

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER-Biskra

Faculté des Sciences Economiques,

Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء
عملية المراجعة

دراسة آراء محافظي الحسابات

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذة:

إعداد الطالبة:

- كردودي سهام

- سارة مهيرة

السنة الجامعية 2012/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مَنْ عَمِلَ صَالِحًا مَرْغُوبًا
سَلَّمَ



خطة البحث

أ..... مقدمة

04.....1- الفصل الأول.

05.....1- ماهية إجراءات الفحص التحليلي.

1-1 تعريف إجراءات الفحص

05.....التحليلي.

07.....2-1 أسباب ظهوره إجراءات الفحص التحليلي.

3-1 حدود اعتماد المراجع على إجراءات الفحص

09.....التحليلي.

4-1 الاعتبارات الواجب مراعاتها عند استخدام إجراءات الفحص

10.....التحليلي.

5-1 أهمية إجراءات الفحص

11.....التحليلي.

2- أساليب إجراءات الفحص التحليلي

13.....واستخدامها.

13.....1-2 أساليب إجراءات الفحص التحليلي.

2-2 إجراءات الفحص التحليلي الوصفية (غير

14.....الكمية).

3-2 إجراءات الفحص التحليلي الكمية و

15.....البيسطة.

20.....4-2 إجراءات الكمية المتطورة

الفصل الثاني: المراجعة و أثر استخدام إجراءات الفحص

التحليلي.....21

1- ماهية

26.....المراجعة.

26.....1-1 نشأة و تطور المراجعة.

2-1 مفهوم المراجعة و

28.....خصائصها

30.....أهداف و أهمية المراجعة. 3-1

32.....أنواع المراجعة و معاييرها. 4-1

2-2 أثر استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي على فاعلية عملية
المراجعة.....41

41.....1-2 مراحل إجراءات الفحص التحليلي

44.....2-2 العوامل المؤثرة على إجراءات الفحص التحليلي

3-2 أهداف وتوقيت استخدام إجراءات الفحص ومدى اعتماد المراجع عليها

45.....

46.....4-2 صعوبات استخدام إجراءات الفحص التحليلي

الفصل الثالث:دراسة أراء محافظي حسابات

(استبيان).....

1- مكونات و منهجية الدراسة الميدانية

51.....

51.....1-1 نموذج الدراسة

52.....2-1 مجتمع الدراسة

3-1 عينة

52.....الدراسة

4-1 منهج المتبع.....

53.....

5-1 حدود

54.....الدراسة

54.....6-1 صعوبات الدراسة

55.....2- إعداد الاستبيان و تفرغ البيانات

55.....1-2 أدوات الدراسة

2-2 أساليب المعالجة

56.....الإحصائية

56.....3- تحليل نتائج الاستبيان

1-3 إعداد

57.....الاستبيان

58.....1-1-3 معاملات الصدق و إثبات

59.....2-3 عرض خصائص عينة الدراسة

3-3 تحليل المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه

الآراء.....77

84.....4-3 اختبار فرضيات الدراسة

الخاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

مقدمة

شهدت السنوات الأخيرة من العقد الماضي تطورات وتغيرات عالمية كبيرة، وتزايد في حجم المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق مراجعة الحسابات في ظل تزايد حوادث الغش والاحتيال والتلاعب بسبب ضخامة المشاريع الحديثة وتعقيدها، مما أدى إلى حدوث تغيرات جذرية في مهنة المراجعة، وتطوير طرق وإجراءات المراجعة لتتناسب مع ضخامة وحجم المسؤولية وتعقيدها.

ولم يعد الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية كافياً لتقليل المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب والتي تنجم عن خلل في نظم الرقابة الداخلية أو المراجعة الاختباري كافيًا، وانطلاقاً من ذلك وحرصاً على إبداء الرأي المحايد بدأ المختصون والممارسون لمهنة المراجعة بالبحث عن وسائل وأساليب أكثر جدوى وفعالية لزيادة سلامة ودقة النتائج التي سيتوصل لها المراجعة خلال قيامه بعملية المراجعة، ومن هذه الوسائل الإجراءات التحليلية (أو بما يسمى إجراءات الفحص التحليلي) والتي تعتبر أحد وسائل التدقيق الهامة والدقيقة التي يستخدمها المراجع .

بالتالي فإن استخدام هذه الإجراءات بمستوياتها وخلال مراحل التدقيق المختلفة يمكن أن يساعد المراجع في الوصول بعملية المراجعة إلى المستوى المطلوب من الجودة، الأمر الذي يعزز الثقة بمهنة التدقيق بشكل عام.

ولأهمية موضوع إجراءات الفحص التحليلي في التدقيق اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC International Fédération of Accountant دليل المراجعة الدولي رقم 12 في سنة 1983 تحت مسمى الإجراءات التحليلية أو إجراءات الفحص التحليلي ثم بعد ذلك تم تعديله في عام 1988 ليحل محل المراجعة الدولي رقم 520 ليشمل مفهوم الإجراءات الفحص التحليلي وأهميتها ومراحل تطبيقها، ودرجة الاعتماد عليها وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات الفحص التحليلي

مشكلة الدراسة :

يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الأساسي الموالي :

كيف تساهم أساليب إجراءات الفحص التحليلي في تحسين أداء عملية المراجعة ؟

و للإجابة على هذا التساؤل الأساسي يتطلب منا البحث و الإجابة على عدد من التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما أهمية استخدام إجراءات الفحص التحليلي في عملية المراجعة؟ ما هو الدور الذي تقوم به هذه الإجراءات في مجال زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة؟

2. ما هي الطرق والأساليب المستخدمة في إجراءات الفحص التحليلي؟

3. في أي مراحل التدقيق يتم استخدام إجراءات الفحص التحليلي؟

4. ما هي المعوقات التي تحد من استخدامهم لها؟ وماذا يتحقق من استخدام هذه الإجراءات؟

الفرضيات:

1. معرفة طبيعة المحاسبين والمراجعين على إجراءات الفحص التحليلي ، وهذا ما يعكس استخدامهم لأساليب إجراءات الفحص التحليلي؛

2. تستخدم إجراءات الفحص التحليلي للرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة من خلال مساعدتها على تخفيض مخاطر المراجعة وتخفيض تكلفة أدائها ؛

3. تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في الممارسة العملية في جميع مراحل المراجعة؛

4. تتحقق نتائج جيدة من حيث أداء المراجع بإتباعه إجراءات الفحص التحليلي رغم وجود مجموعة من المعوقات

أهمية الدراسة :

- بيان أهمية استخدام إجراءات الفحص التحليلي عند التدقيق على البيانات المالية والغير مالية ونظم الرقابة الداخلية في الكشف عن حالات الغش والاحتيال وخاصة إذا كانت متعمدة ويحرص على إخفاءها؛
- وإبراز دور إجراءات الفحص التحليلي في عملية المراجعة وما تكشف عنه من نتائج تهم المدقق؛
- كونه يتعرض لمسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التلاعب ويناقش أهم وحدث الإصدارات المهنية والدراسات العلمية في مجال التلاعب في القوائم المالية ؛
- كما يستمد هذا البحث أهميته أيضاً من اشتقاق واختبار مجموعة من الفروض البحثية بشأن علاقة التلاعب في القوائم المالية بتخطيط إجراءات المراجعة في بيئة الممارسة المهنية ؛

- تعد إجراءات الفحص التحليلي من الأدوات التي يجب أن يستعين بها المدقق وذلك لكونها تساعده في التنبؤ بالمشاكل المحتملة والهامة وبالتالي يستطيع تحقيق الكفاءة في القيام بعملية المراجعة.

أهداف الدراسة:

1. التعريف بمفهوم إجراءات الفحص التحليلي وأهمية اللجوء إليها في عملية المراجعة ؛
2. بيان أهمية توافر الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتدريب على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند المراجعين القانونيين استخدامهم إجراءات الفحص التحليلي في عملية المراجعة ؛
3. فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المدقق على إجراءات الفحص التحليلي والوثوق بنتائجها ؛
4. توعية مدققي الديوان بأهمية الاستعانة بالإجراءات الفحص التحليلي وذلك ووفقا لما جاء في دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة؛
5. التعرف على أنواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات الفحص التحليلي وذلك للتنبؤ بنتائج تلك الإجراءات

الدراسة السابقة:

يعتبر هذا البحث مساهمة بسيطة و مكتملة للدراسات السابقة التي استخدمت فيها أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة.ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

- دراسة نجيب الجندي سنة 1987 بعنوان "نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية"

قدمت هذه الدراسة المنهج المتكامل لأداء المراجعة التحليلية و الذي يتفق مع الواقع العلمي السائد في مهنة المحاسبة والمراجعة، و يقوم هذا المنهج على نموذج التنبؤ بالقيم الحقيقية لبنود القوائم المالية و معيار تحديد التقلبات غير العادية نتيجة المقارنة مع القيم الدفترية،و كذلك طريقة تكامل هذه المراجعة مع إجراءات المراجعات الأخرى.

- دراسة نجاح عبد الغفار عبد السلام سنة 1996 بعنوان "تطوير نماذج التخطيط المالي لخدمة

أغراض المراجعة التحليلية "

تحدثت هذه الدراسة عن أهمية المراجعة التحليلية و أهمية التطوير بنماذج التخطيط المالي لخدمتها ،حيث تعد المراجعة التحليلية بمثابة ورقة الترشيح التي يستخدمها المراجع في الكشف عن ثغرات و مواطن الضعف الرقابية التي اكتتفت عملية تشغيل البيانات المحاسبية و التي سمحت بتسرب الأخطاء الجوهرية إلى أرصدة الحسابات دون ضابط رقابي داخلي يفصح عنها.

- دراسة بولحبال فريد الدراسة عن "استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة"
تحدثت الدراسة عن أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة ،حيث تعد الإجراءات التحليلية الوسيلة الأكثر عقلانية التي يستخدمها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة، و معرفة مواطن الضعف و القوة التي على أساسها يقوم بأداء اختبارات أكثر تفصيلا في فحص العمليات و الحسابات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات السابقة أو المثلثة في النشاط، أو المؤشرات التي تظهرها الموازنات التخطيطية التي تم إعدادها قبل التنفيذ الفعلي.

المنهج المتبع للدراسة:

وفقا للدراسة سوف يتم إتباع المنهج الوصفي في ما يتعلق بالجانب النظري، أما الجانب التطبيقي تعتمد على المنهج التحليلي من خلال استبيان يوزع على مكاتب المحاسبين و المراجعين.

1-1 ماهية إجراءات الفحص التحليلي

لقد حظي مفهوم إجراءات الفحص التحليلي قدر كبير من الاهتمام في هذا الفصل، وذلك نتيجة للعديد من حالات الغش و الاختلاس التي تؤثر على المؤسسات الاقتصادية و مكاتب المراجعين، من أجل تفادي أو التخلص من هذه الظواهر. تم التطرق كذلك إلى أسباب ظهوره، الاعتبارات الواجب إتباعها وأهميتها.

1-1 تعريف إجراءات الفحص التحليلي

عرفتها نشرة معايير المراجعة رقم 23 بأنها دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة، والبيانات يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات¹.

عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم 56 إجراءات الفحص التحليلي*: بأنها عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية².

وكما عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 بأنها تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها. كما تضمن إجراءات الفحص التحليلي دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة³.

يمكن تعريفها بأنها "الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغييرات الجوهرية"⁴.

وهي كذلك مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة المقارنة للعلاقات بين هذه البيانات أو تحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل العمليات أو الأرصدة⁵.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 139.

² ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 257.

³ أحمد حلمي جمعة، المراجعة الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص 255.

⁴ منصور البديوي، شحاتة السيد، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة، ص 190.

⁵ حامد، رشا محمد، استخدام أساليب الفحص التحليلي لأغراض مراجعة الحسابات، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 69، 55/1999، ص 68.

مقدمة الفصل الأول

وفي ضوء البحث الدائم والمستمر من أجل تطوير وتوسعة إجراءات المراجعة نظرا للنتائج الهامة التي أبرزها في المجالات المالية والمحاسبية والرقابة الداخلية، واعتماد مهام المراجعة في معظم الأحيان على عوامل نوعية يصعب في بعض الحالات تحويلها إلى أرقام قياسية، تتجلى أساليب إجراءات الفحص التحليلي بتقنياتها ومنهجيتها ضمن إجراءات المراجعة. وحيث يعتمد تطبيق إجراءات الفحص التحليلي أساسا على منهجية عمل صارمة للوصول إلى تشخيص أسباب الظواهر، وذلك باستخدام مزيج من التقنيات العلمية والعملية في تجميع المعطيات وتحليلها بالاستعانة بالمؤشرات والمرجعيات اللازمة ، الأمر الذي يسهم في تخفيض المخاطر والانحرافات والتكاليف الغير مجدية . وعليه فان استخدام إجراءات الفحص التحليلي يعد نوع من أنواع الفحص الاحترافي لإبداء رأي حول الوضع المالي والرقابة الداخلية في الجهة ومدى تحقيق الأهداف موضوعة، الأمر الذي يسهم في تقديم الدعم لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المستقبلية للجهة، و في هذا المجال سنتطرق إلى العناصر التالي :

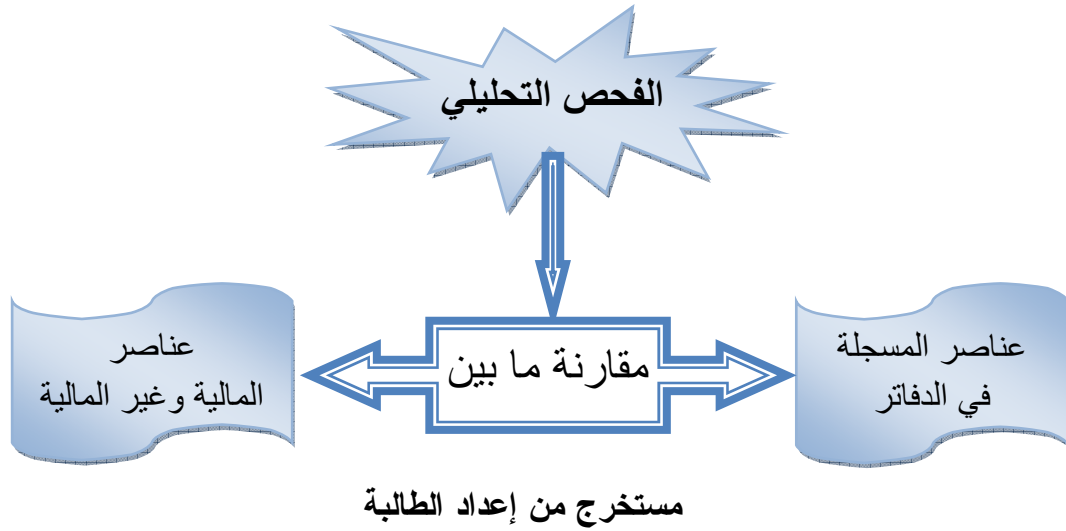
1- ماهية إجراءات الفحص التحليلي

2- أساليب استخدام إجراءات الفحص التحليلي

الفصل الأول: إجراءات الفحص التحليلي

و كذلك يمكن تعريفها تحليل النسب و المؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتتبأ بها.¹

من هذه التعاريف نستنتج أن إجراءات الفحص التحليلي هو: تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية، والتعرف على تلك العلاقات الغير متوقعة للتركيز على فحصها، مما يُساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم برنامج المراجعة الملائم، و فحص المعلومات الموجودة في حسابات و سجلات المؤسسة و مقارنتها مع المعلومات الأخرى و البيانات الداخلية و الخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن المؤسسة و نشاطاتها.



يتضمن إجراءات الفحص التحليلي العديد من الطرق، حيث تتراوح هذه الطرق من إجراء مقارنات بسيطة إلى إجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات إحصائية متطورة، و يمكن أن تطبق إجراءات الفحص التحليلي على البيانات الموحدة و العناصر و مكونات المعلومات:²

¹ منصورى احمد البديوى، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية و الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، 2002، ص189.

* إجراءات الفحص التحليلي: هي نفسها تعبير عن المراجعة التحليلية و ذلك حسب مانص عليه معيار الدولي للمراجعة 520.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و المراجعة و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، الجزء 1، 2010، ص438.

إجراءات الفحص التحليلي النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمؤسسة:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المرتقبة للمؤسسة ما لموازنات و التنبؤات و توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك؛
- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المؤسسة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع المؤسسة أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.

إجراءات الفحص التحليلي أيضا النظر إلى العلاقات:

- بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتمادا على خبرة المؤسسة كمعدلات هامش الربح الإجمالي.
- بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب و عدد الموظفين.

1-2 أسباب ظهوره إجراءات الفحص التحليلي:

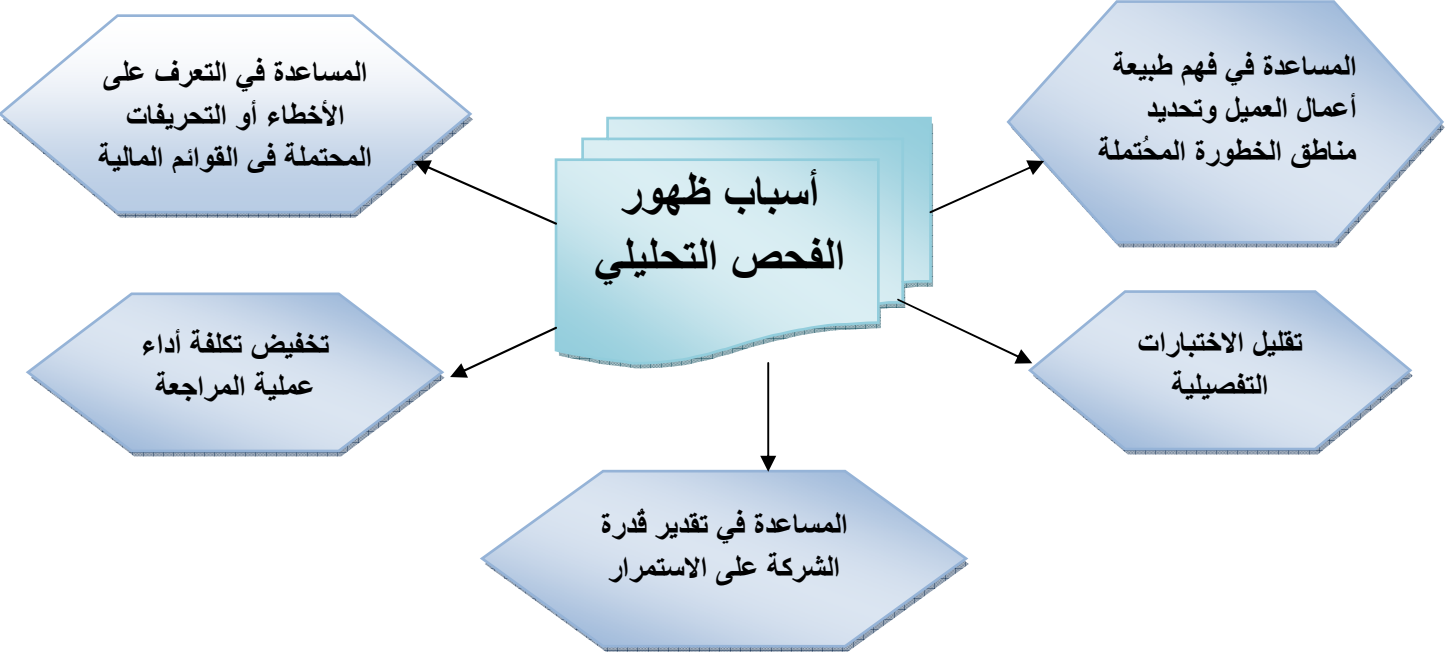
و من أهم الأسباب أو الدوافع التي أدت إلى ظهور إجراءات الفحص التحليلي هي كالتالي:

- أ - لمساعدة المراجع في تخطيط طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة الأخرى.
- ب - لاستخدامها كاختبار تحقق للحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات معينة ترتبط بأرصدة حسابات أو أنواع من العمليات.
- ج - لاستخدامها كمراجعة عامة - أو استعراض عام - للمعلومات المالية في مرحلة الدراسة الشاملة في نهاية عملية المراجعة ..
- د - وتتضمن إجراءات الفحص التحليلي إجراء مقارنات للقيم والمبالغ المسجلة، أو نسب تستخرج من المبالغ المسجلة مع توقعات المراجع. ويصل المراجع إلى هذه التوقعات بتحديد واستخدام العلاقات المعقولة التي يتوقع بطريقة معقولة وجودها بناءً على فهم المراجع لأمر العميل وللصناعة التي ينتمي إليها العميل.
- هـ - لا يتضمن فحص التقارير المالية الدورية إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة والقرائن من خلال استخدام إجراءات المراجعة مثل المطابقة والملاحظة والفحص وغيرها. وتتمثل إجراءات الفحص

الفصل الأول: إجراءات الفحص التحليلي

الدورية أساساً في الاستفسارات ، التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية الدورية¹.

يمكن بعض تلخيص أسباب ظهور إجراءات الفحص التحليلي في المخطط التالي:



مستخرج من إعداد الطالبة

⑩ المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة:

حتى يستطيع المراجع تقدير مخاطر المراجعة واختيار معاونين له في عملية المراجعة وتوقيت إجراءات المراجعة، لا بد له أن يتفهم أولاً طبيعة أعمال العميل².

⑪ المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار:

عندما يقوم المراجع بتقدير مخاطر المراجعة يجب عليه دراسة وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار - على الأقل سنة - وهنا قد يستخدم المراجع النسب المالية .

¹ سالم عربي، فحص التقارير القوائم المالية الدورية، ملتقى العربي الاقتصادي الثقافي و الاجتماعي، منتدى المراجعة والمراجعة الخارجية، سودان، 2009/03/19

² مصطفى عدوية، الفحص التحليلي في المراجعة، منتدى شبكة عدوى الإسلامية، قسم المراجعة، شبكة محاسبين العرب، 2013/02/25، على ساعة

④ المساعدة في التعرف على الأخطاء أو التحريفات المحتملة في القوائم المالية :

عندما يجد المراجع اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الحالية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة، فإن هذه الاختلافات يُشار إليها عادةً بالتقلبات غير العادية . وأحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود أخطاء أو مخالفات لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإنه يجب على المراجع تحديد سببها ويُقنع نفسه أن السبب هو حدث اقتصادي مقبول وليس خطأً أو مخالفة¹ .

