جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة بعنوان:

أهمية الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

– دراسة ميدانية –

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتان:
مغراوي صبرينة
حمادي صبرينة

إشـــراف الأســتاذ:
يوسف السعيدي أحمد

أعضاء لجنة التقييم:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
1- يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مشرفا
2- عمر علي عبد الصمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	ممتحنا
3- مامي علي	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية 2019-2020

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل إلى والدي وقرة عيني أطال الله في عمره

إلى والدتي وجنتي أطال الله في عمرها

إلى إخوتي عبد الحق وأحمد وأخواتي وإلى عصافير البيت الصغيرة

محمد، أنفال، أروى، هدى، هاجر، إسلام وإسراء)

إلى خطيبي نور الدين جمع الله بيننا في الخير

إلى صديقات العمر :خديجة سعيدة فريدة وداد "أحبكم"

إلى صديقتي بالعمل: صبرينة

إلى كل من ساعفنا من قريب أو من بعيد.....

الإهداء

الحمد لله الذي لا اله إلا هو الحي القيوم الذي هدانا وأنار دربنا ووفقنا في إنجاز هذا العمل راجينا منه أن يكون بداية موفقة لمشوارنا اللاحق

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى صاحب الفضل الأول والدي الذي زرع في نفسي الإرادة والعزيمة

إلى أمي الحبيبة التي سهرت على راحتي ومنحتني الثقة والأمل بالمستقبل

إلى أخوتي كلهم كبيرهم وصغيرهم وخاصةابن أخي أكرم وابنة أختي نسرين

إلى كل الأصدقاء والأحباب شكرا لكم على دعمي

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين على نعمته التي أنعم علينا في إنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور ألسعيدي محمد يوسف الذي أشرف على هذا العمل ولم يبخل علينا بجهد أو نصيحة وكان مثالا للتواضع

كما أشكر الأستاذ علي عبد الصمد على النصائح والمساعدة

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة ومناقشة هذا العمل وإثراءه من خلال ملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة.

كما أشكر ممارسي مهنة محافظة الحسابات الذين استجابوا للاستبيان الموجه إليه

المستخلص

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية ومدى أهميتها واستخدامها من طرف المدقق الخارجي في فهم وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي إلى المستوى المقبول عموما.

ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على عينة من ممارسي المهنة، ومن النتائج المتوصل إليها هي، إن لاستخدام الإجراءات التحليلية أهمية كبيرة في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي وذلك لأنها تساهم في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات المتعلقة بعملية التدقيق، إن قيام المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق يساهم في اكتشاف الانحرافات الموجودة في القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى طرح جملة من المقترحات التي تهدف إلى إصدار معايير محلية تحكم مهنة التدقيق الخارجي وترشد أداء ممارسيها، من المعيار الدولي رقم 520 والمتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مهنة التدقيق الخارجي، ومعيار التدقيق الجزائري NAA315والمتعلق بتقييم مخاطر التدقيق والاستجابة لها بالإضافة غلى تقديم مقترحات أخرى من أجل تحسين مستوى مهنة التدقيق الخارجي لمواكبة التطورات التي تحدث على المستوى العالمي.

study summary :

This study aimed to identify the purpose of using the analytical procedures and the extent of their importance and use by the external auditor in understanding and evaluating the risks of external verification to the generally acceptable level, in order to achieve the aim of the study a questionnaire was designed and distributed to q sample of practitioners, and among the results reached is that the use of analytical procedures is of great importance in assessing the risks of external investigation because they contribute to data and information related to the retrenchment process, the auditor applies analytical procedures during the tactic process contribute to discovering anomalies in the financial statements.

Finally the study presented a set of proposals aimed at issuing local standards that govern the profession of foreign affairs and guide the performance of its practitioners, from the international standard no 520 related to the application of analytical procedures in the profession of external auditing, and the Algerian auditing standard NAA315 related to evaluating the risk of nateek and clubs in addition to submitting other proposals in order to improve the level of bad external audit to keep pace with the developments that occur at the global level.

فهرس
المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	III
المستخلص	V
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول والأشكال	XV
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ
الفصل الأول: استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	1- 30
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الإجراءات التحليلية	3- 12
المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية	3- 6
أولا: تعريف الإجراءات التحليلية	3
ثانيا: التطور التاريخي للإجراءات التحليلية	5
المطلب الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	7- 9
أولا: أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية	7

ثانيا: أنواع الإجراءات التحليلية	**8**
المطلب الثالث: أساليب الإجراءات التحليلية	**13 -8**
أولا : أهداف استخدام الإجراءات التحليلية	**10**
ثانيا: أساليب الإجراءات التحليلية	**12**
المبحث الثاني: مراحل ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية	**21 -13**
المطلب الأول: مراحل وتوقيت تطبيق الإجراءات التحليلية	**19 -13**
أولا: مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية	**14**
ثانيا: توقيت الإجراءات التحليلية	**18**
المطلب الثاني: حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية	**22 -19**
أولا: حدود تطبيق الإجراءات التحليلية	**20**
ثانيا: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية	**21**
المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية	**30 -22**
المطلب الأول: نموذج تحليل الانحدار	**24 -23**
أولا: تعريف نموذج الانحدار الخطي	**23**
ثانيا: أنواع نموذج الانحدار الخطي	**24**
المطلب الثاني: مفهوم ومكونات السلسلة الزمنية	**27 -25**
أولا:مفهوم السلاسل الزمنية	**25**
ثانيا:مكونات السلاسل الزمنية	**26**

المطلب الثالث: أسليب التنبؤ المالي	**29 -27**
أولا:أسلوب التخطيط المالي	**28**
ثانيا:أسلوب التحقيق النقدي	**29**
خلاصة الفصل	**30**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمخاطر التدقيق الخارجي	**58 -31**
تمهيد	**32**
المبحث الأول: ماهية مخاطر التدقيق	**43 -33**
المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق ومستوياته	**35 -33**
أولا:تعريف مخاطر التدقيق الخارجي	**33**
ثانيا:مستويات مخاطر التدقيق	**35**
المطلب الثاني: مكونات مخاطر التدقيق الخارجي	**38 -36**
أولا:المخاطر الملازمة	**36**
ثانيا: مخاطر الرقابة	**37**
ثالثا:مخاطر عدم الاكتشاف	**38**
المطلب الثالث: خطوات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	**42 -39**
أولا: فهم طبيعة نشاط المؤسسة	**39**
ثانيا: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية	**40**
ثالثا: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	**42**

المبحث الثاني: نموذج مخاطر التدقيق	**43- 49**
المطلب الأول: نموذج خطر التدقيق	**43- 46**
أولا:مفهوم نموذج خطر التدقيق	**43**
ثانيا: التطور التاريخي لنموذج خطر التدقيق	**44**
المطلب الثاني: طرق استخدام نموذج خطر التدقيق	**47- 50**
أولا: استخدام نموذج خطر التدقيق في الحكم على كفاءة خطة التدقيق	**47**
ثانيا: استخدام نموذج خطر التدقيق في التأكد من خطة التدقيق	**48**
ثالثا: استخدام نموذج التدقيق في فهم العلاقة بين مخاطر التدقيق وكمية الأدلة	**49**
المبحث الثالث: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق	**50- 55**
المطلب الأول: تقييم مخاطر الخطاء الجوهرية	**50- 53**
أولا:تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	**50**
ثانيا: إجراءات تقييم مخاطر الخطاء الجوهرية	**51**
المطلب الثاني: تقييم استمرارية المؤسسة	**54- 57**
أولا:ماهية استمرارية المؤسسة	**54**
ثانيا: مسؤولية المدقق نحو استمرارية المؤسسة	**55**
خلاصة الفصل	**57**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**58- 87**
تمهيد	**59**

المبحث الأول: أدوات الدراسة الميدانية.	**60- 65**
المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية.	**60- 63**
أولا:الأدوات الرئيسية (الاستبيان).	**60**
ثانيا: مراحل إعداد الاستبيان.	**61**
المطلبالثاني: مجال الدراسة والاختبارات الإحصائية المستخدمة.	**64- 72**
أولا: مجال الدراسة.	**64**
ثانيا: الاختبارات الإحصائية المستخدمة.	**65**
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.	**73- 86**
المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة	**73- 77**
أولا: مجتمع الدراسة.	**73**
ثالثا: تحليل خصائص عين الدراسة.	**74**
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة.	**78- 83**
أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات أفراد الأفراد لعبارات محور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق.	**78**
ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.	**80**
ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محور دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.	**82**
المطب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	**84- 86**

أولا: تحليل النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الأولى	**84**
ثانيا: تحليل النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثانية.	**85**
ثالثا: تحليل النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثانية.	**86**
خلاصة الفصل	**87**
خاتمة.	**88**
المراجع	**93**
الملاحق.	**100**

قائمة الجداول والأشكال

الرقم	عنوان الجدول والشكل	الصفحة
(01)	اقتراحات حسب سلم ليكارت الخماسي	62
(02)	محاور الاستبيان	64
(03)	اختبار كلمجروفسميرنوف لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	65
(04)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	67
(05)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	69
(06)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه	80
(07)	معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان	71
(08)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	72
(09)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	74
(10)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	75

(11)	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	76
(12)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	78
(13)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات لمحور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	81
(14)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	82
(15)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى	84
(16)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثانية	85
(17)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثالثة	86

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
(01)	الاستبيان	84
(02)	اختبار التوزيع الطبيعي	105
(03)	ثبات الاستبيان	105
(04)	البيانات الشخصية والوظيفية	107
(05)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	109
(06)	نتائج اختبار الفرضيات	109

مقدمة

شهد علم تدقيق الحسابات مع مرور الزمن تطورا ملحوظا نتيجة تأثره بالتغيرات التي حدثت في مختلف المجالات المهنية والعلمية، ونتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية ازدادت فرص حدوث الأخطاء والتلاعبات التي تحدث في الحسابات وأصبح من الصعب اكتشافها بسهولة مع ازدياد وتعقد الحسابات هذه الوحدات وتنوع أنشطتها، كما تواجه مهنة التدقيق مشكلات عديدة نتيجة تقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية، وعدم التزامهم بتطبيق القواعد والمعايير المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى كون هذه المهنة لا تخلو من مخاطر من جهة أخرى مثلا: المخاطر المتعلقة بطبيعة المؤسسة وبيئتها ، مخاطر متعلقة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المخاطر المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية.

هذا ما أوجب حدوث تطور في أهداف عملية التدقيق، أهمها التأكد من دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات، واكتشاف الأخطاء والانحرافات والتوصل إلى رأي فني محايد يعبر عن مصداقية القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.

إن هذا التطور في المهنة صاحبه تطور هدف المدقق إلى ضرورة اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات التأثير الجوهري على عدالة وصدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، لذا ازدادت مسؤولية المدقق اتجاه مهنته وكان عليه البحث عن إجراءات تمكنه من القيام بعملية التدقيق بأقل حجم ممكن من الأخطاء، وكذلك مساعدته في تقدير المخاطر المتعلقة بمهنة التدقيق والتقليل من حدة هذه المخاطر، لذا ظهرت الحاجة إلى استخدام أساليب الإجراءات التحليلية كأداة لتحديد مسار عملية التدقيق والتخفيض من مخاطرها.

تعتبر الإجراءات التحليلية من الوسائل الحديثة التي يسترشد بها المدقق أثناء أداء مهمته من أجل الحكم على معقولية العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها بمثابة الدليل الذي يستخدمه المدقق من أجل التأكد من سلامة النتائج والقيم المسجلة، وتحديد التغيرات الجوهرية غير العادية التي تتطلب منه المزيد من الفحص وجمع أدلة الإثبات بهدف التوصل إلى الأسباب التي أظهرتها، كما تؤدي الإجراءات التحليلية دورا مهما في مدخل تدقيق الحسابات القائم على المخاطر فهي تعمل على توجيه الاهتمام نحو المناطق ذات الخطورة العالية.

تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي من التعرف على المخاطر الممكن مواجهتها أثناء تأدية مهمته من أجل تقييمها والتحكم فيها، ذلك كون هذه الإجراءات تعتمد على كل الأساليب الوصفية الكمية التي تهتم بتحليل النسب والمؤشرات الهامة للتقلبات أو العلاقات غير المتفقة مع المعلومات الملائمة الأخرى، كما تعتمد على بعض الأساليب الإحصائية المتطورة التي تمكن من التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل والتوصل إلى التقلبات والعلاقات غير العادية التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها أو عن التوقعات الموضوعة.

أولا: إشكالية البحث.

تعتبر عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من أهم مسؤوليات المدقق الخارجي، وذلك من اجل التوصل إلى أري معقول حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية وخلوها من أية أخطاء جوهرية ، وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق الدولي **ISA15** الذي اعتبر المرجع الذي يستند إليه المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، من خلال تمكينه من التعرف على نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه، تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة على مستوى البيانات المالية ككل.

لقد أصبح من الضروري على المدقق الخارجي الالتزام باستخدام الأدوات الحديثة من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعترضه أثناء أداء مهمته، في مقدمة هذه الأدوات نجد الإجراءات التحليلية التي تهدف إلى تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، والتحكم فيها من خلال تخفيضها إلى أدنى مستوى ، والوصول إلى أسباب هذه المخاطر ومعالجتها بطريقة سليمة، بهدف دعم رأي المدقق الخارجي حول مدى عدالة ونوعية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

من خلال ما سبق تبرز لنا إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

- **ما هي أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؟.**

تتفرع عن الإشكالية السابقة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي؟
- ما مستوى تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؟
- ما مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؟

ثانيا: فرضيات البحث.

من خلال الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- إن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا.
- إن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا.
- تساهم الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بشكل منخفض.

ثالثا: أهمية البحث.

تعد الإجراءات التحليلية من أهم أدوات جمع أدلة الإثبات التي تلفت نظر المدقق الخارجي إلى الأمور غير العادية التي تتطلب مزيدا من هذه الأدلة، من هنا تبرز أهمية بحثنا في توجيه نظر المدقق الخارجي إلى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية، بهدف الحصول على قناعة كافية تمكنه من إعطاء رأيه ومساعدته الوصول إلى الاستنتاج النهائي حول التقييم الإجمالي للقوائم المالية المقدمة، وسهولة اكتشاف أي انحرافات فيها بالإضافة إلى أهميتها في اختصار وقت التدقيق وتخفيض تكاليفه.

تأتي أهمية هذه الدراسة كذلك كمحاولة لبيان مخاطر التدقيق المتوقع أن تواجه المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية فحص القوائم المالية، بدءا بالتخطيط لعملية التدقيق وانتهاء بإصدار تقرير التدقيق النهائي، وضرورة حث المدققين على عدم تجاهل هذه المخاطر من خلال بذل العناية الكافية والالتزام بتطبيق الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية.

رابعا: أهداف البحث.

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق ، ومن اجل التحكم فيها، بالإضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف أبرزها:

- التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في مخاطر التدقيق.
- الوقوف على مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في الجزائر أثناء عملية التدقيق الخارجي.
- التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أجل زيادة ثقة الرأي العام في مهنة التدقيق، وتحسين الأداء المهني للمدققين الخارجيين في الجزائر.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع.

من بين أهم دوافع اختيارنا للموضوع نجد:

- أهمية الموضوع وضرورة لفت نظر المدقق الخارجي غلى أهمية استخدام الأدوات الحديثة للتدقيق ، بما فيها الإجراءات التحليلية خاصة وأنها تلعب دور كبير في اكتشاف الانحرافات الموجودة في القوائم المالية ، وأيضا التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي.
- ضرورة قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي، واستخدام الإجراءات والأساليب التي تمكنه من التحكم فيها.
- كون موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة نسبيا وقلة الدراسات التي تناولته.
- رغبتي الشخصية في البحث في هذا الموضوع وخدمة التخصص.

سادسا: منهج الدراسة

بناءا على طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف الموجودة في البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن فيه، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع والتعمق فيه،

سابعا: هيكل الدراسة.

من أجل تحقيق الهدف من الدراسة ونظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، وفي ضوء معالجة إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

- سنتناول في الفصل الأول مختلف الجوانب النظرية للإجراءات التحليلية، مفهومها أهدافها أهميتها، أنواعها أساليبها ومراحل تطبيقها وكذلك الأساليب الحديثة التي تعتمد عليها.
- سنتناول في الفصل الثاني مخاطر التدقيق الخارجي، التعريف ومستويات ومكونات التدقيق الخارجي، نموذج مخاطي التدقيق، كذلك دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.
- أما الفصل الثالث قمنا بدراسة ميدانية حيث تم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، وكذلك تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

ثامنا: الدراسات السابقة.

- **نيفين عبد الله أبو سمهدانة، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة،مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة.2006:**

المراجعة التحليلية تستخدم لمساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية لما لها من فوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد مقبول، وأيضا بهدف زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية.

وقد تم التوصل إلى لعديد من النتائج ، منها إن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة، وإن النسب المالية عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية مع ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية على تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها الإجراءات التحليلية وذلك لتطوير مهنة المراجعة .

- **ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين، دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،2013 .**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وتتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها:

إن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفعالية التدقيق والرقابة في وزارة المالية ، وأن تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفعالية التدقيق والرقابة في وزارة المالية، كما تين أن القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت يؤثر في كفاءة وفعالية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وقدمت الدراسة عدد من التوصيات منها التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق،وضرورة إيجاد برامج توعية للمراقبين الماليين حول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية كونها تسهم في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق بالتدقيق.

- **كردودي سهام (دور المراجعة التحليلية في أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة ، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة, 2014-2015):**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية على الأساليب الكمية التقليدية والمتطورة في تحسين أداء مدقق الحسابات في ظروف ظهرت فيها الحاجة إلى استغلال تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جاء هذا البحث كمحاولة لإبراز كيف تساهم الشبكات العصبية الاصطناعية في تحسين المراجعة التحليلية.

ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة ميدانية ترتبط بمركب الملح – لوطاية بسكرة – الفترة الممتدة2010.2011، حيث تم استخدام أربعة أساليب المراجعة التحليلية تتمثل في نموذج

النسب المالية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية، ونموذجي الانحدار والسلاسل الزمنية كأساليب مقارنة لنموذج الشبكات العصبية الاصطناعية في التنبؤ بالمبيعات.

خلصت الدراسة إلى أن أساليب الإجراءات التحليلية تساهم في إعطاء تحذيرات مهمة حول وجود التلاعب في القوائم المالية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما أم هناك دلائل إحصائية على أن أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية يتفوق على الأساليب الإحصائية التقليدية في قدرتها التنبؤية ودقتها التصنيفية.

- **محمد خبير منير عراب، دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق2015:**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف الخطاء الجوهرية لأية بيانات مالية، تم توضيح مفهوم التحريفات الجوهرية في البداية، ثم تم التمييز بين الأخطاء التي تسعى إلى زيادة الربح وتلك التي تسعى إلى تقليصه سواء كانت ارتكبت من قبل إدارة الشركة أو من قبل موظفيها، لتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق الإجراءات التحليلية على بيانات شركة صناعية لتوضيح دورها في اكتشاف البيانات المالية الخاطئة إذا وجدت، كانت النتائج الرئيسية للدراسة كالتالي:

- ✓ يمكن للإجراءات التحليلية اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تمثل ربحا أعلى أو قيمة مخزون أعلى ناتجة إما عن سياسات محاسبية خاطئة أو انتهاكات في المعايير المحاسبية.
- ✓ يمكنهم الكشف عن أي تكاليف إنتاج غير حقيقية ناتجة عن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التي تسمح بالسرقة، بالإضافة إلى ذلك عند تطبيقها في دورات التدقيق المختلفة يمكنهم من ضمان عدالة البيانات المالية عن طريق إزالة الشكوك حول زيادة أو خفض الأرباح المقصودة في أي حسابات.
- ✓ وفي النهاية اقترحت الدراسة على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في عمله لأنها تلعب دورا مهما في اكتشاف الأرباح الوهمية الناتجة عن تبني سياسات محاسبية خاطئة أو انتهاكات لأسس ومبادئ المحاسبة كما أنها تساعد المدقق في اكتشاف السرقة والتأكدمن خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

الفصل الأول

استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

تمهيد:

تعد الإجراءات التحليلية من أبرز الأساليب الحديثة لتدقيق وفحص البيانات المالية بعد التحول إلى التدقيق الاختياري، وباستخدام أسلوب العينات، كذلك تعتبر أداة رئيسية في عملية التدقيق الخارجين، وقد تم الاعتراف بها مهنيا من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال إصدار المعايير الدولية للتدقيق، التي نصت على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق نظرا لدورها الكبير في مساعدة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتضييق نطاق الاختبارات التي يقوم بها، كما تعتبر من الوسائل الأكثر استخداما من طرف المدققين الخارجيين في جمع أدلة الإثبات من أجل دعم رأيه حول مصداقية وشفافية القوائم المالية، نظرا لانخفاض تكاليفها والوقت المخصص لعملية التدقيق الخارجي.

