

The Role of Applying Analytical Procedures in Accordance with International Standard (520) in Reducing Audit Risks: A Field Study on Auditors in Accounting and Legal Audit Firms in Libya

Milad AlMaki Matouq Soud ^{*1}, Abdelkader Ramadan AlMahdi AlToumi ²

^{1,2} PhD Researcher, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Zawiya, Libya

* Email (for reference researcher): soudmelad09@gmail.com

دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة دراسة ميدانية على المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا

ميلاد المكي معتوق سعود^{*1}، عبد القادر رمضان المهدي التومي²
^{1,2} باحث دكتوراة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، ليبيا

Received:20-07-2026; Accepted: 30-08-2026; Published: 10-09-2026

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء "دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة" بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا ولتحقيق هذا الهدف، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة مكونة من (67) ممارساً لمهنة المراجعة (أصحاب مكاتب، شركاء، ومراجعين).

وقد خلصت الدراسة إلى وجود دور جوهري وفعال للمعيار (520) في الحد من مكونات خطر المراجعة الثلاثة؛ حيث أثبتت النتائج أن الإجراءات التحليلية تساهم في تخفيض المخاطر الضمنية عبر فهم طبيعة نشاط المنشأة وتقييم نزاهة إدارتها، كما تساهم في تقليص مخاطر الرقابة من خلال تقييم كفاءة الفصل بين المهام وتحديد ثغرات الهيكل الرقابي. كما بينت الدراسة أن الدور الأبرز للإجراءات التحليلية يكمن في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف، كونها ترفع من كفاءة الحكم المهني للمراجع وتبسط تحليل البيانات المعقدة والضخمة، مما يقلل من احتمالية فشل المراجع في اكتشاف التحريفات المادية. وبناءً على هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة في ليبيا بإصدار أدلة تطبيقية تعزز استخدام هذا المعيار، مع تكثيف البرامج التدريبية للمراجعين لرفع كفاءتهم في استخدام الأساليب الإحصائية والتقنية الحديثة عند تنفيذ التحليلات المالية، بما يضمن رفع جودة المراجعة في البيئة الليبية.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي (520)، الإجراءات التحليلية، مخاطر المراجعة، البيئة المهنية الليبية..

Abstract

This study aimed to investigate "The Role of Applying Analytical Procedures in Accordance with International Standard on Auditing (ISA 520) in Reducing Audit Risks," with an application to accounting and legal auditing offices in Libya. To achieve this objective, the study adopted a descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire distributed to a sample of (67) auditing practitioners (office owners, partners, and auditors).

The study concluded that ISA 520 plays a fundamental and effective role in mitigating the three components of audit risk. The results demonstrated that analytical procedures contribute to reducing Inherent Risk by enhancing the understanding of the entity's nature and assessing management integrity. Furthermore, they help diminish Control Risk by evaluating the efficiency of the segregation of duties and identifying gaps in the internal control structure. The study also revealed that the most prominent role of analytical procedures lies in reducing Detection Risk, as they enhance the auditor's professional judgment and simplify the analysis of complex and voluminous data, thereby reducing the likelihood of the auditor's failure to detect material misstatements.

Based on these findings, the study recommended that professional regulatory bodies in Libya should issue practical guidelines to promote the use of this standard. Additionally, it emphasized the need to intensify training programs for auditors to improve their proficiency in using modern

statistical and technical methods when performing financial analyses, ensuring the enhancement of audit quality within the Libyan professional environment.

Keywords: International Standard (ISA 520), Analytical Procedures, Audit Risks, Libyan Professional Environment.

المقدمة

مع التطور المستمر في مهنة المراجعة وزيادة تعقيد الأنشطة الاقتصادية والمالية، أصبحت أدوات وأساليب المراجعة الحديثة ضرورية لتحقيق جودة وفعالية أكبر في عمليات التدقيق الخارجي. ومن بين هذه الأدوات تبرز الإجراءات التحليلية التي نص عليها المعيار الدولي (520)، والتي تُستخدم كوسيلة فعّالة لفهم العلاقات المالية وغير المالية، واكتشاف الانحرافات المادية المحتملة، وتقليل مخاطر المراجعة التي قد تؤثر على رأي المراجع حول العدالة الموضوعية للقوائم المالية.

تأتي أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية من قدرتها على تحسين جودة عملية المراجعة من خلال تحليل البيانات المالية، وتقييم الأنماط والعلاقات، ومقارنة النتائج المتوقعة مع القيم الفعلية. كما تساهم هذه الإجراءات في تقليل مخاطر المراجعة التي تنقسم إلى ثلاثة أنواع: المخاطر الضمنية، مخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف.

1. **المخاطر الضمنية:** احتمال حدوث أخطاء مادية دون وجود أنظمة ضبط.
2. **مخاطر الرقابة الداخلية:** قصور نظام الرقابة الداخلية في كشف الأخطاء أو منعها.
3. **مخاطر عدم الاكتشاف:** فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء المادية أثناء المراجعة.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في أن المراجعين يواجهون تحديات في تقليل مخاطر المراجعة، مما يبرز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية وفق المعيار الدولي (520) لتقييم العلاقات المالية وغير المالية، وتحسين جودة المراجعة. ومن هنا، تطرح الدراسة السؤال الرئيسي:

هل يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة؟
وللإجابة على التساؤل السابق تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل لتطبيق الإجراءات التحليلية دور في تخفيض المخاطر الضمنية؟
2. هل لتطبيق الإجراءات التحليلية دور في تخفيض مخاطر الرقابة؟
3. هل لتطبيق الإجراءات التحليلية دور في تخفيض مخاطر الاكتشاف؟

أهداف الدراسة

يكمّن الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة. ويتحقق هذا الهدف من خلال تحقق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض المخاطر الضمنية.
2. التعرف على دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية.
3. التعرف على دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة في توضيح دور الإجراءات التحليلية كأداة فعّالة لجمع الأدلة وتحديد الانحرافات في البيانات المالية، مما يدعم جودة المراجعة ويقلل من الوقت والتكاليف المرتبطة بها. كما تسلط الضوء على أهمية توجيه المراجعين لاستخدام هذه الإجراءات لتحسين أدائهم، وتقليل المخاطر المحتملة أثناء عملية المراجعة، وتعزيز الثقة في القوائم المالية.

فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة، والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى حل لمشكلة الدراسة، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية "يوجد دور للإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة". وتتنبأ منها الفرضيات الفرعية:

1. يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض المخاطر الضمنية.
2. يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية.
3. يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها، حيث تم جمع البيانات من خلال استبيان موجه إلى عينة من المراجعين في مكاتب المراجعة المعتمدة في ليبيا، بغرض تحليل دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة.

