

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في التخفيض من مخاطر التدقيق – دراسة ميدانية –

The importance of using analytical procedures in reducing audit risks – a filed study –

نجاة حركاتي¹ ، محمد بوشوشة²

¹ مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) جامعة باتنة 1، (الجزائر)

 nadjet.harkati@univ-batna.dz

 mohammed.bouchoucha@univ-batna.dz جامعة باتنة 1 (الجزائر)²

تاريخ الإرسال: 2024-04-18	تاريخ القبول: 2024-12-07
ملخص الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو معرفة مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في التخفيض من مخاطر التدقيق، تم تطبيق هذه الدراسة ميدانيا على عينة مكونة من 41 مدققا خارجيا ممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تلعب دورا مهما في التخفيض من مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول عموما من خلال كشف مؤشرات عن النقاط غير العادية التي تتطلب فحصا أوسع ومن ثمة تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية، وقدرتها على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل. وأخيرا فقد أوصت الدراسة بضرورة توفير التدريب والتطوير المناسبين للمدققين الخارجيين لتعزيز مهاراتهم في استخدام الاجراءات التحليلية بشكل فعال. الكلمات المفتاحية: الإجراءات التحليلية، مخاطر التدقيق، المدقق الخارجي. تصنيفات JEL: M42، M40.	Abstract The main objective of this study is to determine the importance of using analytical procedures in reducing audit risks,. this study sample consists of 41 external auditors represented in the accountat governors and accounting experts, the study concluded that analytical procedures play an important role in reducing audit risks to a generally accepted level by revealing their indicators of unusual points that require a broader examination, thereby reducing the volume of detailed testes, and their ability to assess the ability of the enterprise to continue in the future. Finally the study recommended the need to provide appropriate training and development to external auditors to enhance their skills in using analytical procedures effectively. keywords: Analytical procedures, Audit risks, External auditor. JEL Classification Codes: M42, M40.

* المؤلف المرسل

1. مقدمة

شهدت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا نتيجة التغيرات التي حدثت في مختلف المجالات المهنية والعلمية، ونتيجة لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتنوع أنشطتها ازدادت فرص حدوث الأخطاء والتلاعبات التي تحدث في أرصدة الحسابات، كما تواجه مهنة التدقيق مشكلات عديدة نتيجة تقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية، وعدم التزامهم بتطبيق المعايير المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى كون هذه المهنة لا تخلو من المخاطر مثلا: المخاطر المتعلقة بطبيعة المؤسسة وبيئتها، مخاطر متعلقة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المخاطر المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية.

إن تطور وتعدد أنشطة المؤسسات صاحبه التطور في تقنيات التدقيق للكشف عن الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، هذا ما يدفع إلى تطبيق إجراءات تمكن من القيام بعملية التدقيق بأقل حجم ممكن من الأخطاء، وكذلك مساعدة المدقق الخارجي في تقدير المخاطر المتعلقة بالتدقيق والتخفيض من حدتها، لذلك أصبح من الضروري على المدقق الخارجي الالتزام باستخدام الطرق الحديثة من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعترضه أثناء أداء مهمته، ومن بين أهم هذه الطرق نجد الإجراءات التحليلية التي تهدف إلى تقييم مخاطر التدقيق، والتحكم فيها من خلال تخفيضها إلى أدنى مستوى والوصول إلى تحديد أسباب هذه المخاطر ومعالجتها بطريقة سليمة بهدف دعم رأي المدقق الخارجي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

وعليه يمكن طرح إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي: ما أهمية استخدام الإجراءات

التحليلية في التخفيض من مخاطر التدقيق؟

من هذه الإشكالية تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يساعد فهم مجال عمل العميل ونشاطه في التخفيض من مخاطر التدقيق؟
- ما دور المؤشرات التي توفرها الإجراءات التحليلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار؟

- كيف يمكن للمؤشرات الناتجة عن الإجراءات التحليلية أن تخفض من مخاطر التدقيق؟

1. 2 الفرضيات:

- يساعد فهم مجال عمل العميل ونشاطه المدقق الخارجي على كشف العناصر غير العادية في القوائم المالية؛
- تلعب النسب والمؤشرات دورا مهما في اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل الفحص؛
- يتم تخفيض مخاطر التدقيق من خلال تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.

1.3 أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي لدراستنا هو معرفة أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى معرفة أهمية فهم المدقق الخارجي لمجال عمل العميل في كشف النقاط التي تتطلب فحصا أوسع وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى معرفة أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار في المستقبل.

1.4 منهج وأدوات الدراسة :

قمنا باستخدام المنهج الاستنباطي لعرض مختلف الجوانب النظرية للإجراءات التحليلية، مخاطر التدقيق، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد عند جمع المعطيات على استراتيجية البحث المسحي باستخدام أداة الاستبيان، وبعد جمع المعطيات اعتمدنا على منهج تحليل وصفي لاختبار الفرضيات.

