

دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركة وتحليل قدرتها على الاستمرارية -دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بولاية سعيدة، الجزائر-

The Role of Analytical Procedures in Supporting Corporate Governance by Evaluating Company Performance and Analyzing its Sustainability Capability" A Case Study of audit Office in the State of Saïda, Algeria"

ديداوي محمد فاروق¹، بوغازي اسماعيل²

¹ جامعة عين تموشنت، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، المخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي، mohamed.didaoui@univ-temouchent.edu.dz

² جامعة عين تموشنت، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، المخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي، ismail.boughazi@univ-temouchent.edu.dz

تاريخ النشر: 2024/04/30

تاريخ القبول: 2024/01/10

تاريخ الاستلام: 2023/09/07

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركات وتحليل قدرتها على الاستمرارية، واستدعى تحقيق هدف الدراسة الاعتماد على المنهج الوصفي وأسلوب التحليل في الجانب النظري كما تم الاعتماد منهج دراسة الحالة وأسلوب المقابلة خلال الجانب التطبيقي بغية اسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا، ومن خلالها تم اجراء بعض المقابلات الشفهية ودراسة حالة لمكتب محافظ حسابات ينشط بمدينة سعيدة بالغرب الجزائري. وتوصلت الدراسة الى ان مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة يطبق الإجراءات التحليلية عن طريق أسلوب المقارنات البسيطة وتحليل النسب المالية، وتم التوصل الى ان الإجراءات التحليلية تساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركات وتحليل قدرتها على الاستمرارية مما يعث الاطمئنان لدى ملاك الشركة والمسيرين وأصحاب المصالح. كلمات مفتاحية: تدقيق خارجي، إجراءات تحليلية، حوكمة الشركات.

Abstract:

The aim of this study was to highlight the role of analytical procedures in supporting corporate governance by evaluating company performance and analyzing its sustainability capability, To achieve this goal, the study relied on a descriptive methodology and analytical approach in the theoretical aspect, For the practical aspect, a case study method and interview technique were employed. Through this approach, several oral interviews were conducted, and a case study of an audit office operating in the city of Saïda the west of Algeria was examined.

The study found that the audit office applies analytical procedures using methods such as simple comparisons and financial ratio analysis. The study concluded that analytical procedures contribute to enhancing corporate governance by assessing company performance and analyzing its sustainability capability. This, in turn, instills confidence among company owners, managers, and stakeholders.

Keywords: external audit, analytical procedures, corporate governance.

Jel Classification Codes : M41, M42.

1. مقدمة :

تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات مؤخرا نظرا للأهمية والإضافة الكبيرة التي تقدمها باعتبارها وسيلة لحماية حقوق مختلف الأطراف، لذا سارعت الدول المختلفة والمنظمات الدولية والهيئات الى تقديم دراسات وأبحاث تمس خبايا ومعالم حوكمة الشركات وكللت اغلب هذه الدراسات بضرورة تبني الحوكمة نظرا لارتباطها بأساليب حديثة للإدارة والتسيير من جهة، ومحاربة الفساد المالي والاداري ودعم الشفافية والعدالة من جهة أخرى.

وباعتبار التدقيق ركيزة أساسية لدعم أسس حوكمة الشركات، قد تنامي دور المدقق في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال الاعتماد على مختلف السبل والإجراءات، ومؤخرا تزايد الاهتمام بالإجراءات التحليلية اذ خلصت معظم الأبحاث انها من اهم الإجراءات التي تدعم و ترتقي بجودة عملية التدقيق، حيث تساهم الإجراءات التحليلية في الكشف عن الانحرافات وتحديد مناطق الخطر للمؤسسة و امكانية

استمراريتها والإشارة الى التقلبات في القوائم المالية، وترفع من أداء المدقق، ومنه المساهمة في الدعم المباشر لأسس الحوكمة خاصة في ظل الدور الذي يؤديه التدقيق من إضفاء للمصداقية ودعمه للشفافية. ومن خلال ما سبق يمكن صياغة التساؤل الجوهرى للدراسة كالتالى:

هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال الإشارة الى الانحرافات في القوائم المالية لتقييم الأداء وتحليل قدرة الشركة على الاستمرارية؟

1.1 الأسئلة الفرعية: للإجابة على الإشكالية السابقة الذكر تم تقسيمها الى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال الإشارة الى الانحرافات في القوائم المالية وتقييم أداء الشركة؟

- هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تحليل قدرة الشركة على الاستمرارية؟

2.1 فرضيات الدراسة:

- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة من خلال تحديد التغيرات والتقلبات التي تحدث في الأداء وتحديد مدى توافقها مع الخطط والأهداف المسطرة من طرف مجلس الإدارة.
- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة من خلال تحديد المشاكل المالية من اجل ضمان حقوق ملاك المؤسسة وأصحاب المصالح بما يتوافق مع أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

3.1 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها في ظل تعاظم الاهتمام بالحوكمة في العقدين الأخيرين واحتشاد الجهود والتوصيات والارشادات لغرس وتبني هذا المفهوم إضافة الى الدور الذي تؤديه الحوكمة في تحسين أداء الشركات باعتبارها الخلية الأساسية لأي اقتصاد ومنه الرفع من الأداء الاقتصادي للدول وتكمن أهمية الدراسة أيضا من خلال توجه المدققين للاعتماد على الإجراءات التحليلية مؤخرا التي لم تكن تلقى نفس الصدى في العقود القليلة الماضية، إضافة الى دور هذه الإجراءات في تحسين جودة عملية التدقيق وأداء المدقق ومنه دعم أسس حوكمة الشركات.

