# مجلة الإقتصاد والتجارة

مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن

كلية الإقتصاد والعلوم السياسية - جامعة الزيتونة - سوق الأحد

## Journal of Economics and Commerce

Scientific Journal Published by the faculty

of economics and political sciences

العدد الثالث عشر يونيو 2018

## قواعد النشر

1- يشترط أن تكون البحوث والدراسات العلمية المقدمة للنشر معدة وفق مناهج البحث العلمي من حيث الموضوع والشكل والجوهر، ويجب أن يرفق الباحث مستخلصاً لبحثه.

2- يجب أن لا تكون المواد المقدمة للنشر قد سبق نشرها.

3- يجب أن لا تزيد عدد صفحات البحث المقدم للنشر عن ثلاثين صفحة بما في ذلك الجداول والملاحق.

4- تكون البحوث والدراسات العلمية مكتوبة باللغة العربية، كما تقبل باللغة الانجليزية بشرط إرفاقها بملخص باللغة العربية.

5- تخضع المواد العلمية المقدمة للنشر في المجلة للتقييم العلمي واللغوي.

6- تكون الدراسات والأبحاث ونتائجها المنشورة في المجلة معبرة عن آراء كتابها ولا يعني بالضرورة تبني المجلة وهيئة تحريرها أي من تلك الآراء.



## المحتويات


| الموضوع | اسم المؤلف | الصفحة |
|---|---|---|
| طرق وأساليب التدريب وأثرها علي استيعاب المتدربين بأكاديمية مافو للتدريب والاستشارات | د. محمد بوكر<br>أ. صبري عبدالحفيظ | 7 |
| البدائل الشرعية للاقتراض العام في الاقتصاد الإسلامي | د. أحمد المسعودي | 33 |
| المعوقات التي تواجه نقاط البيع في المراكز التجارية وأثرها على رضا العملاء | د. أحمد مسعود<br>د. علي ادياب<br>د.حاتم النعاس | 56 |
| مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية | د. محمد احمد<br>د. مفتاح نجاح | 79 |
| عوائق التحصيل العلمي في المقرر الدراسي لمادة مباديء العلوم السياسية من منظور الطلاب | أ . عادل الكماشي | 104 |
| دور إدارة المعرفة في تحسين مستويات الأداء المنظمي بالمؤسسات الاقتصادية | د . حسن عمران | 126 |
| قياس جودة الخدمات في البنوك الاسلامية الليبية | Fawzi, Elfazani | 143 |
| دور العدالة التنظيمية في تحسين جودة الخدمات الصحية | د. مختار أبوصاع<br>أ.سليمة محمد قرمان | 183 |
| مقومات تطبيق معايير المحاسبة الدولية، واختبار مدى توافرها في البيئة الليبية | د. عماد أبوعجيلة<br>أ. خيرية غرير | 209 |

## المراجع

1- سفر، احمد، 2008، أنظمة الدفع الإلكترونية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت- لبنان .

2- المسعودي، عبدالهادي، 2015، العوامل المؤثرة على تبني الصيرفة الالكترونية من وجهة نظر الإدارة البنكية حالة عينة من البنوك التجارية النشطة بالجزائر، مجلة الباحث العدد5.

3- التواتي، احمد بلقاسم 2013، تأثير خصائص الخدمة المقدمة على إقبال العملاء على قنوات الصيرفة الالكترونية، مجلة كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب، العدد الثاني.

4- المقطف، فرج خليفة، 2006، العوامل المؤثرة في قبول المستهلكين لخدمة الصراف الآلي - دراسة تطبيقية على مصرف الجمهورية وفروعه بشعبية طرابلس – رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

5- سنهوري انيس،2012، الصيرفة الالكترونية في المصارف السودانية (المخاطر والمتطلبات)، بحث ماجستير غير منشور، جامعة السودان المفتوحة (2012).

6-المصطفي سامر، 2013، أثر خدمة ضمان المنتج في تعزيز رضا العملاء، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد29، العدد الأول.

6- القباني، ثناء علي.و السواح، نادر شعبان إبراهيم، 2006، النقود البلاستكية واثر المعاملات الإليكترونية علي مراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، الناشر الدار الجامعية، الإسكندرية – جمهورية مصر العربية.

7- كشيدة حبيبة. (2004) . استراتيجيات رضا العميل، جامعة سعد حلب، الجزائر.

[1]- Youssef bouskia, )2004( le système de contrôle intérieur, CNEPnews, numéro 18 ( juillet 2004

[2]- Anna Belle Belin, op.cit, p.9.





# مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية.

## دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي.

د. محمد الشارف احمد

محاضر بقسم المحاسبة . كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس

د. مفتاح محمد نجاح

محاضر بقسم المحاسبة . كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب

## ملخص الدراسة

حاولت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق المراجع الخارجي الليبي للإجراءات التحليلية المنصوص علها في معيار المراجعة الدولي رقم 520. كما هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم المعوقات التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية. لتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم صحيفة استبيان واستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار T-test.

توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي الليبي يستخدم الإجراءات خلال مراحل عملية المراجعة. كما أظهرت النتائج أن 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.

الكلمات المفتاحية: الإجراءات التحليلية، المراجعة التحليلية، معيار المراجعة الدولي 520، المراجعة الخارجية في ليبيا.

## 1. المقدمة

تشتمل عملية المراجعة قيام المراجع بعدة أنشطة حتى يصل إلى رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة. هذه الأنشطة تتكون من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ومرحلة تحديد وجمع أدلة الإثبات، وأخيرا مرحلة إعداد التقرير النهائي. نظرا لأهمية هذه الخطوات والتي تعتبر بمثابة الدليل لعمل المراجع فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار خاص بالإجراءات التحليلية تحت رقم 12 لسنة 1983، ثم تم تعديل هذا المعيار سنة 1988 وأخيرا سنة 2010 استبدل المعيار السابق بالمعيار رقم 520 والخاص بالإجراءات التحليلية. عليه فالإجراءات التحليلية تعتبر إحدى الوسائل التي تساعد المراجع في تحديد حجم العينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال المراحل ألأولية لعملية المراجعة.

