



الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الريان

عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف
-دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن

رسالة مقدمة الى عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي بجامعة الريان

لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، في تخصص محاسبة

إعداد

أيمن عبدالله سالم باشراف

إشراف

د. أحمد عبدالله العمودي

1448 / 2026

إقرار المراجع اللغوي للرسالة

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ :

أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف -دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن .

التي تقدم بها الباحث/ أيمن عبدالله سالم باشراف قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي، بحيث أصبحت ذات أسلوب علمي، وسليمة من الأخطاء اللغوية.

المراجع اللغوي: جمال رمضان حيمد حديجان

الدرجة العلمية: أستاذ دكتور

الجامعة: حضرموت

التوقيع: 

التاريخ: ١٦/١٢ ٢٠٢٦ م

إقرار المراجع اللغوي لترجمة ملخص الرسالة

أشهد أن ملخص رسالة الماجستير الموسومة بـ أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف
-دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن-

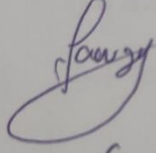
التي تقدم به الطالب / أيمن عبدالله سالم باشراف قد تمت مراجعته من الناحية اللغوية تحت إشرافي، بحيث أصبحت ذا
أسلوب علمي، وسليمة من الأخطاء اللغوية.

المراجع اللغوي: فوزي حسن باوزير

الدرجة العلمية: ماجستير

جامعة : حضرموت

التوقيع:



التاريخ: ١٤ / ٢ / ٢٠٢٦

إقرار المشرف العلمي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ :

أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف -دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن.

التي تقدم بها الباحث أيمن عبدالله سالم باشريف قد استكملت بمراحلها كافة تحت إشرافي وأرشحها للمناقشة.

المشرف العلمي

الاسم: أحمد عبدالله العمودي

الدرجة العلمية: أستاذ مشارك

التوقيع: 

التاريخ: ٢٠٢٦ / ٦ / ١٣

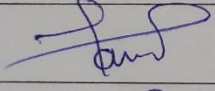
إقرار لجنة المناقشة

بناءً على قرار رئيس الجامعة رقم (8) لعام 2026م الصادر بتاريخ 2026/06/22م بشأن تشكيل لجنة مناقشة رسالة الماجستير الموسومة بـ:

(أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف – دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن) المقدمة من الباحث: أيمن عبدالله سالم باشرىف تخصص: المحاسبة

نقر نحن رئيس لجنة المناقشة وأعضاءها أننا اطلعنا على الرسالة العلمية المذكورة آنفاً وقد ناقشنا الباحث في محتوياتها، وفي ما له علاقة بها، وأجيزت الرسالة بتاريخ: 2026/07/12م.

أعضاء لجنة المناقشة:

م	الاسم	اللقب العلمي	الصفة في اللجنة	التوقيع
1.	د. فائز محمد شيخ بامزاحم	أستاذ مشارك	رئيساً ومناقشاً خارجياً	
2.	د. أحمد عبدالله عمر العمودي	أستاذ مشارك	عضواً ومشرفاً علمياً	
3.	د. سالم عبدالله بن كليب	أستاذ مشارك	عضواً ومناقشاً داخلياً	

تفويض الباحث للجامعة

أنا الباحث: أيمن عبدالله سالم باشرىف، تخصص محاسبة

أفوض جامعة الريان، وأمنح لها الحق بتصوير رسالتي العلمية للماجستير الموسومة بـ:

أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف (دراسة ميدانية على مكاتب وشركات
المراجعة الخارجية في اليمن)

ونسسخها ورقياً، وإلكترونياً، كُلياً أو جزئياً؛ وذلك لأغراض البحث والنشر العلمي، والتبادل مع المؤسسات والجهات التعليمية
والجامعية ذات العلاقة.

التوقيع:
التاريخ: ٢٠٢٦/٦/١٤

قال تعالى:

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

[طه: 114]

الإهداء

أهدي دراستي هذا إلى:

أمي وأبي، يا نبع حبّ وحنان
بفضلكما كان الطريق إلى الأمان
إلى من ساندوني في المسير ولم يملّوا
وكانوا عونَ قلبي كلما ضاقَ الزمان
إخوتي، زملائي، أصدقائي الأوفياء
لكم في القلبِ وُدٌّ صادقٌ لا يستبان
إلى أسرتي، إلى أبنائي، يا دفءَ الحياة
بكم يزهو النجاحُ وتُشرقُ الأحلامُ
إلى من دعا لي في الخفاء وفي العلن
جزاكم الله خيرًا، يا رفاقَ الإحسان
إلى كلّ من أسهمَ في إنجازِ هذا الجهد
مشرفي، وأساتدتي وجامعتي، لكم مني عظيمُ الامتنان

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله وتوفيقه يكتمل العمل وتحقق الغايات، فله سبحانه الشكر أولاً وآخرًا، وظاهرًا وباطنًا، على ما أنعم ويسر حتى تم إنجاز هذه الرسالة.

يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان للدكتور/ أحمد عبدالله العمودي، مشرف هذه الرسالة، لما بذله من جهود مخلصه، وما قدمه من توجيهات علمية سديدة، وإرشادات قيمة، ومتابعة حثيثة، كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذه الرسالة وإخراجها بالصورة المرجوة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لجامعة الريان، ممثلة برئيسها الأستاذ الدكتور/ سالم محمد بافقير، وإلى منتسبيها كافة من أكاديميين وإداريين، لما يبذلونه من جهود مباركة في دعم المسيرة التعليمية والارتقاء بها.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة، على تكرمهم بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما سيبدونه من ملاحظات علمية قيمة تسهم في إثراء هذا العمل.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل لشركة سنابل المحدودة ممثلة برئيس مجلس إدارتها المهندس أسامة باوزير، ووكيلها الأستاذ مراد اليزيدي، لما قدماء لي من دعم لدراسة الماجستير.

كما أتقدم ببالغ الامتنان والتقدير لكل من كان له دور وأسهم في إتمام هذه الدراسة.

الباحث

المستخلص

استهدفت هذه الدراسة قياس أثر استراتيجيات التحوط التي يتبعها المراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة في اليمن. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي من خلال استخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات، إضافة إلى المنهج الوصفي في بناء الإطار النظري بالاعتماد على الكتب والدوريات والرسائل العلمية ذات الصلة بالدراسة.

تم استخدام الاستبانة الإلكترونية كأداة رئيسة لجمع البيانات، وشمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية كافةً، المزاويلين لمهنة مراجعة الحسابات وتدقيقها، بالاعتماد على كشوفات وزارة الصناعة والتجارة لشهر فبراير 2026م، التي بلغ عددها (37) شركة مراجعة، و(171) مكتب مراجعة فردياً. وقد جرى توزيع (170) استبانة إلكترونياً، وبلغ عدد الاستبانات المعبأة إلكترونياً (136) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي.

توصلت الدراسة إلى أنَّ المراجع الخارجي في اليمن يقوم بتطبيق استراتيجيات التحوط للحد من مخاطر الاكتشاف بدرجة عالية جداً (4.29)، كما بيّنت النتائج أنَّ أكثر أبعاد استراتيجيات التحوط تطبيقاً هو التخطيط الجيد للمراجعة بدرجة عالية جداً (4.47)، يليه التخصص النوعي للمراجع الخارجي بدرجة عالية جداً (4.39)، ثم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية بدرجة عالية جداً (4.36)، فالمراجعة التحليلية بدرجة عالية جداً (4.31)، ثم استخدام وسائل التقنية الحديثة بدرجة عالية جداً (4.21)، وأخيراً المراجعة المشتركة بدرجة عالية (3.98).

و أثبت نموذج الانحدار الخطي البسيط وجود أثر إيجابي دال إحصائياً (لاستراتيجيات التحوط منفردة)، في الحد من مخاطر الاكتشاف، وتباينت قوة تأثير الأبعاد؛ حيث كان التأثير الأكبر هو التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية ($\beta=0.726$)، يليه استخدام التقنيات الحديثة ($\beta=0.646$)، يليه التخصص النوعي ($\beta=0.631$) يليه المراجعة التحليلية ($\beta=0.623$) يليه التخطيط الجيد ($\beta=0.544$)، بينما جاء المراجعة المشتركة في المرتبة الأخيرة ($\beta=0.523$)، مما يشير إلى وجود فجوة واضحة بين سهولة تطبيق بعض الاستراتيجيات (كالتخطيط) وعزوف في تطبيق بعض الاستراتيجيات (كالمراجعة المشتركة) وفعالية استراتيجيات أخرى (كالتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية) التي تعد أكثر تأثيراً لكنها أقل ممارسة في الواقع المهني اليمني.

أوصت الدراسة بإعادة هيكلة أولويات مكاتب وشركات المراجعة نحو تعزيز الاستراتيجيات الأكثر تأثيراً خاصة التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية، مع ضرورة تبني منهج تكاملي يجمع بين هذه الاستراتيجيات بدلاً من الاعتماد على إجراءات منفردة. كما دعت إلى سن تشريعات مهنية تحفز تطبيق المراجعة المشتركة، والاستثمار الجاد في البنية التقنية والتدريب الرقمي، مع توجيه التوصيات إلى جهات محددة (مكاتب وشركات المراجعة، جمعية المحاسبين القانونيين، ووزارة الصناعة والتجارة)، بما يضمن ترجمة هذه النتائج إلى ممارسات مهنية.

الكلمات المفتاحية: استراتيجيات التحوط، المراجع الخارجي، مخاطر الاكتشاف، مكاتب وشركات المراجعة في اليمن.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الإهداء
ب	الشكر والتقدير
ج	المستخلص
د	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملاحق
ل	قائمة المختصرات
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة
2	1/1/1 مقدمة الدراسة
3	2/1/1 مشكلة الدراسة وأسئلته
3	3/1/1 فروض الدراسة
4	4/1/1 أهداف الدراسة
4	5/1/1 أهمية الدراسة
4	6/1/1 حدود الدراسة
5	7/1/1 مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية
5	8/1/1 متغيرات الدراسة
5	9/1/1 منهجية الدراسة
5	10/1/1 مجتمع الدراسة وعينته
6	11/1/1 أدوات الدراسة
6	12/1/1 هيكل الدراسة
7	المبحث الثاني: الأدب النظري والدراسات السابقة
7	1/2/1 الدراسات السابقة
21	2/2/1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

22	الفصل الثاني: الإطار النظري
23	المبحث الأول: استراتيجيات التحوُّط مفهومها وانواعها
23	1/1/2 مقدمة
23	2/1/2 مفهوم الاستراتيجية
24	3/1/2 مفهوم التحوط
24	4/1/2 مفهوم استراتيجيات التحوُّط للمراجع الخارجي
24	5/1/2 أنواع الاستراتيجيات
24	1/5/1/2 استراتيجية التخطيط الجيد للمراجعة
24	1/1/5/1/2 مفهوم التخطيط الجيد للمراجعة
25	2/1/5/1/2 أهداف التخطيط الجيد للمراجعة
26	3/1/5/1/2 معايير المراجعة الدولية التي تناولت التخطيط الجيد للمراجعة
28	2/5/1/2 استراتيجية المراجعة التحليلية
28	1/2/5/1/2 مفهوم المراجعة التحليلية
29	2/2/5/1/2 أهداف المراجعة التحليلية
30	3/2/5/1/2 أساليب المراجعة التحليلية
30	4/2/5/1/2 الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية
31	5/2/5/1/2 أهمية المراجعة التحليلية
32	6/2/5/1/2 مدى اعتماد المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة التحليلية
32	7/2/5/1/2 معايير المراجعة التي تناولت المراجعة التحليلية للحد من مخاطر الاكتشاف
33	3/5/1/2 استراتيجية التخصُّص النوعي للمراجع الخارجي
33	1/3/5/1/2 مفهوم التخصُّص النوعي للمراجع
34	2/3/5/1/2 أهمية التخصُّص النوعي للمراجع
34	3/3/5/1/2 معايير المراجعة الدولية التي تناولت التخصُّص النوعي للمراجع
35	4/5/1/2 استراتيجية المراجعة المشتركة
35	1/4/5/1/2 مفهوم المراجعة المشتركة
36	2/4/5/1/2 أهمية المراجعة المشتركة في الحد من مخاطر الاكتشاف
36	5/5/1/2 استراتيجية استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة
36	1/5/5/1/2 مفهوم التقنيات الحديثة في المراجعة

37	2/ 5/5/1/2 التقنيات الحديثة التي يمكن للمراجع الخارجي أن يستخدمها في المراجعة
38	3/ 5/5/1/2 خصائص المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة
39	4/ 5/5/1/2 مزايا المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة
40	6/5/1/2 استراتيجية التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية
40	1/ 6/5/1/2 مفهوم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية
41	2/ 6/5/1/2 أهداف نظام الرقابة الداخلية
41	3/ 6/5/1/2 خصائص نظام الرقابة الداخلية
43	4/ 6/5/1/2 مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال
43	5/ 6/5/1/2 أهمية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي
44	6/ 6/5/1/2 أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية
44	7/ 6/5/1/2 مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية
46	المبحث الثاني: مفهوم مخاطر الاكتشاف والعوامل المؤثرة فيها والمعايير ذات الصلة
46	1/2/2 مقدمة
46	2/2/2 مفهوم مخاطر الاكتشاف
47	3/2/2 العوامل المؤثرة في مخاطر الاكتشاف
47	4/2/2 تقييم مخاطر الاكتشاف
48	5/2/2 أنواع مخاطر الاكتشاف
49	6/2/2 مستويات المخاطر
50	7/2/2 علاقة مخاطر الاكتشاف بمخاطر المراجعة الأخرى
51	8/2/2 معايير المراجعة الدولية والأمريكية التي تناولت مخاطر الاكتشاف
51	1/8/2/2 معايير المراجعة الدولية
54	2/8/2/2 معايير المراجعة الأمريكية
55	المبحث الثالث: استخدام استراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف
55	1/3/2 استخدام استراتيجية التخطيط الجيد للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف
56	2/3/2 استخدام استراتيجية المراجعة التحليلية للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف
58	3/3/2 تبني استراتيجية التخصص النوعي للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف
60	4/3/2 تطبيق المراجعة المشتركة للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف
61	5/3/2 استخدام وسائل التقنية الحديثة للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف

64	6/3/2 استخدام استراتيجية التقويم المعمَّق لنظام الرقابة الداخلية للتحوُّط والحد من مخاطر الاكتشاف
66	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
67	المبحث الأول: إجراءات الدراسة وخصائص عينتها
67	1/1/3 المنهجية والإجراءات
71	2/1/3 ثبات أداة الدراسة
72	3/1/3 أساليب المعالجة الإحصائية
73	4/1/3 وصف خصائص عينة الدراسة وتحليلها
73	1/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير النوع (الجنس)
74	2/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير المؤهل العلمي
75	3/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير الوظيفة الحالية
76	4/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير سنوات الخبرة العملية
77	5/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير نوع جهة العمل
79	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
80	1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط) وتحليلها
80	1/1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل وتحليلها منفردة
89	2/1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل مجتمعة وتحليلها
90	2/2/3 وصف أبعاد المتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) وتحليلها
92	3/2/3 اختبار فرضيات الدراسة
93	1/3/2/3 التحقق من شرط التوزيع الطبيعي
93	2/3/2/3 التحقق من شرط عدم وجود ارتباطات خطية بين المتغيرات
94	3/3/2/3 اختبار الفرضيات
108	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
108	1/3/3 نتائج الدراسة
110	2/3/3 توصيات الدراسة
112	المصادر والمراجع
123	الملاحق
131	Abstract

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-4	معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرات كل بعد والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه	68
2-4	معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل بعد والدرجة الكلية للمتغير المستقل استراتيجيات التحوط	69
3-4	معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمتغير التابع مخاطر الاكتشاف	70
4-4	قيم معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	71
5-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع (الجنس)	73
6-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	74
7-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	75
8-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة العملية	76
9-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع جهة العمل	77
10-4	مقياس ليكرت الخماسي	79
11-4	قيم المتوسطات الحسابية ومستوياتها	79
12-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد التخطيط الجيد للمراجعة	81
13-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد المراجعة التحليلية	82
14-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي	83
15-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد المراجعة المشتركة	85
16-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد استخدام وسائل التقنية الحديثة	86
17-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن بعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	87
18-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط)	89
19-4	نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة عن المتغير التابع (مخاطر الاكتشاف)	91
20-4	معاملات الالتواء لمتغيرات الدراسة	93
21-4	للكشف عن الارتباطات الخطية بين المتغيرات المستقلة Collinearity نتائج اختبار	94
22-4	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف	95
23-4	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر المراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف	97
24-4	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف	98
25-4	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف	100
26-4	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر استخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط في الحد من	101

	مخاطر الاكتشاف	
103	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف	27-4
105	أهم نتائج الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة أثر استراتيجيات التحوط بأبعادها في الحد من مخاطر الاكتشاف	28-4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	نموذج الدراسة	1-1
74	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع (الجنس)	1-4
75	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	2-4
76	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	3-4
77	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة العملية	4-4
78	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع جهة العمل	5-4

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
124	استبانة الدراسة	1
130	قائمة بأسماء المحكّمين للاستبانة	2

قائمة المختصرات

الرمز (Symbols)	التسميات (Nomenclatures)	التسميات (Nomenclature)
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISAE	International Standards on Assurance Engagements	المعايير الدولية لارتباطات التأكيد
ISRE	International Standards on Review Engagements	المعايير الدولية لارتباطات الفحص
SAS	Statement on Auditing Standards	نشرة معايير المراجعة
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير المراجعة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين

الفصل الاول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

1/1/1 مقدمة الدراسة

إنَّ القيمة المضافة للمراجعة هي إضفاء ثقة مستخدمي القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، كما أن فشل المراجع الخارجي في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه للدعاوى القضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله غير المتعمد في القيام بعمله (أحمد ويوسف، 2023، ص19)، لذلك ينظر إلى مخاطر الاكتشاف من ناحيتين، هما:

الناحية الأولى من حيث أسبابها، وهي احتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الأخطاء المهمة، التي يمكن حدوثها وبقاؤها من دون اكتشاف.

والناحية الثانية من حيث نتائجها، وهي احتمال تعرض مكتب المراجعة للمساءلة القانونية؛ نتيجة قيامه بتعريض المنشأة محلّ المراجعة لضرر بسبب إصدار رأي خاطئ عن مدى عدالة قوائمها المالية، وللمشاكل غير المباشرة المتمثلة في اهتزاز مكانته وسمعته لدى العميل بصفة خاصة، وفي مجتمع الأعمال بصفة عامة (دار قطني، 2018، ص75).

تعد مخاطر عدم الاكتشاف دالةً على إجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، وينتج هذا الخطر جزئيًا من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة، عند عدم قيام المراجع بالفحص الشامل للعمليات، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المراجع بالفحص الشامل، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة، أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة (فارس، 2024، ص240).

وقد أشعلت حالات الفشل الأخيرة في المراجعة، مثل تلك التي تجسّدت في حالة (Carillion سنة 2018 وBHS سنة 2016) مرة أخرى تحقيقات عميقة عن قوة ممارسات المراجعة، وتبرز هذه الإخفاقات عبر المراجعين عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ما يؤثر سلبيًا في ثقة الجمهور بفعالية وظيفية المراجعة، ويقوّض شرعية شركات المراجعة، والتي تبلغ نتائج عملية المراجعة من خلال تقارير مراجعة رسمية، ويؤدي أصحاب المصلحة الذين يعتمدون على تقارير المراجعة مصلحة راسخة في فعالية هذه التقارير في تحديد الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية للشركات، لذلك من الضروري لشركات المراجعة أن تطالع بدقة على توقعات المجتمع المتعلقة بممارسات المراجعة؛ لتجنّب العواقب الوخيمة على شرعيتها.

(Elnahass & el.al. 2023, p6)

2/1/1 مشكلة الدراسة

في ظل تزايد الأزمات المالية، وانحياز الشركات العالمية، وكثرة الدعاوى القضائية ضد المراجعين الخارجيين، وتعدد العمليات المالية، وانتشار طرق المحاسبة الإبداعية ووسائلها، وظهور ممارسات مالية، قد تنطوي على درجة عالية من المخاطر، لذلك تواجه مهنة المراجعة تحديات، وتضع على مراجع الحسابات الخارجي ضغوطات؛ نتيجة للمسؤولية الملقاة على عاتقه في تقديم رأي مهني موضوعي وموثوق عن مدى عدالة القوائم المالية وصدقها.

ولأن مخاطر المراجعة متنوعة ومتعددة، منها مخاطر الاكتشاف، التي تؤثر سلباً في جودة التقارير المالية. من هنا تبرز الحاجة الملحة إلى استخدام استراتيجيات تحوط فعالة؛ للحد من هذه الممارسات، وحماية المراجع من المخاطر المهنية التي قد تقع عليه؛ نتيجة لإبداء رأي في مخالف الواقع الفعلي.

وعليه، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

ما أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

- 1) ما أثر التخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- 2) ما أثر المراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- 3) ما أثر التخصص النوعي كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- 4) ما أثر المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- 5) ما أثر المراجعة باستخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- 6) ما أثر التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

3/1/1 فروض الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها تمّت صياغة فرضية الدراسة الرئيسة على النحو الآتي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.

وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- 1) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- 2) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- 3) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- 4) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.

(5) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.

(6) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.

4/1/1 أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- (1) دراسة تأثير استراتيجية التخطيط الجيد للمراجعة الخارجية في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (2) دراسة تأثير استراتيجية المراجعة التحليلية في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (3) دراسة تأثير استراتيجية التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (4) دراسة تأثير استراتيجية المراجعة المشتركة في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (5) دراسة تأثير استراتيجية استخدام وسائل التقنية الحديثة في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (6) دراسة تأثير استراتيجية التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- (7) تقديم توصيات ومقترحات تساهم في تعزيز استخدام استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي للحد من مخاطر الاكتشاف وحمايته من المخاطر المهنية.

5/1/1 أهمية الدراسة

أ- الأهمية العلمية

تتمثل أهمية الدراسة العلمية في إثراء المعرفة الأكاديمية برؤى جديدة عن استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي للحد من مخاطر الاكتشاف في بيئة المراجعة المعاصرة، ومعالجة الفجوات فيها، وحماية المراجع الخارجي من المخاطر المهنية.

ب- الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العلمية في أن نتائج هذه الدراسة ستساعد مكاتب وشركات المراجعة في تحسين استراتيجيات التحوط التي تطبقها، ودورها في زيادة جودة المراجعة، والحد من مخاطر الاكتشاف.

6/1/1 حدود الدراسة

الحدود الموضوعية: جاءت هذه الدراسة لتركز على أثر استراتيجيات التحوط لمكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية في الحد من مخاطر الاكتشاف من خلال توضيح أثر استراتيجيات التحوط التي يتبعها المراجع في الحد من مخاطر الاكتشاف.

الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية.

الحدود الزمانية: كانت الحدود الزمانية للدراسة عام 2025 – 2026

7/1/1 مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية

استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي: هي الأساليب والإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإدارة مخاطر الاكتشاف في المراجعة، والحد منها والمساهمة في حماية المراجع من المخاطر المهنية.

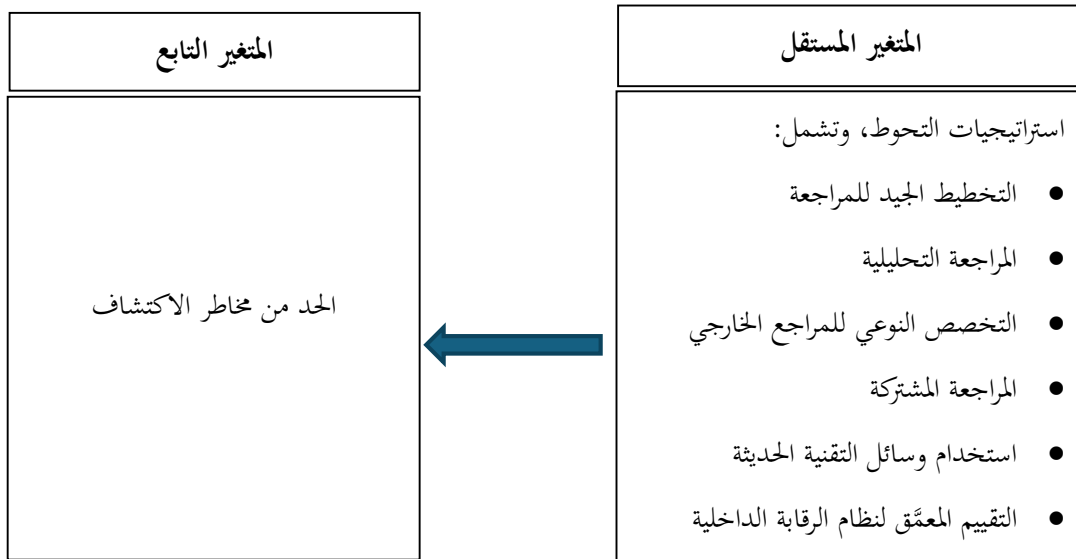
مخاطر الاكتشاف: هي "ألا يكتشف المراجع وجود غش وأخطاء مهمة في أحد التأكيدات" (أحمد ومحمد 2024، ص 66)

8/1/1 متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي.

المتغير التابع: الحد من مخاطر الاكتشاف.

والشكل الآتي يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة



شكل رقم (1-1) العلاقة بين متغيرات الدراسة، المصدر: من إعداد الباحث

9/1/1 منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة، واختبار فرضياتها، التي تمّ وضعها سابقاً.

10/1/1 مجتمع الدراسة وعينته

اقتصر مجتمع هذه الدراسة على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية المعتمدين والمرخصين بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات ومراجعتها، البالغ عددها (37) شركة مراجعة، و(171) مكتب مراجعة فردياً، حسب كشوفات شهر فبراير 2026 التي نشرتها وزارة الصناعة والتجارة- الإدارة العامة لتنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، وقد جرى توزيع (170) استبانة إلكترونيًا محكمة من قبل المحكّمين، وتم الاختيار عشوائيًا من هذه الكشوفات، وبلغ عدد الاستبانات المعبأة إلكترونياً (136) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي.

11/1/1 أدوات الدراسة

تعتمد الدراسة على مصدرين لجمع البيانات، هما:

1- **المصادر الأولية:** تتمثل في جمع البيانات الأولية بواسطة الاستبانة المحكّمة التي تم توزيعها على عينة الدراسة؛ إذ تعد الأداة الرئيسة لإتمام الدراسة.

2- **المصادر الثانوية:** والتي تتمثل في جمع البيانات من الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات الصلة بالدراسة، والمقالات والدوريات، والتقارير، والدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

12/1/1 هيكل الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة والإجابة عن إشكاليته تم تقسيم العمل على ثلاثة فصول، كالآتي:

الفصل الأول: يتضمن الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: يتضمن الإطار النظري للدراسة.

الفصل الثالث: يتضمن الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

1/2/1 الدراسات العربية

(1) دراسة (راوح والشرعبي، 2025) بعنوان: "تأثير تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية".

استهدفت هذه الدراسة قياس تأثير أبعاد تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي، وذلك بإجراء دراسة ميدانية على عينة من شركات ومكاتب المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستعملت الاستبيان أداة لجمع البيانات من عينة قوامها (43) مراجعاً قانونياً، واعتمدت على برنامج (SPSS.V27) وبرنامج (SMART PLS3) لتحليل هذه البيانات. وتوصلت الدراسة إلى أن أبعاد تطبيق المراجعة المشتركة حسب مستوى تأثيرها على خبرة المراجع الخارجي كانت مرتبة على النحو الآتي: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تكلفة عملية المراجعة، تقرير المراجعة المشتركة، استقلالية المراجع الخارجي. وحصلت المهارات الفنية (المحلية) والمهارات الفنية (الدولية) على موافقة عالية. وأنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية تطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي. وأوصت الدراسة بالتركيز على استقلالية المراجع الخارجي من حيث تحمل المسؤولية القانونية، وتضييق الفجوة بين المعايير المطبقة وتلك التي يحتاجها السوق فعلاً. وتحسين عملية توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة لزيادة إسهامها في الحصول على دليل قوي في عملية المراجعة، وتقسيم العمل بشكل يُمكن من إجراء عملية المراجعة بصورة أسرع. وجعل إدارة العمل أكثر التزاماً بالضوابط التي تؤثر على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتفعيل دور التنبؤ لتقليل احتمالات مخاطر المراجعة.

(2) دراسة (تخوني، 2025) بعنوان: "انعكاسات تطبيق تقنيات التحول الرقمي على جودة المراجعة الخارجية- مراجعة أدبية".

استهدفت الدراسة عرض مراجعة أدبيات الإنتاج الفكري في موضوع تقنيات التحول الرقمي؛ وذلك بهدف الوقوف على أهم انعكاساته على جودة عملية المراجعة الخارجية، من خلال إجراء دراسة تحليلية لتأثير تقنيات التحول الرقمي على جودة المراجعة الخارجية، ونظراً لارتباطهما وأهميتهما يقدم المقال منظوراً نظرياً تحليلياً يتعلق بأنواع التقنيات الرقمية المستخدمة في المراجعة الخارجية لجودة المراجعة الخارجية، وصولاً إلى استعراض الآثار المتوقعة للتحول الرقمي في مهنة المراجعة الخارجية.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام تقنيات التحول الرقمي بمؤسسات المراجعة في كفاءة أداء المراجع وفاعلية عملية المراجعة، بما ينعكس على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال ما تخلقه هذه التقنيات من فرص وتحديات.

3) دراسة (ناجي وآخرون، 2025) بعنوان: "تأثير التقنيات الرقمية الحديثة في جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة العامة للاتصالات اليمنية" دراسة ميدانية.

استهدفت الدراسة معرفة تأثير التقنيات الرقمية الحديثة في جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة العامة للاتصالات، عبر دراسة أثر الأنظمة الخبيرة والحوسبة السحابية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع استبانة على موظفي المؤسسة شملت المراجعين الداخليين وموظفي إدارة تقنية المعلومات بالمركز الرئيس والفروع؛ إذ تم توزيع 97 استبانة واستُرِدَّتْ 82، وتم تحليل 75 استبانة صالحة باستخدام برنامج SPSS. أظهرت النتائج أن استخدام الأنظمة الخبيرة يحسن جودة المراجعة الداخلية، ويسهم في تحقيق الميزة التنافسية، كما يمكن المراجعين من تغطية نطاق أوسع من العمليات خلال فترة زمنية محددة، كما تبين أن استخدام الحوسبة السحابية يقلل من الأخطاء والغش عبر تاريخ النشر: أنظمة الإنذار المبكر، ما يُعزِّز كفاءة المراجعة الداخلية، وأظهرت النتائج أيضاً وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة عن متغيرات الدراسة. وأوصت الدراسة بضرورة مواكبة مهنة المراجعة للتطورات التكنولوجية الحديثة، وتحديث أدوات المراجعة وإجراءاتها، مع دعوة المنظمات المهنية إلى تعديل معايير المراجعة لتتلاءم مع بيئة التحول الرقمي.

4) دراسة (الخير، 2025) بعنوان: "أثر استخدام إجراءات المراجعة التحليلية على مخاطر المراجعة الخارجية-دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في السودان".

استهدفت الدراسة التعرف على إجراءات المراجعة التحليلية من حيث مفهوميها، وأهميَّتها، وأساليبها، وعلاقتها بتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية بأبعادها: مخاطر المراجعة الملزمة، مخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة وتحليلها إحصائياً، واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة، واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة للحصول على البيانات الأولية من (75) من المراجعين الخارجيين في السودان عن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة الخارجية بأبعادها (مخاطر المراجعة الملزمة، مخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف). أظهرت الدراسة أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يخفض من مخاطر المراجعة الخارجية بأبعادها: مخاطر المراجعة الملزمة، مخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف. أوصت الدراسة بالاهتمام باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية، ورفع مستوى عملية المراجعة.

5) دراسة (أحمد ومحمد، 2024) بعنوان: "التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير ودوره في الحد من مخاطر المراجعة".

استهدفت الدراسة بيان العلاقة بين المراجعة المشتركة والحد من مخاطر المراجعة، وتوضيح العلاقة بين مراجعة النظير والحد من مخاطر المراجعة، توصلت الدراسة إلى نتائج عدّة، منها وجود علاقة إيجابية بين التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير والحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية، وجود علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة والحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية. أوصت الدراسة بتوصياتٍ عدّة، منها العمل على دعم عملية التكامل بين

المراجعة المشتركة ومراجعة النظر في المصارف السودانية؛ لما له من أثر إيجابي في تقديم التوصيات والاقتراحات للحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية.

6) دراسة (عقه والشرعي، 2024) بعنوان: "دور المراجعين الداخليين والخارجيين في الحد من الاحتيال المالي في المنظمات غير الهادفة للربح في اليمن"

استهدفت هذه الدراسة التعرف على واقع الاحتيال المالي في المنظمات غير الهادفة للربح في اليمن، وتحديد دور المراجعين الداخليين والخارجيين في الحد منه. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المحاسبين والمراجعين بالمنظمات محل الدراسة، ومن المراجعين الخارجيين عليها، والمراقبين لها أيضاً، وتم تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام برنامج (SPSS)، وقد توصلت الدراسة إلى: أن دور كل من المراجع الداخلي والخارجي في الحد من الاحتيال المالي في المنظمات غير الهادفة للربح سلبياً بدرجة كبيرة، وأن الاحتيال المالي موجود بدرجة كبيرة أيضاً. أوصت الدراسة بتفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية من خلال إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة عن الاحتيال المالي الذي تم اكتشافه، ورفع بالمقترحات لتطوير نظام مكافحة الاحتيال المالي بشكل مستمر، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءته، وعمل مقترح بالإجراءات التصحيحية لمساعدة الإدارة في تقييم مخاطر الاحتيال المالي، والتوصية بالإجراءات الملائمة للتعامل معها. والتأكيد على أهمية تفعيل دور المراجع الخارجي، وذلك كما يلي: تقييم إجراءات تحديد مخاطر الاحتيال المالي والفحص المفاجئ للكشف عن الأنشطة الاحتيالية، مراجعة الحسابات عالية المخاطر في نهاية الفترة المحاسبية، أن تشمل المراجعة على إجراءات مصممة للكشف عن الأعمال غير القانونية، وتبني مدخل المراجعة القضائية.

7) دراسة (يوسف، 2024) بعنوان: "دور المراجعة الرقمية باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحقيق جودة المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية".

