

مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي
-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا-

**The Extent of using analytical procedures by the external auditor
In the external audit process
- Empirical study of a sample of external auditors in France -**

عميرش إيمان*

باحثة دكتوراه

جامعة فرحات عباس سطيف 1

الملخص: تُعد الإجراءات التحليلية من أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات من قبل المدقق الخارجي أثناء القيام بتنفيذ مهمته، وتهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على مدى تطبيق هذه الإجراءات من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، وأهم المعوقات التي تحد من استخدامها. لقد توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي بتطبيق كل من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي. **الكلمات المفتاحية:** الإجراءات التحليلية، المدقق الخارجي، مراحل التدقيق الخارجي، الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية.

Abstract: Analytical procedures are the most important ways to obtain evidence of confirmation by the external auditor while performing his mission. The aim of this study is to identify the extent of the implementation of these measures by the external auditor in France during the different stages of the external audit process, and the most important obstacles that limit their use. The study found the application of both simple and modern methods of analytical procedures by the external auditors in France during the various stages of the external audit process.

Key words: Analytical procedures, the external auditor, the stages of the external audit, simple and modern methods for analytical procedures

مقدمة:

تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الوقت الراهن مشكلة ضخامة حجم المشروعات وتعقد عملياتها، وعملها في بيئة تتسم بالتطور السريع في منظمات الأعمال وفلسفة أدائها، كما أنها تواجه مشكلات عديدة نتيجة تقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية، وعدم التزامهم بتطبيق القواعد والمعايير المنظمة للمهنة من جهة، بالإضافة إلى كون هذه المهنة لا تكاد تخلو من المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى إظهار القوائم المالية بما يخالف ما يجب أن تكون عليه.

هذا التغير الذي واجه المهنة صاحبه تطور في هدف المدقق الخارجي من مجرد إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية، إلى تحميله مسؤولية أكبر تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات التأثير الجوهرية على عدالة وصدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، لذلك ظهرت الحاجة إلى استخدام الإجراءات التحليلية كأداة لتحديد مسار عملية التدقيق والتخفيف من مخاطرها، والحكم على معقولية العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية.

تعد الإجراءات التحليلية من الاختبارات الأساسية التي اهتمت الهيئات المهنية بها وطلبت من المدقق ضرورة استخدامها في المراحل المختلفة لعملية التدقيق، حيث أشار المعيار الدولي **ISA520** إلى أنه يجب على المدقق استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط، من أجل تحديد العناصر غير العادية التي تتطلب منه عناية خاصة، كما تستخدم كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني وفي نهاية عملية التدقيق عندما يقوم بتكوين رأيه العام حول مدى عدالة وموضوعية التقارير المالية المعروضة عليه.

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:
ما مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال عملية التدقيق الخارجي؟

تتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي؟
 - هل يقوم المدقق الخارجي بتطبيق كل من أساليب الإجراءات التحليلية البسيطة والحديثة؟
 - هل هناك معوقات تحد من استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية؟
- للإجابة عن الإشكالية السابقة وعن الأسئلة الفرعية، فقد تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل مزاوله مهمته.
- **الفرضية الثانية:** يلجأ المدقق الخارجي في فرنسا لاستخدام كل من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية.
- **الفرضية الثالثة:** إن ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا تحد من استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي.

1. الإطار النظري:

1.1. تعريف الإجراءات التحليلية

إن مصطلح الإجراءات التحليلية هو مصطلح حديث، حيث كان في السابق يشار إليها بتحليل المؤشرات والاتجاهات والمقارنات، ثم أصبح يشار إليها على أنها إجراءات الفحص التحليلي، بعد صدور إيضاح معايير المراجعة من قبل الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين برقم "59"، تم اختصار مصطلح إجراءات الفحص التحليلي بمصطلح "الإجراءات التحليلية".

لقد وردت عدة تعاريف للإجراءات التحليلية نذكر منها ما يلي:

تعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب ذات الأهمية، وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى، أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ فيها.¹

عرفت على أنها اختبار من اختبارات عملية التدقيق يستخدم خلاله إجراء المقارنات وتحليل العلاقات، لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى تظهر بمقادير معقولة.²

عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على أنها: "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الظاهرة بين البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن مقارنات للمبالغ المسجلة مع التوقعات من قبل مراقب الحسابات"³.