④ تقليل الاختبارات التفصيلية :

عندما لا يجد المراجع تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك أن احتمال وجود أخطاء أو مخالفات مادية يكون منخفض، وبذلك يقوم المراجع بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يُجريها على أرصدة الحسابات.

④ تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة:

عادةً ما تكون إجراءات الفحص التحليلي أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية، وذلك لإمكانية القيام بها مكتبياً دون الحاجة للانتقال إلى مقر الشركة الخاضعة لعملية المراجعة . مثلاً يكون حساب ومراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والمدينون أقل تكلفة عن إرسال المصادقات إلى المدينون .

3-1 حدود اعتماد المراجع على إجراءات الفحص التحليلي:²

إن مدى الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي عمليات التدقيق المختلفة، يتوقف على تقدير المراجع بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات و التحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية:

1- مصدر البيانات :إن درجة الثقة في البيانات التي يحصل عليها المراجع من مصادر مستقلة خارج

الجهة تكون مرتفعة عن البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الجهة المراد مراجعتها، و تختلف درجة ثقة المراجع بالبيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الشركة حسب مدى استقلال المصدر عن

¹ حسام عامر،مراجعة التحليلية،منتدى المراجعة و التدقيق الداخلي،قسم المراجعة،شبكة محاسبين العرب،9/07/2008على ساعة 14:30 .

²ساري حامد العبدلي،أهمية استخدام المراجعة التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين،رسالة ماجستير،تخصص محاسبة ،جامعة الشرق الأوسط،الكويت،2010،ص47.

الجهات المسؤولة عن المبلغ، أو الرصيد تحت المراجعة، كما أن حصول المراجع على نفس البيانات من أكثر من مصدر يزيد من درجة ثقة المراجعة و الاعتماد عليها.

2-ظروف إعداد البيانات :حيث يزداد اعتماد على البيانات التي سبق أن اختبرها المراجع في سنوات

أو مراحل سابقة أثناء للمراجعة تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق مراجعتها.

3-اختبار البيانات: تعتمد درجة ثقة المراجع و اعتماد على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية ،

على مدى خضوع هذه البيانات للمراجعة، فالبيانات التي سبق أن اختبرها المراجع في سنوات أو مراحل

سابقة أثناء المراجعة تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق مراجعتها.

4-1 الاعتبارات الواجب مراعاتها عند استخدام إجراءات الفحص التحليلي

لتحقيق الهدف من استخدام الفحص التحليلي والحصول على التأكيدات اللازمة عن مدى توافق البيانات التي

تم فحصها مع التوقعات الموضوعية، يتوجب مراعاة مجموعة من العوامل، وذلك كما يلي:¹

- ❖ المعرفة المكتسبة لدى المراجع من خلال تنفيذ أعمال تدقيق سابقة ؛
- ❖ تحديد مرجعيات ومعايير المقارنة ،إضافة إلى مواكبة التغيرات في معايير المحاسبة أو في طرق تطبيقها؛
- ❖ مدى إلمام المراجع بالتغيرات في طبيعة وحجم نشاط الأعمال ، النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية لدى الجهة، ومدى إمكانية تجزئة المعلومات وفقا للقطاعات أو الأقسام أو البنود المترابطة؛
- ❖ تحديد مدى الحاجة لتطبيق الفحص التحليلي ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها ؛
- ❖ تخطيط الفحص التحليلي وذلك بالتركيز على تقدير المراجع لمواقع الخطر، مع الأخذ بعين الاعتبار احتمال زيادة مخاطر عدم اكتشاف أخطاء جوهرية يمكن أن يحدث في نهاية مدة المراجعة ؛
- ❖ أن تكون الثقة في البيانات التي استخدمت في إعداد التوقعات كافية لدرجة التأكيد المرغوب فيه وقد تم جمعها من مصادر أو إعدادها في ظل نظام موثوق يتمتع بنظام رقابة كاف؛
- ❖ مدى توفر البيانات المالية وغير المالية ؛

¹ م . هدى إبراهيم الميلم ، أهمية استخدام الفحص التحليلي في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق، الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة أكتوبر 2008، ص14.

- ❖ مراعاة العلاقات التي تتطلب تسويات محاسبية في فترات سابقة، عند تطبيق إجراءات الفحص التحليلي للتعرف على العلاقات التي يبدو أنها غير عادية؛
- ❖ الأهمية النسبية للمعلومات والبنود، فإذا كانت قيمة الخطأ كبيرة، توجب إجراء المزيد من إجراءات الفحص التحليلي؛
- ❖ تحديد مبررات ضرورة تنفيذ إجراءات إضافية أو إجراءات أكثر تكثيفاً، في حالة وجود أخطاء جوهرية؛
- ❖ ممارسة التقدير المهني من خلال الملاحظة والاستفسار والمعاينة، في حالة عدم الحصول على الأدلة الكافية.

نستنتج من كل هذه العناصر أن أساس إجراءات الفحص التحليلي الذي تؤدي إلى زيادة فاعلية المراجعة حيث يساعد استخدامها على النحو التالي:¹

- زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء، والحصول على أدلة أكثر موضوعية .
- تحقيق هدف المعقولية بصفة عامة لأرصدة الحسابات

1-5 أهمية إجراءات الفحص التحليلي

الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي وأهميتها يزداد عندما يكون للمراجع ثقة أكبر في الاعتماد على المعلومات وبالتالي في نتائج إجراءات لفحص التحليلي، وكذلك فإن اختبارات الرقابة على المعلومات غير المالية يمكنها ملازمة اختبارات الرقابة المحاسبية المرتبطة بها، وتزداد أهمية إجراءات الفحص التحليلي في تحديد التقلبات أو العلاقات غير المتوقعة مع المعلومات الملائمة الأخرى التي تم الحصول عليها أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ بها، وبالتالي يكون دور المراجع في هذه الحالة الفحص والحصول على التفسيرات الكافية وإقامة الدليل المناسب.

كما أن مدى الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي و الذي يحدده المراجع يعتمد على العوامل التالية:²

- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة؛
- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف المراجعة؛

¹ محمد سيف مرشد قحطان الشرعي، استخدام الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، اليمن، 2004، ص24.

² أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص 261.

- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية؛

- تقديرات المراجع للمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة.

و يمكن أن نبرز أهمية إجراءات الفحص التحليلي من خلال ما يلي:¹

❖ تمكن مراجع الحسابات من تحديد اتجاهات عملية المراجعة، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها و مقارنتها مع الفعلية الواردة في القوائم المالية باستخدام أدوات التحليل المالي الإحصائي.

❖ تمكن مراجع الحسابات من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من مساهمين و مستثمرين و هيئات حكومية و حتى الجهات الإدارية للمؤسسة و غيرها، و ذلك بسبب:

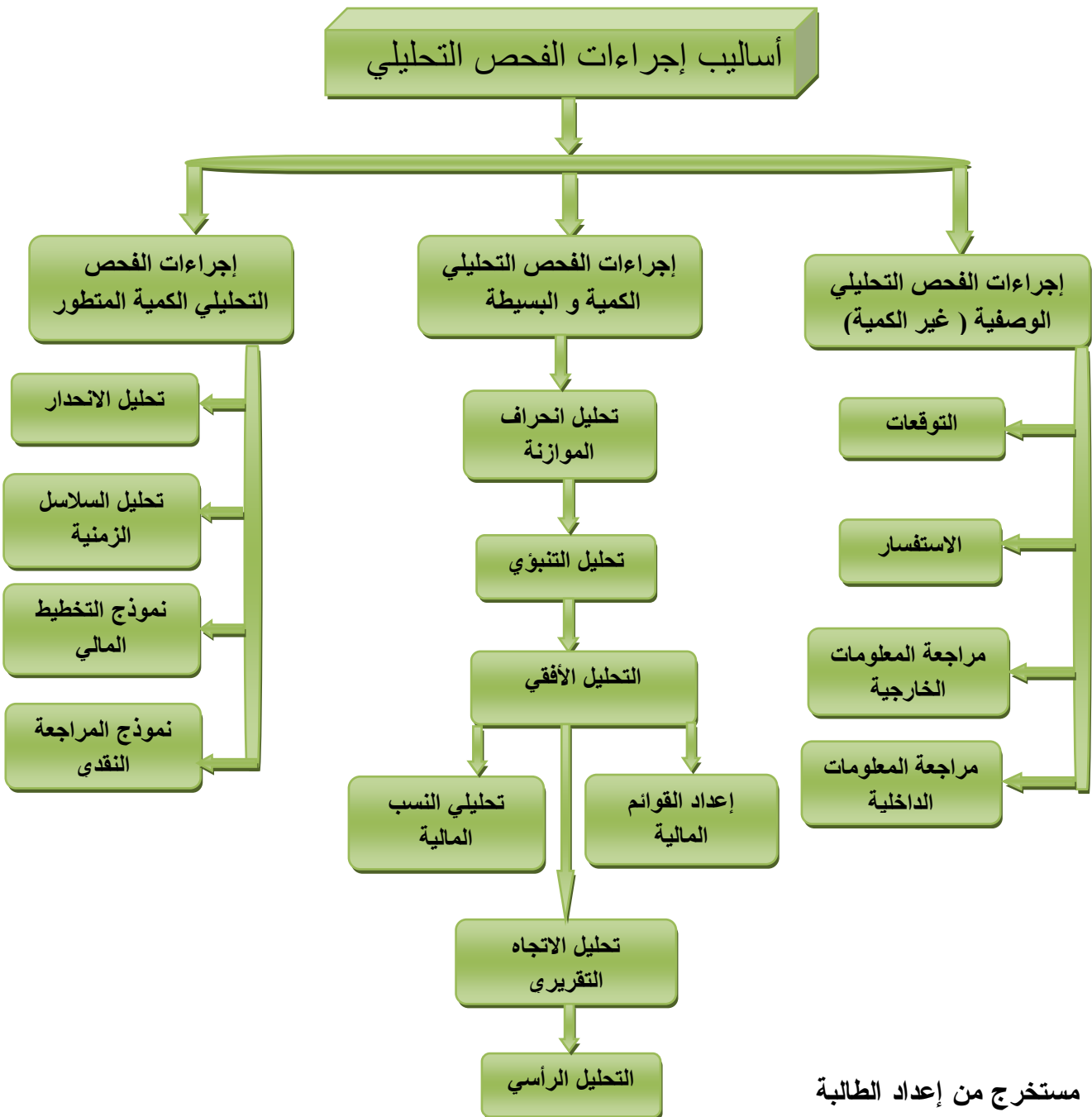
- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية؛
- عدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة المؤسسة؛
- فشل الرقابة الداخلية بالقيام بإجراءات بسبب تبعيتها لإدارة المؤسسة؛
- التعقيد في عملية إدارة المشروعات لاتساعها و لشبوع حالة المنافسة.

¹ عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة النبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة البتراء، الأردن، 2008، ص8.

2 أساليب إجراءات الفحص التحليلي واستخدامهما:

1-2 أساليب إجراءات الفحص التحليلي

يمكن استخدام العديد من الطرق لأداء أساليب إجراءات الفحص التحليلي، حيث تتراوح هذه الطرق من إجراء مقارنات بسيطة إلى إجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات إحصائية متطورة. ويمكن أن تطبق أساليب إجراءات الفحص التحليلي على البيانات الموحدة والعناصر ومكونات المعلومات، التي تساعد على مقاييس النقدية أو الكمية أو النسبية وذلك من خلال المستويات الثلاثة التي تم إبرازها في المخطط التالي:



2-2 إجراءات الفحص التحليلي الوصفية (غير الكمية)

لم تعد إجراءات الفحص التحليلي نوعاً من الإلهام يوفق إليه بعض المراجعين دون البعض الآخر، بدلاً لقد أصبحت مجالاً أساسياً من مجالات المراجعة الحديثة، مما يتطلب ضرورة التعرف على أساليب وإجراءات تطبيق إجراءات الفحص التحليلي بصفة أساسية.¹

أ- التوقعات من نتائج المراجعة السابقة :

إن تكوين التوقعات يعتمد على خبرة المراجع ويُعد المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية . حيث أنه كلما اقترب توقع المراجع من الرصيد الصحيح كلما زادت فعالية الإجراءات التحليلية عند تحديد التحريفات المحتملة.

ب- الاستفسار :

عندما توجد اختلافات بين التوقعات والقيم المسجلة فإن الخطوة الأولى عادةً ما تتمثل في الاستفسار من الإدارة، حيث يتطلب من المراجع عدم تقبل الإجابات المُعطاة له (سواء شفوية أو مكتوبة) على أنها تمثل الحقيقة، بل عليه التأكد من صحتها بكافة الوسائل المتاحة له.²

ج- مراجعة المعلومات الداخلية :

كمراجعة النظام الداخلي للمؤسسة، وعقد التأسيس، وكذلك مراجعة محاضر جلسات مجلس الإدارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة و الاطلاع على ملفات الموظفين ، و ملفات المراسلات بالإضافة إلى سجلات الإنتاج، و التعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات و توزيعها و على العقود المهمة و التي يكون لها تأثير على عملية المراجعة مثل اتفاقيات القروض و العقود طويلة الأجل

إذا يتم التحليل المالي من قبل شخص أو مجموعة من أشخاص من داخل المشروع نفسه و على بيانات المشروع و الغايات معينة يطلبها المشروع ، فيعتبر هذا التحليل داخلياً و غالباً ما يهدف إلى خدمة إدارة المشروع³ .

¹ عبد السلام، محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، 2011.

² محمود أبو القاسم شليبيك، الإجراءات التحليلية، منتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، نقلاً عن موقع منتدى المحاسبين العرب، 2013/02/25

³ وليد ناجي الحياي، التحليل المالي و الإطار النظري و التطبيقات العلمية، عمان دار حنفي، عمان، 1996، ص28، ص29.

د- مراجعة المعلومات الخارجية:

كالاتطلاع على الكتب العملية و أدلة المحاسبة و المراجعة الدولية. وعلى قوانين و تشريعات أخرى لها تأثير على عمل المؤسسة و التقارير السنوية ،وما صدر من السوق المالي عن المؤسسة موضوع المراجعة و المؤسسة المماثلة لها.¹

و يعبر المراجع الداخلي أو الخارجي عن رأيه الفني في تقرير المراجعة التي يعد بمثابة الدليل على قيامه بالعمل و لهذا يفترض به أن يحدد فيه بوضوح و صراحة نطاق الفحص الذي قام به و ما يراه في صدق القوائم المالية و يجب أن يكون المراجع مقتنعا بالإثباتات من ناحية الثقة في البيانات التي أعدت على أساسها القوائم المالية.²

2-3 إجراءات الفحص التحليلي الكمية و البسيطة

أ- التحليل العمودي:

ويطلق عليه التحليل الساكن أو الثابت و بموجب هذا الأسلوب تتم المقارنة فيما بين أرقام القوائم المالية للفترة المحاسبية نفسها لتظهر محصلة هذه المقارنة في صورة نسبة مئوية ،أي ينسب كل عنصر من عناصر القائمة بقاعدة بقائمة معينة تأخذ نسبة 100% ،فكل بند آخر في القائمة يتم إرجاعه كنسبة لهذا الأساس ،كأن تنسب قيمة كل بند من الأصول المتداولة .³ يسمى أيضا بالتحليل المطلق أو الرأسي لأنه يهتم بتقييم أداء المؤسسة في الوقت الحالي،فان كانت المؤسسة تحقق خسائر فهذا مؤشر سيء و غير مريح، و إن كانت قيمة الالتزامات المتداولة تفوق الأصول المتداولة فهذا مؤشر غير مقبول،وإذا كان العائد على الاستثمار أقل من عائد فهذا مؤشر سيء جدا⁴ ،و تظهر مزايا استخدامات التحليل المالي الرأس في تحديد الأهمية النسبية للمفردات المكونة للقائمة المالية، كما تحديد نسبة الإيراد المحقق من كل مصدر من مصادر الإيراد الإجمالي، كما يبين النشاط الأكثر ربحية الأمر الذي يدفع الإدارة إلى الاهتمام به و توجيه الاستثمارات إليه.

¹ نور ،أحمد و الصحن،عبد الفتاح،مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العلمية،القاهرة، مصر،1985،ص36.

² زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية، مجلة التقني،المجلد العاشر،العدد2/2007.

³ أمان انجروا،التحليل الائتماني و دوره في ترشيد عمليات الإقراض،رسالة ماجستير ،كلية الاقتصاد،قسم المحاسبة،جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص29.

⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة ،الجزء الأول،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008،ص192،193.

التحليل النسب المالية: يستخدم التحليل المالي ضمن الأساليب الفنية الرئيسية لتنفيذ إجراءات الفحص التحليلي على القوائم المالية و الختامية للمشروع بغرض الكشف عن العلاقات المتداخلة بين عناصرها والتغيرات التي تلحقها على مدى زمني معين و حجم هذه التغيرات و مسبباتها.¹

و حيث أن مسؤولية المراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة تنحصر في إبداء الرأي حول سلامة القوائم المالية و مدى عدالة تمثيلها للمركز المالي للمشروع و نتيجة أعماله و التغيرات، و التي تتطلب منه تخطيط عملية المراجعة بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على قرائن أو براهين ملائمة لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية و من مصادر المراجعة التي يستخدمها مراجع الحسابات التحليل المالي.²

يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر أساليب إجراءات الفحص التحليلي شيوعاً، وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند معين خلال فترة محاسبية سابقة و يتركز التحليل بوجه عام على المقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية و من ثم يعتمد على السلاسل الزمنية.³

و يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في هذا المجال إلى أنه:

ينبغي على المراجع أن يحدد مقدار التغيرات المتوقعة لكل حساب و أن يستفسر عن أسباب التغيرات غير المتوقعة ثم يجمع كل هذه الإثباتات و يربط بينها ليصل إلى مدى معقولة الأرصدة.

و تعتبر النسب المالية من الوسائل المهمة للإدارة في مجال التنبؤ بمستقبل المشروعات، و تقدير اتجاه هذه المشروعات المستقبل، و اتخاذ القرارات الرشيدة، و قياس اثر تطبيق الاستراتيجيات و تنفيذ السياسات في المؤسسة، و قد تطورت أساليب استخدام النسب المالية من مرحلة قياس طرق التمويل الداخلي مروراً بدراسة سياسات التمويل الخارجي من خلال دراسة السيولة و السندات و القروض، و في حقة تطور أخرى هدف التحليلي المالي باستخدام نسب المالية إلى دراسة أسباب الفشل المالي باستخدام لتجنبه وصولاً إلى مقارنة أداء الشركات ببعضها البعض.⁴

¹فضالة، أبو الفتوح على، إستراتيجية القوائم المالية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 1996، ص29.

²عساف، أسماء شافع، مدى كفاءة أدوات التحليل المالي التقليدية في اكتشاف القوائم المالية الظلة عند القيام بعملية التدقيق، إصدار جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية، 2001

³لطفي، أمين السيد أحمد، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، الدر الجامعية للنشر، القاهرة، 2005، ص48.

⁴عيد أحمد أبو بكر، تطوير التحليل المالي بالأساليب الكمية للتنبؤ بالأزمات المالية في شركات التأمين على الحياة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، 2008، ص23.

يمكن أن تقسم النسب المالية و فقا للمجال الذي تشتق منه إلى فئتين هما:

1- نسب اتجاهية: عندما تمثل النسب المالية حركة أو اتجاه تغير قيمة بند معين من بنود الحسابات الختامية على مدار فترة زمنية.

2- نسب هيكلية: وهي النسب المالية التي تمثل العلاقة بين قيمة بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية في لحظة زمنية معينة و على مدار نفس المحاسبية.

بالإضافة إلى ما سبق هناك بعض الصعوبات التي تتعلق بعدم قدرة النسب على إعطاء توقعات مستقبلية، و يعود ذلك إلى اقتصار التحليل على فترة زمنية محددة تقع بين نهاية السنة المالية المنتهية و بين بداية السنة المالية الجديدة.¹

- إعداد القوائم المالية:

يقوم المحلل المالي بعمله في التحليل من خلال دراسة القوائم المالية و هي قائمة المركز المالي و قائمة الدخل

قائمة الدخل: و تظهر نتيجة مزيج قائمتي المتاجرة، و الأرباح و الخسائر تظهر صافي الربح القابل للتوزيع (أو الخسارة) الناتج عن عمليات المؤسسة خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة مالية، و تشمل إيرادات و مصروفات المؤسسة خلال تلك الفترة المالية.²

ويحكم المحلل المالي عدد من القواعد العلمية عند إعادة تصنيف قائمة الدخل التي تحتوي على العديد من أرقام الربح، فمن الواجب استخدام رقم الربح الذي يعكس كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة مع استبعاد الأرباح التي تحققت بفعل عوامل أخرى.

قائمة المركز المالي: و توضح قائمة المركز المالي أرصدة الأصول و الخصوم حقوق الملكية بالمؤسسة في تاريخ معين، و لأغراض التحليل المالي فإنه يصبح حتميا إعادة تحديد تبعية البنود الفرعية بقائمة المركز المالي للمجموعات الرئيسية وذلك لأسباب عديدة منها:

• أن قائمة المركز المالي بشكلها التقليدي تحتوي العديد من البنود الفرعية في حين أن المحلل

المالي يرى ضرورة إظهار ما بداخلها في شكل مجموعات رئيسية.

¹ علي عباس، الإدارة المالية في المنظمات الأعمال، طبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية، عمان، 2002، ص15.

² خبراء الشركة العربية المتحدة، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، الطبعة 2، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، 2007، ص16، 18.

