

إستخدام المراجعة التحليلية في التدقيق (دراسة ميدانية في الجزائر)

The Using of Analytical Review in Auditing (field study in Algeria)

د. لونيس نعيم¹، رويحة عادل²¹ جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل (الجزائر)، lounis.naim2@gmail.com² جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل (الجزائر)، rouikha.a@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2021/01/20

تاريخ القبول: 2021/03/24

تاريخ النشر: 2021/03/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أساليب المراجعة التحليلية في عملية التدقيق في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتصميم إستبيان موجه لأهل الاختصاص في مجال التدقيق، وتوصلنا إلى أن المدققين في الجزائر لا يستعينون بالإجراءات (المراجعة) التحليلية عند قيامهم بعملية التدقيق بل أن هناك من لا يعرفها أصلا بالرغم من أن المراجعة التحليلية تساعد المدقق وتساهم في تحسين عملية التدقيق من خلال تقليل الوقت والتكلفة خصوصا إن كان المدقق ملما بالأساليب الحديثة القائمة على التحليل المالي وكذا معرفته بالبرامج الإحصائية وكيفية إستخدامها.

كلمات مفتاحية: الإجراءات التحليلية، التدقيق المحاسبي، التحليل المالي.

تصنيفات JEL : M42، C02

Abstract :

The aim of the study is to know the extent of applying the analytical procedures methods in the audit process in algeria, so we designed a questionnaire for those with specialization in auditing. Through this study, we concluded that auditors in Algeria do not use analytical procedures when carrying out an audit, And we found that analytical review procedures help checker and contribute to improve the audit process that the auditor was aware of modern methods based on financial analysis, as well as knowledge of statistical programs and how to use them.

Keywords: Analytical procedures; financial analysis.

JEL Classification Cods : M42, C02.

المقدمة:

لأهمية رأي المدقق وتقريره جاءت الهيئات الدولية وضبطت الممارسات المهنية ووضعت معايير التدقيق الدولية، وهذا التغير والتطور الحاصل في مهنة التدقيق وجب أن يصاحبه نفس التغير على مستوى خدمات مدقق الحسابات فمن الضروري أن يطور من أساليبه وإجراءاته المستخدمة، فقد ظهرت عدة توجهات من قبل جهات مهنية حول استخدام أساليب التحليل المتمثلة في تحليل النسب ودراسة الاتجاهات فضلا عن أساليب أخرى، كتحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية وهذه الأساليب تعرف بالمراجعة التحليلية، واستخدام هذه الأساليب يعد تطورا نوعيا لمهنة التدقيق.

تقوم إجراءات المراجعة التحليلية على التمكن في الأرقام التي تتضمنها الحسابات المختلفة والنظرة الفاحصة لكل ما تحتويه من دلالات، ويتم التوقف عند الأمور الشاذة وغير العادية التي قد تظهرها السجلات وفحصها فحصا دقيقا وبالشكل الذي يسمح بإبداء رأي سليم حول القوائم المالية.

من خلال ما سبق عرضه يمكننا طرح التساؤل التالي:

هل يتم استخدام المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجزائر؟

تندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية:

في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق تستخدم المراجعة التحليلية؟

هل تساعد المراجعة التحليلية في تقليل التكلفة والوقت المستغرق في عملية التدقيق؟

فرضيات الدراسة: وللإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- لا يتم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في الجزائر.
- تستخدم المراجعة التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق.
- تساعد المراجعة التحليلية في تقليل التكلفة والوقت المستغرق في عملية التدقيق.

أهمية الدراسة: تنبثق أهمية الموضوع من الناحيتين العلمية والعملية لكون موضوع الإجراءات التحليلية يعتبر حديث النشأة نسبيا في الجزائر والإسهامات والدراسات التي ناولته على الصعيد المحلي تعتبر قليلة جدا، كما تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الإجراءات التحليلية التي لها القدرة على إكتشاف الحسابات التي تشوبها الأخطاء والتلاعبات ومن ثم الوقوف على أسباب هذه الأخطاء والتحريفات.

أهداف الدراسة: إن الهدف الأساسي لدراستنا هذه هو تبيان ما إذا كان مدقق الحسابات في الجزائر يستعين بالإجراءات التحليلية عند قيامه بعملية التدقيق، وهناك أهداف أخرى لهذه الدراسة نذكرها على النحو التالي:

معرفة أساليب استخدام المراجعة التحليلية والعوامل المؤثرة على إختيارها.

معرفة الأهداف من استخدام المراجعة التحليلية.

معرفة توقيت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

معرفة الصعوبات التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجزائر.

المنهج المتبع في الدراسة: إعتمدنا في الشق النظري على المنهج الوصفي من خلال إجراء مسح مكتبي للمراجع ذات الصلة بموضوع دراستنا، أما الشق الثاني التطبيقي فقمنا بتصميم إستبيان موجه لذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق و قمنا بتحليل البيانات المحصلة بتفريغها في البرنامج الإحصائي spss25.

1- ماهية المراجعة التحليلية

1-1. تعريف المراجعة التحليلية:

عرفت المراجعة التحليلية بأنها "الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المراجع وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات بوجود الانحرافات، تم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات، وذلك حسب خبرة مراجع الحسابات وحسه المهني في المراجعة. (الريضي، 2013، صفحة 33)

عرفت معايير التدقيق والرقابة والجودة الدولية المراجعة التحليلية بأنها تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المطلوبة بين كل البيانات المالية وغير المالية وتمثل المراجعة التحليلية تحقيقا ضروريا لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المتخلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير. (ابو غزالة، 2009، صفحة 446)

1-2. أنواع المراجعة التحليلية

تتوقف فائدة المراجعة التحليلية كأدلة إثبات على مدى مقدرة مراجع الحسابات على عمل توقع لما يجب أن يكون عليه رصيد الحساب المسجل، أو نسبة معينة معتمدة على الأرصدة المحاسبية بغض النظر على المراجعة التحليلية المستخدمة، وعادة يعد مراجع الحسابات توقعاته بشأن رصيد حساب ما أو نسبة ما بالنظر إلى معلومات الفترات السابقة، اتجاهات القطاع، توقعات المؤسسة والمعلومات غير المالية (علي، 2007، صفحة 148)، ويتمثل الجانب الأهم في استخدام المراجعة التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملاءمة منها، ويوجد خمسة أنواع رئيسة من الإجراءات التحليلية هي (عبد الفتاح و درويش، 2004، صفحة 161):

1-2-1 مقارنة بيانات العميل مع بيانات القطاع الذي يعمل فيه: يساعد هذا النوع من المراجعة التحليلية في توفير معلومات عن الأداء الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، من خلال عمل مقارنة البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة محل التدقيق، مع البيانات التي تمثل إجمالي النشاط للجهات الأخرى التي تنشط في نفس المجال الذي تعمل فيه المؤسسة، فهذه المقارنة يمكن لها أن تقدم مؤشرا على مدى احتمال حدوث فشل مالي، ومما هو جدير بالذكر أن هناك بعض الجهات التي تقوم بتجميع البيانات المالية للمؤسسات العامة في الصناعات المختلفة وحساب النسب المالية لهذه الصناعات، لذلك تقوم مكاتب التدقيق بشراء هذه النشرات لاستخدامها كأساس للمقارنة عند تدقيقهم لهذه المؤسسات. (منصور و شحاتة، 2003، صفحة 201)