4.1 اهداف الدراسة:

-الالمام بجوانب الإجراءات التحليلية ودورها في الإشارة الى الانحرافات في القوائم المالية وتحليل قدرة الشركات على الاستمرارية

- التعرف على معالم الحوكمة من مبادئ وآليات وأسس.
- تغطية دور الإجراءات التحليلية في دعمها للحوكمة من خلال تقييم أداء الشركة وتحليل قدرتها على الاستمرارية.

5.1 منهج الدراسة:

بغية الامام بجميع جوانب الدراسة وتحقيق أهدافها اعتمدنا على المنهج الوصفي لعرض الخلفية المفاهيمية لمتغيرات الدراسة، وتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وأسلوب المقابلة خلال الجانب التطبيقي للدراسة بغية اسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا ومن خلالها تم اجراء بعض المقابلات الشفهية ودراسة حالة لمكتب محافظ حسابات ينشط بمدينة سعيدة بالغرب الجزائري.

2. الجانب النظري

1.2 الإجراءات التحليلية:

1.1.2 تعريف الإجراءات التحليلية:

يعتبر مصطلح الاجراءات التحليلية قديم، وانما المستجد فيها هو تطور الاساليب المختلفة بتطور التكنولوجيا، اذ أطلق عليها قديما اسم المراجعة الانتقادية ويقصد بها في تلك الفترة لقاء نظرة خاطفة على بيانات المؤسسات ودفاترها المحاسبية، وعرفت بأنها تحديد التوافق بين المبالغ في البيانات المالية مع المبالغ المتوقعة بشكل موضوعي بناءً على خبرة المدقق وغيرها من الظروف التي توفر ادلة مفيدة لأغراض التدقيق. (Stringer, 2015, p. 4) كما عرفها "ارينز" بشكل مختصر أنها عبارة عن الاعتماد على العلاقات والمقارنات المختلفة لتحديد مدى مناسبة ارصده الحسابات والبيانات الاخرى. (ارينز و لوبك، 2002، صفحة 269)

2.1.2 أهمية الإجراءات التحليلية:

تكتسي الإجراءات التحليلية أهمية كبيرة جدا بحيث تساهم في التحكم في حجم الاختبارات الاساسية التي يستخدمها المدقق، كما انها اجراء يعتمد عليه المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة ممارسة النشاط اضافة الى انها ترتبط بمعقولية ودقة التوقعات التي يحددها المدقق فكلما زادت فعالية الاجراءات التحليلية في تحديد الانحرافات المحتملة في البيانات المالية زاد مستوى التأكد الذي توفره هذه الإجراءات. (Bendjaballah & Bouarar, 2021, p. 386)

3.1.2 أنواع الاجراءات التحليلية:

تختلف انواع الاجراءات التحليلية حسب تصنيفات البيانات التي سيتم تدقيقها اذ ينظر المدقق في هذه الاعبارات الأولية المتعلقة بتقنيات الإجراءات التحليلية بمزيد من التفصيل، وتتألف إجراءات التدقيق التحليلية من خمسة انواع كما يلي: (pinho, 2014, p. 27)

- مقارنة بيانات الشركة مع بيانات النشاط والقطاع الذي تنشط فيه.
- مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها في الفترات السابقة.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة من طرفها.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة المعدة من طرف المدقق.
- مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية.

4.1.2 أساليب الإجراءات التحليلية:

إجراءات وصفية غير كمية: تتمثل في رأي المدقق حول التقلبات الظاهرة والملموسة الحاصلة بين الفترة الحالية محل التدقيق والفترات السابقة، وهذا النوع يعتمد بشكل كبير على الحكم الشخصي للمدقق. (لقلطي و دردوري، 2017، صفحة 126)

اجراءات كمية بسيطة: يعتمد هذا النوع على المعلومات الكمية ومعالجتها بطرق سهلة وبسيطة للحصول على ادلة تفيد اثناء عملية التدقيق بطرق مختلفة لتعطي دلائل وتفسيرات معينة، وتتعدد هذه الإجراءات كالنسب المالية، تحليل الاتجاهات الافقية والعمودية (الكبيسي، 2008، صفحة 9)

إجراءات كمية متطورة: تعتمد هذه الاساليب من الإجراءات التحليلية على استخدام التحليلات الإحصائية المعقدة والمتطورة وبناءً عليها يتم التنبؤ بقيمة الأرصدة أو الحسابات التي تخضع لعملية التدقيق ويمكن للمدقق التحقق من صحة ومنطقية الأرصدة الفعلية للحسابات عن طريق مقارنتها بالرصيد المتوقع الناتج عن تلك الأساليب كتحليل الأنحدار والسلاسل الزمنية والشبكات الاصطناعية.... (الجازوي، 2015، صفحة 33)

2.2 حوكمة الشركات:

1.2.2 تعريف حوكمة الشركات:

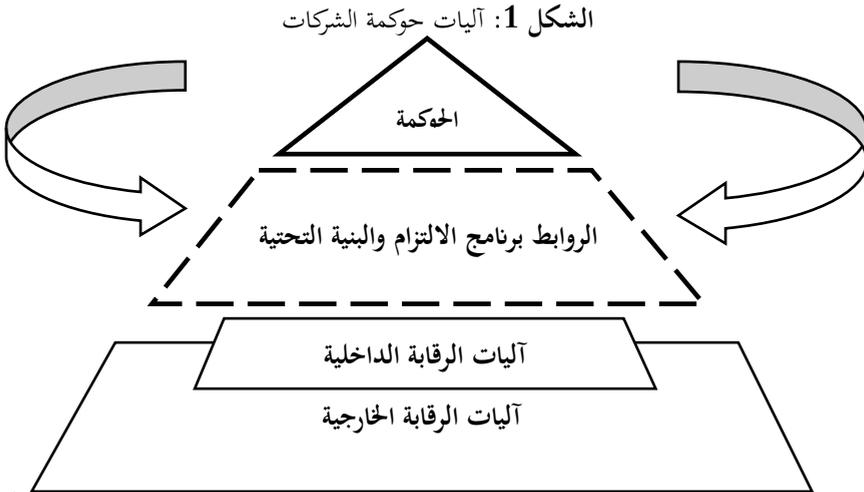
عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على انها النظام الذي يسمح بالتوجيه والرقابة على المنظمات وشركات الأعمال، ويستمد دوره في تحديد نموذج توزيع الواجبات والمسؤوليات بين الاطراف