كما أن الاعتماد على الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد على تقليل كمية الاختبارات في مرحلة التنفيذ، وأخيرا التحقق من صحة وعدالة القوائم المالية سيؤدى إلى أن تتم عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية (Cho&Lew 2000). وهذا بالإضافة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمراجع في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يراجعها، كما يقوم المراجع عن طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية وذلك في المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة .

في هذا السياق، (Fung, 2010) أوضح أن دور الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ينحصر في الحصول على صورة واضحة عن المشروع والبيئة التي يعمل بها. أما خلال مرحلة التنفيذ، فقد وجد (Fung, 2010) أن الإجراءات التحليلية غالبا ما تقدم العديد من التأكيدات و تسلط الضوء على بعض النقاط الغير ظاهرة والتي تحتاج إلى مزيد من التدقيق والفحص. فمثلا القصور غير الظاهر في نظام الرقابة الداخلية قد ينكشف لدى المراجع عند استخدامه للإجراءات التحليلية مما يجعل المراجع يعيد النظر في برنامج المراجعة الذي استخدمه. أخيرا، في المرحلة النهائية للمراجعة يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية لتساعده في تكوين رأيه النهائي في القوائم المالية وعما إذا كان رأيه مطابق لتوقعاته وفهمه للمشروع محل المراجعة .





مما سبق يمكن القول إن الإجراءات التحليلية تساعد المراجع إلى حد كبير في الحصول على تأكيد مقبول حول عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية والذي يعتبر من أهم أهداف المراجع وفقا لمعيار المراجعة رقم 200. كما أن استخدام الإجراءات التحليلية مثل فهم المراجع لمجال عمل الشركة محل المراجعة وتقييمه لقدرة الشركة على الاستمرارية يؤدى إلى تخفيض مخاطر المراجعة (ابوميالة، زباينة 2013)

## 2. مشكلة الدراسة

نظرا لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع الخارجي خلال مراحل المراجعة لكونها تساعده في تحديد وتشخيص البنود المهمة نسبيا والتي لها تأثير على القوائم المالية مما يؤثر على رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية، مما يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة. وبالرغم من أهمية استخدام هذه الإجراءات إلا أن بعض المراجعين، خاصة المراجعين من خارج مكاتب المراجعة الكبرى، يمانعون استخدام هذه الإجراءات باعتبارها مكلفة وتستهلك الكثير من الوقت (سماحة و حجازى، 2010).

وعليه فإن هذه الدراسة تسعى إلى الإجابة على التساؤلات التالية :

1- هل يستخدم المراجع الخارجي الليبي إجراءات المراجعة التحليلية كما نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم 520 ؟

2- في اى مرحلة من مراحل المراجعة يتم استخدام الإجراءات التحليلية ؟

3- ما هي نوعية الإجراءات التحليلية الأكثر استخداما من قبل المراجع الخارجي الليبي؟

4- هل توجد صعوبات أو معوقات تحول دون استخدام إجراءات المراجعة التحليلية داخل البيئة الليبية ؟

## 3. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- معرفة مدى استخدام المراجعين الليبيين لإجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة.
- في اى مرحلة من مراحل عملية المراجعة يتم استخدام هذه الإجراءات.

❖ معرفة نوعية إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع الليبي.

❖ معرفة نوع الصعوبات والمعوقات التي تحول دون استخدام المراجع الليبي لإجراءات المراجعة التحليلية.

## 4. أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها من أولى الدراسات الحديثة التي أجريت على البيئة الليبية بعد تحديث المعيار 520. فقد أجريت دراسة الباز سنة 1995 فيما أجريت دراسة السامرائي سنة 1998، عليه يتوقع أن تمثل هذه الدراسة إضافة إلى الفكر المحاسبي في مجال المراجعة في ليبيا نظرا لندرة الدراسات في البيئة الليبية.

بالإضافة إلى ذلك ، تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أنها من أولى الدراسات في البيئة الليبية وذلك بعد التطور الاقتصادي في ليبيا سواء على مستوى المشروعات العامة المملوكة للدولة أو المشروعات الخاصة. وكذلك بعد وخاصة بعد إصدار قوانين الاستثمار الخاصة برأس المال المحلى أو الأجنبي وإنشاء سوق الأوراق المالية وظهور الشركات الاستثمارية. هذا التطور يتطلب توفر بيانات ومعلومات محاسبية ذات ثقة ومصداقية من جهة محايدة ألا وهو المراجع الخارجي.

كما أن هذه الدراسة ستؤدى إلى زيادة المعرفة لدى ممارسي مهنة المراجعة في ليبيا حول آخر التحديثات على معيار المراجعة الدولي رقم 520 والذي بدوره سينعكس على تحسين وتطوير مستوى خدمات المراجعة التي يقدمونها.

كما تنبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة التي يقدمها المراجع الليبي وذلك من خلال استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية .

أخيرا، تسهم هذه الدراسة في محاولة اكتشاف أهم الصعوبات والعوائق التي تواجه تطبيق المعيار من اجل تذليل هذه الصعوبات أمام المراجع الليبي حتى يقدم خدمات جيدة لعملائه والذي بدوره سينعكس على كفاءة المعلومات التي تستفيد منها الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة .

## 5. الدراسات السابقة

تناول العديد من الباحثين موضوع الإجراءات التحليلية من عدة جوانب وفى بيئات مختلفة. **ففي ليبيا**، فقد أجرى (الباز ،1995) دراسة هدفت إلى معرفة مدى تطبيق





إجراءات المراجعة التحليلية في ليبيا ومدى إدراك المراجعين الليبيين لمعوقات وفوائد استخدام هذه الإجراءات. وأظهرت النتائج أن نسبة استخدام الإجراءات الوصفية أعلى (78%) من نسبة استخدام الإجراءات الكمية البسيطة التي بلغت (64%)، في حين كانت أكبر من نسبة استخدام الإجراءات الكمية المتطورة والبالغة (31%). وأن هناك علاقة إيجابية بين خبرة المراجعين واستخدامهم لتلك الإجراءات. في ذات السياق فقد اختبر (السامرائي والحمود، 1998) مدى التزام مراقبي الحسابات في ليبيا بتطبيق المراجعة التحليلية. أظهرت هذه الدراسة أن 85.1% من المراجعين الليبيين يكتفون بالإجراءات التحليلية دون الحاجة إلى استخدام إجراءات أخرى، في حين أكد 93% من المراجعين أنهم لا يعتمدون على هذه الإجراءات إلا في حالة كان نظام الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة ضعيفا. من جهة أخرى أوضحت هذه الدراسة بعض معوقات استخدام الإجراءات التحليلية والتي من ضمنها ضعف الأنظمة المحاسبية ،ضعف نظم الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى عدم توفر البيانات الكافية لإجراء المقارنات المالية .

