

إجراءات المراجعة التحليلية و استخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية -

أ. يرقى كريم

جامعة يحي فارس - المدينة

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف أكثر على إجراءات المراجعة التحليلية و تطبيقاتها ضمن مختلف الإجراءات الأخرى المستخدمة في عملية المراجعة الخارجية، لاسيما من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر. وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي كمنهج للدراسة، و في هذا الإطار استخدم الباحث استبانة مكونة من (15) فقرة موزعة على مجالين، بحيث اشتمل المجال الأول على (8) أسئلة تتعلق بمدى اهتمام المراجعين الخارجيين في الجزائر بإجراءات المراجعة الخارجية، في حين اشتمل المجال الثاني على (7) فقرات تعلقت بأثر استخدام المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي. و قد قام الباحث بتفريغ بيانات الدراسة في البرنامج الإحصائي (spss)، و استخدم المقاييس الإحصائية كالوسط الحسابي، الانحراف المعياري، و اختبار t و ذلك لمعرفة أهمية كل متغير في الاستبانة و لاختبار الفرضيات وتفسير النتائج. و أظهرت النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة أن المراجعين الخارجيين في الجزائر يعتمدون بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية أثناء عملية المراجعة، كما تبين أن تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية يؤثر بشكل كبير على الرأي النهائي للمراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة التحليلية، المراجعة الخارجية، المعيار الدولي للمراجعة رقم (520)، رأي المراجع الخارجي.

Résumé

The study aimed to learn more about applications and analytical review procedures within the various procedures used in the external audit process, especially by the external auditors in Algeria.

The researcher adopted the descriptive analytical method as a way to study in depth the asking problem, and in fact, the researcher design a questionnaire consisting of (15) items shared on two parts. The first part includes (8) questions regarding the extent of interest in external Algerian audit procedures, while the second part includes (7) paragraphs related to the impact of the analytical review on external Auditor. The researcher may offload study through statistical program especially (spss), statistical measures using the arithmetic mean, standard deviation, the T-test and to identify the importance of each

variable in the questionnaire through hypotheses testing and the results interpretation.

The results reached showed that the external auditors in Algeria mainly rely on analytical review procedures during the audit process, as it turns out that the application of analytical review procedures significantly affect the final opinion of the External Auditor.

Keywords: *Analytical review, external audit, ISA N°(520), the opinion of the external auditor.*

مقدمة:

تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بـكبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعقد العمليات المالية و المحاسبية، و قد زاد الاهتمام بالمراجعة الخارجية باعتبارها أداة لإضفاء الصدق و العدالة على القوائم المالية التي تعدها كل وحدة اقتصادية، ومن هنا يبرز دورها في تحقيق تقدم و نمو المنظمات الاقتصادية و المجتمع ككل، و ذلك بما تضيفه من ثقة على المعلومات المالية المنتجة.

وفي ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات والاستفادة منها في مختلف المجالات، تزايد الاهتمام بنوعية المعلومة المالية المقدمة ومدى صدقها و نزاهتها و تطابقها مع الحقيقة، وما مدى وجود مكرّمات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب، التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية مخادعة، وبالتالي الحصول على معلومات خاطئة أو وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات مستخدمي القوائم المالية.

يعتمد المراجع الخارجي على ما يسمى بإجراءات المراجعة التحليلية و التي تساعده على تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال اكتشاف الأخطاء و الانحرافات غير العادية و كذا التقلبات التي لا تتوافق مع التوقعات، كما تمكنه من إجراء مختلف المقارنات الضرورية سواء تعلقت هذه المقارنات بالزمان، عند مقارنته لنتائج المنظمة عبر سنوات مالية مختلفة، أو تعلقت بالقطاع من خلال مقارنة نتائج المنظمة مع نظيراتها التي تقارن في الحجم و التي تنشط في نفس المجال.

