مدى التزام المدقق الخارجي بأدلة الاثبات من منظور معايير التدقيق الجزائرية NAA (المعيار 520 الإجراءات التحليلية)– دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين خلال سنة 2022 –

The degree of the external auditor's adherence to the evidentiary evidence in light of Algerian auditing standards NAA (the Standard 520 Analytical Procedures) - a field study of a sample from the external auditors in 2022-

نوال سايح، مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، جامعة فرحات عباس سطيف 01 (الجزائر)، sayehnawel08@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2023/04/23 تاريخ القبول: 2024/03/15 تاريخ النشر: 2024/04/28

ملخص:

هدفت الدراسة الى قياس مدى التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية حسب متطلبات معيار التدقيق الجزائري *NAA520* المتعلق بأدلة الاثبات، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 45 محافظ حسابات وخبير محاسب في الجزائر.

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج تخص العينة محل الدراسة أهمها: اعتماد المدقق الخارجي على أدلة الاثبات المادية في جمع العناصر المقنعة والموثوقة وفي وقت قريب من أعمال التدقيق لتأسيس رأيه حول القوائم المالية، وعند تحديده للمخاطر واكتشافه للاختلالات الجوهرية يقوم بجمع العناصر المقنعة الاضافية، وإن لم تتوفر يطلب من الادارة معلومات إضافية لتوضيح العوامل المؤثرة على النتيجة، ليلجأ في الأخير الى تطبيق إجراءات تحليلية إضافية في حال عدم قدرة الإدارة على توفير التوضيحات اللازمة.

كلمات مفتاحية: معايير تدقيق جزائرية، أدلة اثبات، إجراءات تحليلية، مدقق خارجي.

تصنيفات JEL: m42

Abstract:

The present study aims to measure the extent of the external auditor's adherence to analytical procedures according to the requirements of the Algerian auditing standard NAA520 related to evidence, for a sample of 45 experts and Auditors in Algeria.The most results: when identifying the risks, the external focus on material evidence in gathering convincing and

reliable elements and at a close time in the audit work to establish its, the external auditor also recognizes unexpected situations and gathers extra convincing evidence if he finds fundamental imbalances, in case it is not available, he resorts to applying additional analytical procedures in the event that the management is unable to provide the necessary clarificationsm.

Keywords: Algerian auditing standards, evidentiary evidence, analytical procedures, external auditor .

Jel Classification Codes: m42

1. مقدمة:

نظرا لما يشهده العالم من تطورات على الصعيد الاقتصادي فقد تم مؤخرا تزايد الاهتمام بالتدقيق الخارجي، خاصة بعد الدعم الدولي بإصدار معايير دولية للتدقيق، وتأسيس هيئات دولية للإشراف على المهنة، وليتمكن المدقق الخارجي من أداء مهامه لابد وأن يتحصل على أدلة وقرائن دالة وموثوقة تثبت سلامة رأيه وتساعده في بناء الاستنتاجات، وهذا من خلال ما توفره أدلة الاثبات، حيث تُعتبر المعايير الخاصة بأدلة الاثبات من أهم المعايير التي تسعى الى ضمان جودة ودقة وعدالة القوام المالية المدققة.

تعتبر الاجراءات التحليلية من بين أهم أدلة الاثبات التي يلجأ إليها المدقق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي يُمكن من خلالها اكتشاف مواطن القوة والضعف، وقد تم الاعتراف بها مهنيا من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين بعد اصدار المعايير الدولية للتدقيق، التي خصت لها معيارا منفردا، فهي بمثابة دليل للمدقق تعبر عن سلامة النتائج والقيم المسجلة والتغيرات الهامة في هذه النتائج، والتي تتطلب منه التركيز على بنود، فهي تتيح مجالا إضافيا للحصول على قرائن الاثبات والاكتشاف المبكر للأخطاء، وتُساعده في تكوين استنتاجات حول مدى صدق وعدالة القوام المالية.

جاءت هذه الدراسة بغرض الاجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

هل يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بالإجراءات التحليلية حسب ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري (NAA520) المتعلق بأدلة الإثبات؟

للإجابة على التساؤل قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

يعتمد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية حسب ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري (NAA520) المتعلق بأدلة الإثبات

تقسم هذه الفرضية الى ثلاث فرضيات فرعية كالتالي:

- يلجأ المدقق الخارجي الى الاجراءات التحليلية المادية للحصول على أدلة إثبات دالة وموثوقة؛
- يلجأ المدقق الخارجي الى الاجراءات التحليلية كأداة لتأسيس استنتاج حول القوام المالية؛
- يُحلل المدقق الخارجي نتائج الاجراءات التحليلية لتحديد إجراءات التدقيق اللاحقة.