1. دراسة (العبدلي، 2011)، الكويت، بعنوان: "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة من قبل المراجعين الماليين".
هدف الدراسة: التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجعين الماليين لتحسين كفاءة وفعالية المراجعة.
منهجية الدراسة: استخدمت استبانة وزعت على 104 مراجع مالي في وزارة المالية بالكويت، وتم استرداد 98 استبانة بنسبة 94%.
النتائج: أكدت الدراسة أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين كفاءة المراجعة وتحديد المشكلات المالية بدقة.
التوصيات: الاستمرار في استخدام الإجراءات التحليلية، وتطوير برامج تدريبية لتحسين قدرة المراجعين على تحليل البيانات المالية.
2. دراسة (أبو ميالة وزبانية، 2012)، فلسطين، بعنوان: "دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 520".
هدف الدراسة: التعرف على دور الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار (520) في تخفيض مخاطر المراجعة.
منهجية الدراسة: استبانة وزعت على 93 مراجعاً، وتم استرداد 83 استبانة بنسبة 89%.
النتائج: أكدت الدراسة أن فهم المراجع لمجال عمل الشركة وتقييم الانحرافات المحتملة يساهم في تخفيض مخاطر المراجعة.
التوصيات: تطبيق الإجراءات التحليلية في التخطيط والمراجعة، والبحث عن تفسيرات وأدلة إضافية عند وجود تقلبات مهمة.
3. دراسة (مهيرة، 2013)، الجزائر، بعنوان: "أساليب الإجراءات التحليلية ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة".
هدف الدراسة: التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة وتخفيض تكاليفها.
منهجية الدراسة: استبانة وزعت على 100 ممارس، تم استرداد 64 استبانة.
النتائج: أكدت الدراسة أهمية الإجراءات التحليلية في تخفيض تكاليف المراجعة وتحسين كفاءتها.
التوصيات: تشجيع المؤسسات على استخدام الإجراءات التحليلية، وإعداد برامج تدريبية للمراجعين.
4. دراسة (محمد، 2016)، العراق، بعنوان: "دور الإجراءات التحليلية في تحسين أداء مراجعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي".
هدف الدراسة: بيان دور الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة وتحسين كفاءة العمل الرقابي.
منهجية الدراسة: استبانة ومقابلات شخصية مع مراجعي ديوان الرقابة في النجف.
النتائج: ضعف الإلمام بالمعايير الدولية للإجراءات التحليلية، وصعوبات في جمع البيانات اللازمة.
التوصيات: زيادة برامج التوعية والتدريب وتوفير الأنظمة اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية.
5. دراسة (عمريش، 2017)، الجزائر وفرنسا، بعنوان: "مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر المراجعة الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا".
هدف الدراسة: مقارنة استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر المراجعة بين الجزائر وفرنسا.
منهجية الدراسة: استبانة ومقابلات شخصية.
النتائج: اختلاف ملحوظ بين الدولتين في تطبيق الإجراءات التحليلية واهتمام المراجعين بتقييم عناصر الرقابة الداخلية.
التوصيات: تطوير تدريب المراجعين، الاطلاع المستمر على التغيرات المهنية، والمشاركة في المؤتمرات المهنية.
6. دراسة (مغراوي وحمادي، 2019)، الجزائر، بعنوان: "أهمية الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر المراجعة الخارجية المراجعة الخارجية دراسة ميدانية".
هدف الدراسة: تحديد أهمية الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر المراجعة الخارجية.
منهجية الدراسة: استبانة وزعت على 30 مراجعاً عبر البريد الإلكتروني.
النتائج: أكدت الدراسة أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين دقة البيانات واكتشاف الأخطاء.
التوصيات: إصدار معايير محلية لتنظيم المراجعة، وتعزيز استخدام الإجراءات التحليلية.
7. دراسة (أيمن، 2021)، الجزائر، بعنوان: "دور إجراءات المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية دراسة حالة مؤسسة أن سي روية خلال الفترة 2010/2019".
هدف الدراسة: دراسة دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
منهجية الدراسة: تحليل بيانات مالية لمؤسسة "أن سي روية" خلال الفترة 2010-2019.
النتائج: وجود علاقة إيجابية بين الإجراءات التحليلية وتحقيق جودة المراجعة.
التوصيات: زيادة الاهتمام بالإجراءات التحليلية، وتوفير دورات تدريبية للمراجعين.

8. دراسة (الخليفة، 2021)، السودان، بعنوان: " دور المراجعة التحليلية في الحد من المخاطر المصرفية بالتطبيق على بنك السودان المركزي".

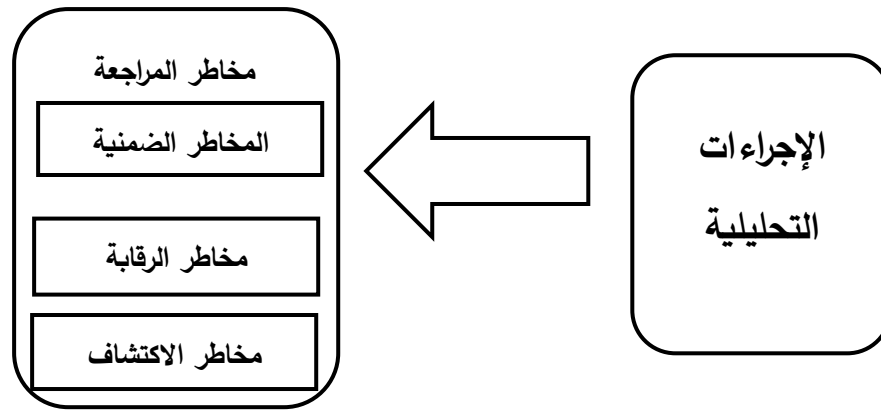
هدف الدراسة: تقييم دور المراجعة التحليلية في تقليل المخاطر المصرفية.

منهجية الدراسة: استبانة وزعت على عينة مكونة من 30 مراجعاً.

النتائج: وجود علاقة إيجابية بين المراجعة التحليلية وتقليل المخاطر المصرفية.

التوصيات: إعداد برامج تدريبية للمراجعين، وزيادة الوعي بأهمية المراجعة التحليلية.

أنموذج الدراسة



إجراءات الفحص التحليلي:

تأثرت نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية بشكل كبير بالتطورات الهائلة والمتسارعة في بيئة الأعمال الاقتصادية ونظم المعلومات، وقد ترتب على ذلك تأثير واضح على أعمال المراجعة، حيث تم تطوير وتنويع أساليب المراجعة لمواكبة هذه التطورات، بالإضافة إلى ذلك، زاد التأثير بظهور الثورة الصناعية التي تتطلب قدرات جماعية لا يمكن للأفراد الفرديين تحملها وأعبائها التحويلية، وبناءً على ذلك، ظهرت الشركات المساهمة التي يتم تمويلها من وفورات الجمهور العام.

وهذا ما حدا بالمراجعة لأن تنتقل من عمليات المراجعة الكاملة للسجلات والبيانات والمستندات بهدف ضبط الدقة الحسابية والمحاسبية، والتأكد من عدم وجود عمليات غش واحتيال واختلاس إلى إجراءات اختبارية بأخذ عينات عشوائية وإحصائية فظهرت المراجعة الانتقادية التي تتم بعد استكمال عملية المراجعة نفسها، ويقصد بها قيام المحاسب القانوني بإلقاء نظرة عامة وسريعة وفاحصة على المستندات والسجلات، ثم التوقف عند الأمور الشاذة وغير العادية التي قد يكتشفها في المستندات والسجلات، ومن ثم فحصها فحصاً وافياً مع عدم الاهتمام بفحص البنود العادية وغير العادية، وأخيراً جاءت المراجعة التحليلية نتاجاً لتطوير أسلوب المراجعة الانتقادية التي كانت نوعاً من الاختبارات الجوهرية التي يجريها المحاسبون القانونيون، بقصد التغلب على أسلوب المراجعة الاختيارية القائم على أساس اختبار العينات (الربضي، 2013).

تتمثل المراجعة التحليلية بإجراء أنواع من المقارنات ثم تطورت إلى استخدام النسب المالية ثم حدث تطور آخر أدى إلى استخدام أساليب كمية أكثر تعقيداً، مثل الارتباط والانحدار والسلاسل الزمنية وغيرها من الأساليب الأخرى، وكان من طبيعة هذا التطور في الأساليب أن فكرة "النظرة السريعة الفاحصة بواسطة شخص خبير لم تعد وحدها كافية، ولكن أصبح هناك أيضاً أساليب كمية تحليلية متقدمة أخذت في التطور الأمر الذي أدى إلى استخدام اصطلاح "المراجعة التحليلية" "Analytical Review" ليُعبّر عن هذا الأسلوب (لطفي، 2005).

بعد الاطلاع على التوضيحات حول تطور أدوات ووسائل المراجعة، يُعتبر إجراءات الفحص التحليلي واحداً من أبرز الأساليب الحديثة في المراجعة وفحص القوائم المالية، حيث يساعد المراجع على تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.

تتمثل أهمية إجراءات الفحص التحليلي في دعمها من قبل معايير المراجعة الدولية، وخاصةً المعيار رقم (520)، وأيضاً معيار الانتوساي (1520) الذي يعتبر المراجعة التحليلية جزءاً أساسياً من إجراءات المراجعة.