تم تخصيص هذا الفصل من أجل إلقاء الضوء على:

- مفهوم الإجراءات التحليلية والتطور التاريخي لها.
- أنواع وأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي.
- أهداف وأساليب الإجراءات التحليلية.
- حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية.
- أهم الوسائل الحديثة للإجراءات التحليلية.

المبحث الأول: ماهية الإجراءات التحليلية.

تعددت التعاريف المستخدمة في التعبير عن الأساليب المستخدمة في عملية التدقيق الخارجي منها: المراجعة الخارجية، الفحص التحليلي.....ونظرا للتطور الكبير الذي شهدته مهنة التدقيق ظهر المصطلح الحديث: **الإجراءات التحليلية** التي تعتبر إحدى الوسائل الهامة التي يلجا إليها المدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية.

ظهر مفهوم الإجراءات التحليلية منذ القدم لكن الأدوات المستخدمة في هذا الأسلوب كانت تتسم بالبساطة وعدم التعقيد، إلا أن هذا المفهوم شهد تطورا كبيرا من خلال اهتمام الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق به ووجوب استخدامه من طرف المدقق الخارجي، لذلك تطورت الأدوات المستخدمة إلى أدوات تتميز بالحداثة والتعقيد هذا ما يتطلب من المدقق الخارجي بدل العناية المهنية اللازمة عند استخدام هذه الأدوات.

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على أهم التعاريف الواردة بشأن الإجراءات التحليلية ثم التطرق إلى التطور التاريخي

أولا: تعريف الإجراءات التحليلية:

لقد عرف في المعيار الدولي رقم 25 على أن الإجراءات التحليلية تتضمن عمل مقارنات للمعلومات المالية للوحدة على سبيل المثال مع: [1]

أ- الفترات السابقة

ب- النتائج المرتقبة لوحدة مثل الموازنات أم توقعات المدقق.

ج- المعلومات عن الصناعة المماثلة مثل: نسبة المبيعات إلى الذمم المدينة مع متوسطات الصناعة أو مع وحدات صناعية أخرى مماثلة في الحجم والنشاط.

[1]- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 1999، ص25

– كما أكدت الفقرة(05) على أن الإجراءات التحليلية تشمل أيضا دراسة أو بحثالمبني على خبرةالعلاقات بين:

د– عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتباينة والمبني على خبرة الوحدات

هـ– المعلومات المالية وغير المالية الملائمة مثل تكاليف الرواتب إلى عدد المستخدمين

- **تعريف 02:** وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المعيار رقم 520 بأنها تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.[1]

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

- **تعريف 03:** الإجراءات التحليلية هي عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينها وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينها.

ومن ثم فهي تمثل عملية فحص واختيار خاصة للمعلومات الخاصة بمنشأة ما من خلال دفترها وحساباتها ومقارنة معلوماتها لتحديد مدى اتساقها مع ما هو معروف عن المنشأة وأنشطتها.[3]

- **تعريف 04:** أشار إرشاد المراجعة الدولي FAC12العام 1983إلى أن: الإجراءات التحليلية تمثل واحدة من إجراءات الاختبارات الجوهرية وهي تحليل المعلومات والاتجاهات، والتي تمثل الاستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الانحرافات عن المبالغ المقدرة.[4]

---

[1]– علي محمد موسى، **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي**، المجلة الجامع الزاوية، المجلد الثاني، العدد15،ليبيا،2013.ص7.

[2]– كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية الحديثة**، جامعة الإسكندرية، مصر،2010.، ص157

[3]. عصام قريط، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد25،العدد الأول، دمشق2009 ، ص435.

[4]. محمد إبراهيم النوايسة، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدفق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 35، العدد1،العراق،2008، ص92.

– إجراءات المراجعة التحليلية هي عبارة عن مساعدة المدقق على تحديد وفهم طبيعة المنشأة ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه، كذلك التعرف إلى العناصر الهامة التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية التدقيق، بالإضافة إلى التقديرات الهامة لاستمرارية العميل.[1]

ثانيا: التطور التاريخي للإجراءات التحليلية:

ظهرت الإجراءات التحليلية قديما تحت اسم المراجعة الإنتقادية التي تعني قيام المدقق بإلقاء نظرة سريعة على المستندات والسجلات، حيث أنه من خلال خبرته يمكنه التعرف على العناصر الشاذة وغير العادية من أجل التركيز عليها وتوسيع مجال مخصصة، ثم تطورت أدوات الإجراءات التحليلية حيث أصبح المدقق يقوم بإجراء بعض المقارنات عن طريق استخدام النسب المالية من اجل اكتشاف بعض الفروق الجوهرية والتي على أساسها يقوم بتوسيع مجال فحصه.[2]

– في سنة 1972 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) بإصدار المعيار الأمريكي رقم « 54 » بعنوان «الممارسات غير القانونية في طرف العميل» المتضمن ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية التدقيق ومصدر من مصادر الحصول على المعلومات[3]

– أما في سنة 1978 أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة لنفس المعهد المعيار رقم « 23 » بعنوان« إجراءات المراجعة التحليلية» حيث اعتبر هذا المعيار الإجراءات التحليلية بأنها عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات الأخرى، بالإضافة إلى أنها اختبارات أساسية تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة المتوقع وفحص التغيرات الجوهرية.[4]

---

[1]– سارة محمد برمة محمد وآخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تمايز المراجعة الخارجية** ، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا–السودان، 2016، ص140.

[2]– علي محمد موسى، **نفس المرجع السابق**، ص31.

[3]– إسماعيل محمد المطر، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدققين الداخليين في المصارف العاملة في قطاع غزة**، أطروحة ماجستر، تخصص محاسبة،الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2015، ص.36

[4]– بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، مجلة الاقتصادي التحليلي، العدد 21، جامعة البصرة، العراق، 2012، ص265.

– إن المعيار السابق لم يجب تطبيق الإجراءات التحليلية كما أنه لم يحدد نسبة الاعتماد عبيها، بل تم تركها لتقدير المدقق وحكمه الشخصي بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة للاختبارات الأخرى.[1]

في سنة 1988 تطور مفهوم الإجراءات التحليلية كما أنه لم يحدد نسبة الاعتماد عليها بل تم تركها لتقدير المدقق وحكمه الشخصي بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة للاختبارات الأخرى.[2]

– في سنة 1998 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار المعيار الدولي رقم «520» بعنوان «الإجراءات التحليلية» الذي جاء مكمل لما نصت عليه نشرة معايير المراجعة رقم «56»حيث نص على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية تخطيط التدقيق وأغلب مراحل الفحص وعند الانتهاء من أعمال المراجعة وقبل إصدار التقرير النهائي من قبل المدقق الخارجي.[3]

– إن التطور الذي شهدته الإجراءات التحليلية قد شمل من ناحية الأدوات المستخدمة، حيث كانت هذه الإجراءات تستخدم أدوات بسيطة تتمثل في إجراء المفارقات البسيطة وتحليل النسب المالية من اجل إيجاد العلاقات عير العادية أي أدوات متطورة أكثر تعقيدا تعتمد على دراسة اتجاه متغير محدد بدلالة متغير أو عدة متغيرات أخرى، أو متابعة تطور هذا المتغير عبر الزمن، ومن ناحية أخرى فقد مس هذا التطور طريقة استخدام الإجراءات التحليلية، حيث في السابق تركت الحرية للمدقق الخارجي اختيار ما يناسب من إجراءات التدقيق المختلفة، أما في الوقت الحاضر فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وهذا نظرا للدور الكبير الذي تلعبه مناطق الأخطاء الجوهرية المحتملة وبأقل وأقصر وقت.

المطلب الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يحقق الكثير من المزايا التي تمكن المدقق الخارجي من الوصول إلى رأي سليم حول مصداقية القوائم المالية، ذلك ممن خلال تطبيقها في مختلف مراحل تنفيذ مهمته.

---

[1]– محمد إبراهيم النوايسية، **مرجع سابق**، ص92

[2]– إسماعيل محمد المطر، **مرجع سابق**، ص37

[3]– عمر سقا، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة اكبيطرة– مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصاديةوالقانونية**، المجلد 29، العدد الثاني،سوريا، 2013، ص435

أولا: أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية.

إن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يحقق المزايا التالية:

1- تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية: تستخدم الإجراءات من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، فإن المدقق الخارجي سيضيف من نطاق الاختبارات الجوهرية على مستوى هذه الأرصدة ، أما في حالة وجود شكوك حول إمكانية احتواء هذه الأرصدة على الانحرافات جوهرية فإن سيوسع من أداء الاختبارات الجوهرية واستخدام مزيد من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من اجل الحصول على أدلة إثبات كافية .

2- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق: إن الإجراءات التحليلية تعتبر أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة نظرا لإمكانية استخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل الفحص ولأنها تعتمد على البيانات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة.[1]

3- فهم مجال عمل مؤسسة التدقيق: تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من اجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها، حيث يتمكن المدقق الخارجي من خلال معرفته للمؤسسة عن تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب ومقارنة المعلومات التي يتم بتدقيقها مع نفس المعلومات المدققة في السنوات السابقة.[2]

4- تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار: يمكن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيق، ذلك من خلال استخدام النسب المالية التي تعد مؤشرا هاما للإشارة إلى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي في المستقبل، هذا ما سيؤثر على عدم إمكانية استمرارها وعدم قدرتها على الوفاء بمستحقاتها اتجاه دائنيها، ولا يعتبر استخدام النسب المالية لوحدة مؤشر التقييم أداء المؤسسة إلاإذا تمت مقارنتها بالنسب المالية للمؤسسة في السنوات السابقة ، أم النسب المالية للمؤسسات المماثلة والعاملة في نفس قطاع الصناعة .

---

[1]- منصور احمد البدوي شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، القاهرة 2003، ص159

[2]- بان توفيق نجم، **مرجع سابق**، ص(269-270)

5- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: تمكن الإجراءات التحليلية من الكشف عن وجود تقلبات لعلاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة، كما تكشف عن وجود انحرافات عن المبالغ المتنبأ بها لذلك يجب على المدقق الخارجي البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات باستفسارات من الإدارة.[1]

ثانيا: أنواع الإجراءات التحليلية.

- تختلف الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهناك خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية :

1- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذيالذي يعمله فيه:

يسهم هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة من الأداء الخاص بالجهة المراد التدقيق عليها، وذلك من خلال مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة المراد التدقيق عليها مع البيانات التي تمثل إجماليا النشاط للجهات الأخرى التي تزاول نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، حيث أن هذه المقارنة تقدر مؤشرا عند احتمال حدوث فشل مالي وتساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة المراد التدقيق عليها، ولكن عيبها أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة إضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها.

2- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة:

يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية[2] للجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية، فإذالاحظ ارتفاعا أم انخفاضا في احد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤديإلى ذلك لارتفاع أم انخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من ذلك الاحتمالات، وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة البيانات المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة.

---

[1]- عمرو سقا، **مرجع سابق**، ص444.

[2]- اريتزجيمزلوبك، ترجمة دكتور محمد عبد القادر الديسملي، **المراجعة مدخل متكامل**، درا المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 1422هـ 2002م، ص (257-258).

أ- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة:

يقوم المدقق بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تتم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسن الحالية في عمود أخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق، وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتماما اكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

ب- مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة:

يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقا لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أم مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة وهذا يمكن للمدقق أن يقوم بتحديد الأرصدة التي تتطلب فحصا إضافيا.

ج- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة:

وهذا النوع أفضل من النوعين السابقين، ويرجع ذلك بوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم اخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالاعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.

د- مقارنات بيانات الجهة المراد التحقيق عليها مع توقعاتها:

هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي، حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم يقوم بمقارنتها مع البيانات الفعلية على وجود تغيرات، تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن أسبابها والاقتناع بها، وكذلك التأكد من مدى بدل الجهود من قبل الجهة المراد التحقيق عليها في إعداد هذه الموازنات إلى التأكد من احتمال تعديل هذه الجهة البيانات المذكورة في الموازنات التقديرية بالإضافة إلى التأكد من احتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات وعلى نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها.

4- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق:

وفي هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بعمليات حسابية لتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية والتي تكون مبنية على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة بعد ذلك تحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الإثبات الخاصة بها.

5- مقارنة بيانات العميل مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية:

وهذا النوع يستخدم للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للفصل والتي تمثل ب(تكلفة إنتاج البرميل X كمية الإنتاج)، حيث أنه لا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية، إلا إذا كان متأكدا من دقة البيانات غير المالية[1]

المطلب الثالث: أهداف وأساليب الإجراءات التحليلية.

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يحقق الكثير من المزايا والأهداف التي تمكن المدقق من الوصول إلى رأي سليم حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، من خلال هذا المطلب سنتعرف على أهم الأهداف المحققة من استخدام الإجراءات التحليلية، وكذلك التعرف على أساليبها.

أولا: أهداف استخدام الإجراءات التحليلية.

من أسباب استخدام الإجراءات التحليلية هو مساعدة المراجع نواحي عديدة أهمها:

1- **المساعدة في فهم طبيعة أعمال المؤسسة وتحديد مناطق الخطورة:** لكي يقوم المراجع بالتخطيط السليم لعملية التدقيق أو المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة الكامنة عليه أن يفهم طبيعة أعمال المؤسسة واختياره لمعاونيه وتوقيت إجراءات المراجعة لذا تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الأساليب الشائع استخدامها في هذا المجال حيث انه بمقارنة معلومات السنة الجارية واتي قبلها يمكنه من الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بهما والتوسع في فحصها وبذلك يمكن المراجع من تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التحليلية.

[1]- اريمز جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص261

2- اكتشاف أعمال الغش والتزوير: قديما كان اكتشاف الغش والتزوير من طرف المراجع غاية في حد ذاتها غير أن هذه الناحية أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إبداء رأي فني محايد من خلال إثبات شرعية وصدق الحسابات.

3- المساهمة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار كمشروع : عند تقدير المدقق لمستوى مخاطر المراجعة المرغوبة عليه أن يقوم بدراسة وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار كمشروع على الأقل في المستقبل القريب ومن أهم الوسائل التي تعتبر مفيدة في هذا المجال هي إجراءات المراجعة التحليلية.

4- تساعد في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: عندما يجد المراجع اختلافات جوهرية غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية لمحل المراجعة والبيانات الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة مثل بيانات السنة السابقة التي تمت مراجعتها فإن هذه الاختلافات يشار إليها عادة بالتقلبات غير العادية.

5- تقليل الاختبارات الأساسية : عندما لا يجد المدقق تقلبات غير عادية بمعنى ذلك أن احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب يكون منخفض وبذلك توفر الإجراءات التحليلية دليل قوي على عدالة وسلامة أرصدة الحسابات التي تم فحصها بهذه الوسيلة مما يجعل المدقق يقلل من الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة تلك الحسابات.[1]

تعتبر الإجراءات التحليلية مهمة في جميع مراحل عملية التدقيق، تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف تمثل فيما يلي:

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.[2]

[1]- براهيمي سمية ، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستشارية للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص30

[2]- وزارة المالية الجزائرية، **المقرر رقم23المؤرخ في 15مارس2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص03

ثانيا: أساليب الإجراءات التحليلية.

يمكن استخدام العديد من الطرق أداء إجراءات الفحص التحليلي وذلك من خلال ثلاث مستويات:

1- الإجراءات التحليلية الوضعية غير الكمية:

وفقا لهذه الإجراءات يستخدم المراجع نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات التي حصل عليها وتشمل هذه الإجراءات:

* **الاستفسار:** عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة تشمل النواحي المالية والمحاسبية والتدقيقية.

* **التوقعات من نتائج المراجعة السابقة:** كالأخطاء التي اكتشفت في عمليات المراجعة السابقة ومقابلة المراجع السابق وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية المراجعة الحالية.

* **مراجعة المعلومات الخارجية(غير الكمية)** كالاطلاع على الكتب العلمية وأدلة المحاسبة والمراجعة الدولية وعلى القوانين والتشريعات الحكومية وأية تشريعات أخرى بها تأثير على المؤسسة والتقارير السنوية.

* **مراجعة المعلومات الداخلية(غير الكمية):** كمراجعة النظام الداخلي للمؤسسة وعقد التأسيس، كذلك مراجعة محاضر جلسات مجلس الإدارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة والاطلاع على ملفات الموظفين وملفات المراسلات بالإضافة إلى جلسات الإنتاج، والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها.[1]

2- الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة:

تتمثل الفلسفة الرئيسية وراء استخدام هذه الإجراءات في التدقيق، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل في عملية تدقيق الحسابات وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

[1]- أسماء عياط، **استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، تخصص محاسبة، الجزائر، 2014، ص39-40

* **تحليل النسب المالية:** النسب المالية عبارة عن الرابط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية كنسب السيولة والملائمة الربحية وغيرها ويساعد هذا الأسلوب في اكتشاف بنود غير مالية تستوجب البحث والاستفسار.

التحليل الأفقي: يعني دراسة النسب المالية للمنشأة على مدى عدد من السنوات وذلك لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات في بنود القوائم المالية.[1]

* **التحليل الرأسي(تحليل المكونات)** وهو التحليل الذي يبحث عن العلاقة القائمة بين بنود مالية معينة ولفترة مالية معينة.

3- الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة:

العديد من الأساليب الكمية المتطورة غير الموجودة في التطبيق الميداني حيث أن اغلب التقنيات المستخدمة في الجانب الميداني هي نماذج بسيطة للإشارة للأخطاء واستند على أساليب إحصائية وأهم هذه الأساليب استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أو المتعدد، تحليل السلاسل الزمنية ونموذج التخطيط المالي:

تحليل الانحدار: نماذج تحليل الانحدار هي عبارة عن العلاقات بين المتغيرات والتنبؤات ففي نماذج تحليل الانحدار المدقق بمكن له التوقع البيانات المالية والتشغيلية بمساعدة البيانات الاقتصادية والبيئية.

تحليل السلاسل الزمنية: تعتمد على المتغير المستقل لتفسير المتغير التابع وتقدير قيم المتغير التابع عند مستويات معينة من قيم المتغير المستقل طبقا مع بقاء الظروف المحيطة بالمتغير التابع على حالها.

ويمكن تعريف السلسة الزمنية بأنها عبارة عن مجموع من المشاهدات عن ظاهرة ما بوبت خلال فترات زمنية متتالية.

نموذج التخطيط المالي: طبقا لهذا النموذج يتم البدء باختيار احد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيسي المستقل حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود وبعد انتهاء كافة التنبؤات يتم إعداد قائمة الدخل

[1]- عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة البتراء للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثاني،عمان 2008، ص9-10

التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ومقارنتها مع القوائم الفعلية لتحديد مدى معقولية الظاهرة في هذه القوائم[1]

المبحث الثاني: مراحل ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية.

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من طرف المدقق الخارجي وفق مراحل أساسية وذلك بهدف الوصول إلى رأي سليم حول مصداقية القوائم المالية، كما توجد حدود ومعوقات تعيق تطبيق هذه الإجراءات، فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مراحل وتوقيت تطبيق الإجراءات التحليلية، وكذلك اهم المعوقات التي تعيق تطبيق هذه الإجراءات.

المطلب الأول: مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية.

نظرا للدور الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي استوجب من المدقق الخارجي الاستعانة بها في مختلف مراحل مهمته، سنتعرف من خلال هذا المطلب التعرف على مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية وكذلك توقيت التدقيق.

أولاً: مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية:

تطبق الإجراءات التحليلية وفق ثلاث مراحل أساسية وهي: تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التدقيق، اختبارات التحقق، وثالث مرحلة هي تطبيقها في المرحلة النهائية لعملية التدقيق.

1-تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط: تعتبر مرحلة التخطيط لعملية التحقيق مرحلة مهمة في عملية التحقيق، فهي تسمح للمحقق الخارجي بتقدير المخاطر أن تحتوي الأرصدة المكونة للقوائم المالية على الأخطاء وتحريات جوهرية، إن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن المدقق الخارجي من تقدير هذه المخاطر وتوجيه أعماله.

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

[1]- كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، تخصص محاسبة، الجزائر، 2014، ص53

أ- الحصول على فهم للمؤسسة وبنيتها: يجب على المدقق الخارجي أن تتوفر له معرفة عن طبيعة عمل المؤسسة وذلك من أجل تحديد التغيرات الحاملة في نشاطها، من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية، ومقارنة المعلومات المالية التي لم يتم مراجعتها مع المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة، حيث يمكن لهذه التغيرات أن تشير إلى اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكنها أن تؤثر في تخطيط التدقيق. [1]

ب-تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: من أجل تحديد طبيعة وتوقيف ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.[2]

ج- التعرف على مواطن التي قد تواجه المراجعة وذلك ببحث الأرصدة والعلاقات غير العادية وغير المتوقعة في البيانات الإجمالية ويتولى المراجع ذلك باستيفاء معلوماته من القوائم المالية عن السنوات السابقة ولعدد محدد منها كما يراه المراجع.