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري (**NAA520**) سواء عند الحصول على الأدلة من خلال الإجراءات التحليلية المادية، أو عند تكوين استنتاجات حول صدق وموثوقية القوام المالية، أو تحديد الإجراءات التحليلية اللاحقة انطلاقا من تحليل الاستنتاجات المتوصل اليها.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها دراسة إستطلاعية تقييس توجه المدققين الخارجيين الجزائريين في الإلتزام بما نص عليه معيار التدقيق الجزائري (**NAA520**) أثناء ممارستهم نشاط التدقيق الخارجي، خاصة في ظل الأهمية التي توليها المعايير الدولية للإجراءات التحليلية كأداة توفر ضمان اضافي لتحقيق جودة مخرجات مهنة التدقيق الخارجي، واعتبارها أحد أهم أدوات جمع أدلة الإثبات.

المنهج المستخدم:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي في وصف متغيرات الدراسة وكذا خصاص عينة الدراسة، والمنهج التحليلي الاحصائي عند عرض نتائج الدراسة والتعليق عليها بما يجيب على الاشكالية المطروحة ويُحقق الأهداف التي تم صياغتها في بداية الدراسة.

2. الإطار العام لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات

1.2. تعريف معايير التدقيق الجزائرية (بلقاسم و بصري ريمة، 2019، صفحة 119)

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق بأنها المرجع الأساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة من خلال رسالة المهمة وصولا إلى ثمرة عمله وهو التقرير النهائي.

2.2 معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات:

إن أساس عملية التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية، فكل ما يطلبه المدقق من معلومات وتوضيحات في إطار تنفيذ مهامه يُعتبر أدلة إثبات، حيث تعرف أدلة الإثبات بأنها: (IFAC, 2019, p. 381)

المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى.

وتتميز أدلة الإثبات بخاصيتين أساسيتين: (نجلاء و العمري، 2019، صفحة 526)

- **مناسبة الأدلة:** هو مؤشر يُقاس به نوعية هذا الدليل، وحتى يكون مناسبا لابد أن يكون ذو أهمية وموثوقية ومتصل بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الصلة؛
- **كفاية الادلة:** تعني الكفاية كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لأداء عملية التدقيق، من خلال خبرته وأحكامه المهنية في جمع وتقدير ما يلزم من أدلة.

يُعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر الهيأة المخولة بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، حيث تم إصدار 16 معيار تدقيق جزائري منذ سنة2016، في أربع مقررات، كل مقرر يضم أربع معايير، حيث توجد عشر معايير تعتبر كأدلة اثبات نوردها فيما يلي حسب كل مجموعة وكل اصدار:

1.2.2. **المجموعة الاولى:** طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجريدة الرسمية لوزارة المالية المتضمن أول إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، وحسب المادة الأولى تم اصدار 4 معايير منها ثلاث معايير متعلقة بأدلة الاثبات وهي (CNC المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، الصفحات 11-29):

- المعيار الجزائري للتدقيق 505(التأكيدات الخارجية)؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 560 (أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والاحداث اللاحقة)؛
- المعيار NAA 580 (التصريحات الكتابية).

2.2.2. **المجموعة الثانية:** طبقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجريدة الرسمية لوزارة المالية المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وحسب المادة الأولى تم إصدار أربع (4) معايير منها معيارين (2) متعلقين بأدلة الاثبات وهي: (المجلس الوطني للمحاسبة CNC، 2016، الصفحات 5-27)

- المعيار الجزائري للتدقيق 500(العناصر المقنعة)؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 510(مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية)

3.2.2. **المجموعة الثالثة:** طبقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجريدة الرسمية لوزارة المالية المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وحسب المادة الأولى تم اصدار أربع (4) معايير منها معيارين (2) متعلقين بأدلة الاثبات وهي : (CNC المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، الصفحات 4-15):

-المعيار الجزائري للتدقيق 520 (الإجراءات التحليلية)؛

-المعيار الجزائري للتدقيق 570 (إستمرارية الاستغلال).