1-2-2 مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترات السابقة: وتعد من أبسط الأساليب كما أنها تتطلب استخدام معلومات قليلة جدا ويقوم هذا الأسلوب باستخدام أرصدة الفترة السابقة كأرصدة متوقعة للفترة الحالية محل التدقيق ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي، إن هذا الأسلوب يكون مقبولا في حالة كون أعمال المؤسسة للسنة الماضية مماثلا للفترة الحالية ولكنه لا يكون كذلك في حالة وجود تغيرات في أعمال المؤسسة أو المعالجات المحاسبية أو قيام المؤسسة بأعمال غير عادية، وفي أغلب الأحيان يستطيع المدقق أن يتعرف بسهولة على العوامل الجارية التي تؤدي حتما إلى تغير القيم عن تلك الفعلية للسنة الماضية، على

سبيل المثال: قيام المؤسسة بطرح منتجات جديدة، شراء معدات، مشاكل في التوريد، استبعاد أحد الأنشطة ونحو ذلك من العوامل وفي تلك الحالات لن تمثل مبالغ السنة الماضية توقعات للسنة الحالية ومع ذلك يوفر تعديل نتائج الفترة السابقة بهذه التغيرات توقعات مقبولة، فالعديد من عناصر القوائم المالية غالبا ما توجد علاقة معقولة بين مبالغها المسجلة للفترة الحالية قيد التدقيق وبين تلك المناظرة لها في الفترة السابقة، لذا يمكن وضع التوقع للمبلغ المسجل في الفترة الحالية عن طريق تسوية مبالغ الفترة السابقة بناء على تغيرات معروفة، فمثلا قد يضع المدقق توقعه لمبيعات الفترة الحالية عن طريق تعديل مبلغ مبيعات الفترة السابقة استنادا إلى تغيرات فترة محددة خلال الفترة الحالية (حامد، 2000، صفحة 548)

1-2-3 مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل: يستعين مدقق الحسابات في المراجعة التحليلية بالمعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية ليقارنها مع المعلومات الفعلية سواء عن الانحرافات السالبة أو الموجبة والتي يستطيع أن يعللها إلى أسبابها وخاصة فيما يتعلق بالعناصر ذات الأهمية الجوهرية في تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية (عبد الفتاح، سمير، و درويش، 2001، صفحة 126)، وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات وأيضا إن لم توجد فروق فيمكن أن يشير ذلك إلى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات (الديسبي و حجاج، 2002، صفحة 260)

1-2-4 مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع: إن هذا الأسلوب يقوم على أساس إجراء المدقق عمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية وتمثل توقعات المدقق القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية، أو قائمة الدخل أو من تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية (الديسبي و حجاج، 2002، صفحة 261) مع مراعاة أن إمكانية التنبؤ بالعلاقات الخاصة بين أرصدة قائمة الدخل أكبر من إمكانية التنبؤ بالعلاقات الخاصة لأرصدة الميزانية لكون أرصدة الأخيرة تمثل أرصدة لحظية في تاريخ معين (حامد، 2000، صفحة 548).

1-2-5 مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية: إن العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية تعتبر أساسا مهما لإجراء التوقعات، والسبب في ذلك كون أن البيانات غير المالية تحدد وتؤكد البيانات المالية بصورة مستقلة، وأن العلاقة بين هذه البيانات تزيد من ثقة ودرجة توقع المدقق ومثال على ذلك توقع ثمن الإيجار بناء على المساحة المستأجرة بالمترب (حامد، 2000، صفحة 548)، إن مقارنة البيانات الفعلية للسنة محل التدقيق بالنتائج المتوقعة المحسوبة لا يقتصر على أساس البيانات المالية فقط وإنما يمكن استعمال البيانات غير المالية في عمل المقارنة حيث يمكن الاعتماد مثلا على معدل (أمر/ساعة) في تقدير تكلفة أجور عمال المصانع في المؤسسات الصناعية (علي، 2007، صفحة 151)

1-3. الأدوات المستخدمة في المراجعة التحليلية:

هناك عدة أدوات تستخدم في المراجعة التحليلية، وتمتد هذه الأدوات من المقارنات البسيطة وصولا إلى التحليلات المعقدة التي تستعمل التقنيات الإحصائية المتقدمة، يأتي في مقدمة هذه الأساليب التحليل المالي بكافة جوانبه وفروعه المختلفة، لأن عمليات التحليل تقوم على أساس المقارنات، إما بصورة عمودية للعناصر أو بصورة أفقية للبيانات (التحليل الأفقي والعمودي)، ومن ثم فإن هذه المقارنات تمكن من اكتشاف القيم الشاذة أو غير المنسجمة مع المقاييس العامة أو مع المقاييس التاريخية.

1-3-1. الأدوات الوصفية غير الكمية

يعتمد هذا النوع من الإجراءات على قدرة المراجع الخارجي وكفاءته ونظريته الفاحصة وتقديره الشخصي للحكم على معقولية الإثبات الذي حصل عليه من خلال فهم طبيعة عمليات المؤسسة موضوع المراجعة، يمتاز هذا النوع من الأساليب

بانخفاض تكلفته وسهولة تطبيقه على الوحدات الاقتصادية كافة، ويشمل هذا الأسلوب الإجراءات التالية (الكبيسي، 2008، صفحة 8):

- الاستفسار.
- التوقعات من النتائج السابقة.
- مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية).
- مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية).

1-3-2. أدوات كمية بسيطة

إن المؤشر أو العامل الدال على ضرورة استخدام هذه الإجراءات في المراجعة هو وجود علاقات بين البيانات التي نشأت بنمط معين، واستمرار هذا النمط إلى فترة مستقبلية ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، تقوم هذه الفلسفة على أساس القيام بإجراء التوقعات من مجموعة من المصادر الخاصة بالصناعة وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

- **التحليل الأفقي:** وهو التحليل الذي يهتم بعملية تقييم الأداء خلال فترتين زمنيتين وذلك بإيجاد العلاقة الأفقية بين بنود أو فقرات قائمة المركز المالي أو بنود أو فقرات قائمة الدخل، وذلك بهدف دراسة الاتجاهات والتغيرات الحاصلة في كل فترة زيادة أو نقصاناً، ومعنى آخر فإن التحليل الأفقي تابع للتغيرات في البنود زيادة أو نقصاناً. مرور الزمن ولهذا فإن شكل التحليل هو تحليل ديناميكي لأنه يبين التغيرات التي حدثت فعلاً ويعرف هذا النوع أيضاً بتحليل الاتجاهات، ويمكن القيام بهذا النوع من التحليل في حلة النسب المالية حيث يمكن مقارنة نسبة ما بمثيلاتها المعدة عن فترة زمنية سابقة أو فترات سابقة، مما يتيح تتبع حركة هذه النسبة زمنياً ويساعد في اتخاذ القرارات المناسبة وهو بهذه الصورة من المقارنة يمكن أن يكون أسلوب أعمق في تقييم الأداء الإداري أكثر من عملية الاقتصار على النسب الخاصة بفترة زمنية واحدة (الزبيدي، 2011، الصفحات 64-65)