إشكالية الدراسة

تظهر أهمية مراجعة الحسابات في إضفاء المزيد من المصداقية على المعلومات المالية بصفتها جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات، والمساعدة على إتاحة مجالاً أكبر من الأمان والتقليل من المخاطر عند استخدامها، على اعتبار أن المراجعة تمثل الطرف الثالث والمستقل الذي يقوم بإبداء رأيه بكل موضوعية واستقلالية في نوعية المعلومة المالية، و في هذا السياق تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية أداة لإثبات صدق و شرعية العمليات المالية، و بالتالي فهي تمثل سندا للمراجع الخارجي من أجل أداء مهامه، بحيث

ركزت الدراسة على تطبيقات إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين الخارجيين في الجزائر، و على ضوء ما سبق رأى الباحث صياغة إشكالية الدراسة كما يلي: "ما مدى أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر؟" و قد انبثقت عن التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

❖ هل يعتمد المراجعون الخارجيين في الجزائر على إجراءات المراجعة التحليلية؟

❖ هل يؤثر استخدام إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي حول القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة

لإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة رأى الباحث صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

❖ (H0) : لا يولي المراجعين الخارجيين في الجزائر أهمية لإجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام

بمهامهم.

❖ (H1) : يولي المراجعين الخارجيين في الجزائر أهمية لإجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام

بمهامهم.

الفرضية الثانية

❖ (H0) : لا تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي حول صدق و

عدالة القوائم المالية.

❖ (H1) : تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي حول صدق و عدالة

القوائم المالية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بالأساس لقياس آراء المهنيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية، و كذا الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و التدقيق حول ما إذا كان هناك اهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية في مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر، و قياس إلى مدى يمكن الاعتماد عليها في التأثير على الرأي النهائي للمراجع الخارجي، في حين تتمثل الأهداف الفرعية للدراسة في إظهار دور المراجعة التحليلية في :

❖ تخطيط عملية المراجعة الخارجية و تحديد أهدافها.

❖ تحديد عينة المراجعة.

❖ اكتشاف الأخطاء و التحريف و التدليس في عناصر القوائم المالية.

❖ قياس الأحداث المالية و ما يترتب عنها من انحرافات .

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها دراسة ميدانية تقيس توجه المراجعين الخارجيين المزاويلين لمهنة التدقيق في الجزائر بالأساس و بعض الأكاديميين حول أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام بعملية المراجعة الخارجية، خاصة و أن التوجهات الدولية الحديثة للمهنة المراجعة الخارجية تؤكد على هذه الإجراءات كضمان إضافي لتحقيق جودة المراجعة الخارجية، بحيث صارت كل المنضمات الدولية توصي باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية لاسيما في المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكدات (international auditing and assurance standards board).

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كل الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بمختلف درجاتهم المهنية، و الممثلين في الخبراء المحاسبين و محافظو الحسابات و المحاسبين المعتمدين و المتربصين ، و كذا المحاسبين المساعدين الذين يشتغلون في مكاتب المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة و التدقيق.

عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة (100) فرد موزعة بين مختلف المهنيين و الأكاديميين على مستوى التراب الوطني، بحيث تم اختيارها بطريقة عشوائية من أجل الإجابة على الاستبانة المخصصة لهذه الدراسة.

الجدول رقم (1) يبين الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة

البيان	التكرار	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	100	100
الاستمارات المسترجعة	65	65
الاستمارات غير المسترجعة	34	43
الاستمارات الملقاة	12	8.51
الاستمارات المسترجعة الصالحة للدراسة	53	81.5

المنهج المستخدم في الدراسة

اعتمد الباحث على أسلوب المنهج الوصفي عند وصفه لخصائص عينة الدراسة و الجانب النظري لها، و على المنهج التحليلي الإحصائي عند عرض نتائج الدراسة الميدانية و التعليق عن نتائجها و ذلك بما يتوافق مع نوع و أهداف الدراسة.

و قد قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة الدراسة بغرض معرفة آرائهم و اتجاهاتهم في يخص موضوع الدراسة و من ثم قام بتفريغ البيانات في برنامج (spss)، و إجراء مختلف العمليات الإحصائية اللازمة و التي تتوافق مع نوع الدراسة،(الوسط الحسابي، معامل التشتت، النسب المئوية، معامل الارتباط) كما قام بمجموعة من الاختبارات الإحصائية (اختبار التوزيع الطبيعي، اختبار الثبات، و اختبار الصدق)، وفي الأخير قام الباحث باختبار فرضيات الدراسة عن طريق الاختبار الأحادي لمتوسط مجتمع واحد **one sample (test)** مدعما نتائج اختبار الفرضيات بمقياس (ليكرت) الخماسي لمعرفة توجهات عينة الدراسة، والذي يعطي أوزان مختلفة لاستجابات الأفراد، و قد اعتبر الباحث القيمة (3) كحد ادني لقبول الفرضية من عدمه. الجدول رقم (2): بين أوزان درجات الإجابة

