

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 لدى محافظي الحسابات في
الجزائر – دراسة ميدانية -

The Extent of Applying Analytical Procedures According to the Algerian Auditing Standard No. 520 by
Statutory Auditors in Algeria – A Field Study -

شويرفي هاجر

مخبر الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الجيلالي ليايس – الجزائر

chouirefi999@gmail.com

تاريخ النشر: 2025/11/22

شحي حسين*

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

hocine3108@gmail.com

تاريخ الإستلام: 2025/08/15

تاريخ القبول: 2025/08/24

ملخص :

شهدت الجزائر خطوة هامة في مجال التدقيق من خلال اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق، التي أقرها المجلس الوطني للمحاسبة بهدف مواءمة بيئة التدقيق الوطنية مع متطلبات المعايير الدولية. وفي هذا الإطار، أجرينا دراسة ميدانية شملت توزيع 27 استمارة استبيان على محافظي الحسابات بولاية ورقلة، بهدف قياس مستوى الالتزام بتطبيق المعيار 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية، نظراً لأهميته في كشف الأخطاء في القوائم المالية وكافة المعلومات المالية التي يصحح بها مجلس الإدارة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود التزام فعلي من طرف مهني التدقيق بتطبيق المعيار 520، مما له من دور محوري في رفع جودة التقارير المالية، والكشف عن الأخطاء، والمساهمة في تكوين رأي تدقيق موضوعي ودقيق.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية، معيار 520 إجراءات التحليلية.

تصنيف JEL: O55, C38, C10, M48, M42

Abstract:

Algeria has taken a significant step in the field of auditing by adopting the Algerian Auditing Standards, approved by the National Accounting Council, with the aim of aligning the national auditing environment with the requirements of international standards. In this context, we conducted a field study that involved distributing 27 questionnaire forms to auditors in the province of Ouargla, with the objective of measuring the level of compliance with Standard 520 related to analytical procedures, given its importance in detecting errors in financial statements and all financial information reported by the Board of Directors.

The results of the study revealed an actual commitment by auditing professionals to the application of Standard 520, due to its pivotal role in enhancing the quality of financial reports, detecting errors, and contributing to the formation of an objective and accurate audit opinion.

Keywords: international auditing standards, Algerian auditing standards, analytical procedures 520 standard.

Jel Classification Codes: M42, M48, C10, C38, O55

* المؤلف المراسل.

1 المقدمة:

يشهد العالم في السنوات الأخيرة موجة عارمة من التحولات الاقتصادية والسياسية العميقة، تقودها مفاهيم جديدة مثل العولمة، وتوسع نفوذ الشركات متعددة الجنسيات، وتنامي حركة الاستثمارات العابرة للحدود، في ظل سباق عالمي محموم نحو جذب رؤوس الأموال. هذه المستجدات فرضت على الدول واقعاً جديداً، دفعها إلى إحداث إصلاحات شاملة تمس مختلف القطاعات، وفي مقدمتها مهنة المحاسبة والتدقيق، حتى تواكب إيقاع التغيرات وتحقق انسجاماً أكبر مع المعايير الدولية للممارسات المهنية.

وفي هذا السياق، كانت الجزائر سبّاقة إلى تحديث منظومتها المحاسبية بما يتماشى مع المعايير الدولية، غير أنّ هذه الخطوة لم تكن سوى بداية الطريق، إذ برزت الحاجة الماسّة إلى تطوير الإطار القانوني والتنظيمي لعملية التدقيق. فجاء القانون رقم 10/01 ليضع حدوداً واضحة لمهام كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، ويمهّد لاعتماد معايير تدقيق عصرية. وتوّجت هذه المساعي بإطلاق أول حزمة من معايير التدقيق الجزائرية سنة 2016، شملت 16 معياراً، قبل أن تتوسع لاحقاً لتضم 25 معياراً تغطي شتى مجالات الممارسة المهنية.

ومن بين هذه المعايير، يبرز المعيار رقم 520 الخاص بـ الإجراءات التحليلية، كأداة استراتيجية بيد محافظي الحسابات. فهو يمكّنهم من التعمق في تحليل البيانات المالية وغير المالية، ورصد مواطن القوة والضعف داخل المؤسسة، ما يمنحهم رؤية شمولية ودقيقة للوضع المالي، ويعزز قدرتهم على إصدار تقارير تدقيق أكثر دقة وموضوعية.

اشكالية الدراسة:

لم يعد اقتصار المدقق في عملية التدقيق الحصول على ادلة الاثبات بل تعدّ الأمر إلى تطورات حديثة تساعده في عمله اختصاراً للوقت والجهد والمال وذلك باستعمال الأساليب التحليلية والكمية اثناء عمله ،فالتدقيق أصبح يتطلب إجراءات تحليلية أكثر دقة .