**أما في الأردن**، فقد استقصى (النوايسة، 2008) مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي في الأردن، ومدى إدراك هؤلاء المراجعين لأهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات. أظهرت نتائج هذه الدراسة أن 74.8% من المراجعين الأردنيين يدركون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية. كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعين الأردنيين يستخدمون الإجراءات التحليلية الغير كمية بنسبة 73%، والإجراءات الكمية البسيطة بنسبة 61.4%، بينما يستخدمون الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسبة اقل 49%. من جهة أخرى، فقد اختبر دراسة (الكبيسى، 2008) فعالية الإجراءات التحليلية في مراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة الأردنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن متوسط فاعلية الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهم الأردنية لازال يتراوح بين المتوسط والجيد من ناحية التخطيط لتوقيت عملية المراجعة، وفى كشف المخاطر المالية التي تحيط بالشركة، وأيضا في إظهار مستوى الإفصاح المناسب وتخفيض تكاليف المراجعة. بالإضافة إلى الدراستين السابقتين، فقد هدفت دراسة (المخادمة والرشيد، 2007) إلى معرفة أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة. أظهرت نتائج الدراسة أن مكاتب المراجعة تعتمد بشكل رئيسي على إجراءات المراجعة التحليلية في

عملياتها ، كما أكدت هذه الدراسة على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج المراجعة . كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك علاقة بين أهداف وإجراءات المراجعة التحليلية وبين كفاءة عملية المراجعة، بينما لم تجد هذه الدراسة علاقة ذات أهمية بين المعوقات التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية وبين زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة .

بالإضافة إلى الدراسات السابقة، فقد أجريت عدة دراسات في عدة دول عربية أخرى. **ففي اليمن**، هدفت دراسة (عابدين، باعباد 2015) إلى دراسة مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع الخارجي في اليمن، بالإضافة إلى دراسة مرحلة المراجعة التي تستخدم فيها هذه الإجراءات. توصلت هذه الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تستخدم بشكل كبير من قبل مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الخبرة العالية والطويلة مقارنة بالمكاتب الصغيرة وذات الخبرة القليلة . كما أظهرت الدراسة أن نظرة المراجعين للإجراءات التحليلية تلعب دور كبير في استعمال هذه الإجراءات من عدمه. **أما في مصر**، فقد اختبر (سماحة وحجازى 2010) مدى استخدام معيار المراجعة الدولي 520 من قبل شركات المراجعة في مصر خلال مراحل تنفيذ عملية المراجعة وعلاقتها بحجم الشركة وعدد العاملين فيها، آخذين في الاعتبار شركات المراجعة المصرية مقارنة مع شركات المراجعة الكبرى الأربع العاملة في مصر. أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك انخفاضا نسبيا في استخدام مراجعي الحسابات المصريين للإجراءات التحليلية مقارنة مع مراجعي الحسابات من الشركات الأربع الكبرى. كما استنتجت الدراسة أن درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية تختلف باختلاف الوضع أو التصنيف الوظيفي للمراجع . أخيرا، أظهرت الدراسة أن غالبية مراجعي الحسابات في مصر يقرون بأهمية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف عملية المراجعة. **أخيرا، في سوريا**، فقد استكشف (قربط، 2009) مدى استخدام مراجعي الحسابات السوريين لإجراءات المراجعة التحليلية في سوريا ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات. خلصت الدراسة إلى تدنى مستوى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في سوريا. كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام هذه الإجراءات كما مستوى إدراكهم لمتطلبات المعيار 520 منخفض.





مما سبق نلاحظ أن اغلب الدراسات السابقة أجريت في دول أخرى غير ليبيا باستثناء دراستي ألباز والسامرائي والتين تعتبران قديمتان مقارنة بالتحديث على معيار المراجعة 520 أو بالتغير في البيئة الاقتصادية لليبيا بعد سنة 1998 وهو تاريخ أخر دراسة أجريت في هذه المجال. بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في أنها ستجرى في بيئة تعتبر إلى حد ما مختلفة عن البيئات الأخرى من حيث ممارسة مهنة المراجعة والتشريعات الخاصة بالمراجعة أو التشريعات التجارية عموما مثل الأردن ومصر وسوريا.

## 6. فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة والدراسات السابقة التي تم استعراضها يمكن صياغة فرضيات الدراسة في شكل صفري كما يلي :

1- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية وفقا للمعيار الدولي 520 عند قيامه بعملية المراجعة . ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية

- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة.
- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة .

2- لا توجد صعوبات أو معوقات تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية في البيئة الليبية .

## 7. الإطار النظري للدراسة

### 7.1 مفهوم الإجراءات التحليلية

قبل البدء في تعريف الإجراءات التحليلية يجب الإشارة إلى أن هناك عدة مصطلحات لهذه الإجراءات تم تداولها في الأدب المحاسبي منها المراجعة التحليلية أو إجراءات المراجعة التحليلية، إجراءات الفحص التحليلي، وأخيرا الإجراءات التحليلية. بالتالي فان جميع هذه المصطلحات والتي تم تداولها في هذا المجال تشير إلى الإجراءات

المنصوص عليها في معيار المراجعة الدولي رقم 520.وهو المصطلح المشار إليه باللغة الانجليزية ب .Analytical Procedures

تعرف الإجراءات التحليلية بأنها الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المراجع وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات ، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة المراجع وحسه المهني في المراجعة. كما أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في بيانه رقم 23 (SAS23) الصادر سنة 1978 بأنها عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين هذه البيانات، وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبارات تفاصيل العمليات أو الأرصدة أو من خلال الجمع بينهما (حماد 2004)، بالتالي توفر هذه الإجراءات دليلا جديدا للمراجع عن سلامة النتائج والبيانات المالية المنشورة، كما أنها تقلل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة.