• أن قائمة المركز المالي لا تخلو عند إعدادها من الآراء الشخصية في طرق تقييم الأصول و بعض المعالجات المحاسبية لإظهار الأرصدة بشكل معين و إظهار نتيجة المؤسسة بشكل مطلوب الأمر الذي يتعارض مع مبادئ التحليل المالي

• يتركز الاهتمام المحلل المالي على ماهو دائم وغير دائم

ب-تحليل الاتجاه التقريرية:

يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر أساليب إجراءات الفحص التحليلي شيوعا، وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند معين خلال فترة محاسبية سابقة و يتركز التحليل بوجه عام على المقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية ومن ثم يعتمد على السلاسل الزمنية¹.

و يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في هذا المجال إلى أنه:²

ينبغي على المراجع أن يحدد مقدار التغيرات المتوقعة لكل حساب و أن يستقر عن أسباب التغيرات غير المتوقعة ثم يجمع كل هذه الإثباتات و يربط بينها ليصل إلى رسي حول مدى معقولية الأرصدة.

- **التحليل الأفقي:** ويهتم بدراسة التغيرات التي تحدث لعناصر القوائم المالية إلى أخرى، بمعنى آخر

يمكن القول أن التحليل الأفقي يساعد على فهم و تفسير الاتجاهات بين الفترات المالية لعناصر القوائم المالية، وهو عملية التحليل التي تهتم بعملية تقييم الأداء خلال فترتين زمنيتين وذلك بإيجاد العلاقة الأفقية بين بنود أو فترات قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل، أي توضيح العلاقة بين أرقام نفس البند ولكن على مدار سنوات مختلفة، و ذلك بهدف دراسة الاتجاهات و التغيرات التي تحدث في كل بند زيادة أو نقصانا، و بمعنى آخر فإن التحليل الأفقي بعد تحليلا ديناميكيا لأنه يبين التغيرات التي حدثت فعلا.

ويساعد هذا التحليل على ما يلي³:

- معرفة اتجاه النسبة الخاصة بعنصر معين في المركز المالي أو قائمة الدخل خلال فترة زمنية؛
- تقييم أداء الإدارة من خلال اتجاه النسب نحو التحسن و اتخاذ القرار المناسب بشأنها؛
- محاولة التنبؤ بما سيكون عليه الوضع مستقبلا في المؤسسة؛

¹ لطفي، أمين السيد أحمد، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، الدر الجامعية للنشر، القاهرة، 2005، ص48.

² AICPA, statement on Auditing, Analytical Review procedures, 1978, No20.

³ ياسر السكران، علي ربيعة و آخرون، الإدارة و التحليل المالي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص166.

- الحكم على مدى مناسبة سياسات الإدارة و مدى نجاحها .

كما يمكن نسمي هذه الطريقة بالتحليل التاريخي لأنه يعني تحليل تطور أو تدهور أداء المؤسسة مع الزمن، فمثلا إن كانت الأرباح تزداد مع الزمن فهذا مؤشر جيد و العكس صحيح ،فتحليل الأرقام و النسب المالية لنفس المؤسسة لعدة سنوات متتالية يمكننا من معرفة ما إذا كانت هذه المؤسسة في تحسين و نمو أو تدهور و انحدار¹

كما يمكن القيام بهذا التحليل في النسب المالية، حيث يمكن أن نقارن نسبة ما بمثيلاتها في الفترات زمنية سابقة، مما يسمح يتتبع حركة هذا المؤشرة أو نسبة عبر الزمن ،مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة .²

لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات كبيرة في بنود قائمة المركز المالي و نتائج الأعمال، و هذا النوع من التحليلي يلاءم غرض مراجع الحسابات أكثر من غرض المحلل المالي من خارج الشركة.³

ج- تحليل التنبؤ :

وهو توقع معلومات مالية معينة من خلال الاطلاع على معلومات غير مالية مثل التنبؤ بتكلفة المبيعات بالرجوع إلى كمية البضاعة المشحونة و مدى تكاليف الوحدة الواحدة.

د- تحليل انحراف الموازنة:

وهو القيام بالمقارنة بين النتائج الفعلية و الموازنات التخطيطية و لمعرفة الانحرافات أن وجدت الاستفسارات عن أسبابها و على المراجع الاهتمام بالانحرافات الجوهرية منها لأنها قد تشير إلى وجود أخطاء أو مخالفات معينة في المعلومات المالية.

¹ رغب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص16.

² عيد أحمد أبو بكر، تطوير التحليل المالي الأساليب الكمية للتنبؤ بالأزمات المالية، كلية الاقتصاد و العلوم المالية و المصرفية، جامعة الزيتونة الأردن، 2007، ص21.

³ حلس، سالم و جربوع، يوسف، المراجعة التحليلية و مدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 24، سنة 2002.

2-3 الإجراءات الكمية المتطورة

أ- تحليل الانحدار:

وهو يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد المراجع الحكم على معقوليته (متغير تابع)، وبعض الحسابات الأخرى (متغير مستقل). وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع المراجع أن يحكم على ما إذا كان معقولاً أو لا. فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها عن القيمة الفعلية المسجلة بالدفاتر، عندئذ يعرف المراجع أن هناك احتمال كبير لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب، مما يتطلب منه تخصيص جهد أكبر والتوسع في فحص هذا الحساب.

- تحليل الانحدار البسيط:

يقوم تحليل الانحدار البسيط على أساس إيجاد العلاقة بين رصيد حساب معين ورصيد حساب آخر، ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من خلال رصيد الحساب الآخر باستخدام تلك العلاقة، فعلى سبيل المثال لو فرضنا أن تكلفة الإنتاج هي المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته، وأن عدد الوحدات المنتجة هي المتغير المستقل، وأنه أمكن حساب قيم معاملات الانحدار من خلال دراسة العلاقة بين حجم الإنتاج وتكاليف إنتاج هذا الحجم لعدة سنوات ماضية، وبناء على ذلك يمكن التنبؤ بتكاليف الإنتاج عند حجم إنتاج هذه السنة من خلال تطبيق معادلة الانحدار.¹

- تحليل الانحدار المتعدد:

أما تحليل الانحدار المتعدد فيقوم على أساس إيجاد علاقة بين أرصدة مجموعة من الحسابات (متغيرات مستقلة)، ورصيد حساب آخر (متغير تابع) وذلك للاستدلال بالمتغيرات المستقلة في إيجاد قيمة المتغير التابع. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار تكلفة الإنتاج المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته، واعتبار العناصر المكونة لها متغيرات مستقلة مثل المواد الخام المباشرة، العمل المباشر، عناصر تكاليف الإنتاج الصناعية غير المباشرة، ومن خلال دراسة العلاقة بين تكاليف الإنتاج والعناصر المكونة لها لعدة سنوات ماضية، يمكن تحديد معاملات الانحدار، ثم يتم استخدام معادلة الانحدار للتنبؤ بتكلفة الإنتاج للسنة الحالية.

¹الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي والمحاسبي واستخدامهما لتطوير المراجعة والفحص الضريبي، المحاسب القانوني العربي، العدد 43 مصر 1989.

ب- تحليل السلاسل الزمنية تحليل السلاسل الزمنية :

السلاسل الزمنية عبارة عن مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية محددة، عادة على فترات متساوية (شهرية أو ربع سنوية أو سنوية)، ويمكن تمثيل السلاسل الزمنية برسم بياني، يوقع الزمن على المحور الأفقي، وقيم المتغير على المحور الرأسي، وتسمى دراسة السلسلة الزمنية بتحليل السلاسل الزمنية، وهناك نموذج شائع الاستخدام في السلاسل الزمنية هو نموذج الضرب، ومنه تعتبر القيمة تساوي حاصل ضرب مكوناتها، وذلك وفقاً للعلاقة التالية¹:

$$Y = T \times C \times S \times I$$

حيث T تمثل التحركات طويلة الأجل (الاتجاه العام)، C تمثل التحركات أو التغيرات الدورية

S تمثل التحركات أو التغيرات الموسمية، I تمثل التحركات العشوائية

ويعتبر الهدف الأساسي من دراسة السلاسل الزمنية هو استخدامها في عملية التنبؤ، ومن خلال تحليل السلسلة الزمنية إلى عناصرها الأربعة، يمكن التنبؤ بالمتغيرات الاقتصادية المستقبلية، والسلسلة الزمنية قائمة على افتراض أن المتغيرات الاقتصادية للسلاسل الزمنية تسلك نفس النمط الذي كانت تسلكه في الماضي، وهذا الأمر يعتبر المعوق الوحيد في السلاسل الزمنية، فقد لا تسلك المتغيرات الاقتصادية نفس النمط السابق، لذلك يجب على المراجع عند استخدام هذا الأسلوب التعامل مع المعلومات المتاحة بحذر كبير، وأن يستخدم خبرته الشخصية عند إجراء عملية التنبؤ.

ج- نموذج التخطيط المالي :

يعتبر نموذجاً للتخطيط المالي، مشتقاً من النموذج الذي تتبعه المنشآت في إعداد موازاناتها التخطيطية، والتي تشمل قائمة نتائج الأعمال التقديرية وقائمة المركز المالي التقديري، بجانب القوائم التقديرية الأخرى . وطبقاً لهذا النموذج، يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية باعتباره المتغير الرئيسي (المتغير المستقل)، ويستخدم للتنبؤ بباقي البنود، وقد تم اختيار المبيعات الشهرية لتمثل المتغير الرئيسي للنموذج، وهذه المبيعات لا تخضع للتنبؤ، بل يؤخذ رقم المبيعات الحقيقي بعد مراجعته حسابياً و مستندياً

¹ شبيجل، موراي، سلسلة ملخصات شوم - نظريات ومسائل في الإحصاء، ترجمة شعبان عبد الحميد شعبان، الدار الدولية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1992، ص 68.

ضماناً لدقة التنبؤات، وتستخدم المبيعات الشهرية كأساس للتنبؤ بأرصدة الحسابات الأخرى (تكلفة المبيعات، تكلفة المشتريات، وكافة عناصر المصروفات الشهرية)، وكذلك تستخدم المبيعات الشهرية في التنبؤ برصيد حساب إجمالي المدينين في نهاية كل شهر (عن طريقه استخدام معدلات التحصيل التي تتبعها المنشأة)، وكذلك تستخدم في التنبؤ برصيد حساب إجمالي الدائنين عن طريق استخدام فترات السداد التي تتبعها المنشأة مع دائنيها.

وبعد الانتهاء من كافة التنبؤات، يتم إعداد قائمة نتائج الأعمال التقديرية، وقائمة المركز المالي التقديري، و تقارن مع القوائم الفعلية لتحديد مدى معقولية القيم الظاهرة في هذه القوائم.¹

د- نموذج المراجعة النقدي نموذج التدفق النقدي:

نموذجاً للتنبؤ بالقيم الحقيقية لبنود القوائم المالية، ويعتبر النموذج المقترح للتنبؤ امتداداً لنموذج التخطيط المالي، حيث يعتمد على متغير رئيسي كأساس للتنبؤ، و يستخدم أسلوب الانحدار القائم على طريقة المربعات الصغرى، لتحديد معاملات الانحدار التي تربط قيمة البند المراد التنبؤ بها (المتغير التابع)، وقيمة البند المستخدم في التنبؤ (المتغير المستقل)، ويختلف النموذج المقترح عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير الرئيسي للنموذج هو التدفقات النقدية (المتحصلات والمدفوعات النقدية)، وليس قيمة المبيعات الشهرية، كذلك لا يسعى نموذج التدفق النقدي إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها . بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة، أما القيم الحقيقية لعناصر المصروفات و الإيرادات غير العادية، والأصول الثابتة والقروض طويلة الأجل، فلن يتم التنبؤ بها، لذلك لن تعد قوائم مالية تقديرية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً لهذا النموذج.²

و من خلال كل هذه الأساليب نستنتج أن إجراءات الفحص التحليلي من المقارنات البسيطة إلى استخدام نماذج معقدة واستخدام أساليب إحصائية متقدمة تتضمن العلاقات والعناصر الكثيرة للبيانات المالية. والفرص الأساسية وراء تطبيق إجراءات الفحص التحليلي هو توقع وجود علاقات معقولة بين البيانات واستمرارها ؛ إلا إذا وجدت ظروف خاصة تدعو إلى خلاف ذلك. وتشمل الظروف الخاصة التي قد تسبب تغيرات في هذه العلاقات، على سبيل المثال، وجود عمليات أو أحداث غير عادية محددة، والتغيرات المحاسبية، والتقلبات

¹الجندي، نجيب، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية، الإدارة العامة، العدد 54، يونيو، 1987 ،

²عمار أكرم عمر الطويل، مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للتنبؤ بالتعثر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة غزة، 2008، ص22، ص24.

العشوائية، أو وجود بيانات غير صحيحة نتيجة غش وأخطاء¹.

الرؤية التحليلية للتدفقات النقدية: هذه محاولة تكشف عن التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة في مستوى التعريف الاقتصادي للمنظمة يمكن أن تغطي كافة النفقات و المصروفات (بعد خصم النفقات الوسيطة) المتعلقة بما يلي²:

- الدولة: الضرائب و الرسوم
- الدائنين: سداد الفروض و الفوائد
- العاملين: المرتبات و الأجور و المكافآت
- المساهمين: الأرباح الموزعة
- المنظمة: للإهلاكات، المخصصات، الأرباح المحتجزة

يطاق على مجموع هذه الأموال إجمالي التدفقات النقدية الاقتصادية، وهي مخصصة لمواجهة التزامات المؤسسة خلال فترة مالية محددة، و يخصم الضرائب، تصل إلى مفهوم صافي التدفقات النقدية الاقتصادية كذلك عند خصم المرتبات و الفوائد نحصل على إجمالي التدفقات النقدية المالية و الذي يسمح بإبراز الطاقة الممكنة لسداد الأرباح للمساهمين، للإهلاكات و مخصصات الخسائر و النفقات النقدية المالية في حين أن إجمالي التمويل الذاتي، فنصل إليه بخصم للإهلاكات المعدلة بالمخصصات المحددة لتغطية الخسائر أو النفقات الفعلية و المؤكدة، أخيرا يبقى صافي الأرباح .

¹ وليد ناجي الحياي، تحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص91.

² السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، جامعة المنصوري، الإسكندرية، ص152.

خاتمة الفصل الأول

بعد تحديد المراجع للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها و مفهوما، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات إجراءات الفحص التحليلي وذلك لأن هذا التتبع يتيح للمراجع الفرصة لكشف الأخطاء أو التلاعب.

وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة عن الأسباب المحتملة للتغيرات الغير العادية بالإضافة للمراجعة التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المراجع الناتجة عن الفحص التحليلي، وبناءً على المقارنة يمكن للمراجع أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليل كافيًا بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه و رغم أهمية الفحص التحليلي في عملية المراجعة إلا أنه لا يزال بعض العناصر يجب التعرف عليها بالتفصيل من أجل ممارسة و الحكم علي عملية إجراءات الفحص التحليلي بشكل بناء و هذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني.

مقدمة الفصل الثاني

لقد زادت المهام والواجبات الملقاة على عاتق المراجع في الوقت الحالي، حيث أن المؤسسات كانت سابقاً صغيرة الحجم، وفي معظمها ذات طابع فردي، في حين أصبحت اليوم بأحجام كبيرة وبأشكال قانونية متعددة، والأمر الذي أدى إلى زيادة العلاقات المتداخلة بين الحسابات وتعقدها، ولكي يواكب المراجع هذا التطور الحادث في مجال الأعمال، عليه أن يطور من أساليبه وإجراءاته المستخدمة في عملية المراجعة. و تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها تناقش أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة وعليه فإن هذه الدراسة تتناول ماهية المراجعة، حيث تحديد مفهوم المراجعة، أهدافها، ومعاييرها و إبراز، توقيت استخدامها إجراءات الفحص التحليلي، بيان أهم العوامل التي تؤثر في درجة الاعتماد على نتائجها، بيان مدى تكاملها مع إجراءات المراجعة الأخرى، والصعوبات التي قد تحد من تطبيقها في عملية المراجعة

حيث تم التطرق في هذا الفصل بالتفصيل من خلال مايلي:

1- ماهية المراجعة

2- أثر استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي على فاعلية عملية المراجعة

مقدمة الفصل الثالث

لكون إجراءات الفحص التحليلي أو "المراجعة التحليلية"، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب التطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة في الجزائر، و التي تم تضمينها إلى خمسة محاور أساسية تخص كلا من أساليب إجراءات الفحص التحليلي، مدى استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي، مدى استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي، مدى استخدام إجراءات الفحص التحليلي في الرفع من كفاءة و فعالية المراجعة و مساعدتها على تخفيض مخاطرها و تخفيض تكلفة أدائها، استخدامها في ممارسة العملية في جميع مراحل المراجعة، و المحور تم التطرق إلى مدى تحقيق نتائج جيدة من حيث أداء المراجع بإتباعه إجراءات الفحص التحليلي رغم وجود المعوقات و الصعوبات .

باعتبار أن إجراءات الفحص التحليلي هي عبارة عن إرشادات عملية، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستثمارات الموزعة : المحاسبين خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات في بعض المدن الجزائرية.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، و تم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي المرور بها، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء الدراسة، و من ثم معالجة و تحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالأتي :

1 مكونات و منهجية الدراسة الميدانية.

2 إعداد الاستبيان و تفرغ بياناته.

3 تحليل نتائج الاستبيان

1-مكونات و منهجية الدراسة الميدانية

نستعرض من خلال هذا جزء عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة و الجزء محل الدراسة و المتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة و المشاكل التي اعترضت السير الحسن لها .

1-1 نموذج الدراسة

في ضوء إشكالية الدراسة و أهدافها تطلب بناء نموذج شمولي مقترح لبيان أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة و الشكل أدناه الذي اشتمل على نوعين من التغيرات هما :

أ- **المتغير المستقل:** و المتمثل في أساليب إجراءات الفحص التحليلي و الذي يتضمن مجموعة من المتغيرات الفرعية وهي

- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي.
- أساليب إجراءات الفحص التحليلي المستعملة.

ب- **المتغير التابع:** و المتمثل في أداء عملية المراجعة و المتضمن مجموعة من المتغيرات الفرعية هي:

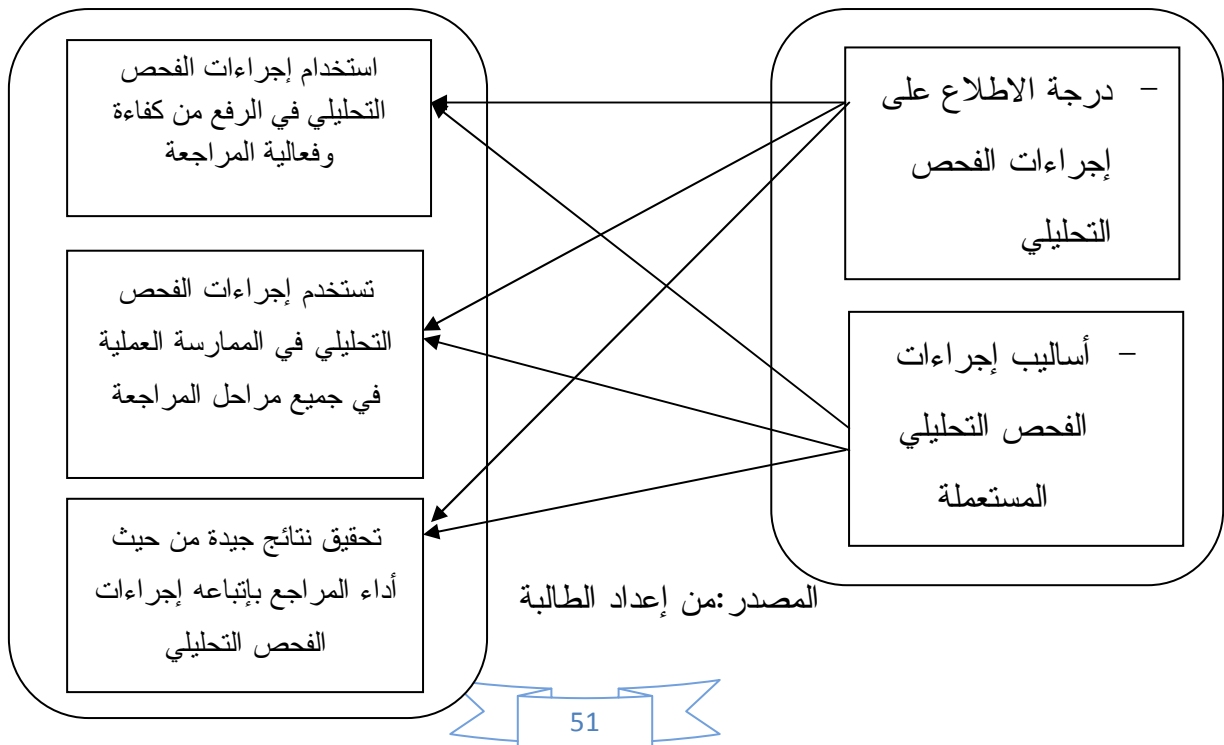
- كفاءة و فعالية المراجعة.
- مراحل المراجعة.

الشكل 01:نموذج الدراسة

نتائج المراجعة

تحسين أداء عملية المرا

أساليب إجراءات الفحص التحليلي



1-2 مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة و ضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة و المراجعة بالنسبة للأكاديميين، و الخبرة و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين. فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات:

الفئة الأولى:مراجع داخلي	الفئة الثانية: مساعد المحاسب
الفئة الثالثة:محاسب معتمد	الفئة الرابعة :محافظ حسابات
الفئة الخامسة: خبير محاسب	

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين، هو المزوجة بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بالإجراءات الفحص التحليلي، وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الإقناع بها و تطبيقها.

1-3 عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، فحاولت التماشي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراية، كما حاولت التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى، واعتمد في توصيل الاستثمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الالكتروني، بواسطة زملاء بوضعها على مستوى مكاتب المراجعة.

