جـامـعة التحـدي
كلـــية الاقتصـــاد
قســـم المحاســـبة
ســرت – ليبـيا

مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية

(دراسة نظرية تطبيقية)

إعداد الطالب

أحمد الشريف أحمد .....

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد

جامعة التحدي – 1998 مسيحي

إشراف الدكتور

عارف عبد الله عبد الكريم

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة بتاريخ 1 / صفر / 1374 و.ر الموافق 1 / 3 / 2006 مسيحي ، بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة التحدي .

الفصل الدراسي

ربيع 2006 م .

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة التحدي – سرت

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

إعداد

أحمد الشريف أحمد

لجنة الإشراف والمناقشة تتكون من :

الاسم	الصفة	التوقيع
1- د . عارف عبد الله عبد الكريم	مشرفاً ورئيساً	.....
2- د . عبد العزيز أعبيد أبو بكر	ممتحناً داخلياً	.....
3- د . مصطفى بكار محمود	ممتحناً خارجياً	.....

أ . علي محمد عبد السلام حامد

أمين مجموعة الدراسات العليا بكلية الاقتصاد

يعتمد :

أ . محمد عبد الحميد عبد الرحمن

أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصاد

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــداء

إلى والدي الكريمين ..

إليهما أدعو :

﴿ وَقُل رَّبِ ارحَمهُمَا كَمَا رَبَّيَانِى صغِيراً ﴾

سورة الإسراء

الآية رقم (24)

إلى أخوتي .. أخواتي ..

إليهم جميعاً أهدى باكورة جهدي العلمي

شكر وتقدير

بسم الله الرَّحمنِ الرَّحيمِ

﴿ رَبِ أَوزِعنِي أَن أَشكُرَ نِعمَتَكَ الَّتِي أَنعَمتَ عَلَيَّ ﴾

صَدَقَ اللهُ العَظِيمُ

سورة النمل

الآية رقم (19)

يسجد الباحث شكراً لله تعالى على عظيم فضله وجميل كرمه ، فلك الحمد يا ربي على نعمك التي لا تعد ولا تحصى ، ويصلي ويسلم على سيد الأولين وخاتم الأنبياء والمرسلين محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ، أما بعد ...

يطيب للباحث أن يتقدم بالشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور عارف عبد الله عبد الكريم ، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة ولما قدمه من دعم وتشجيع وتوجيهات قيمة وسديدة كان لها الأثر الأكبر في إتمام هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور عبد العزيز اعبيد أبو بكر ، والدكتور مصطفى بكار محمود ، اللذان شرّفاني بقبول مناقشة هذه الرسالة وإبداء الملاحظات والاقتراحات التي من شأنها أن تفيد البحث العلمي .

أيضاً أتقدم بالشكر والتقدير للأخوة المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ، والأخوة المراجعين بجهاز الرقابة المالية والفنية (موضع الدراسة الميدانية) ، على ما قدموه للباحث من العون والمساعدة لاستيفاء الدراسة الميدانية .

كما يقدم الباحث شكره وتقديره لجامعة التحدي بصورتها الاعتبارية وذلك لإتاحتها الفرصة له في استكمال دراسته العليا ، والأخوة أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد ، والأخوة الموظفين بقسم الدراسات العليا ، والأخوة العاملين بمكتبة الكلية.

وفي الختام فإن الباحث يقدم شكره وتقديره واحترامه لكل من مد له يد المساعدة في إعداد هذا البحث .

