**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة عمار ثليجي – الأغواط–**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم: العلوم المالية والمحاسبة**

**تخصص: محاسبة وتدقيق**

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية والمحاسبية

# الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

# – دراسة ميدانية–

**من إعداد:**

- نورهان بن موسى
- رضا بن إدريس

**تحت إشراف:**

د. سميرة مشراوي

**لجنة المناقشة**

| | | |
|---|---|---|
| – أ. أبو بكر نبق | أستاذ محاضر– أ– | رئيسا |
| – أ. سميرة مشراوي | أستاذ محاضر – أ– | مقرّرا |
| – أ. محمد السعيد سعيداني | أستاذ محاضر – أ– | ممتحنا |

**السنة الجامعية 2022/2021**

# شكـر وتقـدير

الشكر والتقدير أولا وأخيرا لله عزّ وجلّ ممّهد السّبل وموفق المساعي ومرشد من يضل.

كما نتقدم بالشكر والتقدير لكل من مدّ يد العون لنا وساعدنا في إنجاز هذا العمل.

ونخص بالشكر والتقدير مشرفتنا الفاضلة الأستاذة الدكتورة: سميرة مشراوي على ما بذلته من جهد طيب خلال إشرافها على هذه الدراسة والتي لم تبخل علينا بوقتها وعملها لإتمام هذا العمل.

ونتقدم بوافر التقدير والإحترام الى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل.

ونتوجه كذلك بجزيل الشكر الى الأساتذة الأفاضل أساتذة كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة الأغواط- كما نخص بالذكر منهم: د/ مخلوفي طاهر، د/ عامر إبراهيم، د/حسايب محمد أمين، د/نبق أبو بكر، د/سعيداني محمد سعيد.

ونتقدم بالشكر الخاص إلى منصوري محمد على كل ماقدمه لنا من مراجع ونصائح وإرشادات خاصة في الجانب التطبيقي.

وفي الأخير نتقدم بكامل الشكر لكل من مد يد العون لنا من بعيد ومن قريب.

# الإهـــداء

إلى التي أوصى بها الرسول صلى الله عليه وسلم ثلاث مرات، إلى من تشاركني أفراحي ومآسيّ، أمي الحبيبة التي شجعتني ومنحتني القوة وقدوتي المثلى، أطال الله في عمرها.

وإلى من علمني أن الدنيا كفاح والدي العزيز وسندي في الحياة، أطال الله عمره.

إلى أحن وأطيب إخوة: "محمد أمين" و"أحمد"، وأختي العزيزة الغالية "فاطمة الزهراء".

إلى دفعتي في قسم المالية والمحاسبة وقسم التسيير والى أفضل زملاء تعرفت عليهم ورفقاء الدرب تخصص محاسبة وتدقيق،

إلى كل أفراد عائلتي "رزوق" و "بن موسى" وصديقاتي.

نورهان بن موسى

# الإهـــداء

{وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَاناً}

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى حبيبة على قلبي "والدتي العزيزة".

إلى من كلّله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون إنتظار الى من أحمل إسمه بكل إفتخار أرجوا من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطفها بعد طول إنتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد "والدي الحبيب"

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادة في ضحكتهم إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي حفظهم الله ورعاهم

إلى من أحسن من عرفني بهم القدر الى من وقف بجانبي ودعمني الى أصدقائي وزملائي ومن ساعدني ولو بحرف.

رضا بن إدريس

**الملخص**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مساهمة الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وذلك باختيار عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والمحاسبين الماليين، كما سعت إلى معرفة الاثر في اعتماد الإجراءات التحليلية تبعا إلى بعض المتغيرات تمثلت أساسا في توقيت ومراحل ومجالات اجرائها، والأساليب المعتمدة بنوعيها التقليدية والحديثة، ولتحقيق أهداف الدراسة تمت الاستعانة بالاستبيان كأداة للدراسة ومعالجة البيانات باستخدام برنامجي (SPSS 24 و Excel 2019 )، وبناء على ذلك تمّ التوصل إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في:

– يساهم توقيت/ مراحل الاستعانة بالإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية اذ تعتبر إلزامية في مرحلة التخطيط، واستخدامها خلال مرحلة الفحص والاختبار يكون أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصادا للوقت، واستخدامها خلال المرحلة النهائية يساعد المدقق للتوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها؛

– اعتماد أساليب الإجراءات التحليلية يساهم في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتتنوع ما بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة؛

– تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد المجالات التي تحتوي على مستوى عالي من المخاطر التي تتطلب مزيدا من الفحص والعناية.

**الكلمات المفتاحية: إجراءات تحليلية؛ مخاطر؛ أخطاء جوهرية.**

## Abstract

This study aimed to study the contribution of analytical procedures as a tool for assessing the risks of material misstatement, by selecting a sample of auditor, accounting experts and financial accountants. It also sought to know the impact of using the analytical procedures according to some variables, which were mainly represented in the timing, stages and areas of their conduct, and the adopted methods both tradition and modern.

To achieve the objectives of the study, the questionnaire was used as a tool for study and data processing, by using programs (Spss24 and Excel 2019) and according of what been reached to a set of results represented in:

- Contribute timing and stages of using the analytical procedures to assessing the risks of material misstatement, as they are mandatory in the planning stage, and their use during the examination and testing stage is more efficient, effective and more time saving, also it can be used in the final stage which it help the auditor to reach a final objective look at the financial statement that been audited;
- Depending on the analytical procedures methods contributes to assessing the risks of material misstatement it varies between traditional and modern methods;
- The analytical procedures contribute to identifying areas with a high level of risk that demand more examination and care.

**Keywords: Analytical procedures; Risks; Material misstatement.**

# فهرس المحتويات

| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| **شكر وتقدير** | |
| **الإهداء** | |
| **الملخص** | |
| **فهرس المحتويات** | VI -V |
| **قائمة الجداول** | VII |
| **قائمة الأشكال** | VIII |
| **قائمة الاختصارات** | IX |
| **قائمة الملاحق** | X |
| **المقدمة** | أ- ح |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للإجراءات التحليلية ومخاطر الأخطاء الجوهرية** | |
| **تمهيد** | 01 |
| **المبحث الاول: الإجراءات التحليلية وأساليبها** | (13-2) |
| **المطلب الاول:** مفهوم الإجراءات التحليلية وطبيعتها | 02 |
| **المطلب الثاني:** أساليب الإجراءات التحليلية | 08 |
| **المبحث الثاني: مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية** | (25-14) |
| **المطلب الأول:** مفاهيم حول مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية | 14 |
| **المطلب الثاني:** أنواع مخاطر التدقيق | 20 |
| **المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية** | (40-25) |
| **المطلب الأول:** مراحل الاستعانة بالإجراءات التحليلية | 25 |
| **المطلب الثاني:** استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية | 29 |
| **خلاصة** | 40 |
| **الفصل الثاني: الدراسة ميدانية** | |
| **تمهيد** | 42 |
| **المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية** | (50-43) |

| | |
|---|---|
| **المطلب الأول:** تخطيط الدراسة | 43 |
| **المطلب الثاني:** تصميم وتنفيذ الدراسة | 46 |
| **المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة** | (50-56) |
| **المطلب الأول:** اختبار صدق و ثبات أداة الدراسة | 50 |
| **المطلب الثاني:** عرض نتائج خصائص عينة الدراسة | 52 |
| **المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها** | (56-69) |
| **المطلب الأول:** عرض نتائج الدراسة وتحليلها | 56 |
| **المطلب الثاني:** اختبار فرضيات الدراسة | 65 |
| **خلاصة** | 72 |
| **الخاتمة** | (74-77) |
| **قائمة المصادر والمراجع** | (79-83) |
| **الملاحق** | |

# قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01-01 | الهدف من استخدام أساليب الإجراءات التحليلية | 13 |
| 02-01 | استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر | 38 |
| 01-02 | مقياس ليكرت ذو خمس درجات | 47 |
| 02-02 | جدول الاتجاه العام | 47 |
| 03-02 | الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول | 51 |
| 04-02 | نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة | 51 |
| 05-02 | توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي | 52 |
| 06-02 | توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي | 53 |
| 07-02 | توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية | 54 |
| 08-02 | مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول | 56-57 |
| 09-02 | اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول | 57 |
| 10-02 | مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني | 59 |
| 11-02 | اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني | 60 |
| 12-02 | مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثالث | 62 |
| 13-02 | اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث | 63 |
| 14-02 | اتجاه محور الدراسة | 64 |
| 15-02 | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي | 65 |
| 16-02 | نتائج اختبار (T) للفرضية الرئيسية الأولى | 66 |
| 17-02 | نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى | 67 |
| 18-02 | نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية | 68 |
| 19-02 | نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة | 69 |
| 20-02 | تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثانية | 70 |
| 21-02 | تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثالثة | 70 |
| 22-02 | تحليل التباين للفرضية الرئيسية الرابعة | 71 |

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال VIII


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01-01 | مخاطر التدقيق ذات العلاقة بالمدقق | 24 |
| 02-01 | توقيت واغراض الإجراءات التحليلية | 28 |
| 01-02 | نموذج الدراسة | 43 |
| 02-02 | نافذة برنامج SPSS24 | 48 |
| 03-02 | تركيبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي | 53 |
| 04-02 | تركيبة عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي | 54 |
| 05-02 | تركيبة عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة | 55 |

# قائمة الاختصارات

| الرمز/الاختصار | الدلالة بالغة الانجليزية | الدلالة باللغة العربية |
|---|---|---|
| AAR | Acceptable Audit Risk | مخاطر التدقيق المقبولة |
| AICPA | American institute of certified public accountants | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| CR | Control Risk | مخاطر الرقابة |
| DR | Detection Risk | مخاطر الاكتشاف |
| IR | Inherent Risk | مخاطر الملازمة |
| IAPC | International audit practice committee | لجنة ممارسة التدقيق الدولية |
| IFAC | International Federation of Accounting Committee | الاتحاد الدولي للجنة المحاسبة |
| ISAC | International standards of auditing committee | المعيار الدولي للجنة المراجعة |
| ISA | International standards on auditing | المعايير الدولية للتدقيق |
| NAA | Normes Algériennes d'Audit | المعايير الجزائرية للتدقيق |
| SOCPA | Saudi Organization for chartered and Professional Accountants | الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين |

# قائمة الملاحق

| الرقم | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | قائمة الأساتذة المحكمين لقائمة الاستبيان | |
| 02 | الاستبيان باللغة العربية وباللغة الفرنسية | |
| 03 | مخرجات برنامج spss24 اختبار الثبات | |
| 04 | مخرجات برنامج spss24 خصائص العينة | |
| 05 | الصدق الداخلي للفقرات | |
| 06 | المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحاور | |
| 07 | اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحاور | |
| 08 | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي | |
| 09 | اختبار الفرضية الرئيسية الأولى | |
| 10 | نتائج اختبار (T) للفرضيات الفرعية | |
| 11 | تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثانية والثالثة والرابعة | |

# مقدمة

## تمهيد

إنّ التغيرات والتحولات الكبيرة التي ظهرت في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية تأثرت بها مختلف جوانب المحاسبة والتدقيق، وترتب عنها تطورا في أهداف مهنة التدقيق خاصة في ظل مواجهتها لمشكلة تعقد عمليات المؤسسات وعملها، بالإضافة إلى أنها أصبحت تنطوي على قدر كبير من المخاطر خاصة في ظل بيئة تتسم بالتطور والنمو السريع، والتي يجب على المدقق أن يكون مدركا ومتفهما لها وأن يبذل العناية المهنية والإدارية اللازمة، ومزيدا من الأنشطة والأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية التدقيق واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار العينات اللازمة للتدقيق، وضرورة التزامه بالمعايير التي تنظم المهنة وما تتطلب من إجراءات للحصول على أدلة والبراهين اللازمة من أجل الوصول إلى رأي فني محايد وسليم حول عدالة البيانات المالية.

وقد أصبح لزاما عليه الاستعانة بالأدوات الحديثة التي تساعده في تعزيز مستوى جودة التدقيق من خلال التحكم في المخاطر أثناء أداءه لمهنته، وفي مقدمة هذه الأدوات نجد الإجراءات التحليلية التي تهدف إلى تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتخفيضها إلى حدّ معقول وذلك من أجل زيادة جودة التدقيق وأخذ رأي فني محايد يصدره المدقق لهذه القوائم المالية، كما تعتبر من الأساليب الأقل تكلفة مقارنة بالاختبارات الأخرى، وذلك ما نص به معيار التدقيق الدولي ISA520.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**أولا: الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية:**

**" هل يساهم استخدام الإجراءات التحليلية كأداة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة؟"**

وتتفرع عن هذه الإشكالية الإشكاليات الفرعية التالية:

- هل يؤثر توقيت / مراحل الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟؛

- هل يؤثر استخدام الأساليب التقليدية والحديثة للإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟؛

- هل تؤثر مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟

**ثانيا: فرضيات الدراسة**

- يساهم توقيت ومراحل الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- يساهم استعمال الأساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- تساهم مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

**ثالثا: مبررات اختيار الموضوع**

لقد تنوعت أسباب اختيار الموضوع ما بين مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

- أهمية الموضوع والذي يعتبر من المواضيع التي تتطلب دراسات وأبحاث مختلفة؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع مخاطر التدقيق وكيفية تقييمها ومدى ارتباطها بجودة القوائم المالية؛
- ميول الطالبين إلى هذا النوع من الدراسات خاصة التي تتضمن التحليل المالي؛
- موضوع الدراسة يندرج ضمن التخصص، ويسعى الطالبين من خلاله لتقديم إضافة قد تفيد لاحقا.

**رابعا: أهمية الدراسة**

إن الإجراءات التحليلية من أهم أدوات جمع أدلة الإثبات التي يستعملها المدقق في عمليات تتطلب مزيدا من هذه الأدلة، ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة في استخدام الإجراءات التحليلية لأجل التوصل إلى رأي فني محايد حول القوائم المالية وسهولة اكتشاف أية انحرافات فيها واختصار للوقت وتخفيض لتكاليف عملية التدقيق.

كما تظهر أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أحد أهم المفاهيم في بيئة التدقيق ألا وهو التدقيق على أساس مخاطر أخطاء الجوهرية التي قد تواجه المدقق أثناء قيامه بعمليات فحص القوائم المالية، وضرورة حث المدققين على عدم تجاهل هذه المخاطر من خلال بذل العناية الكافية والالتزام بتطبيق الإجراءات وفي مقدمتها الإجراءات التحليلية التي تمكنهم من تقييم هذه المخاطر والتحكم فيها.

وعلى هذا الأساس فإن الأهمية العلمية لهذه الدراسة تتجلى من خلال الربط بين الإجراءات التحليلية ومخاطر أخطاء الجوهرية.

**خامسا: أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية الى اظهار مدى أهمية الإجراءات التحليلية في تحديد الحالات والعناصر التي تحتوي على مخاطر مرتفعة التي تستحق المزيد من الفحص والعناية، بالإضافة الى أهداف فرعية متمثلة في:

1. الوقوف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق؛
2. تحديد الإجراءات التحليلية المناسبة التي يستخدمها المدقق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في فقرات القوائم المالية؛

**سادسا: حدود الدراسة**

1. **الحدود الموضوعية:** تقتصر هذه الدراسة على متغيرات الإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
2. **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة على مستوى كل من ولاية الأغواط عن طريق التوزيع اليدوي وايضا ولايات الجزائر عن طريق الاستبانة الإلكترونية؛
3. **الحدود الزمانية:** كانت فترة إجراء الدراسة الميدانية تتراوح خلال الفترة الزمنية الممتدة من: 10 مارس الى 04 أفريل 2022.
4. **الحدود البشرية:** شملت الدراسة كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين.

**سابعا: منهجية الدراسة**

من أجل معالجة موضع الدراسة تمّ الاعتماد على المنهج الوصفي لغرض الوصول الى أهداف البحث، ومن أجل تكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع قيد الدراسة، من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالإجراءات التحليلية ومخاطر الأخطاء الجوهرية، كما تمّ الاعتماد أيضا في الجانب التطبيقي على الدراسات الميدانية بالاستعانة بالاستبانة بهدف استخلاص النتائج اختبار الفرضيات المتعلقة بإشكالية البحث.

**ثامنا: صعوبات الدراسة**

رغم أهمية الموضوع بالنسبة للبيئة المحلية، وكونه يهتم بمتغيرين مهمين في مهنة التدقيق، الأول الإجراءات التحليلية والثاني مخاطر الأخطاء الجوهرية، إلا انه قد واجهتنا بعض الصعوبات أغلبها في الجانب التطبيقي لعل أهمها عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الدراسة.

**تاسعا: الدراسات السابقة**

هناك بعض الدراسات التي التي تقاطعت مع الموضوع المدروس في أحد متغيراته، سواءً في الإجراءات التحليلية أو تقييم مخاطر الإخطاء الجوهرية، ونذكر منها:

**1. الدراسات باللغة العربية:**

- **دراسة لخداري عبد الجليل 2018،** تحت عنوان "**أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية** [1]" –دراسة عينة من محافظي الحسابات– ، هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في بيئة الجزائرية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، وقد توصلت الدراسة الى ان مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يقوم بتقييم وضبط مخاطر المراجعة، وان مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية كان مرتفعا حسب رأي عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة بضرورة تطبيق مدخل المراجعة المبني على المخاطر كاستراتيجية لتحسين جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

- **دراسة بن عيسى عبد الرحمان، 2018:** تحت عنوان "**استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط**" [2]–دراسة حالة شركة بيوفارم– هدفت هذه الدراسة الى إبراز كيفية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل محافظ الحسابات في الجزائر للتقرير عن مدى قدرة شركات المساهمة على الاستمرارية في النشاط، باعتباره مسؤولا عن ذلك أمام المساهمين والأطراف ذوي العلاقة، وهذا حسب النصوص القانونية المنظمة للمهنة، وكذا المعايير الدولية والجزائرية وذلك من خلال دارسة حالة لشركة مدرجة في بورصة الجزائر، وقد توصلت

[1] عبد الجليل لخداري، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2018-2019.

[2] عبد الرحمن بن عيسى، **استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2018.

الدراسة الى وجود ارتباط وثيق بين الإجراءات التحليلية وبين تقرير محافظ الحسابات عن مدى قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط، وهذا من خلال اعتماده على نماذج التنبؤ بالفشل المالي.

– **دراسة عميرش إيمان 2017**، تحت عنوان "**مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**" [1] –دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا – هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا، من أجل فهم وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وتخفيضها الى المستوى المقبول عموما، وذلك من خلال دراسة ميدانية على ممارسي المهنة في كلا الدولتين، وقد توصلت الدراسة الى وجود فروق جوهرية بين مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، من حيث عدم قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وعدم استخدامه لأساليب الإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر، هذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات في المقابل، كما بينت نتائج الدراسة قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستخدام الأدوات التي تمكنه من الاستجابة لها في مقدمتها الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر الى المستوى المقبول عموما وقدرتها على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها في المستقبل.

– **دراسة بن يمينة إبراهيم، 2016:** تحت عنوان "**تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية** [2]" – دراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات – هدفت هذه الدراسة الى معرفة لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك حسب ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق. والوقوف على مدى التزام محافظ الحسابات بهذه المعايير ودرجة الاعتماد عليها.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج الملخصة في النقاط التالية:

- يلتزم محافظو الحسابات بتدقيق القوائم المالية وفق المعايير التدقيق بنسبة كبيرة ويبذلون العناية المهنية الازمة في اكتشاف الأخطاء؛

[1] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم تسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، الجزائر،2017.

[2] إبراهيم بن يمينة، قالون جيلالي، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، 2016.

- يتعامل محافظو الحسابات مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة بجدية ويتم أخذها بعين الاعتبار عند كتابتهم لتقاريرهم؛
- يتم تطبيق إجراءات التدقيق مخاطر الإخطاء الجوهرية حسب معايير التدقيق الدولية؛
- يسمح التزام معايير التدقيق الدولية خاصة بالأخطاء الجوهرية بحماية حقوق جميع الأطراف.

- **دراسة مشيد محمد 2014،** تحت عنوان " **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**"،[1] هدفت هذه الدراسة الى إظهار مدى أهمية الإجراءات التحليلية التي تعتبر أحد تقنيات الرقابة التي يستعين بها المدقق للحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وقد توصلت الى أن الإجراءات التحليلية سهلة التطبيق، وقليلة التكاليف وتتطلب من المدقق معرفة واسعة في التحليل المالي والأساليب الإحصائية، كما توصلت الدراسة الى أنّ استخدام تحليل الاتجاه وتحليل الانحدار أعطت مهنة التدقيق دعما فنيا وتطورا نوعيا.

- **دراسة ساري حامد العبدلي، 2011:** تحت عنوان "**أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**" - **دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت**-[2]هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدققين في مراحل التدقيق، وذلك من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت، وقد تعامل الباحث مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، والتي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة خطية .

وقد توصلت الدراسة الى أن استخدام المدققين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وأنّ تقيّد المدققين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة.

**2. الدراسات باللغة الأجنبية**

- Djekidel yahia 2009, " **L'impact de l'audit externe sur l'exactitude des états financiers de l'entreprise économique** "[3] -Etude de cas-

[1] محمد مشيد، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014.

[2] ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين**، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط،2011.

[3] Djekidel yahia, l'impact de l'audit externe sur l'exactitude des états financiers de l'entreprise économique, étude de cas, projet de fin d'études pour l'obtention du diplôme de magistère en sciences de gestion, université Amar Thelidji Laghouat, 2009.