- **التحليل الرأسي:** يسمى أيضاً بالتحليل العمودي ويقصد بهذا النوع من التحليل تقييم أداء مؤسسة الأعمال من خلال إيجاد العلاقة بين فقرات أو بنود جانب واحد فقط، وعادة ما تتم المقارنة بين أرقام حدثت في نفس الفترة المالية استبعاداً لأثر التغيرات المفاجئة، بمعنى آخر أن التحليل الرأسي للقوائم المالية يتحقق من خلال التعبير عن كل فترة أو مجموعة من الفقرات في القوائم المالية، وعادة ما يوصف هذا النوع من التحليل بالسكون لانتقاء البعد الزمني له حيث يركز هذا النوع على دراسة العلاقة بين بنود القوائم المالية بتاريخ محدد.

- **تحليل النسب المالية:** ويقصد به تحديد العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام (نسبة رصيد حساب إلى رصيد حساب آخر) (شرف، 2008، صفحة 137)، ويمكن حساب النسب التي تربط بين بندين على مستوى نفس القائمة المالية كما يمكن حساب النسب التي تربط بين بندين على مستوى القوائم المالية المختلفة، فالنسبة هي علاقة رياضية بين متغير وآخر ويجب أن تكون هذه العلاقة ذات أهمية ومدلول تمكن من الحصول على معلومات ودلالات ضمن ظروف معينة، وهذه النسب ليست الغاية في التحليل وإنما هي مؤشرات وتصورات تعطي الوضوح والأحوبة لكثير من التساؤلات المتعلقة بتقييم الأداء وكذلك تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة (الزبيدي، 2011، صفحة 63)، يتضمن تحليل النسب مقارنة العلاقات ضمن أرصدة الحسابات وهذا مفيد بالنسبة لتدقيق الأصول والالتزامات بالإضافة إلى حسابات قائمة الدخل، فتحليل النسب قد يتم إجراءه على سلسلة زمنية أو بشكل مقطعي (عرضي) فعند تطبيق التحليل على سلسلة زمنية فإنه يتم مقارنة النسب طوال الوقت، لأن العلاقات غالباً ما تبقى ثابتة. مرور الوقت أما التحليل المقطعي أو العرضي فإنه يتطلب مقارنة نسب أرصدة الحسابات الخاصة بالمؤسسة مع نسب

المؤسسات الأخرى ومع نسب الصناعة للفترة المعنية، وجمع البيانات لهذا التحليل قد يتطلب جهد أكبر من تحليل السلسلة الزمنية وذلك لضرورة البيانات الخارجية لمؤسسة، إن المراجعة التحليلية تتضمن غالباً استخدام نسب مالية عامة في عملية التدقيق خلال مرحلتَي التخطيط والتدقيق النهائي للقوائم المالية المدققة، وهي مفيدة لفهم الأحداث الحالية والظروف المالية للمؤسسة ولتدقيق القوائم المالية من منظور المستخدم، فالتحليل المالي العام قد يكون فعال في كشف مناطق المشاكل المحتملة للتحليل الإضافي (لسلوس، 2004، الصفحات 46-47)، وبصفة عامة يمكن تبويب النسب إلى نسب السيولة، نسب النشاط، نسب التمويل، نسب الربحية.

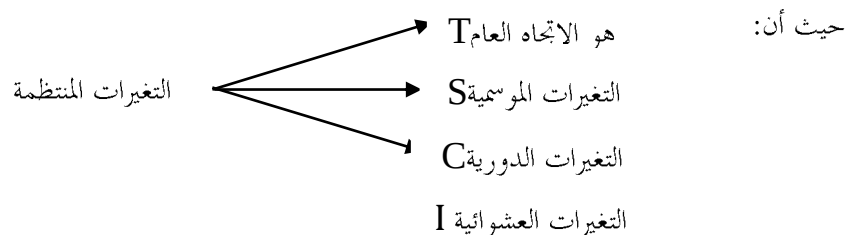
1-3-3. أدوات كمية متطورة

يعاب على استخدام المجموعة السابقة خاصة تحليل النسب وتحليل الاتجاه في الإجراءات التحليلية اعتمادها على التقدير الشخصي للمراجع وافتقارها إلى أساس منهجي دقيق للحكم على مدى معقولية الأرصدة موضع المراجعة، ونظراً لتباعد التقدير الشخصي للمراجع غالباً عن الموضوعية ظهرت الحاجة إلى استخدام أساليب موضوعية لتقييم مدى معقولية الأرصدة، بحيث يتمكن المراجع من خلال استخدامها من التنبؤ بقيمة تقترب إلى حد كبير من الواقع (لطفي، 1997، صفحة 91)، ومن هذا المنطلق اتجه المراجعون إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية في التنبؤ بقيمة الأرصدة موضع المراجعة بعيداً عن التقدير الشخصي والموضوعية في الحكم، وتعتمد هذه الأساليب على بناء معادلات رياضية إحصائية، ومن أشهر هذه الأساليب نجد:

- **أسلوب تحليل الانحدار:** من خلال هذا الأسلوب يتم التنبؤ بقيمة أحد الأرصدة في القوائم المالية باستخدام قيم نفس الرصيد في فترات سابقة وتكون مهمة المدقق إجراء مقارنة بين القيمة المتنبأ بها والقيمة الفعلية الواردة بالقوائم وتحديد ما إذا كان الفرق جوهرياً أم لا والذي يعتبر الأساس في اتخاذ قراره بالقيام بفحص إضافي للتحقق مما إذا كانت تلك الفروق ناتجة عن أخطاء جوهريّة أو ناتجة عن تغيرات في ظروف المؤسسة والأحوال الاقتصادية، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند استخدام أسلوب تحليل الانحدار نوع العلاقة بين المتغير التابع والمتغير أو المتغيرات المستقلة لكي يحدد الشكل المحتمل لنموذج الانحدار.