تعرف حسب المعيار الدولي ISA520 المصدر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها: "تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين المعلومات المالية وغير المالية، كما تشمل أيضا الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها، أو تنحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة"⁴.

عرفها **Knechel** بأنها أحد أساليب إجراءات التحقق في التدقيق، والتي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المؤدية لتلك الحسابات، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات مفصلة أو معاملات إضافية⁵.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعطي التعريف التالي:

تعد الإجراءات التحليلية أسلوباً من الأساليب الحديثة وإحدى إجراءات أدلة الإثبات التي يستعين بها المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل أداء عمله، من أجل الحكم على مدى معقولية القيم والحسابات الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، والبحث في أسباب التقلبات غير المتوقعة في أرصدة هذه الحسابات والعلاقات، بهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصاً إضافياً من قبل المدقق، نظراً لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق.

إذن، فأساليب الإجراءات التحليلية تتنوع من أساليب بسيطة تتمثل في أسلوب التحليل المالي، أسلوب النسب المالية، أسلوب المقارنات، وأساليب حديثة والتي تتمثل في أسلوب الانحدار وأساليب التنبؤ المالي.

2.1. مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية

نظراً للدور الكبير الذي تؤديه الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي، سنحاول عرض مراحل تطبيق هذه الإجراءات من قبل المدقق الخارجي مع توضيح الغرض من تطبيقها في كل مرحلة.

أ- تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

يعد تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط كإجراءات لتقييم المخاطر، فهي تساعد المدقق الخارجي على:

- الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها: يجب على المدقق الخارجي أن تتوافر له معرفة عن طبيعة عمل المؤسسة، وذلك من أجل تحديد التغيرات الحاصلة في نشاطها، من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم مراجعتها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة، حيث يمكن لهذه التغيرات أن تشير إلى اتجاهات مهمة أو أحداث محددة يمكنها أن تؤثر في تخطيط التدقيق⁶.

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: لقد نص المعيار الدولي "ISA 315": "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال التعرف على المؤسسة وبيئتها"، على أن

تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن المدقق الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما أنها تساعده في التعرف على جوانب المؤسسة التي لم يكن له معرفة بها، بالإضافة إلى أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية⁷.

إذن، فتطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن من تحديد وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية، التي تشير إلى أمور خاصة بالقوائم المالية، لذلك يجب على المدقق الخارجي عند أداء الإجراءات التحليلية أن يقوم بتطوير توقعات تتعلق بالعلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول⁸.

ب- تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق

لقد نص المعيار الدولي "ISA 330": "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" على أن استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق يكون كإجراءات جوهرية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية، وعند مستوى الإثباتات والأرصدة المكونة لهذه القوائم، بالإضافة إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول⁹.

ج- تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق يساعد المدقق الخارجي على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المعدلة منطقية في ضوء الأدلة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق، وخلال هذه المرحلة يتم استعراض شامل لكل العلاقات غير المتوقعة¹⁰.

2. الإطار التطبيقي:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى التعرف على آراء المدققين الخارجيين المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في فرنسا حول مدى استخدامهم لأساليب الإجراءات التحليلية، وقد تم الاعتماد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، ثم القيام بتحليل ومناقشة أسئلة الدراسة بعد أن تمت معالجة البيانات التي لُجعت من خلال هذه الاستمارة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS, version 19).

1.2. عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية بسيطة تتكون من 50 محافظ حسابات مسجلين في قائمة المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا (CNCC)، حيث وُزعت الاستمارات عليهم عن طريق الاتصال بهم بواسطة بريدهم الإلكتروني وتسليم الاستمارة لهم.

عند تصميم الاستمارة أعتد على سلم ليكارت الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة للإجابات من الأفراد المبحوثين، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (01): اقتراحات الإجابة حسب سلم ليكارت الخماسي

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الإجابة |
|----------------|---------------|-----------|-----------|------------|-------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | الترميز |
| (1,8-1) | -1,8) (2,6 | (3,4-2,6) | (4,2-3,4) | (5-4,2) | المتوسط المرجح |

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي "الدليل التطبيقي للباحثين"، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص. 115.