ومما سبق ذكره تبلور مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

"إلى أي مدى يلتزم محافظو الحسابات في الجزائر بتطبيق الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، وما مستوى توظيفهم لهذه الإجراءات في الممارسة الميدانية للتدقيق؟"

وبناءً على ذلك تتفرع لدينا الأسئلة التالية:

- هل تساهم المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق في تطوير أداء محافظي الحسابات؟
- هل محافظي الحسابات ملتزمون بتطبيق معيار الإجراءات التحليلية اثناء أداء مهامهم ؟
- كيف يساعد تطبيق معيار 520 محافظي الحسابات في مهمة التدقيق ؟

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات الآتية:

- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير أداء محافظي الحسابات؛
- محافظي الحسابات ملتزمون بتطبيق معيار الإجراءات التحليلية اثناء أداء مهامهم؛
- يواجه مدققو الحسابات عدّة صعوبات تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية اثناء عملية التدقيق؛

أهداف الدراسة:

- معرفة أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية ومدى مساهمتها في رفع كفاءة التدقيق.

- معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق 520.

أهمية الدراسة:

تطرت هذه الدراسة إلى موضوع دور وأهمية الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، باعتبارها إحدى الركائز الأساسية التي تستند إليها هذه العملية. إذ تسهم هذه الإجراءات بفعالية في الوصول إلى نتائج دقيقة وواقعية، ما يعزز من تطوير مهنة التدقيق ويُمكنها من مواكبة التحديات والمتغيرات التي تواجهها.

منهجية الدراسة:

بغرض الإلمام بكافة الجوانب الأساسية لدراستنا قمنا بعرض نظري لكل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية، وكذا معيار 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية، ثم تطرقنا إلى دراسة ميدانية اعتمدت أداة الدراسة فيها للموضوع على استبانة قسمت على مجموعة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة لمعرفة آرائهم حول مامدى العمل بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية وما إذا هناك تطبيق فعلي للإجراءات التحليلية من طرفهم اثناء عملية التدقيق.

الدراسات السابقة:

1. مدى التزام مدقي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية"

المؤلف: عبدالسلام وليد (2023)

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مدقي الحسابات في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث، والتي تُعدّ من أساليب جمع أدلة الإثبات. لتحقيق ذلك، تم إعداد استمارة استبيان وتوجيهها إلى عينة من مدقي الحسابات. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التوافق بين هذا المعيار ونظيره الدولي. وأظهرت النتائج أن المدققين في الجزائر يميلون إلى تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية والبسيطة، بينما يندراس استخدام الإجراءات التحليلية المتطورة. كما يوجد توافق كبير بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 ونظيره الدولي.

2- دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

المؤلف: عياشي (2024)

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق معيار التدقيق الجزائري 520 - الإجراءات التحليلية - في تحسين الأداء المالي للمؤسسة. إذ تبين أن توظيف هذا المعيار يسهم فعليًا في رفع مستوى الأداء المالي من خلال تفعيل أدوات تحليلية توقّر رؤى دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة.

3- دور معيار التدقيق الجزائري "الإجراءات التحليلية" في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

المؤلف: هدى (2024)

استهدفت الدراسة تحديد مدى مساهمة معيار التدقيق الجزائري - الإجراءات التحليلية - في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتم الاعتماد على منهجية تحليلية قائمة على دراسة ميدانية، أسفرت عن قدرة هذا المعيار على

4- أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في خفض مخاطر التدقيق

المؤلف (2024): N. Harkati

تستعرض الدراسة دور الإجراءات التحليلية ضمن إطار معيار 520 في التقليل من مخاطر التدقيق. وأظهرت أن

الاعتماد على هذه الإجراءات يقلل من احتمال الوقوع في أوجه قصور أو تشوهات مالية، الأمر الذي يعزز
جوانب النزاهة والدقة في تقارير التدقيق.

5- دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على التخفيض من فجوة التوقعات

• المؤلف (2019) A. Saher :

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدقي الحسابات الخارجيين للإجراءات التحليلية الواردة ضمن معيار
التدقيق الدولي رقم 520، مع توضيح دور هذه الإجراءات في تقليص فجوة التوقعات بين الأداء الحقيقي
للمؤسسات وتوقعات أصحاب المصلحة. وقد تبين فعالية هذه الإجراءات في تحسين مستوى الثقة بين الجهات
المختلفة.

الإطار النظري للدراسة :

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية تمثلت في:

المحور الأول: معايير التدقيق الدولية:

المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية:

المحور الثالث: معيار التدقيق الإجراءات التحليلية.

2 معايير التدقيق الدولية :

نتناول في هذا المحور نشأة معايير التدقيق الدولية وتعريفها وأهميتها وإبراز الأهداف التي تسعى إليها .