الباحث

محتويات الدراسة

الموضوع	رقم الصفحة
الإهداء	أ
الشكر والتقدير	ب
محتويات الدراسة	ج – و
فهرس الجداول	ز
ملخص الدراسة	ح– ى
مقدمة الدراسة ومنهجيتها	**1**
المقدمة	2
الدراسات السابقة	3
مشكلة الدراسة	8
فرضيات الدراسة	11
أهداف الدراسة	12
أهمية الدراسة	12
حدود الدراسة	13
منهجية الدراسة	13
تقسيمات الدراسة	14
الفصل الأول	**15**
طبيعة التقديرات المحاسبية وإجراءات مراجعتها في ضوء الإصدارات المهنية	
1-1 مقدمة	16
1-2 مفهوم وخصائص التقديرات المحاسبية	17
1-3 الإصدارات المهنية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية.....	23
1-3-1 المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57)	23
1-3-2 المعيار الدولي للمراجعة رقم (540)	24
1-3-3 المعيار المصري للمراجعة رقم (26)	24
1-3-4 المعيار البريطاني للمراجعة رقم (420)	24
1-4 مقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية	25

الموضوع	رقم الصفحة
1-5 أخطاء التقديرات المحاسبية	33
1-6 أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية	37
1-7 إجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية	41
1-7-1 فحص واختبار أساليب الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية	42
1-7-2 استخدام تقدير مستقل من قبل المراجع لتقييم معقولية تقدير الإدارة ..	49
1-7-3 فحص الأحداث اللاحقة	51
الفصل الثاني	54
الإجراءات التحليلية وكيفية استخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية	
2-1 مقدمة	55
2-2 مفهوم الإجراءات التحليلية	56
2-3 العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للإجراءات التحليلية	62
2-4 أهداف الإجراءات التحليلية	67
2-5 مراحل استخدام الإجراءات التحليلية	71
2-5-1 الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الأولي للمراجعة	72
2-5-2 الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص	73
2-5-3 الإجراءات التحليلية في مرحلة الاستعراض النهائي	73
2-6 تحليل النتائج والوصول للقرار المناسب	74
2-6-1 تحديد التقلبات غير العادية	75
2-6-2 فحص البنود والتقلبات غير العادية	76
2-7 مداخل تنفيذ الإجراءات التحليلية وكيفية استخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية	79
2-7-1 المدخل الأول : الحكم الشخصي للمراجع	80
2-7-2 المدخل الثاني : الأساليب الكمية البسيطة	81
2-7-2-1 أسلوب المقارنات	81
2-7-2-2 أسلوب تحليل النسب المالية	84
2-7-2-3 أسلوب تحليل الاتجاه	91
2-7-3 المدخل الثالث : الأساليب الكمية المتقدمة	93
2-7-3-1 أسلوب تحليل الانحدار	94

الموضوع	رقم الصفحة
2-7-3-1-1 مزايا وحدود تطبيق أسلوب تحليل الانحدار	100
2-7-3-1-2 استخدام أسلوب تحليل الانحدار في تقييم مدى معقولية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (حالة افتراضية)	101
الفصل الثالث **الدراسة الميدانية وتحليل البيانات**	109
3-1 مقدمة	110
3-2 منهجية الدراسة وتحليل البيانات وصفياً	111
3-2-1 مجتمع الدراسة	111
3-2-2 عينة الدراسة	112
3-2-3 أسلوب جمع البيانات	112
3-2-4 أداة القياس	113
3-2-5 صدق أداة القياس	114
3-2-6 توزيع صحف الاستبيان وجمعها	114
3-2-7 أساليب تحليل البيانات	115
3-2-7-1 أسلوب التحليل الوصفي	115
3-2-7-2 الاختبارات الإحصائية	116
3-2-8 تحليل البيانات	118
3-2-8-1 تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين	118
3-2-8-2 تحليل البيانات المتعلقة بمدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية	120
3-2-8-2-1 ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية	121
3-2-8-2-2 مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية للأخطاء والتحريفات الجوهرية	126
3-2-8-2-3 مدى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات	132