2. مدخل للإجراءات التحليلية

1.2. تعريف الإجراءات التحليلية

وردت تعاريف مختلفة للإجراءات التحليلية، من أهم هذه التعاريف ما يلي:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف إجراءات المراجعة التحليلية في بيان معايير التدقيق رقم 23 (SAS 23) بأنها تحليل العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وغير المالية المقدمة، من خلال مقارنة أرصدة الحسابات الفعلية مع التوقعات التي يضعها المدقق (حمادة، 2004، صفحة 334).

ركز هذا التعريف على استخدام المقارنات بين أرصدة الحسابات في القوائم المالية والتوقعات التي يضعها المدقق بناء على حكمه الشخصي وخبرته، حيث أن الأرصدة التي تتوافق مع توقعاته يمكن اعتبارها معقولة أما الأرصدة التي لا تتوافق مع توقعاته تعتبر غير عادية تتطلب إجراء فحصاً أوسعاً.

وجاء Heiman لينظر للمراجعة التحليلية بأنها "عملية تشخيصية تتضمن توليد و تقييم الأسباب المفترضة لتقلبات غير عادية في علاقات القوائم المالية". (Heiman, 1990, p. 875)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الإجراءات التحليلية (Analytical procedures) أسلوب من الأساليب الحديثة في التدقيق، يستعين بها المدقق في جميع مراحل عمله، وهذا من أجل التأكد من معقولية القيم المسجلة في القوائم المالية، ويكون ذلك من خلال تحديد العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية لتحديد العناصر التي تتطلب فحصاً أوسعاً، ليتحصل المدقق في الأخير على عناصر مقنعة حول العناصر التي تحتوي على أخطاء جوهرية.

2.2 أهمية ومزايا تطبيق الإجراءات التحليلية

1.2.2 أهمية الإجراءات التحليلية

ازداد الاهتمام بالإجراءات التحليلية نظراً لما تحقّقه، وسنذكر ذلك في النقاط التالية:

- فهم مجال عمل المؤسسة محل التدقيق: تعد الإجراءات التحليلية من الأساليب التي يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على معلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة، حيث أن معرفة المدقق الخارجي للمؤسسة يمكنه من تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب (عميرش ا، 2016، -2017، صفحة 14)؛

- **تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية:** عندما لا يجد المدقق تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك احتمال وجود أخطاء مادية يكون منخفض وبذلك يقوم المدقق بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة الحسابات (سعودي، 2017، صفحة 44)؛
- **تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق:** تعد الإجراءات التحليلية أحد اختبارات التدقيق الأقل تكلفة، نظرا لإمكانية استخدامها عن بعد دون الحاجة إلى التنقل إلى المؤسسة التي سيتم تدقيقها ولأنها تعتمد على البيانات الموجودة في القوائم المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة (البدوي و شحاتة، 2003، صفحة 159)؛
- **تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار:** وتعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يمكن للمدقق استخدامها في هذا المجال، فهي تكتسي أهمية كبيرة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، كما أنها تهدف إلى الكشف عن بعض علامات التحذير والتي تثير شكا حول مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار (حجاز، 2018-2019، صفحة 20)؛
- **الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:** تعمل الإجراءات التحليلية على كشف التباينات التي قد تدل على وجود تناقضات أو تغيرات غير متوقعة، هذا ما يتطلب فحصا دقيقا من المدقق والاستماع لتفسيرات الإدارة وتقديم الأدلة اللازمة (سقا، 2013، صفحة 444) .

2.2.2 مزايا الإجراءات التحليلية

استخدام الإجراءات التحليلية يحقق مزايا متعددة، وفيما يلي سنذكر أهم المزايا (الباز، 2015، الصفحات 33-34):

- قيام المدقق بفحص البيانات المالية المختلفة بعناية يساعده في التعرف على المظاهر غير العادية التي قد تشير لوجود أخطاء أو وجود احتيال مالي؛
- يمنح التحليل المالي فهما أعمقا للمدقق لنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- يساعد التحليل في تقييم كفاءة الخطط والبرامج نتائج التنفيذ والتعرف على الأسباب التي أدت لضعف التخطيط مما يساعد على تصحيح المسارات وتحسين الأداء؛

- المساعدة على تحديد نقاط القوة والضعف في أداء الإدارة التنظيمية وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين أكثر؛
- يستعان بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم المخاطر لتحديد النقاط التي تؤثر على سلامة القوائم المالية وعملية التدقيق.

