

أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة

د. لخضر لقلطي، جامعة محمد بوضياف المسيلة

د. لحسن دردوري، جامعة محمد خيضر بسكرة

الملخص

تعتبر الاجراءات التحليلية من بين اهم الادوات المستخدمة من طرف المراجع باعتبارها تساهم في الرفع من كفاءة اداء عملية المراجعة، حيث تقوم الاجراءات التحليلية على بعض الأساليب الكمية والاحصائية كتحليل النسب وتحليل الاتجاه والانحدار بالإضافة الى الحكم الشخصي للمراجع ، وقد توصلت هذه الدراسة الى ان تطبيق هذه الاجراءات لا تخلو من بعض المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيقها وتشمل نقص الخبرة والكفاءة لتطبيق اساليب المراجعة التحليلية بالإضافة الى وجود عدة اساليب للمراجعة التحليلية التي تؤدي الى اختلاف النتائج .

الكلمات المفتاحية: الاجراءات التحليلية، الاساليب الكمية البسيطة، الاساليب الكمية المتطورة

Abstract :

All the analytic and synthesis procedures are considered from the most useful tools from the references as they participate in the improving of levels' competencies in order to perform check's process. Otherwise, these procedures fix some quantity's and statistic ways and styles as analysing rates and directions with movements and especially declination besides to the individual policy to references. So, this study has achieved that practising these references could have some problems or difficulties that change without its appliance and it covers the lack of experience and competency in fact. Moreover, to practise the ways and methods of procedures' synthesis more than the existence and the subsistence of many styles to these references that may well execute to results' distinction and divergence.

Key words: analytical procedures, methods Statistics quantity, advanced quantitative methods

مقدمة

تعتبر الاجراءات التحليلية من أبرز ادوات الاثبات التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي اثناء عملية المراجعة بهدف اكتشاف مواطن الضعف والقوة للشركة محل المراجعة وذلك بالاعتماد على مؤشرات ونسب التي تخص الشركة محل المراجعة.

تعتمد الاجراءات التحليلية على مقارنة المؤشرات المالية والغير المالية الحالية ومقارنتها بالفترات السابقة بهدف التنبؤ بالنتائج وتحديد الانحرافات.

ان تطبيق الاجراءات التحليلية من طرف المراجع يعتبر دليلا على صدق النتائج، وعند البحث عن تغييرات الهامة عن تلك النتائج تتطلب من المراجع جمع ادلة الاثبات كاملة وكافية بهدف تعزيز تقريره الذي يعتبر نتاج عملية المراجعة

1- اشكالية البحث:

اصبحت الحاجة ملحة وضرورية لتطوير عملية المراجعة بما يحقق الملاءمة المنشودة مع التطورات الحديثة وتحقيق وفورات في الوقت والجهد والمال لكافة الاطراف المشتركة في عملية المراجعة، وأحد اوجه هذا التطور يظهر الاستعانة بالنماذج الكمية للمراجعة واستخدامها في عمل المراجعة. فالمراجعة التحليلية تمثل نوعا من انواع اختبارات التحقق او الاختبارات.

وتمثل اشكالية البحث فيما مدى أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة؟

2- أهمية البحث: ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة في دراسة الاجراءات التحليلية في المراجعة بهدف تحسين كفاءة عملية المراجعة من اجل تحديد مختلف الانحرافات واتخاذ القرارات من خلالها

3-اهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية ومدى مساهمتها من رفع من كفاءة عملية المراجعة
- معرفة اهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق الاجراءات التحليلية في الجزائر

4-فرضيات البحث: تتمثل فرضيات البحث فيما يلي:

- توجد اهمية كبيرة لتطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين
- ان تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة يواجه عدة صعوبات من وجهة نظر المراجعين

5-الدراسات السابقة:

5-1 الدراسات العربية:

- دراسة (لطيف زيود واخرون، 2003)¹

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بالمراجعة التحليلية باعتبارها جزء اساسي في المراجعة، كما هدفت هاته الدراسة الى توضيح اثارها على مراحل المراجعة المختلفة بداء من التخطيط الى نهاية عملية المراجعة