4.2.2. **المجموعة الرابعة:** طبقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجريدة الرسمية لوزارة المالية المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وحسب المادة الأولى تم إصدار اربع (4) معايير منها 3 معايير متعلقة بأدلة الاثبات وهي (المجلس الوطني للمحاسبة CNC، 2018، الصفحات 10-43):

- المعيار الجزائري للتدقيق 501(العناصر المقنعة)
- المعيار الجزائري للتدقيق 530(السبر في التدقيق)
- المعيار الجزائري للتدقيق 540(تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية)

3. الإجراءات التحليلية المتعلقة بالتدقيق:

تعرف حسب معيار التدقيق الدولي على أنها: (ACCA، March 2008) تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين المعلومات المالية وغير المالية، كما تمثل الاستفسار عن وجود تقلبات وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها، أو تنحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة.

أما معيار التدقيق الجزائري(**NAA520**) يعرفها بأنها (CNC المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 4): تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال مقارنتها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات للكيان او الكيانات المشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

ما يمكن استنتاجه من التعريفين السابقين أنه:

– تستخدم الإجراءات التحليلية العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحديد نطاق التدقيق؛

– تستلزم الإجراءات التحليلية بحث المدقق عن أسباب وجود تقلبات والحصول على التفسيرات من طرف مسؤولي المؤسسة؛

– تستخدم الإجراءات التحليلية تقنيات إحصائية بسيطة أو معقدة حسب أهمية التغيرات والفوارق المقبولة.

كما يُشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن أداء الإجراءات التحليلية مرتكز على نقطتين أساسيتين أولا الاعتماد على المقارنات والروابط من أجل بناء التوقعات، وثانيا التحقق من أي تقلبات تناقضات محددة(kritzinger jana, 2015, p. 5)

4. الطريقة والأدوات :

من أجل إختبار الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة تم بناء إستبيان باعتباره الوسيلة الأكثر استخداما في هذا النوع من البحوث، وتحليله بالطرق الإحصائية من أجل الخروج بالنتائج.

1.4. مجتمع وعينة الدراسة:

بالنسبة للفئة المستهدفة من هذا الاستبيان هم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث تم توزيع60 استمارة على عينة الدراسة والتي تم اختيارها بطريقة عشوائية، وتم استرجاع 45 استمارة أي بنسبة 75%، كما أن عدد الاستمارات الصالحة للدراسة مقبول لإجراء الاختبارات المعلمية والإحصائية كونه يزيد عن 30 استمارة.

2.4. هيكلة الاستبيان:

تضمنت قائمة الاستبيان 22 سؤال بالنسبة للأسئلة المرتبطة بمتغيرات الدراسة، وقد تم تبويبها في ثلاث محاور تُقابل الفرضيات الفرعية التي تم صياغتهما في بداية الدراسة، وتم الاعتماد على مقياس سلم ليكرت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، وتم ترميزها حسب درجات الموافقة من 5 إلى 1 حتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في برنامج (SPSS)، وبالنسبة لطول المدى بين درجة وأخرى فقد تم حساب الفرق بين الحد الأدنى والحد الأعلى للفئات(5-1=4) ، وعدد الفئات هو 5 وعند إجراء القسمة نحصل على طول المدى كالتالي(5/4=0.8)، حيث نضيفه بالتدرج إلى رموز الفئات ابتداء من أصغر فئة وكان الترميز المعتمد كالتالي:

جدول رقم01: مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المدى	5—4.2	4.2—3.4	3.4—2.6	2.6—1.8	1.8—1

المصدر: من إعداد الباحثة

3.4. اختبار ثبات الاستبيان:

من أجل اختبار صحة وثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للإجابات، ويُقصد بالثبات الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة

توزيعه على فئة الدراسة عدة مرات خلال فترات، حيث بلغت نسبة المؤشر 61.9% ، وهو يدل على ثبات الاستبيان كونه أكبر من 50%،ويدل على وجود اتساق داخلي مقبول داخل هذه المحاور.

4.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، اعتمدت الباحثة على العديد من الأساليب الإحصائية الضرورية لمعالجة البيانات استنادا الى البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (**statistical packaage for social science–SPS**) كما يلي:

- **أساليب الإحصاء الوصفي:** التكرارات والنسب، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- **أدوات الإحصاء الاستدلالي:** معامل الثبات ألفاكرونباخ، معامل الارتباط لبيرسن، اختبار T للعينة الواحدة، أسلوب الانحدار المتعدد، واختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV .

جدول رقم 02: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

الخصائص	النوع	التكرار	النسب٪	الخصائص	النوع	التكرار	النسب٪
الجنس	ذكر	41	91.1	**التحصيل العلمي**	ليسانس	32	71.1
	أنثى	4	8.9				
المركز الوظيفي	محافظ حسابات	33	73.3		ماجستير	10	22.2
	خبير محاسب	12	26.7		دكتوراه	3	6.7
السن	اقل من 35 سنة	7	15.6	**سنوات الخبرة في مجال التدقيق**	عامين	4	8.9
	من 35 الى 45 سنة	6	13.3		من 2 الى 6	21	46.7
	من 45 الى 50 سنة	27	60		من 6 الى 12	10	22.2
	اكبر من 50 سنة	5	11.1		اكبر من 12	10	22.2

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

الجنس: أغلبية المستجوبين من الرجال بنسبة 91.1% باعتبارهم الفئة الأكثر مزاولة لمهنة محافظ حسابات وخبير محاسب بينما النساء بنسبة 8.9%، بالنسبة **للمركز الوظيفي**: نسبة 73.3% أفراد

وظائفهم الحالية محافظ حسابات، كونها الفئة القادرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل أدق بينما 26.7% الباقية خبراء محاسبيين، أما **السن**: أغلبية المستجوبين تتراوح أعمارهم بين 45 الى 50 سنة بنسبة 60%، تليها الفة العمرية أقل من 35 سنة ذلك أن مهنة التدقيق الخارجي تشترط على الأقل شهادة ليسانس ثم الفتين العمريتين (من 35 الى 40) و أكبر من 50 بنسبة 13.3% و 11.1% على التوالي. بالنسبة **للتحصيل العلمي**: يلاحظ تنوع في الشهادات فغالبية المستجوبين حاملون لشهادة ليسانس بنسبة 71.1% ذلك أن مهنة التدقيق الخارجي تشترط على الاقل شهادة ليسانس لمزاولة المهنة، تليها شهادة الماجستير بنسبة 22.2% اما البقية يحملون شهادة دكتوراه بنسبة 6.7% كون حاملي هذه الشهادة عادة ما يتوجهون للتدريس بالجامعة، في الأخير **سنوات الخبرة**: 46.7% من المستجوبين لديهم خبرة بين 2الى 6 سنوات، تليها خبرة بين 6 الى 12 و أكبر من 12 ب 22.2% وبنسبة أقل خبرة سنتين، وهذا يشير إلى أن العينة المستجوبة ذات خبرة كافية لمزاولة نشاط التدقيق.

5.4. إختبار كشف التوزيع الطبيعي (KOLMOGOROV-SMIRNOV):

حتى يتم إجراء الاختبارات المعلمية على متغير كيفي يجب أن تخضع أبعاده إلى التوزيع الطبيعي، حيث يُعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء وأساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويُقدم دورا أساسيا في اختبار الفروض الإحصائية، وبدون ذلك لا يُمكن تطبيق الاختبار من الناحية العملية.

الهدف من هذا الاختبار في هذه الدراسة هو معرفة إن كانت التوزيعات الاحتمالية لبيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Conover, W. J. 1999)، من خلال إثبات إحدى الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **فرضية العدم H0** :تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي؛
- ✓ **الفرضية البديلةH1**: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

حيث يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة في حالة الحصول على مستوى دلالة محسوبة أكبر من مستوى الدلالة الجدولية 0.05= α.والجدول الموالي يبين نتاج هذا الاختبار:

جدول رقم 3: اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولمجروف–سمرنوف

البيانات	كلية
حجم العينة	45
المتوسط	86.08
الانحراف المعياري	5.37
اختبار جودة المطابقةK–S	1.32
مستوى الدلالة	0.06

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من الجدول رقم03 نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوبة للفرضية الكلية أكبر من مستوى دلالة فرضية العدم 0.05 =α، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض البديلة أي أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

6.4. اختبار الفرضيات وتحليل النتائج:

في إطار الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها، سنقوم في هذا الجزء باختبار فرضيات الدراسة وعرض نتائجها وتحليلها، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة من أجل التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجوبون هو أقل أو أكبر من وسط أداة القياس، حيث تم اختيار القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3، وهي تقع في الوسط في المدى الثالث (2.6الى 3.4)، و تم تحديد مستوى الدلالة (α) بنسبة 0.05 عند مستوى ثقة يقدر بـ95٪ حيث اذا كان مستوى المعنوية (sig) أقل من 0.05 يتم رفض فرضية العدم.

1.6.4. **اختبار الفرضية الأولى:** من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ فرضية العدم H0: لا يلجأ المدقق الخارجي الى الاجراءات التحليلية المادية للحصول على أدلة اثبات دالة وموثوقة؛
- ✓ الفرضية البديلة H1: يلجأ المدقق الخارجي الى الاجراءات التحليلية المادية للحصول على أدلة اثبات دالة وموثوقة.