إذن استخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط للمراجعة هو المساعدة في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ستستخدم للحصول على الأدلة اللازمة لأرصدة حسابات بذاتها أم لمجموعة من العمليات. كما أن غرض الإجراءات يتمثل في إظهار العمليات غير العادية وقيم ومعدلات ومؤشرات قد تظهر استياء تؤثر على القوائم المالية وبالتالي على خطة المراجعة.

ويتعين المراجع بيانات مالية وغير مالية فالبيانات غير المالية قد المالية قد تمثل أهمية خاصة مثل: عدد العاملين . مساحة أماكن البيع، حجم الإنتاج ... الخ .

والمراجع هو الذي يقدر إمكانية الاعتماد على البيانات بالحكم على مصادرها و الظروف المتاحة وقت جمعها، والعوامل التالية تؤثر على حكم المراجع في قدرة المعلومات للأغراض التي يبتغيها :

- ما إذا كانت البيانات قد تم الحصول عليها من مصادر محايدة خارج المشروع أو من مصادر داخل المشروع.
- ما إذا كانت المصادر داخل المشروع مستقلة عن هؤلاء المسئولين عنها.
- ما إذا كانت المصادر داخل المشروع مستقاة من نظام يعتمد عليه وفيه رقابة كافية.
- ما إذا كانت البيانات قد خضعت الاختبارات من خلال السنة أو في السنة الماضية.
- ما إذا كانت التوقعات قد تم التوصل إليها من خلال بيانات من مصادر متنوعة. [1]

[1]- الفين أرينر، جيمس لوبك، **مرجع سابق** ص 254-255.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع**، عمان، الأردن، 2012، ص460.

2- اختبارات التحقق:

يتم استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الاختبارات الجوهرية (الأساسية) في عملية التدقيق بالارتباط مع إجراءات تدقيقية أخرى: [2]

وان قرار استخدام أي من الإجراءين (الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية) للوصول إلى الأهداف الخاصة لعملية التدقيق بني على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من استخدام الإجراءات التحليلية المتوافرة وتخفيض خطا لاكتشاف من خلال تأكيدات معينة للقوائم المالية.

وعلى مراقب الحسابات عند استخدام الإجراءات التحليلية كاختبار أساسي أن يولي الاهتمام بكافة الاختلافات الناتجة من التوقع الذي يمكن قبوله دون المزيد من الاختبارات والفحوصات عليها والتي تتطلب منه القيام ببرهنة المستويات المطلوبة والملائمة للضمان المرغوب من الإجراءات. فضلا عن قيامه بتقييم وتحديد الاختلافات الكبيرة غير المتوقعة مع الإجابات التي يحصل عليها من إدارة الوحدة الاقتصادية للاستفسارات التي يطلبها مراقب الحسابات.

يتم استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة ومجال العمل الميداني كأدلة تدقيق لغرض تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى. فالإجراءات التحليلية هي اختبارات لمدى معقولية فقرات (بنود) القوائم المالية وتطابقها مع توقعات مراقب الحسابات فإنها تتطلب إجراء اختبارات تفصيلية موسعة إذ أن قيام مراقب الحسابات بعمل اختبارات (التفاصيل التحليلية) فإنها تساعده في تحقيق الأغراض التالية:

- التأكد من معقولية الأرقام الواردة في فقرات القوائم المالية.
- تحديد كافة الحسابات أو المعاملات التي تحتاج إلى اهتمام تدقيقي كبير.

وأكدت الفقرة (1-4) من المعيار (Eu-SAIS-NO-24) إن الإجراءات تكون أكثر موثوقية في بيئة رقابية داخلية فاعلة أو بيانات خارجية جيدة. وفي أغلب الأحيان يتم استخدام الإجراءات التحليلية جنبا إلى جنب مع الاختبارات الجوهرية الأخرى. وأحيانا قد تعطي الإجراءات التحليلية بمفردها المستوى المطلوب من الصفات.

---

[1] محمود ناجي درويش، و عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، طبع، نشر- التوزيع الإدارة الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 143-145.

[2] ناظم شعلات جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المحور المحاسبي ، المجلة 13 العدد 2،بغداد، 2003، ص 128.

إن أهم المؤشرات التي يمكن أن تؤثر في الإجراءات التحليلية عند استخدامها كإجراءات جوهرية والتي تتمثل في:

أ- طبيعة التوكيد والإثبات.

ب- إمكانية الاعتماد على البيانات: إن مراقب الحسابات يجب أن يكون لديه تأكيد بدرجة الاعتماد على البيانات المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

ج- صدق العلاقات المتنبأ بها:

د- دقة التنبؤات (توقعات مراقب الحسابات).

3- المرحلة النهائية في التدقيق: وذلك عندما يقوم المدقق بتقييم الأدلة المختلفة والخروج برأي نهائي وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية في هذه الخطوة إلزامية وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيس إلى تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام بالإضافة إلى إمكانية الحكم على استمرارية المنشأة أي أن الهدف الرئيسي من وراء استخدامها في هذه المرحلة هو تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية. [1]

تساعد الإجراءات التحليلية في نهاية هذه المرحلة من عملية التدقيق بالتعريف بالتعرف على البنود والتي تتطلب أكثر إفصاحا وتقييما لسلامة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء التدقيق بما في ذلك الرأي حول القوائم المالية. إذا كانت مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة لمثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الاستنتاجات التي تم تكوينها خلال عملية التدقيق بشكل منفرد ومن ناحية أخرى فإنها تحدد مجالات تتطلب إجراءات إضافية. [2]

[1] نادية عبد المجيد أبو سنيدة، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاعغزة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 28.

[2] علاوي حمزة، **دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015، ص 64.

إن الهدف الرئيسي من وراء هذه المرحلة هو تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية، وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيسي إلى تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام. بالإضافة إلى إمكانية الحكم على استمرارية المنشأة. [1]

ثانياً: توقيت تطبيق الإجراءات التحليلية: [2]

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة حيث يجب إجراء بعض هذه الإجراءات في مرحلة التخصيص لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى توقيت العمل الذي سيتم تنفيذه، ويساعد المراجع على التعرف على الأمور العامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة مثلاً: قد يؤدي حساب معدل دورات المخزون قبل اختبار أسعار المخزون إلى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ هذه الاختبارات.

ويتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى.

ويجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة. ويكون ذلك مفيدا في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع التوسل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها، ومن المتعارف عليه أن ينفذ الشريك إلماما كبيرا بالعميل والمجال الذي يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه.

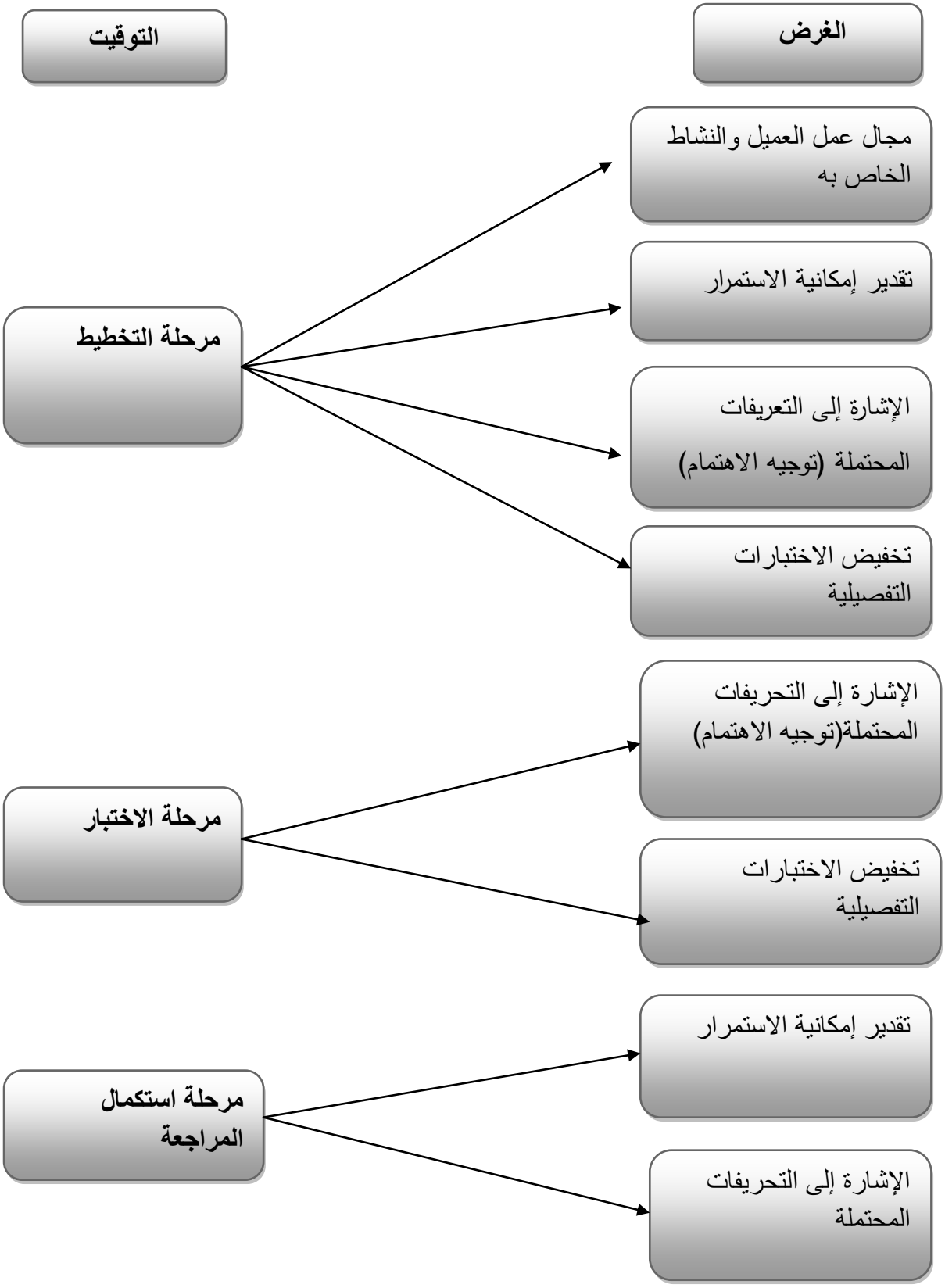
ويعد توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجراءات التحليلية الفعالة أحد السبل الممكنة للإشراف على أداء في المراجعة ويوضح الشكل أغراض الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من المراحل الثلاثة ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحقيق كافة الأغراض الأربعة بينما يتم استخدامها في المرحلتين الأخيرتين لتحديد دليل المراجعة الملائم والتوصل إلى رأي عن مدى العرض بالقوائم المالية.

---

[1] حسن فليح مفلح القطيش وآخرون، **مدى استخدام مدققي الحسابات في الأردن للإجراءات التحليلية عند القيام بالتدقيق على الشركات المساهمة العامة الصناعية**، جامعة الإسراء، الأردن 2013، ص 11.

[2] الفين أرينز، حيمس لوبك، **نفس المرجع السابق**، ص 257.

الشكل (1-1): توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



المصدر: ألفين أرينز **مرجع سابق** ص258.

من خلال الجدول يتبين لنا أن توقيت الإجراءات التحليلية يقوم على ثلاث مراحل وذلك بغية الوصول إلى أغراض معينة: المرحلة الأولى هي مرحلة التخطيط والغرض منها معرفة مجال العملية والنشاط الذي يقوم بهو كذلك تقدير إمكانية الاستمرار، المرحلة الثانية وهي مرحلة الاختبار والغرض الأساسي منها هو تخفيض الاختبارات التفصيلية وكثالث مرحلة نجد مرحلة استكمال المراجعة.

المطلب الثاني: حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية.

ان تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق تعترضه مجموعة من المعوقات، كما يجب على المدقق الخارجي مراعاة مجموعة من المحددات عند استخدامه لهذا الأسلوب، من خلال هذا الطلب سيتم التعرف على حدود استخدام الإجراءات التحليلية وكذلك ابرز المعوقات التي تعيق تطبيقها.

أولاً: حدود استخدام الإجراءات التحليلية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يواجه العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار ولعل من أهمها: [1]

1- القدرة على كشف التقلبات غير العادية: إن موثوقية استخدام هذه الإجراءات يعتمد على قابلية المقارنة وتجانس تحليل البيانات:

- يجب أن يكون هناك حذر في حالة تغير الطرق المحاسبية أو في حالة تغير مجموعة من المنتجات.
- يجب أن يراعي إجراء المقارنات مع المعلومات المتعلقة بمؤسسات أخرى تابعة لنفس قطاع الصناعة.
- يعتمد التفسير على درجة تفصيل المعلومات محل الفصل.

2- درجة موثوقية نظام الرقابة الداخلية: إن استخدام هذه الإجراءات في بيئة يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير فعالا لا يسمح بتوفير مستوى مرضي من المصداقية للتحليل.

3- الهدف من هذه الإجراءات: أن هذه الإجراءات هي الأكثر استخداما في البحث عن العناصر المهمة لإثبات موثوقية المعلومات لوحدها.

[1] عميروش إيمان، **مرجع سابق**، ص22.

4- طبيعة العناصر محل التحليل: إن تطبيق الإجراءات التحليلية لوحدها ما يمكن أن يكون غير كافيا عندما يتعلق الأمر بحسابات تخضع بطبيعتها لاختلافات جوهرية.

إن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يعتمد على الأساس على أسلوب المقارنات، الذي يستخدم من أجل التوصل إلى تحديد التعريفات والتقلبات الممكنة في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، لكن هناك عوامل تحد من تطبيق هذا الأسلوب لذلك يجب على المدقق قبل استخدام هذه الإجراءات التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى فحص مدى ثبات البيانات المحاسبية المتبعة في معالجة العمليات والأحداث المحاسبية وذلك بالنسبة للسنوات السابقة وبالنسبة للمؤسسات المماثلة والعاملة في نفس قطاع النشاط.

كما يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق هذه الإجراءات التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها إلى أرصدة بسيطة حيث يكفي تطبيق الإجراءات التحليلية لوحدها. وأرصدة معقدة ويسودها الشك في إمكانية احتوائها على أخطاء جوهرية. ففي هذه الحالة يجب على المدقق الخارجي تدعيم هذه الإجراءات بإجراءات إضافية أخرى.

ثانياً: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية

بالرغم من أن المراجعة التحليلية تمثل الأساليب الحديثة في التدقيق (المراجعة) فما زال تطبيقها واستخدامها محدودا بين المدققين أما المهنة فترى أن هناك مجموعة من العوائق تحول دون الأخذ بالإجراءات التحليلية أهمها: [1]

1- التخصيص في مواضيع غير محاسبية وهو ما تتطلبه الإجراءات التحليلية للبحث في مواضيع التسويق والإحصاء والاقتصاد والإدارة والقانون وهو غير ممكن توفره لدى المدقق العادي أو حتى المدقق الفذ.

2- دعم وجود معايير ومؤشرات مقبولة عموما للإجراءات التحليلية تخدم مراجعة الكفاءة على وجه الخصوص مما يظهر المراجع على اعتماد معايير يضعها بنفسه ويقومها وذلك عندما يقتنع بمعايير الإدارة.

[1]- نادية عبد المجيد أبو سنيدة، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاعغزة**، مذكرة ماجستر تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، 2015،ص31

3- حاجة المدققين إلى خبرة كافية تمكنهم من استخدام جميع أساليب الإجراءات التحليلية.

4- عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة أو توفرها مع عدم ملاءمتها لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة.

5- عدة توفر إحصائيات منشورة تمثل متوسط النسب لمالية لكل مجموعة من المجموعات المماثلة من المنشآت بحيث تعتبر معايير تقاس عليها نسب المنشآت الأخرى.

6- بالإضافةإلى طبيعة منشأة العميل وخصائصها وتغير بعض سياستها واختلاف طرقها المحاسبية المطبقة مما يحول دون إجراء المقارنات المناسبة مع المنشآت الأخرى التي تعمل نفس الصناعة

7- كبر حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب وإطراف متعددة أخرى فاحتمال تعرض المحاسب للمبادلة القانونية خاصة فيما يتعلق بالمعايير الموضوعة من قبله وذلك في حال اتخاذ قرارات خاطئة تعرضه ويعرض جهات أخرى للمساءلة القانونية كالإدارة والأطراف الأخرى المستفيدة من البيانات المالية والبيانات الإضافية

المبحث الثالث: أدوات الإجراءات التحليلية.

كان استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي مقتصرا على الأدوات التقليدية (أسلوب التحليل المالي، أسلوب النسب المالية، أسلوب المقارنات البسيطة) لما تتسم به من البساطة وعم التعقيد، إلا أن هذه الأدوات تشوبها بعض العيوب التي تعيق المدقق في تقييم الوضع المالي للمؤسسة، لذا ظهرت أدوات أخرى حديثة للإجراءات التحليلية أكثر دقة في تقييم الوضع المستقبلي للمؤسسة، فمن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية.

المطلب الأول: نموذج تحليل الانحدار.

يعد تحليل الانحدار أكثر الأدوات استخداما في الإجراءات التحليلية حيث يستخدم من اجل تقييم معقولة الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته (متغير تابع) وبعض الحسابات الأخرى متغيرات متنقلة وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع ومقارنته بالرصيد افعلي ففي حالة اختلفت القيمة الفعلية الظاهرة في القوائم المالية فهناك احتمال كبير لوجود أعضاء جوهرية في هذا الحساب لذلك فعلى المدقق الخارجي تخصيص جهد اكبر وتوسيع في فحصه.

أولا:تعريف نموذج الانحدار الخطي:

هو عبارة عن دالة رياضية يمكن بها حساب احد المتغيرين بدلالة المتغير الأخر وابسط حالة لهذه الدالة عندما يكون لدينا متغير متنقل واحد فقط يرتبط مع المتغير التابع بعلاقة خط مستقيم كمايلي:

حيثY= $b_0 + b_1 xe$

Y متغير تابع

bثابت الانحدار

0 معامل الانحدار

b_1متغير متنقل.[1]

إن الهدف من تحليل الانحدار الخطي هو تقدير العلاقة الرياضية الخطية التي تربط بين متغيرين أو أكثر في دراسة تحليل الانحدار يوجد نوعين من المتغيرات هما:

– المتغير التابع: وهو المتغير الذي تتأثر قيمة في حالة تغير قيمة المتغير المتنقل (أو المتغيرات المتنقلة)

– المتغير المتنقل هو المتغير الذي يؤثر في قيمة المتغير التابع عند تغيره ولا يتأثر بالمتغير التابع ويسمى أيضا بالمتغير التفسيري[2]

ثانيا: أنواع الانحدار الخطي:

1– الانحدار الخطي البسيط:

يعرف الانحدار الخطي البسيط بأنه عملية تقدير العلاقة الخطية بين متغيرين فقط احدهما متغير مستقل والأخر متغير تابع.

[1]– محمد علي محمد احمد صدقي محمد الذيب ، **مبادئ الإحصاء مع استخدام الخدمة الإحصائية الجاهزة**، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر 2018، ص162

[2]– محمد عبد العال النعيمي، عبد الرحمن عودة، **مقدمة في الإحصاء مع تطبيقات على برنامج SPSS** ، الطبعة 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص139

يمكن عرض نموذج الانحدار الخطي البسيط في شكل معادلة من الدرجة الأولى تعكس المتغير التابع كدلالة في المتغير المستقل كما يلي:y=a+Bx+e

حيث y : المتغير التابع(الحساب قيد التدقيق)

X: المتغير المستقل (المبلغ المتعلق بمتغير مالي ذات الصلة لنفس الشهر)

a.B: هي معاملات الانحدار المتعلقة بكل من X و Y

E: هو الجزء المتبقي او غير المفسر من Y

يتم تقدير كل من المعاملين a,B عن طريق استخدام طريقة المربعات الصغرى المتعلقة بالملاحظات المالية لكل من المتغيرين X وy ، عادة تكون الملاحظات خاصة ب 36 شهر محالة إلى فترة الأساس الشهرية، نفس العلاقة من الممكن أن تستمر خلال 12 شهر الموالي، ويستطيع المدقق الخارجي حساب المبلغ المتوقع لهذا الحساب خلا فترة التدقيق كما يلي:Y=A+Bx

إن الغرض من إيجاد معادلة الانحدار الخطي البسيط هو التنبؤ بقيمة المتغير التابع لقيمة محددة من قيم المتغير المستقل وتسنى العلاقة بين المتغير X والمتغير Y بمعادلة خط الانحدار البسيط[1]

إذن فخط الانحدار يفيدنا في عملية التنبؤ والتخطيط بوجود علاقة أو ارتباط بين المتغيرين، بمعنى انه إذا علمت قيمة احد المتغيرين أمكن ذلك من التنبؤ ولو بالتقريب من قيمة المتغير الأخر وذلك عن طريق معادلة خط الانحدار[2]

2- الانحدار الخطي المتعدد:

إيجاد علاقة بين عدة حسابات من جهة (متغيرات مستقلة) وحساب أخر (متغير تابع) الاستقلال بالمتغيرات المستقلة في إيجاد قيمة المتغير[3] التابع لتحقق من صحة او التنبؤ برصيده، ويتم ذلك من خلال المعادلة التالية:

[1]- عميروش ايمان، **مرجع سبق ذكره**، ص40

[2]- احمد السيد عامر، **الإحصاء الوصفي والتحليلي**، الطبعة 01، دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة، مصر، 2007، ص285

[3]- عاقلي عبير، **الإجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية الدولية**، مذكرة ماستر تخصص محاسبة جامعة بسكرة، الجزائر2014، ص82

Y=a+b1x1+b2x2+……bnxn

يعتبر الانحدار الخطي المتعدد تقنية إحصائية قياسية في أدوات البحث وهو امتداد للانحدار الخطي البسيط، يمكن هذا الانحدار الباحثين من الإجابة عن الأسئلة التي تنظر في الدور الذي تلعبه المتغيرات المستقلة للتباين في متغير تابع وحيد.