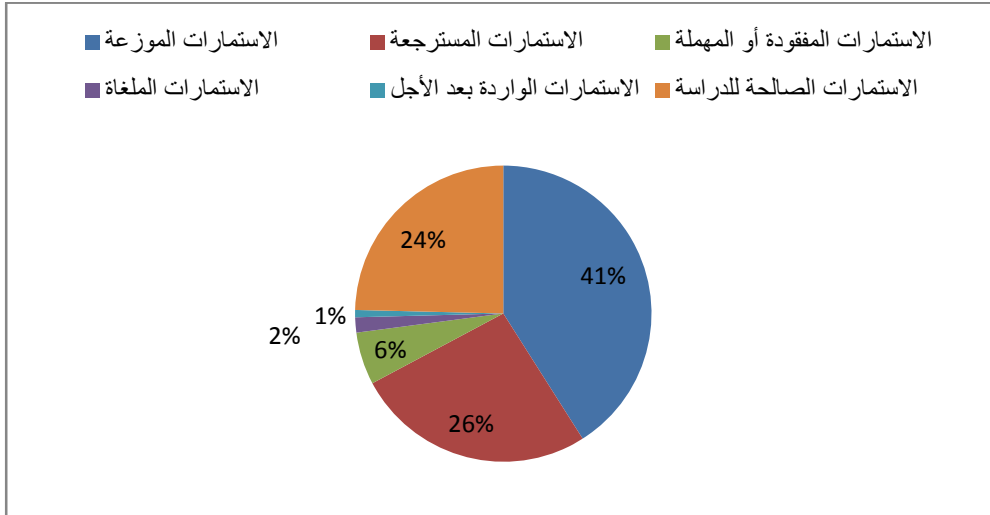
لقد تم توزيع 100 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة،حسب تماشيا مع المشاكل التي واجهتها أثناء مرحلة التوزيع و التحصيل، مع العلم أن كان عدد مجتمع الدراسة 104 من ولايات باتنة، سطيف، تيزي وزو، و تم استرجاع 64 استمارة و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم 02:الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الاستبيان

النسبة	التكرار	البيان
100	100	الاستثمارات الموزعة
64	64	الاستثمارات المسترجعة
14	14	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
4	4	الاستثمارات الملغاة
2	2	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
60	60	الاستثمارات الصالحة للدراسة

مستخرج من إعداد الطالبة

الشكل 03:يمثل الإحصائيات المتعلق بالاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة مستخلص من جدول رقم 02

نلاحظ من خلال الجدول رقم 01، أن عدد الاستثمارات الموزعة 100 استثمارة، و التي استرجع منها 60 استثمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستثمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة، أو بسبب كونها فقدت، كما تم إلغاء 4 استثمارات بسبب تناقض الملاحظ على مستوى الإجابات، أو عدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستثمارة.

4-1 منهج المتبع:

نستمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي تعبير كمي و كفيًا، حيث يمكننا من وصف وتشخيص موضوع البحث، كما يساعدنا على تجميع الحقائق و نبويها و تحليلها .

كما تم الاعتماد أيضا على منهج دراسة حالة الذي يسمح بإسقاط البحث العلمي إلى الواقع الميداني، قصد التعرف على أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة.

1-5 حدود الدراسة:

أ- **الحدود المكانية:**الغرض من هذه الدراسة هو استبانته بأهمية أساليب إجراءات الفحص التحليلي

ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية الجزائرية و بالضبط في البعض من ولايات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة، وكذلك لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة خاصة بعض المهنيين لان وقت دراستي كان مع وقت إعداد الميزانيات ...

ب-**الحدود الزمنية:** امتداد من 12 أفريل 2013 إلى غاية 2 ماي من نفس السنة.

ت-**الحدود البشرية :** شملت هذه الدراسة أكاديميين و مهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة

والمراجعة، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.

ث-**الحدود الموضوعية:**اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بما يتعلق بموضوع الدراسة و درجة

وجود إجراءات الفحص التحليلي في الجزائر وتطبيقها من قبل المهنيين في المجال .

1-6 صعوبات الدراسة:

رغم أهمية الموضوع و حدائته و تزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، و

رغم سعيي لتحصيل نتائج موضوعية نلم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات و التي يمكن توضيحها أهمها

في الأتي:

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة، خاصة المهنيين، وهو ما نلاحظه من خلال الجدول

رقم 01 كون الاستثمارات المسترجعة هي 60 من أمل 100 موزعة؛

- تزامن الدراسة مع إعداد الميزانيات لنهاية السنة المالية، ما خلق بعض الصعوبات في الاتصال

المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة؛

- حدائثة الموضوع و صعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه؛

- كان عليا إشراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة و المراجعة، و هو ما ألزمني التنقل

بين العديد من الجامعات.

2- إعداد الاستبيان و تفرغ البيانات

2-1 أدوات الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات الأساسية الخاصة بالدراسة تم الاعتماد على الاستبيان و هو "عبارة عن أسئلة مكتوبة التي تعتمد يقصد الحصول على آراء المبحوثين حول الظاهرة المدروسة، وهو يوفر الكثير من الجهد و الوقت للباحث"¹

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين، حيث شكل القسم الأول يتمثل في البيانات العامة الخاصة بأفراد المجتمع الإحصائي، و تناولنا في القسم الثاني البيانات الرئيسية وهو بدوره يتمثل في خمسة محاور:

المحور الأول و الثاني: يتكون من 10 أسئلة الغرض منها إظهار درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و الأساليب المستعملة فيها، أما المحور الثالث و الرابع و الخامس يتكون من 19 سؤال الغرض منهم تأكيد وجود دوره مع كفاءة و فعالية المراجعة و تطبيقها في مراحل المراجعة و النتائج التي يمكن التوصل لها رغم عوائق و صعوبات .

كما اعتمدنا على مقياس سلم LIKERT ذو البدائل الخمسة و الذي يعتبر من مقاييس الاتجاه التي تعمل على تحديد ما يعتقد أو يشعره أو يدركه الفرد عن نفسه كما يقيس الاتجاهات نحو الآخرين أو نحو أنشطة معينة أو اتجاه واقع معين، وقد تم توزيع الأوزان على البدائل الخمسة كما يلي:

1- موافق بشدة 5 درجات

2- موافق 4 درجات

3- محايد 3 درجات

4- معارض 2 درجات

5- معارض بشدة 1 درجة

2-2 أساليب المعالجة الإحصائية:

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائي للعلوم الاجتماعية، قصد الإجابة على التساؤلات الدراسة و اختبار صحة فرضياتها حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية التالية:

¹ محمد عبيدات و آخرون، منهجية البحث العلمي، القواعد و المراحل و التطبيقات، دائرة وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 1999، ص63.

أ- معامل الثبات: حيث تم اعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس قوة و العلاقة بين (0-01) فاذا

كانت قيمة المعامل الثبات مرتفعة فان هذا يعتبر مؤشرا جيدا حيث ثبات الاستبيان، و بالتالي صلاحية و ملائمة هذا الاستبيان لأغراض الدراسة وكما هو معروف في مجال العلوم الإنسانية و الاجتماعية فان معامل كرونباخ يكون مقبولا ابتداء من 0.6.

ب-التوزيع التكراري والنسب المئوية :لوصف الإجابات المتعلقة بالبيانات العامة لأفراد عينة الدراسة.

ج- حساب مدى :تحديد طول المجال الذي هو عبارة عن الفرق بين أكبر قيمة و أصغرها لكل مجال

على المقياس الخماسي المستخدم في هذه الدراسة، حيث يعطى بالعلاقة الرياضية التالية:

$$\text{المدى} = \text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}$$

و يتم حساب المدى لدراستنا هذه لتعطي لنا نتيجة التالية المدى = (5-1)=4

ولتحديد طول الفئة و تقسيم المدى على عدد خلايا المقياس الخمسة و الهدف من ذلك تحديد الطول الفعلي لكل مجال حيث نجد الطول الفعلي للمجال يساوى 0.80 و نظرا لأنه المقياس يبدأ من القيمة (01)، فان بداية المجال تكون بالقيمة واحدة و تنتهي عند (1.179) أي المجالات تكون كما يلي:

-المجال الأول: [1-1.79] :و هذا يعني أن الوسط الحسابي يقع بين 1 و 1.79 وبالتالي يصنف إلى الخلية الأولى (معارض بشدة).

-المجال الثاني: [1.80-2.59]:و هذا يعني أن الوسط الحسابي يقع ما بين 1.80 و 2.59 و بالتالي يصنف إلى الخلية الثانية معارض.

-المجال الثالث: [2.6-3.39]:و هذا يعني أن الوسط الحسابي يقع ما بين 2.6 و 3.39 و بالتالي يصنف إلى الخلية الثالثة محايد.

-المجال الرابع: [3.4-4.19]:و هذا يعني أن الوسط الحسابي يقع ما بين 3.4 و 4.19 و بالتالي يصنف إلى الخلية الرابعة موافق.

-المجال الخامس: [4.2-5]:و هذا يعني أن الوسط الحسابي يقع ما بين 2.4 و 5 و بالتالي يصنف إلى خلية الخامسة موافق بشدة.حيث سنعتمد إلى ترتيب العبارات حسب المتوسط الحسابي ترتيبا تنازليا.

د- المتوسط الحسابي: لمعرفة متوسط كل عبارة من عبارات الاستبيان بالنسبة للبعد التابع له.

هـ - الانحراف المعياري: ولقد استخدم في الدراسة لتحديد درجة التشتت لإجابات أفراد مجتمع الدراسة عن المتوسط الحسابي.

و- اختبار تحليل التباين F ، وهذا الاختبار صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة

3- تحليل نتائج الاستبيان

يستعرض هذا البحث تحليلاً و تفسيراً لما تم التوصل إليه من خلال الدراسة الميدانية، قصد الإجابة على التساؤلات البحث التي تم طرحها و اختبار صحة فرضياتها حيث يتناول التحليل أولاً معامل الصدق و الثبات لعبارات الاستمارة، و بعدها يتناول عرض البيانات العامة، ثم تحليل الإحصائي لمتغير الدراسة الرئيسية بفرض التعرف على أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة

3-1 إعداد الاستبيان: هناك جملة من النقاط التي حاولت مراعاتها لدى إعدادي الاستمارة الاستبيان أهمها:

- اعتمدت في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط و اللغة المفهومة (رغم وجود بعض الخبراء لا يفهمون اللغة العربية و طالبوا بعدادها باللغة الأجنبية رقم 1) كونه قد لا يستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة مثل عبر البريد الالكتروني...؛
- توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول الاثنین؛
- حداثة الموضوع و صعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة؛
- إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص حيث كانوا أساتذة متعددين مع مختلف الجامعات و من درجة أستاذ مساعد إلى بروفيسور سيتم إيضاح أسماءهم في الملحق، و طرح أولية لنعرف سهولة التعامل معها

3-1-1 معاملات الصدق و إثبات

تم إجراء اختبار الصدق و الثبات لأسئلة الاستبيان البحث المستخدمة في جميع البيانات، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ لحساب ثبات و النتائج كما يلي:

جدول رقم 03:قيم معاملات الصدق و الثبات

معايير الصدق	معامل المعدل	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.78	0.61	0.52	05	درجة اطلاع على إجراءات الفحص التحليلي
0.78	-	0.62	05	أساليب إجراءات الفحص التحليلي المستعملة
0.78	-	0.61	10	أساليب إجراءات الفحص التحليلي
0.77	0.6	0.42	07	كفاءة و فعالية المراجعة
0.8	-	0.64	05	مراحل مراجعة
0.77	-	0.6	07	نتائج التي ممكن يتوصل إليها
0.79	-	0.63	19	أداء عملية المراجعة
0.86	0.74	0.69	29	الاستبيان كامل

المصدر :من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS V 16

حسب بيان الجدول 03 أعلاه نلاحظ أن معامل الثبات لكل الأبعاد و المتغيرات النموذج أكبر من 0.6 باستثناء كفاءة و فعالية المراجعة فهي 42 أقل من 0.6 و بحذف العبارة السابعة يصبح معدل 0.6 ومعامل صدق يقدر ب 0.77 أما الحور الأول كذلك هو أقل من 0.6 و بحذف العبارة الثانية يصبح معدل 0.61 و معامل صدق 0.78 أما معامل الاستمارة كاملة أي ب 29 عبارة هي 0.69 ز بعد التعديل تقدر ب 0.74 و معامل الصدق يقدر بـ 0.86 و تعتبر الاستمارة ذات صدق.

بغية تسهيل العملية التحليل، و عقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، تم القيام بتجميع البيانات المحصلة و تفرغها في مل من برنامج EXEL وبرنامج SPSS16 (Statistical Package for Socience) حسب طبيعة المعلومة.

ففيما يخص جمع و تبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL 2007، و بنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا و تسهل عمليتي الملاحظة و التحليل.

بالنسبة للمحاور الخمسة، تم تجميع و تبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد و الموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب

نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، و الانحرافات...الخ، وهي الأساليب التي تم استخدامها.

2-3 عرض خصائص عينة الدراسة

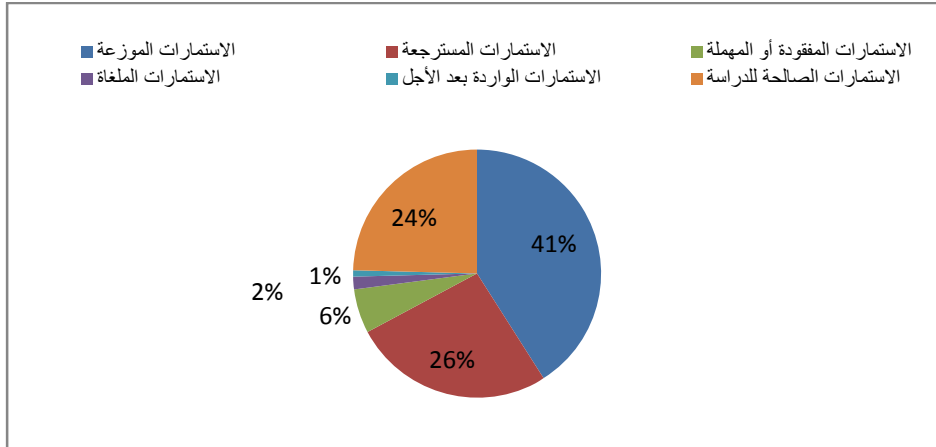
1- الجنس

جدول رقم 04:توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	41	68.33
أنثى	19	31.33
المجموع	60	100

المصدر: مستخرج من الاستبيان من إعداد الطالبة

شكل رقم 04:تمثيل توزيع أفراد العينة



من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم 03

يوضح لنا الجدول رقم 03 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في العينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 68.33% و هو ما يعادل 41 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 31.33% أنثى.

تؤكد هذه النسب على غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم من الذكور، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهمة و إلى العادات المجتمعية.

2- العمر:

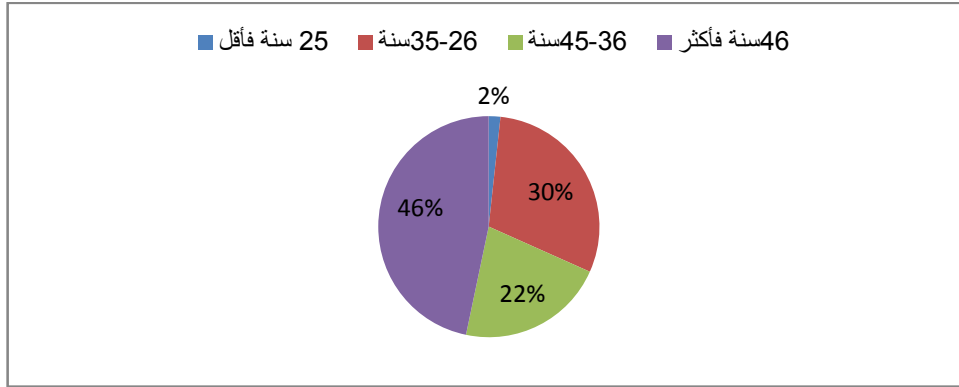
بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 05:توزيع أفراد العينة حيث الفئات العمرية.

العمر	التكرار	النسبة %
25 سنة فأقل	1	1.66
35-26 سنة	18	30
45-36 سنة	13	21.66
46 سنة فأكثر	28	46.66
المجموع	60	100

المصدر: مستخرج من الاستبيان بإعداد الطالبة

شكل رقم 04:تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم 04

يوضح لما الجدول رقم 04 توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنوية، و يمكن استخلاص منه ما يلي:

✓ الأفراد الذين يقل عمرهم عن 25 سنة يشكلون نسبة 1.66%، وهم يمثلون أكبر نسبة كون غالبيتهم

من طلبة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق و المهنيين مساعد محاسب؛

✓ نسبة الأفراد الذي عمرهم يتراوح ما بين 35-26 سنة هي 30% و هم مجملهم من أساتذة جامعيين

الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

و بعض طلبة الماجستير ومحاسبين معتمدين و محافظي الحسابات؛

✓ نسبة الأفراد الذي تتراوح أعمارهم 36-45 سنة هي 21.66% ممثلين في الأسانذة الجامعيين

ومحافظي الحسابات و خبراء المحاسبة؛

✓ أما الفئة الخاصة بأكبر من 46سنة فهم يمثلون ما نسبة 46.66% غالبيتهم من خبراء المحاسبة.

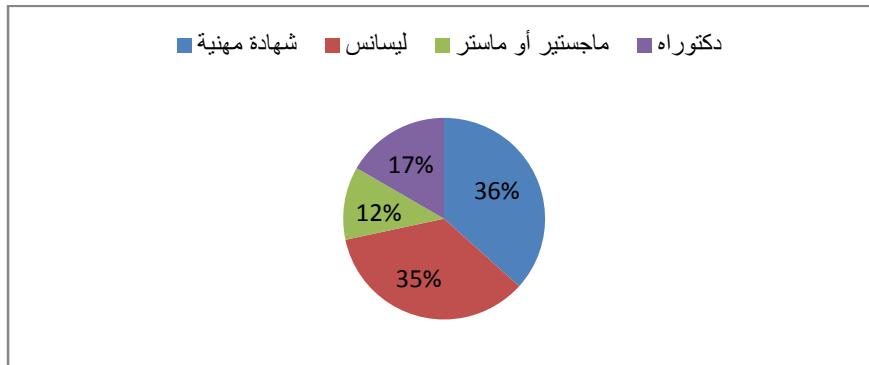
3- المؤهل العلمي:

كانت التكرارات و النسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة و فق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي: جدول رقم06:توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
شهادة مهنية	22	36.66
ليسانس	21	35
ماجستير أو ماستر	7	11.66
دكتوراه	10	16.66
المجموع	60	100

المصدر:مستخرج من الاستبيان بإعداد الطالبة

شكل رقم05:تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم05

يوضح لما الجدول رقم05 الدرجات العلمية و الشهادات، لمتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة فكانت نسبة

الحاصلين على شهادات مهنية 36.66%، بينما كانت نسبة حاملين شهادات ليسانس تخصص محاسبة 35%

و نسبة الحاصلين على الماجستير و الماستر 11.66%، أما حاملي شهادة الدكتوراه تمثل النسبة 16.66% ملاحظة أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة المهنية و شهادة الليسونس كونهم يمثلون شريحة كبير تغطي الوظائف الأربعة (محاسب المحاسب، خبراء محاسبة، محافظي حسابات، محاسب معتمد) تليها نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه و الماجستير كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين.

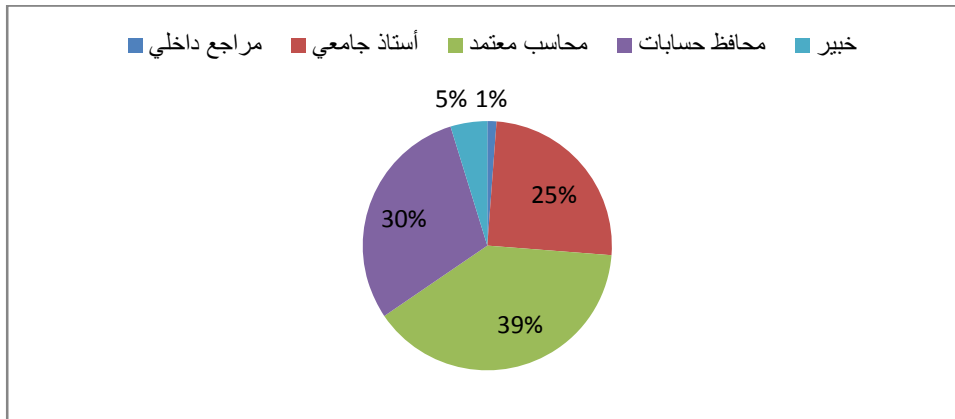
4- الوظيفة الحالية:

جدول رقم 07:توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة %
مراجع داخلي	1	1.20
مساعد محاسب	21	25
محاسب معتمد	33	39.29
محافظ حسابات	25	29.77
خبير	4	4.77
المجموع	84	100

المصدر: مستخرج من الاستبيان بإعداد الطالبة

شكل رقم 05:تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول رقم 06

يوضح لنا الجدول رقم 06 توزيع أفراد عينة الدراسة و فقا للوظيفة المشغولة، فكانت نسبة مراجع الداخلي 1.20% و نسبة أساتذة الجامعيين 25%، نسبة المحاسبين المعتمدين 39.29%، نسبة محافظي الحسابات 29.77%، بينما بلغت نسبة الخبراء المحاسبين 4.77%.

الملاحظة أن النسب المحاسبين المعتمدين 39.29% هي أكبر نسبة وذلك الدرجة الأولى التي تتوفر من أجل الحصول إلى محافظ حسابات ثم خبراء المحاسبين.