3.2 أساليب الإجراءات التحليلية

يمكن تقسيم أساليب الإجراءات التحليلية إلى ثلاث مجموعات رئيسية (كردودي، 2015، صفحة 35)، سنذكرها كما يلي:

الأساليب الوصفية غير الكمية:

- تركز هذه الإجراءات على نظرة المدقق للفروقات الجوهرية في أرصدة الحسابات، حيث تعتمد هذه الأساليب على الحكم الشخصي للمدقق وخبرته المهنية، ويشتمل هذا الأسلوب على الإجراءات التالية:
- **الاستفسار:** يقصد بالاستفسار بأنه مجموعة من الأسئلة التي يتم توجيهها إلى الإدارة والعاملين حول الأمور المحاسبية وأمور التدقيق، حيث لا يقبل المدقق أية إجابات حتى يتحقق من صحتها سواء كانت شفوية أم كتابية (حجاز، 2018-2019، الصفحات 54-54).
 - **التوقعات من نتائج التدقيق السابقة:** ويتم ذلك عن طريق فحص وثائق التدقيق للعام السابق، والتناقش مع المدقق السابق حول أي أمور قد تؤثر على عملية التدقيق الحالية، حيث أن هذا الأمر يفيد المدقق الحالي في معرفة نقاط القوة والضعف للمؤسسة محل التدقيق (كردودي، 2015، صفحة 36)؛
 - **مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية):** إن تدقيق البيانات الخارجية غير الكمية كالمطلوبات القانونية والأمور الاقتصادية يساعد المدقق بشكل كبير في فهم نشاط المؤسسة وتقييم تقديرات

الإدارة المتعددة، بالإضافة إلى معرفة إمكانية وجود أي أخطاء أو مخالفات (العشا، 1991-1992، الصفحات 18-19)؛

- **مراجعة المعلومات الداخلية ذات الطبيعة غير الكمية:** من الضروري أن يتعرف المدقق على الصفات والخصائص المميزة للمؤسسة بالإضافة إلى التغيرات التي ظهرت في السنوات السابقة، (العشا، 1991-1992، صفحة 20).

• الأساليب الكمية البسيطة:

ويمتاز هذا النوع من الإجراءات بالاعتماد على المعلومات الكمية التاريخية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل معينة في عملية تدقيق الحسابات (صحراوي و زعرور، 2021، صفحة 170)، ويشتمل هذا النوع من الإجراءات على:

- **التحليل الرأسي:** يقصد به تحليل أداء المؤسسة من خلال إيجاد علاقة بين بنود جانب فقط من الميزانية أو قائمة الدخل ومجموع هذا الجانب، حيث يتم تحديد النسب المئوية لكل بند بقسمة قيمته على إجمالي بنود المجموعة نفسها (حبيب، 2020، صفحة 58)؛

- **التحليل الأفقي:** يسمى هذا التحليل بمصطلح تحليل الاتجاهات، ويقصد به دراسة المركز المالي للمؤسسة في نقاط زمنية معينة بهدف التعرف على التغير المطلق والنسبي في بنود القوائم المالية (الهجري، 2016، صفحة 33)؛

- **تحليل النسب المالية:** تستخدم النسب المالية في تحليل القوائم المالية، من أجل الوصول إلى نتائج متعلقة بالمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق (الزبيدي، 2004، صفحة 175)؛

• الأساليب الكمية المتطورة:

- تحليل الانحدار: عرف رشيد بن ديب تحليل الانحدار على أنه إحدى الطرق الإحصائية التي تهدف إلى فهم طبيعة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، وذلك باستخدام نماذج رياضية لتوضيح كيفية تأثير المتغيرات على بعضها (Ben Dib, 2001, p. 32)؛
 - الشبكات العصبية الاصطناعية: هي توليفة برمجية من تعليمات وأوامر مصاغة وفق قواعد رياضية وتأخذ شكل دوال، تعتمد على عمليتي التدريب والتعلم، ومبدئي تجهيز ومعالجة المعلومات، وطريقة التشاركية في نقل نواتج المعالجة وتحويلها لمخرجات معرفية (آيت مهدي، 2019، صفحة 154)؛
 - السلاسل الزمنية: يقوم هذا النهج على دراسة تغيرات المؤشرات والعلاقة بينها اعتمادا على معدلات الفترة السابقة (بولجال، 2017-2018، صفحة 111)؛
 - نموذج التخطيط المالي: هو أداة تستخدمها المؤسسات لتخطيط أنشطتها المالية على المدى الطويل، يتم تحليل البيانات المالية والاقتصادية للمؤسسة لتوقع الإيرادات وتقدير التكاليف (حجاز، 2018-2019، الصفحات 76-77)؛
 - نموذج التخطيط النقدي: يتم اعتماد التدفقات النقدية كمتغير مستقل، يسعى هذا النموذج للتنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة (كرودي، 2015، صفحة 56).
- وعليه يمكن القول أن أساليب الإجراءات التحليلية تتراوح من أساليب بسيطة تعتمد على خبرة المدقق وحكمه الشخصي إلى أساليب متطورة تعتمد على الأساليب الرياضية والإحصائية المعقدة.