الموضوع	رقم الصفحة
3-2-8-2-4 أثـر اسـتخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات	137
3-3 التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات	145
3-3-1 اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (t) الإحصائي	145
3-3-1-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى	145
3-3-1-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية	146
3-3-1-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	147
3-3-1-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	147
الفصل الرابع	149
النتائج المستخلصة والتوصيات المقترحة	
4-1 النتائج الرئيسية والفرعية للدراسة.....	150
4-1-1 نتائج الجانب النظري	150
4-1-2 نتائج الجانب العملي	150
4-2 التوصيات المقترحة للدراسة.....	155
المراجع	156
أولاً : المراجع العربية	157
ثانياً : المراجع الأجنبية	168
الملاحق	169
صحيفة الاستبيان	170
اختبار (T-Test) لكل سؤال من أسئلة الدراسة الميدانية	174
اختبار (T-Test) لكل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة	175
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	I

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	مقارنة بين معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) ومعيار المراجعة الدولي رقم (540) المرتبطين بمراجعة التقديرات المحاسبية	26- 31
2	معدل دوران المخزون ، ونسبة هامش الربح	82
3	قيمة أرصدة العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ...	102
4	قيمة أرصدة العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، ومربع كل منهما ، وحاصل ضربهما	103
5	نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة ...	105
6	عدد ونسب صحف الاستبيان	115
7	معامل ألفا لأسئلة الدراسة	117
8	توزيع المشاركين في الدراسة حسب صفتهم	118
9	توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلهم العلمي	119
10	توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	120
11	ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية	125
12	مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية للأخطاء والتحريفات الجوهرية	131
13	مدى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات	136
14	أثر استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات	144

ملخص الدراسة

تتضمن القوائم المالية التاريخية عدداً من البنود التي تعتمد على التقدير الشخصي من جانب إدارة المنشأة ، وتتمثل تلك البنود في المخصصات بمختلف أنواعها (سواء لمواجهة النقص المحتمل أو المؤكد في قيمة الأصول ، أو لمقابلة الزيادة المحتملة أو المؤكدة في قيمة الالتزامات) .

وتكمن مشكلة الدراسة في أن تلك البنود تعتبر أكثر بنود القوائم المالية صعوبة بالنسبة للمراجع عند تقييمه لمدى معقولية تلك القوائم ، وذلك نظراً لطبيعتها الذاتية واعتمادها على نتائج لأحداث مستقبلية على درجة عالية من عدم التأكد ، ومن ثم تزيد احتمالات تعرضها للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، بالإضافة إلى انه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك البنود ، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي بذل المزيد من العناية المهنية تجاه تقييم مدى معقولية تلك البنود .

وبناءاً على ما تقدم فإن هذه الدراسة تحاول الإجابة على السؤال التالي :

ما مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ؟

وعليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى بيان مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية ، وذلك من حيث أهمية مراجعة تلك التقديرات ، ومدى تعرض تلك التقديرات للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، ومدى كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلك التقديرات ، بالإضافة إلى أثر استخدام الإجراءات التحليلية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

وتكونت عينة الدراسة المستخدمة في التحليل من (130) مراجع خارجي من بينهم (69) مراجع خارجي بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ، و (61) مراجع خارجي بجهاز الرقابة المالية والفنية ، وكانت أداة الدراسة صحيفة استبيان

مكـــونة مـــن (22) فقرة محدودة الإجابة (باستثناء الفقرات المتعلقة بالمعلومات الخاصة عن أفراد العينة) ، كان معامل ثباتها (87.05 %) وفق معادلة كرونباخ ألفا .

كما تقوم هذه الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية :

" الإجـــراءات التحليلـــية تعتبـــر ذات أهمية عند استخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية " .

ولتحقـــيق أهـــداف الدراســـة تم تقسيمها إلى مقدمة تضمنت عرضاً لمشكلة الدراســـة وأهدافها وأهميتها ومنهجيتها ، فيما قسمت باقي الدراسة إلى أربعة فصول على النحو الآتي :

تناول الفصل الأول فيها التقديرات المحاسبية من حيث مفهومها وخصائصها والإصـــدارات المهنية المرتبطة بها ، وأخطائها ، وأهمية مراجعتها ، بالإضافة إلى أساليب مراجعة تلك التقديرات والواردة في الإصدارات المهنية .