بناء على المعيار 520 ، يمكن تقسيم الإجراءات التحليلية إلى نوعين رئيسيين :

1) مقارنات المعلومات المالية ، وتشتمل على معلومات السنوات السابقة ، مقارنة قيم بعض الأرصدة للمشروع محل المراجعة مع توقعات المراجع حول هذه القيم، أو مع نسب الصناعة أو المشروعات المشابهة .

2) بناء علاقات بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية .

بشكل عام تتنوع الإجراءات التحليلية من أساليب بسيطة متمثلة في مسح مبدئي ومقارنة للقوائم المالية إلى أساليب معقدة ومتطورة متمثلة في تحليلي الانحدار والسلاسل الزمنية (Fraser et al., 1997.)، عليه يمكن تصنيف أساليب وأدوات الإجراءات التحليلية إلى ثلاث أقسام هي :

أ) إجراءات وصفية غير كمية: وتتضمن الاستفسارات، توقعات وتقديرات من نتائج المراجعة للسنوات السابقة، معلومات أخرى غير كمية (داخلية وخارجية) مثل النظام الداخلي للمشروع، سياسات المشروع التسويقية والوظيفية وغيرها، بالإضافة إلى معلومات خارجية مثل تقارير سوق الأوراق المالية.





ب) إجراءات تحليلية كمية بسيطة: وتشمل التحليل الأفقي، التحليل الرأسي، وتحليل النسب المالية.

ت) إجراءات تحليلية كمية متطورة: وتشمل تحليل الانحدار بنوعيه البسيط والمتعدد، تحليل السلاسل الزمنية، نموذج التخطيط المالي، ونموذج التدفق النقدي.

**7.2 أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية ومدى كفاءتها وفاعليتها في تحقيق أهداف المراجع**

ترجع أهمية استخدام المراجع للإجراءات التحليلية في كونها تساعده في النواحي التالية:

1- فهم مجال عمل الجهة محل المراجعة لسنوات سابقة :

حتى يتسنى للمدقق تحديد نقاط الضعف والقوة يجب عليه أن يتفهم طبيعة عمل الجهة محل المراجعة ، وهنا يقوم المراجع بمقارنة معلومات السنة الحالية والتي لم يراجعها بعد بمعلومات السنة أو السنوات السابقة. حيث أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها. بذلك يستطيع المراجع أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية المراجعة.

2- تقدير قدرة الجهة على الاستمرار:

يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الجهة محل المراجعة. حيث يقوم المراجع باستخدام بعض أساليب الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة الجهة على الاستمرار.

3- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:

أن وجود فروق كبيرة متوقعة أو غير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المراجع بمراجعتها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية حيث تشير هذه الفروق إلى وجود أخطاء أو مخالفات . عند اكتشاف هذه الفرو قات يجب على المراجع أن يتعرف على أسبابها والتأكد من أن هذه الفروق يرجع لسبب اقتصادي أو تغير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطا أو مخالفة.

4- تقليل الاختبارات التفصيلية:

عندما لا يجد المراجع فروق جوهرية عند إجراء الإجراءات التحليلية فان ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة. بالتالي يمكن عمل اختبارات تفصيلية اقل على الأرصدة محل المراجعة أو تخفيض حجم عينة الفحص.

**7.3 الاعتبارات الواجب مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية**

نص المعيار 520 على انه عند استخدام الاجراءات التحليلية سواء لوحدها أو مع إجراءات تفصيلية أخرى فانه يجب على المراجع أن (المعيار ص 448):

أ) تحديد مدى ملائمة الإجراء التحليلي المستخدم في مراجعة بند معين والذي بناء عليه تم الحكم على هذا البند، آخذا في الاعتبار المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية واختبارات التفاصيل أن وجدت لهذه الأحكام.

ب) تقييم صلاحية البيانات المستقاة من توقعات المراجع والتي استخدمت في بناء توقعات القيم والنسب المسجلة، آخذا في الاعتبار مصدر هذه البيانات وقابليتها للمقارنة.

ت) إعداد توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الأخطاء والتي قد تسبب لوحدها أو مع الأخطاء الأخرى في وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

ث) تحديد قيمة اى فروق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون إجراء أي تحقيق إضافي كما تتطلبه الفقرة 7.

أن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية يعتمد على تقدير المراجع بالمخاطر الناتجة من أن هذه الإجراءات قد تشخص العلاقات كما يتوقعها المراجع بينما الحقيقة تشير إلى وجود أخطاء جوهرية. لذلك فان الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية يتوقف على العوامل التالية (جبار 2011):

1- الأهمية النسبية للبند: فمثلا إذا كان رصيد المخزون ذو أهمية نسبية فان المراجع لا يعتمد على الإجراءات التحليلية في إبداء رأيه حول هذا البند.

2- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة: فمثلا إجراءات المراجعة التي أنجزها المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون مثل فحص إيصالات





القبض اللاحقة من المدينون قد تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار الديون.

3- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية.

4- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة : فمثلا في حالة كان نظام الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفا فان الاعتماد على المراجعة التفصيلية يكون أفضل من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لإبداء الرأي حول حسابات المدينين.

## 8. الإطار العملي للدراسة

### 8.1 منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي في دراسة مدى استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية عند قيامه بعملية المراجعة، حيث اعتمدت المنهج الوصفي في وصف متغيرات الدراسة، كما اعتمدت المنهج التحليلي في تحليل البيانات المتحصل عليها من أداة الدراسة ثم استخدام هذه البيانات في اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج والتوصيات.