– يعرف الانحدار الخطي المتعدد بأنه: عملية تقدير العلاقة الخطية بين عدة متغيرات يعد احدهما متغيرا تابعا والمتغيرات الأخرى تعد متغيرات مستقلة.[1]

إن في استخدام تحليل الانحدار المتعدد بهدف ابحث في العلاقة ما بين أكثر من متغير مستقل يرمز له ب xi حيث يمثل العوامل المؤثرة على الظاهرة موضوع الدراسة وبين المتغير التابع ويرمز له ب Y الذي يمثل هذه الظاهرة سواءا كان البحث عن مدى تأثير مجموعة المتغيرات المستقلة أو تأثير كل منهما على حدى، في حالات عملية عديدة يكون المتغير التابع Y متعمدا في تفسيره على أكثر من متغير مستقل X

إذن فالمتغير في قيم المتغير التابع يعتمد فقط على تباين المتغيرات المستقلة في النموذج، ذلك لعدم إمكانية تضمين النموذج جميع المتغيرات المؤثرة في الظاهرة المدروسة، ومن هنا لابد من تضمين النموذج فضلا عن المتغيراتالمستقلة Xi حدا يمثل متغير الخطأ العشوائي(μi=(y-y’الذي يقيس الجزء من التغير في المتغير التابع، والذي يسببه المتغيرات المستقلة غير المدرجة في نموذج الانحدار المتعدد.

المطلب الثاني: مفهوم ومكونات السلسلة الزمنية.

يعتبر أسلوب السلاسل الزمنية من أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة من طرف المدقق الخارجي من اجل تتبع التغير في قيم الأرصدة والمعاملات عبر الزمن والبحث هن أسبابه

بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يمكن المدقق الخارجي من التنبؤ بما ستكون عليه الأرصدة في المستقبل سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على هذا الأسلوب.

[1]– حسن ياسين طعمة، ايمان حسين حنوش ، **أساليب الإحصاء التطبيقي**، الطبعة1، دار هناء للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2009، ص235

أولا: مفهوم السلسة الزمنية:

السلاسل الزمنية عبارة عن مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية معينة، عادة على فترات متساوية ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية مثل الاتجاه بفترات طويلة الآجل، التغيرات الموسمية، التغيرات العشوائية.[1]

– تعرف السلسة الزمنية بأنها مجموعة من المتغيرات العشوائية ثم فهرستها وفقا للترتيب الذي يتم الحصول عليه في الوقت، فعلى سبيل المثال يتم النظر في سلسة زمنية ما بأنها سلسلة من المتغيرات العشوائية: $x_1 x_n \dots x_3 , x_2,$

حيث $_1$ متغير عشوائي يدل على القيمة التي اتخذتها السلسلة في النقطة الزمنية الأولى

x_2 متغير يدل على القيمة الخاصة بالفترة الزمنية الثانية، x_3 هو قيمة الفترة الثالثة ... الخ

هناك تعريف أخر على أن السلسة الزمنية هب مجموعة من الملاحظات الكمية مرتبة وفق الترتيب الزمني، ويعتبر الوقت (T) متغيرا منفصلا.

– كما تعرف السلسلة الزمنية بأنها رصد قيمة الظاهرة المدروسة في فترات زمنية متساوية غالبا ما تكون سنوية وتمثل السلسلة الزمنية بمتغيرين أحدهما يمثل المتغير المستقل الذي يعبر عن الفترة الزمنية، والأخر يمثل التابع الذي يمثل قيمة الظاهرة التي تقابل الفترة الزمنية [2]

– أما من الناحية الرياضية فتعرف السلسلة الزمنية بأنها متتابع من المتغيرات العشوائية مؤشرة بالدليل (T) حيث تتكون من متغيرين احدهما توضيحي وهو متغير الزمن، والأخر متغير الاستجابة وهو قيمة الظاهرة المدروسة، يمكن التعبير عنها رياضيا كالتالي$y= f(t)$، أما إذا كانت هناك متغيرات توضيحية أخرى أي عوامل أخرى إلى جانب الزمن تؤثر على الظاهرة y فتستخدم العلاقة الرياضية التالية:

$$Y=f(t.x_1, x_2 , . \dots x_n)$$

ثانيا: مكونات السلسلة الزمنية

[1]– عاقلي عبير، **مرجع سبق ذكره**، ص45

[2]– ثائر فيصل ،**الإحصاء في العلوم الإدارية والمالية**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص224

يجب فصل مكونات السلسلة الزمنية عن بعضها البعض بهدف معرفة تأثير كل مكونات السلسلة الزمنية على قيم الظاهرة المدروسة، تتكون السلسلة الزمنية من أربعة أنواع أساسية:

1- الاتجاه العام:

يقصد بالاتجاه العام الحركة العامة للسلسلة الزمنية على المدى البعيد إما بالزيادة أو النقصان

إن الهدف من قياس الاتجاه العام للسلسلة الزمنية هو تشخيص العوامل المؤثرة وتحديد عامل النمو على مستوى السلسلة الذي يعد الأساس في عملية التنبؤ بسلوك الظاهرة قيد الدراسة في المستقبل [1]

2- **التغيرات الموسمية:** ويقصد بها التغير في السلسلة الزمنية خلال السنة لمن فصل الأخر أو من أسبوع إلى أخر أو من يوم إلى أخر أو من يوم لأخر ومن أمثلة التغيرات الموسمية الزيادة الكبيرة التي تحدث في مبيعات المرطبات والعصائر والصابون...

وعادة تأخذ التغيرات الموسمية شكلا أكثر انتظاما من التقلبات الدورية ولذا تكون عملية التنبؤ بها أفضل[2]

3- التغيرات الدورية: وهي تغيرات تؤدي إلى حدوث نمط دوري في السلسلة يتكرر كل فترة زمنية طويلة(سنتين أو أكثر)، وهي في ذلك تشبه التغيرات الموسمية إلا أنها تختلف عن هذه التغيرات في العديد من الأوجه، الاختلاف الأول أن طول الدورة التي تحدثها هذه التغيرات أكبر كثيرا من طول الدورة الموسمية، والاختلاف الثاني أسباب حدوث هذه التغيرات والاختلاف الثالث أن طول هذا النوع من الدورات لا يمكن تحديده بشكل دقيق.

4- التغيرات غير المنتظمة (العشوائية):تختلف هذه التغيرات عن كل التغيرات السابق ذكرها في أنها لا يمكن التنبؤ لأنها لا تحدث طبقا لقاعدة أو نظام أو قانون معين فهي تغيرات غير عادية تسبب اهتزازات فجائية في الظاهرة بالارتفاع أو الانخفاض وتتصف هذه التغيرات بأنها لا تستمر طويلا ولذلك فهي تسمى بالتغيرات قصيرة الأجل ومن أسباب هذه التغيرات الحروب والكوارث والزلازل والبراكين.[3]

---

[1]- حسن ياسين طعمة، ايمان حسين حنوش، **مرجع سابق**، ص398

[2]- محمد علي محمد احمد، **مبادئ الاستدلال الاحصائي**، الدار الجامعية، مصر، د.س.ن ، ص363

[3]- سمير مصطفى شعراوي، **مقدمة في التحليل الحديث للسلاسل الزمنية**، مركز النشر العلمي، العربية السعودية2005، ص(47-48)

المطلب الثالث: أساليب التنبؤ المالي.

تعتبر أساليب التنبؤ المالي إحدى الأدوات الحديثة المستخدمة من طرف المدقق الخارجي التي تهدف إلى مساعدته على وضع الخطط والوسائل التي تمكنه من مواجهة هذه الظروف وحماية مستخدمي القوائم المالية وحماية نفسه من المساءلة القانونية لعد بذله العناية المهنية اللازمة.

أولا: أسلوب التخطيط المالي:

يعرف التخطيط المالي بأنه اتخاذ القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل والتخطيط لمواجهتها، هذه التطورات متعددة منها الداخلي الذي يمكن السيطرة عليه ومنها الخارجي الذي لا يستطاع التحكم فيه [1]

تعرف الخطة المالية بأنها عبارة عن وثيقة تحدد ما يجب القيام به خلال فترة مستقبلية محددة، لذلك فإن عملية التخطيط المالي تتضمن القيام بما يلي:

- تحليل اثر الخيارات المالية والاستثمارية المتاحة للمؤسسة.

- توقع النتائج المستقبلية للقرارات الحالية تجنبا للمفاجآت وتفهم العلاقات بين الحاضر والمستقبل

- التقرير بشأن اختيار احد البدائل المتاحة.

- قياس النتائج في ضوء الخطة الموضوعة.[2]

يتم أسلوب التخطيط المالي من طرف المدقق الخارجي من اجل التعرف على الاحتياجات المالية للمؤسسة في المستقبل وذلك قبل ظهور الحاجة الفعلية للأموال بفترة كافية من اجل أن يكون التخطيط المالي فعالا يجب توافر مجموعة من الاعتبارات هي:

[1]– زياد رمضان، محمود الخلايلية، **التحليل والتخطيط المالي، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات**، القاهرة، مصر، 2013، ص192

[2]– مفلح محمد عقل، **الإدارة المالية والتحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009، ص422

*** دقة عملية التنبؤ**

– الوصولإلىأفضل خطة مالية ممكنة: لا يوجد نموذج محدد يساعد على وضع أفضل خطة مالي، لذلك يجب على المدقق الخارجي مواجهة كافة المشاكل والظروف المتوقعة ويحدد على ضوئها أفضل البدائل الممكنة

* **مراجعة ومتابع الخطة المالية:** لا بد من متابعة التنبؤات التي تم بناء الخطة المالية على ضوئها خاصة في حالة حدوث بعض الظروف غير المتوقعة، فالخطة المالية تستخدم كمعيار للحكم على الأداء في المستقبل، أي عملية تقييم الأداء لا تكون ذات فائدة إلا إذا أخذت الظروف الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة[1].

ثانيا: أسلوب التدقيق النقدي.

يعرف التدقيق النقدي بأنه عبارة عن توقع مبني على أسس سليمة ومنطقية لكمية ومواعيد المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية مستقبلية معينة، إذن فالتدقيق النقدي يعطي فكرة عن مواعيد دخول النقدية للمؤسسة ومواعيد خروجها كما يوفر معلومات عن كمية ونوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة ومواعيد تلك الاحتياجات، ونوع التمويل الأنسب لتلبية هذه الاحتياجات، كما يمكن من الرقابة الفعلية على ما هو موجود وكذلك مراقبة سيولة المؤسسة[2]

ويختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المتنقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية وكذلك لا يسعى إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للتنبؤ المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة ، أما القيم الحقيقية للعناصر المصروفات والإيرادات غير العادية والأموال القابضة والقروض طويلة الأجل لا يتم التنبؤ بها، لذلك تعد قوائم مالية تقديرية للدخل المركزي المالي.[3]

---

[1]– محمد صالح الحناوي، نهال فريد مصطفى، **التحليل المالي لمشروعات الأعمال**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، 2008، ص126-127

[2]– مفلح عقل، **مرجع سبق ذكره**، ص431

[3]– عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، جامعة البتراء، قسم المحاسبة، عمان 2008، ص10-11

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل قمنا بالتوصل إلى أن الإجراءات التحليلية هي من أهم الأساليب المستخدمة من طرف المدقق الخارجي، لذلك فقد أهتمت الجمعيات المهنية بهذا الأسلوب وقد أوردت له المعيار الدولي ISA520 كذلك تم الوصول إلى:

- تعتبر الإجراءات احد أهم أساليب جمع أدلة الإثبات التي يستعين بها المدقق الخارجي.

- إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يحقق الكثير من المزايا والأهداف التي تمكن المدقق الخارجي من الوصول إلى رأي سليم حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية.

- تستخدم الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، فهي تستخدم خلال مرحلة التخطيط من اجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة من طرف المدقق الخارجي، كما تستخدم خلال مرحلة تنفيذ التدقيق (مرحلة الاختبار) .

وأخيرا تستخدم خلال المرحلة النهائية من أجل الحكم على سلامة القوائم المالية والتحقق من مدى استمرارية المؤسسة.

الفصل الثاني
الاطار المفاهيمي لمخاطر التدقيق الخارجي

تمهيد:

استجابة للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة، ظهر منهج التدقيق القائم على أساس المخاطر، و ازدادت مسؤولية المدقق الخارجي بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة من أجل تقييم المخاطر الممكن مواجهتها أثناء ممارسة مهامه، وتحديد المستوى المقبول لهذه المخاطر الذي يمثل احد المحددات الأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي لتحديد نطاق وتوقيت ومدى الإجراءات المناسبة التي تمكنه من إبداء رأي سليم حول صحة ومصداقية القوائم المالية المعروضة عليه.

يمثل نموذج مخاطر التدقيق الخارجي المرجع الذي يستند إليه المدقق الخارجي عند تقييمه للمخاطر.

من خلال هذا الفصل سيتم التعرف على:

- مفهوم مخاطر التدقيق ومستوياته.
- مكونات ومستويات مخاطر التدقيق الخارجي.
- خطوات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.
- نموذج مخاطر التدقيق.
- استخدام الإجراءات التحليلية من أجل تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية مخاطر التدقيق الخارجي.

تعتبر مخاطر التدقيق الخارجي المخاطر الأساسية التي يمكن للمدقق الخارجي مواجهتها ،أثناء قيامه بعملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية ،لقد حددت المعايير الدولية للتدقيق هذه المخاطر في ثلاث عناصر أساسية والمتمثلة في : المخاطر الملازمة ،مخاطر الرقابة مخاطر عدم الاكتشاف ،سيتم من خلال هذا الفصل التعرف على مفهوم هذه المخاطر والعوامل المؤثرة في عملية تقييمها .

المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق الخارجي ومستوياته.

تواجه المؤسسات مجموعة من مخاطر الأعمال ، وتعتبر الإدارة مسئولة عن تحديد تلك المخاطر والتصدي لها وإدارتها، بينما يختص المراجع بدراسة المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية بصفة رئيسية، وهذه المخاطر هي التي تمثل الاهتمام الكبير للمراجع .

وتعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل المهمة التي يتعين على المراجع إن يأخذها بعين الاعتبار لتحديد قبول مهمة مراجعة جديدة، أو الاستمرار في مهمة قائمة من عدمه.

أولا: تعريف مخاطر التدقيق الخارجي.

يعرف خطر التدقيق على انه إبداء المدقق لرأي غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهريا إلا انه يمكن النظر إلى الخطر من زاويتين مختلفتين، الأولى الخطر الناجم عن قبول الأخطاء بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف علما بأن القوائم المالية تحتوي على تظليل جوهري ،والثانية هي الخطر الناجم عن رفض الأخطاء ،أي عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق بدون أي سبب، حيث تنقسم مخاطر التدقيق إلى عدة محاور ،المحور الأول هو مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية ،والمحور الثاني يأتي من مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات .

لتقييم مخاطر التدقيق يتم الاعتماد على نموذج مخاطر التدقيق من أربعة عناصر كما في المعادلة التالية:[1]

مخاطر التدقيق =المخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة ×مخاطر الاكتشاف.

[1].نبيل حكمت نبيل بليبله، **أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط،الأردن 2015،ص 14.

تعريف 2: عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في المعيار رقم 47 مخاطر التدقيق بأنها:

المخاطر الناتجة عن فشل المراجع دون أن يدري في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية ،وبمعنى أخر فهي احتمال إبداء المراجع لرأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص ، وذلك بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الموجودة في تلك القوائم ، أو هي احتمال إبداء رأي نظيف في قوائم مالية تحتوي على تحريفات هامة .

ومعايير التدقيق المتعارف عليها تلقي على المراجع مسؤولية تصميم المراجعة لتوفير درجة معقولة من التأكد انه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية، وتتطلب المعايير أيضا اخذ مخاطر التدقيق والأهمية النسبية في الحسبان عند التخطيط لعملية المراجعة .[1]

تعريف 3: يقصد بمخاطر التدقيق (المراجعة) احتمال أن يصدر المراجع رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي رأيا غير متحفظا (رأي نظيف) عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية ، أوان يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير محرفة تحريفا جوهريا .

وبعبارة أخرى فإن المراجع يمكن أن يقع في نوعين من المخاطر عند إصدار رأيه الفني على القوائم المالية:[2]

- مخاطر من النوع الأول (مخاطر) α:

وهي مخاطر أن يرفض المدقق القوائم المالية محل التدقيق على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا بينما في حقيقتها غير محرفة.

- مخاطر من النوع الثاني (مخاطر)β:

وهي أن يقبل المراجع القوائم المالية على أساس أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفا جوهريا ، بينما هي في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية .

[1].عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مصر، 2013،ص150.

[2].محمد الفيومي محمد، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2008،ص304.

وفي الأخير يمكن استنتاج تعريف شامل لمخاطر التدقيق وهو :إبداء المدقق رأي غير سليم في قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية أو إبداء رأي تحفظي لقوائم مالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية.

ثانيا: مستويات مخاطر التدقيق .

إن تقدير مستوى المخاطرة في عملية التدقيق يعتبر المفتاح الرئيسي لضبط تلك المخاطرة، ويلاحظ أن مستوى خطر التدقيق الذي يقبله المراجع يعتبر قرارا اقتصاديا يحتاج إلى تحليل التكلفة والعائد، فالعوائد المحتملة من قبول مستوى خطر المراجعة مرتفع هي وفورات في تكلفة عملية التدقيق تحققت نتيجة القيام باختبارات اقل، وأيضا من الزيادة المحتملة في أتعاب عملية التدقيق الناتجة من قبول عملاء جدد.

أما التكاليف المحتملة لقبول مستوى خطر التدقيق مرتفع فإنها تتمثل في الجزاءات القانونية المحتمل أن يتعرض لها مكتب التدقيق ،وأيضا من الانخفاض في شهرة هذا المكتب.[1]

ويمكن القول انه توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية التدقيق يجب أن يأخذها المدقق في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني ، وقد يتم التعبير عنها عمليا بصورة محددة كنسبة أو بصورة غير محددة كمدى معين يقع بين حدين أدنى وأقصى ،وذلك باستخدام معامل ثقة معين ويمكن تحديد هذه المستويات الثلاثة كما يلي :

المخاطر المحددة : يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات التدقيق ، وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطا جوهري في القوائم المالية محل التدقيق .

المخاطر النهائية : تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر والذي يقدره المدقق بعد إتمام جميع إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيل .

المخاطر الفعلية: وتعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعلمه المدقق، وهذا المستوى يكون موجود من الناحية النظرية.[2]

---

[1].لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية** ،أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، بسكرة الجزائر 2018،ص100.

[2].عامر حاج دحو ، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة أدرار 2018، ص83.

المطلب الثاني: مكونات مخاطر التدقيق الخارجي.

تتكون مخاطر التدقيق الخارجي من ثلاث مكونات أساسية وهي :المخاطر الملازمة ،مخاطر الرقابة، وأيضا مخاطر عدم الاكتشاف، يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى مستوى أرصدة المعاملات وفئات العمليات، سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على مكونات مخاطر التدقيق الخارجي.

أولا: المخاطر الملازمة(الاحتمالية).

عرفت المخاطر الاحتمالية بأنها قابلية تعرض رصيد حساب معين من العمليات لحدوث خطا جوهري ،ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابية داخلية .

كما عرفه بعض الكتاب بأنه: قابلية تعرض حساب معين للظهور بقيمة غير صحيحة بافتراض انه لا توجد سياسات وإجراءات متعلقة بهيكل الرقابة الداخلية .[1]

يطلق عليها أحيانا الخطر الطبيعي أو الخطر الحتمي أو الفطري أو الخطر الموروث ،وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه قابلية أو حساسية رصيد حساب معين ونوع معين من العمليات لخطا يكون جوهريا، ومؤثرا إذا اجتمع مع خطا آخر في أرصدة حسابات أخرى، وذلك في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة الداخلية، ويتمثل هذا الخطأ في قابلية القوائم المالية للتحريف وللخطأ الجوهري ،بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ،ويتم تحديد هذا الخطر دون الرقابة الداخلية لأنه سوف يتم تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل ،ويرتبط الخطر الملازم بعلاقة طردية مع أدلة الإثبات ،حيث انه كلما زاد الخطر الملازم كلما احتاج المدقق إلى جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات وهذا يتطلب مدققا ذات خبرة عالية.[2]

---

[1].عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا–خان يوسف، دون بلد نشر ،2017،ص50.

