العدد
21

خريف
2021

الأستـــــاذ

مجلة علمية محكمة

تصدر نصف سنوية عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس
تحت إشراف الهيئة الليبية للبحث العلمي

مؤشر التغير المناخي على مطار طرابلس الدولي من خلال ايجاد الاتجاه العام لمتوسطات درجة الحرارة السنوية

لمحة عن الحركة التشكيلية المعاصرة في ليبيا "الواقعية أنموذجاً"

أثر المهارات القيادية في تعزيز الولاء التنظيمي

الأستـــاذ العدد 21 خريف2021

Al-OSTATH Issue 21 Fall 2021

Al-OSTATH

Issued by Syndicate of Academic Staff- University Tripoli under supervision of Libyan Authority for Scientific Research

Simple and Efficient House for Rural and Desert Areas

Effect of Water Demand Allocation and Network Skeletoniza-tion on Hydraulic Performance of Water Distribution Networks

ANALISI LOGICA DEL PERIODO NELLA LINGUA ITALIANA Fare l'analisi logica delle proposizioni

Issue
21

Fall
2021

الأستـــــاذ

الهيئة الليبية للبحث العلمي
Libyan Authority for Scientific Research

مجلة علمية محكمة

تصدر نصف سنوية ن نقابة أعضاء هيئة التدريس جامعة طرابلس

العدد 21 خريف2021

هيئة التحرير

رئيس التحرير
د. أسامة إبراهيم الأزرق

مدير التحرير
د. مفتاح محمد ابوزبيدة

أعضاء هيئة التحرير

د.عمران عاشور زويد

د. عبد الله فرج هنيدي

أ. عبدالسلام عبدالقادر الجبالي

سكرتير هيئة التحرير

رجب أحمد ادريس

المراسلات: ترسل البحوث بإسم هيئة التحرير مجلة الاستاذ..
العنوان : نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس .
البريد الإليكتروني :alosath2015@gmail.com

- ✓ المجلة ترحب بما يرد إليها من دراسات وأبحاث علمية في مختلف التخصصات.
- ✓ البحوث المنشورة في المجلة لا تعبر بالضرورة عن رأي لجنة تحريرها ولا النقابة وتقع المسؤولية الأدبية والعلميةعلى عاتق المؤلف.
- ✓ لا يجوز إعادة طبع الدراسات والأبحاث المنشورة إلاّ بعد الحصول على موافقة كتابية من هيئة التحرير.
- ✓ إن كافة الحقوق محفوظة لنقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس.

الإشتراك السنوي

❖ أعضاء هيئة التدريس والطلاب في ليبيا	15 د.ل
❖ الطلاب	10 د.ل
❖ المؤسسات	20 د.ل
❖ الوطن العربي وخارجه	30 د.ل

الافتتاحية:

يسر هيئة التحرير مجلة الأستاذ أن تعلن إلى جميع أعضاء هيئة التدريس الذين قبلت بحوثهم في العدد 21 للمجلة، أنه قد تم وضع شعار الهيئة الليبية للبحث العلمي على الغلاف وفق الاتفاق الذي تم ابرامه بين النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي مع الهيئة الليبية للبحث العلمي بالإشراف على المجلات العلمية الصادرة عن نقابات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية، إعتباراً من العدد القادم عليه فإن مجلة الأستاذ ستضع شعار الهيئة الليبية للبحث العلمي على غلاف المجلة العدد 21 خريف2021، وها نحن هيئة التحرير نوفي بما وعدناكم به، والذي أشرنا إليه في العدد 20 الجزء االثاني. وأيماناً من هيئة التحرير بالمسؤلية الواقعة عليها للمساهمة الفعالة في تطوير وتجدير عملية البحث العلمي والمشاركة في تسريع عجلته من خلال مشاركة نخبة من أعضاء هيئة التدريس في كافة تخصصات كليات جامعة طرابلس والجامعات الاخري والكليات التقنية بليبيا

وستعلن نقابة أعضاء هيئة التدريس لجامعة طرابلس عن بدء قبول الأبحاث للعدد 22 ربيع 2022 بموقعها الالكتروني على شبكة الانترنيت(uotpa.org.ly). والذي سيتم فيه تشكيل لجنة استشارية للمجلة يكون أعضائها من نخبة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعة وخبراء من الهيئة الليبية للبحث العلمي.

هيئة التحرير

قواعد عامة للنشر:

مجلة الأستاذ هي مجلة علمية تصدر عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس وتهدف إلى:

- نشر الدراسات الأصلية والبحوث المبتكرة الرصينة في مختلف ميادين العلم والمعرفة ذات المضامين العلمية المكتوبة بأسلوب علمي.
- نشر المراجعات العلمية والنقدية للبحوث والدراسات ومراجعات وعروض الكتب ذات القيمة العلمية والفكرية والثقافية.
- نشر الفعاليات العلمية للمؤتمرات والندوات وحلقات النقاش في مجال تخصصها.

والمجلة إذ تقدر سلفاً الجهد العلمي المبذول في كتابة الدراسات والبحوث من قبل أصحابها تود ضرورة الالتزام بالأتي:

❖ أولاً : قواعد عامة:

- أن يكون البحث متسماً بالعمق والأصالة في موضوعه، ومنهجه، وعرضه، ومصادره، متوافقاً مع عنوان الدراسة، بعيداً عن الحشو، سليم اللغة، دقيق التوثيق والتخريج، مع الالتزام بعلامات الترقيم المتنوعة، وضبط المشكل ما أمكن، وأن تُراعى فيه سائر المعايير العلمية المعروفة.
- ألا يكون البحث منشوراً من قبل في أي صورة من صور النشر، ولا يكون مرسلاً إلى جهة أخرى، ويُعدّ تقديمه إلى المجلة تعهداً من الباحث بذلك.
- ألا يكون منسوخاً من بحث أو رسالة نال بها الباحث درجة علمية.

في حال قبول البحث للنشر في المجلة لا يسمح بنشره في مكان آخر إلا بعد مرور سنة كاملة على نشره فيها.

- عند قبول البحث للنشر في المجلة تكون حقوق الطبع والنشر قد انتقلت إلى الناشر (نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس).
- يتم عرض البحوث بشكل سري على محكّمين اثنين ممن تختارهم هيئة التحرير.
- يخطر المحكم بإنجاز تقييم البحث في مدة أقصاها شهر من تاريخ تسليم البحث.

○ يقوم مدير التحرير بإخطار أصحاب البحوث المقبولة للنشر بالرأي النهائي للمحكمين بخصوص بحوثهم، وذلك وفق الآتي:

- ○ يبلغ أصحاب البحوث بتسليم المجلة بحوثهم خلال عشرة أيام من تاريخ وصولها، ويبلغون بالقرار حول صلاحية البحث للنشر أو عدمه خلال أسبوعين من تاريخ وصول ردود المحكمين.
- ○ يخطر أصحاب البحوث المقبولة للنشر بموافقة هيئة التحرير على نشرها وموعد النشر المتوقع.
- ○ البحوث المرفوضة يبلغ أصحابها بذلك دون إبداء أسباب الرفض.

❖ ثانياً: أولوية النشر:

- ○ البحوث الواردة من أعضاء هيئة التدريس في جامعة طرابلس.

- تاريخ تسلم هيئة التحرير للبحث، وأسبقية البحوث التي يتم تعديلها.
- تنوع البحوث كلما أمكن ذلك.

❖ ثالثاً: ضوابط ومواصفات البحوث المقدمة للنشر

أ- ضوابط النشر

- تقدم البحوث مطبوعة في وجه واحد من ورق مقاس (A4 21x29.7) بمسافة مضاعفة بين الأسطر مع ترك هوامش (2.5 سم) على كل جانب من جوانب الصفحة مع مراعاة أن يكون نوع الخط المستخدم Simplified Arabic ويكون حجم الخط 16 للعناوين و14 للمتن وتكتب الأسماء العلمية بخط مائل.
- تحمل الصفحة الأولى اسم الباحث ثلاثياً ووظيفته ودرجته العلمية وجهة عمله وعنوان وملخص البحث.
- يجب ألا يزيد عدد الصفحات على 30 صحفه مطبوعة بما في ذلك صفحات الجداول والرسومات وغيرها.
- التقيد بأصول البحث العلمي وقواعده من حيث أسلوب العرض والمصطلحات وتوثيق المصادر والمراجع في بيانات كاملة لنشرها.
- يشمل البحث على الأجزاء الأساسية التالية: ملخص الدراسة- المقدمة – المواد وطرق البحث – النتائج – المناقشة – الخلاصة (التي تكون جزءًا في نهاية المناقشة) – المراجع.
- يجب ألا تزيد عدد كلمات الملخص العربي على 300 كلمة أو صفحة واحدة.