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

الدراسات السابقة

1- دراسة "نصفين عبد الله أبو سمهدانة"، و التي هدفت إلى إلقاء الضوء على المراجعة التحليلية والتعرف عليها في دولة فلسطين عن قرب وتقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية. و بيان أهمية توافر الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتدريب على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند المراجعين القانونيين وبين استخدامهم للمراجعة التحليلية في عملية المراجعة. بالإضافة إلى توضيح أهمية قيام الجمعيات المهنية برقابة الجودة على أعمال مراجعي الحسابات القانونيين وبين استخدامهم للمراجعة التحليلية في عملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، منها أن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة و أن النسب المالية عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية.

2- دراسة "أحمد عبد الرحمن المخادمة وحاكم الرشيد": هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل المختارة التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية. وهذه العوامل تتضمن: أهداف المراجعة التحليلية، إجراءات المراجعة التحليلية، والمعوقات التي تحد من تطبيقها. وأظهرت نتائجها أن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق. وقد أظهرت النتائج أيضاً وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق، أما بالنسبة لمتغير المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الإجراءات فلم يكن لها أي دلالة إحصائية وتأثير مادي على زيادة كفاءة أداء عملية التدقيق.

الإطار النظري

1- مفهوم المراجعة التحليلية

تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية حسب المعيار الدولي رقم (520) للمراجعة على أنها "عملية تحليل النسب و المؤشرات المهمة، و بحث التقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها" (1).

كما يمكن التعبير عنها بأنها الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة و تقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية و غير المالية، و مقارنة هذه العلاقات و الأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع الخارجي للعلاقات و الأرصدة المتوقعة، و فحص التغيرات الجوهرية نتيجة لهذه الدراسات و التقييمات، بحيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المراجع الخارجي إلى تلك الأمور غير العادية و التي تتطلب مزيداً من أدلة الإثبات (2).

وحسب هذين التعريفين فإن إجراءات المراجعة التحليلية تشمل التقلبات و العلاقات التي تم تحديدها و التي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تلك التي تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها. وبدأت المراجعة التحليلية تلقي اهتماماً واعترافاً مهنيّاً صريحاً من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وذلك في قائمة إجراءات المراجعة رقم (22) حيث تضمنت القائمة توصية بضرورة استخدام المراجعة التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط للمراجعة وأيضاً كمصدر للحصول على أدلة الإثبات (3). و لقد زاد المدققين من استخدامهم لهذه الإجراءات التي تشمل على عملية تحديد وبحث التغيرات غير العادية في القوائم المالية، ويعود هذا إلى الضغط الاقتصادي والاجتماعي والتنافسي على مكاتب التدقيق (4).

2- مضمون الإجراءات التحليلية للمراجعة

تتضمن المراجعة التحليلية دراسة المقارنات التالية: (5)

❖ المعلومات المقارنة للفترة السابقة.

- ❖ النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية أو توقعات المدقق.
- ❖ المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، و مقارنة نتائج المؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع و مع المؤسسات ذات الإحجام المتقاربة.
- ❖ دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية و المعلومات غير المالية ذات العلاقة.
- كما تتضمن إجراءات الفحص التحليلي أيضا دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المنشأة على أساس الخبرة السابقة للمؤسسة (6).