[2]علي محمد موسى، مصطفى سامي فتوحة، **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة** ، المجلد الجامعة ، جامعة الزاوية المجلد الأول، العدد الثامن عشر، العراق 2016، ص(97-98).

✓ **العوامل المستخدمة لتخفيض المخاطر الملازمة .**

يجب على مدقق الحسابات الأخذ بعين الاعتبار أربعة عوامل لتخفيض مخاطر الملازمة نظرا لأهمية هذه المخاطر على كفاءة وفعالية عملية التدقيق:

1- فهم ومعرفة طبيعة عمل العميل: حيث إن فهم ومعرفة طبيعة عمل العميل تؤثر في شكل كبير على تقييم مخاطر الملازمة .

2- الأطراف ذات العلاقة بالعميل: وضع معيار المحاسبة الدولي رقم 24الأطراف ذات العلاقة بأنهم كل من المديرين والشركات والمؤسسات وكل الذين يسيطرون ولهم تأثير جوهري على القرارات بالشركات والمؤسسات.

3- الأحكام الشخصية والتقديرات لحساب العميل: تتميز بعض أنواع الحسابات باستخدام التقديرات والأحكام الشخصية من قبل إدارة العميل، في مثل هذه الحسابات تزداد احتمالية حدوث أخطاء في تقدير هذه الحسابات نظرا لاعتمادها على الحكم الشخصي لإدارة العميل.

4- مؤشرات على احتمال وجود الاحتيال في القوائم المالية للعميل.[1]

ثانيا: مخاطر الرقابة.

هي قياس لتقدير المراجع لاحتمال اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز العد المقبول في مجموعة معينة من البيانات في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية.

ويعرف خطر الرقابة بأنه الخطر الناتج عن حدوث خطا في احد الأرصدة ،أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطا في أرصدة أخرى ،أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت آخر عن طريق نظام الرقابة الداخلية .[2]

المخاطر الرقابية هي ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش وأخطاء مهمة يمكن حدوثها في احد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية للمنشأة ،فالمخاطر الرقابية لها علاقة

[1] نبيل حكمت نبيل بليبله، **مرجع سابق**،ص24.

[2] .مرشد عبد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية،غزة2013، ص33.

ارتباط مباشرة بفعالية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في سبيل تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد المنشأة لقوائمها المالية .[1]

يتمحور خطر الرقابة حول ثلاثة أمور هي التصميم والوجود والتطبيق الفعلي وتظل مخاطر الرقابة موجودة بسبب المحددات المتأصلة في تصميم وتشغيل أي نظام الرقابة الداخلية، وترجع أسباب وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي:

- درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .
- عدم الالتزام بإجراءات هذا النظام وضعف مقومات النظام في المؤسسة .
- فشل إجراءات هذا النظام في اكتشاف الأخطاء .
- فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية .[2]

ثالثا: مخاطر عدم الاكتشاف.

هي المخاطر بأن لا يكتشف المدقق خطا موجود في إثبات قد يكون جوهريا ،سواء فرديا أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى ،ومخاطر الاكتشاف تتعلق بفاعلية إجراءات التدقيق وتطبيق المدقق لها ، ولا يمكن تقليل مخاطر الاكتشاف إلى الصفر لان المدقق لا يفحص جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات ، وتتعلق مخاطر الاكتشاف بطبعة وتوقيت ومدى إجراءات المدد التي يحددها لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.[3]

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناءا على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي إن يخفض خطر الاكتشاف إلى اقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة ويكمن الخطر هنا غي إن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم إذ ما اختير تحليل خطا

[1].يوسف محمد المبارك، **معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، لجنة معايير المراجعة 200**، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، ص723.

[2].طبابية جهيد، دور **المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق** ، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، المسيلة، 2014، ص52.

[3].شاذي هاني عرار، **مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن2009، ص23.

أو طبق بطريقة خطا أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية ،وإذا ما كان المراجع متخصصا في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى ادني مستوى ممكن .[1]

وتتألف مخاطر الاكتشاف من نوعين رئيسيين هما:

- خطر الفحص التحليلي : وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل .
- خطر اختبار التفاصيل : وهو عبارة عن الخطر الناتج عن فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها .[2]

المطلب الثالث: خطوات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

يتم تقييم مخاطر التدقيق وفق ثلاث خطوات أساسية متمثلة في:

أولا :فهم طبيعة نشاط المؤسسة .[3]

وحسب المعيار الدولي رقم 315 فإن فهم طبيعة نشاط المؤسسة يتمثل في:

1- ظروف القطاع العام وتشمل هذه الظروف ما يلي :

- السوق والمنافسة الذي يعمل فيه، ودرجة المنافسة بما في ذلك الطلب والقدرة وتنافس الأسعار.
- تقنية المنتجات الخاصة.
- نوعية العملاء .
- البيئة القانونية (التشريعات والأنظمة الحكومية).
- السياسات الحكومية الضريبية والجمركية.

2- البيئة التنظيمية للمنشاة وتشمل ما يلي :

---

[1].معاذ طاهر صالح ألمقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الرابع 2011، ص418.

[2]سامر هايل الصباغ ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا 2016،ص31.

[3].شادي هاني عرار ، **مرجع سابق**،ص38.

- الهيكل التنظيمي للمنشأة.
- التشريعات والأنظمة الداخلية.
- أنشطة الإشراف المباشرة.

2- السياسات المحاسبية للمنشأة وتطبيقاتها وتشمل ما يلي :

- النظام المحاسبي.
- السياسات المحاسبية للقياس.
- السياسات المحاسبية للاعتراف.
- السياسات المحاسبية للإفصاح.
- السياسات المتبعة في توحيد البيانات.
- التقارير المالية المرحلية.
- الأطراف ذات العلاقة.

3- الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل المتعلقة بذلك التي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية: يجب على المدقق أن يحصل على فهم لأهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك التي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ثانيا: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية.

وتشمل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات ، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف منع الأخطاء ، ولقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 300 على المدقق الحصول على فهم كامل للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله ،وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة ، يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد عملية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب ، وتشمل الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات والتي تتمثل في :

1- بيئة الرقابة : تشمل بيئة الرقابة مهام الإدارة ومواقف ومعرفة إجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالحكومة والإدارة فيما ، يتعلق بالرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية وأهميتها ،وتحدد بيئة الرقابة أسلوب الوحدة الاقتصادية الذي يؤثر على وعي الأفراد بالرقابة ،وتشمل العناصر التالية :

- إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية : لا تستطيع فاعلية عناصر الرقابة أن تخلو عن النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد ،كونها من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية.
- الالتزام بالكفاءة: الكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد، ويشمل الالتزام بالكفاءة اعتماد الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة لازمة.
- مشاركة المكلفين بالرقابة: يتأثر الوعي بالرقابة في الوحدة الاقتصادية إلى حد كبير بأولئك المكلفين بالرقابة، وتشمل الصفات المميزة للمكلفين بالرقابة عن الإدارة وخبرتهم ومركزهم ومشاركتهم في فحص الأنشطة.[1]
- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي : تقوم الإدارة بتقديم إرشادات للعاملين حول مدى الأهمية والأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية ،وتشجع العاملين على الالتزام بها وتحقيق أهدافها.
- الهيكل التنظيمي: ويكون ذلك من خلال فهم المدقق الخارجي الدقيق للهيكل التنظيمي، والتوصل لطبيعة الأعمال، ومدى الامتثال للضوابط الداخلية، ويتم ذلك من خلال فهم الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المنشأة، وتتطلب البيئة الرقابية الجيدة إقامة هيكل تنظيمي مناسب يتميز بوضوح الصلاحيات والمسئوليات.
- سياسات وممارسات الموارد البشرية: وتتضمن طريقة توظيف العاملين في المنشأة، وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، مع وضع سياسات فعالة لإدارة الموارد البشرية يمكن من

[1].نضال شحيت طاهر وآخرون، **منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر** ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراق ،العراق،دون سنة نشر، ص(35-36).

خلالها التحقق من مدى نزاهة العاملين وتحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد.[1]

2- أنشطة الرقابة: تتكون مبادئها الأساسية من اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر على مستوى مقبول، واختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا، ونشر أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات والإجراءات ذات العلاقة.[2]

3- المعلومات والاتصال: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

4- المتابعة: هي العمليات المستخدمة في تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية على مر الزمن، من خلال الأنشطة الرقابية الخاصة بالمراقبة.

وتعني المتابعة المستمرة والتقويم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية وتحديد عما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية.

ثالثا: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.[3]

على المدقق المالي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح، ولهذا الغرض يقوم المدقق بما يلي:

- تحديد المخاطر طيلة عملية الحصول على فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بذلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن ثم خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح في البيانات المالية.

---

[1].نسيم إبراهيم زقوت، **استخدام إشارات خطر المراجعة في تحسين فعالية المراجعة الخارجية في كشف الاحتيال المالي**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة2016، ص29.

[2].رشا بشير الجرد، اثر **تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلد الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، دمشق سوريا 2013، ص226.

[3]موفق عباس شكارة، **مخاطر التدقيق ودور مراقب الحسابات في تحديد مخاطر الأعمال باستخدام أسلوب التدقيق المستند على المخاطر**، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد2016، ص576.

- ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات.
- اعتبار ما إذا كانت المخاطر كبيرة بحيث تؤدي إلى خطا جوهري في البيانات المالية.
- اعتبار احتمال أن ينجم عن المخاطر خطا جوهري في البيانات المالية.

المبحث الثاني: نموذج مخاطر التدقيق.

عرف نموذج مخاطر التدقيق منذ ظهوره اهتماما كبيرا من طرف المنظمات المهنية، ومن طرف عدة باحثين من أجل إبراز جميع مكوناته وكيفية تأثيرها على عمل المدقق الخارجي.

المطلب الأول: نموذج خطر التدقيقaudit risk

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق ويعد الإلمام بهذا النموذج أمر أساسي لتخطيط عملية التدقيق والتقدير الجيد لحجم أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة من دورات العمليات المالية في المؤسسة.

أولا: مفهوم نموذج خطر التدقيق.

يسعى المدققين أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، ولذلك فهم يلجئون إلى استخدام نموذج خطر التدقيق لتحديد مستوى خطر التدقيق المقبول كالتالي:

مخاطر التدقيق المقبولة =خطر الاكتشاف *الخطر الملازم *خطر الرقابة .

AUDIT RISK =detection risk * inherent risk *control risk

يفترض هذا النموذج استقلال مكونات الخطر النهائي لعملية التدقيق (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف) عن بعضها البعض ن ي حين أن الدارس لطبيعة العلاقة بين هذه المكونات الثلاث يجد أن الخطر الملازم يعتمد على خطر الرقابة ، حيث أن وجود نظام رقابة داخلية غير فعال يؤدي إلى حدوث أخطاء في الحسابات وبالتالي زيادة الخطر الملازم والعكس صحيح[1].

[1]. مرشد عبد المصدر، **مرجع سابق**، ص 35

وبتطبيق هذا النموذج يتبين أنه كلما زادت مخاطر التدقيق المقبولة، كلما زادت مخاطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبلها المدقق، ومن ناحية أخرى كلما زادت المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة تقل مخاطر التدقيق المقبولة وبالتالي تزداد نسبة التأكد التي ينبغي الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية .[1]

. يفترض نموذج مخاطر التدقيق استقلالية مكونات الثلاثة وفي حال كون تلك المكونات مرتبطة ببعضها البعض عندها نستنتج عن استخدام نموذج خطر التدقيق تقديرا متحيزا لخطر التدقيق

ويمكن تلخيص حدود نموذج مخاطر التدقيق في العناصر التالية:

. صعوبة تحديد الخطر الملازم بدقة.

. خطر التدقيق يحدد عامة بصفة ذاتية.

يعالج هذا النموذج مخاطر التدقيق بصفة منفصلة وهذا يتناقض مع ارض الواقع، بحيث عادة يصعب التفريق بين الخطر الملازم وخطر الرقابة.

تكنولوجيا التدقيق ليست دقيقة وبتالي لا يمكن ضمان تقييم كل عنصر بدقة ولهذه الأسباب عادة يستعمل المدققون نموذج التدقيق كنموذج وظيفي أكثر من رياضي .[2]

ثانيا: التطور التاريخي لنموذج خطر التدقيق. يمكن إيجاد المراحل التي مر بها نموذج خطر التدقيق كما يلي:

- الجذور الأولي لنموذج التدقيق تعود إلي العام (1961وذلك عندما قام Stvinger باستخدام بعض الطرائق ألإحصائية التقليدية في التدقيق).

وبين أن المعاينة في التدقيق هي طريقة منطقية وقابلة للفهم، ويمكن استخدامها في الاحتمالات المرتبطة باختبارات التدقيق، كما أن قياس درجة الشك يمكن أن يساعد المدقق في تحديد الحجم المناسب لعينة التدقيق.

- تم تطور استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق في العام 1972 من خلال ما عرف بمدخل

[1] . شعبان إبراهيم سمان، **مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادةفاعلية الأداء المهني**، الجامعة الإسلامية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، غزة، 2014، ص 53.

[2]. طبابيبة جهيد، **مرجع سابق** ، ص 55

Elliot Rogers و الذي عمل على تحديد متغيرات اللازمة في التقنيات الإحصائية المستخدمة لتحقيق أهداف التدقيق، كما أوضح المدخل كيفية استخدام تلك المتغيرات في التقنيات الإحصائية لاختبار الفرضيات المتعلقة بالتدقيق.

- الظهور الرسمي ألأول لنموذج خطر التدقيق كان في عام 1981 من خلال نشرة إجراءات التدقيق SASN0,93 الصادرة عن المجمع ألأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والتي حملت عنوان المعاينة ألإحصائية في التدقيق الأهمية النسبية .

حيث قدمت النشرة نموذج خطر التدقيق كالآتي:

$$UR=IC*AR*ID$$

UR:الخطر النهائي المسموح ضمنه أن يحقق المدقق باكتشاف الأخطاء.

IC: تقدير المدقق لخطر عدم اكتشاف نظام الرقابة المحاسبي للأخطاء.

AR:تقدير المدقق لخطر إنفاق الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية في اكتشاف الأخطاء.

ID:خطر المعاينة بقبول خاطئ للإجراءات الجوهرية.

- التطور اللاحق لنموذج خطر التدقيق جاء في العام 1983،عندما اصدر **AICPA**نشرة إجراءات التدقيق SASN0,47 والتي حملت عنوان" خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق حيث عملت النشرة علي تضمين المخاطرة الكامنة ضمن النموذج إضافة إلي دمج خطر الإجراءات التحليلية وخطر اختبار التفاصيل، ليصبحا خطر الاكتشاف

وبتالي أصبحت الصيغة الرسمية للنموذج كالتالي :

$$AR=IR*CR*DR$$

AR:خطر التدقيق،IR : مخاطر الرقابة ،DR :مخاطر الاكتشاف

ـ التحدث ألأخير لنموذج خطر التدقيق جاء في العام 2006 عندما اصدرAICPA نشرة إجراءات التدقيق SASN0,107والتي حلت محل النشرة السابقة (47) وحملت ذات العنوان ،حيث قامت النشرة

الجديدة بدمج المخاطر اللازمة و مخاطر الرقابة ليصبحا مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالتالي أصبح النموذج يعطي وفق الصيغة المعدلة الآتية :

$$AR=RMM*DR$$

AR:مخاطر التدقيق،RMM مخاطر الأخطاء الجوهرية، DR: مخاطر الاكتشاف

ـ ويرى الباحثون إن التحديث ألأخير في النموذج لم يقدم جديدا عن سلفه، وهو فقط تعبيرا عن براغماتية المعايير ألأمريكية في طرح القضايا ألإشكالية، إذا إن استبدالها للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة بمخاطر الأخطاء الجوهرية مع إبقاءها علي العلاقة المحددة، ما هو إلا تغيير في الرموز الرياضية المستخدمة، ويتمثل الهدف من ذلك تدارك الانتقادات الموجهة لها فيما يخص استقلالية الأخطاء ، ضمن النموذج [1]

الشكل رقم (1-2): مصفوفة مكونات الخطر.[2]

تقييم الخطر الملازم	تقييم خطر الرقابة			
	الحد الأقصى	مرتفع	معتدل	منخفض
	المستوى المقبول لخطر الاكتشاف خطر مراجعة منخفض			
الحد الأقصى	منخفض جدا	منخفض جدا	منخفض	منخفض
مرتفع	منخفض جدا	منخفض	منخفض	معتدل
معتدل	منخفض	منخفض	معتدل	مرتفع
منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع

[1] . سامر هايل الصباغ ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق** ، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة، جامعة دمشق ، 2016، ص 38

[2]. محمد عثمان إبراهيم عبد الرزاق، **الاتجاهات المعاصرة للراجعة الخارجية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، الخرطوم 2017، ص59.

يتضح من المصفوفة أن المستويات المقبولة لخطر الاكتشاف ترتبط بشكل عكسي مع تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة، كما أن حجم أدلة الإثبات التي يخطط لتجميعها يعتمد عكسيا على مقدار مخاطر الاكتشاف وطرديا مع المخاطر الرقابية.

المطلب الثاني: طرق استخدام نموذج مخاطر التدقيق.

يوفر نموذج مخاطر التدقيق حلقة وصل بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق بأدائها والرأي الذي يقوم

بإصداره، حيث يستخدم النموذج لأغراض التخطيط لتقرير مقدار أدلة التدقيق التي جمعها في كل دورة عمليات:

أولا : استخدام نموذج التدقيق في الحكم علي كفاءة خطة التدقيق :

يمكن الحصول علي خطة التدقيق وفق نموذج خطر التدقيق من المعادلة التالية:

خطر التدقيق الكلي = خطر الملازم ×خطر الرقابة ×خطر الاكتشاف

يأخذ المدقق في اعتباره عند التخطيط لعملية التدقيق، خطر التدقيق علي مستوي كل نوع من العمليات، حيث يجب عليه أن يقوم بتقييم شامل لذلك الخطر، مؤسس علي معرفته نشاط المؤسسة والصناعة التي ينتمي إليها، وإدارتها ، لي جانب معرفته بظروف الرقابة و الإنتاج بها، وبتالي يجب علي المدقق أن يدرس خطر التدقيق عند هذا المستوي مع الأخذ في عين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لخطر التدقيق وليس الغرض من النموذج هو أن يكون مجرد معادلة تتضمن جميع العوامل التي تؤثر علي تحديد المكونات الفردية للتدقيق، ومع ذلك فقد يجد بعض المدققين هذا النموذج مفيدا عند التخطيط لمستويات الخطر التي تتلائم مع إجراءات التدقيق وذلك للوصول إلي درجة الخطر التي يرغب بها المدقق.

