نتائج عينات التدقيق.

التباين	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Max	Min	حجم العينة	
0,783	0,88500	4,0000	5,00	2,00	144	في حال عينة التدقيق لا توفر أساسا معقولا للاستنتاجات المجتمع المختار فإن المدقق يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات.
0,866	0,93078	4,0278	5,00	2,00	144	يجب على المدقق تقييم نتائج العينة
0,524	0,72421	4,2500	5,00	3,00	144	عينة التدقيق يجب أن توفر أساسا مقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختياره.
0,413	0,64233	4,2500	5,00	3,00	144	تكيف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للتحقق من التأكيد المطلوب بشكل أفضل.
					144	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: يلاحظ من الجدول (09) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول تتراوح بين (4,00 - 4,25) مما يعني أنها في المجال "موافق" وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، أي أن هناك تأييد كبير لعبارة هذا المحور من قبل جل المستجوبين ففي حال عينة التدقيق لا توفر أساسا معقولا للاستنتاجات المجتمع المختار فإن المدقق يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات. بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,00 - 0,885)، وكذا الموافقة على العبارة الثانية "يجب على المدقق تقييم نتائج العينة" بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,25 - 0,72)، كما تمت الموافقة على أن عينة التدقيق يجب أن توفر أساسا مقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختياره بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,0000 - 0,91606)، وتكيف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للتحقق من التأكيد المطلوب بشكل أفضل بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,25 - 0,64).

جدول رقم (10): يمثل نتائج درجة تطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 في البيئة المحاسبية الجزائرية.

التباين	الإحرف المعياري	المتوسط الحسابي	Max	Min	حجم العينة	
0,845	0,91944	3,7778	5,00	1,00	144	يقدم السحب العشوائي للعينة نتائج جيدة وأكثر دقة للمجتمع
0,960	0,97959	3,8611	5,00	1,00	144	يقدم التقييم الاحصائي نتائج أكثر دقة ومصداقية
0,715	0,84548	3,8889	5,00	1,00	144	يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية
0,587	0,76592	3,9722	5,00	2,00	144	يلتزم المدقق بمعياري المحاسبة الجزائري 530 السير في التدقيق
0,475	0,68902	3,9722	5,00	3,00	144	تعطى كل مفردة من المجتمع فرصة لتكون من مفردات العينة
0,475	0,68902	3,9722	5,00	2,00	144	يساهم الحجم المناسب للعينة في التقليل من المخاطر
0,615	0,78446	4,0000	5,00	1,00	144	يساهم التدقيق في تخفيض مستوى خطر عدم كفاية ومناسبة العينة
0,895	0,94610	4,0000	5,00	1,00	144	يلتزم المدقق بمخصص المجتمع عند أخذ العينة الإحصائية
0,754	0,86860	4,0278	5,00	2,00	144	ترتفع مخاطر التدقيق عندما لا يكون هناك فحص شامل وكامل للعمليات
0,435	0,65964	4,1111	5,00	3,00	144	يتحدد حجم العينة بتطبيق معادلة رياضية إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني للمدقق.
0,715	0,84548	4,1111	5,00	1,00	144	استخدام أسلوب العينة الاحصائية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة في عملية التدقيق.
0,678	0,82313	4,2222	5,00	1,00	144	نظام الرقابة الداخلية السليم يساعد المدقق في تحديد أو اختيار حجم العينة المناسب من المجتمع محل الدراسة
0,524	0,72421	4,2500	5,00	2,00	144	استخدام أساليب العينة الاحصائية بشكل صحيح إذ يجب على المدقق أن يكون على دراية بالمصطلحات الاحصائية في عملية التدقيق.
					144	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: يلاحظ من الجدول (10) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول تتراوح بين (4,00 - 4,25) مما يعني أنها في المجال "موافق" وفقا لمقياس ليكرات الخماسي، أي أن هناك تأكيد كبير لعبارة هذا المحور من قبل جل المستجوبين على أن يقدم السحب العشوائي للعينة نتائج جيدة وأكثر دقة للمجتمع بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (3,7778 - 0,91944)، وكذا الموافقة على العبارة الثانية "يقدم التقييم الاحصائي نتائج أكثر دقة ومصداقية" بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (3,8611 - 0,97959)، كما تمت الموافقة على أن المدقق الجزائري يلتزم بمعياري المحاسبة الجزائري 530 السير في التدقيق بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (3,9722 - 0,76592)، كما تمت الموافقة على العبارة الأخير في الترتيب والتي مفادها أن "استخدام أساليب العينة الاحصائية بشكل صحيح إذ يجب على المدقق أن يكون على دراية بالمصطلحات الاحصائية في عملية التدقيق" بمتوسط حسابي وانحراف معياري على التوالي (4,2500 - 0,72421).

3. اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (11): اختبارات الفرضية الأولى:

Intervalle de confiance à 95 %		Différence moyenne	Sig. معنوية، درجة الحرية	اختبار T	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Supérieur	Inférieur						
4,4084	3,3694	3,88889	0,000	14,798	144	15,8889	3,15367

الفرضية الأولى: يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار الهدف من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع عند تصميم العينة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: من خلال الجدول رقم (11) نجد أن:

الاختبار T يساوي 14,798 ودرجة المعنوية Sig = 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0,05$) ومنه هناك دلالة إحصائية للاختبار وبالتالي هناك فروض ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفرضي (12) والمتوسط الحسابي (15,8889)، وعند المقارنة بينهما نجد أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي.

أي أن إجابات أفراد العينة للمحور الأول من الاستبيان انحازت للجانب الإيجابي (التوافق)، ومنه تتأكد صحة الفرضية الأولى التي مفادها أنه عند تصميم عينة التدقيق لا بد أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار الهدف من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع.

- اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (12): اختبارات الفرضية الثانية:

Intervalle de confiance à 95 %		Différence moyenne	Sig. معنوية، درجة الحرية	اختبار T	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Supérieur	Inférieur						
4,9355	4,1201	4,52778	0,000	21,954	144	16,5278	2,47489

الفرضية الثانية: يوفر المدقق أساسا للاستنتاجات حول المجتمع المختار عند تقييم نتائج العينة والتأكد من أخذ العينات.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: من خلال الجدول رقم (12) نجد أن:

الاختبار T يساوي 21,954 ودرجة المعنوية Sig = 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0,05$)، ومنه هناك دلالة إحصائية للاختبار وبالتالي هناك فروض ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفرضي (12) والمتوسط الحسابي (16,5278)، وعند المقارنة بينهما نجد أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي.

أي أن إجابات أفراد العينة للمحور الثاني من الاستبيان انحازت للجانب الإيجابي (التوافق)، ومنه تتأكد صحة الفرضية الثانية التي مفادها أن تقييم نتائج العينة الحالي من التحريفات يوفر للتدقيق أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجتمع المختار ويرفع من مصداقية التدقيق.

- اختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (13): يمثل اختبارات الفرضية الثالثة.

Intervalle de confiance à 95 %		Difference moyenne	Sig. درجة المعنوية	درجة الحرية	اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	الفرضية الثالثة: يطبق المحاسب الجزائري إجراءات التدقيق المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السير في التدقيق"
Supérieur	Inférieur								
14,2096	12,1238	13,16667	0,000	143	24,956	6,33119	52,1667	144	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: من خلال الجدول رقم (13) نجد أن:

الاختبار T يساوي 24,956 ودرجة المعنوية Sig = 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0,05$)، ومنه هناك دلالة إحصائية للاختبار وبالتالي هناك فروض ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفرضي (39) والمتوسط الحسابي (52,1667)، وعند المقارنة بينهما نجد أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي.

أي أن إجابات أفراد العينة للمحور الثالث من الاستبيان انحازت للجانب الإيجابي (التوافق)، ومنه تتأكد صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن: المحاسب الجزائري يطبق إجراءات التدقيق المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السير في التدقيق".

