



آفاقى اأناصاأة

Āfāqiqtišādiyyā

مألة علمية دولية مأكمة تصأر نصف سنوياً عن  
كلية الاأناصاأ والتأارة بأأمة المرأب

رقم الإيأاع القانونى بأار الكأب الوطنىة: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

مأى اسأأام إأراءاأ المأرأعة الأألىة فى مراحل المأرأعة من أبل

مأرأعى أىوان المأسابة اللىبى

"أرأسة مىأانىة من وأهة نظر مأرأعى أىوان المأسابى اللىبى بالمنأقة الغربىة"

أ. أبو القاسم مأمود أبوسأالة

abdelsalam.elbariky@uob.edu.ly

كلية الاأناصاأ والتأارة/ أأمة المرأب

المؤأفون Authors

**Cite This Article:**

إأأبس أهة المأقالة (APA):

أبو سأالة، أبو القاسم مأمود. (2021). مأى اسأأام إأراءاأ المأرأعة الأألىة فى مراحل المأرأعة من أبل مأرأعى أىوان المأسابة اللىبى أرأسة مىأانىة من وأهة نظر مأرأعى أىوان المأسابى اللىبى بالمنأقة الغربىة. مألة آفاق اأناصاأة. [14]7. 186-153.

## مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي

"دراسة ميدانية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الغربية"

### المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة، ومعرفة صعوبات استخدام الاجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية والمعلومات الإحصائية من عينة الدراسة، حيث تم توزيع عدد (30) استمارة على عينة من مجتمع الدراسة، وبعد منح المشاركين فترة كافية للإجابة على أسئلة الاستبيان، تم استلام عدد (27) من الاستمارات الموزعة، وقد تم استخدام كل من أساليب الإحصاء الوصفي والاستنتاجي من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات واستخلاص النتائج بأسرع وقت وأكثر دقة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي أكدوا استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية الوصفية، وكذلك إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة، في حين توصلت الدراسة إلى استخدام متدني لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، وكذلك خلصت الدراسة إلى وجود صعوبات في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، واعتماداً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة إلزام المراجعين بالديوان باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية بشكل أفضل وخاصة إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة.

الكلمات الدالة: الاجراءات التحليلية، المراجعة التحليلية، ديوان المحاسبة.

---

## **The Extent of Applying analytical Auditing Procedures in Libyan Audit Bureau**

*From Libyan Audit Bureau`s Auditors Perspectives*

### **Abstract**

This study aims at identifying the extent of applying analytical auditing procedures in Libyan Audit Bureau, and to detect difficulties that may affect applying the analytical procedures in auditing. To achieve these objectives, the study used the descriptive analytical approach, through a questionnaire survey conducted and distributed on a random sample of (30) auditors who are working in Libyan Audit Bureau in western region, and at the end (27) questionnaires were returned. The results of study show that Libyan Audit Bureau`s auditors have confirmed that they are applying descriptive analytical auditing procedures, and simple quantitative analytical auditing procedures. However, the results discover that the applying of advanced analytical auditing procedures was low. Moreover, the results of study reveal that there are some difficulties in using analytical auditing procedures. Finally, according to the results of study the author conducted some useful recommendations to overcome the difficulties in using analytical auditing procedures.

**Key Words:** Auditing, Analytical Procedures, Analytical Auditing, Libyan Audit Bureau.

## 1. مقدمة

يقوم المراجع في سبيل وصوله إلى الرأي الموضوعي في القوائم المالية، بالكثير من الأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية المراجعة واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار عينات المراجعة، والتي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المتضمنة لتلك الحسابات، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفاصيل أو إلى معلومات إضافية. ومن ثم فإن استخدام هذه الإجراءات يساعد المراجع في الوصول إلى المستوى المطلوب من عملية المراجعة وبما يعزز جودة عملية المراجعة، والثقة بمهنة المراجعة عموماً. ونظراً للأهمية التي تحتلها إجراءات المراجعة التحليلية فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1983م دليل المراجعة الدولي رقم (12) بعنوان الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1983م ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية. وتعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المراجع في عملية المراجعة خاصة عند قيامه بعمل برنامج المراجعة إذ يركز المراجع على البنود التي يتوقع أن تكون بها أخطاء جوهرية ويطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه (قريط، 2009، ص432).

ويعتبر الوصول إلى الرأي السليم حول عدالة تمثيل القوائم المالية من طرف مراجع الحسابات يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة وكثير من الأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية المراجعة واختبار نظام الرقابة الداخلية واختبار عينات المراجعة، ونظراً لأنه لا يوجد نشاط مراجعة خالياً من المخاطر، فإن الوصول إلى ذلك الرأي لا يخلو أيضاً من المخاطر التي أصبحت أمراً واقعاً يهدد المراجع في كافة مراحل عمله، وتؤثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المراجع بعدالتها أو عدم عدالتها، ويحاول المراجع العمل على تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن من خلال استخدام أساليب ووسائل مراجعة مناسبة، ومن هذه الأساليب أسلوب الإجراءات التحليلية التي تساعد المراجع في الوصول إلى المستوى المطلوب من عملية المراجعة، وبما يعزز جودة عملية المراجعة، والثقة بمهنة المراجعة عموماً (أبوميالة وزبينة، 2013، ص282).

وفي ضوء ما سبق ولما كان ديوان المحاسبة الليبي بحاجة إلى إجراءات لضبط أدائه ومتابعة دقة وسلامة عملياته، تبرز الحاجة إلى قيام مراجعي حسابات المؤسسات الحكومية إلى القيام بالمراجعة التحليلية عند تنفيذ مهامهم بدءاً من مرحلة التخطيط وانتهاء بإعداد التقرير النهائي بنتائج عملية المراجعة.

## 2. مشكلة الدراسة:

تتأثر مهنة المراجعة بظروف البيئة التي تعمل فيها وبطبيعة العصر الذي تشهده، ويقاس تطور تلك المهنة بمدى مواكبتها للتطورات في البيئة المحيطة بها، وفي حقيقة الأمر فقد تطورت مهنة المراجعة تطوراً كبيراً في السنوات الأخيرة نتيجة للتطور الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي، وتعتبر أساليب المراجعة التحليلية أحد الأساليب الحديثة التي انتشر استخدامها في المراجعة في الوقت الحالي، (سهايم، 2015) (فريد، 2017) وهي تعتبر تطوراً طبيعياً للأساليب التقليدية المستخدمة في عملية المراجعة، وتتبع مشكلة الدراسة من الخطورة المترتبة على عدم امتثال المراجعين في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق مما يترتب عليه قصور وضعف في المعلومات الواردة في القوائم المالية (Kritzinger & Barac, 2017)، (محمد، 2016)، ولكل أسلوب للمراجعة عوامل يكون لها تأثير على استخدامها في كافة مراحلها (Matrood et al, 2019). وديوان المحاسبة الليبي من الجهات المسؤولة عن عملية الرقابة في ليبيا، والذي بدوره يقوم بعمليات الرقابة على المال العام في الدولة، والتأكد من

سلامة استخدامه، وإدارته بكفاءة وفاعلية. ومع الإقرار بالدور الأساسي الذي يشكله ديوان المحاسبة في الرقابة على إيرادات، ونفقات الدولة لا بد من البحث عن المقومات الأساسية التي تشكل عناصر نجاحه، وضمان كفاءته وفاعليته. وعلى اعتبار أن مؤسسات الدولة هي من الدوائر العامة، والخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي، فقد ارادت هذه الدراسة ضرورة التعرف على مستوى استخدام الإجراءات التحليلية لديوان المحاسبة وفاعليته في تطبيقها في مؤسسات الدولة.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيس الآتي:

ما مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي؟

### 3. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي من خلال:

1. تسليط الضوء على أهمية المراجعة التحليلية في امداد المراجع بأدلة اثبات موضوعية عند تنفيذه لعمله المهني.
2. الوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية (الوصفية) في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
3. الوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية الكمية (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
4. الوقوف على استخدام الإجراءات التحليلية الكمية (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق النقدي - تحليل السلاسل الزمنية) في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
5. التعرف على صعوبات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات.

### 4. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال معالجتها لموضوع حيوي ومهم بالنسبة لممارسي مهنة المراجعة عموماً والمراجعين في ليبيا على وجه الخصوص، إذ أن تسليط الضوء على مختلف الجوانب المتعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية سوف يساهم في تطوير وظيفة المراجعة والنهوض بها إلى المستوى المطلوب، وبالتالي فإن الوقوف على هذا الدور الذي يقوم به المراجع وتقييمه سوف يدفع بسبل الارتقاء بدور واداء المراجعين تمكيناً لهم من خدمة المؤسسات الاقتصادية، ومن جهة أخرى فإن النتائج التي ستتوصل إليها الدراسة ستكون ذات أهمية خاصة بالنسبة للجهات المشرفة على مهنة المراجعة لمؤسسات الدولة في ليبيا والمنظمة لها وصولاً بها إلى المستوى المنشود، ومن ثم فإن معرفة تلك الجهات بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لأهميتها، وكذلك معوقات تطبيقها التي ستتوصل إليها الدراسة، أمر مهم يساعد تلك الجهات على النجاح في اداء أدوارها المختلفة في سبيل الارتقاء بمهنة المراجعة وبأداء المراجعين في ليبيا في مجالات المزاولة المهنية، وكما انها تدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال في بيئة الرقابة المالية الممارسة على الجهات الخاضعة للرقابة في دولة ليبيا، وبالإضافة سوف يكون لهذه الدراسة أثر على زيادة المعرفة لدى المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة، وتطويرها حتى ترتقي إلى المستوى الذي يجب ان تكون عليه.