ثانيا : استخدام نموذج المخاطر في التأكد من خطة التدقيق :

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، وتمت الإشارة إلي هذا النموذج في النشرة رقم (39) من معايير التدقيق الخاصة بالمعاينة في التدقيق والنشرة رقم (47) عن الأهمية النسبية و الخطر تمثل هاتان النشرتان المصدر لنموذج الخطر في

المهنيين للتدقيق، ويستخدم نموذج خطر التدقيق بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب علي المدقق جمعها في كل دائرة، ويكتب هذا النموذج علي النحو التالي:

مخاطر الاكتشاف المخططة =مخاطر التدقيق المقبولة / المخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة

وباستخدام نموذج المخاطر فإنه يمكن تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة التي تساعد في تحديد الأدلة اللازمة تجميعها لتحقيق مستوي مخاطر التدقيق المقبولة حيث تتناسب كمية الأدلة التي تم تجميعها والجهد المبذول من المدقق في عملية التدقيق تناسب عكسيا مع مخاطر الاكتشاف المخططة، وبتالي تزداد كمية الأدلة التي يلزم تجميعها كلما رغب المدقق في تخفيض مخاطر الاكتشاف المخططة

ثالثا: استخدام نموذج التدقيق في فهم العلاقة بين مخاطر التدقيق وكمية الأدلة:

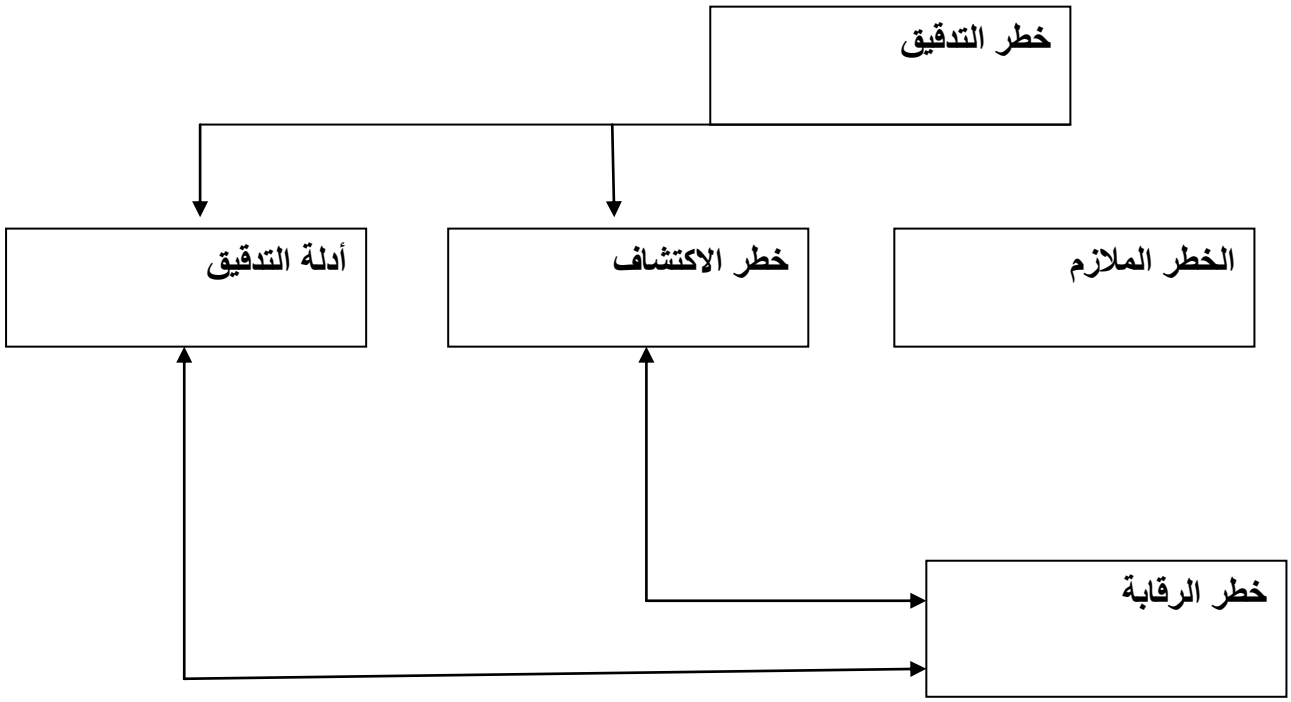
يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلي فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة ، بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها وتوقيتها، مما يساعد المدقق في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة ويتطلب هذا من المدقق دراسة أنواع مخاطر التدقيق المختلفة ومعرفة العوامل التي تؤثر في تقديرها وحجم الأدلة التي يتم تجميعها.[1]

ـ ويمكن تلخيص العلاقة مابين كل من مخاطر التدقيق وأدلة التدقيق المخططة في الشكل التالي:[2]

[1]. عامر حاج دحو ، **مرجع سابق** ، ص 88 . 90

[2] ـ مراد حسين العلي ، معايير التدقيق الدولية ، دار غيداء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن ، ط 1، 2015 ،ص 57 .

- **الشكل رقم(01-03): مخطط يوضح العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة التدقيق.**



يوضح نموذج مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العلاقة بين مخاطر التدقيق من حيث مدى التغير في المستوي المقبول لخطر الاكتشاف علي أساس تقييم المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابة، مع ملاحظة انه يتم تقييم المخاطر الرقابية والمخاطر الملازمة سويا و لذلك فإن أي تغيير منهما يؤثر علي مخاطر الاكتشاف.

المبحث الثالث: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف عل دور استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في اكتشاف وتقييم مخاطر التدقيق سواء على مستوى القوائم المالية ككل ، أو على مستوى الأرصدة وفئات المعاملات، كذلك سنتعرف على مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية المؤسسة وضرورة توجيه انتباه مستخدمي القوائم المالية في حالة التوصل إلى وجود شكوك جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.

المطلب الأول: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

إن الخطورة الفائقة للتحريفات الجوهرية في البيانات المالية دفعت الهيئات المختلفة إلى إصدار معايير خاصة بالتحريفات الجوهرية وتأكيد مسؤولية المدقق عن كشف هذه التحريفات والإجراءات الواجب عليه إتباعها لمواجهة هذه التحريفات.

أولا: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تنفيذ المتطلبات المتعلقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية مستمر لإثارة المخاوف، وكذلك أشار إلى أن نتائج عمليات التفتيش تشير بشكل روتيني إلى عدم اتساق واضح في تحديد المخاطر الكبيرة ، ويرى أيضا أن تحسين متانة واتساق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يتطلب عملية أكثر صراحة ومنهجية لتحديد وتقييم المخاطر.[1]

يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقا لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وبسبب القيود المتأصلة في التدقيق، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها ، رغم أنه يتم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بالشكل الصحيح وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

يجب ان يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يلي:

- عند مستوى البيانات المالية.
- عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

لهذا الغرض يجب أن يقوم المدقق بما يلي:

- تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم المنشاة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة المتعلقة بالمخاطر.
- تقييم المخاطر المحددة.

[1].norme internationale d'audit projet de norme international d'audit. Identification évaluation des risques d'anomalies significatives. Septembre 2018. P31.

- ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات.
- اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي ينتج عنه خطا جوهري.

على المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ممارسة الحكم المهني حول أي من هذه المخاطر تعتبر مخاطر هامة، لذلك فعليه اعتبار على الأقل:

- فيما إذا كانت المخاطر مخاطر احتيال.
- فيما إذا كانت المخاطر تتعلق بتطورات اقتصادية أو محاسبية هامة تمت مؤخرا أو تطورات أخرى.
- مدى تعقيد المعاملات.
- فيما إذا كانت المخاطر تشمل معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- درجة الحكم الذاتي في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق واسع من عدم اليقين في القياس.
- فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة من خارج سير العمل العادي للمنشأة.
- عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة عليه إن يحصل على فهم لعناصر رقابة المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة المتعلقة بتلك المخاطرة.[1]

إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

تعتبر إجراءات تقييم المخاطر من طرف المدقق الخارجي من أهم الإجراءات المطبقة عند تحديد وتقييم المخاطر، حيث تمكن هذه الإجراءات من تحديد الأرصدة التي يمكن أن تحتوي على انحرافات وأخطاء جوهرية[2].

- يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية والتأكيد.

---

[1]. أسامة عبد المنعم السيد علي ، عمر إقبال المشهداني ، **الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أو أخلاقية أبحاث اقتصادية وإدارية**، جامعة محمد خيضر بسكرة العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص206.

[2]International standard on auditing315–indentifying and assessing the risks of material mist attemient, through underst ending the entity and environment ,december15.2009

- يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:
  - استفسارات الإدارة وغيرها من الجهات داخل الكيان الذين قد يكون لديهم في حكم المراجع معلومات من المحتمل أن تساعد في تحديد مخاطر خطأ جوهري بسبب الاحتيال أو الخطأ.
  - الإجراءات التحليلية.
  - المراقبة والتفتيش.
- يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية قبول العميل أو استثمارها ذات صلة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- الفهم المطلوب للكيان وبيئته بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة وبيئته.
- يجب على المدقق فهم ما يلي: إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، الصناعة ذات الصلة والتنظيم والعوامل الخارجية الأخرى.
- يقوم المدقق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية، ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات, لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

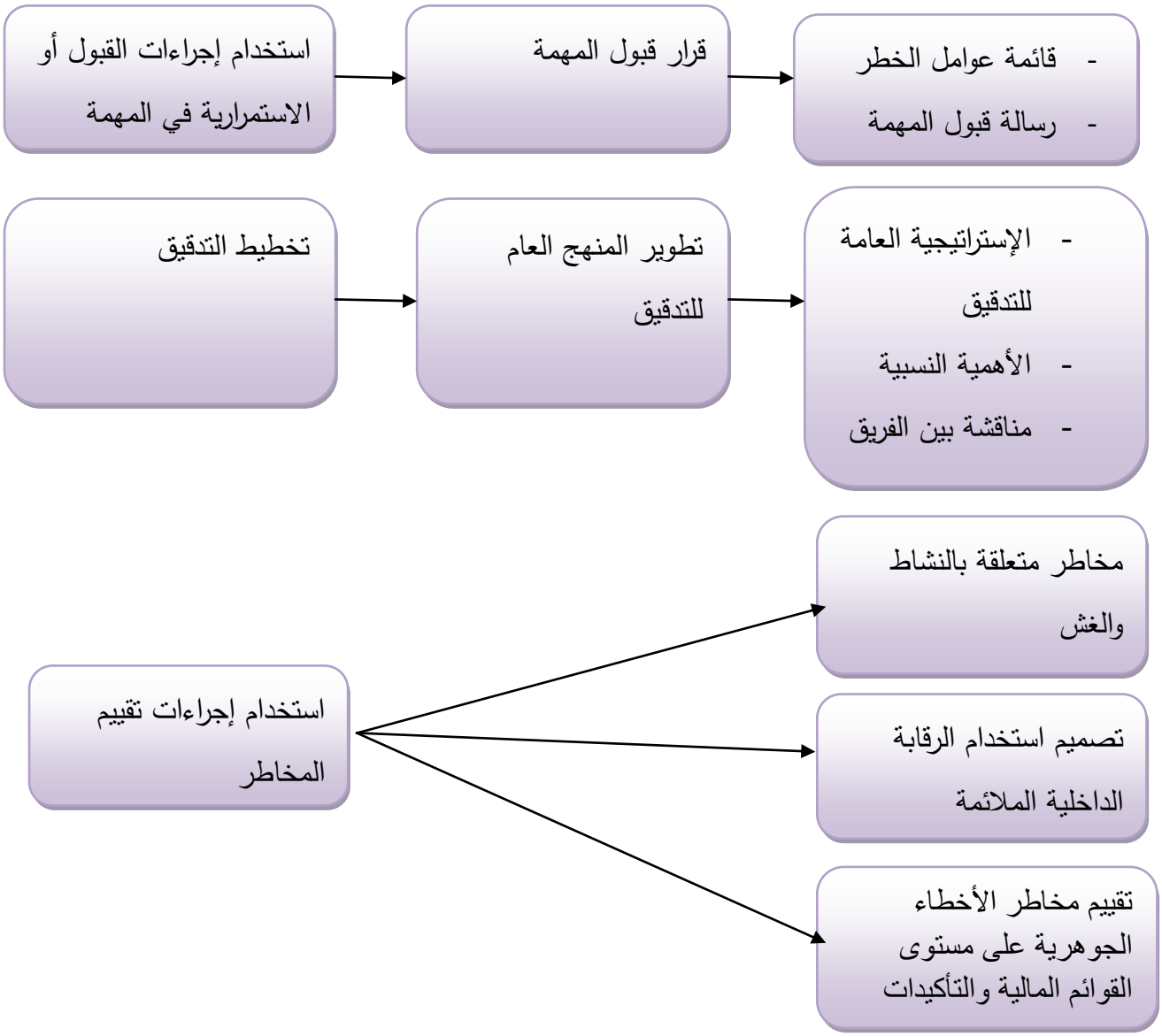
لهذا الغرض يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر.

- إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء باستخدام الإجراءات التحليلية: الإجراءات التحليلية التي يتم إجراءها كإجراءات لتقييم المخاطر قد تحدد جوانب الكيان التي لم يكن المراجع على علم بها، كما تساعد أيضا في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات للمخاطر المقدرة.
- قد تشمل الإجراءات التحليلية التي يمكن إجراءها كإجراءات لتقييم المخاطر كلا من المعلومات المالية وغير المالية.
- تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية والمبالغ والنسب الاتجاهات التي قد تشير إلى الأمور التي لها أثار تدقيق.

- مساعدة المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال .

ومع ذلك عندما نستخدم هذه الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عال فغن نتائج هذه الإجراءات تقدم مؤشرا أوليا عريضا حول ما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية, وبالتالي في مثل هذه الحالات فإن النظر في المعلومات الأخرى التي قد جمعها عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية مع نتائج هذه الإجراءات التحليلية قد يساعد المدقق في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية

الشكل رقم (1-3): مراحل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية



Source: Comité des cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille IFAC, Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, Avril 2009, P.31

يتطلب نهج التدقيق القائم على المخاطر أن يصبح المدقق على دراية بالكيان وبيئته، بما في ذلك الرقابة الداخلية، والهدف منها هو تحديد وتقييم المخاطر التي تحتويها البيانات المالية للمهني المناسب، تتضمن مرحلة تقييم مخاطر المراجعة الخطوات التالية: تنفيذ إجراءات قبول المهمة أو استمرارها، تخطيط التدقيق، وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لاكتساب المعرفة بالنشاط والمخاطر المرتبطة بالضوابط ، تحديد إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة وتقييم تصميمها وتنفيذها (يجب أن تمنع هذه الضوابط حدوث الأخطاء الجوهرية، وتمكن من اكتشافها وتصحيحها بمجرد تقييمها).

المطلب الثاني: تقييم استمرارية المؤسسة.

تعتبر استمرارية المؤسسة أحد الفروض الأساسية، وهي بمثابة حجر الأساس الذي تبنى على أساسه الفروض المحاسبية الأخرى، نظرا لأهمية هذا الفرض اهتمت الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق بإصدار معايير تتعلق بكيفية تطبيق هذا الفرض.

أولا:ماهية استمرارية المؤسسة.

يعد فرض الاستمرارية احد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، ويعني فرض الاستمرارية النظر إلى المنشاة على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها في المستقبل القريب، وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها النية للتصفية أو تقليص حجم أعمالها.

إن معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما فيها المعايير الدولية للتقرير المالي تتطلب على وجه التحديد أن تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، حيث ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقمIAS1على انه عندما يتم إعداد القوائم المالية فإن الإدارة يجب أن تجري تقييمها لمقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها، حيث يجب أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية.[1]

[1]. ماهر الأمين ، هلا يوزباشي ، **إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع** ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37 ،العدد 5 ,سوريا2015، ص276.

كما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بفرض الاستمرارية ، والذي يهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالشركة بملائمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل.[1]

لابد للمدقق أن يستطيع تقويم قدرة الشركة على الاستمرار وذلك بالأخذ بعين الاعتبار الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة الشركة على المضي قدما في أعمالها دون تعثر أو فشل، وقد قام الباحثون بتصنيف لمؤشرات بطرق مختلفة فمنهم من قسمها إلى مؤشرات من داخل القوائم المالية أو أخرى من خارجها.

مهنيا أصبح مراجع الحسابات مسؤولا عن تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائج المراجعة ، عن تقييم ملائمة فرض استمرار المشروع وفقا لجوهر هذه المسؤولية .[2]

ثانيا: مسؤولية المدقق الخارجي نحو تقييم استمرارية المؤسسة.

يقع على عاتق المدقق ما يلي:

- القيام بإبداء رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في النشاط خلال المستقبل المنظور، وجود ما يعوق قدرتها على ذلك.
- على المدقق عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق مراعاة فرض الاستمرارية الذي تم على أساسه إعداد القوائم لمالية، كذلك عليه جمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته.
- يتوجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار التقييم الذي أجرته الإدارة لغرض الاستمرارية، وأن يأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في عملية التقييم.
- إذا تم تحديد ظروف أو أحداث تشير الشك حول الاستمرارية على المدقق أن يقوم بالإجراءات الإضافية التالية:

[1] محمد زكي الحوراني ، **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية ، غزة2013، ص43.

[2]. عبد الرحمن عادل خليل عثمان، **الدور الحكومي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروع** ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين، السودان، 2016 ، ص393.

- مراجعة خطط الإدارة المستقبلية بناءا على تقويمها للاستمرارية .
- جمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار التأثير .
- خطط الإدارة وأية عوامل تخفف من الشكوك حول الاستمرارية.
- الحصول على تمثيلات (كتاب) الإدارة بشكل مكتوب حول خططها المستقبلية.[1]

- بموجب المعيار IAS570فإنه على المدقق أن يقيم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرضية الاستمرارية في إعدادها للقوائم المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها، ويقع على عاتقه التدقيق على استمرارية المنشأة لفترة لا تزيد عن اثني عشر شهرا.
- يجب على مدقق الحسابات أن يكون مستيقظا لاحتمال وجود أحداث أو ظروف تثير الشك حول الاستمرارية.[2]
- يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق، ويجب أن يتم أخذ احتمال الفشل المالي في الاعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطة بالتدقيق، بالإضافة إلى ما يتصل باستخدام الإدارة لمفهوم الاستمرار عند إعداد القوائم المالية.
- تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرارية، وتوجد هذه المسؤولية حتى ولو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية.[3]

---

[1]. سلمى محمد علي الطويل، أثر **المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2013، ص33.

[2]. رامي بسام بكر قندوس، **درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 فرض الاستمرارية، وأثره على التنبؤ بالفشل المالي**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، عمان 2017، ص16.

[3]. محمد ذكي الحوراني، **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية فلسطين، ص49.

خلاصة الفصل.

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التوصل إلى الدور الكبير الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في تمكين المدقق الخارجي من اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، والتنبؤ بقدرة المؤسسة على الاستمرار، بالإضافة إلى إصدار تقرير خاص في حالة وجود شكوك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل القريب.

كذلك من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى:

1. على المدقق الخارجي عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار مستوى القوائم المالية ككل، ومستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، حيث يمكنه هذا التقييم من تحديد إجراءات التدقيق التي تساعده في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة.
2. اهتمت المعايير الدولية للتدقيق باستمرارية المؤسسة من خلال إصدار المعيار الدوليIAS570، الذي أوضح مسؤولية كل من المدقق الخارجي والإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
3. تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات المستخدمة من طرف المدقق الخارجي، كونها تمكن من تحديد العلاقات بين البيانات المالية ومن ثم تشكيل التنبؤات حول ما يمكن أن تكون عليه هذه التوقعات في المستقبل، ليتم مقارنتها مع القيم الفعلية وتقييم النتائج المتوصل إليها من خلال استخلاص الفروق الجوهرية بين ما هو متوقع وما تم تحقيقه فعلا.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد.

من خلال الجانب النظري تم التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

أما من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى توضيح الأدوات المستخدمة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المدققين ، كذلك سيتم توضيح المراحل المختلفة المعتمدة في تصميم الاستبيان وفي اختيار عينة الدراسة.

حيت تم تخصيص هذا الفصل إلى:

- أدوات الدراسة الميدانية(الاستبيان ومراحل إعداده).
- مجال الدراسة وأساليب الإحصائية المستخدمة.
- مجتمع الدراسة وعينة الدراسة.
- اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

المبحث الأول: أدوات الدراسة الميدانية.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الأدوات المستخدمة في جمع البيانات بالإضافة إلى تحديد الاختبارات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها لمعالجة محاور الاستبيان.

المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية

تعرف أدوات الدراسة بأنها جمع واستخدام الوسائل العلمية والأدوات البحثية و توفير كل ما يلزم من أدوات ووسائل علمية تساعد الباحث علي إنتاج وتصميم بحث علمي.[1]

تم الاعتماد علي نوع من المصادر من أجل جمع البيانات اللازمة الموجه وهي: مصادر رئيسية حيث انحصرت في الاستبيان الموجه لمفردات عينة الدراسة والمتمثلة في المدققين الخارجين، سيتم من خلال هذا المطلب التعرف علي هذه الأدوات.

أولا: الاستبيان (الاستبانة).

يعد الاستبيان من أكثر الأدوات استخداما في جمع البيانات ومن بين التعريفات المقدمة له نجد:

- أداة تتضمن مجموعة من الأسئلة أو الجمل الخبرية، التي يطلب من المفحوص الإجابة عنها بطريقة يحددها الباحث، حسب أغراض البحث.
- وسيلة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث عن طريق إعداد استمارة يتم تعبئتها من قبل عينة ممثلة من الأفراد، ويسمى الشخص الذي يقوم بإملاء الاستمارة بالمستجيب.[2]
- من خلال ما سبق يمكننا تعريف الاستبيان على النحو التالي: كما تعرف أيضا بأنها أداة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استمارة معينة تحتويّ على عدد من الأسئلة مرتبة بأسلوب منطقي مناسب، يجري توزيعها على أشخاص معينين لتعبئتها.

---

[1]- أكاديمية الوفاق للبحث العلمي و التطوير، /تصميم - وتحكيم - الدراسة https //Wewak .kom/ .

[2]- ربحي مصطفى عليان، **البحث العلمي أسسه مناهجه وأساليبه إجراءاته، جامعة البلقاء التطبيقية**، بيت الأفكار الدولية، عمان الأردن، دون سنة نشر، ص90.

جدول رقم (01) اقتراحات حسب سلم لكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتان.

ثانيا: مراحل إعداد الاستبيان:

من أجل إعداد الاستبيان بشكله النهائي وحتى يكون صالحا للتطبيق، فقد تم إتباع الخطوات التالية:

1-مرحلة إعداد الاستبيان الأولي:

- تحديد موضوع الدراسة بشكل عام والموضوعات الفرعية المنبثقة عنها، مثلا موضوع دراستنا بشكل عام هو أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، وتم تقسيمه إلى موضوعات فرعية هي أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق، أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، ودور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق
- يتم صياغة مجوعة من الأسئلة لكل موضوع فرعي، بحيث تكون مجموع هذه الأسئلة ضرورية وغير مكررة، في دراستنا هذه قمنا بصياغة سبعة أسئلة لكل محور وهي كالتالي:

✓ **المحور الأول:** تمت صياغة أسئلته على النحو التالي:[1]

- للبحث عن وجود انحرافات يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات.
- تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف خاصة بالقوائم المالية.
- تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها.
- يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق الإجراءات التحليلية التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها على أرصدة بسيطة.