جدول رقم 4: نتائج اختبار الفرضية الاولى

عند تطبيقك للإجراءات التحليلية المادية تحرص على:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	قيمة t المحسوبة	SIG
1- جمع العناصر المقنعة الدالة الخاصة بالتأكيدات المطلوبة من خلال الاجراءات التحليلية المادية	3.91	0.41	موافق	14.6	0.0
2- جمع العناصر المقنعة الموثوقة من خلال الاجراءات التحليلية المادية	4.09	0.41	موافق	17.5	0.0
3- تقدير ملاءمة اجراء تحليلي خاص للتأكيدات المطلوبة من خلال ترابطه مع معلومات اخرى	3.84	0.47	موافق	11.9	0.0
4- التأكد من فعالية الاجراء التحليلي في الكشف عن اختلالات ما	3.98	0.89	موافق	7.35	0.0
5- اعتبار الاختلال فعال اذا اخذ على حدا أو اضيف لاختلالات أخرى ويؤدي الى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية	3.44	0.62	موافق	4.78	0.0
6- تقارن بين المعطيات الفعلية للمؤسسة و المعطيات المماثلة لسنوات السابقة؛	4.31	0.66	موافق بشدة	13.1	0.0
7- تقارن بين المعطيات الفعلية للمؤسسة و المعطيات المماثلة لمؤسسات تعمل في نفس القطاع؛	3.02	1.09	محايد	0.13	0.89
8- تلجأ الى استعمال النسب والمعدلات عندما يكون الاجراء التحليلي يضم كما هائلا من المعطيات	3.87	1.01	موافق	5.73	0.0
9- تحدد مبلغ الفرق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي يتطلب وضع اجراءات التدقيق لشرح الفوارق إذا ما تم تجاوز قيمته.	4.18	0.77	موافق	10.6	0.0
الفرضية الكلية	3.84	0.7	موافق	8.93	0.0

المصدر: من إعداد الباحثة

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الاجمالي لفقرات الفقرة الأولى جاء بقيمة 3.84 وهو يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي والتي توافق درجة موافق، أي أن افراد عينة الدراسة

يُوافقون على أن المدقق يلجأ للإجراءات التحليلية المادية للحصول على أدلة اثبات دالة وموثوقة، أما الانحراف المعياري الكلي جاء بقيمة 0.7 وهو منخفض نسبيا يدل على التقارب في الاجابات بين المستجوبين.

كما تُشير المتوسطات الحسابية واتجاه الفقرات المكونة للفرضية أن افراد عينة الدراسة يُوافقون بشدة أنه عند تطبيق الاجراءات التحليلية المادية يتم المقارنة بين المعطيات الفعلية للمؤسسة والمعطيات المماثلة لسنوات سابقة وهذا بهدف اجراء المقارنة، إضافة الى الموافقة والتأكيد بأنه يتم جمع الأدلة الخاصة بالتأكيدات المطلوبة والعناصر المقنعة الموثوقة من خلال الاجراءات التحليلية المادية باعتبارها حسب المعيار مراقبة مادية في جوهرها، كما يتم تقدير مدى ملاءمة اجراء تحليلي من خلال ترابطه مع معلومات أخرى، ومدى فعاليته من خلال قدرته على الكشف على الاختلالات التي إذا أخذت منفردة أو أضيفت لاختلالات أخرى تؤدي الى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية، كما أكدت النتائج أن المدقق قد يلجا عند إجراء اختبار تحليلي الى استعمال النسب والمعدلات اذا كان لديه كم كبير من المعطيات، اضافة الى وضع إجراء تدقيق وجمع العناصر المقنعة لشرح وجود فوارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة .كما أن النتائج بينت أن أفراد عينة الدراسة محايدون فيما يخص المقارنة بين المعطيات الفعلية للمؤسسة ومعطيات المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع وهذا راجع إما لعدم إجراء هذه المقارنة أو أن الاجراءات التحليلية المعتمدة لا تُلزمهم بإجراء المقارنة مع المحيط الخارجي بل تركز على مقارنة معطيات المؤسسة لسنوات مختلفة فقط.