-دراسة (وفاء محمد عبد الصمد، 2009)²

هدفت هذه الدراسة بشكل اساسي الى محاولة استخدام البيانات متعددة المصادر عند تنفيذ الاجراءات التحليلية اثناء عملية المراجعة بالاعتماد على البيانات الفعلية لإحدى الشركات متعددة النشاطات وقد هدفت هذه الدراسة الى تقييم الأساليب المستعملة في المراجعة التحليلية وكذا تحديد ملائمة البيانات لعمل المراجع، بالإضافة الى اختبار التي التوقعات التي تم الوصول اليها ومقارنتها بالنتائج الفعلية

- دراسة (القاضي حسين، عمرو سقا، 2013)³

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم الإجراءات التحليلية الواجب إتباعها من طرف المراجعين فيما يخص مراجعة المخزون، ورفع كفاءة المراجعين في فهم كيفية الاستفادة من المراجعة التحليلية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بإجراء دراسة تطبيقية على شركة محدودة المسؤولية وتحليل بياناتها المتعلقة بالمخزون. تم الحصول على بيانات أصناف المنتجات الجاهزة ومقارنة تاريخ إنتاجها بمتوسط الاحتفاظ بها، وقد اوصت الدراسة على الشركة وضع إجراءات أكثر حزمًا لكل من المشتريات والمبيعات والإنتاج والمخازن توضح صلاحيات كل قسم، وكيفية التنسيق فيما بينهم مع ضرورة التزام موظفي الشركة بهذه السياسات والإجراءات وعدم مخالفتها

5-2 الدراسات الاجنبية:

- دراسة (Cohen and Wight. , 2000)⁴

تناولت هذه الدراسة الى مدى تأثير الاتجاهات المالية وغير المالية في تقييم مستوى ونطاق عملية المراجعة، وتوصلت هذه الدراسة ان المراجعين يركزون في عملها على الاتجاهات المالية مقارنة

بالاتجاهات الغير مالية. واستنتجت الدراسة ان عدم استخدام الاتجاهات المالية وغير المالية يؤدي الى انخفاض اداء المراجعة .

- دراسة (Lin an Fraser, 2003)⁵

هدفت هذه الدراسة إلى أي مدى يتم تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المراجعين في كندا وكذا معرفة مدى المامهم بمدى تأثير معايير المراجعة على التطبيقات المهنية التحليلية خصوصا بعد انهيار الشركات العالمية وقد توصلت الدراسة ان المراجعين في كندا يستخدمون أسلوب الإجراءات التحليلية بشكل أوسع .

- دراسة (Luippold and Kida,2009)⁶

تتطلب الإجراءات التحليلية التي مراجعي الحسابات تطوير واختبار الفرضيات حول التقلبات المحتملة في البيانات المالية للشركة. وقد تناولت هذه الدراسة على كفاية البيانات المالية ودرجة تعقيدها، ومدى تأثيرها في فرضيات المراجع، وخلصت الدراسة ان غموض البيانات يؤثر على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء باستخدام المراجعة التحليلية

المحور الاول: الإطار النظري للإجراءات التحليلية

أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير أداء المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام (1972) عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات المراجعة:⁷

- مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة.

- المراجعة التحليلية للنسب المالية والاتجاهات الهامة وفحص أي تقلبات غير عادية بها.

يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي (غالبا في شكل ملف من داخل أو خارج الشركة) يؤكد صحة القيمة الدفترية لأحد البنوك أو مكونات هذه القيمة. أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند. فإذا إقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة، دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة. أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافيا للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاء أو تلاعبا في القوائم المالية.