### 5. فرضيات الدراسة:

يوجد لهذا الدراسة فرضية رئيسية واحدة ويشق منها عدة فرضيات فرعية للوصول إلى تحقيق هدف الدراسة.

## الفرضية الرئيسية:

**H<sub>a</sub>**: يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة.

وتشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

**H<sub>a1</sub>**: يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) لدى قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

**H<sub>a2</sub>**: يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

**H<sub>a3</sub>**: يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق النقدي - تحليل السلاسل الزمنية) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

**H<sub>a4</sub>**: هناك صعوبات لتطبيق الاجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة.

## 6. الدراسات السابقة:

دراسة: (Matrood et al, 2019), بعنوان: أثر تطبيق الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي في تحسين الأداء: AN وفقاً لمعيار ISA 520 بشأن التدقيق, وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مراجعي الحسابات في العراق للمعيار الدولي ISA 520 بشأن التدقيق لضمان العدل ووضوح البيانات المالية, وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يساعد المراجع في تخطيط وتوقيت الفحص لما له من تأثير هام في الكشف عن التلاعب وتحريف البيانات المالية, وكذلك خلصت الدراسة إلى انه هناك معوقات منها عدم إجراء الدورات التدريبية للمراجعين العراقيين قد يمنع المراجع العراقي من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

دراسة: (سهام وأخرون، 2018)، بعنوان: فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها تحسين أداء عملية المراجعة - دراسة ميدانية، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فعالية أساليب الإجراءات التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة من خلال توضيح أهمية الإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث (وصفية، بسيطة، متطورة)، وكذلك هدفت الدراسة التعرف على أهم التقنيات المستخدمة ومعرفة فيما اذا كان هناك أية مشاكل أو عوائق تحد من استخدام المراجعة التحليلية والدور الذي تلعبه في الرفع من كفاءة وفعالية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ان اساليب المراجعة التحليلية لها دور فعال في الرفع من كفاءة المراجعة، وتحقيق نتائج جيدة من حيث أداء المراجع بإتباعه أساليب المراجعة التحليلية.

دراسة: (Kritzinger & Barac, 2017), بعنوان: تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة العملية: منظور جنوب أفريقي، وهدفت هذه الدراسة إلى وهو التحقيق في تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة من قبل المراجعين الجنوب أفريقيين، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن المراجعين في جنوب إفريقيا ترى أن الإجراءات التحليلية تضيف قيمة إلى المراجعة وأن استخدامها يعزز كفاءة التدقيق وفعاليتها، كما خلصت الدراسة إلى أن المراجعون في جنوب إفريقيا يطبقون إجراءات تحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة، وانه تم تحديد العوامل التي لها تأثير على الاستخدام الإجراءات التحليلية: منهجية مخاطر الأعمال متسارع التقدم في التكنولوجيا ، والاستخدام المتزايد للأموال غير المالية، معلومات لتقييم مدى معقولية البيانات المالية.

دراسة: (فريد، 2017)، بعنوان: دور أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة، وهدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الاجراءات التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من

النتائج أهمها: عدم الامام التام بالمعايير الدولية الخاصة بالإجراءات التحليلية من قبل مدققي الديوان كما تبين أن القصور في استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل المراجعة والتي يمارسها مراقبي الديوان يؤثر في كفاءة وفاعلية المراجعة، وكذلك وجود صعوبات قد تواجه مراقبي الديوان في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية وهذا يؤثر في كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

**دراسة: (محمد، 2016)،** بعنوان: دور الاجراءات التحليلية في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي - دراسة ميدانية، وهدفت هذه الدراسة إلى إزالة الغموض الذي يكتشف أساليب المراجعة التحليلية وذلك من خلال مختلف جوانبها، وكذلك هدفت الدراسة إلى بيان كيفية مساهمة أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، تساهم المراجعة التحليلية في التعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة، ومعرفة مواطن القوة والضعف التي على اساسها يقوم محافظ الحسابات بأداء اختبارات اكثر تفصيلاً في عمليات المراجعة، الاعتماد على الأساليب الكمية في أداء عملية المراجعة يؤدي إلى تأكد محافظ الحسابات بدرجة معقولة من مدى صحة وعدالة القوائم المالية.

**دراسة: (الباز، 2015)،** بعنوان: مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، وهدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الاجراءات التحليلية، وما ينتج من ايجابيات عديدة على مهنة المراجعة من خلال الاستخدام الامثل لها، كما هدفت إلى بيان مدى مساهمة الاساليب غير الكمية والاساليب الكمية والاساليب الكمية المتقدمة على تقليص فجوة التوقعات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك دور واضح لاستخدام كل من الاجراءات التحليلية (الوصفية، و الكمية البسيطة، والكمية المتقدمة) كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات، وأن قدرة وكفاءة المراجع الخارجي تعمل على تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد في تقليص فجوة التوقعات.

**دراسة: (الجازوي، 2015)،** بعنوان: أثر استخدام المراجع الخارجي اللبيي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاختفاء الجوهرية، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المراجع الخارجي اللبيي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاختفاء الجوهرية، كما انها هدفت إلى التحقق من استخدام أساليب المراجعة التحليلية من قبل مجتمع الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجعين اللبييون أكدوا استخدامهم لأساليب المراجعة التحليلية الوصفية، وكذلك أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة، في حين اظهرت النتائج إلى تدني في مستوى استخدام اساليب المراجعة التحليلية المتقدمة، وكذلك خلصت الدراسة إلى ان استخدام المراجعين اللبييون لأساليب المراجعة التحليلية ساعدهم في اكتشاف الاحتيال في التقارير المالية، وكما ساعدهم في اكتشاف الاختفاء الجوهرية.

**دراسة: (Abidin & Baabbad, 2015)،** استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراجعي الحسابات اليمينيين، وهدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في مدى استخدام المراجعين اليمينيين لإجراءات المراجعة التحليلية خلال مراجعة البيانات المالية للعميل، كما تهدف الدراسة إلى دراسة مرحلة إجراءات المراجعة التي يقوم المراجعين اليمينيون بتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية، كذلك تحدد الدراسة العلاقات بين عوامل الأهمية واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إلى أن الإجراءات التحليلية قد تم استخدامها بنسبة عالية من قبل عمليات المراجعة في شركات مراجعة أكبر وعالية الخبرة مقارنة بشركات المراجعة الصغيرة والمنخفضة الخبرة حيث أظهرت النتائج نسبة منخفضة، ومع ذلك فإن دور تصور المراجعين تجاه الإجراءات التحليلية أثبتت أن لها تأثيراً كبيراً في استخدام الإجراءات التحليلية.

دراسة: (Pinho, 2015), بعنوان: فائدة الإجراءات التحليلية: أسلوب تجريبي في قطاع المراجعة في البرتغال، وهدفت الدراسة إلى دراسة تطبيقية لمراجعة الحسابات المالية في البرتغال، وكما تهدف الدراسة إلى تقييم مدى الإجراءات التحليلية المستخدمة خلال عملية المراجعة المالية في البرتغال، في جميع مراحل المراجعة المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: بشكل عام وبغض النظر عن حجم شركة المراجعة والطريقة التي يعمل بها المحترفون في عملية المراجعة، لا يزال المراجعون البرتغاليون يستخدمون الإجراءات التحليلية بشكل متكرر أثناء مرحلة التخطيط وليس خلال مرحلة جمع الأدلة ومرحلة تكوين الرأي.

دراسة: (أبو شرح، 2012)، بعنوان أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة على للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وهدفت الدراسة إلى بيان اثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها قيام مكاتب المراجعة باستخدام كل من توقعات العميل وتوقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات تتعلق بدقة البيانات المالية، وتحديد البنود التي تتطلب بذل المزيد من الجهود لتحديد مواطن الضعف والعمل على زيادة الاحتياجات اللازمة بشأنها، إلى جانب القيام بمتابعة تقييم مدى كفاءة المخصصات المتعلقة بالديون المشكوك فيها والإفصاح عنها وفقاً للأصول الواجبة، فضلاً عن قيام مكاتب المراجعة باستخدام البيانات غير المالية لأغراض الرقابة وتحقيق أهداف المنشأة.

دراسة: (Al Weshah et al, 2012), بعنوان: استخدام نظم المعلومات المحاسبية في أداء الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين في القطاع العام في الاردن، وهدفت الدراسة إلى قياس وتقييم استخدام معلومات النظم المحاسبية في أداء الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين في القطاع العام في الاردن، ودورها في تعزيز الدليل في نتائج المراجعة، كما هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بأهمية الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، كما خلصت الدراسة إلى ان المراجعين الداخليين والخارجيين يستخدمون الإجراءات التحليلية بشكل متوسط، مع ملاحظة أن الاجراءات التحليلية المتقدمة هي الأقل استخداماً ذلك لأنها تحتاج إلى مهارات في التحليل الإحصائي.