استهدفت الدراسة تسليط الضوء على دور المراجعة الرقمية الإلكترونية باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، وقد تم ذلك عبر بحث ميداني، شمل مجموعة من المتخصصين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة. وقد استنتجت الدراسة أن استخدام هذا النوع من التقنيات الحديثة ضمن أعمال المراجعة الخارجية الرقمية يساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال زيادة شفافية ومصادقية القوائم المالية. كما أنها تساهم في تخفيض تكلفة عملية المراجعة، ما يزيد من ربحية هذه المكاتب، كما خلصت الدراسة إلى وجوب تبني معايير تتعلق بالعمل الميداني ضمن المراجعة الرقمية باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي.

8) دراسة (العلي، 2024) بعنوان: "أثر تطبيق النظم الخبيرة في تخفيض مخاطر التدقيق- دراسة ميدانية".

استهدفت الدراسة بيان أثر تطبيق النظم الخبيرة في تخفيض المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق الخطر الملازم خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات، وكان مجتمع الدراسة وعينتها مكوناً من شركات ومكاتب التدقيق السورية المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال عام 2024 والبالغ عددهم (23) مكتباً وشركة تدقيق.

وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل الاستبانة، فقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (70) استبانة، استُرد منها (65) استبانة صالحة للتحليل أي ما نسبته (92.85)، وتمّ عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار One Sample T Test.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية بين تطبيق النظم الخبيرة وتخفيض المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف).

9) دراسة (كويسي وصديقي، 2023) بعنوان: "التخصص المهني للمدقق الخارجي وأثره في الحد من مخاطر التدقيق".

استهدفت هذه الدراسة معرفة كيف يسهم التخصص المهني للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر عملية التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بدراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة التدقيق، متمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة، وذلك من خلال توزيع استبانة استبانة؛ إذ تمّت معالجة بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS.

توصلت الدراسة إلى نتائج عدّة، من أهمها إدراك عينة الدراسة لأهمية التخصص المهني للمدقق وما يؤدّيه من المعرفة بقطاع العميل وفهمه لطبيعة العمليات داخل المنشأة، يساعد ذلك في الحد من مخاطر التدقيق والتقليل منها، إضافة إلى تحسين جودة التدقيق وإعطاء مصداقية للقوائم المالية. أوصت الدراسة بضرورة الذهاب نحو تبني التخصص المهني من طرف مكاتب التدقيق.

10) دراسة (العبيدي وفؤاد، 2023) بعنوان: "دراسة وتحليل فجوة التوقعات في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA300) - دراسة تطبيقية على ديوان الرقابة المالية الاتحادية".

استهدفت الدراسة دراسة فجوة توقعات التدقيق وتحليلها، التي تنشأ بسبب الاختلاف بين التوقعات المحتملة من مهنة التدقيق وبين الأداء الفعلي بالنسبة لتلك المهنة، وقد تبنت البحث فرضية رئيسة مفادها أنّ تبني استراتيجية تدقيق شاملة لممارسة مهنة التدقيق من خلال الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق، وفهم طبيعة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة مهمة التدقيق، يمكن أن يسهم في تحسين مخرجات العمل الرقابي، وتقليص فجوة التدقيق وإدارتها بشكل فعال. استخدم البحث منهجاً مختلط الأساليب؛ إذ تبنت البحث في الجانب النظري المنهج الاستنباطي من أجل دراسة متغيرات الجانب النظري وعرضها، واستخدام المنهج الاستقرائي للجمع بين أساليب البحث الكمية والنوعية. يقدم البحث جهوداً للمساعدة في تحسين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، بما فيها معيار التخطيط الدولي للتدقيق. من أجل تحقيق أهداف البحث وإثبات صحة فرضية البحث تمّ اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي كمجتمع للبحث، ومجموعة من الدوائر التابعة للديوان البالغ عددها 5 دوائر عيّنة للبحث؛ إذ أشار البحث إلى أن هناك فروقاً بين توقعات التدقيق القائمة على معايير التدقيق الدولية وبين التطبيق الفعلي لهذه المعايير في مجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة

المالية. أظهرت النتائج أنَّ هذه الفجوات قد تعود إلى عدم وجود فهم كافٍ للمعايير، أو القدرة على تطبيقها بفاعلية من قبل عينة البحث.

واختتم البحث بمجموعة من الاستنتاجات، من أهمها أنَّ عملية التخطيط تعد من أهم المهام، ويعد المدقق المسؤول الأول عن تلك المهمة التي تسهم في جعل برنامج التدقيق يظهر بصورة جيدة ومناسبة. أوصى البحث بضرورة تبني ديوان الرقابة المالي الاتحادي للاستراتيجيات الخاصة بتخطيط ممارسة التدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التخطيط الدولي؛ كونها تمثل مؤشراً إرشادياً يتضمن التعليمات والإجراءات كافة، التي توضح الخطوات الواجب اتباعها من قبل فريق التدقيق، ومنع حصول أيّ انحرافٍ أو خطأ جوهري في أثناء ممارسة مهمة التدقيق.

11) دراسة (أحمد ويوسف، 2023) بعنوان: "دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة".

تناولت الدراسة دور التكامل بين المراجعة المشتركة وبين المراجعة التحليلية في جودة المراجعة. وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. استهدفت الدراسة التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية، وبيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية ومدى مساهمتهما بشكل كبير في جودة عملية المراجعة، والحد من فجوة التوقعات. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وجودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أدى وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة، وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية أدى إلى تحسين جودة المراجعة، أدى وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة. أوصت الدراسة بالآتي: العمل على تجويد أداء المراجعين في المراجعة المشتركة والتحليلية لسد قصور أداء المراجع، إلزام المراجعين بمسؤولياتهم المجتمعية تجاه العملاء، أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب العملي.

12) دراسة (العموري وآخرون، 2023) بعنوان: "الاتجاه نحو المراجعة المشتركة كمدخل للتخفيف من مخاطر المراجعة".

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدخل المراجعة المشتركة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال مهمة المراجعة الخارجية، واختبار تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة، سواء كانت المخاطر الملازمة، أو مخاطر الرقابة، أو مخاطر الاكتشاف، واعتمدت هذه الدراسة في تجميع بياناتها على صحيفة الاستبيان من خلال عينة مختارة من كُلٍّ من: أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعة بنغازي، وكذلك المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة بنغازي. ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية المدخل المراجعة المشتركة في التخفيف من مخاطر عملية المراجعة، والمخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف في البيئة الليبية، وبناء على نتائج الدراسة فإنها أوصت بأهمية إيجاد آلية التعاون بين مكاتب المراجعة لتوحيد الجهود التي تبذل في سبيل تطوير مهنة المراجعة الخارجية، وتوضيح أهمية العمل المشترك بين المكاتب، ومتطلبات إجرائها ومميزاتها الإضافية.

13) دراسة (النقيب، 2023) بعنوان: "تقييم مداخل استخدام تقنيات التعلم الآلي في المراجعة الخارجية بغرض تحقيق فعالية التنبؤ بتحريفات القوائم المالية- دراسة تجريبية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية".

استهدفت الدراسة استكشاف مدى فعالية مداخل استخدام تقنيات التعلم الآلي ML في مساعدة المراجع الخارجي في التنبؤ بتحريفات القوائم المالية، إضافةً إلى فعاليتها في تحديد العوامل والخصائص المميزة للشركات المخترفة والتي تمثل علامات حمراء تمثل تحذيرات مهمة من خطر وقوع التحريف، ومن ثم قياس احتمال وجود مخاطر للتحريف، ما يجنب المراجع مخاطر التقاضي نتيجة للإخفاق في عملية المراجعة، وعدم إصدار التقرير المناسب.

قامت الدراسة بدراسة تحليلية للأدب المحاسبي والإصدارات المهنية فيما يتعلق بتقنيات التعلم الآلي ML، وتطور استخدامها في مجال المراجعة، ودورها في الاكتشاف والتنبؤ بالتحريفات وإعادة إصدار القوائم المالية. كما صمّمت الباحثة دراسة تجريبية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي تمثل عملاء لمكاتب المراجعة الخارجية؛ وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن هناك عددًا من المصطلحات التي تعبر عن مفهوم التحريفات في القوائم المالية في أدب المراجعة. كما أن هناك توجُّهاً كبيراً من قبل مهنة المراجعة نحو استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة، ومنها تقنيات التعلم الآلي بأنواعها المختلفة، سواء التي تخضع للإشراف أو التي لا تخضع، وسواء كانت من نوع التعلم المعزّز أو التعلم العميق. أما من الجانب التجريبي فقد أوضحت النتائج أن المدخل المالي لاستخدام تقنيات التعلم الآلي يحقق أعلى درجات الدقة في الكشف عن التنبؤ بتحريفات القوائم المالية، يليه المدخل المختلط، ثم المدخل النصي. ومن ثم يجب على المراجع عدم الاعتماد على المدخل النصي فقط في الكشف عن تحريفات القوائم المالية.

14) دراسة (الشمري، 2023) بعنوان: "أثر التدقيق الإلكتروني في تخفيض مخاطر التدقيق وتحسين جودة تقرير المدقق - دراسة استطلاعية الآراء عينة من المدققين العاملين في المصارف العراقية".

استهدفت الدراسة بيان الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الإلكتروني في تخفيض المخاطر الناشئة من عملية التدقيق، والمساعدة في تحسين الجودة المرتبطة بتقرير المدقق، وذلك عن طريق توفير أنظمة ذات كفاءة للرقابة الداخلية، تعمل على منع حدوث المخالفات والأخطاء أو تقليلها إلى حدها الأدنى، وتوفير نظم المحاسبية الملائمة الخاصة بالمعلومات التي تساعد في خدمة جميع المستخدمين. وقد تم تطبيق البحث في القطاع المصرفي العراقي عن طريق تصميم استمارة استقصاء تنسجم مع هدف البحث ومع فرضياته، وحتى يتم العمل على تحليل بيانات البحث وإثبات فرضياته أو نفيها استعملت أساليب إحصائية مناسبة لهذا الغرض. تمّ التوصل إلى استنتاجات، منها أنّ التدقيق الإلكتروني يمكن أن يساعد بخفض خطر التدقيق؛ لأجل تحسين الجودة المرتبطة بتقرير المدقق.

15) دراسة (بوالقارة وبوشريّة، 2023) بعنوان: "دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية قسنطينة".

استهدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق، ولمعالجة إشكالية هذه الدراسة تم الاعتماد على أداة الوصف في الجانب النظري، أي تم الحصول على معلومات تخص نظام الرقابة

الداخلية ومخاطر التدقيق، وأداة التحليل في الجانب التطبيقي، أي تم إسقاط إشكالية الدراسة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. خلصت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية الفعّال يساهم في توفير الركائز المهمة التي تعتمد عليها عملية تقييم مخاطر التدقيق، تشمل الفهم الجيد للطبيعة نشاط المؤسسة، وتوفير أدلة إثبات كافية ومناسبة، إضافة إلى اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

16) دراسة (توفيق، 2022) بعنوان: "نموذج مقترح لقياس تأثير مخاطر التقاضي على تخطيط وأتعاب المراجعة دراسة ميدانية".

استهدفت الدراسة دراسة وقياس تأثير مخاطر التقاضي على تخطيط العملية المراجعة وتحديد أتعابها، وذلك من خلال دراسة عدد من العوامل الرقابية التي تؤثر في كلٍ من: تخطيط عملية المراجعة وأتعابها، والتي تتمثل في ثلاث فئات رئيسية، هي: عوامل متعلقة بالعميل - وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة والمراجع - وعوامل متعلقة بحوكمة الشركات)، واقتراح نموذج بهدف توضيح تأثير تلك العوامل في المراجع عند التخطيط للمراجعة، وتحديد أتعابها كأحد الإجراءات لإدارة خطر التقاضي. وتتمثل أهمية دراسة مخاطر التقاضي وعلاقتها بتخطيط المراجعة وأتعابها في قيام المراجع بعملية المراجعة بمستوى مرتفع من الدقة والمصادقية، ما يترتب عليه من تخفيض احتمال فشل عملية المراجعة، والتعرض للدعاوى القضائية بدعوى الإهمال والتقصير في أثناء تنفيذ عملية المراجعة. وفي سبيل اختبار الفروض استندت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في توضيح الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، واستخدام قائمة الاستقصاء. واستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

تم توزيع قوائم الاستقصاء على عينة حجمها (200) على مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة والأكاديميين المتخصصين بمحافظة القاهرة. وقد خلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكلٍ من مخاطر التقاضي في ظل وجود المتغيرات الرقابية (تعدد فروع المنشأة والتعقيدات المصاحبة للمراجعة، ونوع ملكية نشاط العميل وطبيعته، ودرجة استعجال العميل لخدمة المراجعة وحجم مكتب المراجعة وخبرته، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، وأتعاب المراجعة، وحجم شركة العميل، وخطر المراجعة على التخطيط)، كما يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر التقاضي في ظل المتغيرات الرقابية (تعدد فروع المنشأة والتعقيدات المصاحبة للمراجعة، وحجم شركة العميل، ودرجة استعجال العميل للمراجعة، وحجم مكتب المراجعة، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة نوع الملكية، وطبيعة نشاط العميل، وخطر المراجعة على أتعاب المراجعة).

17) دراسة (خضير والزبيدي، 2022) بعنوان: "مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بإجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار المراجعة الدولي 520- دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق".

استهدفت الدراسة التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق (قطاع خاص)، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (قطاع عام) بمعيار التدقيق الدولي (520)، وكذلك التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات بالإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق، انطلاقاً من مرحلة التخطيط والتنفيذ، وانتهاءً

بإعداد التقرير وإبداء الرأي، والتعرف على أنواعها وأساليبها والعوامل التي تؤثر فيها وخطوات استخدامها، كما يروم البحث التعرف على أهم المحددات التي تمنع مراقبي الحسابات استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق. واعتمدت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، واستخدمت الباحثة استبياناً تألف من (48) فقرة موزعة على خمس محاور، وبعد التحقق من صدقها وثباتها تم توزيعها على عينة الدراسة، وبعد جمع الاستبيانات تمّ تفريغ بيانات الدراسة في برنامج (SPSS) الإحصائي، واستخدام مقاييس إحصائية كالوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والنسبة المئوية؛ لمعرفة الأهمية لكل متغير، وتفسير النتائج واختبار الفرضيات. أظهر البحث مجموعة من النتائج، أهمها: أنه يوجد استخدام لبعض فقرات معيار التدقيق الدولي رقم 520 من قبل مراقبي الحسابات في القطاعين العام والخاص. لكن من خلال البحث والمقابلات الشخصية لأفراد عينة الدراسة تبين أن هذا الاستخدام لبعض فقرات المعيار جاء من خلال الخبرات المتراكمة لمراقبي الحسابات في العمل الرقابي، وليس كتطبيق للمعيار الدولي رقم 520؛ لعدم وجود تفسير للمعيار أو دليل محلي يتلاءم مع العمل بالبيئة العراقية يلزمه باستخدام هذا المعيار. قدّم البحث مجموعة من التوصيات، لعل أهمّها: ضرورة بيان أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في كل مرحلة خلال عملية التدقيق، والتي تساعد مراقبي الحسابات في فهم الأعمال، وبالتالي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.

18) دراسة (موسى، 2022) بعنوان: "أثر تبني عميل المراجعة لتقنية سلسلة الكتل على حكم المراجع الخارجي بشأن مخاطر الاكتشاف وتخطيط إجراءات المراجعة".

استهدفت الدراسة دراسة أثر تبني عميل المراجعة واختباره لتقنية سلسلة الكتل في حكم المراجع الخارجي بشأن تخطيط مستوى خطر الاكتشاف، ومن ثم تخطيط إجراءات المراجعة. ولتحقيق هدف البحث تمّ تحليل الدراسات المحاسبية السابقة لاشتقاق فروض البحث. ثم تمّ إجراء دراسة تجريبية على عينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات المصرية. خلص البحث إلى زيادة مستوى كلٍ من الخطر المتلازم، وخطر الرقابة الداخلية في ظل استخدام عميل المراجعة لتقنية سلسلة الكتل، ما دفع المراجع الخارجي إلى تخطيط خطر الاكتشاف عند مستوى منخفض، وإجراء قدر كبير من إجراءات المراجعة، والتحقق من كل مفردات المجتمع بصورة فورية؛ لتجميع القدر الكافي من الأدلة اللازمة لإبداء الرأي الفني على القوائم المالية.

19) دراسة (بوقفة، 2021) بعنوان: "التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني".

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أهمية التخصص المهني (النوعي) للمراجع الخارجي، ومدى تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة، والارتقاء بجودة الأداء المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان؛ إذ خضعت بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزم الإحصائية SPSS.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك إجماعاً بين أفراد العينة المسحوبة على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي؛ ذلك أن التخصص المهني يجعل المراجع الخارجي أكثر خبرة ومعرفة بنشاط العميل، ما يساعده على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، فضلاً عن أنه يعمل على التقليل من مخاطر المراجعة إلى أقل ما يمكن.

20) دراسة (عبدالله، 2021) بعنوان: "دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400".

استهدفت هذه الدراسة إبراز مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق، التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عن القوائم المالية، ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وذلك إما برفض القوائم المالية رغم تعبيرها الصادق عن القوائم المالية وإما قبولها رغم وجود أخطار جوهرية؛ إذ تكمن مسؤوليات المدقق في تقدير مخاطر التدقيق سواءً الملائمة أو مخاطر الرقابة أو مخاطر عدم الاكتشاف عبر تحديد العوامل المحددة للمخاطر ودراساتها، وتقييم المخاطر من خلال فهم بيئة المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، والاستجابة لها عبر اختبارات إجراءات الحد من هذه المخاطر.

وتم تحليل جوانب الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق لمحاور الدراسة (مدخل للتدقيق الخارجي، مخاطر التدقيق، ومسؤوليات المدقق الخارجي في التقليل من مخاطر التدقيق في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 400).

خلصت الدراسة إلى أن كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها تعتمد على طبيعة العلاقة بين مفهوم الأهمية النسبية للتدقيق وبين مخاطر التدقيق وأدلة التدقيق، لذلك كلما قُدِّر المدقق بأن مخاطر التدقيق مرتفعة يعمل على جمع الأدلة الكافية والملائمة، ويوسع إجراءات التدقيق للحد من هذه المخاطر؛ لما لهذه المخاطر من تأثير في رأي المدقق.

21) دراسة (فرج ومحمد، 2021) بعنوان: "تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغير الدوري للمراجع الخارجي".

استهدفت الدراسة التحقيق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغير الدوري للمراجع الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح ذلك الأثر في المكونات الرئيسية: (المخاطر المراجعة، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف)، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، التي تم جمعها من عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية. نتائج الدراسة تشير إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل في تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود والأرصدة التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة. إضافة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل في تقييم خطر الرقابة من خلال قدرة المراجع المتخصص على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي ينفذها العميل. كما أن النتائج تظهر وجود تأثير من كبير إلى متوسط للتخصص القطاعي للمراجع البديل في تقدير خطر الاكتشاف من خلال التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة.

22) دراسة (علي وعبد الحميد، 2020) بعنوان: "الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية".

تمثلت مشكلة البحث في أن الشركات والمؤسسات المالية السودانية تتعرض لكثير من مخاطر المراجعة التي تعيق استمراريته وتحقق أهدافها، ما دفع هذه الشركات والمؤسسات المالية والقائمين على تنظيم مهنة المراجعة في البحث عن طرق حديثة ومعاصرة للمراجعة؛ للحد من هذه المخاطر، استهدف البحث عرض إطار مفاهيمي للاتجاهات المعاصرة للمراجعة، مع بيان أهميتها في تحديد مخاطر المراجعة، واعتمدت الدراسة على الأسلوب الميداني والاستقصائي، واستخدمت الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، كما تم استخدام المنهج الإحصائي لتحليل البيانات وذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، توصل البحث إلى نتائج عدّة، منها: أن المراجعة البيئية ساعدت في إعطاء صورة واضحة عن أثر الأنشطة البيئية في القيم المالية للمشروع. أن المراجعة الاستراتيجية أدّت إلى التقليل من الأخطاء ما زاد الثقة في التقارير المالية، أن مراجعة الجودة سهّلت الوصول إلى أدلة مراجعة أدق وأداء عملية المراجعة بشكل أفضل، أن تطبيق مراجعة النظير ساعد في التأكد من الالتزام بأداب المهنة وسلوكها. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات، منها أن على ديوان المراجعة القومي الاهتمام بتفعيل الاتجاهات المعاصرة للمراجعة؛ لما لها من دور فعال في تقليل مخاطر المراجعة ولما تحقّقه هذه الاتجاهات من نتائج إيجابية على أداء عملية المراجعة، ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمتطلبات المهنية والكفاءة؛ وذلك لأهميتها في تعزيز الاتجاهات المعاصرة للمراجعة.

23) دراسة (عبد الجليل وعيسى، 2020) بعنوان: "مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية".

استهدفت هذه الدراسة بيان مسؤوليات المراجع القانونية، وموقف المراجع الجزائري منها، كما استهدفت معرفة المخاطر المحيطة بعملية المراجعة، ومدى حرص المراجع في البيئة الجزائرية على تحديد مصادرها من أجل الحد من تأثيرها في القوائم المالية؛ وذلك بغية تلافي المساءلة وتحسين سمعته، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ الاعتماد على تحليل النتائج المستخرجة من الاستبيان الموزّع على عينة الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات المزاويلين للمهنة والمسجلين في جدول المصنف.

توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية مدرك للمسؤوليات المهنية والمتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها، أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يعمل على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها في القوائم المالية؛ وذلك من أجل حماية نفسه وكتبه من المساءلة القانونية من جهة، وتحسن سمعته من جهة أخرى، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، خاصة فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

24) دراسة (عمر، 2019) بعنوان: "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الاداء المهني للمدقق (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر)".

استهدفت الدراسة إبراز أهمية تخطيط عملية التدقيق، وقياس أثرها في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم أخذ عينة من المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة، وبعض المتدخلين ذوي العلاقة بنشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية، وتحسين جودة الأداء المهني في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصية، خاصة ما تعلق منها بالسن والوظيفة والخبرة المهنية. وأوصت بضرورة اتباع خطة محكمة من طرف المدققين ابتداء من الدخول في المهمة إلى كتابة التقرير النهائي، وإبداء الرأي في القوائم المالية محل عملية التدقيق.

25) دراسة (عبدالجليل، 2019) بعنوان: "أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية - دراسة على عينة من محافظي الحسابات".

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أثر مخاطر المراجعة في جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة على جزئين: جزء نظري، تكوّن من ثلاثة فصول من أجل التأصيل النظري للموضوع، وجزء تطبيقي، خصص لاختبار فروض البحث من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبانات الموزعة.

توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يقوم بتقييم مخاطر المراجعة وضبطها، وأن مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية كان مرتفعاً حسب رأي عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر المخاطر المراجعة في جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مدخل المراجعة المبني على المخاطر كاستراتيجية لتحسين جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، كما أوصت بالاهتمام بجودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع ومكتبه؛ لما لذلك من دور في تحسين سمعته وحمايته من المساءلة القانونية، كما أكدت على ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، لا سيما ما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

26) دراسة (أبو سليم، 2018) بعنوان: "أثر متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300): التخطيط لمراجعة البيانات المالية على جودة البيانات المالية، عمان، الأردن".

استهدفت هذه الدراسة بيان أثر متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300): تخطيط تدقيق البيانات المالية على جودة التقرير الذي يُعدّه المراجع الخارجي.

تمّ استخدام المنهج الإحصائي الوصفي، وجمعت البيانات من خلال استبانة أعدّها الباحث. واستهدفت (113) فرداً من المدققين الخارجيين، وتضمّنت الدراسة ستة محاور، خصصت خمسة منها لقياس أثر متطلبات معيار التدقيق رقم (300)، في حين خصص المحور السادس لقياس جودة تقرير التدقيق.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300): تخطيط تدقيق البيانات المالية وجودة تقرير المدقق الخارجي؛ إذ كان محور أنشطة التخطيط الأثر الأكبر في جودة تقرير التدقيق، في حين كانت الاعتبارات الإضافية أقل تأثيراً في عملية التدقيق.

27) دراسة (مرسي، 2015) بعنوان: "أثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح-دراسة ميدانية-جامعة السويس، مجلة المدير الناجح".

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة للحد من ممارسة إدارة الأرباح. توصلت الدراسة إلى مجموعة النتائج، منها:

- 1- يوجد دور فعال لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع وتأثيره في تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء المراجع الخارجي، وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية المراجعة.
- 2- أن مزايا التخصص الصناعي تفوق كثيراً الآثار السلبية وله، وإن كانت تلك الآثار محتملة ولن يكون لها وجود طالما أن المراجع قد يلتزم بقواعد المهنة وسلوكياتها وآدابها، كما أن التخصص الصناعي قد يدعم ويفعل الاستقلال والموضوعية للمراجع الخارجي وليس العكس.

أوصت الدراسة باستمرار الاهتمام بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مكاتب المحاسبة له والمراجعة، ما يساعد أو يؤدي إلى قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة بصورة أفضل؛ لأنه يقلل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن.

28) دراسة (أبوميالة وزبانية، 2013) بعنوان: "دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق 520".

استهدفت هذه الدراسة التعرف إلى دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520 من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة أعدت استبانة خاصة ضمت (35) فقرة موزعة على أربعة مجالات، بعد التحقق من صدقها وثباتها وُزعت على عينة عشوائية من مدققي الحسابات المزاويلين للمهنة في الضفة الغربية وعددهم (83) مدققاً، واستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما استخدم الباحثان اختبار (t) (test) للعينات المستقلة، ومعادلة الثبات ألفا كرونباخ، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإنسانية.

أشارت نتائج الدراسة إلى فهم مدقق الحسابات المجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه، وأن تقويمه لقدرة الشركة على الاستمرارية، وعدم وجود فروقات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية، وقيامه بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

خلصت الدراسة إلى توصيات عدّة، أهمّها، أولاً: أن على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال، وتحديد مناطق الخطورة المحتملة. ثانياً: ضرورة قيام مدقق الحسابات بالبحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة، وذلك عندما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو

إظهارها العلاقات متضاربة مع المعلومات وثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبئ بها. ثالثًا: على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قراراته فيما إذا كانت كل البيانات المالية مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل. رابعًا: إعداد جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها، وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال.

2/2/1 الدراسات الأجنبية

1) دراسة (Sapiri, 2024) بعنوان "A Qualitative Analysis on the Role of Auditors in Preventing Financial Crises"

تحليل نوعي لدور المدققين في منع الازمات المالية.

تبحث هذه الدراسة الدور المحوري للمدققين في التخفيف من المخاطر المرتبطة بالأزمات المالية، مع التركيز على تقييم المخاطر، وتقييم الرقابة الداخلية، ومعالجة التعقيدات في الأدوات المالية. باستخدام نهج بحثي نوعي، تمّ جمع البيانات من خلال مراجعة شاملة للأدبيات والتحليل الموضوعي. تؤكد نتائج الدراسة على أهمية المدققين كأوصياء على النزاهة المالية، واكتشاف الأخطاء والاحتيال في البيانات المالية، وبالتالي تعزيز الشفافية وثقة المستثمرين. زيادة على ذلك، أن تقوم المدققين للضوابط الداخلية يساعد في منع الاحتيال وإدارة مخاطر الامتثال، وهو أمر بالغ الأهمية لمرونة المنظمة. كما تسلط الضوء على التحديات في تقييم الأدوات المالية المعقدة والحاجة إلى خبرة متخصصة وتطورات تكنولوجية. تؤكد الدراسة موصيةً بالتعاون متعدد التخصصات، والتطوير المهني المستمر، والالتزام بالمعايير الأخلاقية كاستراتيجيات أساسية للمدققين للتعامل مع المخاطر الناشئة بفعالية. بشكل عام، أن البحث يسهم في فهم الدور المتعدد الأوجه للمدققين في منع الأزمات المالية، ويؤكد على أهمية ممارسات تقييم المخاطر القوية في الحفاظ على الاستقرار المالي.

2) دراسة (Almargi, 2024) بعنوان "The Effect of External Auditor Industry Specialization on Audit Quality: Audit Risk Assessment as a Mediator Variable"

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة التدقيق: تقييم مخاطر التدقيق كمتغير وسيط.

استهدفت الدراسة تحديد الأثر المباشر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة، والأثر غير المباشر في وجود متغير تقدير مخاطر المراجعة كمتغير وسيط، وجمعت بيانات الدراسة باستخدام الاستبانة التي وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين الليبيين الحاصلين على رخصة مراجع خارجي من نقابة المراجعين الخارجيين الليبية (LAAA). ولتحقيق ذلك واختبار صحة العلاقات المقترضة استخدمت الدراسة التحليل الكمي وتحديدًا اختبار التحليل العاملي التوكيدي (CFA)، ونموذج المعادلات الهيكلية (SEM) باستخدام (AMOS). توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، لعل أهمها: أن هناك تأثيرًا إيجابيًا مباشرًا للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة،

إضافةً إلى أن تقدير مخاطر المراجعة قد أدى دورًا مهمًا كمتغير وسيط في تحقيق تأثير إيجابي غير مباشر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة.

3) دراسة (Awuye, 2022) بعنوان "The impact of audit quality on earnings management Evidence from France"

تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح - أدلة من فرنسا.

يبحث هذا البحث العلاقة بين جودة التقارير المالية وبين جودة التدقيق في سياق الشركات الفرنسية المدرجة. يُستخدم الاسم التجاري لشركة التدقيق (Big4) كبديل لجودة التدقيق، ويتم التأكد من إدارة الأرباح من خلال تقدير إدارة الأرباح الحقيقية والمستحقة. يتم تقدير الاستحقاقات التقديرية باستخدام نموذج جونز ونموذج جونز المعدل، في حين يتم تقدير إدارة الأرباح الحقيقية من خلال استخدام النماذج التي اقترحها رويتشودري (2006). تشير النتائج إلى أن عملاء شركات التدقيق Big4 يسجلون مستويات أعلى من الاستحقاقات وإدارة الأرباح الحقيقية. يمكن أن يُعزى هذا التأكيد إلى انخفاض مستوى مخاطر التقاضي أمام المدققين في فرنسا. تسهم هذه الدراسة في الأدبيات من خلال التحقيق في حالة كل من الاستحقاقات التقديرية، وإدارة الأرباح الحقيقية في بيئة فرنسية تتميز بخصائص تدقيق غريبة.

4) دراسة (Matrood, Adnan & others, 2019) بعنوان: "The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with Isa. 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in The Iraqi Audit Firms and companies" Academy of accounting and financial studies"

أثر تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي وفقًا لمعيار التدقيق الدولي 520 على تحسين أداء التدقيق: دراسة استطلاعية في مكاتب وشركات التدقيق العراقية.

واجهت مهنة المحاسبة والتدقيق تحديات خطيرة في تحريف البيانات المالية التي تقدمها، على عكس حقيقة الأحداث أو الوقائع الاقتصادية المتعلقة بها يمكن التلاعب بالبيانات لتحقيق أهداف مختلفة. ولضمان نزاهة البيانات المالية ووضوحها يجب أن يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال، يضمن الحفاظ على الموارد المادية للوحدة الاقتصادية، ودقة البيانات المالية. لذلك، يجب إقناع الإدارة والمستفيدين الآخرين بترشيح الموارد والحفاظ عليها. الأخطاء والتلاعب بها واكتشافها ومعالجتها عند حدوثها، إضافة إلى ذلك، يجب أن تكون هناك هيئة رقابة خارجية مستقلة تقوم بفحص الأنشطة المختلفة وتدقيقها وفقًا لمعايير وأسس محدّدة مسبقًا، ويجب أن تكون نتيجة هذه الهيئات، بالتعاون والتنسيق مع أجهزة الرقابة الداخلية، التحقق من صحة المعلومات المحاسبية المقدمة، والتأكد من حلّها من الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تعكس نزاهة نتائج النشاط ووضوحها خلال فترة زمنية محددة والمركز المالي في نهاية تلك الفترة. توصلت الدراسة إلى بعض الاستنتاجات، أهمها: (1) أن استخدام إجراءات التدقيق التحليلي يساعد المدقق في تخطيط التدقيق وتوقيته؛ لما له من تأثير كبير في اكتشاف التلاعب والتحريف في البيانات المالية. (2) يمثل عدم إجراء الدورات التدريبية عقبة تمنع المدقق

العراقي من استخدام إجراءات التدقيق التحليلي. انتهت الدراسة إلى بعض التوصيات المهمة، أهمها: (1) ينبغي على جمعية المحاسبين القانونيين العراقيين تنظيم ورش عمل ودورات وندوات للمحاسبين القانونيين العراقيين عن استخدام الإجراءات التحليلية. (2) يجب على شركات التدقيق المشرفة، بما في ذلك جمعية المحاسبين القانونيين العراقيين، إلزام مكاتب التدقيق بتطوير إجراءات مراقبة الأداء.

2/1/2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في الدول العربية والأجنبية الأخرى بأنها تتم في البيئة اليمنية، المليئة بكثير من التحديات التي تواجه المراجع الخارجي، مثل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، والضعف في الامتثال في تطبيق التشريعات المالية والمحاسبية، والضعف في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، ونقص التدريب المهني المنتظم. اختلاف الإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بالمراجعة والمحاسبة في اليمن عن الدول الأخرى. اختلاف العوامل الثقافية والاجتماعية الخاصة باليمن التي يمكن أن يكون لها تأثير في تطبيق استراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف.