أولاً: مفهوم المراجعة التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية على أنها فحص إنتقادي للعلاقات القائمة بين أرصدة القوائم المالية وذلك بغرض التأكد من إتساق الأرصدة مع بعضها واتساقها مع الإتجاهات الاقتصادية السائدة، وأيضاً إتساقها مع معرفة المراجع وخبرته وحكمه الشخصي، وهي توفر للمراجع إثباتات في مجالات كانت نتائج إختباراتها غير مقنعة.⁸

كما تعرف الإجراءات التحليلية على أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب والنسب المالية، وتحليل الإتجاهات، الانحدار ... الخ التي تجرى على المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية والجوهرية فإذا أظهرت هذه البنود رصيذا منطقيا ومعقولا فان هذا الوصف الذي جرى لها يعتبر مراجعة تحليلية.⁹

كما عرفت معايير المراجعة ورقابة الجودة الدولية الإجراءات التحليلية على انها:

"تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المطلوبة بين كل من البيانات المالية وغير المالية وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير"¹⁰

صارت الإجراءات التحليلية ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة وأعتبر مراجع الحسابات مجبراً على الاعتماد على اساليبها بما يتناسب وهذين العنصرين، الأمر الذي أدى إلى استخدام المراجعة التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية المراجعة بناء على مؤشرات أساسية يحددها المراجع قبل وضع برنامجه، لقبول ادلة اعتبارات المراجعة التحليلية على المراجع ان يأخذ بالنقاط الموالية:¹¹

- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.
- دقة البيانات المستخدمة في التنبؤ.
- الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، فإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الاختلافات.

ثانياً: أنواع إجراءات المراجعة التحليلية:

تقسم الإجراءات التحليلية للمراجعة الى ثلاث أنواع وتشمل:

- إجراءات وصفية غير كمية: والتي ملخصها يتمثل في رأي المراجع حول الاختلافات الظاهرة والحاصلة بين الفترات الحالية محل المراجعة والفترات السابقة، ويعتد هذا النوع على الحكم الشخصي للمراجع¹²

- إجراءات كمية: يعتمد هذا النوع من الإجراءات التحليلية على المعلومات التاريخية يتم معالجتها بطريقة معينة لتعطي دلالات تفسيرية معينة، ويشمل هذا النوع من الإجراءات النسب المالية والتحليل الأفقي والراسي الخ¹³

- إجراءات كمية متطورة: ويعتمد على الأساليب الرياضية والاحصائية بهدف القدرة على التنبؤ لأرصدة القوائم المالية وتشمل الانحدار البسيط والمتعدد والسلاسل الزمنية الخ¹⁴

ثالثا: اهداف الإجراءات التحليلية:

تتمثل اهم اهداف المراجعة التحليلية فيما يلي:

- تعتبر الإجراءات التحليلية وسيلة اثبات حول مدى صدق القوائم المالية¹⁵
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية الى تحديد الانحرافات والمساهمة في توقع العمليات المالية للمراجع
- تهدف المراجعة التحليلية الى تمكين المراجع من رايه حول البيانات المالية¹⁶
- تهدف المراجعة التحليلية في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة الي فهم الشركة محل المراجعة

المحور الثاني: الدراسة الميدانية

في هذا المحور سيتم تحليل إجابات افراد العينة واختبار فرضيات البحث

اولا: تمهيد للدراسة الميدانية

1-عينة الدراسة

وبقصد تحديد عينة الدراسة بـ 93، تم توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة وفقا لجدول توزيع العينة رقم (1) الذي يظهر كذلك العدد الذي تم استرداده والبالغ 85 استبانة.

جدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة

المراجعون	
93	العينة
85	المستجيبين
% 91,39	نسبة الاستجابة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستمارة

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستجيبين من المراجعين 85 ونسبة 91,39 % من أصل 93 مراجعا، وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة لأنها تفوق النسبة المطلوبة وهي 60% لأغراض البحث العلمي وتحليل النتائج في مجال البحوث النوعية¹⁷.

2-إستبانة الدراسة

وفي ضوء ما سبق، تم إعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على الدراسات السابقة ومحتوى الإجراءات التحليلية والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، ومن خلال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم على العبارات قدم تبويب قائمة الاستقصاء إلى المحاور الآتية:

- المحور الأول (عبارة رقم 1-09): يهدف إلى معرفة أهمية تطبيق أساليب المراجعة التحليلية في عملية المراجعة

- المحور الثاني (عبارة رقم 10-17): تحديد اهم المشاكل والصعوبات لتطبيق المراجعة التحليلية

3-الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية

من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها.