4. اختبار صحة الفرضية الرئيسية:

جدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية.

حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	درجة الحرية	Sig. (مستوى المعنوية)
144	84,5833	9,78475	28,923	143	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.26.

التحليل: من خلال الجدول رقم (14) نجد أن:

الاختبار T يساوي 28,923 ودرجة المعنوية $Sig = 0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0,05$)، ومنه هناك دلالة إحصائية للاختبار وبالتالي هناك فروض ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفرضي (61) والمتوسط الحسابي (84,5833)، وعند المقارنة بينهما نجد أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي.

أي أن إجابات أفراد العينة للمحاور الثلاث من الاستبيان انحازت للجانب الإيجابي (التوافق)، ومنه تتأكد صحة الفرضية الرئيسية التي مفادها أن: مهني المحاسبة في الجزائر يستخدمون عينات التدقيق المتواجدة في معيار التدقيق الجزائري (530) من خلال إجرائهم لعملية التدقيق للتوصل إلى استنتاجات حول المجموعة الكاملة التي اختيرت منها العينة.

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مهني التدقيق في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري "السير في التدقيق"، المتعلق باستخدام العينات في التدقيق من أجل الوصول إلى أفضل أدلة التدقيق وتحسين نوعية التدقيق في الجزائر، حيث بينت أن مهني المحاسبة في الجزائر ملتزمون بتطبيق متطلبات معيار التدقيق المحلي، ووجب على المدقق الاهتمام بدراسة أهداف إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع التي أخذت منه العينة عند تصميم العينة حتى تكون خصائص العينة ماثلة لخصائص المجتمع التي أخذت منه، واستخدام المدقق لحكمه المهني وخبرته حتى يستطيع تحديد المستوى المقبول للأخطاء من أجل تحديد حجم مقبول للعينة، كما أن يكون المدقق حريصاً عند تقييم نتائج عملية التدقيق بالعينات حتى تتمكن الحصول على الدليل الكافي والملائم.

النتائج المتوصل إليها:

- المهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى دراية وتطبيق مهني المحاسبة في الجزائر لمعيار التدقيق الجزائري رقم "530" السير في التدقيق، وبعد الدراسة النظرية والعملية وبعد التأيد الكبير لكل عبارات الاستبيان الموزع تم التوصل للنتائج التالية:
- مهني المحاسبة في الجزائر يلتزمون بتطبيق معيار المحاسبة الجزائري 530 "السير في التدقيق"، بحكم أن أسلوب العينات يقلل من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية، والتقييم الاحصائي يقدم نتائج أكثر دقة ومصداقية حسب ما صرح به مهني المحاسبة؛
 - يأخذ المدقق الجزائري في الحسبان خصائص المجتمع الذي تسحب منه العينة إذ يتم تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة رياضية إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني للمدقق بشكل كاف ما يساهم في تخفيض خطر العينة، من خلال اختيار البنود لتوفير أساس معقول يبيّن عليه استنتاجاته حول المجتمع؛
 - ترتفع مخاطر التدقيق عندما لا يكون هناك فحص شامل وكامل للعمليات الحاصلة، لذا فالمدقق الجزائري ملزم بأن يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات في حالة عينة التدقيق لا توفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختياره؛
 - الحجم المناسب للعينة يساهم في التقليل من المخاطر، كما يساهم التدقيق في تخفيض مستوى خطر عدم كفاية ومناسبة العينة.