- **أسلوب تحليل السلاسل الزمنية:** السلسلة الزمنية هي سلسلة معطيات إحصائية مرتبطة بالزمن، أو عبارة عن سلسلة قيم ظاهرة معينة تتغير في الزمن، تعتبر دراسة تطور الظواهر واتجاهاتها والتحكم في مساراتها من بين أسباب نجاح المؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على الطرق العلمية في تسييرها، حيث تحتاج كل مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها إلى معرفة وتحليل الظواهر المحيطة بها والعوامل التي تؤثر فيها والتنبؤ بقيمتها في المستقبل، ولتحديد وبلوغ ذلك يجب دراسة وتحليل معطيات الفترات السابقة لهذه الظاهرة قصد تحديد مسارها واتجاهها العام، بشرط أن تكون كاً قيمة من هذه المعطيات مرتبطة بفترة زمنية أو بتاريخ معين (سنة، شهر، أسبوع...) (جلاطو، 2001، صفحة 167) وهناك عدة نماذج للسلسلة الزمنية وأبرزها:

$$Y = T + S + C + I$$



• **نموذج التخطيط المالي:** فطبقا لهذا النموذج يتم البدء بإختيار أحد القوائم المالية باعتباره المتغير الرئيسي (المستقل) حيث يستخدم للتنبؤ ببقية البنود، وقد طبق هذا النموذج على المبيعات الشهرية حيث مثلت المتغير المستقل، هذه المبيعات لا تخضع للتنبؤ بل يؤخذ رقم المبيعات الحقيقي بعد تدقيقه حسابيا ومستنديا ضمانا لدقة التنبؤات، ومنه تستخدم المبيعات الشهرية للتنبؤ بأرصدة الحسابات الأخرى مثل تكلفة المبيعات، وبعد انتهاء كافة التنبؤات يتم إعداد قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ومقارنتها مع القوائم المالية الفعلية لتحديد مدى معقولية القيم الظاهرة في هذه القوائم (محمد طاهات، 2003، صفحة 37)

• **نموذج التدفق النقدي:** ويعتبر هذا النموذج امتداد نموذج التخطيط المالي، حيث يعتمد على متغير رئيسي كأساس للتنبؤ ويستخدم أسلوب الانحدار العادي القائم على طريقة المربعات الصغرى لتحديد معاملات الانحدار التي تربط بين قيمة البند المراد التنبؤ بها (المتغير التابع) وقيمة البند المستخدم في التنبؤ (المتغير المستقل)، ويختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية وليس قيمة المبيعات الشهرية (محمد طاهات، 2003، صفحة 38)، كذلك لا يسعى نموذج التدفق النقدي إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها، بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، أما القيم الحقيقية لعناصر المصروفات والإيرادات غير العادية والأصول الثابتة والقروض طويلة الأجل لا يتم التنبؤ بها لذلك تعد قوائم مالية تقديرية للدخل والمركز المالي.

1-4 إعتمادية المراجعة التحليلية: إن استخدام المدقق للمراجعة التحليلية يتوقف على عدة عوامل أبرزها ما يلي (الرابعي، 2006، صفحة 65):

- تقييم المدقق لخطر الرقابة الداخلية: عندما يكون نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة يتمتع بالقوة والفاعلية فإنه سيمنح المدقق فرصة أكبر للاعتماد على المراجعة التحليلية، لأن قوة الرقابة الداخلية تشير إلى قلة إمكانية وجود الأخطاء في القوائم المالية، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا ولا يتمتع بالكفاءة فإن المدقق سيلجأ إلى تنفيذ اختبارات تفصيلية للعمليات والأرصدة للحصول على الدليل الملائم والكافي، ففي حالة قوة الرقابة الداخلية يزداد اطمئنان المدقق إلى سلامة المعلومات المالية وغير المالية وبالتالي يزداد اطمئنانه إلى النتائج التي يتوصل إليها بتطبيقه للمراجعة التحليلية.
- الخبرة السابقة بالمؤسسة: إن المعرفة السابقة للمدقق بالمؤسسة أو المجال الذي تعمل فيه يعد أمرا داعما لاعتماده بصورة أكبر على المراجعة التحليلية، حيث أن فاعلية استخدام المراجعة التحليلية تتوقف على حصول المدقق وبشكل مستقل على المعلومات الضرورية بالمؤسسة والنشاط الذي تعمل فيه.
- حجم المؤسسة: التغير في حجم المؤسسة سيتبعه تغير في قوة الرقابة الداخلية وحجم العمليات ودرجة تعقيدها، فالمؤسسات الكبيرة تحرص على أن يكون نظام الرقابة الداخلية فيها قويا نظرا لكبر وضخامة وتعقد عملياتها على عكس المؤسسات الصغيرة، لكن وعلى الرغم من أن بعض المؤسسات الصغيرة تملك نظام رقابة داخلية قوي فإن المدققون يفضلون القيام بالاختبارات التفصيلية للحصول على الإثبات حتى ولو أخذت وقتا أطول من الوقت الذي يأخذه تنفيذ المراجعة التحليلية، معلنين ذلك بتوفر المستندات بشكل أسهل وحجم عملياتها قليل وإمكانية إجراء الفحص المستندي بصورة سهلة وذلك على عكس المؤسسات الكبيرة بحيث يفضل المدققون استخدام المراجعة التحليلية.

- استمرار العلاقات بين البيانات على مدار الفترات: فعندما تتمتع العلاقات بين البيانات على مدار الفترات بالاستقرار تصبح المراجعة التحليلية أكثر فاعلية، الأمر الذي يؤدي إلى استخدامها بدرجة أكبر أما إذا كانت العلاقات بين البيانات لا تتمتع بالاستقرار خاصة في المؤسسات ذات النمو السريع فإنه من الصعب تحقيق الفاعلية من استخدام المراجعة التحليلية.

- طبيعة التأكيدات: بحيث يمكن أن تكون المراجعة التحليلية كاختبارات عادلة للتأكيدات التي تتضمن بيانات غير صحيحة والتي لم يتم الكشف عنها بفحص الدليل أو أنه ليس من السهل الحصول على الدليل الخاص بها.

2- الدراسة الميدانية

اعتمدنا في الاستبيان على المتغيرات النوعية الرتبية والتي تعرف بالمتغيرات التي يمكن وضع صفاتها أو أقسامها في ترتيب تصاعدي أو تنازلي مثال (موافق بشدة، موافق، غير متأكد، غير موافق، غير موافق بشدة) وهذا حسب معيار ليكارت الخماسي.

والمعايير التي استخدمناها حسب صيغة و منهج السؤال تكون حسب الجدول التالي:

الجدول 01: مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: (شادن، 2009، صفحة 87)

1-2. معامل ثبات الاستبيان: Teste de Fiabilité

يعني إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، نعتمد على معامل Alpha de Cronbach وهو ومعامل الثبات يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، ولما تقترب قيمة معامل الثبات من الواحد يكون الثبات مرتفعاً ولما تقترب من الصفر يكون الثبات منخفضاً، بالنسبة لمعامل ثبات الاستمارة كرونباخ ألفا فقد قدرت قيمته بـ 0,858 أي (85,80%) وبذلك يمكن القول بأن

عبارات الاستمارة وأسئلتها متناسقة داخلياً بدرجة جيدة، ومعامل الصدق هو 0,858 ونجده يساوي 0,9262 أي 92,62% ما يدل على قياس وملائمة العبارات للهدف المراد الوصول إليه من خلال الاستبيان.

2-2. التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة:

سنقوم بتحليل عبارات الاستمارة بداية بمعرفة الاتجاه العام "لأجوبة الأفراد المعنىين" من خلال التكرارات والمتوسطات، المدى، والانحراف المعياري وكذلك المتوسط المرجح ومن ثم تحليلها وفقاً للنتائج المحصل عليها، حيث نوضح البيانات الشخصية للفئة المستجوبة (العمر والمؤهل العلمي والوظيفة المشغولة وعدد سنوات الخبرة).