3- دواعي استخدام الفحص التحليلي

- يعتمد المراجع الخارجي على المراجعة التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة بها في النواحي التالية:(7)
- ❖ المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل و تحديد مناطق الخطورة المحتملة من أجل التخطيط السليم لعملية المراجعة الخارجية، بحيث يجب على المراجع تقدير المخاطر الكامنة، و بالتالي هو مجبر على فهم طبيعة أعمال العميل الأمر الذي يساعده في تحديد توقيت و إجراءات المراجعة اللازمة.
 - ❖ المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، بحيث يقيم المراجع الخارجي عن طريق إجراءات المراجعة التحليلية قدرة الشركة على الاستمرار كمشروع في المستقبل، و ذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة.
 - ❖ المساعدة في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، بحيث قد يجد المراجع الخارجي اختلالات جوهرية غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية و البيانات الأخرى المستخدمة في عمليات المقارنة، و تعرف هذه الاختلافات بالتقلبات غير العادية.
 - ❖ تقليل الاختبارات الأساسية، فإذا لم يجد المراجع الخارجي تقلبات غير عادية معناه أن احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب في العمليات الحسابية يكون منخفض، و بذلك يوفر الفحص التحليلي دليل قوي على سلامة و صدق الحسابات التي تم فحصها و هذا ما يسمح بتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات و الأرصدة.
 - ❖ تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، إذ يعتبر الفحص التحليلي أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظرا لإمكانية القيام به في مكتب المراجعة دون الحاجة للتنقل إلى مقر المؤسسة، و بذلك فإن التوسع في استخدامه يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.
 - ❖ تمكين مدقق الحسابات من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المساهمين و المستثمرين و غيرهم من المهتمين و ذلك بسبب: (8)
 - ❖ عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

- ❖ عدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة المؤسسة.
- ❖ فشل الرقابة الداخلية في القيام بالإجراءات التحليلية و ذلك لتبعيةها لإدارة المؤسسة.

- ❖ تعقد عملية إدارة المشروعات لاتساعها و لشيوع حالة المنافسة.

4- أنواع إجراءات المراجعة التحليلية

تنقسم الإجراءات التحليلية إلى عدة أقسام، و تشمل كل من تحليل الاتجاه (trend analysis) و تحليل المؤشرات (ratio analysis) و اختبار المعقولة (reasonableness testing) و التحليل الإحصائي و استخراج البيانات (statistical and data mining data) (9).

يمثل تحليل الاتجاه تحليل التغيرات في رصيد الحسابات عبر الزمن، أما تحليل المؤشرات فهم يمثل مقارنة العلاقات بين حسابات القوائم المالية و مقارنة أحد الحسابات غير المالية، أو مقارنة العلاقات بين المنشآت التي تعمل في نفس القطاع، أما اختبار المعقولة فهو يشير إلى تحليل أرصدة الحسابات أو التغيرات في أرصدة الحسابات على أساس معقوليتها في ضوء العلاقات المتوقعة بين الحسابات، أما تحليل استخراج البيانات فهو يمثل مجموعة الأساليب بمساعدة جهاز الإعلام الآلي و التي تعتمد على تحليل إحصائي معقد متضمنا أساليب الذكاء الصناعي لفحص الأحجام الضخمة من البيانات بهدف الإشارة إلى المعلومات و الأنماط غير المتوقعة. يشير حقل الذكاء الصناعي إلى تلك الجهود لتطوير نظم المعلومات الحوسبة بطريقة تستطيع أن تتصرف فيها و انجاز مهام فعلية بتنسيق متكامل أو استخدام صور و أشكال إدارية لترشيد السلوك المادي، وفي نفس الوقت تستطيع تخزين المعارف الإنسانية المتراكمة و استخدامها في عملية اتخاذ القرار(10).

تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها

1- صدق الاستبانة

1-1 صدق التحكيم

تم اختبار صدق الاستبانة بواسطة صدق المحكمين لتأكد من مدى ملائمة مفردات الاستبانة للغرض الذي وضعت من اجله، و قد وزعت الاستبانة على مجموعة من الأساتذة في اختصاص منهجية البحث العلمي لغرض تصحيح و ضبط الاستبانة من جانب الشكل و المنهجية، كما وزعت الاستبانة على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الدراسة، بالإضافة إلى مجموعة من المراجعين الخارجيين و ذلك من أجل مناقشة محتوى الاستبانة و عباراتها.

1-2 صدق الاتساق الداخلي

تم حساب صدق الاتساق الداخلي للاستبانة بإيجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال مع الدرجة الكلية للمجال نفسه.