ب. قائمة المراجع:

- تقدم المراجع جميعها تحت عنوان (المراجع) في نهاية المادة وتفصل المراجع العربية عن المراجع الأجنبية.
- يشار إلى المراجع والدوريات في المتن بعد الاقتباس مباشرة داخل أقواس على الوجه الآتي: اسم المؤلف، سنة النشر، رقم الصفحة مثال: (الفارابي 2014، ص 50) وكذلك بالنسبة للبحوث باللغة الأجنبية (GON 2014, p 50)
- تدرج جميع المراجع المستخدمة في الدراسة في نهاية البحث في شكل قائمة المرجع بذكر الاسم المشهور (اسم العائلة) للمؤلف ثم الأسماء الأولى أو اختصارها في عنوان البحث (بين عامتي تنصيص) فاسم الدورية (بخط مائل) فرقم العدد، فرقم المجلة فسنة النشر (بين قوسين) ثم أرقام الصفحات بحيث ترتب المراجع حسب أبجديتها.

مثال التبراوي، محمد أحمد، "الآثار البيئية المترتبة على إنشاء سد مروى في شمال السودان" مجلة النيل العلمية، ع3، م1 (1995)، ص 171-185.

بالنسبة للكتب: يكتب لقب واسم المؤلف (المؤلفين)، عنوان الكتاب، رقم الطبعة، دار النشر، مكان النشر، أرقام الصفحات، سنة النشر.

الفـــهرس

مؤشر التغير المناخي على مطار طرابلس الدولي من خلال ايجاد الاتجاه العام لمتوسطات درجة الحرارة السنوية
(9).....

زياد زين العابدين حبيب عبد الله عبد الحفيظ ميلاد

أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي

(من وجهة نظرالمراجعين الداخليين والخارجيين)

(23).....

عادل محمد اللافي بشير علي البوسيفي

عزوف طلاب كليات التربية بجامعة طرابلس عن الالتحاق بتخصص الفيزيا

(43).....

عبد السلام أبوعرقوب هناء الصويعي حدهم حسن

مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية

(67).....

محمد فرج شقلوف فاطمة محمد محمد زريبة

لمحة عن الحركة التشكيلية المعاصرة في ليبيا "الواقعية أنموذج"

(95).....

سعاد الخراز

النظام القانوني للهيئات الدستورية المستقلة

(118).....

صالح أحمد محمد الصالحي

إنعكاسات التعليم الالكتروني وتقنياته على جودة التعليم الجامعي

.....(132)

إبراهيم الناني الصادق

دور المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية في اتخاذ القرارات المالية

.....(158)

وفاء امحمد امحمد عبدالله أحلام عبدالسلام سالم ميلاد

أثر المهارات القيادية في تعزيز الولاء التنظيمي

.....(176)

أحمد البشير الشريف عبد القادر محمد هويدي عبد الفتاح جمعة سالم

أثر بيئة العمل الداخلية علي تخطيط الموارد البشرية

.....(200)

حنان محمد عبود انتصار علي تيبار

العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية

(من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات الخاصة)

..... (229)

سميرة محمد خليفة ابونوارة

مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية

دراسة على مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي

د. محمد فرج شقلوف أ. فاطمة محمد محمد زريبة

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية، وقد تمثلت بيئة الدراسة في مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي، كما اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاستعانة باستمارة الاستبيان كوسيلة لاستطلاع أراء مفردات عينة الدراسة، بينما تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك استخدام من قبل المراجع الخارجي في ليبيا للإجراءات التحليلية الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (520)، إلا أن هذا الاستخدام يحيط به الكثير من الصعوبات التي تحد من استخدامه للمعيار على النحو المطلوب، كما أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية باستخدام الإجراءات التحليلية، وتوفير التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي.

أولا: الإطار العام للدراسة:

تمهيد:

تعد الاجراءات التحليلية أحد الوسائل التي برز الاهتمام بها مؤخرا نتيجة للتطورات الكبيرة التي حدثت في القطاعات الاقتصادية المختلفة، الأمر الذي جعل من الأساليب التقليدية للمراجعة وسيلة غير كافية لجمع أدلة المراجعة، ومن هنا برزت الحاجة إلى ضرورة إتباع المراجع لإجراءات للمراجعة تتناسب مع هذا التطور، والتي كانت أبرزها الإجراءات التحليلية، ولأهمية استخدامها في عملية المراجعة أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)دليل المراجعة رقم (12) تحت مسمى الإجراءات التحليلية والذي تم تعديله فيما بعد ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520).

الدراسات السابقة:

- **دراسة الزهراء (2019):** هدفت إلى بيان دور الإجراءات التحليلية في مساعدة المراجع الخارجي لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع يستخدم الإجراءات التحليلية التي تساعده على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.
- **دراسة إيمان (2017):** سعت إلى معرفة مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر المراجعة الخارجية في الجزائر وفرنسا، وتوصلت الدراسة إلى عدم قيام المراجع الخارجي في الجزائر بتقييم مخاطر

المراجعة الخارجية وعدم استخدامه للإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر ، وهذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات، في المقابل بينت قيام المراجع الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر المراجعة الخارجية باستخدام الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر وقدرتها على تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .

- **دراسة محمد وأخران (2016):** هدفت إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية في السودان، وتوصلت الدراسة إلى إن استخدام الإجراءات التحليلية تساعد المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم مدى ملائمة معلومات التقارير المالية ذات العلاقة مع البيانات المالية، واكتشاف القصور في تحليل العمليات المحاسبية، وبتالي تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.
- **دراسة الجازوري (2015):** سعت إلى التأكد من تطبيق الأساليب التحليلية من قبل المراجع الخارجي الليبي، وقد توصلت إلى أن المراجعين الليبيين يستخدمون الأساليب التحليلية الوصفية لسهولة استخدامها، كما يستخدمون الأساليب التحليلية الكمية البسيطة بشكل أكبر ، بينما أقل الأساليب التحليلية استخداما هي الأساليب المتطورة.
- **دراسة بيوض والزوام (2014):** هدفت إلى التعرف على مدى قبول وإدراك المراجع الخارجي بديوان المحاسبة والمكاتب الخاصة في ليبيا للإجراءات التحليلية، وقد توصلت الدراسة إلى أن قلة توافر الكفاءة العلمية والمهنية بالإضافة إلى قلة الدورات التدريبية قد يقلل من إدراك المراجع الخارجي لأهمية تطبيق المراجعة التحليلية.
- **دراسة Pinho & Santas (2013):** تمثل الهدف الأساسي في تقييم مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة المالية في البرتغال، عبر المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين يستخدمون الإجراءات التحليلية في أغلب الأحيان في مرحلة التخطيط، ولا يتم استخدامها في المراحل الأخرى للمراجعة.
- **دراسة موسى (2013):** هدفت إلى إلقاء الضوء على الإجراءات التحليلية باعتبارها أحد معايير المراجعة المهنية وعلاقتها بترشيد الحكم الشخصي للمراجع الليبي، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية والمالية في عملية المراجعة لتساعد المراجع في ترشيد حكمه الشخصي.
- **دراسة أبو ميالة وزيانية (2013):** تمثل هدف الدراسة في التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) في فلسطين، وقد توصلت الدراسة إلى أن فهم المراجع لمجال عمل المنشأة، والنشاط الذي تمارسه يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة.
- **دراسة المطيري (2011):** سعت إلى بيان مدى التزام المراجعين في دولة الكويت بتطبيق المعيار رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية، كما توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تطبق من قبل مكاتب المراجعة في الكويت بشكل متوسط فقط.