التوصيات:

- يجب متابعة التغيرات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية ومواكبة المعايير المحلية معها حسب ما يتناسب مع البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- وجوب إجراء دورات تكوينية للمهنيين بصفة خاصة والمحاسبين بصفة عامة في معايير التدقيق الدولية الجديدة وخاصة ما يتعلق منها بأخذ العينات في التدقيق،
- تكثيف جهود التكوين الأكاديمي والعملية وتفسير الظواهر المستنتجة من نتائج السير في التدقيق؛
- العمل على دراسة النماذج الإحصائية وغير الإحصائية عند ممارسة مهنة التدقيق والتأكد من نجاحها؛

- على المدقق استخدام حكمه المهني وخبرته عند تطبيق عينات التدقيق أثناء جمع الأدلة الملائمة والكافية؛
- العينة المأخوذة ممثلة للمجتمع المدروس وذات حجم كافي للتقليل من مخاطر العينة في التدقيق؛
- على المدقق الاستجابة لتطبيق المعاينة الاحصائية لضمان إعداد تقرير في محايد؛
- العمل على تكوين المدققين في الميدان الاحصائي الرياضي للفهم الجيد للظواهر واستخلاص النتائج المناسبة.

قائمة المراجع:

- 1- معيار التدقيق الدولي 530، الفقرة 27، <https://ia800304.us.archive.org/0/items/Isas22000/530.PDF>
- معايير التدقيق الدولية جاهزة للتحميل: <https://www.dorar-aliraq.net/threads>، تاريخ الاطلاع عليه 17 أوت 2021، ص 166.
- 2- عبد الرؤوف حسان العزي، "الملخص الفني لمعايير التدقيق الدولية"، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية، دائرة الرقابة والتطوير المهني والفني، منشورة في الموقع <https://www.th3accountant.com/2019/12/isa.html>، تاريخ الاطلاع عليه 22 أوت 2021، ص 20.
- 3- شرفي عمر، محاضرات مقياس التدقيق المالي، المبحث الرابع "المعاينة في التدقيق المالي" المنشورة على الموقع <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/cheriguimar/index.html>، تاريخ الاطلاع عليه يوم 23 أوت 2021، ص 1.
- 4- لطفي أمين أحمد السيد، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"، مصر، 2001، ص 127.
- 5- عمر علي عبد الصمد، "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2018، الجزائر، ص 226.
- 6- معيار التدقيق الدولي 530 "المعاينة في التدقيق"، الفقرة 10، ص 164. منشور على الموقع: <https://ia800304.us.archive.org/0/items/Isas22000/530.PDF>
- معايير التدقيق الدولية جاهزة للتحميل: <https://www.dorar-aliraq.net/threads>
- 7- أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 09.
- 8- عمر علي عبد الصمد، "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2018، الجزائر، ص 226.
- 9- حمقاني محمد حسان، صديقي مسعود، "اختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية"، العدد 5، الجزائر، 2014، ص 143.
- 10- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة باستخدام العينات"، مرجع سبق ذكره، ص 13.
- 11- محمد الفيومي محمد، وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 393-394.
- 12- السقا وأبو الخير، السيد أحمد ومدثر طه، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، طنطا، 2002، ص 10.
- 13- عبد الخالق عبد الجبار النقيب، "الإحصاء الحياتي"، دار البازوري العلمية، عمان، الأردن، 2011، ص 19.
- 14- خالد أحمد فرحان المشهداني، رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، "مبادئ الإحصاء متضمن التحليل الإحصائي SPSS"، الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 30.
- 15- عبد الخالق عبد الجبار النقيب، "الإحصاء الحياتي"، دار البازوري العلمية، عمان، الأردن، 2011، ص 195.
- 16- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص 270.
- 17- لقليطي لخضر وآخرون، "أهمية المعاينة الاحصائية في عملية المراجعة"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، مارس 2018، ص 05.
- 18- معيار التدقيق الدولي "530 العينات في التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص 20.
- 19- الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية 230 - 501 - 530 - 540 المنشورة على الموقعين: <http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/lois-decrets-arretes-et-avis-cnc-circulaires-decisions/summary/15-les-normes-algeriennes-d-audit/41-normes-algeriennes-d-audit-230-501-530-540>
أو الموقع: <http://cn-onec.dz/images/NAA-230-%20501-530-%20540.pdf>