

مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات - دراسة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

the extent to which auditors apply Algerian standards for audit evidence by highlighting standard n 520 " Analytical procedures" .Exploratory study of a sample of experts and auditors in Algeria.

ط.د عبدالسلام وليد، جامعة برج بوعريريج، مخبر دراسات اقتصادية حول المناطق الصناعية

في ظل الدور الجديد للجامعة، walid.abdesslam@univ-bba.dz

د.بن فرج زوينة، جامعة برج بوعريريج، مخبر التنمية الريفية benfradjsouad@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/06/10

تاريخ القبول: 2021/06/07

تاريخ الاستلام: 2021/03/22

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، ولتحقيق ذلك تم إعداد استمارة استبيان وتوجيهها لعينة من مدققي الحسابات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن مدققي الحسابات في الجزائر يلتزمون بتطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية، والبسيطة ولا يلتزمون بتطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة؛ وأنه يوجد توافق كبير بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 ونظيره الدولي.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الجزائري رقم 520 ؛ أدلة الإثبات ؛ الإجراءات التحليلية؛

تصنيف **JEL : M42**

Abstract: This study aims at knowing the extent of the auditors commitment in Algeria to apply the analytical procedures stipulated in the Algerian auditing standard No. 520, in order to achieve this a questionnaire was designed and submitted to the sample of auditors. The results have shown that auditors in Algeria are rather committed to applying non-quantitative and simple analytical procedures than not committed to applying advanced analytical procedures; further more it shows revealed that there is a noticeable agreement between Algerian Auditing Standard No. 520 and international Auditing Standard No. 520

keyword: Algerian auditing standard n520; analytical procedures; Audit evidence.

JEL classification code : M42

المؤلف المرسل: ط.د عبدالسلام وليد،

الإيميل: walid.abdesslam@univ-bba.dz

1. مقدمة:

شهدت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر عدة إصلاحات هامة أبرزها إصدار معايير تدقيق جزائرية من طرف الهيئات المشرفة سعيا إلى تطوير هذه المهنة الحساسة على الصعيد الوطني وتحسين عمل المدقق خاصة في ظل تزايد حجم المسؤولية الملقاة على عاتقه؛ ولقد اعتبر المشرع الجزائري معايير التدقيق الجزائرية بأنها المرجعية الأساسية والموحدة للمدققين المحاسبين في الجزائر مع ضرورة الالتزام بتطبيقها.

يتمثل الهدف الأساسي من إصدار معايير التدقيق الجزائرية في تقديم إرشادات وتوجيهات لمدققي الحسابات لتنفيذ مهامهم بكفاءة، خاصة بما يتعلق بجمع الأدلة الكافية المقنعة للوصول إلى رأي فني محايد حول الكشوف المالية، وفي هذا الصدد تم إصدار مجموعة من المعايير تبين الإجراءات و الأساليب التي يمكن استعمالها كأداة لجمع الأدلة الكافية والملائمة ومن بينها الإجراءات التحليلية.

يعد معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية" من بين المعايير الخاصة بأدلة الإثبات والذي ينص على ضرورة وضع المدقق المحاسبي للإجراءات التحليلية بمختلف أساليبها وفي جميع مراحل عملية التدقيق من أجل جمع العناصر المقنعة والملائمة ترشيدا لحكمه و تمكنه من أداء مهمته بفعالية.

1.1 إشكالية الدراسة:

تتمثل إشكالية الدراسة في ما يلي:

هل يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 520؟.

ينفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية؟؛
- هل يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة؟؛
- هل يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة؟.

2.1 فرضيات البحث:

بناءً على أساليب الإجراءات التحليلية التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم

520 تم صياغة الفرضيات الآتية:

- يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية؛
- يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة؛
- يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة.

3.1 أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى عدة أهداف أبرزها:

- التعرف على مضمون معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية"؛
- التعرف على مستوى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 المتعلق "بالإجراءات التحليلية"؛
- إبراز مدى التوافق بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" ونظيره الدولي.
- إبراز دور الإجراءات التحليلية في جمع أدلة الإثبات.

