أهمية التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية ودورها في تحسين جودة المراجعة

د. المهدي عبدالعظيم المهدي حمودة
كلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي- جامعة المرقب –ليبيا
mahdihammoda@elmergib.edu.ly

تاريخ الاستلام:	تاريخ القبول:	تاريخ النشر:
2025/02/12	2025/02/22	2025/03/31

المستخلص:

هدفت الدراسة الي التعرف علي أهمية التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية ودورها في تحسين جودة خدمات عملية المراجعة وذلك من منظور المراجعين الخارجيين المقيدين بمكاتب المراجعة الخارجية في مدينة طرابلس الكبرى واعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً استمارة استبانة كأداة لتجميع البيانات وذلك بالاعتماد علي الدراسات السابقة, وقد تم توزيع عدد (45) استبانة وتم استرداد (38) استبانة, وبتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) , وتوصلت الى أن هناك اهمية عند التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة في تنفيذ لعملية المراجعة. وكذلك هناك دور باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة في تحسين جودة عملية المراجعة. الا ان هناك العديد من الصعوبات التي تحد من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية الحديثة بالشكل المطلوب في بيئة الاعمال الليبية. كما أوصت الدراسة علي ضرورة حث المراجع الخارجي حالياً بالالتزام بتطبيق المعايير الدولية فيما يخص تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية, الي حين توفير دليل للإرشادات والتوجيهات من قبل المنظمات المهنية المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة بليبيا وتلزم المراجع الخارجي بتطبيقها.

الكلمات الدالة: الإجراءات التحليلية, المراجع الخارجي, جودة خدمات عملية المراجعة.

Abstract:

The study aimed to identify the importance of the external auditor's commitment to using analytical procedures and their role in improving the quality of the audit process from the perspective of external auditors registered with external audit offices in Greater Tripoli. The study relied on a descriptive analytical approach, using a questionnaire as a data collection tool based on previous studies. A total of 45 questionnaires were distributed, and 38 were retrieved. By analyzing the data and testing the hypotheses using the statistical programmer (SPSS), it was concluded that there is significance in the external auditor's commitment to using modern analytical procedures in the execution of the audit process. Additionally, there is a role for using modern analytical procedures in improving the quality of the audit process. However, there are

many difficulties that limit the external auditor's use of modern analytical procedures as required in the Libyan business environment. The study also recommended the necessity of urging the external auditor to currently adhere to the application of international standards regarding the implementation of analytical audit procedures until guidelines and directions are provided by professional organizations.

Keywords: analytical procedures, external auditor, quality of audit process services.

1. المقدمة:

يعد مفهوم جودة خدمات عملية المراجعة الخارجية والتي يستفيد منها العديد من الاطراف في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم الحالية والمستقبلية, أحد القضايا التي ازداد الاهتمام بها في الوقت الحالي سواء علي الصعيد الأكاديمي أو المهني, مما زاد من حجم الضغوط والمسئولية الملقة علي عاتق المراجع الخارجي, وذلك بسبب اعتماده وبشكل اساسي علي خبرته وحكمه الشخصي واستخدامه للأساليب التقليدية للمراجعة, والتي اصبحت وسيلة غير كافية لجمع القرائن وادلة الاثبات عند قيامه بأعداده لتقريره المتضمن لرايه الفني حول مدي عدالة القوائم المالية التي يقوم بفحصها ومراجعتها. خاصة بعد انهيار كبري شركات المراجعة في العالم "آرثر اندرسون" وثبوت تورطها في حدوث العديد من الازمات للشركات العالمية الكبرى وانهيارها في بيئة الاعمال الحديثة(حمودة,2015).

ولهذا أصبح لزاما علي المنظمات المهنية والرقابية على المستوى الدولي و الاقليمي لمواكبة هذه التغيرات والتطورات التي شهدها عالم المال والاعمال, اصدار قواعد تحكم تصرفات وسلوكيات أعضاء المهنة, وكذلك معايير تجيز استخدام طرق واساليب وإجراءات مراجعة حديثة كافية ومناسبة تعزز جودة هذه الخدمات وتعيد الثقة في دور المراجع الخارجي.

ولذلك فعلي المستوي الدولي فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في سنة 1983 دليل المراجعة رقم (12) تحت مسمى الإجراءات التحليلية والذي عدل في سنة 1988 وأخيراً استبدل ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520) والذي تناول مفهوم وأهمية ومراحل تطبيق الإجراءات التحليلية ودرجة الاعتماد عليها. كما طرأت العديد من التعديلات على المعيار رقم(520) في سنة 2012 حيث ركزت على ضرورة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تستخدم إلى جانب الاختبارات التفصيلية لزيادة كفاءة عمل المراجع الخارجي وكذلك لتقييم المخاطر **(النواسية,2008)**،

أما علي الصعيد المحلي فقد بينت دراسة كل من **(الجازوي,2015) و (الشارف, نجاح, 2018)** أن المراجع الخارجي يستخدم في الإجراءات التحليلية التقليدية البسيطة بشكل اكبر من استخدامه للإجراءات

التحليلية الوصفية والإجراءات التحليلية الكمية المتطورة, خاصة في ظل غياب معيار أو تشريع يطالبه باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة عند تنفيذه لبرنامج عملية المراجعة والالتزام به.

ولذلك أصبحت هناك حاجة ملحة في ليبيا الي تطوير مهنة المراجعة لتواكب التطورات الحديثة والتي من اهمها ضرورة استخدام المراجع الخارجي لأساليب الاجراءات التحليلية الحديثة في مختلف مراحل عملية المراجعة بدلاً من الاساليب التقليدية, وذلك عند قيامه بأبداء رايه الفني المحايد.

2. مشكلة الدراسة:

حظي موضوع تحسين مستوي الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي باهتمام متزايد في ظل توسع نشاط وحجم الشركات واعتمادها بشكل كبير علي استخدام انظمة تكنولوجيا لجمع وتحليل المعلومات الالكترونية وذلك من أجل تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المالية في القوائم المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها. لكن عدم التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية الحديثة والمتمثلة في الاساليب الكمية وغير الكمية والمعقدة مما يساعده علي تحليل البيانات (مالية أو غير مالية) عند تنفيذه لبرنامج عملية المراجعة, الامر الذي سيؤثر سلباً علي سلامة التقارير المالية خاصة في ظل تزايد حالات الغش والاحتيال والتلاعب. مما سيحمله المسئولية القانونية والمهنية الكاملة أمام الجهات المستفيدة من خدماته. وذلك في حال تبين عدم بذله العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية المراجعة.