الجدول رقم (3): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول مع الدرجة الكلية للمجال

T1		المجال الأول: الاهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية من طرف المراجعين الخارجيين
معامل الارتباط	الدلالة	
0,000	0,479	يعتمد المراجع الخارجي على المراجعة التحليلية في تحديد حجم عينة المراجعة
0,000	0,515	تمكن المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في فهم أعمق لعناصر القوائم المالية
0,002	0,376	تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
0,001	0,528	تساعد المراجعة التحليلية في تحديد العناصر التي تحتاج إلى تدقيق عميق.
0,000	0,514	تساعد المراجعة التحليلية في التنبؤ بالأحداث المالية المستقبلية.
0,000	0,580	تساعد المراجعة التحليلية في تحديد توقيت و كفاءات عمل المدقق
0,000	0,611	يؤدي ضعف المراجع الخارجي في التحكم بآليات المراجعة التحليلية إلى التخلي عن استخدامها.
0,002	0,532	يتخلى المراجع الخارجي عن المراجعة الحالية بسبب عدم كفاية أتعابه.

يتضح من الجدول رقم (3) أن جميع فقرات المجال الأول مرتبطة ارتباطا ذا دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمجال، كما أن كل قيم الدلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على صدق الأداة.

الجدول رقم (4): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني مع الدرجة الكلية للمجال

T2		المجال الثاني: تأثير إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي
الدلالة	معامل الارتباط	
0,000	0,603	يؤدي اكتشاف الأخطاء عن طريق إجراءات المراجعة الخارجية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي .
0,001	0,430	يؤدي اكتشاف عمليات التدليس و التحريف عن طريق المراجعة التحليلية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي.
0,000	0,710	تؤثر التقلبات الفجائية على رأي المراجع الخارجي.
0,000	0,744	يؤدي عدم مطابقة توقعات المراجع الخارجي مع الواقع الفعلي للعناصر المالية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي.
0,000	0,711	المراجع الخارجي مجبر على الأخذ بأدلة المراجعة التحليلية.
0,000	0,487	وجود فجوة بين نتائج الفترة الحالية و نتائج الفترة السابقة يؤثر على رأي المراجع الخارجي.
0,002	0,450	وجود فجوة بين نتائج المنشأة محل المراجعة و منشأة أخرى من نفس القطاع يؤثر في رأي المراجع الخارجي.

يتضح من الجدول رقم (4) أن جميع فقرات المجال الأول مرتبطة ارتباطا ذا دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمجال، و كما أن كل قيم الدلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على صدق الأدلة.

1-3 صدق الاتساق البنائي لمجالات الاستبانة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأدلة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأدلة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

الجدول رقم (5): يبين معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات للاستبانة

المجال	معامل الارتباط	الدلالة
المجال الأول: الاهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية من طرف المراجعين الخارجيين	0,753	0,000
المجال الثاني: تأثير إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي	0,798	0,000

يبين جدول رقم (5) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.005) وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

2- ثبات فقرات الاستبانة

يقد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد أجرى الباحث خطوات الثبات بحساب معامل (ألفا كرونباخ).
الجدول رقم(6): بين نتائج اختبار ألفا كرومبيخ

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
المجال الأول: الاهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية من طرف المراجعين الخارجيين	8	0.576
المجال الثاني: تأثير إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي	7	0.656
جميع المجالات	15	0.729

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (6) أن قيمة معامل (ألفا كرونباخ) كانت مرتفعة (0.729) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يضيفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة .

3- اختبار التوزيع الطبيعي (كلومغروف سميرنوف)

الجدول رقم (7): يبين اختبار التوزيع الطبيعي لاستجابات أفراد عينة الدراسة

المجال	الدلالة
المجال الأول: الاهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية من طرف المراجعين الخارجيين	0.29
المجال الثاني: تأثير إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي	0.15

يتبين من الجدول رقم (7) قيمة الدلالة بالنسبة للمجال الأول قدرت بـ (0.290)، و هي اكبر من مستوى الدلالة (0.005)، و هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة حول المجال الأول توزعت توزيعا طبيعيا. في حين بلغت الدلالة لاختبار المجال الثاني (0.15) و هي بدورها اكبر من مستوى دلالة (0.005)، و بالتالي فان استجابات أفراد العينة حول المجال الثاني بدورها توزعت توزيعا طبيعيا.