4.1 منهجية البحث:

يهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد في الجانب النظري على استغلال الوثائق والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة 520، كذلك تم الاعتماد على المنهج المقارن من خلال دراسة أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 ونظيره الدولي، أما في ما يتعلق بالدراسة الميدانية، فقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان والمقابلة كأدوات لجمع البيانات. وقد تم معالجة البيانات المتحصل عليها بالاعتماد على برنامج spss v. 23

2. عرض نص معيار التدقيق الجزائري رقم 520

سنقدم عرض مختصر لمعيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" : من حيث مجال التطبيق: يتم تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 في حالة استخدام المدقق المحاسبي للإجراءات التحليلية على أنها مراقبة مادية في جوهرها، ويمكن تطبيقها في جميع مراحل عملية التدقيق. من حيث الهدف: يهدف معيار التدقيق الجزائري رقم 520 إلى تقديم الإجراءات التحليلية بمختلف أنواعها والتي تمكن المدقق من جمع الأدلة المقنعة الكافية والملائمة.

كما أشار المعيار إلى الواجبات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية في حالة تطبيق الإجراءات التحليلية المادية وفي حالة تطبيق الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس الخلاصة؛ كما أكد على وجوب تحليل نتائج الإجراءات التحليلية وتقييمها.

3. دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 'الإجراءات التحليلية' ونظيره الدولي.

سنقوم بدراسة مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 ونظيره الدولي من خلال تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

1.3 أوجه التشابه:

بعد الاطلاع على مضمون المعيار الجزائري والدولي، يمكن تلخيص أهم نقاط التشابه بينهما في ما يأتي:

- يحمل المعيارين الترقيم نفسه؛
- يهدف المعيارين إلى تقديم إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية؛
- يتفق المعيارين على إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق،
- أوضح المعيارين أساليب الإجراءات التحليلية بداية من الأساليب غير الكمية وأساليب بسيطة إلى أساليب أكثر تطوراً وتعقيداً؛
- يتفق المعيارين على أن الغرض الأساسي للإجراءات التحليلية هو تسهيل مهمة المدقق في مختلف مراحل عملية التدقيق؛
- يتفق المعيارين على أن المصادر والمعطيات ذات المصدر الخارجي أكثر موثوقية من المصدر الداخلي؛
- أكد المعيارين على ضرورة وضع إجراءات تحليلية كتدقيق شامل للبيانات المالية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق وقبل إعداد التقرير؛
- أكد المعيارين على ضرورة تحديد الأهمية النسبية للعنصر المعني المطبق عليه الإجراءات التحليلية، واعتماد إجراءات تدقيق أخرى في حالة كانت الانحرافات المتوصل إليها أكبر من مبالغ الأهمية النسبية المحددة.

2.3 أوجه الاختلاف:

تتمثل أوجه الاختلاف بين المعيارين في ما يأتي:

- اعتبر معيار التدقيق الجزائري أن الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة، في حين اعتبرها معيار التدقيق الدولي أداة تحليل؛ لكن لا يعني ذلك على أنهما يختلفان في المعنى؛
- قدم معيار التدقيق الدولي رقم 520 شرحا مفصلا لأساليب الإجراءات التحليلية كدراسة المقارنات ودراسة العلاقات، في حين اكتفى معيار التدقيق الجزائري بذكرها؛
- أشار معيار التدقيق الدولي إلى تطبيق الإجراءات التحليلية في حالة البيانات المالية الموحدة في حين لم يتطرق معيار التدقيق الجزائري لذلك؛
- قدم معيار الدولي شرحا مفصلا للهدف من الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من التدقيق، وأهميتها بالنسبة للمدقق؛ وكذا إعطاء أمثلة تطبيقية والاستثناءات الواردة، في حين اكتفى معيار التدقيق الجزائري بذكرها فقط ولم يقدم أية تفاصيل؛
- ذكر معيار التدقيق الدولي الاستثناءات الواجب أخذها بعين الاعتبار في حالة كانت نية المدقق القيام بإجراءات تحليلية جوهرية، في حين لم يتطرق معيار التدقيق الجزائري لذلك؛
- أضاف معيار التدقيق الدولي تطبيق الإجراءات التحليلية من منظور القطاع العام نظرا لخصوصيته؛ بينما معيار التدقيق الجزائري لم يتطرق لذلك؛
- أشار معيار التدقيق الدولي بالرجوع إلى عدة معايير في إطار تطبيق المعيار رقم 520 في حين لم يشر معيار التدقيق الجزائري لذلك؛
- نلاحظ أن معيار التدقيق الدولي قدم نموذج تطبيقي ومعلومات أخرى تشرح محتوى المعيار في حين لم يُذكر ذلك في معيار التدقيق الجزائري.