-المتوسط الحسابي

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدام المتوسط الحسابي في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة، حيث تم اعتماد المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين.

-الإنحراف المعياري

وقد تم استخدام الإنحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي. - صدق وثبات الأداة: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممتلئة بالاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا وقد تم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة بشكل عام 85,2 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

ثانيا: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي

1-الجنس

الجدول رقم (2) يقوم بعرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	74	87,05%
أنثى	11	12,95%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، حيث تمثل نسبة الذكور (87,05%) من أفراد عينة الدراسة أما نسبة الإناث فتمثل (12,95%).

2-العمر

يوضح الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب العمر وهي موزعة كما يلي
الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 40 سنة	39	45,88%
أكبر من 40 سنة	46	54,12%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (3) أن الفئة الأقل من 40 سنة تمثل (45,88%)، والفئة الأكبر من 40 سنة تمثل (54.12%)، مما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة أكثر من (50%) يزيد سنهم عن 40 سنة فما فوق.

3-المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (4) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي والذي تم تقسيمه الى ثلاث مستويات وهي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	55	64,7%
دراسات عليا	23	27,05%
شهادات أخرى	07	08,25%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (4)، يتضح أنه أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (7,64%) ثم يليها حاملي شهادة دراسات عليا بنسبة (27,05%)، ثم يليها حاملي شهادات أخرى بنسبة (25,08%).

ويمكن القول بأن أكثر من 91% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على إجابة أسئلة الإستبانة.

4-الخبرة

يوضح الجدول رقم (5)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة وهي موزعة كما يلي

الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 4 سنوات	21	24,7%
4-10 سنوات	56	65,8%
أكثر من 10 سنوات	08	9,5%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث فئات تبدأ بأقل من أربع سنوات وتنتهي إلى عشر سنوات فأكثر، حيث بلغت أعلى نسبة 65,8% للفئة التي تقع بين أربع وأقل من عشر سنوات للعينة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة.

ثالثاً: تحليل نتائج الدراسة

يهتم هذه المطلب بتحليل محاور الدراسة من خلال تحليل اجابات افراد العينة

1-تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بأهمية الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة التعرف على مدى أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة كما يوضحه الجدول رقم

(06)

الجدول رقم (06): إجابات المستجوبين حول بأهمية الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة

معامل الاختلاف %	المراجعون		الفقرة
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
8,53	0,38	4,45 موافق بشدة	1-تساهم الاجراءات التحليلية في توفير الوقت والتكلفة لعمل المراجع اثناء القيام بعمله
9,32	0,40	4,29 موافق بشدة	2-استخدام المراجعة التحليلية يساهم في التقليل من المشاكل المتعلقة بعمل المراجع
12,93	0,52	4,02 موافق	3-تطبيق الاجراءات التحليلية يساهم في تحديد مختلف الانحرافات للبيانات محل المراجعة
16,22	0,67	4,13 موافق	4-تساهم المراجعة التحليلية في توفير بيانات مالية سهلة التفسير
19,67	0,86	4,37 موافق بشدة	5-تساهم المرجعة التحليلية في تأكيد نتائج المراجعة الاختبارية
22,46	0,91	4,05 موافق	6-تساعد الاجراءات التحليلية المراجع على التنبؤ والتقدير للعمليات المالية
22,73	0,88	3,87 موافق	7-اتباع المراجع للإجراءات التحليلية سيؤدي الى تدعيم رايه حول مدى عدالة وموضوعية البيانات المالية للشركة محل المراجعة
25,35	0,9	3,55 موافق	8-تساهم الاجراءات التحليلية لتحسين قدرات المراجع في اكتشاف غش الادارة
31,45	1,06	3,37 موافق	9-تطبيق المراجعة التحليلية بكفاءة وفعالية يعتبر اداة لتحقيق مدى فعالية المراجعة.
		4,01 موافق	الاتجاه العام

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (06)، أن المتوسط العام للإجابات (4,01) أي أن اتجاه الإجابة من المستقصي منهم يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي الذي يتردد بين موافق وموافق بشدة مما يعكس بأن أغلبية مراجعي الحسابات يؤيدون ويولون لأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، حيث إن المتوسط الحسابي أكبر من الوسط الافتراضي (3,5).