- **دراسة قريط (2009):** هدفت إلى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجعين السوريين، وكان أهم ما توصلت إليه الدراسة هو تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة من قبل المراجعين السوريين.
- **دراسة النوايسة (2008):** هدفت إلى معرفة مدى تطبيق المراجع الخارجي في الأردن للإجراءات التحليلية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين في الأردن يدركون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كبير نظرا للفوائد التي تتحقق بسبب هذا التطبيق.
- **دراسة العمامي (2007):** هدفت الدراسة إلى التعرف على اتجاهات المراجعين الخارجين الليبيين لأسلوب المراجعة التحليلية باعتباره أحد معايير المراجعة الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين لا يتجهون نحو المراجعة التحليلية عند القيام بعملية المراجعة؛ وذلك للافتقار إلى وجود دورات تدريبية حول معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وهذا راجع إلى ضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في إمداد المهنة بالمستجدات ومتابعة نشاطها.

من خلال استعراض الدراسات السابقة نلاحظ إن أهم ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها لم تكتفي بالسعي لمعرفة مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية، وإنما سعت أيضا إلي معرفة الأسباب التي قد تجعل المراجع الخارجي لا يستخدم هذا المعيار من خلال دراسة المعوقات التي قد تحول دون ذلك.

مشكلة الدراسة:

قد وجهت العديد من الانتقادات للجهات المنظمة للمهنة في البيئة الليبية لعدم مواكبة للتطورات الحاصلة في المهنة أو دعم أعضائها وعدم الإشراف عليهم، ومنها دراسة كل من (Zakari & Menacere 2012) Eldarragi, 2008)، (اجبارة وحميدي 2014) (البتي، 2018). وفي غياب معايير محلية للمراجعة اوجب مصرف ليبيا المركزي المراجع الخارجي الليبي باستخدام معايير المراجعة الدولية (IAs) والذي نص صراحة على ذلك في القانون (1) لسنة (2005) بشأن المصارف المعدل بالقانون (46) لسنة (2012) في المادة 25 والتي نصت على أن: "يتولى ديوان المحاسبة مراجعة حسابات المصرف، وفقا لطبيعة نشاط المصارف المركزية والمعايير الدولية المقررة في مجالي المراجعة والمحاسبة".

ومع ذلك أكد بعض الباحثين، مثل (Faraj & Akbar, 2010) و(اجبارة وحميدي 2014) و(البتي، 2018)، أن معايير المراجعة الدولية ما زالت تواجه العديد من المشاكل والصعوبات التي تحد من استخدامها في البيئة الليبية، والذي ولد شكوكًا حول استخدام المراجع الخارجي الليبي للمعايير الدولية للمراجعة فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية، كانت الدراسة على مالكي مكاتب المراجعة لمجتمع الدراسة دون جميع العاملين بها، وذلك لصعوبة الوصول إلى كل العاملين بهذه المكاتب، فقد اقتصرت المعلومات المتاحة للوصول إلى هذه المكاتب على أسماء وأرقام هواتف مالكيها، وذلك وفق ما نشره الموقع الالكتروني الرسمي لمصرف ليبيا المركزي، ولم يتواجد التعاون المطلوب من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بخصوص العناوين المكانية أو الالكترونية لهذه المكاتب،

كما تم ملاحظت أن معظم الممتهنين لمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا بشكل عام ومجتمع الدراسة بشكل خاص يمارسون مهامهم من منازلهم، الامر الذي زاد من صعوبة الوصول إلي كل العاملين بهذه المكاتب ولذلك تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

ما مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في البيئة الليبية؟

أهمية الدراسة:

تبرز في أنها تبين مدى دقة عمل مكاتب المراجعة في البيئة الليبية، والمستوى المهني الذي وصلت إليه، ودرجة الاعتماد على تقرير المراجع.

أهداف الدراسة:

بيان مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في البيئة الليبية. بيان مدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي الليبي لهذ المعيار.

فرضيات الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على فرضية رئيسة واحدة، صيغت بالصورة العدمية هي:

لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في البيئة الليبية. ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات العدمية الفرعية الآتية:

أ. لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة موضوع الدراسة.

ب. لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

ت. لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة محل الدراسة.

ث. لا توجد معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليليةبمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ومن أجل بناء الإطار النظري للدراسة مع الاعتماد على الكتب والرسائل العلمية والمؤتمرات والدوريات والتقارير والمواقع الإلكترونية للحصول على البيانات الثانوية لهذه الدراسة، أما الجانب العملي فتم تصميم استمارة استبيان تعكس فرضياتها وتساؤلاتها وتم توزيعها على عينة الدراسة للحصول على البيانات الأولية ومن ثم قبول البيانات أو رفضها.

مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي والبالغ عددها (134) مكاتباً، وذلك وفق ما نشره الموقع الالكتروني الرسمي لمصرف ليبيا المركزي، وبعد استبعاد المتوفيين والمتوقفين عن النشاط، تم توزيع عدد (119) استبانة باستخدام أسلوب الحصر الشامل، وتم استرداد (114) استبانة بنسبة (95.7%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، – أي أن عدد (5) استبانات لم يتم استلامهم – وبعد فرزها تم استبعاد عدد (2) استبانة لعدم اكتمال تعبئتهم، وبذلك استقرت العينة على (112) استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة (83.58%) من المجتمع الكلي.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** انحصرت هذه الدراسة في حدود الجغرافيا الليبية.
- **الحدود الزمنية:** تمثلت الحدود الزمنية للدراسة خلال سنة (2020).
- **الحدود البشرية:** المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي.
- **الحدود الموضوعية:** يتم الاهتمام بالمحاور المرتبطة بموضوع الدراسة ودرجة استخدام الإجراءات التحليلية في مكاتب المراجعة في ليبيا.

محددات الدراسة:

كانت الدراسة على مالكي مكاتب المراجعة لمجتمع الدراسة دون جميع العاملين بها، وذلك لصعوبة الوصول إلى كل العاملين بهذه المكاتب، فقد اقتصرت المعلومات المتاحة للوصول إلى هذه المكاتب على أسماء وأرقام هواتف مالكيها، وذلك وفق ما نشره الموقع الالكتروني الرسمي لمصرف ليبيا المركزي، ولم يتواجد التعاون المطلوب من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بخصوص العناوين المكانية أو الالكترونية لهذه المكاتب، كما تم ملاحظت أن معظم الممتهنين لمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا بشكل عام ومجتمع الدراسة بشكل خاص يمارسون مهامهم من منازلهم، الامر الذي زاد من صعوبة الوصول إلي كل العاملين بهذه المكاتب.

ثانيا: الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:

1- **مفهوم الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:**

يعرف المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) الإجراءات التحليلية بأنها "تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا تحليلاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، ص434).

2- **طبيعة وأنواع الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:**

يوجد خمسة أنواع رئيسية للإجراءات التحليلية هي (خرواط، 2012، ص100):

أ. مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات النشاط الذي تعمل بها.

ب. مقارنة بيانات المنشأة مع البيانات المقابلة لها في السنوات السابقة.

ج. مقارنة بيانات المنشأة مع النتائج المتوقعة المحددة من قبل المنشأة.

د. مقارنة بيانات المنشأة مع النتائج المتوقعة المحددة من قبل المراجع.

هـ. مقارنة بيانات المنشأة مع النتائج باستخدام معلومات غير مالية.

3- **أهداف الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:** قد أشار (بيوض والزوام، 2014، ص80) إلى أن الإجراءات التحليلية تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة.
- كإجراءات جوهرية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
- المراجعة الإجمالية الشاملة للمعلومات المالية.
- تقييم حجم الاختبارات اللازمة للعمليات والأرصدة.
- تحديد المجالات التي تحتاج لمزيد من الفحص والمراجعة.
- فهم عمليات العمل وتحديد المجلات التي قد تكمن فيها المخاطر.
- تثبيت وتعزيز نتائج عملية المراجعة وخفض تكلفة خطوات المراجعة.