2. ماهية إجراءات الفحص التحليلي:

تعد إجراءات الفحص التحليلي إحدى أدوات المراجعة ذات الفائدة الكبيرة في دراسة وتحليل البيانات والمعدلات والاتجاهات المالية، يمكن استخدامها في مرحلة التخطيط لتحديد اتجاهات عمليات المنشأة وتحديد الجوانب الأهم لتوجيه التركيز والفحص اللازم، بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام إجراءات الفحص التحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة.

3. تعريف إجراءات الفحص التحليلي:

"الإجراءات التحليلية هي أدوات تحليلية تُستخدم لفحص العلاقات والنسب المالية، ومقارنتها مع معايير محددة أو بيانات سابقة، بهدف الكشف عن التناقضات أو الانحرافات التي قد تشير إلى مخاطر جوهرية في القوائم المالية، مما يساهم في تعزيز جودة المراجعة، (Qtaish Al، Makhoulf، 2022).

4. معيار الإجراءات التحليلية (ISA 520)

هو أحد المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB)، ويهدف إلى تنظيم استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة لضمان كشف الأخطاء أو التحريفات المادية في القوائم المالية.

5. تعريف مخاطر المراجعة:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للمراجعة 200 مخاطر المراجعة بأنها "خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف" (IAASB، 2017، ص83).

6. مكونات مخاطر المراجعة:

تعد مخاطر المراجعة من العناصر الأساسية التي يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار أثناء عملية المراجعة، حيث تمثل احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية دون أن يتم اكتشافها وتصحيحها، مما قد يؤدي إلى تقديم رأي مراجعة غير صحيح، وتتمثل أهمية دراسة مخاطر المراجعة في أن القوائم المالية تُعتبر أداة أساسية لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين، وبالتالي فإن أي خطأ أو تحريف قد يؤثر بشكل سلبي على تلك القرارات، تتعلق هذه المخاطر بإمكانية وجود أخطاء أو تلاعبات، سواء كانت نتيجة عوامل داخلية مثل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، أو عوامل خارجية مثل تعقيد العمليات والبيئة التشغيلية للمنشأة، ولضمان تحقيق أهداف عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، تُقسم مخاطر المراجعة إلى ثلاثة مكونات رئيسية: المخاطر الضمنية، ومخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف، (Whittington، Pany، 2022).

• المخاطر الضمنية (الطبيعية):

وهي "المخاطر الناشئة عن احتمال وجود تحريف مادي في بند معين أو نشاط معين أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة، بحيث لو اجتمعت مع بعضها البعض تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية. وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المنشأة وموضع المراجعة وبيئتها قبل البدء بعملية المراجعة أو بافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية"، (بليله، 2015، ص18).

• مخاطر الرقابة الداخلية:

تعرف المخاطر الرقابية بأنها "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات، قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، بمعنى أن المخاطر الرقابية قياساً لتقديرات المراجع الاحتمالية أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدار المقبول في دورة أو جزء من المعاملات لن تمنع أو تكتشف بواسطة الرقابة الداخلية للعميل، (دحوح والقاضي، 2009).

• مخاطر الاكتشاف:

مخاطر الاكتشاف هي مخاطر تتعلق بفشل المراجع في الكشف عن أخطاء أو تلاعبات مهمة في البيانات المالية، هذه المخاطر تختلف عن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، التي تتوقف على عوامل خارجية مثل طبيعة النشاط وجودة الرقابة الداخلية للمنشأة المراجعة، والمراجع يمكنه التأثير على مستوى مخاطر الاكتشاف وتخفيضها من خلال اختيار إجراءات المراجعة المناسبة وجمع الأدلة الكافية للتحقق من صحة البيانات المالية والتي تجعله قادراً على التحكم في هذا النوع من المخاطر، (عبدالجليل، 2019).

الدراسة الميدانية

يستعرض هذا الفصل الإطار المنهجي والإجراءات التطبيقية للدراسة المعنونة بـ "دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا". يستهل الفصل بتحديد المنهج العلمي المتبع، مع توضيح الحدود الموضوعية والمكانية والزمانية للبحث. كما ينتقل لتوصيف مجتمع الدراسة وكيفية اختيار العينة وتحليل خصائصها الديموغرافية. وعلاوة على ذلك، يتناول الفصل الأدوات العلمية المستخدمة في جمع البيانات، مع شرح دقيق لخطوات التحقق من صدق وثبات هذه الأدوات لضمان دقة القياس. ويختتم الفصل بعرض مراحل التطبيق الميداني والأساليب الإحصائية المعتمدة لتحليل البيانات واستخلاص النتائج.

مجتمع الدراسة

يُقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية الشاملة من الأفراد، أو الأحداث، أو الأشياء التي يسعى الباحثان إلى تعميم نتائج دراسته عليها، والتي ترتبط ارتباطاً مباشراً بمشكلة البحث قيد الدراسة.

في هذه الدراسة، يمثل مجتمع الدراسة المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس.

المعوقات والصعوبات التي واجهها الباحثان أثناء مرحلة جمع البيانات:

واجه الباحثان صعوبة كبيرة في تحديد مواقع العديد من المكاتب، حيث تبين أن أغلبها لا يمتلك عناوين واضحة أو مقرات ثابتة يمكن الوصول إليها، كما تعذر على الباحثان الوصول إلى بعض أرقام الهواتف الخاصة بأصحاب المكاتب، مما أسفر عن محدودية قنوات التواصل معهم، كما واجه الباحثان مشكلة تتعلق بأن عدداً من المكاتب المدرجة قد تم إغلاقها نهائياً، بالإضافة إلى وفاة بعض أصحاب المكاتب، مما أدى إلى تقليص عدد العينة المستهدفة

عينة البحث

تم اختيار العينة وفقاً لقواعد منهجية صارمة تضمن تمثيلها للمجتمع الأصلي الذي أخذت منه، بحيث تحمل العينة نفس الخصائص الأساسية للمجتمع قيد البحث. هذا الإجراء ضروري لضمان الحصول على نتائج تتميز بالموضوعية والقبالية للتعميم على مجتمع الدراسة كاملاً.

وقد تم تنفيذ عملية جمع البيانات على النحو التالي:

- العدد الموزع: تم توزيع (75) استبانة على أفراد العينة.
- العدد المسترجع: تم استرجاع (67) استبانة.
- بلغت نسبة الاسترجاع 89.3%، وهي نسبة مرتفعة وممتازة تؤكد جدية استجابة الأفراد وبعد المراجعة والتدقيق، تبين أن جميع الاستبانات المسترجعة (67) كانت صالحة للمعالجة الإحصائية، مما يعني عدم وجود استبانات مستبعدة.

يوضح الجدول رقم (1) التالي توزيع أفراد عينة البحث النهائية وفقاً لقطاعات العملاء (أو الفئات الديموغرافية الأخرى التي تم ذكرها في الدراسة):

الجدول رقم (1)

ت	البيان	الاستبانات الموزعة	الاستبانات الفارغة	الاستبانات المقبولة	نسبة الاستبانات الفارغة	نسبة الاستبانات المقبولة
1	مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس	75	08	67	10.7%	89.3%
	أجمالي الاستبانات لعينة البحث	75	08	67	10.7%	89.3%

تُظهر النتائج الميدانية أن نسبة الاستثمارات المسترجعة والصالحة للتحليل بلغت 89.3% من إجمالي عدد الاستثمارات الموزعة (67 استبانة مسترجعة من 75 استبانة موزعة).

تُعد نسبة الاستجابة هذه مرتفعة، وتؤكد على دقة تمثيل العينة، كما تُقارن بمعايير تحديد حجم العينة الإحصائية.

أداة جمع البيانات (الاستبيان):

إن الأداة المستخدمة في جمع المعلومات المراد الحصول عليها من أفراد عينة البحث هي الاستبيان حول موضوع البحث حيث تكونت الاستبيان من فقرة، موزعة على المعلومات الشخصية ومحورين موضحة كما يلي:

أ) المعلومات الشخصية: وتكونت من 4 فقرات هي (المؤهل العلمي – التخصص – سنوات الخبرة – المركز الوظيفي).