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف الذي يحدد مدى التجانس والتوافق للإجابة على العبارات داخل بعد (اهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة) فكلما قلت نسبة معامل الاختلاف كلما كان دليلاً على التوافق والتجانس بين إجابات المستقصي في فهم العبارة داخل البعد. ومما سبق، يتضح أن العبارة رقم (01) تحتل المرتبة الأولى في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تنص على الآتي: تساهم الاجراءات التحليلية في توفير الوقت والتكلفة لعمل المراجع اثناء القيام بعمله. فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,45 ويتراوح بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصلت نسبة معامل الاختلاف إلى (08,53) مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانساً واتفاقاً في إجابات المستقصي منهم (المراجعون).

ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة رقم (09) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي بمقتضاها " تطبيق المراجعة التحليلية بكفاءة وفعالية يعتبر اداة لتحقيق مدى فعالية المراجعة " ، والتي حقق الإنحراف المعياري لها أكبر نسبة مقارنة بباقي العبارات حيث بلغ (1,06) بمعنى الاختلاف وعدم الاتفاق على مضمون ومحتوى العبارة كذلك بلغت نسبة معامل الاختلاف أعلى نسبة مقارنة بباقي النسب للعبارات ، كما بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (3,37) ، ومع ذلك فإن الاتجاه العام لإجابات العينة بلغ (4,01) مما يدل على أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

2- تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بصعوبات تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة

للتعرف على اهم معوقات ومشاكل تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة من وجهة المراجعين في الجزائر، هذا ما يوضحه الجدول رقم (7)

الجدول رقم (07): إجابات المستجوبين حول مشاكل ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في

عملية المراجعة

معامل الاختلاف %	المراجعون		الفقرة
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
7,86	0,35	4,45	10- نقص الخبرة والتأهيل الكافي للمراجع يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية بالشكل المطلوب
15,18	0,65	4,28	11- تعدد اساليب المراجعة التحليلية مما يؤدي الى صعوبة اختيار الاسلوب الأمثل لعملية المراجعة
16,50	0,7	4,24	12- ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة يؤدي الى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية
20,57	0,86	4,18	13- عدم إدراك المراجع لأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية للمراجعة
21,83	0,95	4,35	14- عدم توفر البيانات المالية وغير المالية من طرف الشركة محل المراجعة يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية
22,25	0,89	4,00	15- غياب الإطار المرجعي لتطبيق اسلوب الإجراءات التحليلية يحول دون تطبيقها
24,47	0,93	3,80	16- ان تغيير السياسات المحاسبية من طرف الشركة محل المراجعة يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية بسبب صعوبة المقارنة
31,79	1,17	3,68	17- عدم المام المراجع بالأساليب الكمية يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية
		4.12	الاتجاه العام
		موافق	

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (07)، أن المتوسط العام للإجابات قد بلغ 4,12، أي أن أغلب اتجاه الإجابات داخل البعد ككل يتجه نحو الاتجاه الموفق والإيجابي مما يعكس حقيقة واضحة باتفاق آراء عينة البحث "مراجعي الحسابات" وبالإجماع على وجود صعوبات ومشاكل تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة ، وبواسطة الإحصاءات الوصفية وباستخدام معامل الاختلاف للتعرف على أكثر العبارات تتفق وتجتمع آراء عينة البحث عليها، فأتضح أن العبارة رقم (10) استحوذت المرتبة الأولى والتي تقتضي بان نقص الخبرة والتأهيل الكافي للمراجع يحول دون تطبيق الاجراءات التحليلية بالشكل المطلوب ، وتأكيداً لذلك يشير المتوسط الحسابي للعبارة إلى 4,45 وهذا يعني الموافقة على العبارة بدرجة كبيرة قد تصل إلى (موافق بشدة)، في حين حقق مؤشر الإنحراف المعياري للعبارة 0,35، هو أقل النسب مقارنة بباقي نسب العبارات. ومن ناحية أخرى، يتضح أن العبارة رقم (17) تحتل المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث ، وقد وجد أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3,68، أي يتجه إلى الموافق. وقد استحوذت المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث اعتمادا على نسبة معامل الاختلاف للعبارة الذي وصل إلى أعلى النسب مقارنة بالغير وبلغ 31,79% وفي الأخير، يتفق مراجعو الحسابات في الجزائر على اجمالي الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