4. الإجراءات التحليلية وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 520

1.4 تعريف الإجراءات التحليلية

حسب ما جاء به معيار التدقيق الجزائري في الفقرة الثالثة فإنه: عرّف الإجراءات التحليلية على أنها: "تقنية مراقبة" تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع

معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات." (Algerian Auditing Standard N.520,2017,p03).

2.4 توقيت استخدام الإجراءات التحليلية :

أكد معيار التدقيق الجزائري على إلزامية تطبيق الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق، حسب الغرض منها في كل مرحلة وفقا لما يأتي:

1.2.4 استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

تعد مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الكشوف المالية ضرورة إلزامية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛ وفي هذا الإطار أكد معيار التدقيق الجزائري رقم 300 أن الإجراءات التحليلية التي تتم في هذه المرحلة والتي يتعين على المدقق وضعها حيز التنفيذ هي إجراءات لتقييم المخاطر، إذ تساهم بشكل كبير في وضع إستراتيجية محكمة ومتعددة الأبعاد تمكن المدقق من القيام بعمله بأقل تكلفة وأكثر دقة. (Algerian Auditing Standard N.300,2017,p03)

3.2.4 استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

يكن هدف استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة في جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة"، (Algerian Auditing Standard N.500,2016,p07) كما تسمح أيضا بتقليل المخاطر المتعلقة بتأكيدات الكشوف المالية التي قد تستمد من الاختبارات التفصيلية للأرصدة، في حين أكد معيار التدقيق الجزائري رقم 520 على ضرورة الأخذ باعتمادات أخرى كدراسة موثوقية مصدر المعلومات، وتحديد الأهمية النسبية التي تستوجب التخلي عن تطبيق الإجراءات التحليلية في حالة اكتشاف أن هذه الأخيرة لا تقدم دليلا كافيا وملائما .

4.2.4. استخدام الإجراءات التحليلية عند النظرة الشاملة في نهاية التدقيق

نصَّ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 على وضع المدقق لإجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية عملية التدقيق كونها أداة تساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان محل التدقيق، والربط بين العناصر المقنعة التي تم جمعها في المراحل السابقة (Algerian Auditing Standard N.520,2017,p03) .

3.4. أساليب الإجراءات التحليلية

1.3.4. أساليب غير كمية

يعتمد هذا الأسلوب بشكل كبير على خبرة المدقق وعدم استعمال الأدوات القياسية، وتوجد عدة أنواع نذكر أبرزها:

- الاستفسارات: وهي طلب التوضيحات وتبيان الأحداث من طرف إدارة الكيان أو القائمين على حوكمته بطلب من المدقق، وتتم عن طريق الاتصال المباشر أو على شكل تصريحات كتابية. (Algerian Auditing Standard N.580,2016,p02)

- دراسة نتائج التدقيق السابقة: تمثل التقارير ووثائق التدقيق السابقة للمدقق سندا في بناء التوقعات حول وضعية التدقيق الحالية وبالتالي الكشف المبكر للصعوبات التي قد يواجهها. (Algerian Auditing Standard N.230,2018,p03)

- الإطلاع على المعلومات المتعلقة بنشاط الكيان داخليا وخارجيا: من المهم أن يتعرف المدقق على بيئة الكيان محل التدقيق سواء داخليا كفعالية نظام الرقابة الداخلية، أو خارجيا كالمنافسة، والاطلاع على تقارير مدققي الحسابات لكيانات مماثلة ... الخ".

2.3.4. أساليب بسيطة

أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 إلى تطبيق إجراءات تحليلية بسيطة، باستخدام طرق إحصائية بسيطة ومن أبرزها:

- المقارنات: أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 520 إلى تطبيق مقارنات مع معطيات سابقة، أي مثل قياس نسبة التطور أو التراجع في أرصدة الحسابات، أو المقارنة مع معطيات تقديرية قد تم وضعها من قبل المدقق أو من قبل الكيان، أو المقارنة مع كيانات أخرى تنشط في القطاع الصناعي للكيان محل التدقيق.