ب) محاور الدراسة: (دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة) دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا) وقد تكون من 3 محاور هما:

1. المحور الأول: بمدى وجود دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار الدولي (520) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة في تخفيض المخاطر الضمنية تكونت فقراته من 5 فقرات.
2. المحور الثاني: بمدى وجود دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار الدولي (520) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة في تخفيض المخاطر الرقابة الداخلية تكونت فقراته من 6 فقرات.
3. المحور الثالث: بمدى وجود دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار الدولي (520) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة في تخفيض المخاطر عدم الاكتشاف تكونت فقراته من 5 فقرات.

ثبات وصدق الأداة (الاستبيان):

يُشكل التأكد من الخصائص السيكمترية لأداة البحث، والمتمثلة في الصدق والثبات، أهمية قصوى للباحث، وتُعد هذه الإجراءات حاسمة نظراً لتأثيرها المباشر على جودة النتائج المستخلصة وعلى إمكانية تعميمها على المجتمع الأصلي للدراسة.

إن العلاقة بين الصدق والثبات مرتبطة بفعالية الأداة؛ فالصدق يقيس قدرة الأداة على قياس الظاهرة المستهدفة بدقة، بينما يشير الثبات إلى مدى اتساق القراءات واستقرارها عند تكرار التطبيق، مما يضمن خلو القياسات المأخوذة من الأداة من الأخطاء العشوائية غير المقبولة.

1. اختبار الثبات:

يُقصد بثبات أداة البحث قياس درجة الاتساق الداخلي للاستبانة والتأكد من استقرار القراءات. جوهر هذا الإجراء هو ضمان أن الاستجابات المقدمة من نفس أفراد العينة ستظل متقاربة وموحدة تقريباً في حال تكرار تطبيق الأداة في أوقات مختلفة، مما يعكس اعتمادية الأداة وموثوقيتها.

• اختبار الثبات بطريقة التجزئة النصفية (معامل سبيرمان براون):

لتقدير الثبات بالطريقة النصفية، تم تطبيق معامل ارتباط بيرسون بين مجموع درجات الفقرات الزوجية ومجموع درجات الفقرات الفردية لكل بُعد من أبعاد الأداة وللحصول على القيمة النهائية التي تمثل ثبات الأداة كاملة، استلزم الأمر تصحيح هذه المعاملات المحسوبة باستخدام معادلة سبيرمان-براون (Spearman-Brown Correction). تشير النتائج المفصلة في الجدول رقم (2.2.3) إلى أن معاملات الثبات المُصححة لجميع محاور الاستبانة كانت مرتفعة ومقبولة إحصائياً. ونظراً لأن الحد الأدنى المتعارف عليه للثبات المقبول في الدراسات الاجتماعية والإدارية هو 0.60، فإن تجاوز النتائج لهذه القيمة يعطي الباحثان طمأنينة وثقة عالية في الاعتماد على أداة الدراسة وملاءمتها لتحليل البيانات اللاحق.

يوضح الجدول رقم (2) نتائج تحليل الثبات للأبعاد الرئيسة لاستبانة الدراسة، وذلك بالاعتماد على طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Method) المعدلة باستخدام معادلة سبيرمان-براون للتصحيح.

الجدول رقم (2)

م	المحاور	عدد الفقرات	معامل الارتباط قبل التصحيح	معامل سبيرمان براون	النتيجة
1	المخاطر الضمنية	05	0.782	0.877	ثبات مرتفع
2	المخاطر الرقابة الداخلية	05	0.814	0.87	ثبات مرتفع
3	المخاطر عدم الاكتشاف	05	0.756	0.861	ثبات مرتفع
	الاستبيان ككل	15	0.848	0.917	ثبات مرتفع جداً

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات spss

"يستبين من القراءات الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه، والمتعلقة باختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة التجزئة النصفية (Split-Half)، أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الاستقرار والاتساق الداخلي. حيث أظهرت النتائج أن معامل الارتباط قبل التصحيح لجميع المحاور كان مرتفعاً، وبمنح الدقة الإحصائية اللازمة عبر معامل سبيرمان براون (Spearman-Brown)، بلغت قيم الثبات لمحاور مخاطر المراجعة (الضمنية، الرقابة الداخلية، وعدم الاكتشاف) مستويات تتراوح ما بين (0.861) و (0.877).

وعلى مستوى الأداة ككل، حقق الاستبيان معامل ثبات إجمالي قدره (0.917)، وهي قيمة مرتفعة جداً وتتجاوز بكثير الحد الأدنى المقبول في البحوث الإنسانية والمحاسبية (0.60). تشير هذه النتائج بوضوح إلى أن الأداة المستخدمة قادرة على قياس دور الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة ببيئة المكاتب القانونية في ليبيا بدرجة عالية من الموثوقية؛ مما يعني أنه لو أعيد تطبيق هذا الاستبيان على العينة ذاتها (67 مفردة) في ظل ظروف مماثلة، فإنه سيُعطى النتائج نفسها تقريباً، وهو ما يُضفي صبغة العلمية والموضوعية على النتائج الميدانية التي ستسفر عنها الدراسة.

• اختبار الثبات بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

يشير الثبات إلى مدى موثوقية المقياس وقدرته على تحقيق نتائج متماثلة ومستقرة إذا تم تكرار عملية القياس في ظروف مماثلة.

يوضح الجدول رقم (3.2.2) نتائج تحليل الثبات للأبعاد الرئيسة لاستبانة الدراسة، وذلك بالاعتماد على طريقة التجزئة النصفية المعدلة باستخدام معادلة سبيرمان - براون للتصحيح، وهي طريقة تُستخدم لتقييم الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، تماماً كمعامل ألفا كرونباخ، حيث يُعتبر معامل الثبات مقبولاً إذا كان أكبر من (0.60) وضعيفاً إذا كان أقل من ذلك.

الجدول رقم (3) نتائج اختبار الثبات (معامل ألفا كرو نباخ) لمحاور الاستبيان

م	المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات (قيمة معامل ألفا كرو نباخ)	النتيجة
1	المخاطر الضمنية	05	0.821	ثبات مرتفع
2	المخاطر الرقابية الداخلية	05	0.845	ثبات مرتفع
3	المخاطر عدم الاكتشاف	05	0.798	ثبات مرتفع
	الاستبيان ككل	15	0.892	ثبات مرتفع

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات spss

"الأغراض التأكد من اتساق الأداة وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة الميدانية، تم استخراج معامل (ألفا كرونباخ) لقياس درجة الثبات. ويظهر من واقع النتائج الإحصائية الموضحة في الجدول أعلاه أن قيم المعامل لكافة المحاور (المخاطر الضمنية، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف) قد جاءت مرتفعة، حيث انحصرت ما بين (0.798) و (0.845).

كما حقق الاستبيان في صورته الإجمالية معامل ثبات كلي بلغ (0.892)، وهي قيمة ممتازة إحصائياً؛ كونها تتجاوز الحد الأدنى المقبول في الدراسات المحاسبية والاجتماعية والمحدد بـ (0.60). ويعكس ذلك تجانس فقرات الاستبيان وقوة ترابطها، مما يُعطي الباحثان ثقة تامة في صلاحية الأداة لجمع البيانات من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا، والاعتماد على النتائج المستخلصة منها في تحليل دور المعيار الدولي (520) في الحد من مخاطر المراجعة."

2. اختبار الصدق:

اختبار صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد قام الباحثان بالتأكد من صدق أداة البحث كما يلي:

• صدق فقرات الاستبانة:

تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين وهما:

1. الصدق الظاهري للأداة البحث (صدق المحكمين):

للتأكد من صدق الأداة، اعتمد الباحثان منهجية صدق المحتوى تم ذلك عن طريق عرض الأداة على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة وكان الهدف من هذا التحكيم هو تحديد النقاط التالية:

- ما إذا كانت الفقرات تقيس الأداء المطلوب بالفعل.
 - مدى صلة فقرات المقياس بالمتغير الذي يسعى الباحثان لقياسه.
 - الحكم على صياغة الفقرات، درجة وضوحها، ومناسبتها للمجالات التي تتضمنها الأداة.
- قام الباحثان بعد ذلك بمراجعة الأداة بناءً على ملاحظات وتوجيهات المحكمين، حيث تضمن ذلك حذف بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتعزيز جودة المقياس.