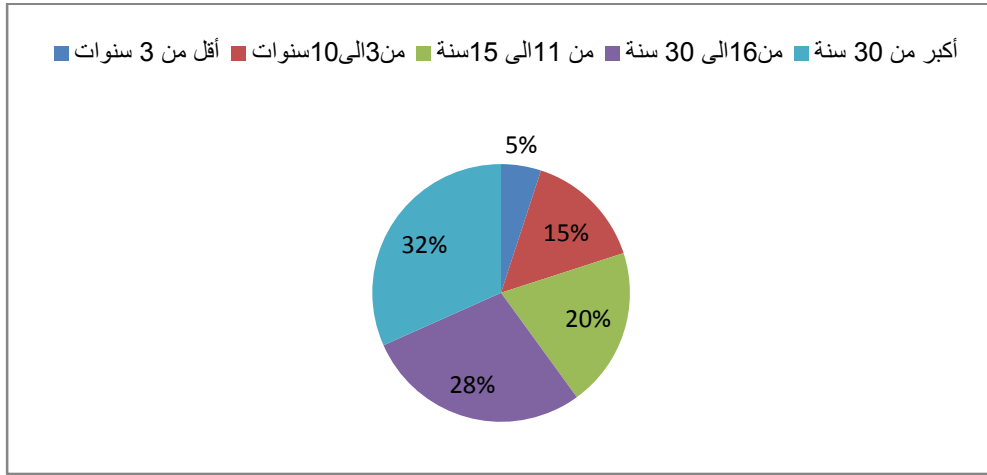
5- الخبرة المهنية :

جدول رقم 08: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 3 سنوات	3	5
من 3 إلى 10 سنوات	9	15
من 11 إلى 15 سنة	12	20
من 16 إلى 30 سنة	17	28.66
أكبر من 30 سنة	19	31.66
المجموع	60	100

المصدر: مستخرج من الاستبيان بإعداد الطالبة

شكل رقم 07: تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم 07

يوضح لنا جدول رقم 07 توزيع أفراد عين و الدراسة وفق فئات زمنية و تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم، فنجد أن :

✓ نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 3 سنوات يمثلون 5% و هذه النسبة تشكل أقل نسبة

الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

كونها تتضمن فئة الشهادات المهنية و ليسانس حيث يتم اعتبارهم معدومي الخبرة المهنية و كان السبب الأساسي هو التمسك دراساتهم النظرية و لبس لهم الخبرة الكافية في المجال التطبيقي ؛

✓ 15% بالنسبة للأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 3 إلى 10 سنوات، لما يبين من 11 إلى 15 سنة

نسبة 20%، وهم يمثلون في مجملهم محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات و كذا الأساتذة الجامعيين ؛

✓ نسبة 28.33% الأفراد ذوي الخبرة من 15 إلى 30 سنة و هم كذلك يمثلون بالدرجة الأولى

محافظي حسابات و خبراء محاسبين؛

✓ نسبة 31.66% للأفراد الذي لهم خبرة مهنية تفوق 30 سنة وهم خبراء المحاسبين .

المحور: 01 هل أنت مطلع على إجراءات الفحص التحليلي ؟ نعم لا

معظم الإجابات كانت بنعم فقط 3 من 6 التي تم إلغائها كانت إجابتهم بلا و غم أنهم أجابوا هذا لا يؤكد

على المعرفة الجيدة لإجراءات الفحص التحليلي حيث نبين في هذا الجدول التكرار و نسب الإجابات التي

كانت و هي إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة اطلاعك ؟ ممتازة جيدة مقبولة سطحية

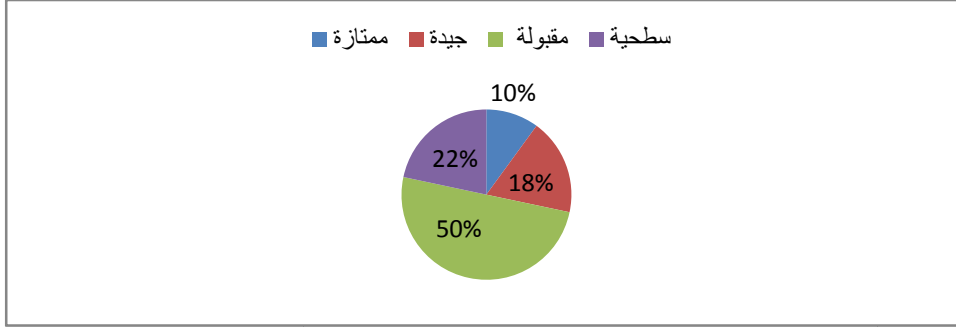
جدول رقم 09:يوضح إحصائيات درجة الاطلاع إجراءات الفحص التحليلي

الأسئلة	التكرار	النسبة
ممتازة	6	10
جيدة	11	18.33
مقبولة	30	50
سطحية	13	21
المجموع	60	100

مستخرج من الاستبيان بإعداد الطالبة

الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

الشكل رقم08:تمثيل توزيع درجة الاطلاع إجراءات الفحص التحليلي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم 08

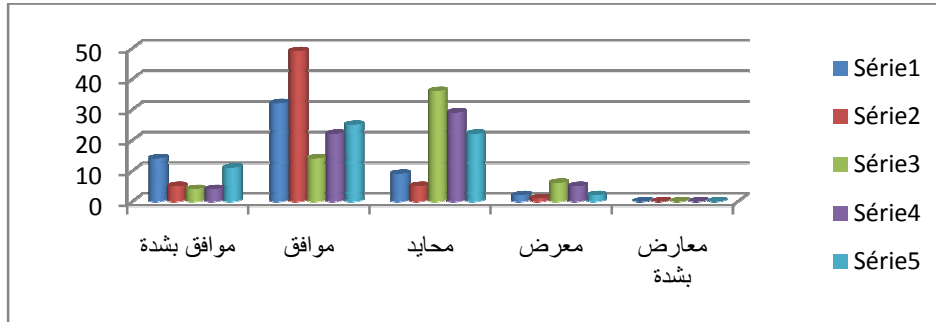
نلاحظ أنه كانت أعلا نسبة هي 50% التي تحمل ملاحظة مقبول حيث كان معظم هؤلاء الذين يختارون مقبول لقلة معرفتهم للإجراءات الفحص التحليلي و عدم تطبيقها في مكاتب محاسبية و تليها نسبة 21% أما النسب الأخيرة التي بقية فهي 18.33% و 10% وفي هذه النسب كانت قليلة و لكن أكثر صحة لان معظم آراء خبراء محاسبين و أساتذة جامعيين.

جدول رقم 10: إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 01

الأسئلة	1	2	3	4	5
01	08	35	5	12	0
02	05	51	0	4	0
03	03	28	11	18	0
04	15	41	2	2	0
05	9	39	12	0	0
المجموع	40	194	30	36	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالاستمارات المسترجعة

شكل رقم08:تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 01

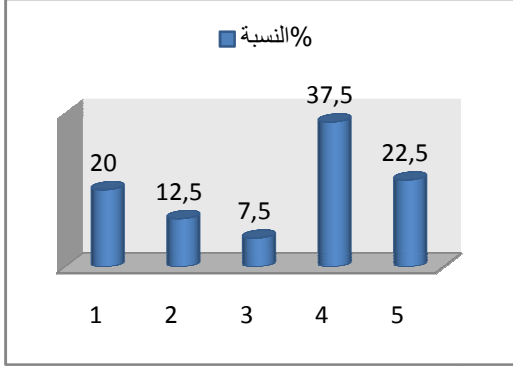


المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالجدول رقم09

نسبة الإجابة عن الأسئلة المطروحة في المحور رقم 01

شكل يوضح توزيع الآراء الإجابات :

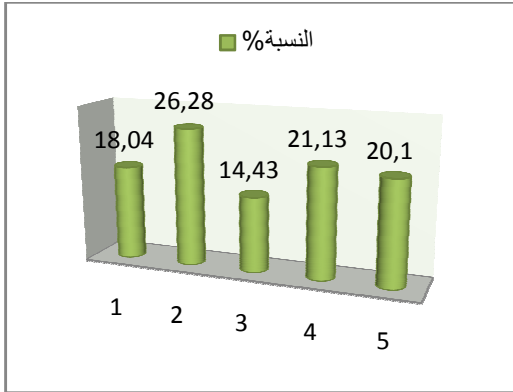
نسبة الموافق بشدة تقدر :



أسئلة المجال الأول	1	% النسبة
1	8	20
2	5	12,5
3	3	7,5
4	15	37,5
5	9	22,5
المجموع	40	100

شكل يوضح توزيع الآراء موافق

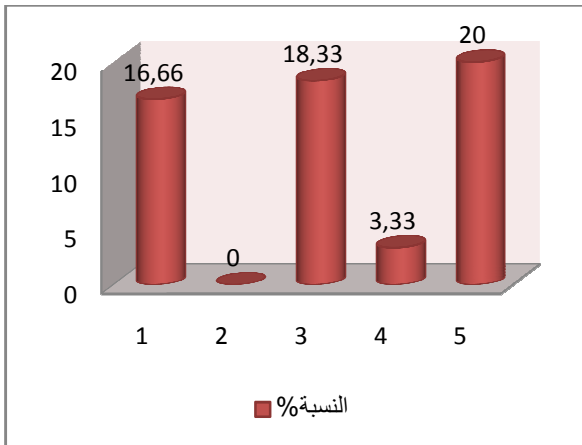
نسبة الموافق تقدر بـ



أسئلة المجال 1	2	% النسبة
1	35	18,04
2	51	26,28
3	28	14,43
4	41	21,13
5	39	20,10
المجموع	194	100

شكل يوضح توزيع الآراء محايد

نسبة محايد تقدر بـ

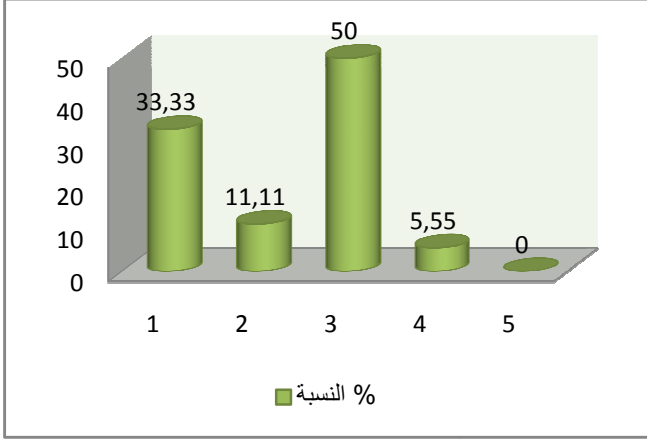


أسئلة المجال 1	3	% النسبة
1	5	16,66
2	0	0
3	11	18,33
4	2	3,33
5	12	20
المجموع	30	58,33

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

شكل يوضح توزيع الآراء معارض

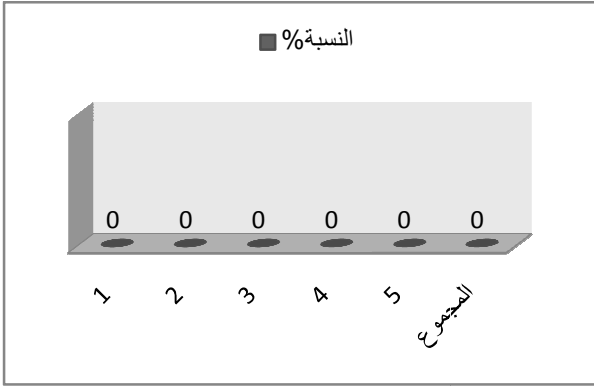
نسبة المعارض تقديراً



أسئلة المجال 1	4	النسبة %
1	12	33.33
2	4	11.11
3	18	50
4	2	5.55
5	0	0
المجموع	36	100

شكل يوضح توزيع الآراء معارض بشدة

نسبة المعارض بشدة تقديراً



أسئلة المجال 1	5	النسبة %
1	00	00
2	00	00
3	00	00
4	00	00
5	00	00
المجموع	00	00

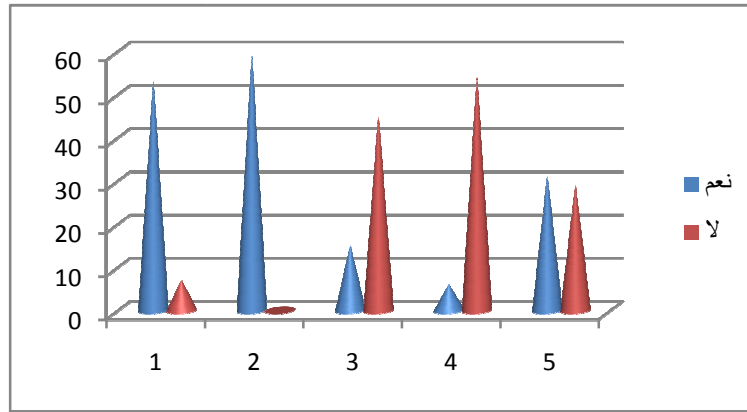
جدول رقم 10: إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 02

لا	نعم	الأسئلة
7	53	01
0	59	02
45	15	03
54	6	04
29	31	05
135	164	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة على الاستمارات المسترجعة

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

شكل رقم 10: تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 02

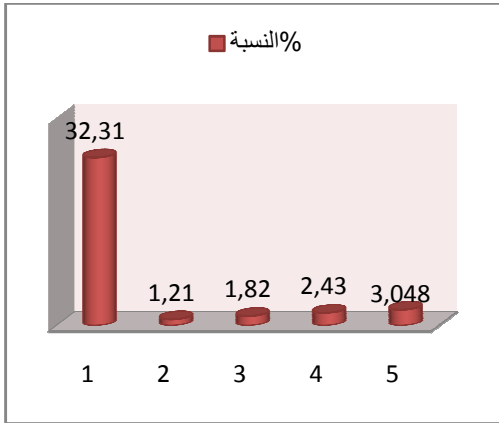


المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة على الجدول رقم 10

نسبة الإجابة عن الأسئلة المطروحة في المحور رقم 02

شكل يوضح توزيع الآراء بنعم

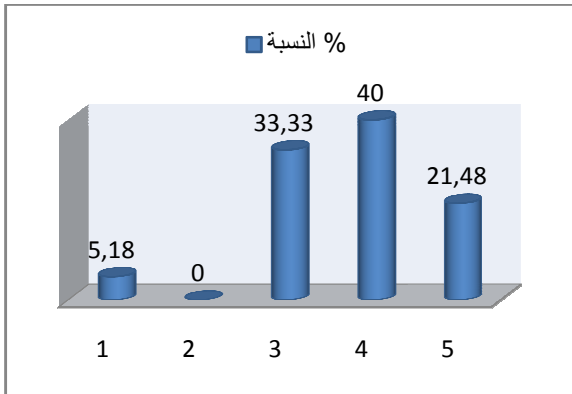
نسبة الإجابة بـ نعم



أسئلة المجال 2	نعم	النسبة %
1	53	32,31
2	59	35,97
3	15	9,14
4	6	3,65
5	31	18,90
المجموع	164	100

شكل يوضح توزيع الآراء لا

نسبة الإجابة بـ لا



أسئلة المجال الثاني	لا	النسبة %
1	7	5,18
2	0	0
3	45	33,33
4	54	40
5	29	21,48
المجموع	135	100

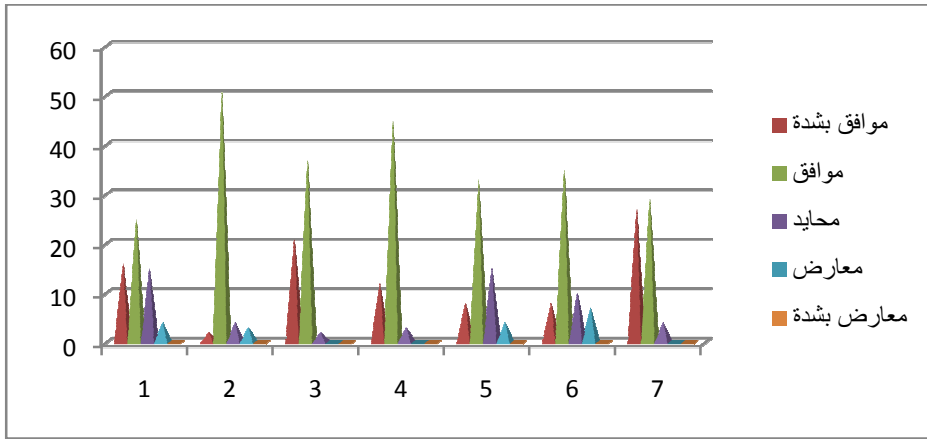
الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

جدول رقم 11: إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 03

05	04	03	02	01	الأسئلة
00	04	15	25	16	01
00	03	04	51	02	02
00	00	02	37	21	03
00	00	03	45	12	04
00	04	15	33	08	05
00	07	10	35	08	06
00	00	04	29	27	07
00	18	53	255	94	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالاستمارات المسترجع

شكل رقم 11: تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 03

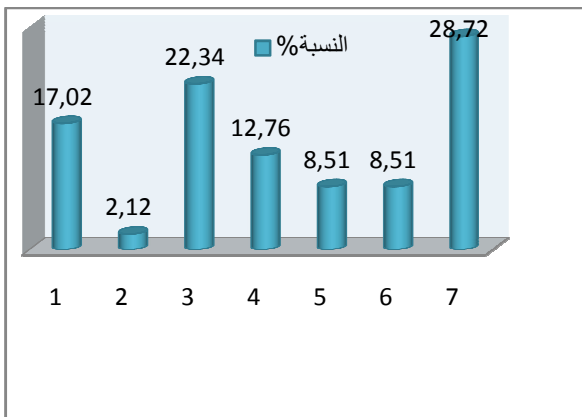


المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالجدول رقم 11

نسبة الإجابة عن الأسئلة المطروحة في المحور رقم 03

شكل يوضح توزيع الآراء موافق بشدة

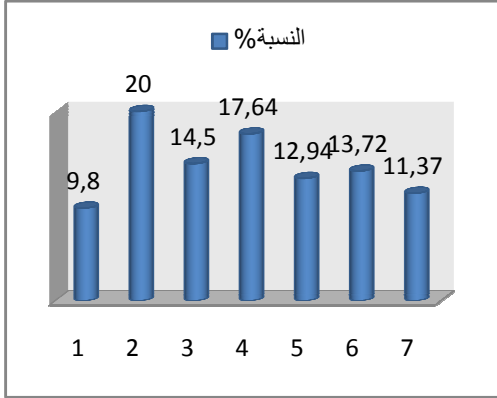
نسبة الإجابة بـ موافق بشدة



أسئلة المجال 3	1	النسبة %
1	16	17,02
2	2	2,12
3	21	22,34
4	12	12,76
5	8	8,51
6	8	8,51
7	27	28,72
المجموع	94	100

شكل يوضح توزيع الآراء موافق

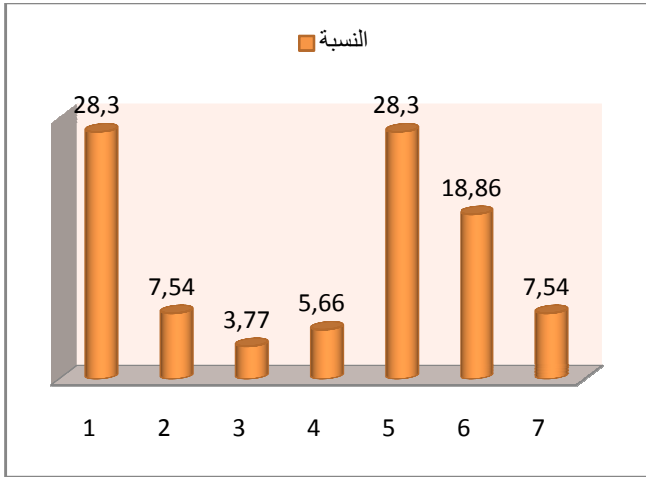
نسبة الإجابة بموافق



أسئلة المجال الثالث	3	النسبة
1	15	28,30
2	4	7,54
3	2	3,77
4	3	5,66
5	15	28,30
6	10	18,86
7	4	7,54
المجموع	53	100

شكل يوضح توزيع آراء المحايد

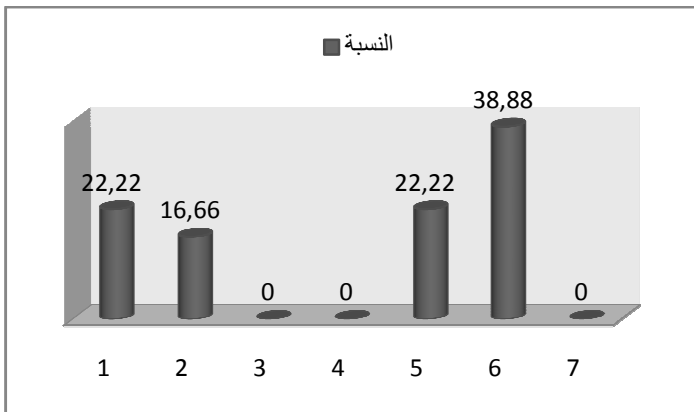
نسبة الإجابة المحايد



أسئلة المجال الثالث	4	النسبة
1	4	22,22
2	3	16,66
3	0	0
4	0	0
5	4	22,22
6	7	38,88
7	0	0
المجموع	18	100

شكل يوضح توزيع آراء المعارض

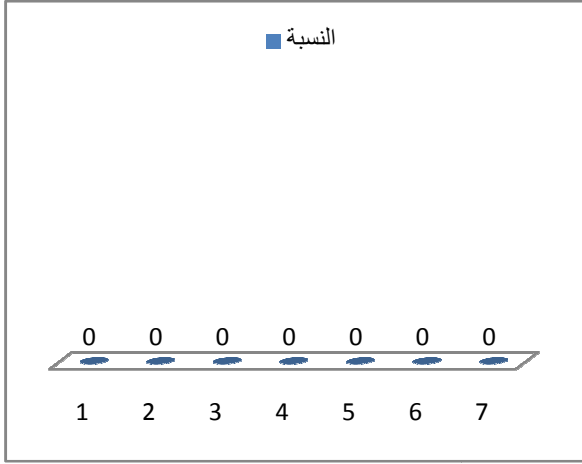
المعارض نسبة تقدر بـ



أسئلة المجال الثالث	4	النسبة
1	4	22,22
2	3	16,66
3	0	0
4	0	0
5	4	22,22
6	7	38,88
7	0	0
المجموع	18	100