الفعالة التي لها مساهمة في الشركات كمجلس الإدارة، والإدارة العليا والمساهمين... (OECD, 1999, p. 2) وتم تعريفها من طرف لجنة "CADBURY" على أنها النظام والقواعد التي تطبق لتوجيه وإدارة الشركات ومراقبته". (Cadbury report, 1992, p. 5).

2.2.2 أهمية واهداف حوكمة الشركات:

الحوكمة تساهم في نمو وتطوير الشركة بحد ذاتها والأنشطة ذات الصلة والدولة بشكل عام، ولفترة طويلة لم يعد دور الشركة مقتصرًا على إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وتحقيق الأرباح بهذه الطريقة، بل تتحمل الشركات مسؤولية تنمية البيئة الاجتماعية ولا يمكن ضمان تنمية الشركة فقط من خلال اهتمام الشركة ذاتها، بينما يتم تجاهل التنمية الشاملة للمجتمع إذ تساهم الحوكمة في تحسين كفاءة وفعالية النظام الاقتصادي، كما إن وجود نظام فعال للحوكمة داخل الشركة أو في الاقتصاد ككل يساعد في تحقيق مستوى الثقة اللازمة للعمل الملائم للاقتصاد السوقي، ونتيجة لذلك نحصل على تكلفة رأس المال أقل وتُشجع الشركات على استخدام الموارد بكفاءة، وبالتالي تدعم النمو (Vukčević, 2012, p. 148).

3.2.2 آليات حوكمة الشركات:



المصدر: بوغازي إسماعيل، اثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2020، ص 40.

ونميز قسمين اساسيين لآليات حوكمة الشركات، بحيث تتجلى الآليات الداخلية في مجلس الإدارة والإدارة العليا في الشركة، ومهمة هذه الآليات هي الرقابة الداخلية على أداء إدارة الشركة من خلال تفعيل

دور التدقيق الداخلي، إضافة الى قوة استقلال لجنة التدقيق، ومدى اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

اما آليات حوكمة الشركات الخارجية تتمثل في رقابة أصحاب المصالح الخارجيين ، إضافة الى ضغوط المنظمات الدولية الداعمة للحوكمة والساعية لإرساء مفهوم لها، زيادةً على منافسة سوق المنتجات العمل الإداري وعمليات الاندماج والاستحواذ والتشريعات والقوانين إضافة الى اهم آلية متمثلة في التدقيق الخارجي خاصة في ظل دوره الرقابي المستقل عن الشركة. (عابي و سردوك، 2017، صفحة 472)

3.2 دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية وتقييم الاداء مما يدعم حوكمة الشركات:

تعرف الانحرافات في القوائم المالية على أنها الاختلافات التي تظهر عندما يتم مقارنة بيانات الشركة محل التدقيق مع بياناتها للفترات السابقة أو مع بيانات الصناعة أو حتى توقعات المدقق ويستخدم المدقق إجراءات تحليلية مختلفة لاكتشاف التقلبات والانحرافات الأساسية في هذه المقارنات، (ابو شرح، 2012، صفحة 82)

حيث ان استخدام بيانات الصناعة المشابهة للمؤسسة يمكن أن يساهم في تحقيق رقابة فعالة على الأداء وكشف الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية، ويُعتبر التحليل المقارن مع الشركات المماثلة في الصناعة أداة هامة للمدقق لتقييم أداء الشركة المدققة وتحديد مستويات الأداء المرتفعة أو المنخفضة. ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية للمقارنة مع الفترات السابقة لغرض رقابة الأداء، ويتم استخدام هذه الإجراءات لتقييم تنفيذ الخطط والأهداف المحددة ، فمن خلال مقارنة البيانات المالية ومؤشرات الأداء الرئيسية مع الفترات السابقة، يمكن للمدقق تحديد التغيرات والتقلبات التي تحدث في الأداء وتحديد مدى توافقها مع الخطط والأهداف المسطرة من طرف مجلس الإدارة والسهر على تحقيق الأهداف بما يتوافق مع مبادئ حوكمة الشركات وتحقيق مصالح جل الأطراف خاصة المساهمين، مما يساهم في دعم مسارات حوكمة الشركات بشكل كبير. (ابو شرح، 2012، صفحة 82)

4.2 دور الإجراءات التحليلية في تحليل مدى قدرة الشركة على الاستمرارية بما يدعم حوكمة الشركات:

تعرف استمرارية الشركة وفقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS) رقم (1) وأيضاً ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA570) أنه اهم الافتراضات المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية،

ويقوم هذا الافتراض على ان المشروع مستمر مالم توجد معلومات تفيد عكس ذلك، وعليه يتم اثبات الأصول والالتزامات على أساس أن المشروع له القدرة على استرداد أصوله والوفاء بالتزاماته من خلال عملياته العادية. (الصادق ، 2015، صفحة 87)