وتناول الفصل الثاني فيها الإجراءات التحليلية من حيث مفهومها ، ومبررات الحاجـــة إلـــيها ، وأهدافها ، ومراحل استخدامها ، ومداخل تنفيذها ، بالإضافة إلى كيفية استخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية .

أما الفصل الثالث فقد تضمن الدراسة الميدانية وذلك من حيث تحليل البيانات وصـــفياً باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وإحصائياً باستخدام بعض الاختبارات الإحصائية المناسبة .

بيـــنما الفـــصل الرابع فقد تضمن عرضاً للنتائج التي تم التوصل إليها وذلك نتيجة لتحليل البيانات ، بالإضافة إلى التوصيات المقترحة ، ومن أهم تلك النتائج ما يلي :

1- إن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

2- إن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

3- إنه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

4- إن استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

واعتماداً على النتائج التي تم التوصل إليها تم اقتراح التوصيات الآتية :

1- يجب أن يحظى موضوع مراجعة التقديرات المحاسبية باهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا نما لهذا من أثر على جودة القرارات الاقتصادية المختلفة .

2- يجب تكوين هيئة عليا لتنظيم المهنة في ليبيا مكونة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات الاقتصاد بالجامعات الليبية ، ومراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية ، ومراجعي مكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة ، تختص هذه الهيئة بإصدار معايير المراجعة ، وخاصة المعايير المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية والتي تتلاءم مع البيئة الليبية .

3- يوصي الباحث بضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة بصفة عامة ، وفي مراجعة التقديرات المحاسبية بصفة خاصة ، وذلك لما تمتاز به تلك الإجراءات من كفاءة وفعالية تساعد المراجع في الوصول إلى رأيه بشكل موضوعي.

4- يوصي الباحث بضرورة عقد الهيئات العلمية كالنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين ندوات ودورات تدريبية لتدريب المراجعين على استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية .

5- يوصي الباحث بمحاولة إجراء دراسة تطبيقية لموضوع البحث على الشركات الصناعية في ليبيا وذلك نظراً لعدم تمكن الباحث من القيام بها بسبب عدم حصوله على البيانات اللازمة لذلك .

مقدمة الدراسة ومنهجيتها

المقدمة :

يُشير الواقع الذي نعيشه الآن إلى تزايد قوى الضغوط الجوهرية والمتواصلة علـــى مهنة المراجعة ، وتتمثل دلائل هذه الضغوط في الحاجة المتزايدة للمراجعين الخارجيـــين للأطلاع على الخصائص البيئية وإدراكها ولاسيما الخصائص الإدارية التـــي ربما تخلق الفرص والدوافع للخطأ أو الغش عند إعداد القوائم المالية ، وتعد ظاهـــرة تحيز الإدارة وما يرتبط بها من تحايل نوع من التحيز المقصود ، وتزداد هـــذه الظاهرة بصورة خطيرة في المنطقة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية[1] ، والتي تعتبـــرها إحدى الباحثات من أكثر البنود صعوبة بالنسبة للمراجع عند تقييمه لمدى معقولـــية القوائم المالية ، وذلك نظراً لطبيعتها الذاتية واعتمادها على نتائج لأحداث مـــستقبلية علـــى درجـــة عالـــية من عدم التأكد ، ومن ثم تزيد احتمالات تعرضها للأخطاء وعدم الدقة[2] . وتكمن الخطورة المرتبطة بالتقديرات المحاسبية في حرية الاختـــيار المـــتاحة أمـــام الإدارة وفقـــاً لما تراه مناسباً عند إنشاء تلك التقديرات ، بالإضافة إلى القدرة المحدودة لتطبيق الأدوات الرقابية المحاسبية في هذا الصدد .