### 8.2 مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين القانونيين المشتغلين لمهنة المراجعة داخل طرابلس نظرا لوجود اكبر مكاتب المراجعة بها، كما أن اكبر الشركات التابعة للدولة والشركات الخاصة تتخذ من طرابلس مركزا لها. تم اخذ عدد مكاتب المراجعة وعناوين هذه المكاتب من نقابة المحاسبين ونظرا لعدم وجود قاعدة بيانات وعناوين لمكاتب المراجعة فقد استخدمت طريقة العينة القصدية لاختيار مكاتب المراجعة التي ستشكل العينة لهذه الدراسة وهى المكاتب التي تتوفر عنها بيانات لدى نقابة المحاسبين وكان عددهم 31 مكتب مراجعة. بالرغم من صغر حجم عينة الدراسة إلا أنها تعتبر عينة جيدة لإجراء الدراسة وذلك لعدة أسباب أهمها: أولا: أن اغلب هذه المكاتب تعتبر من المكاتب الكبرى في مدينة طرابلس والتي توكل إليها العديد من أعمال المراجعة في ليبيا. ثانيا: ثلاث من هذه المكاتب تعتبر الممثل الرسمي لمكاتب المراجعة العالمية (KPMG, E&Y, PwC)، ثالثا: كل هذه المكاتب لها مقار ثابتة في مدينة طرابلس، حيث تم التأكد من ذلك من خلال الزيارة الميدانية لهذه المكاتب. تم توزيع الاستبيان باستخدام التوزيع المباشر والجمع بالمناولة وتم استرجاع كافة الاستبيانات الموزعة .

### 8.3 أداة الدراسة

تم الاعتماد على المصادر الثانوية كالكتب والدراسات السابقة ومعاييرالمراجعة الدولية وبالأخص معيار المراجعة الدولي رقم (520) وذلك فيما يتعلق بموضع الإجراءات التحليلية. أما فيما يخص فرضيات الدراسة فقد تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وذلك بالاطلاع على الدراسات السابقة حيث تكون الاستبيان من أربعة أجزاء كما يلي:

1- المتغيرات الديموغرافية .
2- مدى معرفة واستخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل المراجعة الثلاث.
3- نوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة.
4- المعوقات والصعوبات التي تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية.

### 8.4 صدق أداة الدراسة وثباتها

لاختبار صدق الاستبيان الظاهري تم عرضه على عدد من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية وقد تم تعديلها وفقا لملاحظاتهم، كما تم اختبار مدى ثبات الاستبيان باستخدام مقياس ألفا كرونباخ لقياس الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان وجميع أسئلة الاستبيان، حيث كانت قيمة ألفا سواء لكل محور من محاور الاستبيان أو لكل الأسئلة مجتمعة أعلى من 60%. وتشير هذه النسب كما يتضح من الجدول رقم 1 إلى اتساق وصدق عالي لأسئلة الاستبيان (Zikmund, et al 2010)، وبالتالي فهذه النسب كافية لأغراض الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (1).

جدول رقم (1) نتائج اختبار ألفا كرونباخ

| المحور | عدد الأسئلة | | قيمة ألفا |
|---|---|---|---|
| مدى معرفة واستخدام الإجراءات التحليلية | 17-1 | 17 | 0.931 |
| نوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة | 14-1 | 14 | 0.896 |
| المعوقات والصعوبات | 9-1 | 9 | 0.700 |
| جميع أسئلة الاستبيان | - | 40 | 0.934 |





### 8.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة

أ) الأساليب الإحصائية الوصفية: حيث تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة وذلك على النحو التالي:

تم استخدام مقياس لبكرت الخماسي لترميز إجابات عينة الدراسة فتم إعطاء الرقم (5) للإجابة يستخدم دائما (موافق بشدة)، (4) للإجابة يستخدم غالبا (أوافق)، (3) للإجابة محايد، (2) للإجابة نادرا (غير موافق)، (1) للإجابة أبدا (غير موافق بشدة). بالتالي فان الوسط الحسابي كما هو ملاحظ يساوى (3).

تم اعتماد درجة أهمية الموافقة على فقرات الاستبيان بأنها عالية جدا إذا كان الوسط الحسابي للإجابات عن السؤال الواحد مابين (5-4.20)، وبأنها عالية إذا كان مابين (4.19-3.40)، وبأنها متوسطة إذا كان مابين (3.39-2.60)، وبأنها ضعيفة إذا كان مابين (2.59-1.80)، وبأنها ضعيفة جدا إذا كان مابين (1.79-1).

ب) اختبار One-Sample T-test بالنسبة للوسط الفرضي (3) عند مستوى معنوية 0.05 بحيث تكون قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة الدلالة اكبر من 0.05، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية اصغر من 0.05 وقد تم استخدامه لاختبار فرضيات الدراسة.

## 8.6 نتائج الدراسة

**الخواص الديموغرافية لعينة الدراسة :**

1- المؤهل العلمي :

يوضح الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث يلاحظ أن 64.5% من المستجوبين يحملون شهادات جامعية تؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبيان. كما يوضح الجدول أن ما نسبته 36.5% من المستجوبين ممن يحملون شهادات ماجستير ودكتوراه مما يعطى انطباعا بان المستجوبين لديهم المعرفة و الدراية الكافية بموضوع الدراسة.

الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| دبلوم عالي | - | %0 |
| بكالوريوس | 20 | %64.5 |
| ماجستير | 7 | %22.6 |
| دكتوراه | 4 | %13.9 |
| الإجمالي | 31 | %100 |

2- المركز الوظيفي داخل مكتب المراجعة

يبين الجدول رقم (3) أن 87% من أفراد العينة هم إما صاحب أو شريك في مكتب المراجعة (41.9%) أو مراجع (45.1%)، مما يعنى أن المستجوبين لديهم إمكانية اتخاذ قرار استخدام الإجراءات التحليلية أثناء قيامهم بعمليات المراجعة.

الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

| المركز الوظيفي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| صاحب أو شريك في المكتب | 13 | %41.9 |
| مراجع أول | 2 | %6.5 |
| مراجع | 14 | %45.1 |
| مساعد مراجع | 2 | %6.5 |
| الإجمالي | 31 | %100 |

3- عدد سنوات الخبرة :

يلاحظ من الجدول رقم (4) أن 9.7% فقط من المستجوبين من تقل خبرتهم عن خمس سنوات، في حين كان 48.4% من أفراد العينة لديهم خبرة في مجال المراجعة لأكثر من 16 سنة (22.6%،25.8%). النسب السابقة تدلل على تمتع المستجوبين بالخبرة المهنية الكافية والتي تساعدهم على الإجابة على أسئلة موضوع الدراسة بشكل مناسب مما يزيد من الثقة في إجاباتهم.





الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

| عدد سنوات الخبرة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 3 | %9.7 |
| من 5 إلى 10 سنوات | 7 | %22.6 |
| من 11 سنة إلى 15 سنة | 6 | %19.4 |
| من 16 سنة إلى 20 سنة | 7 | %22.6 |
| 21 سنة فأكثر | 8 | %25.8 |
| الإجمالي | 31 | %100 |

**اختبار فرضيات الدراسة :**

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري ثم يتم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبارOne-Sample T-test كما يلي :

**أولا: الفرضية الرئيسية الأولى:**

**لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية وفقا للمعيار الدولي 520 عند قيامه بعملية المراجعة.**

1- التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول الخاص بمدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل عملية المراجعة :-

يوضح الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول الخاص بالفرضية الأولى. حيث قسم المحور إلى ثلاثة أقسام وفقا لمراحل عملية المراجعة. وقد أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لمرحلة التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير عن عملية المراجعة قد بلغت 3.945، 3.955، 3.817 على التوالي، مما يعنى أن درجة الموافقة على استخدام الإجراءات التحليلية خلال عمليات المراجعة المختلفة كانت عالية. كما يظهر الجدول رقم (5) موافقة عالية جدا على الفقرات: لديك معلومات عن مفهوم الإجراءات التحليلية، تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء القيام بعملية المراجعة، استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يضيف أدلة إثبات تساعدك في

تكوين رأيك، تقوم باستخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مواطن المخاطرة وتقييمها، تستخدم الإجراءات التحليلية في التعرف على البنود التي تحتاج إلى فحص وإفصاح إضافي.

**جدول رقم (5) مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل عملية المراجعة**

| م | | السـؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | مرحلة التخطيط لعملية المراجعة | لديك معلومات عن مفهوم الإجراءات التحليلية. | 4.226 | 0.617 | عالية جدا |
| 2 | | لديك دراية بكافة أدوات وأساليب الإجراءات التحليلية. | 3.936 | 0.814 | عالية |
| 3 | | تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة. | 3.936 | 1.153 | عالية |
| 4 | | تقوم باستخدام الإجراءات التحليلية في فهم طبيعة نشاط العميل وتحديد عناصر المخاطرة في هذا النشاط. | 3.968 | 0.948 | عالية |
| 5 | | تقوم باستخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة على تحديد البنود الخاضعة للمراجعة. | 3.968 | 0.836 | عالية |
| 6 | | تستخدم الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. | 3.871 | 0.922 | عالية |
| 7 | | تستخدم الإجراءات التحليلية لتحديد كمية ونوعية أدلة الإثبات. | 3.710 | 0.973 | عالية |
| الإجمالي | | | 3.945 | 0.895 | عالية |
| 8 | مرحلة تنفيذ عملية المراجعة (مرحلة جمع الأدلة) | تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء القيام بعملية المراجعة. | 4.100 | 0.978 | عالية جدا |
| 9 | | استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يضيف أدلة إثبات تساعدك في تكوين رأيك. | 4.194 | 0.910 | عالية جدا |
| 10 | | تقوم باستخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مواطن المخاطرة وتقييمها. | 4.100 | 0.831 | عالية جدا |
| 11 | | تستخدم الإجراءات التحليلية بعد الانتهاء من عملية المراجعة. | 3.903 | 0.746 | عالية |
| 12 | | يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند الانتهاء من عملية المراجعة في التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعتها بخصوص الحسابات. | 3.645 | 0.915 | عالية |
| 13 | | تستخدم الإجراءات التحليلية في عملية تقييم أدلة الإثبات. | 3.645 | 0.839 | عالية |
| 14 | | تستخدم الإجراءات التحليلية في التعرف على البنود التي تحتاج إلى فحص وإفصاح إضافي. | 4.100 | 0.870 | عالية جدا |





| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الإجمالي | | | 3.955 | 0.870 | عالية |
| مرحلة إعداد التقرير | 15 | تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد التقرير وإبداء الرأي. | 3.903 | 0.944 | عالية |
| | 16 | تستخدم الإجراءات التحليلية لتحديد مدى توافق القوائم المالية مع توقعاتك الناتجة عن دراسة العميل وبيئته. | 3.871 | 1.024 | عالية |
| | 17 | ساعدتك الإجراءات التحليلية في تغيير نوع التقرير المقدم. | 3.677 | 0.979 | عالية |
| الإجمالي | | | 3.817 | 0.982 | عالية |

2- اختبار الفرضية الأولى:

لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية وفقا للمعيار الدولي 520 عند قيامه بعملية المراجعة.

بهدف اختبار الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار One Sample T-test، وقد كانت نتائجه على النحو الآتي :

**جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى**

| T المحسوبة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدلالة Sig | نتيجة اختبار الفرضية الصفرية |
|---|---|---|---|---|
| 8.112 | 3.926 | 0.635 | 0.000 | رفض |

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) اقل من قيمتها (0.05)، وبما أن قاعدة القرار تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة الدلالة اكبر من (0.05)، وبالعكس ترفض الفرضية إذا كانت قيمتها اصغر من (0.05). عليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وهذا يعنى أن المراجع الليبي يدرك ويستخدم الإجراءات التحليلية أثناء قيامه بعملية المراجعة.

للتأكد من صحة النتيجة السابقة، تم اختبار الفرضيات الفرعية التالية باستخدام اختبار One Sample T-test :

1- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

2- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة .

3- لا يستخدم المراجع الليبي الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

وقد كانت النتائج مؤيدة وموافقة لنتائج الفرضية الرئيسية. فكما نلاحظ من الجدول رقم (7) تم رفض كل الفرضيات الصفرية الفرعية وقبول الفرضيات البديلة، مما يدل على أن المراجع الليبي يستخدم الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة، وأثناء مرحلة جمع الأدلة وتنفيذ عملية المراجعة. كما أن المراجع الليبي يسترشد بالإجراءات التحليلية عند إعداده لتقرير المراجعة النهائي.