لقد جاءت هذه الدراسة لتلامس الواقع العملي لمكاتب المراجعة في اليمن، من خلال التعرف على الاستراتيجيات المطبقة لديهم في الحد من مخاطر الاكتشاف، وما هي أفضل هذه الاستراتيجيات من وجهة نظرهم، والتوصل إلى قاعدة بيانات محدثة وواقعية يمكن الاستفادة منها في تطوير هذه الاستراتيجيات للحد من مخاطر الاكتشاف من خلال سد الفجوة المعرفية في الممارسات المهنية اليمنية، وتقديم توصيات قابلة للتطبيق تتناسب مع البيئة اليمنية. كما أنَّ هناك فجوة بحثية تتمثل في الدراسات التي تتناول موضوع المراجعة ومخاطر الاكتشاف والاستراتيجيات التي تساعد في الحد منها؛ إذ ستسهم هذه الدراسة في سد هذه الفجوة، وتوفير رؤى خاصة بالسياق اليمني.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: استراتيجيات التحوُّط مفهوماً وأنواعها

المبحث الثاني: مفهوم مخاطر الاكتشاف والعوامل المؤثرة فيها

ومعايير المراجعة ذات الصلة

المبحث الثالث: استخدام استراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر

الاكتشاف

المبحث الأول: استراتيجيات التحوُّط مفهومها وأنواعها

1/1/2 مقدمة:

لَمَّا كان المراجعون الخارجيون يمارسون مهنة المراجعة في ظل بيئة اقتصادية تتَّسم بالديناميكية، وعدم اليقين، وبيئة تنافسية تفرض على الشركات تحسين وضعها المالي حتى ولو كان بطرق غير مشروعة أو من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في المعايير والمبادئ المحاسبية، ما يفرض على مراجع الحسابات الخارجي مسؤوليةً لدى الأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية في إضافة الصبغة الموضوعية لهذه التقارير المالية، وإعطائها الموثوقية؛ كونه يعد طرفًا مستقلًا، وصاحب خبرة ودراية في ممارسة عمله، ولم تُعطَ له هذه الأهمية إلَّا لحصوله على تأهيل علمي وعملي في ممارسة هذه المهنة. و"في السنوات الأخيرة الماضية ازدادت القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات؛ وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مالية ناتجة عن إهمال المراجعين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية على الوجه والدرجة المطلوبة. (الحداد، 2008، ص50)

من هذا المنطلق وحتى يتمكن المراجع الخارجي من أداء عمله بجودة عالية عليه أن يمتلك أدوات تمكّنه من الحد من شبح الوقوع في مصيدة أخطار المراجعة، وتحديدًا خطر الاكتشاف الذي يقع على عاتقه بشكل أساسي، وذلك من خلال الأسلوب والطريقة التي يتَّبعها في عملية المراجعة وإجراءاتها.

لذلك يجب على المراجع الخارجي أن يكون لديه استراتيجيات تحوُّط تمكنه من القيام بمهامه وواجباته، وتُجَدُّ من أخطار الاكتشاف، وتحميه من المخاطر المهنية.

2/1/2 مفهوم الاستراتيجية:

إنَّ مفهوم الاستراتيجية يستخدم في العلوم الاجتماعية كإفَّة، كعلم السياسة، الاقتصاد، الاجتماع، الثقافة، والإدارة وغيرها، وتعرف الاستراتيجية بأنها عبارة عن:

- الخطط الموضوعية، والأحداث والأنشطة التي تمَّ أخذها في ظل الجهود الرامية؛ لمساعدة المنشأة للوصول إلى أهدافها الموضوعية (الحداد، 2008، ص53).

- مجموعة السياسات والأساليب والخطط والمناهج المتبعة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة في أقلِّ وقتٍ ممكن، وبأقلَّ جهد منقذ (محمد، 2014، ص45).

- أسلوب التحرك لمواجهة التهديدات أو اغتنام الفرص، والذي يأخذ في الحسبان نقاط القوَّة والضعف الداخلية للمشروع؛ سعيًا لتحقيق رسالة المشروع وأهدافه (عبد الصادق، 2022، ص123).

3/1/2 مفهوم التحوُّط:

يعد مفهوم التحوُّط من المفاهيم الحديثة التي دخلت عالم المالية والمحاسبة، حتى أنه يصعب إيجاد توافق أو إجماع على تعريفه (قندوز، 2020، ص34)؛ إذ إنه "أشبهُ بلعبة الشطرنج، حيث يضع اللاعبون الأدكياء قطعهم في أماكن استراتيجية؛ للحماية من عدم القدرة على التنبؤ" (Zakaia,2022,p2) بمخاطر المراجعة، المبنية على فحص عينات، وتعميم هذه النتائج بناءً على ما أظهرته هذه العينات من صواب أو خطأ في القوائم المالية. وللتحوُّط تعريفاتٌ عدَّة، منها:

1- التحوط هو إحدى استراتيجيات إدارة المخاطر السائدة (Tiwari,2019,p9).

2- هو إنشاء موقف تحوطي في السوق المالية معاكس للموقف الأصلي؛ للحد من تعويض الخسائر المحتملة، الناتجة عن عوامل الخطر (Tian, 2024,p133).

3- هو عملية أو استراتيجية هدفها تقليل المخاطر (قندوز، 2020، ص40).

4- حماية النفس من الخسارة (عكروت، 2023، ص4).

4/1/2 مفهوم استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي:

يستنتج الباحث من خلال تعريفات الاستراتيجية ومفاهيم التحوط التعريف الآتي:

هي الاساليب والإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإدارة مخاطر المراجعة والحد منها، والمساهمة في الحماية من المخاطر المهنية.

5/1/2 أنواع الاستراتيجيات:

هناك مجموعة من الاستراتيجيات التي يمكن للمراجع الخارجي ان يمارسها اثناء قيامه بمهمة المراجعة الخارجية منها:

1/5/1/2 استراتيجية التخطيط الجيد للمراجعة

1/1/5/1/2 مفهوم التخطيط الجيد للمراجعة:

إنَّ مفهوم التخطيط الجيد للمراجعة من المفاهيم التي نالت اهتمامًا علميًا ومهنيًا على الصعيد الدَّولي؛ حيث جاء في نص معيار المراجعة الدولية رقم (ISA 300) إنَّ تخطيط عملية المراجعة "يتضمن تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط وضع خطة المراجعة، وتنفيذ إدارة الجودة وفقًا لمعيار المراجعة (ISA 220)" (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص283)؛ لأن هذه العملية ستحدد كفاءة عملية المراجعة وفعاليتها، فعند التخطيط لتدقيق البيانات المالية

يُطلب من المراجع فهم العمليات التجارية، ونظام محاسبة الوحدة الاقتصادية، والضوابط الداخلية الرئيسية، وتحليل الإجراءات الاحتمالية المحتملة، وتحديد مستوى الأهمية النسبية، وإجراءات الاختبار التحليلي (Apandi, 2022, p74).

ووفقاً لمعايير المراجعة والتأكيد الدولية يجب أن يتضمن نص فقرة مسؤولية المراجع، يشير إلى أن هذه المعايير تتطلب التخطيط للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، لذلك لا يمكن إنكار أهمية التخطيط لمراجعة البيانات المالية في أنه يساعد في تنظيم أعمال المراجعة والرقابة عليها بشكل أفضل، وتخفيض وقت المراجعة، ومواجهة المفاجآت المحتملة، ويجعل المراجع يركز على الأهداف لا الأتعاب (عمر، 2019، ص 49).

توجد هناك تعريفات عدّة لها، منها:

- جاء في نص المعيار الدولي رقم (ISA 300) مفهوم التخطيط بأنه تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط، ووضع خطة المراجعة، وتنفيذ إدارة الجودة على مستوى الارتباطات وفقاً لمعيار المراجعة (ISA 220) (المحدث)، جنباً إلى جنب، مع التخطيط الكافي وفقاً لهذا المعيار. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص 283).

- عرف (Nyerere, 2021, p12) التخطيط بأنه "عملية منتظمة، تمكن الوحدة الاقتصادية من اكتشاف المخاطر في الوقت المحدد، والتركيز على المجالات عالية المخاطر، ما يؤدي إلى زيادة المساءلة والشفافية، وبالتالي تحسين أداء الوحدة الاقتصادية".

- تعريف (أرحومة، 2018، ص 419) التخطيط بأنه "وضع إطار عام لإعداد خطة عامة للمراجعة، ومنهج تفصيلي، يقوم المراجع من خلاله بإصدار مجموعة من الأحكام والتقديرات، والحصول على معرفة وأداء إجراءات، ثم إعداد وتوثيق برنامج وموازنة وقت كمحصلة لعملية التخطيط؛ بهدف أداء عملية المراجعة بصورة أكثر كفاءة وفعالية، وفي الوقت المناسب".

2/1/5/1/2 أهداف التخطيط الجيد للمراجعة:

حسب معيار المراجعة الدولي (ISA 300) فإنّ أهداف خطة المراجعة تتمثل بالآتي (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص 283):

- مساعدة المراجع في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشكلات المحتملة، وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم ارتباط المراجعة وإدارته بصورة سليمة؛ حتى يتم تنفيذه بفاعلية وكفاءة.

- المساعدة في اختيار أعضاء لفريق الارتباط يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.

- تسهيل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم، وفحص عملهم.

- المساعدة حسب مقتضى الحال في تنسيق الأعمال التي أنجزها مراجعو مكونات المجموعة والخبراء.

3/1/5/1/2 معايير المراجعة الدولية التي تناولت التخطيط الجيد للمراجعة للحد من مخاطر الاكتشاف:

يمثل معيار المراجعة رقم (ISA300) (التخطيط لمراجعة القوائم المالية) المعيار الأساسي الذي تناول التخطيط لعملية المراجعة، كما توجد هناك معايير أخرى تناولت التخطيط الجيد، "واشتملت على المعايير الآتية:

- معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. (ISA 315)

- الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. (ISA 320)

- استجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA 330)". (الأخضر وعمر، 2018، ص209)

وسوف يتم تناول هذه المعايير بشي من التفصيل:

1- معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA 315):

جاء في الفقرة 26 من هذا المعيار: يجب على المراجع أن:

أ- يتعرف على المخاطر خلال عملية الحصول على فهم الشركة وبيئتها، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة والمتعلقة بتلك المخاطر، ومن خلال الأخذ في الاعتبار فئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح في القوائم المالية.

ب- يقدر المخاطر المتعرف عليها، ويقيم ما إذا كانت ترتبط على نطاق واسع بالقوائم المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

ج- يربط المخاطر المتعرف عليها، بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى الإقرارات أخذًا في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها.

د- يأخذ في الحسبان احتمال حدوث تحريف أو تحريفات متعددة، وما إذا كان ذلك من الحجم الذي قد ينتج عنه تحريف جوهري. (محمد وخالد، 2021، ص76-77)

2 - معيار المراجعة رقم (ISA 320) (الأهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ المراجعة):

عند قيام المراجع بتخطيط لعملية المراجعة يجب أن يضع في حسابه أحكامًا بشأن التحريفات الجوهرية؛ إذ توفر له هذه الأحكام أساسًا للقيام بالخطوات الآتية:

- أ- تحديد طبيعة وتوقيت وحجم ونوعية إجراءات تقييم المخاطر.
- ب- التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتقييم أثرها.
- ج- تحديد طبيعة وتوقيت وحجم ونوعية إجراءات المراجعة الإضافية". (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025 ، ص 383)

3 - استجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA 330):

يتناول هذا المعيار مجموعة من الإجراءات التي يجب على المراجع الخارجي القيام بها وهي:

- أ- يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.
- ب- عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يأتي:
 - النظر في أسباب التقييم الممنوح لخطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات مهمة، وكل رصيد حساب، وكل إفصاح مهم، بما في ذلك احتمالية التحريف، وحجمه بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات المهمة، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح المهم، ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي تواجه خطر التحريف الجوهرية (أي خطر الرقابة)، ما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة؛ لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساسية وتوقيتها ومداهها.

- الحصول على أدلة مراجعة أكثر اقناعًا كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025 ، ص 391)

2/5/1/2 استراتيجية المراجعة التحليلية

1/2/5/1/2 مفهوم المراجعة التحليلية:

أول وصف لمفهوم المراجعة التحليلية ظهر عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1972، وذلك عند تضمينها كأحد الاختبارات التي يستخدمها المراجع؛ للحصول على أدلة الإثبات، التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير المراجعة الأمريكية، والذي استخدم اصطلاح إجراءات المراجعة التحليلية.

وفي أدبيات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تم استحداث مصطلح الإجراءات التحليلية (Analytical Procedures) في عام 1983 عندما قام IFAC بإصدار معيار المراجعة الدولي ISA 12، وفي عام 1988 قام المعهد الأمريكي (AICPA) باستخدام اصطلاح الإجراءات التحليلية من خلال معيار المراجعة SAS 56 الذي حلَّ محلَّ SAS 23.

وفي سنة 1988 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتعديل معيار المراجعة الدولي رقم 12 ليصبح معيار المراجعة الدولي (ISA.NO (520) تحت المسمى نفسه.

حيث ورد ضمن معيار المراجعة الدولي رقم 520 خمسة أنواع رئيسة من المراجعة التحليلية:

- مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة.
- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة من العميل، مثل الميزانيات التقديرية والتنبؤات.
- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة من المراجع.
- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية". (كردودي، وآخرين، 2018، ص 171-172).

كما تم تعريف المراجعة التحليلية في أدبيات المحاسبة المعاصرة بمصطلحات مختلفة، منها:

- أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب والنسب المالية، وتحليل الانحدار، التي تجرى على المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها، وفحص البنود غير العادية والجوهرية، فإذا أظهرت هذه البنود رصيداً منطقياً ومعقولاً من هذا الوصف الذي جرى لها تعد مراجعة تحليلية. (موسى، 2023، ص 310)

- عرفت بأنها الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المراجع الخارجي، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات بوجود الانحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات، واختيار

الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات، وذلك حسب خبرة المراجع الخارجي، وحسب المهني في المراجعة. (يوسف ومضوي، 2022، ص9)

- تم تعريفها وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي (520) "بأنها نوع مهم من أنواع أدلة المراجعة، التي تتألف من تقييم للمعلومات المالية، من خلال تحليل علاقات معقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، كما تشمل الإجراءات التحليلية التحقيق فيما هو ضروري في التقلبات والعلاقات المحددة التي تتعارض مع غيرها من المعلومات، ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير. (خضير والزبيدي، 2022، ص834)

- تعريف الإجراءات التحليلية في نشرة معايير التدقيق (SAS) رقم (56) بأنها: تقييم للمعلومات المالية، يتم عن طريقها دراسة العلاقات بين البيانات المالية وبعضها البعض، وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع استنتاجات المراجع الخارجي. (عبدالرزاق، 2019، ص25)

2/2/5/1/2 أهداف المراجعة التحليلية:

يمكن تلخيص أهداف المراجعة التحليلية حسب ما جاء في معيار المراجعة (ISA 520) بما يأتي:

- 1- "تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة مع الأخذ في الحساب مصدر المعلومات المتاحة، وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها.
- 2- وضع توقع النسب أو المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد أي تحريف قد يتسبب بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية مخوّفة بشكل جوهري.

- 3- تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة" (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص485)

وحسب ما جاء في المعيار رقم (56) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أن الهدف من استخدام المراجعة التحليلية ما يأتي:

- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى المستخدمة في عملية المراجعة.
- تخفيض مخاطر الاكتشاف باستعمالها، كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية.
- إعطاء نظرة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة. (كردودي، وآخرون، 2018، ص173)

3/2/5/1/2 أساليب المراجعة التحليلية:

عند قيام المراجع بمراجعة حسابات مؤسسة ما يستعمل أساليب المراجعة التحليلية لتمكينه من اكتشاف الأخطاء وأي تلاعبات موجودة، وهذه الأساليب تنقسم بدورها على نوعين: أساليب حديثة، تعتمد على أساليب رياضية وإحصائية وتكنولوجيا حديثة، وأساليب قديمة، تعتمد بدورها على نسب مالية.

وتنقسم أساليب المراجعة التحليلية القديمة بدورها على: (فارس ونعيمة، 2021، ص170)

1- إجراءات المراجعة التحليلية الوصفية غير الكمية:

وتنقسم هذه الإجراءات بدورها على أنواع عدّة، هي:

- الاستفسار.

- التوقعات من نتائج المراجعة السابقة.

- مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية).

- مراجعة المعلومات الداخلية ذات الطبيعة غير الكمية.

2- إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة:

تمثل الفلسفة الرئيسة وراء استخدام هذه الإجراءات في المراجعة، في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في مستقبل ما ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية، ومعالجتها بطريقة سهلة؛ لتعطي دلائل في عملية مراجعة الحسابات.

4/2/5/1/2 الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية:

تهدف الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية إلى توفير أكبر قدر من المعلومات المحاسبية الملائمة والقرائن والأدلة المناسبة بأيسر الطرق وأدقها؛ لتسهم في تحقيق أهداف المراجعة الكلية، وذلك من خلال الآتي:

أ- التحليل الهيكلي للقوائم المالية:

يقوم التحليل الهيكلي للقوائم المالية على التعرف على النسبة التي يمثلها بند معين ضمن مجموعة كلية أو مجموعة فرعية، مثال ذلك نسبة النقدية إلى إجمالي الأصول أو إلى إجمالي الأصول المتداولة، ويتم التعبير عن المجموعات الرئيسة في بند ضمن هذه الفئات كنسبة مئوية من المجاميع، وعليه تنتج الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية إلى التعرف إلى نسب التحليل الهيكلي للقوائم المالية، وخاصة تحليل الاتجاهات من خلال التحليل الأفقي.

ب- تحليل اتجاهات الأرقام القياسية:

تعد طريقة استخدام الأرقام القياسية أفضل طرق تحليل الاتجاهات، وتتطلب حساب سلسلة من الأرقام القياسية اختبار سنة أساساً للبند كائناً، يكون رقمها القياسي 100، ويتم قياس البنود كائناً بالرجوع إلى سنة الأساس.

ج - تحديد الحسابات الجوهرية:

عند تحديد الحسابات الجوهرية لا بُدَّ للمراجع الخارجي أن يقوم بتحديد كلٍ من العوامل الكمية والوصفية. (موسى، 2023، ص10)

5/2/5/1/2 أهمية المراجعة التحليلية:

تكمن أهمية المراجعة التحليلية من خلال علاقتها ببرنامج المراجعة، ومستخدمي القوائم المالية، وإدارة المشروع، وموقف أصحاب المهنة، وأجهزة الرقابة العليا الحكومية، كما يأتي:

1- فمن حيث علاقة المراجعة التحليلية بمراجعة الحسابات تمكن المراجعة التحليلية مراجع الحسابات أن يحدد اتجاهات عملية المراجعة عند تقييمه لبرنامج المراجعة، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة، التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية، وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة.

2- أمّا من حيث علاقة المراجعة التحليلية بمستخدمي القوائم المالية فإنّ مراجع الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من المستثمرين والمساهمين بضرورة القيام بإجراءات المراجعة التحليلية وذلك للأسباب الآتية:

أ- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.

ب- عدم كفاية نظام التقارير.

ج- فشل إدارة الرقابة الداخلية. (علان وعلان، 2024، ص130)

3- تعد المراجعة التحليلية أحد الآليات الموجهة لعملية المراجعة، كما تعد مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع على السواء، وتبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية من حيث إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقويم نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطيع المراجع أن يكشفها، ما ينتج في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة عن اكتشافها. (أحمد ويوسف، 2023، ص13)

6/2/5/1/2 مدى اعتماد المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة التحليلية:

يتوقف اعتماد المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة التحليلية بصفة على العوامل الآتية:

1- أهداف إجراءات الفحص التحليلي:

تساعد نتائج إجراءات الفحص خلال مرحلة التخطيط على تحديد طبيعة المراجعة وتوقيتها ومدى إجراءاتها، في حين أن الإجراءات التي تتم في المرحلة الأخيرة من المراجعة عادةً ما تكون لتعزيز الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى.

2- الأهمية النسبية لبند الفحص التحليلي مقارنة بالمعلومات المالية ككل:

عندما تكون أرصدة المخزون ذات أهمية بالنسبة للمعلومات المالية مفادة، لا يكفي المراجع بإجراءات الفحص التحليلي لاستخلاص نتائج مراجعته، ومن ناحية أخرى فقد يعتمد المراجع إلى حد كبير على إجراءات الفحص التحليلي لبعض بنود المصروفات إذا كان منها لا يشكل أهمية بالنسبة للمعلومات المالية ككل، ولم تحدث تقلبات غير متوقعة.

3- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية:

يتوقع المراجع عادةً درجة أكبر من الثبات عند مقارنة نسبة هامش الربح من فترة لأخرى عند مقارنته لبند المصروفات الاختيارية، والتي تتغير من فترة لأخرى طبقاً للسياسات الإدارية المتبعة.

4- تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة:

يمكن المراجع الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي إذا تبين له قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة. (موسى، 2023، ص8)

7/2/5/1/2 معايير المراجعة الدولية التي تناولت المراجعة التحليلية للحد من خطر الاكتشاف:

هناك مجموعة من معايير المراجعة الدولية التي تناولت المراجعة التحليلية للحد من مخاطر الاكتشاف منها:

1 - معيار المراجعة رقم (ISRE 2400) - ارتباطات الفحص:

جاء فيه أنَّ على المراجع القيام بالإجراءات التحليلية وذلك بهدف (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص 927):

أ- تناول جميع البنود المهمة في القوائم المالية، بحيث تشمل أيضاً الإفصاحات.

ب- التركيز على المجالات التي من المرجح أن تُنشئ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

2- معيار المراجعة رقم (ISAE 3000) - ارتباطات التأكيد:

جاء في هذا المعيار، عند وجود اعتقاد لدى المراجع بأن المعلومات قد تكون محرفة بشكل جوهري فإنَّ عليه القيام بالآتي (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص 1045):

أ- تنفيذ الإجراءات التحليلية التي قد تكشف للمراجع علاقاتٍ لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ، أو النسب المتوقعة.

ب- القيام بالفحص لمصادر خارجية تؤدي إلى احتمال اكتشاف تحريفات جوهريّة.

ج- تنفيذ المزيد من الإجراءات في حالة اكتشاف المراجع وجود نسبة خطأ 9% وكان الخطأ المسموح به 10%.

د- القيام بمزيد من الإجراءات التحليلية إذا كانت النتائج التي توصل إليها ضمن التوقعات، ولكنها قريبة من تجاوز هذه القيمة المتوقعة.

3/5/1/2 استراتيجية التخصص النوعي للمراجع الخارجي

1/3/5/1/2 مفهوم التخصص النوعي للمراجع

بعد التخصص النوعي للمراجع سمّة من سمات الممارسات الحديثة؛ إذ لم يعد المراجع يؤدي جميع المهام على نحو عام بل بات التخصص في قطاع محدّد ضرورةً مهنيّةً تُليها طبيعة العمل، ومدخلاً استراتيجيّاً للحدّ من مخاطر المراجعة وتعزيز جودة المخرجات، وقد أُجريت عدد من الدراسات "وقد توصلت نتائج هذه الدراسات المتخصصة إلى أن اختيار عدة شركات فيما مضى نتج بسبب فشل عملية المراجعة؛ نتيجة لفقدان استقلالية المراجع أو كفاءته في اكتشاف مخاطر المراجعة؛ نتيجة لعدم تفهمه لقطاع العميل أو النشاط التابع له. وهذا ما أكّد عليه المحامي الأمريكي (Amhawitz) عندما بيّن بأن زيادة عدد القضايا المرفوعة ضد شركات المراجعة في الآونة الأخيرة كان نتيجة لقبولهم مهامّ في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي للقيام بها" (فرج ومحمد، 2021، ص 99).

ومن هذه التعريفات:

- "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاعٍ أو نشاطٍ صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع". (بوقفة، 2021، ص 106)

- هو المراجع الخارجي الذي يتمتع بفهم عميق (معرفة)، وخبرات طويلة للأعمال التجارية والصناعية الخاصة بالعميل، ولديه معرفة بالعمليات التي تتم داخل الشركة محل المراجعة. (كويسي وصديقي، 2023، ص 333).

- بأنه امتلاك المراجع الخارجي للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معيّن، بما يمكنه من الاضطلاع بشكل أوسع وأدق بطبيعة نشاط عملائه وخصائصهم. (جبر الله، 2022، ص196)

2/3/5/1/2 أهمية التخصص النوعي للمراجع:

أصبح التخصصُ المهنيُّ للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، في ظل العولمة وانفتاح السوق، غير أنه لا يوجد معيار يدلُّ صراحةً على التخصصُ المهني للمراجع، وقد جاءت بعض المعايير تبين أنَّ فهم نشاط المنشأة من قبل المراجع يُعد ضرورةً من أجل تأدية مهامّها على أكمل وجهٍ، ما يساعده على التعرف على الأخطاء والمخاطر التي قد تواجهه في أثناء عملية المراجعة.

ومن بين تلك المعايير التي أدت إلى بروز التخصص المهني كاستجابة لها، معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة الدولية؛ إذ يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني أن يتم التخطيط لعملية التدقيق وفق فهم نشاط العميل، فمعرفة المراجع للبيئة التي ينشط بها العميل يخوّله ممارسة دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة بالأحداث والمعاملات داخل المنشأة يساعد المراجع على تقييم المخاطر والتقليل منها. (كويسي وصديقي، 2023، ص333)

3/3/5/1/2 معايير المراجعة الدولية التي تناولت التخصص النوعي للمراجع للحد من خطر الاكتشاف:

يعتبر معيار المراجعة الدولي رقم (ISRE 2400) -ارتباطات الفحص- من معايير المراجعة التي تناولت التخصص النوعي للمراجع للحد من مخاطر الاكتشاف، حيث جاء في هذا المعيار أنَّ على المراجع عند القيام بفحص القوائم المالية فهم بيئة المنشأة، وإطار التقرير المالي المطبق؛ من أجل تحديد المجالات المحتملة أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، بحيث يشمل هذا الفهم ما يأتي:

- 1- عوامل الصناعة، والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى المتعلقة بها، بما في ذلك إطار التقرير المالي المطبق.
- 2- طبيعة المنشأة بما في ذلك: عملياتها، هياكل الملكية والحوكمة المطبقة فيها، أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة. والمخطط ان تقوم بها، الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها، أهداف المنشأة واستراتيجياتها.
- 3- النظام المحاسبي للمنشأة والسجلات المحاسبية.
- 4- اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2025، ص 926-927)

4/5/1/2 استراتيجية المراجعة المشتركة:

1/4/5/1/2 مفهوم المراجعة المشتركة:

تُعد المراجعة المشتركة من أبرز الممارسات المهنية، التي تعكس النضج المهني والالتزام بمعايير الجودة في بيئة المراجعة. فهي ليست مجرد توزيع للمهام بين أكثر من مراجع، بل هي استراتيجية متكاملة، تهدف إلى تعزيز الموثوقية، وتقليل مخاطر المراجعة، خاصة مخاطر الاكتشاف، من خلال دمج خبرات متعددة، ورؤى مهنية متنوعة؛ لفحص البيانات المالية من زوايا مختلفة.

وأصدرت لجنة الاتحاد الأوروبي عام 2010م مجموعة من الاقتراحات لتنظيم عمل المراجعة وضمان استقلالية المراجع من خلال سياسة تدقيق الورقة الخضراء: الدرس المستفاد من الأزمة Green Paper Audit Policy: Lesson from the crisis، والتي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية، وانتهى النقاش حول سياسة مراجعة الورقة الخضراء لإعادة الثقة في مهنة المراجعة إلى الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة. (راوح والشرعي، 2025، ص 355).

تعد المراجعة المشتركة من الأساليب الفعّالة في تعزيز جودة عملية المراجعة، وتقليل المخاطر المرتبطة بها، فمن خلال دمج جهود فرق مراجعة متعددة تسهم المراجعة المشتركة في تقييم أكثر شمولية وموثوقية للبيانات المالية والإدارية، (بخت، وآخرون، 2024، ص 173).

وأورد ههنا بعض التعريفات للمراجعة المشتركة:

- قيام مراجعين اثنين بمراجعة حسابات المنشأة ذاتها، بحيث يصدران تقرير مراجعة مشتركاً، يوقعان عليه جميعاً، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة، مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما. (عبد الرحيم وموسى، 2024، ص 106).

- بأنها عملية مراجعة متكاملة، تتضمن تعاون مراجعين من فرق أو مؤسسات مختلفة. (بخت، وآخرون، 2024، ص 172)

- العملية التي يتم بموجبها تعيين مراجعين مستقلين ليقوماً معاً بتخطيط عملية المراجعة وأدائها، وتقييد النتائج وإصدار تقرير موحد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عمل المراجعة بينهما بأي شكل ليتوافقا عليه، ويرون فيه تحقيقاً للهدف من عملية المراجعة، وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل الآخر. (أحمد ومحمد، 2024، ص 63)

- تعريف الورقة الخضراء الصادرة عن المفوضية الأوروبية (عام 2010): بأن المراجعة المشتركة قيام الشركة بتعيين اثنين مختلفين من مكاتب المراجعة، يشتركان في أعمال المراجعة، ويوقعان معاً على تقرير المراجعة. (راوح والشرعي، 2025، ص 360)

- هي شكل جديد من أشكال مراجعة الحسابات، يهدف إلى التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وذلك بمراجعة القوائم المالية بواسطة مكتبي مراجعة منفصلين ومستقلين يشتركان في مجهود واحد، وإصدار تقرير واحد، موقع عليه كل منهما مع تحمّل المسؤولية بصورة تضامنية. (العموري وآخرون، 2023، ص227).

2/4/5/1/2 أهمية المراجعة المشتركة في الحد من مخاطر الاكتشاف:

1- التوصل، أي تأكيد معقول عن مدى خلوّ القوائم المالية من التشوهات، والتأكد من أنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها. (أحمد ومحمد، 2024، ص63)

2- تعمّق الحصول على التأكيد المعقول على ما إذا كانت القوائم ككل خالية من التحريف المادي بسبب التضليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة منه في المراجعة العادية. (أحمد ومحمد، 2024، ص63)

3- تعميق الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ككل. (راوح، والشرعي، 2025، ص360)

4- تسهم المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر الاكتشاف، من خلال دمج خبرات فرق متعددة في عملية المراجعة، ما يعزز القدرة على اكتشاف الأخطاء والتحريفات التي قد تفوتها فرق مراجعة منفردة، فبفضل التنوع في المهارات والتحليلات النقدية تصبح العملية أكثر شمولية وفعالية في اكتشاف المشاكل المالية الجوهرية. (نجيت وآخرون، 2024، ص173)

5- تحسين مستوى جودة المراجعة وفعاليتها؛ من حيث إن أحد المراجعين ربما يكتشف أخطاء لم يكتشفها المراجع الآخر، وهو أمرٌ واردٌ جدًّا في ضوء طبيعة عمليات المراجعة التي تعتمد أسلوب المعاينة، وليس الحصر الشامل للعمليات، وهو الأمر الطبيعي في عمليات المراجعة في الظروف العادية. (راوح، والشرعي، 2025، ص361)

5/5/1/2 استراتيجية استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة

1/5/5/1/2 مفهوم التقنيات الحديثة في المراجعة

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة تغيرات واضحة وملموسة في البيئة التكنولوجية، ما أدّى إلى التوسّع في استخدام الحاسب الآلي، وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، ومن أبرزها مجال النظم المحاسبية، وأصبح من المتعين على المراجع ضرورة مواكبة هذه التغيرات وتغيير الأساليب المتبعة في المراجعة، من تلك الأساليب التقليدية (المراجعة اليدوية) إلى الأساليب الحديثة (الحاسب الآلي)؛ لتنفيذ عملية المراجعة، والتأكد من صحّة ومصادقية البيانات والمعلومات المستخرجة من النظم المحاسبية الإلكترونية. (العبيد، وآخرون، 2022، ص562)

تتنوع التقنيات الرقمية الحديثة ذات التأثير الإيجابي في مهنة المحاسبة والمراجعة بدايةً من تخطيط موارد المؤسسات (ERP)، والحوسبة السحابية، وسلاسل الكتل، وإنترنت الأشياء، وتحليل البيانات الضخمة، وتطبيقات الذكاء الاصطناعي، والعمليات الآلية الذكية.

تعرف القنيات الحديثة في المراجعة بأنها تلك الأدوات الرقمية التي تساعد المحاسبين والمراجعين على القيام بمهامهم من دون عناء وبدقة وفي أقل وقت ممكن. فضلاً عن تسهيل هذه المهام من خلال الحلول الرقمية المختلفة، مثل المراجعة المستمرة، وتحسين الشفافية، وإعداد التقارير في الوقت الفعلي، وتوحيد الأنظمة، وتحليل البيانات الضخمة، وتسجيل قواعد البيانات اللامركزية، كسلاسل الكتل، وتخزين المعاملات على الحوسبة السحابية. (ياسين، 2023، ص57)

2/5/5/1/2 التقنيات الحديثة التي يمكن للمراجع الخارجي أن يستخدمها في عملية المراجعة:

توجد هناك مجموعة من التقنيات الحديثة التي يمكن ان يستخدمها المراجع الخارجي في عمله منها:

1- سلاسل الكتل:

هي دفتر أستاذ رقمي مشترك، يتم به تسجيل المعاملات وفحصها، من خلال استخدام شبكة من الحاسبات الآلية، وفي ظل عدم وجود سلطة مركزية ذات ثقة، كما يتم التصديق على المعاملات من قبل جميع الأطراف المشتركة في الشبكة (النظراء)، ما يساعد ذلك على توصيل المعلومات، والتصديق عليها بشكل فوري. (موسى، 2022، ص280)

2 - النظم الخبيرة:

هي برامج تحاكي أداء الخبير البشري في مجال خبرة معين، وذلك عن طريق تجميع واستخدام معلومات وخبرة خبير أو أكثر في مجال معين (العلي، 2024، ص6)

3- التعلم الآلي:

"منظومة واسعة يصمم من خلالها مجموعة من خوارزميات التعلم، لها العديد من الاستخدامات، منها: قيادة السيارات، والتعرف على اللغة المنظومة، واكتشاف الأمور المنتظمة الخفيفة في الأحجام المتزايدة من البيانات" (البيانات الضخمة). (النقيب، 2023، ص137)

4- تحليل البيانات الضخمة:

بأنها تلك البيانات التي تنشأ عن طريق كل شيء حولنا، وفي الأوقات كافةً، تزامناً مع حدوث أي عملية أو حدث، مثل التواصل الذي يتم عن طريق الإنترنت، ووسائل التواصل الاجتماعي، والتي تعد من أهم مصادر إنتاج البيانات الضخمة، أو البيانات التي تتناقلها الأنظمة والمؤسسات فيما بينها، كذلك التي تنتج من خلال أجهزة التتبع والاستشعار، إذ تتطلب تلك البيانات أجهزة تتميز بالحجم الكبير، وسرعة التعامل، وقابلية التعامل مع مصادر متنوعة،

ولكي يتمكن من تحقيق استفادة من تلك البيانات وتحويلها إلى قيمة مضافة تتطلب معالجة غير تقليدية، وقدرات وأدوات تحليلية متطورة.

وتمثل البيانات للمراجع في تلك التقنية بجميع الأنواع متعددة من البيانات، والتي من الممكن أن تتضمن بيانات مالية وغير مالية، وبيانات وسائل التواصل الاجتماعي، لذلك لها أهمية في مهنة المراجعة؛ لأنها أداة قوية لدعم المراجع ومساعدته في تقييم المخاطر، تحليل الاتجاه، والحكم المهني.

