

معيار المراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٣٠)

العينات في المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١ نطاق هذا المعيار

٣ تاريخ السريان

٤ الهدف

٥ التعريفات

المتطلبات

٨-٦ تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

١١-٩ تنفيذ إجراءات المراجعة

١٣-١٢ طبيعة الانحرافات والتحريرات وسببها

١٤ تعميم التحريفات

١٥ تقويم نتائج عينات المراجعة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٣أ-١أ التعريفات

١٣أ-٤أ تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

١٦أ-١٤أ تنفيذ إجراءات المراجعة

١٧أ طبيعة الانحرافات والتحريرات وسببها

٢٠أ-١٨أ تعميم التحريفات

٢٣أ-٢١أ تقويم نتائج عينات المراجعة

الملحق الأول: التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

الملحق الثاني: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

الملحق الثالث: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

الملحق الرابع: طرق اختبار العينة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.
٢. يُعد هذا المعيار مكماً لمعيار المراجعة (٥٠٠)،^١ الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. يتمثل هدف المراجع، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجات بشأن المجتمع الذي أُختيرت منه العينة.

التعريفات

٥. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث تحظى جميع وحدات العينة بفرصة لاختبارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجاته بشأن مجتمع العينة بالكامل.
 - (ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
 - (ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
 - (١) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.
 - (٢) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
 - (د) خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة (أ))
 - (هـ) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.
 - (و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة (٢))
 - (ز) الاختيار الإحصائي للعينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
 - (١) الاختيار العشوائي لبنود العينة:

^١ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

- (٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة. ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (١) و(٢) اختياراً غير إحصائي للعينة.
- (ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).
- (ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة ٣)
- (ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

٦. عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي سُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات ٤أ-٩أ)
٧. يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع: الفقرتين ١٠أ، ١١أ)
٨. يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختبارها. (راجع: الفقرتين ١٢أ، ١٣أ)

تنفيذ إجراءات المراجعة

٩. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.
١٠. إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة ١٤أ)
١١. إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين ١٥أ، ١٦أ)

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

١٢. يجب على المراجع التحري عن طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات يتم تحديدها، وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ١٧أ)
١٣. في الظروف النادرة للغاية عندما يرى المراجع أن التحريف أو الانحراف المكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على المراجع التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

تعميم التحريفات

١٤. لاختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات ١٨أ-٢٠أ)

تقويم نتائج عينات المراجعة

١٥. يجب على المراجع تقويم:
- (أ) نتائج العينة: (راجع: الفقرتين ٢١أ، ٢٢أ)

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره. (راجع: الفقرة ٢٣٤)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع: الفقرة ٥(د))

١١. من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة والفشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة العينة (راجع: الفقرة ٥(و))

٢١. قد تكون وحدات العينة بنوداً مادية (على سبيل المثال، الشيكات المدونة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن تحمله (راجع: الفقرة ٥(ط)):

٣١. عند تصميم العينة، يحدد المراجع التحريف الذي يمكن تحمله من أجل مواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ومن أجل توفير هامش لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ، حسب تعريفها في معيار المراجعة (٣٢٠)، على إجراء معين من إجراءات استخدام العينات. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغاً أقل.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع: الفقرة ٦)

٤١. يمكن استخدام العينات في المراجعة المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها، بشأن بعض خصائص البنود المختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين، استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة. ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إما باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

٥١. عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها المراجع في حسابه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٥٠٠)، فعند تطبيق مبدأ العينات في المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي تُسحب منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

٦١. تتضمن مراعاة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٦، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختيارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استُلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على مجموع رصيد الحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٩

٧١. عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري المراجع تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استناداً إلى فهمه لأدوات الرقابة أو بناءً على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعاً بشكل لا يمكن قبوله، يقرر المراجع عادةً عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري المراجع تقييماً للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعاً، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسباً لتنفيذ اختبارات التفاصيل.

٨١. عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُحِبَ منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.

٩١. إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم المراجع؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم العينة (راجع: الفقرة ٧)

١٠٠. يؤثر مستوى خطر العينة الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله على حجم العينة المطلوب. فكلما قل الخطر الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله، زاد حجم العينة المطلوب.

١١١. يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادةً لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع: الفقرة ٨)

١٢٠. في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختبارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة هو توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه، فمن المهم للمراجع أن يختار عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، وذلك عن طريق اختيار بنود عينة تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص مجتمع العينة.