دراسة: (Imoniana, et al, 2012), بعنوان: إجراءات المراجعة التحليلية في المراجعة- دراسة استكشافية، وهدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين هدف المراجعة الموضوعية واختياره الإجراءات الموضوعية المستخدمة لضمان رضا المراجع، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن رضا المراجع يرتكز على الأهمية النسبية للحسابات أو مجموعة من الحسابات المراد مراجعتها ومع ذلك، فإنها تعطي أهمية نسبية للحكم على المخاطر وأهمية التحريف الذي يقدمه كل حساب عند القيام بذلك، ويعطي المراجعون الأفضلية للإجراءات الموضوعية التي يمكن من خلالها جمع معلومات من أطراف ثالثة لتأكيد أرصدة محاسبية مع إعطاء أولوية أقل لإعادة حساب الاختبارات الروتينية التي وضعها المراجع جهات.

دراسة: (Samaha & Hegazy, 2010), بعنوان: تحقيق حول استخدام المعيار الدولي ISA 520 "الإجراءات التحليلية" بين شركات التدقيق الأربع الكبرى في مقابل 4 شركات التدقيق غير الكبرى في مصر، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مراجعي الحسابات في مصر الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة ومدى فعالية هذه الاجراءات في اختبارات المراجعة، وبيان دور معايير المراجعة الدولية في مدى تطبيق الاجراءات التحليلية في

مراجعة الحسابات في مصر، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ان استخدام الاجراءات التحليلية في مصر قليل نسبيا إن كان أكثر استخداما في مكاتب المراجعة الاربعة الكبرى مقارنة بغيرها، وكذلك خلصت الدراسة أنه بالرغم من قناعة المراجعين بشكل عام بأن الاجراءات التحليلية مفيدة لتحقيق أهداف المراجعة، وكذلك خلصت الدراسة إلى بأن معيار المراجعة رقم 520 لم يؤثر كثيرا في اداء مهنة مراجعة الحسابات في مصر.

دراسة: (Samad et al, 2008), بعنوان: التحقيق في استخدام الإجراءات التحليلية من خلال ممارسة المراجعين في ولاية برسكوتوان كوالالمبور، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الممارسات الحالية لأساليب المراجعة التحليلية في عمليات المراجعة في ماليزيا، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن أساليب المراجعة التحليلية الحكيمة (الوصفية) والبسيطة هي الأكثر استخداماً مقارنة بأساليب المراجعة التحليلية المتقدمة، كذلك خلصت الدراسة إلى أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو الأكثر فعالية في تحقيق أهداف المراجعة من حيث الإشارة إلى التقلبات المهمة في بنود القوائم المالية، وتقييم عدالة العرض الشامل للقوائم المالية.

#### 7. متغيرات الدراسة:

لقد تم الربط بين متغيرات الدراسة بناء على الاطار النظري والدراسات السابقة، ومشكلة الدراسة وفيما يلي نموذج الدراسة:

مدى استخدام الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة	H <sub>1</sub>	الاجراءات التحليلية غير الكمية (الوصفية)
	H <sub>2</sub>	الاجراءات التحليلية الكمية
	H <sub>3</sub>	الاجراءات التحليلية الكمية المتقدمة
	H <sub>4</sub>	صعوبات تطبيق الاجراءات التحليلية
المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة

#### 8. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1-8 الحدود الموضوعية: أقتصر الباحث في دراسته على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

2-8 الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على ديوان المحاسبة بالمنطقة الغربية.

3-8 الحدود الزمنية: تم اجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة بين (ديسمبر 2020م - مارس 2021م).

4-8 الحدود البشرية: تم اختيار العينة من أعضاء هيئة المراجعة بديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الغربية.

#### 9. الاطار النظري للدراسة:

تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية واحدة من أكثر أدوات المراجعة فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات أو المعدلات والاتجاهات المالية التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على مواطن القوة والضعف في المؤسسة محل المراجعة، علماً أنه يمكن استخدام إجراءاتها في مرحلة التخطيط لتحديد اتجاهات لعمليات المؤسسة الاقتصادية وتحديد الجوانب

المهمة لإعطائها المستوى اللائم من التركيز والمراجعة، كما انها تستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في كافة مراحل المراجعة (عياط ، 2015، ص 36).

### 9-1 الإجراءات التحليلية:

هي الإجراءات التي يلجأ إليها المراجعون للحصول على أدلة المراجعة حتى يتمكنوا من تقييم المعلومات المالية التي تظهر في البيانات المالية بناء على مفهوم أن المعلومات المالية لها علاقات معقولة مع المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الاجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات ( العبدلي، 2011، ص29).

اما المعيار الدولي رقم (520) للمراجعة اعتبر إجراءات المراجعة التحليلية على أنها "عملية تحليل النسب والمؤشرات المهمة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الاخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها" (كريم، 2015، ص98).

أما المعهد الامريكي للمحاسبين في التوصية رقم (56) عرف الاجراءات التحليلية على أنها عملية تقييم للمعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ( موسى، 2013، ص314).

### 9-2 أهداف المراجعة التحليلية:

اشار (محمد، 2017، ص45) ان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين حدد أهداف المراجعة التحليلية في الاتي:

1. حصول المراجع على أدلة موثوق منها وذات علاقة من خلال المراجعة التحليلية الجوهرية.
2. تكوين الاستنتاج الكلي لدى المراجع حول انسجام البيانات المالية من خلال اجراءات المراجعة التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة.

وكما تهدف المراجعة التحليلية كما نص المعيار الدولي رقم (12) من أدلة المراجعة الدولية الي مساعدة المراجع في المجالات الآتية (محمد وأخرون، 2016، ص141):

1. الفهم الكامل لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة.
  2. تحديد المجالات التي قد ترتفع فيها المخاطر ومن ثم التركيز عليها.
  3. تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة.
  4. تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة وتفتيش اضافي.
  5. تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة التفصيلية.
  6. المراجعة الاجمالية الشاملة للمعلومات المالية.
  7. فعالية في كشف الاخطاء التي تتطلب التعديل.
- وتشير (سهام، 2018، ص173) أن الهدف من استخدام المراجع للإجراءات التحليلية هو تخفيض مخاطر الاكتشاف Detection Risk والتي يمكن التعبير عنها بالنموذج الاتي:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

حيث تمثل DR خطر الاكتشاف Detection Risk، وتمثل IR خطر جوهري Inherent Risk، وتمثل AR خطر المراجعة Audit Risk، بينما تمثل CR خطر الرقابة Control Risk.

### 9-3 أنواع الإجراءات التحليلية:

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المراجع بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في استخدام

الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، حيث يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية ( , (Pinho, 2015p:26):

1. مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط: تتمثل الفوائد الرئيسية للمقارنة بالنشاط في أنها تساعد على فهم إهمال العميل وتوفر مؤشرا على احتمال حدوث فشل مالي، ولكن يوجد عيب رئيسي لهذا النوع من الإجراءات التحليلية هو استخدام نسب النشاط لتدقيق الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات التي تشكل النشاط الإجمالي والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها.
2. مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة: تختلف صور الإجراءات التحليلية التي تتم فيها مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة.
3. مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع توقعاتها: تقوم معظم الشركات بإعداد الميزانيات للنتائج التشغيلية والمالية، تمثل بعض الميزانيات توقعات العميل للفترة المحاسبية، وقد يشير فحص أهم الجوانب التي لها اختلافات بين الميزانية والنتائج الفعلية إلى احتمال حدوث انحرافات التي تتطلب من المراجع البحث عن أسبابها والاقتناع بها.
4. مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع توقعات المراجع: يمكن مقارنة بيانات العميل مع بيانات المدقق عندما يقوم المراجع بإجراء الحسابات للوصول إلى القيم المتوقعة لأرصدة البيانات المالية، وتوقعات المراجع هي القيمة التي يجب أن تستند عليها أرصدة الحسابات على أساس العلاقة بين كل رصيد وأرصدة أخرى في الميزانية أو بيان الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية.
5. مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية: الغرض الرئيسي من استخدام البيانات غير المالية هو تحديد دقة البيانات، ويستخدم هذا النوع من الإجراءات للتحقق من أرصدة حسابات معينة أو لتقدير بعض الأرصدة، ولا يستطيع المراجع الاعتماد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية ما لم يكن متأكدًا من دقة البيانات غير المالية.

#### 9-4 أساليب المراجعة التحليلية:

لم تعد المراجعة التحليلية نوعا من الالهام يوفق إليه بعض المراجعين دون البعض الآخر، بل لقد أصبحت مجالاً أساسياً من مجالات المراجعة الحديثة، مما يتطلب ضرورة التعرف على أساليب وإجراءات تطبيق المراجعة التحليلية بصفة أساسية:

#### أولاً: الإجراءات التحليلية الوصفية (غير الكمية):

وفقاً لهذه الإجراءات يستخدم المراجع نظريته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الاثبات التي حصل عليها وتتمثل هذه الإجراءات في ( عبير , 2014, ص68):

1. الاستفسار: عندما توجد اختلافات بين التوقعات والقيم المسجلة فإن الخطوة الأولى عادة ما تتمثل في الاستفسار من خلال مجموعة اسئلة موجهة للإدارة حول طبيعة المؤسسة وتشمل النواحي المالية والمحاسبية والمراجعة، حيث يتطلب من المراجع عدم تقبل الإجابات المعطاة له (سواء شفوية أو مكتوبة) على أنها تمثل الحقيقة، بل عليه التأكد من صحتها بكافة الوسائل المتاحة له.
2. التوقعات من نتائج المراجعة السابقة: إن تكوين التوقعات يعتمد على خبرة المراجع ويعد المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية. حيث أنه كلما اقترب توقع المراجع من الرصيد الصحيح كلما زادت فعالية الإجراءات التحليلية عند تحديد التحريفات المحتملة.

3. مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية): وهي كالأطلاع على الكتب العلمية وادلة المحاسبة والمراجعة الدولية والقوانين والتشريعات الحكومية واية تشريعات قد تكون لها تأثير على عمل المؤسسة والتقارير السنوية، وما صدر من السوق المالي عن المؤسسة محل المراجعة والمؤسسات المماثلة لها.

4. مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية): كمراجعة النظام الداخلي للمؤسسة، وعقد التأسيس، وكذلك مراجعة محاضر جلسات الادارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة والاطلاع على ملفات الموظفين، وملفات المراسلات بالإضافة إلى سجلات الانتاج، والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها، وكذلك الاطلاع على العقود المهمة والتي يكون لها تأثير على عملية المراجعة كالقروض طويلة الاجل.

ثانياً: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة:

يتم في هذا الاسلوب معالجة المعلومات الكمية بطرق مبسطة وسهلة للحصول على دلائل ذات معنى في عملية المراجعة، ويشمل هذا النوع من الاجراءات (سهام، 2015، ص38):

1. التحليل الافقي: ويعرف هذا التحليل بمصطلح تحليل الاتجاهات، وذلك من خلال دراسة حركة البند أو النسبة المالية على مدار عدة فترات مالية للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة البند أو النسبة على مدار الفترة الزمنية مجال المقارنة.

2. التحليل الرأسي: وبموجب هذه الاسلوب تتم المقارنة بين أرقام في القوائم المالية حدثت في نفس الفترة، كمقارنة صافي الربح لسنة ما مع مبيعات نفس السنة، ويطلق عليه بالتحليل الساكن لانقضاء البعد الزمني عنه لكونه تتم المقارنة في نفس الفترة.

3. تحليل النسب المالية: وهي يعتبر من اهم أساليب الاجراءات المراجعة التحليلية وأشهرها والذي يستخدمه مراجعي الحسابات خلال مرحلتي التخطيط لعملية المراجعة ومرحلة المراجعة النهائية للقوائم المالية، وهو عبارة عن الخطأ أو الربط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كما أنها تساعد المراجع في التعرف على أي أمور غير عادية تستوجب البحث والاستفسار، وهناك عدد كبير من النسب المالية التي يمكن حسابها، إلا أن على مراجع الحسابات أن يختار أهمها بما يتلائم مع هدف عملية المراجعة التي يجريها، وأهمها (نسب السيولة، نسب النشاط، نسب المديونية، نسب الربحية) (فريد، 2017، ص454).

4. تحليل الاتجاه: هو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة أو فترات محاسبية سابقة. حيث يفضل استخدام المراجع للمدخل السببي في تحليل الاتجاه، حيث يحدد المراجع ويتنبأ بالقيمة المثلة التي يجب أن يكون عليها رصيد الحساب في الفترة محل المراجعة، كما قد يستخدم المراجع المدخل التشخيصي في تحليل الاتجاه حيث يقوم بتحليل يعتمد على مقارنة قيم السنة الحالية بقيم السنة السابقة للتحقق من أنها تسير في نفس الاتجاه (طلبة، 2010، ص417).

ويشير (عراب، 2015، ص42) انه يعبر عن العلاقة بين المتغيرين الذي يكون احدهما متغيراً تابعاً والاخر متغيراً مستقلاً، كما يلي:

$$Y = a + bx$$

حيث يمثل Y المتغير التابع، وتمثل X المتغير المستقل.

وحيث a يمثل القيمة الثابتة التي تكون عندها قيمة المتغير التابع عندما يكون المتغير المستقل صفراً.

وحيث b يمثل التغير في المتغير التابع عندما يتغير المتغير المستقل بمقدار 1.

5. تحليل انحرافات الموازنة: ويعتمد هذا الاسلوب على مقارنة النتائج الفعلية مع الموازنات التقديرية لمعرفة مدى الانحرافات والاستفسار عنها.

## ثالثاً: الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة:

العديد من الأساليب الكمية المتقدمة غير موجودة في التطبيق الميداني، حيث ان اغلب التقنيات المطبقة في الجانب الميداني هي نماذج كمية بسيطة نسبياً للإشارة للأخطاء، ولا تستند إلى أي أساليب إحصائية (سهام، 2015، ص53):

1. تحليل الانحدار: وهو يعد أحد أساليب المراجعة التحليلية الأكثر استخداماً في الواقع العملي، ويستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد المراجع الحكم على معقوليته (متغير تابع)، وبعض الحسابات الأخرى (متغيرات مستقلة). وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع المراجع أن يحكم على ما إذا كان معقولاً أو لا. فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها عن القيمة الفعلية المسجلة بالدفاتر، عندئذ يعرف المراجع أن هناك احتمال كبير لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب، مما يتطلب منه تخصيص جهد أكبر والتوسع في فحص هذا الحساب (فريد، 2017، ص455).

2. تحليل السلاسل الزمنية: يعتمد هذا الأسلوب على مقارنة الارصدة والمؤشرات المالية محل المراجعة والتحقق بالارصدة والمؤشرات المتوقعة بناء على النتائج المستمدة من تحليل السلاسل الزمنية لتلك الارصدة، وبالتالي يمكن لمراجع الحسابات معرفة انحرافات الارصدة الفعلية وتتبعها وتقرير مدى معقوليتها. ويعتبر الهدف الاساسي من دراسة السلاسل الزمنية هو استخدامها في عملية التنبؤ، من خلال تحليل السلسلة الزمنية إلى عناصرها الاربعة (مهيرة، 2013، ص21).

وتشير أنه هناك نموذج شائع الاستخدام في السلاسل الزمنية وهو نموذج الضرب، ومنه تعتبر القيمة تساوي حاصل ضرب مكوناتها، والتي يمكن التعبير عنها بالمعادلة الآتية:

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

حيث تمثل T التحركات طويلة الامد (الاتجاه العام) وحيث تمثل C التحركات أو التغيرات الدورية

وحيث تمثل S التحركات أو التغيرات الموسمية وحيث تمثل I التحركات العشوائية

3. نموذج التخطيط المالي: وفقاً لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيسي المستقل، حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود، وبعد انتهاء كافة التنبؤات يتم اعداد قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية، ومطابقتها مع القوائم الفعلية لتحديد مدى معقولية الظاهرة في هذه القوائم (سهام، 2015، ص56).

4. نموذج التدفق النقدي: هذا النموذج يختلف عن نموذج التخطيط المالي باعتبار المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية، وكلك لا يسعى إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها، بينما يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة (سهام، 2015، ص56):

## 5-9 صعوبات تطبيق المراجعة التحليلية.

نص معيار المراجعة الدولي رقم 12 لسنة 1983 على وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر في عملية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية، وهي كما يأتي (ابكر، 2017، ص81):

- أهداف اجراءات المراجعة التحليلية ومدى الاعتماد عليها.
- طبيعة المنشأة، ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- مدى توافر المعلومات غير المالية، ومدى ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- مدى قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة مع الغير.

وقد أشار Grobstein & Neary إلى وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر على عملية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كأسلوب من أساليب المراجعة التحليلية وهي (ابكر، 2017، ص82):

- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراءات المقارنات.
- تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.
- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.
- نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في المراجعة، وحاجة المراجع إلى التدريب.

#### 10. الإطار العملي للدراسة:

في هذا الجزء تم التطرق إلى الطرق الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة لتحليل البيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة البالغ عددهم (30) كما تم عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

#### 10-1 منهجية الدراسة:

هي تلك الخطوات المتبعة في سبيل إجراء الدراسة الميدانية، والتي تم اتباعها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، ولقد تم تحديد هذه الخطوات في الآتي:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية ومواقع الانترنت التي تعرضت لهذا الموضوع، لدراسة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، باستخدام صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات ومن ثم الدراسة والتحليل والمعالجة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة بأسرع وقت وأكثر دقة.

#### 10.1.1 بيئة الدراسة:

تتمثل بيئة الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي الذي يعمل بصفة مستقلاً بتكليف من المؤتمر الوطني.

#### 10.1.2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، وباعتباره مجتمعا واضحا للدراسة، ونظرا لتجانس مجتمع الدراسة وتشابه وصعوبة الاتصال بجميع مفردات مجتمع الدراسة لوجودها في المنطقتين الشرقية والغربية، فقد تم اختيار عينة الدراسة من أعضاء هيئة مراجعة مؤسسات الدولة بديوان المحاسبة الليبي بالمنطقة الغربية وقد بلغ عدد أعضاء هيئة المراجعة الذين شملتهم الدراسة (30)، حيث تم توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة محل الدراسة من خلال تسليمه باليد لتوضيح أي استفسار متعلق بالأسئلة المدرجة به من أجل ضمان الإجابة على جميع الأسئلة الموجودة في هذا الاستبيان، ولقد استلم الباحث عدد (27) استبيان بنسبة 90%.

#### 10.1.3 أداة جمع البيانات

تم الاعتماد في الدراسة على أسلوب الاستبيان في جمع البيانات من أفراد العينة، والتي تساعد على اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة.

#### 10.1.4 تصميم استمارة الاستبيان:

لقد تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل مبدئي من خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهده الدراسة ويرى الباحث ضرورة تقسيم استمارة الاستبيان إلى عدة أجزاء، وقد روعي في إعداد الاستبيان وضوح الفقرات وسهولة

الإجابة عليها.