ويقوم المراجع باستخدام البيانات الضخمة كأداة لتقليل تكلفة عملية المراجعة وتحسين جودتها؛ وذلك لأن هذه الأداة يمكن الاعتماد عليها لعمل مراجعة كلية بدلاً من مراجعة العينة بشكل اقتصادي، ما يضيف مصادر كثيرة لأدلة المراجعة، ويقوم المراجعون بالاستعانة بالبيانات الضخمة كاستراتيجية لتحسين خدمات المراجعة المقدمة. (سليمان، 2025، ص536)

5- الحوسبة السحابية:

هي نوع من برامج الحاسب، التي توفر البيانات والتطبيقات كافة للمستخدمين كخدمات مقدمة عبر الإنترنت، وتسمح بتخزين البيانات والبرامج على الخادم المتاح على الحاسب الآلي. ويساعد استخدام برامج الحاسبة المعتمدة على الحوسبة السحابية المحاسبين على الوصول لكل أنواع المعلومات على الإنترنت لخدمة العملاء في أي وقت وفي أي مكان. وبمجرد إدخال البيانات المحاسبية لنظام الحوسبة السحابية فإنه يقوم بعمل نسخ احتياطية لتحمي البيانات من الفقد، كما أن المستندات يتم إرسالها بسهولة وسرعة أكثر عبر نظام الحوسبة السحابية.

وتستخدم الحوسبة السحابية في نطاق واسع ومتزايد في الحاسبة والمراجعة؛ إذ لها تأثير كبير في مهنة المراجعة، وتساعد المراجعين في اتخاذ قراراتهم؛ إذ توفر الحلول والبدائل من خلال البرامج والتطبيقات المتاحة، ما ينعكس على كفاءة عمل. (الحداد، 2022، ص97)

3/5/5/1/2 خصائص المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة:

إنّ عملية المراجعة بحاجة إلى أساليب متطورة لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة، لذلك أصبح المراجعون بحاجة إلى مواكبة التطورات التكنولوجية، ما يتطلب مهارات مادية وفنية؛ لكي يتم توظيفها في عملية المراجعة، وإنّ هذه المهارات تتمثل في تدريب الفني للعنصر البشري، وتوفير الأقسام الفنية المساعدة، وتوفير الشبكات الإلكترونية، ولا بُدّ أيضاً من توافر الأنظمة المحاسبية، ولذلك يعد تدريب المراجعين على استخدام التكنولوجيا الحاسوبية أمراً مهماً لمواكبة هذه التطورات. كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المراجع بالكفاءات الآتية: (يوسف، والهادي، 2021، ص427)

1- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها؛ للتعرق على مواطن القوة والخلل.

2- الخبرة العامة بلغات البرمجة.

3- الإلمام بأساليب المراجعة حاسوبيًا.

4- المهارات والخبرة الكافية للإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة وفهمه، بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب.

5- المعرفة الأساسية بنظم الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.

4/5/5/1/2 مزايا المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة:

تسهم المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة في تحقيق المزايا الآتية:

1- إنَّ استخدام التقنيات الرقمية في مجال المراجعة يقلل من تكاليف الخدمة ويزيد من الأرباح المكاتب المراجعة، يتم هذا عبر برمجيات تسرع في عملية مراجعة البيانات المالية.

2- إنَّ الزمن والجهد المستثمرين في عملية المراجعة يؤثران مباشرة في جودة المراجعة الخارجية، واستعمال البرمجيات يقود إلى تخفيض كل من الزمن والمجهود المطلوبين لأداء المهام المتعلقة بالمراجعة الخارجية، كما ينبغي أن يكون المراجع مؤهلاً تعليمياً وعملياً بشكل جيد في استخدام التقنيات الإلكترونية ومختلف تطبيقاتها في مراجعة وتقييم البيانات المالية.

3- يساعد توظيف المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة في الحصول على البيانات المالية بسرعة ودقة، وهذا عنصر أساسي في بيئة تجارية يتنافس فيها كل المؤسسات التجارية على استغلال تقنيات المعلومات.

4- تشكل تقنيات المعلومات عاملاً حاسماً للتفوق التنافسي بين المؤسسات التجارية؛ إذ تتطلع هذه المؤسسات إلى استغلال تلك التكنولوجيا، وتعد مكاتب المراجعة جزءاً لا يتجزأ من هذا السياق في امتلاك القدرة على الاستفادة من أدوات المراجعة الإلكترونية؛ لتعزيز جودة الخدمة، وتحسين التواصل بين الشركات المعنية ومكاتب المراجعة.

5- إنَّ الإبداع في مجال المراجعة الإلكترونية في قدرة المراجع الخارجي على ابتكار البرمجيات الضرورية لفحص الحسابات، ويتجلى هذا في تطوير برمجيات تستند إلى الذكاء الاصطناعي والأنظمة الخبيرة. (يوسف، 2024، ص124)

5/5/5/1/2 تحديات تطبيق استراتيجية المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة لمراجعة البيانات الرقمية:

"واجهت شركات المراجعة ومكاتبها في ظل استخدام التقنيات الحديثة والمتقدمة العديد من المخاطر والتحديات والتهديدات التي صاحبها؛ إذ أفرزت البيئة الجديدة العديد من المتغيرات، التي لم تكن موجودة من قبل في ظل استخدام الأساليب التقليدية في الوحدات الاقتصادية التي تعتمد على النظم اليدوية؛ إذ برزت أشكال جديدة من المخاطر المصاحبة لاستخدام التقنيات الحديثة، والتي يجب على مراجعي الحسابات أخذها بعين الاعتبار عند إجراء عملية المراجعة". (ناجي وآخرون، 2025، ص718). منها:

1- تجاهل مراجع الحسابات فحص الرقابة الداخلية على التطبيقات والبرامج المحاسبي المحوسبة وطرائق معالجة البيانات.

2- عدم بذل العناية المهنية اللازمة وذلك لمحدودية الاختبارات التي يقوم بها.

6/5/1/2 استراتيجية التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية

1/6/5/1/2 مفهوم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية

تستند أي مؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها إلى نظام رقابة داخلية خاص بها، خاصة أنَّ الرقابة الداخلية أصبحت تشمل جميع مجالات المؤسسة المالية والتشغيلية والقانونية؛ إذ يشتمل هذا النظام على مجموعة من المكونات والمقومات التي تحدد الإجراءات والسياسات الواجب الالتزام بها من قبل أفراد المؤسسة، باعتبارها المعايير التي تضمن تحقيق أهداف المؤسسة المسيطرة، لذلك وجب أن يتسم هذا النظام بمجموعة من الخصائص التي تضمن حماية أصول المؤسسة، وتضمن صحة مختلف المعلومات ومصادقيتها، وحتى تتمكن المؤسسة من تحديد درجة الاعتماد عليه ومدى فعاليته فإنها تقوم بتقويمه عن طريق استخراج نقاط القوة وتدعيمها، واستخراج نقاط الضعف وإيجاد الحلول للتقليل منها، لذلك فنظام الرقابة الداخلية الفعّال يعد ركيزة أساسية للمؤسسة في تحقيق أهدافها وضمان استمراريته، خاصة وأنه مرجع ثقة لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. (بوالقارة وبوشريّة، 2023، ص136)

لقد "خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية لعدد من التطورات التي أثرت في صياغة العديد من التعريفات استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة المراجعة" (مدني، 2018، ص13)، منها:

- عرّف معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) نظام الرقابة الداخلية بأنه عملية مصمّمة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية، فعالية وكفاءة العمليات، وكذلك الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. (بوقارة وبوشريّة، 2023، ص138)

- تعريف لجنة بازل بأنه "عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تُؤدّى في وقت محدّد، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المنظمة، ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية المستمرة لتقييم مدى كفاءته، كما يجب مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة". (أماي وبقين، 2024، ص3)

- كما عرّفت الرقابة الداخلية "هي أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشأة، وتضمن التنفيذ المنظّم والعملي للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء، ودقة القيد، واكتمال السجلات، وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها في الوقت المناسب". (عسيري والسيد، 2022، ص58)

- تعريف لجنة رعاية المؤسسات (COSO) بأنها "عملية يقوم كلٌّ من الهيئة الادارية ومجلس الإدارة والإدارة العليا على حدٍ سواء بالتشارك مع الأطراف ذوي العلاقة، حيث يتم تصميمها بشكل يساعد على إعطاء تأكيد معقول حول قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها المرتبطة بالعمليات التشغيلية، بالإضافة إلى قدرتها على حماية الأصول من الضياع وإعداد التقارير اللازمة بالدقة والموضوعية والالتزام بالقوانين والسياسات التي وضعت من قبل الإدارة". (عكور، 2024، ص9).

- تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة "IFAC" بأنه "نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة؛ بُغية تحقيق الأهداف المرسومة، لضمان التسيير المنظم والفعال لأعمال هذه الأهداف، تشمل احترام السياسات الإدارية، حماية الأموال، اكتشاف الأخطاء والغش، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية". (رانيا وريان، 2024، ص3)

2/6/5/1/2 أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيس الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه، هو التوفيق بين تصرفات العاملين وسلوكهم وبين أهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها. وعلى هذا الأساس فإن الأهداف التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في الآتي:

1- التفويض: ويعني التأكد من أن جميع المعاملات تتم الموافقة عليها من قبل الموظفين المسؤولين وفقاً لسلطة محدّدة، أو عامة قبل تسجيل المعاملة.

2- الاكتمال: ويعني ضمان عدم حذف أي معاملات صحيحة من السجلات المحاسبية.

3- الدقة: ويعني التأكد من أن جميع المعاملات صحيحة ودقيقة بما يتفق مع بيانات المعاملات الصادرة، ويتم تسجيل المعلومات في الوقت المناسب.

4- معالجة الأخطاء: وتعني التأكد من أنّ الأخطاء المكتشفة في أي مرحلة من مراحل المعالجة تتلقّى إجراءات تصحيحية فورية، ويتم إبلاغها إلى المستوى المناسب من الإدارة.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والمالية.

6- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية.

7- الثقة بالبيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة؛ حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات، واتخاذ القرارات الإدارية. (عسيري والسيد، 2022، ص58-59)

3/6/5/1/2 خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يتسم نظام الرقابة الداخلية بخصائص عدّة أساسية، تساعد في ضمان فعاليته وكفاءته في حماية الأصول وضمان الامتثال وتحقيق الأهداف. من أبرز هذه الخصائص ما يأتي: (أماني، وبيقين، 2024، ص 16-17)

1- الفعالية: يقصد بها تطبيق نظام رقابي متطور وفعال، قادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة، وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل؛ من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

2- الدقة: يجب أن يتمتع نظام الرقابة بالقدرة على جمع معلومات دقيقة وشاملة عن الأداء، والتأكد من مصدر المعلومات، من خلال البيانات والسجلات المحاسبية، والمتابعة المستمرة؛ بغية رصد الانحرافات من أجل حقيقة المركز المالي.

3- التوقيت المناسب: يتعيّن على القائمين على مختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، وذلك لضمان توصيل المعلومات، واستغلالها في الوقت المناسب، قبل أن تفقد المعلومة معناها وفائدتها.

4- توفير في النفقات: يسهم نظام الرقابة في الحد من الانحرافات، ما يؤدي إلى التقليل من النفقات الضائعة والخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام يفوق التكاليف المترتبة عليه.

5- التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، إلى جانب أهمية وجود تكامل بين الخطط ذاتها؛ من أجل تحقيق الأهداف بكفاءة.

6- الملاءمة: إذ من الضروري أن يتناسب النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المنظمة، حجمها، أهدافها، وتطلعاتها المستقبلية، إضافةً إلى نوع الصناعة التي تعمل فيها، ونوع العملاء، وطبيعة السلع أو الخدمات المقدمة وغيرها. فالمنظمة الكبيرة والمعقدة في أنشطتها تحتاج إلى نظام رقابي شامل ومعقد، في حين قد لا تحتاج المنظمة الصغيرة والمحدودة النشاط إلا إلى نظام رقابي مبسط.

7- المرونة: يجب أن يكون النظام الرقابي مرناً؛ كي يظلّ محتفظاً بفعاليته في مواجهة الخطط المتغيرة، أو الظروف غير المتوقعة، أو في حالات الفشل التام؛ إذ يجب أن تكون الرقابة قادرة على تنبيه المعنيين بالفشل قبل حدوثه، وأن تحافظ الرقابة على سير العمليات رغم حدوث أي فشل.

8- الموضوعية: تعني أن تكون عملية الرقابة وتقاريرها مدعومة بالأدلة الثابتة والموضوعية، وعدم تأثرها بالنواحي الشخصية والذاتية. فالمراقب يجب أن يكون شاهداً على ما نظره وحقّقه وقوّمه؛ حتى تكون هذه الشهادة موضع الثقة، يجب أن تستند إلى أدلة لا يشكّك فيها.

9- الاستمرارية: تعني استمرار عملية الرقابة مادام النشاط قائمًا ومستمرًا، بحيث لا تكون مؤقتة أو حسب الطلب، وهذا ما يضمن الفورية في اكتشاف المخالفات والانحرافات، والكشف عن أوجه القصور لمعالجتها فورًا، وبالتالي يستوجب وجود خطة وبرنامج زمني محدّد لعمليات الرقابة.

10- الشُمُولِيَّة: تعني أن تشمل عملية الرقابة جميع الأنشطة والعقود التي تنفذها المنظّمة، وتتمُّ على جميع الأفراد في مختلف المستويات الإدارية، سواء كانوا في المستويات العليا أو الدنيا. وبالتالي يجب أن يتسع نطاق الرقابة الداخلية في المنظمات ليعطي مختلف الجوانب المرتبطة بتنفيذ جميع أنواع الأنشطة والعقود.

4/6/5/1/2 مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعّال:

لتحقيق أهداف المؤسسة بصفة عامة وأهداف الرقابة الداخلية بصفة خاصة، لا بُدَّ من وجود نظام رقابة داخلية فعّال ومتكامل؛ إذ تشمل مقومات نظام الرقابة الداخلية ما يأتي: (بو القارة وبو شريية، 2023، ص140)

1- الهيكل التنظيمي: تكمن أهميته في تحسيد الوظائف والمديريات، وتحديد سلطات كلٍ منها، مع إبراز العلاقات فيما بينها، تشمل عناصر في كلٍ من حجم المؤسسة وطبيعتها، تسلسل الاختصاصات، تحديد الأقسام والمسؤوليات وتقسيم العمل البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين الأقسام التي تقوم بالعمل.

2- نظام المعلومات المحاسبي: يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات، ويراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقلّ جهد ممكن، وبأكثر دقّة ممكنة، يشتمل على مجموعة من العناصر منها:

أ- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية أوجه النشاط كافّة، وتوضيح المسؤوليات.

ب- وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات.

ج- إعداد موازنات تفصيلية للعمليات، ومتابعة تنفيذها.

د- وجود نظام تكاليف فعّال لقياس الأداء الفعلي.

3- الإجراءات التفصيلية: تتمثل في تنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، وتقليل فرص التلاعب والغش والخطأ، وتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه، وتشتمل الإجراءات التفصيلية على العناصر الآتية:

أ- العمل التسلسلي للوظائف.

ب- وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في أثناء تنفيذ العملية بواسطة ما يحقّقه موظف من رقابة على موظف آخر.

5/6/5/1/2 أهمية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي:

تتمثل أهمية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي في ما يلي:

- 1- تساعد الرقابة الداخلية المراجع الخارجي في تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت الاختيارات التي يؤديها.
- 2- يحتاج المراجع الخارجي إلى الرقابة الداخلية للتأكد من مدى قدرة المنشأة على إنتاج بيانات موثوق فيها، وإعطاء رأيه الفني المحايد بشأن ما إذا كانت التقارير المالية معدة وفقًا لمعايير المراجعة المحلية والدولية.
- 3- يقدم المراجع الخارجي تقريره إلى مجلس الإدارة من مراجعة التقارير المالية، وأي تأثير جوهري ناتج عن عدم الالتزام باللوائح ونظم العمل، ونتائج تقييم الرقابة الداخلية موضحًا به نواحي القوة والضعف في النظام المطبق. (رانيا وريان، 2024، ص4)

6/6/5/1/2 أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية: (المشاي، 2024، ص 301)

شهد النصف الأول من القرن العشرين ازدياد الاهتمام بالرقابة الداخلية، ويُعزى هذا الاهتمام إلى أسباب عدّة، منها:

- 1- كبر حجم الشركات، وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى صعوبة الاعتماد على طرق الرقابة المباشرة التي كان يباشرها صاحب العمل نفسه.
- 2- الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أصبح معه ضرورة توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات والمعلومات، التي بالتالي تكون أساسًا لاتخاذ القرار الرشيد.
- 3- تحوّل عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية - انتقائية - على أساس العينة، الأمر الذي أدّى بدوره إلى ضرورة توافر نظام للرقابة الداخلية يعتمد عليها المراجع في تقدير حجم العينة التي سيتولى فحصها واختيارها.
- 4- حاجة الشركة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة، وبالتالي ازدياد الحاجة إلى نظم رقابية لضمان إنجاز الخطط الموضوعة لتحقيق النتائج المستهدفة، والكشف عن الانحرافات الحادثة وذلك تمهيدًا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية حيالها.

7/6/5/1/2 مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية:

يمكن إبراز مسؤولية المدقق الخارجي فيما يأتي: (رانيا وريان، 2024، ص15)

إنّ المراجع الخارجي ليس من مسؤوليته وضع نظام الرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وُجد، وإنّما هي مسؤولية الإدارة، ولكن ينبغي على المراجع الخارجي دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ومن ثمّ إبلاغ الإدارة بنقاط القوة ونقاط الضعف في النظام، كما ينبغي عليه أن يوصي الإدارة التي لا يوجد لديها نظام للرقابة الداخلية أن تتبنّى نظامًا سليمًا ومتكاملًا للرقابة الداخلية، كمساعدتها في عملية الإشراف والمتابعة لجميع أنشطتها؛ إذ يعد نظام الرقابة الداخلية - إن وجد - نقطة بداية عمل المدقق الخارجي، ويقوم هذا الأخير بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، بهدف الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف في هذا النظام، وهذا التقييم يعد الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد برنامج عمله،

وتحديد الاختيارات، وحجم العينات المراد فحصها، وبذلك تقلّ تكلفة المراجعة، في حين أن ضعف النظام سيؤدي إلى زيادة حجم العينة المراد فحصها، وبذلك ارتفاع تكلفة المراجعة.

المبحث الثاني: مفهوم مخاطر الاكتشاف والعوامل المؤثرة فيه ومعايير المراجعة ذات الصلة

1/2/2 المقدمة:

يرتبط الخطر بكل الأنشطة البشرية، وهو في النشاطات المالية أجلى وأوضح. وقد تناولت مجموعة من العلوم موضوع الخطر، منها علم الاجتماع، وعلم النفس، وعلم الاقتصاد والمالية، وعلم التأمين، وغيرها، لذا كان موضوع الخطر من أثرى الموضوعات على المستويين العلمي والعملي (قندوز، 2020، ص5).

تتوقف مخاطر الاكتشاف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع الخارجي، ومن ثم يمكنه التأثير فيها من خلال تلك الإجراءات، وقد أكد المعيار الأمريكي (SAS 47) على ضرورة تقدير المخاطر عند تخطيط عملية المراجعة؛ إذ يتطلب قيام مراجعي الحسابات بتخطيط عملية المراجعة، بحيث تكون المخاطر التي تتضمنها عند أدنى حد ممكن، وبصورة سليمة لإبداء رأي سليم على القوائم المالية (موسى، 2022، ص294)، لذلك تعد المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل المهمة، التي يجب أن يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار، عند اختياره للعميل، وعند تخطيطه لعملية المراجعة، وعند تصميم إجراءات المراجعة الملائمة، وعند تجميع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني الموضوعي في عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة كوحدة واحدة. (دار قطني، 2018، ص71).

"إنَّ خطر المراجعة يمثل احتمالاً مشتركاً للمكونات الثلاثة: (الخطر الحتمي - خطر الرقابة - خطر الاكتشاف)، ويعد خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع، من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية، حيث يستطيع المراجع التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي، وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة. ويمكن للمراجع تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية". (حسن، 2019، ص96).

2/2/2 مفهوم مخاطر الاكتشاف:

هناك تعريفات عدّة لمخاطر الاكتشاف منها:

- عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الاكتشاف بأنها "تلك المخاطر التي قد تنجم عن انتهاء إجراءات المراجعة المتبعة من قبل مراقب الحسابات لنتيجة مفادها عدم وجود خطأ في أحد أنواع العمليات أو الأرصدة رغم وجود ذلك الخطأ، كما يكون الخطأ جوهرياً متى اجتمع مع أخطاء العمليات أو أرصدة أخرى". (مرسي، 2024، ص2)

- فشل مراقب الحسابات في تصميم وتنفيذ الاختبارات الأساسية اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية. (مطشّر وطالب، 2023، ص261)

- هي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع لكشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة معاملات، والتي يمكن أن تكون جوهرية منفردة، أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة الحسابات. (العلي، 2024، ص8)

- عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال المعيار الدولي رقم (ISA 200) هدف عملية المراجعة والمبادئ التي يحكمها خطر الاكتشاف بأنه خطر الإجراءات التي يؤديها مراجع الحسابات للحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى متدنٍ مقبول لم تكشف عن خطأ موجود، قد يكون جوهريًا إمّا منفردًا أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى. (محمد وخال، 2021، ص13)

- هي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات التي يجريها المراجع الخارجي من كشف الانحرافات الجوهرية. (عبد العزيز، 2024، ص30).

- كما عرفت ضمن الفقرة 6 من المعيار رقم 400 ضمن معايير المراجعة الدولية بأنها فشل إجراءات المراجعة الأساسية التي يقوم بها المراجع في اكتشاف التلاعب والتزوير الموجود في رصيد ما أو مجموعة من المعاملات، والتي يمكن أن تكون مادية منفردة، أو عندما يتم تجميعها مع تلاعب وتزوير في أرصدة أو مجموعة معاملات أخرى. (عبدالله، 2021، ص90)

3/2/2 العوامل المؤثرة في مخاطر الاكتشاف:

لا يمكن أن يصل خطر الاكتشاف إلى الصفر؛ وذلك لأن مراجع الحسابات يعتمد على العينات في إجراءات المراجعة، وهناك مجموعة من العوامل المؤثرة في تلك المخاطر: (أوبكر، 2024، ص66)

1- تطبيق إجراءات مراجعة غير صحيحة.

2- تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل خاطئ.

3- سوء فهم نتائج المراجعة.

4- تطبيق الفحص العشوائي.

كما أضاف (فرج ومحمد، 2021، ص114) عامل اخر وهو:

عدم وجود الخبرة والكفاءة الملائمة للمراجع الخارجي، وعدم تخصيصه للموارد والإمكانات الملائمة لعملية المراجعة.

4/2/2 تقييم مخاطر الاكتشاف:

ينبغي أن تكون إجراءات تقييم مخاطر المراجعة متماسكة ومتواصلة، وينبغي أن تتضمن خطواتٍ محدّدة، تبدأ بالمرحلة الأولى المتمثلة في جمع المعلومات الأولية للتعامل حتى إصدار الرأي بشأن وضع القوائم المالية، وقد حدّد المعيار الدولي للمراجعة 315 أنّ نهج تقييم مخاطر المراجعة يبدأ أولاً بتقييم المخاطر، ثم الخطوة الثانية هي تحديد المخاطر وتأثيرها في الوضع المالي، ويمكن أيضًا استخدام مصطلح (نهج مخاطر الأعمال) ضمن إجراءات تقييم مخاطر المراجعة، بما في ذلك تقييم المخاطر التشغيلية للشركة، والذي يتم بعده تخطيط إجراءات المراجعة. (AL-Hajri, 2022, p9)، لذلك "يعمل

المراجع الخارجي على التابع المنهجي السليم في إجراءات عملية المراجعة التي تمكنه من اكتشاف مخاطر المراجعة المرتبطة بقصور هذه الإجراءات في اكتشاف الأخطاء والغش، لذا يتوجب على المراجع بغية تقييم هذه المخاطر البحث والتركيز في الأمور الآتية:

- كفاءة الإجراءات المعتمدة.
- ملائمة الإجراءات المعتمدة.
- كفاية الإجراءات المعتمدة.
- تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص.
- استقلال المراجع وحياده ومستوى تكوينه العلمي والعملية.
- مستوى تنظيم مكتب المراجعة. (بوالقارة وبوشريبة، 2023، ص142)
- ومن جهة أخرى، ينبغي على المراجع الوصول إلى التقدير المناسب لخطر الاكتشاف كما عند (بوقفة، 2021، ص109) مراعاة ما يأتي:

1- الاهتمام بتقدير خطر الاكتشاف، والمربط بطبيعة المحاسبة، على أساس القيمة العادلة للاستثمارات بالقوائم المالية، والتي قد تكتنفها تعقيدات عدّة، منها ما هو مرتبط بأسلوب القياس ونموذجه، ومنها ما هو مرتبط بشكل الإفصاح ومحتواه ومكانه.

2- التعرف على ما إذا كان القياس تمّ في ظل وجود سوق نشط، أو في ظل وجود سوق غير نشط.

3- التعرف على طبيعة النماذج والبيانات المستخدمة في عملية القياس في حالة عدم وجود سوق نشط.

4- التحقق من موضوعية القائمين بعملية القياس وكفاءتهم، وهل هم من داخل المؤسسة أم من خارجها؟

2/5 أنواع مخاطر الاكتشاف:

يتعرض مراجعو البيانات المالية لنوعين من المخاطر: مخاطر المراجعة، ومخاطر التكاليف أو التعاقد، وتنشأ مخاطر المراجعة عندما يضطر المراجع إلى تغيير رأيه في البيانات المالية، بما في ذلك وجود تحريف جوهري لم يكن على علم به، لذلك تتمثل مخاطر المراجعة في احتمال إصدار المراجع رأياً غير متحفظ بشأن البيانات المالية الخاطئة، أمّا مخاطر التكاليف أو التعاقد، فتتمثل في تعرض المراجع الخارجي للخسارة أو تشويه ممارسته المهنية بسبب التقاضي والدعوى السلبية.

(Akber & el. al. 2022, p570)

و"تنقسم مخاطر الاكتشاف إلى قسمين رئيسيين، هما مخاطر المعاينة، ومخاطر عدم المعاينة، وينتج كلاهما عادة بصرف النظر عن أسلوب المراجعة المتبع، سواء المراجعة الاختبارية أو التفصيلية". (مرسي، 2024، ص11)

"1- مخاطر المعاينة:

هي مخاطر القبول غير الصحيح (مخاطر بيتا)، وهو قبول قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهريّة، مثال ذلك عدم تحفظ المراجع في تقريره رغم وجود أخطاء جوهريّة، وتعتبر مخاطر بيتا أكثر خطورة نظراً للأضرار التي قد تلحق بالمستثمر

نتيجة الاعتماد على تقرير المراجع، وكذلك قد تلحق أضرار بالمراجع نتيجة رفع دعاوى قضائية ضده، ودفع تعويضات نتيجة الأضرار التي وقعت على مستخدم التقرير.

2- مخاطر عدم المعاينة:

هي تلك المخاطر التي تبرز بسبب كون معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، وأن المراجع قد يستخدم إجراءات غير مناسبة، أو قد يسيء تفسير دليل ما، وينتج عنه العجز عن معرفة الخطأ، وتنتج هذه المخاطر نتيجة الأداء الخاطئ وغير الصحيح لعملية المراجعة، وهي ناتجة عن أخطاء بشرية، مثل الفشل في تحديد الأخطاء في المستندات، والتطبيق غير السليم لإجراءات المراجعة، والتفسير الخاطئ للنتائج التي توصل إليها المراجع من قبله، وكذلك نتيجة عدم متابعة المراجع لأعمال المساعدين". (دار قطني، 2018، ص84).

وهناك من الباحثين من يقسم مخاطر الاكتشاف إلى: (AL-Hajri, 2022, p12)

(1) مخاطر المراجعة التحليلية، وهي المخاطر الناجمة عن احتمال عدم قدرة إجراءات المراجعة التحليلية على اكتشاف الانحرافات المادية.

(2) مخاطر الاختبارات الأساسية، وهي المخاطر الناجمة عن عدم قدرة الاختبارات التفصيلية على اكتشاف الانحرافات الجوهرية.

(3) مخاطر العينات، يختلف مدى قدرة المراجع على الاستنتاج عند استخدام العينة عن النتيجة التي سيتم استخلاصها إذا تم فحص المجتمع بالكامل.

(4) المخاطر غير المرتبطة بالعينات، وهي المخاطر المرتبطة بقدرات وكفاءة المراجع عند اختبار المفردات وتقييم النتائج واستخراجها.

كما يرى البعض أنَّ مخاطر الاكتشاف تتضمن عنصرين، هما: (فارس، 2024، ص241)

الأول: المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ويسمى مخاطر المراجعة التحليلية.

الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة، ويسمى مخاطر المراجعة التفصيلية.

6/2/2 مستويات المخاطر:

تشير أدبيات المراجعة إلى أن المراجعة المبنية على المخاطر تعد أهم المداخل المبتكرة، وتم تبنيها وممارستها منذ تسعينيات القرن الماضي؛ إذ إنَّ المراجعة المبنية على المخاطر ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتغيرات في مجال تقييم المخاطر، والتخطيط لعملية المراجعة، وإجراءات جمع أدلة الإثبات عن طريق المراجع. ويرى خروات وأبو الطويرات أن مدخل المراجعة المبني على المخاطر يهدف بصورة رئيسة إلى توسيع تركيز المراجع الخارجي على مخاطر المراجعة. (عبدالعزیز، 2024، ص23)

توجد ثلاثة مستويات للمخاطر في عملية المراجعة يجب أن يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني، وقد يتم التعبير عنها بصورة محدّدة كنسبة أو (احتمال)، أو يتم التعبير عنها بصورة غير محدّدة كمُدَى معين يقع بين حدّين أدنى وأقصى، وذلك باستخدام معامل ثقة معين. وفيما يأتي بيان بتلك المستويات. (دار قطني، 2018، ص99)

1- المخاطر المخطّطة:

هي تلك المخاطر التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقومه والقيام بإجراءات المراجعة، وتعد هذه المخاطر مجرد تقدير أولي للاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة.

2- المخاطر النهائية:

هي تلك التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر في عملية المراجعة، والذي يقدره المراجع الخارجي بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.

3- المخاطر الفعلية:

وهي التي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطر، والذي لا يعلمه المراجع الخارجي، حتى بعد الانتهاء من جميع إجراءات عملية المراجعة، وإصدار تقرير المراجعة؛ إذ يكون هذا المستوى موجوداً فقط من الناحية النظرية.

7/2/2 علاقة مخاطر الاكتشاف بمخاطر المراجعة الأخرى:

يقسم معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) مخاطر المراجعة على ثلاثة مكونات رئيسية، هي: (عبدالعزیز، 2024، ص27)

1- مخاطر المراجعة الملزمة.

2- مخاطر الرقابة.

3- مخاطر الاكتشاف.

ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

1- علاقة مخاطر الاكتشاف بالمخاطر الملزمة: (شيخي وفقير، 2020، ص378).

العلاقة بين المخاطر الملزمة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية، بمعنى أنه كلما كانت المخاطر الملزمة كبيرة سوف يلجأ المراجع الخارجي إلى استعمال أدلة إثبات بحجم كبير واتخاذ إجراءات مراجعة ملائمة، وهو ما يساعد على التخفيض من مخاطر الاكتشاف، ولكن إذا استعمل المراجع أدلة إثبات بحجم غير كافٍ أو بخصائص غير ملائمة للعناصر المراد مراجعتها سوف تكون العلاقة بين المخاطر الملزمة ومخاطر الاكتشاف علاقة طردية.

2- العلاقة بين مخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة الداخلية:

بناء على المعلومات التي يتحصل عليها المراجع عن نظام الرقابة الداخلية يمكنه التعرف على خطر الرقابة، الذي من خلاله يعرف حجم أدلة الإثبات الواجب استعمالها في الفحص؛ للتحقق من هذا الخطر، والعمل على تخفيضه إلى المستوى المقبول، فإذا تمّ تقييم خطر الرقابة بشكل كبير سيتم استعمال أدلة إثبات كبيرة، وهو ما يؤدي إلى انخفاض في مخاطر الاكتشاف، وبالتالي العلاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

8/2/2 معايير المراجعة الدولية والأمريكية التي تناولت مخاطر الاكتشاف:

"تصدر الهيئات والمنظمات الدولية معايير مراجعة؛ وذلك لتوحيد الممارسات المهنية للمراجعة بين الدول، ويعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين واحدًا من أهم الهيئات التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، تأسس عام 1977، ويضم 180 منظمة عنصرًا مشاركًا وشريكًا في 35 دولة وسلطة قضائية، ويمثل أكثر من ثلاثة ملايين محاسب محترف عبر العالم، حيث يعمل على تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة". (آمال ووردة، 2023، ص17)

1/8/2/2 معايير المراجعة الدولية:

قدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد عددًا من المعايير لتساعد المراجع في الحد من مخاطر الاكتشاف، منها:

1- المعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA 240) -مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالاحتيال في مراجعة البيانات المالية:

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (ISA 315) تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها ومعيار المراجعة (ISA 330) استجابات المراجع للمخاطر المقيمة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. (نذير و بالقاسم، 2021، ص95)

كما جاء في هذا المعيار أن تحتوي وثائق المراجعة على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المطلوبة وتقويمها بموجب المعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA 315) (المعدل في عام 2019) والتي تشمل: (IFAC, 2025, P245-246)

"أ-القرارات الهامة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين فريق المشاركة فيما يتعلق بمدى تعرض البيانات المالية للمنشأة لخطأ جوهرى بسبب الاحتيال.

ب- المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها بشأن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيد.

ج- تحديد الضوابط في مكوّن أنشطة الرقابة التي تعالج المخاطر المقدرة للخطأ الجوهرى بسبب الاحتيال.

يجب على المراجع أن يتضمن ما يأتي في وثائق المراجعة الخاصة باستجابات المراجع للمخاطر المقدرة للخطأ الجوهرى المطلوبة بموجب المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 والتي تشمل:

أ- الاستجابات الإجمالية للمخاطر المقدرة للخطأ الجوهرى، بسبب الاحتيال على مستوى البيانات المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، وربط تلك الإجراءات بالمخاطر المقدرة للخطأ الجوهرى، بسبب الاحتيال على مستوى التأكيد.