3. مخاطر التدقيق المحاسبي

1.3 تعريف مخاطر التدقيق المحاسبي:

هناك العديد من التعاريف التي وضحت تعريف مخاطر التدقيق، نذكر منها ما يلي:

تعرف على أنها فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المحتملة في البيانات المالية، هذا الأمر يؤدي بالمدقق إلى إبداء رأي غير صحيح، وينتج عنه ثلاثة عوامل هي الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف (Mindak & Managerial, 2011, p. 700).

كما عرّف (Peter) أن خطر التدقيق ينبعث نتيجة حصول المدقق على استنتاجات خاطئة، مما يؤدي إلى إبداء رأي غير دقيق حول صحة القوائم المالية (Peter, 2013, p. 99). يمكن القول أنا خطر التدقيق يعني إمكانية إبداء المدقق رأياً غير صحيح حول عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بتدقيقها، وعدم اكتشافه للأخطاء الجوهرية التي تتضمنها هذه القوائم.

2.3 مكونات مخاطر التدقيق:

وتتمثل مخاطر التدقيق في المخاطر الموالية:

1.2.3 المخاطر الضمنية:

وهي الانحرافات التي قد تحدث في أرصدة معينة لحسابات المؤسسة، وعند تجاوزها مع بعضها للحدود المقبولة تصبح مادية، وترتبط بطبيعة المؤسسة وبيئتها، كما أنها تتأثر بشكل كبير بالضوابط الداخلية المتاحة في المؤسسة (الياسري، 2017، صفحة 353).

2.2.3 مخاطر الرقابة:

عرفها دليل التدقيق العراقي رقم (4) على أنها مخاطر ناتجة عن حدوث خطأ في أحد البنود، ويمكن أن يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء أخرى، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت الملائم عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000، صفحة 5).

3.2.3 مخاطر الاكتشاف:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال المعيار الدولي رقم 200 هدف عملية المراجعة والمبادئ التي تحكمها خطر الاكتشاف بأنه عدم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتي قد تكون جوهرية من خلال الإجراءات التي يؤديها رغم بذل العناية المهنية (حولي و دريس، 2021، صفحة 73).

4. إجراءات الدراسة الميدانية

1.4 عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من 41 مفردة من المدققين الخارجين في الجزائر ممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

2.4 أداة الدراسة:

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين، تضمن القسم الأول كل ما يتعلق بالبيانات الشخصية، والمتمثلة في الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي والعملي والخبرة المهنية، أما القسم الثاني يضم جميع العبارات التي تغطي فرضيات البحث، وهو بدوره يقسم إلى:

المحور الأول: أهمية فهم المدقق الخارجي لمجال عمل العميل ونشاطه لتحديد النقاط التي تتطلب فحصاً أوسعاً؛

المحور الثاني: تقييم المدقق لقدرة المؤسسة على الاستمرارية اعتماداً على مؤشرات الإجراءات التحليلية؛

المحور الثالث: تخفيض الاختبارات التفصيلية عند إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية.

3.4 ثبات الأداة:

تم حساب معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان للتأكد من درجة ثبات أداة القياس، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (1): اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ				
المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ	ألفا
الأول	أهمية فهم المدقق الخارجي لمجال عمل العميل ونشاطه لتحديد النقاط التي تتطلب فحصاً أوسعاً	6	0.745	
الثاني	تقييم المدقق لقدرة المؤسسة على الاستمرارية اعتماداً على مؤشرات الإجراءات التحليلية	5	0.719	
الثالث	تخفيض الاختبارات التفصيلية عند إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية	5	0.780	
	معامل الثبات الكلي	16	0.854	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم (1) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان ككل (0.854)، أي أننا تحصلنا على معامل ثبات مناسب لاستكمال عملية التحليل الإحصائي، فيما يخص المحور الأول تحصلنا على معامل ثبات (0.745)، بينما في المحور الثاني تحصلنا على معامل ثبات (0.719)، أما المحور الثالث فكان معامل الثبات (0.780).

4.4 مقياس الدراسة

سلم ليكارت الخماسي:

اتبعت الدراسة أسلوب القياس المستند على سلم ليكارت (LIKERT) الخماسي:

جدول رقم (2): درجات سلم ليكارت المستخدم في الدراسة

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.80-1	2.60-1.80	3.40-3.60	4.20-3.40	5-4.20

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

بعد جمع الاستبيانات الموزعة من وحدات العينة المدروسة تم تفريغها وإدخال البيانات في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ، وبعد التأكد من ثبات الاستبيان فقد تم الاستعانة ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية، تتمثل فيما يلي: (عميرش إ.، 2016/2017، صفحة 211)

- التكرارات: تم استخدام التكرارات من أجل تحليل خصائص عينة الدراسة؛
- النسب المئوية: هي تحويل التكرارات من قيمة عددية إلى قيمة نسبية للمساعدة في عملية تحديد خصائص عينة الدراسة؛
- المتوسط الحسابي: هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما، يستخدم من أجل معرفة متوسط الإجابات المتحصل عليها؛
- الانحراف المعياري: من أكثر مقاييس التشتت شيوعا، يعرف على أنه الجذر التربيعي الموجب لمتوسط مربع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، وتم استخدامه من أجل معرفة تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي وتباينها.