4- وصف المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة

الجدول رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	17	32,1
من 30 إلى أقل من 40 سنة	30	56,6
من 40 إلى أقل من 50 سنة	6	11,3
من 50 إلى أقل من 60 سنة	0	0
المجموع	53	100

يبين الجدول أعلاه أن أكبر نسبة شكلتها الفئة التي متوسط أعمارها تراوح بين 30 و 40 سنة، و ذلك بنسبة (56.6%). لتليها الفئة التي متوسط أعمارها أقل من 30 سنة بنسبة (32.1%)، في حين شكلت الفئة التي تتراوح أعمارها بين 40 و 50 سنة نسبة (11.3%) فقط، و لم نسجل أي فرد من العينة ينتمي إلى الفئة من 50 إلى 60 سنة، و هذا إن دل فهو يدل على حداثة التخصص و قلة المراجعين الخارجيين و الأساتذة الأكاديميين كبار السن، بالإضافة على عدم اهتمام المهتمين المسنين بالإجابة على الاستبانة.

الجدول رقم (9): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
دكتوراه	1	1,9
ماجستير	8	15,1
ليسانس	44	83
المجموع	53	100

إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر- دراسة ميدانية - العدد الثامن

مجلة "الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات"

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس و ذلك بنسبة (83%)، و هذا ما يبرز أن أغلبية الممارسين في مكاتب المراجعة من حاملي شهادات الليسانس. في حين بلغت الحاملين لشهادة الماجستير نسبة (15.1%) و التي تمثل الأساتذة الجامعيين المساعدين ، و لم يتعدى حاملوا شهادة الدكتوراه نسبة (1.9%) من مجموع عينة الدراسة.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة %
خبير محاسبي	14	26,4
محافظ حسابات	11	20,7
أستاذ جامعي	7	13,2
خبير محاسبي متربص	10	18,9
محافظ حسابات متربص	3	5,7
محاسب مساعد	8	15,1
المجموع	53	100

يظهر الجدول رقم (10) أن أغلب أفراد العينة من الممارسين في مكاتب المراجعة و ذلك بنسبة إجمالية بلغت (86.6%)، و توزعت هذه النسبة على كل من الخبراء المحاسبين بنسبة (26.4%) و محافظو الحسابات بنسبة (20.7%)، و الخبراء المحاسبين المتربصين بنسبة (18.9%) و محافظو الحسابات المتربصين بنسبة (5.7%) و المحاسبين المساعدين بنسبة (15.1%). و قد بلغ إجمالي نسبة الأساتذة الجامعيين نسبة (13.2%).

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
من سنة إلى أقل من 5 سنوات	23	43,3
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	23	43,3
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	5	9,6
من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	2	3,8
المجموع	53	100

أظهرت نتائج الجدول رقم (10) أن ما نسبته (43.3%) هم من ذوي خبرة تقل عن 5 سنوات و كذلك الشأن فيما يخص الذين يحوزون خبرة من 5 إلى 10 سنوات، و بالتالي فان هاتين الفئتين تشكلان الأغلبية الساحقة من مجموع أفراد العينة بنسبة (86.6%). و لم تتجاوز من لهم خبرة بين 10 و 15 سنة نسبة (9.6%)، أما الأفراد الذين تجاوزت خبرتهم 15 سنة فلم تزد نسبتهم عن (3.8%).

5- عرض نتائج الاستبانة

الجدول رقم (12): يبين إجابات أفراد العينة على المجال الأول

العبارة	التكرار النسبة %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
الفقرة الأولى	التكرار	21	24	2	5	1	53
	النسبة %	39,6	45,3	3,8	9,4	1,9	100
الفقرة الثانية	التكرار	24	25	3	1	0	53
	النسبة %	45,3	47,2	5,6	1,9	0	100
الفقرة الثالثة	التكرار	5	7	7	21	13	53
	النسبة %	9,5	13,2	13,2	39,6	24,5	100
الفقرة الرابعة	التكرار	24	25	4	0	0	53
	النسبة %	45,3	47,2	7,5	0	0	100
الفقرة الخامسة	التكرار	28	17	4	4	0	53
	النسبة %	52,8	32,2	7,5	7,5	0	100
الفقرة السادسة	التكرار	18	23	7	5	0	53
	النسبة %	34	43,3	13,2	9,5	0	100
الفقرة السابعة	التكرار	30	17	3	3	0	53
	النسبة %	56,6	32	5,7	5,7	0	100
الفقرة الثامنة	التكرار	0	2	5	36	10	53
	النسبة %	3,8	9,4	67,9	18,9	0	100