1-2-2. التوزيع حسب المعلومات الشخصية: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر والمؤهل

العلمي والوظيفة المشغولة وعدد سنوات الخبرة:

الجدول 02: التوزيع حسب المعلومات الشخصية

العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة	سنوات الخبرة	
83	83	83	83	حجم العينة
0	0	0	0	البيانات المفقودة
3,06	3,99	2,27	2,84	المتوسط الحسابي
,992	1,542	1,094	,969	الانحراف المعياري

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول حجم العينة والذي يساوي 83 وعدد البيانات المفقودة وكان يساوي الصفر، أما المتوسطات الحسابية لكل متغير فكل ما كانت فاصلة المتوسط الحسابي قريبة من الصفر كل ما كانت الإجابات متقاربة وفي هذه الحالة نجد فقط الأعمار متقاربة أما البقية فهي متباعدة نوع ما، أما الانحرافات المعيارية أو التشتتات لكل من المتغيرات الشخصية المدونة في الاستبيان فكلما اقتربت من الصفر كلما كان التوزيع متقارب وفي هذه الحالة نجد الانحرافات المعيارية متباعدة عن الصفر مما يعني عدم تساوي فئات المتغيرات أي هناك توزيع في كل متغير حسب مكوناته وفئاته داخل عينة الدراسة.

2-2-2. توزيع أفراد المجتمع حسب العمر:

الجدول 03: التوزيع حسب العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية	النسب التراكمية
من 50 سنة إلى 60 سنة	29	34.9	34.9
من 40 سنة إلى 50 سنة	26	31.3	66.3
من 30 سنة إلى 40 سنة	20	24.1	90.4
أقل من 30 سنة	5	6	96.4
أكثر من 60 سنة	3	3.6	100
المجموع	83	100	-----

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول التكراري الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر تبين أن (29) من أفراد العينة يمثلون ما نسبته (34,9%) وهي أعلى نسبة من العدد الإجمالي تتراوح أعمارهم ما بين (من 50 إلى 60 سنة)، في حين وجد أن (26) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (31,3%) وهي ثاني نسبة من العدد الإجمالي للعينة تتراوح أعمارهم (من 40 إلى 50 سنة)، وكذلك وجد أن (20) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (24,1%) وهي ثالث نسبة من العدد الإجمالي للعينة تتراوح أعمارهم (من 30 إلى 40 سنة)، وأيضا وجد أن (05) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (06,0%) وهي رابع نسبة من العدد الإجمالي للعينة كانت أعمارهم (أقل من 30 سنة)، وأخيرا وجد أن (03) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (03,6%) وهي أقل نسبة من العدد الإجمالي للعينة أعمارهم تنتمي للفتة (أكثر من 60 سنة)، وهذا ما يدل على وجود تحانس مقبول في توزيع الاستبيان من حيث السن، وهذه النتيجة تدل على ارتفاع واضح للأعمار لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن قرابة نصف عينة الدراسة أعمارهم تتراوح ما بين 40 إلى 60 سنة الأمر الذي يخدم الدراسة الحالية وذلك للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة باختلاف أعمارهم التي تعبر عن أحوبة قد حتما على آرائهم.

2-2-3. التوزيع حسب الوظيفة المشغولة :

الجدول 04: التوزيع حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية	النسب التراكمية
خبير محاسبي	28	33.7	33.7
أستاذ جامعي	24	28.9	62.7
مستثمر	18	21.7	84.3
محاسبو الشركات	13	15.7	100
المجموع	83	100	-----

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال للجدول التكراري الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المرتبة الوظيفية الحالية يتبين أن (28) من أفراد العينة يمثلون ما نسبته (33,7%) من العدد الإجمالي وهي النسبة الأكبر يشغلون منصب خبير محاسبي، في حين وجد أن (24) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (28,9%) من العدد الإجمالي للعينة يشغلون منصب أستاذ جامعي، وكذلك وجد أن (18) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (21,7%) من العدد الإجمالي للعينة يشغلون منصب مستثمر، وأخيراً وجد أن (13) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (15,7%)، وهي أقل نسبة من العدد الإجمالي للعينة يشغلون منصب محاسب شركة، وهذا ما يدل على وجود تجانس مقبول في توزيع الاستبيان من حيث المرتبة الوظيفية الحالية، وهذا الجدول يتناسب مع جدول تكرارات سنوات الخبرة حيث كلما زادت سنوات الخبرة زادت المرتبة الوظيفية الحالية، وهذه النتيجة تدل على تنوع من حيث المراتب الوظيفية بين أفراد عينة الدراسة الأمر الذي يخدم الدراسة الحالية وذلك للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة باختلاف مراتبهم الوظيفية.

2-2-4. التوزيع حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول 05: التوزيع حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية	النسب التراكمية
من 10 سنوات إلى 15 سنة	40	48.2	48.2
أكثر من 15 سنة	21	25.3	73.5
أقل من 5 سنوات	12	14.5	88
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	10	12	100
المجموع	83	100	-----

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال للجدول التكراري الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخدمة يتبين أن (40) من أفراد العينة يمثلون ما نسبته (48,2%) وهي أعلى نسبة من العدد الإجمالي، تتراوح سنوات الخدمة لديهم ما بين (من 10 سنوات إلى 15 سنة)، في حين وجد أن (21) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (25,3%) وهي ثاني نسبة من العدد الإجمالي للعينة سنوات الخدمة تنتمي للمجال (أكثر من 15 سنة) وكذلك يوجد (12) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (14,5%) من العدد الإجمالي للعينة سنوات خدمتهم تتراوح ما بين (أقل من 05 سنوات) وأخيراً وجد أن (10) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (12,0%) وهي أقل نسبة من العدد الإجمالي للعينة سنوات الخدمة لديهم كانت تنتمي للفئة (من 05 إلى 10 سنوات)، وهذا ما يدل على وجود تجانس مقبول في توزيع الاستبيان من حيث سنوات الخدمة، وهذه النتيجة تدل على ارتفاع واضح لسنوات الخدمة لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن قرابة نصف عينة الدراسة سنوات خدمتها تتراوح ما بين

10 إلى 15 سنة، الأمر الذي يخدم الدراسة الحالية وذلك للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة باختلاف سنوات خدمتهم التي تعبر عن خبرات تنعكس حتما على آرائهم.