2.1 نشأة معايير التدقيق الدولية (ISA):

عقد المؤتمر الأول لوضع معايير موحدة دولية في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1904، ومن ذلك الوقت بدأت
الدراسات والأبحاث المختلفة في مجالات مهنة التدقيق من خلال تقديم مجموعة من المعايير كاقترحات وكانت الاسبقية في
ذلك لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد أصدرت في عام 1947 كتيب بعنوان مقترحات لمعايير أداء مهنة التدقيق
هدفها العام المتفق عليه ومجالها، واعتمد المقترح عام 1948 ومن ذلك التاريخ أصبح هناك معايير للتدقيق متفق عليها. (عمر
علي، 2014، صفحة 12)

2.2 تعريف معايير التدقيق الدولية (ISA):

لقد تعددت تعريفات معايير التدقيق الدولية من باحث الى اخر للاجماع على تعريف موحد لها ومن بينها :
عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب توفرها في المراجع والخطوات
الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة، للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء رايه حول القوائم المالية
بالإضافة الى بيان محتويات ابداء الراي ". (حسين القاضي، 2009، صفحة 25)

كما عرفت على انها "مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف والتخطيط
وتنفيذ اعمال التدقيق واعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مرعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل
الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة ". (نصر علي، 2009، صفحة 51)

3.2 أهمية معايير التدقيق الدولية:

تتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية ، فيما يأتي :

- التقليل من حدوث مشاكل إعداد الكشوف المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- رفع مستوى العمل المهني وتطويره على المستوى العالمي؛
- توفير مرجعية عملية موحدة؛
- تسهيل عملية المقارنات المالية في اكثر من دولة والحصول عل نتائج دقيقة وفعالة؛
- توفير الجهد على الدول النامية وكذا التكلفة لاعداد معاييرها المحلية. (زهراوي و صويلح، 2022، صفحة 70)

3 معايير التدقيق الجزائرية:

1.3 تعريف معايير التدقيق الجزائرية:

هي المرجعية الأساسية والموحدة لجميع مدقي الحسابات في الجزائر، إذ تسعى إلى تقديم إطار عام لمهنة التدقيق المحاسبي بداية من قبول المهمة إلى غاية إصدار التقرير النهائي (عبد السلام و بن فرج، 2021، صفحة 305) أهمية معايير التدقيق الجزائرية

من خلال الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية الصادرة من سنة 2016 الى غاية سنة 2018 يمكن تبين أهميتها فيما يأتي: (عبد السلام، 2021-2022، صفحة 35)

- توفير مرجعية قانونية موحدة لجميع مدقي الحسابات في الجزائر؛
- تقليل التفاوت بين تقارير مدقق الحسابات في الجزائر؛
- رفع من جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- تحديد مسؤوليات المدقق وكذا إدارة المؤسسة محل التدقيق ؛
- تقديم تقنيات وأساليب خاصة يمكن الاعتماد عليها خلال تنفيذ عملية التدقيق ؛
- تحسين أداء مدقق الحسابات في الجزائر؛

2.3 اصدرات معايير التدقيق الجزائرية:

الجزائر كغيرها من الدول قامت بإصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية وذلك لتقارب الممارسات المهنية مع باقي دول العالم حيث أصدرت 16 معيار على شكل اربع مقررات :

- المقرر الأول رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 ويتضمن أربعة معايير (210 ، 505 ، 560 ، 580)؛
- المقرر الثاني رقم 150 المؤرخ في 11/11/2016 ويتضمن المعايير (300 ، 500 ، 510 ، 700)؛
- المقرر الثالث رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 ويتضمن المعايير (520 ، 570 ، 610 ، 620)؛
- المقرر الرابع رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018 ويتضمن المعايير (230 ، 501 ، 530 ، 540).

الجدول 01: معايير التدقيق الجزائية:

| الرقم | اسم المعيار | نطاق المعيار |
|-------|---|--|
| 210 | إتفاق حول احكام مهمة التدقيق | يعالج هذا المعيار واجبات المدقق مع الإدارة للاتفاق مع الإدارة |
| 505 | التأكيدات الخارجية | يعالج هذا المعيار استعمال المدقق للتأكيدات الخارجية |
| 560 | الأحداث اللاحقة | يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة |
| 580 | التصريحات الكتابية | يعالج الزمية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة |
| 300 | تخطيط تدقيق القوائم المالية | يعالج واجبات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية |
| 500 | العناصر المقنعة | يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق |
| 510 | مهام التدقيق الأولية | يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية |
| 700 | تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية | يعالج التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية |
| 520 | الإجراءات التحليلية | يعالج استخدام المدقق الإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها |
| 570 | استمرارية الاستغلال | يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال |
| 610 | استخدام اعمال المدققين الداخليين | يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي |
| 620 | استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق | يعالج واجبات المدقق في حالة استعانتة بخبير |
| 230 | وثائق التدقيق | يعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لاعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية |
| 501 | العناصر المقنعة اعتبارات خاصة | يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة |
| 530 | السير في التدقيق | يعالج طريقة استخدام السير الاحصائي والغير الاحصائي لتحديد واختيار العينات |
| 540 | تدقيق التقديرات المحاسبية | يعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية |

المصدر : (عبد السلام و بن فرج، 2021)

3.3 أهمية الاجراءات التحليلية:

1.3.3 تعريف الإجراءات التحليلية :

يعرف معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية "هي عمليات تقويم للمعلومات المالية من خلال تحليل

العلاقة المنطقية بين البيانات سواء كانت مالية او غير مالية. (520، معايير التدقيق الدولية، 2020)

جاء تعريف الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الجزائري (520) "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات

المالية ، من خلال ترابطها مع معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات ". (520، صفحة 3)

كما تعرف على انها "تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الاخر ذات العلاقة ، او تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها . (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 246)

وبناء ماتقدم من تعريفات فاننا نرى ان الإجراءات التحليلية تعني:

ما يقوم به المدقق من اختبارات لتقييم البيانات المالية ومقارنتها مع بعضها البعض ومقارنة البيانات المالية والغير المالية .
2.3.3 أغراض الإجراءات التحليلية:

- تفهم مجال عمل الجهة الخاضعة للتدقيق والنشاط الذي تمارسه؛
- الإشارة الى تحريفات ممكنة في القوائم المالية؛
- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار؛
- تقليل الاختبارات التفصيلية. (ذياب عبيد و عامر، 2021، صفحة 110)

3.3.3 توقيت استخدام الإجراءات التحليلية:

تستخدم الإجراءات التحليلية في المراحل الثلاثة للتدقيق (التخطيط ، التنفيذ ، إبداء الرأي) وسيتم عرضها في الاتي: (الوزه، 2015، صفحة 450)

- في مرحلة التخطيط:

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للحصول على فهم افضل لطبيعة عمل المنشأة ، والتعرف اين يكمن الخطر وذلك من اجل وضع خطة تسهم في تحديد حجم وكمية الاختبارات اللازمة ، والوقت اللازم لاداء العمل بهدف التركيز على مواطن الخطر .

- في مرحلة التنفيذ:

تساعد الإجراءات التحليلية المدقق في إتمام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية من المقارنات ، وتسهم في تخفيض تكلفة التدقيق عن طريق تقليل نطاق الفحص والحصول على ادلة إضافية .

- في مرحلة إبداء الرأي:

تعتبر الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق مرحلة نهائية للاخطاء الجوهرية او المشاكل المالية ، وذلك لمساعدة المدقق في النظر في القوائم المالية وإعطاء رأي نهائي اذا كانت البيانات المالية مطابقة .

3.3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية":

1.4.3.3 مجال التطبيق:

- يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما انه يلزم المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات.
- يسمح باجراءات لتقييم المخاطر التي يعالجها المعيار 315 بتحديد العمليات او الاحداث الغير اعتيادية
- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة او غير صادرة عن الحسابات.
- فالإجراءات التحليلية تتضمن مقارنة معطيات سابقة او تقديرية او لكيانات مشابهة .وذلك باستخدام طرق بسيطة او معقدة وهذا بالجوء الى تقنيات إحصائية.

2.4.3.3 الأهداف الإجرائية التحليلية:

وجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق، كما قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية.

4 الدراسة الميدانية :

1.4 عينة وأدوات الدراسة :

نظرا لان موضوع البحث يحتاج الى دراسة ميدانية تتعلق بمعرفة آراء العينة عن طريق الاستبيان موجه لمحافظي الحسابات داخل إقليم تراب ولاية ورقلة وذلك لطبيعة عملهم كمدققين وممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر حيث قمنا بطرح أسئلة تتعلق بموضوع الدراسة لتقييم مدى التزامهم بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية من خلال تسليط الضوء على معيار الجزائري 520 الإجراءات التحليلية نظراً لما يلعبه من دور بارز في ابداء رأي في حول صحة القوائم المالية كما انه يختصر الجهد والوقت لعمل المدقق ويجعله اكثر كفاءة ودقة .

2.4 جمع الوثائق والبيانات :

أول اجراء يتخذه الباحث في اعداد بحثه هو جمع البيانات والمعلومات التي يمكنه الاستناد فيه على بناء بحثه وتوثيقه من حيث المعلومات والمصادر وذلك بجمع جميع البيانات التي لها علاقة بالموضوع كدراسة معايير التدقيق الدولية والجزائرية والدراسات التي تناولتها أيضا دراسة معيار التدقيق الدولي والجزائر 520 الإجراءات التحليلية وعلاقتها بعملية التدقيق .