### 10. 1. 5 اختبارات الصدق والصلاحية

للتأكد من صدق وصلاحية استمارة الاستبيان قام الباحث بالاختبارات الآتية:

#### 10. 1. 5. 1 صدق المحتوى Content validity

لقد راع الباحث جانب صدق المحتوى في الاستمارة، من خلال التأكد من أن جميع الأسئلة التي تحتويها الاستمارة تغطي جميع أبعاد المشكلة قيد الدراسة، كما تغطي جميع جوانب وأبعاد الفرضيات الرئيسية والفرعية المنقاة من الإطار النظري للدراسة .

#### 10. 1. 5. 2 الصدق الظاهري: Face validity

للتأكد من أن أسئلة الاستبيان تحقق الغرض الذي أعدت من أجله وهو هدف الدراسة، تم عرض الاستبيان على أساتذة متخصصين في علم المحاسبة والإحصاء، وبعد أن تم جمع آراء وملاحظات هؤلاء المتخصصين تم إجراء التعديلات اللازمة حتى تم التوصل إلى الصورة التي أعدت للتطبيق.

وهي تضم ست مجموعات رئيسية من الأسئلة وهي كالآتي:-

المجموعة الأولى: وتضم (5) أسئلة شخصية وتشمل الجنس ، المؤهل العلمي ، التخصص ، عدد سنوات الخبرة والمستوى الوظيفي

المجموعة الثانية: وتشمل (7) عبارات حول مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة الإجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

المجموعة الثالثة: وتشمل (7) عبارات حول مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

المجموعة الرابعة: وتشمل (4) عبارات حول مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

المجموعة الخامسة: وتشمل (11) عبارة حول صعوبات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة.

وبعد عملية التحكيم قام الباحث بتوزيع عدد (30) استمارة استبيان على الذين تم اختيارهم من أعضاء هيئة المراجعة بديوان المحاسبة الليبي. وتم الحصول على عدد (25) استمارة استبيان قابلة للتحليل من الاستمارات الموزعة. والجدول رقم (1) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجة والصالحة ونسبة المسترجع منها ونسبة الصالحة للتحليل.

جدول رقم (1) عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المفقودة	عدد الاستبيانات المستلمة	عدد الاستبيانات غير الصالحة	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	العدد
30	3	27	2	25	
100%	10%	90%	6.66%	83.33%	النسبة المئوية

من خلال قيم الجدول رقم (1) نلاحظ أن نسبة المسترجع الكلية (90%) من جميع استمارات الاستبيان الموزعة، ونسبة الصالحة للتحليل (83.33%).

**10. 2 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات:****10. 2. 1 اختبار كرونباخ ألفا ( $\alpha$ )**

يعتبر اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) واحد من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل البيانات بالاستبانة، والتي ينبغي إجرائها قبل القيام بعمل تحليل للبيانات الإحصائية. وهو اختبار إحصائي يحدد فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة صحيحة على أثر أجوبة مفردات العينة، حيث كلما كانت قيم معامل كرونباخ ألفا أكبر من (0.60) فذلك يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات ويزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها (البياتي، 2005، ص 49).

**10. 2. 2 اختبار ولكوكسون حول المتوسط**

يستخدم اختبار ولكوكسون (The Wilcoxon test) لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة ( $\mu$ ) إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب وكذلك إذا كانت البيانات كمية و حجم العينة صغير والمجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من عبارات الاستبيان (عاشور وأبو الفتوح، 1995، ص 29).

**10. 2. 3 اختبار T**

يستخدم اختبار T حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا كانت بيانات العينة كمية وحجم العينة صغير والمجتمع يتبع التوزيع الطبيعي. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة (البلداوي، 1997، ص 332).

**10. 3 المعالجات الإحصائية**

بعد تجميع استمارات الاستبيان وتم استخدام الباحث الطريقة الرقمية مقياس ليكرت **Likert Five Point Scale** ذي النقاط الخمس في ترميز البيانات، حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول التالي رقم (2)

**جدول رقم (2): توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي**

الإجابة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.79 – 1)	(2.59 – 1.8)	(3.39 – 2.6)	(4.19 – 3.4)	(5 – 4.20)
الوزن النسبي %	(35.9 – 20)	(51.9 – 36)	(67.9 – 52)	(83.9 – 68)	(100 – 84)
التوزيع النسبي	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا
القرار	رفض	رفض	رفض	قبول	قبول

من خلال قيم الجدول رقم (2) يكون متوسط درجة الموافقة (3.39) . فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنويا عن (3.39) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة . أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنويا عن (3.39) فيدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنويا عن (3.39) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة ، وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة تختلف معنويا عن (3.39) أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات و إدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية كما يلي:

**10. 3. 1 اختبار الثبات والصدق: Reliability and Validate**

للتأكد من ثبات وصدق " أداة الدراسة " قام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ومعامل الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لكل محور من

محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور . فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3).  
جدول رقم (3) نتائج اختبار الثبات والصدق

م	المجموعة	عدد العبارات	معامل ألفاء الثبات	معامل الصدق
1.	مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.	7	0.771	0.878
2	مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات التحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	7	0.823	0.907
3	مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	4	0.925	0.962
4	معوقات استخدام مراجعي ديوان المحاسبة للإجراءات التحليلية عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	11	0.871	0.933
5	مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.	18	0.921	0.960

من خلال قيم الجدول رقم (3) نلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) (معاملات الثبات) لكل مجموعة من عبارات استمارة الاستبيان تتراوح بين (0.771 إلى 0.925) وهي قيم كبيرة أكبر من 0.60 وهذا يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات . وكذلك فإن معاملات الصدق تتراوح بين (0.878 إلى 0.962) وهي قيم كبيرة أكبر من 0.60 وهذا يدل على توفر درجة عالية من الصدق مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها. مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

### 10 . 3 . 2 البيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة

#### 10 . 3 . 1 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الجنس

الجدول التالي رقم (4) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الجنس.

#### جدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة %	العدد	الجنس
96%	24	ذكر
4%	1	أنثى
100%	25	المجموع

من خلال قيم الجدول رقم (4) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة هم من الذكور ويمثلون نسبة (96%) من جميع مفردات عينة الدراسة ، والباقي من الإناث ويمثلن نسبة (4%) من جميع مفردات عينة الدراسة

#### 10 . 3 . 2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول التالي رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

#### جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
4%	1	دبلوم متوسط
8%	2	دبلوم عالي
60%	15	بكالوريوس
28%	7	ماجستير
100%	25	المجموع

من خلال قيم الجدول (5) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس ويمثلون نسبة (60%) من جميع مفردات عينة الدراسة، يليهم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير ويمثلون نسبة (28%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي ويمثلون نسبة (8%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي هم ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم متوسط ويمثلون نسبة (4%) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة مؤهلاتهم العلمية جامعي فما فوق مما يدل على أن مفردات العينة مؤهلة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع الدراسة مما يجعل أرائهم قابلة للاعتماد عليها لكونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج من مؤهلاتهم العلمية.

### 10. 3. 2. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص

الجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة %	العدد	التخصص
80%	20	محاسبة
4%	1	إدارة أعمال
8%	2	اقتصاد
8%	2	تخصص آخر
100%	25	المجموع

من خلال قيم الجدول رقم (6) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ويمثلون نسبة (80%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي تخصصات أخرى ويمثلون نسبة (20%) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة تخصصهم محاسبة مما يدل على أن مفردات العينة متخصصة في المحاسبة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع الدراسة مما يجعل أرائهم قابلة للاعتماد عليها لكونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج من تخصصهم.

### 10. 3. 4. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
32%	8	أقل من 5 سنوات
12%	3	من 5 إلى 10 سنوات
8%	2	من 11 إلى 15 سنة
48%	12	أكثر من 15 سنة
100%	25	المجموع

من خلال قيم الجدول رقم (7) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة ويمثلون نسبة (48%) من جميع مفردات عينة الدراسة. تم يليه ممن سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات ويمثلون نسبة (32%) من جميع مفردات عينة الدراسة. تم يليه ممن سنوات خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات ويمثلون نسبة (12%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن سنوات خبرتهم من 11 إلى 15 سنة ويمثلون نسبة (8%) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة لهم خبرة كبيرة مما يجعلهم يدركون استمارة الاستبيان بشكل صحيح والإسهام بشكل فعال في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

## 10. 3. 2. 5. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي.

الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي.

## جدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة %	العدد	المستوى الوظيفي
12%	3	موظف
16%	4	رئيس قسم أو مدير إدارة
72%	18	مراجع خارجي
100%	25	المجموع

من خلال قيم الجدول رقم (8) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة وظيفتهم مراجع خارجي ويمثلون نسبة (72%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليهم ممن وظيفتهم رئيس قسم أو مدير إدارة ويمثلون نسبة (16%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن وظيفتهم موظف ويمثلون نسبة (12%) من جميع مفردات العينة.