وإزاء هـــذا الوضـــع المتقدم طرحت بقوة قضية التدخل الخارجي لمراجعة التقديـــرات المحاســـبية مـــن جانب المراجعين الخارجيين ، وتم تنظيم هذا التدخل الخارجـــي بواسطة المنظمات المهنية للمراجعة في صورة مجموعة من الإصدارات المهنـــية ، والتـــي مـــن بينها المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57) الصادر عن مجلـــس معاييـــر المراجعة عام 1988م ، والمعيار الدولي للمراجعة رقم (540) الصادر عن لجنة ممارسات المراجعة الدولية عام 1994م .

ولاشـــك أن عرض وتحليل تلك الإصدارات المهنية يجسد تأكيداً على النمو المضطرد لأهمية مراجعة التقديرات المحاسبية في مهنة المراجعة[3] .

ولكـــن على الرغم من أن تلك الإصدارات المهنية تمثل إطاراً ينظم ويرشد

---

(1)- جوده عبد الرءوف زغلول ، " المسئولية عن مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية " ، بحث مرجعـــي غير منشور ، مقدم إلى اللجنة العلمية الدائمة لترقية الأساتذة المساعدين للمحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 2004 م ، ص 2 .

(2)- عبـــر عـــصمت حبر ، " دور الأســـاليب الكمية في مراجعة التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1997 م) ، ص 1 .

(3)- جوده عبد الرءوف زغلول ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 2- 3 .

عملـــية المـــراجعة ، إلا أنه تعددت الدراسات والآراء التي تنادى بإستخدام أساليب المـــراجعة التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، كما أكـــدت الكثيـــر مـــن الـــبحوث التي أجريت في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة بأن المراجعة التحليلية تستعمل بشكل منتظم وعلى نطاق واسع من قبل المراجعين الخارجيين ، وأنها فعالة في كشف الأخطاء حيث أن أكثر من نصف الأخطاء تقريباً يكتشف باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية .

كذلك أوصى اتحاد المحاسبين الدولي

International Federation of Accountants (1985)

ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

American Institute of Certified Public Accountants (1983)

بإتـــباع أســـاليب المـــراجعة التحليلية نظراً لفاعليتها في تحقيق الأهداف الجوهرية للمراجعة [1].

ويقصد بالمراجعة التحليلية بأنها "عبارة عن عملية تقييم للمعلومات المالية يتم إجـــراؤها عن طريق دراسة العلاقات الواضحة بين البيانات المالية بعضها البعض وبيـــنها وبين البيانات غير المالية ، متضمنة أداء مقارنات بين القيم المسجلة وبين التوقعات التي يقوم بعملها المراجع "[2].

كما تعتبر المراجعة التحليلية من أهم أساليب المراجعة الحديثة ، والتي نالت اهـــتمام العديـــد من الباحثين والمنظمات المهنية الإقليمية والدولية ، وذلك لأهميتها وأثارها الإيجابية على زيادة كفاءة وفاعلية أداء وظيفة المراجع[3].

الدراسات السابقة :

حظيت مشكلة التقديرات المحاسبية باهتمام أكاديمي ومهني من قبل الباحثين والتنظـــيمات المـــسئولة عـــن المهنة في العديد من الدول ، فقد أجريت العديد من

---

[1]- على السعيد سنون ، " مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لاجراءات المراجعة التحليلية " ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة الرابعة ، العدد الثاني ، أبريل ، 1992 م ، ص 58 .

[2]- أمـــين الـــسيد أحمـــد لطفي ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2004 م) ، ص 99 .

[3]- عـــلي أحمد وصوان ، " نموذج مقترح لتوسيع حجم عملية المراجعة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، 1987 م ، ص 487 .

الدراســـات لمعـــرفة أي بـــنود القوائم المالية تزيد بها نسبة الأخطاء بالإضافة إلى إســـتخدام بعـــض أساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف تلك الأخطاء ، ومن أبرز الدراسات التي تناولت موضوع مراجعة التقديرات المحاسبية ما يلي :

1-دراسة [1] Johnson & Others(1981) .

قـــام Johnson & Others بدراسة خصائص الأخطاء في (55) حالة من حـــسابات المدينـــين ، و(26) حالة من حسابات المخزون على أساس أنهما أكثر البنود عرضة للأخطاء وعدم الدقة .