ولهذا فإن هذه الدراسة تسعى لبيان مدى التزام المراجع الخارجي في بيئة الإعمال الليبية باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة وبيان دورها في تحسين جودة عملية المراجعة والوقوف علي اهم الصعوبات التي تحد من استخدامها, وذلك من منظور المراجعين الخارجيين بليبيا. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على السؤالين التاليين:

- هل هناك التزام من المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة عند تنفيذه لعملية المراجعة.
- هل يؤدي التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة الي تحسين جودة عملية المراجعة.
- هل هناك صعوبات تحد من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية الحديثة في بيئة الاعمال الليبية.

3. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلي:

1- التعرف علي مفهوم الاجراءات التحليلية وأهمية استخدامها عند تنفيذ عملية المراجعة.

2- بيان أهمية الالتزام باستخدام الاجراءات التحليلية ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة.

3- الوقوف علي أهم المشاكل و الصعوبات التي ستواجه المراجع الخارجي عند استخدامه للإجراءات التحليلية الحديثة في بيئة الاعمال الليبية.

4- الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات يمكن الاستفادة منها من قبل المهتمين بتطوير مهنة المراجعة لتحسين مستوي خدماتها من خلال استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية.

4. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تسلط الضوء علي أهمية استخدام الاساليب والاجراءات التحليلية الحديثة للمراجعة وبشكل مهني وموضوعي في الوقت الحالي, خاصة وأن عملية المراجعة تتأثر بشخصية المراجع ورائه بشكل كبير, مما سيؤدي الي تحسين وتطوير جودة الخدمات وبأقل جهد ووقت وتكلفه وبما يحقق الرضا والقبول للعملاء, خاصة في ظل المنافسة القائمة بين المراجعين في سوق العمل, وكذلك الوقوف علي أهم الصعوبات التي تحد من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية الحديثة في بيئة الاعمال الليبية وذلك من وجهة نظر مراجع الحسابات الخارجي.

5. فرضيات الدراسة:

H_1: هناك التزام من المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة عند تنفيذه لعملية المراجعة.

H_2: يؤدي التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة الي تحسين جودة عملية المراجعة.

H_3: هناك صعوبات تحد من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية الحديثة في عملية المراجعة.

6. نموذج الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة واهدافها, واهدافها, والرجوع الدراسات السابقة, تم الربط بين متغيرات الدراسة وفق نموذج الدراسة في الشكل رقم (1) التالي:

الشكل رقم (1) يبين نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

7. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود العلمية: اقتصرت علي التعرف علي اهمية التزام المراجع الخارجي باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية الحديثة وابراز دورها في تحسين جودة عملية المراجعة ,والوقوف علي اهم صعوبات تطبيقها.

2- الحدود المكانية: اقتصرت علي مكاتب المراجعة الخارجية في مدينة طرابلس.

3- الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة بين الفترة من سبتمبر 2024م الي ديسمبر 2024م.

8. الدراسات السابقة:

تم تناول موضوع اهمية استخدام الاجراءات التحليلية من عدة جوانب وفي بيئات مختلفة من قبل العديد من الباحثين والتي من اهمها:

- دراسة (الشارف, نجاح 2018) بعنوان مدي تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية. هذه الدراسة تهدف الي التعرف علي مدي تطبيق المراجع الخارجي الليبي للإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار المراجعة الدولي رقم (520), كما هدفت إلى استكشاف أهم المعوقات التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية. لتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استخدام اختبار (T- Tast) والمنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم صحيفة استبيان

واستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية و توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي الليبي يستخدم الإجراءات خلال مراحل عملية المراجعة. وأن المراجع الليبي يستخدم الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بشكل اكبر من الإجراءات التحليلية الوصفية والإجراءات التحليلية الكمية المتطورة. كما تبين ان هناك عوائق تحد من استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية من أهمها: عدم توفر إحصائيات منشورة عن نسب ومعدلات الصناعة، بالإضافة إلى عدم كفاءة نظم الرقابة الداخلية للجهات محل المراجعة.

- **دراسة (الجازوي,2015),بعنوان أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية**, اما هذه الدراسة فهدفت الي التعرف علي أثر تطبيق استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية, وكذلك التحقق من استخدام اساليب المراجعة التحليلية من قبل مجتمع الدراسة وقد توصلت الدراسة الي مجموعة النتائج اهمها: أن المراجعين الخارجين أكدوا علي استخدام الاجراءات الوصفية, وكذلك استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة, في حين اظهرت النتائج الى تدني في مستوي استخدام اساليب المراجعة التحليلية المتقدمة, كما خلصت الى أن استخدام المراجعين الليبيون لأساليب المراجعة التحليلية ساعدهم في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية والاحتيال في التقارير المالية.

- **دراسة (المطيري,2011),بعنوان مدي التزام مكاتب التدقيق في الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار المراجعة الدولي رقم (520).** وهدفت هذه الدراسة الي التعرف علي مدي التزام المراجعين الخارجيين بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (520),وكذلك التعرف علي ابرز النسب المالية المستخدمة في الاجراءات التحليلية من قبلهم, والتعرف على اهم المعوقات استخدام تلك الاجراءات. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة. وتوصلت الدراسة الي مجموعة النتائج اهمها: أن مكاتب التدقيق تطبق في الاجراءات التحليلية بشكل متوسط في مرحلة التخطيط ومرحلة اختبار التدقيق التفصيلية واها تطبق بشكل مرتفع في مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق.

- **دراسة (قريط,2009),بعنوان مدي استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في سوريا,** وهدفت هذه الدراسة الى التعرف علي مدي استخدام اجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الاجراءات خلال مراحل المراجع المختلفة وكذلك التعرف علي مدي أهمية تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للمراجعين السوريين والتأكد من درجة ادراكهم لمتطلبات الاساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (520) والخاص بإجراءات المراجعة التحليلية ,واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي , واستخدمت استبانة كأداة لجمع البيانات للدراسة, وتوصلت الدراسة الي مجموعة النتائج اهمها: تدني مستوي استخدام اجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين,

كما لا يدركون اهميتها اثناء تنفيذ عملية المراجعة, وأن هناك تفاوت في استخدام تلك الاجراءات بالرغم من استخدامها خلال مراحل المراجع المختلفة, وكذلك لديهم مستوي منخفض من ادراك متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.

– **دراسة (النواسية,2008), بعنوان مدي تطبيق الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الاردن.** وهدفت هذه الدراسة التعرف علي مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي في لأردن، وهدفت الى بيان مدى إدراك أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة الى دراسة أثر المركز الوظيفي، وأتعاب التدقيق وخبرة المدقق على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، تكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (80) مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (350) مدققًا يعملون لدى مكاتب تدقيق حتى نهاية 2004 تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية لمعرفة أهمية كل متغير في الاستبانة ولإثبات الفرضيات وتفسير النتائج مثل : الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، اختبار (T) والتباين الأحادي, وتوصلت الدراسة الى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق(% 74.8) ، كما تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة (73%), والإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بنسبة(61.4%) والإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسبة(49%), وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات لتطوير أداء المهنة.