شكل يوضح توزيع آراء معارض بشدة

نسبة الإجابة معارض بشدة



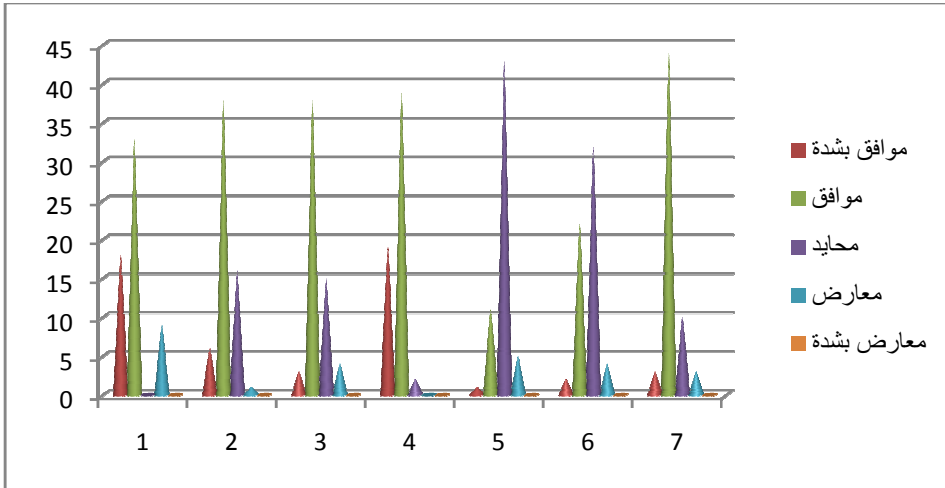
النسبة	التكرار	أسئلة المجال الثالث
00	00	01
00	00	02
00	00	03
00	00	04
00	00	05
00	00	06
00	00	07
00	00	المجموع

جدول رقم 12: إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 04

05	04	03	02	01	الأسئلة
00	02	09	32	14	01
00	01	05	49	05	02
00	06	36	14	04	03
00	05	29	22	04	04
00	2	22	25	11	05
00	16	101	142	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالاستمارات المسترجعة

شكل رقم 12: تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 04

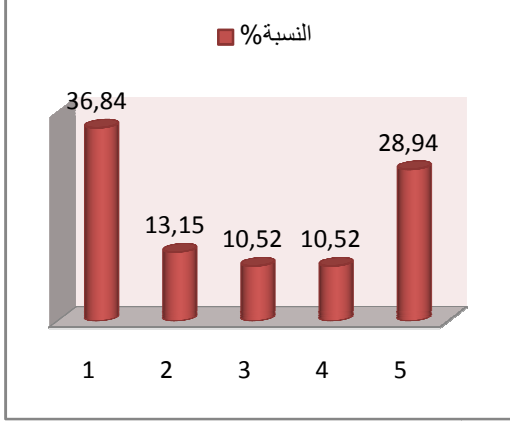


المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة على جدول رقم 12

نسبة الإجابة عن الأسئلة المطروحة في المحور رقم 04

شكل يوضح توزيع آراء موافق بشدة

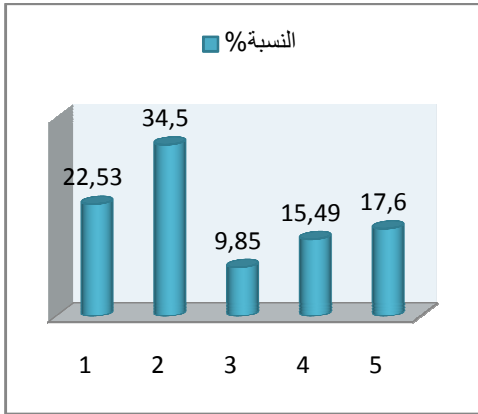
نسبة الإجابة موافق بشدة



أسئلة المجال 4	1	النسبة %
1	14	36,84
2	5	13,15
3	4	10,52
4	4	10,52
5	11	28,94
المجموع	38	100

شكل يوضح توزيع الآراء موافق

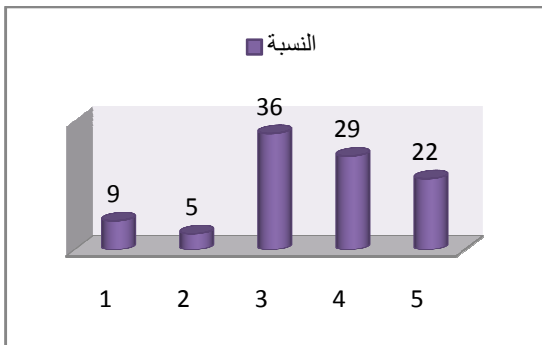
نسبة الإجابة موافق



أسئلة المجال 4	2	النسبة %
1	32	22,53
2	49	34,50
3	14	9,85
4	22	15,49
5	25	17,60
المجموع	142	100

شكل يوضح توزيع آراء محايد

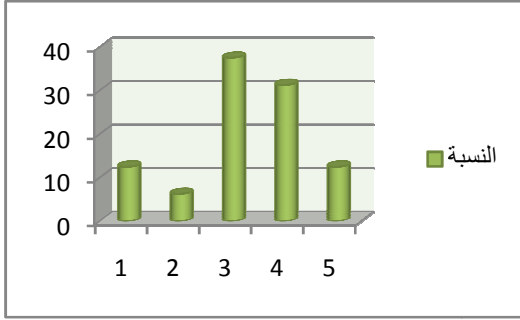
نسبة الإجابة: محايد



أسئلة المجال 4	3	النسبة %
1	9	8,91
2	5	4,95
3	36	35,64
4	29	28,71
5	22	21,78
المجموع	101	100

شكل يوضح توزيع آراء معارض

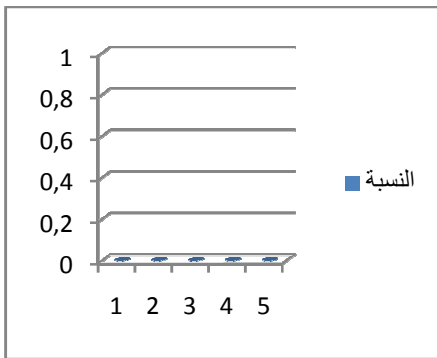
نسبة الإجابة: معارض



الأسئلة	4	النسبة
1	2	12,5
2	1	6,25
3	6	37,5
4	5	31,25
5	2	12,5
المجموع	16	100

شكل يوضح آراء معارض بشدة

نسبة الإجابة معارض بشدة



الأسئلة	5	النسبة
01	00	00
02	00	00
03	00	00
04	00	00
05	00	00
المجموع	00	00

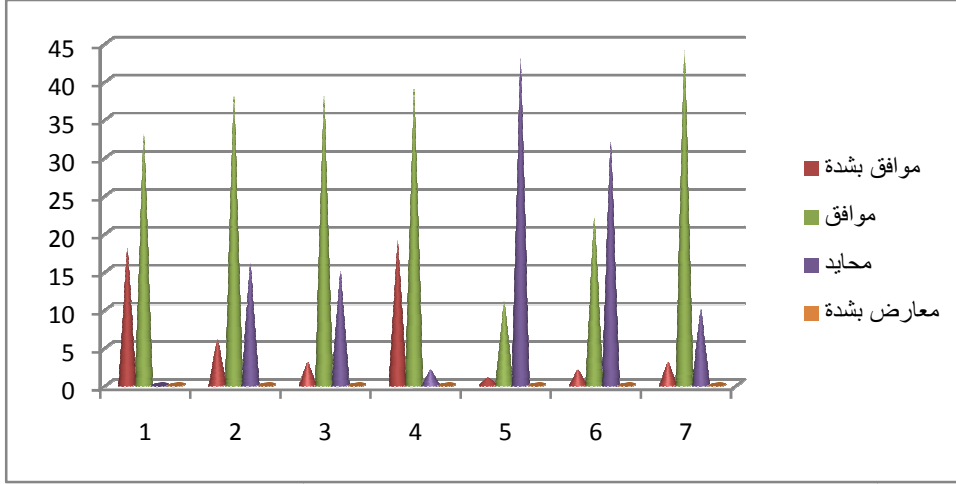
رقم 14: إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 05

05	04	03	02	01	الأسئلة
00	09	00	33	18	01
00	01	16	38	06	02
00	04	15	38	03	03
00	00	02	39	19	04
00	05	43	11	01	05
00	04	32	22	02	06
00	03	10	44	03	07
00	27	118	225	52	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالاستمارات المسترجعة

الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

شكل رقم 13:تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 05

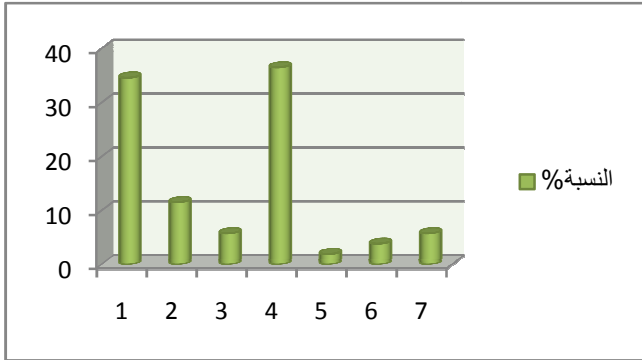


المصدر:من إعداد الطالبة بالاستعانة بالجدول رقم 13

نسبة الإجابة عن الأسئلة المطروحة في المحور رقم 05

شكل يوضح توزيع آراء موافق بشدة

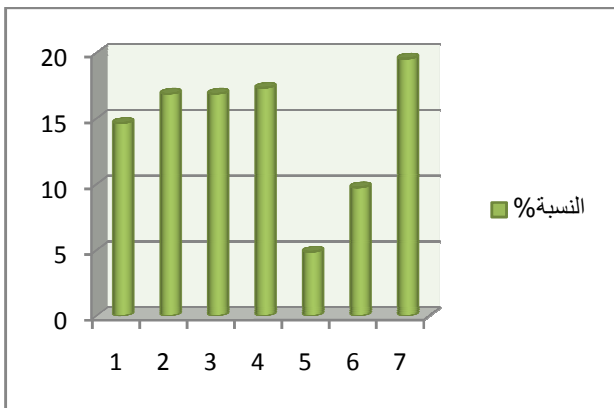
نسبة الإجابة تقدر بـ موافق بشدة



أسئلة المجال الخامس	1	% النسبة
1	18	34,61
2	6	11,53
3	3	5,76
4	19	36,53
5	1	1,92
6	2	3,84
7	3	5,76
المجموع	52	100

شكل يوضح توزيع آراء موافق

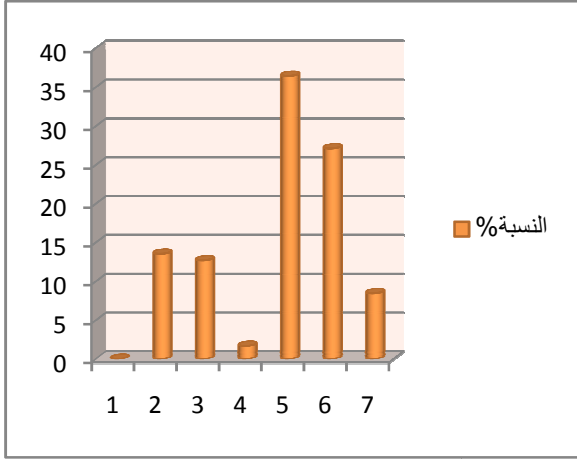
نسبة الإجابة تقدر بـ موافق



أسئلة المجال 5	2	% النسبة
1	33	14,66
2	38	16,88
3	38	16,88
4	39	17,33
5	11	4,88
6	22	9,77
7	44	19,55
المجموع	225	100

نسبة الإجابة محايد تقدر بـ

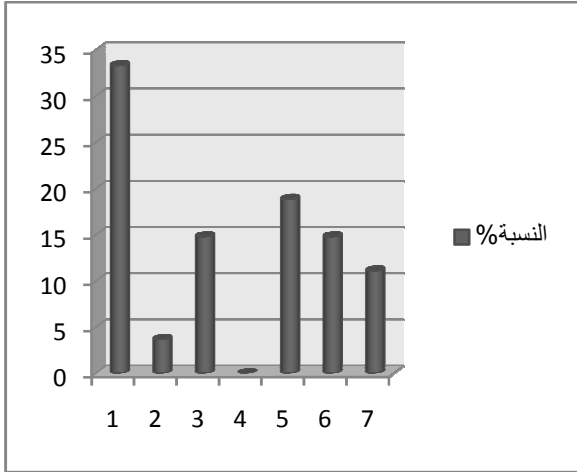
شكل يوضح توزيع توزيع آراء محايد



أسئلة المجال الخامس	3	% النسبة
1	0	0
2	16	13,55
3	15	12,71
4	2	1,69
5	43	36,44
6	32	27,11
7	10	8,47
المجموع	118	100

نسبة معارض تقدر بـ

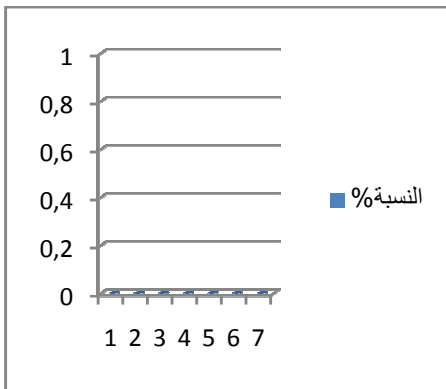
شكل يوضح توزيع معارض



الأسئلة	4	% النسبة
1	9	33,33
2	1	3,70
3	4	14,81
4	0	0
5	5	18,85
6	4	14,81
7	3	11,11
المجموع	27	100

نسبة تقدر بـ معارض بشدة

شكل يوضح توزيع آراء معارض بشدة



أسئلة المجال الخامس	التكرار	% النسبة
1	00	00
2	00	00
3	00	00
4	00	00
5	00	00
6	00	00
7	00	00
المجموع	00	00

3-3 تحليل المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه الآراء

الجدول رقم15:المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه الآراء بخصوص أساليب إجراءات الفحص

التحليلي

الترتيب	العبارات	متوسط الحسابي	معارض		محايد	موافق		الترتيب
			بشدة	التكرار		بشدة	التكرار	
			%	%		%	%	
01	في رأيكم هل يسهل توفر المعلومات المتخصصة في مجال المحاسبة و المراجعة في إجراءات الفحص التحليلي	3.7	0	12	5	35	08	01
			%0	%20	%8.33	%58.3	13.33%	
02	هل الخبرة الفنية تسهل على المراجعين استخدام إجراءات الفحص التحليلي	3.98	0	4	0	51	05	02
			%0	%6.66	%0	%85	%8.33	
03	هل إجراءات الفحص التحليلي كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات	3.27	0	18	11	28	03	03
			%0	%30	%18.33	%46.66	%5	
04	هل يمكن استخدام إجراءات التحليلية لتحديد القيمة المتوقعة	4.17	0	2	2	41	15	04
			%0	%3.33	3.33%	%68.33	%25	
05	في رأيكم استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي تساعد على القيام بعمليات المراجعة	3.98	0	0	12	39	9	05
			%0	%0	%20	%65	%15	
06	مقارنة البيانات	4.53	7	0	0	0	53	06
			11.6%	%0	%0	%0	88.33%	
07	تحليل النسب	4.87	1	0	0	0	59	07
			1.66%	%0	%0	%0	98.33%	
08	التحليل الأفقي	2.27	45	0	0	0	15	08
			%75	%0	%0	%0	%25	
09	أساليب الانحدار	1.4	54	0	0	0	6	09
			%90	0%	%0	%0	%10	
10	السلاسل الزمنية	3	29	0	0	0	31	10
			48.3%	%0	%0	%0	51.66%	
10	أساليب إجراءات الفحص التحليلي	3.51						10
	مرافق	0.54						

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS V 16

يتضح من خلال الجدول رقم14 أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارات أساليب إجراءات الفحص التحليلي تتراوح ما بين (4.87، 1.4) و بما أن عبارات هذا البعد قد تحصلت على وسط حسابي قدرة 3.51 أي ينتمي إلى مجال [3.40، 4.19] هذا يعني أن أفراد مجتمع الدراسة يميلون إلى الموافقة.

كما نلاحظ أن العبارة رقم 01 في رأيكم هل يسهل توفر المعلومات المتخصصة في مجال المحاسبة و المراجعة في إجراءات الفحص التحليلي حيث بلغ متوسط حسابها 3.7 بانحراف معياري 0.944 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق، غير أننا نلاحظ أن تقدر ب 0% من أفراد عينة الدراسة نسبة معارض بشدة، ونسبة 8.33% محايد من أفراد الدراسة، و نسبة 13.33% موافق بشدة من أفراد عينة الدراسة في حين شكلت نسبة عدد الأفراد الموافقين إلى نسبة 58.3% .

في حين نلاحظ أن العبارة 02 هل الخبرة الفنية تسهل على المراجعين استخدام إجراءات الفحص التحليلي حيث بلغ متوسط حسابها 3.89 بانحراف معياري 0.573 و هذا يعني أن ميل أفراد الدراسة إلى الموافقة، غير أننا نلاحظ أن نسبة معارض قدر بـ 6.66% من أفراد الدراسة ، أما نسبة الدراسة موافق بشدة قدرة بـ 8.33% من أفراد الدراسة ، في حين شكلت نسبة عدد الأفراد الموافقين إلى نسبة 85% .

أما العبارة رقم 03 هل إجراءات الفحص التحليلي كافي للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات حيث بلغ متوسط حسابها 3.27 بانحراف المعياري 0.972 و هذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى محايد حسب المجال بنسبة 18.33% بالرغم من ذلك إلا أننا نلاحظ 46.66% من أفراد الدراسة موافقين، أما نسبة أفراد الدراسة معارض فقد بلغت 30% ، ونسبة 5% من أفراد الدراسة موافق بشدة .

العبارة رقم 04 هل يمكن استخدام إجراءات التحليلية لتحديد القيمة المتوقعة حيث بلغ متوسطها 4.17 بانحراف المعياري 0.642 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق حسب المجال بنسبة 68.66%، أما نسبة أفراد الدراسة محايد و معارض فقد بلغت 3.33% ، و نسبة 25% من أفراد الدراسة موافق بشدة.

العبارة رقم 05 في رأيكم استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي تساعد على القيام بعمليات المراجعة حيث بلغ متوسطها 3.98 بانحراف المعياري 0.567 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق حسب المجال بنسبة 65%، نسبة 20% من أفراد الدراسة موافق بشدة، نسبة 15% من أفراد الدراسة محايد.

العبارات 06، 07 مقارنة البيانات، تحليل النسب بلغ متوسط حسابهم (4.53، 4.87) هذا ما يدل على ميل أفراد المجتمع الدراسة إلى موافق بشدة على هذه العبارات بنسبة (88.33، 98.33%).

العبارات 08، 09، 10 التحليل الأفقي، أساليب الانحدار، السلاسل الزمنية (2.27، 1.4، 3) و هذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى معارض، معارض بشدة و محايد .

و عليه يمكن القول أن أساليب إجراءات الفحص التحليلي لها دور فعال في تحسين أداء عملية المراجعة من أجل تفادي الأخطاء المادية أو المخالفات الشاذة.

إذا يمكن القول أن أساليب إجراءات الفحص التحليلي تحتوي على المحور الأول الذي يتكون من العبارة 1 إلى 5 أن معظم العبارات كانت موافق لأنهم يريدون الاطلاع الجيد و لمالا الممتاز على إجراءات الفحص التحليلي أما العبارة الثالثة فكان معظم آراءهم هي محايد لأنهم لا تعتبر إجراءات الفحص التحليلي من خلال النسب المالية كافية للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية أي أنه لا يعتمد فقط على النسب المالية .

و كلما كانت درجة الاطلاع عاليها لها رأي قوي و بناء حول تجانس المعلومات الموجود في حسابات المؤسسة بمقارنتها مع البيانات الداخلية و الخارجية.

أما المحور الثاني الذي يتكون من مجموعة من أساليب إجراءات الفحص التحليلي و كانت حامل للعبارات من 1 إلى 5، فقد تم قبول الأسلوب الأول و الثاني بشدة حيث تعتبر مقارنة البيانات و تحليل النسب من أساليب المعروفة في المجال العملي لأنهما يعتبران من أسهل الأساليب في الممارسة أما العبارة الثالثة و الرابعة فان مجتمع الدراسة يعارض في استعمالها أو لا لنقص المعرفة الكافية في استخدامها

أما العبارة الأخير في هذا المحور فهم يوافقون عليها لأنها أسلوب سهل و بسيط لا يتطلب جهد كبير.