## 10. 3. 3. اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة:

## الفرضية الفرعية الأولى:

$H_{a1}$ : مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

 $U > 3.39_1 H_a$ 

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (9)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو التالي

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

جدول رقم (9) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى

استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يقوم المراجع بالطلب من الإدارة بتوضيح ما إذا قامت الإدارة باتخاذ إجراءات تؤثر على نشاط المؤسسة.	4.16	.624	-4.284	.000
2	يقوم المراجع بمراجعة تقارير السنوات السابقة والوقوف على الأخطاء التي تم اكتشافها والتي يمكن أن تسبب عراقيل لعمليات المراجعة الحالية.	4.08	.759	-4.013	.000
3	يقوم المراجع بمتابعة مدى التزام الإدارة بالأنظمة المتعلقة بأنشطة وإجراءات العمل.	4.40	.577	-4.419	.000
4	يقوم المراجع بمراجعة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من قدرته على ضبط المؤسسة.	4.56	.583	-4.443	.000
5	يقوم المراجع بمراجعة وقائع جلسات كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة.	4.00	.816	-3.800	.000
6	يقوم المراجع بمتابعة الإجراءات المتعلقة بالتغيرات التي تحدث في ملفات الموظفين.	3.60	.866	-2.862	.004

7	يقوم المراجع بالمراجعة على العقود المهمة بين المؤسسة والمؤسسات الأخرى بغرض الوقوف على الالتزامات المرتبطة بها.	4.40	.577	-4.419	.000
---	--	------	------	--------	------

من خلال قيم الجدول رقم (9) يتبين أنه جاء ترتيب العبارات من حيث التوزيع النسبي بحيث تقع درجات الموافقة عالية جداً على العبارة الثالثة والرابعة والسابعة، ودرجات الموافقة عالية على العبارات الأولى والثانية والخامسة والسادسة، المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية. وكذلك نلاحظ من خلال نفس الجدول أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3.39) لجميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3.39) ، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واختبار ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حيث كانت:

الفرضية الصفرية: المتغير يتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة: - المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي

وباستخدام اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) وجدت النتائج كما بالجدول رقم (12) التالي

جدول رقم (10) نتائج اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) حول مدى تبعية المتغير للتوزيع الطبيعي

البيان	إحصائي الاختبار Statistic	درجات الحرية df	الدلالة المحسوبة Sig.
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	.938	25	.132

من خلال قيم الجدول رقم (10) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (.938) بدلالة محسوبة (0.132) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نقبل الفرضية الصفرية وهذا يشير إلى أن المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي.

لذلك لاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار (T) حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (11)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3.39).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية يختلف معنوياً عن متوسط

المقياس (3.39).

الجدول رقم (11) نتائج اختبار (T) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	4.1714	.45175	12.965	24	.000

من خلال قيم الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (12.965) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.1714) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3.39)، وهذا يشير إلى أنه يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) لدى قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية، وتتفق هذه الدراسة في نتيجة استخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية مع دراسة كل من (Samad et al, 2008), (Al Weshah et al, 2012), (الجازوي، 2015).

الفرضية الفرعية الثانية:

**Ha2:** مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

:U > 3.39<sub>2</sub> Ha

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

جدول رقم (12) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يقوم المراجع بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المؤسسة مع النسب المالية المماثلة	3.72	.614	-3.819	.000
2	يقوم المراجع بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المؤسسة مع نفس النسب المالية المماثلة المستخرجة من سجلات المؤسسة لسنوات سابقة مثل نسب السيولة والربحية للتعرف على وجود احتمال انحراف يتسم بالمادية.	4.08	.702	-4.072	.000

3	يقوم المراجع بمقارنة بعض النسب المالية في المؤسسة مع نفس النسب المماثلة لمؤسسات تعمل في نفس النشاط.	3.56	.821	-2.854	.004
4	يقوم المراجع بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المخطط لتحديد الانحراف ومعرفة أسبابه.	4.24	.597	-4.363	.000
5	يقوم المراجع باحتساب نسب مالية مثل هامش الفائدة وهامش صافي الربح، العائد على الأصول للتنبؤ بالأرباح والوقوف على ما قد يواجهه المؤسسة من مشكلات تتعلق بالأرباح.	3.84	.688	-3.871	.000
6	يقوم المراجع بالتوصل إلى معلومات مالية من خلال الحصول على معلومات غير مالية في المؤسسة (مقارنة المعلومات المالية الفعلية مع البيانات غير المالية " الأجر - عدد الموظفين ") لكشف الانحرافات.	3.92	.862	-3.625	.000
7	يقوم المراجع بمقارنة أرصدة الحسابات الافتتاحية مع أرصدة السنة السابقة.	4.32	.852	-4.077	.000

من خلال قيم الجدول رقم (12) يتبين أنه جاء ترتيب العبارات من حيث التوزيع النسبي بحيث تقع درجات الموافقة عالية جداً على العبارة الرابعة والسابعة، ودرجات الموافقة عالية على كافة العبارات الأخرى الأولى والثانية والثالثة والخامسة والسادسة، المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية. وكذلك نلاحظ من خلال نفس الجدول أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3.39) لجميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية. لذلك نرفض الفرضية الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3.39) ، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واختبار ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حيث كانت

الفرضية الصفرية: المتغير يتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي.

وباستخدام اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) وجدت النتائج كما بالجدول رقم (14) التالي

جدول رقم (13) نتائج اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) حول مدى تبعية المتغير للتوزيع الطبيعي

البيان	إحصائي الاختبار Statistic	درجات الحرية df	الدلالة المحسوبة Sig.
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات التحليلية غير كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	.973	25	.718

من خلال قيم الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (0.973) بدلالة محسوبة (0.718) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية وهذا يشير إلى أن المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي

لذلك لاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار (T) حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (14)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

الجدول رقم (14) نتائج اختبار (T) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدالة المحسوبة
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	3.9543	.51627	9.242	24	.000

من خلال قيم الجدول رقم (14) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (9.242) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.9543) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3.39)، وهذا يشير إلى أنه يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية، وهذه النتيجة مقارنة لنتيجة دراسة (الجازوي، 2015)، (الباز، 2015)، (Samad et al, 2008).

الفرضية الفرعية الثالثة:

**H<sub>3</sub>**: مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

**H<sub>a</sub>**:  $U > 3.39$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (15)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو التالي

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3.39).

جدول رقم (15) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يقوم المراجع باستخدام معادلات الانحدار البسيط للتنبؤ برصيد حساب معين اعتماداً على علاقته مع رصيد حساب آخر.	3.20	.816	-1.184	.236
2	يقوم المراجع باستخدام معادلات الانحدار المتعدد للتنبؤ برصيد حساب معين بناءً على علاقته بأرصدة حسابات متعددة.	3.08	.862	-.491	.623
3	يقوم المراجع باستخدام تحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بأرصدة بعض الحسابات في فترة زمنية معينة.	3.28	.980	-1.380	.167
4	يقوم المراجع باستخدام التقديرات الاستقرائية للتنبؤ برصيد حساب معين بناءً على أرصده في فترات سابقة.	3.40	.913	-1.995	.046

من خلال قيم الجدول رقم (15) يتبين أنه جاء ترتيب العبارات من حيث التوزيع النسبي بحيث تقع درجات موافقة عالية على العبارة الرابعة، ودرجات متوسطة الموافقة على باقي العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية. وكذلك من خلال نفس الجدول رقم (15) نلاحظ أن:

أ- الدلالة المحسوبة أكبر من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يقل عن متوسط المقياس (3.39) للعبارات التالية:

1. يقوم المراجع باستخدام معادلات الانحدار البسيط للتنبؤ برصيد حساب معين اعتماداً على علاقته مع رصيد حساب آخر.

2. يقوم المراجع باستخدام معادلات الانحدار المتعدد للتنبؤ برصيد حساب معين بناءً على علاقته بأرصدة حسابات متعددة.

3. يقوم المراجع باستخدام تحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بأرصدة بعض الحسابات في فترة زمنية معينة.

لذلك نقبل الفرضية الصفرية لهذه العبارات، حيث أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات يقل عن متوسط المقياس (3.39)، فهذا يدل على انخفاض درجة الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالة المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يزيد عن متوسط المقياس (3.39) للعبارة التالية:

1. يقوم المراجع باستخدام التقديرات الاستقرائية للتنبؤ برصيد حساب معين بناءً على أرصده في فترات سابقة.

لذلك نقبل الفرضية الصفرية لهذه العبارة وهذا يدل على أن درجة الموافقة على هذه العبارة متوسطة ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه

الفرضية واختبار ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حيث كانت:

الفرضية الصفرية: المتغير يتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة: - المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي

وباستخدام اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) وجدت النتائج كما بالجدول رقم (16) التالي

جدول رقم (16) نتائج اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) حول مدى تبعية المتغير للتوزيع الطبيعي

البيان	إحصائي الاختبار Statistic	درجات الحرية df	الدلالة المحسوبة Sig.
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	.936	25	.117

من خلال قيم الجدول رقم (16) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (.936) بدلالة محسوبة (0.117) وهي أكبر

من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية وهذا يشير إلى أن المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي.

لذلك لا اختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية إحصائية

متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة

مؤسسات الدولة الليبية تم استخدام اختبار (T) حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (17)

، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة

لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل

السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3.39).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة

لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل

السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3.39).