ب- نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك تلك المصمّمة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة للضوابط".

2- معيار المراجعة الدولي (ISA 315) - مسؤولية المراجع عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرى - (موسى، 2022، ص292)

يتناول هذا المعيار التحريفات "سواء الناتج عن الغش أو الخطأ على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الأرصدة، من خلال تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها؛ لاتخاذ استجابة ملائمة لمواجهة هذه المخاطر. وفيما يتعلق بإجراءات تقييم الخطر أوضح المعيار، أنه يجب على المراجع الخارجى أن يقوم بأداء إجراءات تقييم الخطر من خلال الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة ممن لديهم معلومات يمكن أن تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهرى ، والإجراءات التحليلية والملاحظة والفحص.

وفيما يتعلق بتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها، يجب على المراجع تحديد وتقييم مخاطر التحريف المهم والمؤثر في مستوى القوائم المالية، وفي مستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وربط المخاطر الكلية بالتحريفات على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الاعتبار هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بها، وتحديد الأهمية النسبية للأخطاء من أجل توفير الأساس لتصميم إجراءات إضافية للمراجعة وأدائها.

3- معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 330) -استجابة المراجع للمخاطر التي تم تقييمها:-

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن تصميم الإجراءات المناسبة وتنفيذها؛ لمواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية، والتي تمّ تحديدها وتقييمها من خلال حصول المراجع على أدلة كافية ومناسبة عن المخاطر المقدرة، من خلال تصميم استجابة ملائمة للخطر وتنفيذها.

أما بالنسبة لإجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى في المنشأة وبيئتها ف :

- ينبغي على المراجع تصميم واداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية من حيث طبيعتها، وتوقيتها، ومداهها.
- عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية ينبغي على المراجع الأخذ في الاعتبار أسباب تقدير وجود تحريفات مهمة للعمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح.
- الحصول على أدلة مراجعة مقنعة وكافية لمواجهة خطر التحريف المهم.

4- معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 500) -أدلة الإثبات:-

يعد معيار المراجعة الدولي رقم (500) من أهم المعايير التي يعتمد عليها المراجع الخارجى في أداء مهامه؛ نظرًا للأهمية الكبيرة للأدلة في مهمّة المراجعة، كما يبين له الإجراءات اللازمة للحصول على هذه الأدلة التي يعتمد عليها في إبداء رأيه، يوضح هذا المعيار ما يعد أدلة مراجعة عند مراجعة البيانات المالية، ويتناول مسؤولية المراجع في تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها؛ للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، ليتمكن من التوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساسًا لرأيه

(Hussein, 2025, p198)

كما جاء في هذا المعيار مجموعة من الارشادات منها:

1- يتم الحصول على التأكيد المعقول عندما يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة؛ لتقليل مخاطر المراجعة (خطر قيام المراجع بالتعبير عن رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية مخوّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض مقبول.

2- أن هناك علاقة مترابطة بين كفاية أدلة المراجعة وملاءمتها، فالكفاية هي مقياس كمية أدلة المراجعة، وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقويم المراجع لمخاطر الأخطاء، كلما زادت المخاطر المقومة، زادت احتمالية الحاجة إلى أدلة مراجعة، وكذلك بجودة أدلة المراجعة هذه (كلما ارتفعت الجودة، قلت الحاجة إليها)، ومع ذلك فإن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن رداءة جودتها. (IFAC, 2025, P367)

لذلك تتأثر كفاية الأدلة وملاءمتها بعوامل عدّة، منها: (Hussein, 2025, p201)

- أ- تقييم المراجع لطبيعة المخاطر الكامنة على مستوى البيانات المالية، أو مستوى أرصدة الحسابات، أو مستوى المعاملات، حيث إنه كلما زادت هذه المخاطر تطلب الأمر المزيد من الأدلة.
- ب- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة، فكلما كانا أضعف تطلب الأمر المزيد من الأدلة.
- ج- الأهمية النسبية للعنصر المختار، فكلما كان العنصر مهمًا نسبيًا، تطلب الأمر المزيد من الأدلة.
- د- الخبرة المكتسبة من عمليات المراجعة السابقة، حيث إنها تساعد في الحصول على أدلة كافية ومناسبة.
- هـ- نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك عمليات الاحتيال أو الخطأ التي تم اكتشافها، ومصدر الثقة ودرجتها في المعلومات المتاحة.

5- معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 530) -عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى:-

الغرض من هذا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع المعايير، وتوفير إرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في المراجعة وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبارات لجمع أدلة الإثبات.

حيث جاء من متطلبات هذا المعيار أنه يجب على المراجع مراعاة الآتي: (IFAC, 2025, P409-411)

أ- عند تصميم واختيار عينة المراجعة مراعاة الغرض من إجراء المراجعة، وماهي خصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة.

ب- أن يكون حجم العينة كافيًا لخفض مخاطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول.

ج- أن يختار عناصر العينة، بحيث تكون لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة اختيار.

د- أن يتحقق من طبيعة أسباب أي انحرافات أو أخطاء يتم تحديدها، وأن يقوم تأثيرها المحتمل في أغراض إجراءات المراجعة وعلى الجوانب الأخرى منه.

هـ- يؤثر مستوى مخاطر العينة الذي يقبله في حجم العينة المطلوبة، فكلما انخفض مستوى المخاطر الذي يقبله المراجع زاد حجم العينة المطلوبة.

2/8/2/2 معايير المراجعة الأمريكية:

قام مجلس معايير المراجعة ASB التابع لمعهد المحاسبين والمراجعين الأمريكي بإصدار نشرة معايير المراجعة رقم (53)، والتي تطلبت من المراجعين الخارجيين أن يخططوا لعملية المراجعة بهدف توفير تأكيد معقول لاكتشاف المخالفات والأخطاء المهمة، فضلاً عن ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني، ولأجل ذلك أصدر المجلس مسودة مبدئية لنشرة اشتملت على ما يأتي: (مرسي، 2024، ص16-17)

- الإقرار عن حالات الغش المكتشف.
- توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث حالات الغش.
- الاستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.
- تقييم مخاطر الغش في كل عملية من عمليات مراجعة.

المبحث الثالث: استخدام استراتيجيات التحوط للحد من مخاطر الاكتشاف

ينبغي على المراجع الخارجي وضع استراتيجية مراجعة شاملة لعملية المراجعة، يوضح فيها تحديد نطاق وتوقيت ومدى المراجعة، ووضع خطة مراجعة أكثر تفصيلاً، ويتوقف نجاح هذه الاستراتيجية على مدى نجاح تقدير المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية. (محمد وخالد، 2021، ص75).

1/3/2 استخدام استراتيجية التخطيط الجيد للمراجعة للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف:

يتضمن التخطيط لعملية المراجعة تحديد الاستراتيجية العامة، ووضع خطة المراجعة، وأن الاستراتيجية العامة للمراجعة هي عبارة عن القرارات الرئيسية، التي تعد ضرورية للتخطيط السليم للمراجعة، وترشد في وضع خطة المراجعة، وإبلاغ الأمور المهمة لفريق المراجعة مثل: الموارد التي سيتم استخدامها في كل مجال من مجالات المراجعة، كاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات ذات المخاطر المرتفعة، وإشراك الخبراء في الأمور المعقدة، إضافةً إلى تحديد التوقيت الذي سيتم فيه استخدام هذه الموارد للمخاطر المقومة (علي، 2023، ص669).

في كل مرة يرغب فيها المراجع الخارجي في إجراء مراجعة، سواء كان مالياً أو أدائياً أو مراجعةً بهدف محدد، فإن تخطيط المراجعة يعد مرحلة حاسمة لإنشاء استراتيجية تنفيذ شاملة، وتحديد نطاق المراجعة المتوقع من خطة المراجعة، وعند التخطيط للمراجعة يجب على المراجع التعامل مع قضايا، مثل نزاهة الإدارة والأخطاء والمخالفات والأنشطة غير القانونية بشكل مهني؛ إذ يتعين عليه إنشاء خطة مراجعة لكل مهمة، والهدف من خطة المراجعة هو ضمان تحقيق أهداف المراجعة بطريقة موثوقة وفعالة ومنتجة. (Sujana & Dhramawan, 2023, p227)

لذلك فالتخطيط الجيد للمراجعة من المتوقع أن تسهم كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف على النحو

الآتي:

1- أن برنامج تخطيط عملية المراجعة يعد مهماً لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية. (عطية، 2022، ص180)

2- أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة تمكن المراجع الخارجي من "التعمق في معلومات العميل، وتقدير المخاطر". (علي، 2023، ص669)، وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

3- التخطيط الجيد لعملية المراجعة يقلل من مخاطر الاكتشاف من خلال وضع إجراءات مراجعة مناسبة وكافية لاكتشاف الأخطاء، والحد من تعرض المراجع الخارجي للمخاطر المهنية.

4- أنَّ التخطيط الجيد للمراجعة يهدف إلى "تعيين مراجعين خارجيين ذوي كفاءة وتأهيل مهني يتماشى مع متطلبات المعايير المهنية وتخصيص هؤلاء المراجعين على أعمال المراجعة". (ارحومة، 2018، ص419)، وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

5- أنَّ التخطيط الجيد لعملية المراجعة "يوفر إطار عمل للمراجعين الخارجيين لتنفيذ عمليات مراجعة عالية الجودة بما يضمن حصولهم على منهج منظم لفهم الوحدة الاقتصادية وتقييم المخاطر". (العبيدي وفؤاد، 2023، ص190)، وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنَّ التخطيط الجيد للمراجعة من الممكن أن يستخدمها المراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط للحد من مخاطر الاكتشاف، والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية، من خلال قيام المراجع بوضع برنامج مراجعة شامل ومنظم يهدف إلى فهم شامل للمنشأة وبيئتها التشغيلية وأنظمتها الداخلية، ما يوفر الأساس السليم لتقييم المخاطر بدقة، وإعداد إجراءات مراجعة مناسبة وكافية تمكّنه من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أو الحد منها إنْ وُجِدَتْ.

2/3/2 استخدام استراتيجية المراجعة التحليلية للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف:

تعد الإجراءات التحليلية وسيلةً فعّالة من حيث التكلفة في تجميع أدلة المراجعة، وتشمل النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة على سبيل المثال، ومعلومات قابلة للمقارنة للفترات السابقة، والنتائج المتوقعة للمنشأة مثل ميزانيات التنبؤات، وتوقعات المراجع الخارجي، وتقدير الإيرادات وما إلى ذلك، كما يمكن مقارنة النسب المالية مع المنشآت في الصناعات المماثلة ذات الظروف المماثلة، مثل مطابقة الأرصدة الواردة في القوائم المالية مع الأرصدة التي يتوقعها المراجع الخارجي من خلال خبرته المهنية والظروف الاقتصادية السائدة؛ إذ يوفر له ذلك إثباتاً عن مدى معقولية أرصدة القوائم المالية، فالأرصدة التي تتطابق مع توقعات المراجع الخارجي تعد معقولة، وتتطلب اختبارات تفصيلية محدودة، أمّا الأرصدة التي تنحرف عن توقعات المراجع الخارجي بشكل جوهري فإنها تتطلب اختبارات تفصيلية موسّعة. (العواد والميالي، 2020، ص143)

و"تهدف المراجعة التحليلية إلى مساعدة المراجع الخارجي في تحديد طبيعة عمل المنظمة ومدة إنجازه، وكذلك تحديد العناصر المهمة والانحرافات والضعف التي تتطلب هذه الإجراءات اهتمامًا خاصًا في أثناء إجراء عملية المراجعة، كما أنها توفر أساسًا جيدًا لتقديم المقترحات إلى الإدارة، وتستخدم المراجعة التحليلية في تقييم المخاطر من خلال فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء، من خلال فهم أنظمة الرقابة الداخلية، وأهميتها النسبية، واحتمالية حدوث أخطاء في البنود ذات العلاقة، وطبيعة الأدلة، وذلك لتحديد مدى ملاءمة الإجراءات تحليليًا. (Adow & Hussien, 2020, p121)

لذلك فإن المراجعة التحليلية من المتوقع أن تُسهم كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف على النحو الآتي:

1- تتعلق مخاطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الخارجي التي يحددها من أجل تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى متدنٍ مقبول، وبالتالي فهي دالة على فعالية الإجراءات التحليلية وتطبيقها من المراجع الخارجي. (محمد وخالد، 2021، ص78)

2- تستعمل الإجراءات التحليلية للأغراض الآتية:

أ- كإجراءات لتقييم المخاطر؛ للحصول على فهمٍ للشركة وبيئتها، وتطبيق الإجراءات التحليلية قد يدل على نواح في الشركة لم يكن المراجع على علمٍ بها، وتساعد الإجراءات التحليلية على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ب- كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف عند مستوى التوكيدات. (محمد وخالد، 2021، ص79)

3- تعتمد استراتيجية الإجراءات التحليلية على الشمولية، والتي تشمل دراسة المخاطر والربحية؛ إذ أصبحت الوحدات الاقتصادية عبارة عن أنظمة مفتوحة تؤثر وتتأثر بالبيئة، ومقارنة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية لعدد من السنوات، ومقارنة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير مع وحدات اقتصادية ماثلة أخرى. (Al-Hamad, 2019, pp6-7)، وبالتالي ما يتم التوصل إليه من مؤشرات ونسب حول هذه المعلومات والمقارنات تسهم في الحد من مخاطر الاكتشاف.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنه يمكن للمراجع الخارجي استخدام استراتيجية المراجعة التحليلية للتحوط والحد من مخاطر المراجعة والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية، من خلال قيامه بتحليل المؤشرات، والنسب والربحية،

ومقارنة المعلومات المالية، عبر سنواتٍ عدَّةٍ للمنشأة نفسها، ومع منشآتٍ مماثلة، ما يمكن المراجع الكشف عن جوانب لم تكن معروفة مُسبقًا، تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء والتحريرات الجوهرية، إذ تمثل أداةً فعَّالةً في تقويم المخاطر، وتحديد جوانب المراجعة التي تحتاج إلى مراجعة إضافية بدلاً من القيام بالاختبارات التفصيلية والمراجعة الشاملة، التي تحتاج إلى تكاليف إضافية.

3/3/2 تبني استراتيجية التخصص النوعي للمراجع للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف:

لاستراتيجية التخصص النوعي دور كبير في تخفيض مخاطر الاكتشاف و"ذلك أن المراجع المتخصص يستطيع اكتشاف حالات الغش والاحتيال الموجودة في التقارير المالية، نظرًا لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط العميل، ونتيجة مراجعته المستمرة لأنشطة متجانسة، في حين نجد أن المراجعين غير المتخصصين والمراجعين أصحاب الخبرة القليلة تنخفض درجة كفاءتهم المهنية، وكذلك قدرتهم على دراسة وتحليل مسببات الغش، وبالتالي عمل خطة تتناسب مع المخاطر المحتملة المحيطة بمنشأة العميل، والتحكم في مخاطر الاكتشاف بناءً على تقييمه المخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة، وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة". (بوقفة، 2021، ص109).

كما أنه "عند إصدار المراجع الخارجي لتقريره، قد يتعرض لبعض المخاطر الناتجة عن إبداء رأي غير صحيح في البيانات المالية للمؤسسة قيد المراجعة، وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة وخسائر للأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فقد ينجو المراجع أو فريق المراجعة بأكمله من هذه المخاطر، أو قد يكون الأكثر تعرُّضًا لها، وبالتالي، قد يتعرض المراجع للمسؤولية القانونية، سواء كانت مدنيَّة أو جنائيَّة أو تأديبيَّة أو جميعها.

وللحد من المخاطر التي يتعرض لها المراجع، ازدادت مؤخرًا الحاجة إلى تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين، نتيجة لزيادة المنافسة المهنية في سوق المراجعة الخارجية، والمتغيرات العالمية على المستوى الدولي، وتنوع قواعد ومبادئ المحاسبة لكل نشاط صناعي على حدة. لذلك، ثمة حاجة ملحة لفهم طبيعة نشاط العميل، ودقة تقييم مخاطر المراجعة، وجودة عملية تخطيط المراجعة، وذلك لزيادة قدرة المراجع الخارجي على مواجهة الفساد الإداري والمالي، وهذا ما جعل التخصص النوعي للمراجعين وسيلة فعَّالة لتقديم عمليات مراجعة عالية الجودة بمخاطر منخفضة". (Haddab, 2023, p6).

لذلك فإن التخصص النوعي للمراجع من المتوقع أن يساهم كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر المراجعة على

النحو الآتي:

1- التخصص النوعي للمراجع يؤدي إلى تسهيل مهمة المراجع وأداء عملية المراجعة، والتي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي، ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية. (موسى، 2017، ص10) وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

2- التخصص النوعي يكسب المراجع الخارجي إلمامًا كافيًا ومتكاملاً عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة. (موسى، 2017، ص20) وبالتالي تكسبه الخبرة المعمقة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الاعتماد عليها، والتي تساهم في النهاية إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف.

3- التخصص النوعي للمراجع الخارجي يجعل لديه شغف و"معرفة دقيقة وكبيرة لمعايير المحاسبة والمراجعة، ومتطلبات التقارير في هذا النشاط". (خلاط، 2018، ص8) وبالتالي الإلمام الكافي والواسع بمتطلبات المراجعة والعمل بموجبها، والتي تضمن الحد والتقليل من مخاطر الاكتشاف.

4- التخصص النوعي للمراجع الخارجي "يمكنه من التحكم في مخاطر الاكتشاف بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة، وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن، عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة". (بوقفة، 2021، ص109)

5- التخصص النوعي يكسب المراجع الخارجي خبرة عالية في تقييم المخاطر، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة مع المراجع الخارجي غير المتخصص، وهنا يأتي دور المراجع المتخصص في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتقليلها. (شخي وفير، 2020، ص377)

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن المراجع الخارجي يمكن أن يستخدم التخصص النوعي كاستراتيجية تحوط للحد من مخاطر المراجعة والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية، من خلال تمكنه من أداء عمله بكفاءة ودقة أعلى، مستنداً إلى خبرته ومعرفته المتخصصة في الصناعة لعمل المراجعة، وتقدير المخاطر من خلال المعرفة التامة بأنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر الملازمة لها، وبالتالي التحكم في مخاطر الاكتشاف.

4/3/2 تطبيق المراجع لاستراتيجية المراجعة المشتركة للتحوُّط والحد من مخاطر الاكتشاف:

تسهم المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر الاكتشاف من خلال دمج خبرات فرق متعددة في عملية المراجعة، ما يعزز القدرة على كشف الأخطاء والتحريفات التي قد تفوتها فرق مراجعة متفردة، فبفضل التنوع في المهارات والتحليلات النقدية، تصبح العملية أكثر شمولية وفعالية في اكتشاف المشاكل المالية الجوهرية. (نجيت، وآخرون، 2024، ص173)، لذلك فإنَّ المراجعة المشتركة استراتيجية تحوط يمكن أن يستخدمها المراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف على النحو الآتي:

- 1- تسهم المراجعة المشتركة في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وفعالية الحكم على القوائم المالية، ما يقلل من مخاطر الاكتشاف (عبدالرحيم وموسى، 2024، ص108)
- 2- "إنَّ ارتباط مهام أحد المراجعين بمهام المراجع المشارك معه، واعتماد كفاءة وفعالية أدائه بكفاءة أداء الآخر يتطلب من كليهما فرض رقابة جودة على أداء الآخر". (أحمد ومحمد، 2024، ص64) وبالتالي تقليل مخاطر الاكتشاف.
- 3- بفضل التنوع في المهارات والتحليلات النقدية تصبح عملية المراجعة أكثر شمولية وفعالية في اكتشاف المشاكل المالية (نجيت، وآخرون، 2024، ص173) والحد من مخاطر الاكتشاف.
- 4- تدعم المراجعة المشتركة آلية التناوب الإلزامي للمراجعين الخارجيين من أجل تجنب مخاطر الألفة بين المراجعين وإدارة عميل المراجعة (عبدالرحمن، 2019، ص27)، وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.
- 5- تعمق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات المادية، سواء بسبب التضليل أو الخطأ، حيث يكون أكثر فعالية من المراجعة العادية. (عبدالله، 2020، ص49).
- 6- تسهم المراجعة المشتركة في تقليل خطر الاكتشاف من خلال تطبيق أفضل إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير المراجعة المقبولة التطبيق، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها، والتي تتضمن التخطيط المشترك العملية المراجعة، وتقسيم أعمال المراجعة وإجراءاتها بين كل المراجعين، بما يضمن عدم تكرار مهام عمليات المراجعة من قبل المراجعين، ويتم إصدار تقرير مراجعة مشترك. (عبدالله، 2020، ص101)

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن المراجع ممكن أن يستخدم المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط للحد من مخاطر الاكتشاف، والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية حيث إنها تسهم في التنوع في المهارات والتحليلات، وتجنب الألفة مع عميل المراجعة، وتطبيق أفضل إجراءات المراجعة باستخدام خبرات مشتركة، مع توحيد الجهود وفقًا لخطة عمل مشتركة ومتكاملة، تعزز من كفاءة الحكم المهني على القوائم المالية، وإصدار تقرير مراجعة مشترك فعال وأكثر دقة وموثوقية، وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

5/3/2 استخدام المراجع لاستراتيجية التقنيات الحديثة في المراجعة للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف:

إنَّ الموثوقية والجودة هدفان أساسيان للمراجعة، وأن تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر عنصران أساسيان، فمن الضروري تحليل كيفية مساهمة التكنولوجيا في تحسين هذه الجوانب، ما يعود بفوائد قيمة على الممارسة المهنية؛ إذ تفرض المراجعة التكامل المتناغم بين قدرات معالجة البيانات الواسعة النطاق وبين الحكم المهني للمراجعين، ما يعزز عملية التدقيق بأكملها، ويضمن نتائج قوية وأخلاقية. (Tavares & el.al., 2025, p3).

ويمثل استخدام الحاسب الآلي عاملاً مساعداً أساسياً لمعاونة المراجع في عملية جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات بما يدعم ويرفع مستوى فاعلية الاختبارات الأساسية عبر السماح للمراجع بفحص كميات أكثر تزايداً من أدلة الإثبات المؤيدة للبنود الواردة بالقوائم المالية، بما يرفع من قدرة المراجع على التحكم بخطر الاكتشاف. (مرسي، 2024، ص17)، كما "يمكن له تقليل نسبة هذا الخطر عند قيامه بمراجعة حسابات الشركات المعدّة إلكترونياً، وذلك من خلال توجيه العناية والاهتمام بالجوانب التالية:

- 1- عملية فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- 2- استغلال الحاسب من قبل المراجع في أداء بعض أعمال المراجعة، والتي كانت تتم بشكل يدوي". (حسن، 2019، ص97).

ويعد استخدام الذكاء الاصطناعي أحد أدوات التقنيات الحديثة التي تساعد المراجع الخارجي للحد من خطر الاكتشاف وذلك على النحو التالي:

- 1- "أن أتمتة عمليات المراجعة يساعد على تقليل التكاليف وزيادة جودة الخدمة المقدمة، حيث إن استخدام الذكاء الاصطناعي يساهم في جودة البيانات المتاحة ودقتها، وبالتالي توفير معلومات دقيقة وبجودة عالية.
- 2- أن خوارزميات التعليم الآلي يستخدم لتحسين النماذج التنبؤية، مما يساهم في إجراء عمليات التنقيب عن البيانات بدقة أكبر، وذلك بفضل قدرة التعلم الآلي على معالجة مئات الملايين من عناصر بيانات المعاملات، مما يعمل على تقديم كفاءة أكبر وشفافية أفضل.
- 3- أن استخدام تقنيات نظم دعم القرار يساهم في تحقيق ميزة تنافسية، بالإضافة إلى توفير الوقت اللازم لعملية التخطيط، ومن ثم تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل سليم، وزيادة الحصة السوقية، مما يوفره من سرعة ودقة في تقديم البيانات المالية وهذا ما يزيد من قدرة المنشأة على تحقيق التنافس.
- 4- أن استخدام تقنيات الأنظمة الخبيرة ساهم في إنجاز مهام المراجعة بكفاءة وفعالية، وتحقيق الجودة، بالإضافة إلى المساهمة في الحصول على أدلة المراجعة، مثل جرد المخزون، والحصول على المصادقات، والحصول على تأكيدات من الإدارة من أجل تعزيز عملية المراجعة، وتقليل مخاطر المراجعة.
- 5- استخدام تقنيات الشبكات العصبية الاصطناعية قد تساعد المراجع على تصميم البرامج اللازمة لأداء مهام المراجعة، كما أنها تجعله قادرًا على تطوير الأنظمة والتقنيات الموجودة؛ لكي تناسب وتلائم الأنظمة المحاسبية الموجودة.
- 6- يؤدي استخدامه في أداء أعمال المراجعة إلى زيادة استقلالية المراجع وجودة الأداء وفعاليتيه من حيث سرعة اكتشاف الأخطاء وتقليلها وإتمام مهام المراجعة بسرعة ودقة، وتخفيض عدد المراجعين وإتمام العمليات في وقت أقل وبفاعلية أكبر وبتكلفة منخفضة.
- 7- هناك انعكاسات لأثر تقنيات الأنظمة الخبيرة على أهداف ووظائف عملية المراجعة الداخلية، سواء فيما يتعلق بمرحلة التخطيط والتنفيذ، إضافة لإدارة مخاطر العمليات من خلال اختلاف مفهوم وطبيعة ووسائل جمع أدلة الإثبات المستخدمة في المراجعة التقليدية (اليدوية).
- 8- استخدام الذكاء الاصطناعي يوفر المزيد من المؤثوقية، ويجعل مسارات المراجعة أكثر مثالية، ويحسن من جودة المراجعة، ويرفع درجة الأمان، ويوفر تدريبًا مثاليًا لأداء مهام المراجعة بدون أخطاء، ما يؤدي إلى مخرجات عالية الجودة،

وذلك لكون العمل الآلي للروبوت يكون في نطاق البرنامج النصي المحدد مسبقاً، كما أن مراجعة الروبوت للحسابات أبسط نظرياً من مراجعة الإنسان". (أبوبكر، 2024، ص 69-70)

كما "يستطيع المراجع الخارجي استخدام برامج المراجعة الإلكترونية العامة في أداء مهام المراجعة بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف منها:

– ملفات أوراق العمل الإلكترونية:

بالاستعانة ببرامج الجداول الإلكترونية، يمكن للمراجع ربط أوراق المراجعة، فمثلاً في عملية ربط جدول النقدية الأساسي ومذكرة تسوية البنك المؤيدة له، بميزان المراجعة، يتطلب الأمر من المراجع فقط القيام بإدخال الإضافات أو حذف الاستبعادات أو تسويات المراجعة بجدول أوراق العمل المؤيدة، فعلى الفور سينعكس أثر تلك التعديلات على المعادلات بالخلية المناسبة في الجدول الإلكتروني، وذلك بشكل تلقائي.

وفي ذات الوقت يمكن للمراجع الخارجي أن يجري التحليلات الكمية المطلوبة بواسطة البرامج العامة للحاسب الآلي، بغية تقييم درجة المعقولية والاعتمادية للبيانات المسجلة، ومن ذلك على سبيل المثال الوقوف على العناصر الجديدة المضافة للمخزون مراجعة الدقة الحسابية لكلٍ من مصروفات الإهلاكات، وقيم الفوائد المدينة والدائنة، والأجور، فضلاً عن تحليل حسابات الصيانة فيما يتعلق بالأرصدة المدينة كبيرة الحجم التي قد يحتاج الأمر إلى معالجتها ضمن النفقات الرأسمالية.

– آليات اتمام الفحص التحليلي:

من خلال اختبار مدى وجود مقدار من التطابق المحتمل حال ملاحظة وجود تطابق لبعض المعلومات داخل ملفين أو أكثر، بحيث يتم توسيع نطاق وعمق إجراءات الفحص التحليلي، بالاستفادة بحجم قدرات وذاكرة الحاسب الآلي الكبيرة كمقارنة التغيرات في أرصدة حسابات المدينين بالتغيرات في حجم المبيعات، والنقدية المحصلة بغية اكتشاف مدى وجود أرصدة شاذة من عدمه، كوجود رصيد دائن لحساب أحد العملاء، وكذلك مقارنة بيانات المخزون بالمنشأة محل الفحص بين الفترة الحالية وبين فترة سابقة أو أكثر، للوقوف على الرواكد". (مرسي، 2024، ص 20-21)

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنَّ المراجع يمكن أن يستخدم وسائل التقنيات الحديثة كاستراتيجية تحوط للحد من مخاطر المراجعة، والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية، من خلال أتمتة عمليات المراجعة، واستخدام برامج مراجعة لها

القدرة على معالجة كميات هائلة من البيانات المالية، وبالتالي تجاوز خطر أخذ العينات، والحصول على أدلة مراجعة دقيقة وشاملة وقابلة للتحليل بدقة وسرعة، وتوفير الوقت والتكاليف، ما يسهم في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية إن وجدت، والحد منها.

6/3/2 استخدام استراتيجية التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية للتحوط والحد من مخاطر الاكتشاف:

يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية "ويعتبره جزءاً لا يتجزأ من عملية المراجعة؛ إذ يسهم في ضمان موثوقية البيانات المالية وسلامتها، وتشمل الضوابط الداخلية والسياسات والإجراءات والممارسات التي تطبقها المؤسسات لحماية الأصول، وضمان دقة التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة بالنسبة للمراجعين الخارجيين، ولا يعد تقييم الضوابط الداخلية مجرد إجراء فني، بل خطوة أساسية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية، وتصميم خطة المراجعة وفقاً لذلك. يشير معيار المراجعة الدولي (ISA.315) إلى ضرورة فهم المراجعين لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، ولتصميم إجراءات المراجعة المناسبة". (Islem & Al Batoul, 2025, p390) إذ "تعد فعالية نظام الرقابة الداخلية أمراً مهماً في عملية إدارة المخاطر في المنشأة، حيث يمكن لهذا النظام في المنشآت التي تعمل فيها بشكل جيد من التعرف على المخاطر، وتحليلها ومعالجتها بطريقة منظمة، مما يدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية". (Widyastuti & el.al., 2025, p63)

لذلك من المتوقع أن يسهم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف على النحو الآتي:

1- يساعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في "اختيار أسلوب المعاينة المناسب لتحديد مخاطر المراجعة، حيث تؤثر نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات، التي ينوي المراجع القيام بها، وذلك للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوياً وفعالاً ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية". (بو القارة وبوشريّة، 2023، ص143)

2- "يسهم فهم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مكوناته المختلفة، مثل بيئة الرقابة، وإجراءات تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، وأنظمة المعلومات والاتصالات، وعمليات الرصد، حيث تشكل بيئة الرقابة أساس لنظام الرقابة الداخلية، وتشمل الهيكل التنظيمي، والثقافة، والقيم الأخلاقية، والتزام الإدارة بالرقابة الداخلية، حيث تساعد إجراءات تقييم المخاطر المراجعين على تحديد المخاطر المحتملة، التي قد تؤثر على التقارير المالية، بينما تشير أنشطة الرقابة إلى الإجراءات المحددة المتخذة للتخفيف من هذه المخاطر". (Islem & Al Batoul, 2025, p390)

3- من خلال التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية وما يتطلب ذلك من "اختيار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصة بكل جزء من الأجزاء التي يتكون منها بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة، ومدى الثبات في تلك السياسات والإجراءات، مع تحديد الأفراد المكلفين بتطبيق تلك السياسات والإجراءات، وتحديد موقعهم في الهيكل التنظيمي، وذلك بهدف الحصول على أدلة كافية وملائمة تمكن المراجع الخارجي من إبداء رأيه عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية". (رانيا وريان، 2024، ص16) وبالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنَّ المراجع يمكن أن يستخدم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط للحد من مخاطر الاكتشاف، والمساهمة في حمايته من المخاطر المهنية؛ حيث إنَّ الفحص الشامل لبيئة الرقابة وأنشطتها وإجراءات المراقبة والاتصال تمكن المراجع الخارجي من تقدير مستوى مخاطر الرقابة، وتمكنه من اختيار أسلوب المعاينة المناسب، وتحديد حجم العينة، وتصميم برنامج المراجعة، بناءً على قوة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، وتحديد المخاطر المحتملة وتأثيرها في البيانات المالية، والتركيز على المناطق ذات المخاطر العالية، ما يقلل من فرص حدوث أخطاء أو غش من دون اكتشاف، والحصول على أدلة كافية وملائمة تمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية إن وُجدت، والحد منها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة وخصائص عينتها

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

المبحث الأول: إجراءات الدراسة وخصائص عينتها

1/1/3 المنهجية والإجراءات

يتناول هذا الفصل المنهجية التي اعتمدت عليها الدراسة في جانبها التطبيقي، من خلال عرض منهج الدراسة، ووصف مجتمعها وعينتها، وبيان أداة جمع البيانات (الاستبانة) وآلية إعدادها، إضافة إلى التحقق من صدقها وثباتها. كما يستعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، واختبار فرضيات الدراسة.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة؛ إذ تم جمع البيانات من المحاسبين القانونيين في اليمن باستخدام استبانة صُمِّمَتْ لتحقيق أهداف الدراسة، وشملت بيانات ديموغرافية، ومحاور تتعلق بموضوع الدراسة.

وقد تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، مع اعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (95%)، بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة وتحليلها وصدقها منها:

- صدق الأداة:

تم التأكد من صدق أداة الدراسة بواسطة نوعين من أنواع الصدق، هما صدق المحكمين، وصدق الاتساق الداخلي (الصدق البنائي).

1- صدق المحكمين:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة ومجال الإحصاء، البالغ عددهم (4) محكمين، ملحق رقم (2)؛ وذلك بهدف معرفة آرائهم، وملاحظاتهم ومقترحاتهم عن الاستبانة، ومدى ملاءمة فقراتها للأبعاد التي تدرج تحتها، ومدى وضوح هذه الفقرات وترابطها، ومدى تحقيقها لأهداف الدراسة، وبعد ذلك تم تحديد تلك الملاحظات التي أبداه المحكمون، وفي ضوءها تمّت إعادة صياغة بعض الفقرات التي أجمع المحكمون على تعديل صياغتها، وبذلك بلغ عدد فقرات أداة الدراسة بصورتها النهائية (44) فقرة ملحق رقم (1).