2.2. معالجة نتائج الاستمارة

بعد مرحلة جمع وتبويب البيانات أعتد على برنامج **EXCEL2007** من أجل تحليل ووصف خصائص أفراد العينة، بالإضافة إلى الاعتماد على برنامج **SPSS19** من أجل معالجة محاور الاستمارة الثلاثة، حيث يهدف كل محور إلى اختبار فرضيات الدراسة، وقد استخدمت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى استخدام اختبار "**test T**" لعينة وحيدة.

أ- وصف خصائص عينة الدراسة

يمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول التالي:

جدول رقم (02): وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

| المتغيرات | المستويات | العدد | النسبة المئوية |
|---------------|--------------------------|-------|----------------|
| الجنس | ذكر | 50 | %100 |
| | أنثى | 00 | - |
| العمر | أقل من 35 سنة | 07 | %14 |
| | من (35- 50) سنة | 23 | %46 |
| | أكثر من 50 سنة | 20 | %40 |
| المؤهل العلمي | ليسانس | 00 | - |
| | شهادة الدراسات العليا في | 39 | %78 |

| | | المالية والمحاسبة | |
|------|----|----------------------|----------------|
| 22% | 11 | دراسات ما بعد التدرج | المؤهل العملي |
| 100% | 50 | محافظ حسابات | |
| - | 00 | خبير محاسبي | |
| 24% | 12 | أقل من 10 سنوات | الخبرة المهنية |
| 44% | 22 | من (10-20) سنة | |
| 32% | 16 | أكثر من 20 سنة | |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

تبين نتائج الجدول السابق فيما يخص متغير جنس المستجوبين أن نسبة عدد الذكور قد بلغت 100%، أي أن جميع أفراد عينة الدراسة هم ذكور، بالإضافة إلى ذلك فإن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (35-50) سنة، ثم تليها الفئة العمرية التي تتمثل في الأفراد الذين يكون عمرهم أكثر من 50 سنة، وأخيرا الفئة العمرية الأقل من 35 سنة، وهذا راجع إلى أن الوصول إلى مهنة المدقق الخارجي يتطلب الحصول على درجة علمية أقلها ليسانس، بالإضافة إلى أداء تدريب أو ترخيص مهني لدى أحد مكاتب التدقيق؛ أما فيما يخص خاصيتي المؤهل العلمي والعملي فإن أغلبية ممارسي المهنة هم من فئة الحاصلين على شهادة الدراسات العليا في المالية والمحاسبة التي بلغت نسبة 78%، تليها فئة الحاصلين على شهادة دراسات ما بعد التدرج وذلك بنسبة 22%، أي أن مجتمع الدراسة يمثل الفئة التي تحمل مؤهلات في كل من مجال المحاسبة والتدقيق، وهي قادرة على الإجابة عن أسئلة الاستمارة، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع أفراد عينة الدراسة هم محافظو حسابات، وأخيرا فيما يخص خاصية الخبرة المهنية فنلاحظ أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بخبرة مهنية تتراوح بين (35-50) سنة، أي أن أغليبتهم من ذوي الخبرة في مجال ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وهذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر، كونهم على دراية بظروف ممارسة المهنة وبالأدوات والإجراءات المناسبة التي تمكنهم من إبداء أي رأي سليم عن القوائم المالية المعروضة عليهم.

ب- تحليل ومناقشة المحور الأول من الاستمارة: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، والجدول التالي يلخص كلاً من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة لإجابات المهنيين عن أسئلة هذا المحور.

جدول رقم (03): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" حول مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي.

| مستوى الدلالة SIG | قيمة اختبار T | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | العبارات |
|-------------------------|------------------|----------------------|------------------|--|
| 0,000 | 17,834 | 0,578 | 4,460 | 1. تطبق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة. |
| 0,000 | 21,297 | 0,504 | 4,520 | 2. تستخدم الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو غير العادية الموجودة في القوائم المالية. |
| 0,000 | 15,495 | 0,638 | 4,400 | 3. يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية في الاختبارات التفصيلية، عندما يكون استعمالها في هذه الاختبارات ذا تأثير وفعالية لتخفيض مخاطر الاكتشاف. |
| 0,000 | 14,013 | 0,514 | 4,020 | 4. تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية. |
| 0,000 | 14,299 | 0,543 | 4,100 | 5. تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التدقيق. |
| 0,000 | 14,965 | 0,548 | 4,160 | 6. تطبق الإجراءات التحليلية في |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | | مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية. |
|--|--|--|--|--|