هدفت هذه الدراسة في إظهار أثر المراجعة الخارجية على صحة القوائم المالية التي تعد مصدرا لاتخاذ القرار بالنسبة للمستثمرين في المؤسسة الاقتصادية كعامل اقتصادي، مهما كان حجمها أو قطاع نشاطها.

وقد توصلت هذه الدراسة الى ضرورة خضوع حسابات المؤسسة الاقتصادية للمراقبة والمصادقة عليها من طرف مراجع حسابات خارجي مستقل، فمراقبة الحسابات تهدف أساسا لإعطاء المصداقية للمعلومات المالية المشهرة من طرف مسير المؤسسة. وذلك بأخذ رأي مراجع الحسابات الذي يسمح لمستعملي القوائم المالية بتطوير الثقة اتجاه القوائم المالية المقدمة من طرف المسيرين.

- **موقع الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة**

لقد جاءت هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة والتي تناولت الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث استهدفت هذه الدراسة آراء عينة الدراسة على مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

واختلفت عنها في أنّ الدراسة الحالية شملت التدقيق الخارجي والداخلي، على عكس دراسة لخذاري عبد الجليل التي اقتصرت على التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

ومن أكثر الدراسات شبها بدراستنا لاحتوائها على نفس المتغيرات هي دراسة ايمان عميرش، وما يميزها عنها انها حصرت الدراسة على مدى مساهمة الإجراءات التحليلية على مستوى تقرير محافظ الحسابات بإجراء مقارنة بين الجزائر وفرنسا.

أما الاختلاف عن دراسة بن يمينة إبراهيم فكان من حيث عينة الدراسة اذ كانت على محافظي الحسابات أما الدراسة الحالية كانت على كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، والمحاسبين الماليين.

وما يميز هذه الدراسة عن دراسة ساري حامد العبدلي فهذه الأخيرة كانت قد تمت في دولة الكويت بينما الدراسة الحالية على مستوى الدولة الجزائرية.

**عاشرا: هيكل الدراسة**

من أجل معالجة إشكالية الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، حيث سيتمّ التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للإجراءات التحليلية ومخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك من خلال ثلاث مباحث سيتمّ التطرق في المبحث الأول منها إلى الإجراءات التحليلية وأساليبها، أما فيما يخص المبحث

الثاني فسوف يتمّ التطرق فيه إلى مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية، أما المبحث الثالث فسوف يتناول الإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

أما الفصل الثاني فسيتمّ التطرق فيه إلى الدراسة الميدانية، بدءً بالطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية في المبحث الأول، ثم الى اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة في المبحث الثاني، في حين سيتضمن المبحث الثالث عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

# الفصل الأول

## تمهيد

للمدقق مسؤولية كبيرة عند القيام بعمله إذ يواجه عدة عوائق خاصة في الآونة الأخيرة، الأمر الذي أدى إلى استخدام بعض الأساليب التي تمكنه من الاكتشاف والتحكم في المخاطر التي يواجهها في فترة تنفيذه لمهمته، وتعد الإجراءات التحليلية أحد أكثر الوسائل استعمالا في عملية التدقيق، وذلك للدور الكبير الذي تلعبه من أجل جمع أدلة الإثبات واكتشاف الأخطاء الجوهرية ومناطق التحريفات المحتملة عند تدقيق القوائم المالية.

وقد خصص هذا الفصل للإحاطة بكل ما ورد أعلاه من خلال تقديم نبذة عن الإجراءات التحليلية مفهومها، وتطور نشأتها وأساليبها وبعض مزاياها وذلك في المبحث الأول، ثم عرض أهم المفاهيم حول مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية في المبحث الثاني، وصولا الى إظهار العلاقة بين الإجراءات التحليلية ومخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال المبحث الثالث.

وعليه يقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** الإجراءات التحليلية وأساليبها؛
- **المبحث الثاني:** مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- **المبحث الثالث:** الإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

## المبحث الأول: الإجراءات التحليلية وأساليبها

سيتم في هذا المبحث التعرف على أهم ما ورد من تعاريف حول الإجراءات التحليلية وتطورها ومزاياها وسيتم اسقاط الضوء على أساليب الإجراءات التحليلية.

### المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية وطبيعتها

سيتم في هذا المبحث الإحاطة بمفهوم الإجراءات التحليلية من خلال تقديم بعض التعريفات لها، ومعرفة تطورها والطبيعة التاريخية لها، ومزاياها وأهدافها، وأخيرا طبيعتها.

#### أولا: تعريف الاجراءات التحليلية

توجه العديد من الباحثين والكتاب والمنظمات إلى تقديم تعريف الإجراءات التحليلية ونذكر منها:

– قد تمّ تعريفها على أنها: "تقييم للمعلومات المالية يتم من خلاله دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات مع بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات محافظ الحسابات"[1].

–كما عرفت بأنها:" تحليل النسب ذات الأهمية، وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى عن المبالغ المتنبأ فيها"[2].

– وفي تعريف آخر تعرف على أنها: "اختيار مميّز وجوهري للبيانات المالية باستخدام أساليب وأدوات مختلفة، تبدأ بإجراءات المقارنة للبيانات المالية باستخدام أساليب مختلفة، تبدأ بالمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسارات، والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة، الى اجراءات متطورة ومعقّدة تستخدم اجراءات إحصائية ورياضية بهدف الوصول الى أدلة إثبات حول البيانات المالية موضوع التدقيق"[3].

– **وتمّ تعريفها حسب معيار التدقيق الدولي (ISA) رقم 520** على أنها: "تقييم المعلومات المالية بناءً على دراسة العلاقات المتوقعة فيها بين المعلومات المالية وغير المالية، كما تشمل أيضا الاستفسار عن

[1] عامر محمد سلمان، عماد محمد كندوري، **استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 73، بغداد، ص 514.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص458.

[3] Dolphy, Dsouza Advanced, auditing, TAXMANNS, second, Edition, June 2004.

وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها، أو تنحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة" [1].

- **كما عرّفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)** على أنها: "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الظاهرة بين البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن مقارنات للمبالغ المسجلة مع التوقعات من قبل محافظ الحسابات"[2].

- **المعيار الجزائري للتدقيق (NAA) رقم 520 "الإجراءات التحليلية** " عرّف المعيار في فقرته الثالثة الإجراءات التحليلية على أنها: "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، اذ تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء الى تقنيات إحصائية تمّ استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة"[3].

- **وفي تعريف آخر** عُرفت الإجراءات التحليلية بأنها تتكون من "تحليل النسب والاتجاهات المهمة بما في ذلك فحص التقلبات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات المناسبة الأخرى أو تنحرف عن المبالغ والقيم المتوقعة"[4].

ومن خلال ما سبق ذكره يمكننا تقديم تعريف للإجراءات التحليلية كالتالي:

هي أحد أساليب إجراءات التحقق في التدقيق وأحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها المدقق في مختلف مراحل أداء عمله، لغاية التوصل الى مدى معقولية القيم الدفترية للقوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وذلك من خلال تقييم المعلومات المالية وغير المالية ومقارنة مختلف العلاقات بينها،

[1] ISA 520/ CNCC-CSOEC-IRE 2017 3/10 Source originale: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition.

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي– دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم تسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، الجزائر،2017، ص07.

[3] الجريدة الرسمية لوزارة المالية (2017)، المقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (620/610/570/520)، المؤرخ في 15مارس 2017 .

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها**، بدون طبعة، بدون ناشر، القاهرة ،2004/2003، ص445.

حيث تعدّ الإجراءات التحليلية أسلوبا هاما لتحديد مختلف المجالات التي تحتوي على مستوى عالي من المخاطر التي تتطلب مزيدا من الفحص والعناية.

**ثانيا: التطور والطبيعة التاريخية للإجراءات التحليلية**

إن مهنة التدقيق واجهت عدّة صعوبات أدت الى وجوب تطورها، حيث شهد أسلوب الإجراءات التحليلية عدّة تحولات لمواكبة التغيرات الحاصلة في مهنة التدقيق، ومن أهم هذه التطورات نسردها في التالي:

ظهرت الإجراءات التحليلية قديما تحت اسم "**المراجعة الانتقادية**" التي تعني قيام المدقق بإلقاء نظرة خاطفة وسريعة على المستندات والسجلات وذلك معتمدا على خبرته، ثم تطورت هذه الأدوات حيث أصبح المدقق يقوم بإجراء بعض المقارنات عن طريق استخدام النسب المالية من أجل اكتشاف بعض الفروق الجوهرية والتي على أساسها يقوم بتوسيع مجال فحصه[1].

وفي سنة **1972** قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** بإصدار المعيار الأمريكي رقم**'54'** بعنوان "**الممارسات غير القانونية من طرف العميل**"، الذي يحتوي على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية التدقيق ومصدر من مصادر الحصول على المعلومات[2].

وفي 1978 أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة لنفس المعهد رقم **'23'** بعنوان "**إجراءات المراجعة التحليلية**" الذي احتوى على أنها عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات الأخرى، وتتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية والمقارنة بين هذه العلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية[3].

وفي سنة **1988** تطور المفهوم الى "**الإجراءات التحليلية** "الذي ظهر في نشرة المعايير المراجعة رقم"**56**" من إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

---

[1] علي محمد موسى، **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، المجلة الجامعة، المجلد الثاني، العدد 15، 2013، ص312.

[2] American institute of certified public accountants, statement on auditing starndards, n°54, illegal acts by clients, 1972, new York.

[3] بان توفيق نجم، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 21، 2012، ص 265.

وفي سنة **1998** قام الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** بإصدار المعيار الدولي رقم "**520**" بعنوان "**الإجراءات التحليلية**" الذي جاء مكملا لما سبق في نشرة معايير المراجعة رقم"**56**"، ثم ظهرت عدة تعديلات على هذا المعيار حتى الوقت الحالي[1].

**ثالثا: مزايا وأهداف الإجراءات التحليلية**

يحقق تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق العديد من المزايا والأهداف منها:

**1. مزايا الإجراءات التحليلية**

إنّ للإجراءات التحليلية مزايا عدّة، هذا ما يجعلها موضع استعانة للمدقق من حيث تحقق له أهداف التدقيق أحكام مسبقة حيث نذكر منها[2]:

- عند تحليل البيانات المالية الختامية يمكن الوقوف على العديد من المظاهر التي تقود إلى اكتشاف خلل في البيانات؛
- يمنح التحليل المالي مراقب الحسابات مزيدا من المعلومات والبيانات عن نشاط الجهات الخاضعة للتدقيق في ضوء ما ينتهي إليه نشاطها الفعلي، الأمر الذي يهيئ له الفرصة للقيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المرسومة؛
- تتيح النسب والمؤشرات التي تقدمها الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المركز المالي للجهة الخاضعة للرقابة، وللمراجع تقويم مدى توازن الثقل النسبي لمصادر الموارد المختلفة في تمويل أوجه الاستخدام ومن ثم مدى انسجام ذلك مع أغراض تلك الجهة وأهدافها؛
- تقويم كفاءة الإدارة التنفيذية في أي مستوى إداري من مستوياتها؛
- تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم المخاطر لتحديد المجالات التي تؤثر على القوائم المالية ومراجعة الحسابات.

[1] إيمان عميرش، **مرجع سبق ذكره**، ص 9-10.

[2] جربوع يوسف، سالم عبد الله حلس، **المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 24، 2002، ص209 -231.

### 2. أهداف الإجراءات التحليلية

للإجراءات التحليلية العديد من الأهداف نتطرق لبعض منها[1]:

- الحصول على المعلومات التي تساهم في فهم المدقق لطبيعة أعمال المؤسسة؛
- توجيه انتباه المدقق إلى الحسابات غير العادية أو غير المتوقعة أو إلى العلاقات بين مختلف الحسابات؛
- الحصول على دليل يؤيد أهدافا معينة بدلا من الاختبارات التفصيلية المكلفة أو الأقل كفاءة؛
- تقييم احتمال إفلاس المؤسسة محل التدقيق، واحتمال استمرارها في النشاط؛
- الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس منطقي لرأي المدقق عن القوائم المالية محل الفحص.

## رابعا: طبيعة الإجراءات التحليلية

تتضمن طبيعة الإجراءات التحليلية ما يلي[2]:

### 1. مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة

تتمثل أهم منافع مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة أو النشاط الذي يعمل فيه العميل في أنها تساعد على تفهم أعمال وأنشطة العميل كما أنها تقدم مؤشرات على احتمال وجود الفشل المالي، حيث عادة ما تعتمد البنوك ومسؤولي الائتمان به على استخدام النسب المالية لتقييم قدرة المؤسسات على رد القروض، كذلك تعد ذات المعلومات مفيدة للمراجع عند تقريره القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل وقدرته على الاقتراض واحتمال الفشل المالي.

### 2. مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة في الفترة السابقة

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، حيث قد يتم مقارنة رصيد السنة الحالية مع نظيرها في السنة السابقة، أو مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد

---

[1] سعودي بلقاسم، **إجراءات الفحص التحليلي لأغراض عملية المراجعة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، المجلد 14، العدد 03، 2010، ص 110.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، بدون طبعة، بدون ناشر، 2004، ص100-106. (بتصرف).

السنة الحالية مع نظيرها في السنة السابقة أو حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع نظيرها في السنوات السابقة.

### 3. مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل

تقوم معظم المؤسسات بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية، وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن النتائج عن الفترة المحاسبية، وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات، وإذا لم توجد فروق فإن ذلك قد يشير إلى عدم وجود احتمال بحدوث تحريفات.

وجدير بالبيان أن هناك أمران يتعين الاهتمام بهما عند مقارنة بيانات العميل مع نتائج الموازنات أولهما أنه يجب على المدقق أن يقوم بتقييم مدى واقعية الموازنة، وثانيهما وجود إمكانية لقيام موظفي العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة، وإذا ما حدث ذلك فلن يجد المدقق أي فروقات عند مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة حتى في ظل وجود تحريفات في القوائم المالية.

### 4. مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المدقق

يمكن مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة التي يقوم المدقق بتحديدها عن طريق قيام المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية، وتمثل توقعات المدقق القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى بالميزانية أو جدول حسابات النتائج أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية.

### 5. مقارنة بيانات العميل مع النتائج باستخدام البيانات غير المالية

وذلك يعتمد على مدى دقة البيانات غير المالية، مثل دراسة الأجور وعلاقتها بعدد بالعاملين.

## المطلب الثاني: أساليب الإجراءات التحليلية

يتم استخدام عدة أساليب لأداء إجراءات التحليلية، حيث تتدرج هذه الأساليب من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة، كذلك يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية للوحدات بشكل مجمع أو منفرد وكذلك على أي مفردات المعلومات المالية، حيث يخضع أمر اختيار الإجراءات وطرقها ومستوى تطبيقها لأحكام المهنة[1].

ويمكن تقسيم هذه الأساليب الى كل من الأساليب التقليدية (البسيطة) التي تعتمد على النسب المالية والحديثة التي تعتمد على أساليب رياضية وإحصائية والتكنولوجيا الحديثة، سيتم التطرق الى كلا الأسلوبين فيما يلي:

### 1. الأساليب التقليدية للإجراءات التحليلية

عندما بدأ استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق كان يتمحور فقط على استعمال الأساليب التقليدية التي بدورها كانت ذات استخدام واسع من طرف المدقق، ومن أهم هذه الأساليب نذكر منها ما يلي:

#### 1.1. أسلوب التحليل المالي

– "يعتبر التحليل المالي أحد الأساليب الفنية التي يستخدمها المدقق أثناء عملية التدقيق، وهذا من أجل إجراء المقارنات وتحديد العناصر الهامة التي تتطلب منه عناية خاصة، كما يتم استخدامه بهدف معرفة وتقييم أداء المؤسسة محل التدقيق"[2].

– وفي تعريف آخر: "هو معالجة منظّمة للبيانات المالية المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل"[3].

---

[1] سعودي بلقاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص102.

[2] إيمان عميرش، حسين بورغدة، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي– دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–**، جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 09، العدد 02، 2015، ص 211.

[3] **التحليل المالي والمؤشرات المالية** –شرح نظري وعملي كامل، متاح في الموقع:
http://business.uokerbala.edu.iq/wp/cont303/2022 / consulté le (03/03/2022)

– كما يعرف أيضا: " أنه أسلوب للتعامل مع البيانات المالية وذلك باستخدام الأدوات والوسائل والنسب المالية، لتحليل العناصر المالية والاقتصادية الخاصة والعامة المحيطة بالمؤسسة، وتحويلها إلى معلومات وعرضها للجهات المستفيدة لغرض الاسترشاد بها عند اتخاذ القرارات"[1].

– وقد تمّ تعريفه أيضا: "بأنه مجموعة الطرائق التي تساعد في البحث عن شروط تحقيق التوازنات المالية للمؤسسة على المديين، المتوسط والطويل، ومن ثم تبني حكما على الآفاق المستقبلية"[2].

### 2.1. النسب المالية

إنّ التطور والنمو الذي شهدته المؤسسات أدى الى ضرورة اختصار المعلومات الكبيرة المنشورة في قوائمها المالية، وذلك بإيجاد علاقات كمية تعبر عن وضع المؤسسة حاليا وما يكون عليه في المستقبل.

إنّ التحليل المالي باستخدام النسب هو من أكثر وأقدم الأساليب الكمية استخداما من قبل المدقق، وهي تعبر عن العلاقات بين عنصرين أو أكثر، وتنقسم النسب المالية إلى خمسة أقسام وهي نسب التمويل، نسب السيولة، نسب الدوران، نسب الاستغلال ونسب المردودية، بالإضافة إلى نسب أخرى يستعين بها المدقق، وينقسم كل قسم إلى عدّة أنواع من النسب بحيث تدل كل نسبة على مدلول معين[3].

– وفي تعريف آخر: "النسب المالية عبارة عن الربط بين عنصريين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كنسب السيولة والربحية وغيرها ويساعد هذا الأسلوب في اكتشاف بنود غير عادية تستوجب البحث والاستفسار"[4].

– كما تعرّف أيضا: "يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أهم وأقدم وسائل التحليل المستخدمة في دراسة المركز المالي والائتماني للمؤسسات والحكم على نتائج الأعمال، تقوم هذه الطريقة على أساس أنّ فحص أي رقم من أرقام القوائم المالية لا يدل في حد ذاته على شيء مهم ولا يقدم معلومات مفيدة، إلا إذا قورن بغيره من الأرقام أو النسب إليها"[5].

---

[1] دريد كامل آل شبيب، **الإدارة المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص64.

[2] محمد بن جاب الله، **دروس في التحليل المالي المتقدم**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2022، (غير منشورة).

[3] محمد مشيد، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021، ص09.

[4] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، جامعة البتراء، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 02، 2008، ص 09.

[5] نظير رياض محمد الشحات وآخرون، **الإدارة المالية والبيئة المعاصرة**، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2001، ص 111.

### 3.1. إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة (أساليب المقارنات البسيطة)

تتمثل الفلسفة الرئيسية وراء استخدام هذه الإجراءات في المراجعة، في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في المستقبل ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل في عملية مراجعة الحسابات[1].

وتنقسم بدورها هذه الإجراءات الى[2]:

**1.3.1. التحليل الأفقي:** يساعد التحليل الأفقي المدقق على تكوين فكرة صحيحة عن واقع المؤسسة واتجاهاتها المستقبلية، ويتم استخدامه من خلال دراسة عدة سنوات سابقة، واختيار إحدى السنوات كسنة أساس وقد استخدم المعلومات الواردة في القوائم المالية نفسها ومقارنتها بالسنوات السابقة، أو يتم المقارنة باستخدام النسب المالية، أو قد يكون باستخدام بيانات التوزيع النسبي.

**2.3.1. التحليل الرأسي:** وهو تحديد الأوزان النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، وكذلك تحديد الوزن النسبي لكل مجموعة متجانسة إلى إجمالي العناصر، وعادة ما يستخدم المدقق هذا الأسلوب في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لمعرفة وتحديد الخطر الملازم والأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

**3.3.1. التحليل على أساس النسب المالية المرجعية:** تعتبر النسبة المالية المرجعية متوسط نسبة مالية في مجتمع معين لصناعة معينة، حيث تستخدم هذه النسبة لمقارنتها مع النسب المالية للمؤسسة محل الفحص، لمعرفة ما إذا كانت في حالة نمو أو تراجع، فاستعمال المقارنات الأفقية منفردا لا يكون ذا أهمية

[1] فارس صحراوي، نعيمة زعرور، **استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق**، دراسة حالة الشركة التابعة جنوب الزيبان، المركب الصناعي القنطرة، جامعة بسكرة، الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01، 2021، ص170.

[2] علي محمد موسى، **مرجع سبق ذكره**، ص 333.

لأنه من الممكن أن تحقق المؤسسة تطورا عبر السنوات لكنه يكون أقل مما تحقق المؤسسات المشابهة في النشاط[1].

## 2. الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية

إنّ هذا النوع من الأساليب يعتمد على الأساليب الإحصائية والرياضية المتطورة التي تعتمد على معلومات كمية، ومن بين أهم هذه الأساليب ما يلي:

### 1.2. أسلوب تحليل الانحدار

إن نماذج تحليل الانحدار هي عبارة عن العلاقات بين المتغيرات والتنبؤات، ففي نماذج تحليل الانحدار المدقق يمكن له التوقع البيانات المالية والتشغيلية بمساعدة البيانات الاقتصادية والبيئية[2].