خاتمة:

- من خلال هذا المقال، يتم استعراض النتائج على النحو الموالي:
- توجد اهمية بالنسبة الى تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة نظرا لما تتمتع بها هذا الاسلوب من وفرة في الوقت والتكلفة بالنظر للتزايد المستمر لنشاط للشركات محل المراجعة.
 - يهدف استخدام المراجعة التحليلية الى رفع من كفاءة اداء عملية المراجعة.
 - عدم توفر عنصر الخبرة والكفاءة للمراجع قد يحول دون تطبيق اسلوب الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

- عدم الامام بالأساليب الكمية البسيطة والمتطورة قد يشكل عائق كبير امام تطبيق المراجعة التحليلية للشركة محل المراجعة.
- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:
- ضرورة اهتمام المراجعين بأسلوب الاجراءات التحليلية لما له اهمية كبيرة في عملية المراجعة
- من خلال هذه الدراسة وجب على المراجع ان لا يلم فقط بالمحاسبة والمرجعة بل يجب عليه ان يلم بكل العلوم الادارية ونظم المعلومات بالإضافة الى مختلف الاساليب الكمية وما حدث عليها من تطورات.
- ضرورة تطوير مهنة المراجعة من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية لتنمية قدرات المراجعين
- زيادة الاهتمام في الدراسات التطبيقية على الاساليب الكمية المطبقة في المراجعة

هوامش ومراجع البحث

- ¹ لطيف زيود واخرون، "المراجعة التحليلية واثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد (25) العدد (6)، 2003
- ² عبدالصمد، وفاء محمد، "تقييم فعالية اساليب المراجعة التحليلية باستخدام البيانات متعددة المصادر دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، مصر، العدد الاول، 2009
- ³ القاضي حسين، عمرو سقا، "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 29، العدد الثاني، 2013
- ⁴ Cohen,J,R,and Wright,G,"Evidence on The Effet Of Financial and Non-Financial Trends on Analytical" Review:AJournal of practics&theory_ vol19,N1 ,2000
- ⁵ Lin K.Z., Fraser I.A.M. "The use of analytical procedures by external auditors in Canada"Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 12 (2),2003
- ⁶ Luippold, Benjamin L. "The Impact of Initial Information Ambiguity on The Accuracy of Analytical Review Judgments", Electronic Copy available at : <http://ssrn.com/abstract=1113496> ,decembre 2015

⁷ نجيب الجندي، "نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية"، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية 1987، العدد 54، ص:01.

⁸ Depaula ,F.C .AND Attwood ,A , **Auditing :principles and practice** , sixteenth ed , The English Language Book Society and Pitman ,1982,p:225

⁹ امين السيد احمد، اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص123

¹⁰ القاضي حسين ، عمرو سقا، مرجع سابق، ص : 442

¹¹ Dittenhofer M , "Analytical Auditing and Risk in Government " ,managerial Auditing Journal ,vol ,No8 , 2001, pp:469-478

¹² غسان سعيد سالم، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية : دراسة ميدانية، رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، الاردن ، 2006، ص:17

¹³ هاني الغنيمي، "استخدام أساليب المراجعة التحليلية لترشيد أداء الفحص المحدود للتقارير الدورية"، مجلة النهضة الادارية، مصر، العدد 11، 1997، ص: 68

¹⁴ بان نجم توفيق، "مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق"، مجلة الأقتصاد الخليجي ، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة ، العراق، العدد 21، 2012، ص: 291

¹⁵ Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F., and others; "Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision"; Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 24, supplement, 2005, p 198.

¹⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة؛ الأردن: ترجمة. طلال أبو غزالة، 2009، ص446

¹⁷ Sekaran,Uma, **Research Methods for Business**, Third Edition,John Wiley&Sons,Inc,USA,2000