**جدول رقم (7) نتائج اختبار الفرضيات الفرعية**

| الفرضية الفرعية | T المحسوبة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدلالة Sig | نتيجة اختبار الفرضية الصفرية |
|---|---|---|---|---|---|
| الأولى | 7.795 | 3.945 | 0.675 | 0.000 | رفض |
| الثانية | 8.646 | 3.955 | 0.614 | 0.000 | رفض |
| الثالثة | 5.291 | 3.817 | 0.859 | 0.000 | رفض |

في ضوء النتائج السابقة والتي أشارت إلى استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية، كان لابد من إجراء تحليل أعمق لنوعية الإجراءات المستخدمة وما هي الإجراءات الأكثر استخداما. عليه فقد أضيفت فقرات خاصة بهذا التحليل وتم احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاختبار نوعية الإجراءات المستخدمة وكانت النتائج على النحو التالي:

يشير الجدول رقم (8) إلى أن المراجع الليبي يستخدم الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بشكل كبير خلال قيامه بعملية المراجعة، بمتوسط حسابي 4.054، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه الإجراءات مابين 3.903 إلى 4.161 في حين جاءت





الإجراءات التحليلية الوصفية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.918 ، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه الإجراءات مابين 3.516 إلى 4.327 ماعدا الفقرة رقم 3 والمتعلقة باستخدام الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بالصناعة أو القطاع. وقد تعزى هذه النتيجة إلى قلة الإحصائيات حول الأنشطة الاقتصادية في ليبيا.

على النقيض من ذلك، فان استخدام الإجراءات التحليلية المتطورة هو الأدنى حيث تراوح الوسط الحسابي لها مابين 2.452 الى2.516 مما يدل على قلة استخدام أساليب الانحدار والارتباط والسلاسل الزمنية في عمليات المراجعة. يمكن إرجاع السبب في ذلك إلى أن استخدام هذه الأساليب المتطورة يحتاج إلى خبرة ومهارة عالية لدى المراجع بالإضافة إلى برامج حاسوب متطورة، مما يعنى زيادة في الوقت والجهد والتكاليف.

النتائج السابقة تشير إلى تطور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع الليبي مقارنة بالنتائج التي توصلت إليها دراسة (الباز، 1995)، حيث أظهرت الدراسة الحالية إن نسبة استخدام الإجراءات التحليلية الوصفية 78%، والإجراءات الكمية البسيطة 81%، والإجراءات الكمية المتطورة 55%، في حين كانت في دراسة (الباز، 1995) 78%، 64%، 31% على التوالي.

**جدول رقم (8) نوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة .**

| م | | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| الإجراءات التحليلية الوصفية | 1 | يتم الاستفسار عن المعلومات المالية من خلال موظفي إدارات الحسابات والمالية . | 4.327 | 0.748 | عالية جدا |
| | 2 | يتم الاستعانة بنتائج المراجعة للسنوات السابقة في عملية المراجعة الحالية. | 4.290 | 0.739 | عالية جدا |
| | 3 | يتم استخدام معلومات خارجية كالكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بالصناعة أو القطاع . | 3.097 | 1.011 | متوسطة |
| | 4 | تتم مراجعة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية . | 4.323 | 0.832 | عالية جدا |
| | 5 | يتم مراجعة وفحص سياسات المنشأة المتعلقة بالشراء والإنتاج والتسويق وغيرها . | 3.903 | 1.136 | عالية |
| | 6 | يتم إجراء تحليل النسب والمؤشرات المالية . | 3.968 | 0.948 | عالية |
| | 7 | تتم مقارنة المعلومات المالية مع معدلات الصناعة | 3.516 | 1.288 | عالية |
| الإجمالي | | | 3.918 | 0.957 | عالية |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الإجراءات الكمية | 8 | يتم إجراء التحليل الرأسي للقوائم المالية . | 4.097 | 1.106 | عالية جدا |
| | 9 | يتم إجراء التحليل الأفقي للقوائم المالية . | 3.903 | 1.274 | عالية |
| | 10 | تتم مقارنة الموازنات التقديرية مع الأرقام الفعلية. | 4.161 | 0.898 | عالية جدا |
| الإجمالي | | | 4.054 | 1.093 | عالية |
| الإجراءات التحليلية المتطورة | 11 | تحليل التدفقات المالية ونموذج التدفق النقدي . | 3.581 | 1.311 | عالية |
| | 12 | تحليلي الانحدار البسيط والمتعدد . | 2.452 | 1.457 | ضعيفة |
| | 13 | تحليل السلاسل الزمنية . | 2.516 | 1.568 | ضعيفة |
| | 14 | نموذج التخطيط المالي . | 2.516 | 1.458 | ضعيفة |
| الإجمالي | | | 2.766 | 1.449 | متوسطة |

**ثانيا: الفرضية الرئيسية الثانية:**

لا توجد صعوبات أو معوقات تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية في البيئة الليبية .

1- التحليل الوصفي لمحور المعوقات والصعوبات التي تؤثر على إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية:

يبين الجدول رقم (9) أن الوسط الحسابي للمعوقات والصعوبات التي تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية يتراوح بين (3.839 – 4.226)، مما يعني درجة الموافقة العالية لأفراد العينة على هذه المعوقات والصعوبات. كما أظهرت النتائج أن عدم توفر دليل موحد للنسب المالية المعيارية داخل الدولة وداخل كل قطاع يعتبر من أهم المعوقات التي تحول دون استخدام هذا الأسلوب في عملية المراجعة، وهذا ما يتفق مع ما ورد في الجدول رقم (8) (الفقرات: 3 ،7) من أن المراجع الليبي لا يستخدم الدوريات والنشرات المتعلقة بالصناعة أو القطاع تتم مقارنة المعلومات المالية مع معدلات الصناعة. كما أشار الجدول السابق إلى أن أفراد العينة وافقوا بدرجة عالية على أن عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية يعتبر من المعوقات التي تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية بوسط حسابي 4.226، وهذا ما يتفق مع دراسة كل من (المخادمة،الراشد 2007)، (السامرائي والحمود، 1998) .