– **دراسة الباز، (1995) بعنوان , إجراءات المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات في ليبيا.** هدفت الدراسة الي التعرف علي مدي تطبيق الاجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث (وصفية, بسيطة, متطورة) من قبل مراقبي الحسابات في ليبيا, ومدي ادراكهم للمعوقات والفوائد من تطبيقها لهذه الاجراءات, ومعرفة الفروق في استخدام الاجراءات التحليلية بين المدققين في مكاتب التدقيق الخاصة . وبينت النتائج أن الاجراءات الوصفية تستخدم بنسبة (78%) , بينما الاجراءات الكمية البسيطة بنسبة (64%), والاجراءات المتطورة بنسبة (31%) , كما تبين وجود علاقة ايجابية بين خبرة المدققين و أستخدمهم للإجراءات التحليلية , ولم توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراجعي المكاتب الخاصة ومراجعي اللجان الشعبية في استخدامهم للإجراءات التحليلية والادراك بفوائد ومعوقات استخدام الاجراءات التحليلية.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة فأن ما يميز هذه الدراسة, أنها بالإضافة الي التعريف بأساليب ومراحل استخدام اجراءات المراجعة التحليلية بليبيا، وبيان اهميتها لعملية المراجعة، فأنها سعت الي تسليط مزيد من الضوء علي دور هذه الاجراءات التحليلية في تحسين مستوي جودة عملية المراجعة في

مختلف مراحلها, وكذلك الوقوف علي الاسباب التي تقف عائقاً يحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام هذه الاجراءات في عملية المراجعة في بيئة الاعمال الليبية.

9. الإطار النظري للدراسة:

9-1- الاجراءات التحليلية:

تعتبر الاجراءات التحليلية من أبرز ادوات الاثبات التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي اثناء عملية المراجعة بهدف اكتشاف مواطن الضعف والقوة للشركة محل المراجعة وذلك بالاعتماد على مؤشرات ونسب التي تخص الشركة محل المراجعة, تعتمد الاجراءات التحليلية على مقارنة المؤشرات المالية والغير المالية الحالية ومقارنتها بالفترات السابقة بهدف التنبؤ بالنتائج وتحديد الانحرافات في تقريره الذي يعتبر نتاج عملية المراجعة**(غسان ,2006, ص11)**.

9-2 . تعريف الاجراءات التحليلية:

تم تعريف الاجراءات التحليلية في المعيار الدولي رقم (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بأنها: تعنى تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

وعرفها (التوانسة,2008) 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.

9-3. أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية:

تكمن أهمية الإجراءات التحليلية في تمكين المراجع الخارجي من تجميع أدلة إثبات كافية, وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير المالية، وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات فيتلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمدقق أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات، والتي بدورها قد تكشف عن وجود أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة محل التدقيق، كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمدقق في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة، والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يدققها، كما يقوم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية في المرحلة الأخيرة من التدقيق**(نصار وآخرون، 2008، ص5)**.

9-4 أساليب وأدوات إجراءات المراجعة التحليلية(الكبيسي,2008),(الجازوي,2015):

1: إجراءات المراجعة التحليلية الوصفية (غير الكمية): وفقا لهذه الإجراءات يقوم المراجع الخارجي باستخدام خبرته المهنية والعلمية وحكمة وتقديره الشخصي للحصول علي القرائن وادلة الاثبات التي تدعم

رائه الفني المحايد عند فحصه ومراجعته للقوائم المالية لأي شركة، ومن اهم الاجراءات المستخدمة : (الاستفسارات , والتوقعات من نتائج المراجعات السابقة, ومراجعة المعلومات الداخلية والخارجية(غير الكمية), و يمتاز هذا الاسلوب بانخفاض تكلفته وسهولة تطبيقه.

2: إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة: يتم في هذا الاسلوب معالجة المعلومات الكمية بطرق مبسطة وسهلة للحصول على دلائل ذات معنى في عملية التدقيق، ويشمل هذا النوع علي الاساليب التالية: التحليل الافقي ,التحليل الرأسي وتحليل النسب المالية , وتحليل الانحرافات الموازية.

3: إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتطورة: وتشتمل هذا الاجراءات علي استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط والمتعدد , واسلوب التخطيط المالي واسلوب التدفق النقدي وتحليل السلاسل الزمنية و تحليل الشبكات العصبية.

9-5. مراحل استخدام الاجراءات التحليلية لعملية المراجعة(الشارف, نجاح,2018):

1. مرحلة التخطيط لعملية المراجعة : وفي هذه المرحلة يعطي المراجع أهمية لدراسة طبيعة نشاط الشركة والبيئة المحيطة بها, لتحديد طبيعة وتوقيت القيام بعملية المراجعة للوقوف علي نقاط القوة والضعف للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة لها, وتقييم اية انحرافات بها لاكتشاف الاخطاء الممكنة في قوائمها المالية, بالإضافة إلى معرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع تقديرات المراجع حول امكانية استمرارها في اداء نشاطها.

2. **مرحلة الاختبارات التفصيلية أثناء عملية المراجعة:** و في هذه المرحلة يسعي للحصول علي تأكيد مناسب حول مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج المقارنات والاختبارات لبعض البنود المدرجة في القوائم المالية للحصول علي ادلة وقرائن تدعم سلامة وصحة العمليات والأرصدة للحد من عنصر المخاطرة في المراجعة الي أدني مستوها.

3. مرحلة المراجعة النهائية : و في هذه المرحلة يقوم المراجع بإجراء مراجعة وتقيم شامل لجميع العمليات التي قام بها في مراحل المراجعة السابقة لاكتشاف أي مخالفات أو تحريفات جوهرية, وذلك قبل الحكم علي سلامة القوائم المالية ككل, وكفاية مستوي الافصاح عنها خلال الفترة التي شملتها عملية المراجعة.

9-6. دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة:

تلعب الإجراءات التحليلية دورًا حاسمًا في تحسين جودة عملية المراجعة تعتبر الإجراءات التحليلية مجموعة من الأدوات والتقنيات التي يستخدمها المراجعون لتحليل البيانات والمعلومات المالية والتشغيلية المتاحة لديهم. تهدف هذه الإجراءات إلى فهم العمليات والصفقات المالية والتجارية المتعلقة بالمؤسسة المراجعة، وتقييم المخاطر المحتملة والتحقق من صحة البيانات و الإفصاحات المالية **(العقيلي, 2018).**

1. فهم أفضل للعمليات: يساعد التحليل المالي والتشغيلي في فهم أعمق للعمليات المالية والتجارية للشركة المراجعة. يمكن للمراجعين تحليل النتائج المالية والمؤشرات الرئيسية والاتجاهات لتحديد المخاطر المحتملة والتوصل إلى استنتاجات هامة.