4- **أهمية الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:**

- **أهميتها بالنسبة للمراجعين:** تتمثل في مساعدتهم لإعادة النظر في حسابات المنشأة بهدف إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية ومدى قدرتها على تصوير واقع المنشأة بشكل صحيح(حياة، 2015، ص33).
- **أهميتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية:** إن المراجع مطالب من المجتمع المالي المؤلف من مستخدمي القوائم المالية بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية وذلك لتبعية إدارة المراجعة الداخلية لإدارة المنشأة، كما يتم تكليف المراجعين الداخليين بتقييم الكفاءة للمستويات الإدارية الدنيا والوسطى دون أن يشمل ذلك الإدارة العليا، أيضا تدني التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين مقارنة بالمراجعين الخارجيين (الباز، 2015، ص37).
- **أهميتها بالنسبة لأصحاب المنشأة:** يستخدمها المراجع كمؤشر للصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها المنشأة، فيقوم المراجع بتقدير مخاطر المراجعة التي تحدث باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار (لطفي، 2004، ص108).
- **أهميتها بالنسبة لإدارة المنشأة:** يؤدي استخدامها إلى الكشف عن مواطن الضعف والقوة في المنشأة والتي تعطي إشارة إلى القيام بإجراءات أكثر تفصيلاً في اختيار العمليات التي تكون فيها مؤشرات لا تتماشي مع

المؤشرات السابقة في النشاط أو المؤشرات التي تظهرها الموازنة التقديرية التي تم اعدادها قبل التنفيذ الفعلي (العمامي، 2007، ص26).

- **أهميتها بالنسبة لأجهزة الرقابة العليا الحكومية:** إن القيام بالإجراءات التحليلية وتقييم الكفاءة والفاعلية هي أكثر أهمية في القطاع الحكومي بجانبيه الإداري والاقتصادي من القطاع الخاص، ومما يعزز هذا الاتجاه أن الصعوبات التي تواجهها المهنة، ليست بالأهمية نفسها بالنسبة للجهاز الحكومي (سهام، 2015، ص23).

5- أسباب استخدام الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:

- **عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية** ولهذا فإن المراجع الخارجي مُطالب بإعادة النظر في كل هذه الوثائق والبيانات التي تنشرها الإدارة وإبداء الرأي فيها من حيث واقعيتها وجديتها وصحة ما ورد فيها (العمامي، 2007، ص27).
- **عدم كفاية نظام التقارير** حيث أن التقارير المعدة من قبل الإدارة المشرفة لا يعبر عن تقويم الكفاءة والفعالية، لأن التقارير تعتبر أداة توصيل معلومات روتينية لا تتعدى حدود التنظيم الإداري للمنشأة (ضو، 2018، 36)
- **فشل إدارة الرقابة الداخلية** ويرجع ذلك لتبعية إدارة المراجعة الداخلية لإدارة المنشأة (سهام، 2015، ص21).

6- مراحل استخدام الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة (أبو زيد وأخرون، 2006، ص274):

- **مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:** تهدف هذه المرحلة إلى فهم طبيعة نشاط المنشأة وتقييم مخاطر وجود تحريفات في البيانات المالية، بالإضافة إلى معرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المراجع بناء على دراسته لنشاط المنشأة والبيئة المحيطة بالنشاط، وتحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات المالية بشكل عام، وتوجيه موارد المراجعة إلى الأمور الأكثر أهمية.
- **مرحلة الاختبارات التفصيلية:** وأهم أهدافها في هذه المرحلة هو تزويد المراجع بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية مما يمكن المراجع من الاقتناع بأن خطر المراجعة في أدني حد له فذلك يؤدي إلى تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات، وبتالي تقليل تكلفة وكمية أدلة المراجعة التي يتم جمعها، حيث تمثل هذه المرحلة دليل إضافي يدعم سلامة وصحة العمليات والأرصدة.
- **مرحلة المراجعة النهائية:** ويتمثل الهدف الرئيس من استخدامها في هذه المرحلة في تقييم مدى اتفاق القوائم المالية مع توقعات المراجع الناتجة عن دراسته للمنشأة محل المراجعة وبيئتها، وذلك من خلال نظرة موضوعية أخيرة لاكتشاف احتمال أي تحريف جوهري، وتحديد أي أرقام غير متوقعة في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل المراجعة السابقة والاستفسار من الإدارة حولها.

7- **الصعوبات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة:** وقد قامت (سمية، 2016، ص23) بتقسيم الصعوبات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية إلى:

- **معوقات تتعلق بالمراجع:** منها عدم إدراك المراجع بالفوائد المترتبة عن استخدام الإجراءات التحليلية، عدم قدرة بعض المراجعين على استخدام الحاسوب، بالإضافة إلى عمل المراجعين في مكاتب فردية الأمر يحول دون تبادل الخبرات بين المراجعين.
- **معوقات تتعلق بالمنشأة محل المراجعة:** منها ضعف نظام الرقابة الداخلية، عدم توفير المعلومات المالية وغير المالية بالشكل المطلوب، عدم ملائمة المعلومات المتوفرة للمقارنة، التغير المتكرر في المبادئ المحاسبية المطبقة داخل المنشأة.
- **معوقات أخرى:** مثل التكلفة العالية أو صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة، عدم وجود معايير للنشاط، عدم اهتمام المنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها، عدم وجود توجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية المراجعة بما فيها الإجراءات التحليلية، عدم وجود هيئات رقابية، التقلبات المستمرة في الأسعار.

8- أساليب الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة:

أ. **الأساليب الوصفية (غير كمية):**

يعتمد المراجع وفقا لهذا الأسلوب على خبرته الشخصية وتقديره الشخصي وذلك للحكم على مدى معقولية أدلة المراجعة التي يحصل عليها، وتشمل هذه الأساليب الاتي (الكبيسي، 2008، ص5):

- **الاستفسارات:** هو عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة.
- **التوقعات من نتائج المراجعة السابقة:** كالأخطاء التي اكتشفت في عملية المراجعة السابقة ومقابلة المراجع السابق وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية المراجعة الحالية.
- **مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية):** كمراجعة النظام الداخلي للمنشأة وعقدها تأسيسي، الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة ووقائع جلسات الجمعية العامة والتعرف على سياسات المنشأة المتعددة.
- **مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية):** كالاطلاع على الكتب العلمية وأدلة المراجعة والمجالات المتخصصة، القوانين والتشريعات الحكومية، و أية تشريعات أخرى لها تأثير على عمل أو نشاط المنشأة.

ب. **الأساليب الكمية البسيطة:** وأهم هذه الأساليب ما يلي (زقوت، 2016، ص51):

- **أسلوب التحليل الأفقي:** يعني دراسة النسب المئوية المالية لمنشأة معينة لعدد من السنوات، وذلك لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات كبيرة في القوائم المالية.
- **أسلوب التحليل الرأسي:** يعني دراسة نسب المنشأة في سنة معينة مع منشآت أخرى مماثلة تعمل في نفس النشاط لنفس السنة.
- **أسلوب التحليل باستخدام النسب المالية:** يعني دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية لإضفاء دلالات ذات مغزى على البيانات الواردة بهذه القوائم، وتشمل عدة أنواع منها: نسب السيولة، نسبة التداول، نسب المديونية، نسب الربحية، نسب النشاط، نسب حقوق الملكية.

- **أسلوب تحليل انحرافات الموازنة:** يعني مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة لها في الموازنة لتحديد الانحرافات إن وجدت والاستفسار عن أسبابها، مما يعطي مدلولاً واضحاً على قدرة الإدارة على تحقيق الأهداف الموضوعة.