- التحليل باستخدام النسب المالية: تعد النسب المالية أقدم الأدوات التحليل المستخدمة من قبل المحللين الماليين نظرا لسهولة تطبيقها وفائدتها الكبيرة، وتعتبر أداة فعالة في الكشف عن الاختلالات الممكنة وتشخيص الوضعية المالية للكيان. (Adnan Tayeh Al Nuaimi، 2008، p83)

3.3.4 أساليب متطورة

وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 520 فإنه يمكن استخدام أساليب إحصائية أكثر تطورا وتعقيدا بغية الحصول على الأدلة الكافية والملائمة ومن أبرزها ما يأتي:

- تحليل السلاسل الزمنية

تمثل السلاسل الزمنية مجموعة من المشاهدات عن ظاهرة ما خلال فترة زمنية متتالية، حيث تمثل بعدين، الأول هو الزمن والثاني قيم الظاهرة ويتم اللجوء إلى هذا النوع من الإجراءات في حالة غياب معطيات كافية حول المتغير أو المتغيرات المفسرة لقيم المتغير التابع. (Hadjaze, 2018-2019,p183)

- تحليل الانحدار

يهتم تحليل الانحدار بالتبعية لمتغير ويسمى المتغير التابع لمتغير أو أكثر يسمى بالمتغير أو بالمتغيرات المستقلة ويستخدم هذا الأخير في التقدير والتنبؤ لمتوسط قيم المتغير التابع عند قيم معينة للمتغيرات المستقلة ويوجد نوعين من تحليل الانحدار البسيط والمتعدد. (Hababa,2017,p249)

- نموذج التخطيط المالي

وفقا لهذا النموذج فإنه يتم اختيار أحد أرصدة الكشوف المالية باعتباره المتغير الرئيسي أو المستقل واستخدامه للتنبؤ بباقي الأرصدة مثل استخدام رقم الأعمال للتنبؤ بأرصدة حسابات المصاريف. (mahmoud ,2011,p323)

5. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

1.5 أداة الدراسة:

تم الاعتماد على كل من استمارة الاستبيان والمقابلة الشخصية كأدوات لجمع البيانات الميدانية؛ وقد تضمنت الاستبيان جزئين، الجزء الأول تم تخصيصه حول المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة، أما الجزء الثاني فتم تقسيمه إلى ثلاث محاور، المحور الأول تضمن 06 أسئلة حول الإجراءات التحليلية غير الكمية، المحور الثاني 05 أسئلة حول الإجراءات التحليلية البسيطة، المحور الثالث تضمن 4 أسئلة حول الإجراءات التحليلية المتطورة.

2.5مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

3.5 عينة الدراسة

بلغ عدد الاستبيانات الموزعة 39 استبيان، وقد تم استرجاع 35 استبيان ما يعادل نسبة 90% من مجموع الاستبيانات الموزعة.

4.5 اختبار ثبات أداة الدراسة

تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لمعرفة معامل ثبات الدراسة وقد تحصلنا على النتائج الآتية:

الجدول رقم 01: معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	عدد الأسئلة
0.804	15

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss
نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ أكبر من 60% مما يدل على ثبات أداة الدراسة.

5.5 . الأساليب الإحصائية المستخدمة :

- بهدف معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل سؤال في استمارة الاستبيان تم الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي في تحديد الإجابات. كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم 02: تصنيف ودرجة مجال الإجابة

أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الإجابة
01	02	03	04	05	الدرجة
[1.80-1]	[2.6-1.8]	[3.4-2.6]	[4.2-3.4]	[05-4.2]	مجال الإجابة

المصدر: من إعداد الباحثين.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة؛
- اختبار T لمتوسط عينة واحدة (One sample test)؛
- وقد تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss لمعالجة البيانات المتحصل عليها.

ولقبول الفرضية أو رفضها تم الاعتماد على قاعدة القرار التالية:

قاعدة القرار: إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أقل من 0.05 تقبل الفرضية؛ أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05 ترفض الفرضية.