– وفي تعريف آخر يعرف بأنه " يعتبر تحليل الانحدار وسيلة إحصائية تستخدم لتحليل العلاقات بين متغير مستقل واحد أو أكثر ومتغير تابع، ويعتبر من أكثر الطرق الإحصائية استخداما في المراجعة التحليلية، لأنه يصف العلاقة بين المتغيرات على هيئة معادلة، ويساعد في تحديد رقمي واضح لتوقعات المراجعين، مع إيجاد مقياس للثقة ومقياس للدقة كذلك"[3].

### 2.2. أسلوب السلاسل الزمنية

إنّ أسلوب السلاسل الزمنية هو طريقة معتمدة لتحليل سلسلة من نقاط البيانات التي تم تجميعها خلال فترة زمنية، حيث ما يميّز هذا الأسلوب عن أساليب أخرى هو أن التحليل يمكن أن يظهر كيف تتغير المتغيرات بمرور الزمن، بمعنى آخر يعد الوقت عنصر هام في هذا الأسلوب[4].

---

[1] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي – دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا**، مرجع سبق ذكره، ص 36.

فارس صحراوي، نعيمة زعرور، **مرجع سبق ذكره**، ص 171.

[3] محمد مشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

[4] Time Series Analysis: Definition, Types, Techniques, and When It's Used, disponible sur le site: https://www.tableau.com/learn/articles/time-series-analysis, consulté le (20/03/2022).

– وفي تعريف آخر: " السلسلة الزمنية تعرف بأنها رصد قيم الظاهرة المدروسة في فترات زمنية متساوية غالبا ما تكون سنوية، وتمثل السلسلة الزمنية بمتغيرين أحدهما يمثل المتغير المستقل الذي يعبر عن الفترة الزمنية، والآخر يمثل المتغير التابع الذي يمثل قيمة الظاهرة التي تقابل الفترة الزمنية[1].

### 3.2. أسلوب التنبؤ بالفشل المالي

إن أساليب التنبؤ بالفشل المالي تعتمد على التنبؤ في المستقبل لنجاح أو فشل المؤسسات الاقتصادية، حيث تعتبر بدورها من الأساليب الحديثة التي تساعد المدقق في توضيح مسار المؤسسة المستقبلي، وهذا الأسلوب ينقسم بدوره إلى[2]:

#### 1.3.2. نموذج التخطيط المالي

طبقا لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيسي (المستقل) حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود، ويعد انتهاء كافة التنبؤات يتم إعداد قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ومقارنتها مع القوائم المالية الفعلية لتحديد مدى معقولية الظاهرة في هذه القوائم.

#### 2.3.2. نموذج التدفق النقدي

ويختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية، وكذلك لا يسعى إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، أما القيم الحقيقة للعناصر المصروفات والإيرادات غير العادية والأصول القابضة والقروض طويلة الأجل ليتم التنبؤ بها.

من خلال ما تم التطرق له يمكن تلخيص أهم أساليب الإجراءات التحليلية في الجدول التالي:

[1] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **مرجع سبق ذكره**، ص10 -11.

**الجدول رقم (01-01): الهدف من استخدام أساليب الإجراءات التحليلية**

| | الأساليب المعتمدة | العنصر | الهدف من استخدامها |
|---|---|---|---|
| أساليب الإجراءات التحليلية | الأساليب البسيطة (التقليدية) | التحليل المالي | الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم أداء مؤسسة وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل. |
| | | النسب المالية | التعرف على مختلف العلاقات المكونة لعناصر القوائم المالية. |
| | | المقارنات البسيطة | مقارنة مؤسسة مع مؤسسات أخرى تعمل في نفس الصناعة مع معرفة مدى تطور مؤسسة عبر الزمن. |
| | الأساليب المتطورة (الحديثة) | تحليل الانحدار | تستخدم لتحليل العلاقات بين متغيرات ويمكنه تنبؤ بمستقبل المؤسسة على المدى البعيد. |
| | | السلاسل الزمنية | تهدف إلى تتبع ورصد القيم الظاهرة المدروسة في القرارات الزمنية المتساوية. |
| | | التنبؤ بالفشل المالي | تعرف على مسار المؤسسة المستقبلي وتنبؤ في مستقبل لنجاح أو فشلها. |

**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما ورد أعلاه.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن أساليب التقليدية المستعملة تساعد في تقييم تطور أداء المؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة وتقييم أدائها خلال السنة المالية أما أساليب الحديثة المستعملة تساعد على قدرة التنبؤ بوضعية المؤسسة في المستقبل وذلك بأساليب إحصائية ورياضية متطورة.

## المبحث الثاني: مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق الى المفاهيم المتعلقة بمخاطر التدقيق بصورة عامة والتعرف الى أنواعها، ومفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية وصولا إلى المخاطر التي قد تواجهها المؤسسات الاقتصادية.

### المطلب الأول: مفاهيم حول مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية

لقد تعدّدت التعريفات حول مخاطر التدقيق سيتم عرض البعض منها، ومن ثم تحديد أنواعها من خلال هذا المطلب.

#### أولا: تعريف مخاطر التدقيق

- عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وفق المعيار الدولي للتدقيق (ISA 200) مخاطر التدقيق بأنها: "خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ويعد خطر التدقيق دالة لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف"[1].
- عرفت لجنة ممارسة التدقيق الدولية **(IAPC)** التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** مخاطر التدقيق ضمن المعيار الدولي رقم **400** على أنها " المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري"[2].
- كما عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي **(AICPA)** في النشرة رقم **47** مخاطر التدقيق على أنها "الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطاء جوهري في القوائم المالية"[3].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016-2017، ص05.

[2] عنابي عبد الله، **دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص 89.

[3] مرشد عيد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص31.

ويمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين:

- الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، ويشار إليه بخطر ألفا **(Alpha Risk)** يقوم فيه المدقق برفض فرض حقيقي في الواقع، وذلك من خلال رفضه للقوائم المالية وهي سليمة دون وجه حق، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة[1]، ويتعلق هذا الخطأ بكفاءة المدقق، وقد يترتب على هذا النوع من الخطأ قيان المدقق باختبارات إضافية والتوسع في الفحص في حين تكون هذه القوائم المالية سليمة ، مما يسبب زيادة جهد وتكاليف عملية التدقيق[2].
- الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، ويشار إليه بخطر بيتا **(Beta Risk)**، يقوم فيه المدقق بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وذلك من خلال إعداد المدقق لتقرير يتضمن قبول القوائم المالية للعميل رغم احتوائها لإخطاء جوهرية، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالفعالية[3]؛

ويطلق على هذا النوع بالخطأ الفاعلية حيث ينتج عن قبول الغير صحيح تأثير على الفعالية عملية التدقيق[4]. حيث أن النوع الثاني يعد أكثر خطورة من النوع الأول لأنه يرتبط بفعالية عملية التدقيق.

**ثانيا: تعريف مخاطر الأخطاء الجوهرية**

تعتبر مخاطر الأخطاء الجوهرية عاملا مهما في عملية التدقيق، وحسب المعيار التدقيق الدولي رقم 240 الفقرة 2 فإن "المخاطر الجوهرية تكون ناتجة عن الخطأ أو الاحتيال"[5]، وبناء على ذلك سوف يتم عرض أولا مفهوم الخطأ والاحتيال (الغش) ثم تعريف مخاطر الأخطاء الجوهرية على النحو التالي:

---

[1] عنابي عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

[2] العيد خيراني، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 46.

[3] عنابي عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

[4] جمال شحات، كيف تقرأ المخاطر الأخرى للمراجعة، ألفا بيتا نخبة كتاب المال والاقتصاد، متاح في الموقع:
https://alphabeta.argaam.com/article/detail/16807 consulté le . 2022/05/21

[5] بن يمينة إبراهيم، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، 2016، ص 314-315.

### 1. مفهوم الخطأ

تمّ تعريفه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** في معيار التدقيق الدولي رقم **240** الفقرة **5** بأنه: "التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو إيضاح. مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح".

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين **(SOCPA)** في معيار التدقيق السعودي رقم10 الفقرة 140 فقد عرفت الخطأ بأنه" أي بيانات غير صحيحة وغير متعمدة في القوائم المالية، أو حذف مبالغ، أو عدم الإفصاح عن معلومات في القوائم المالية دون قصد". وقد تتضمن الإخطاء ما يلي:

- أخطاء في جمع أو معالجة البيانات التي تعد على أساسها القوائم المالية؛
- تقديرات محاسبية غير منطقية ناشئة من الإهمال غير المتعمد أو سوء تفسير الحقائق؛
- أخطاء في تطبيق المعايير المحاسبية تتعلق بالمبالغ أو التبويب، أو طريقة العرض، او الإفصاح.

### 2. مفهوم الاحتيال (الغش)

عرّفه الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** في معيار التدقيق الدولي رقم **240** الفقرة **5:** إن مصطلح **(الاحتيال)** "يشير إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو موظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية".

### 3. مفهوم الأخطاء الجوهرية

تعرف من طرف لجنة معايير التدقيق ISAC على أنها: "احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء الأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام الرقابة الداخلية وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئة وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات"[1].

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015 م/1436 هـ، ص60.

كما تمّ تعريف الأخطاء الجوهرية حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن في الفقرة "31-32" بأنها: "أخطاء لها تأثير مهم في البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة والتي تجعل تلك البيانات غير موثوق بها في تاريخ إصدارها"[1].

## 4. مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية

تمثل مخاطر الأخطاء الجوهرية خطر أن تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية قبل البدء في عملية التدقيق، تتعلق مخاطر الأخطاء الجوهرية بمخاطر المؤسسة الموجودة بشكل مستقل عن تدقيق القوائم المالية، هذه المخاطر تأخذ بعين الاعتبار مستوى القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى مستوى التأكيدات التي تتعلق بتدفقات المعاملات وأرصدة الحسابات والمعلومات المقدمة في القوائم المالية[2].

وتنقسم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى ثلاثة أنواع من البيئات، مخاطر مرتبطة بالبيئة الداخلية، مخاطر مرتبطة بالبيئة الخارجية الخاصة والعامة[3]:

فبالنسبة للمخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية فتتمثل في جملة المخاطر التي تنتج عن المتغيرات والعوامل المرتبطة والمؤثرة تأثيرا مباشرا على المؤسسة وأدائها ونذكر منها:

- المخاطر التنظيمية أو الإدارية: وهي المخاطر الناتجة عن تعاني القصور في الخبرات التنظيمية وعدم الاستفادة من مزايا التخصص وتقسيم العمل في زيادة الإنتاجية وغياب الهياكل التنظيمية للمؤسسة وعدم اتساق القرارات بسبب نقص القدرة والمهارات الإدارية للمدير غير المحترف وتدخله في كافة شؤون المؤسسة؛
- المخاطر الإنتاجية: تعاني أغلب المؤسسات الاقتصادية خصوصا الصغيرة والمتوسطة مشكلة عدم توفر المادة الأولية بشكل دائم وكذا عدم ثبات اسعارها، وبالتالي عدم قدرة هذه المؤسسات في الحصول على هذه المواد بأقل تكلفة نسبيا الذي ينتج عنه مخاطر إنتاج منتجات؛

[1] عنابي عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 96.

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[3] لطيفة عبدلي، **دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة**، رسالة ماجيستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص69-72.

- المخاطر المتعلقة بالموارد البشرية: وهي المخاطر الناتجة عن حدوث خسائر مادية فادحة نتيجة ضعف كفاءة العمال، كما توجد مخاطر أخرى تتمثل في خروج المهارات والكفاءات البشرية من المؤسسة نحو الخارج أو نحو مؤسسات أكبر توفر لهم مزايا أكثر؛
- المخاطر المالية: وتتمثل في مشكلات الائتمان والتمويل، فالمخاطر المالية تعتمد على الهيكل التمويلي للمؤسسة أو بمعنى آخر نسبة القروض إلى رأس المال (قصير الأجل، متوسط وطويل الآجل).

أما **المخاطر المرتبطة بالبيئة الخارجية الخاصة** وهي ما تعرف بمخاطر بيئة النشاط وتضخم المخاطر الناتجة عن المتغيرات الأكثر احتكاكا وتفاعلا مع المؤسسة وتتمثل في:

- مخاطر المستهلكين: وتتمثل في إمكانية تغير أذواقهم وتفضيلاتهم مما قد يتسبب للمؤسسة خسائر ناتجة عن رفضهم منتجاتها وإن لم تتناسب مع ميولهم ورغباتهم وهو ما يعرف بمخاطر خسارة العملاء.
- مخاطر الموردين: وتكمن في إمكانية التبعية الدائمة للمؤسسة لهؤلاء الموردين خصوصا إذا كانت تعتمد على عدد قليل منهم، مما يجعلها ضعيفة في مساومتهم وبالتالي فإنهم يشكلون خطرا على هوامش أرباحها.
- مخاطر الوسطاء: تكون المخاطر المتعلقة بهم ناتجة عن إمكانية تبعية المؤسسة لهم، إذا ما كانت تعتمد على عدد قليل من الوسطاء، وبالتالي يؤثر على هامشها الربحي، كما توجد مخاطر منافستهم لها مستقبلا.

في حين تشمل **المخاطر المرتبطة بالبيئة الخارجية العامة** كل المخاطر الناتجة عن كل القوى والعوامل البيئة التي تعمل في ظلها جميع المؤسسة، والتي تؤثر عليها بشكل مباشر وغير مباشر ويمكن توضيح مخاطرها فيما يلي:

- مخاطر البيئة الاقتصادية: وتتمثل مخاطرها في جميع المخاطر الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية، كمخاطر أسعار الفائدة ومخاطر القوة الشرائية ومخاطر الائتمان وغيرها، والتي من شأنها أن تؤثر على خلق قيم مضافة للمؤسسة خصوصا الصغيرة منها؛

- مخاطر البيئة السياسية والتشريعية: وتتمثل هذه المخاطر في الخسائر التي يمكن أن تلحق بالمؤسسة في حال صدور قوانين وتشريعات جديدة تتعاكس مع بعض أو كل أهداف المؤسسة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- مخاطر البيئة الاجتماعية: وهي تمثل ارتباط المؤسسة بالمجتمع الذي تتواجد فيه، من خلال التوزيع الجغرافي للسكان وكذا التوزيع العمري لهم، لكون هؤلاء السكان هم الركيزة الأساسية للنشاط التسويقي للمؤسسة وما يمكن ان ينجر عليه من مخاطر تتمثل في الخسائر التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة في حال تغيير بعض أو كل معالم المجتمع المستهدف.
- مخاطر البيئة التكنولوجية: وتعتبر مخاطرها من أقوى المخاطر التي تواجه المؤسسات نتيجة تأثيرها على أغلب الوظائف في المؤسسة، ومن أهم مخاطرها، مخاطر ضعف استخدام وسائل تكنولوجيا ومخاطر تقادم أساليب الإنتاج والمنتجات وضعف كفاءاتها الاقتصادية.

## المطلب الثاني: أنواع مخاطر التدقيق

حسب معيار التدقيق الدولي ISA 400 فإن نموذج مخاطر التدقيق يتكون من ثلاثة مكونات: مخاطر الملازمة (IR) مخاطر الرقابة (CR) مخاطر الاكتشاف (DR) ويتم التعبير عن نموذج مخاطر التدقيق الخارجي كما يلي[1]:

$$AAR=DR\times CR\times IR$$

### أولا: مخاطر التدقيق المقبولة

وتعني احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية، وعدم تمكن المدقق من اكتشافه على الرغم من بذل العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق ، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق[2].

وفي معنى آخر: "عبارة عن المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق، ويقوم المدقق بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة حسب الحكم المهني ودرجة الاستعداد لتحمل المخاطرة، وعادة يستخدم المدقق نسبة 5% كمعدل للمخاطر الممكن قبولها[3].

تمثل مخاطر التدقيق المقبولة مقياسا لمدى استعداد المدقق لقبول احتمال أن القوائم المالية محرفة جوهريا بعد الانتهاء من عملية مراجعتها وبعد إصدار رأي غير متحفظ عليها. وعندما يحدد المدقق مخاطر التدقيق المقبولة منخفضة فإن ذلك يعني أن المدقق يرغب في أن يكون أكثر تأكيدا على أن القوائم المالية لم يتم تحريفها جوهريا. وعندما تكون تلك المخاطر تساوي صفر فإن ذلك يعني حالة تأكد، أما عندما تكون المخاطر بنسبة 100% فإن ذلك يشير إلى حالة عدم تأكد كاملة. وتعتبر حالة التأكد الكامل (مخاطر

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة**، بدون ناشر، الطبعة التاسعة، القاهرة، 2004، ص45.

[2] علي بن قطب، السعيد قاسمي، **أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية**، محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة الأبعاد الاقتصادية، العدد 06، 2016، ص 614-615.

[3] رزق أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، ص- ص 146-147.

الصفرية) المرتبطة دقة القوائم المالية غير عملية من الناحية الاقتصادية، حيث تؤكد أدبيات التدقيق أن المدقق لا يستطيع أن يضمن أو يؤكد الغياب الكامل للتحريفات الجوهرية[1].

مما سبق الذكر تحتوي مخاطر التدقيق المقبولة على ثلاث مكونات أساسية وهي: مخاطر الملازمة (الكامنة أو المتأصلة)، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه العناصر الثلاثة:

**1. مخاطر الملازمة**

تعتبر المخاطر الملازمة من أهم المخاطر التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق، نظرا لأن هذا الخطر عادة ما يكون ملازما لطبيعة المؤسسة الاقتصادية أو لطبيعة العنصر محل الفحص والمراجعة[2].

وهي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات العلاقة[3].

ويقصد بالمخاطر الملازمة بأنها" قابلية رصيد حسابي معين أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو مجتمعه عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة " أي بمعنى خطر حدوث الأخطاء.

وفي تعريف آخر: "هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود تحريف جوهري في بند معين أو مجموعة من البنود بحث لو جمعت مع بعضها تصبح ذات أهمية نسبية (خطأ جوهري) بافتراض عدم وجود نظام رقابة الداخلية ذات علاقة ، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المؤسسة وبيئتها"[4].

المخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وذلك بافتراض تجاهل وجود إجراءات فعالة ومناسبة للرقابة الداخلة[5].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص46.

[2] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[3] **مخاطر التدقيق**، مدونة عبد الكريم خيطاس، متاح في الموقع:

https://khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/29/%D9%..#:~:text=...2Audit%20Risk,....%5D :consulté le 2022/03/28

[4] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص145.

[5] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009م-1430هـ، ص58.

ويستنتج من تعريف المخاطر الملازمة ما يلي[1]:

تشير المخاطر الملازمة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار أنه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لأن تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية.

### 2. مخاطر الرقابة

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتقديم تعريف لمفهوم مخاطر الرقابة باعتبارها مخاطر المعلومات الخاطئة والتي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات التي يمكن أن يكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو مجموعات أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية[2].

وفي تعريف آخر " تمثل مخاطر الرقابة الداخلية خطورة حدوث خطاء مادي في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات دون أن تتوافر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الرقابة الداخلية" [3].

وتمثل مخاطر الرقابة مقياسا لتقدير المدقق لاحتمال أن التحريفات التي تزيد عن مقدار مقبول في أحد قطاعات التدقيق لن يتم منعها أو اكتشافها عن طريق أساليب الرقابة الداخلية للعميل، وتمثل مخاطر الرقابة ما يلي[4]:

- تقدير ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية للعميل فعالة لمنع أو اكتشاف التحريفات؛
- نية المدقق لجعل ذلك التقدير عند مستوى أقل من الحد الأقصى(100%) كجزء من خطة التدقيق.

---

[1] عنابي عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 90.

[2] إيهاب نظمي إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص 62.

[3] سهيل أبو ميالة، سعيد زباينة، **دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، 2013، ص 284.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص50.

### 3. مخاطر الاكتشاف

تعددت المفاهيم حول مخاطر الاكتشاف نذكر منها[1]:

حدّد الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعيار 400 مفهوم مخاطر الاكتشاف بأنها: "المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى.

كما تعرفها اللجنة معايير التدقيق (ISAC) بأنها:" المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن يكتشفها المدقق عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عند تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى للأرصدة أو العمليات"[2].

وتمّ تعريفها كذلك من قبل اتحاد المحاسبين القانونيين الأمريكيين باعتبارها "المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطاء في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات".

ويمكن تقسيم مخاطر الاكتشاف إلى نوعين هما[3]:

- **مخاطر المعاينة:** تمثل مخاطر المعاينة المخاطر الناتجة أن الإجراءات المستخدمة والمطبقة على العينة تؤدي إلى استنتاجات تختلف عن إذا تم تطبيق نفس الإجراءات لجميع العناصر في رصيد الحساب أو نوع من العمليات.

[1] إيهاب نظمي إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص 65.

[2] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

[3] إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص 69.