2. تحديد المخاطر وتقييمها: يمكن للإجراءات التحليلية مساعدة المراجعين في تحديد المخاطر الرئيسية التي يواجهها العملاء وتقييم مدى تأثيرها على المراجعة المالية. يعزز ذلك القدرة على تحديد المجالات التي يجب التركيز عليها أثناء المراجعة.

3. زيادة الكفاءة: تساعد الإجراءات التحليلية على تحسين كفاءة عملية المراجعة. من خلال استخدام أدوات التحليل المالي والتقنيات الإحصائية، يمكن للمراجعين تحقيق تحليل أكثر دقة وسرعة للبيانات المالية، مما يساهم في توفير الوقت والجهد.

4. التحقق من صحة البيانات: تعزز الإجراءات التحليلية القدرة على التحقق من صحة البيانات المالية والتشغيلية المستخدمة في عملية المراجعة. يمكن استخدام التحليل للتحقق من التطابق بين السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة، وكشف أي انحرافات أو أخطاء محتملة.

10. الإطار العملي للدراسة:

10-1. تمهيد:

يتناول هذا الفصل وصفًا لمنهج الدراسة الذي استخدمه الباحث، ويرصد حدود الدراسة ، ويعين مجتمع الدراسة ، وكيفية اختيار العينة ، وخصائص أفراد العينة في ضوء سماتهم الديموغرافية ، ثم يستعرض بناء الدراسة المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة ، والإجراءات التي قام بها الباحث للتأكد من مداها الظاهري والبنائي وكذلك للتأكد من ثباتها ، كما يتضمن وصفًا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرًا يوضح كيفية تطبيق الدراسة ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة.

10-2. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية ببلدية طرابلس الكبرى, أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة العينة (العشوائية البسيطة). فكانت من المراجعين التابعين لهذه المكاتب بمختلف صفاتهم الوظيفية ومؤهلاتهم العلمية وسنوات الخبرة لكل منهم, وتم توزيع عدد (45) استبانة, وتم استبعاد (7) استبانات, وبذلك يكون عدد الاستبانات التي تم استرجاعها (38) استمارة استبانة, و بنسبة(84.%)، وتبين أنها صالحة للمعالجة الإحصائية، ويوضح الجدول رقم (1) التالي توزيع عينة البحث و هي كالتالي:

الجدول (1) تفاصيل الاستبيانات الموزعة والمستردة والفاقد منها لحجم العينة.

ت	البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات المقبولة	نسبة الاستبيانات المفقودة	نسبة الاستبيانات المقبولة
1	العدد	45	07	38	%16.6	%84.4
الإجمالي		45	07	38	%16.6	%84.4

10-3. أداة جمع البيانات (الاستبيان):

=قام الباحث بتجميع اجابات افراد عينة الدراسة بواسطة الاستبانة والتي تصميمها وإعدادها بعد الاستعانة بالدراسات السابقة, والتي استخدمت لجمع البيانات المراد الحصول عليها من أفراد عينة البحث, حول موضوع البحث حيت تكونت الاستبيان من (37) فقرة، موزعة على المعلومات الشخصية وثلاث محاور موضحة كما يلي: **المعلومات الشخصية:** وتكونت من (3) فقرات هي (المؤهل العلمي – المستوي الوظيفي – سنوات الخبرة). اما **محاور الدراسة** فنتكون من(3) محاور وهي:

1. **المحور الأول:** اهمية التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية تكونت فقراته من (13) فقرات.

2. **المحور الثاني:** دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة تكونت فقراته من (10) فقرات.

3. **المحور الثالث:** الصعوبات التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية تكونت فقراته من(11) فقرات.

كما قام الباحث باستخدام مقياس ليكارث الخماسي لتقدير درجة الإجابة لعبارات المحاور الاول و الثاني والثالث من الاستبانة، حيث كانت الدرجة (5) تعني موافق بشدة، والدرجة (1) تعني غير موافق بشدة، وقد تم احتساب المدى المتوسط للحكم على درجة الموافقة وهي (3.39) , فإذا زادت النسبة عنها فيدل علي ارتفاع درجة الموافقة , أما اذا قلت عنها فيدل علي انخفاض درجة الموافقة. كما هو موضح بالجدول رقم (2) التالي:

الجدول رقم (2) يبين درجة الموافقة وفق مقياس ليكارث الخماسي.

القياس	الدرجة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي %	درجة الموافقة	القرار
لا أوافق بشدة	1	1:00 إلى 1.79	(35.9-20)	منخفضة جداً	رفض
لا أوافق	2	1.80 إلى 2.59	(51.9-36)	منخفضة	رفض
محايد	3	2.60 إلى 3.39	(67.9-52)	متوسطة	رفض

أوافق	4	3.40 إلى 4.19	(68-83.9)	مرتفعة	قبول
أوافق بشدة	5	4.20 إلى 5.00	(84-100)	مرتفعة جداً	ثبول

10-4. ثبات وصدق الأداة (الاستبيان):

يعتبر الصدق والثبات أداة البحث من أهم الموضوعات التي تهم الباحث من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج، وترتبط الصدق والثبات بالأدوات المستخدمة في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القراءات المأخوذة من الأدوات (محمود،2019: 141).

10-4-1. اختبار الثبات:

أما ثبات أداة البحث فيعني التأكد من أن الاجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات أخرى **(العساف، 2014: 430)** وقد قام الباحث بأجراء خطوات الثبات على العينة بطريقة معامل ألفا كرو نباخ.

10-4-1-1. اختبار الثبات بطريقة الفا كرو نباخ Alpha Cronbach's:

يشير الثبات Reliability إلى مدى الموثوقية في المقياس لتحقيق نفس النتائج عند إعادة استخدامه مرة أخرى، بعد فترة من الزمن، لنفس الاستقصاء منهم وفي نفس ظروف الاختبار الأول؛ ويمكن تقييم ذلك بعدة طرق ومن أهمها حساب معامل ألفا كرو نباخ، حيث تتراوح قيم ألفا كرو نباخ من صفر (عناصر غير ثابتة) إلى واحد صحيح (ثبات تام)، ويكون معامل الثبات مقبولاً إذا كان أكبر من (0.60) وضعيفاً إذا كان أقل من ذلك وعن طريق استخدام حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات في الاستبانة عن طريق استخدام معامل (ألفا كرو نباخ.) فكلما كان هذا البعد عالياً دل ذلك على ثبات وموثوقية نتائجه، وبالتالي كان المقياس مقبولاً ويمكن الاعتماد عليه.

الجدول رقم (3) نتائج اختبار الثبات (معامل ألفا كرو نباخ) لمحاور الاستبيان.