١٣٠. تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق في الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

١٤٠. من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراءات على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع المراجع بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافاً، فعندئذٍ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.

١٥٠. من أمثلة عدم قدرة المراجع على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.

١٦٠. من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة للتحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع: الفقرة ١٢)

١٧٠. عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ المراجع أن للعديد منها سمات مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المراجع تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متممة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع: الفقرة ١٤)

١٨٠. يتعين على المراجع تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافياً لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.
١٩٠. عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يُمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.
٢٠٠. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضاً معدل الانحراف المُعمم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة (٣٣٠)^٢ إرشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

تقويم نتائج عينات المراجعة (راجع: الفقرة ١٥)

٢١٠. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي معدل انحراف العينة المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهرى المُقَيَّم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، فقد يؤدي مبلغ التحريف المرتفع بشكل غير متوقع في العينة إلى اعتقاد المراجع بأن فئة من المعاملات أو رصيد حساب قد تم تحريفه بشكل جوهري، وذلك في ظل عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود تحريف جوهري.
٢٢٠. في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من جانب المراجع للتحريف في مجتمع العينة. وعندما يتجاوز التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن تحمله، فإن العينة لن توفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره. وكلما كان التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن تحمله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن تحمله. وأيضاً، إذا كان التحريف المُعمَّم أكبر من توقعات المراجع للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج المراجع وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن تحمله. ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان المراجع في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.
٢٣٠. إذا توصل المراجع إلى أن استخدام العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره، فقد يقوم المراجع بما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتحري عن التحريفات التي تم تحديدها وعن احتمال وجود تحريفات أخرى وعمل أي تعديلات ضرورية؛ أو
- تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب على أفضل نحو. فعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم المراجع بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساس ذات الصلة.

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقَيَّمَة"، الفقرة ١٧

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٨)

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُحِبَ منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات للمراجع بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استناداً إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

١. يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام المراجع بإجراء تقسيم طبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة ذات خصائص مميزة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثمّ السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.
٢. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادةً تقسيم مجتمع العينة طبقاً حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تشتمل على أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقاً وفقاً لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقويم الحسابات مستحقة التحصيل، يمكن تقسيم الأرصدة طبقاً حسب أعمارها.
٣. لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن المراجع بحاجة لأن يأخذ في حسبانته خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة ٩٠% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر المراجع التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم المراجع بتقويم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ ٩٠% من القيمة بشكل منفصل عن الـ ١٠% المتبقية (التي سُتستخدم بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير جوهرية).
٤. في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المُعمّمة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على مجموع فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

٥. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يختار المراجع البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. زيادة الاعتماد على خطط اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم المراجع الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرية، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات توقّعاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوي جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات المراجع لأدوات الرقابة (ومن ثمّ، زاد حجم العينة).
٢. زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٣. زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون المراجع في وضع يمكنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراجعة المراجع لمعدل الانحراف المتوقع، فهم المراجع للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المنفّذة للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغييرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادةً ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلاً، في خطر التحريف الجوهرية المقيّم.
٤. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع والبدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ١١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى	زيادة	كلما ارتفع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى بالخطر الملازم وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يتم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يحتاج المراجع إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساس. وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٢. زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجهة لنفس الإقرار	نقصان	كلما زاد اعتماد المراجع على الإجراءات الأساس الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساس) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول، انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه من العينة، ومن ثم، يمكن أن يقل حجم العينة.
٣. زيادة مستوى التأكيد الذي يروجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٤. زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراجعة المراجع لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساس الأخرى.

العامل	التأثير على حجم العينة	
٦. التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقياً. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
٧. عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة، في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة].)

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة ١٣١)

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

- (أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).
- (ب) الاختيار المنهجي، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل ٥٠ وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل ٥٠ وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلاً إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية محوسب أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنهجي، قد يحتاج المراجع لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.
- (ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول) والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.
- (د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه المراجع العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام أسلوب منتظم، فإن المراجع يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة) ومن ثم يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.
- (هـ) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادةً استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسبة في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي المراجع استنباط استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استناداً إلى العينة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>