ج. **الأساليب الكمية المتطورة:** ويشمل على أساليب إحصائية ورياضية متطورة منها (الجازوري، 2015، ص28-37):

- **أسلوب تحليل الانحدار:** يعبر عن العلاقات بين المتغيرات والتنبؤات، حيث يمكن المراجع من توقع البيانات المالية والتشغيلية، وينقسم إلى: تحليل انحدار بسيط وتحليل انحدار متعدد.
- **أسلوب التخطيط المالي:** يتم اختيار أحد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيسي (مستقل) حيث يستخدم للتنبؤ بباقي البنود، ثم إعداد القوائم المالية التقديرية، ومقارنتها مع القوائم الفعلية لتحديد مدى معقولية القيم الظاهرة في هذه القوائم.
- **أسلوب التدفق النقدي:** المتغير الرئيسي لهذا الاسلوب هو التدفقات النقدية (الداخلة والخارجة) ولا يسعى إلى عناصر القوائم المالية جميعها، بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة.
- **تحليل السلاسل الزمنية:** يستخدم في التنبؤ بمستوى مختلف للكشوف المالية، وتقارن تلك التنبؤات بالقيم الفعلية خلال الفترة، ومنها: نموذج ذو المتغير المنفرد ونموذج ذو المتغيرات المتعددة.
- **تحليل الشبكات العصبية:** هي أحد تطبيقات علم المستقبليات اذ تبنى عليه كافة التطبيقات الحديثة والمعقدة من الأنظمة الخاصة بالتنبؤ وكذلك نظم دعم القرار.

ثالثا: الجانب العملي للدراسة:

1- تصميم أداة جمع البيانات:

من أجل تحقيق هدف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، تم تصميم استبانة استخدمت كأداة لجمع البيانات، حيث ثم تقسيمها إلى (5) محاور رئيسية حيث يغطي المحور الأول البيانات العامة للمشاركين في الدراسة، بينما خصصت المحاور الأخرى لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال احتواءه على عدد (54) عبارة موزعة على أربع محاور رئيسية مرتبطة باستخدام المراجع لمعيار المراجعة الدولي (520)، وذلك كما هو موضح في الجداول اللاحقة.

وبعد عملية التحكيم تم توزيع استمارات الاستبيان على المراجعين في مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي والبالغ عددها (119) مكتب حيث تم استبعاد المتوفيين والمتوقفين عن العمل. وبعد فترة زمنية تم استلام عدد (112) استمارة استبيان من الاستمارات الموزعة، والجدول (1) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والفاقدة والمسترجعة والمستبعد منها والصالحة للتحليل ونسبهم.

جدول (1) الاستمارات الموزعة والفاقدة والمسترجعة والمستبعد منها والصالحة للتحليل ونسبهم

	الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات الفاقدة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات المستبعدة		الاستبيانات الصالحة للتحليل	
البيان	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%

مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي	119	88.8	5	4.2	114	95.7	2	1.6	112	83.58

من خلال الجدول (1) نلاحظ أن نسبة الاجابات السليمة 83.58% من جميع استمارات الاستبيان الموزعة وهي نسبة كبيرة.

2- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة: بعد أن تم تجميع استمارات الاستبيان واستخدمت الطريقة الرقمية في ترميز البيانات حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول (2):

جدول (2) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (2) يكون متوسط درجة الموافقة (3)، فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنويا عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة، أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنويا عن (3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة , في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنويا عن (3) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة تختلف معنويا عن (3) أم لا، وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية.

3- نتائج اختبار ألفا كرونباخ (α) للصدق والثبات:

للتأكد من ثبات "أداة الدراسة" تم حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور، فكانت النتائج كما بالجدول (3).

جدول (3) نتائج اختبار ألفا كرونباخ (α) لقياس الصدق والثبات

م	المجموعة	عدد العبارات	قيمة معامل ألفا
1	مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا	15	0.855
2	مدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا.	15	0.879
3	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.	11	0.802
4	المعوقات التي تحيل دون استخدام معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا.	13	0.796
5	مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في ليبيا	41	0.944

من خلال الجدول (3) يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل مجموعة من عبارات استمارة الاستبيان ولجميع العبارات أكبر من (0.60) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات العينة على كل مجموعة من عبارات استمارة الاستبيان ولجميع العبارات، مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

4- خصائص مفردات عينة الدراسة:

من خلال الجدول (4) يلاحظ أن مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس ،ماجستير ، دكتوراه، يمثلون نسبة (62.5 %)، (23.2%)، (14.3%) على التوالي من جميع مفردات عينة الدراسة. كما أن مفردات عينة الدراسة وظيفتهم مالك مكتب المراجعة، شريك المراجعة، مدير المراجعة، يمثلون نسبة (88.4%)، (8.0%)، (3.6%) على التوالي من جميع مفردات العينة، ويرجع سبب الزيادة في نسبة مالكي مكتب المراجعة عن المراكز الوظيفية الأخرى إلى المحددات التي تم ذكرها في الإطار العام لهذه الدراسة. أيضا يلاحظ أن مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة، من 10 إلى أقل من 15 سنة، من 5 إلى أقل من 10 سنوات، أقل من 5 سنوات، يمثلون نسبة (72.3%)، (17.9%)، (5.4%)، (4.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة.

جدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

الخصائص	المجموعات	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	بكالوريوس	70	% 62.5
	ماجستير	26	% 23.2
	دكتوراه	16	% 14.3
	المجموع	112	% 100.0
المركز الوظيفي	مدير المراجعة	4	%3.6
	شريك المراجعة	9	%8.0
	مالك مكتب المراجعة	99	%88.4
	المجموع	112	%100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	% 4.5
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	6	% 5.4
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	20	% 17.9
	أكثر من 15 سنة	81	% 72.3
	المجموع	112	%100.0

5- اختبار الفرضيات الفرعية:

1.5- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول (5)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة موضوع الدراسة.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة موضوع الدراسة.

جدول (5) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع مثيلاتها في السنوات السابقة لنفس المنشأة.	3.91	0.705	-8.256	.000
2	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المنشأة المعدة مسبقا (كالموازنات التقديرية).	2.84	1.027	-1.445	.149
3	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع مثيلاتها لمنافسي المنشأة ضمن نفس النشاط.	2.57	.824	-4.802	.000
4	تتم مقارنة المعلومات المالية مع توقعات المراجع لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المراجع).	3.26	.908	-2.948	.003
5	يتم مراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص، فإذا كان بند معين ذو أهمية نسبية عالية يتم البحث عن وسيلة فحص أخرى غير الإجراءات التحليلية حتى يعتمد على نتائجها	2.63	.900	-3.991	.000
6	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع معلومات غير مالية ذات علاقة بما يتوقعه المراجع لهذه الأرقام أن تكون عليه.	3.87	.833	-7.550	.000
7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والتخطيط للمراجعة بناء على ذلك.	4.04	.787	-8.260	.000
8	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في أرقام البنود وتخطيط المراجعة بناء على ذلك.	3.97	.690	-8.499	.000
9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية وتخطيط المراجعة بناء على ذلك.	3.82	.738	-7.830	.000
10	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية استخدام وتخطيط المراجعة بناء على ذلك.	3.78	.707	-7.777	.000
11	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى المنشأة محل المراجعة والتخطيط للمراجعة بناء على ذلك.	2.66	.916	-3.603	.000
12	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق المنشأة محل المراجعة لأهدافها المعلنة التي إنشاءها من أجل تحقيقها.	3.07	.908	-.871	.384
13	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم قدرة المنشأة المراد مراجعتها على الاستمرار في أداء أنشطتها في المستقبل.	3.07	.984	-.811	.417
14	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتصميم برنامج المراجعة وتحديد نوع وكمية وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية ومن هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها.	3.81	.777	-7.597	.000

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
15	يتم سؤال إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة.	3.62	.923	-5.867	.000

من خلال الجدول رقم (5) نلاحظ:

أ- أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوي الدلالة المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) للعبارات أرقام (1)، (4)، (6)، (7)، (8)، (9)، (10)، (14)، (15). لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) للعبارات أرقام (2)، (12)، (13). لذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ت- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي الدلالة المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (3) للعبارات أرقام (3)، (5)، (11).

لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات. ولاختبار الفرضية المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول (6)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة موضوع الدراسة.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة موضوع الدراسة.

جدول (6) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة	3.3952	.48709	8.587	111	.000

من خلال الجدول (6) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (8.587) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.3952) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى أن المراجع الخارجي يستخدم معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا.