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

من خلال تحليل الإجابات المتحصل عليها من قبل المدققين الخارجيين في فرنسا نجد أن العبارة رقم (2) قد نالت المرتبة الأولى، حيث بلغ متوسطها الحسابي ما قيمته 4,520، تليها العبارة رقم (1) التي بلغ متوسطها الحسابي ما قيمته 4,460، وهذا ما يدل على تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال مرحلة التخطيط، والتي تعد المرحلة الرئيسة في عملية التدقيق الخارجي، ويتم تطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة من أجل اكتشاف العلاقات غير العادية بين العناصر المكونة للقوائم المالية.

يتم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال تنفيذ عملية التدقيق الخارجي كإجراءات جوهرية لتخفيض من مخاطر الاكتشاف، ومن أجل التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية، ويتوقف اختيار الإجراءات التحليلية كاختبارات جوهرية من أجل التأكد من احترام بعض التأكيدات المستندة إلى الحكم المهني للمدقق الخارجي حول مدى كفاءة إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل الحصول على الأدلة الكافية والملائمة، وهذا ما أكده المتوسط الحسابي للعبارتين رقم (03) و(04) الذي بلغت قيمته 4,400 و 4,020 على الترتيب.

بينت الإجابات المتحصل عليها من قبل المهنيين في فرنسا على العبارة رقم (05) التي بلغ متوسطها الحسابي قيمة 4,100، أنه يتم تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي، حيث يتم استخدام هذه الإجراءات خلال هذه المرحلة من أجل التمكن من تحديد برنامج التدقيق الذي يمكن من تخفيض مخاطر التدقيق الخارجي إلى المستوى المقبول عموماً.

أشارت نتائج الجدول السابق أن الإجراءات التحليلية هي مطبقة من قبل المهنيين في فرنسا، وذلك في المرحلة النهائية لعملية التدقيق، وعند القيام بصياغة الرأي النهائي حول القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (06) قيمة 4,160، حيث يمكن استخدامها خلال هذه المرحلة من تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مراجعة العناصر الجوهرية للبيانات المالية، وذلك من خلال تقديم أدلة موثوقة على أن المبالغ المسجلة هي خالية من الأخطاء الجوهرية.

لتعزيز النتائج المتوصل إليها فقد تم استخدام اختبار "Test T"، حيث أشارت النتائج أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لاختبار T قيمة 0,000 في كل عبارات المحور، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0,05$ ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن المدقق الخارجي في فرنسا يلتزم بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي.

ج- تحليل ومناقشة المحور الثاني من الاستمارة: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى استخدام المدقق الخارجي في فرنسا لكل من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ مهمته، والجدول التالي يلخص كلاً من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة لإجابات المهنيين عن أسئلة هذا المحور.

جدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "Test T" حول مدى استخدام كل من الأساليب البسيطة والمتطورة للإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا.

| العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة اختبار T | مستوى الدلالة SIG |
|--|-----------------|-------------------|---------------|-------------------|
| 7. يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة. | 4,220 | 0,464 | 18,565 | 0,000 |
| 8. يقوم المدقق الخارجي بمقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها. | 4,240 | 0,555 | 15,784 | 0,000 |
| 9. يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمنشأة. | 4,140 | 0,495 | 16,276 | 0,000 |
| 10. يستعين المدقق الخارجي بالنسب | 4,040 | 0,570 | 12,902 | 0,000 |

| | | | | |
|-------|--------|-------|-------|---|
| | | | | المالية من أجل تقييم أداء المنشأة محل التدقيق مع المنشآت المماثلة العاملة في نفس القطاع. |
| 0,000 | 15,875 | 0,534 | 4,200 | 11. يستعين المدقق الخارجي بالأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية من أجل التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية. |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

أثبتت الإجابات المتحصل عليها من المدققين الخارجيين في فرنسا استخدامهم لأساليب الإجراءات التحليلية البسيطة، وذلك نظرا لسهولة استخدامها وعدم التعقيد في تفسير نتائجها، وفي مقدمة هذه الأساليب نجد أسلوب التحليل المالي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (09) قيمة 4,140، وأسلوب المقارنات، سواء كانت هذه المقارنات بسيطة، حيث بلغ المتوسط حسابي للعبارة رقم (07) قيمة 4,220، حيث يمكن هذا الأسلوب من معرفة اتجاه تطور أداء المؤسسة عبر عدد من السنوات، أو أسلوب المقارنات بين الأرصدة الفعلية والتوقعات التي يقوم بها المدقق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (08) قيمة 4,240، بالإضافة إلى ذلك نجد استخدامهم لأسلوب النسب المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (10) قيمة 4,040، حيث يمكن هذا الأسلوب من فهم نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى تقييم الوضع المالي للمؤسسة ومعرفة المشاكل المحتملة أن تواجهها المؤسسة في المستقبل.