م-	المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات (قيمة معامل ألفا كرو نباخ)	النتيجة
1	أهمية التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية	13	0.948	مرتفعة جدا
2	دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة	10	0.922	مرتفعة جدا
	صعوبات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	11	0.902	مرتفعة جدا

الاستبيان ككل	34	0.924	مرتفعة

يتضح من الجدول (3) أن قيمة معامل الثبات لمعامل ألفا كرو نباخ Cronbach –Alpha للمحاور قد تراوحت بين (**0.902 –0.948**) وهي معاملات عالية وتتمتع بدرجة جيدة من الثبات ، كذلك قيمة معامل الثبات لمعامل ألفا كرو نباخ للاتساق الداخلي لأداة البحث بلغ (**0.924**) وهو معامل عالي جدا، وبذلك يعتبر هذا المقياس صادقاً لما وضع للقياس، وكما يتمتع بدرجة عالية وممتازة من الثبات مقارنة بالمستوى المقبول (**0.60**) وهو الحد الأدنى المقبول لثبات أي مقياس في العلوم الإدارية، وبالتالي يمكن الاعتماد علية في التطبيق الميداني مما يجعل استمارة الاستبيان مقبولة كأداة لجمع البيانات اللازمة للبحث.

10-4-2. اختبار الصدق:

تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين وهما:

10-4-2-1 الصدق الظاهري للأداة البحث (صدق المحكمين):

للتحقق من صدق الأداة اعتمد الباحث صدق المحتوى إذ قام بعرض الأداة على محكمين من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة كلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها، ومناسبتها للمجالات وقد أخذ الباحث بملاحظات المحكمين فحذف بعض العبارات وأضاف عبارات أخرى حسب توجيهاتهم.

10-4-2-2 صدق الاتساق الداخلي لمحاور البحث:

تم إجراء اختبار الصدق الداخلي وهو الذي يقيس الاتساق الداخلي لعبارات البعد الواحد مع بعضها البعض، ويُعرف ذلك من خلال الجذر التربيعي لقيمة معامل ألفا كرو نباخ. وكذلك تم إجراء اختبار الصدق البنائي والذي يهتم بصلاحية بناء المقياس بمعرفة درجة ترابط محاوره بالدرجة الكلية للمقياس، ويُعرف ذلك من خلال معامل ارتباط بيرسون، والذي ينبغي ألا يقل عن (0.35), وفيما يلي نتائج ذلك:

جدول رقم (4) نتائج اختبارات الصدق لمحاور الاستبيان.

م	المحاور	معامل الصدق البنائي (الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان)	معامل الصدق الداخلي (الاتساق الداخلي) الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرو نباخ	مستوى الدلالة	النتيجة
1	التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات	0.645	0.799	0.000	عالي جداً

2	دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية	0.734	0.899	0.000	عالي جدا
3	الصعوبات التي تحد من استخدام إجراءات	0.688	0.766	0.000	عالي جدا
الاستبيان ككل		0.689	0.926	عالي جداً	

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من الجدول (4) يتضح أن محاور أداة البحث (الاستبيان)، حققت درجة الصدق المطلوب، كما هو واضح من معاملات الصدق البنائي والصدق الداخلي، والتي كانت دالة إحصائياً وجميعها عند درجة دلالة **0.01**، سواءً بالنسبة للمحاور أو المتغيرات، وبالتالي يمكن الاعتماد على الأداة في قياس متغيرات البحث، وتحقيق أهدافه.

10-5. اختبار التوزيع الطبيعي Normality Test:

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف One – sample K-s Test لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان أغلب الاختبارات المعملية يشترط فيها أن تكون البيانات موزعة توزيعا طبيعيا.

أن الجدول رقم (5) يوضح نتائج اختبار كولمجروف – سمرنوف حيث يبين أن القيمة الإحصائية وقيمة مستوى الدلالة لكل المتغيرات أكبر من **0.05** (**0.05** <. sig) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعملية.

جدول رقم (5) تفاصيل اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample K-S Test):

م	المحاور	القيمة الاحصائية	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
1	التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية	0.221	26	0.071
2	دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة	.0234	26	0.066
3	الصعوبات التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	0.199	26	0.056
الاستبيان ككل		0.198	26	0.064

يتضح من الجدول (5) أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية الاستبيان ككل كانت **0.064** عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من مستوى ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يعني ان فقرات ومحاور البحث تخضع للتوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعملية عليها.

10-6. التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة:

قام الباحث بتفريغ الاستبيانات وإدخال بياناتها وتحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في عملية التحليل الإحصائي من خلال برنامج (Spss) للوصول إلى نتائج هذه البحث. وهي:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية ودرجات الموافقة.
3. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. اختبار معامل الارتباط (بيرسون) لمعرفة العلاقة بين المتغيرات ودرجتها وقوتها.
5. اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا.
6. نموذج اختبار (T-test).

10-6. تحليل البيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة:

10-6-1. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول التالي رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (6) يبين النوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب المؤهل العلمي.

ت	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	الترتيب حسب التوافر
1	دبلوم عالي	0	%0	4
2	بكالوريوس	27	71%	1
3	ماجستير	08	.21.11%	2
4	دكتوراه	03	7.89%	3
	الإجمالي	38	%100	-

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (6) يتبين أن أغلب المراجعين من حملة البكالوريوس ، وبنسبة وصلت إلى **(71%)** من حجم العينة، في حين كانت نسبة حجم العينة من حملة الماجستير ، بنسبة وصلت إلي (21.11%) ، وفي حين وصلت نسبة حملة الدكتوراه (7.89%) وفي حين لا يوجد احد من حملة الدبلوم العالي (0%).

10-6-2. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

الجدول التالي رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب المسمى الوظيفي.

م	المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة	الترتيب حسب التوافر
1	مدير مكتب المراجعة	18	47.3%	1
2	شريك بالمكتب	02	%5.26	4
3	رئيس فريق المراجعة	03	7.89%	3
4	مراجع أول	15	9.4%3	2
	الإجمالي	38	100%	-

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (7) يتبين أن اغلبهم نت فئة مدراء مكاتب المراجعة وصلت نسبتهم إلى **(47.3%)** من حجم العينة هم أكبر نسبة ، في حين كانت نسبة فئة المراجع أول بالمكتب (39.4%) ، وأن نسبة رئيس فريق المراجعة وصلت نسبتهم الي (7.89%) في حين كانت نسبة فئة المراجع أول بالمكتب (39.4%) وأخيراً ف جاءت فئة الشركاء بالمكتب ونسبتهم (5.26%) ومما سبق تبين ان افراد العينة ممن لديهم دراية وخبرة في مجال المراجعة الخارجية، مما يعطى نوع من الثقة في اجاباتهم.

10-6-3. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول التالي رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي حسب عدد سنوات الخبرة.