الجدول رقم16:المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه الآراء بخصوص تحسين أداء عملية المراجعة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			%النسبة	%النسبة	%النسبة	%النسبة	%النسبة		
موافق	0.948	3.82	00	04	15	25	16	إجراءات الفحص التحليلي تقلل من وقت و جهد المراجعة.	11
			00%	%6.66	25%	%41.66	26.66%		
موافق	0.547	3.85	00	03	04	51	02	ممكّن أن تزيد من كفاءة المراجعة مقارنة مع الإجراءات الأخرى	12
			00%	%5	%6.66	%85	3.33%		
موافق بشدة	0.52	4.37	00	00	02	37	21	لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و القوائم المالية	13
			00%	00%	3.33%	%61.66	%35		
موافق	0.469	4.18	00	00	03	45	12	تؤدي مخرجات عملية المراجعة إلى تقليل من ارتكاب الخطأ واكتشاف حالات الغش	14
			00%	0%0	%5	%75	%20		
موافق	0.865	3.62	00	04	15	33	08	تطبيق إجراءات الفحص التحليلي يساعد في تجاوز مخاطر عدم معقولية الأرقام المالية	15
			00%	%6.66	25%	%55	13.33%		
موافق	0.885	3.62	00	07	10	35	08	استخدام أساليب إحصائية متقدمة يزيد من فعالية إجراءات الفحص التحليلي	16
			0%	11.66%	16.6%	58.33%	13.33%		
موافق بشدة	0.621	4.43	00	00	04	29	27	يمكن أن تساهم مخرجات عملية المراجعة في تحسين أداء المؤسسة	17
			00%	00%	%6.66	48.33%	%45		
موافق	0.811	3.95	00	02	09	32	14	تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في كافة مراحل المراجعة	18
			00%	%3.33	15%	53.33%	23.33%		
موافق	0.31	3.98	00	01	05	49	05	استخدام إجراءات الفحص التحليلي	19

الفصل التطبيقي:دراسة استبيان

			00%	1.66%	8.33%	81.66%	8.33%	في مرحلة التخطيط		
محايد	0.73	3.32	00	06	36	14	04	تختلف فعاليتها باختلاف أسلوب إجراءات الفحص التحليلي	20	
			00%	10%	60%	23.33%	6.66%			
موافق	0.767	3.43	00	05	29	22	04	استخدام إجراءات الفحص التحليلي في المرحلة النهائية للمراجعة	21	
			00%	8.33%	3%48.3	36.66%	6.66%			
موافق	0.809	3.7	00	2	22	25	11	يتم استخدام إجراءات الفحص التحليلي عند مراحل الفحص النهائي	22	
			00%	3.33%	36.66%	41.33%	18.33%			
موافق	0.962	3.92	00	09	00	33	18	يجب على المراجع أن ينفذ عملية إجراءات الفحص التحليلي	23	
			00%	15%	00%	55%	30%			
محايد	0.976	3.38	00	01	16	38	06	يجب تحديد مواطن الضعف و القوة في تطبيق إجراءات المراجعة المطلوبة	24	
			00%	1.66%	26.62%	63.33%	10%			
موافق	0.675	3.55	00	04	15	38	03	يستطيع الحكم على مصداقية و معقولية القوائم المالية	25	
			00%	6.66%	25%	63.33%	5%			
موافق بشدة	0.51	4.33	00	00	02	39	19	يجب فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية	26	
			00%	00%	3.33%	65%	31.66%			
محايد	0.607	3.07	00	05	43	11	01	عدم المعرفة الكافية بأنواع إجراءات الفحص التحليلي	27	
			00%	8.33%	71.66%	18.33%	1.66%			
موافق	0.645	3.42	00	04	32	22	02	عدم ملاءمة المعلومات المتوفرة لإجراء تؤثر على التحليلات و المقارنات	28	
			00%	6.66%	53.33%	36.66%	3.33%			
محايد	0.36	3	00	03	10	44	03	صعوبة القيام بفحص يؤثر على جمع أدلة الإثبات حول عملية المراجعة	29	
			00%	5%	16.66%	73.33%	5%			
موافق	0.25	3.76							تحسين أداء عملية المراجعة	19

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS V 16

يتضح من خلال الجدول رقم 15 أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارة تحسين أداء عملية المراجعة تتراوح ما بين المجالين [3.39-2.60] و [4.19-3.40] حيث المجال الأول لم نجد فيه إلا القليل أما المجال الثاني فكانت له حصة الأسد بما أن العبارات هذا البعد قد تحصلت على وسط حسابي 3.76 أي ينتمي إلى مجال [4.19-3.40] اذا نستنتج أن أفراد مجتمع الدراسة يميلون إلى الموافقة.

كما نلاحظ أن العبارات 11، 12 إجراءات الفحص التحليلي تقلل من وقت وجهد المراجع، ممكن أن تزيد من كفاءة المراجعة مقارنة مع الإجراءات الأخرى، بلغ متوسط الحسابي (3.82، 3.85) بانحراف معياري (0.948، 0.547) و هذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق، غير أننا نلاحظ أن نسبة(26.33%، 3.33%) من أفراد الدراسة موافق بشدة، نسبة (25%، 6.66%) من أفراد الدراسة محايد في حين شكلت نسبة عدد أفراد الموافقين إلى(41%، 85%)

العبارة 13 لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و القوائم المالية، بلغ متوسط الحسابي 4.37 لانحراف معياري يقدر ب 0.52 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق بشدة، غير أننا نلاحظ أن نسبة 61.66% من أفراد الدراسة موافق، نسبة3.33% من أفراد دراسة محايد في حين شكلت عدد أفراد الموافقين بشدة 35%.

العبارات 14، 15، 16 تؤدي مخرجات عملية المراجعة إلى تقليل من ارتكاب الخطأ واكتشاف حالات الغش، تطبيق إجراءات الفحص التحليلي يساعد في تجاوز مخاطر عدم معقولية الأرقام المالية، استخدام أساليب إحصائية متقدمة يزيد من فعالية إجراءات الفحص التحليلي، بلغ متوسط الحسابي(4.18، 3.62، 3.62) بانحراف معياري(0.469، 0.865، 0.885) وهذا يعني ميل أفراد الدراسة إلى موافق، غير أننا نلاحظ أن نسبة (20%، 13.33%، 13.33%) من أفراد الدراسة موافق بشدة، نسبة (5%، 25%، 13.33%) من أفراد الدراسة محايد في حين شكلت عدد أفراد موافق(75%، 55%، 58.33%).

العبارة 17 يمكن أن تساهم مخرجات عملية المراجعة في تحسين أداء المؤسسة، بلغ متوسط حسابي4.43 بانحراف المعياري0.621 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة موافق بشدة، غير أننا نلاحظ أن نسبة 48.33% من أفراد الدراسة موافق، نسبة 6.66% من أفراد الدراسة محايد في حين شكلت عدد أفراد موافق بشدة 45%.

العبارة 18، 19 تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في كافة مراحل المراجعة، بلغ متوسط حسابي (3.95، 3.98) بانحراف معياري (0.811، 0.31) وهذا يعني ميل أفراد الدراسة موافق، غير أننا نلاحظ نسبة(23.33%، 8.33%) من أفراد الدراسة موافق بشدة، نسبة (15%، 8.33%) من أفراد الدراسة محايد في حين شكلت عدد أفراد موافق (53.33%، 81.66%)

العبارة 20 تختلف فعاليتها باختلاف أسلوب إجراءات الفحص التحليلي، بلغ المتوسط الحسابي3.32 بانحراف 0.73 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة محايد، غير أننا نلاحظ نسبة23.33% من أفراد الدراسة موافق، نسبة6.66% من أفراد الدراسة موافق بشدة في حين شكلت عدد أفراد محايد 60%.

العبارات 21، 22، 23 استخدام إجراءات الفحص التحليلي في المرحلة النهائية للمراجعة، يتم استخدام إجراءات الفحص التحليلي عند مراحل الفحص النهائي، يجب على المراجع أن ينفذ عملية إجراءات الفحص التحليلي، بلغ متوسط الحسابي (3.43، 3.7، 3.92) بانحراف معياري (0.767، 0.809، 0.962) وهذا يعني ميل أفراد الدراسة موافق، غير أننا نلاحظ نسبة (6.66%، 18.33%، 30%) من أفراد دراسة موافق بشدة، نسبة (48.33%، 36.66%، 00%) من أفراد محايد في حين شكلت عدد أفراد موافق (36.66%، 41.33%، 55%).

العبارة 24 يجب تحديد مواطن الضعف و القوة في تطبيق إجراءات المراجعة المطلوبة، بلغ المتوسط الحسابي 3.38 بانحراف معياري 0.976 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة محايد بالنسبة التالية 26%، وغير أننا نلاحظ نسبة 10% من أفراد دراسة موافق بشدة، نسبة 63.33% من أفراد دراسة موافق.

العبارة 25 يستطيع الحكم على مصداقية و معقولية القوائم المالية، بلغ المتوسط الحسابي 3.55 بانحراف معياري 0.675 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة موافق بنسبة 63.33%، وغير أننا نلاحظ نسبة 25% من أفراد دراسة محايد، نسبة 6.66% من أفراد دراسة معارض.

العبارة 26 يجب فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية، بلغ المتوسط الحسابي 4.33 بانحراف معياري 0.51 وهذا يعني ميل أفراد الدراسة موافق بنسبة تقدر بـ 65%، وغير أننا نلاحظ نسبة 31.66% من أفراد دراسة موافق بشدة، نسبة 3.33% من أفراد دراسة محايد.

العبارة 27 عدم المعرفة الكافية بأنواع إجراءات الفحص التحليلي، بلغ المتوسط الحسابي 3.07 بانحراف معياري 0.607 وهذا ميل أفراد الدراسة محايد بنسبة 71.66%، وغير أننا نلاحظ نسبة 18.33% من أفراد الدراسة موافق، نسبة 8.33% من أفراد الدراسة معارض.

العبارات 28، 29 عدم ملاءمة المعلومات المتوفرة لإجراءات تؤثر على التحليلات و المقارنات، صعوبة القيام بفحص يؤثر على جمع أدلة الإثبات حول عملية المراجعة، بلغ متوسط حسابهم 3.42، 3.83 بانحراف معياري 0.645، 0.36 وهذا ميل أفراد الدراسة موافق حسب المجال، غير أننا نلاحظ نسبة (3.33%، 5%) من أفراد الدراسة موافق بشدة، نسبة (53.33%، 16.66%) محايد، في حين شكلت عدد أفراد الدراسة 36.66%، 73.33%.

و عليه يمكن القول من العبارة الأولى إلى الأخيرة في المحور الثالث أن جميع آراء مجتمع الدراسة موافقين حيث أن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي بكفاءة وفاعلية تعتبر أداة فعالة لتحقيق فاعلية عملية المراجعة، و يحقق المدقق الهدف من عملية المراجعة ويصل إلى الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أسرع. و يترتب على وجود هذه الفروقات أحد الاحتمالات التي تساعد في اكتشاف الأخطاء، و الحصول على أدلة أكثر موضوعية و معقولة بصفة عامة.

أما المحور الرابع كذلك كان آراء مجتمع الدراسة موافقين باستثناء العبارة الرابعة التي كانت آرائهم محايد وذلك لنقص معرفة متى يمكن للمدقق أن يطبق إجراءات الفحص التحليلي في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة، وذلك في مرحلة تخطيط عملية المراجعة خلال مرحلة الاختبار، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها عند استكمال عملية المراجعة، ويهدف المراجع إلى تطبيق هذه الإجراءات التحليلية في كل مرحلة .

و المحور الخامس و الأخير كانت آراء مجتمع الدراسة موافقين باستثناء العبارات الأولى، الرابعة و السادسة.

حيث توجد عدة عوامل أخرى تؤثر على دقة التوقعات، فكلما زادت درجة اعتماد المراجع على العناصر الجوهرية والبيانات التفصيلية ذات الدرجة العالية من الثقة كلما زادت درجة الدقة في التوقعات ونتائج تحليلها، و يتم ذلك بالرغم من الصعوبات والمعوقات الموجودة.

3-4 اختبار فرضيات الدراسة

يهتم هذا الجزء باختبار صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة للإجابة على التساؤلاتها، تفسير نتائج الفرضيات و سيتم اختبار هذه الفرضيات بالاعتماد على تحليل التباين، حيث سيقوم باختبار الفرضيات من أجل اختبار صحة أو عدم صحة الفرضيات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ سنعتمد على تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر :

الفرضية الرئيسية الأولى: إجراءات الفحص التحليلي و دوره في تحسين أداء عملية المراجعة.

1- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و دوره في رفع كفاءة و فعالية المراجعة.

2- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و دوره في مراحل عملية المراجعة.

3- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و دوره في تحقيق نتائج المراجع بتابع إجراءات الفحص التحليلي.

الفرضية الرئيسية الثانية:أساليب إجراءات الفحص التحليلي و دوره في تحسين أداء عملية المراجعة

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

- 1- أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة
- 2- أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في مراحل عملية المراجعة
- 3- أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحقيق نتائج عملية المراجعة

أولا :الفرضية الأولى

1- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و رفع الكفاءة و الفعالية في عملية المراجعة

جدول رقم 17: تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و رفع من كفاءة و فعالية المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,555	1	,555	5,309	,025 ^a
Résidu	6,061	58	,105		
Total	6,616	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة, (constantes)

b. Variable dépendante : المراجعة فعالية و كفاءة

المصدر :من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أن قيمة الدلالة المرفقة بالقيمة الإحصائية $F=5.309$ المحسوبة $\alpha=0.05$ ، $Sig=0.025$ ، و بالتالي نقبل فرضية العدم القائل أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول درجة الاطلاع على الإجراءات الفحص التحليلي" و تشير الفرضية إلى أنه بالرغم من أن إجراءات الفحص التحليلي لم تطبق في الجزائر إلا أن مجتمع الدراسة له فكرة مقبولة عنها بالأخص خبراء المحاسبين لهم درجة اطلاع ممتازة لها.

الجدول رقم 17: يبين معامل التحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,290 ^a	,084	,068	,32327

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة, (constantes)

المصدر :من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

كما نلاحظ معامل التحديد هو 0.068 هذا يعني أن 6.8% من التغيرات الحاصلة في إجراءات الفحص التحليلي.

تم تحليل تباين F

من خلال الجدول أعلاه لدينا F المحسوبة هي 5.309 و بما أن قيمة مستوى الدلالة الاختبار هي 0.025 هو أقل مستوى الدلالة الإحصائية لـ إجراءات الفحص التحليلي مستوى معنوي ($\alpha=0.05$)

يجب الإشارة إلى معادلة خط الانحدار البسيط لاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي كما يلي:

$Y_{01}=3.147+0.219X_{01}$ حيث أن Y_{01} هو المتغير التابع و المتمثل في كفاءة وفعالية المراجعة

و المتغير المستقل المتمثل في إجراءات الفحص التحليلي بحيث في حالة غياب وجود إجراءات الفحص

التحليلي فان كفاءة وفعالية المراجعة تقدر بـ 3.147، أي أنه إذا تغيرت إجراءات الفحص التحليلي بوحدة

واحدة هذا سيؤدي إلى تغير تحسين أداء عملية المراجعة بـ 0.219 باعتمادا على نتائج لجدول أدناه

الجدول رقم 17: يبين معاملات F و الدلالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	3,147	,365		8,614	,000
التحليلي الفحص على الاطلاع درجة	,219	,095	,290	2,304	,025

a. Variable dépendante : المراجعة فعالية و كفاءة :

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

2- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي ومراحل عملية المراجعة

جدول رقم 18: تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و مراحل المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	1,240	1	1,240	6,215	,016 ^a
Résidu	11,568	58	,199		
Total	12,807	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة,

b. Variable dépendante : المراجعة مراحل

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

يبين الجدول أعلاه قيمة الدلالة المرفقة الإحصائية $F = 6.215$ المحسوبة هي $\alpha = 0.05$ ، $Sig = 0.016$ ، وبالتالي نقبل فرضية عدم القائلة أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي" وتشير الفرضية أنها تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في الممارسة العملية في جميع مراحل المراجعة

الجدول رقم 18: تحديد معامل

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,311 ^a	,097	,081	,44659

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة,

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

كما نلاحظ معامل التحديد هو 0.097 وهذا يعني أن 9.7% من التغيرات الحاصلة في استخدام إجراءات الفحص التحليلي في الممارسة العملية في جميع مراحل عملية المراجعة تم تحليل تباين F من خلال الجدول لدينا F المحسوبة هي $F = 6.215$ و بما أن قيمة مستوي الدلالة الاختبار هي 0.00 و هو أقل مستوى الدلالة الإحصائية لـ درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و مراحل عملية المراجعة.

الجدول رقم 18: يبين معاملات F و الدلالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	2,427	,505		4,808	,000
التحليلي الفحص على الاطلاع درجة	,327	,131	,311	2,493	,016

a. Variable dépendante : المراجعة مراحل

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

3- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و تحقيق نتائج المراجع بتباع إجراءات الفحص التحليلي.

جدول رقم 19: تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و تحقيق نتائج المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,982	1	,982	14,774	,000 ^a
Résidu	3,855	58	,066		
Total	4,837	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة, (constantes)

b. Variable dépendante : المراجعة نتائج

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يبين جدول أن قيمة الدلالة المرفق بقيمة الاحصائية $F=14.774$ المحسوبة هي $Sig=0.00$ وبالتالي نقبل فرضية العدم القائلة أنه "لا توجد فروق إحصائية حول تحقيق نتائج المراجع بتباع إجراءات الفحص التحليلي".

الجدول رقم 19: معامل التحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,451 ^a	,203	,189	,25780

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة, (constantes)

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

كما نلاحظ أن معامل التحديد هو 0.203 أي أن 20.3% من متغيرات الحاصلة في درجة الاطلاع على الفحص التحليلي و نتائج المترتبة في عملية المراجعة

الجدول رقم 19: يبين معاملات F و الدلالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	2,530	,291		8,685	,000
التحليلي الفحص على الاطلاع درجة	,291	,076	,451	3,844	,000

a. Variable dépendante : المراجعة نتائج :

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

4- درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و تحسين أداء عملية المراجعة

جدول رقم 20: تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,902	1	,902	17,789	,000 ^a
Résidu	2,941	58	,051		
Total	3,843	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة,

b. Variable dépendante : المراجعة عملية أداء :

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أن قيمة الدلالة المرفقة بقيمة الإحصائية $F=17.78$ المحسوبة هي $\text{Sig}=0.00\alpha=0.05$ ، وبالتالي نقبل فرض عدم القائل أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي" و تشير الفرضية إلى أنه بالرغم من أن إجراءات الفحص التحليلي لم تطبق في الجزائر إلا أن مجتمع الدراسة له فكرة مقبولة عنها بالأخص خبراء المحاسبين لهم درجة اطلاع ممتازة .

كما نلاحظ معامل التحديد هو 0.23 هذا يعني أن 23% من التغيرات الحاصلة في أساليب إجراءات الفحص التحليلي.

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

الجدول رقم 20: تحديد معامل التحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,484 ^a	,235	,222	,22517

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص على الاطلاع درجة,

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

تم تحليل تباين F

من خلال الجدول أعلاه لدينا F المحسوبة هي 17.78 و بما أن قيمة مستوى الدلالة الاختبار هي 0.000 وهو أقل مستوى الدلالة الإحصائية لـ أساليب إجراءات الفحص التحليلي مستوى معنوي ($\alpha=0.05$)

و يجب الإشارة إلى معادلة خط الانحدار البسيط أساليب إجراءات الفحص التحليلي كما يلي:

$$Y01 = 0.279 + 0.279X01 \text{ حيث أن } Y01 \text{ هو المتغير التابع و المتمثل في كفاءة وفعالية المراجعة}$$

و المتغير المستقل المتمثل في أساليب إجراءات الفحص التحليلي بحيث في حالة غياب وجود أساليب إجراءات الفحص التحليلي فان كفاءة وفعالية المراجعة تقدر بـ 2.70، أي أنه إذا تغيرت أساليب إجراءات الفحص التحليلي بوحدة واحدة هذا سيؤدي إلى تغير كفاءة وفعالية المراجعة بـ 0.27. و هذا اعتمادا على

نتائج لجدول أدناه رقم 20

جدول رقم 20 معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط أساليب إجراءات الفحص التحليلي و كفاءة وفعالية المراجعة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	2,701	,254		10,615	,000
درجة الاطلاع على الفحص التحليلي	,279	,066	,484	4,218	,000

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

ثانيا: الفرضية الثانية

- أساليب إجراءات الفحص التحليلي في رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة

الجدول رقم 21: يبين تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي في رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,258	1	,258	2,353	,130 ^a
Résidu	6,358	58	,110		
Total	6,616	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب,

b. Variable dépendante : المراجعة فعالية و كفاءة:

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أن قيمة الدلالة بقيمة الاحصائية $F=2.353$ المحسوبة ، $sig=0.130$ و بالتالي فان قيمة الاحتمال أكبر من $\alpha=0.05$ في هذه الحالة لا نرفض فرضية العدم H_0 ، و نرفض الفرضية البديلة H_1 أي لا توجد علاقة بين أساليب الإجراءات الفحص التحليلي و رفع من كفاءة و فعالية عملية المراجعة كما نلاحظ أن معامل التحديد هو 0.022 هذا يعني أن 2.2% من التغيرات الحاصلة.

الجدول رقم 21: يبين معامل التحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,197 ^a	,039	,022	,33109

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب,

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

F الجدول رقم 21: يبين معاملات و الدلالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	3,752	,157		23,956	,000
التحليلي الفحص في المستعملة أساليب	,072	,047	,197	1,534	,130

a. Variable dépendante : المراجعة فعالية و كفاءة

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

2-أساليب إجراءات الفحص التحليلي و مراحل عملية المراجعة

الجدول رقم 22: يبين تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي و مراحل عملية المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,738	1	,738	3,546	,065 ^a
Résidu	12,069	58	,208		
Total	12,807	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب

b. Variable dépendante : المراجعة مراحل

المصدر : من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة المرفقة بقيمة الإحصائية $F=3.546$ المحسوبة $\alpha=0.05$

و نلاحظ أنها قيمة درجة الاختبار أكبر من القيمة المحسوبة أي لا توجد علاقة بين

أساليب إجراءات الفحص التحليلي و مراحل عملية المراجعة.

معامل التحديد هو 0.058 هذا يعني أن 5.8% من التغيرات الحاصلة

الجدول رقم 22: يبين تحديد المعامل

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,240 ^a	,058	,041	,45617

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

الجدول رقم 22: يبين معاملات F والدالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(constante)	3,286	,216		15,226	,000
	التحليلي الفحص في المستعملة أساليب	,122	,065	,240	1,883	,065

a. Variable dépendante : المراجعة مراحل

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

4- أساليب إجراءات الفحص التحليلي في تحقيق نتائج عملية التدقيق

الجدول رقم 23: يبين تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي في تحقيق نتائج عملية التدقيق

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	,134	1	,134	1,649	,204 ^a
	Résidu	4,703	58	,081		
	Total	4,837	59			

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب

b. Variable dépendante : المراجعة نتائج

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أن قيمة الدلالة المرفقة بقيمة الإحصائية $F=1.649$ المحسوبة ، $\alpha=0.05$ ، $sig=0.204$ و بالتالي نرفض فرضية عدم البديلة و ذلك بالمقارنة نجد أن الدلالة الاختيارية كبيرة .

و من خلال هذا الجدول نلاحظ أن معامل التحديد يقدر بـ 0.028 أي يساوي 2.8% .