أما الاستمرارية في التدقيق يقصد بها ابداء المدقق رأيه عما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها ، حيث أصبح رأي المدقق بشأن قدرة الشركة على الاستمرار من الأمور الرئيسية خاصة في ظل المخاطر التي تواجهها المؤسسة ، (شريقي، 2016، صفحة 228) كما ان فرضية استمرارية الشركات مرتبط ببعض الإجراءات والطرق المحاسبية والمرتبطة بعملية التقييم والإفصاح والتي لن تكون غير قابلة للتطبيق في حالة عدم تحقق فرضية الاستمرارية والتي تنعكس آثارها على المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية وعلى ثروة الملاك، وهو ما يستوجب أن يكون للمدقق الخارجي دور في تأكيد فرضية الاستمرارية. (رافع، 2022، صفحة 165) ومنه ضمان حقوق ملاك المؤسسة وأصحاب المصالح بما يتوافق مع أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

وتعامل المدقق مع فرضية استمرارية الشركات يدعم حوكمة الشركات بشكل واضح من خلال الإفصاح والإشارة إليها في تقريره من اجل اتخاذ القرارات الملائمة من طرف مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح... ولتحديد وضع المؤسسة المستقبلي الذي يضمن حقوقهم باعتبار ان استمرارية المؤسسة احد اهم اهداف حوكمة الشركات بل وتعتبر الحوكمة أداة لاستمرارية الشركات، كما ان أي شركة تسعى لتحقيق الاستمرارية في النشاط مهما كان حجمها وشكلها ومركزها المالي لان فرض الاستمرارية يعتبر اهم الاهداف المسطرة للشركات، وبموجب المادة 23 من القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر انه من بين المهام التي على المدقق الاضطلاع عليها بأن "يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة. (المادة 23 من القانون 10-01، 2010)

3. الجانب التطبيقي:

1.3 تقديم المكتب محل الدراسة:

المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ حسابات بولاية سعيدة للأستاذ "جرادي قديم" الذي يتمتع

بالاعتمادات التالية:

-محاسب معتمد ومحافظ حسابات بناءً على الاعتماد رقم الاعتماد رقم 1499 المؤرخ في 2017/02/07 والصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليمياً بمحكمة سعيدة، مسجل لدى مفتشية الضرائب لمزاولة مهنته بصورة قانونية ويسدد بشكل قانوني الاشتراكات السنوية لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تتموقع بحي 498 مسكن عمارة 08 -حي الجرف-باب الزوار الجزائر.

-المكتب محل الدراسة يتميز بالجدية والانضباط والالتزام في العمل ويقدم خدمات ذات جودة عالية لزيائته كما يلتزم بقواعد واخلاقيات السلوك المهني، ويطبق معايير التدقيق الجزائرية NAA وهذا يوحى بفعالية خدمات التدقيق التي يقدمها المكتب خاصة في ظل اعتبار الالتزام بمعايير التدقيق يرفع من جودة خدمة التدقيق.

2.3 الخدمات التي يقدمها المكتب:

-مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية لمختلف الأشخاص، سواءً الطبيعيين كالأطباء والمحامين والصيدليين، او الأشخاص المعنويين كالمؤسسات، واعداد التصريحات الجبائية، واعداد الميزانيات الافتتاحية والختامية، ومختلف القوائم المالية.

-تدقيق الحسابات من خلال المصادقة على حسابات المؤسسات باختلاف اشكالها القانونية سواءً مؤسسات ذات المسؤولية المحدودة او مؤسسات المساهمة او الجمعيات....

-تقديم الاستشارات الجبائية والقانونية وتقديم الحلول لمختلف المسائل الجبائية.

3.3 نبذة حول الشركة (X) محل التدقيق:

الشركة محل التدقيق من طرف مكتب محافظ الحسابات هي شركة انتاجية ذات مسؤولية محدودة تنشط، في مجال مقالع الحجارة (Carrière) ومؤسسة للأشغال العمومية في مختلف مراحلها، يقدر رأس مالها ب 000 ، 630 00 39 دج وتم تطبيق الإجراءات التحليلية على الشركة محل التدقيق لسنتي 2021 و2022.

4.3 عرض القوائم المالية للشركة محل التدقيق لسنتي 2021 و2022

الجدول 1: أصول الشركة لسنتي 2021 و2022

صافي 2021	صافي 2022	الاهتلاكات وخسائر القيمة	الإجمالي	الأصول
				الأصول غير جارية
3150000	3150000	-	3150000	أراضي
7638978,27	6711803,96	30659881,76	37371685,72	تثبيتات عينية أخرى
30000000	24000000	36000000	60000000	أصول تحت الامتيازات
1000000	1000000	-	1000000	القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
41788978,27	34861803,96	66659881,76	101521685,72	مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
22595890	42233791,33		42233791,33	المخزونات الجاري انجازها
51232526,91	36644798,91		36644798,91	الزبائن
6311953,32	1474207		1474207	المدينون آخرون
1182924	4148170,82		4148170,82	الضرائب وما يماثلها
14112263,73	7103202,35		7103202,35	الصندوق
95435557,96	91604170,41		91604170,41	مجموع الأصول الجارية
137224536,23	126465974,37	66659881,76	193125856,13	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على الوثائق التي قدمها مكتب محافظ الحسابات

الجدول 2: خصوم الشركة لسنتي 2021 و2022

2021	2022	الخصوم
		الأموال الخاصة
39630000	39630000	راس المال الصادر
3692931,4	3963000	الاحتياطيات
3532750,14	3158429	النتيجة الصافية
57410053,99	57410053,99	الملكية الأخرى
104265735,53	104161482,99	مجموع الأموال الخاصة
-	-	الخصوم غير الجارية
		الخصوم غير الجارية
1447909,43	156724	الموردين والحسابات المرتبطة

دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركة وتحليل قدرتها على الاستمرارية

-دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بولاية سعيدة، الجزائر-

3878760,42	2898131,82	الضرائب
27632130,85	19249204,54	الديون الأخرى
0	431,02	الخزينة المستدانة
32958800,7	22304491,38	مجموع الخصوم غير الجارية
137224536,23	126465974,37	مجموع الخصوم