5.4 تحليل خصائص عينة الدراسة:

1.5.4 جنس عينة الدراسة:

جدول رقم(3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسب المئوية	النسب المتراكمة
ذكر	36	%87.8	%87.8
أنثى	5	%12.2	%100
المجموع	41	%100	-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

من الجدول رقم (3) يتضح أن أكبر عدد من المستجوبين هم ذكور بنسبة تقدر ب (87.8%)، والأقلية إناث حيث بلغت نسبتهم (12.2%)، وهذا يدل على استحواذ الذكور على مهنة التدقيق في الجزائر.

2.5.4 الفئة العمرية لعينة الدراسة

جدول رقم(4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسب المئوية	النسب المتراكمة
أقل من 35 سنة	5	%12.2	%12.2
من 35 إلى 50 سنة	23	%56.1	%68.3
أكثر من 50 سنة	13	%31.7	%100
المجموع	41	%100	-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

يتضح من الجدول رقم (4) أن أكبر عدد من المستجوبين تتراوح أعمارهم بين 35 سنة إلى 50 سنة بنسبة (56.1%)، تليها الفئة العمرية التي تتجاوز أعمارهم 50 سنة بنسبة (31.7%)، ثم يلي عدد المستجوبين الذين يبلغ أعمارهم أقل من 35 سنة بنسبة (12.2%).

3.5.4 المؤهل العلمي لعينة الدراسة.

جدول رقم(5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	%النسب المئوية	النسب المتراكمة
ليسانس	4	%9.8	%9.8
ماستر	5	%12.2	%22
دكتوراه	21	%51.2	%73.2
شهادات أخرى	11	%26.8	%100
المجموع	41	%100	-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

يتضح من الجدول رقم (5) أن حاملي شهادة الدكتوراه يمثلون النسبة الأكبر من عينة الدراسة، حيث بلغت نسبتهم (%73.2)، تليها حاملي الشهادات الأخرى بنسبة (%26.8)، ثم حاملي شهادة الماستر الذين يمثلون نسبة (%12.2)، أما حاملي شهادة الليسانس فيمثلون نسبة قليلة من عينة الدراسة بحيث تقدر نسبتهم بـ (%9.8).

4.5.4 المؤهل المهني لعينة الدراسة

جدول رقم(6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسب المئوية	النسب المتراكمة
محافظ حسابات	33	%80.5	%80.5
خبير محاسبي	8	%19.5	%100
المجموع	41	%100	-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن معظم أفراد عينة الدراسة تتمثل في فئة محافضي الحسابات، حيث بلغت نسبتهم (%80.5)، أما الخبراء المحاسبين فيمثلون فقط نسبة (%19.5) من عينة الدراسة، وهذا راجع لكون عدد محافضي الحسابات في الجزائر كبير مقارنة بالخبراء حسب ما هو وارد في جداول المجلس الوطني للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات.

5.5.4 سنوات الخبرة لعينة الدراسة

جدول رقم 7: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسب المئوية	النسب المتراكمة
أقل من 10 سنوات	10	%24.4	%24.4
من 10 سنوات إلى 20 سنة	21	%51.2	%75.6
أكثر من 20 سنة	10	%24.4	%100
المجموع	41	%100	-

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على SPSS

يتضح من الجدول رقم (7) أن أكبر عدد من المستجوبين لديهم خبرة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة بنسبة (51.2%)، يليها عدد المستجوبين الذين لديهم خبرة أقل من 10 سنوات وأكثر من 20 سنة بنسب متساوية تقدر بـ (24.4%)، نلاحظ أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال التدقيق.

6.4 تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

1.6.4 نتائج اختبار الفرضية الأولى :

تشير هذه الفرضية على أن فهم مجال عمل العميل ونشاطه يساعد المدقق الخارجي على كشف العناصر الغير عادية في القوائم المالية. وقد تم اختبار الفرضية بالاعتماد على أسئلة من استمارة الاستبيان.

جدول رقم 8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة على محور " أهمية فهم المدقق الخارجي لمجال عمل العميل ونشاطه لتحديد النقاط التي تتطلب فحصاً أوسعاً"

العبارة	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام للعينة
1 استخدام الاجراءات التحليلية يساعد المدقق على اكتشاف العناصر غير العادية	5	3.92	0.60	78.4%	موافق
2 ان مقارنة المعلومات الحالية مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة يساعد المدقق الخارجي على تحديد التغيرات الحاصلة	2	4.19	0.64	87.8%	موافق
3 استخدام الاجراءات التحليلية يساعد المدقق على تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص	1	4.41	0.63	88.2%	موافق بشدة
4 يساعد تطبيق الاجراءات التحليلية في تحديد مناطق الخطورة المحتملة	6	3.78	0.98	75.6%	موافق
5 ان مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق يساعد المدقق في فهم مجال عمل المؤسسة	4	3.95	0.77	79%	موافق
6 استخدام الاجراءات التحليلية يساعد في التقييم السليم للمخاطر الملازمة والرقابية	3	4.09	0.86	76%	موافق
المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور		4.06	0.49	81%	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