الجدول رقم(3): توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة

المتغير	البيان	العدد	النسبة
الجنس	ذكر	33	94.3
	أنثى	2	5.7
المهنة الحالية	محافظ حسابات	32	91.4
	خبير محاسبي	3	8.2
الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	03	8.6
	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	08	22.9
	من 10 سنوات إلى 15 سنة	07	20
المؤهل العملي	أكثر من 15 سنة	17	48.5
	دكتوراه	04	11.4
	ماجستير	07	20
	ليسانس	24	68.6

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

6. تحليل نتائج الاستبيان

بناء على الجدول أعلاه يتضح لنا أن مزاولي مهنة تدقيق الحسابات أغلبهم ذكور، وأكثرهم محافظي حسابات، في حين أن الخبرة المهنية للعينة محل الدراسة كانت أكثر من 15 سنة، أما عن المؤهل الدراسي فأغلبهم من مستوى ليسانس كون القانون يشترط للحصول على الاعتماد شهادة ليسانس كحد أدنى.

1.6 تحليل نتائج المحور الأول واختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم 04: نتائج المحور الأول حول الالتزام بتطبيق الإجراءات التحليلية غير

الكمية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	الاطلاع على القوانين الجديدة المتعلقة بمجال نشاط الكيان.	4.84	0.382	دائما
2	الاستفسار من المدقق السابق عن الوضعية العامة للكيان خلال عهده، والأحداث المهمة التي قد تؤثر على عملية التدقيق الحادية.	833.0	570.8	غالبا
3	الاستفسار من إدارة الكيان حول الأحداث المهمة التي قد تؤثر على أعمال التدقيق الحادية.	4.31	1.022	دائما
4	الاطلاع على وثائق التدقيق السابقة.	3.71	0.893	غالبا
5	الاطلاع على النظام الداخلي للكيان محل التدقيق.	4.69	0.530	دائما
6	الاطلاع على أعمال المدقق الداخلي.	4.22	1.057	دائما
	المحور الأول	4.29	0.49	دائما

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من النتائج المبينة في الجدول أعلاه يتضح لنا ما يأتي:

- الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة يؤكد على تطبيق الإجراءات التحليلية غير

الكمية بصفة دائمة وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي بـ 4.29 ضمن مجال

[4.2-05] وانحراف معياري قدره 0.49؛

- مزاولي المهنة على اطلاع دائم بالقوانين والتشريعات الجديدة، إذ تعتبر المرجعية

الأساسية لعملهم، ولمعرفة القانون الذي يضبط نشاط الكيان محل التدقيق؛

-يستفسر مدققي الحسابات من المدققين السابقين وهذا في إطار تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 210 الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" حيث يتيح المعيار التعامل مع المدقق السابق؛ وكذا من أجل جمع عناصر مقنعة كما نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 500؛

-يستفسر مزاولي المهنة من إدارة الكيان حول الأحداث المهمة التي تؤثر على أعمال التدقيق الحالية، وهذا طبقا لرسالة المهمة التي يشترط فيها المدقق على عدم وضع أية قيود عليه في الحصول على المعلومات، وأيضا في إطار تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛

-يطلع مدققي الحسابات على وثائق التدقيق هذا في إطار تطبيق معيار رقم 230 "وثائق التدقيق"، وأيضا على النظام الداخلي للمؤسسة كونه شرط أساسي في قبول المهمة والذي يندرج ضمن رسالة المهمة؛

-يطلع مدققي الحسابات على أعمال المدقق الداخلي للكيان وهذا في إطار تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين".

اختبار الفرضية الأولى:

لاختبار الفرضية الأولى والتي تنص على أنه؛ يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية، اعتمدنا على الأداة الإحصائية T (one sample) .test