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على الوثائق التي قدمها مكتب محافظ الحسابات

الجدول 3: جدول حسابات النتائج للشركة لسنتي 2021 و 2022

2021	2022	الحسابات
15392918,95	10294769,24	مبيعات
6784276,74	19637901,33	انتاج مخزن
22177195,69	29932670,57	انتاج السنة
4979190,46-	-6366622,6	مشتريات مستهلكة
369492,01	2430960,06	خدمات خارجية اخرى
-5 348 682,47	-8 797 582,66	استهلاك السنة
16828513,22	21135087,91	القيمة المضافة
5355995,15	-7012268,46	أعباء مستخدمين
-867343,76	-2310383,71	ضرائب ورسوم
10605174,31	11812435,74	اجمالي فائض الاستغلال
1104452,52	6982,3	منتوجات عملياتية اخرى
-280798,27	-558698,73	أعباء عملياتية اخرى
-6815640,67	-6927174,31	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
4613187,89	4333545	النتيجة العملياتية
4613187,89	4333545	النتيجة العادية قبل الضرائب
1080437,75	1175116	الضرائب الواجب دفعها
3532750,14	3158429	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0	0	النتيجة الغير عادية
3532750,14	3158429	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من اعداد الباحثان بناءً على الوثائق التي قدمها مكتب محافظ الحسابات

5.3 تطبيق الإجراءات التحليلية في الكشف عن الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية وتقييم أداء الشركة محل التدقيق:

يقوم المكتب محل الدراسة بتطبيق الإجراءات التحليلية اثناء عملية التدقيق عن طريق الاعتماد على المقارنات البسيطة وتحليل بعض النسب المالية كالتالي:

1.5.3 استخدام الإجراءات التحليلية عن طريق المقارنات البسيطة

من خلال جدول حساب النتائج نلاحظ ان رقم الاعمال انخفض بقيمة 149,71 098 5 دج، إلا ان انتاج السنة المالية ارتفع ب 474,88 755 7 دج مقارنة بالسنة السابقة. ومن خلال الميزانية يلاحظ ان قيمة المخزونات ارتفعت بقيمة 901,33 637 19 مقارنة بالسنة السابقة.

وعند الاستفسار من الشركة محل التدقيق عن أسباب التغيرات الجوهرية تم التبرير بأنه خلال سنة 2022 انخفضت مبيعات الشركة من نشاط مقالع الحجارة الذي يشهد تذبذب في السوق، بالمقابل ارتفاع إنتاج السنة المالية يعود إلى قيام الشركة بأشغال بناء على مستوى مشروع الترقية العقارية المكلفة بإنجازه، إلا أنه لم يتم فوترة مبلغ هذه الأشغال لصالح صاحب المشروع لذلك نلاحظ ارتفاع في مخزون الأشغال قيد الإنجاز و هو ما أثر بالإيجاب على قيمة الأشغال قيد الإنجاز الذي نلاحظ من خلال الميزانية أنه ارتفع بقيمة 901,33 637 19 دج مقارنة بالسنة السابقة.

– اما بالنسبة للنتيجة الصافية للسنة المالية نلاحظ انخفاض بقيمة 321,14 374 دج وقدرت نسبة الانخفاض ب 10% - وهذا يدل على تراجع في أداء الشركة محل التدقيق وبناءً على خبرة وفهم محافظ الحسابات لطبيعة الشركة محل التدقيق تم اعتبار الفرق في النتيجة غير جوهري.

2.5.3 استخدام الإجراءات التحليلية عن طريق حساب بعض النسب المالية

الجدول 4: حساب النسب المالية للشركة محل التدقيق

2021	2022	النسبة
0,229505	0,306799	هامش مجمل الربح = مجمل الربح صافي المبيعات
0,033882177	0,030322	المردودية المالية = النتيجة الصافية الأموال الخاصة

دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركة وتحليل قدرتها على الاستمرارية
-دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بولاية سعيدة، الجزائر-

0,033618	0,034266	المردودية الاقتصادية = النتيجة الاجمالية مجموع الاصول
0,759818	0,823632471	نسبة الملاءة = الأموال الخاصة مجموع الخصوم
2,895601658	4,106983156	السيولة العامة = الأصول المتداولة الخصوم المتداولة
0,428178921	0,318465112	السيولة الأنية = خزينة الاصول الخصوم المتداولة

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على القوائم المالية للشركة محل التدقيق

نسبة مجمل الربح تقيس الربح الذي تحققه الشركة من أعمالها الأساسية والملاحظ ارتفاع النسبة في سنة 2022 مقارنة بالسنة السابقة بنسبة 7% وهذا يدل تحسین أداء الشركة محل التدقيق. من خلال حساب نسبة المردودية المالية يلاحظ انخفاض النسبة بمقدار 0.35% وتعتبر نسبة ضئيلة وغير جوهرية ولم يؤخذها مدقق الحسابات بعين الاعتبار، كما ان النسبة تعبر على ان كل 1 دج مستثمر من أموال الشركاء يولد 0.030 دج كربح صافي، وتعتبر النسبة عن قدرة المؤسسة على تكوين الأرباح وبالتالي مكافآت أكبر للملاك، ولذا يهم هذا المعدل بالدرجة الأولى الشركاء، وأوصى المدقق بضرورة تحسین أداء الشركة من اجل رفع النسبة بحيث تعتبر النسبة غير إيجابية من اجل الزيادة في حقوق الملاك.