الجدول رقم (17) نتائج اختبار (T) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات

المتعلقة بمدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار -

نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية	3.2400	.80842	1.484	24	.151

من خلال قيم الجدول رقم (17) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (1.484) بدلالة محسوبة (0.151) وهي أكبر

من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نقبل الفرضية الصفرية، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة

(3.2400) وهو يقل عن متوسط المقياس (3.39)، وهذا يشير إلى وجود تدني في مستوى استخدام مراجعي ديوان

المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق -

تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية، وهذه النتيجة مطابقة الى دراسة كل من (الجازوي، 2015)، (Al Weshah et al, 2012)، (Samad et al, 2008).  
الفرضية الفرعية الرابعة:

**H<sub>a4</sub>**: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة.

**:U > 3.39<sub>4</sub> H<sub>a</sub>**

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (18)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي  
الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).  
مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).  
جدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمعوقات استخدام مراجعي ديوان المحاسبة للإجراءات التحليلية عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات يؤدي إلى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية .	3.92	.862	-3.625	.000
2	عدم إلمام المراجع بأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة.	3.60	.957	-2.588	.010
3	لا يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية للوصول إلى نتائج أفضل.	3.12	.927	-.646	.518
4	ضعف القدرات التأهيلية للمراجع في التحليل المالي المتقدم والأساليب الكمية.	3.20	1.080	-.876	.381
5	عدم توفر إحصائيات كافية منشورة حول النسب المالية للأداء المؤسسي بشكل عام.	3.56	.821	-2.854	.004
6	عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المراجع حول تسهيل حصول المراجع على البيانات التي يحتاجها مثل المؤسسات ذات العلاقة.	3.68	.988	-2.874	.004
7	عدم توفر أسس واضحة ومحددة للتطبيق لدى المؤسسات كما في حالة تقدير المخصصات أو طرق تحديد الإهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات المعيرة.	3.60	.957	-2.696	.007
8	عدم كفاية الدورات التدريبية حول تأهيل المراجع للإجراءات التحليلية في المراجعة للمراجعين.	3.80	1.000	-3.155	.002
9	عدم الاهتمام بالملاحظات التي يظهرها تقرير المراجع وعدم متابعتها يحد من دور المراجع في متابعة الإجراءات التحليلية.	3.72	.936	-3.069	.002
10	عدم توفر المعلومات المالية التخطيطية في المؤسسات للمقارنة مع الأداء الفعلي.	3.76	.723	-3.626	.000
11	عدم المقدرة على استخدام المراجع لبرامج الحاسوب في الإجراءات التحليلية.	3.28	1.100	-1.198	.231

من خلال قيم الجدول رقم (18) يتبين أنه جاء ترتيب العبارات من حيث التوزيع النسبي بحيث تقع درجات الموافقة عالية على العبارات الأولى والثانية والخامسة والسادسة والسابعة والثامنة والتاسعة والعاشر، ودرجات موافقة

متوسطة على العبارة الثالثة، والرابعة والحادية عشر، المتعلقة معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة الليبية. وكذلك من خلال نفس الجدول رقم (18) نلاحظ أن:

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3.39) للعبارة التالية:

1. ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات يؤدي إلى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية .
  2. عدم إمام المراجع بأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة.
  3. عدم توفر إحصائيات كافية منشورة حول النسب المالية للأداء المؤسسي بشكل عام.
  4. عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المراجع حول تسهيل حصول المراجع على البيانات التي يحتاجها مثل المؤسسات ذات العلاقة.
  5. عدم توفر أسس واضحة ومحددة للتطبيق لدى المؤسسات كما في حالة تقدير المخصصات أو طرق تحديد الإهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات المعبرة.
  6. عدم كفاية الدورات التدريبية حول تأهيل المراجع للإجراءات التحليلية في المراجعة للمراجعين.
  7. عدم الاهتمام بالملاحظات التي يظهرها تقرير المراجع وعدم متابعتها يحد من دور المراجع في متابعة الإجراءات التحليلية.
  8. عدم توفر المعلومات المالية التخطيطية في المؤسسات للمقارنة مع الأداء الفعلي.
- لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها، حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3.39) ، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات

ب- الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (3.39) للعبارة التالية:

1. لا يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية للوصول إلى نتائج أفضل.
  2. ضعف القدرات التأهيلية للمراجع في التحليل المالي المتقدم والأساليب الكمية.
  3. عدم المقدرة على استخدام المراجع لبرامج الحاسوب في الإجراءات التحليلية.
- لذلك لا نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واختبار ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حيث كانت.

الفرضية الصفرية: المتغير يتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة:- المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي

وباستخدام اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) وجدت النتائج كما بالجدول رقم (19) التالي

جدول رقم (19) نتائج اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) حول مدى تبعية المتغير للتوزيع الطبيعي

البيان	إحصائي الاختبار Statistic	درجات الحرية df	الدلالة المحسوبة Sig.
معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة	.962	25	.453

من خلال قيم الجدول رقم (19) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (962). بدلالة محسوبة (0.453) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية وهذا يشير إلى أن المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي لذلك لاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة تم استخدام اختبار (T) حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (20) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

الجدول رقم (20) نتائج اختبار (T) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات

المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة	3.5673	.62615	4.530	24	.000

من خلال قيم الجدول رقم (20) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (4.530) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.5673) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3.39)، وهذا يشير إلى أن هناك معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات مؤسسات الدولة، وتتفق هذه الدراسة في نتيجة مع كل من دراسة (Matrood et al, 2019)، (Kritzinger & Barac, 2017)، (فريد، 2017). وتتمثل هذه المعوقات في المعوقات التالية:-

1. ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات يؤدي إلى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية .
2. عدم إمام المراجع بأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة.
3. عدم توفر إحصائيات كافية منشورة حول النسب المالية للأداء المؤسسي بشكل عام.
4. عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المراجع حول تسهيل حصول المراجع على البيانات التي يحتاجها مثل المؤسسات ذات العلاقة.
5. عدم توفر أسس واضحة ومحددة للتطبيق لدى المؤسسات كما في حالة تقدير المخصصات أو طرق تحديد الإهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات المعبرة.
6. عدم كفاية الدورات التدريبية حول تأهيل المراجع للإجراءات التحليلية في المراجعة للمراجعين.
7. عدم الاهتمام بالملاحظات التي يظهرها تقرير المراجع وعدم متابعتها يحد من دور المراجع في متابعة الإجراءات التحليلية.
8. عدم توفر المعلومات المالية التخطيطية في المؤسسات للمقارنة مع الأداء الفعلي.

الفرضية الرئيسية للدراسة:

$H_a$ : مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

$:U > 3.39 H_a$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية والمتمثلة في (مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) لدى قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية ، مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية ومدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق النقدي - تحليل السلاسل الزمنية) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية) واختبار ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حيث كانت.

الفرضية الصفرية: المتغير يتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة: المتغير لا يتبع التوزيع الطبيعي

وباستخدام اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) ووجدت النتائج كما بالجدول رقم (21) التالي

جدول رقم (21) نتائج اختبار شبيرو ويلك (Shapiro - Wilk) حول مدى تبعية المتغير للتوزيع الطبيعي

البيان	إحصائي الاختبار Statistic	درجات الحرية df	الدلالة المحسوبة Sig.
مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.	.974	25	.736

من خلال قيم الجدول رقم (21) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (.974) بدلالة محسوبة (0.736) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية وهذا يشير إلى أن المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي. لذلك لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي تم استخدام اختبار (T) حول متوسط المقياس (3.39) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (22) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).  
الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3.39).

الجدول رقم (22) نتائج اختبار (T) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي	3.7572	.46663	8.114	24	.000

من خلال قيم الجدول رقم (22) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (8.114) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام

لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.7572) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3.39)، وهذه النتيجة مطابقة لدراسة كل من (Kritzinger & Barac, 2017)، (الجازوي، 2015)، (Abidin & Baabbad, 2015)، (Pinho, 2015)، (Al Weshah et al, 2012)، (Samad et al, 2008)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي حيث أن:-

1. يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية غير كمية (وصفية) لدى قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.
2. يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية.
3. يوجد تدني في مستوى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات تحليلية إحصائية كمية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق النقدي - تحليل السلاسل الزمنية) في مراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

#### 11. النتائج والتوصيات:

##### 1-11 النتائج

من خلال دراسة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، واعتماداً على نتائج التحليلات الإحصائية يمكن تلخيص النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي:

أ. يستخدم الإجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بشكل عال وبنسبة (83.4%)، وذلك لسهولة التطبيق وانخفاض التكلفة مقارنة مع تطبيق الإجراءات التحليلية المتقدمة، وجاء مجال التركيز على قيام المراجع بمراجعة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من قدرته على ضبط المؤسسة في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (4.56) من عينة المبحوثين، وكما أكد الأغلبية منهم على إعطاء أهمية كبيرة لكل من: يقوم المراجع بالمراجعة على العقود المهمة بين المؤسسة والمؤسسات الأخرى بغرض الوقوف على الالتزامات المرتبطة بها، يقوم المراجع بمتابعة مدى التزام الإدارة بالأنظمة المتعلقة بأنشطة و إجراءات العمل وفي المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي (4.40)، وجاءت باقي العبارات بمتوسطات حسابية تتراوح ما بين (3.60) إلى (4.16)، وهذا يشير ارتفاع في مستوى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات التحليلية غير كمية (وصفية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية، وتتفق هذه الدراسة في نتيجة استخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية مع دراسة كل من (Samad et al, 2008)، (Al Weshah et al, 2012)، (الجازوي، 2015).