من خلال الجدول كذلك يلاحظ أن الفقرة 7 جاءت بمستوى دلالة sig=0.89 وهي أكبر من مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 وبالتالي يمكن القول أن العينة محل الدراسة لا تقارن بين المعطيات الفعلية للمؤسسة و المعطيات المماثلة لمؤسسات تعمل في نفس القطاع؛ ولكن إجمالا فان جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة اجمالية sig=0.0 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت 8.93 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية

العدم **أي أن: المدقق يلجأ الى الاجراءات التحليلية المادية للحصول على أدلة اثبات دالة وموثوقة للعينة محل الدراسة**

2.6.4.اختبار الفرضية الثانية: من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ فرضية العدمH0: لا يلجأ المدقق الى الاجراءات التحليلية لتكوين استنتاج؛
- ✓ الفرضية البديلةH1: يلجأ المدقق الى الاجراءات التحليلية لتكوين استنتاج.

جدول رقم5: نتائج اختبار الفرضية الثانية

عند تطبيقك للإجراءات التحليلية لتأسيس استنتاج حول القوام المالية تحرص على:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	قيمة t المحسوبة	SIG
1- تأدية الاجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق	3.6	0.72	موافق	5.59	0.0
2- التأكد من سلامة القوائم المالية ككل	3.98	0.62	موافق	10.5	0.0
3- تأخذ بعين الاعتبار دقة وموثوقية وتوفر الاجراءات التحليلية عند تقدير نتائج هذه الاجراءات لتحديد الاختلال	4.22	0.56	موافق بشدة	14.6	0.0
4- تقارن بين المعطيات الفعلية للمؤسسة و المعطيات التقديرية لها؛	4.02	0.81	موافق	8.4	0.0
5- التأكد من ان العلاقة بين تنبؤاتك والمبالغ الفعلية المسجلة معقولة	4	0.73	موافق	9.08	0.0
6- يتأكد المدقق من التناسق بين معرفته المكتسبة للمؤسسة و بين الكشوف المالية؛	3.78	0.79	موافق	6.56	0.0
7- يؤسس المدقق خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للمؤسسة.	3.87	0.72	موافق	8	0.0
الفرضية الكلية	3.92	0.70	موافق	8.96	0.0

المصدر: من إعداد الباحثة

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الاجمالي لفقرات الفرضية الثانية جاء بقيمة 3.92 وهو يقع في الفة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي والتي توافق درجة موافق أي أن افراد عينة الدراسة يوافقون على أن المدقق يلجأ الى الاجراءات التحليلية لتكوين استنتاج للحصول على أدلة إثبات دالة

وموثوقة ، أما الانحراف المعياري الكلي جاء بقيمة 0.7 وهو منخفض نسبيا يدل على التقارب في الاجابات بين المستجوبين.

كما تشير المتوسطات الحسابية والاتجاه للفقرات المكونة للفرضية أن افراد عينة الدراسة يوافقون على أنه عند تطبيق الاجراءات التحليلية لتأسيس استنتاج يحرص المدقق على تأديتها بتاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق حتى يُساعده في تكوين خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للمؤسسة، إضافة الى تأكده من سلامة الكشوف المالية ككل، ومقارنته للمعطيات الفعلية الخاصة بالمؤسسة مع المعطيات التقديرية لها، وتنبؤاته مع المبالغ المسجلة الفعلية، كما يؤُكد أفراد عينة الدراسة أنه كلما كانت الاجراءات التحليلية دقيقة وموثوقة كلما ساهمت في تحديد الاختلالات عند تقدير النتائج.

جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة اجمالية sig=0.0 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت 8.96 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

أي أن المدقق يلجأ الى الاجراءات التحليلية لتكوين استنتاج للعينة محل الدراسة

3.6.4.اختبار الفرضية الثالثة:

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ فرضية العدمH0: لا يحلل المدقق نتائج الاجراءات التحليلية لتحديد اجراءات التدقيق اللاحقة؛
- ✓ الفرضية البديلةH1: يحلل المدقق نتائج الاجراءات التحليلية لتحديد اجراءات التدقيق اللاحقة.

جدول رقم 6: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

عند تحليلك لنتائج الاجراءات التحليلية تحرص على:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	قيمة t المحسوبة	SIG
1- تحديد العمليات والأحداث غير الاعتيادية عند تقييمك للمخاطر من خلال الاجراءات التحليلة	3.56	0.65	موافق	5.65	0.0
2- وضع اجراءات تدقيق اضافية عندما تؤدي الاجراءات التحليلية الى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد	3.6	0.58	موافق	6.94	0.0
3- طلب تفسيرات مناسبة عند وجود انحرافات مبالغ متنا ها	4.04	0.9	موافق	7.75	0.0
4- طلب معلومات اضافية من الادارة لتوضيح العوامل الهامة التي تؤثر على النتيجة في حال تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد من خلال الاجراءات التحليلة	4.44	0.58	موافق بشدة	16.5	0.0
5- جمع عناصر مقنعة اضافية لتأكيد الردود التي حصل عليها من خلال الاجراءات التحليلة التي أدت الى تحديد أخطاء لم يتم اكتشافها بعد	4.11	0.77	موافق	9.6	0.0
6- –تطبيق اجراءات تدقيق اضافية في حال عدم قدرة الادارة على توفير توضيحات	4.22	0.82	موافق بشدة	9.96	0.0
الفرضية الكلية	3.99	0.71	موافق	9.4	0.0