2.5- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول (7)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

جدول (7) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية ملائمة للمعلومات المراد تقييمها.	3.92	.659	-8.477	.000
2	يتم تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المراجع في بناء توقعاته حول الأرصدة والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة.	3.94	.675	-8.504	.000
3	يتم بناء توقعات حول الأرصدة والنسب المالية للمنشأة وتقييم مدى كون هذه التوقعات دقيقة بما يكفي للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية.	2.62	1.141	-3.272	.001
4	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصا إضافيا) بين الأرصدة والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة والتوقعات لهذه الأرصدة والنسب المالية.	2.51	.827	-5.405	.000
5	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع مثيلاتها في السنوات السابقة لنفس المنشأة.	3.88	.707	-8.209	.000
6	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المنشأة المعدة مسبقا (كالموازنات التقديرية).	3.26	1.011	-2.658	.008
7	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة	2.25	.788	-7.261	.000

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
	مع مثيلاتها لمنافسي المنشأة ضمن نفس النشاط.				
8	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المراجع.	2.81	.865	-2.217	.027
9	يتم مراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص، فإذا كان بند معين ذو أهمية نسبية عالية يتم البحث عن وسيلة فحص أخرى غير الإجراءات التحليلية حتى يعتمد على نتائجها	2.62	1.101	-3.359	.001
10	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع معلومات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه.	3.50	.794	-5.624	.000
11	يتم استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات.	3.60	.811	-6.290	.000
12	يتم استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كمية أدلة المراجعة التي يتم جمعها.	3.73	.671	-7.802	.000
13	يتم استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل تكلفة أدلة المراجعة التي يتم جمعها.	3.48	.995	-4.592	.000
14	يتم استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية لدى المنشأة محل المراجعة ضعيفين.	3.21	.853	-2.651	.008
15	يتم سؤال إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة ا لتي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة.	3.63	.794	-6.600	.000

من خلال الجدول رقم (7) يلاحظ أن:

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس **(3)** للعبارات أرقام (1)، (2)، (5)، (6)، (10)، (11)، (12)، (13)، (14)، (15). لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس **(3)** للعبارات أرقام (3)، (4)، (7)، (8)، (9). لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات. لاختبار الفرضية المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول (8)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها على النحو الآتي:

- الفرضية العدمية: لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

- الفرضية البديلة: يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

جدول (8) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا	3.2643	.52394	5.338	111	.000

من خلال الجدول (8) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (5.338) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.2643) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى أن المراجع الخارجي يستخدم معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا.

3.5- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول (9)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

- الفرضية العدمية: لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.
- الفرضية البديلة: يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.

جدول رقم (9) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع مثيلاتها في السنوات السابقة لنفس المنشأة.	3.91	.742	-8.133	.000
2	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المنشأة المعدة مسبقا (كالموازنات التقديرية).	3.59	.800	-6.288	.000
3	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل	2.39	.809	-6.347	.000

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
	المراجعة مع مثيلاتها لمنافسي المنشأة ضمن نفس النشاط.				
4	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المراجع لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم المراجع).	2.71	.926	-3.206	.001
5	يتم مراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص، فإذا كان بند معين ذو أهمية نسبية عالية يتم البحث عن وسيلة فحص أخرى غير الإجراءات التحليلية حتى يعتمد على نتائجها.	2.60	.885	-4.367	.000
6	تتم مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع معلومات غير مالية ذات علاقة بما يتوقعه المراجع لهذه الأرقام أن تكون عليه.	3.71	.824	-6.888	.000
7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد الحاجة إلى إضافة فقرة في تقرير المراجع حول الشك في استمرارية المنشأة محل المراجعة في المستقبل.	3.68	.762	-7.029	.000
8	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى كفاية أدلة المراجعة التي تم جمعها واختبارات المراجعة التي تم تنفيذها.	2.67	.934	-3.462	.001
9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى اتفاق القوائم المالية مع توقعات المراجع الناتجة عن دراسته للمنشأة محل المراجعة وبيئتها.	3.49	.940	-4.956	.000
10	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد أي أرقام غير عادية في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل المراجعة السابقة.	3.71	.812	-6.934	.000
11	يتم سؤال إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة وتحديد مدى الحاجة إلى القيام بإجراءات مراجعة أخرى.	3.06	.980	-.759	.448

من خلال الجدول (9) يلاحظ أن:

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) للعبارات أرقام (1)، (2)، (6)، (7)، (9)، (10). لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) للعبارة رقم (11). لذلك نقبل الفرضية العدمية لهذه العبارة وهذا يدل على أن درجة الموافقة على هذه العبارة متوسطة.

ت- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (3) للعبارات أرقام (3)، (4)، (5)، (7). لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية المتمثلة في مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة

بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (10)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.

جدول (10) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة	3.2281	.49808	4.846	111	.000

من خلال الجدول (10) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (4.846) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.2281) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى أن المراجع الخارجي يستخدم معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة في ليبيا.

4.5- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول (11)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا توجد معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.
- **الفرضية البديلة:** توجد معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

جدول (11) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المراجع الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة.	3.86	.826	-7.560	.000
2	غياب إطلاع المراجع الخارجي على الأساليب الحديثة المطبقة في الإجراءات التحليلية.	3.99	.704	-8.534	.000
3	سوء تفسير النتائج المتوصل إليها عند تطبيق الإجراءات التحليلية.	4.00	.794	-8.130	.000
4	عدم دقة التقديرات الموضوعة من طرف المراجع الخارجي حول وجود الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.	4.03	.741	-8.354	.000
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المطبقة على مستوى المنشأة.	4.21	.673	-8.923	.000
6	التغير الكبير في المبادئ المحاسبية المطبقة داخل المنشأة الواحدة وعلى مستوى المنشآت التي تعمل في نفس النشاط.	4.09	.665	-8.803	.000
7	غياب المعايير المنطقية للنشاط في القطاع الذي تنشط فيه المنشآت محل المراجعة	3.69	.760	-7.048	.000
8	عدم تعاون الإدارة في تقديم المعلومات الضرورية لعمل المراجع الخارجي.	3.96	.606	-8.875	.000
9	عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المراجع الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية.	4.21	.924	-8.103	.000
10	عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة مدى استخدام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية.	4.16	.973	-7.901	.000
11	عدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية المراجعة بما فيها الإجراءات التحليلية.	4.07	.611	-8.997	.000
12	عدم اهتمام المنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها.	4.17	.869	-8.159	.000
13	عدم وجود دورات تدريبية تمكن المراجع الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية.	4.04	.747	-8.404	.000

من خلال الجدول (11) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة المتمثلة في مدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة. لذلك نرفض الفرضية العدمية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات. ولاختبار الفرضية المتعلقة بمدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول (12)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا توجد معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

- **الفرضية البديلة:** توجد معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة قيد الدراسة.

جدول (12) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات بمدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة الليبية

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى وجود معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة	4.0357	.41391	26.481	111	.000

من خلال الجدول (12) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (26.481) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.0357) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى أن هناك معوقات أمام استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة.

اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة:

لاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بالفرضية الرئيسية المتمثلة في مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية والمتمثلة في (مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة، مدى استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة ومدى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير)، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول (13)، حيث كانت الفرضية العدمية والبديلة لها على النحو الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في البيئة الليبية.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في البيئة الليبية.

جدول (13) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية بمكاتب المراجعة الليبية

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام المراجع الخارجي لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية	3.3025	.47563	6.730	111	.000

من خلال الجدول (13) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (6.730) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.3025) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى أن المراجع الخارجي يستخدم معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في ليبيا.