**جدول رقم (9) المعوقات والصعوبات التي تؤثر على إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية .**

| م | السـؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية |
|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم المعرفة الكافية بالإجراءات التحليلية . | 4.129 | 0.922 | عالية |
| 2 | عدم وجود دورات تدريبية وورش عمل لتنمية قدرات المراجعين على استخدام الإجراءات التحليلية. | 4.097 | 0.908 | عالية |
| 3 | عدم توفر التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الدولة . | 3.839 | 0.934 | عالية |
| 4 | عدم وجود معايير محاسبية موحدة داخل القطاع أو الصناعة الواحدة . | 4.129 | 0.763 | عالية |
| 5 | عدم توفر دليل موحد للنسب المالية المعيارية داخل الدولة وداخل كل قطاع | 4.226 | 0.762 | عالية جدا |
| 6 | عدم اهتمام الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمنشأة (مستثمرين ، مصلحة الضرائب ، جهات رقابية) بالنتائج والملاحظات التي تظهرها الإجراءات التحليلية. | 4.097 | 0.700 | عالية |
| 7 | عدم كفاءة النظام المحاسبي للمنشأة وبالتالي ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء المقارنات. | 4.129 | 0.718 | عالية |
| 8 | عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية للعميل. | 4.226 | 0.669 | عالية جدا |
| 9 | تكلفة القيام بالإجراءات التحليلية عالية (تحتاج إلى مراجعين ذوي خبرة عالية وبالتالي مقابل أعلى). | 4.000 | 0.894 | عالية |
| | الإجمالي | 4.097 | 0.807 | عالية |

2- اختبار الفرضية الثانية:

بهدف اختبار الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار One Sample T-test، وقد كانت نتائجه على النحو الآتي :

**جدول رقم (10) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية**

| T المحسوبة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدلالة Sig | نتيجة اختبار الفرضية الصفرية |
|---|---|---|---|---|
| 13.834 | 4.097 | 0.441 | 0.000 | رفض |

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) اقل من قيمتها (0.05)، وبما أن قاعدة القرار تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة الدلالة اكبر من (0.05)، وبالعكس ترفض الفرضية إذا كانت قيمتها اصغر من (0.05). عليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وهذا يعنى أن هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية.

## النتائج والتوصيات

### 9.1 النتائج

على ضوء الاختبارات السابقة فان الدراسة توصلت إلى النتائج التالية:

1- يستخدم المراجعون الليبيون الإجراءات التحليلية خلال مراحل المراجعة المختلفة.

2- من أهم الإجراءات التي يستخدمها المراجع الليبي كانت الإجراءات الكمية البسيطة في المرتبة الأولى مثل التحليل الرأسي والأفقي للقوائم المالية و مقارنة الموازنات التقديرية مع الأرقام الفعلية.، تليها الإجراءات الوصفية، وأخيرا الإجراءات الكمية المتطورة.

3- عند مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة تبين إن هناك تحسن ملحوظ في استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية، بالإضافة إلى اعتماده على الإجراءات الكمية البسيطة أكثر من الإجراءات الوصفية

4- يمكن تلخيص أهم المعوقات التي تحد من استخدام المراجع الليبي للإجراءات التحليلية في ما يلي:

- عدم توفر إحصائيات منشورة عن نسب الصناعة.
- عدم كفاءة نظم الرقابة الداخلية للعملاء.
- عدم كفاءة النظام المحاسبي للمنشأة وبالتالي ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء المقارنات.





### 9.2 التوصيات

1- العمل على إصدار قوانين وتشريعات سواء من نقابة المحاسبين أو من الجهات الرقابية بضرورة استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة.

2- ضرورة وجود معايير مالية موحدة ومعتمدة للأنشطة الاقتصادية المختلفة حتى يمكن الرجوع إليها واستخدامها من قبل المراجع.

3- العمل على رفع مستوى الإدراك لدى العملاء بضرورة الاهتمام بكفاءة نظم الرقابة الداخلية خاصة والنظم المحاسبية عامة لمنشآتهم.

4- العمل على رفع مستوى الإدراك للإجراءات التحليلية كافة والإجراءات الكمية المتطورة خاصة، فقد أشارت النتائج إلى عدم استخدام هذه الإجراءات من قبل المراجعين الليبيين.

## المراجع :

**المراجع باللغة العربية:**

ابوميالة سهيل، زباينة سعيد (2013) دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520 ، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات**- العدد 31- الجزء 2 – ص ص 279-314

الباز، عماد محمد (1995)، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراقبي الحسابات في ليبيا، رسالة ماجستير، جامعة قاريونس، ليبيا.

جبار، ناظم شعلان، (2011)، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 13-العدد 2، ص ص117-168.

حماد، طارق عبد العال، (2004)، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية

الحمود، تركى راجى، السامرائى، عدنان، (1998)، مدى التزام مراقبي الحسابات فى الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، دراسة ميدانية، **مجلة التعاون الصناعي**، العدد 73.

قريط، عصام، (2009)، مدى استخدام المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 25-العدد الأول- ص ص431-454

الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار، (2008)، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، العدد الثاني، ص ص1-29.

المخادمة، احمد عبدالرحمن، الرشيد، حاكم (2007)، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق ،دراسة ميدانية، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 3-العدد4، ص.ص484-497.

النوايسة، محمد ابراهيم، (2008)، مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن، **دراسات العلوم الإدارية**، المجلد 35-العدد1، ص ص89-114.

**المراجع باللغة الانجليزية:**

Abidin, S. Baabbad, MA. (2015), " The use of analytical procedures by Yemeni auditors", *Corporate ownership & control*, Vol. 12, Issue. 2, Winter, PP. 17-25.

Cho, S. Lew, AY. (2000) "Analytical review applications among large audit firms in Hong Kong", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15 Issue: 8, pp.431-438.

Fraser, I, Hatherly, D, & Lin, K (1997). "An empirical investigation of the use analytical review by external auditors". *British Accounting Review*, Vol. 29 No 1, pp 35-48.

Fung, C. (2010). "Analytical procedures relevant to ACCA qualification papers F8 and P7 and CAT Paper 8, *Student Accountant*, Vol. 18, pp 61-62.





Samaha, K. Hegazy, M. (2010) "An empirical investigation of the use of ISA 520 Analytical Procedures among big 4 versus non-big 4 audit firms in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 9, pp. 882-911.

Zikmund, WG, Babin, BJ, Carr JC, Griffin M. (2010), Business research methods, 8th edition, South Western, Cengage Learning.