م	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة	الترتيب حسب التوافر
1	أقل من 5 سنوات	07	4.8%1	3
2	من 10 إلي 15 السنة	10	26.3%	2
3	من 15 فأكتر	21	55.3%	1
	الإجمالي	38	%100	-

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (8) يتبين أن اغلب المشاركين لديهم خبرة أكثر من (15) السنة، وبنسبة وصلت إلى **(55.3%)** من حجم العينة، في حين كانت نسبة الدين خبرتهم من (10) الي أقل من (15) سنوات ، بنسبة وصلت إلي (26.3%) , وأخيراً جاءت نسبة الذين خبرتهم من أقل

من(5) سنوات ,وكانت (18.4%%) وهنا ينبين أن أكثر أفراد المجتمع خبرتهم عالية مما يعطي درجة موثوقية اكبر في الإجابات.

10-7. تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

10-7-1. التحليل الاحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الاولي:

الجدول التالي رقم (9) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و والوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب للفقرات المتعلقة حول أهمية التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

جدول رقم (9) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
المرحلة الاولي: مرحلة التخطيط لعملي المراجعة						
1	يتم استخدام الاجراءات التحليلية لمساعدته في فهم طبيعة اعمال العميل وتخطيط اعمال المراجع بناءً علي ذلك.	3.72	0.99	%73	مرتفع	3
2	يتم استخدام الاجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات الغير عادية في ارصدة الحسابات وتخطيط اعمال المراجع بناءً علي ذلك	3.46	1.07	%69	مرتفع	4
3	يتم استخدام الاجراءات التحليلية لتقدير مدي الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية المطبق.	4.80	0.77	%84	مرتفع	1
4	يتم استخدام الاجراءات التحليلية في اكتشاف الممارسات والاخطاء المختلفة ذات العلاقة بأرصدة حسابات القوائم المالية	4.73	0.76	%83	مرتفع	2
المتوسط العام للمرحلة الاولي		4.21	0.89	%78.6	مرتفع	
المرحلة الثانية مرحلة التنفيذ لعملية المراجعة						
5	يتم استخدام الاجراءات التحليلية عند تنفيذ إجراءات المراجعة	4.23	0.97	%77	مرتفع	3
6	يمكن من خلال استخدام الاجراءات التحليلية الحصول علي ادلة المناسبة والملائمة لتكوين رايكم حول البيانات المالية	4.87	1.02	%79	مرتفع	1

7	يستخدم الاجراءات التحليلية في تقييم مدي كفاية ادلة الاثبات المتحصل عليها من خلال إجراءات عملية المراجعة	3.40	0.90	%73	مرتفع	5
8	يتم استخدام الاجراءات التحليلية عند اعمال المراجعة التفصيلية بغض النظر عن مدي سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية.	4.75	1.01	%78	مرتفع	2
9	في حالة اكتشاف الاجراءات التحليلية خطر تحريف جوهري لم يتم اكتشافه مسبقاً يتم اعادة النظر في تقدير مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية.	3.62	0.85	%76	مرتفع	4
المتوسط العام للمرحلة الثانية		4.17	0.95	%77	مرتفع	
المرحلة الثالثة: مرحلة النهائية لعملية المراجعة						
10	يعتمد اختيار المراجع للإجراءات التحليلية وطرقها ومستوي تطبيقها علي الحكم النهائي للمراجع واجتهاده	4.19	0.99	%76	مرتفع	2
11	يتم التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم التوصل اليها من خلال مراجعة مكونات القوائم المالية	4.34	1.01	%80	مرتفع	1
12	يمكن الحصول علي ادلة مراجعة ذات صلة بردود الادارة من خلال تقويم تلك الردود مع الإخذ في الحسبان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها	3.57	0.87	%75	مرتفع	3
13	يتم استخدام الاجراءات التحليلية لتحديد مدي كفاية أدلة اعمال المراجعة التي تم جمعها واختبارات العمال المراجعة التي تم تنفيذها وأثرها علي المراجعة النهائية	3.97	1.05	%73	مرتفع	4
المتوسط العام للمرحلة الثالثة		4.02	0.98	%75	مرتفع	
المتوسط العام للمراحل ككل		4.13	0.94	%77.2	مرتفـــــع	

يتبين من الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لإجابات العينة حول (أهمية التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في مراحل عملية المراجعة)، وقد كانت جميعها

بدرجة مرتفع. حيث جاءت المرحلة الاولي: وهي مرحلة التخطيط لعملي المراجعة في الترتيب الأول من حيث التزام المراجع الخارجي باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية بمتوسط حسابي مقداره (4.21) وهو متوسط مرتفع، وبانحراف معياري (0.890) وقد بلغ الوزن النسبي (79%). في حين جاءت المرحلة الثانية: مرحلة التنفيذ لعملية المراجعة في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة عليها، فقد بلغ متوسطها الحسابي (4.17)، وبانحراف معياري (0.95) وقد بلغ الوزن النسبي (77%). ثم جاءت المرحلة الثالثة: مرحلة النهائية لعملية المراجعة في الترتيب الاخير من حيث درجة الموافقة. فقد بلغ متوسطها الحسابي (4.02)، وبانحراف معياري (0.98) وقد بلغ الوزن النسبي (75%). وبشكل عام نجد أن التزام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة، ووفق المتوسط العام للمحاور ككل, حيث كان المتوسط الحسابي العام (4.13), مما يدل علي أن أفراد عينة الدراسة أجابوا بإجابة تختلف عن الحياد, وبالنظر الي قيمة المتوسط الحسابي للإجابات لكل فقرة من الفقرات الواردة بالاستبانة أكبر من الوسط الفرضي (3.39), مما يدل علي أن قيمة المتوسط الحسابي دالة إحصائياً, وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة موافقين علي محتوي جميع الفقرات الواردة بالفرضية الاولي. **وهذا يدل علي أن المراجعون الخارجيين يلتزمون باستخدام الاجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية المراجعة.**

10-7-2. اختبار الفرضية الأولي: قام الباحث باختبار الفرضية الأولي والتي صياغتها كالتالي :

H0: لا يلتزم المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

H1: يلتزم المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T – Test) وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية ,ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية, والجدول التالي رقم (10) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها , وكذلك نتائج اختبار (T) .

الجدول رقم (10) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الأولي.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
4.13	0.94	8.678	24	0.001	رفض H0

– دال إحصائياً عند مستوي المعنوية 0.05

نستنتج من خلال بيانات الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي المرجح هو (4.13) بانحراف معياري مناظر له (0.94) وأن قيمة اختبار (T) كانت (8.678) وبدلالة إحصائية (0.000), وبما أن هذه

القيمة أصغر من مستوي المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3.39). فأن ذلك يشير الي رفض الفرضية الصفرية (H0), وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص علي أنه:(**يلتزم المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.**

10-7-3. تحليل الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية:

الجدول التالي رقم (11) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ووالوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب للفقرات المتعلقة بدور استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة.