5- تحليل النتائج: يمكن تقسيم النتائج إلى نتائج رئيسية وأخرى فرعية، وذلك على النحو التالي:

- **النتائج الرئيسية:**

أ. استخدام المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية خلال التخطيط لعملية المراجعة وتحليل مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة الليبية:

1. تبين أن معظم المراجعين في هذه المرحلة يقومون باستخدام الأساليب التحليلية التي تمكنهم فقط من إجراء ثلاثة أنواع من المقارنات، حيث تساعدهم تلك الاجراءات على فهم طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة واكتشاف التقلبات غير العادية في أرقام البنود، وتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة أو احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط المراجعة بناء على ذلك، كما يتم من خلالهم تحديد نوع وكمية وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية ومن هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها، الأمر الذي يسهل على المراجع اعداده لخطة وبرنامج المراجعة. كما يقومون في هذه المرحلة بالاستفسار من إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة.
2. اتضح أن اغلب المراجعين خلال هذه المرحلة يقومون بتجاهل نوعين من المقارنات، وبذلك هم لا يقومون بتقدير كل من خطر عدم تحقيق المنشأة محل المراجعة لأهدافها المعلنة، وخطر عدم قدرة المنشأة المراد مراجعتها على الاستمرار في أداء أنشطتها في المستقبل، كما نلاحظ انهم خلال هذه المرحلة لا يقومون بمراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص، ولا يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى المنشأة محل المراجعة والتخطيط للمراجعة بناء على ذلك.

ب- استخدام المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة الليبية:

1. تبين أن معظم المراجعين الخارجيين خلال هذه المرحلة يقومون باستخدام الأساليب التحليلية التي تمكنها من إجراء فقط ثلاث أنواع من المقارنات، حيث تساعدهم تلك الإجراءات على تقليل الاختبارات التفصيلية للبنود، وبالتالي تقليل كمية وتكلفة أدلة المراجعة التي يتم جمعها، كما يقومون بتحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية ملائمة للمعلومات المراد تقييمها، بالإضافة إلى تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المراجع في بناء توقعاته حول الأرصدة والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة، كما يقومون بالاستفسار من إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة.
2. نلاحظ أن معظم المراجعين في هذه المرحلة يقومون بالتخلي عن أنواع اخرى من المقارنات، مما يؤدي إلى عدم وضع توقعات حول الأرصدة والنسب المالية للمنشأة لتقييم مدى كون هذه التوقعات دقيقة بما يكفي للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية، كما لا يتم تحديد الفروقات المقبولة التي لا تحتاج فحصا إضافيا بين الأرصدة والنسب المالية للمنشأة والتوقعات لهذه الأرصدة والنسب المالية، أيضا لا يتم مراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص، كما يقوم المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية لدى المنشأة ضعيفين، في الوقت الذي عليهم تركها واستخدام اختبارات التفاصيل.

ت- استخدام المراجع الخارجي معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية في مرحلة عملية المراجعة النهائية وقبل اعتماد التقرير بمكاتب المراجعة الليبية:

1. تبين ان أغلب المراجعين خلال هذه المرحلة يستخدمون الأساليب التحليلية التي تمكنهم من إجراء ثلاث أنواع من المقارنات، حيث تساعدهم هذه الإجراءات في تحديد الحاجة إلى إضافة فقرة في تقرير المراجع حول الشك في استمرارية المنشأة في المستقبل، بالإضافة لتحديد مدى اتفاق القوائم المالية مع توقعات المراجع الناتجة عن دراسته للمنشأة محل المراجعة وبيئتها. وتحديد أي أرقام غير عادية في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل المراجعة السابقة.
2. يقوم المراجعين خلال هذه المرحلة بالتخلي عن نوعين أخرين من المقارنات حيث أنهم لا يستخدمون الإجراءات التحليلية في تحديد مدى كفاية أدلة المراجعة التي تم جمعها واختبارات المراجعة التي تم تنفيذها، كما لا يتم الاستفسار من إدارة المنشأة محل المراجعة عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة المنشأة وتحديد مدى الحاجة إلى القيام بإجراءات مراجعة أخرى.

ث- المعوقات التي تحيل دون استخدام معيار المراجعة الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة بمكاتب المراجعة الليبية:

1. عدم توفر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي من أجل استخدام الإجراءات التحليلية، فعلى الرغم من تمتع المراجعين المشاركين بأكثر من 15 سنة خبرة في مجال المراجعة وذلك بنسبة (72.3 %)، إلا أنه يوجد ضعف في الكفاءة المهنية وخبرة المراجع الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة. كما يوجد غياب ملحوظ لاطلاع المراجع الخارجي على الأساليب الحديثة المطبقة في الإجراءات التحليلية.

2. عدم اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بضرورة استخدام الإجراءات التحليلية، حيث لا توجد معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المراجع الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية، كما لا توجد هيئات رقابية لمراقبة مدى استخدام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية، بالإضافة لعدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية المراجعة بما فيها الإجراءات التحليلية. فضلا عن عدم اهتمام المنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها، وعدم وجود دورات تدريبية تمكن المراجع الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية.

- **نتائج الدراسة الفرعية** : بناء على اختبار الفرضيات و تحليل نتائج الدراسة تم الوصول الى النتائج الآتية:

1. إن اكثر نوعين من المقارنات استخداما هما مقارنة المعلومات المالية المشتقة من قوائم المنشأة المالية مع مثيلاتها في السنوات السابقة لنفس المنشأة، وكذلك مقارنة تلك المعلومات مع معلومات غير مالية ذات العلاقة حيث يتم استخدامهما في مختلف مراحل عملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية يدخل ضمن الإجراءات الأساسية في عملية المراجعة اما النوع الأخر فنظرا لسهولة وبساطة استخدامه بالإضافة لانخفاض تكلفتهم مقارنة مع الإجراءات الاخرى.
2. تبين أن المراجعين يكتفون بمقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع توقعات المنشأة المعدة مسبقا أثناء عملية المراجعة وفي المراجعة النهائية متجاهلين بذلك استخدامها خلال تحليل المخاطر، وبما أن المراجع يقوم بالتواصل مع إدارة المنشأة والقيام بجمع المعلومات اللازمة فقد يفسر ذلك رغبته في استخدامها كأداة لتحليل المخاطر إلا أن ما يعيقه تأخر إدارة المنشأة في تقديم التنبؤات والميزانيات التقديرية لها، الأمر الذي يجعلهم يأجلون استخدامها للمراحل الأخرى.
3. أن أقل المقارنات استخداما في البيئة الليبية هي مقارنة المعلومات المالية المشتقة من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة مع مثيلاتها لمنافسي المنشأة ضمن نفس النشاط، ويرجع ذلك إلى التغير الكبير في المبادئ المحاسبية المطبقة داخل المنشأة الواحدة وعلى مستوى المنشآت التي تعمل في نفس النشاط، وغياب المعايير المنطقية للنشاط في القطاع الذي تنشط فيه المنشآت محل المراجعة.
4. يقوم المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية أثناء عملية المراجعة حتى لو كان النظام المحاسبي والرقابة الداخلية لدى المنشأة ضعيفين، في الوقت الذي يجب عليهم إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا واستُنتج وجود أخطاء مادية لم يمنعها. أو يكتشفها هذا النظام فعلى المراجع توسيع نطاق استخدام الاختبارات

الأساسية، أيضا إذا كانت المنشآت محل المراجعة تتمتع بنظام محاسبي غير فعال فمن المفترض أن يقلل ذلك من ثقة المراجع في القوائم المالية لها، وبالتالي فإن مستوى مخاطر الرقابة سيزداد، مما يستوجب من المراجع التوسع في استخدام الإجراءات الأساسية، فهذا يعني أن المراجع في هذه المرحلة يركز على مزايا محددة للإجراءات التحليلية والمتمثلة في تقليل الاختبارات التفصيلية وتخفيض تكلفة وكمية أدلة المراجعة متجاهلا بذلك مزايا تخفيض مخاطر الاكتشاف التي سوف تزيد من فاعلية عملية المراجعة.