2- صدق الاتساق الداخلي:

للتأكد من فاعلية فقرات الأداة تم التحقق من صدق الاتساق أو التجانس الداخلي (Internal consistency) لفقرات أداة البحث عن طريق حساب معاملات ارتباط بيرسون (Pearson) بين درجة كل فقرة

مع درجة البعد الذي تنتمي إليه وبين درجة كل بُعد والدرجة الكلية للمتغير الذي تنتمي إليه. وذلك على النحو الموضح
الآتي:

- المتغير المستقل: استراتيجيات التحوط:

للتأكد من فاعلية فقرات المتغير المستقل، ومن ثم التحقق من توافر صدق الاتساق الداخلي تمّ حساب معاملات الارتباط بين كل درجة كل فقرة وبين الدرجة الكلية للبُعد الذي تنتمي إليه، وحساب معاملات الارتباط بين درجة كل بُعد والدرجة الكلية للمحور. والجدولان رقم (1-4) و (2-4) يوضحان النتائج:

جدول رقم (1-4) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرات كل بُعد وبين الدرجة الكلية للبُعد الذي تنتمي إليه

التخطيط الجيد للمراجعة			المراجعة التحليلية			التخصص النوعي للمراجع الخارجي			المراجعة المشتركة			استخدام وسائل التقنية الحديثة			التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية		
م	معامل الارتباط	الدلالة	م	معامل الارتباط	الدلالة	م	معامل الارتباط	الدلالة	م	معامل الارتباط	الدلالة	م	معامل الارتباط	الدلالة	م	معامل الارتباط	الدلالة
1	.631**	.000	1	.749**	.000	1	.747**	.000	1	.767**	.000	1	.686**	.000	1	.723**	.000
2	.748**	.000	2	.773**	.000	2	.758**	.000	2	.817**	.000	2	.737**	.000	2	.787**	.000
3	.698**	.000	3	.748**	.000	3	.783**	.000	3	.702**	.000	3	.782**	.000	3	.773**	.000
4	.746**	.000	4	.745**	.000	4	.820**	.000	4	.862**	.000	4	.750**	.000	4	.789**	.000
5	.745**	.000	5	.758**	.000	5	.796**	.000	5	.827**	.000	5	.763**	.000	5	.787**	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول (1-4) إلى أن جميع قيم معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة وبين الدرجة الكلية للبُعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائية، عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$). وقد تراوحت هذه الارتباطات بين 0.631 و 0.748 لبُعد التخطيط الجيد للمراجعة، وبين 0.745 و 0.773 لبُعد المراجعة التحليلية، وبين 0.820 و 0.747 لبُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي، وبين 0.862 و 0.702 لبُعد المراجعة المشتركة، وبين 0.782 و 0.686 لبُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة، وبين 0.789 و 0.723 لبُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية. كما تم حساب معامل ارتباط الدرجة الفرعية لكل بُعد مع الدرجة الكلية للمتغير، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (2-4).

جدول (2-4) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل بُعد والدرجة الكلية للمتغير المستقل استراتيجيات التحوط

م	أبعاد استراتيجيات التحوط	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
1.	التخطيط الجيد للمراجعة	.718**	.000
2.	المراجعة التحليلية	.788**	.000
3.	التخصص النوعي للمراجع الخارجي	.782**	.000
4.	المراجعة المشتركة	.743**	.000
5.	استخدام وسائل التقنية الحديثة	.752**	.000
6.	التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	.810**	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول (2-4) إلى أن جميع قيم معاملات الارتباط بين درجة كل بُعد والدرجة الكلية للمتغير المستقل (استراتيجيات التحوط) عالية ودالة إحصائياً؛ فقد بلغ أعلى معامل ارتباط (0.810**) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وأقل معامل ارتباط (0.718**) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يشير إلى صدق الاتساق الداخلي لفقرات المتغير المستقل.

- المتغير التابع: مخاطر الاكتشاف

للتأكد من فاعلية فقرات المتغير التابع، ومن ثم التحقق من توافر صدق الاتساق الداخلي تمّ حساب معاملات الارتباط بين كل درجة كل فقرة وبين الدرجة الكلية للمتغير. والجدول رقم (3-4) يوضح النتائج:

جدول (3-4) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمتغير التابع مخاطر الاكتشاف

م	فقرات متغير مخاطر الاكتشاف	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
1.	تعد مخاطر الاكتشاف من مخاطر المراجعة التي يستطيع المراجع التحكم فيها من خلال إجراءات المراجعة المستخدمة وأدواتها.	.657**	.000
2.	لا يمكن أن تصل مخاطر الاكتشاف إلى مستوى الصفر مهما كانت إجراءات المراجعة المتبعة وأدواتها.	.331**	.000
3.	يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.648**	.000
4.	يعتقد المراجع أن التخطيط الجيد للمراجعة يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.720**	.000
5.	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.737**	.000
6.	يعتقد المراجع أن المراجعة التحليلية تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.730**	.000
7.	يساعد التخصص النوعي للمراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.765**	.000
8.	يعتقد المراجع أن التخصص النوعي يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.763**	.000
9.	يسهم التعاون بين أكثر من مكتب مراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.737**	.000
10.	يعتقد المراجع أن المراجعة المشتركة تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.747**	.000
11.	يساعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.810**	.000
12.	يعتقد المراجع أن استخدام وسائل التقنية الحديثة تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.743**	.000
13.	يعزز التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	.701**	.000
14.	يعتقد المراجع أن التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.	.593**	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول (3-4) إلى أن جميع قيم معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمتغير

التابع (مخاطر الاكتشاف) كانت دالة إحصائية؛ فقد بلغ أعلى معامل ارتباط (0.810**) عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$)، وأقل معامل ارتباط (0.331^{**}) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يشير إلى صدق الاتساق

الداخلي لفقرات المتغير التابع.

2/1/3 ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل الاتساق الداخلي باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وذلك على مستوى كل محور بأبعاده وفقراته وعلى المستوى الكلي للأداة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول

رقم (4-4) على النحو الآتي:

جدول رقم (4-4) قيم معامل ألفا لـ كرونباخ لثبات أداة الدراسة

م	الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الثبات
1	التخطيط الجيد للمراجعة	5	0.76
2	المراجعة التحليلية	5	0.81
3	التخصص النوعي للمراجع الخارجي	5	0.84
4	المراجعة المشتركة	5	0.85
5	استخدام وسائل التقنية الحديثة	5	0.79
6	التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	5	0.83
المتغير المستقل: استراتيجيات التحوط			0.93
المتغير التابع: مخاطر الاكتشاف			0.92
الأداة ككل			0.96

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

يلاحظ من الجدول رقم (4-4) أن قيمة معامل ثبات الاتساق الداخلي (ألفا كرونباخ) للأداة ككل بلغت

(0.96)، وهي قيمة مرتفعة جداً، تشير إلى درجة عالية من الثبات. كما بلغت قيمة معامل الثبات للمتغير المستقل

(استراتيجيات التحوط) (0.93)، ما يدل على تمتع فقراته بدرجة عالية من الاتساق الداخلي.

وفيما يتعلق بأبعاد المتغير المستقل، فقد تراوحت قيم معامل الثبات بين (0.76 – 0.85)، وهي جميعها قيم

مقبولة وجيدة، حيث تفوق الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات (0.70)، ما يعكس اتساقاً داخلياً مناسباً لفقرات كل بُعد.

كما بلغت قيمة معامل الثبات للمتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) (0.92)، وهي قيمة مرتفعة تشير إلى درجة عالية من الثبات.

وبناءً على هذه النتائج، يمكن القول إن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، كما أظهرت نتائج صدق الاتساق الداخلي تمتُّعها بدرجة مناسبة من الصدق. وعليه، فإن الأداة تتسم بدرجة مناسبة من الصدق والثبات، ما يجعلها ملائمة للتطبيق على عينة الدراسة، واستخدام بياناتها في التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة.

3/1/3 أساليب المعالجة الإحصائية:

تمَّت معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار السابع والعشرين (Statistical Package for Social Sciences – Version 27)، من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية للتحقق من صدق أداة الدراسة وثباتها، والإجابة عن أسئلة الدراسة، التي هي:

1- معامل ارتباط بيرسون للتأكد من فاعلية فقرات أداة الدراسة، كما تم التحقق من توفر الصدق البنائي (Construct validity) أو ما يسمى أحياناً الصدق التمييزي أو الاتساق أو التجانس الداخلي (Internal consistency).

2- ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لحساب ثبات فقرات الأداة المستخدمة في جمع البيانات.

3- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

4- المتوسط الحسابي والوزن النسبي لترتيب فقرات الدراسة حسب ردود المستجيبين على الفقرات.

5- الانحراف المعياري لقياس تجانس آراء أفراد الدراسة، "حيث يدل على كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات، بحيث يكون الوسط الحسابي أكثر جودة كلما قلت قيمة الانحراف المعياري".

6- اختبار (T-test) لعينة واحدة لقياس معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لمتغيري أداة الدراسة من خلال الدرجة الحرجة (3).

7- أسلوب الانحدار الخطي البسيط، وطريقة الانحدار الخطي المتعددة لاختبار الفرضية الرئيسة والفرضيات الفرعية الستة المنبثقة منها.

4/1/3 وصف خصائص عينة الدراسة وتحليلها:

سوف يتم استعراض نتائج التحليل الإحصائي لاستجابة أفراد عينة الدراسة على المتغيرات الشخصية والوظيفية؛ وذلك من خلال عرض إجاباتهم وتحليلها، والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لكل فئة من فئات متغيرات الدراسة على النحو الآتي:

1/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير النوع (الجنس):

تمّ سؤال أفراد عينة الدراسة عن النوع (الجنس)، وكانت نتائج إجاباتهم كما يوضّحها الجدول الآتي:

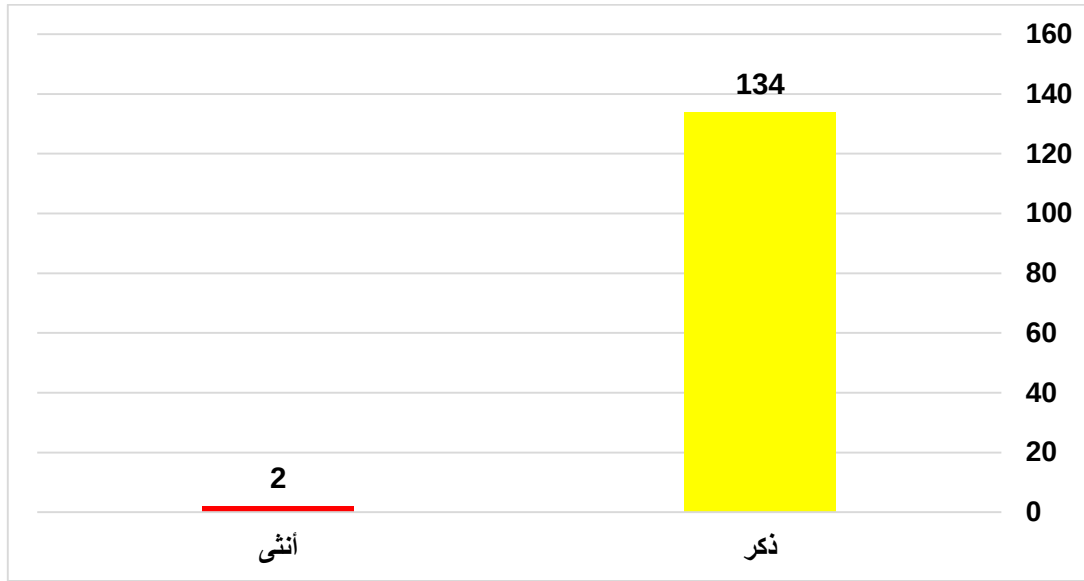
جدول رقم (4-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع (الجنس)

المرتبة	النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
1	98.5%	134	ذكر	النوع (الجنس)
2	1.5%	2	أنثى	
–	100.0%	136	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول رقم (4-5) إلى أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة هم من فئة الذكور؛ حيث بلغت نسبتهم (98.5%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة الإناث (1.5%). ويعزى ذلك إلى طبيعة العمل في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، والتي يغلب عليها الطابع الذكوري، إضافة إلى محدودية مشاركة الإناث في هذا المجال، سواء لأسباب تتعلق ببيئة العمل أو الفرص المتاحة، الأمر الذي انعكس على تمثيلهم في عينة الدراسة.

والشكل الآتي يُبين التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب متغير النوع (الجنس):



شكل رقم (4-1): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع (الجنس)، المصدر: إعداد الباحث

2/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير المؤهل العلمي:

تمّ سؤال أفراد عينة الدراسة عن مؤهلاتهم العلمية، وكانت نتائج إجاباتهم كما يوضّحها الجدول الآتي:

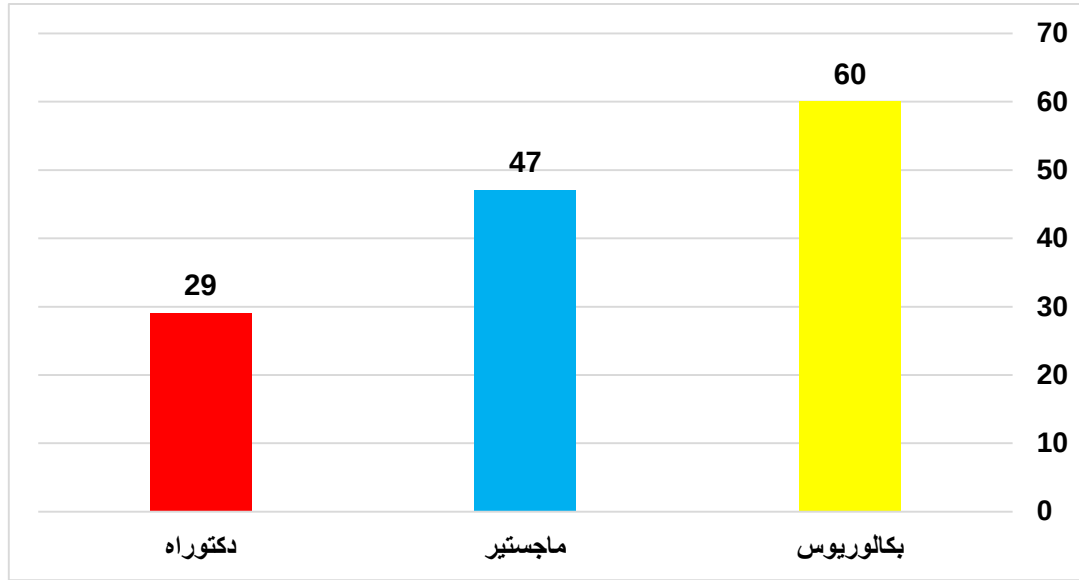
جدول رقم (4-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المرتبة	النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
1	44.1%	60	بكالوريوس	المؤهل العلمي
2	34.6%	47	ماجستير	
3	21.3%	29	دكتوراه	
-	%100	136	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول رقم (4-6) إلى أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس؛ حيث بلغت نسبتهم (44.1%) من إجمالي أفراد العينة، تلاهم الحاصلون على درجة الماجستير بنسبة (34.6%)، ثم الحاصلون على درجة الدكتوراه بنسبة (21.3%). ويعزى ذلك إلى أنّ درجة البكالوريوس تمثل الحد الأدنى المؤهل لممارسة مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها، في حين تعكس نسب الحاصلين على الدراسات العليا (الماجستير والدكتوراه) اهتمام شريحة من المراجعين بتطوير مؤهلاتهم العلمية والمهنية، ما يساهم في رفع مستوى الكفاءة والخبرة في مجال المراجعة.

والشكل الآتي يبين التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:



شكل رقم (4-2): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، المصدر: إعداد الباحث

3/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير الوظيفة الحالية:

تمّ سؤال أفراد عينة الدراسة عن الوظيفة الحالية، وكانت نتائج إجاباتهم، كما يوضّحها الجدول الآتي:

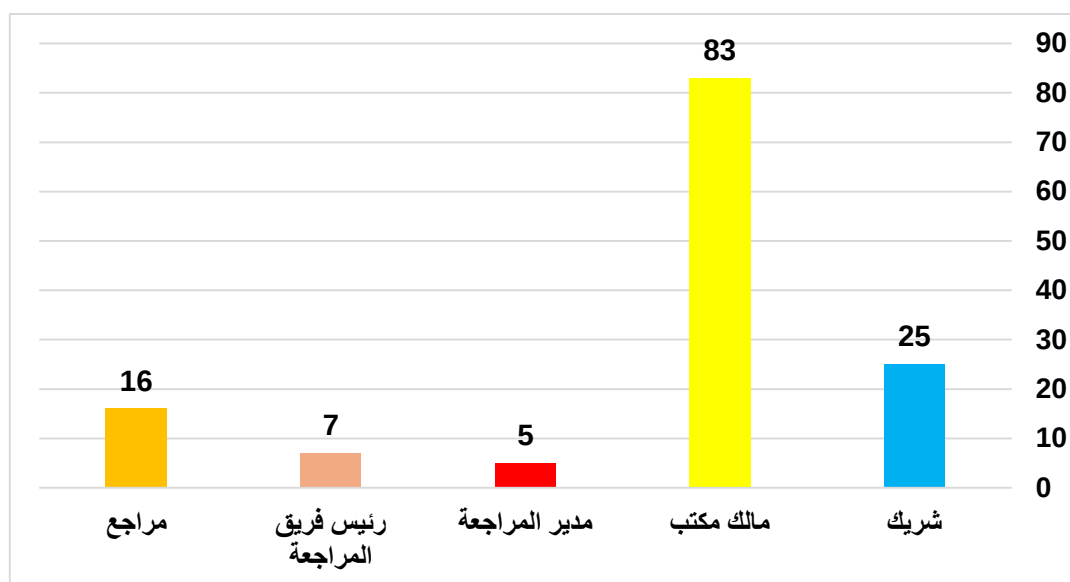
جدول رقم (4-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهني الوظيفي

المرتبة	النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
2	18.4%	25	شريك	الوظيفة الحالية
1	61.0%	83	مالك مكتب	
5	3.7%	5	مدير المراجعة	
4	5.1%	7	رئيس فريق المراجعة	
3	11.8%	16	مراجع	
-	100%	136	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول رقم (4-7) إلى أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مالك مكتب؛ حيث بلغت نسبتهم (61.0%) من إجمالي أفراد العينة، تلاهم فئة الشركاء بنسبة (18.4%)، ثم المراجعين بنسبة (11.8%)، يليهم رؤساء فرق المراجعة بنسبة (5.1%)، وأخيراً مديرو المراجعة بنسبة (3.7%).

ويعزى ذلك إلى أنّ طبيعة مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن يغلب عليها الطابع الفردي أو الملكية الخاصة، حيث يدير عدد كبير من المراجعين مكاتبهم الخاصة، ما يفسر ارتفاع نسبة فئة مالكي المكاتب في العينة. كما تعكس بقية النسب تنوع المستويات الوظيفية داخل مهنة المراجعة، بما يسهم في توفير آراء مختلفة تعزز من دقة نتائج الدراسة. والشكل الآتي يبين التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي:



شكل رقم (4-3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية، المصدر: إعداد الباحث

4/4/1/3 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير سنوات الخبرة العملية:

تمّ سؤال أفراد عينة الدراسة عن سنوات خبرتهم العملية، وأعطوا إجابات عن ذلك مبينة في الجدول الآتي:

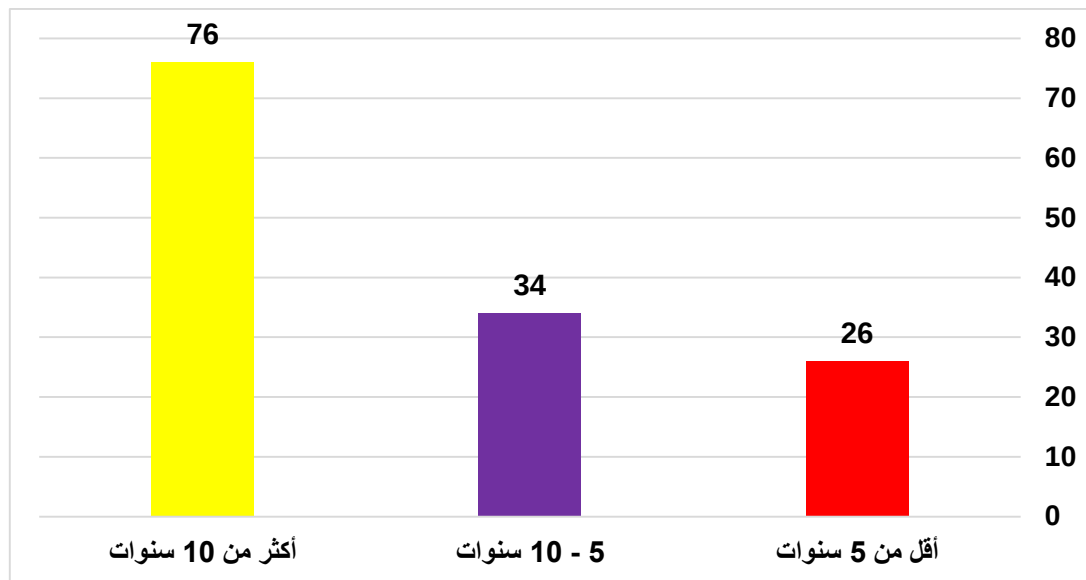
جدول رقم (4-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة العملية

المرتبة	النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
3	19.1%	26	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة العملية
2	25.0%	34	5 - 10 سنوات	
1	55.9%	76	أكثر من 10 سنوات	
-	100%	136	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول رقم (4-8) إلى أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة عملية تزيد على (10) سنوات؛ حيث بلغت نسبتهم (55.9%) من إجمالي أفراد العينة، تلاهم من تتراوح خبرتهم بين (5-10) سنوات بنسبة (25.0%)، ثم من تقل خبرتهم عن (5) سنوات بنسبة (19.1%).

ويعزى ذلك إلى أنّ مهنة المراجعة تتطلب خبرة عملية تراكمية ومهارات مهنية متقدمة، ما يؤدي إلى استمرار العاملين فيها لفترات طويلة، كما يعكس ارتفاع نسبة ذوي الخبرة العالية مستوى النضج المهني لدى أفراد العينة، الأمر الذي يعزز من موثوقية آرائهم، ودقة استجاباتهم في الدراسة. والشكل الآتي يبين التكرار لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة العملية:



شكل رقم (4-4): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة، المصدر: إعداد الباحث

5/4/1/4 وصف عينة الدراسة وتحليلها حسب متغير نوع جهة العمل:

تمّ سؤال أفراد عينة الدراسة عن نوع جهة العمل، وأعطوا إجابات عن ذلك مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع جهة العمل

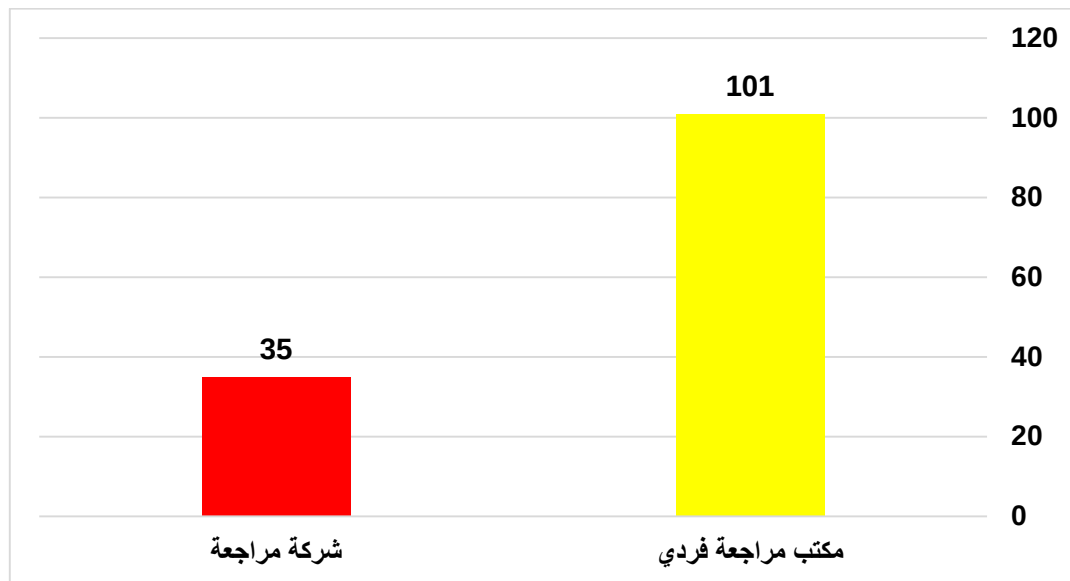
المرتبة	النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
4	74.3%	101	مكتب مراجعة فردي	نوع جهة العمل
1	25.7%	35	شركة مراجعة	
-	%100	136	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، لعام 2026م.

تشير نتائج الجدول رقم (4-9) إلى أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب مراجعة فردية؛ حيث بلغت نسبتهم (74.3%) من إجمالي أفراد العينة، في حين بلغت نسبة العاملين في شركات مراجعة (25.7%).

ويعزى ذلك إلى أنّ بيئة مهنة المراجعة في اليمن يغلب عليها انتشار المكاتب الفردية مقارنة بشركات المراجعة، نتيجة لطبيعة السوق المهني وهيكل المهنة، الأمر الذي يفسر ارتفاع نسبة العاملين في المكاتب الفردية ضمن عينة الدراسة،

ويعكس الواقع العملي لمجال المراجعة في المجتمع محل الدراسة. والشكل الآتي يبين التكرار لعينة الدراسة حسب متغير نوع جهة العمل:



شكل رقم (4-5): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع جهة العمل، المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يستعرض هذا المبحث نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة على متغيرات الدراسة: المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط)، والمتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) وأبعادهما؛ وذلك من خلال عرض إجاباتهم وتحليلها، والمتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، واختبار (t) لكل متغير من متغيرات الدراسة؛ لمعرفة مدى توافر هذين المتغيرين وأبعادهما في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة، وقد تمّ استخدام مقياس ليكرت خماسي الأوزان (Five Likert Scale) للخيارات المتعددة، بحيث أخذت كل إجابة أهمية نسبية، ويتراوح مدى الاستجابة من (1-5) وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (Five Likert Scale)، حسب الجدول رقم (4-10).

جدول رقم (4-10): مقياس ليكرت الخماسي (Five Likert Scale)

الوزن	5	4	3	2	1
الرأي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: تصميم الباحث تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي (Five Likert Scale).

واعتمد الباحث في تفسير البيانات بناءً على قيم المتوسطات الحسابية معادلة طول الفئة، والتي تقضي بقياس مستوى الأهمية لمتغيرات الدراسة، والذي تمّ احتسابه وفقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى (الحد الأعلى - الحد الأدنى)}}{5}$$

أكبر قيمة في المقياس (الحد الأعلى)

$$\text{إذاً طول الفئة} = \frac{5 - 1}{5} = 0.8$$

وبناءً على ذلك يكون قيم ومستويات المتوسطات الحسابية، حسب الجدول رقم (4-11)

جدول رقم (4-11): قيم ومستويات المتوسطات الحسابية

قيم المتوسطات الحسابية	درجات الموافقة	مستويات المتوسطات الحسابية
من 1 - أقل من 1.80	غير موافق بشدة	منخفضة جداً
1.80 - أقل من 2.60	غير موافق	منخفضة
2.60 - أقل من 3.40	محايد	متوسطة
3.40 - أقل من 4.20	موافق	عال
4.20 - 5	موافق بشدة	عال جداً

المصدر: إعداد الباحث بناءً على معادلة تطبيق طول الفئة.

وتم للباحث عرض وصف وتحليل متوسطات إجابات عينة الدراسة حول متغيرات وأبعاد الدراسة على النحو الآتي:

1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط) وتحليلها:

لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة لأبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط) وتحليلها في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، وقد استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية واختبار (t) ومستوى المعنوية لكل أبعاد المتغير المستقل بصورة منفردة، ومن ثم للأبعاد بصورة مجتمعة، كما هو موضح بالجدول رقم (4-12) الخاص بـبعد التخطيط الجيد للمراجعة، والجدول رقم (4-13) الخاص بـبعد المراجعة التحليلية، والجدول رقم (4-14) لـبعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي، والجدول رقم (4-15) لـبعد المراجعة المشتركة، والجدول رقم (4-16) لـبعد مرونة استخدام وسائل التقنية الحديثة، والجدول رقم (4-17) لـبعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية، والجدول رقم (4-18) الخاص بقياس متغير استراتيجيات التحوط للأبعاد مجتمعة، كما تظهر الجداول الآتية رتبة فقرات الدراسة بحسب أهميتها، كما ستُظهر الجداول مستوى التوافر، واختبار (t)، ومستوى المعنوية لكل فقرة بحسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وكما يأتي:

1/1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل وتحليلها (منفردة):

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، واختبار (t)، ومستوى المعنوية لأبعاد استراتيجيات التحوط بصورة منفردة، على النحو الآتي:

1- وصف فقرات بُعد التخطيط الجيد للمراجعة وتحليلها:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (t)، ومستوى المعنوية لفقرات بُعد التخطيط الجيد للمراجعة وإجمالي البعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-12): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد التخطيط الجيد للمراجعة

م	فقرات بُعد التخطيط الجيد للمراجعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.	4.44	0.58	88.80	28.941	.000	عال جداً
2.	يسهم التخطيط الجيد للمراجعة في تحديد مجالات التحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية.	4.49	0.56	89.80	31.211	.000	عال جداً
3.	يتم تحديث خطة المراجعة عند ظهور مستجدات في بيئة العمل.	4.45	0.58	89.00	29.053	.000	عال جداً
4.	التخطيط الجيد للمراجعة يسهم في التحديد المبكر لمناطق الخطر وبالتالي توجيه جهود المراجعة وإدارة الوقت بفعالية.	4.54	0.54	90.80	33.192	.000	عال جداً
5.	يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في تحديد الأهمية النسبية وتغطية جميع البنود الجوهرية قبل إصدار التقرير.	4.40	0.55	88.00	29.808	.000	عال جداً
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	4.47	0.40	89.40	42.663	.000	عال جداً

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن = 136 (مستوى

الدلالة (P=0.05)

تبين نتائج الجدول رقم (4-12) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد التخطيط الجيد للمراجعة تراوحت بين (4.40 - 4.54)، والتي تعكس درجة توافر عالية جداً، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (4): "التخطيط الجيد للمراجعة يسهم في التحديد المبكر لمناطق الخطر وبالتالي توجيه جهود المراجعة وإدارة الوقت بفعالية". بوسط حسابي عالٍ جداً بلغ (4.54)، وانحراف معياري (0.54) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جداً (90.80%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (5): "يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في تحديد الأهمية النسبية وتغطية جميع البنود الجوهرية قبل إصدار التقرير" بوسط حسابي عالٍ جداً بلغ (4.40)، وانحراف معياري (0.55) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جداً (88.00%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد التخطيط الجيد للمراجعة كان عالياً جداً بوسط حسابي بلغ (4.47)، وانحراف معياري بلغت قيمته (0.40) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البُعد، وبوزن نسبي عام عالٍ جداً يشير إلى أنّ نسبة (89.40%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد التخطيط الجيد للمراجعة متوافر بدرجة عالية جداً في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لفقرات البُعد كافّةً (منفردة ومجمعة) كان معنوياً من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم

اختبار (t) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى التخطيط الجيد للمراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن كان بدرجة عالية جداً.

2- وصف فقرات بُعد المراجعة التحليلية وتحليلها:

تمّ احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (t) ومستوى المعنوية لفقرات بُعد المراجعة التحليلية وإجمالي البُعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-13): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد المراجعة التحليلية

م	فقرات بُعد المراجعة التحليلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	يقوم المراجع بتطبيق المراجعة التحليلية عند تنفيذ مهمة المراجعة.	4.28	0.60	85.60	24.670	.000	عال جداً
2.	تساعد الإجراءات التحليلية في اكتشاف التباينات الجوهرية في البيانات المالية.	4.37	0.63	87.40	26.308	.000	عال جداً
3.	تسهم المراجعة التحليلية في كشف الأخطاء التي قد لا تظهر من خلال الاختبارات التفصيلية.	4.22	0.73	84.40	19.575	.000	عال جداً
4.	يساعد استخدام النسب والتحليلات المالية في اكتشاف الانحرافات غير العادية.	4.33	0.63	86.60	24.515	.000	عال جداً
5.	تعزز إجراءات المراجعة التحليلية قدرة المراجع على فهم تقلبات النشاط لعميل المراجعة.	4.37	0.61	87.40	26.308	.000	عال جداً
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	4.31	0.48	86.20	31.951	.000	عال جداً

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن=136 (مستوى

الدلالة $P=0.05$)

تبين نتائج الجدول رقم (4-13) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد المراجعة التحليلية تراوحت بين (4.22 - 4.37)، والتي تعكس درجة توافر عالية جداً، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (5): "تعزز إجراءات المراجعة التحليلية قدرة المراجع على فهم تقلبات النشاط لعميل المراجعة" بوسط حسابي عالٍ جداً بلغ (4.37)، وانحرافين معياريين (0.61) يشيران إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جداً (87.40%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (8): "تسهم المراجعة التحليلية في كشف الأخطاء التي قد لا تظهر من خلال الاختبارات التفصيلية" بوسط حسابي عالٍ جداً بلغ (4.22)، وانحراف معياري (0.73) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جداً (84.40%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد المراجعة التحليلية كان عاليًا جدًا بوسط حسابي بلغ (4.31)، وبانحراف معياري بلغت قيمته (0.48) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البُعد، وبوزن نسبي عام عالٍ جدًا يشير إلى أنّ نسبة (86.20%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد المراجعة التحليلية متوافر بدرجة عالية جدًا في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لفقرات البُعد كافّةً (منفردة ومجمعة) كان معنويًا من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (t) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى المراجعة التحليلية في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن كان بدرجة عالية جدًا.