الجدول رقم 23 : يبين معامل التحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,166 ^a	,028	,011	,28476

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

الجدول رقم 23: يبين معاملات F والدالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	3,476	,135		25,807	,000
التحليلي الفحص في المستعملة أساليب	,052	,040	,166	1,284	,204

a. Variable dépendante : المراجعة نتائج :

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

- أساليب إجراءات الفحص التحليلي و تحسين أداء عملية المراجعة

جدول رقم 24: تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي و تحسين أداء عملية المراجعة

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1 Régression	,334	1	,334	5,513	,022 ^a
Résidu	3,509	58	,061		
Total	3,843	59			

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

يتبين من الجدول أن قيمة الدلالة المرفقة بقيمة الإحصائية $F=5.51$ المحسوبة هي $\alpha=0.05$ ، $Sig=0.022$

و بالتالي نقبل فرض عدم القائل أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول درجة الاطلاع على الإجراءات الفحص التحليلي" و تشير الفرضية إلى أنه نقبل فرضية عدم أساليب إجراءات الفحص التحليلي مع فرضية البديلة وهي كفاءة وفعالية عملية المراجعة أي توجد علاقة بين الفرضيتين وهنا ممكن قول هذا صائبا لآكن رغم عدم التوافق إلا أن كلما كانت المصدقية في نتائج أساليب إجراءات الفحص التحليلي مثل تحليل النسب أي كلما كانت دراسة و ضعية المؤسسة ماليا صحيحة كلما كان هناك كفاءة وفعالية في عملية المراجعة كما نلاحظ معامل التحديد هو 0.87 هذا يعني 87% من التغيرات الحاصلة في أساليب إجراءات الفحص التحليلي .

الفصل التطبيقي: دراسة استبيان

الجدول رقم 24: معامل تحديد

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1		,295 ^a	,087	,071

a. Valeurs prédites : (constantes), التحليلي الفحص في المستعملة أساليب

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

ثم تحليل تباين F

من خلال الجدول أعلاه لدينا F المحسوبة هي 5.513 وبما أن مستوى الدلالة الاختبار هي 0.022 و هو أقل مستوى

الدلالة الإحصائية لـ أساليب إجراءات الفحص التحليلي مستوى معنوي $\alpha = 0.05$

و يجب الإشارة إلى معادلة الانحدار البسيط لأساليب إجراءات الفحص التحليلي بحيث في حالة غياب وجود أساليب

إجراءات الفحص التحليلي بوحدة واحدة هذا سيؤدي إلى تغيير في تحسين أداء عملية المراجعة كما يلي:

Y02=3.505 +0.082X02 حيث أن Y02 هو المتغير التابع الممثل في تحسين أداء عملية المراجعة و المتغير المستقل في أساليب إجراءات الفحص التحليلي فان تحسين أداء عملية المراجعة التي تحتوي على الفرضيات الثانوية استخدام إجراءات الفحص التحليلي في رفع كفاءة و فعالية المراجعة ، تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في الممارسة العملية في جميع مراحل المراجعة، تحقيق نتائج جيدة من حيث أداء المراجع بإتباعه إجراءات الفحص التحليلي.

ويمكن القول أن أساليب إجراءات الفحص التحليلي لها دور في لرفع كفاءة وفعالية المراجعة ،ممارسة في كجميع

مراحل المراجعة و تحقيق نتائج جيدة.

الجدول رقم 24: يبين معامل F و الدلالة الاختبار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Signification
	B	Erreur standard	Bêta	t	
1 (constante)	3,505	,116		30,120	,000
التحليلي الفحص في المستعملة أساليب	,082	,035	,295	2,348	,022

a. Variable dépendante : المراجعة عملية أداء

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الأسلوب الإحصائي SPSS V 16

من خلال كل هذه التحليلات الإحصائية نجد أن الفرضيتين تبين أن هناك دور مابين إجراءات الفحص

التحليلي تحسين أداء عملية المراجعة على الرغم من وجود بعض الفرضيات المرفوض لأكتها لا تؤثر كثيرا.

الخاتمة

استهدفت الدراسة في هذا البحث إبراز أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري و التطبيقي.

و قد عالجتا الهدف العام من الدراسة من خلال ثلاثة فصول رئيسية تم الربط لتسلسل منطقي يحقق في النهاية هدف البحث.

تناول الفصل الأول و الثاني الجانب النظري وذلك من خلال التطرق في الفصل الأول للإطار العلمي للمراجعة مع التركيز ماهية إجراءات الفحص التحليلي، أساليب إجراءات الفحص التحليلي وفي الفصل الثاني ماهية المراجعة ، أثر استخدام أساليب إجراءات الفحص التحليلي على فاعلية عملية المراجعة.

أما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي من خلال القيام بتوزيع استبيان من أجل دراسة آراء عينة من محافظ الحسابات ودرجة معرفتهم إجراءات الفحص التحليلي في الميدان العملي، و مدى تطبيقهم لأساليب إجراءات الفحص التحليلي من أجل تحسين أداء عملية المراجعة.

في ضوء التحليل لإجابات عينة الدراسة أي مكاتب المراجعين، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، كالإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها من هذه الدراسة التي هي ممثلة في الإشكالية والفرضيات التي بنيت عليها وعلى ضوء الدراسة توصلت نتائج الدراسة إلى الاستنتاجات والنتائج التالية:

- 1- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية بتشجيع المراجعين على استخدام إجراءات الفحص التحليلي بهدف تحسين أداء عملية المراجعة ؛
- 2- الاهتمام بالإجراءات الفحص التحليلي كوسيلة من الوسائل المتطورة في عملية المراجعة لما لها من أهمية كبيرة في تخفيض الوقت أداء عملية المراجعة، كذلك تخفيض تكلفتها؛
- 3- الاستعانة بالخبراء والمستشارين من المتخصصين لمواجهة الصعوبات والمشاكل التي قد تنشأ عند تطبيق أساليب إجراءات الفحص التحليلي ؛
- 4- توفر درجة ثقة عالية بهذه البيانات والذي بدوره يؤثر على فعالية وكفاءة تطبيق إجراءات الفحص التحليلي ودرجة الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات؛
- 5- تساهم إجراءات الفحص التحليلي في تحقيق كفاءة والفعالية عملية المراجعة وذلك لأنها تساعد المراجع في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف؛

6- لا يوجد توقيت محدد لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي، حيث يمكن استخدامها في جميع المراحل

للمراجعة وهذه المراحل هي مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ والمرحلة النهائية؛

7- يواجه بعض المراجعين بعض الصعوبات في الحصول على بعض البيانات الأزمنة لتطبيق إجراءات

الفحص التحليلي بأرصدة معينة .

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يمكن إثبات صحة الفرضيات التي طرحناها كما يلي:

الفرضية الأولى: التي مضمونها معرفة المحاسبين والمراجعين لطبيعة إجراءات الفحص التحليلي ، وهذا ما يعكس استخدامهم لأساليب إجراءات الفحص التحليلي. من أجل تسهيل على المراجعين استخدامها و تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب مقارنة بالقيمة الفعلية له في بداية عملية المراجعة، ومعقولية الأرصدة الواردة في البيانات المالية ومن الدراسة نجد أن إجراءات الفحص التحليلي غير مطلع عليها بطريقة جيدة والمشكلة الأكبر أنها غير مطبقة في الجزائر أي بصفة خاصة في الشركات و مكاتب المحاسبين و المراجعين.

أما فيما يخص مدى استخدامكم لأساليب إجراءات الفحص التحليلي، تم إثبات عدم تطبيق إجراءات الفحص التحليلي كمفهوم لكن هذا لا يعني عدم تطبيقهم لأساليب التحليل المالي منها أسلوب استخدام المقارنات وأسلوب التحليل بالنسب المالية مستعمل بدرجة كبيرة لأنه يساعد في معرفة وتحديد المشاكل المحتملة التي كانت متمثلة في ارتفاع التكاليف وأخذ بعين الاعتبار التقارير السابق من أجل عدم تكرار الأخطاء المحتمل وهذا لا يعني أن باقي الأساليب ليس لها أهمية لكن ليس لهم دراسة أو المعرفة الكافية لتطبيقها.

الفرضية الثانية : تستخدم إجراءات الفحص التحليلي للرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة من خلال مساعدتها على تخفيض مخاطر المراجعة وتخفيض تكلفة أدائها ، حيث ينفذ المراجع عملية التدقيق بطريقة أقل تكلفة وذلك بأقل مجهود ممكن، تؤثر في درجة ثقة المدقق بتلك البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، حيث أن تلك الفرضيات سابقة الذكر تؤثر بدرجة كبيرة في مدى دقة تنبؤات المراجع ومن ثم درجة الثقة والاعتماد على أدلة الإثبات التي يمكن للمراجع الحصول عليها من هذه الإجراءات.

الفرضية الثالثة: تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في ممارسة العملية في جميع المراحل تم إثبات في أنه لا يوجد وقت محدد من أجل تطبيق إجراءات الفحص التحليلي غير أنها تكون إلزامية في مرحلة التخطيط والمرحلة النهائية ، في حين أنها تكون اختيارية في المرحلة التنفيذ لكونها تعتمد على الاختبارات التفصيلية، وكذا في مرحلة الأول أي مرحلة التخطيط يمكن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي بناء على الدراسة المبدئية لطبيعة الجهة من واقع تقسيمات العمل والنظم والعمليات والإجراءات التابعة ، ووفقا لخطة تقييم المخاطر

سواء المحتمل مواجهتها أثناء المراجعة ، أو التي تواجهها الجهة بشكل عام . ولتحقيق ذلك يلجأ المراجع إلى إجراءات الفحص التحليلي لفهم طبيعة أعمال الجهة ووضع خطة التدقيق المناسبة .

بالنسبة للمرحلة الثانية: يقوم المراجع بتحديد مدى استخدام الإجراءات الفحص التحليلي وفقا لتقديره المهني في مرحلة الفحص ، وفي ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها وفقا لأدلة الإثبات . فإذا كانت النتائج خلافا لما كان متوقعا ، تطلب تحديد إجراءات مراجعة إضافية ، وتوسيع الفحص لاختبار بنود إضافية .

و المرحلة الأخيرة: ينبغي على المراجع تطبيق الإجراءات الفحص التحليلي عند قرب نهاية مهمة التدقيق ، ومن أهم النتائج التي يتم التوصل إليها في هذه المرحلة تحديد مدى معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية . وإذا تضمنت النتائج انحرافات ، كان لا بد من إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها ، وذلك إما بتمديد فترة المراجعة أو إجراء مراجعة آخر وفقا لأهمية وخطر تلك الانحرافات.

الفرضية الرابعة : مدى تحقيق نتائج جيدة من حيث أداء المراجع بإتباعه إجراءات الفحص التحليلي رغم وجود مجموعة من الصعوبات و المعوقات، تم إيجاد في الجانب التطبيقي إن محاولة التقليل من المخاطر التي تواجه المؤسسات و يكمن التخلص منها بإيجاد لها حلول تواجهها، في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات الشاذة (اختلاس، تلاعب، إساءة الإفصاح) بافتراض حدوثها وعدم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية .

في ختام دراستنا لموضوع إجراءات الفحص التحليلي ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات التي يمكن أن تساعدنا في تطبيق الممتاز لها و تفادي المشاكل الصعوبات التي تواجهها :

التوصيات:

- 1- التشجيع على تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في الجزائر من أجل دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية و تقليل من أخطاء؛
- 2- إعداد البرامج التدريبية الخاصة بإجراءات الفحص التحليلي للتعريف بأهميتها و كيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية المراجعة، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال؛
- 3- تشجيع المراجعين على ضرورة المشاركة في العمل الرقابي لتبادل الخبرات و ذلك بهدف حصول المراجعين ذوى الخبرة القليلة على خبرة أكبر في مجال المراجعة وذلك بأقل وقت ممكن؛
- 4- الاهتمام بتطوير مهارات و قدرات مراجعي الحسابات حيث تبين أن هناك حاجة لمزيد من المراجعين المتخصصين للقيام بالإجراءات الفحص التحليلي؛

5- العمل على تشجيع وإعداد المزيد من البحوث الميدانية في المجال لمتابعة تطور فعالية وكفاءة

واقصادية إجراءات الفحص التحليلي موضوع الدراسة؛

6- يجب مراعاة مصادر المعلومات المتوفرة، مثلا تكون المصادر المستقلة عن المؤسسة أكثر اعتمادا

من المصادر الداخلية؛

7- ضرورة اختيار المستوى الملائم من إجراءات الفحص التحليلي والتوقيت المناسب لاستخدامها وفقا

لظروف مهنة المراجعة والتقرير المهني للمراجعة، وبما يكفل تحقيق التوازن بين فاعلية المراجعة

وبتحقيق أهداف وكفاءة المراجعة وأداؤه بأقل تكلفه.



قائمة الكتب:

- (1) ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض.
- (2) أحمد حلمي جمعة، المراجعة الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 1999.
- (3) الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990.
- (4) الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و المراجعة و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، الجزء 2010.
- (5) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ط1، 2009.
- (6) أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة و النشر، القاهرة، مصر، 2005.
- (7) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- (8) جمعة، احمد حلمي، التدقيقي الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 1999.
- (9) حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الأول المراجعة نظريا، جامعة مفتوحة، طرابلس، 2003.
- (10) خبراء الشركة العربية المتحدة، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، الطبعة 2، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، 2007.
- (11) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)، الطبعة الأولى، دار النشر، الأردن، 2000.
- (12) خالد أمين، علم التدقيق الحسابات، التحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان 1980.
- (13) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية للمراجعة الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998.
- (14) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

- 15) شبيجل، موراي ، سلسلة ملخصات شوم – نظريات ومساائل في الإحصاء، ترجمة شعبان عبد الحميد شعبان ،الدار الدولية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1992.
- 16) زغيب مليكة، بوشنقىر ميلود،التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ،الجزائر،2010.
- 17) عبد الفتاح محمد الصحن،محمد ناجي درويش،المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998.
- 18) عبد وليد ناجي الحيايى، التحليل المالي و الإطار النظري و التطبيقات العلمية،عمان دار حنيفي، عمان،1996.
- 19) عساف ،أسماء شافع،مدى كفاءة أدوات التحليل المالي التقليدية في اكتشاف القوائم المالية الظلة عند القيام بعملية التدقيق،إصدار جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية،2001.
- 20) عبد أحمد أبو بكر، تطوير التحليل المالي بالأساليب الكمية للتنبؤ بالأزمات المالية في شركات التأمين على الحياة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية،2008، ص23.
- 21) علي عباس ،الإدارة المالية في المنظمات الأعمال ،طبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية ،عمان ،2002.
- 22) عبد أحمد أبو بكر ،تطوير التحليل المالي الأساليب الكمية للتنبؤ بالأزمات المالية،كلية الاقتصاد و العلوم المالية و المصرفية ،جامعة الزيتونة الأردن،2007.
- 23) عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986.
- 24) عبد الصمد نجم الجعفري، اياد رشيد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.
- 25) عبد الوهاب نصر علي،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.
- 26) عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،1999، 2001.
- 27) فضالة ،أبو الفتوح على،إستراتيجية القوائم المالية ،دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 1996 .
- 28) لطفي، أمين السيد أحمد، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، الدر الجامعية للنشر، القاهرة، 2005.
- 29) لسعيد فرحات جمعة،الأداء المالي لمنظمات الأعمال ،دار المريخ،جامعة المنصوري ،الإسكندرية .

- (30) م . هدى إبراهيم الميلم ،أهمية استخدام الفحص التحليلي في مراحل التدقيق التي يباشر ها مدقق،
الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة أكتوبر 2008.
- (31) وليد ناجي الحيايلى، تحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ،الدانمارك ،2007.
- (32) كمال الدين مصطفى الدهراوى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة،
الدار الجامعية، مصر، 2001.
- (33) محمد عبيدات و آخرون،منهجية البحث العلمي،القواعد و المراحل و التطبيقات، دائرة وائل للنشر
و التوزيع، عمان ،ط1،1999.
- (34) منصورى احمد البديوى، شحاتة السيد شحاتة،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع
تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية و الدولية،الدار الجامعية، الإسكندرية،2003،2002.
- (35) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،
الجزائر، 2003
- (36) محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية.
- (37) محمد السيد سرايا:المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- (38) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت،
1990.
- (39) محمد فيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- (40) نور،أحمد و الصحن،عبد الفتاح،مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العلمية،القاهرة،
مصر،1985.
- (41) وليم توماس، امرسون هنكى،، تعريب أحمد حتمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و
التطبيق، ط1، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.
- (42) وليد الحيايلى، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك، 2008.
- (43) نورى، عبد اللطيف و آخرون، أصول التدقيق، بيت الحكمة، العراق، 1985.
- (44) ياسر السكران،علي رباعة و آخرون،الإدارة و التحليل المالي،دار صفاء للنشر و التوزيع،
عمان، 2000 .

قائمة المجلات و المقالات

- (45) الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة
العامة،مجلة جامعة النبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية،جامعة البتراء،الأردن،2008.

- 46) العمري احمد محمد، عبد الغني، فضل عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية، مجلة أردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، عدد3، 2006.
- 47) الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي والمحاسبي واستخدامها لتطوير المراجعة والفحص الضريبي، المحاسب القانوني العربي، العدد43 مصر 1989.
- 48) بطرس مباله، العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظرت المراجع الخارجي، كلية علوم الاقتصاد، مجلة الاقتصادية و المجتمع، العدد6/2010، دمشق.
- 49) زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية، مجلة التقني، المجلد العاشر، العدد2/2007.
- 50) حامد،رشا محمد،استخدام أساليب الفحص التحليلي لأغراض مراجعة الحسابات،مجلة المحاسب القانوني العربي،العدد55/،1999.
- 51) حسام عامر،مراجعة التحليلية،منتدى المراجعة و التدقيق الداخلي،قسم المراجعة،شبكة محاسبين العرب،9/07/2008على ساعة 14:30 .
- 52) حلس ،سالم و جربوع ،يوسف ،المراجعة التحليلية و مدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية ،مجلة تنمية الرافدين،المجلد24،سنة2002
- 53) زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية، مجلة التقني، العدد 2-2007.
- 54) سالم لعربي،فحص التقارير القوائم المالية الدورية،ملتقى العربي الاقتصادي الثقافي و الاجتماعي،منتدى المراجعة و المراجعة الخارجية،سودان،03/19/
- 55) شاكر، حسام مختار،العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 55، 1999.
- 56) صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي، حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 8، 9، مارس2005.
- 57) صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس2005.

58) مبارز، شعبان يوسف، الفحص التحليلي واستخدامه في مراجعة البنوك الإسلامية، مجلة العلوم

الإدارية، العدد 3 يناير 1992/2009

59) مصطفى عدوية، الفحص التحليل في المراجعة، منتدى شبكة عدوى الإسلامية، قسم المراجعة، شبكة

محاسبين العرب، 2013/02/25، على ساعة 00:36.

رسائل الماجستير و الدكتوراه

60) أمان انجروا، التحليل الائتماني و دوره في ترشيد عمليات الإقراض، رسالة ماجستير، كلية

الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

61) الجندي، نجيب، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية، الإدارة العامة، العدد 54، يونيو، 1987

62) ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام المراجعة التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين

الماليين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2010.

63) ساري حماد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين

الماليين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، شرق الأوسط، الأردن، 2011.

64) سلام، عارف أحمد محمد، مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير المراجعة الداخلية، رسالة

ماجستير، جامعة عمان، 2005.

65) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

66) صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية علوم

الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

67) عبد السلام، محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في

تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، 2011.

68) عمار أكرم عمر الطويل، مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للنتبؤ بالتعثر، رسالة ماجستير،

كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة غزة، 2008.

69) قمصاني، حسن عباس، أساليب المراجعة التحليلية، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة،

رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز 1996.

70) محمد سيف مرشد قحطان الشرعي، استخدام الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات، رسالة ماجستير

، قسم المحاسبة، اليمن، 2004.

كتب أجنبية

71) Arens , Alvin A. and Loebbecke, James K, Auditing : An Integrated Approach (New Jersey: Prentice – Hall . Inc), 1980.

72) Ray wihittington ,Kurt pany, principles of auditing,twelfth edition, mcgraw-hill, new york,Usa,1998.

73) BELAIBOUD MOKHTAR,GUIDE PRATIQUE D AUDIT FINANCIER ET COMPTIABLE,MAISON DES LIVRES,ALGER,1986 .

74) AICPA ,statement on Auditing ,Analytical Review procedures,1978 .

مواقع الالكترونية:

75) محمود أبو القاسم شليبيك، المراجعة التحليلية، منتدى المحاسبين العرب، منقول من مدونة
sqarra.wordpress.com

76) محمود أبو القاسم شليبيك، الإجراءات التحليلية، منتدى العربي إدارة الموارد البشرية ، نقلا عن موقع
منتدى المحاسبين العرب ، 2013/02/25.

الصفحة	البيان	الرقم
35	عناصر المراجعة الكاملة	01
37	المعايير المعروفة للمراجعة	02
53	يمثل الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان	03
59	تمثيل توزيع أفراد العينة	04
61	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	05
62	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	06
63	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	07
65	تمثيل توزيع درجة الاطلاع إجراءات الفحص التحليلي	08
65	تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 01	09
69	تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 02	10
69	تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 03	11
72	تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 04	12
74	تمثيل توزيع الإجابات المجموعة للمحور رقم 05	13

فهرس الجداول

الصفحة	البيان	رقم
27	التطور التاريخي للمراجعة	01
53	الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الاستثنائية	02
58	قيم معاملات الصدق و الثبات	03
59	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	04
60	توزيع أفراد العينة حيث الفئات العمرية	05
61	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	06
62	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	07
63	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	08
64	يوضح إحصائيات درجة الاطلاع إجراءات الفحص التحليلي	09
65	إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 01	10
67	إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 02	11
69	إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 03	12
71	إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 04	13
74	إحصائيات تتعلق بالمحور رقم 05	14
77	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه الآراء بخصوص أساليب إجراءات الفحص التحليلي	15
80	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اتجاه الآراء بخصوص تحسين أداء عملية المراجعة	16
85	تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و رفع من كفاءة و فعالية المراجعة	17
86	تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و مراحل المراجعة	18
87	تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي و تحقيق نتائج المراجعة	19
88	تحليل التباين درجة الاطلاع على إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة	20
90	تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي في رفع كفاء و فعالية عملية المراجعة	21
91	تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي و مراحل عملية المراجعة	22
92	تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي في تحقيق نتائج عملية التدقيق	23
93	تحليل التباين أساليب إجراءات الفحص التحليلي و تحسين أداء عملية المراجعة	24