يبين الجدول رقم (8) أن المتوسط العام لإجابات العينة حول المحور الأول (أهمية فهم المدقق الخارجي لمجال عمل العميل ونشاطه لتحديد النقاط التي تتطلب فحصاً أوسعاً) يساوي (4.06) وهي قيمة تقع في المجال (3.40-4.20) حسب المتوسط المتوقع، وانحراف معياري يساوي (0.49) ونسبة موافقة (81%)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على " أن استخدام الاجراءات التحليلية

يساعد المدقق الخارجي على تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص " وهي الفقرة التي حققت أعلى متوسط حسابي مقدّر بـ (4.41) هذا ما يدل على أهمية هذه الإجراءات في توفير معلومات للمدقق الخارجي حول طبيعة أعمال العميل والتغيرات الحاصلة في نشاطها، وذلك لكشفها على العناصر التي تحتاج انتباهها خاصاً من طرف المدقق الخارجي، والتي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز، ثم تليها في المرتبة الثانية فقرة " أن مقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم تدقيقها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة يساعد المدقق الخارجي على تحديد التغيرات الحاصلة" بمتوسط حسابي قدره (4.19) وهذا ما يدل على أهمية هذا النوع من التحليل لإظهاره للاختلافات الكبيرة التي قد تشير إلى أخطاء محتملة في القوائم المالية. تشير انتباه المدقق الخارجي، فإذا بينت نتائج المقارنات عن وجود علاقات غير عادية على المدقق الأخذ بالاعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، وهذا يساعد المدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق، وفهم طبيعة عمل العميل يساعده في تحديد وقت ومدى إجراءات التدقيق اللازمة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى القائلة أنه: " يساعد فهم مجال عمل العميل ونشاطه المدقق الخارجي على كشف العناصر الغير عادية في القوائم المالية).

2.6.4 نتائج اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه يتم استخدام أساليب الإجراءات التحليلية كمؤشر لاكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة ومن ثمة تقييم قدرتها على الاستمرار. وقد تم اختبار الفرضية بالاعتماد على أسئلة من استمارة الاستبيان.

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة على محور " تقييم المدقق الخارجي لقدرة المؤسسة على الاستمرارية اعتمادا على مؤشرات الإجراءات التحليلية "

العبارة	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام للعينة
1 ان استخدام الإجراءات التحليلية يمكن المدقق الخارجي من اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيق	5	3.43	0.83	68.6%	موافق
2 تساعد أساليب الاجراءات التحليلية المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	4	3.75	0.85	75%	موافق
3 يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة	3	3.85	0.88	77%	موافق
4 ان النسب المالية مؤشرا مهم للإشارة الى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي مستقبلا	1	4.31	0.84	76.8%	موافق بشدة
5 ان مقارنة النتيجة المتوقعة من طرف المدقق الخارجي مع المبالغ المسجلة او النسب المستخرجة يسمح بالتوصل إلى الفروقات غير العادية	2	4.07	1.00	81.4%	موافق
المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور		3.89	0.59	78%	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS

يبين الجدول رقم (9) أن المتوسط العام لإجابات العينة حول المحور الثاني (تقييم المدقق الخارجي لقدرة المؤسسة على الاستمرارية اعتمادا على مؤشرات الإجراءات التحليلية) يساوي (3.89) وهي قيمة تقع في المجال (3.40-4.20) حسب المتوسط المرجح وانحراف معياري يساوي (0.59) وبنسبة موافقة

(78%)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على " أن النسب المالية مؤشرا مهم للإشارة إلى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي مستقبلا " وهي الفقرة التي حققت أعلى متوسط حسابي قدر ب (4.31) وهذا يعود لما توفره مختلف النسب المالية (الربحية، السيولة...) من تقييم للأداء المالي وإمكانية التنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل واحتمال تعرضها لمشاكل مالية قد تؤدي إلى الفشل المالي، ثم تليها فقرة " أن مقارنة النتيجة المتوقعة من طرف المدقق الخارجي مع المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة يسمح بالتوصل إلى الفروقات غير العادية " بمتوسط حسابي يقدر ب (4.07) وذلك راجع لإمكانية توصل المدقق من المقارنة بين النتائج المتوقعة مع البيانات الفعلية لفروقات غير عادية قد تكشف عن الأخطاء أو التلاعبات في القوائم المالية والاحتيالات، وهو ما يسمح للمدققين بتحليل هذه الفروقات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية القائلة أن: " يتم استخدام المؤشرات الناتجة عن الإجراءات التحليلية لاكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة ومن ثمة تقييم قدرتها على الاستمرار".