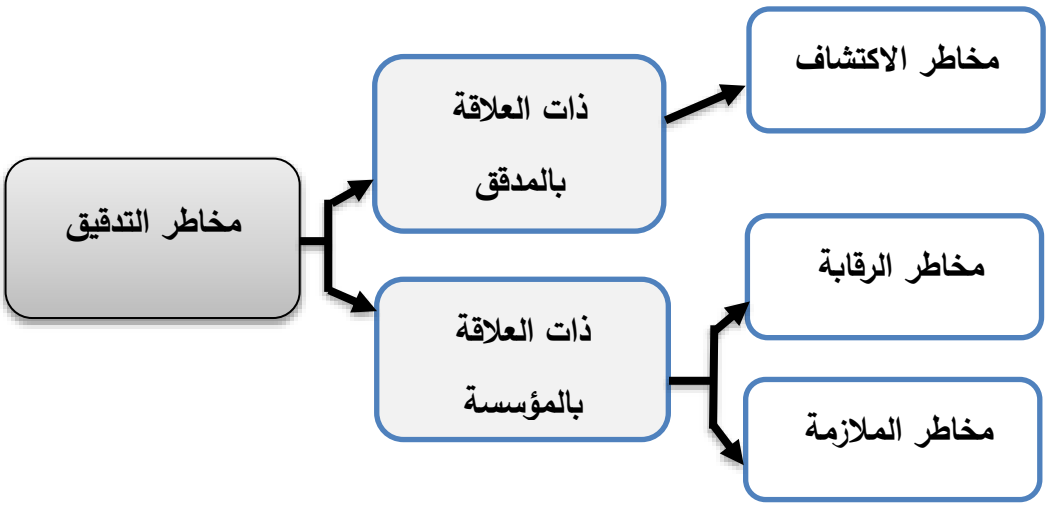
يمكن السيطرة على هذا النوع من المخاطر بقيام المدقق باختبار الحجم الأنسب من مفردات العينة والتي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل، كما يجب اختيار الأسلوب الملائم للمعاينة.

- مخاطر عدم المعاينة: يتعلق هذا النوع من المخاطر باحتمال فشل المدقق في اكتشاف خطأ جوهري بسبب المشاكل المرتبطة بتفسير أو تجميع نتائج الاختبار، ينتج هذا النوع من المخاطر حتى ولو قام المدقق بفحص شامل لكل الوحدات المكونة للمجتمع أي بنسبة 100% وقد ينتج هذا النوع المخاطر نتيجة:
  - استخدام إجراءات تدقيق غير سليمة؛
  - التطبيق الخاطئ لإجراءات التدقيق؛
  - التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق؛

يمكن التحكم في مخاطر عدم المعاينة بالتدريب الجيد والإشراف الوثيق على عمليات التدقيق، بالإضافة إلى استخدام أساليب معاينة ملائمة.

من خلال ما تم توضيحه فيما يخص مخاطر التدقيق على أنه يوجد مخاطر يمكن للمدقق التحكم فيها وأخرى لا يمكنه ذلك، يمكن توضيحه في الشكل الموالي:

**الشكل رقم (01-01): مخاطر التدقيق ذات العلاقة بالمدقق**




**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما ورد أعلاه.

من خلال الشكل يتضح لنا أن مخاطر الاكتشاف ذات علاقة بالمدقق وذلك يمكنه التحكم فيها وتخفيضها وذلك عن طريق الاعتماد على الإجراءات التحليلية أو غيرها من الإجراءات، أما فيما يخص مخاطر الرقابة ومخاطر الملازمة لا يمكن للمدقق هنا التحكم فيها حيث يمكنه تقييمها والاستجابة بتصميم الإجراءات الملاءمة وذلك لتخفيضها الى مستوى مقبول.

## المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

في هذا المبحث سيتم توضيح المراحل التي يستعين المدقق بالإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عمله وبالتالي سيتم التعرف على كيفية استخدام هذه الإجراءات كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية واستجابة لها.

### المطلب الأول: مراحل الاستعانة بالإجراءات التحليلية

يمكن للمدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، وقد بيّن المعيار رقم **(520)** أهمية الإجراءات التحليلية إذ أنها تستخدم في جميع مراحل التدقيق، وفي كل مرحلة تستخدم لتحقيق غرض معين[1]، كما هو مبيّن في ما يلي:

**أولا: الاستعانة بالإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط**

تعتبر الإجراءات التحليلية عند بدأ عملية التدقيق إلزامية في هذه المرحلة، وذلك للوقوف على المعلومات حول المؤسسة وبيئتها، ونمط التسيير داخلها، ونظام الرقابة الداخلية فيها. إنّ الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق، وهو ما يجعل المدقق يقف على الأمور الهامة التي تتطلب اهتماما خاصا في وقت لاحق عند تدخلاته[2].

ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى[3]:

- تفهم مجال الجهة المراد التدقيق عليها وما هو النشاط الذي تمارسه؛
- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق علها على الاستمرار في أداء أنشطتها؛

[1] أماني جواد كاظم الجابري، **نموذج وبرنامج مقترح لتقويم الأداء المصرفي وفق معيار التدقيق الدولي 520 الإجراءات التحليلية**، العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 55، ص65.

[2] محمد مشيد، مرجع سبق ذكره، ص04.

[3] ساري حامد العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص 40 -41.

- اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة المراد التدقيق عليها والإشارة إليها في التقرير؛
- تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها وجود فروق حقيقة تستدعي اتخاذ إجراء معين.

**ثانيا: الاستعانة بالإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص**

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، إذ أنّ الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة تكون أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصادا للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفصيل. ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومن أمثلة ذلك[1]:

- يقوم المدقق بتقدير المتغيرات التابعة بدقة، إذا عرفت قيمة المتغير المستقل وذلك من خلال استخدامه لتحليل الانحدار. مثل: المبيعات متغير مستقل، وعمولة المبيعات ومصاريف نقل المبيعات متغيرات تابعة.
- إنّ المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص والاختبار يهدف إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، إذ أنّه يقوم بتحديد الأرصدة التي يكتشف فيها انحرافات، ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الانحرافات، وبالتالي يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لفحص تلك الأرصدة.

**ثالثا: الاستعانة بالإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية**

إنّ أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق يكون مفيدا في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للأخطاء والتحريفات الكبيرة أو المشاكل المالية إذ أنها تساعد المدقق للتوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها[2].

[1] المرجع السابق، ص 43.

[2] ناظم شعلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2011، ص 125.

على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق عندما يقوم بتكوين قراره العام إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة المؤسسة قيد التدقيق، حيث إن الهدف من استخدام هذه الإجراءات في التدقيق القوائم المالية بالقرب من أو في نهاية عملية التدقيق هو مساعدة المدقق على تقييم سلامة الاستنتاجات التي تمّ التوصل إليها أثناء هذه العملية، فهذه الاستنتاجات تساعد المدقق على الوصول إلى نتيجة عامة عن معقولية القوائم المالية[1].

يتوصل المدقق لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق، وتتمثل الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بهدف[2]:

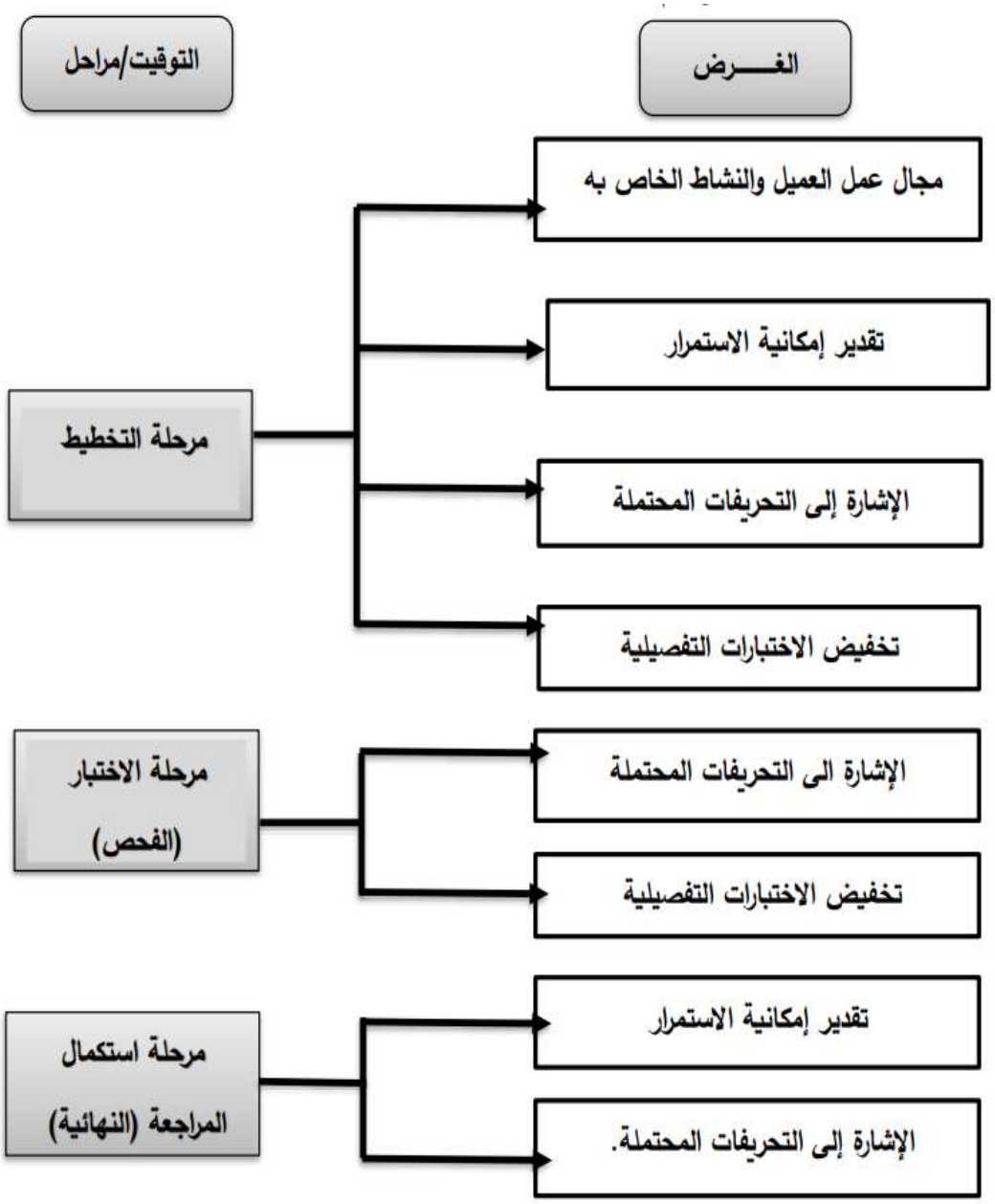
- التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق؛
- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها؛
- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل والإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية التي شملتها عملية التدقيق؛
- الحكم على حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية الجهة التي يتم التدقيق عليها على الاستمرار.

من خلال ما تمّ التطرق إليه يمكن تلخيص الهدف من إجراء الإجراءات التحليلية على المراحل الثلاث في الشكل الموالي:

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص191.

[2] ساري حامد العبدلي، **مرجع سبق ذكره**، ص 43- 44.

**الشكل رقم (01-02): توقيت واغراض الإجراءات التحليلية**




**المصدر**: ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطى وأحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، 2008، ص257.

يوضح الشكل السابق أنه يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية التدقيق، حيث يجب إجراء هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المدقق على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل

الذي سيتم تنفيذه، ويساعد المدقق على تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار والإشارة الى التحريفات الممكنة في القوائم المالية ومعرفة إذا كان بالإمكان التخفيض من الاختبارات التفصيلية. ويتم استخدام هذه الإجراءات خلال مرحلة الفحص (الاختبار) والغرض منه الإشارة إلى التحريفات المحتملة وتساعد في تخفيض من الإجراءات الأخرى.

ويجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من التدقيق، ويكون ذلك مفيدا في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المدقق على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم التي تم مراجعتها[1].

## المطلب الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

إنّ إجراءات تقييم المخاطر من طرف المدقق من أهم الإجراءات المطبقة عند مرحلة تحديد وتقييم المخاطر، وعليه سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على هذه الإجراءات وعملية التقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

### أولا: إجراءات التقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية

إنّ هذه الإجراءات تنقسم بدورها إلى اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية وهي كالتالي[2]:

#### 1. اختبارات الرقابة

تعتبر اختبارات الرقابة من أهم الإجراءات المطبقة من طرف المدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، يتم تصميم وأداء هذه الإجراءات عند:

- تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد، يتضمن توقع بأن الرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال؛
- أو أن أداء الإجراءات الجوهرية بمفردها لا يقدم أدلة التدقيق الكافية والمناسبة عند مستوى التأكيد.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطى وأحمد حامد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، 2008، ص256.

[2]

يقوم المدقق بتصميم اختبارات الرقابة عندما يكون نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعّال، وهذا يعني أن المدقق يصمم اختبارات الرقابة في حالة وجود هذا النظام وأن هذا النظام يتم مراقبته. يجب أن تشمل اختبارات الرقابة الإجراءات التالية:

- الاستفسارات والملاحظات المتعلقة بوظائف الرقابة الداخلية؛
- التفتيش عن الوثائق التي تثبت عمليات الرقابة الداخلية؛
- فحص أدلة مراجعات الإدارة؛
- إعادة أداء إجراءات الرقابة على سبيل المثال: تسوية الحساب البنكي للتأكد من تسجيله الصحيح من طرف المؤسسة؛
- فحص أداء الرقابة الداخلية على تطبيقات حاسوبية محددة.

### 2. الاختبارات الجوهرية

يتم تصميم هذه الإجراءات من أجل اكتشاف الأخطاء المادية في فئات المعاملات، أرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية، وهناك نوعين من الاختبارات الجوهرية:

#### 1.2. الاختبارات التفصيلية

يفحص هذا النوع من الاختبارات المعاملات للأخطاء أو الغش، هذا ما يمكن المدقق الخارجي من الحصول على أدلة التدقيق للمبلغ المسجل؛

#### 2.2. الإجراءات التحليلية الجوهرية

تكون هذه الإجراءات أكثر تطبيقا في المعاملات ذات المبالغ الكبيرة التي تميل إلى أن تكون قابلة للتنبؤ على مر الزمن، يعتمد مدى ملائمة أي إجراءات تحليلية محدّدة على تقييم المدقق لمدى فعاليتها في اكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تكون مادية بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء أخرى.

## ثانيا: عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

نص المعيار الدولي للتدقيق **ISA315** على أنّ هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية[1].

فإنه وضح على وجود مرحلتين من التقييمات على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيدات.

### 1. عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية

إنّ المخاطر في هذا المستوى تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من التأكيدات[2].

#### 1.1. تقييم مخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية

يبدأ المدققون تقييمهم للمخاطر الملازمة أثناء مرحلة التخطيط، ويقومون بتحديث التقييمات أثناء أداء عملية التدقيق، على سبيل المثال يتعلق إجراء المناقشات للحصول على المعرفة بشأن طبيعة أعمال وصناعة العميل وزيادة موقع العميل وتحديد الأطراف ذوي العلاقة مباشرة بتقييم المخاطر الملازمة، وبينما يقوم المدقق بأداء ذلك المدى الواسع لمجموعة الاختبارات على عملية التدقيق يتم الحصول على معلومات إضافية والتي تؤثر غالبا على التقييم الأصلي[3].

إنّ طبيعة عمل المؤسسة يؤثر في تقييم المخاطر الملازمة، فبعض أنواع الصناعات تمتاز بدرجة عالية من المخاطر، كلما زادت مخاطر الصناعة ازدادت قيمة المخاطر الملازمة، على سبيل المثال لحساب المخزون لدى مؤسسة تمارس الصناعة الإلكترونية انخفاض قيمة المخزون نتيجة للتطورات التكنولوجية، بينما قد لا يكون المخاطر الملازمة مرتفعة في حساب المخزون لمؤسسة تمارس صناعة الأثاث، من هنا نجد أن

[1] أحمد نقاز، **مدخل إلى المعايير الدولية للخدمات التأكيد**، محاضرات مكتوبة غير منشورة، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2021.

[2] ناظم شعلان جبار، **مرجع سبق ذكره**، ص186.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **الأهمية النسبية والمخاطر المعاينة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص69.

طبيعة عمل المؤسسة تؤثر في بعض أنواع الحسابات ويكون لها تأثير قليل أو لا يوجد لها تأثير في حسابات أخرى مثل النقدية، مما يساعد في تقييم هذا العامل بشكل دقيق في فهم طبيعة عمل المؤسسة ومعرفة طبيعة عمليات المؤسسة إذ إن بعض الصناعات يوجد لديها معاملات محاسبية فريدة أو معقدة، وكذلك التعرف على المخاطر التي تؤثر على صناعة المؤسسة[1].

وعلى الرغم من أن المهنة لم تحدّد معايير أو إرشادات لتحديد المخاطر الملازمة، فإنّ المدققين بوجه عام يعتبرون متحفظين عند اتخاذهم مثل تلك التقييمات، فمعظم المدققون من المحتمل أن يحددوا المخاطر الملازمة عند مستوى أعلى من 50% حتى في ظل أفضل الظروف، وتحديدها عند100% عندما يكون هناك أي احتمال معقول لوجود تحريفات جوهرية[2].

### 2.1. تقييم مخاطر الرقابة على مستوى البيانات المالية

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى تقدير جيّد وفعّال لخطر الرقابة يجب عليه أولا التوصل إلى إلمام وفهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وذلك عن طريق فهم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية، حيث أنّ هذا الخطر ينشأ أساسا بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل، وهذا التقييم يعبر عن مقياس لتوقعات المدقق بأن الرقابة الداخلية ستمنع حدوث أخطاء جوهرية أو كشفها وتصحيحها إذا حدثت[3].

كما نص المعيار **ISA315** من الفقرة 15: "أنه يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم يجب على المدقق أن يقوم ما إذا كانت: الإدارة قد قامت تحت إشراف المكلفين بالحوكمة بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي والحفاظ عليها، وكذا مواطن القوة في

[1] سامي محمد جمال حشمة، **أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تقدير خطر التدقيق في الشركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، كلية المال والأعمال، 2016، ص32-33.

[2] عبد الجليل لخداري، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2018-2019، ص 81.

[3] المرجع السابق، ص84.

عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساسا مناسبة لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة[1].

ويتم تقييم المخاطر الرقابة على مرحلتين وهما[2]:

### 1.2.1. التقييم الأولي لخطر الرقابة

التقييم الأولي لخطر الرقابة عبارة عن عملية تقييم لمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية، وعادة يقوم مراجع الحسابات بالحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية، ثم يقوم بعمل تقدير أولي لخطر الرقابة على مستوى تأكيدات الإدارة، وذلك لكل حساب من الحسابات ولكل مجموعة من العمليات، وفي هذا الشأن يجب مراعات ما يلي:

- أن مراجع الحسابات عادة ما يقيم خطر الرقابة مرتفعا لبعض أو كل تأكيدات الإدارة في حالتي:
  - الحالة الأولى: أن تكون نظم الرقابة غير فعالة؛
  - الحالة الثانية: أن تقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية غير كفء.
- أنه عادة يجب أن يكون التقييم الأولى لخطر الرقابة للتأكيدات عن القوائم المالية مرتفعا، مالم يستطع محافظ الحسابات تحديد الرقابات الداخلية الخاصة بهذه التأكيدات والتي يمكن أن تمنع أو تكتشف وتصحح التحريف الجوهري فيها، ولم يخطط لأداء إختبارات الرقابة لتأييد هذا التقييم؛
- يجب أن يوثق المدقق كلا من فهمه لنظم الرقابة الداخلية وتقييمه المبدئي لخطر الرقابة ومن أهم أساليب التوثيق في هذا المجال، قائمة استقصاء الرقابة الداخلية، التقرير الوصفي، خرائط التدفق؛
- أن المدقق مطالب بأداء إختبارات الرقابة لجمع الدليل على مدى فعالية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية، وسوف يعتمد على هذه الأدلة في تأييد أي تقييم أولي لخطر الرقابة بأقل من مستوى الأقصى؛
- أنه كلما كان تقييم مدقق لخطر الرقابة منخفضا كلما زادت حاجته إلى مزيد من الأدلة بشأن فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية؛

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية**، السعودية، إصدار 2020، ص221.

[2] عبد الجليل لخداري، **مرجع سبق ذكره**، ص 84- 85.

- يستطيع مدقق بناءً على نتائج اختبارات الرقابة تحديد مدى فعالية تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية كما توقعها عند تقييمه المبدئي لخطر الرقابة، ومن الطبيعي أن وجود انحرافات في هذا الشأن عما كان متوقعا، يحتاج منه إلى تقييم هذه الانحرافات، ثم يقرر ما إذا كان يجب تخصيص مستوى خطر الرقابة الذي سبق تقييمه.

### 2.2.1. التقييم النهائي لخطر الرقابة

بعد التقييم المبدئي لخطر الرقابة سيقوم المدقق بأداء أعمال التدقيق التنفيذية ، وهي الاختبارات الأساسية والتي تشمل كلا من الإجراءات التحليلية واختبارات التفصيل، وذلك لجمع الدليل الكافي الملائم بشأن مدى صدق مزاعم أو تأكيدات الإدارة في القوائم المالية، وبناءً على هذه الأدلة سيقوم المدقق بتحديد نتائج التدقيق ولكنه عادة قبل أن يصل لحصر كامل لهذه النتائج يجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقييمه لخطر الرقابة صحيحا ومؤيدا عمليا أو لا، فإن رأى أنه يجب إعادة النظر في التقييم مرة أخرى، فسوف يعد تقييما نهائيا لخطر الرقابة، مقرونا بأي تعديلات يراها ضرورية في الاختبارات الأساسية قبل الوصول إلى نتائج التدقيق النهائية.

وعلى المدقق أن يحصل على فهم لكيفية قيام المؤسسة، وذلك بتحديد وتقييم المخاطر التي تعرقل عملية تحقيق الأهداف، وعليه أيضا الحصول على فهم للرقابة المطبقة من طرف المؤسسة من أجل الحصول على فهم معقول حول مدى تحقيق الأهداف، إن عملية تقييم مخاطر المؤسسة تتضمن[1]:

- الطريقة التي تتبعها الإدارة لتحديد المخاطر المتضمنة عند إعداد القوائم المالية، من أجل إعطاء صورة وفية وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة؛
- تقييم الأهمية النسبية لهذه المخاطر؛
- احتمال وقوع هذه المخاطر؛
- اختبار الإجراءات من أجل التحكم فيها.