الجدول رقم 05: نتائج اختبار T للفرضية الأولى

الفرق المتوسطي	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة sig
1.29	4.29	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول رقم 05 نلاحظ أن قيمة الفرق المتوسطي يقدر بـ 1.29 أي أن القيمة الفعلية أكبر من القيمة الفرضية المقدرة بـ 0.03، مع ملاحظة أن مستوى الدلالة قدر بـ sig= 0.000 وهو أقل من 0.05؛ وحسب قاعدة القرار التي تم تحديدها سابقا فإنه تقبل الفرضية الأولى التي تنص على أنه يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بالإجراءات التحليلية غير الكمية وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
7	ضمان أن أرصدة الحسابات الختامية للسنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح.	4.89	0.404	دائماً
8	مقارنة بعض المعطيات المالية الفعلية في الكيان مع ما يمثّلها في السنوات السابقة.	3.94	0.906	غالبا
9	حساب بعض النسب المالية للكيان.	3.80	1.052	غالبا
10	مقارنة المعطيات الفعلية مع المعطيات المقدرة سابقاً لتحديد الانحرافات وتفسيرها.	3.06	1.187	أحياناً
11	مقارنة بعض المعطيات المالية للكيان بما يمثّلها في الكيانات التي تنشط في القطاع نفسه.	2.80	1.023	نادراً
	المحور الثاني	3.69	0.60	غالبا

2.6 تحليل نتائج المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم 06 : نتائج المحور الثاني حول الالتزام بتطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ما يأتي:

-يشير الاتجاه العام لأجوبة أفراد عينة الدراسة أنه في الغالب يلجؤون إلى تطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي بـ 3.69 وانحراف معياري قدره 0.60؛

-يضمن مدقق الحسابات بأن أرصدة الحسابات الختامية للسنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح وهذا كون معيار التدقيق الجزائي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية ، الأرصدة الافتتاحية " يلزم بذلك؛

- غالبا ما يتم مقارنة بعض المعطيات المالية الفعلية في الكيان مع ما يماثلها في السنوات السابقة كونها تعد مؤشر لقياس تطور الكيان محل التدقيق، وكأداة للكشف المبكر عن الاختلالات وتوجيه الموارد نحو تدقيقها؛

- غالبا ما يتم حساب بعض النسب المالية إذ تعد وسيلة لتشخيص الوضعية المالية وكذا أداة تساعد في وضع الإجراءات التحليلية الأخرى؛

-أحيانا ما يتم مقارنة المعطيات الفعلية مع المعطيات المقدرة سابقا لتحديد الانحرافات وتفسيرها؛

-نادرا ما يتم مقارنة بعض المعطيات المالية للكيان بما يماثلها في الكيانات التي تنشط في القطاع نفسه وهذا بسبب عدم توفر دليل يشمل معطيات حول الكيانات الناشطة بالقطاع.

اختبار الفرضية الثانية:

من أجل اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على أنه؛ يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة، اعتمدنا على الأداة الإحصائية T(one sample test) .

الجدول رقم 07: نتائج اختبار T الفرضية الثانية

الفرق المتوسطي	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة sig
0.69	3.69	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفرق المتوسطي موجب وقد قدر بـ 0.69 أي أن قيمة المتوسط الفعلية أكبر من قيمة المتوسط الفرضية المقدرة بـ (3)، مع ملاحظة أن مستوى الدلالة يقدر بـ $sig=0.000$ وهو أقل من 0.05؛ وحسب قاعدة القرار التي تم تحديدها فإنه تُقبل الفرضية الثانية التي تنص على أنه يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بالإجراءات التحليلية البسيطة وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

3.6 تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة

الجدول رقم 08: نتائج المحور الثالث حول تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
12	استعمال التكاليف النقدية كوسيلة للتنبؤ بأرصدة الحسابات الأخرى.	2.77	1.330	أحيانا
13	التنبؤ بأرصدة الحسابات في فترة زمنية معينة من خلال استعمال التحليل بالسلاسل الزمنية.	2.57	1.243	أحيانا
14	التأكد من صحة رصيد حساب ما من خلال تحليل العلاقة التي تربط بأرصدة حسابات أخرى.	2.86	1.279	أحيانا
15	إيجاد علاقة بين رصيد حساب وآخر وتأكيد رصيد أحد الحسابين الأخر باستخدام العلاقة.	2.80	1.324	أحيانا
	<u>المحور الثالث</u>	2.73	0.98	أحيانا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

وفقا لنتائج المتحصل عليها من الجدول رقم 08 يتبين لنا ما يأتي:

- أحيانا ما يلجأ مدققي الحسابات إلى تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي المقدر بـ 2.73 وانحراف معياري قدره 0.98؛
- وتظهر النتائج أن كافة أساليب الإجراءات التحليلية المتطورة أحيانا ما يتم تطبيقها وهذا راجع إلى مجموعة من الأسباب أبرزها عدم وجود دليل تطبيقي حول تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة، وكذا ضعف تكوين مدققي الحسابات بتطبيق هذا النوع من الإجراءات التحليلية وأن تطبيقها يتطلب جهدا وتكلفة.