3.6.4 اختبار الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أنه يتم تخفيض مخاطر التدقيق من خلال تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية. وقد تم اختبار الفرضية بالاعتماد على أسئلة من استمارة الاستبيان ويوضح الجدول رقم (10) الإجابات عن الأسئلة، قيم كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية.

الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة على محور " تخفيض الاختبارات التفصيلية عند إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية"

العبارة	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام للعينة
1 يتم استعمال الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية في الاختبارات التفصيلية عندما يكون استعمالها ذو فعالية وتأثير لتخفيض مخاطر الاكتشاف	2	3.82	0.73	76.4%	موافق
2 ان عدم وجود فروقات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية يؤدي إلى انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء جوهرية	5	3.24	1.13	64.8%	موافق
3 يعتمد حجم الاختبارات التفصيلية للأرصدة على مدى ملاحظة المدقق الخارجي لفروقات جوهرية	4	3.65	0.82	73%	موافق
4 ان إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية يؤدي الى تخفيض الاختبارات التفصيلية	1	4.00	0.38	80%	موافق
5 يقوم المدقق الخارجي بتقليل الاختبارات التفصيلية في حالة متانة أنظمة الرقابة الداخلية	3	3.70	0.81	74%	موافق
إجمالي متوسط فقرات المحور		3.69	0.45	73.8%	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على SPSS.

يبين الجدول رقم (10) أن المتوسط العام لإجابات العينة حول المحور الثالث (تخفيض الاختبارات التفصيلية عند إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية) يساوي (3.69) وهي قيمة تقع في المجال 3.40-4.20 حسب المتوسط المرجح وانحراف معياري يساوي (0.45) ونسبة موافقة

(73.8%) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على " أن إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية " وهي الفقرة التي حققت أعلى متوسط حسابي قدر ب (4.00) فعدم إشارة تحليلات الإجراءات التحليلية لوجود انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات سيدفع المدقق إلى تضيق نطاق الاختبارات التفصيلية على مستوى هذه الأرصدة، وهو قرار يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الخارجي وتقييمه، ثم تليها فقرة " يتم استعمال الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية في الاختبارات التفصيلية عندما يكون استعمالها ذو فعالية وتأثير لتخفيض مخاطر الاكتشاف " بمتوسط حسابي يقدر ب (3.82) فللإجراءات التحليلية القدرة على توجيه المدقق نحو النقاط التي قد تحتاج إلى فحص إضافي بالإضافة إلى مساعدتها في تحليل البيانات بشكل فعال للكشف عن العناصر غير العادية، فإنه يمكن اعتبارها إجراءات جوهرية تساهم في تقليل مخاطر الاكتشاف ويعتمد ذلك على مدى ملائمة استخدام الإجراءات التحليلية ومدى موثوقية البيانات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة القائلة أنه: " يتم تخفيض مخاطر التدقيق من خلال تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية".

5. خلاصة:

تعتبر الإجراءات التحليلية من بين أهم الأدوات التي تستخدم لتقييم مخاطر التدقيق، بهدف تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن وتحديد أسبابها ومعالجتها بشكل فعال. حيث تساهم هذه الإجراءات في مساعدة المدقق في جمع أدلة إثبات ذات جودة وموثوقية، لدعم رأيه بشأن عدالة وصدق القوائم المالية وتوجيه مستخدم القوائم المالية لاتخاذ القرارات الصحيحة بناء على أسس موثوقة، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- استخدام الإجراءات التحليلية بشكل فعال يساعد المدقق على فهم مجال عمل العميل وتحديد النقاط التي تتطلب فحصاً أوسعاً ومن ثمة تخفيض مخاطر التدقيق وضمان فعالية عملية التدقيق؛

- مقارنة المعلومات الحالية بالمعلومات السابقة أسلوب من أساليب الإجراءات التحليلية يلعب دورا مهما في تحديد التغيرات التي قد تشير إلى أخطاء محتملة؛
- تلعب الإجراءات التحليلية دور مهم في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية والتنبؤ بالفشل المالي؛
- المؤشرات الناتجة عن الإجراءات التحليلية توجه المدقق إلى مناطق الخطورة العالية مما يزيد من جودة الأدلة المجمعة وثقتها وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق لأدنى مستوى؛
- إشارة الإجراءات التحليلية لعدم وجود تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة والقيمة الدفترية لأرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية يجعله يضيق نطاق الاختبارات التفصيلية؛

توصيات الدراسة:

بناءا على نتائج الدراسة نقترح ما يلي:

- توفير التدريب والتطوير المناسبين للمدققين الخارجيين لتعزيز مهاراتهم في استخدام الاجراءات التحليلية بشكل فعال؛
- تحديث معارف المدققين الخارجيين بأحدث التقنيات في هذا المجال؛
- التشجيع على استخدام الأدوات الإحصائية الحديثة في تحليل البيانات؛
- إنشاء فرق عمل متخصصة في الابتكار تعمل على تطوير وتحسين الأساليب المستخدمة في التحليل.