أما في مجال استخدام الأساليب الإحصائية الحديثة للإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (11) قيمة 4,200، وهذا ما يدل على الموافقة على استخدام هذه الأساليب التي أثبتت فعاليتها في الكشف عن المخاطر والأخطاء الجوهرية في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، وذلك في حالة وجود اختلاف كبير بين القيم المتنبأ بها والقيم الفعلية الظاهرة في القوائم المالية.

بالإضافة إلى ذلك فقد بينت النتائج أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة T قيمة 0,000 في كل عبارات المحور، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0,05$ ، لذلك نرفض

الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن المدقق الخارجي في فرنسا يستخدم كلاً من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ مهمته.

د. تحليل ومناقشة المحور الثالث من الاستمارة: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا لتطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي، والجدول التالي يلخص كلاً من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة لإجابات المهنيين عن أسئلة هذا المحور.

جدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "Test T" حول مدى ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا لاستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي.

| العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة اختبار T | مستوى الدلالة SIG |
|--|-----------------|-------------------|---------------|-------------------|
| 12. ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المدقق الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق. | 1,900 | 0,707 | -11,00 | 0,000 |
| 13. عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية. | 1,740 | 0,723 | - 12,322 | 0,000 |
| 14. عدم وجود دورات تدريبية تمكن المدقق الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية. | 1,620 | 0,635 | - 15,359 | 0,000 |
| 15. عدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق بما فيها الإجراءات التحليلية. | 1,780 | 0,615 | - 14,009 | 0,000 |
| 16. عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة | 1,840 | 0,618 | - | 0,000 |

مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي
- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا-

| | | | | |
|-------|-------------|-------|-------|--|
| | 13,271 | | | مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية. |
| 0,000 | - 15,800 | 0,572 | 1,720 | 17. عدم وجود قوانين تلزم الشركات بضرورة إعداد المعلومات الملائمة والتي تمكن المدقق الخارجي من تطبيق الإجراءات التحليلية، كضرورة إعداد الموازنات التقديرية. |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

من خلال تحليل الإجابات المتحصل عليها من الجدول السابق تبين أن ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا ملائمة لتطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية، وهذا نظرا لتوافر الكفاءة المهنية في المدقق الخارجي بسبب اطلاعه على المستحدثات وتطوير معارفه وممارساته المهنية لاسيما في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى اهتمام الهيئات المنظمة للمهنة بإصدار معايير محلية تنظم المهنة، والتي كانت متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، وفي مقدمة هذه المعايير نجد المعيار المحلي NEP520 الذي تضمن إرشادات وتوجيهات لكيفية ومراحل تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق الخارجي، كما أن المنظمة المهنية لمحافظة الحسابات في فرنسا تلتزم بمراقبة مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق من قبل ممارسي المهنة أثناء إعداد تقريرهم النهائي. أوضحت إجابات المهنيين في فرنسا وجود تكوين نظري وتطبيقي حول تطبيق الإجراءات التحليلية واهتمام الهيئات المشرفة على المهنة بضرورة اطلاع وتكوين المدقق الخارجي في كل ما هو مستجد في المهنة على المستوى الدولي، من خلال إصدار إرشادات وتوجيهات يلتزم بها المدقق أثناء تطبيقه لهذه الأساليب.

للتأكيد النتائج فإن قيمة T في جميع العبارات المكونة لهذا المحور كانت سالبة، أي أنها غير دالة، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية البديلة التي تنص على ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا لتطبيق أساليب الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل مزاوله مهمته.