5. إن خفض المراجعين لتكلفة وكمية أدلة المراجعة أثناء عملية المراجعة قد يزيد من درجة المخاطر تحديدا بعد افادتهم باستخدام الإجراءات التحليلية حتى لو كان نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمنشآت محل المراجعة ضعيفين، كذلك عدم إجراء نوعين من المقارنات أثناء تحليلهم للمخاطر، حيث تتناسب كمية أدلة المراجعة طرديا مع درجة الخطر، فكلما زادت درجة الخطر التي تم تحديدها في مرحلة تقييم المخاطر كلما زادت كمية الادلة الواجب جمعها المتعلقة بهذا العنصر وفي هذه الحالة يجب على المراجع جمع اكبر قدر من الادلة المتعلقة، أيضا تتناسب كمية الادلة عكسيا مع التكلفة فعلى المراجع ان يوازي دوما بين المنفعة من جهة و الجهد والمال و التكلفة من جهة اخرى، فاذا فاقت التكلفة المنفعة المرجوة منها، فعلى المراجع البحث عن أدلة أقل تكلفة تتناسب مع الفائدة المطلوبة.
6. إن المراجعون في مختلف مراحل المراجعة يستخدمون الإجراءات التحليلية دون مراعاة الأهمية النسبية حيث إذا كانت الأهمية النسبية للبند قيد الفحص عالية جدا فلا يتم البحث عن وسيلة فحص أخرى غير الإجراءات التحليلية حتى يعتمد على نتائجها، وهنا نلاحظ استخدام خاطئ للإجراءات التحليلية يدل على ضعف الكفاءة المهنية والخبرة للمراجع حول كيفية استخدام الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها. حيث تتناسب كمية الادلة تناسبا طرديا مع الأهمية النسبية للبند محل الفحص.
7. يعتبر المراجعين أن ضعف نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المطبقة على مستوى المنشأة إحدى معوقات استخدام الإجراءات التحليلية، وذلك على الرغم من ان المراجعين عند تحليل المخاطر لا يستخدمون الاجراءات التحليلية في تقدير امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما يقومون اثناء عملية المراجعة باستخدام الاجراءات التحليلية على الرغم من ضعف نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي إلا أننا نرى هنا أنهم يدركون أهمية قوة نظام الرقابة الداخلية في فعالية الاجراءات التحليلية.
8. إن عدم قيام المراجعين أثناء عملية المراجعة بوضع توقعات حول الأرصدة والنسب المالية للمنشأة ولا بتقييم مدى كون هذه التوقعات دقيقة بما يكفي للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية، بالإضافة لعدم تحديد مدى كفاية أدلة المراجعة التي تم جمعها واختبارات المراجعة التي تم تنفيذها عند المراجعة النهائية، كل ذلك يؤدي إلى عدم دقة التقديرات الموضوعة من طرف المراجعين حول وجود الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بالتالي سوء تفسير النتائج المتوصل إليها.

6- التوصيات: اعتمادا على النتائج التي تم التوصل إليها يتم التوصية بالآتي:

1- الرفع من الكفاءة المهنية وخبرة المراجع الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة، من خلال عمل دورات تدريبية تمكن المراجع الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية.
2- إطلاع المراجع الخارجي على الأساليب الحديثة المطبقة في الإجراءات التحليلية.
3- مراعاة الدقة في تفسير النتائج التي تم التوصل إليها عند تطبيق الإجراءات التحليلية.
4- مراعاة الدقة في التقديرات الموضوعة من قبل المراجع الخارجي حول وجود الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
5- مراعاة الأهمية النسبية للبند قيد الفحص عند استخدام الإجراءات التحليلية
6- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية داخل المنشأة الواحدة وعلى مستوى المنشآت التي تعمل في نفس النشاط.
7- توفير المعايير المنطقية للنشاط في القطاع الذي تنشط فيه المنشآت محل المراجعة
8- التعاون في تقديم المعلومات الضرورية لعمل المراجع الخارجي.
9- إيجاد معايير وسياسات وتشريعات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المراجع الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية.
10- قيام الدولة باستخدام هيئات رقابية لمراقبة مدى استخدام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية.
11- توفير إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية المراجعة بما فيها الإجراءات التحليلية.
12- الاهتمام بالمنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها.

ABSTRACT

The study aimed to identify the extent to which the external auditor uses International Auditing Standard no. (520) for analytical procedures. Therefore, the study environment was represented in the audit offices approved by the Central Bank of Libya. The study relied on the descriptive and analytical approach as the method of the study, and the questionnaire form was used as a means to poll the views of the study sample individuals, and the statistical program (SPSS) was used to analyze the data and test hypotheses. The study concluded that there is a use by the external auditor in Libya of the analytical procedures contained in International Auditing Standard no. (520), but this use is surrounded by many difficulties that limit its use of the standard as required. The study also recommended the need for professional bodies and organizations to pay attention

to the use of analytical procedures, and to provide scientific and practical qualification for the external auditor.

قائمة المـراجــع

- أبو زيد، كمال خليفة، البدوي، منصور أحمد، حسن، شريفة علي،(2006)، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية. لم يذكر أي طبعة، الناشر المكتب العالمي الحديث، الإسكندرية، مصر .
- أبو ميالة، سهيل، زباينة، سعيد، (2013)، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (520)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد (11): 279-314.
- إجبارة، عبد المنعم حسن، يوسف ممدو حميدي، (2014)، دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في تطوير جودة المراجعة، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراتة، ليبيا، العدد (1) ديسمبر 2014، ص236-260.
- الباز ، علاء جواد (2015)، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية رسالة ماجستيرغير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.
- بيوض، نجيب سالم محمد على محمد الزوام، (2014)، أهمية إدراك المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد (13): 73-94.
- ايمان، عميرش 2017. مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي. أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف. الجزائر .
- البتي، عمران عامر ، (2018)، نحو تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا، مجلة الأستاذ العدد ربيع 2018، طرابلس، ليبيا من ص205-240.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010) "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة ومراجعة الحسابات والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء 1، عمان.
- الجازوري، صالح أبو بكر. 2015. أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم الحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.

- حياة، عيساوي، (2015)، أهمية الأداء المالي بواسطة المراجعة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خضير – بسكرة– الجزائر.
- خرواط، عصام الدين السائح، (2012)، دراسات معاصرة في مراجعة الحسابات، لم يذكر أي طبعة، منشورات جامعة الجبل الغربي، بنغازي، ليبيا.
- زقوت، محمود يحيى (2016)، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- سهام، مردودي، (2015)، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. أطروحة دكتورة غير منشورة. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- سمية، يراهيمي، (2016)، مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خضرة بسكرة، الجزائر.
- ضو، تبيان الفاضل محمد نور، (2018)، دور المراجعة التحليلية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- العمامي، مبروكة عبد النبي عبد الله، (2007)، اتجاهات المراجع الخارجي نحو أسلوب المراجعة التحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، ليبيا.
- قريط، عصام، (2009)، مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25(1): 431–454.
- الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار. 2008. تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الاردن د مجلة جامعة البتراء، للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد (2):1–29.
- لطفي، أمين السيد، (2004)، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- المطيري، محمد عايش عبد، (2011)، مدى التزام مكتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان.
- محمد، سارة محمد برمه، خليل، عبد الرحمن عادل، حسين، أسعد مبارك. 2016. دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 17(2):136–158.

- موسى، علي محمد. 2013. اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، مجلة الجامعة، 2(15):309-342.

المراجع الاجنبية:

1. Eldarragi, A.M. (2008) an investigation into the audit expectation in Libya. Doctor of Philosophy thesis school of Accounting & Finance Faculty of Commerce, University of Wollongong
2. Faraj, S. K & Akbar, S. (2010) an empirical investigation of the Libyan audit market: Perceptions of auditor's independence. Article in J for. Global Business Advancement, University of Liverpool, Management School, Chatham Street,, UK
3. Pinho. C. S & Santas. P. G & all, (2013), Why auditors increasingly, rely on analytical procedures, An empirical approach in Portugal, Auditing (A11)
4. Zakari. M & Menacere. KM (2012) the challenges of the quality of audit evidence inLibya. Business & Law School, Liverpool John Moores University, UK. African. Accounting, Auditing & Finance, Vol. 1, No. 1, 2012.