6. قائمة المراجع:

CNCC-IRE-CSOEC, Juin, 2012, *traduction des normes ISA vers le français- ISA 520 : procédures analytiques, paragraphe: A3* .

EZE GBALAM, EBIMOBOWEI, APPAH Peter. (2013) Audit risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence From Nigeria. *Research journal of Finance ana Accounting*. 2847-2222 ، (1)4 ،

- International federal accounting (IFAC). (2010) Handbook of international Quality control, Auditing, Review, other assurance, and related services pronouncement, Part 1. New York.
- M Mindak و W Managerial. (2011) Responsibility and audit risk. *Corporate environmental auditing journal*, Vol 26, N° 08.
- Rachid Ben Dib. (2001) *Econométrie Théorie et Application*. Alger: office des publications universitaires.
- Vicky B Heiman. (October, 1990). » Auditor's Assessments of the likelihood of error explanations in analytical review». *the accounting review* ,Vol 65)N° 04)-875 ، 890. تاريخ الاسترداد 25 11 2022.
- آمنة بوالقارة، و مهدي شباركة. (جوان 2023). مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق-شركة انرون-. مجلة دراسات اقتصادية، 479-501.
- إيمان آيت مهدي. (2019). الشبكات العصبية الاصطناعية ومحاكاة سلوك المورد البشري في بيئة العمل. *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد*، 03(01)، 149-163.
- إيمان عميرش. (2017/2016). مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي- دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا-. أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- بلقاسم سعودي. (2017). المراجعة الداخلية. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير. المسيلة، جامعة محمد بوضياف.
- حمزة محمود الزبيدي. (2004). *الإدارة المالية المتقدمة*. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- خالد محمد العشا. (1992-1991). استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها. رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة). كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، الأردن.
- خديجة حجاز. (2019-2018). استخدام أساليب التحليل الإحصائي كمدخل لترشيد الحكم الشخصي للمدقق في مجال المراجعة التحليلية -دراسة مجموعة من المدققين الخارجيين في الجزائر-. رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة سطيف 1، الجزائر.
- سهام كردودي. (2015). دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات- دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة-. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، الجزائر.

- طارق عبد العال حمادة. (2004). موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- علاء جواد الباز. (2015). مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة-. رسالة ماجستير. غزة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- عمر سقا. (2013). مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة اكبيطرة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 29(2).
- فارس صحراوي، و نعيمة زعرور. (جوان، 2021). استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق-دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيان: المركب الصناعي القنطرة-. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01، 165-181.
- فريد بولجال. (2017-2018). أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات -دراسة حالة مجموعة شركات-. أطروحة دكتوراه. قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- فهد راشد مسعود الهاجري. (2016). أثر نسب ومؤشرات التحليل المالي على الأداء المالي والمحاسبي في شركات الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في دولة الكويت. رسالة ماجستير. كلية ادارة المال والأعمال، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، الأردن.
- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية. (2000). "دليل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية"، دليل تدقيق رقم (4). بغداد، العراق. محمد حولي، و خالد دريس. (2021). مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة مراجع الحسابات في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية -دراسة ميدانية لآراء عينة من مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري-. مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، 14(01)، 68-87.
- محمد فاضل نعمة الياسري. (2017). أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية على تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 03، 342-373.
- منصور أحمد البدوي، و السيد شحاتة شحاتة. (2003). دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة. الإسكندرية، القاهرة، مصر: الدار الجامعية.
- مهند جعفر حسن حبيب. (2020). اساليب التحليل المالي ودورها في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات العامة السودانية-دراسة تطبيقية-. مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 02، 54-67.

The importance of using analytical procedures in reducing audit risks – a filed study –

Nadjet Harkati ^{1*}, Mohamed Bouchoucha ²

¹ University of Batna 1 (Algeria),
nadjet.harkati@univ-batna.dz 

² University of Batna1 (Algeria),

mohammed.bouchoucha@univ-batna.dz 

Received: 18-04-2024

Accepted: 07-12-2024

Abstract

The main objective of this study is to determine the importance of using analytical procedures in reducing audit risks, this study sample consists of 41 external auditors represented in the accountat governors and accounting experts, the study concluded that analytical procedures play an important role in reducing audit risks to a generally accepted level by revealing their indicators of unusual points that require a broader examination, thereby reducing the volume of detailed testes, and their ability to assess the ability of the enterprise to continue in the future. Finally the study recommended the need to provide appropriate training and development to external auditors to enhance their skills in using analytical procedures effectively.

Keywords:

Analytical procedures;
Audit risks;
External auditor.

JEL Classification Codes: M42; M40 .

***Corresponding author**