3.4 أسئلة الاستبيان:

تمّ توزيع محاور الاستبيان حسب:

- المتغيرات الديمغرافية ؛
- الجنس ؛
- العمر؛
- الخبرة، وكانت العبارات الخاصة بمحاور الدراسة الميدانية كالتالي:

الجدول 02: تقسيم محاور وعبارات الاستبيان:

| الرقم | المحاور والعبارات |
|-------|--|
| أ | استناد محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية لتدقيق |
| 01 | تسندون عند أداء مهامكم على المعايير الجزائرية لتدقيق NAA |
| 02 | تبني المعايير الجزائرية لتدقيق NAA يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر |
| 03 | المعايير الجزائرية لتدقيق NAA تتناسب مع البيئة الاقتصادية للجزائرية |
| 04 | يتمّ استخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظي الحسابات |
| ب | استعمال محافظي الحسابات للمعيار 520 الاجراءات التحليلية |

| | |
|----|--|
| 04 | استخدام محافظ الحسابات للإجراءات التحليلية حسب المعيار 520 يساعد على إعداد تقرير خالي من الأخطاء. |
| 05 | يقوم محافظ الحسابات بجميع الإجراءات التحليلية الممكنة من أجل التأكد من تناسق المعلومات المالية لشركة محل التدقيق |
| 06 | تساعد الإجراءات التحليلية على معرفة المؤسسة بشكل جيد ومحيطها |
| 07 | ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على عملية الإجراءات التحليلية |
| 08 | تساعد استعمال المؤشرات المالية عند المقارنة بالسنوات السابقة في التقليل وإكتشاف مخاطر التي تحيط بالمؤسسة |
| 09 | استخدام المعيار 520 الإجراءات التحليلية من طرف محافظي الحسابات |

المصدر: من إعداد الباحثين

5.4 تحليل محاور الاستبيان:

جدول رقم 03: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

| الجنس | التكرار | النسبة % |
|---------|---------|----------|
| ذكر | 23 | 85.2 |
| أنثى | 4 | 14.8 |
| المجموع | 27 | 100% |

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS 26

جدول رقم 04: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر:

| فئة العمر | التكرار | النسبة % |
|--------------------|---------|----------|
| أقل من 35 سنة | 2 | 7,4 |
| بين 35 سنة و45 سنة | 12 | 44,4 |
| أكبر من 45 سنة | 13 | 48,1 |
| المجموع | 27 | 100,0 |

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS 26

● تحليل بيانات العينة حسب السن:

تباينت أعمار أفراد العينة المستوية وتراوحت ما بين 35 وأكثر من 45 سنة، فكان معظم الفئة العمرية مركز في الفئة العمرية أكثر من 45 سنة بنسبة قدرها 48.140 %، تليها الافراد من الفئة العمرية ما بين 35 الى 45 سنة بنسبة قدرها 44.40 % والفئة العمرية اقل من 35 سنة بنسبة 7.4 % حسب ما يوضّحه الجدول 04.

جدول رقم 05: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

| النسبة % | التكرار | الخبرة المهنية |
|----------|---------|------------------------|
| 3,7 | 1 | أقل من 5 سنوات |
| 37,0 | 10 | بين 5 سنوات و 10 سنوات |
| 59,3 | 16 | أكثر من 10 سنوات |
| 100,0 | 27 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج التحليل الإحصائي SPSS 26

● تحليل بيانات العينة حسب الخبر المهنية:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 05 أن توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة كانت فيه النسب متقاربة بالتساوي بالتقريب في التوزيع على الفئات الثلاث، وكانت فئة أقل من 5 سنوات هي الأقل بنسبة 30.7 %، بينما فئة الخبرة من 5 إلى 10 سنة بنسبة 37 % وأكثر من 10 سنة كانت النسبة الأعلى بنسبة 59.3 %

الجدول 06: المحور الأول استناد محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية لتدقيق:

| الرقم | المعبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | التباين |
|--------------|--|-----------------|-------------------|---------|
| 01 | تسندون عند أداء مهامكم على المعايير الجزائرية لتدقيق NAA | 4,0370 | 8,0773 | 6,52 |
| 02 | تبني المعايير الجزائرية لتدقيق NAA يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر | 4,3704 | 5,6488 | 3,19 |
| 03 | المعايير الجزائرية لتدقيق NAA تتناسب مع البيئة الاقتصادية للجزائرية | 3,9630 | 6,4935 | 4,22 |
| 04 | يتم استخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظي الحسابات | 4,1235 | 5,1597 | 2,66 |
| نتيجة المحور | | | | |
| | | 4.1235 | 5.1597 | 2.66 |

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج التحليل الإحصائي SPSS 26

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن متوسط البعد الإجمالي لمدى تبني المعايير الجزائرية للتدقيق بلغ 4.123 من أصل 5، وهي نسبة معتبرة تعكس مستوى مرتفعاً من الالتزام بهذه المعايير من قبل محافظي الحسابات في الجزائر. هذه النتيجة تؤكد أن هناك وعياً مهنيًا وإدراكاً واضحاً لأهمية تطبيق المعايير الوطنية كإطار منهجي يوجه عملية التدقيق ويرفع من جودتها. وقد سجّل المؤشر الأعلى في هذا البعد في العبارة التي مفادها: "تبني المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.37 من أصل 5، وهي نسبة مرتفعة جداً تؤكد اقتناع غالبية محافظي الحسابات بأن اعتماد هذه المعايير يساهم بشكل مباشر في الارتقاء بالمستوى المهني للتدقيق، من خلال توحيد الممارسات، وتعزيز المصداقية، ورفع كفاءة الأداء في بيئة العمل المحلية.