[1] عنابي عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 96.

كما يقوم بالمناقشة مع فريق العملية إذ نص المعيار الدولي **ISA315** على أنه "يجب على المدقق مناقشة فريق العملية حول احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، لأن هذه المناقشة تساعد على[1]:

- توفر فرصة لأعضاء فريق العملية للمشاركة في إدراكهم بناءً على معرفتهم بالمؤسسة؛
- السماح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة؛
- اكتساب أعضاء فريق العملية فهم أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية وذلك في النواحي الموكلة إليهم، وكيفية تأثير نتائج إجراءات التدقيق التي يؤدونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق؛
- توفر الأساس الذي يتم من خلاله تبادل معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق بين أعضاء فريق العملية، التي من الممكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

## 2. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيدات

تتسم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيدات بأنها تتعلق بمجموعة من العمليات أو رصيد معين، ويعتمد المدقق في طريقة تقييم المخاطر على مستوى التأكيدات حسب خبرته المهنية، ويعني هذا ربما المدقق يقوم بتقسيم مناطق إلى دورات وهي متمثلة في كل من: دورة المبيعات والإيرادات، دورة الحيازة والتسديدات، المخزون والمخازن، الأجور والموارد البشرية. يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عل مستوى التأكيدات إلى[2]:

### 1.2. تقييم مخاطر الملازمة على مستوى التأكيدات

يجب على المدقق تقييم مخاطر الملازمة أيضا عند مستوى التأكيدات، وذلك بافتراض غياب وجود نظم الرقابة الداخلية المرتبطة فإن بعض التأكيدات تتسم بأنها أكثر عرضة للتحريف الجوهري عن غيرها من التأكيدات، حيث تؤثر طبيعة بعض الحسابات أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات بالقوائم المالية على مخاطر الملازمة.

[1] المرجع السابق، ص 96-97.

[2] محمد منصوري، **مدى التزام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الجوهرية عند عملية التخطيط**، مذكرة ماستر، جامعة الأغواط، 2019-2020، ص21.

وعلى سبيل المثال فإن تقييم التزام التقاعد يعتبر أكثر عرضة للتحريف مقارنة بتقييم حساب النقدية كما أن الحسابات التي تتضمن عقود التأجير والعملات الأجنبية والتي تتطلب أحكام محاسبية معقدة وغير روتينية من المحتمل أن يتم تحريفها بشكل أكثر تزايدا مقارنة بتلك الحسابات المرتبطة بأحكام روتينية، فعلى سبيل المثال فإن الحسابات التي تتضمن تقديرات محاسبية من الأرجح أن تتضمن تحريف جوهري أكثر من تلك الحسابات التي تمثل عمليات مالية فعلية وليست تقديرية.

### 2.2. تقييم مخاطر الرقابة على مستوى التأكيدات

بعد تقييم المدقق لمخاطر الرقابة على مستوى البيانات المالية ككل يتوجب عليه أن يقوم باختبارات الرقابة على مستوى التأكيدات، والتي تتضمن كلا من العمليات وأرصدة الحسابات، إلا أن اهتمام المدقق يكون محصورا في الرقابة الخاصة بالفئات العمليات وليس الأرصدة، ويرجع السبب في ذلك لأن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية)، وبالتالي فإن أهداف المدقق أثناء تصميم اختبارات الرقابة على مستوى التأكيدات متماثل أهداف التدقيق المرتبطة بالاختبارات الأساسية للعمليات المالية التالية:

- **الوجود والتحقق:** يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في القوائم المالي موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات؛
- **الاكتمال:** يعني أن كافة الافصاحات التي يجب أن يتم تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها بالفعل؛
- التبويب: يقصد به أن العمليات والاحداث قد تم تسجيلها في الحسابات الملائمة؛
- **الدقة:** يعني أن يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والأخرى بعدالة وعند قيمتها الملائمة؛
- **التوقيت:** يختص هذا الهدف بتحديد ما إذا تم تسجيل العمليات المالية في التاريخ الصحيح؛
- **الترحيل والتلخيص:** يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا تمّ إدراج العمليات المالية المسجلة في الملفات الرئيسية وتلخيصها على النحو الملائم.

من خلال ما تم ذكره يمكن استخلاص كيفية استخدام الإجراءات لتقييم المخاطر في الجدول التالي:

**الجدول رقم (01-02): استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر**

| الإجراء المتبع | كيفية تحقيقه |
|---|---|
| **تحديد العلاقات بين البيانات** | تطوير التوقعات بشأن العلاقات المعقولة التي يمكن أن توجد بين مختلف أنواع المعلومات التي يمكن أن تتوقع بشكل معقول، هنا على المدقق البحث عن مصادر معلومات مستقلة عن المؤسسة بقدر الإمكان ويمكن أن تتضمن:<br>– القوائم المالية المقارنة للدورات السابقة؛<br>– الميزانيات، التوقعات والاستقراءات؛<br>– المعلومات حول القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة والظروف الاقتصادية الراهنة. |
| **المقارنة** | مقارنة التوقعات مع المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة انطلاقا من المبالغ المسجلة. |
| **التقييم** | تقييم النتائج في حالة وجود علاقات غير عادية وغير متوقعة، هذا يؤدي إلى دراسة المخاطر المحتملة للأخطاء الجوهرية. |

**المصدر**: إيمان عميرش، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه علوم في علوم تسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، الجزائر،2017، ص125.

من خلال الجدول اعلاه يتضح أنه عند استخدام الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر تسمح للمدقق من توصل الى العلاقات الموجودة بين المعلومات والأرصدة المكونة للقوائم المالية حيث يتم مقارنة هذه العلاقات مع معلومات لفترات سابقة أو مع توقعاته، عن طريق هذه المقارنة يتمكن المدقق من معرفة إذا ما كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء محتملة.

### ثالثا: الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

بعدما يقوم المدقق بتقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية يقوم بعدها بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق إضافية التي تستجيب بدورها إلى المخاطر المقيمة.

وفقا لمعيار التدقيق الدولي **330** "يجب على المدقق تحديد الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية"، حيث نص المعيار أيضا على أن استجابة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية يكون عند مستويين وهما[1]:

**1. الاستجابة الكلية لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية**

يجب على المدقق:

- تعيين الموظفين والإشراف عليهم آخذا بعين الاعتبار معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين سيوكل إليهم مسؤوليات عملية هامة وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال فيما يخص العملية؛
- تقييم فيما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المؤسسة وخصوصا تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة قد يشير إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية الناتجة عن جهود الإدارة في إدارة الأرباح؛
- إدخال عنصر عدم التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.

**2. إجراءات التدقيق استجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة عند مستوى الإثبات**

وفقا لمعيار التدقيق الدولي **330**، ينبغي على المدقق تصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب طبيعتها وتوقيتها ونطاقها للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى الإثبات..

من أجل الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، على المدقق القيام بما يلي[2]:

---

[1] أحمد نقاز، **مرجع سبق ذكره**.

[2] إيمان عميروش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص86.

- أداء اختبارات لأنظمة الرقابة؛
- أداء إجراءات أساسية وهذا الأسلوب مناسب لإثباتات محدّدة، حيث يلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب في حالة أن إجراءات تقييم المخاطر لم تحدد أي أنظمة رقابة فعالة مناسبة للإثبات، أو أن اختبار أنظمة الرقابة سيكون غير فعّال؛
- يمكن للمدقق الاعتماد على الأسلوب المشترك باستخدام كل من اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية وهذا هو الأسلوب الفعال.

إن من الممكن أن تشمل تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق بالطرق التالية[1]:

- قد تكون هناك حاجة لتغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، وذلك للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة؛
- قد تكون هناك حاجة لتعديل توقيت الإجراءات الجوهرية. مثل أداء فحص جوهري في نهاية الفترة يتناول بشكل أفضل مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛
- يعكس نطاق الإجراءات المطبقة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة أحجام العينات أو أداء إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلا؛
- إذا حدّد المدقق مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تؤثر على كميات المخزون، فإن فحص سجلات المخزون للمؤسسة قد يساعد في تحديد المواقع أو البنود التي تتطلب اهتماما محدّدا.

[1] بن يمينة إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص 319-320.

## خـــلاصـــــة

من خلال دراستنا لهذا الفصل توضح لنا أن مخاطر التدقيق تعتبر من العوامل المهمة التي يجب على المدقق القيام بتقييمها وتحديد إجراءات المناسبة التي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تدعم رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية ونظامية القوائم المالية وعدالتها.

كما أنه تمّ توضيح أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يختلفان عن مخاطر الاكتشاف، وذلك لأن مخاطر الملازمة والرقابة متعلقان بمخاطر الأخطاء الجوهرية حيث أن لهما علاقة بالمؤسسة لا يمكن للمدقق التحكم فيها حيث بوسعه إجراء تقييمات وتحديد المستوى المناسب لهما، وذلك من خلال التعرف على نشاط المؤسسة وبيئتها وفهم نظام الرقابة، والخطر الثاني يتعلق بالمدقق حيث يمكنه التحكم فيه وذلك عن طريق الإجراءات ومن بين هذه الإجراءات" الإجراءات التحليلية" التي بدورها تساعد على الوصول إلى مستوى مقبول من المخاطر ومن ثم تقليل مخاطر التدقيق إلى أقل مستوى معقول.

وتعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات المستخدمة من طرف المدقق لاكتشاف والتحكم في مخاطر التدقيق، سنحاول من خلال الفصل التالي (التطبيقي) إسقاط على ما تمّ توصل له في الفصل الأول.

# الفصل الثاني

## تمهيد

بعد تناولنا للجانب النظري في الفصل السابق من خلال الإلمام بمفهوم الإجراءات التحليلية، وتطور نشأتها وأساليبها وبعض مزاياها وعرض أهم المفاهيم حول مخاطر التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية وإظهار العلاقة بين الإجراءات التحليلية ومخاطر الأخطاء الجوهرية باعتبارهما موضوع دراستنا، فإننا خصصنا هذا الفصل لإسقاط التطبيقي لكل ما سبق وهذا من خلال دراسة ميدانية مستعملين في ذلك أسلوب الاستقصاء بتوزيع استبيان على عينة من المحاسبين والمدققين في ولاية الأغواط.

وعلى هذا الأساس تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛
- **المبحث الثاني:** اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة؛
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

## المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سيتم من خلال هذا المبحث عرض الجانب المنهجي الذي سنتبعه للقيام بالدراسة الميدانية، حيث سنتطرق لكيفية تصميم أداة الدراسة، وهذا بإبراز مشكلة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة ونوع الأداة التي استخدمت لجمع البيانات، وكذا المحاور التي تغطيها، وصولا الى إبراز أساليب المعالجة الإحصائية في تحليل البيانات المجمعة.

### المطلب الأول: تخطيط الدراسة

#### أولا: مشكلة الدراسة

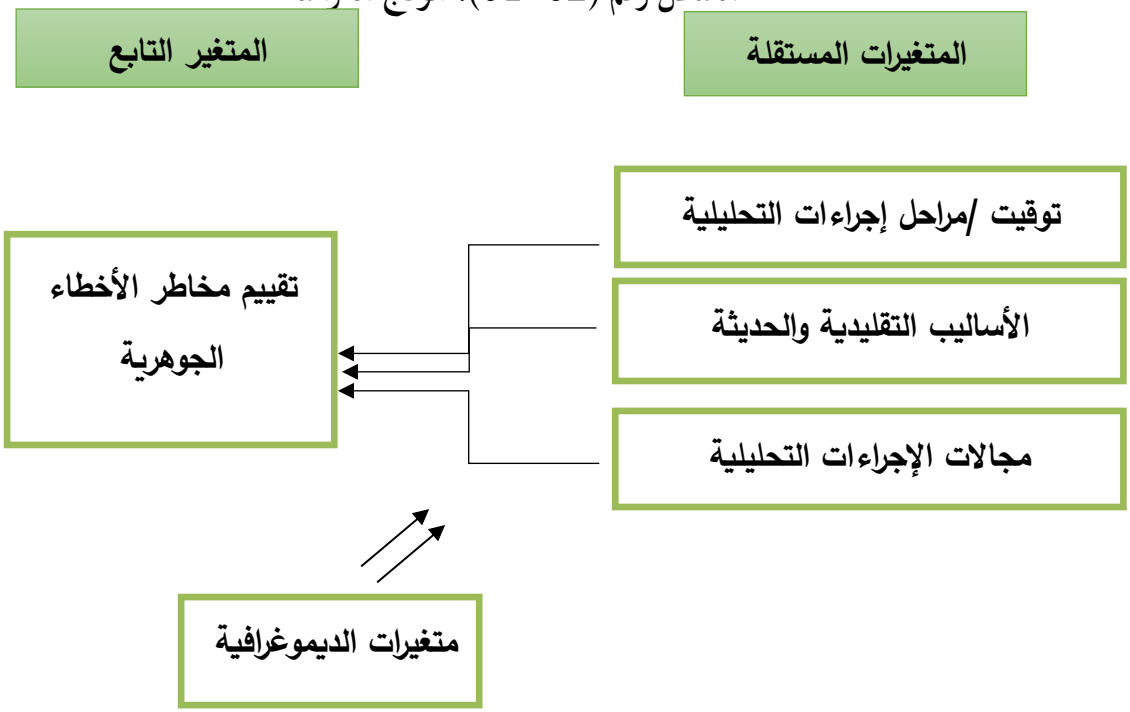
تتمثل الإشكالية الرئيسية للدراسة في تحديد استخدام الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك بدراسة عينة منهم في ولاية الأغواط.

ومنه يمكننا طرح إشكالية الدراسة كما يلي:

1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؟

#### ثانيا: نموذج الدراسة

**الشكل رقم (02-01): نموذج الدراسة**




**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على الأدبيات النظرية والتطبيقية.

من خلال الشكل أعلاه يتكون نموذج الدراسة من ثلاثة متغيرات مستقلة وهما:

- توقيت/ مراحل إجراءات التحليلية؛
- الأساليب التقليدية والحديثة؛
- مجالات الإجراءات التحليلية.

إضافة إلى المتغير التابع والمتمثل في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والمتغيرات الديموغرافية تعبر عن خصائص العينة.

**ثالثا: فرضيات الدراسة**

**الفرضية الرئيسية الأولى**

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

وتندرج تحت هذه الفرضية مجموعة الفرضيات الجزئية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:**

**$H_0$** : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت إجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**$H_1$:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت إجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**الفرضية الفرعية الثانية:**

**$H_0$**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال أساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**$H_1$:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال أساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**الفرضية الفرعية الثالثة:**

**$H_0$**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**$H_1$:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**الفرضية الرئيسية الثانية:**

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

**الفرضية الرئيسية الثالثة:**

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

**الفرضية الرئيسية الرابعة:**

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

## المطلب الثاني: تصميم وتنفيذ الدراسة

### أولا: مجتمع وعينة الدراسة

#### 1. مجتمع الدراسة

إنّ مجتمع الدراسة الذي اعتمدنا عليه في دراستنا تمّ حصره في فئة محافظي الحسابات المعتمدين من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين وذلك لكونهم الفئة الأكثر مزاولة الإجراءات التحليلية، حيث أنه بلغ عدد المزاولين لمهنة محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على مستوى كامل تراب الوطن 2729، وذلك حسب المقرر 165 المؤرخ في 14 افريل 2021، المحدّد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021[1].

#### 2. عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة، فقد تمّ اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة، وقد حدّد حجمها بـ 88 فردا بـ 88 استبانة.

واعتمدنا في توزيع الاستبيان على عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر، وذلك بالاتصال الشخصي بالمهنيين على مستوى مكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية لولاية الأغواط، وعن طريق إرسال الاستمارات عبر البريد الإلكتروني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عبر كامل تراب الوطن، وقد تمّ استرجاع 39 وذلك بسبب نقص الإجابات.

### ثانيا: أسلوب جمع البيانات الأولية

تمّ في هذه الدراسة استخدام طريقة الاستقصاء عن طريق الاستبيان كوسيلة أساسية لجميع البيانات نظرا لانتشاره الواسع وسهولة استخدامه، وتمّ تقسيم هذا الاستبيان إلى قسمين هم:

- **القسم الأول:** عبارة عن المعلومات العامة عن المستجوبين من حيث (المجال الوظيفي، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي).

[1] المقرر رقم 165، مؤرخ في 10افريل2021، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط2021، الوزارة المالية،2021.

- **القسم الثاني:** وهو العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغير المستقل ويتكون من 13 عبارة، موزعة على ثلاث محاور على التوالي:

-**المحور الأول:** مدى مساهمة توقيت/ مراحل الاستعانة بالإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وبه 04 عبارات؛

-**المحور الثاني:** مدى استخدام أساليب الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وبه 05 عبارات؛

-**المحور الثالث:** مدى مساهمة مجالات الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وبه 04 عبارات.

وقد تمّ استخدام مقياس ليكرت ذو الخمس درجات لتقييم إجابات المستجوبين بحيث تمّ إعطاء رقم لكل درجة من المقياس من أجل تسهيل عملية معالجتها كالآتي:

**الجدول رقم (02-01): مقياس ليكرت ذو خمس درجات**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| **الدرجة** | 5 درجات | 4 درجات | 3 درجات | درجتين | درجة واحدة |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت ذو خمس درجات

وللتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة تمّ تحديد المجالات الموافقة لكل أتجاه كما هو مبين في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02-02): جدول الاتجاه العام**

| المجال | الاتجاه العام |
|---|---|
| ]01- 1.8[ | غير موافق بشدة |
| ]1.8- 2.6[ | غير موافق |
| ]2.6- 3.4[ | محايد |
| ]3.4- 4.2[ | موافق |
| ]4.2- 5[ | موافق بشدة |

**المصدر**: وليد عبد الرحمن خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان، باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، متاح على:

http://www.boti.oil.gov.iq/book/arabic%20ebooks/الهندسة%20المدنية/ACIV%20ENG%2011-تحليل%20بيانات%20الاستبيان%20.pdf ، Page consultée le 8/06/2022(17:41 pm)

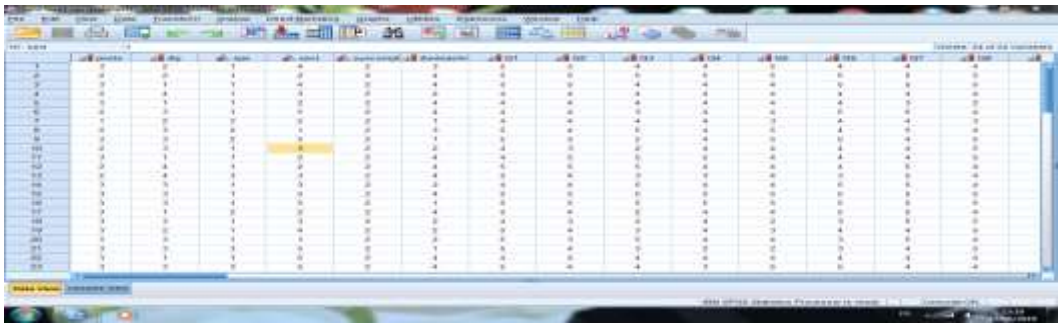
نلاحظ في المقياس المستعمل (ليكارت الخماسي) أنه متدرج من "موافق بشدة (5)" إلى "غير موافق بشدة (1)" أي أن **المدى** = أكبر قيمة- أصغر قيمة[1].

ومنه: 5-1=4، فنقوم بقسمة 4 على 5 فنتحصل على 0,8 أي أن طول كل فئة يساوي 0,8.

**ثالثا: أساليب تحليل البيانات**

تمّ الاستعانة ببرنامج Excel2019 في الرسومات البيانية المختلفة وبرنامج SPSS 24 في عملية التفريغ والتحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة كما هو موضح في الشكل التالي:

**الشكل رقم (02-02): نافذة برنامج SPSS 24**



**المصدر**: من إعداد الطالبين انطلاقا من الاستبيان.

تتمثل الأدوات الإحصائية التي تم اعتمادها فيما يلي:

- معامل آلفا كرونباخ **(Cronbach's Alpha)** من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة؛
- التكرارات والنسب المئوية من أجل عرض خصائص العينة ومعرفة مدى موافقة أفرادها على عبارات الاستبيان؛
- اختبار **(One-sample T Test)** لعينة واحدة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها.
- تحليل التباين أحادي الطرف لاختبار الفرضيتين الرئيسيتين الثالثة والرابعة.

**1. معامل آلفا كرومباخ:** ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستبيان، ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، ومع ذلك لا يعتبر الواحد الصحيح نتيجة مقبولة ويكون الاستبيان غير صالح.

[1] مراد بدرينة، **محاضرات في مادة الإحصاء**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2018/2017، (غير منشورة).

من المعروف أن أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا هي (0.6) وأفضل قيمة تتراوح بين (0.7 إلى0.9) وكلما زادت قيمته عن0.9 كان ذلك أفضل على أن لا تصل للواحد الصحيح[1].