[1]. أنظر الملحق رقم(01).

- تعتبر الإجراءات التحليلية احد الأساليب المستخدمة من اجل التوصل الى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات المالية لتي تمر بها المؤسسة محل التدقيق.
- تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.
- يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق.

✓ **المحور الثاني:** تمت صياغة أسئلته على النحو التالي:

- يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تخفيض مخاطر التدقيق على المستوى المقبول عموما.
- يسعى المدققين أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو من الأخطاء الجوهرية.
- توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية التدقيق يجب أن يأخذها المدقق في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني.
- يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل.
- على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التأكيد.
- يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، حيث يستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب على المدقق جمعها في كل دائرة.
- يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلى فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها.

✓ المحور الثالث: تمت صياغة أسئلته على النحو التالي:

- تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال.

- يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.
- تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية.
- يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من اجل تصميم برنامج التخطيط.
- تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية.
- يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر.
- يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق.

يمكن عرض محاور الدراسة و الأسئلة المقابلة لكل محور في الجدول التالي:

جدول رقم (02): محاور الاستبيان

محاور رئيسية	الأسئلة مقابلة لكل محور
البيانات العامة لمفردات العينة	(03-01)
المحور الأول : أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	(10-04)
المحور الثاني: أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	(17-11)
المحور الثالث : دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	(24-18)

المصدر: من إعداد الطالبتان.

- إجراء اختبار تجريبي على الاستبيان عن طريق عرضه على عدد محدد من أفراد مجتمع الدراسة قبل اعتمادها بشكل نهائي لبيان الأسئلة الغامضة وغير المفهومة فيه، كذلك عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين في مجال البحث العلمي.
- تعديل الاستبيان بناءا على الاقتراحات السابقة وطباعتها بشكل نهائي.
- توزيع الاستبيان على عينة الدراسة بالطرق المناسبة.

المطلب الثاني: مجال الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

عند القيام بإجراء الدراسة الميدانية يجب على الباحث تحديد الإطار الذي تمت فيه الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجالات جمع البيانات من عينتي الدراسة، بالإضافة إلى تحديد الأساليب المستخدمة من أجل تحليل الإجابات المتحصل عليها من عينتي الدراسة والاختبارات الإحصائية المستخدمة وذلك من أجل إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

أولا: مجال الدراسة.

تمت الدراسة التطبيقية خلال فترة زمنية حددت من 01 أوت 2020 إلى غاية 05 سبتمبر 2020، خلال هذه الفترة تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من 30 شخص تم الاتصال بهم عن طريق البريد الإلكتروني وبعد ذلك تم انتظار الردود.

ثانيا: الاختبارات الإحصائية المستخدمة.

بعد الانتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة،

وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف(K-S) Kolmogorov-smirnov test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخCronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

- معامل الارتباط سبيرمانSpearman Corrélation Coefficientلحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- قيمة (***t***) لاختبار فرضيات الدراسة.

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

1- التحقق من التوزيع الطبيعي.

للتأكد من إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الاختبارات المعلمية مثل اختبار (**t**) لعينة واحدة، حيث تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (03): اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

محاور الدراسة	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المحور الأول: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	0.116	30	0.124
المحور الثاني: أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.108	30	0.136
المحور الثالث: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.127	30	0.109

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (03): أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف–سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل توزيع لمحاور الدراسة كان ضمن حدود التوزيع طبيعي؛ لأن قيم الاختبار غير دالة إحصائيا ($P>0.05$).

2-اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمنزلة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

3-صدق المحتوى.

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في (03) أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة، وقد تم إعادة تعديل الإستبانة وفق ما ارتأه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (21) عبارة، موزعة على ثلاث محاور.

4- صدق الاتساق الداخلي.

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

▪الإتساق الداخلي لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (04)

الجدول رقم(04): معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
A1	يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات.	0.700**	<0.001
A2	تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة بالقوائم المالية	0.681**	<0.001
A3	تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها	0.545**	<0.001
A4	يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق الإجراءات التحليلية التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها على أرصدة بسيطة	0.648**	<0.001
A5	تعتبر الإجراءات التحليلية أحد الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيقي	0.579**	<0.001
A6	تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	0.513**	<0.001
A7	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق	0.722**	<0.001
مستوى الدلالة الإحصائية:P<0.001:***			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (04) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.513,\ P<0.001$) للعبارة (A2) إلى ($SP = 0.722,\ P<0.001$) للعبارة (A7) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- الإتساق الداخلي لمحور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (05)

الجدول رقم(05): معاملات الارتباطسبيرمان بين درجات عبارات محورأهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
B1	يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تخفيض مخاطر التدقيق على المستوى المقبول عموما	0.740^{***}	<0.001
B2	يسعى المدققون أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو من الأخطاء الجوهرية	0.677^{***}	<0.001
B3	توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية التدقيق يجب أن يأخذها المدقق في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني	0.502^{**}	0.001
B4	يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل	0.594^{***}	<0.001
B5	على المدقق الخارجي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى	0.681^{***}	<0.001

	البيانات وعند مستوى التأكيد		
B6	يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، حيث يستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب على المدقق جمعها في كل دائرة	0.713^{***}	<0.001
B7	يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلى فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها	0.687^{***}	<0.001
مستوى الدلالة الإحصائية: P<0.001***:P<0.01**:			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (05) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.502,P=0.001) للعبارة (B3) إلى (SP = 0.740,P<0.001) للعبارة (B1) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي) وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- الإتساق الداخلي لمحور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي

الجدول رقم(06): معاملات الارتباطسبيرمان بين درجات عبارات دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للمحور نفسه:

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
C1	تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال	0.719^{**}	<0.001
C2	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية	0.495^{**}	0.002

C3	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية	0.649**	<0.001
C4	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التخطيط	0.708**	<0.001
C5	تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	0.751**	<0.001
C6	يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر	0.500**	0.001
C7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق	0.699**	<0.001
مستوى الدلالة الإحصائية: P<0.001*** P<0.01**			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (06) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.495,P=0.002) للعبارة (C2) إلى (SP=0.751,P<0.001) للعبارة (C5) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

5- الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم(07): معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان:

المحور	1	2	3	4
1-أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	1	-	-	-
2-أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.670***	1	-	-
3-دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.701***	0.695***	1	
4-الدرجةالكليةللإستبيان	0.733***	0.794***	0.816***	1
مستوى الدلالة الإحصائية	***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (07) الذي يبين معاملات ارتباط محاور مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الاستبيان)، أن جميع معاملات الارتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (;0.816SP=0.670SP=) وهي دالة إحصائيا عند مستوى (0.01%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

7- ثبات الاستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي عبارات الاختبار نفسا لنتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفاكرونباخ (Cronbach Alpha)،حيث تتم هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفاكرونباخ (Cronbach Alpha) لمتغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة	معامل ألفا كرونباخ A
المحور الأول: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	0.712
المحور الثاني: أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.795
المحور الثالث: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	0.760
الدرجة الكلية للإستبيان	0.891

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يبين الجدول الرقم (08) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي(α= 0.712)، ولمحور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي (α= 0.795)، ولمحور دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي(α= 0.760)، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان (جميع عبارات الإستبيان) فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.891)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

خلال هذا المبحث سيتم التعرف على مجتمع الدراسة، تحديد عينة الدراسة مع إبراز خطوات تحديد حجمها، كما سيتم تحليل خصائص عينة الدراسة، كذلك سيتم تحليل نتائج الدراسة اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى الإطار العام للدراسة الميدانية بالإضافة إلى تحديد عينة الدراسة وخطوات تحديد حجمها.

أولا: مجتمع الدراسة .

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة الإطار أو المرجع الذي يستند إليه الباحث من اجل الحصول على البيانات المالية، ولكن لاستحالة دراسة جميع أفراد المجتمع لعدة ظروف يمكن للباحث اللجوء إلى استخدام أسلوب البحث بالعينة، على أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع الأصلي من أجل إمكانية تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل.

هناك عدة أسباب أدت بعدم إمكانية دراسة المجتمع ككل أي أسلوب المسح الشامل، بل تم الاعتماد على أسلوب العينة من بين هذه الأسباب:

- كبر حجم مجتمع الدراسة وتشتته جغرافيا.
- ضيق الوقت وانشغال مجتمع الدراسة أدى إلى عدم إمكانية الحصول على إجابات من جميع مفرداته.

ثانيا: تحليل خصائص عينة الدراسة:

تضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات شخصية حول أفراد عينة الدراسة، واشتمل على 3 أسئلة الهدف منها هو معرفة المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، بالإضافة إلى خبرته في المجال المهني، سيتم تحليل هذه الخصائص كالتالي:

1- متغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

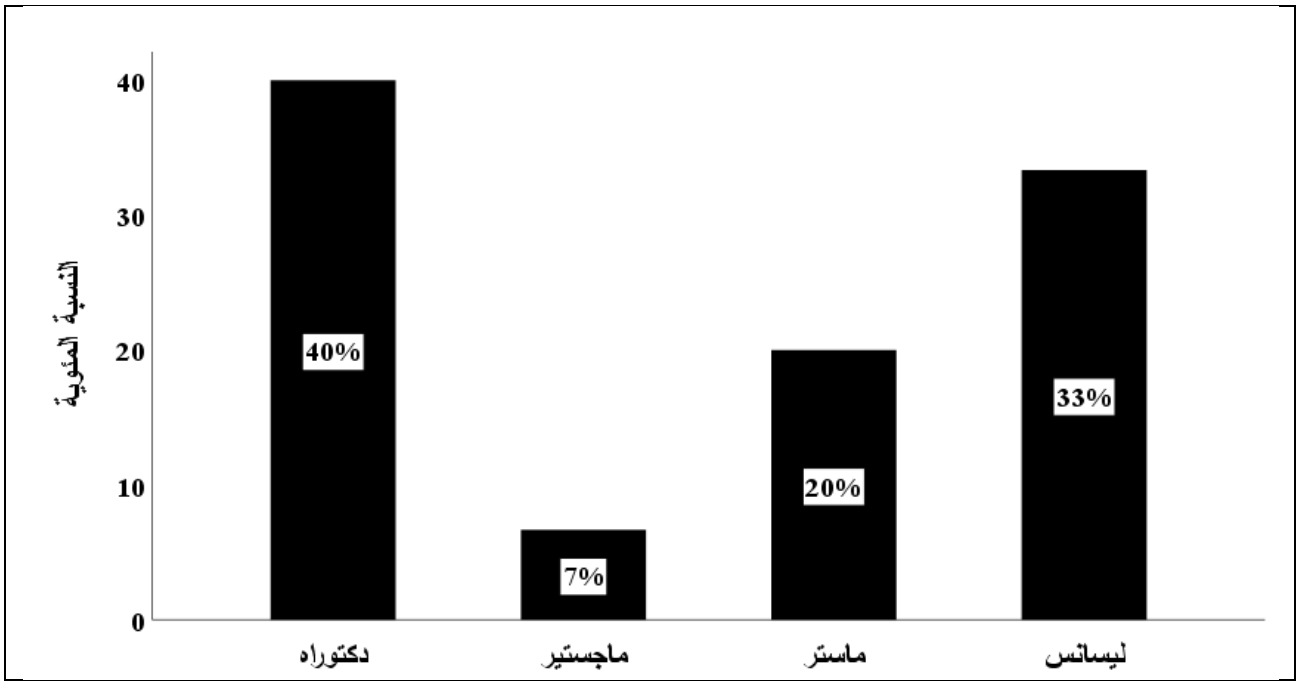
المتغير	الفئات	التكرار F	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دكتوراه	12	40
	ماجستير	02	07
	ماستر	06	20
	ليسانس	10	33

	شهادة مهنية	-	-
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين لهم شهادة دكتوراه يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (12) فرد وبنسبة مئوية بلغت (40%)، يليهم الأفراد الذي لديهم شهادة ليسانس بمجموع (10) أفراد وبنسبة بلغت (33%)، ثم الأفراد الذي لديهم شهادة ماستر بمجموع (06) أفراد وبنسبة بلغت (20%) في حين نجد أن الأفراد من حاملي شهادة ماجستير يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغ عددهم أفراد إثنين وبنسبة مقدارها (07%). وعليه نستنتج أن غالبية الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الدكتوراه وليسانس، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (05) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر:رسم مقتطع من مخرجات SPSS

2-الوظيفة الحالية

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية:

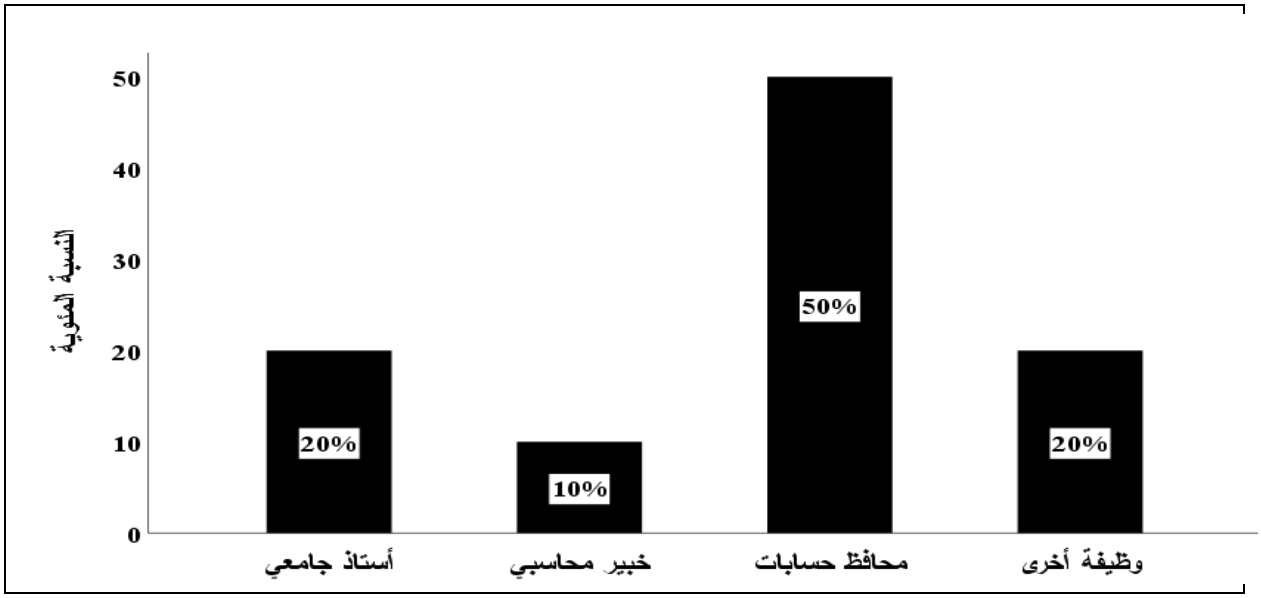
الجدول رقم(10): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية

المتغير	الفئات	التكرارات F	النسبة المئوية %
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي	06	20
	خبير محاسبي	03	10
	محافظ حسابات	15	50
	وظيفة أخرى	06	20
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يشغلون وظيفة محافظ الحسابات يمثلون الوظيفة الحالية الغالبة في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (15) فرد وبنسبة مئوية بلغت (50%)، يليهم الأفراد الذي يزاولون وظيفة كلاً من أستاذ جامعي ووظيفة أخرى بمجموع بلغ (06) أفراد وبنسبة قدرها (20%) لكل منهما، بينما نجد أن الأفراد الذين يمتهنون وظيفة خبير محاسبي لم يتعدى عددهم سوى (03) أفراد وبنسبة (10%) من إجمالي حجم العينة. وعليه نستنتج أن غالبية أفراد عينة هم من فئة محافظ الحسابات، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (06) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر:رسم مقتطع من مخرجات SPSS

3- عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

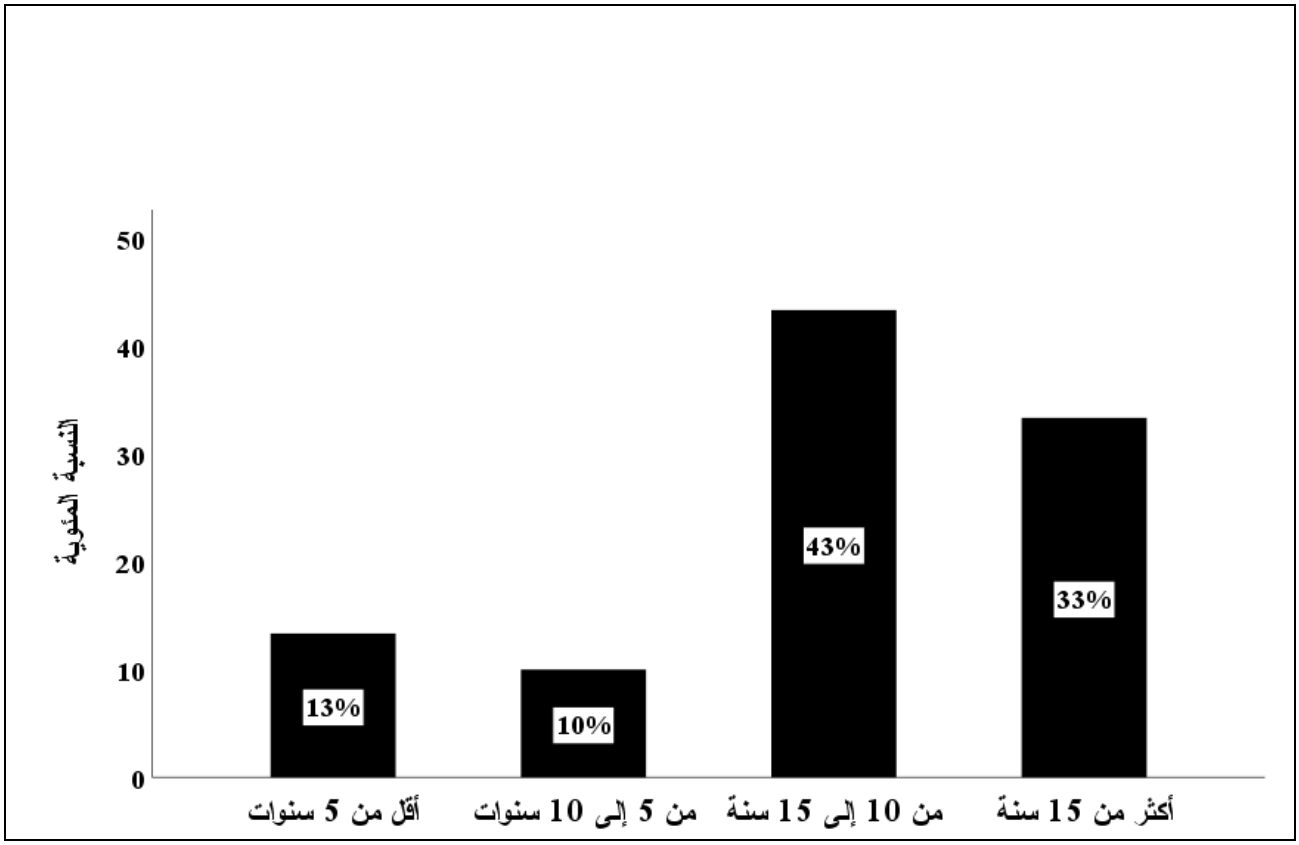
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار F	النسبة المئوية %
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	04	13
	من 5 إلى 10 سنوات	03	10
	من 10 إلى15 سنوات	13	43
	أكثر من 15 سنة	10	33
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة [من 10 إلى 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (13) فرد وبنسبة مقدارها (43%)، يليهم الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية [أكثر من 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (10) أفراد وبنسبة بلغت (33%)، ثم الأفراد الذين لديهم خبرة [أقل من 5 سنوات]، حيث بلغ عددهم (04) أفراد وبنسبة قدرها (13%)، في حين لم يشكل الأفراد الذين لديهم خبرة [من 5 إلى 10 سنوات]سوى (03) أفراد وبنسبة مقدارها (10%) من إجمالي حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (07) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر:رسم مقتطع من مخرجات SPS

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

سنركّز في هذا المطلب، على تحليل البيانات المتعلقة بآراء واستجابات موظفي عينة الدراسة اتجاه عبارات محاور الدراسة، وذلك عن طريق الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعباراتلمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات.	3.51	0.96	موافق
A2	تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة بالقوائم المالية	3.79	0.84	موافق
A3	تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها	3.70	0.73	موافق
A4	يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق الإجراءات التحليلية التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها على أرصدة بسيطة	4.28	0.87	موافق بشدة
A5	تعتبر الإجراءات التحليلية أحد الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيقي	4.32	0.90	موافق بشدة
A6	تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	3.55	0.89	موافق

A7	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق	4.16	1.04	موافق
	الدرجة الكلية للمحور	3.90	0.53	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (12) أن المتوسط العام لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (M=3.90) وبانحراف معياري قدره (SD=0.53) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (A5) التي نصت على "**تعتبر الإجراءات التحليلية أحد الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيقي** " كانت أكثر العبارات مساهمة في إثراء محور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.32) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.90) معبرا عن وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (A4) الخاصة ب " **يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق الإجراءات التحليلية التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها على أرصدة بسيطة** " بمتوسط حسابي (***M***=4.28) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.87) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A1) المتعلقة ب " **يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات** " على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.51) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=0.96) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

كذلك تشير النتائج الظاهرة في الجدول السابق أن باقي المتوسطات انحصرت بين القيمتين [; M=3.55M=4.16]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول لمحور أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعباراتمحور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
B1	يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تخفيض مخاطر التدقيق على المستوى المقبول عموما	3.86	0.95	موافق
B2	يسعى المدققون أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو من الأخطاء الجوهرية	3.40	0.79	موافق
B3	توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية التدقيق يجب أن يأخذها المدقق في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني	3.98	0.84	موافق
B4	يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل	4.07	0.93	موافق
B5	على المدقق الخارجي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات وعند مستوى التأكيد	3.69	1.24	موافق
B6	يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، حيث يستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي	3.34	1.10	محايد

	يجب على المدقق جمعها في كل دائرة			
B7	يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلى فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها	4	0.91	موافق
الدرجة الكلية للمحور		3.76	0.48	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (13) أن المتوسط العام لمحور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.76) وبانحراف معياري (***SD***=0.48) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (B4) التي نصت على "**يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.07) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.93) معبرا عن عدم وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B7) الخاصة ب " **يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلى فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها**" بمتوسط حسابي (***M***=4) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.91) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B6) المتعلقة ب "**يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، حيث يستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب على المدقق جمعها في كل دائرة**" على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.34) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=1.10) ما يدل على عدم وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج الجدول السابق أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [3.40 ; ***M***=4.078***M***=]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعباراتمحور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
C1	تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الإحتيال	4.03	0.77	موافق
C2	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية	3.84	0.96	موافق
C3	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الإختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية	3.50	0.91	موافق
C4	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التخطيط	4.12	0.84	موافق
C5	تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	3.68	1.14	موافق
C6	يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق	3.49	0.82	موافق

	بالمخاطر			
C7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق	4	0.95	موافق
	الدرجة الكلية للمحور	3.81	0.36	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (14) أن المتوسط العام لمحور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.81) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.36) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (C4) التي نصت على "**يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التخطيط** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.12) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.84) معبرا عن عدم وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (C1) الخاصة ب " **تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الإحتيال**" بمتوسط حسابي (***M***=4.03) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.77) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (C6) المتعلقة ب " **يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر** " على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.49) وبانحراف معياري (***SD***=0.82) يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [3.50 =***M*** ; 4=***M***]، حيث تتجمع جميعها هذه النتائج داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert)وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول عبارات محور دور الإجراءات التحليلية في تقيم مخاطر التدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test).