2. صدق الاتساق الداخلي والبنائي لمحاور البحث:

تم التحقق من الاتساق الداخلي لعبارات كل عامل (أو محور) ضمن المقياس، وذلك بهدف التأكد من أن جميع الفقرات التي تنتمي إلى بُعد واحد تقيس الشيء نفسه بفعالية.

جدول رقم (4) نتائج اختبارات الصدق لمحاور الاستبيان

م	المحاور	معامل الصدق البنائي (الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان)	معامل الصدق الداخلي (الاتساق الداخلي) الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرو نباخ	مستوى الدلالة	النتيجة
1	المخاطر الضمنية	0.845	0.906	0.000	دال إحصائياً
2	المخاطر الرقابية الداخلية	0.872	0.919	0.000	دال إحصائياً
3	المخاطر عدم الاكتشاف	0.812	0.893	0.000	دال إحصائياً
	الاستبيان ككل	-	0.944		صادق جداً

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

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات spss

"تظهر النتائج الواردة في الجدول أعلاه مؤشرات قوية لصدق أداة الدراسة بجانبها البنائي والداخلي. فمن حيث الصدق البنائي، نجد أن جميع معاملات الارتباط بين محاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان قد جاءت

مرتفعة، حيث تراوحت ما بين (0.812) كحد أدنى و (0.872) كحد أقصى، وبمستوى دلالة إحصائية قدره (0.000)؛ مما يشير إلى وجود اتساق عالٍ وتكامل بين الفقرات المكونة للاستبيان في قياس مفهوم مخاطر المراجعة بمكوناته الثلاثة.

أما بالنسبة لـ **الصدق الداخلي** (المقاس عبر الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ)، فقد بلغت قيمته للمحاور مستويات ممتازة تتراوح بين (0.893) و (0.919)، في حين وصلت للأداة ككل إلى (0.944). تعكس هذه القيم دقة الأداة في رصد آراء ممارسي المهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة بليبيا حول دور الإجراءات التحليلية (وفق المعيار 520) في تخفيض المخاطر. إن بلوغ مستوى الدلالة القيمة (0.000) يؤكد أن هذه النتائج لم تكن وليدة الصدفة، بل هي تعبير حقيقي عن تمتع الأداة بدرجة عالية من الصدق والموثوقية العلمية التي تسمح بالانتقال إلى مرحلة تحليل النتائج وتفسيرها".

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Test:

للتأكد من ملاءمة البيانات للتحليل الإحصائي البارامتري (المعلمي)، تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لمعرفة ما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي. يُعد هذا الاختبار شرطاً أساسياً لتطبيق العديد من الاختبارات الإحصائية المتقدمة (البارامتريّة) المستخدمة في اختبار الفرضيات.

يوضح الجدول رقم (5) نتائج هذا الاختبار، حيث تشير النتائج إلى أن:

م	المحاور	القيمة الاحصائية	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
1	المخاطر الضمنية	0.212	66	0.088
2	المخاطر الرقابة الداخلية	0.156	66	0.067
3	المخاطر عدم الاكتشاف	0.187	66	0.081
	الاستبيان ككل	0.185	66	0.079

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات spss

* This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

بهدف تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة، قام الباحثان بإجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov (K-S) للتحقق مما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي. (Normality Test)

ويشير الجدول أعلاه إلى أن قيم الدلالة المعنوية (Sig) لجميع محاور الدراسة (المخاطر الضمنية، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف) بالإضافة إلى الاستبيان ككل، قد جاءت أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05). حيث بلغت القيمة الإجمالية للاستبيان (0.079).

وبناءً على هذه النتيجة، يتم قبول الفرض العدمي الذي ينص على أن 'بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي'. وهذا يمنح المسوغ العلمي للباحث لاستخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية (Parametric Tests) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات المتعلقة بدور المعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة، مما يعزز من دقة النتائج وقابليتها للتعميم على مجتمع الدراسة في مكاتب المحاسبة بليبيا".

خصائص عينة البحث

تمهيد: "تُعد عملية تحليل خصائص عينة الدراسة ركيزة أساسية في البحث الميداني، حيث تمنح فهماً عميقاً لمدى تأهيل وخبرة المشاركين في تقييم الظاهرة محل الدراسة. وقد شملت عينة البحث (67) ممارساً للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا.

ويسعى هذا الجزء إلى استعراض الملامح المهنية والأكاديمية لأفراد العينة، متمثلة في (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص، والمركز الوظيفي) إن تنوع هذه الخصائص يساهم في إضفاء صبغة من الشمولية والموضوعية على النتائج؛ حيث إن تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) يتطلب مزيجاً من المعرفة العلمية المتخصصة والخبرة الميدانية المترجمة لتقدير مخاطر المراجعة بدقة.

وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه الخصائص وفقاً للتكرارات والنسب المئوية المستخرجة من واقع إجابات أفراد العينة:

1. خصائص عينة البحث وفقاً لنوع وفقاً للمؤهل العلمي:

الجدول رقم (6) خصائص عينة البحث وفقاً لنوع وفقاً للمؤهل العلمي.

الترتيب حسب التوافر	النسبة	التكرار	وفقاً للمؤهل العلمي
4	3%	02	دبلوم عالي
1	62.7%	42	بكالوريوس
2	26.9%	18	ماجستير
3	7.4%	05	دكتوراه
-	100%	67	الإجمالي

من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS)

"يتبين من خلال مراجعة بيانات الجدول أعلاه أن الشريحة الأكبر من المشاركين في الدراسة الميدانية هم من حملة درجة البكالوريوس، حيث بلغ تكرارهم (42) مشاركاً وبنسبة مئوية بلغت (62.7%). وجاء في المرتبة الثانية حملة درجة الماجستير بتكرار قدره (18) وبنسبة (26.9%). في حين مثل حملة الدكتوراه نسبة (7.4%)، تلاهم حملة الدبلوم العالي بنسبة ضئيلة بلغت (3.0%)."

ويعزى تركيز العينة في فئتي البكالوريوس والدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) إلى طبيعة مهنة المراجعة القانونية في ليبيا، التي تتطلب مستوى أكاديمياً متخصصاً لممارسة المهنة والتعامل مع المعايير المهنية المعقدة مثل المعيار الدولي (520). إن امتلاك النسبة الساحقة من العينة (أكثر من 97%) لمؤهلات جامعية وعليا يمنح نتائج الدراسة درجة عالية من الموثوقية؛ حيث يمتلك هؤلاء المشاركون الخلفية العلمية الكافية لتقييم دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة بأسلوب منهجي سليم"

2. خصائص عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة.

الجدول رقم (6) خصائص عينة سنوات الخبرة

الترتيب حسب التوافر	النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
5	11.9%	08	أقل من 5 سنوات
4	14.9%	10	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
3	20.9%	14	من 10 إلى أقل من 15 سنة
2	22.4%	15	من 15 إلى أقل من 20 سنة
1	29.9%	20	أكثر من 20 سنة
-	100%	67	الإجمالي

من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS)

تُشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه إلى تنوع خبرات أفراد العينة، حيث جاءت الفئة التي تزيد خبرتها عن (20 سنة فأكثر) في المرتبة الأولى بتكرار قدره (20) مشاركاً وبنسبة (29.9%). تلتها الفئة التي تتراوح خبرتها بين (15 إلى أقل من 20 سنة) بنسبة (22.4%)، ثم الفئة من (10 إلى أقل من 15 سنة) بنسبة (20.9%). وبذلك يتضح أن النسبة الأكبر من المشاركين (أكثر من 73%) تتجاوز خبرتهم المهنية الـ 10 سنوات.