اختبار الفرضية الثالثة:

لاختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه يلتزم مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة؛ اعتمدنا على الأداة الإحصائية (one sample T test).

الجدول رقم 09: نتائج اختبار T الفرضية الثالثة

الفرق المتوسطي	المتوسط الحسابي	مستوى لدلالة sig
0.27	2.73	0.122

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الفرق المتوسطي سالب (0.27) هذا يعني أن قيمة المتوسط الحسابي الفعلي أقل من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ (0.03)، مع ملاحظة أن قيمة مستوى الدلالة sig=0.122 وهي أكبر من 0.05. وحسب قاعدة القرار التي تم تحديدها سابقا فإنه تُرفض الفرضية الثالثة وبالتالي يمكن القول أنه لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بالإجراءات التحليلية المتطورة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 520

7. الخاتمة:

تطرقنا من خلال هذه الدراسة في جانبها النظري إلى عرض نص معيار التدقيق الجزائري الخاص بأدلة الإثبات رقم 520 " الإجراءات التحليلية"، وكذا الإطار النظري للإجراءات التحليلية وفقا للمعيار، وإجراء دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي؛ أما في الجانب الميداني تم الاعتماد على استمارة الاستبيان والمقابلة الشخصية كأدوات لجمع البيانات؛ وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها:

-وجود توافق كبير بين معيار التدقيق الجزائري ونظيره الدولي؛
-التزام مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية والبسيطة وعدم التزامهم بالإجراءات التحليلية المتطورة؛

-تنوع أساليب الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 520
-يتيح لمدقق الحسابات تطبيق الأسلوب الأنسب وفقا لحالة التدقيق وحجم الكيان؛
-تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من جمع أدلة إثبات ملائمة؛

-استخدام معايير التدقيق الجزائري رقم 520 وباقي المعايير الجزائرية وسيلة لإثبات لمدى أداء المدقق لمهمته؛ ووسيلة تحجج أمام القضاء في حالة وقوع نزاع يكون أحد أطرافه مدقق حسابات؛

-عدم توفر نسب خاصة بالقطاع الذي ينشط فيه الكيان يحد من تطبيق أسلوب مقارنة نسب الكيان محل التدقيق مع نسب القطاع؛

التوصيات:

- بناءً على النتائج المتوصل إليها نوصى بما يأتي:
- ضرورة توفير دليل تطبيقي حول كيفية تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520؛ وباقي المعايير لتوحيد الممارسات؛
- ضرورة التشارك بين المهنيين والأكاديميين في عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية وكذا في حل مشاكل التطبيق؛
- تكثيف الدورات التكوينية لممارسي المهنة حول كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

8. قائمة المراجع:

1. Saad Fouad Ali Hababa, Account auditing, El-ibtikar for publishing and distribution, oman,2017.
2. Zebaidi hamza mahmoud, Financial analysis for the purposes of Evaluating performance and predicting failure, Al-Warraq for Publishing and Distribution, Oman,2011.
3. Hadjaze khadidja, The use of statistical analysis methods inrationalizing the personal judgment of Algerian auditors in the field of analytical procedures, university of sétif1,Algeria,2018-2019.
- 4.Adnan Tayeh Al Nuaimi; Arshad Fouad Al-Tamimi, financial analysis and planning; Al-Yazuri Scientific for Publishing and Distribution, Oman, Jordan, 2008
- 5.Decision N. 02 of February 04, 2016 containing Algerian Auditing Standards No(210.505.560.580).
- 6.Decision N. 150 of october 11, 2016 containing Algerian Auditing Standards No(510.300.500.700).
- 7.Decision N. 23 of mars 15, 2017 containing Algerian Auditing Standards No(520.570.610.620).
- 8.Decision N. 77 of September 24, 2018 containing Algerian Auditing Standards No(230.501.530.540).