الجدول رقم (13): يبين إجابات أفراد العينة على المجال الثاني

الفقرة	التكرار النسبة %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
الفقرة الأولى	التكرار	16	35	2	0	0	53
	النسبة %	30,2	66	3,8	0	0	100
الفقرة الثانية	التكرار	16	34	2	0	1	53
	النسبة %	30,2	64,1	3,8	0	1,9	100
الفقرة الثالثة	التكرار	14	28	5	6	0	53
	النسبة %	26,5	52,8	9,4	11,3	0	100
الفقرة الرابعة	التكرار	18	25	4	6	0	53
	النسبة %	34	47,2	7,5	11,3	0	100
الفقرة الخامسة	التكرار	17	20	1	13	2	53
	النسبة %	32,1	37,7	1,9	24,5	3,8	100
الفقرة السادسة	التكرار	14	34	1	4	0	53
	النسبة %	26,4	64,2	1,9	7,5	0	100
الفقرة السابعة	التكرار	2	6	0	34	11	53
	النسبة %	3,8	11,3	0	64,1	20,8	100

6- اختبار فرضيات الدراسة

6-1 اختبار الفرضية الأولى

قام الباحث باختبار فرضيات الدراسة من خلال حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية من أجل معرفة الاتجاه العام لأفراد العينة، و ذلك بإسقاط قيم المتوسط الحسابي على مقياس لكرت الخماسي. و أضاف الباحث الاختبار الأحادي لمتوسط مجتمع واحد (one sample test) الجدول رقم (14): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمجال الأول

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
يعتمد المراجع الخارجي على المراجعة التحليلية في تحديد حجم عينة المراجعة.	4,11	0,99	موافق بشدة
تمكن المراجعة التحليلية المراجع الخارجي في فهم أعمق لعناصر القوائم المالية	4,35	0,68	موافق بشدة
تساعد المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.	2,43	1,26	موافق
تساعد المراجعة التحليلية في تحديد العناصر التي تحتاج إلى تدقيق عميق.	4,37	0,63	موافق بشدة
تساعد المراجعة التحليلية في التنبؤ بالأحداث المالية المستقبلية.	4,3	0,91	موافق بشدة
تساعد المراجعة التحليلية في تحديد توقيت و كفاءات عمل المدقق	4,01	0,93	موافق
يؤدي ضعف المراجع الخارجي في التحكم بآليات المراجعة التحليلية إلى التخلي عن استخدامها.	4,39	0,84	موافق بشدة
يتخلى المراجع الخارجي عن المراجعة الحالية بسبب عدم كفاية أتعابه.	1,98	0,66	غير موافق
المتوسط العام للمجال	3,774	0,400	موافق

يتضح من الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المشكلة للمجال الأول انحصرت قيمها بين (1.98) الذي يعبر عن متوسط الاستجابات على العبارة الثامنة و (4.11) الذي يعبر عن متوسط استجابات العبارة الأولى. و قد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قيمة (3.774) و الذي يندرج ضمن الفئة (1.81-2.6) لمقياس لكرت الخماسي و التي تشير إلى درجة إجابة "موافق". كما قدرت قيمة الانحراف المعياري لإجمالي المجال الأول بـ (0.400) و هي قيمة صغيرة تبين توافق استجابات أفراد العينة. وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحث اختبار (T-Test sur échantillon unique)

الجدول رقم (15): بين نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى الدلالة
T1	3,747	1,670	52	68.17	0,000

يبين الجدول رقم (15) اختبار (ت لعينة واحدة)، و اتضح أن قيمة (T) المحسوبة مساوية لـ (68.17) و هي أكبر من قيمة (T) الجدولية و المقدرة بـ (1.670). كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.005)، وبما أن قاعدة القرار تنص على قبول الفرضية العدمية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من (0.005)، ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) عندما تكون القيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من (0.005)، وبناء على هذه القاعدة فإنه يتم رفض الفرضية العدمية التي تنص على (لا يولي المراجعين الخارجيين في الجزائر أهمية لإجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام بمهامهم)، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على (يولي المراجعين الخارجيين في الجزائر أهمية لإجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام بمهامهم) 2-6 اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (16): بين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمجال الثاني

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى الدلالة
T2	3,768	1,670	52	479,35	0,000

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي للمجال الثاني بلغت (3.768) و قيمة الانحراف المعياري العام (0.512) ما يدل على أن الاتجاه العام للعينة " موافق"، و ذلك كون المتوسط الحسابي ينتمي إلى الفئة الثانية من مقياس لكارتر الخماسي. في حين تدل قيمة الانحراف المعياري على وجود تشتت بسيط لاستجابات العينة.