ويعد هذا التوزيع مؤشراً إيجابياً للغاية لنتائج الدراسة؛ إذ إن تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) يعتمد بشكل أساسي على الحكم المهني للمراجع وقدرته على استنتاج العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية. وتراكم الخبرات العملية لدى عينة الدراسة في مكاتب المحاسبة بليبيا يعزز من قدرتهم على تقديم تقييمات دقيقة حول كيفية مساهمة هذه الإجراءات في تخفيض مخاطر المراجعة (الضمنية، الرقابية، وعدم الاكتشاف). إن سيطرة ذوي الخبرات الطويلة على العينة يضمن أن الإجابات ناتجة عن ممارسات ميدانية فعلية ومعرفة عميقة ببينة المراجعة الليبية.

3. خصائص عينة البحث وفقاً لتخصص.

الجدول رقم (7) خصائص عينة التخصص

الترتيب حسب التوافر	النسبة	التكرار	التخصص
1	86.6%	58	محاسبة
2	7.5%	05	علوم مالية ومصرفية
3	5.9%	04	إدارة الأعمال
-	100%	67	الإجمالي

من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS)

تُشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه إلى تنوع خبرات أفراد العينة، حيث جاءت الفئة التي تزيد خبرتها عن (20 سنة فأكثر) في المرتبة الأولى بتكرار قدره (20) مشاركاً ونسبة (29.9%). تلتها الفئة التي تتراوح خبرتها بين (15 إلى أقل من 20 سنة) بنسبة (22.4%)، ثم الفئة من (10 إلى أقل من 15 سنة) بنسبة (20.9%). وبذلك يتضح أن النسبة الأكبر من المشاركين (أكثر من 73%) تتجاوز خبرتهم المهنية الـ 10 سنوات.

ويعد هذا التوزيع مؤشراً إيجابياً للغاية لنتائج الدراسة؛ إذ إن تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) يعتمد بشكل أساسي على الحكم المهني للمراجع وقدرته على استنتاج العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية. وتراكم الخبرات العملية لدى عينة الدراسة في مكاتب المحاسبة بلدياً يعزز من قدرتهم على تقديم تقييمات دقيقة حول كفاءة مساهمة هذه الإجراءات في تخفيض مخاطر المراجعة (الضمنية، الرقابية، وعدم الاكتشاف). إن سيطرة ذوي الخبرات الطويلة على العينة يضمن أن الإجابات ناتجة عن ممارسات ميدانية فعلية ومعرفة عميقة ببيئة المراجعة الليبية.

4. خصائص عينة البحث وفقاً لمتغير المركز الوظيفي.

الجدول رقم (8) خصائص عينة المركز الوظيفي.

الترتيب حسب التوافر	النسبة	التكرار	المركز الوظيفي
3	17.9%	12	صاحب مكتب
2	22.4%	15	شريك بالمكتب
1	59.7%	40	مراجع (مراجع أول/ مساعد مراجع)
-	100%	67	الإجمالي

من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS).

"توضح نتائج الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب مراكزهم الوظيفية داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا؛ حيث جاءت فئة المراجعين (مراجع أول/ مساعد مراجع) في المرتبة الأولى بتكرار قدره (40) ونسبة مئوية بلغت (59.7%). تلتها فئة الشركاء بالمكاتب بنسبة (22.4%)، ثم فئة أصحاب المكاتب بنسبة (17.9%)."

ويعكس هذا التوزيع شمولية العينة لجميع المستويات الإدارية والفنية في مكاتب المراجعة؛ فبينما يمتلك أصحاب المكاتب والشركاء الرؤية الإشرافية والمسؤولية القانونية عن جودة المراجعة وتخفيض مخاطرها، يمثل المراجعون والمراجعون الأوائل الفئة التنفيذية التي تباشر تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) بشكل ميداني ومباشر. إن مشاركة هذه الفئات المتنوعة تضمن الحصول على إجابات واقعية تعبر عن الممارسة الفعلية للمهنة، وتؤكد أن نتائج الدراسة تعكس آراء صناع القرار ومنفذي عملية المراجعة على حد سواء، مما يعزز من قيمة التوصيات المتعلقة بالحد من المخاطر الضمنية والرقابية ومخاطر عدم الاكتشاف."

التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث:

تم تحليل استجابات أفراد عينة البحث على جميع فقرات أداة الدراسة (الاستبيان) باستخدام الإحصاء الوصفي. وقد اعتمد التحليل على حساب المتوسطات الحسابية (M) والانحرافات المعيارية (SD)، وذلك لتحديد درجة الموافقة أو الاتفاق على كل عبارة ومحور لتقييم درجة الموافقة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تتراوح الدرجات بين (5) موافق بشدة و (1) غير موافق بشدة ولغرض تفسير هذه المتوسطات والحكم على

درجة الموافقة (كبيرة، متوسطة، ضعيفة)، تم اعتماد المدى الموزون (أو المدى المتوسط) الذي يوضح معيار الحكم على الاستجابات، كما هو مفصل في الجدول رقم (5) الذي يلي هذه الفقرة.

الجدول رقم (9) مقياس درجة الموافقة وفق مقياس ليكرث الخماسي للمتوسطات الحسابية:

القياس	الدرجة	المتوسط المرجح	درجة الموافقة
لا أوافق تماماً	1	من 1.00 إلى 1.80	منخفضة جداً
لا أوافق	2	أكثر من 1.80 إلى 2.60	منخفضة
محايد	3	أكثر من 2.60 إلى 3.40	متوسطة
أوافق	4	أكثر من 3.40 إلى 4.20	مرتفعة
أوافق تماماً	5	أكثر من 4.20 إلى 5.00	مرتفعة جداً

من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS)

حيث تم ذلك وفقاً للعمليات الحسابية الآتية:

1. تم احتساب المدى في مقياس ليكرث الخماسي المدى $4 = 1 - 5$
2. ثم قسمة المدى (4) على أكبر قيمة وهي (5) حسب الآتي: $0.80 = 5 \div 4$
3. تم إضافة هذه القيمة (0.80) إلى أقل قيمة وهي (1)، وهكذا حسب ما هو موضح في الجدول أعلاه رقم (5).

والجدول التالي يبين تقدير مستويات التوافر لمتغيرات البحث وفقاً للأوزان النسبية
جدول رقم (10) تقدير مستويات التوافر لمتغيرات البحث وفقاً للأوزان النسبية.

معدل الوزن النسبي	90-100	80-89.9	70-79.9	50-69.9	أقل من 50
التقدير	ممتاز جداً	جيد جداً	جيد	مقبول	ضعيف

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات SPSS

وفيما يلي التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث لمحاوّر متغيرات البحث كلّ على حدة:

(دور تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة) دراسة ميدانية على المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في (مدينة طرابلس)

1. تحليل إجابات عينة البحث حول تخفيض المخاطر الضمنية والجدول (11) يوضح تحليل البيانات حول إجابات العينة.

الجدول (11) يوضح تحليل البيانات حول إجابات العينة.

تخفيض المخاطر الضمنية					
ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة
1	ساهم تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي 520 في تقييم مدى مصداقية الإدارة بشكل دقيق.	4.12	0.785	82.4%	موافق
2	ساعدت الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي 520 في تحديد تأثير خبرة الإدارة ومعرفة على جودة البيانات المالية.	3.95	0.812	79.0%	موافق
3	كشفت الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي 520 الضغوط التي تتعرض لها الإدارة وقد تؤثر على نزاهة التقارير المالية.	04.05	0.741	81.0%	موافق
4	زادت الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي 520 من فهم المخاطر المرتبطة بطبيعة نشاط المنشأة.	4.25	0.692	85.0%	موافق بشدة
5	ساعدت الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي 520 في تقييم تأثير تعقيد العمليات على دقة البيانات المالية.	3.88	0.854	77.6%	موافق
	المتوسط والانحراف والوزن النسبي العام	04.05	0.776	81.0%	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات SPSS

تُظهر النتائج الواردة في الجدول أعلاه موافقة عينة الدراسة بدرجة عالية على قدرة الإجراءات التحليلية، وفقاً للمعيار الدولي (520)، على المساهمة في تخفيض المخاطر الضمنية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (4.05) بوزن نسبي قدره (81.0%)، مما يشير إلى اتجاه إيجابي قوي نحو فاعلية هذه الإجراءات في البيئة المهنية الليبية.