3- وصف فقرات بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي وتحليلها:

تمّ احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (t) ومستوى المعنوية لفقرات بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي وإجمالي البُعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-14): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي

م	فقرات بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	المراجع المتخصص نوعيًا لديه سمعة مهنية جيدة في سوق المراجعة.	4.35	0.66	87.00	23.855	.000	عال جدًا
2.	امتلك المراجع خبرة مهنية كافية تساعد في فهم طبيعة نشاط عميل المراجعة.	4.52	0.63	90.40	28.083	.000	عال جدًا
3.	يسهم التخصص النوعي للمراجع في الحد من مخاطر الفهم الخاطئ للعمليات التي يقوم بها العميل.	4.40	0.64	88.00	25.628	.000	عال جدًا
4.	المراجع المتخصص نوعيًا يمتلك قدرة أعلى في تحديد نقاط الضعف والقوة في صناعة العميل.	4.37	0.70	87.40	22.877	.000	عال جدًا
5.	يعزز التخصص النوعي للمراجع جمع أدلة إثبات نوعية تمكّنه من إبداء رأيه عن القوائم المالية بكفاءة وتقديم توصيات للعميل.	4.33	0.70	86.60	22.179	.000	عال جدًا
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	4.39	0.52	87.80	31.278	.000	عال جدًا

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن=136 (مستوى

الدلالة P=0.05)

تبين نتائج الجدول رقم (4-14) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي تراوحت بين (4.33 - 4.52)، والتي تعكس درجة توافر عالية جدًا، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (2): "يملك المراجع خبرة مهنية كافية تساعد في فهم طبيعة نشاط عميل المراجعة" بوسط حسابي عالٍ جدًا بلغ (4.52)، وانحراف معياري (0.63) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (90.40%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (5): "يعزز التخصص النوعي للمراجع جمع أدلة إثبات نوعية تمكنه من إبداء رأيه عن القوائم المالية بكفاءة وتقديم توصيات للعميل" بوسط حسابي عالٍ جدًا بلغ (4.33)، وانحراف معياري (0.70) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (86.60%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي كان عالياً جدًا بوسط حسابي بلغ (4.39)، وبانحراف معياري بلغت قيمته (0.52) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البعد، وبوزن نسبي عام عالٍ جدًا يشير إلى أنّ نسبة (87.80%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي متوافر بدرجة عالية جدًا في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لفقرات البعد كافّة (منفردة ومجموعة) كان معنويًا من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (t) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى التخصص النوعي للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن كان بدرجة عالية جدًا.

4- وصف فقرات بُعد المراجعة المشتركة وتحليلها:

تمّ احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (t) ومستوى المعنوية لفقرات بُعد المراجعة المشتركة وإجمالي البعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-15): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد المراجعة المشتركة

م	فقرات بُعد المراجعة المشتركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	تسهم المراجعة المشتركة في الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.	4.10	0.70	82.00	18.307	.000	عالٍ
2.	تتطلب مراجعة حسابات المنشآت الكبيرة بالاشتراك مع مكتب مراجعة آخر.	3.63	0.93	72.60	7.800	.000	عالٍ
3.	المراجعة المشتركة تعزز تبادل الخبرات المهنية بين المراجعين.	4.28	0.70	85.60	21.440	.000	عالٍ جدًا
4.	تقلل المراجعة المشتركة احتمال إغفال التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.	3.99	0.83	79.80	13.772	.000	عالٍ
5.	يسهم تكليف أكثر من مكتب مراجعة في تقديم وجهات نظر متعددة تقلل الأخطاء المهنية.	3.92	0.89	78.40	12.090	.000	عالٍ
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	3.98	0.65	79.60	17.649	.000	عالٍ

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن = 136 (مستوى

الدلالة $P=0.05$)

تبين نتائج الجدول رقم (4-15) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد المراجعة المشتركة تراوحت بين (3.63 - 4.28)، والتي تعكس درجة توافر تتراوح بين عالية وعالية جدًا، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (3): "المراجعة المشتركة تعزز تبادل الخبرات المهنية بين المراجعين" بوسط حسابي عالٍ جدًا بلغ (4.28)، وانحراف معياري (0.70) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (85.60%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (2): "تتطلب مراجعة حسابات المنشآت الكبيرة بالاشتراك مع مكتب مراجعة آخر" بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.63)، وانحراف معياري (0.93) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ (72.60%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد المراجعة المشتركة كان عالياً بوسط حسابي بلغ (3.98)، وانحراف معياري بلغت قيمته (0.65) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البُعد، وبوزن نسبي عام عالٍ يشير إلى أنّ نسبة (79.60%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد المراجعة المشتركة متوافر بدرجة عالية في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لفقرات البُعد كافّةً (منفردة ومجمعة) كان معنوياً من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (T) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($0.05 \geq \alpha$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى المراجعة المشتركة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن كان بدرجة عالية.

5- وصف فقرات بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة وتحليلها:

تمّ احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (T) ومستوى المعنوية لفقرات بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة وإجمالي البُعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-16): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة

م	فقرات بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	يتم استخدام وسائل التقنية الحديثة في مراجعة البيانات المالية لعميل المراجعة.	4.20	0.64	84.00	21.772	.000	عالي جدًا
2.	تساعد الأنظمة التقنية الحديثة في تحليل البيانات الضخمة بدقة عالية.	4.33	0.68	86.60	22.882	.000	عالي جدًا
3.	يسهم استخدام وسائل التقنية الحديثة في اكتشاف الأنماط غير الطبيعية في العمليات المالية.	4.23	0.62	84.60	23.088	.000	عالي جدًا
4.	يقل اعتماد المراجع على الأساليب اليدوية بسبب استخدام وسائل التقنية الحديثة.	4.21	0.68	84.20	20.742	.000	عالي جدًا
5.	تسهم برامج المراجعة المتطورة في إجراء فحص شامل للبيانات بدلاً من الاعتماد على العينات العشوائية.	4.10	0.84	82.00	15.369	.000	عالي
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	4.21	0.52	84.20	27.504	.000	عالي جدًا

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن = 136 (مستوى

الدلالة P=0.05)

تبين نتائج الجدول رقم (4-16) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة تراوحت بين (4.10 - 4.33)، والتي تعكس درجة توافر تتراوح بين عالية وعالية جدًا، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (2): "تساعد الأنظمة التقنية الحديثة في تحليل البيانات الضخمة بدقة عالية" بوسط حسابي عالي جدًا بلغ (4.33)، وانحراف معياري (0.68) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالي جدًا (86.60%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (5): "تسهم برامج المراجعة المتطورة في إجراء فحص شامل للبيانات بدلاً من الاعتماد على العينات العشوائية" بوسط حسابي عالي بلغ (4.10)، وانحراف معياري (0.84) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالي (82.00%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة كان عاليًا بوسط حسابي بلغ (4.21)، وبانحراف معياري بلغت قيمته (0.52) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البُعد، وبوزن نسبي عام عالٍ يشير إلى أنّ نسبة (84.20%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة متوافر بدرجة عالية جدًا في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لكافة فقرات البُعد (منفردة ومجمعة) كان معنويًا من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (T) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى استخدام وسائل التقنية الحديثة كان بدرجة عالية جدًا.

6- وصف فقرات بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية وتحليلها:

تمّ احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (T) ومستوى المعنوية لفقرات بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية وإجمالي البُعد، وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول الآتي:

جدول رقم (4-17): اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة لبُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية

م	فقرات بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة Sig	مستوى التوافر
1.	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة الدولية.	4.28	0.64	85.60	23.295	.000	عالٍ جدًا
2.	يساعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في تحديد نقاط الضعف والقوة المؤثرة في دقة البيانات المالية.	4.46	0.57	89.20	29.953	.000	عالٍ جدًا
3.	يتم اختبار الضوابط الداخلية للتأكد من فعاليتها ومدى مساهمتها في منع التحريفات الجوهرية.	4.33	0.58	86.60	26.557	.000	عالٍ جدًا
4.	الفهم المعمق لنظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاعتماد على الاختبارات التفصيلية.	4.37	0.58	87.40	27.437	.000	عالٍ جدًا
5.	يسهم التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في سد الفجوات التي قد تستغل لإخفاء التلاعب في القوائم المالية.	4.35	0.61	87.00	25.592	.000	عالٍ جدًا
	المتوسط الحسابي العام للبُعد	4.36	0.46	87.20	34.348	.000	عالٍ جدًا

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن = 136 (مستوى

الدلالة $P=0.05$)

تبين نتائج الجدول رقم (4-17) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية تراوحت بين (4.28 - 4.46)، والتي تعكس درجة توافر عالية جدًا، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (2): "يساعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في تحديد نقاط الضعف والقوة المؤثرة في دقة البيانات المالية" بوسط حسابي عالٍ جدًا بلغ (4.46)، وانحراف معياري (0.57) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (89.20%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (1): "يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية" بوسط حسابي عالٍ جدًا بلغ (4.28)، وانحراف معياري (0.64) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (85.60%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كان عالياً جدًا بوسط حسابي بلغ (4.36)، وانحراف معياري بلغت قيمته (0.46) يدل على أنّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات البُعد، وبوزن نسبي عام عالٍ جدًا يشير إلى أنّ نسبة (87.20%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية متوافر بدرجة عالية جدًا في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن. كما يبين الجدول أنّ مستوى الدلالة لفقرات البُعد كافّةً (منفردة ومجموعة) كان معنوياً من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (T) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنّ مستوى التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن كان بدرجة عالية جدًا.

2/1/2/3 وصف أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط) مجتمعة وتحليلها:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، واختبار (T) ومستوى المعنوية لأبعاد استراتيجيات التحوط مجتمعة، وجاءت نتائجه كما يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم: (4-18) نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط)

الرقم	أبعاد استراتيجيات التحوط	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	مستوى التوافر
1.	التخطيط الجيد للمراجعة	4.47	0.40	89.40	42.663	.000	عالٍ جدًا
2.	المراجعة التحليلية	4.31	0.48	86.20	31.951	.000	عالٍ جدًا
3.	التخصص النوعي للمراجع الخارجي	4.39	0.52	87.80	31.278	.000	عالٍ جدًا
4.	المراجعة المشتركة	3.98	0.65	79.60	17.649	.000	عالٍ
5.	استخدام وسائل التقنية الحديثة	4.21	0.52	84.20	27.504	.000	عالٍ جدًا
6.	التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	4.36	0.46	87.20	34.348	.000	عالٍ جدًا
	المتوسط الحسابي العام	4.29	0.39	85.80	38.939	.000	عالٍ جدًا

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن=136 (مستوى الدلالة $P=0.05$)

يبين الجدول رقم (4-18) أنّ متوسط درجات التوافر لجميع أبعاد المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط)، والتي شملت: التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية، تراوحت بين (3.98 - 4.47)، وكانت في مستوى "عالٍ جدًا" إلى "عالٍ"، حيث أظهر البعد الأعلى توافراً وهو التخطيط الجيد للمراجعة بوسط حسابي بلغ (4.47)، وانحراف معياري (0.40) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول البعد، وبوزن نسبي عالٍ جدًا (89.40%)، في حين جاء أدنى البعد توافراً هو المراجعة المشتركة بوسط حسابي بلغ (3.98)، وانحراف معياري (0.65)، وبوزن نسبي عالٍ (79.60%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنّ المتوسط الحسابي العام لمستوى توافر أبعاد استراتيجيات التحوط مجتمعة بلغ (4.29)، وبانحراف معياري بلغت قيمته (0.39) يدل على أنّ آراء أفراد العينة كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه أبعاد المتغير، وبوزن نسبي عام عالٍ جدًا يشير إلى أنّ نسبة (85.80%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنّ استراتيجيات التحوط متوافرة بدرجة عالية جدًا في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

وبين الجدول ترتيب أبعاد المتغير المستقل استراتيجيات التحوط وفقاً لمتوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة، كالآتي:

- 1- جاء بُعد التخطيط الجيد للمراجعة في المرتبة الأولى بوسط حسابي عالٍ جداً (4.47)، ما يدل على أنّ هذا البُعد متوافر بدرجة عالية جداً في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن.
- 2- حلَّ بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي في المرتبة الثانية بوسط حسابي (39.4)، ويشير إلى توافر هذا البُعد بدرجة عالية جداً.
- 3- جاء بُعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة بوسط حسابي (4.36)، ما يدل على أنّ هذا البُعد متوافر بدرجة عالية جداً.
- 4- حلَّ بُعد المراجعة التحليلية في المرتبة الرابعة بوسط حسابي (4.31)، ويعكس درجة عالية جداً لتوافر هذا البُعد.
- 5- جاء بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في المرتبة الخامسة بوسط حسابي (4.21)، ويشير إلى توافر هذا البُعد بدرجة عالية.
- 6- جاء بُعد المراجعة المشتركة في المرتبة السادسة والأخيرة بوسط حسابي (3.98)، ويعكس توافر هذا البُعد بدرجة عالية.

كما بين الجدول أنّ مستوى الدلالة لجميع أبعاد استراتيجيات التحوط (منفردة ومجمعة) كان معنوياً من الناحية الإحصائية، وهذا ما أظهرته قيم اختبار (T) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

ما سبق، يتضح أنّ مستوى توافر استراتيجيات التحوط في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن كان بدرجة عالية إلى عالية جداً، ويعكس أهمية هذه الاستراتيجيات في الحد من مخاطر الاكتشاف وتحسين جودة الأداء للمراجعين.

2/2/3/ وصف أبعاد المتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) وتحليلها:

لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة لفقرات المتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) وتحليلها في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية واختبار (T) ومستوى المعنوية لكل فقرات المتغير التابع بصورة منفردة، ومن ثم للفقرات بصورة مجمعة، كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم (4-19): نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المتغير التابع مخاطر الاكتشاف

م	فقرات متغير مخاطر الاكتشاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	الرتبة
1	تعد مخاطر الاكتشاف من مخاطر المراجعة التي يستطيع المراجع التحكم فيها من خلال إجراءات وأدوات المراجعة المستخدمة.	4.03	0.87	80.60	13.819	0.000	9
2	لا يمكن أن تصل مخاطر الاكتشاف إلى مستوى الصفر مهما كانت إجراءات المراجعة المتبعة وأدواتها.	4.22	0.73	84.40	19.575	0.000	2
3	يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	4.28	0.63	85.60	23.727	0.000	1
4	يعتقد المراجع أن التخطيط الجيد للمراجعة يساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	4.18	0.67	83.60	20.639	0.000	5
5	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	4.20	0.61	84.00	23.050	0.000	3
6	يعتقد المراجع أن المراجعة التحليلية تساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	3.97	0.81	79.40	14.029	0.000	10
7	يساعد التخصص النوعي للمراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	4.13	0.71	82.60	18.659	0.000	6
8	يعتقد المراجع أن التخصص النوعي يساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	3.93	0.81	78.60	13.457	0.000	12
9	يساهم التعاون بين أكثر من مكتب مراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	3.96	0.78	79.20	14.342	0.000	11
10	يعتقد المراجع أن المراجعة المشتركة تساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	3.76	0.89	75.20	9.921	0.000	14
11	يساعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.	4.12	0.72	82.40	18.085	0.000	7
12	يعتقد المراجع أن استخدام وسائل التقنية الحديثة تساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	3.90	0.82	78.00	12.935	0.000	13
13	يعزز التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من المخاطر .	4.18	0.63	83.60	21.740	0.000	4
14	يعتقد المراجع أن التقويم المعقد لنظام الرقابة الداخلية يساهم في حمايته من المخاطر المهنية.	4.11	0.65	82.20	19.867	0.000	8
-	المتوسط الحسابي العام	4.07	0.51	81.40	24.406	0.000	-

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية 2026م، ن = 136 (مستوى

الدلالة P=0.05)

يبين الجدول رقم (4-19) أنَّ متوسط درجات التوافر لجميع فقرات المتغير التابع مخاطر الاكتشاف تراوحت بين (3.76 – 4.28)، والتي تعكس درجة توافر عالية إلى عالية جداً، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توافراً الفقرة (3): "يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف" بوسط حسابي عالٍ جداً بلغ (4.28)، وانحراف معياري (0.63) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ جداً (85.60%)، في حين كان أدنى تلك الفقرات توافراً الفقرة (10): "يعتقد المراجع أن المراجعة المشتركة تسهم في حمايته من المخاطر المهنية" بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.76)، وانحراف معياري (0.89) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وبوزن نسبي عالٍ (75.20%).

كما يلاحظ من بيانات الجدول أنَّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول بُعد مخاطر الاكتشاف كان عالياً بوسط حسابي بلغ (4.07)، وانحراف معياري بلغت قيمته (0.51)، ما يدل على أنَّ آراء الأفراد كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه فقرات المتغير، وبوزن نسبي عام عالٍ يشير إلى أنَّ نسبة (81.40%) من أفراد عينة الدراسة يرون أنَّ بُعد مخاطر الاكتشاف متوفر بدرجة عالية في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

كما يبين الجدول أنَّ مستوى الدلالة لجميع فقرات المتغير التابع (منفردة ومجموعة) كان معنوياً من الناحية الإحصائية، وهو ما أظهرته قيم اختبار (T) عند مستوى الدلالة الإحصائية، حيث بلغت قيمها الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج السابقة إلى أنَّ مستوى مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن كان بدرجة عالية، ما يعكس قدرة المراجعين على التحكم في المخاطر، وتقليل احتمالية التحريفات الجوهرية من خلال تطبيق إجراءات وأساليب المراجعة المختلفة.

3/2/3 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لكل فرضية فرعية على حدة، إذ استخدمت للفرضية الرئيسة الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة منها طريقتان للتحليل، هما: طريقة الانحدار الخطي البسيط، وطريقة الانحدار الخطي المتعددة. واستخدمت للفرضية الرئيسة الثانية وفرضياتها الفرعية اختبار فرق المتوسطين (Independent Sample T.Test) للفروق لاختبار الفرضية الفرعية الأولى، ولاختبار بقية الفرضيات الفرعية تمَّ استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)؛ إذ يعد الفرق دالاً إحصائياً (علاقة التأثير معنوية) إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أقل من مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وتُعد علاقة التأثير غير معنوية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$) ما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وقبل البدء باختبار الفرضيات لا بُدَّ من التأكد من تحقق افتراضات تحليل الانحدار (التوزيع الطبيعي، وعدم الارتباط الخطي بين المتغيرات) وذلك على النحو الآتي:

1/3/2/3 التحقق من شرط التوزيع الطبيعي:

للتحقق من شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، تم حساب معامل الالتواء (Skewness) للمتغيرات الداخلة في التحليل مراعين في ذلك أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (1)، وهذه النتيجة تشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي كما هي موضحة في الجدول رقم (4-20):

جدول (4-20) معاملات الالتواء للمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Skewness
التخطيط الجيد للمراجعة	-0.207
المراجعة التحليلية	-0.219
التخصص النوعي للمراجع الخارجي	-0.597
المراجعة المشتركة	-0.474
استخدام وسائل التقنية الحديثة	-0.143
التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	-0.089
استراتيجيات التحوط	-0.039
مخاطر الاكتشاف	-0.194

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

2/3/2/3 التحقق من شرط عدم وجود ارتباطات خطية بين المتغيرات:

يشترط نموذج الانحدار عدم وجود ارتباطات خطية بين المتغيرات المستقلة الداخلة في نموذج الانحدار، وقد تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة (Multi Collinearity) باستخدام معامل تضخم التباين (VIP) Variance Inflation Variance واختبار التباين المسموح (Tolerance)، مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين (VIP) عن القيمة (10)، وقيمة اختبار التباين المسموح (Tolerance) أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه لا توجد ارتباطات خطية بين المتغيرات الداخلة في نموذج الانحدار الخطي في هذه الدراسة، كما توضحها نتائج الجدول (4-21):

جدول رقم (4-21) نتائج اختبار Collinearity للكشف عن الارتباطات الخطية بين المتغيرات المستقلة

العوامل	Tolerance	VIF
التخطيط الجيد للمراجعة	0.527	1.899
المراجعة التحليلية	0.479	2.086
التخصص النوعي للمراجع الخارجي	0.546	1.832
المراجعة المشتركة	0.653	1.531
استخدام وسائل التقنية الحديثة	0.585	1.710
التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية	0.470	2.129

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

وبعد التأكد من افتراضات نموذج الانحدار تم اختبار الفرضية الرئيسة الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة منها على النحو الآتي:

3/3/2/3 اختبار الفرضيات:

تنص الفرضية الرئيسة (H01) على ما يلي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى استخدمت الدراسة طريقتين للتحليل، هما: طريقة الانحدار الخطي البسيط، وطريقة الانحدار الخطي المتعدد، واختبار هذه الفرضية يجب اختبار فرضياتها الفرعية أولاً، وقد تمّ الاختبار على النحو الآتي:

-طريقة الانحدار الخطي البسيط:

تم استخدام هذه الطريقة وفق النموذج $y=a+bx$ لكل فرضية فرعية على حدة كما يأتي:

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى (H01-1):

نص الفرضية الفرعية الأولى: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر التخطيط الجيد للمراجعة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إنّ:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو التخطيط الجيد للمراجعة.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-22):

جدول رقم (4-22): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في

الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f الحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
التخطيط الجيد للمراجعة	ثابت الانحدار a	1.642	0.447		3.674	.000	0.426	0.182	29.726	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.544	0.100	0.426	5.452	.000					
الحد من مخاطر الاكتشاف = 1.642 + (0.544 × التخطيط الجيد للمراجعة)											

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-22)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية للتخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.426)، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.182) أي إن ما قيمته (18.2%) من التغيرات في الحد من مستوى مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن ناتج عن التغير في مستوى التخطيط الجيد للمراجعة، كما بلغت قيمة التأثير β (0.544)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التخطيط الجيد للمراجعة يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن (54.4%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار (F) المحسوبة التي بلغت (29.726)، وكذلك قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (5.452)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي الأول، الذي ينص على: ما أثر التخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي الأول للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر التخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية (H01-2):

نص الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر للمراجعة التحليلية في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو المراجعة التحليلية.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-23):

جدول رقم (4-23): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر المراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
المراجعة التحليلية	ثابت الانحدار a	1.385	0.325		4.265	.000	0.584	0.341	69.263	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.623	0.075	0.584	8.322	.000					
الحد من مخاطر الاكتشاف = 1.385 + (0.623 × المراجعة التحليلية)											

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-23)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية للمراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.584)، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.341) أي إن ما قيمته (34.1%) من التغيرات في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن ناتج عن التغير في مستوى المراجعة التحليلية، كما بلغت قيمة التأثير (0.623) β ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى المراجعة التحليلية يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن (62.3%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار (F) المحسوبة التي بلغت (69.263)، وكذلك قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (8.322)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي الثاني، الذي ينص على: ما أثر المراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي الثاني للدراسة، الذي ينص على: "اختبار المراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة (H01-3):

نص الفرضية الفرعية الثالثة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y = a + bx$ حيث إن:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو التخصص النوعي للمراجع الخارجي.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-24):

جدول رقم (4-24): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي

كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
التخصص النوعي للمراجع الخارجي	ثابت الانحدار a	1.298	0.288		4.500	.000	0.642	0.412	93.715	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.631	0.065	0.642	9.681	.000					
الحد من مخاطر الاكتشاف = 1.298 + (0.631 × التخصص النوعي للمراجع الخارجي)											

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-24)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية للتخصص النوعي للمراجع

الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت

قيمة معامل الارتباط (R , 0.642)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.412) أي إن ما قيمته (41.2%) من التغيرات في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن ناتج عن التغير في مستوى التخصص النوعي للمراجع الخارجي، كما بلغت قيمة التأثير (β , 0.631)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التخصص النوعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن (63.1%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار (F) المحسوبة التي بلغت (93.715)، وكذلك قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (9.681)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي الثالث، الذي ينص على: ما أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي الثالث للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة (H01-4):

نص الفرضية الفرعية الرابعة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر للمراجعة المشتركة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y = a + bx$ حيث إن:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو المراجعة المشتركة.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-25):

جدول رقم (4-25): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
المراجعة المشتركة	ثابت الانحدار a	1.989	0.206		9.666	.000	0.663	0.439	104.886	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.523	0.051	0.663	10.241	.000					
الحد من مخاطر الاكتشاف = 1.989 + (0.523 × المراجعة المشتركة)											

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-25)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية للمراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.663) R، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.439) أي إن ما قيمته (43.9%) من التغيرات في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن ناتج عن التغير في مستوى المراجعة المشتركة، كما بلغت قيمة التأثير (0.523) β ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى المراجعة المشتركة يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن (52.3%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار (F) المحسوبة التي بلغت (104.886)، وكذلك قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (10.241)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي الرابع، الذي ينص على: ما أثر المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي الرابع للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر المراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة (H01-5):

نص الفرضية الفرعية الخامسة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر استخدام وسائل التقنية الحديثة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y = a + bx$ حيث إنّ:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو استخدام وسائل التقنية الحديثة.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-26):

جدول رقم (4-26): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر استخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية

تخوط في الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
استخدام وسائل التقنية الحديثة	ثابت الانحدار a	1.349	0.277		4.878	.000	0.650	0.423	98.234	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.646	0.065	0.650	9.911	.000					
الحد من مخاطر الاكتشاف = 1.349 + (0.646 × استخدام وسائل التقنية الحديثة)											

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-26)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية لاستخدام وسائل التقنية الحديثة

كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت قيمة

معامل الارتباط R (0.650)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.423) أي إن ما قيمته (42.3%) من التغيرات في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن ناتج عن التغير في مستوى استخدام وسائل التقنية الحديثة، كما بلغت قيمة التأثير β (0.646)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى استخدام وسائل التقنية الحديثة يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن (64.6%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار F المحسوبة التي بلغت (98.234)، وكذلك قيمة T المحسوبة التي بلغت قيمتها (9.911)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (000.)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي الخامس، الذي ينص على: ما أثر استخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي الخامس للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر استخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

6- اختبار الفرضية الفرعية السادسة (H01-6):

نص الفرضية الفرعية السادسة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتقويم المعمق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف".

ولاختبار الفرضية الفرعية السادسة استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر التقويم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إنّ:

Y المتغير التابع وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

X المتغير المستقل: وهو التقويم المعمق لنظام الرقابة الداخلية.

A وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

B وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (4-27):

جدول رقم (4-27): أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية

كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	T sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig	نتيجة اختبار الفرضية
التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية	ثابت الانحدار a	0.906	0.317		2.854	.005	0.655	0.428	100.466	0.000	قبول
	معامل الانحدار b	0.726	0.072	0.655	10.023	.000					

الحد من مخاطر الاكتشاف = $0.906 + (0.726 \times \text{التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية})$

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (4-27)، وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية للتقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.655)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.428) أي إنَّ ما قيمته (42.8%) من التغيرات في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن ناتج عن التغير في مستوى التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية، كما بلغت قيمة التأثير β (0.726)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الزيادة في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن (72.6%) من الوحدة. ويؤكد معنوية هذا التأثير (معامل الانحدار) قيمة اختبار (F) المحسوبة التي بلغت (100.466)، وكذلك قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (10.023)، حيث كانت قيمتهما الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية السادسة التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للتقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الفرعي السادس، الذي ينص على: ما أثر التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية

تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟

- تحقيق الهدف الفرعي السادس للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر التقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف".

- طريقة الانحدار الخطي المتعدد:

تم استخدام طريقة الانحدار المتعدد (Multiple Regression analysis)؛ لاختبار الفرضية الرئيسية التي يمكن التعبير عنها رياضياً بالمعادلة الآتية:

$$y=a+b_1 x_1+b_2 x_2+b_3 x_3+b_4 x_4+b_5 x_5+b_6 x_6$$

حيث:

y: هي المتغير التابع: وهو الحد من مخاطر الاكتشاف.

x_i ($i=1,2,...,6$): هي المتغيرات المستقلة استراتيجيات التحوط بأبعادها (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعقد لنظام الرقابة الداخلية).

a: عبارة عن ثابت الانحدار.

b_i ($i=1,2,...,6$): عبارة عن معاملات الانحدار التي توضح مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغيرات المستقلة، وقد كانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (4-28):

جدول رقم (4-28): أهم نتائج الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة أثر استراتيجيات التحوط بأبعادها في الحد من مخاطر الاكتشاف

الرقم	الأبعاد	ثابت الانحدار a	معامل الانحدار b	الخطأ المعياري	Beta	قيمة t المحسوبة	T sig	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R ²	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig	نتيجة اختبار الفرضية
1	التخطيط الجيد للمراجعة	0.016	0.208	0.076	0.186	2.644	0.009	0.829	0.687	47.159	0.000	قبول
2	المراجعة التحليلية		0.161	0.076	0.151	2.120	0.036					قبول
3	التخصص النوعي للمراجع الخارجي		0.235	0.066	0.239	3.584	0.000					قبول
4	المراجعة المشتركة		0.238	0.048	0.302	4.958	0.000					قبول
5	استخدام وسائل التقنية الحديثة		0.254	0.064	0.256	3.969	0.000					قبول
6	التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية		0.211	0.080	0.191	2.650	0.009					قبول
الحد من مخاطر الاكتشاف = (0.430 × التخطيط الجيد للمراجعة) + (0.185 × المراجعة التحليلية) + (0.227 × التخصص النوعي للمراجع الخارجي) + (0.430 × المراجعة المشتركة) + (0.430 × استخدام وسائل التقنية الحديثة) + (0.430 × التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية)												

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية، (2026م)، ن = 136.

أظهرت نتائج الجدول رقم (4-28) وجود أثر إيجابي معنوي وطردي لاستراتيجيات التحوط بأبعادها (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية) في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، أي أنه كلما زاد مستوى أبعاد استراتيجيات التحوط بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، مع الأخذ بعين الاعتبار ثبات بقية العوامل الأخرى.

كما يلاحظ في الجدول أن بُعد المراجعة المشتركة كان أكثر الأبعاد تأثيراً في الحد من مخاطر الاكتشاف، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.238)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (4.958) إلى وجود دلالة

معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.238) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

كما يؤثر بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمعامل انحدار بلغت قيمته (0.254)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (3.969) إلى وجود دلالة معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى استخدام وسائل التقنية الحديثة يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.254) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

كما يؤثر بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمعامل انحدار بلغت قيمته (0.235)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (3.584) إلى وجود دلالة معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التخصص النوعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.235) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

ويؤثر بُعد التقييم المعقّد لنظام الرقابة الداخلية في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمعامل انحدار بلغت قيمته (0.211)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (2.650) إلى وجود دلالة معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.009)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التقييم المعقّد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.211) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

ويؤثر بُعد التخطيط الجيد للمراجعة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمعامل انحدار بلغت قيمته (0.208)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (2.644) إلى وجود دلالة معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.009)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى التقييم المعقّد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.208) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

كما يؤثر بُعد المراجعة التحليلية في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمعامل انحدار بلغت قيمته (0.161)، كما أشارت قيمة (T) المحسوبة التي بلغت قيمتها (2.120) إلى وجود دلالة معنوية لمعامل الانحدار، حيث بلغت قيمته الاحتمالية (0.036)، وهي أقل من مستوى المعتمد في هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة

في مستوى المراجعة التحليلية يؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف بمقدار (0.161) وحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في الأبعاد الأخرى.

كما يلاحظ أيضًا في الجدول أن قيمة معامل الارتباط المتعدد بلغت (0.829)، والتي تشير إلى وجود ارتباط طردي معنوي قوي، أي إنَّ زيادة مستوى استراتيجيات التحوط بأبعادها تؤدي إلى زيادة مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن، والعكس صحيح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0.687)، ويشير إلى أنَّ (68.7%) من التأثيرات التي تطرأ في مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف تعود إلى التغير في مستوى استراتيجيات التحوط بأبعادها، مع ثبات بقية العوامل الأخرى، في حين أنَّ (31.3%) من التأثيرات قد تعود إلى عوامل أخرى.

وقد أشارت نتيجة اختبار (F) إلى وجود دلالة معنوية للنموذج؛ إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (47.159)، بقيمة احتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

مما سبق نجد أنَّ استراتيجيات التحوط بأبعادها المختلفة تؤثر تأثيرًا معنويًا في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن، مع تباين درجة تأثير كل بُعد من هذه الأبعاد.

تؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية، وعليه تم قبول الفرضية الرئيسة، التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لاستراتيجيات التحوط بأبعادها (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية) في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن".

وبهذه النتيجة يكون الباحث قد حقق الآتي:

- الإجابة عن السؤال الرئيس للدراسة، الذي ينص على: ما أثر استراتيجيات التحوط (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية) في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن؟

- تحقيق الهدف الرئيس للدراسة، الذي ينص على: "اختبار أثر استراتيجيات التحوط بأبعادها (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية) في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن".

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

1/3/3 نتائج الدراسة:

فيما يأتي ملخص لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية، والتي استهدفت قياس أثر استراتيجيات التحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن، وجاءت نتائج استجابات أفراد عينة الدراسة كالآتي:

أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي:

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن مستوى توافر استراتيجيات التحوط في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن كانت بدرجة عالية جداً. وأن مستوى الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن كانت بدرجة عالية، حيث تصدرت استراتيجية "التخطيط الجيد للمراجعة" قائمة الأكثر تطبيقاً بمتوسط (4.47)، ويمكن ترتيب أبعاد المتغير المستقل ترتيباً تنازلياً كما يأتي:

- أبعاد المتغير المستقل استراتيجيات التحوط:

- أ- كان أعلى تلك الأبعاد تطبيقاً هو بُعد التخطيط الجيد للمراجعة بمتوسط (4.47).
- ب- جاء بُعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي في المرتبة الثانية بمتوسط (4.39).
- ج- جاء بُعد التقويم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.36).
- د- جاء بُعد المراجعة التحليلية في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.31).
- هـ- جاء بُعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في المرتبة الخامسة بمتوسط (4.21).
- و- جاء بُعد المراجعة المشتركة في المرتبة السادسة بمتوسط (3.98).

2- على الرغم من إدراك المراجعين لأهمية التقنيات الحديثة بمتوسط (4.21)، إلا أن تواضع البنية التحتية، وضعف التدريب الرقمي، وارتفاع تكاليف البرمجيات المتخصصة، لا تزال تشكل عوائق حقيقية تحد من الاستفادة المثلى منها، وهو ما يفسر تراجع ترتيبها إلى المرتبة الخامسة.

3- أظهر الانحدار البسيط ان (التقييم المعمق للرقابة الداخلية) هو الأكثر تأثيراً في خفض المخاطر ($\beta = 0.726$)، يليه التخصص النوعي ($\beta = 0.631$) والتقنيات الحديثة ($\beta = 0.646$)، بينما كان أثر التخطيط الجيد للمراجعة فقط ($\beta = 0.544$) ومع ذلك، فإن أعلى هذه الاستراتيجيات تأثيراً (التقييم المعمق للرقابة الداخلية) ليست الأعلى تطبيقاً، مما

يشير إلى أن المكاتب وشركات المراجعة اليمنية تركز جهودها على استراتيجيات يسهل تنفيذها (كالتهطيط) وتغفل عن استراتيجيات أكثر فعالية لكنها تتطلب جهداً وخبرة أعمق (كتقييم المعقق لنظام الرقابة الداخلية).