**2. اختبار T Test:** تم استخدامه من أجل اختبار الفرضيات، كما أنه عند استخدام هذا الاختبار يتم صياغة الفرضيتين التاليتين[2]:

- الفرضية الصفرية **$H_0$:** أي عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية؛
- الفرضية البديلة **$H_1$:** وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

يتم قبول أو رفض الفرضية الصفرية بناءً على مقارنة القيمة المعنوية (sig) مع مستوى الدلالة التي يضعها الباحث ($\alpha$=0.05) أي أن مجال الثقة هو 95%، فإذا كانت القيمة المعنوية أكبر من مستوى الدلالة نقبل الفرضية الصفرية، أما في حالة كان القيمة المعنوية أقل أو يساوي مستوى الدلالة ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، أي وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

**رابعا: ظروف عملية إعداد وتنفيذ الدراسة**

إنّ عملية إعداد الاستبيان بالشكل النهائي ويكون صالح للتوزيع والتطبيق فقد مرت الاستبانة بمجموعة من المراحل وهي:

- **المرحلة الأولى:** تمّ إعداد مجموعة من الأسئلة من خلال ما تم توضيحه في الفصل النظري ثم اختيار مجموعة منها وترتيبها وفق محاور.
- **المرحلة الثانية:** تليها عملية تحكيم الاستبيان لدى عدد من الأساتذة المحكمين ذوي الخبرة في كل من موضوع الدراسة والجانب الإحصائي، وبناء على آرائهم تم تصحيح بعض الأخطاء سواءً في المنهجية أو محتواها.
- **المرحلة الثالثة:** تم ترجمة الاستبيان وتحويله باللغة الفرنسية وذلك لتسهيل مفهوم ومعنى الإستبيان للعينة الموجه لهم بحكم تعاملهم باللغة الفرنسية أكثر من اللغة العربية.
- **المرحلة الرابعة:** تمّ توزيع الاستبيان إلكترونيا بواسطة نشر رابط المخزّن السحابي **(google drive)** وأيضا تمّ التوزيع اليدوي على عينة مكونة من 88 فردا، استرجعت منها 39 استمارة.

[1] عبد القادر بن سعدة، **الأدوات الإحصائية spss**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2022، (غير منشورة).

[2] محمد منصوري، **مرجع سبق ذكره**، ص62.

## المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات وعرض نتائج خصائص العينة

يتناول هذا المبحث التأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة المتمثلة في استمارة الاستبيان، عرض وتحليل نتائج أسئلة الاستمارة، والمتعلقة بخصائص أفراد العينة المبحوثة، وبذلك قُسم هذا المبحث إلى مطلبين خصص الأول إلى إجراء اختبار الصدق والثبات باستخدام صدق المحكمين وألفا كرونباخ، والثاني عرض وتحليل نتائج المعلومات الشخصية للعينة.

### المطلب الأول: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب التأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

**أولا: اختبار صدق أداة الدراسة**

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس أداة الدراسة ما وضعت لأجل قياسه وهنا قمنا في هذه الدراسة بالتأكد من صدق أداة الدراسة من خلال تطبيق طريقة واحدة هي صدق المحكمين كما يلي:

**1. صدق المحكمين:** قمنا بعرض محتويات الاستبيان الأولي على مجموعة من الأساتذة لتحكيمها (أنظر الملحق رقم (01))، ثم قمنا بتصحيح وتعديل الاستبيان وفق اقتراحات الأساتذة وملاحظاتهم لنصل إلى الشكل النهائي للاستبيان (أنظر الملحق رقم (02)).

**2. صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تمّ حساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

وقد تمّ التحصل على النتائج الملخصة في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (02-03): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول**

| توقيت الإجراءات التحليلية | | أساليب الإجراءات التحليلية | | مجالات الإجراءات التحليلية | |
|---|---|---|---|---|---|
| الفقرة | معامل الارتباط | الفقرة | معامل الارتباط | الفقرة | معامل الارتباط |
| **01** | .850** | **05** | .572** | **10** | .728** |
| **02** | .848** | **06** | .763** | **11** | .868** |
| **03** | .839** | **07** | .697** | **12** | .753** |
| **04** | .766** | **08** | .687** | **13** | .793** |
| - | - | **09** | .717** | - | - |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss. (أنظر الملحق رقم (**05**)).

يبين الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تراوحت (0.868) في حدها الأعلى أمام الفقرة 11 و(0.572) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (05)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5 **%**، وبذلك تعتبر فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

**ثانيا: اختبار ثبات أداة الدراسة**

يقصد بثبات أداة الدراسة أو القياس (الاستبيان) هو أن يعطي الاستبيان بعد تنفيذه نفس النتيجة في حالة ما إذا أعيد تنفيذه على نفس العينة تحت نفس الشروط والظروف.

**معامل ألفا كرونباخ:** تمّ استخدام معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS 24.0 لقياس الثبات (الاتساق) الداخلي حيث تمّ حساب معامل ألفا كرومباخ لكل محور من محاور الاستبيان، والدرجة الكلية لفقراتها والجدول التالي يوضح ما تمّ الحصول عليه من نتائج.

**الجدول رقم (02-04): نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة**

| الرقم | المحاور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|---|---|
| 01 | المحور الأول | 04 | 0.835 |
| 02 | المحور الثاني | 05 | 0.723 |
| 03 | المحور الثالث | 04 | 0.780 |
| **الدرجة الكلية** | | 13 | 0.822 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (03))

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المعامل " آلفا كرومباخ " الكلي للمحاور الثلاث مرتفع يساوي **(0.822)**، فيما تتراوح معامل المحاور كحد أدنى (0.723) وكحد أعلى (0.835) ومنه فأداة القياس تتمتع بالثبات فيما يخص عينة الدراسة، وهي نسبة يمكن قبولها لأغراض التحليل، وهذا يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستقصين منهم عبر الزمن، وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على كل مجتمع الدراسة.

## المطلب الثاني: عرض نتائج خصائص عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم معرفة الخصائص الخاصة بأفراد عينة الدراسة عن طريق الإحـصـــاء الوصفي لكل من: المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي وذلك بالاعتماد على نتائج الاسـتـبيان بحساب عدد التكرارات والنسب المئوية لكل خاصية كما يلي:

**أولا: المؤهل العلمي:** يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

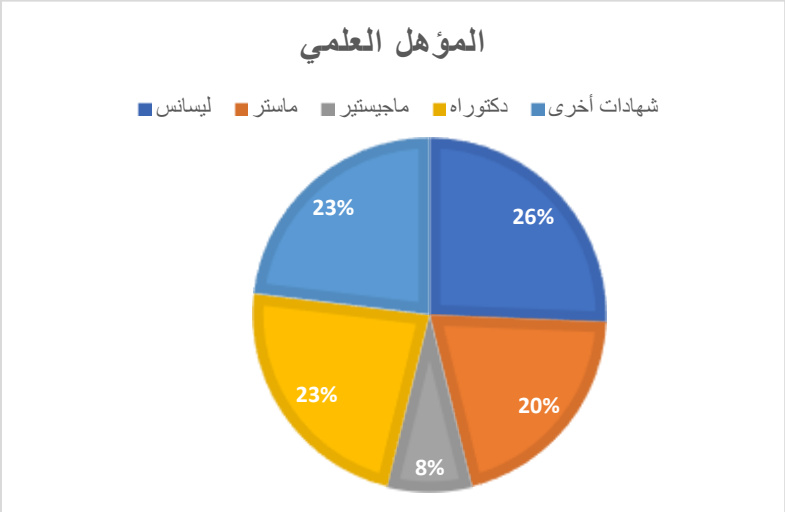
**الجدول رقم (02-05): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

| البيان | المتغير | التكرار | النسبة |
|---|---|---|---|
| المؤهل العلمي | ليسانس | 10 | 25.6% |
| | ماستر | 8 | 20.5% |
| | ماجيستير | 3 | 7.7% |
| | دكتوراه | 9 | 23.1% |
| | شهادات أخرى | 9 | 23.1% |
| **المجموع** | | 39 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (04))

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (02-03): تركيبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**




**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Excel 2019

من الشكل أعلاه ومن خلال الجدول (02-05) نلاحظ أن المؤهل العلمي الغالب هو الليسانس بنسبة 25.6% بتكرار 10 مرات ثم يليها بمرتبة واحدة كل من حاملي شهادة الدكتوراه وشهادات أخرى بنفس النسبة 23.1% بتكرار 9 مرات، ثم تليها شهادة الماستر بنسبة 20.5% بتكرار 8، وأخيرا الماجيستير بنسبة 7.7% بتكرار 3 مرات.

كما يدل أيضا على أن من قام بتعبئة الاستبيان هم من الليسانس ثم الدكتوراه وحاملي الشهادات الأخرى ويعطي ذلك قوة ومصداقية للإجابات التي تم الحصول عليها.

**ثانيا: المستوى الوظيفي:** يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب المجال الوظيفي:

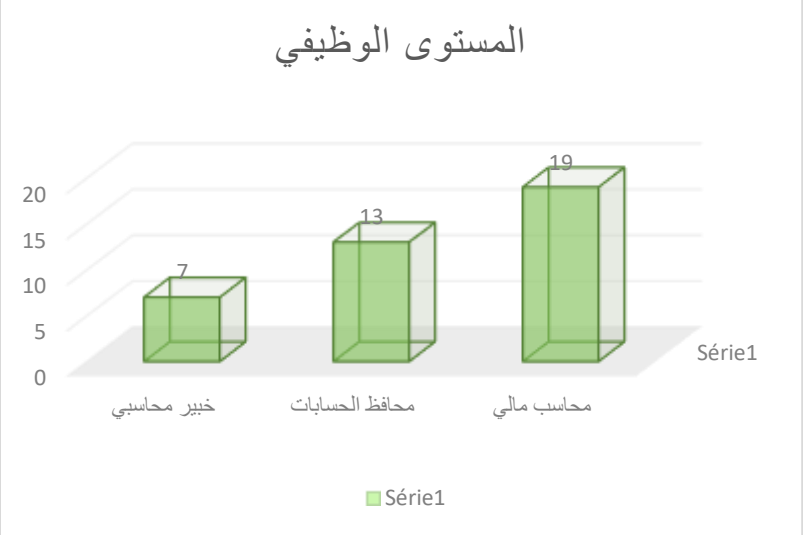
**الجدول رقم (02-06): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي**

| البيان | المتغير | التكرار | النسبة |
|---|---|---|---|
| المجال الوظيفي | خبير محاسبي | 7 | %17.9 |
| | محافظ الحسابات | 13 | %33.3 |
| | محاسب مالي | 19 | %48.7 |
| **المجموع** | | 39 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 الملحق رقم (04)

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (02-04): تركيبة عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي**




**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Excel 2019

من الشكل أعلاه والجدول رقم (02-06) نلاحظ أن المستوى الوظيفي الغالب على أفراد العينة هو المحاسب المالي بنسبة 48.7 % بعدد عينة 19 فرد، ثم تليه مهنة محافظ الحسابات بنسبة 33.3 %بلغ عدد العينة 13 فردا، تليها مهنة خبير محاسبي بنسبة 17.9% بلغ عدد العينة تحت المسمى بوظيفة خبير محاسبي 7 أفراد.

**ثالثا: الخبرة المهنية:** يمثل الجدول والشكل التاليين تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

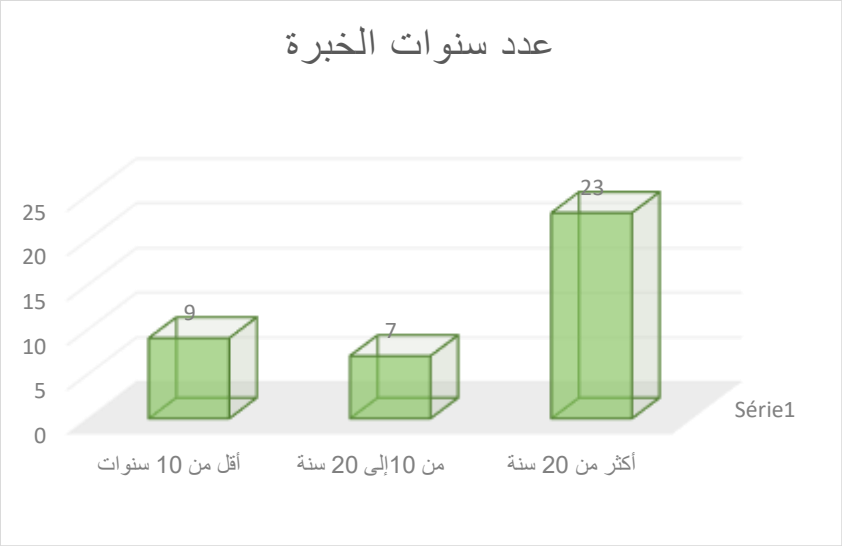
**الجدول رقم (02-07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية**

| البيان | المتغيرات | التكرار | النسبة |
|---|---|---|---|
| الخبرة المهنية | أقل من 10 سنوات | 9 | 23.1% |
| | من 10 الى 20سنة | 7 | 17.9% |
| | أكثر من 20 سنة | 23 | 59% |
| **المجموع** | | 39 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (04))

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (02-05): تركيبة عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة**




**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Excel 2019

من الشكل أعلاه و الجدول رقم **(02-05)** نلاحظ أن عدد السنوات الخبرة الغالبة على أفراد العينة هي أكثر من 20 سنة بنسبة 59% بعدد أفراد 23 فردا، اما الباقي أفراد العينة فنجد أن عدد أفراد ذو خبرة أقل من10 سنوات 9 أفراد بنسبة 23.1%، وفي الأخير 17.9**%** من العينة خبرتهم تتراوح بين 10الى 20 سنة.

نلاحظ أن الغالبية عينة الدراسة لهم خبرة كبيرة في المجال المهني، ويدل ذلك على أن من قام بتعبئة الاستبيان هم على دراية بموضوع الدراسة مما يعطي ذلك قوة ومصداقية للإجابات التي تم الحصول عليها.

## المبحث الثالث :عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها

يهتم هذا المبحث بتحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة، واختبار الفرضيات ويتم تحقيق ذلك من خلال تقسيمه إلى مطلبين، يهتم الأول بعرض نتائج المتوصل إليها من خلال التحليل الاحصائي لبيانات محوري للدراسة، أما المطلب الثاني فيخصص لاختبار الفرضيات.

### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

لاختبار مدى الموافقة على محاور الاستبيان، تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على عباراته كل على حدا حسب مقياس ليكارت الخماسي المعتمد، كما تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهذا ما توضحه الجداول التالية:

**أولا: عرض نتائج المحور الأول وتحليلها**

سيتم تقديم نتائج المحور الأول كما يلي:

**1. مدى موافقة أفراد العينة على العبارات**

يهتم هذا العنصر بتقديم اتجاهات أفراد العينة الإحصائية المدروسة فيما يخص المحور الأول والمتعلق بتوقيت الإجراءات التحليلية، ويتم توضيح النتائج في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-08): مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الأول**

| العبارات | موافق تماما | | موافق | | محايد | | غير موافق | | غير موافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة |
| تستخدم أساليب إجراءات التحليلية في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية. | 18 | 46.2 | 14 | 35.9 | 5 | 12.8 | 2 | 5.1 | 0 | 0 |
| تطبق أساليب إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة . | 18 | 46.2 | 13 | 33.3 | 5 | 12.8 | 2 | 5.1 | 1 | 2.6 |
| تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة | 13 | 33.3 | 19 | 48.7 | 5 | 12.8 | 2 | 5.1 | 0 | 0 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الفحص وإختبارات من أجل تقييم مخاطر. | | | | | | | | | |
| توظف الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدة في تقييم كفاءة إختبارات الأساسية التي تم أداؤها. | **13** | **33.3** | **13** | **33.3** | **8** | **20.5** | **4** | **10.3** | **1** | **2.6** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (06))

من الجدول السابق يلاحظ أن أكثر من 38.78% من افراد العينة تتراوح اجاباتهم بين موافق وموافق بشدة معا حيث أن أعلى نسبة من حيث درجة الموافقة "موافق بشدة" كانت في الفقرة الأولى والثانية بنسبة 46.2% وأقل نسبة كانت33.3%، ومن حيث درجة الموافقة "موافق" كانت اعلى نسبة 48.7% وأقل نسبة تتراوح بـ 33.3% ويلاحظ أيضا عدد أفراد التي إجاباتهم كانت محايدة كانت تتراوح ما بين (12.8%-20.5%) أي نسبة 14.73%، وعدد الإجابات التي كانت بين" غير موافق "و "غير موافق بشدة "كانت بنسب قليلة والتي تتراوح ما بين (10.3% الى 0) أي بنسبة 7.7% وهي نسبة منخفضة.

### 2. اتجاهات آراء أفراد العينة

في هذا العنصر يتم تقديم نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المحور الأول، ويتم تلخيصها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-09): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|
| **01** | تستخدم أساليب إجراءات التحليلية في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية. | 4.23 | 0.872 | **موافق بشدة** |
| **02** | تطبق أساليب إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة | 4.15 | 1.014 | **موافق** |
| **03** | تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص وإختبارات من أجل تقييم مخاطر . | 4.10 | 0.821 | **موافق** |
| **04** | توظف الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدة في تقييم كفاءة إختبارات الأساسية التي تم أداؤها. | 3.85 | 1.089 | **موافق** |
| **المحور ككل** | | 4.08 | 0.949 | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (07))

يتضح من خلال الجدول رقم (02-09) أن درجة الموافقة على بعد المحور الأول بعنوان توقيت/مراحل إجراءات التحليلية إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح (4.08) وبانحراف معياري مقداره (0.949) وفيما يلي ترتيب الفقرات تنازليا بناءً على متوسط الحسابي وانحراف المعياري لكل فقرة:

- جاءت الفقرة (01) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها "موافق بشدة" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ (4.23) وانحراف معياري (0.872) ومعناه أن الإجراءات التحليلية تستخدم في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية.

- جاءت الفقرة (02) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ(4.15) وانحراف معياري (1.014)، ومعناه أن الإجراءات تطبق أيضا في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة.

- جاءت الفقرة (03) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (0.821)، ومعناه أن الإجراءات التحليلية تستعمل في مرحلة الفحص والاختبارات من أجل تقييم مخاطر.

- جاءت الفقرة (04) في المرتبة الرابعة والاخيرة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (3.85) وانحراف معياري مقدر بـ (1.089)، ومعناه أن الإجراءات التحليلية تستعمل ايضا في نهاية عملية التدقيق لمساعدة في تقييم كفاءة الاختبارات الأساسية التي تم أداؤها.

**ثانيا: عرض نتائج المحور الثاني وتحليلها**

سوف يتم تقديم نتائج المحور الثاني كما يلي:

**1. مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور**

يهتم هذا العنصر بتقديم اتجاهات أفراد العينة الإحصائية المدروسة فيما يخص المحور الثاني والمتعلق بأساليب الإجراءات التحليلية وسوف يتم توضيح النتائج في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-10): مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثاني**

| العبارات | موافق تماما | | موافق | | محايد | | غير موافق | | غير موافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة |
| يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 18 | 46.2 | 13 | 33.3 | 6 | 15.4 | 2 | 5.1 | 0 | 0 |
| تسمح الإجراءات التحليلية بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 12 | 30.8 | 13 | 33.3 | 8 | 20.5 | 4 | 10.3 | 2 | 5.1 |
| يستعان بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 13 | 33.3 | 17 | 43.6 | 6 | 15.4 | 2 | 5.1 | 1 | 2.6 |
| يستخدم المدقق أساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من أساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية | 10 | 25.6 | 17 | 43.6 | 8 | 20.5 | 2 | 5.1 | 2 | 5.1 |
| يستعين المدقق بأساليب الحديثة لإجراءات التحليلية من أجل تنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع أرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 14 | 38.5 | 15 | 38.5 | 8 | 20.5 | 1 | 2.6 | 1 | 2.6 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (06))

من الجدول السابق يلاحظ أن أكثر من 34.88% من افراد العينة تتراوح اجاباتهم بين موافق وموافق بشدة معا حيث أن أعلى نسبة من حيث درجة الموافقة "موافق بشدة" كانت في الفقرة الأولى 46.2% والفقرة الخامسة بنسبة 38.5 % وأقل نسبة كانت25.6%، ومن حيث درجة الموافقة "موافق" كانت اعلى نسبة 43.6% في الفقرة الثالثة و الرابعة وأقل نسبة تتراوح بـ 33.3% ويلاحظ أيضا عدد أفراد التي إجاباتهم كانت محايدة كانت تتراوح ما بين (20.5%-15.4%) أي نسبة 17.95%، وعدد الإجابات التي كانت بين" غير موافق "و "غير موافق بشدة "كانت بنسب قليلة والتي تتراوح ما بين (10.3% الى 0) أي بنسبة 8.72% وهي نسبة منخفضة.

**2. اتجاهات آراء أفراد العينة**

في هذا العنصر يتم تقديم نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المحور الثاني، ويتم تلخيصها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-11): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|
| **01** | يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 4.21 | 0.894 | **موافق بشدة** |
| **02** | تسمح الإجراءات التحليلية بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 3.74 | 1.163 | **موافق** |
| **03** | يستعان بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 4.00 | 0.973 | **موافق** |
| **04** | يستخدم المدقق أساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من أساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية. | 3.79 | 1.056 | **موافق** |
| **05** | يستعين المدقق بأساليب الحديثة لإجراءات التحليلية من أجل تنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع أرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 4.03 | 0.959 | **موافق** |
| **المحور ككل** | | 3.95 | 1.009 | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (06))

يتضح من خلال الجدول رقم (02-11) أن درجة الموافقة على بعد المحور الثاني بعنوان أساليب الإجراءات التحليلية إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح (3.95) وبانحراف معياري مقداره (1.009) وفيما يلي ترتيب الفقرات تنازليا بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة:

- جاءت الفقرة (01) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها "موافق بشدة" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ (4.21) وانحراف معياري (0.894) ومعناه أن الإجراءات التحليلية تستخدم لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- جاءت الفقرة (05) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ (4.03) وانحراف معياري (0.959)، ومعناه أنّ الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية تساعد على التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- جاءت الفقرة (03) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.973)، ومعناه أن الإجراءات التحليلية يستعان بها من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- جاءت الفقرة (04) في المرتبة الرابعة والاخيرة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (3.79) وانحراف معياري مقدر بـ (1.056)، وعليه يمكن القول أنه يستخدم المدقق الأساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من الأساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية.