ب. تستخدم الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بشكل عال وبنسبة (79.08%)، وهذه النتيجة مقاربة لنتيجة دراسة (الجازوي، 2015)، (الباز، 2015)، (Samad et al, 2008)، وكانت البنود التي اتخذت درجات استخدام أكبر هي يقوم المراجع بمقارنة أرصدة الحسابات الافتتاحية مع أرصدة السنة السابقة، بمتوسط حسابي (4.32) وكذلك يقوم المراجع بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المخطط لتحديد الانحراف ومعرفة أسبابه بمتوسط حسابي (4.24)، وكذلك يقوم المراجع بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المؤسسة مع نفس النسب المالية المماثلة المستخرجة من سجلات المؤسسة لسنوات سابقة مثل نسب السيولة والربحية للتعرف على وجود احتمال انحراف يتسم بالمادية بمتوسط حسابي (4.08)، في حين ان باقي العبارات جاءت بمتوسطات حسابية تتراوح ما

بين (3.56) إلى (3.92)، وهذا يشير إلى ارتفاع في مستوى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات التحليلية غير كمية تعتمد على (التحليل النسبي - تحليل الاتجاه - تحليل انحرافات الموازنة) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

ت. تستخدم الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسب استخدام متدنية وبمتوسط حسابي (3.24)، وجاء قيام المراجع باستخدام التقديرات الاستقرائية للتنبؤ برصيد حساب معين بناء على أرصده في فترات سابقة حيث أخذ استخدام أكبر بمتوسط حسابي (3.40)، وجاءت باقي العبارات بمتوسطات حسابية منخفضة تتراوح ما (3.08) إلى (3.28) وهو أقل من الحد الأدنى في هذه الدراسة (3.39)، وهذه النتيجة مطابقة الى دراسة كل من (الجازوي، 2015)، (Al Weshah et al, 2012)، (Samad et al, 2008)، وهذا يشير إلى وجود تدني في مستوى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات تحليلية كمية إحصائية متقدمة (تحليل الانحدار - نموذج التخطيط المالي - نموذج التدفق - تحليل السلاسل الزمنية) عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

ث. توجد صعوبات لاستخدام للإجراءات التحليلية وبمتوسط حسابي (3.567)، وجاء ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات يؤدي إلى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية في اولوية الصعوبات التي تحد من استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة بمتوسط حسابي (3.92)، وجاء عدم كفاية الدورات التدريبية حول تأهيل المراجع للإجراءات التحليلية في المراجعة للمراجعين في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.80)، جاءت باقي الصعوبات بمتوسطات حسابية تتراوح ما بين (3.12) إلى (3.76)، وتتفق هذه الدراسة في نتيجة مع كل من دراسة (Matrood et al, 2019)، (Kritzinger & Barac, 2017)، (فريد، 2017)، وهذا يشير إلى وجود معوقات لاستخدام مراجعي ديوان المحاسبة للإجراءات التحليلية عند قيامهم بمراجعة مؤسسات الدولة الليبية.

ج. تستخدم اجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بشكل عال وبنسبة (75.14%)، وبمتوسط حسابي (3.757)، وهذه النتيجة مطابقة لدراسة كل من (Kritzinger & Barac, 2017)، (الجازوي، 2015)، (Abidin & Baabbad, 2015)، (Pinho, 2015)، (Al Weshah et al, 2012)، (Samad et al, 2008)، وهذا يشير إلى ارتفاع في مستوى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

## 11-2 التوصيات

بناء على نتائج الدراسة الحالية والمتعلقة بمستوى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات والتي تتمثل في الآتي:-

أ. العمل على تنظيم ورش عمل ودورات وندوات من قبل الجهات المختصة كنقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا للمحاسبين والمراجعين حول استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بكافة أنواعها للرفع من مستوى إلمام المراجع بأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة.

ب. التركيز على استخدام الاجراءات الكمية البسيطة وبصفة خاصة نسب التحليل المالي، لما له الدور الكبير في توضيح بيانات المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية.

ت. بضرورة إلزام أعضاء المراجعة بديوان المحاسبة خاصة والمراجعين الليبيين عامة باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية بشكل أفضل وخاصة إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة.

ث. يجب الاهتمام بدرجة أكبر بموضوع المراجعة التحليلية باعتبارها وسيلة من الوسائل الحديثة في عملية المراجعة ولما لها من أهمية كبيرة في إنجاز وقت المراجعة وتخفيض تكلفتها.

ج. توفير أسس واضحة ومحددة للتطبيق لدى المؤسسات كما في حالة تقدير المخصصات أو طرق تحديد الإهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات المعبرة.

ح. تعاون الأطراف المعنية بتقرير المراجع حول تسهيل حصول المراجع على البيانات التي يحتاجها مثل المؤسسات ذات العلاقة.

#### المراجع:

- ابكر, صالح عثمان. (2017). "دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية", رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا, جامعة النيلين, السودان.
- أبوشرخ, محمد أكرم. (2012). "أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة على للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات - دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة", رسالة ماجستير. كلية التجارة, الجامعة الإسلامية غزة.
- أبوميالة, سهيل, وزبانية, سعيد. (2013). "دور الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520". مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات: 2 (31): 279-314.
- البار, علاء جواد. (2015). "مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية", رسالة ماجستير. كلية التجارة, الجامعة الإسلامية غزة, فلسطين.
- البلداوي, عبد الحميد عبد المجيد. (1997). الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية. ط 1. دار الشروق. عمان.
- البياتي, محمود مهدي. (2005). تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. ط 1. دار الحامد. عمان.
- الجازوي, صالح أبوبكر امحمد. (2015). "أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والاختفاء الجوهرية", رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد, جامعة بنغازي, ليبيا.
- سهام, كردودي. (2015). "دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات - دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة", رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر.
- سهام, كردودي, وآخرون. (2018). "فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها تحسين أداء عملية المراجعة - دراسة ميدانية". مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة: 168-194.
- طلبة, علي ابراهيم, وآخرون. (2010). المراجعة المتقدمة: مدخل كمي. مطبعة دار السلام. القاهرة.
- عاشور, سمير كامل, و أبو الفتوح, سامية. (1995). الاختبارات اللامعلمية, ط 1. معهد الإحصاء. مصر.
- عبير, عاقل. (2014). "الاجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية وفق معايير المراجعة الدولية", رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر.
- عرب, محمد خير منير. (2015). "دور الاجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية - دراسة تطبيقية", رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, سوريا.
- عياط, أسماء. (2015). "إستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير المالية - دراسة حالة مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس", رسالة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير, جامعة أم البواقي, الجزائر.
- فريد, بولحبال. (2017). "دور أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة". معارف مجلة علمية

دولية محكمة: (23): 449 - 465.

- قريط, عصام. (2009). "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية: 25 (01): 431-454.
- كريم، برقي. (2015). "إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية". مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات: 4 (08): 93-112.
- محمد, رفيق عبد الرزاق. (2016). "دور الاجراءات التحليلية في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي - دراسة ميدانية". مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية: 13 (40): 347-364.
- محمد, سارة محمد برم, وأخرون. (2016). "دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية". مجلة العلوم الاقتصادية: 17 (02): 136-158.
- محمد, عبدالوهاب موسى الجعلي. (2017). "دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخالقة". مجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا: 24 (24): 43-56.
- مهيرة, سارة. (2013). "أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة", رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر.
- موسى, علي محمد. (2013). "إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع". المجلة الجامعة: 2 (15): 309-342.
- العبدلي, ساري حامد. (2011). "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين", رسالة ماجستير. جامعة الشرق الاوسط MEU.

Adnan Kadhum Matrood, Diana Naemah Abd alrazaq, Naem Sabah Khilkhal. (2019).

"The Impact Of Applying Analytical Procedures By External Auditor In Accordance With Isa 520 On Audit Performance Improvement: An Exploratory Study In The Iraqi Audit Firms And Companies". Academy of Accounting and Financial Studies Journal: 23 (1): 1-15.

Shamharir Abidin, Mohammed Abobaker Baabbad. (2015). "The Use Of Analytical Procedures By Yemeni Auditors". Journal Corporate Ownership & Control: 12 (2):17-26.

Al Weshah, M. A, AL- Hashem, A & al tarawneh, A. M .(2012). "The use of accounting information systems in analytical procedures for the audit process, from the point of view of internal and external audit in the public sector (a case study of public universities)". European Journal of Business and Management: 4 (18): 136 -147.

Samad, A., Norita, R., Baharuddin, I., & Che Hassan, A.. (2008). "Investigating the use of analytical procedures by practicing auditors in Wilayah Persekutuan Kuala Lumpur/ Ros Norita Abd Samad". Ithnahaini Baharuddin and Anita Che Hassan.

Imoniana, Joshua Onome, Antunes, Maria Thereza P, Mattos, Stephanie Martins, Maciel, Ernani. (2012). "THE Analytical Review Procedures In Audit: An Exploratory Study". Advances in Scientific and Applied Accounting, Sao Paulo: 5 (2): 282-303.

Samaha, K. and 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: 25 (9): 882 - 911.

Carlos Pinho, The Usefulness of Analytical Procedures: An Empirical Approach in the

---

Auditing Sector in Portugal. (2014).:  
<https://www.researchgate.net/publication/265643374>.

J. Kritzinger & K. Barac. (2017). "The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective". *Journal of Southern African Business*: 21: 243-273.