أما العبارة التي تنص على أن: "المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) تتناسب مع البيئة الاقتصادية الجزائرية"، فقد جاءت في المرتبة الأخيرة ضمن هذا البعد بمتوسط حسابي قدره 3.96 من أصل 5. ورغم أنها حلت في المرتبة الأخيرة، فإن هذه النتيجة

لا تعكس ضعفاً في القبول، إذ تشير البيانات إلى أن أكثر من 75% من المستجوبين كانت ردودهم إيجابية تجاه هذه العبارة، مما يدل على أن أغلبية محافظي الحسابات يرون أن هذه المعايير قد صُممت لتتلاءم مع الخصوصيات الاقتصادية للجزائر، وإن كانت هناك بعض الملاحظات أو التحديات التي قد تحد من هذا التوافق الكامل. وبناءً على ما سبق، يتضح أن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق يحظى بدعم واسع من محافظي الحسابات، مع قناعة راسخة بدورها في تطوير مهنة التدقيق، مع الإقرار بوجود هامش للتحسين في مدى توافقها مع جميع مكونات البيئة الاقتصادية المحلية.

الجدول 07: المحور الثاني استعمال محافظي الحسابات للمعيار 520 الاجراءات التحليلية:

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | التباين |
|--------------|--|-----------------|-------------------|---------|
| 01 | إستخدام محافظ الحسابات للاجراءات التحليلية حسب المعيار 520 يساعد على إعداد تقرير خالي من الاخطاء. | 4,1111 | 5,7735 | 3,33 |
| 02 | يقوم محافظ الحسابات بجميع الاجراءات التحليلية الممكنة من أجل التأكد من تناسق المعلومات المالية لشركة محل التدقيق . | 4,0370 | 7,5862 | 5,75 |
| 03 | تساعد الاجراءات التحليلية على معرفة المؤسسة بشكل جيد ومحيطها | 4,3333 | 5,5470 | 3,08 |
| 04 | ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على عملية الاجراءات التحليلية | 4,3704 | 7,9169 | 6,27 |
| 05 | تساعد إستعمال المؤشرات المالية عند المقارنة بالسنوات السابقة في التقليل وإكتشاف مخاطر التي تحيط بالمؤسسة . | 4,5926 | 5,7239 | 3,28 |
| 06 | إستخدام المعيار 520 الإجراءات التحليلية من طرف محافظي الحسابات | 4,2889 | 3,1542 | 0,99 |
| نتيجة المحور | | 4.2889 | 3.1452 | 0.99 |

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS 26

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن متوسط البعد الإجمالي لمدى تطبيق الإجراءات التحليلية وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 بلغ 4.29 من أصل 5، وهي نسبة مرتفعة نسبياً تعكس مستوى معتبراً من التبني والتطبيق لهذا المعيار من قبل محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية. هذه النتيجة توضح أن هناك وعياً مهنيًا بأهمية الإجراءات التحليلية كجزء أساسي من عملية التدقيق، وأنها أصبحت عنصراً مدمجاً في الممارسات العملية اليومية. وقد تبين أن أعلى متوسط سُجّل في المؤشر المرتبط بالعبارة: "استعمال المؤشرات المالية عند المقارنة بالسنوات السابقة للتقليل من المخاطر واكتشافها." فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.59 من أصل 5، وهي نسبة مرتفعة جداً تدل على أن الغالبية العظمى من محافظي الحسابات يولون أهمية كبيرة للتحليل المقارن للبيانات المالية عبر الفترات الزمنية. هذا يعكس إدراكهم بأن مقارنة المؤشرات المالية بين الفترات السابقة والحالية تمثل أداة فعالة للكشف المبكر عن المخاطر المحتملة التي قد تواجه المؤسسة، سواء كانت مرتبطة بأداء النشاط، أو بالسيولة، أو بالربحية، أو بسلامة الوضع المالي العام.