2-2-5. التوزيع حسب المؤهل العلمي:

الجدول 06: التوزيع حسب المؤهل العلمي

النسب التراكمية	النسب المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
41.0	41.0	34	ليسانس
71.1	30.1	25	دكتوراه
80.7	9.6	8	ماستر
89.2	8.4	7	شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية
96.4	7.2	6	ماجستير
100	3.6	3	خريجو التكوين المهني
-----	100	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال استعراضنا للجدول التكراري الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الدراسي يتبين أن (34) من أفراد العينة يمثلون ما نسبته (41,0%)، وهي أعلى نسبة من العدد الإجمالي، مؤهلهم العلمي (ليسانس)، في حين وجد أن (25) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (30,1%) وهي ثاني نسبة من العدد الإجمالي للعينة مؤهلهم العلمي (دكتوراه)، وكذلك وجد أن (8) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (9,6%) وهي ثالث نسبة من العدد الإجمالي للعينة مؤهلهم العلمي (ماستر)، وأيضا وجد أن (7) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (8,4%) وهي رابع نسبة من العدد الإجمالي للعينة مؤهلهم العلمي (شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية)، وأيضا وجد أن (6) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (7,2%) وهي خامس نسبة من العدد الإجمالي للعينة مؤهلهم العلمي (ماجستير)، وأخيرا وجد أن (3) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (3,6%) وهي أقل نسبة من العدد الإجمالي للعينة، هم من فئة (خريجو التكوين المهني) وهذا ما يدل على وجود تجانس مقبول في توزيع الاستبيان من حيث المؤهل العلمي، وتدل هذه النتيجة على تنوع المؤهلات العلمية بين أفراد عينة الدراسة مع ارتفاع لمؤهل (ليسانس) حيث كان يساوي تقريبا نصف حجم العينة، أيضا ارتفاع نوع ما في مؤهل (مهندس) مما يعكس توافر مستويات تعليمية جيدة لأغلب أفراد الدراسة، الأمر الذي يخدم الدراسة الحالية وذلك للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة باختلاف مستواهم التعليمي والاستناد على مستويات جامعية مختلفة من حيث مدة ومنهج التكوين.

2-3. الدراسة الإحصائية للسؤال الأول : مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

الجدول 07: إحصائيات السؤال الأول

الأجوبة	التكرارات	النسب المئوية	النسب التراكمية
أحيانا	59	71.1	71.1
مطلقا	15	18.1	89.2
دائما	9	10.8	100
المجموع	83	100	-----

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال استعراضنا للجدول التكراري الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للسؤال الذي يخص آراء المستجوبين حول السؤال (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟) يتبين أن (59) من أفراد العينة يمثلون ما نسبته (71,1%) ، وهي أعلى نسبة من العدد الإجمالي، أجابوا (أحيانا)، في حين وجد أن (15) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (18,1)

(%) وهي ثاني نسبة من العدد الإجمالي للعينة أحابوا (مطلقا) وأخيرا وجد أن (09) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (10,8%) وهي أقل نسبة من العدد الإجمالي للعينة أحابوا (دائما).

2-4. الدراسة الإحصائية لمخاور الاستبيان : قسمنا بحثنا إلى خمسة محاور أساسية:

الجدول 08: يمثل إحصائيات المخور الأول (أساليب استخدام المراجعة التحليلية والعوامل المؤثرة على اختيارها)

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
موافق	0,615	1,711	0	1	4	48	30	س1
موافق بشدة	0,948	1,831	0	8	7	31	37	س2
موافق	0,857	2,145	0	8	13	45	17	س3
موافق	0,605	2,108	0	2	14	58	9	س4
موافق	0,729	2,133	0	2	22	44	15	س5
موافق	0,640	2,169	0	2	19	53	9	س6
موافق	0,837	2,301	0	8	21	42	12	س7
موافق	0,721	1,542	0	2	5	29	47	س8
موافق	0,744	1,992	0	33	105	350	176	نتيجة المخور

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول (08) أن نتيجة الإجابات حول المخور هي موافق والمعياري المعتمد عليه لتحديد نتيجة المخور هو المتوسط الحسابي المرجح والذي يساوي متوسط المتوسطات (أي نجمع المتوسطات ونقسم المجموع على عدد الأسئلة الفرعية للمخور) وهو يساوي من خلال الجدول 1,992 وهو ينتمي لمجال الاتجاه الثاني : [1.8 – 2.59] الذي يقابل الإجابة موافق" ما يعني أن الاتجاه العام للعبارة يكون حول الإجابة موافق، أي أن فقرات هذا المخور ذات أهمية للعينة المستجوبة، وأن المستجوبون قد متجاوبون مع بيانات الاستبيان خلال هذا المخور.

الجدول 09: يمثل إحصائيات المخور الثاني (مدى تأثير تلك العوامل على اختيار نوع الأسلوب)

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
موافق	0,761	1,867	0	3	10	43	27	س9
موافق	0,867	2,253	0	8	20	40	15	س10
موافق بشدة	0,910	1,687	0	7	4	28	44	س11
موافق بشدة	0,499	1,434	0	0	0	36	47	س12
موافق بشدة	1,014	1,578	0	10	2	14	57	س13
موافق	0,917	2,036	1	7	9	43	23	س14
موافق بشدة	0,828	1,809	1	35	45	204	213	نتيجة المخور

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول (09) أن نتيجة الإجابات حول المخور هي موافق بشدة، وأن المستجوبون قد متجاوبون مع بيانات الاستبيان خلال هذا المخور.

الجدول 10: يمثل إحصائيات الخور الثالث (أهداف استخدام المراجعة التحليلية)

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
س15	1,004	2,277	0	9	29	21	24	
س16	0,802	1,940	0	1	21	33	28	
س17	0,686	2,277	0	4	22	50	7	
س18	1,375	2,843	15	15	7	34	12	
س19	0,867	2,169	1	4	21	39	18	
س20	1,356	2,470	14	2	14	32	21	
س21	0,659	2,072	0	1	18	50	14	
نتيجة الخور	0,964	2,293	30	36	132	259	124	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول (10) أن أغلبية البيانات تتمركز حول الإجابة موافق" كما أن أكبر مجموع للتكرارات والذي يساوي 259 أكبر قيمة له تقابلها الإجابة " موافق " ومنه فإن نتيجة الإجابات حول الخور هي موافق، أن فقرات هذا الخور ذات أهمية للعينة المستجوبة وأن المستجوبون قد متجاوبون مع بيانات الاستبيان خلال هذا الخور.

الجدول 11: يمثل إحصائيات الخور الرابع (توقيت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق)

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
س22	1,197	2,301	1	20	9	26	27	
س23	1,052	2,470	1	17	17	33	15	
س24	0,774	2,241	0	4	25	41	13	
نتيجة الخور	1,008	2,337	2	41	51	100	55	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول (11) أن أغلبية البيانات تتمركز حول الإجابة موافق" كما أن أكبر مجموع للتكرارات والذي يساوي 100 أكبر قيمة له تقابلها الإجابة " موافق " ومنه فإن نتيجة الإجابات حول الخور هي موافق، والمعيار المعتمد عليه لتحديد نتيجة الخور هو المتوسط الحسابي المرجح والذي يساوي متوسط المتوسطات (أي تجمع المتوسطات ونقسم المجموع على عدد الأسئلة الفرعية للمحور) وهو يساوي من خلال الجدول 2,337 وهو ينتمي لنحال الاتجاه الثاني : [1.8 – 2.59] الذي ما يقابل

الإجابة موافق" ما يعني أن الاتجاه العام للعبارة يكون حول الإجابة موافق، أي أن فقرات هذا المحور ذات أهمية للعينة المستجوبة، وأن المستجوبون قد متجاوزون مع بيانات الاستبيان خلال هذا المحور .