جدول رقم (11) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
1	تساهم الاجراءات التحليلية في توفير الوقت والتكلفة للمراجع اثناء القيام بعمله	4.92	0.67	86%	مرتفع جدا	1
2	استخدام اجراءات المراجعة التحليلية يساهم في التقليل من المشاكل المتعلقة بعمل المراجع	3.78	1.21	%67	متوسطة	8
3	تطبيق الاجراءات التحليلية يساهم في تحديد مختلفا الانحرافات للبيانات محل المراجعة	3.94	0.89	%78	مرتفع	6
4	تساهم اجراءات المراجعة التحليلية في توفير بيانات مالية سهلة التفسير وأكثر فائدة لمتخذي القرار.	3.77	1.01	%73	مرتفع	9
5	تساهم الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر عملية المراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.	4.34	0.68	%84	مرتفع جدا	3
6	تساهم الإجراءات التحليلية في اعداد تقرير اكثر دقة وشمولية وفاعلية.	3.98	0.66	%81	مرتفع جدا	4
7	اتباع المراجع للإجراءات التحليلية سيؤدي الى بناء رأيه الفني المستقل الذي يعد اساساً في جودة عملية المراجعة.	4.75	0.87	%81	مرتفع	2

8	تساهم الإجراءات التحليلية في معرفة مدى عدالة وموضوعية البيانات المالية للشركة محل المراجعة	3.93	1.04	%73	مرتفع	7
9	تستخدم الاجراءات التحليلية لتحسين قدرات المراجع في اكتشاف غش الإدارة	3.96	0.65	%79	مرتفع	5
10	استخدام الاجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية يعتبر اداة للتحقق من مدى فعالية المراجعة.	3.62	0.91	%75	مرتفع	10
المتوسط العام		4.151	0.859	%79.3	مرتفع	

يتبين من الجدول رقم **(11)** المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لإجابات العينة حول دور الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية المراجعة ، قد تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة جدا. وبذلك فهي تختلف عن الحياد, حيث كانت محددة بالمتوسطة والموافقة و الموافقة جدا, و تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.62– 4.92), وبانحراف معياري تراوح بين (0.65– 1.21). وبما أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور ككل بلغ (4.151), وهو أكبر من الوسط الفرضي (3.39), وهذا يدل أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقين, **على أن استخدام المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية له دور في تحسين جودة عملية المراجعة.**

10-7-4. اختبار الفرضية الثانية: قام الباحث باختبار الفرضية الثانية والتي صياغتها كالتالي:

H0: لا يؤدي التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الي تحسين جودة عملية المراجعة.

H2 : يؤدي التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الي تحسين جودة عملية المراجعة.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T – Test) وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية ,ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية , والجدول التالي رقم (12) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها , وكذلك نتائج اختبار (T) .

الجدول رقم (12) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الثانية

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
4.151	0.859	7.964	24	0.000	رفض H0

– دال إحصائياً عند مستوي المعنوية 0.05

نستنتج من خلال بيانات الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي المرجح هو (4.151) بانحراف معياري مناظر له (0.859) وأن قيمة اختبار (T) كانت (7.964) وبدلالة إحصائية (0.000), وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوي المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3.39). فأن ذلك يشير الي رفض الفرضية الصفرية (H0), وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص علي أنه:**(يؤدي التزام المراجع الخارجي باستخدام الاجراءات التحليلية الحديثة الي تحسين جودة عملية المراجعة).**

10-7-5. تحليل الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة:

الجدول التالي رقم (13) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ووالوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب للفقرات حول هناك صعوبات تحد المراجع الخارجي على استخدام الإجراءات التحليلية في جودة عملية المراجعة.

جدول رقم (13) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ودرجة الموافقة والترتيب.

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
1	نقص الكفاءة والخبرة المهنية الكافية للمراجع حول كيفية تطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة.	4.08	0.93	%78	مرتفع	6
2	غياب الدروات التدريبية لتأهيل المراجع الخارجي حول استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة.	3.61	0.91	%74	مرتفع	10
3	عدم قدرة المراجع الخارجي علي استخدام برامج الحاسوب يحول دون استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية.	4.19	0.61	%85	مرتفع جدا	3
4	تعدد اساليب الاجراءات التحليلية مما يؤدي الى صعوبة اختيار الاسلوب الامثل لعملية المراجعة	3.68	0.96	%75	مرتفع	8
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة يؤدي الى صعوبة تطبيق الاجراءات التحليلية.	4.91	0.56	%88	مرتفع جدا	1
6	عدم إدراك المراجع لأهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة.	4.67	0.67	%86	مرتفع جدا	2

7	عدم توفر البيانات المالية وغير المالية من طرف الشركة محل المراجعة يحول دون تطبيق الإجراءات لتحليلية.	4.34	0.73	%83	مرتفع	4
8	غياب الاطار المرجعي لتطبيق اسلوب الاجراءات التحليلية يحول دون تطبيقها.	4.18	0.91	%76	مرتفع	9
9	عدم وجود اهتمام من المنظمات والنقابات المحاسبية المهنية بالزام المراجع الخارجي بتطبيق الاجراءات التحليلية	4.55	0.97	%78	مرتفع	7
10	ان تغير السياسات المحاسبية من طرف الشركة محل المراجعة يحول دون تطبيق الاجراءات التحليلية بسبب صعوبة المقارنة	3.74	0.99	%73	مرتفع	11
11	عدم المام المراجع بالأساليب الكمية يحول دون تطبيق الاجراءات التحليلية	4.44	0.84	%81	مرتفع	5
المتوسط العام		4.18	0.81	%80	مرتفع	

يتبين من الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لإجابات العينة حول الصعوبات التي تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة. قد تراوحت بين المرتفعة والمرتفعة جدا. وبذلك فهي تختلف عن الحياد, حيث كانت محددة بالموافقة و الموافقة جدا, و تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.74– 4.91), وبانحراف معياري تراوح بين (0.61– 0.99). وبما أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور ككل بلغ (4.18), وهو أكبر من الوسط الفرضي (3.39), وهذا يدل أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقين, **على أن (هناك صعوبات تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة).**

10-7-6. اختبار الفرضية الثالثة: قام الباحث باختبار الفرضية الثالثة والتي صياغتها كالتالي:

H0: لا توجد صعوبات تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

H3: توجد صعوبات تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T – Test) وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية ,ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية,

والجدول التالي رقم (14) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها , وكذلك نتائج اختبار (T) .