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الاجمالي لفقرات الفرضية الثالثة جاء بقيمة 3.99 وهو يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي والتي توافق درجة موافق أي أن افراد عينة الدراسة يوافقون على أن المدقق يُحلل نتائج الاجراءات التحليلية لتحديد اجراءات التدقيق اللاحقة، أما الانحراف المعياري الكلي جاء بقيمة 0.71 وهو منخفض نسبيا يدل على التقارب في الاجابات بين المستجوبين

كما تشير المتوسطات الحسابية والاتجاه للفقرات المكونة للفرضية أن أفراد عينة الدراسة يُوافقون أنه عند تحليل نتاج الإجراءات التحليلية يحرصون على طلب تفسيرات عند وجود انحرافات ومعلومات اضافية وجمع عناصر مقنعة اضافية عند تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، وفي حال عدم توفر توضيحات من الإدارة لابد من تطبيق إجراءات تدقيق إضافية.

جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة اجمالية sig =0.0 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية

المحسوبة قدرت 9.4 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 1.96 عند مستوى دلالة 0.05=α وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة،**أي أن: المدقق يقوم بتحليل نتائج الاجراءات التحليلية لتحديد اجراءات التدقيق اللاحقة للعينة محل الدراسة**

7.4.اختبار الانحدار الخطي المتعدد:

الهدف من هذا الاختبار هو محاولة ربط اعتماد المدقق على الاجراءات التحليلية كنوع من أدلة اثبات التدقيق من خلال الاجراءات التحليلية المادية، وتكوين استنتاجات وتحليلي النتائج المرتبطة بهذه الاجراءات بهدف تكوين تقديرات.

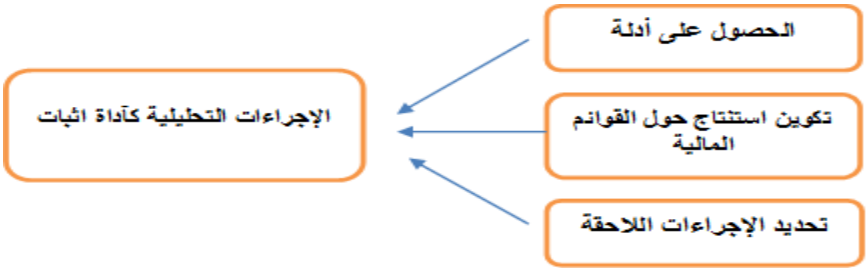
من خلال الجدول رقم 07 في الملاحق نلاحظ أن معاملات Bêta للفرضية الأولى والثانية و الثالثة بلغت 0.49 ، 0.43 ، 0.39 وهي قيم تعبر عن التأثير الايجابي في العلاقة، ومستوى دلالة 0.00 وهي أقل من قيمة 0.05= α وبالتالي فهي ذات معنوية، وفي هذه الحالة يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي أن محافظ الحسابات يعتمد **على الاجراءات التحليلية حسب ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري(NAA 520)كأسلوب من أساليب أدلة الاثبات.**

وعليه يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية كأداة إثبات من خلال العلاقة التالية : $Y = X_3 0.49 + X_2 0.43 + X_1 0.39$ حيث:

- ✓ Y: التزام المدقق بالإجراءات التحليلية
- ✓ X_1: الحصول على ادلة
- ✓ X_2: تكوين استنتاج حول القوام المالية
- ✓ X_3: تحديد الإجراءات اللاحقة.