وقـــد خلصت تلك الدراسة إلى زيادة معدلات الأخطاء في كل من حسابات المدينـــين والمخزون ، ولكن اتجاه معدلات الأخطاء في المخزون تكون أعلى من معدلات الأخطاء في المدينين وذلك في المنشآت الكبيرة .

2-دراسة [2] Hylas & Ashton (1982) .

اســـتهدفت هـــذه الدراســـة التعرف على المجالات وأرصدة الحسابات التي تحـــدث فـــيها الأخطـــاء بـــصورة متكـــررة ، ومسببات تلك الأخطاء ، ومعرفة الإجـــراءات والإحـــداث الأولية التي تمكن المراجع من اكتشاف تلك الأخطاء ، ولتحقيق تلك الأهداف تمت دراسة تجريبية على (281) خطأ يتطلب تعديل القوائم المالية في (152) حالة مراجعة .

وقد توصلت تلك الدراسة إلى تركز (157) خطأ ، أي بنسبة (56%) من إجمالـــي موضوع الدراسة في خمسة مجالات تتمثل في حسابات المدينين ودورة الإيـــرادات بواقع (44) خطأ ، وحسابات المخزون وتكاليف الإنتاج بواقع (33) خطـــأ ، وحسابات الدائنين والمشتريات بواقع (31) خطأ ، ونفقات مؤجلة ونفقات مدفوعة مقدماً بواقع (21) خطأ ، وحسابات معدات وعدد بواقع (28) خطأ . بينما وجد أن أقل عدد أخطاء مكتشفة كان في حسابات النقدية بواقع (6) أخطاء فقط .

---

(1) - Johnson, . J.R., R . A . Leitch , and J. Neter , "Characteristics of Error In Accounts Receivables And Inventory Audits" , The Accounting Review , (April , 1981) , pp . 270-293 .

(2) - Hylas , R . E , And R.H. Ashton , "Audit Detection of Financial Statement Errors" , The Accounting Review , (October , 1982) , pp.751- 765.

3- دراسة Callahan (1988)[1] .

تـــناولت هذه الدراسة كيف أن الإجراءات التحليلية تمكن من كشف الأخطاء الـــناجمة عن التقديرات المحاسبية ، وقد أكدت على أن التقديرات المحاسبية مجالاً خصباً للأخطاء التي يكون من الصعب اكتشافها ، ونظراً للأهمية النسبية لتلك البنود فعلى المراجع أن يعتبر بنود التقديرات كمنطقة مخاطر ذات دلالة ويوسع إجراءات المراجعة ، كما أوضحت الدراسة أن عدم قدرة العميل على إعداد تقديرات محاسبية مناســـبة قـــد تشير إلى عدم كفاءة الرقابة الداخلية . وخلصت الدراسة إلى أنه على المراجع إستخدام أساليب المراجعة التحليلية التي تتدرج من المقارنات إلى إستخدام الأســـاليب الإحصائية المعقدة لتقييم مدى معقولية تلك التقديرات ويتم معالجة الفرق بين التقدير الفعلي وتقدير المراجع كخطأ محتمل .

4- دراسة Colbert (1994)[2] .

تختبـــر هـــذه الدراســـة ثلاثة أساليب من الإجراءات التحليلية هي اختبارات المعقولـــية والتحلـــيل الأتجاهي وتحليل النسب ، والتي يستخدمها كل من المحاسب لإعـــداد التقديـــرات المحاسبية ، وأيضاً المراجع الخارجي لتقييم مدى معقولية تلك التقديرات . وخلصت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية بأساليبها الثلاثة تفيد كل مـــن المحاســـب والمراجع الخارجي ، فالمحاسب يستخدم الإجراءات التحليلية في تعيين البنود التي قد تحتوى على أخطاء جوهرية ، وتحديد تلك الأخطاء وتصحيحها قبل قيام المراجع الخارجي بأداء اختباراته على هذه البنود . أما المراجع الخارجي فإنـــه يستمد جدوى تلك الإجراءات من خلال دمجها في الاختبارات اللازمة لتأكيد مدى معقولية التقديرات المحاسبية .