الجدول رقم (14) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الثالثة.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
4.18	0.811	7.901	24	0.000	رفض H0

– دال إحصائياً عند مستوي المعنوية 0.05

نستنتج من خلال بيانات الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي المرجح هو (4.18) بانحراف معياري مناظر له (0.811) وأن قيمة اختبار (T) كانت (7.901) وبدلالة إحصائية (0.000), وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوي المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من الوسط الافتراضي (3.39). فأن ذلك يشير الي رفض الفرضية الصفرية (H0), وقبول الفرضية البديلة (H3) والتي تنص علي أنه:**(توجد صعوبات تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة).**

11- النتائج والتوصيات:

1.11- النتائج:

1- من خلال دراسة اهمية الالتزام باستخدام اجراءات المراجعة التحليلية في مختلف مراحل عملية المراجعة. من قبل المراجعين الخارجيين الليبيين واستنادً علي نتائج التحليل الاحصائي توصل الباحث الي أن هناك أهمية بالالتزام باستخدامها وبشكل مرتفع وبنسبة (77%) حيث بينت الدراسة أنه:

أ- **ففي مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:** ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفقرات من (1-4) بالجدول رقم (9) تبين أن هناك اهمية لاستخدامها في هذه المرحلة وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.21), وبنسبة (78.6%) لأنها تساعد المراجع الخارجي في فهم طبيعة اعمال العميل وتخطيط اعمال المراجع, لتقدير مدي الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية المطبق لاكتشاف التقلبات الغير عادية في ارصدة الحسابات, وكذلك اكتشاف الممارسات والاخطاء المختلفة ذات العلاقة بأرصدة حسابات القوائم المالية.

ب- **أما في مرحلة التنفيذ لعملية المراجعة:** ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفقرات من (5-9) بالجدول رقم (9) تبين أن لها أهمية وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.17) وبنسبة (77%) لأنها تساعده في تقييم مدي كفاية ادلة الاثبات المتحصل عليها من خلال إجراءات

عملية المراجعة, عند اكتشاف خطر تحريف جوهري لم يتم اكتشافه مسبقاً , للحصول علي المزيد من القرائن و ادلة الأثبات المناسبة والملائمة لتكوين رائه حول صحة البيانات المالية ومدي عدالة القوائم المالية.

جـ – أما في مرحلة النهائية لعملية المراجعة: ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفقرات من (10–13) بالجدول رقم (9) تبين أن لها أهمية وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.02) وبنسبة (75%) لأنها تساعده من التأكد من صحة استنتاجاته التي توصل اليها من خلال تقويم ادلة مراجعة ذات صلة بردود الادارة وتحديد مدي كفايتها عن طريق اختيار وتطبيق الإجراءات والاساليب التي يراها المراجع مناسبة وتساعده علي الحكم النهائي لعملية المراجعة.

2– **من خلال دراسة أهمية دور استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تحسين عملية المراجعة في مختلف مراحلها. واعتماداً علي نتائج التحليل الاحصائي تبين أن هناك دور لها في تحسين عملية المراجعة وبشكل مرتفع وبنسبة (79.3%)** , فقد جاء استخدام الاجراءات التحليلية تساعد في توفير الوقت والتكلفة للمراجع اثناء القيام بعمله في المرتبة الاولي و وبدرجة مرتفع جدا وبمتوسط حسابي (4.92) من عينة المبحوثين, ثم جاء اتباع المراجع للإجراءات التحليلية سيؤدي الى بناء رأيه الفني المستقل الذي يعد اساساً في جودة عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.75) من عينة المبحوثين. وكذلك تساهم الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر عملية المراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة. بمتوسط حسابي (4.34) من عينة المبحوثين. في حين أن باقي الفقرات جاءت بمتوسطات حسابية تتروح ما بين(3.63) الي (3.98). وهذا يدل علي اهمية استخدام الاجراءات التحليلية لتحسين دور جودة عملية المراجعة.

3– من خلال دراسة أهم الصعوبات التي تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة في مختلف مراحلها. واعتماداً علي نتائج التحليل الاحصائي تبين أنه يوجد صعوبات وبشكل مرتفع وبمتوسط حسابي (4.18) وبنسبة (80%), حيث جاء ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة يؤدي الى صعوبة تطبيق الاجراءات التحليلية في المرتبة الاولي من حيث الصعوبات, وبمتوسط حسابي (4.91) من عينة المبحوثين, ثم جاء عدم إدراك المراجع لأهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة وبمتوسط حسابي (4.67).وجاءت عدم وجود اهتمام من المنظمات والنقابات المحاسبية المهنية بالزام المراجع الخارجي بتطبيق الاجراءات التحليلية وبمتوسط حسابي (4.55). في حين أن باقي الفقرات جاءت بمتوسطات حسابية تتروح ما بين(3.61) الي (4.44). وهذا يدل علي وجود صعوبات تحول دون قيام المراجع الخارجي باستخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

11-2. التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة الحالية يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات والتي من أهمها ما يلي:

1- حث المراجع الخارجي بالالتزام باستخدام اجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة.

2- العمل علي رفع الكفاءة المهنية من خلال عمل ورش العمل و الندوات والدورات التدريبية للمراجع الخارجي حول كيفية استخدام الاجراءات التحليلية للمراجعة.

3- توفير دليل للإرشادات والتوجيهات من قبل المنظمات المهنية المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة تبين الاساليب والاجراءات الحديثة للمراجعة وتلزم المراجع الخارجي بتطبيقها.

4- الزام المراجع الخارجي حالياً بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة فيما يخص تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية.

5- العمل علي توفير معايير منطقية للأنشطة في القطاعات المختلفة لتكون اساساً للمقارنات تساعد المراجع الخارجي عند تطبيق الاجراءات التحليلية.

المراجع:

1- النوايسة, محمد ابراهيم, 2008, مدي تطبيق الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات, دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي, مجلة دراسات العلوم الادارية, الجامعة الأردنية.

2- الجازويي, صالح ابوبكر,2015, أثر استخدام المراجع الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية ورسالة ماجستير ,كلية الاقتصاد, جامعة بنغازي ,ليبيا.

3- حمودة, المهدي عبدالعظيم,(2014) العوامل المؤثرة علي مستوي جودة خدمات المراجعة , مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية بني وليد, السنة الثانية , العدد (4).

4- الشارف, محمد ونجاح , مفتاح 2018, بعنوان: مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجع الخارجي المجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية, جامعة الزيتونة.

5- غسان, سعيد, 2006, مدى استخدام إجراءات الم ارجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الاردن.

6- الكبيسي, عبد الستار 2008, تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة, اراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الاردان , مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية .

7- العقيلي, خالد, 2018,"أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة"، بقلم خالد العقيلي، مجلة الأعمال والاقتصاد، العدد 23.

8- نصار, مجدي مريم, احمد , 2008 الاجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استنادا الي واقع دليل التدقيق العام, بحث مقدم الي مسابقة البحوث التاسعة لديوان المحاسبة , دولة الكويت.

9- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين,2001, المعايير الدولية للمراجعة, تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردان.

10- باز, عماد حمد, 1995, إجراءات المراجعة التحليلية ومدي استخدامها من قبل مدققي الحسابات في ليبيا ,رسالة ماجستير ,جامعة قاريونس, ليبيا.

11- قريط, عصام,2009 , مدي استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في سوريا, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.