وبالتالي يمكن تمثيل نموذج الدراسة حول مدى تطبيق الإجراءات التحليلية للعينة محل الدراسة كما يلي:

شكل رقم 01: نموذج الدراسة المقترح



المصدر: من اعداد الباحثة

5. خاتمة:

يلجأ المدقق الخارجي الى الاجراءات التحليلية في ممارسة نشاط التدقيق والتي تساعده على تحسين جودة التدقيق من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات غير العادية وكذا التقلبات التي لا تتوافق مع التوقعات، كما تساعده في اجراء المقارنات الضرورية على مدار سنوات مالية مختلفة أو مقارنات مع القطاع، ركزت الدراسة على قياس مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية حسب ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري (NAA520)المتعلق بأدلة الاثبات، وتكوين استنتاجات حول القوام المالية، وتحديد الاجراءات اللاحقة، ومن خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية التي استهدفت عينة عشوائية لمجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين، ومن خلال تحليل البيانات تم التوصل الى مجموعة من النتائج نوردها فيما يلي:

- تُعتبر الاجراءات التحليلية من أهم وسائل الحصول على أدلة إثبات التي تدعم المدقق الخارجي في تكوين استنتاج حول القوام المالية؛
- يعتمد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية المادية في جمع العناصر المقنعة والموثوقة المرتبطة بالتأكيدات المطلوبة؛
- يعتبر المدقق الخارجي إجراءًا تحليليا ملائما عند ارتباطه مع معلومات أخرى وفعالًا عند كشفه عن الاختلالات؛

- يُعتبر الاختلال فعالا إذا أدى منفردا أو مجتمعا مع اختلالات أخرى الى احتواء القوام المالية على اختلالات جوهرية؛
- يحرص المدقق عند أداء الاجراءات التحليلية على مقارنة معطيات المؤسسة محل التدقيق على دورات مالية مختلفة؛
- يقترح المدقق الخارجي اجراءات تحليلية إضافية استنادا الى قيمة الفوارق المقبولة التي تم قبولها مسبقا وتحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد؛
- يستند المدقق الخارجي على النسب في الاجراءات التحليلية المادية عند وجود كم كبير من المعطيات؛
- يحرص المدقق الخارجي على تأدية الاجراءات التحليلية في وقت قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من سلامة القوائم المالية ككل؛
- يقارن المدقق الخارجي عند آداء الاجراءات التحليلية بين ما هو موجود فعلا والقيم المتوقعة من جهة وبين معرفته للمؤسسة والمعطيات الفعلية للمؤسسة من جهة أخرى ليؤسس خلاصة؛
- يحرص المدقق الخارجي عند تقييم المخاطر على تحديد الأحداث غير الاعتيادية وجمع العناصر المقنعة الاضافية وان لم تتوفر يطلب من الادارة معلومات إضافية لتوضيح العوامل المؤثرة على النتيجة؛
- يلجأ المدقق الخارجي إلى تطبيق اجراءات تحليلية اضافية في حال عدم قدرة الادارة على توفير التوضيحات اللازمة.

6. قائمة المراجع:

ACCA, t. A. (March 2008). ISA 520 ANALYTICAL PROCEDURE. Récupéré sur:https://www.ifac.org/system/files/publications/exposuredrafts/comments/03487.pdf

المجلس الوطني للمحاسبة cnc .(11 10 ,2016) .المعايير الجزائرية للتدقيق-المقرر رقم .150الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبةcnc .*(04 02 ,2016)* . المعايير الجزائرية للتدقيق-المقرر رقم .002الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبة cnc. (15 03 ,2017) .معايير التدقيق الجزائرية–المقرر رقم .23الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبة *cnc* .(24 09 ,2018) .المعايير الجزائرية للتدقيق–مقرر رقم .77الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

Conover, W. J. (W. J. 1999). Practical Nonparametric Statistical (éd. 3 eme). New York,: , John Wiley & Sons,.

kritzinger, jana . (2015). the applicaton of analytical procedures in the audit process. inivesity of pretoria. Récupéré sur: https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/52989/Kritzinger_Application_2015.pdf?sequence=1

سفيان بن بلقاسم.، بصري ريمة(ديسمبر*2019*.) مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم"*505*المصادقات الخارجية–" دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر .–*مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الادارية ,المجلد 06، العدد 03.*

The International Federation of Accountants. (desember.2019.).IFAC . INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500. Récupéré sur: https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf

نوبلي نجلاء، العمري أصالة ، (أكتوبر 2021)، دور أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية.، *مجلة المنهل الاقتصادي,المجلد 02، العدد 4.*

7. قائمة الملاحق:

جدول رقم 07: جدول الانحدار الخطي المتعدد بين متغيرات لدراسة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-3.721E-14	.000		.	.
	فرضية01	1.000	.000	.491	.	.
	فرضية2	1.000	.000	.426	.	.
	فرضية3	1.000	.000	.390	.	.

a. Variable dépendante : كلية

المصدر: برنامج spss