- جاءت الفقرة (02) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق، وذلك بمتوسط حسابي (3.74) وانحراف معياري (1.163)، ومنه يمكن القول أن الإجراءات التحليلية تسمح بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

### ثالثا: عرض نتائج المحور الثالث وتحليلها

سوف يتم تقديم نتائج المحور الثالث كما يلي:

### 1. مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور

يهتم هذا العنصر بتقديم اتجاهات أفراد العينة الإحصائية المدروسة فيما يخص المحور الثالث والمتعلق بالمجالات الإجراءات التحليلية، وسوف يتم توضيح النتائج في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-12): مدى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور الثالث**

| العبارات | موافق تماما | | موافق | | محايد | | غير موافق | | غير موافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة | التكرار | النسبة |
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق إلى تعرف على مخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق. | **18** | **46.2** | **16** | **41.0** | **3** | **7.7** | **2** | **5.1** | **0** | **0** |
| تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن ضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | **14** | **35.9** | **18** | **46.2** | **7** | **17.9** | **0** | **0** | **0** | **0** |
| تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات وأحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر. | **13** | **33.3** | 15 | **38.5** | **8** | **20.5** | **2** | **5.1** | **1** | **2.6** |
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق يتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم إستجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها. | **18** | **46.2** | **14** | **35.9** | **5** | **12.8** | **2** | **5.1** | **0** | **0** |

**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (06))

من الجدول السابق يلاحظ أن أكثر من40.4% من افراد العينة تتراوح اجاباتهم بين موافق وموافق بشدة معا أي أن أعلى نسبة من حيث درجة الموافقة "موافق بشدة" كانت في الفقرة الأولى والرابعة بنسبة 46.2% وأقل نسبة كانت 33.3%، ومن حيث درجة الموافقة "موافق" كانت أعلى نسبة 46.2% وأقل نسبة تتراوح بـ 35.9% ويلاحظ أيضا أن عدد أفراد التي كانت إجاباتهم محايدة تتراوح ما بين (7.7%-20.5%) أي نسبة 14.73%، وعدد الإجابات التي كانت بين" غير موافق "و "غير موافق بشدة" كانت بنسب قليلة والتي تتراوح ما بين (5.1% الى 0) أي بنسبة 2.24% وهي نسبة منخفضة.

**2. اتجاهات آراء أفراد العينة**

في هذا العنصر يتم تقديم نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المحور الثالث، ويتم تلخيصها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02-13): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|
| 01 | تساعد الإجراءات التحليلية المدقق إلى تعرف على مخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق. | 4.28 | 0.826 | **موافق بشدة** |
| 02 | تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن ضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 4.18 | 0.721 | **موافق** |
| 03 | تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات وأحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر. | 3.95 | 0.999 | **موافق** |
| 04 | تساعد الإجراءات التحليلية المدقق يتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم إستجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها. | 4.23 | 0.872 | **موافق بشدة** |
| | **المحور ككل** | 4.16 | 0.855 | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24 الملحق رقم (06)

يتضح من خلال الجدول رقم (02-13) أن درجة الموافقة على بعد المحور الثالث بعنوان مجالات إجراءات التحليلية إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح (4.16) وبانحراف معياري مقداره (0.855) وفيما يلي ترتيب الفقرات تنازليا بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة:

– جاءت الفقرة (01) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها "موافق بشدة" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ (4.28) وانحراف معياري (0.826) ومعناه يمكن القول الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على التعرف على المخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق.

– جاءت الفقرة (04) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق بشدة" وذلك بالمتوسط الحسابي المقدر بـ (4.23) وانحراف معياري (0.872)، ومعناه أن الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم استجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها.

– جاءت الفقرة (02) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي (4.18) وانحراف معياري (0.721)، ومعناه الموافقة على العبارة تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن الضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

– جاءت الفقرة (03) في المرتبة الرابعة والاخيرة من حيث درجة الموافقة عليها حيث أن اتجاه العبارة كان "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (3.95) وانحراف معياري مقدر بـ (0.999)، ومعناه أن الإجراءات التحليلية تساهم في تحديد وجود معاملات وأحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر.

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02–14): إتجاه محاور الدراسة**

| رقم المحور | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | المحور الأول : توقيت الإجراءات التحليلية . | 4.08 | 0.949 | 02 | موافق |
| 2 | المحور الثاني : أساليب الإجراءات التحليلية. | 3.95 | 1.009 | 03 | موافق |
| 3 | المحور الثالث : مجالات الإجراءات التحليلية | 4.16 | 0.855 | 01 | موافق |

**المصدر**: من إعداد الطالبين على ضوء ما سبق ذكره.

من خلال الجدول (02-14) يتضح لنا أن المحور الثالث هو أكثر درجة موافقة بين المحاور الثلاث وذلك بمتوسط الحسابي (4.16) وبنحراف معياري (0.855)، ويليه المحور الأول بمتوسط حسابي (4.08) وإنحراف معياري (0.949)، وأخيرا المحور الثالث بمتوسط حسابي (3.95) وإنحراف معياري (1.009).

## المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول اختبار صحة وثبوت فرضيات الدراسة، و نظراً لأن عبارات كل محور تعبّر عن مساهمة كل من المتغيرات المستقلة في المتغير التابع (تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية)، فهنا لا يمكننا استعمال الانحدار المتعدد نظراً لكون المتغير التابع مدمج ضمنياً مع المتغير المستقل في نفس العبارة، لذا يمكننا اللجوء إلى اختبار T لعينة واحدة حيث نقارن بين متوسط كل محور و قيمة الحياد (3) فإذا كان الاختلاف غير معنوي يمكننا استنتاج أنه لا يوجد تأثير معنوي.

بينما إذا كان الاختلاف معنوي فيمكننا الاستنتاج أن هناك تأثير معنوي وهناك حالتان:

- إذا كان المتوسط أكبر من 3 فالتأثير يكون إيجابياً.
- إذا كان المتوسط أقل من 3 فالتأثير يكون سلبياً.

### أولا: التأكد من فرض التوزيع الطبيعي للبيانات

يجب تحديد ما إذا كانت إجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

**الجدول رقم (02-15): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي**

| | Kolmogorov-Smirnov | | |
|---|---|---|---|
| | إحصاء | درجة الحرية | Sig الدلالة المعنوية |
| المحاور الثلاثة | 0.93 | 38 | 0.200 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss24. (الملحق رقم (08))

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن الدلالة المعنوية sig=0.200 وهي أكبر من 0.05، وهذا بالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات المحاور، وعليه يمكن القول بأن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، الأمر الذي يسمح لإجراء الاختبارات التالية:

**ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:**

تمّ إجراء الاختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T-test) لاختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى (أنظر الملحق رقم ( 08)) والتي مفادها

**$H_0$**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

$H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل محور بقيمة نظرية هي (3)، وعند مستوى الدلالة α يساوي 5% وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) إذا كانت **Sig) Sig** < 0.05 أقل من0.05)، أو إذا كانت القيمة المطلقة لـ ( T ) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لـ (T)؛
- قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) إذا كانت **Sig) Sig** > 0.05 أكبر من0.05)، إذا كانت القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية لـ (T).

وتقدر قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة 5% ودرجة حرية 38 (n−1) بـ (2.024)، ولقد كانت نتائج هذا الاختبار وفقا للجدول الآتي:

**الجدول رقم (02–16): نتائج اختبار (T) للفرضية الرئيسية الأولى**

| رقم المحور | Tالجدولية | T المحسوبة | الدلالة المعنوية sig | درجة الحرية |
|---|---|---|---|---|
| 01 | 2.024 | 12.312 | 0.000 | 38 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم 09))

توضح بيانات الجدول رقم **(02-16)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(12.312)** أكبر من قيمة T الجدولية (2.024) عند مستوى الدلالة5%، كما أن ( 0,05 => 0,000 = sig) أي أقل من $\alpha$=0,05 وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم التوصل الى:

- رفض الصفرية **$H_0$** التي تنص أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.
- نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**ثالثاً: اختبار الفرضيات الفرعية التابعة للفرضية الرئيسية الأولى:**

**1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى**

حيث تنص هذه الفرضية على:

- **$H_0$:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛
- $H_1$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**الجدول رقم (02-17): نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى**

| رقم المحور | Tالجدولية | T المحسوبة | الدلالة المعنوية sig | درجة الحرية |
|---|---|---|---|---|
| 01 | 2.024 | 8.665 | 0.000 | 38 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (09))

توضح بيانات الجدول رقم **(02-17)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(8.665)** أكبر من قيمة T الجدولية (2.024) عند مستوى الدلالة 5%، كما أنّ (0,05 => 0,000 = sig) أي أقل من $\alpha$=0,05 وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم التوصل الى:

- رفض الصفرية **$H_0$** التي تنص أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت إجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛

- نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت إجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية**

حيث تنص هذه الفرضية على:

- $H_0$: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال الأساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛
- $H_1$: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال أساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**الجدول رقم (02-18): نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية**

| رقم المحور | Tالجدولية | T المحسوبة | الدلالة المعنوية sig | درجة الحرية |
|---|---|---|---|---|
| 01 | 2.024 | 8.533 | 0.000 | 38 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (09))

توضح بيانات الجدول رقم **(02-18)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(8.533)** أكبر من قيمة T الجدولية (2.024) عند مستوى الدلالة 5%، كما أن ( 0,05 => 0,000 =sig) أي أقل من $\alpha$=0,05 وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم التوصل الى:

- رفض الصفرية **$H_0$** التي تنص أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال الأساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛
- نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال أساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة**

حيث تنص هذه الفرضية على:

- **$H_0$**: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5؛

- **$H_1$:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%

**الجدول رقم (02-19): نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة**

| رقم المحور | Tالجدولية | T المحسوبة | الدلالة المعنوية sig | درجة الحرية |
|---|---|---|---|---|
| 01 | 2.024 | 10.854 | 0.000 | 38 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS24 (الملحق رقم (09))

توضح بيانات الجدول رقم **(02-19)** بأن قيمة **T** المحسوبة **(10.854)** أكبر من قيمة T الجدولية (2.024) عند مستوى الدلالة5%، كما أن ( 0,05 => 0,000 = sig) أي أقل من $\alpha$=0,05 وانطلاقا من قاعدة اتخاذ القرار المقدمة سابقا، يتم التوصل الى:

- رفض الصفرية **$H_0$** التي تنص أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5؛
- نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%.

**رابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية**

حيث محتوى الفرضية:

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

**الجدول رقم (02-20): تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثانية**

| مصادر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | المتوسط المربع | قيمة ف | القيمة الاحتمالية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| بين المجموعات | 1.610 | 2 | 0,805 | 3.052 | 0,060 |
| داخل المجموعات | 9.496 | 36 | 0,264 | | |
| المجموع | 11.106 | 38 | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 24 (الملحق رقم (10))

من الجدول رقم (02-20) نلاحظ بأنّ القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة α، حيث:

(Sig = 0,060 > 0,05). إذاً نقبل الفرضية الصفرية $H_0$. وبالتالي يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

**خامساً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة**

حيث محتوى الفرضية:

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

**الجدول رقم (02-21): تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثالثة**

| مصادر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | المتوسط المربع | قيمة ف | القيمة الاحتمالية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| بين المجموعات | 0.513 | 2 | 0.257 | 0,872 | 0,427 |
| داخل المجموعات | 10.593 | 36 | 0.294 | | |
| المجموع | 11.106 | 38 | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 24 (الملحق رقم (10))

من الجدول رقم (02-22) نلاحظ بأنّ القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة α، حيث:

(Sig = 0,427 > 0,05). إذاً نقبل الفرضية الصفرية $H_0$. وبالتالي يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %.

**سادساً: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة**

حيث محتوى الفرضية:

**$H_0$:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

**$H_1$**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %.

**الجدول رقم (02-22): تحليل التباين للفرضية الرئيسية الرابعة**

| مصادر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | المتوسط المربع | قيمة ف | القيمة الاحتمالية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| بين المجموعات | 0.462 | 2 | 0.116 | 0,369 | 0.829 |
| داخل المجموعات | 10.644 | 34 | 0.313 | | |
| المجموع | 11.106 | 38 | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 24 (الملحق رقم (10))

من الجدول رقم (02-23) نلاحظ بأنّ القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة α، حيث:

(Sig = 0,829 > 0,05). إذاً نقبل الفرضية الصفرية $H_0$. وبالتالي يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي 5 %.

## خلاصة

لقد ناقش هذا الفصل مدى مساهمة الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتمّ تحقيق ذلك من خلال عرض الطريقة وأهم الإجراءات المتبعة في تصميم أداة الدراسة، حيث استهدفت فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأيضا المحاسبين الماليين وذلك لمعرفة آراءهم حول محاور الدراسة.

واتضح من خلال تحليل الإجابات المتحصل عليها على العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان ومن خلال اختبارنا لفرضيات الدراسة تم التوصل إلى أهمية تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق وذلك للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة، وتوصلت النتائج السابقة الى أن الإجراءات التحليلية تساعد على تقييم مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف وتسمح أيضا للمدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تحديد أماكن الضعف بغرض توفير أساس لتصميم استجابة للمخاطر المقيّمة وتنفيذها.

# الخاتمة

تمّ من خلال هذه الدراسة البحث عن أثر استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، من الناحية النظرية، ثم انصب اهتمامنا على مدى ظهور ذلك الأثر لدى عينة الدراسة الميدانية التي تمّ القيام بها من أجل اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث كان الغرض من ذلك الإجابة على اشكالية بحثنا بطريقة تجعلنا نبحث بدقة عن وجود ذلك الأثر عدمه، ومن خلال تحليل الجوانب النظرية والعملية للدراسة الميدانية لهذا الموضوع، يمكن أن نبرز مجموعة من النتائج المتمثلة في:

## نتائج الدراسة

على ضوء الأسئلة المطروحة في الاشكالية تمّ التوصل إلى النتائج التالية:

### 1. النتائج المتعلقة بالجانب النظري

- إنّ مخاطر التدقيق تعتبر من العوامل المهمة التي يجب على المدقق القيام بتقييمها وتحديد الإجراءات المناسبة؛
- إنّ مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة المتعلقة بمخاطر الإخطاء الجوهرية، لهما علاقة بالمؤسسة لا يمكن للمدقق التحكم فيها ولكن يمكن إجراء تقييمات عليها؛
- تعتبر مخاطر الاكتشاف متعلقة بالمدقق حيث يمكنه التحكم فيه وذلك عن طريق الإجراءات التحليلية التي تساعده على الوصول إلى مستوى مقبول؛
- الإجراءات التحليلية تتيح مجالا أكبر للحصول على أدلة وقرائن إثبات والاكتشاف المبكر للإخطاء التي تدعم رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية ونظامية القوائم المالية؛
- توصلت الدراسة إلى أن أساليب الإجراءات التحليلية تتنوع ما بين الأساليب التقليدية المتمثلة في المقارنات مع السنوات السابقة، والنتائج المتوقعة التي يضعها المدقق، ومقارنات بين المؤسسات العاملة في نفس القطاع، كما تشمل هذه الأساليب النسب المالية التي تمكن من التعرف على نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه بالإضافة الى العديد من المزايا؛
- الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات المستخدمة من طرف المدقق للاكتشاف والتحكم في مخاطر التدقيق.

## 2. النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أنّ:

- درجة الموافقة على المحور الأول بعنوان "توقيت الإجراءات التحليلية" كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (4.08) وبانحراف معياري مقداره (0.949)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور ككل تساوي (8.665) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.026)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha$=0,05)، ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية البديلة، حيث أنه تم التوصل إلا انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد توقيت إجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛

- درجة الموافقة على المحور الثاني بعنوان "الأساليب التقليدية والحديثة للإجراءات التحليلية" كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.95) وبانحراف معياري مقداره (1.009)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور ككل تساوي (8.533) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.026)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha$=0,05) ، ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية البديلة، حيث أنه تم التوصل إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد استعمال أساليب التقليدية والحديثة في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛

- درجة الموافقة على المحور الثالث بعنوان "مجالات الإجراءات التحليلية" كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (4.16) وبانحراف معياري مقداره (0.855)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور ككل تساوي (10.854) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.026)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha$=0,05)، ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية البديلة، حيث أنه تم التوصل إلى انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجالات الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر أخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 5%؛

- إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي ولمتغير الخبرة ومتغير المؤهل العلمي، كانت متجانسة وغير متباينة، ويعزى ذلك لكون أغلب عينة الدراسة لهم خبرة في التعامل مع الإجراءات التحليلية وقد كانت النتائج القيمة الاحتمالية بين (0.060) و(0,829) أي أكبر من $\alpha$=0,05، مما ذلك تم قبول الفرضيات الصفرية والتي تنص على أنه:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 05 %؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 05 %؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تعزى لمتغير المجال الوظيفي عند مستوى دلالة 05 %.

## 3. الاقتراحات

تمّ تقديم بعض الاقتراحات والمتمثلة فيما يلي:

- على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية حتى لا يكون مسؤولا عن النتائج والأضرار المترتبة في تقصيره عن ذلك؛
- يجب على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق القيام بإعداد دليل توضيحي وإرشادي ذلك وفقا للمعايير والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لتسهيل عملية التدقيق؛
- الإفصاح ونشر المعلومات التي يحتاجها المدقق الخارجي أثناء تنفيذ مهمته؛
- عدم فرض الإدارة لقيود تعيق عمل المدقق؛
- تحديد المجالات التي يمكن أن تحتوي على مخاطر عالية والتي تتطلب القيام بالمزيد من الإجراءات، والمجالات التي لا تتطلب من المدقق جهدا أكبر ووقتا أطول؛
- على المدقق الاجتماع مع أعضاء فريق التدقيق ومناقشتهم حول مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم اكتشافها على مستوى القوائم المالية؛
- يجب على المدقق تصميم توقيت ونطاق إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل الاستجابة للمخاطر المقيمة التي تم تحديدها خلال التعرف على المؤسسة وبيئتها.

## 4. آفاق البحث

أثناء سعينا لمعالجة موضوع الدراسة، ومن خلال إجرائنا للدراسة الميدانية خاصة في مرحلة توزيع الاستبيان حالفنا الحظ بإجراء مقابلة شخصية مع خبير محاسبي ومحافظ حسابات، حيث تعرفنا على بعض

القصور والمشاكل التي تواجهها المهنة في الجزائر، لذا ارتئينا تقديم مجموعة من المواضيع والبحوث المستقبلية من أجل الرقي بهذه المهنة، من أهم هذه المواضيع نذكر:

- مدى تأثير مخاطر الملازمة على جودة مهنة التدقيق؛
- أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

**الكتب**


1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016-2017.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
3. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015 م/1436 هـ.
4. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطى وأحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، الطبعة الأولى، دار المريخ، السعودية، 2008.
5. أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، بدون ناشر، طبعة التاسعة، القاهرة، 2004.
6. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، بدون طبعة، بدون ناشر، القاهرة، 2004.
7. أمين السيد أحمد لطفي، معايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها، بدون طبعة، بدون ناشر، القاهرة، 2004/2003.
8. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009م-1430هـ.
9. دريد كامل آل شبيب، الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، بدون طبعة، عمان، الأردن، 2009.
10. رزق أبو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
11. نظير رياض محمد الشحات وآخرون، الإدارة المالية والبيئة المعاصرة، المكتبة العصرية، المنصورة، بدون طبعة، مصر، 2001.
12. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، السعودية، إصدار 2020.

## المجلات والدوريات العلمية


1. إبراهيم بن يمينة، قالون جيلالي، تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، 2016.
2. أماني جواد كاظم الجابري، نموذج وبرنامج مقترح لتقويم الأداء المصرفي وفق معيار التدقيق الدولي 520 الإجراءات التحليلية، العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 55، بدون سنة.
3. إيمان عميرش، مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي، جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، بدون سنة.
4. بان توفيق نجم، مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 21، 2012.
5. سعودي بلقاسم، إجراءات الفحص التحليلي لأغراض عملية المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، بدون عدد، المسيلة، بدون سنة.
6. سهيل أبو ميالة، سعيد زباينة، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، 2013.
7. عامر محمد سلمان، عماد محمد كندوري، استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 73.
8. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، جامعة البتراء، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 02، بدون سنة.
9. علي بن قطب، قاسمي السعيد، أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية، محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة الأبعاد الاقتصادية، العدد 06، 2016.
10. علي محمد موسى، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، المجلد الثاني، العدد الخامس عشر، بدون سنة.

**11.** علي محمد موسى، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 02، 2013.

**12.** عنابي عبد الله، دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2021.

**13.** فارس صحراوي، نعيمة زعرور، استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق، دراسة حالة الشركة التابعة جنوب الزيبان، المركب الصناعي القنطرة، جامعة بسكرة، الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01، 2021.

**14.** ناظم شعلان جبار، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2011، بدون سنة.

**15.** يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين، مجلة تنمية الرافدين، العدد 24، 2002.

**<u>الأطروحات والرسائل والمذكرات الجامعية</u>**

**1.** إيمان عميرش، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه علوم في علوم تسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف01، الجزائر،2017.