خاتمة (النتائج و التوصيات)

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن الإجراءات التحليلية هي من أهم الأساليب الحديثة المستخدمة من قبل المدقق الخارجي في مجال تنفيذ عملية التدقيق الخارجي، لذلك فقد اهتمت الجمعيات المهنية بهذا الأسلوب، وأوردت له المعيار الدولي **ISA520**، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

-تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي من التعرف على العلاقات غير العادية والانحرافات عن ما هو موجود فعلا؛

-تساعد الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي في مطابقة التوقعات التي يضعها بناء على خبرته المهنية أو التوقعات الموضوعية من قبل المؤسسة مع ما هو محقق فعلا؛

-تعد الإجراءات التحليلية أسلوباً مهماً من أجل تحديد العناصر التي تحتوي على أخطاء جوهرية، سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو عند مستوى فئات المعاملات والإثباتات؛

-تستخدم الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، فهي تستخدم خلال مرحلة التخطيط من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة من قبل المدقق الخارجي، كما تستخدم خلال مرحلة تنفيذ التدقيق من أجل التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية والتحكم فيها، وأخيراً فإنها تستخدم خلال المرحلة النهائية من أجل الحكم على سلامة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى التحقق من مدى استمرارية المؤسسة؛

-تمكن الإجراءات التحليلية من التعرف على وضعية المؤسسة مقارنة بالسنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة أدائها مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس قطاع الصناعة.

ومن خلال القيام بالدراسة الميدانية فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

-أكدت الدراسة تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا، وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق وعند عملية تنفيذ المهنة، بالإضافة إلى تطبيقها عند المرحلة النهائية لعملية التدقيق، وذلك عند صياغة الرأي المهني حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية؛

-أثبتت الدراسة استخدام المدقق الخارجي في فرنسا لكل من الأساليب البسيطة والمتطورة للإجراءات التحليلية خلال تنفيذ مهمته؛

-توصلت الدراسة إلى أن ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا ملائمة لتطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية، وذلك راجع لاهتمام الهيئات المهنية المنظمة للمهنة بتكوين المهنيين في

مجال تطبيق الأساليب الحديثة أثناء تنفيذ مهامهم، وعملها على إصدار المعايير المنظمة للمهنة، وتحديثها بما يتناسب مع المستجدات التي تطرأ على المستوى الدولي.

بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة يمكن أن تقدم التوصيات التالية من أجل الرقي بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

- ضرورة إبراز أهمية استخدام الأساليب الإحصائية الحديثة، ومن بينها الإجراءات التحليلية، في مهنة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال عقد ملتقيات وندوات تبرز دور هذه الإجراءات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق الخارجي؛
- تفعيل دور لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في ضمان التكوين الجيد، وذلك من خلال القيام بتطوير برامج لتكوين المهنيين في مجال استخدام الأساليب الإحصائية والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية في مجال المعايير الدولية للتدقيق وكيفية تطبيقها وتكييفها مع الواقع المهني الجزائري؛
- توفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية للمهنيين من أجل حضور الندوات والمؤتمرات؛
- ضرورة إصدار تشريعات وقوانين تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، بحيث تتضمن إرشادات وتوجيهات عن كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في مجال التدقيق الخارجي؛
- توعية المهنيين بضرورة التحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم، وذلك من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال مهنة التدقيق الخارجي، وتحميلهم المسؤولية في حالة عدم قيامهم ببذل العناية المهنية اللازمة؛
- الاستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ولاسيما تلك المتعلقة بالجانب المهني والتطبيقي لعملية التدقيق الخارجي.

الهوامش:

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص.458.

² كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008، ص.241.

³ محمود كمال مهدي، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2001، ص.5،6.

⁴ CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA₅₂₀): Procédures analytiques, juin 2012, disponible sur le site :

https://www.cncc.fr/.../isa_520.../ISA_520-_Juin_2012.pdf?, consulté le (20/07/2015).

⁵ بان توفيق نجم، مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 21، 2012، ص.265.

⁶ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2002، ص.254، 255.

⁷ CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA315):

« Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », juin 2012, disponible sur le site : https://www.cncc.fr/.../isa_315.../ISA_315-_Juin_2012.pdf, consulté le (20/07/2015).

⁸ أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008، ص.282.

⁹ CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA330): «

Réponses de l'auditeur aux risques évalués», juin 2012, disponible sur le site : https://www.cncc.fr/.../isa_330.../ISA_330-_Juin_2012.pdf, consulté le (20/07/2014).