4- أثبت الانحدار المتعدد أن المراجعة المشتركة لها تأثيراً معقولاً في الحد من المخاطر (0.238)، إلا أنها جاءت في أدنى مستويات التطبيق (3.98) من وجهة نظر المراجعين، وأدنى مستوى من حيث الإدراك كأداة للحماية من المخاطر المهنية (3.76). يفسر ذلك غياب الآليات والتشريعات أو الحوافز المهنية التي تشجع على هذا النمط من المراجعة في اليمن، رغم ما تقدمه من تنوع في الخبرات وتقاسم للأعباء المهنية.

5- أقر أفراد العينة بمتوسط (4.22) بأن مخاطر الاكتشاف لا يمكن أن تصل إلى مستوى الصفر مهما تطورت الإجراءات (الفقرة 2 من الجدول 4-19). هذا الاستنتاج يعكس نضجاً مهنيّاً لدى المراجعين اليمنيين وإدراكاً حقيقياً بأن المراجعة نطل عملية قائمة على التقدير والعينة، وليست علماً يقينياً.

ثانياً: نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لاستراتيجيات التحوط بأبعادها (التخطيط الجيد للمراجعة، المراجعة التحليلية، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، المراجعة المشتركة، استخدام وسائل التقنية الحديثة، والتقويم المعقق لنظام الرقابة الداخلية) في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، للتخطيط الجيد للمراجعة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، للمراجعة التحليلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

4- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، للتخصص النوعي للمراجع الخارجي كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

5- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، للمراجعة المشتركة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

6- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لاستخدام وسائل التقنية الحديثة كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

7- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، للتقييم المعقق لنظام الرقابة الداخلية كاستراتيجية تحوط في الحد من مخاطر الاكتشاف في مكاتب المراجعة الخارجية وشركاتها في اليمن.

2/3/3 توصيات الدراسة:

فيما يأتي ملخص لأهم التوصيات التي توصي بها الدراسة:

أولاً: توصيات موجهة لمكاتب وشركات المراجعة الخارجية

- 1- أن لا يقتصر التخطيط الجيد (الأكثر تطبيقاً) على وضع جداول زمنية، بل يجب تطويره ليشمل خططاً ديناميكية قائمة على تحليل المخاطر لاستكشاف مناطق الخطر غير المتوقعة.
- 2- إنشاء قاعدة بيانات داخلية في كل مكتب لتوثيق المهارات النوعية للفريق، وتوزيع المهام على المراجعين وفقاً لقطاع العمل (بنوك، صناعة، تجارة، منظمات غير ربحية)، مما يعزز من قدرتهم على اكتشاف التحريفات الخاصة بكل قطاع.
- 3- الرقابة الداخلية كونها الأعلى تأثيراً ($b=0.726$)، أوصي بأن يضع كل مكتب نموذجاً موحداً لتقييم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، مع إجراء اختبارات مفاجئة لفحص فعالية الضوابط على أن تكون مخرجات هذا التقييم هي المدخل الأساسي لتحديد حجم العينة ونطاق الاختبارات الجوهرية.
- 4- أن يشمل التعاون في المراجعة المشتركة جوانب التخطيط وتوزيع المهام وإصدار تقرير موحد، والاستفادة من تبادل الخبرات لتقليل مخاطر الإغفال، مع إمكانية التحفيز من الجهات المهنية.
- 5- العمل على تأهيل كادر تقني داخل المكاتب والشركات، والتحول التدريجي نحو أنظمة الحوسبة السحابية لتسهيل مشاركة البيانات وتحليلها بشكل فوري مع التركيز على استخدام الذكاء الاصطناعي في كشف الأنماط غير الطبيعية.
- 6- ضرورة تبني منهج تكاملي في تطبيق استراتيجيات الحد من المخاطر المهنية، بحيث لا يقتصر دور المراجع على استخدام أداة أو إجراء منفرد، بل يتم دمج التخطيط الجيد للمراجعة، والتقييم المعتمد لنظام الرقابة الداخلية، والإجراءات التحليلية، والتخصص النوعي، ضمن إطار مهني متكامل. ومن شأن هذا التكامل أن يعزز كفاءة عملية المراجعة، ويزيد من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وتقليل مخاطر الاكتشاف، بما يحقق مستوى أعلى من جودة الأداء المهني.

ثانياً: توصيات موجهة للجهات التنظيمية والمهنية (وزارة الصناعة، جمعية المحاسبين القانونيين):

- 1- أوصي وزارة الصناعة والتجارة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بالعمل على إصدار دليل إرشادي يوضح آليات تطبيق كل استراتيجية تحوط في البيئة اليمنية، مع أمثلة تطبيقية، وربطه بمتطلبات معايير المراجعة الدولية (ISA) التي تناولتها الدراسة مثل (ISA 315, ISA 520, ISA 300)
- 2- وضع آلية تجعل اجتياز دورات تدريبية متخصصة في استراتيجيات التحوط شرطاً لتجديد الرخصة المهنية، خاصة في مجالات (التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية)، مع التركيز على سد الفجوة بين الاستراتيجيات الأكثر تأثيراً والأقل ممارسة.
- 3- تعزيز استخدام الممارسات الحديثة في المراجعة، وبشكل خاص تفعيل المراجعة المشتركة، والتوسع في توظيف التقنيات الحديثة في بيئة العمل المهني، من خلال توفير برامج تدريبية متخصصة، وتهيئة البنية التقنية المناسبة.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولا المراجع العربية

- (1) أبوبكر، أمينة عبد الشافي (2024). أثر استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي على الحد من مخاطر المراجعة-دراسة ميدانية-. مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، 4، (4)، 66-70.
- (2) أبوميالة، سهيل و زبانية، سعيد (2013). دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق 520. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2، (31)، 280.
- (3) أحمد، غادة و محمد، بابكر (2024). التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظر ودوره في الحد من مخاطر المراجعة. مجلة جامعة البيضاء، 6، (4)، 59-64.
- (4) أحمد، رحاب نصر الدين و يوسف، كمال أحمد (2023). دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 18، (1)، 1.
- (5) ارحومة، مروة إدريس عبدالله (2018). دور معايير المراجعة الدولية في التخطيط في رفع مستوى كفاية والملائمة لأدلة الإثبات - دراسة ميدانية في ليبيا. جامعة عين شمس، 22، (1)، 419.
- (6) الأخضر، لقيطي و اخرون (2018). أهمية تطبيق المعيار الدزلي رقم(300) والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 1، (1)، 209.
- (7) آمال، نغبيل و وردة، سالم (2023). مدى توافق مهنة محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية- دراسة استطلاعية لمجموعة من مكاتب محافضي الحسابات بالمسيلة (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
- (8) أماني، حاجي ويقين، مريدي رندة (2024). أثر نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة الميناء عنابة (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة 8 ماي 1945، قالمة.
- (9) بنحيت، آمال عبد القادر وآخرون (2024). أثر المراجعة المشتركة في الحد من مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة وديوان المراجع القومي-السودان. المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، 7، (31)، 172-173.

- 10) بوقفة، علاء (2021). التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 9، (1)، 103-109.
- 11) بوالقارة، امنة وبوشريية، محمد (2023). دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية قسنطينة. مجلة الاقتصاد والمالية، 9، (1)، 136-143.
- 12) تخنوني، آمال (2025). انعكاسات تطبيق تقنيات التحول الرقمي على جودة المراجعة الخارجية مراجعة أدبية. الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والأبحاث، 12، (1)، 79.
- 13) أبو سليم، خليل (2018). أثر متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300): التخطيط لمراجعة البيانات المالية على جودة البيانات المالية. عمان، الأردن، المجلة الدولية للاقتصاد والمالية، 10، (12)، 19.
- 14) توفيق، شيماء جلال عبد المحسن (2022). نموذج مقترح لقياس تأثير مخاطر التقاضي على تخطيط وأتعاب المراجعة -دراسة ميدانية-. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، 26، (3)، 97.
- 15) جبرالله، معزة عوض محسن (2022). دور التخصص الصناعي للمراجع في الحد من مخاطر المراجعة-دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة. مجلة جامعة السودان المفتوحة، 1، (9)، 196.
- 16) الحداد، رشا محمد حمدي (2022). أثر تطبيق التحول الرقمي بمنشآت المراجعة على جودة عملية المراجعة-دراسة ميدانية على البيئة المهنية في مصر-. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 13، (2)، 97.
- 17) الحداد، سامح عبدالرزاق (2008). تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة-دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- 18) حسن، ياسر عبادي علي (2019). دور المراجعة باستخدام الحاسب في تخفيض مخاطر الاكتشاف. مجلة المدير الناجح، (165)، 96-97.
- 19) خضير، محمد حسن والزبيدي، سارة راجي (2022). مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بإجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار المراجعة الدولي (520)- دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 18، (2)، 831-834.
- 20) خلاط، صالح ميلود (2018). أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين عملية المراجعة-دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس. مجلة جامعة صبراتة العلمية، (4)، 8.

- (21) الخير، بشير صالح محمد (2025). أثر استخدام إجراءات المراجعة التحليلية على مخاطر المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في السودان. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، (30)، 2.
- (22) دار القطني، نسبية عبد الفتاح موسى (2018). دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تقليل مخاطر المراجعة-دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السودان (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور). جامعة النيلين، الخرطوم.
- (23) رانيا، بن الشهاب و ريان، روابح (2024). دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر المالية- دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة). جامعة عبدالحفيظ بوصوف، ميلة.
- (24) راوح، فهمي عبد الجبار و الشرعي، نبيل محمد (2025). تأثير تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية. مجلة الباحث الجامعي للعلوم الإنسانية، (57)، 355-361.
- (25) سليمان، نور محمد عودة (2025). أثر تحليل البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية. مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، 5، (1)، 536.
- (26) الشمري، مشتاق طالب (2023). أثر التدقيق الإلكتروني في تخفيض مخاطر التدقيق وتحسين جودة تقرير المدقق- دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين العاملين في المصارف العراقية. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 19 (75)، 312.
- (27) شبيخي، بلال و فقير، سامية (2020). مخاطر التدقيق الخاسبي. مجلة المنهل الاقتصادي، 3، (1)، 377-378.
- (28) عبد الجليل، لحداري (2019). أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية- دراسة على عينة من محافظي الحسابات. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة محمد خيضر، سكرة.
- (29) عبد الجليل، لحداري وعيسى، زين (2020). مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 4، (1)، 121.
- (30) عبد الرحمن، فاطمة أحمد آدم (2019). المراجعة المشتركة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

- (31) عبد الرحيم، يسرى سيد أحمد و موسى، أسعد مبارك حسين (2024). الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم. المجلة الجزائرية للتمويل الإسلامي، 2، (2)، 106-108.
- (32) عبدالرزاق، ديانا نعمة (2019). الإجراءات التحليلية وأهميتها في اكتشاف الأخطاء والتحريفات المحتملة في القوائم المالية- دراسة تحليلية في مصرف الوركاء للاستثمار للمدة 2006-2008. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 11، (3)، 25.
- (33) عبدالصادق، أسامة سعيد (2022). المراجعة الاستراتيجية والإدارية والتحليلية. كلية التجارة جامعة بني سويف، مصر.
- (34) عبدالعزيز، جعفر عثمان الشريف (2024). مدى تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر- من وجهة نظر المراجعين. كلية إدارة الأعمال، جامعة المجمعة.
- (35) عبدالله، عناني (2021). دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 5، (2)، 9.
- (36) عبدالله، محمد أبو القاسم عبدالحفيظ (2020). الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.
- (37) العبيد، عباس ميرغني وآخرون (2022). أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقدير المراجع الخارجي-دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان-. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 6، (2)، 562.
- (38) العبيدي، علي قاسم و فؤاد، زينب أنور (2023). دراسة وتحليل فجوة التوقعات في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA300)- دراسة تطبيقية على ديوان الرقابة المالية الاتحادية. مجلة الريادة للمال والأعمال، 4، (4)، 186-190.
- (39) عسيري، هنادي عبدالهادي و السيد، هدى إبراهيم (2022). تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء الإداري والحد من عمليات الاحتيال في المنشآت الصناعية الصغيرة-دراسة حالة لمصانع البلك والخرسانة الجاهزة في بني مالك منطقة عسير-. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 6، (21)، 58-59.

- (40) عطية، محمد الحمدي (2022). إطار مقترح لتقدير المخاطر لأغراض عملية المراجعة باستخدام التحليل الشبكي الضبابي- دراسة اختبارية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 42، (2)، 180.
- (41) عكور، سامر محمد حسين (2024). أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على الحد من الاحتيال المالي في شركات التأمين الأردنية، من جهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. سلسلة الفلسفة وعلوم الاستشراف، (5)، 9-4.
- (42) عقه، فواز والشرعي، نبيل (2024). دور المراجعين الداخليين والخارجيين في الحد من الاحتيال المالي في المنظمات غير الهادفة للربح في اليمن. مجلة القلم، (42)، 375.
- (43) علان، حكمت صلاح وعلان، معيد دنيا (2024). أثر معوقات المراجعة التحليلية على جودة الفحص الضريبي - دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب في محافظة عدن-. مجلة جامعة المهرة للعلوم الإنسانية، (1)، 130.
- (44) علي، زين العابدين وعبد الحميد، زينب (2020). الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، (ملخص). مجلة الريادة للمال والأعمال، 2، (1)، 16.
- (45) علي، شيماء عبدالرازق (2023). مدى ملائمة معايير المراجعة الخاصة بالتخطيط وتقدير الخطر لمراجعة القوائم المالية في ظل بيئة البيانات الضخمة (دراسة اختبارية). المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 37، (3)، 669.
- (46) العلي، طالب احمد (2024). أثر تطبيق النظم الخبيرة في تخفيض مخاطر التدقيق. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية، 40، (3)، 1-8.
- (47) عمر، مسعودي (2019). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر- (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة أحمد دراية، ولاية أدرار.
- (48) العموري، زينب عمر وآخرون (2023). الاتجاه نحو المراجعة المشتركة كمدخل للتخفيف من مخاطر المراجعة. مجلة الدراسات الاقتصادية، 6، (3)، 222-227.
- (49) العواد، أسعد محمد و الميالي، ولاء حيدر (2020). أثر مخاطر التدقيق على تأكيد مراقب الحسابات، بحث استطلاعي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الاكاديميين. مجلة الادارة والاقتصاد، 9، (34)، 143.
- (50) فارس، صحراوي و نعيمة، زعرور (2021). استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق- دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان، المركب الصناعي القنطرة- مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 8، (1).

- (51) فرج، عبد النبي و احمد، حسام (2021). تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل الزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 8، (1)، 114.
- (52) فارس، دينا زين العابدين سعيد حسن (2024). أثر تبني عميل المراجعة لتكنولوجيا التوأمة الرقمية على تقدير مخاطر المراجعة -دراسة تحليلية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، 11، (3)، 170-241.
- (53) قندوز، عبدالحكيم أحمد (2020). مفهوم التحوط في المالية الإسلامية. صندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة.
- (54) كردودي، سهام واخرون (2018). فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة- دراسة ميدانية- مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، 7، (7)، 171-173.
- (55) كويسى، مصطفى و صديقي، فؤاد (2023). التخصص المهني للمدقق الخارجي وأثره في الحد من مخاطر التدقيق. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 9، (1)، 331-333.
- (56) محمد، حولي وخالد، ادريس (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 والمالية، 14، (1)، 13-79.
- (57) محمد، هاني محمد (2014). الإدارة الاستراتيجية. الأردن: دار المعترف للنشر والطباعة.
- (58) المشاي، خيرية محمد ابراهيم (2024). مدى توافق الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء مع إطار COSO للرقابة الداخلية- دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين بالشركة العامة للكهرباء في ليبيا. مجلة جامعة فزان العالمية، 3، (22024)، 301.
- (59) مدني، حنان محمد حمدالله (2018). دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية على شركة جباد الصناعية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين.
- (60) مرسى، هبة سعيد السيد (2015). أثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسة ادارة الارباح-دراسة ميدانية- جامعة السويس، مجلة المدير الناجح.
- (61) مرسى، محمد محمود محمد (2024). أثر استخدام المراجعة الإلكترونية على مخاطر الاكتشاف في ظل تنامي أنشطة التجارة الإلكترونية. مجلة النيل للعلوم التجارية والقانونية ونظم المعلومات، 4، (6)، 2-21.

62) مطشّر، صباح سلمان وطالب، مأمون علي (2023). أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات- دراسة تطبيقية في شركة نفط البصرة- شركة عامة. مجلة العلوم الاقتصادية، 18، (68)، 261.

63) موسى، الطيب حامد إدريس (2023). مدى اعتماد المراجع على إجراءات المراجعة التحليلية- دراسة حالة مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، 7، (28)، 8.

64) موسى، الطيب حامد إدريس (2023). أثر الحوسبة السحابية على إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر المراجعين الداخليين، مجلة جامعة عدن للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 4، (2)، 310.

65) موسى، بوسي حمدي (2022). أثر تبني عميل المراجعة لتقنية سلسلة الكتل على حكم المراجع الخارجي بشأن مخاطر الاكتشاف وتخطيط إجراءات المراجعة. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 6، (2)، 275-294.

66) موسى، علي محمد علي (2017). دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة. مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، 2، (2)، 20.

67) نذير، شبرو و بالقاسم، بن خليفة (2021). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤولية المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة التنمية الاقتصادية، 6، (1)، 95.

68) النقيب، سحر (2023). تقييم مداخل استخدام تقنيات التعلم الآلي في المراجعة الخارجية بغرض تحقيق فعالية التنبؤ بتحريفات القوائم المالية دراسة تجريبية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، (1)، 122-137.

69) ناجي وآخرون (2025). تأثير التقنيات الرقمية الحديثة في جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة العامة للاتصالات اليمنية- دراسة ميدانية. جامعة القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية، (48)، 701-7018.

70) الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (2025). المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. الرياض.

71) ياسين، فاطمة السيد العربي (2023). دور التقنيات الرقمية الحديثة في تحسين الإفصاح الإلكتروني للبيانات المحاسبية. مجلة البحوث المالية التجارية، 24، (2)، 57.

- (72) يوسف، خضار (2024). دور المراجعة الرقمية باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحقيق جودة المراجعة الخارجية- دراسة ميدانية. مجلة الاقتصاد الجديد، 15، (2)، 120-124.
- (73) يوسف، خنيش و الهادي، ضيف الله (2021). تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة. مجلة المنهل الاقتصادي، 4، (2)، 427.
- (74) يوسف، كمال أحمد ومضوي، مريم الزين (2022). المراجعة التحليلية في السودان ودورها في ترشيد القرارات التمويلية. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، (11)، 9.

ثانيا المراجع الأجنبية:

- 1- Adow, Anass Hamad & Hussien, Assad Mubarak (2020). **Contemporary trends in external auditing and its role in reducing audit risks-A field study of external auditing offices in Sudan.** International journal of advanced and applied sciences, 7 (7), 121.
- 2- Apandi, R.N.N, SOFIA, A., & Zullaimi, H. (2022). **Good Audit Planning Practices in the Digital Era.** In 6th Global Conference on Business, Management and Entrepreneurship (GCBME 2021) Atlantis Press.
- 3- Akber & el.al. (2022). **The effect of audit risk and workload on fraud detection through auditor professional skepticism.** 5, (2), 570.
- 4- Awuya, Isaac Selasi (2022). **The impact of audit quality on earnings management Evidence from France.** Journal of Accounting and Taxating, 14, (1), 53
- 5- Elnahass & el.al. (2023). **Disruptive technology and audit risks: Evidence from FTSE 100 companies.** Emerging markets review, 63, (101218).
- 6- Al-Hamad, Adnan Kadhum (2019). **The impact of applying analytical procedures external auditor in accordance with Isa.520 on audit exploratory study in the Iraq audit firms and companies.** Academy of accounting and financial studies journal, 23 (1), 7.
- 7- Haddab, Zaid Sherif (2023). **The effect of adopting the strategy of industrial specialization and its role in reducing audit risks: A survey of the views of sample of external auditors in Irag.** American journal of business management, economics and banking, 10,(2832), 1-6.
- 8- AL-Hajri, Salim Amur (2022). **The relationship between audit risk assessment and the fairness of financial statement (Applied on companies listed in Muscat stock exchange** (Unpublished Master's Thesis). Al-Sharqiyah University, Oman.

9- Hussein, Waleed (2025). **International auditing standards (500): "Audit evidence" and its role in achieving audit firms.** International journal of finance administrative and economic sciences, 4, (2), 198.

10-International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements, IFAC. 2025

11-Islem, Abed Adel & El Batoul, Ibrir Meryem (2025). **Evaluation of Internal Control System by the External Auditor and Its Impact on Financial Performance of the Organization: An Applied Study.** Journal of Research in Finance and Accounting , 10, (1), 390.

12-Almargi, Abdulfath (2024).**The Effect of External Auditor Industry Specialization on Audit Quality: Audit Risk Assessment as a Mediator Variable.** Riyadh Journal for Researches and Scientific Activities, 9 (1), 12.

13- Matrood, Adnan & et. al. (2019). **The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with Isa. 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in The Iraqi Audit Firms and companies"**Academy of accounting and financial studies. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 23, (1), 1.

14- Nyerere, J. K., Njeru, D. M., & Mugo, D. M. (2021). **Risk-Based Internal Audit and Corporate Governance on the financial performance of deposit taking cooperative in Nairobi Meropolis, Kenya.** Turkish online journal of qualitative inquiry, 4, 12.

15- Sapiri,Muhtar (2024).**Aqualitative Analysis on the Role of Auditors in Preventing Financial Crises.** Golden Ratio of Research, 4, (4), 89.

16- Sujana, Edy & Dharmawana, Nyoman Ari (2023). **Audit Quality Improvement and the Role of Risk: Audit as a Moderator.** Faculty of Economics, University Ganesha Education Indonesia, 17, (4), 227.

17- Tavares & others, (2025). **Audit 5.0 risk and materiality assessment: An Ethnographic approach.** Journal of risk and financial management, 18, (419), 3.

18- Tian, Mengtong (2024). **Research on the role of risk hedging and arbitrage strategies in financial derivatives investment,** Proceeding of the 8th international conference on economic management and green development. DOI:

<http://10.54254/2754-1169/125/2024.17798>

19- Tiwari, Anuradha (2019). **Study of currency risk and the hedging strategies.** Retrieved from:

<https://mpira.ub.uni-muenchen.de/93955>

- 20- Widyasturi, Fitria Heny and others (2025). **The Role of Internal Control in Management: A Systematic Literature Review.** Journal Business Management Accounting and Finance, 4, (1), 63.
- 21- Zakaria, Syawal (2022). **Hedging effectiveness as an international financial risk management strategy.** Golden of mapping idea and literature, 3, (1), 2.

(الملاحق)

ملحق رقم (1) استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة الريان
عمادة الدراسات العليا
والبحث العلمي

الأخ/الأخت المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ استبانة

يسرنا ان نتقدم اليكم بهذه الاستبانة، وذلك بهدف التعرف على آرائكم حول ما تتضمنه من اقسام، للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة باستكمال الجانب الميداني لرسالة الماجستير في المحاسبة، والموسومة بعنوان:

" أثر استراتيجيات التحوط للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف "

(دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في اليمن)

نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان بدقة، علما بأن البيانات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير،،،

الباحث:

أيمن عبدالله سالم باشراف

إشراف: د. أحمد عبدالله العمودي

القسم الأول: البيانات الديموغرافية:

1. الجنس: ذكر () أنثى ()
2. المؤهل العلمي: بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه () أخرى ()
3. الوظيفة الحالية: شريك () مالك مكتب () مدير مراجعة () رئيس فريق المراجعة () مراجع ()
4. سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات () 5-10 سنوات () أكثر من 10 سنوات ()
5. نوع جهة العمل : مكتب مراجعة فردي () شركة مراجعة ()

القسم الثاني: المتغير المستقل (استراتيجيات التحوط)

يمثل هذا المتغير الاساليب والاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإدارة مخاطر الاكتشاف في المراجعة والحد منها والحماية من المخاطر المهنية، ويشير هذا القسم الى مجموعة من استراتيجيات التحوط (الأبعاد) التي من المتوقع أن يكون لها تأثير مباشر او غير مباشر في الحد من مخاطر الاكتشاف

البعد الأول: التخطيط الجيد للمراجعة:

م	الفقرة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
	التخطيط الجيد للمراجعة: هو تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة المراجعة، وتنفيذ إدارة الجودة على مستوى الارتباطات والتركيز على المجالات العالية المخاطر.				
1	يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.				
2	يسهم التخطيط الجيد للمراجعة في تحديد مجالات التحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية.				
3	يتم تحديث خطة المراجعة عند ظهور مستجدات في بيئة العمل.				
4	التخطيط الجيد للمراجعة يسهم في التحديد المبكر لمناطق الخطر وبالتالي توجيه جهود المراجعة وإدارة الوقت بفعالية.				
5	يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في تحديد الأهمية النسبية وتغطية جميع البنود الجوهرية قبل إصدار التقرير.				

البعد الثاني: المراجعة التحليلية:

الإجابة					م	الفقرة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		المراجعة التحليلية: هي استخدام الأساليب والنسب المالية، وتحليل العلاقة بين المعلومات المالية لاكتشاف العلاقات بينها وفحص البنود غير العادية والجوهرية.
					1	يقوم المراجع بتطبيق المراجعة التحليلية عند تنفيذ مهمة المراجعة.
					2	تساعد الإجراءات التحليلية في اكتشاف التباينات الجوهرية في البيانات المالية.
					3	تسهم المراجعة التحليلية في كشف الأخطاء التي قد لا تظهر من خلال الاختبارات التفصيلية.
					4	يساعد استخدام النسب والتحليلات المالية في اكتشاف الانحرافات غير العادية.
					5	تعزز إجراءات المراجعة التحليلية من قدرة المراجع على فهم تقلبات النشاط لعميل المراجعة.

البعد الثالث: التخصص النوعي للمراجع الخارجي:

الإجابة					م	الفقرة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		التخصص النوعي للمراجع الخارجي: بأنه امتلاك المراجع الخارجي للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معين بما يمكنه من الاضطلاع بشكل أوسع وأدق بطبيعة نشاط عملائه وخصائصهم.
					1	المراجع المتخصص نوعياً لديه سمعة مهنية جيدة في سوق المراجعة.
					2	امتلك المراجع خبرة مهنية كافية تساعد في فهم طبيعة نشاط عميل المراجعة.
					3	يسهم التخصص النوعي للمراجع في الحد من مخاطر الفهم الخاطئ للعمليات التي يقوم بها العميل.
					4	المراجع المتخصص نوعياً يمتلك قدرة أعلى في تحديد نقاط الضعف والقوة في صناعة العميل.
					5	يعزز التخصص النوعي للمراجع من جمع أدلة اثبات نوعية تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية بكفاءة وتقديم توصيات للعميل.

البعد الرابع: المراجعة المشتركة:

م	الفقرة	الإجابة			
	المراجعة المشتركة: قيام مراجعين اثنين بمراجعة حسابات ذات المنشأة، إذ يصدران تقرير مراجعة مشتركا يوقعان عليه جميعاً، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تسهم المراجعة المشتركة في الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.				
2	يتطلب مراجعة حسابات المنشآت الكبيرة بالاشتراك مع مكتب مراجعة آخر.				
3	المراجعة المشتركة تعزز من تبادل الخبرات المهنية بين المراجعين.				
4	تقلل المراجعة المشتركة من احتمال إغفال التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.				
5	يسهم تكليف أكثر من مكتب مراجعة في تقديم وجهات نظر متعددة تقلل من الأخطاء المهنية.				

البعد الخامس: استخدام وسائل التقنية الحديثة:

م	الفقرة	الإجابة			
	وسائل التقنية الحديثة: هي وسائل رقمية تساعد المراجع الخارجي على القيام بمهامه بدقة وفي أقل وقت ممكن.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	يتم استخدام وسائل التقنية الحديثة في مراجعة البيانات المالية لعميل المراجعة.				
2	تساعد الأنظمة التقنية الحديثة في تحليل البيانات الضخمة بدقة عالية.				
3	يسهم استخدام وسائل التقنية الحديثة في اكتشاف الأنماط غير الطبيعية في العمليات المالية.				
4	يقل اعتماد المراجع على الأساليب اليدوية بسبب استخدام وسائل التقنية الحديثة.				
5	تسهم برامج المراجعة المتطورة في إجراء فحص شامل للبيانات بدلاً من الاعتماد على العينات العشوائية.				

البعد السادس: التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية:

الإجابة					م	الفقرة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		نظام الرقابة الداخلية: هو السياسات والإجراءات المتخذة من الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة والمحافظة على موجوداتها واكتشاف الأخطاء ومنعها وتوفير البيانات المالية المطلوبة في الوقت المناسب.
					1	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة الدولية.
					2	يساعد التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية في تحديد نقاط الضعف والقوة المؤثرة في دقة البيانات المالية.
					3	يتم اختبار الضوابط الداخلية للتأكد من فعاليتها ومدى مساهمتها في منع التحريفات الجوهرية.
					4	الفهم المعمق لنظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاعتماد على الاختبارات التفصيلية.
					5	يسهم التقييم المعمق لنظام لرقابة الداخلية في سد الفجوات التي قد تستغل لإخفاء التلاعب في القوائم المالية.

القسم الثالث: المتغير التابع (مخاطر الاكتشاف):

يمثل هذا المتغير مخاطر عدم اكتشاف المراجع لأخطاء وتحريفات جوهرية تتضمنها التقارير المالية، والتي تؤثر في إبداء رأي موضوعي عن عدالة القوائم المالية، وتعرض المراجع للمخاطر المهنية

الإجابة					م	الفقرة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		مخاطر الاكتشاف: هي فشل المراجع الخارجي في تصميم الاختبارات الأساسية اللازمة وتنفيذها لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية
					1	تعد مخاطر الاكتشاف من مخاطر المراجعة التي يستطيع المراجع التحكم فيها من خلال إجراءات وادوات المراجعة المستخدمة.
					2	لا يمكن أن تصل مخاطر الاكتشاف إلى مستوى الصفح مهما كانت إجراءات المراجعة المتبعة وأدواتها.
					3	يساعد التخطيط الجيد للمراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					4	يعتقد المراجع أن التخطيط الجيد للمراجعة يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.

					5	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					6	يعتقد المراجع أن المراجعة التحليلية تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.
					7	يساعد التخصص النوعي للمراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					8	يعتقد المراجع ان التخصص النوعي يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.
					9	يسهم التعاون بين أكثر من مكتب مراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					10	يعتقد المراجع أن المراجعة المشتركة تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.
					11	يساعد استخدام وسائل التقنية الحديثة في اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					12	يعتقد المراجع أن استخدام وسائل التقنية الحديثة تسهم في حمايته من المخاطر المهنية.
					13	يعزز التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من مخاطر الاكتشاف.
					14	يعتقد المراجع أن التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية يسهم في حمايته من المخاطر المهنية.

ملحق رقم (2) قائمة السادة المحكمين لأداة الدراسة

م	الاسم	اللقب العلمي	الجامعة	التخصص
1	الدكتور سالم بن كليب	أستاذ مشارك	جامعة الريان	محاسبة
2	الدكتور أحمد بن صريمان	أستاذ مساعد	جامعة حضرموت	محاسبة
3	الدكتور فائز بامزاحم	أستاذ مشارك	جامعة حضرموت	محاسبة
4	الدكتور شوقي الدعيس	أستاذ مشارك	جامعة حضرموت	القياس والتقويم

Abstract

This study aimed to measure the impact of hedging strategies adopted by external auditors on mitigating detection risks. This was conducted through a field study targeting auditing firms and offices in Yemen.

The study adopted an analytical approach utilizing the SPSS for software data analysis, in addition to a descriptive approach to construct the theoretical framework by relying on relevant books, journals, and academic theses. An electronic questionnaire was used as the primary tool for data collection. The study population comprised all certified public accountants (CPAs) in the Republic of Yemen actively practicing auditing, based on the February 2026 records of the Ministry of Industry and Trade, which totaled (37) auditing firms and (171) individual auditing offices. A total of (170) questionnaires were distributed electronically, of which (136) completed responses were deemed valid for statistical analysis.

The study concluded that the external auditor in Yemen applies hedging strategies to mitigate detection risk to a very high degree (4.29). The results also showed that the most applied dimension of hedging strategies is good audit planning with a very high degree (4.47), followed by the auditor's industry specialization with a very high degree (4.39), then the in-depth evaluation of the internal control system with a very high degree (4.36), analytical procedures with a very high degree (4.31), the use of modern technology tools with a very high degree (4.21), and finally joint audit with a high degree (3.98).

The simple linear regression model proved the existence of a statistically significant positive impact of hedging strategies (individually) in mitigating detection risk, and the impact strength of the dimensions varied. The greatest impact was for the in-depth evaluation of the internal control system ($\beta=0.726$), followed by the use of modern technologies ($\beta=0.646$), then industry specialization ($\beta=0.631$), analytical procedures ($\beta=0.623$), and good planning ($\beta=0.544$), while joint audit came in last place ($\beta=0.523$). This indicates a clear gap between the ease of applying certain strategies (such as planning) and the reluctance to apply others (such as joint audit), alongside the effectiveness of other strategies (such as the in-depth evaluation of the internal control system) which are more influential yet less practiced in the Yemeni professional reality.

The study recommended restructuring the priorities of auditing offices and firms toward enhancing the most influential strategies, especially the in-depth evaluation of the internal control system, while emphasizing the necessity of adopting an integrated approach that combines these strategies rather than relying on isolated procedures. It also called for professional legislation that encourages the application of joint audit and investment in technical infrastructure and digital training, with recommendations directed to specific entities—auditing offices and firms, the Association of Certified Accountants, and the Ministry of Industry and Trade to ensure that these results are translated into professional practices.

Keywords: Hedging Strategies, External Auditor, Detection Risks, Auditing Firms and Offices in Yemen.

Republic of Yemen
Ministry of High Education
& Scientific Research
Al-Rayan University
Deanship of Graduate Studies
& Scientific Research



**The Impact of External Auditor Hedging Strategies on
Reducing Detection Risks**
**-A Field Study on External Auditing Firms and Offices
in Yemen**

**Thesis Submitted to the Deanship of Graduate Studies
& Scientific Research at AL-Rayan University to Complete the
Requirements for Obtaining a Master's degree, in the field of
Accounting**

By

Aimen Abdullah Salem Bashareif

Supervisor

Dr. Ahmed Abdullah Alamoudy

2026 / 1448