أولا: الفرضية الأولى.

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: **إن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الأولى	3.90	0.53	10.27^{***}	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: $P<0.001$ ***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (15) أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الأول، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 10.27, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "**إن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا** ".

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **إن تقييم مخاطر تقييم التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الثانية	3.76	0.48	8.93^{***}	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: $P<0.001$ ***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (16) أن أفراد في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الثاني، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 8.93, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "**إن تقييم مخاطر تقييم التدقيق الخارجي يعتبر مرتفعا** ".

ثانيا: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: **تساهم الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بشكل منخفض.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الثانية	3.81	0.36	9.88^{***}	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: $P<0.001$ ***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (17) أن الموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الثالث، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار ($t= 9.88, P<0.001$) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية ($t=2.05$) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "**تساهم الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بشكل مرتفع** ".

خلاصة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل التعرف على الإطار المنهجي الذي تم الاعتماد عليه في إجراء الدراسة الميدانية حيث تم تحديد الأدوات المستخدمة في جمع البيانات من عينة الدراسة بالإضافة إلى توضيح الاختبارات الإحصائية المعتمدة من أجل إثبات الفرضيات والأساليب المستخدمة في تحليل إجابات عينة الدراسة على الأسئلة التي احتوتها محاور الاستبيان،

توصلت النتائج إلى أن قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق واستخدام مختلف أساليب الإجراءات التحليلية من أجل التحكم في هذه المخاطر و تخفيضها إلى المستوى المقبول عموما.

خاتمة

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، باعتبار أن الإجراءات التحليلية من أهم الأساليب الحديثة التي تمكن المدقق الخارجي من توجيه انتباهه نحو مناطق الخطر المحتملة والتمكن من تكوين رأي حول القوائم المالية.

من خلال ما سبق توصلنا أنه على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية خلال المراحل المختلفة للتدقيق وهذا راجع لأهميتها، ففي مرحلة التخطيط تمكن هذه الإجراءات من فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم برنامج التدقيق الذي سوف يعتمده المدقق الخارجي، كما يتم تطبيقها في مرحلة تنفيذ عملية التدقيق كإجراءات جوهرية من أجل تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وكذلك تطبيقها في المرحلة النهائية الذي يمكن من التأكد من الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق الخارجي وتحديد المناطق التي تحتاج إلى أدلة إضافية.

كذلك توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية يحقق مجموعة من المزايا أهمها تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية ، تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق حيث تعتبر أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة، كما تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها، وكذلك تمكين المدقق من اكتشاف الصعوبات المالية للمؤسسة محل التدقيق.

كما توصلنا إلى أنه على المدقق الخارجي تقييم كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة باعتبارها مخاطر خارجة عن سيطرته ، انطلاقا من هذا التقييم يستطيع تحديد الإجراءات المستخدمة من أجل تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف وبالتالي تخفيض المستوى الكلي لمخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول عموما، كما بينت الدراسة أنه على المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار مستوى الأهمية النسبية من أجل التعرف على الأخطاء والمخاطر التي تم اكتشافها أثناء مزاولة مهمته.

نتائج اختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة فيما يخص الفرضية الأولى إلى أن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا حيث بينت النتائج المتحصل إليها إلى إن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يعتبر مرتفعا حيث:

- يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن انحرافات.
- عند تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق عليه التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها إلى أرصدة بسيطة.
- تساهم الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق.
- تعتبر الإجراءات التحليلية احد الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها ، كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات التي تمر بها المؤسسة محل الفحص.

فيما يخص اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بأن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا، حيث بينت النتائج المتحصل عليها إلى أن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يعتبر مرتفعا حيث:

- يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تخفيض مخاطر التدقيق على المستوى المقبول عموما.
- يسعى المدقق أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو من الأخطاء الجوهرية.
- يقوم المدقق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الموجودة على مستوى البيانات المالية وعند مستوى التأكيد.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة والمتعلقة بأن مساهمة الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يعتبر منخفضا، حيث بينت النتائج المتحصل عليها إلى أن مساهمة الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يعتبر مرتفعا:

- تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال.
- يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.
- يتم استخدام الإجراءات التحليلية كنحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق.
- إن استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية للتحكم في مخاطر الأخطاء الجوهرية يتم من خلال:

✓ تحديد العناصر التي يمكن أن تحتوي على مخاطر عالية.
✓ تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المستخدمة من خلال تنفيذ مهمته.
✓ تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءتها في اكتشاف المخاطر والأخطاء قبل وقوعها.
✓ تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة عموما.
✓ تخفيض مخاطر الاكتشاف وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق الخارجي إلى المستوى المقبول عموما.
✓ تقييم قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار في المستقبل والتنبؤ بإمكانية الإفلاس المالي.

اقتراحات الدراسة.

بعد عرض النتائج المتحصل عليها سنحاول تقديم مجموعة من الاقتراحات من أجل تحسين مهنة التدقيق، وكذلك التقليل من المخاطر المتعلقة بهذه المهنة من خلال:

- عقد دورات تدريبية للمهنيين في مجال تطبيق المعايير الوطنية للتدقيق.
- التحديث المستمر للمعايير الوطنية من خلال إجراء تعديلات وفقا للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي.
- وضع التنظيم المناسب من أجل الرقابة الميدانية للتأكد من مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق المعايير الوطنية للتدقيق واللجوء إليها عند تكوين رأيه حول القوائم المالية.
- الإشراف والمتابعة المستمرة لبرنامج التعليم والتأهيل العلمي والعملي.

- ضرورة إبراز أهمية استخدام الأساليب الإحصائية الحديثة من بينها الإجراءات التحليلية التي تساهم في تخفيض مخاطر التدقيق الخارجي من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق.
- الاستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- الرقابة القانونية على أعمال المهنيين وتعريضهم للمساءلة القانونية في حال عدم بذل العناية المهنية اللازمة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

آفاق الدراسة.

سنقدم مجموعة من المواضيع التي يمكن أن تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من أهم هذه المواضيع ما يلي:

- أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي.
- مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم520 " الإجراءات التحليلية " من قبل مدققي الحسابات في الجزائر.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

أ- الكتب.

1. احمد السيد عامر، **الإحصاء الوصفي والتحليلي**، الطبعة 01، دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة، مصر، 2007.
2. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
3. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012
4. اريتز جيمز لوبك، ترجمة دكتور محمد عبد القادر الديسملي، **المراجعة مدخل متكامل**، درا المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002.
5. ثائر فيصل، **الإحصاء في العلوم الإدارية والمالية**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
6. حسن ياسين طعمة، ايمان حسين حنوش ، **أساليب الإحصاء التطبيقي**، الطبعة1، دار هناء للنشر و التوزيع، عمان الأردن،2009
7. زياد رمضان، محمود الخلايلية، **التحليل والتخطيط المالي**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2013.
8. سمير مصطفى شعراوي، **مقدمة في التحليل الحديث للسلاسل الزمنية**، مركز النشر العلمي، العربية السعودية2015.
9. علاوي حمزة، **دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015
10. عوض لبيب فتح الله الديب، **شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مص، 2013.
11. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية الحديثة**، جامعة الإسكندرية، مصر2010.

12. محمد الفيومي محمد، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2008.

13. محمد صالح الحناوي، نهال فريد مصطفى، **التحليل المالي لمشروعات الأعمال**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، 2008.

14. محمد عبد العال النعيمي، عبد الرحمن عودة، **مقدمة في الإحصاء مع تطبيقات على برنامج SPSS**، الطبعة 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

15. محمد علي محمد احمد صدقي محمد الذيب ، **مبادئ الإحصاء مع استخدام الخدمة الإحصائية الجاهزة**، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر 2018.

16. محمد علي محمد احمد، مبادئ **الاستدلال الإحصائي**، الدار الجامعية، مصر، د.س.ن.

17. محمود ناجي درويش، و عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، طبع، نشر– التوزيع الإدارة الجامعية،الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.

18. مراد حسين العلي ، **معايير التدقيق الدولية** ، دار غيداء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن ، ط 1، 2015.

19. مفلح محمد عقل، **الإدارة المالية والتحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009.

20. منصور احمد البدوي شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، القاهرة 2003

21. نضال شحيت طاهر وآخرون، **منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر** ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراق ، العراق،دون سنة نشر.

ب– المقالات و الرسائل الجامعية:

22. إبراهيمي سمية ، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستشارية للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

23. أسامة عبد المنعم السيد علي ، عمر إقبال المشهداني ، **الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أو أخلاقية أبحاث اقتصادية وإدارية** ،جامعة محمد خيضر بسكرة العدد الثامن، ديسمبر 2010.

24. أسماء عياط، **استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير الماليةة**، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، تخصص محاسبة، الجزائر2014.

25. إسماعيل محمد المطر، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدققين الداخليين في المصارف العاملة في قطاع غزة**، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2015.

26. بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، مجلة الاقتصادي التحليلي، العدد 21، جامعة البصرة، العراق، 2012.

27. حسن فليح مفلح القطيش وآخرون، **مدى استخدام مدققي الحسابات في الأردن للإجراءات التحليلية عند القيام بالتدقيق على الشركات المساهمة العامة الصناعية**، جامعة الإسراء، الأردن2013.

28. رامي بسام بكر فندوس، **درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 فرض الاستمرارية، وأثره على التنبؤ بالفشل المالي**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، عمان 2017.

29. رشا بشير الجرد، **اثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلد الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، دمشق سوريا 2013

30. سارة محمد برمة محمد وآخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تمايز المراجعة الخارجية** ، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا–السودان 2016.

31. سامر هايل الصباغ ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا 2016.

32. سلمى محمد علي الطويل، **أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2013.

33. شاذي هاني عرار، **مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن2009.

34. شعبان إبراهيم سمان، **مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، الجامعة الإسلامية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، غزة، 2014.

35. طبايبة جهيد، **دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق** ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، المسيلة، 2014،.

36. عاقلي عبير، **الإجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية الدولية**، مذكرة ماستر تخصص محاسبة جامعة بسكرة، الجزائر2014.

37. عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة أدرار2018.

38. عبد الرحمن عادل خليل عثمان، **الدور الحكومي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروع** ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين، السودان، 2016.

39. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا–خان يوسف، دون بلد نشر،2017.

40. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة البتراء للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثاني، عمان 2008

41. عصام قريط، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25،العدد الأول، دمشق2009.

42. علي محمد موسى، **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي**، المجلة الجامع الزاوية، المجلد الثاني، العدد15، ليبيا،2013..

43. علي محمد موسى، مصطفى سامي فتوحة، **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة** ، المجلد الجامعة ، جامعة الزاوية المجلد الأول، العدد الثامن عشر، العراق2016

44. عمر سقا، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة اكبيطرة**– مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثاني، سوريا، 2013.

45. كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، تخصص محاسبة، الجزائر، 2014.

46. لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، بسكرة الجزائر 2018.

47. ماهر الأمين ، هلا يوزباشي ، **إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع** ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37 ،العدد 5 ,سوريا2015.

48. محمد إبراهيم النوايسة، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدفق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 35، العدد1،العراق،2008.

49. محمد زكي الحوراني ، **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2013.

50. محمد زكي الحوراني، **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية فلسطين،2013.

51. محمد عثمان إبراهيم عبد الرزاق، **الاتجاهات المعاصرة للراجعة الخارجية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، الخرطوم 2017.

52. مرشد عبد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة2013.

53. معاذ طاهر صالح ألمقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الرابع 2011.

54. موفق عباس شكارة، **مخاطر التدقيق ودور مراقب الحسابات في تحديد مخاطر الأعمال باستخدام أسلوب التدقيق المستند على المخاطر**، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد2016

55.موفق عباس شكارة، **مخاطر التدقيق ودور مراقب الحسابات في تحديد مخاطر الأعمال باستخدام أسلوب التدقيق المستند على المخاطر**، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد2016.

56.نادية عبد المجيد أبو سنيدة، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

57.ناظم شعلات جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المحور المحاسبي ، المجلة 13 العدد 2،بغداد، 2003.

58.نبيل حكمت نبيل بليبله، **أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2015.

59.نسيم إبراهيم زقوت، **استخدام إشارات خطر المراجعة في تحسين فعالية المراجعة الخارجية في كشف الاحتيال المالي**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة2016.

60.وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم23المؤرخ في 15مارس2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة2017

61.يوسف محمد المبارك، **معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، لجنة معايير المراجعة 2000**، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

62. norme internationale d’audit projet de norme international D’audit. Identification évaluation des risquesd’anomaliessignificatives. Septembre 2018..

63. International standard on auditing315-indentifying and assessing the risks of material mist attemient, through underst ending the entity and environment,december15.2009

الملاحق

✓ **ملحق رقم (01): الاستبيان.**

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علومالمالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة، والمعنونة بـ" **أهمية الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي**"

يشرفنا أن نضع بين أيديكمكمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجلالمساهمة في انجاز وإنجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة إلى معرفة مدى أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

نشكركم على تعاونكم ومجهوداتكم المبذولة من أجل إنجاح هذا العمل.

من اعداد الطالبين:

مغراوي صبرينة

حمادي صبرينة

الأستاذ المشرف:

يوسف السعيدي أحمد

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1. **المؤهل العلمي:** دكتوراه:( )، ماجيستر:( )، ماستر:( )، ليسانس:( )، شهادة مهنية:( ).
2. **الوظيفة الحالية:** أستاذ جامعي:( )، خبير محاسبي: ( ) محافظ حسابات: ( )، وظيفة أخرى:( ).
3. **سنوات الخبرة:** اقل من 5 سنوات:( )، من 5 إلى 10 سنة:( ) من 10 إلى 15 سنة:( )،أكثر من 15 سنة:( ).

ثانيا: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
4. يلجأ المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية،إلى دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات					
5. تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق الجوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة بالقوائم المالية					
6. تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها					
7. يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق الإجراءات التحليلية التعرف على طبيعة الأرصدة					

المكونة للقوائم المالية محل الفحص وتصنيفها على أرصدة بسيطة					
8. تعتبر الإجراءات التحليلية احد الأساليب المستخدمة من اجل التوصل الى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها كما تستخدم لاكتشاف الصعوبات المالية لتي تمر بها المؤسسة محل التدقيق					
9. تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية					
10. يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق					

ثالثا: أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11. يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تخفيض مخاطر التدقيق على المستوى المقبول عموما					

12. يسعى المدققين أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول يخلو من الأخطاء الجوهرية					
13 توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية التدقيق يجب أن يأخذها المدقق في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني					
14. يجب على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي يكون لها دور في حدوث أخطاء جوهرية أو تحريفات هامة على مستوى القوائم المالية ككل					
15. على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التأكيد					
16. يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، حيث يستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب على المدقق جمعها في كل دائرة					
17. يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر إلى فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة بهدف تخطيط عملية التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها					

ثالثا: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18. تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال					
19. يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية					
20. تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية					
21. يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من اجل تصميم برنامج التخطيط					
22. تطبق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية					

23. يتعين على المراجع تحديد المخاطر طوال عملية الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر					
24. يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجه الشركة محل التدقيق					

ملاحق الدراسة:

2-جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
المحور الأول	,116	30	,124	,805	30	,276
المحور الثاني	,108	30	,136	,914	30	,449
المحور الثالث	,127	30	,109	,769	30	,582
a. Correction de signification de Lilliefors						

3-ثبات الاستبيان

- أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,712	7

- أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,795	7

- دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,760	7

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	21

4-البيانات الشخصية والوظيفية

توزيعأفرادعينةالدراسةحسبمتغيرالمؤهلالعلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	دكتوراه	12	40,0	40,0	40,0
	ماجستير	2	6,7	6,7	46,7
	ماستر	6	20,0	20,0	66,7
	ليسانس	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيعأفرادعينةالدراسةحسبمتغيرالوظيفةالحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أستاذجامعي	6	20,0	20,0	20,0
	خبيرمحاسبي	3	10,0	10,0	30,0
	محافظحسابات	15	50,0	50,0	80,0
	وظيفةأخرى	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيعأفرادعينةالدراسةحسبمتغيرسنواتالخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أقلمن 5 سنوات	4	13,3	13,3	13,3
	من 5 إلى 10 سنوات	3	10,0	10,0	23,3
	من 10 إلى 15 سنة	13	43,3	43,3	66,7
	أكثرمن 15 سنة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
A1	30	3,51	0,96	0	0	0	0
A2	30	3,79	0,84	0	0	0	0
A3	30	3,70	0,73	0	0	0	0

A4	30	4,28	0,87	0	0	0	0
A5	30	4,32	0,90	0	0	0	2
A6	30	3,55	0,89	0	0	0	0
A7	30	4,16	1,04	0	0	0	1
المحور_الأول	30	3,90	0,53	0	0	0	0
a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).							
b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.							

–المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
B1	30	3,86	0,95	0	0	0	0
B2	30	3,40	0,79	0	0	0	0
B3	30	3,98	0,84	0	0	0	0
B4	30	4,07	0,93	0	0	0	0
B5	30	3,69	1,24	0	0	0	1
B6	30	3,34	1,10	0	0	1	0
B7	30	4,00	0,91	0	0	0	0
المحور_الثاني	30	3,76	0,48	0	0	0	0
a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).							
b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.							

–المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: دور الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
C1	30	4,03	0,77	0	0	0	0
C2	30	3,84	0,96	0	0	0	0
C3	30	3,50	0,91	0	0	0	0
C4	30	4,12	0,84	0	0	0	0
C5	30	3,68	1,14	0	0	0	2
C6	30	3,49	0,82	0	0	0	0
C7	30	4,00	0,95	0	0	0	0
المحور_الثالث	30	3,81	0,36	0	0	0	0
a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).							
b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.							

6- نتائج اختبار الفرضية الأولى

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الأول	10,274	29	,000	,90154	,6746	1,1264

8-نتائج اختبار الفرضية الثانية:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	8,931	29	,000	,76218	,5502	,9368

9-نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثالث	9,885	29	,000	,81079	,6326	1,0546