الجدول 12: يمثل إحصائيات المحور الخامس (صعوبات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية)

النتيجة	الاختلاف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	س
موافق	0,843	1,819	0	5	8	37	33	25
موافق	0,794	2,169	0	1	31	32	19	26
موافق	0,659	1,831	0	1	9	48	25	27
موافق	0,848	1,988	1	3	14	41	24	28
موافق بشدة	1,011	1,952	0	11	7	32	33	29
موافق	1,033	2,301	0	16	12	36	19	30
موافق	0,692	2,096	0	4	12	55	12	31
موافق	0,840	2,022	1	41	93	281	165	نتيجة المحور

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول (12) أن أغلبية البيانات تتمركز حول الإجابة موافق" كما أن أكبر مجموع للتكرارات والذي يساوي 281 أكبر قيمة له تقابلها الإجابة " موافق "ومنه فإن نتيجة الإجابات حول المحور هي موافق، أي أن فقرات هذا المحور ذات أهمية للعينة المستجوبة وأن المستجوبون قد متجاوزون مع بيانات الاستبيان خلال هذا المحور.

الخاتمة:

حاولنا من خلال دراستنا إبراز المفاهيم الأساسية المتعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية بصفة عامة وكان ذلك في الشق النظري للدراسة، وحاولنا معرفة ما إذا كانت هذه الإجراءات تطبق في الجزائر.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن الجزائر استجابت للمستجدات الدولية بإصدار وزارة المالية وعن طريق المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
 - لا يتم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في الجزائر وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
 - تستخدم المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية.
 - تساعد المراجعة التحليلية في تقليل التكلفة والوقت المستغرق في عملية التدقيق وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
 - هناك عدة عوامل تؤثر على إختيار الأسلوب الأنسب من بينها (التكلفة، الوقت المستغرق نشاط وحجم المؤسسة، توفر المعلومات من عدمها...إلخ).
 - إمكانية تطبيق المراجعة التحليلية المتطورة وذلك لتوافر عدة برامج حاسوبية جاهزة تساعد على استخدام هذه الأساليب، مع مراعاة ضرورة توافر خلفية علمية في مجال الإحصاء والرياضيات لدى المدقق
- التوصيات:** يجدر بنا تقديم بعض التوصيات والتي نراها أساسية:
- ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في مجال التدقيق من خلال عمل ورشات وبرامج تدريبية بشكل دوري.
 - ضرورة إصدار قوانين ومراسيم مدعمة ومكملة للمقرر 23 الذي أصدره المجلس الوطني للمحاسبة، حتى يتمكن المدققون من تطبيق محتواه بكل احترافية وحيادية.

أفاق البحث:

- مدققي الحسابات في الجزائر ومدى إستخدامهم للمراجعة التحليلية.
- مساهمة المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخص للمدق

المصادر والمراجع:

1. البديوي أحمد منصور، و السيد شحاتة شحاتة، (2003)، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
2. الديسطي عبد القادر محمد، و حجاج حامد أحمد، (2002)، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
3. الرباعي عبده راشد يوسف. (2006)، استراتيجيات المراجعة" دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
4. الربضي كناري سعيد، (2013)، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة عمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الاردني، رسالة ماجستير، جامعة حدار، الأردن .
5. الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، و ناجي محمود درويش، (2001)، المراجعة الخارجية: موضوعات متخصصة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية.
6. السيد أمين احمد لطفي، (1997)، المراجعة بإستخدام التحليل الكمي وطرق دعم القرار، دار النهضة العربية، مصر.
7. الكبسي عبد الستار عبد الجبار، (2008). تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة (دراسة ميدانية). مجلة جامعة الانبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد1، العدد2، ص 1-29، العراق.
8. النصر عبد الفتاح، و محمد ناجي درويش، (2004)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية.
9. الزبيدي محمد حمزة. (2011). التحليل المالي/ تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
10. جيلاطو جيلاني، (2001)، الإحصاء ثمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
11. حامد مصطفى صادق، (2000)، دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة العدد1، جامعة عين الشمس، مصر.
12. شادن هاني عرار، (2009)، مدى إلتزام المدقق الخارجي في الاردن بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطار المادية عند تدقيق البيانات الماية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الأردن.
13. شرف عبد القادر أحمد. (2008). قياس مردود هيكل معرفة مراجعي الحسابات متوسطي الخبرة لإشارات الفحص التحليلي. مصر: رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
14. طاهات عبد الرحمان محمد ياسين، (2003)، تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الاردن.
15. طلالة ابو غزالة. (2009)، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، الإتحاد الدولي للمحاسبين، الأردن.
16. علي نصر عبد الوهاب. (2007)، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية.
17. لسولس مبارك، (2004)، التفسير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

5-الملاحق

1- إستبانة الدراسة:

القسم الأول: معلومات عامة (العمر، أعلى مؤهل علمي تحصلت عليه، التخصص العلمي سنوات الخبرة، الوظيفة الحالية) .
القسم الثاني: إستخدام المراجعة التحليلية في تدقيق الحسابات.

أولاً:مدى إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

() تستخدم بشكل دائم.

() تستخدم أحياناً.

() لا تستخدم مطلقاً.

ثانياً: محاور الإستبيان

1. أساليب إستخدام المراجعة التحليلية.

إتجاهات الرأي					الأسلوب / الإجراء
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					أ)الأساليب الكمية البسيطة: 1. حساب النسب المالية للمؤسسة محل التدقيق و مقارنتها بمعدلات القطاع أو معدلات القطاعات المشابهة لها. 2. مقارنة نسب المؤسسة للسنة المالية مع السنوات السابقة. 3. القيام بتوقعات للمعلومات المالية موضع التدقيق انطلاقاً من تحليل الإتجاه. 4 استخدام تحليل الانحدار البسيط عن طريق إيجاد علاقة بين حسابين و التنبؤ برصيد أحد هذين الحسابين بدلالة الآخر (أحدهما تابع و الآخر مستقل). ب)الأساليب المتقدمة: 1. تحليل الانحدار المتعدد و ذلك عن طريق إيجاد علاقة بين عدة حسابات. 2. تحليل السلاسل الزمنية بإيجاد معادلة تعبر عن العلاقة بين عدة حسابات خلال عدة سنوات للتنبؤ بأرصدة تلك الحسابات في الفترة محل التدقيق. 3. استخدام الشبكات العصبية.

2. مدى تأثير هذه العوامل على نوع الأسلوب.

إتجاهات الرأي					العامل
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. تكلفة الأسلوب المستخدم. 2. الوقت المستغرق. 3. كفاءة هذا الأسلوب وفعاليته. 4. نشاط المؤسسة محل التدقيق. 5. توفر المعلومة اللازمة لتطبيق الأسلوب. 6. سهولة أو صعوبة تطبيق الأسلوب.

إستخدام المراجعة التحليلية في التدقيق (دراسة ميدانية في الجزائر)

3. أهداف إستخدام المراجعة التحليلية.