من خلال حساب نسبة المردودية الاقتصادية يلاحظ ارتفاع النسبة بمقدار 0.06% وتعتبر نسبة ضئيلة وغير جوهرية ولم يؤخذها مدقق الحسابات بعين الاعتبار، كما ان هذه النسبة تعبر عن مدى مساهمة الأصل الاقتصادي في تكوين نتيجة الاستغلال وبالتالي تقيس الأداء الاقتصادي في المؤسسة حيث أن كل 1 دج موظف في استخدامات المؤسسة يحقق ربح قدره 0.034266 دج وهو ما يهم المسيرين أكثر، وأوصى المدقق بضرورة تحسین أداء الشركة من اجل رفع النسبة بحيث تعتبر النسبة غير إيجابية. نسبة الملاءة تقيس حقوق الملكية مقارنة بإجمالي الخصوم ومن خلالها يتم الكشف عن الصحة المالية للشركة، والملاحظ من الجدول هو ارتفاع النسبة في سنة 2022 مقارنة بالسنة السابقة بنسبة 6%، كما ان النسبة في سنة 2022 تعتبر نسبة مرتفعة وتعتبر على ان حقوق المساهمين تغطي 82% من اجمالي خصوم الشركة وهذا يدل على التحسن في أداء الشركة محل التدقيق.

نسبة السيولة العامة يلاحظ انها أكبر من النسبة المعيارية التي تساوي الواحد، (شجري معمر ، 2020، صفحة 74) وارتفعت النسبة بشكل ملحوظ في سنة 2022 تقريبا بالضعف هذا يعني أن الأصول الجارية أكبر من الديون قصيرة الأجل من الناحية المالية ونستنتج ان الأصول المتداولة كافية لتغطية الديون قصيرة الاجل وهذا يعبر عن توازن مالي جيد، ووجود تحسن ملحوظ في أداء الشركة محل التدقيق. نسبة السيولة الآنية يلاحظ انها تقترب من النسبة المعيارية والتي من الاحسن ان تنحصر بين 0.25 و0.35، (شجري معمر ، 2020، صفحة 75) وتعتبر نسبة جيدة ومقبولة للشركة، وانخفضت النسبة في سنة 2022 مقارنة بالسنة السابقة بنسبة 11%، مما يعبر عن تراجع في أداء الشركة محل التدقيق فيما يخص تغطية الديون قصيرة الأجل عن طريق السيولة المتوفرة.

من خلال ما سبق وبعد تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل بعض النسب المالية والتغيرات في بعض البنود مما سمح في تحديد الانحرافات والتقلبات في القوائم المالية وتقييم أداء الشركة ومدى حرصها على تحقيق الأهداف المسطرة، كما تساعد الاجراءات التحليلية مجلس ادارة الشركة لمعرفة مدى حرص الشركة على تعظيم ارباحها في إطار ملاحظات وتقرير المدقق، إضافة الى ان تقييم أداء الشركة محل التدقيق عن طريق هذه الإجراءات من شأنه دفع ادارة الشركة والموظفين لبذل جهد أكثر لتحقيق الاهداف والمنافسة في السوق.

6.3 تطبيق الإجراءات التحليلية في تحليل مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية:

1.6.3 تحليل قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية عن طريق نموذج كيدا KIDA

يعد هذا النموذج من نماذج التنبؤ بالفشل المالي ويعتمد على أهم خمس متغيرات مستقلة من النسب المالية إذ يعتمد أسلوب التحليل التمييزي لتصنيف المشاهدات إلى أصناف متوافقة لكي يتم التمييز بين الوحدات الاقتصادية الفاشلة عن الوحدات الاقتصادية غير الفاشلة وقد تم تمييز خمسة متغيرات مستقلة من النسب المالية، وفقا لمعادلة الارتباط لتحديد المتغير التابع Z والمتغيرات المستقلة ويتم حساب هذا النموذج وفق المعادلة التالية: (محمد البشير ، 2022، صفحة 343)

$$Z=1.042X1 +0.42X2 +0.461X3 +0.463X4 +0.271X5$$

وبناءً على النموذج فان الشركة تعتبر مهددة بالفشل المالي إذا كانت قيمة Z سالبة، وتكون في

مأمن من الفشل المالي إذا كانت قيمة Z موجبة، وفيما يلي مكونات النموذج من المتغيرات.

جدول 5: مكونات نموذج KIDA

دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركة وتحليل قدرتها على الاستمرارية
-دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بولاية سعيدة، الجزائر-

B	المؤشرات	
b1=1.042	الربح الصافي/مجموع الأصول	X1
b2=0.42	حقوق المساهمين/مجموع الخصوم	X2
b3=0.461	النقديات/الخصوم المتداولة	X3
b4=0.463	المبيعات/مجموع الأصول	X4
b5=0.271	النقديات/مجموع الأصول	X5

المصدر: عيسى عبد الرحمان استخدامات المدققة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط- دراسة حالة شركة بيوفارم، مجلة ابعاد اقتصادية، المجلد08، العدد02، 2018، ص472

الجدول 6: تطبيق نموذج كيدا على الشركة محل التدقيق لسنتي 2021 و2022

	2021	2022	
0.02	$\frac{3\ 532\ 750,14}{137\ 224\ 536,23}$	$0.025 = \frac{3\ 158\ 429,00}{126\ 465\ 974,37}$	X1
0.75	$\frac{104\ 265\ 735,53}{137\ 224\ 536,23}$	$0.82 = \frac{104\ 161\ 482,99}{126\ 465\ 974,37}$	X2
0.43	$\frac{14\ 112\ 263,73}{32\ 958\ 800,70}$	$0.32 = \frac{7\ 103\ 202,35}{22\ 304\ 491,38}$	X3
0.11	$\frac{15\ 392\ 918,95}{137\ 224\ 536,23}$	$0.08 = \frac{10\ 294\ 769,24}{126\ 465\ 974,37}$	X4
0.10	$\frac{14\ 112\ 263,73}{137\ 224\ 536,23}$	$0.05 = \frac{7\ 103\ 202,35}{126\ 465\ 974,37}$	X5