ويمكن تحليل أبرز ملامح هذا المحور من خلال النقاط التالية:

- فهم طبيعة النشاط: احتلت الفقرة رقم (4) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.25) ودرجة موافقة (موافق بشدة)؛ مما يؤكد أن المراجعين يعتمدون بشكل أساسي على الإجراءات التحليلية لتعميق فهمهم للمخاطر المرتبطة بطبيعة نشاط المنشأة هذا الفهم يُعد خطوة استباقية حاسمة لتحديد الحسابات الأكثر عرضة للتحريف قبل البدء في عمليات الفحص التفصيلي.
 - تقييم الإدارة والنزاهة: جاءت الفقرة رقم (1) المتعلقة بتقييم مصداقية الإدارة في المرتبة الثانية بمتوسط (4.12). ويشير ذلك إلى أن تطبيق المعيار (520) يساعد المراجع في ليبيا على استنتاج مؤشرات حول نزاهة الإدارة من خلال تحليل التباينات غير المنطقية في البيانات المالية.
 - كشف ضغوط التقارير المالية: حققت الفقرة رقم (3) متوسطاً قدره (4.05)، مما يبرهن على أن الإجراءات التحليلية تعمل كأداة إنذار مبكر لكشف الضغوط التي قد تدفع الإدارة للتلاعب بالنتائج.
 - القدرة على كشف التعقيد والخبرة: بالرغم من أن الفقرات (2) و(5) جاءت في المراتب الأخيرة بمتوسطات (3.95) و(3.88) على التوالي، إلا أنها ظلت ضمن درجة الموافقة العالية. وهذا يعكس دور المعيار في تقييم مدى تأثير تعقيد العمليات وخبرة الإدارة على جودة التقارير المالية الصادرة.
- الخلاصة الإحصائية:** إن انخفاض قيمة الانحراف المعياري العام للمحور (0.776) يعكس تجانساً واضحاً في آراء أفراد العينة البالغ عددهم (67) مراجعاً حول هذه النتائج. ويؤكد ذلك أن الإجراءات التحليلية، كما عرفها المعيار (520)، ليست مجرد أدوات حسابية بل هي "تقنيات تقييمية" تساهم بفعالية في تقليص احتمالية وجود أخطاء مادية في أرصدة الحسابات الناتجة عن عوامل طبيعية أو بيئية.

2. تحليل إجابات عينة البحث حول تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية والجدول (12) يوضح تحليل البيانات حول إجابات العينة.

الجدول (12) يوضح تحليل البيانات حول إجابات العينة.

تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية					
ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة
1	أثرت الإجراءات التحليلية على سياسات إدارة الموارد البشرية في توظيف موظفين أكفاء وأمناء.	3.76	0.912	75.2%	موافق
2	ساهمت الإجراءات التحليلية في تحسين سياسات التدريب والتطوير المهني في المنظمة.	3.82	0.845	76.4%	موافق
3	ساعدت في تعزيز تقسيم المهام والمسؤوليات مما يقلل من احتمالية حدوث تلاعب أو خطأ.	4.10	0.723	82.0%	موافق
4	ساهمت في تحقيق فصل فعال بين المهام المرتبطة بالحفاظ على الأصول وتسجيل العمليات.	4.15	0.688	83.0%	موافق بشدة
5	ساهمت في الفصل الفعال بين المهام لضمان الرقابة الداخلية.	04.02	0.754	80.4%	موافق
المتوسط والانحراف والوزن النسبي العام		3.97	0.784	79.4%	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان اعتماد على مخرجات SPSS

تُشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه إلى أن عينة الدراسة توافق بدرجة (موافق) على وجود دور جوهري لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية. حيث سجل المحور متوسطاً حسابياً عاماً قدره (3.97) بوزن نسبي بلغ (79.4%)

ويمكن استعراض دلالات هذه النتائج من خلال الآتي:

- الفصل بين المهام وحماية الأصول: احتلت الفقرة رقم (4) المرتبة الأولى بمتوسط (4.15) ودرجة موافقة (موافق بشدة). (ويعكس ذلك إدراك المراجعين في مكاتب المحاسبة بليبيا بأن الإجراءات التحليلية تساهم بفاعلية في التأكد من وجود فصل حقيقي بين المهام المرتبطة بالحفاظ على الأصول وتسجيل العمليات، مما يقلل من فرص حدوث تحريفات لا تكتشفها الرقابة الداخلية).
 - تعزيز الهيكل التنظيمي: جاءت الفقرتان (3) و(5) في مراتب متقدمة بمتوسطات (4.10) و (4.02) على التوالي. وهذا يؤكد أن التحليل المالي والمقارنات التي يتطلبها المعيار (520) تساعد المراجع في تقييم مدى كفاءة تقسيم المسؤوليات داخل المنظمة، مما يحد من احتمالية حدوث تلاعب أو أخطاء ناتجة عن ضعف الضبط الداخلي.
 - تقييم البيئة الرقابية والبشرية: رغم مجيئ الفقرات (1) و(2) في المراتب الأخيرة بمتوسطات (3.76) و(3.82)، إلا أنها ظلت ضمن نطاق الموافقة. ويشير ذلك إلى أن الإجراءات التحليلية تمنح المراجع مؤشرات غير مباشرة حول جودة سياسات الموارد البشرية والتدريب؛ فالاختلافات الجوهرية غير المبررة في البيانات قد تعزى إلى نقص كفاءة الموظفين أو ضعف التطوير المهني.
- الخلاصة الإحصائية:** إن قيمة الانحراف المعياري العام للمحور (0.784) تشير إلى تقارب كبير في وجهات نظر المشاركين (67 مفردة) وتؤكد هذه النتائج أن الإجراءات التحليلية تعمل كأداة رقابية مكتملة تمكن المراجع من التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية للمنظمة قادر على منع أو كشف الأخطاء المادية في الوقت المناسب، وبذلك تنخفض مخاطر الرقابة الداخلية إلى مستوياتها الدنيا.
3. "تحليل إجابات عينة البحث حول تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف والجدول (13) يوضح تحليل البيانات حول إجابات عينة الدراسة.

والجدول (13) يوضح تحليل البيانات حول إجابات عينة الدراسة.

تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف					
ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة
1	رفعت الإجراءات التحليلية من مستوى خبرة المراجعين مما يساهم في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.	4.30	0.612	86.0%	موافق بشدة
2	ساعدت على تبسيط عملية تحليل البيانات المالية المعقدة مما يساهم في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.	4.18	0.705	83.6%	موافق
3	مكنت من التعامل مع حجم العمليات المالية الكبيرة بشكل فعال مما يساهم في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.	4.12	0.741	82.4%	موافق
4	ساعدت في اتخاذ المراجع لقرارات مبنية على حكم مهني مما يساهم في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.	04.08	0.762	81.6%	موافق
5	رفعت الإجراءات التحليلية من مستوى خبرة المراجعين مما يساهم في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.	4.30	0.612	86.0%	موافق بشدة
المتوسط والانحراف والوزن النسبي العام		4.17	0.705	83.4%	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان اعتماد على مخرجات SPSS

تُظهر النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه موافقة عينة الدراسة بدرجة عالية على أن تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) يلعب دوراً حاسماً في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف (Detection Risk) وقد سجل هذا المحور أعلى متوسط حسابي عام مقارنة بالمحاور السابقة، حيث بلغ (4.17) بوزن نسبي قدره (83.4%).

ويمكن تحليل هذه النتائج من خلال النقاط الجوهرية التالية:

- تطوير الخبرة المهنية: احتلت الفقرة المتعلقة برفع مستوى خبرة المراجعين المرتبة الأولى بمتوسط (4.30) ودرجة (موافق بشدة) ويعكس ذلك أن الإجراءات التحليلية تمنح المراجع قدرة أعلى على الربط بين البيانات المالية وغير المالية، مما يقلل من احتمالية فشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.
- معالجة البيانات المعقدة والكبيرة: حققت الفقرتان (2) و(3) متوسطات مرتفعة (4.18) و (4.12) على التوالي. ويشير ذلك إلى أن المعيار (520) يوفر أدوات تقنية تساعد المراجع في التعامل مع العمليات

المالية الضخمة وتبسيط البيانات المعقدة، وهو ما يقلص من فرص تسلسل الأخطاء أو التلاعبات بعيداً عن عين المراجع.