إتجاهات الرأي					الأهداف
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					1. فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق. 2. تحديد الحسابات التي تستلزم فحصا إضافيا. 3. توثيق نتائج عملية التدقيق وزيادة درجة الموثوقية بها. 4. التقليل من المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق. 5. تقليل التكلفة و الوقت المستغرق. 6. التقليل من حجم إجراءات المراجعة الأخرى. 7. التنبؤ بالخطر والفشل المالي للمؤسسة موضع التدقيق ومدى قدرتها على الاستمرار في النشاط.

4. توقيت إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق.

إتجاهات الرأي					مراحل المراجعة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					1. مرحلة التخطيط. 2. مرحلة الإختبار. 3. مرحلة إستكمال المراجعة.

5. صعوبات إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

إتجاهات الرأي					الصعوبة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					1. حجم المؤسسة موضع التدقيق. 2. نشاط المؤسسة وخصائصها وتنوع مجال عملها. 3. تكلفة الحصول على المعلومات من محيط المؤسسة. 4. قلة توفير البيانات المالية وغير المالية. 5. كثرة أساليب استخدام المراجعة التحليلية. 6. اختيار الأسلوب الأنسب لاستخدامه في عملية التدقيق. 7. عدم توفر نسب مرجعية يعتمد عليها لإجراء مقارنات.

2. مخرجات النظام الإحصائي spss 25

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments

32	,858
----	------

Statistiques					
		العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة	سنواتالخبرة
N	Valide	83	83	83	83
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		3,06	3,99	2,27	2,84
Ecart type		,992	1,542	1,094	,969

العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 50 إلى 60 سنة	29	34,9	34,9	34,9
	من 40 إلى 50 سنة	26	31,3	31,3	66,3
	من 30 إلى 40 سنة	20	24,1	24,1	90,4
	أقل من 30 سنة	5	6,0	6,0	96,4
	أكثر من 60 سنة	3	3,6	3,6	100,0
	Total	83	100,0	100,0	

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	28	33,7	33,7	33,7
	أستاذ جامعي	24	28,9	28,9	62,7
	مستثمر	18	21,7	21,7	84,3
	محاسبو الشركات	13	15,7	15,7	100,0
	Total	83	100,0	100,0	

سنوات الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 10 سنوات إلى 15 سنة	40	48,2	48,2	48,2
	أكثر من 15 سنة	21	25,3	25,3	73,5
	أقل من 5 سنوات	12	14,5	14,5	88,0
	من 5 إلى 10 سنوات	10	12,0	12,0	100,0
	Total	83	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
Fréquence			Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	34	41,0	41,0	41,0
	دكتوراه	25	30,1	30,1	71,1

إستخدام المراجعة التحليلية في التدقيق (دراسة ميدانية في الجزائر)

80,7	9,6	9,6	8	ماستر
89,2	8,4	8,4	7	شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية
96,4	7,2	7,2	6	ماجستير
100,0	3,6	3,6	3	خريج التكوين المهني
	100,0	100,0	83	Total

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
العمر	,214	83	,000	,890	83	,000
المؤهل العلمي	,269	83	,000	,840	83	,000
الوظيفة	,214	83	,000	,846	83	,000
سنواتالخبرة	,299	83	,000	,825	83	,000
مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية	,373	83	,000	,711	83	,000
حساب النسب المالية للمؤسسة محل التدقيق ومقارنتها بمعدلات القطاع أو بمعدلات القطاعات المشابهة لها	,319	83	,000	,741	83	,000
مقارنة نسب المؤسسة للسنة المالية مع السنوات السابقة	,256	83	,000	,775	83	,000
القيام بتوقعات للمعلومات المالية موضع التدقيق انطلاقا من تحليل الاتجاه	,314	83	,000	,826	83	,000
إجراء توقعات لمعلومات مالية انطلاقا من معلومات غير مالية مثلا (التنبؤ بالتكلفة انطلاقا من الكمية)	,378	83	,000	,740	83	,000
استخدام تحليل الانحدار البسيط عن طريق إيجاد علاقة بين حسابين و التنبؤ برصيد أحد هذين الحسابين بدلالة الآخر (أحدهما تابع والآخر مستقل)	,283	83	,000	,836	83	,000
تحليل الانحدار المتعدد وذلك عن طريق إيجاد علاقة بين عدة حسابات	,351	83	,000	,783	83	,000
تحليل السلاسل الزمنية بإيجاد معادلة تعبر عن العلاقة بين عدة حسابات خلال عدة سنوات للتنبؤ بأرصدة تلك الحسابات في الفترة محل التدقيق	,291	83	,000	,853	83	,000
استخدام الشبكات العصبية	,340	83	,000	,715	83	,000
تكلفة الأسلوب المستخدم	,274	83	,000	,807	83	,000
الوقت المستغرق	,277	83	,000	,859	83	,000
كفاءة هذا الأسلوب وفعاليته	,305	83	,000	,720	83	,000
نشاط المؤسسة محل التدقيق	,374	83	,000	,630	83	,000
توفر المعلومة اللازمة لتطبيق الأسلوب	,403	83	,000	,603	83	,000
سهولة أو صعوبة تطبيق الأسلوب	,311	83	,000	,814	83	,000

د. لونيس نعيم، رويحة عادل

فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق	,222	83	,000	,859	83	,000
تحديد الحسابات التي تستلزم فحصا إضافيا	,217	83	,000	,828	83	,000
توثيق نتائج عملية التدقيق وزيادة درجة الموثوقية بها	,344	83	,000	,799	83	,000
التقليل من المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق	,284	83	,000	,851	83	,000
تقليل التكلفة والوقت المستغرق	,264	83	,000	,861	83	,000
التقليل من حجم إجراءات المراجعة الأخرى	,274	83	,000	,820	83	,000
التنبؤ بالتعثر والفشل المالي للمؤسسة موضع التدقيق ومدى قدرتها على الاستمرار في النشاط	,315	83	,000	,803	83	,000
مرحلة التخطيط	,238	83	,000	,834	83	,000
مرحلة الاختبار	,251	83	,000	,879	83	,000
مرحلة استكمال المراجعة	,273	83	,000	,852	83	,000
حجم المؤسسة موضع التدقيق	,259	83	,000	,791	83	,000
نشاط المؤسسة وخصائصها وتنوع مجال عملها	,238	83	,000	,827	83	,000
تكلفة الحصول على المعلومات من محيط المؤسسة	,300	83	,000	,786	83	,000
قلة توفير البيانات المالية وغير المالية	,277	83	,000	,830	83	,000
كثرة أساليب استخدام المراجعة التحليلية	,264	83	,000	,791	83	,000
اختيار الأسلوب الأنسب لاستخدامه في عملية التدقيق	,277	83	,000	,842	83	,000
عدم توفر نسب مرجعية يعتمد عليها لإجراء مقارنات	,363	83	,000	,766	83	,000
a. Correction de signification de Lilliefors						

مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أحيانا	59	71,1	71,1	71,1
	مطلقا	15	18,1	18,1	89,2
	دائما	9	10,8	10,8	100,0
	Total	83	100,0	100,0	