في المقابل، جاءت العبارة التي تنص على أن: "محافظ الحسابات يقوم بجميع الإجراءات التحليلية الممكنة للتحقق من تناسق المعلومات المالية للمؤسسة محل التدقيق" في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.07 من أصل 5. وعلى الرغم من أن هذه النسبة أقل مقارنة ببقية المؤشرات، فإنها لا تعني ضعف التطبيق، إذ تشير البيانات إلى أن أكثر من 60% من المشاركين كانت ردودهم إيجابية تجاه هذه العبارة. وهذا يعكس أن جزءاً معتبراً من محافظي الحسابات يلتزمون فعلياً بإجراء تحليل شامل للمعلومات المالية للتحقق من تناسقها، لكن قد تكون هناك قيود عملية تحد من تطبيق جميع الإجراءات التحليلية الممكنة، مثل ضيق الوقت، أو نقص الموارد، أو محدودية الوصول إلى بعض البيانات والمعلومات الضرورية.

وبناءً على هذه النتائج، يمكن القول إن محافظي الحسابات في الجزائر يُظهرون مستوى عالٍ من الالتزام بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في المعيار 520، مع تركيز واضح على استخدام المؤشرات المالية كأداة رئيسية للتقييم والكشف عن المخاطر، في حين أن تطبيق جميع الإجراءات التحليلية الممكنة قد يتأثر بعوامل خارجية وموضوعية تستحق الدراسة والتطوير المستقبلي..

5 الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة، التي تناولت واقع التزام محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية بتطبيق المعيار الجزائي للتدقيق رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، من خلال دراسة ميدانية، توصلنا بعد تحليل المعطيات المستخلصة من الاستبيان إلى جملة من النتائج البارزة. فقد أظهرت البيانات وجود التزام واضح من قبل محافظي الحسابات بتطبيق متطلبات هذا المعيار، بما يعكس الوعي بأهميته ودوره في العملية التدقيقية. كما تبين أن الالتزام به يساهم بفاعلية في كشف الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي يضمن توفير بيانات دقيقة وموثوقة، تمكن المدقق من صياغة رأي مهني سليم قائم على معلومات صحيحة. وتؤكد هذه النتائج بوضوح الدور المحوري لهذا المعيار في الارتقاء بجودة عملية التدقيق وتعزيز مستوى الثقة في التقارير المالية المنشورة..

6 النتائج:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة، والمتمثلة في توزيع 27 استمارة استبيان، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج التي تبرز بوضوح واقع تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، ولا سيما المعيار رقم 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية، إضافةً إلى تقييم مستوى التوافق بين هذه المعايير والبيئة الاقتصادية الوطنية. وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه النتائج:

أولاً: الالتزام بالمعايير الجزائية للتدقيق وأثره على جودة الأداء والكفاءة التشغيلية

أوضحت نتائج الدراسة أن غالبية محافظي الحسابات يعتمدون، وبدرجة ملحوظة، على المعايير الجزائية للتدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق، بدءاً من التخطيط وحتى صياغة التقرير النهائي. هذا الالتزام يعكس وعياً مهنيًا بأهمية وجود إطار معياري موحد يضمن الدقة، الاتساق، والموضوعية في العمل.

كما أن الالتزام بالمعايير يساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية لفرق التدقيق، من خلال تقليص الأخطاء المحتملة، وتوحيد الإجراءات بين مختلف المكاتب، وتوفير قاعدة عمل واضحة تسمح بتوجيه جهود المدققين نحو النقاط الأكثر أهمية وخطورة.

هذه النتيجة تؤكد صحة الفرضية الأولى التي وضعتها الدراسة، والتي تفترض أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يسهم بشكل مباشر في تحسين جودة الأداء المهني، ورفع كفاءة العملية التدقيقية.

ثانياً: توافق المعايير الجزائرية مع البيئة الاقتصادية الوطنية مع وجود تحفظات عملية

كشفت البيانات أن هناك توافقاً ملحوظاً بين المعايير الجزائرية للتدقيق والبيئة الاقتصادية المحلية، إذ تم تعديل هذه المعايير بما يتناسب مع الخصوصيات الاقتصادية والقانونية للجزائر. ومع ذلك، فإن هذا التوافق ليس كاملاً، حيث أبدى عدد من المبحوثين تحفظات على بعض الجوانب التي تحدّ من فعالية تطبيق المعايير بالشكل الأمثل.

ومن بين أبرز هذه التحفظات غياب سوق مالية أو بورصة نشطة تمكّن من الحصول على أسعار مرجعية دقيقة للسلع والخدمات، وهو ما يضعف قدرة المدققين على إجراء مقارنات كمية دقيقة للتحقق من صحة القيم الواردة في القوائم المالية. كما تم الإشارة إلى أن غياب آليات رقابية كافية للكشف عن التجاوزات - مثل تضخيم القيم المالية أو إغفال التصريح بها - يشكل خطراً على مصداقية البيانات المالية، ويؤثر سلباً على ثقة المستثمرين والمستخدمين لهذه البيانات.