- دعم الحكم المهني: جاءت الفقرة رقم (4) بمتوسط (4.08)، مما يؤكد أن الإجراءات التحليلية تمثل ركيزة أساسية لاتخاذ قرارات مراجعة مبنية على حكم مهني سليم. فبدلاً من الاعتماد الكلي على العينات العشوائية، تُمكن هذه الإجراءات المراجع من توجيه جهوده نحو البنود الأكثر عرضة للمخاطر.

الخلاصة الإحصائية: يُلاحظ أن هذا المحور سجل أقل انحراف معياري عام (0.705)، مما يدل على وجود توافق كبير جداً بين الـ (67) مراجعاً المستهدفين في مكاتب المحاسبة والمراجعة بليبيا حول هذه النتائج. إن هذه القوة الإحصائية تبرهن على أن تطبيق المعيار (520) هو صمام الأمان الذي يمنع وقوع المراجع في خطأ إصدار رأي غير سليم نتيجة عدم اكتشاف التحريفات المادية الموجودة في القوائم المالية

اختبار فرضيات الدراسة:

وبناء على مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

في ضوء تساؤلات وأهداف الدراسة، واستناداً إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية (يوجد دور للإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة) ومنها تم اشتقاق الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الأولى: يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض المخاطر الضمنية.

الفرضية الثانية: يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية.

الفرضية الثالثة: يوجد دور لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

جدول رقم (14) نتائج اختبار (T) لفرضيات الدراسة (One-Sample T-Test)

الفرضية	المحور (المتغير)	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)	النتيجة
الفرعية الأولى	دور الإجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر الضمنية	4.05	دالة إيجابياً	0.000	قبول الفرضية
الفرعية الثانية	دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر الرقابة	3.97	دالة إيجابياً	0.000	قبول الفرضية
الفرعية الثالثة	دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف	4.17	دالة إيجابياً	0.000	قبول الفرضية
الرئيسية	الاستبيان ككل	4.06	دالة إيجابياً	0.000	قبول الفرضية

التعليق والتحليل الإحصائي:

1. المخاطر الضمنية (الفرضية الأولى): تشير قيمة (Sig) البالغة (0.000) إلى وجود دور جوهري للإجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر الضمنية. وبما أن المتوسط الحسابي (4.05) أكبر من القيمة الاختبارية، فإن ذلك يعكس اتفاقاً عالياً لدى المراجعين في ليبيا على أن المعيار (520) يساعد في تقييم مصداقية الإدارة وفهم نشاط المنشأة.

2. مخاطر الرقابة (الفرضية الثانية): أظهرت النتائج قبول الفرضية بمستوى دلالة (0.000) ويعزز المتوسط الحسابي (3.97) النتيجة بأن تطبيق هذه الإجراءات يساهم بفاعلية في تقييم الفصل بين المهام وتعزيز الهيكل التنظيمي للمنشآت محل المراجعة.

3. مخاطر عدم الاكتشاف (الفرضية الثالثة): حقق هذا المحور أعلى متوسط حسابي (4.17) وتؤكد نتائج اختبار (T) أن الإجراءات التحليلية هي الأداة الأكثر تأثيراً في الحد من مخاطر عدم الاكتشاف من خلال تبسيط البيانات المعقدة ودعم الحكم المهني للمراجع.

4. الفرضية الرئيسية: بناءً على النتائج السابقة، ثبتت صحة الفرضية الرئيسية بوجود دور إيجابي وفعال للإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة بصفة عامة في البيئة المهنية الليبية.

بناءً على التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات الذي قمنا به لعينة الدراسة (67 مراجعاً في البيئة الليبية)، نوضح أهم النتائج والتوصيات المصاغة بأسلوب أكاديمي رصين:

النتائج

1. أظهرت الدراسة وجود دور إيجابي وذو دلالة إحصائية لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر المراجعة بكافة أنواعها، مما يعكس وعي المراجعين في ليبيا بأهمية هذا المعيار.
2. أظهرت الدراسة وجود دور إيجابي وذو دلالة إحصائية لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض المخاطر الضمنية، مما يعكس وعي المراجعين في ليبيا بأهمية هذا المعيار.
3. بينت الدراسة وجود دور إيجابي وذو دلالة إحصائية لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية.
4. أوضحت الدراسة وجود دور إيجابي وذو دلالة إحصائية لتطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً للمعيار الدولي (520) في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف.

التوصيات

1. ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة في ليبيا (مثل نقابة المحاسبين والمراجعين) بإصدار أدلة إرشادية مبسطة تحت المراجعين على تفعيل الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية المراجعة وعدم الاكتفاء بها في المرحلة التمهيديّة فقط.
2. عقد دورات تدريبية متخصصة لمراجعين الحسابات في ليبيا تركز على الجوانب التطبيقية للمعيار الدولي (520)، مع التركيز على استخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة والبرمجيات المحاسبية في إجراء المقارنات والتحليلات.
3. تشجيع المراجعين على تعزيز "الشك المهني" والحكم الشخصي المدعوم بالنتائج الرقمية للإجراءات التحليلية، خاصة عند تقييم نزاهة الإدارة والضغوط التي قد تتعرض لها، لضمان كشف التحريفات الجوهرية.
4. التوصية بتطوير مناهج أقسام المحاسبة في الجامعات الليبية لتشمل حالات دراسية تطبيقية حول معايير المراجعة الدولية، وبشكل خاص كيفية استخدام التحليل المالي كأداة لتقييم مخاطر المراجعة.
5. ضرورة مواكبة المكاتب الليبية للتطور التقني من خلال استخدام برامج المراجعة التي تتيح إجراء التحليلات والارتباطات بين البيانات المالية وغير المالية بشكل آلي، مما يقلل الجهد البشري ويزيد من دقة اكتشاف الأخطاء.

المراجع

1. العبدلي، ساري حامد، (2011)، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق من قبل المراقبين الماليين، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
2. أبو ميالة، سهيل، وسعيد زبينة، (2013)، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، المجلد 2، تشرين الأول.
3. ساره، مهيرة، (2013)، أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضر بسكرة، الجزائر.
4. محمد، رفيق عبد الرزاق، (2016)، دور الإجراءات التحليلية في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة المالية الاتحادية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 40.
5. عميرش، أيمن، (2017)، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
6. صبرينة، مغراوي صبرينة حامد، (2020)، أهمية الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة يحيى فارس بالمدينة، الجزائر.
7. أيمن، مدفوني، (2021)، دور إجراءات المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية دراسة حالة مؤسسة أن سي روبيّة خلال الفترة 2010/2019، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي - الجزائر.
8. الخليفة، أمل سيد علي، (2021)، دور المراجعة التحليلية في الحد من المخاطر المصرفية بالتطبيق على بنك السودان المركزي من الفترة 2019-2021م، رسالة ماجستير، جامعة العلوم والتقنية، كلية العلوم الإدارية، أم درمان - السودان.
9. الربضي، كناري سعيد، (2013)، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيق من وجهة نظر المحاسبين، رسالة ماجستير، جامعة جرش، كلية الاقتصاد، الأردن.
10. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، مراجعة وتدقيق نظام المعلومات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية - مصر.

11. بلبيلة، نبيل حكمت نبيل، (2015)، أثر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الإدارة، الأردن.
12. القاضي، حسن أحمد؛ دحدوح، حسن يوسف، (2009)، تدقيق الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن.
13. عبد الجليل، الأخداري، (2019)، أثر مخاطر المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
14. Al Qtaish, H., Makhlouf, M. H., & Joudeh, A. H. (2022). The Effect of Auditors' Use of Analytical Procedures in the Light of ISA 520 on Audit Quality: Evidence from Jordan. Studies of Applied Economics, 40.
15. Whittington, R., & Pany, K. (2022). Principles of auditing and other assurance services (22nd ed.). McGraw-Hill Education

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **SAJFAS** and/or the editor(s). **SAJFAS** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.