¹⁰ D. Eric hirst, Lisa koonce, Audit analytical procedures: A field investigation, Contemporary accounting research, Vol.13, No.2, 1996,P. 466.

أ- المراجع باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
2. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2002.
3. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008.
4. بان توفيق نجم، مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 21، 2012.
5. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008.
6. محمود كمال مهدي، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2001.

ب- المراجع باللغة الأجنبية

7. CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA₅₂₀):
Procédures analytiques, juin 2012, disponible sur le site :
https://www.cncf.fr/.../isa_520.../ISA_520- Juin_2012.pdf?,
consulté le (20/07/2015).
8. CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA315):
« Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives
par la connaissance de l'entité et de son environnement », juin
2012, disponible sur le site :
https://www.cncf.fr/.../isa_520.../ISA_315- Juin_2012.pdf,
consulté le (20/07/2015).
9. CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA330): «
Réponses de l'auditeur aux risques évalués», juin 2012, disponible
sur le site : [https://www.cncf.fr/.../isa_520.../ISA_520-
_Juin_2012.pdf](https://www.cncf.fr/.../isa_520.../ISA_520- Juin_2012.pdf), consulté le (20/07/2015).
10. D. Eric hirst, Lisa koonce, Audit analytical procedures: A field
investigation, Contemporary accounting research, Vol.13, No.2,
1996.

الملحق:

يهدف الاستبيان إلى التعرف على: "مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي خلال عملية التدقيق الخارجي -دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا"، حيث تضمن هذا الاستبيان مجموعة من الأسئلة التي نأمل منكم التكرم بالإجابة عنها، من أجل التوصل إلى النتائج التي نخدم أهداف هذا البحث ومحاولة تقديم حلول للرقبي بمهنة التدقيق، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم كل الشكر والتقدير.

معلومات شخصية حول عينة الدراسة

- الجنس: 1. ذكر () 2. أنثى ()
- العمر: 1. أقل من 35 سنة () 2. من 35 سنة- إلى 50 سنة () 3. أكثر من 50 سنة ().
- المؤهل العلمي: 1. ليسانس () 2. شهادة دراسات عليا في المالية المحاسبية () 3. دراسات ما بعد التدرج ().
- المؤهل المهني: 1. محافظ حسابات () 2. خبير محاسبي ()
- الخبرة المهنية: 1. أقل من 10 سنوات () 2. من (10-20) سنة () 3. أكثر من 20 سنة ().
- المحور الأول: مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الأسئلة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | 1. تطبق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة. |
| | | | | | 2. تستخدم الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو غير العادية الموجودة في القوائم المالية. |
| | | | | | 3. يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية في الاختبارات التفصيلية، عندما يكون استعمالها في هذه الاختبارات ذا تأثير وفعالية لتخفيض مخاطر الاكتشاف. |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|
| | | | | | 4. تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية. |
| | | | | | 5. تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التدقيق. |
| | | | | | 6. تطبق الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية. |

المحور الثاني: مدى استخدام كل من الأساليب البسيطة والمتطورة للإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في فرنسا.

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | السئلة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
| | | | | | 7. يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة. |
| | | | | | 8. يقوم المدقق الخارجي بمقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها. |
| | | | | | 9. يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمنشأة. |
| | | | | | 10. يستعين المدقق الخارجي بالنسب المالية من أجل تقييم أداء المنشأة محل التدقيق مع المنشآت المماثلة العاملة في نفس القطاع. |
| | | | | | 11. يستعين المدقق الخارجي بالأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية من أجل التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية. |

مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قِبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي
- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا-

المحور الثالث: مدى ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا لاستخدام الإجراءات التحليلية من قِبل المدقق الخارجي.

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الأسئلة |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | 12. ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المدقق الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق. |
| | | | | | 13. عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية. |
| | | | | | 14. عدم وجود دورات تدريبية تمكن المدقق الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية. |
| | | | | | 15. عدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق بما فيها الإجراءات التحليلية. |
| | | | | | 16. عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية. |
| | | | | | 17. عدم وجود قوانين تلزم الشركات بضرورة إعداد المعلومات الملائمة والتي تمكن المدقق الخارجي من تطبيق الإجراءات التحليلية، كضرورة إعداد الموازنات التقديرية. |