ثالثاً: الممارسة الفعلية للإجراءات التحليلية في إطار مهام التدقيق

بيّنت الدراسة أن غالبية محافظي الحسابات يطبقون الإجراءات التحليلية كجزء أساسي من منهجية عملهم، سواء في مرحلة التخطيط أو في مرحلة التنفيذ أو حتى عند صياغة التقرير النهائي. وتتمثل هذه الإجراءات في تحليل المؤشرات المالية، مقارنة البيانات بين الفترات المختلفة، ودراسة التوجهات العامة لأداء المؤسسة، بهدف التحقق من معقولية الأرقام والتأكد من خلوها من التناقضات الجوهرية.

هذا الالتزام بالممارسة العملية للإجراءات التحليلية يعكس إدراك المدققين لأهميتها كأداة منهجية تساعد على التقييم الموضوعي للقوائم المالية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية، التي تفترض أن الإجراءات التحليلية تمثل عنصراً جوهرياً في تعزيز موثوقية عملية التدقيق.

رابعاً: القيمة المضافة للإجراءات التحليلية في دعم جودة تقارير التدقيق

أظهرت نتائج الدراسة أن الإجراءات التحليلية لا تُعد مجرد وسيلة تقنية للتدقيق، بل تمثل عنصراً استراتيجياً يؤثر مباشرة في جودة التقارير النهائية. فهي توفر للمدقق قاعدة صلبة من الأدلة والاستنتاجات التي تدعم الرأي المهني الذي سيقدمه في تقريره، وتمنحه الثقة في أن استنتاجاته مبنية على بيانات صحيحة وموثوقة.

وقد أكد العديد من المبحوثين أن هذه الإجراءات تساعد على كشف المؤشرات الأولية لوجود أخطاء أو انحرافات، مما يتيح معالجتها قبل الوصول إلى المرحلة النهائية من التدقيق، وبالتالي تقليل احتمالات إصدار تقارير تحتوي على استنتاجات غير دقيقة أو مضللة. هذه النتيجة تتوافق تماماً مع الفرضية الثالثة للدراسة.

خامساً: دور المعيار الجزائري رقم 520 في اكتشاف وتصحيح الأخطاء المالية

خلصت الدراسة إلى أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، الخاص بالإجراءات التحليلية، يشكل أداة أساسية لا يمكن الاستغناء عنها في كشف الأخطاء التي قد تحتويها القوائم المالية، سواء كانت تلك الأخطاء ناتجة عن سهو غير مقصود أو عن ممارسات تهدف إلى التلاعب بالأرقام المالية.

كما تبين أن تطبيق هذا المعيار يتيح لمحافظي الحسابات فرصة التدخل في الوقت المناسب لتصحيح هذه الأخطاء قبل إصدار التقرير النهائي، وهو ما يسهم في تعزيز مصداقية المعلومات المالية، وضمان موثوقيتها لدى مختلف الأطراف المعنية، من مستثمرين، وجهات تنظيمية، وإدارات داخلية.

وبذلك، يبرز المعيار 520 كأداة مزدوجة الوظيفة: فهو ليس فقط وسيلة للكشف عن الأخطاء، بل أيضاً آلية استباقية لمنع تأثير هذه الأخطاء على القرارات المالية والاستثمارية التي تُبنى على القوائم المالية

7 المراجع:

الكتب:

1. حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية (الإصدار 1). جامعة جدار للدراسات العليا، عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
2. حسين دحدوح حسين القاضي. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية (الإصدار 1، المجلد 1). عمان الأردن: دار الثقافة.
3. عبد الوهاب نصر علي. (2009). المراجعة الخارجية الحديثة (المجلد 1). جامعة الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

الوثائق الرسمية:

1. معيار 520. (2020). معايير التدقيق الدولية.
2. معيار 520. (بلا تاريخ). معيار التدقيق الجزائري: الإجراءات التحليلية.

المقالات:

1. حيدر عامر ذياب عبيد، و محمد سلمان عامر. (2021). دور معيار التدقيق الدولي 320 الاهمية النسبية في تحديد الاجراءات التحليلية للمدقق. دراسات محاسبية ومالية ، 16 (56)، 104-121.
2. عفاف زهراوي، و أميمة صويلح. (2022). التّقارب بين المعايير الجزائرية للتّدقيق والمعايير الدولية للتّدقيق دراسة إصدارات سبتمبر 2018. دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، 4 (2)، 67-81.
3. كامل الدوري عمر علي. (2014). التطور التاريخي للتدقيق- منظور اقتصادي سياسي. مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية (26)، 18-23.
4. مجد الدين الوزه. (2015). أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية). العلوم الاقتصادية والقانونية ، 37 (5)، 445-461.
5. وليد عبد السلام، و زينة بن فرج. (2021). معوقات تطبيق معايير التّدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في الجزائر. الباحث الاقتصادي ، 8 (1)، 302-316.

أطروحات الدكتوراه:

1. وليد عبد السلام. (2021-2022). أثر تطبيق معايير التّدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-. أطروحة دكتوراه مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه . بچ بوعريريج، العلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد البشير الإبراهيمي.