**2.** ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط،2011.

**3.** سامي محمد جمال حشمة، أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تقدير خطر التدقيق في الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، كلية المال والأعمال.

**4.** عبد الجليل لخداري، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في بيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2018-2019.

**5.** عبد الرحمن بن عيسى، استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2018.

**6.** العيد خيراني، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

7. لطيفة عبدلي، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة، رسالة ماجيستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012.
8. محمد مشيد، دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014.
9. محمد منصوري، مدى التزام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الجوهرية عند عملية التخطيط، مذكرة ماستر، جامعة الأغواط، 2019-2020.
10. مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.

## مطبوعات علمية ومحاضرات

1. أحمد نقاز، مطبوعة دروس في مدخل إلى المعايير الدولية لخدمات التأكيد، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2021.
2. عبد القادر بن سعدة، الأدوات الإحصائية spss، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2022، (غير منشورة).
3. محمد بن جاب الله، مطبوعة دروس في التحليل المالي المتقدم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2022، (غير منشورة).
4. مراد بدرينة، محاضرات في مادة الإحصاء، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2018/2017، (غير منشورة).

## القوانين والمراسيم والقرارات

1. الجريدة الرسمية لوزارة المالية (2017)، المقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (620/610/570/520)، المؤرخ في 15 مارس 2017
2. مقرر رقم 165، مؤرخ في 10افريل2021، المحدّد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، وزارة المالية،2021.

## ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

**les ouvrages**

**1.** Dolphy, Dsouza Advanced, auditing, TAXMANNS, second, Edition, June 2004.

**3.** American institute of certified public accountants,statement on auditing st arndards, n°54,illegal acts by clients,1972,new York.

**2.** ISA 520/ CNCC-CSOEC-IRE 2017 3/10 Source originale: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition.

**les sites**

**1**. Time Series Analysis: Definition, Types, Techniques, and When It's Used , disponible sur
le site: https://www.tableau.com/learn/articles/time-series-analysis

**2.** مخاطر التدقيق، مدونة عبد الكريم خيطاس، متاح في الموقع:

https://khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/29/%D9%..#:~:text=...2Audit%20Risk,....%5D

**3.** جمال شحات، كيف تقرأ المخاطر الأخرى للمراجعة، ألفا بيتا نخبة كتاب المال والإقتصاد، متاح في الموقع:

https://alphabeta.argaam.com/article/detail/16807

# الملاحق

**الملحق رقم(01): قائمة الأساتذة المحكمين لقائمة الاستبيان**

| الأستاذ المحكم | الرتبة | الجامعة |
|---|---|---|
| **حساب محمد لمين** | أستاذ محاضر ( أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **بدرينة مراد** | أستاذ مساعد ( أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **شلوفي عمير** | أستاذ محاضر (أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **سعيداني محمد سعيد** | أستاذ محاضر ( أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **خيراني العيد** | أستاذ محاضر (أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **تاوتي عبد العليم** | أستاذ محاضر ( أ) | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |
| **منصوري محمد** | طالب دكتوراه | جامعة عمار ثليجي بالأغواط |

**الملحق رقم (02): الاستبيان باللغة العربية وباللغة الفرنسية**

**الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة عمار ثليجي –الأغواط –**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم: العلوم المالية والمحاسبة – تخصص: محاسبة وتدقيق**

**استبيان**

في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر بعنوان "**الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر أخطاء الجوهرية**"، تقوم الطالبة بإعداد بحث أكاديمي تكميلي للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق.

من أجل تحقيق هدف الدراسة فقد تمّ تصميم هذا الاستبيان والذي يمثل أحد الجوانب الهامة للدراسة حيث يحتوي على مجموعة من العبارات، ويهدف الى دراسة وتحليل أراء المهنيين **(خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين ماليين)**، حول استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على عبارات الاستبيان **بدقة وموضوعية**، مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم. ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستتعامل بها بسرية مطلقة ولا تستخدم الا لغرض البحث العلمي فقط، كما أن تعاملكم معنا يعزز البحث العلمي.

**ولكم كل الشكر والتقدير**

**من إعداد الطالبان: نورهان بن موسى / بن إدريس رضا** **تحت اشراف د. سميرة مشراوي**

**السنة الجامعية: 2022/2021**

**القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية:**

**ضع العلامة (x) في الخانات المناسبة.**

**1.المؤهل العلمي:** ☐ **ليسانس** ☐ **ماستر** ☐ **ماجيستير**
☐ **دكتوراه** ☐ **شهادات أخرى**

**2.المستوى الوظيفي:** ☐ **خبير محاسبي** ☐ **محافظ الحسابات** ☐ **محاسب مالي**

**3.عدد سنوات الخبرة:** ☐ **أقل من 10 سنوات** ☐ **من 10إلى 20 سنة**
☐ **أكثر من 20 سنة**

**سؤال: هل عندك خبرة بالتعامل مع الإجراءات التحليلية؟** ☐ **نعم** ☐ **لا**

**القسم الثاني: الإجراءات التحليلية كأداة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**

**المؤشر الأول: مدى مساهمة توقيت /مراحل الاستعانة بالإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.**

| العبـــــــــــــارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| تستخدم أساليب إجراءات التحليلية في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية. | | | | | |
| تطبق أساليب إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة. | | | | | |
| تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات من أجل تقييم مخاطر. | | | | | |
| توظف الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدة في تقييم كفاءة اختبارات الأساسية التي تم أداؤها. | | | | | |

**المؤشر الثاني: مدى استخدام أساليب الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.**

| العبـــــــــــــارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | | | | | |
| تسمح الإجراءات التحليلية بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| يستعان بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | | | | | |
| يستخدم المدقق أساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من أساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية. | | | | | |
| يستعين المدقق بأساليب الحديثة لإجراءات التحليلية من أجل تنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع أرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | | | | | |

المؤشر الثالث: مدى مساهمة مجالات الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

| العبـــــــــــارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق إلى تعرف على مخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق. | | | | | |
| تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن ضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | | | | | |
| تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات وأحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر. | | | | | |
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق يتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم إستجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها. | | | | | |

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**
**Université Amar Telidji – Laghouat**
**Faculté des Sciences Economiques Commerciales et des Sciences de Gestion**
**Département des Sciences financière et Comptabilité**
**Spécialité Comptabilité et Audit**

## Sondage

Dans le cadre de la préparation de sa thèse de Master, intitulé : " *Les procédures analytiques comme outils d'évaluation des risques d'anomalies*", les étudiants dont le nom est affiché ci-dessous, a conçu le présent sondage afin de recueillir l'avis des professionnels en matière de procédures analytiques et leurs rôles pour l'évaluation des risques. Ce sondage constitue une phase nécessaire à la finalisation de cette étude.

Le présent sondage vise à recueillir un ensemble d'information à travers un ensemble de questions auxquelles répondrons les experts comptables et comptables agréés, ainsi que les comptables.

Nous vous invitons de bien vouloir remplir le présent formulaire. Notre étude dépond essentiellement de l'exactitude de vos réponses, pour cela nous vous prions de répondre aux questions avec objectivité. Nous tenons à préciser que l'ensemble des informations collectées seront traitées de façon strictement confidentielle. Elles seront utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique. Elles ne seront pas partagées avec d'autres entités.

En vous remerciant d'avance pour l'attention que vous porterez à ce sondage, recevez, Mesdames et Messieurs, nos respects les plus distinguées.

Sondage conçu par : **Benmoussa Norhane**. **Bendriss rida** .
Sous la supervision de : **Dr. Mechraoui Samira.**

**Année universitaire: 2021/2022**

## I- INFORMATION PERSONNELLES ET PROFESSIONNELLES

Cochez la case correspondante (x)

**Votre niveau**

Licence ☐ Master ☐ Magister ☐ Doctorat ☐ Autre ☐

**Votre profession actuelle**

Expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐ Comptable financier ☐

**Votre expérience professionnelle**

Moins de 10 ans ☐ Entre 10-20 ans ☐ Plus de 20 ans ☐

**Avez-vous une expérience en ce qui concerne les procédures analytiques**

Oui ☐ Non ☐

## II- PROCEDURES ANALYTIQUES

**Facteur 1 :** Le rôle de l'utilisation des procédures analytiques pour évaluer les risques d'anomalies significatives.

| | **Tout à fait d'accord** | **Plutôt d'accord** | **Ni d'accord ni pas d'accord** | **Plutôt pas d'accord** | **Pas du tout d'accord** |
|---|---|---|---|---|---|
| **Les procédures analytiques sont utilisées au cours de l'audit afin d'aider à l'évaluation des risques.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques sont appliquées au cours de la planification afin d'identifier les zones de risques potentielles.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques sont utilisées lors des phases d'examen et de test pour évaluer les risques.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques sont employées à la fin de l'audit pour évaluer l'efficacité des tests de bases effectués.** | | | | | |

**Facteur 2 :** Rôles de l'utilisation des outils d'analyses pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

| | Tout à fait d'accord | Plutôt d'accord | Ni d'accord ni pas d'accord | Plutôt pas d'accord | Pas du tout d'accord |
|---|---|---|---|---|---|
| **Lors de l'évaluation des risques, l'auditeur emploie les procédures analytiques pour comparer les données financières de l'année actuelle et des années précédentes.** | | | | | |
| **Lors de l'évaluation des risques d'erreurs, l'utilisation des procédures analytiques permettent de comparer les données financières d'un établissement avec les prévisions.** | | | | | |
| **L'analyse financière est utilisée afin d'identifier la situation financière d'un établissement lors de l'évaluation des risques d'erreurs.** | | | | | |
| **L'auditeur utilise des procédures analytiques simples, telles que l'analyse des ratios financiers et l'étude des changements en plus des procédures analytiques avancées, telles que les séries chronologiques.** | | | | | |
| **Lors de l'évaluation des risques d'anomalies, l'auditeur utilise des méthodes modernes de procédures analytiques pour prédire le solde des différents comptes et de les comparer aux soldes réels.** | | | | | |

**Facteur 3 :** Contribution des domaines d'analyses lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

| | Tout à fait d'accord | Plutôt d'accord | Ni d'accord ni pas d'accord | Plutôt pas d'accord | Pas du tout d'accord |
|---|---|---|---|---|---|
| **Les procédures analytiques aident l'auditeur à identifier les risques nécessitant une attention particulière au cours de l'audit.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques permettent à l'auditeur d'identifier les zones de faiblesses lors de l'évaluation des risques d'anomalies.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques contribuent à identifier la présence d'opérations et d'événements inhabituels, ainsi que des taux et montants pouvant avoir un impact sur l'évaluation des risques.** | | | | | |
| **Les procédures analytiques aident l'auditeur à concevoir un plan d'actions pour répondre aux risques évalués.** | | | | | |

## الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss24 اختبار الثبات

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .835 | 4 |

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .723 | 5 |

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .780 | 4 |

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .822 | 13 |

## الملحق رقم (04): مخرجات برنامج spss24 خصائص العينة

**المؤهل العلمي**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | ليسانس | 13 | 33.3 | 33.3 | 33.3 |
| | ماستر | 9 | 23.1 | 23.1 | 56.4 |
| | دكتوراه | 6 | 15.4 | 15.4 | 71.8 |
| | شهادات أخرى | 11 | 28.2 | 28.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**المستوى الوظيفي**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | خبير محاسبي | 7 | 17.9 | 17.9 | 17.9 |
| | محافظ الحسابات | 13 | 33.3 | 33.3 | 51.3 |
| | محاسب مالي | 19 | 48.7 | 48.7 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**عدد سنوات الخبرة**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | أقل من 10 سنوات | 9 | 23.1 | 23.1 | 23.1 |
| | من 10إلى 20 سنة | 7 | 17.9 | 17.9 | 41.0 |
| | أكثر من 20 سنة | 23 | 59.0 | 59.0 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

## الملحق رقم (05): الصدق الداخلي للفقرات

**Correlations**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| توقيت_الإجراءات_التحليلية | Pearson Correlation | .850** | .848** | .839** | .766** | 1 |

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Correlations**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أساليب_إجراءات_التحليلية | Pearson Correlation | .572** | .763** | .697** | .687** | .717** | 1 |

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

**Correlations**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مجالات_إجراءات_التحليلية | Pearson Correlation | .728** | .868** | .753** | .793** | 1 |

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملحق رقم (06):

## المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحاور

**Descriptive Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|
| تستخدم أساليب إجراءات التحليلية في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية | 39 | 4.23 | .872 |
| تطبق أساليب إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة | 39 | 4.15 | 1.014 |
| تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص وإختبارات من أجل تقييم مخاطر | 39 | 4.10 | .821 |
| توظف الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدة في تقييم كفاءة إختبارات الأساسية التي تم أداؤها | 39 | 3.85 | 1.089 |
| Valid N (listwise) | 39 | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|
| يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية | 39 | 4.21 | .894 |
| بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية | 39 | 3.74 | 1.163 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| يستعان بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 39 | 4.00 | .973 |
| يستخدم المدقق أساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من أساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية. | 39 | 3.79 | 1.056 |
| أساليب الحديثة لإجراءات التحليلية من أجل تنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع أرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية | 39 | 4.03 | .959 |
| Valid N (listwise) | 39 | | |

**Descriptive Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق إلى تعرف على مخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق. | 39 | 4.28 | .826 |
| تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن ضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. | 39 | 4.18 | .721 |
| تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أز أحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر | 39 | 3.95 | .999 |
| تساعد الإجراءات التحليلية المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم إستجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها. | 39 | 4.23 | .872 |
| Valid N (listwise) | 39 | | |

## الملحق رقم (07): اتجاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحاور

**تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص وإختبارات من أجل تقييم مخاطر**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | محايد | 5 | 12.8 | 12.8 | 17.9 |
| | موافق | 19 | 48.7 | 48.7 | 66.7 |
| | موافق_بشدة | 13 | 33.3 | 33.3 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تستخدم أساليب إجراءات التحليلية في بداية عملية التدقيق للمساعدة في تقييم مخاطر أولية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | محايد | 5 | 12.8 | 12.8 | 17.9 |
| | موافق | 14 | 35.9 | 35.9 | 53.8 |
| | موافق_بشدة | 18 | 46.2 | 46.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تطبق أساليب إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق_بشدة | 1 | 2.6 | 2.6 | 2.6 |
| | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 7.7 |
| | محايد | 5 | 12.8 | 12.8 | 20.5 |
| | موافق | 13 | 33.3 | 33.3 | 53.8 |
| | موافق_بشدة | 18 | 46.2 | 46.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | محايد | 6 | 15.4 | 15.4 | 20.5 |
| | موافق | 13 | 33.3 | 33.3 | 53.8 |
| | موافق_بشدة | 18 | 46.2 | 46.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**أساليب الحديثة لإجراءات التحليلية من أجل تنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع أرصدة الفعلية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق_بشدة | 1 | 2.6 | 2.6 | 2.6 |
| | غير_موافق | 1 | 2.6 | 2.6 | 5.1 |
| | محايد | 8 | 20.5 | 20.5 | 25.6 |
| | موافق | 15 | 38.5 | 38.5 | 64.1 |
| | موافق_بشدة | 14 | 35.9 | 35.9 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تساعد الإجراءات التحليلية المدقق إلى تعرف على مخاطر الهامة التي تتطلب العناية الخاصة خلال أداء عملية التدقيق.**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | محايد | 3 | 7.7 | 7.7 | 12.8 |
| | موافق | 16 | 41.0 | 41.0 | 53.8 |
| | موافق_بشدة | 18 | 46.2 | 46.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**يستخدم المدقق أساليب التحليلية البسيطة كتحليل النسب المالية ودراسة التغييرات أكثر من أساليب التحليلية المتقدمة كالسلاسل الزمنية.**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق_بشدة | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 10.3 |
| | محايد | 8 | 20.5 | 20.5 | 30.8 |
| | موافق | 17 | 43.6 | 43.6 | 74.4 |
| | موافق_بشدة | 10 | 25.6 | 25.6 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق في تحديد أماكن ضعف عند القيام بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | محايد | 7 | 17.9 | 17.9 | 17.9 |
| | موافق | 18 | 46.2 | 46.2 | 64.1 |
| | موافق_بشدة | 14 | 35.9 | 35.9 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**بمقارنة معلومات المؤسسة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها وذلك عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق_بشدة | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | غير_موافق | 4 | 10.3 | 10.3 | 15.4 |
| | محايد | 8 | 20.5 | 20.5 | 35.9 |
| | موافق | 13 | 33.3 | 33.3 | 69.2 |
| | موافق_بشدة | 12 | 30.8 | 30.8 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تساهم الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أز أحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات قد تشير إلى آثار تنعكس على تقييم المخاطر**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق بشدة | 1 | 2.6 | 2.6 | 2.6 |
| | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 7.7 |
| | محايد | 8 | 20.5 | 20.5 | 28.2 |
| | موافق | 15 | 38.5 | 38.5 | 66.7 |
| | موافق_بشدة | 13 | 33.3 | 33.3 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**يستعان بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق بشدة | 1 | 2.6 | 2.6 | 2.6 |
| | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 7.7 |
| | محايد | 6 | 15.4 | 15.4 | 23.1 |
| | موافق | 17 | 43.6 | 43.6 | 66.7 |
| | موافق_بشدة | 13 | 33.3 | 33.3 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

**تساعد الإجراءات التحليلية المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم إستجابة للمخاطر المقيمة وتنفيذها.**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير_موافق | 2 | 5.1 | 5.1 | 5.1 |
| | محايد | 5 | 12.8 | 12.8 | 17.9 |
| | موافق | 14 | 35.9 | 35.9 | 53.8 |
| | موافق_بشدة | 18 | 46.2 | 46.2 | 100.0 |
| | Total | 39 | 100.0 | 100.0 | |

## الملحق (08): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

**Tests of Normality**

| | Kolmogorov-Smirnov[a] | | | Shapiro-Wilk | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Statistic | df | Sig. | Statistic | Df | Sig. |
| المحاور | .093 | 39 | .200* | .967 | 39 | .312 |

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

## الملحق رقم (09): اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

**One-Sample Test**

Test Value = 3

| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower | Upper |
| المحاور | 12.312 | 38 | .000 | 1.06581 | .8906 | 1.2411 |

## الملحق رقم (10): نتائج اختبار (T) للفرضيات الفرعية

**One-Sample Test**

Test Value = 3

| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower | Upper |
| توقيت_الإجراءات_التحليلية | 8.665 | 38 | .000 | 1.083 | .83 | 1.34 |
| أساليب_إجراءات_التحليلية | 8.533 | 38 | .000 | .954 | .73 | 1.18 |
| مجالات_إجراءات_التحليلية | 10.854 | 38 | .000 | 1.160 | .94 | 1.38 |

## الملحق رقم (11): تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثانية والثالثة والرابعة

**Descriptives**

المحاور

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean | | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound | | |
| خبير محاسبي | 7 | 4.3190 | .37767 | .14274 | 3.9698 | 4.6683 | 3.93 | 4.92 |
| محافظ الحسابات | 13 | 4.2308 | .61984 | .17191 | 3.8562 | 4.6053 | 2.70 | 5.00 |
| محاسب مالي | 19 | 3.8596 | .47315 | .10855 | 3.6316 | 4.0877 | 3.03 | 4.63 |
| Total | 39 | 4.0658 | .54062 | .08657 | 3.8906 | 4.2411 | 2.70 | 5.00 |

## ANOVA

المحاور

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 1.610 | 2 | .805 | 3.052 | .060 |
| Within Groups | 9.496 | 36 | .264 | | |
| Total | 11.106 | 38 | | | |

## Descriptives

المحاور

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean | | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound | | |
| أقل من 10 سنوات | 9 | 3.8722 | .60363 | .20121 | 3.4082 | 4.3362 | 3.03 | 4.63 |
| من 10إلى 20 سنة | 7 | 4.0333 | .56380 | .21310 | 3.5119 | 4.5548 | 3.10 | 5.00 |
| أكثر من 20 سنة | 23 | 4.1514 | .51215 | .10679 | 3.9300 | 4.3729 | 2.70 | 5.00 |
| Total | 39 | 4.0658 | .54062 | .08657 | 3.8906 | 4.2411 | 2.70 | 5.00 |

## ANOVA

المحاور

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | .513 | 2 | .257 | .872 | .427 |
| Within Groups | 10.593 | 36 | .294 | | |
| Total | 11.106 | 38 | | | |

## Descriptives

المحاور

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean | | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound | | |
| ليسانس | 10 | 3.9450 | .69086 | .21847 | 3.4508 | 4.4392 | 3.03 | 5.00 |
| ماستر | 9 | 3.9981 | .41041 | .13680 | 3.6827 | 4.3136 | 3.07 | 4.47 |
| ماجيستير | 3 | 4.1944 | .40219 | .23221 | 3.1953 | 5.1935 | 3.75 | 4.53 |
| دكتوراه | 8 | 4.0667 | .70711 | .25000 | 3.4755 | 4.6578 | 2.70 | 5.00 |
| شهادات أخرى | 9 | 4.2241 | .38362 | .12787 | 3.9292 | 4.5189 | 3.70 | 4.72 |
| Total | 39 | 4.0658 | .54062 | .08657 | 3.8906 | 4.2411 | 2.70 | 5.00 |

## ANOVA

المحاور

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | .462 | 4 | .116 | .369 | .829 |
| Within Groups | 10.644 | 34 | .313 | | |
| Total | 11.106 | 38 | | | |