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على القوائم المالية للشركة محل التدقيق

$$Z_{2021} = 1.042(0.02) + 0.42(0.75) + 0.461(0.43) + 0.463(0.11) + 0.271(0.10) \\ = 0.6123$$

$$Z_{2022} = 1.042(0.025) + 0.42(0.82) + 0.461(0.32) + 0.463(0.08) + 0.271(0.05) \\ = 0.5685$$

من خلال ما سبق وبعد تطبيق الإجراءات التحليلية وبناءً على نموذج KIDA للتنبؤ بالفشل المالي والمعطيات السابقة الذكر بلغت قيمة Z لسنتي 2021 و2022 نسبة 0.6123 و0,5685 على التوالي واللذان تعتبران قيم موجبة، ومنه نستنتج ان الشركة محل التدقيق في مأمن من الفشل المالي او حالة افلاس ولا يوجد أي تهديدات لاستمرارية الشركة.

2.6.3 تحليل قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية عن طريق نموذج شيرود SHERROD:

يستخدم هذا النموذج لمعرفة مخاطر الائتمان في البنوك عند منح القروض للمؤسسات والتنبؤ بالفشل المالي، ويعتبر أحد أهم النماذج الحديثة للتنبؤ بالفشل المالي، ويعتمد النموذج على ستة مؤشرات مالية مستقلة، حسب الصيغة التالية: (سالم، 2020، صفحة 27)

$$Z = 17X1 + 9X2 + 3.5X3 + 20X4 + 1.2X5 + 0.10X6$$

الجدول 7: مكونات نموذج SHERROD

B	المؤشرات	
b1=17	رأس المال العامل /مجموع الأصول	X1
b2=9	النقديات/مجموع الأصول	X2
b3=3.5	الأموال الخاصة/مجموع الأصول	X3
b4=20	الأرباح قبل الضرائب/مجموع الأصول	X4
b5=1.2	مجموع الأصول /مجموع الخصوم	X5
b6=0.10	الأموال الخاصة/القيم الثابتة المادية	X6

المصدر: حنان رزاق سالم، استخدام نموذج KIDA و SHERROD للتنبؤ بالفشل المالي لتفادي الوقوع في الإفلاس دراسة حالة مجمع صيدال للفترة 2011-2018، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، 2020، ص 27.

ووفقا للنموذج قسمت درجة المخاطرة الى الفئات التالية:

الجدول 8: فئات درجة المخاطرة حسب نموذج SHERROD

الفئة	درجة التعرض للفشل المالي	قيمة Z
1	الشركة غير معرضة لمخاطر الفشل المالي	$Z > 25$
2	احتمال قليل للتعرض لمخاطر الفشل المالي	$25 \geq Z > 20$
3	صعوبة التنبؤ بمخاطر الفشل المالي	$20 \geq Z > 5$
4	الشركة معرضة لمخاطر الفشل المالي	$5 \geq Z > -5$
5	الشركة معرضة بشكل كبير لمخاطر الفشل المالي	$-5 \geq Z$

المصدر: عبد الفتاح العربي، عصام ميلاد النسب المالية كأداة لتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي: دراسة تطبيقية على الشركة الليبية الترويجية للأسمدة خلال الفترة من 2013 إلى 2017، مجلة التنمية والاقتصاد، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 151.

الجدول 9: تطبيق نموذج sherrod على الشركة محل التدقيق لسنتي 2021 و2022

2021	2022	
$0.454 = \frac{62\,372\,504,72}{137\,224\,536,23}$	$0.547 = \frac{69\,299\,679,03}{126\,465\,974,37}$	X1
$0.10 = \frac{14\,112\,263,73}{137\,224\,536,23}$	$0,05 = \frac{7\,103\,202,35}{126\,465\,974,37}$	X2
$0.759 = \frac{104\,265\,735,53}{137\,224\,536,23}$	$0.823 = \frac{104\,161\,482,99}{126\,465\,974,37}$	X3
$0.033 = \frac{4\,613\,187,89}{137\,224\,536,23}$	$0.034 = \frac{4\,333\,545,00}{126\,465\,974,37}$	X4
$1 = \frac{126\,465\,974,37}{126\,465\,974,37}$	$1 = \frac{126\,465\,974,37}{126\,465\,974,37}$	X5
$2.556 = \frac{104\,265\,735,53}{40\,788\,978,27}$	$3.0760 = \frac{104\,161\,482,99}{33\,861\,803,96}$	X6

$$Z_{2021} = 17(0.454) + 9(0.10) + 3.5(0.759) + 20(0.033) + 1.2(1) + 0.10(2.556)$$

$$= 13.38985$$

$$Z_{2022} = 17(0.547) + 9(0.05) + 3.5(0.823) + 20(0.034) + 1.2(1) + 0.10(3.0760)$$

$$= 14.8176$$

من خلال ما سبق وبعد تطبيق الإجراءات التحليلية وبناءً على نموذج **SHERROD** للتنبؤ بالفشل المالي والمعطيات السابقة الذكر بلغت قيمة **Z** لسنتي 2021 و2022 نسبة 13.38985 و14.8176 على التوالي، نستنتج ان هناك صعوبة في التنبؤ بمخاطر الفشل المالي للشركة محل التدقيق إلا انها تبقى في مأمن من التعرض لفشل مالي بشكل كبير او حالة افلاس ويمكن الجزم بعدم وجود أي تهديدات لاستمرارية الشركة محل التدقيق.