الجدول رقم (17): بين نتائج اختبار الفرضية الثانية

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق بشدة	0,524	4,264	يؤدي اكتشاف الأخطاء عن طريق إجراءات المراجعة الخارجية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي .
موافق بشدة	0,689	4,208	يؤدي اكتشاف عمليات التدليس و التحريف عن طريق المراجعة التحليلية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي.
موافق	0,908	3,943	تؤثر التقلبات الفجائية على رأي المراجع الخارجي.
موافق	0,940	4,038	يؤدي عدم مطابقة توقعات المراجع الخارجي مع الواقع الفعلي للعناصر المالية إلى التأثير على رأي المراجع الخارجي.
موافق	1,265	3,698	المراجع الخارجي مجبر على الأخذ بأدلة المراجعة التحليلية.
موافق بشدة	0,766	4,094	وجود فجوة بين نتائج الفترة الحالية و نتائج الفترة السابقة يؤثر على رأي المراجع الخارجي.
غير موافق	1,001	2,132	وجود فجوة بين نتائج المنشأة محل المراجعة و منشأة أخرى من نفس القطاع يؤثر في رأي المراجع الخارجي.
موافق	0,512	3,768	المتوسط العام للمجال

بين الجدول رقم (17) أن قيمة (T) المحسوبة (53.479) و هي أكبر من قية (T) الجدولية، كما أن مستوى الدلالة (0.000) و هي أقل من (0.005)، و بناء على قاعدة اتخاذ القرار المذكورة سابقا فإننا نرفض فرضية العدم (H0) و التي تنص على:

(لا تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي حول صدق و عدالة القوائم المالية)، و قبول فرضية العدم (H1) و التي تنص على (تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على رأي المراجع الخارجي حول صدق و عدالة القوائم المالية).

نتائج الدراسة

يمكن تلخيص نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها كما يلي:

- ❖ اتضح من خلال الدراسة أن المراجعون الخارجيون في الجزائر يعتمدون بشكل كبير على إجراءات المراجعة التحليلية، كما اتضح أن أغلبهم يدركون محتواها النظري.
- ❖ يؤدي تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إلى فهم أعمق لعناصر القوائم المالية، كما تساهم في التنبؤ بالأحداث المالية المستقبلية، و تساعد المراجع الخارجي في تخطيط و تحديد توقيت عملية المراجعة.
- ❖ يعود التخلي عن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بالأساس إلى ضعف المراجعين الخارجيين في التحكم بآلياتها، في حين أن عدم كفاية أعاب المراجع الخارجي لا تشكل سببا للتخلي عنها.
- ❖ تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير على الرأي النهائي للمراجع الخارجي، لاسيما عند اكتشافه للأخطاء و حالات الغش و التدليس بواسطتها.
- ❖ يشكل عدم التقارب بين التوقعات المختلفة للمراجع الخارجي و الواقع الفعلي سببا كافيا للتأثير على رأي المراجع الخارجي.
- ❖ في حين لا يعتبر الاختلاف بين نتائج المؤسسة محل المراجعة و مؤسسات أخرى من نفس القطاع عنصرا مؤثرا في الرأي النهائي للمراجع الخارجي.

قائمة المراجع

1- **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Relate Services Pronouncements**, IFAC, New York, 2013, p 441.

2- وليم توماس، أمرسون هناي، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة الخارجية

بين النظرية و التطبيق، ط 1، دار المريح للنشر، القاهرة، 2006، ص 331.

3- احمد عبد الرحمن المخادمة، حاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، 2007، ص 26.

4- نى فى عبد الله أبو سمهانة، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 486.

- 5- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيدات الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 137.
- 6- محمود السيد الناعي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، (تحليل و إطار للتطبيق)، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص 345.
- 7- منصور أحمد منصور، شحاتة سيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 191.
- 8- عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة، (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، الأردن، العدد 2، 2008، ص 8.
- 9- أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 334.
- 10- سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 24.