بناءً على ما سبق وبعد تحليل قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية من خلال نموذجي **KIDA** و**SHERROD**، اتضح ان الشركة في مأمن من حالات الفشل المالي وهذا من شأنه ان يبعث الاطمئنان لدى الملاك وأصحاب المصالح حول استمرارية المؤسسة الذي بدوره يعتبر الهدف الأساسي للشركات وكل الأطراف التي لها علاقة بالشركة بما يدعم الحوكمة، كما ان استمرارية الشركات في مزاوله النشاط يعتبر غاية تسعى الحوكمة الى تحقيقها وتعد محل اهتمام كل الاطراف داخل الشركة من مساهمين ومجلس الادارة والادارة العليا و اصحاب المصالح (الموردين، الموظفين، الزبائن، المقرضين ..).

4. الخاتمة:

حملت هذه الدراسة في طياتها ابراز وتحليل دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم أداء الشركة محل التدقيق وتحليل قدرتها على الاستمرارية عن طريق تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف مدقق الحسابات، ومن خلال دراسة حالة لمكتب محافظ الحسابات وتطبيق الإجراءات التحليلية على الشركة محل التدقيق وإجراء مقابلات شخصية مع محافظ الحسابات، وتوصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يطبق مدققي الحسابات الإجراءات التحليلية اثناء مهمة التدقيق.
- يعتمد مدققي الحسابات على الإجراءات التحليلية لتقييم أداء الشركات محل التدقيق وتحليل قدرتها على الاستمرارية.
- مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة يعتمد على أسلوب المقارنات البسيطة والنسب المالية اثناء تطبيق الإجراءات التحليلية.
- من خلال تحليل بعض النسب المالية من طرف محافظ الحسابات للشركة محل التدقيق اتضح ان أداء الشركة في تحسن وأوصى مسيري الشركة على تحسن بعض الجوانب خاصة ما تعلق بالمدروية الاقتصادية والمالية، وهذا يوضح دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات.
- من خلال تحليل قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية من طرف محافظ الحسابات اتضح ان الشركة في مأمن من الفشل المالي ولا توجد أي مشاكل مالية تواجهها وإن وجدت فعلى محافظ الحسابات اعلام المسيرين بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة ومنه يتضح دور هذه الإجراءات في دعم حوكمة الشركات بحيث ان استمرارية الشركة تعتبر الهدف الأساسي للمساهمين والمسيرين وأصحاب المصالح.
- إثبات صحة الفرضية الأولى التي تفيد بمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة من خلال تحديد التغيرات والتقلبات التي تحدثت في الأداء وتحديد مدى توافقها مع الخطط والأهداف المسطرة من طرف مجلس الإدارة.
- إثبات صحة الفرضية الثانية التي تفيد بمساهمة الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة من خلال تحديد المشاكل المالية من اجل ضمان حقوق ملاك المؤسسة وأصحاب المصالح بما يتوافق مع أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

5. قائمة المراجع:

- Amina Bendjaballah و Ahmed Chemseddin Bouarar. (2021). The Effect of Applying Analytical Procedures on Audit Quality: An Empirical Study . *Journal of the Developments Policies and the Prospective Studie.Vol06 ،No.(02)*
- Cadbury report .(1992) .financial report of the committee on the financial aspects of corporate governance, Burgess Science Press .*Burgess Science Press.*
- Carlos pinho .(2014) .The Usefulness of Analytical Procedures: An Empirical Approach in the Auditing Sector in Portugal .*Research gate.*
- OECD. (1999). Organization for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance. *Principles of Corporate Governance.*
- Stringer, K. W. (2015). A Statistical Technique for Analytical Review. *Journal of Accounting Research, Vol 13 No(03).*
- Zoran Vukčević .(2012) .importance of corporate governance . *International journal of economics and Law, Vol .05 No 2.*
- لخضر لقليطي، و لحسن دردوري. (2017). أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة. *مجلة الاقتصاد الصناعي العدد(12).*
- خليدة عايب ، و فاتح سردوك. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر.4. *مجلة رؤى اقتصادية العدد (12).*
- صالح ابو بكر محمد عبد الرحيم الجازوي. (2015). أثر استخدام المراجع الخارجي اللبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية. *رسالة مقدمة للحصول على درجة الاجازة العليا، الماجستير. بنغازي، ليبيا: جامعة بنغازي.*
- محمد سالم الصادق . (2015). دور المراجعة التحليلية في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر. *مجلة البحر الأحمر العدد(8).*
- الفين ارينز، و جيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل.* (محمد محمد عبد القادر الديسبي، المترجمون) الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- المادة 23 من القانون 01-10. (2010). القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان، 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد42، 2010، المادة23، ص7. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .*

- بن عمر محمد البشير . (2022). التنبؤ بالفشل المالي للشركات باستخدام نماذج (Beaver، Altman، Kida) دراسة حالة شركة الرواد للصناعات والخدمات بالوادي في الفترة 2017-2020. اقتصاد المال والاعمال، المجلد 7/العدد(1).
- حنان رزاق سالم. (2020). استخدام نموذج KIDA و SHERROD للتنبؤ بالفشل المالي لتفادي الوقوع في الإفلاس دراسة حالة مجمع صيدال للفترة 2011-2018. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 3 العدد(2).
- سعاد شكري معمر . (2020). محاضرات في التسيير المالي جامعة البويرة. مطبوعة موجهة إلى طلبة العلوم المالية والمحاسبة. جامعة البويرة.
- عبد الستار عبد الجبار الكبيسي. (2008). تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة، دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن. جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية العدد(02).
- عمر شريقي. (2016). التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد(19).
- محمد أكرم ابو شرح. (2012). إثر استخدام الاجراءات التحليلية كأداة للرقابة على الاداء واكتشاف الانحرافات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة. مذكرة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجيستر. غزة، فلسطين: الجامعة الاسلامية.
- نورالدين رافع. (2022). تقاطعات أهمية المؤشرات التشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية،، 2022. مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 10 العدد(2).