---

(1) - Callahan, p.s., " SAS No 56 and 57 : Increasing Audit Effectiveness Analytical procedures Can Be powerful Tools in Detecting Misstatements Caused By Accounting Estimates" Journal of Accountancy . (October . 1988) . PP. 56-62.

(2) - Colbert, J. L., "Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors" www.proquest .com . Managerial Auditing Journal, vol. 9, Iss. 5, 1994 , pp . 3-8 .

5- دراسة دينا (1995) [1].

أجريت هذه الدراسة للتعرف على مدى تدعيم خبرة مراجعي الحسابات تجاه اكتشاف الأخطاء بإستخدام الأساليب الإحصائية ، وفي هذا الصدد قامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء على العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في ج . م . ع وذلك بهدف التعرف على المتغيرات التي تساعد في الحكم على مدى جوهرية الأخطاء التي تتضمنها القوائم المالية . ولقد استخدمت الباحثة إسلوب تحليل العوامل فتمثلت المدخلات والتي تعبر عن متغيرات الحكم على جوهرية الأخطاء في (42) متغير ، وتوصلت إلى تحديد أربع عوامل تعتبر أكثر أهمية للمراجع بحيث يركز فيها المراجع جهوده . وفيما يلي تلك العوامل والتي تعتبر بمثابة معايير تساعد المراجع في الحكم على مدى جوهرية الخطأ :

العامل الأول : أثر طبيعة العنصر محل الخطأ . تباين 6.42

العامل الثاني : أثر الحجم المادي ومدى تكراره . تباين 4.92

العامل الثالث : أثر الخطأ على البنود التي تعتمد على التقدير . تباين 4.18

العامل الرابع : أثر الخطأ على العلاقات الحالية والمرتقبة لحقوق المساهمين . تباين 2.19

وأن العامل الذي لديه أكبر تباين يكون له أكبر مساهمة في تفسير المشكلة .

وفي ضوء نتائج الدراسة أتضح أن اعتماد بنود الحسابات على التقدير الشخصي يعتبر من العوامل الهامة التي تحدد مدى جوهرية الخطأ . كما خلصت الباحثة التي أجرت هذه الدراسة إلى أنه يعتبر الخطأ في المخصصات من أهم المتغيرات التي يجب على المراجع العناية به .

ويتضح مما سبق تأكيد تلك الدراسة على أن بنود التقديرات المحاسبية من أكثر البنود عرضة للأخطاء الجوهرية .

6- دراسة عبير (1997) [2].

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة الأخطاء التي تنطوي عليها التقديرات المحاسبية والتي تتضمنها القوائم المالية المنشورة ، ومدى كفاءة وفعالية

---

[1]- دينا عبد العظيم كريمة ، " تدعيم قدرات مراجعي الحسابات لاكتشاف الأخطاء باستخدام الأساليب الإحصائية متعددة المتغيرات " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1995 م) ، ص ص 95 - 121 .

[2]- عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 227 .

إجـــراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية التي تناولت مراجعة التقديرات المحاسبية .

وتبحث الدراسة أيضاً – مدى ملائمة إستخدام الأساليب الكمية في الحكم على مـــدى معقولـــية تلـــك التقديـــرات ، وبيان مدى فعالية الأساليب الكمية في توفير احتـــياجات المراجعين وذلك من خلال التعرف على العناصر التي تحدد أهمية تلك الأساليب من وجهة نظر المراجعين الممارسين للمهنة .

وقـــد توصلت تلك الدراسة إلى أن بنود التقديرات المحاسبية من أكثر البنود عرضة للأخطاء الجوهرية ، وتتوازن نوعية الأخطاء في تلك البنود ما بين أخطاء المغالاة وأخطاء النقص ، وأيضاً توصلت إلى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية ، وأوضحت الدراســـة إمكانـــية إستخدام كل من أساليب الانحدار ، والانحدار الزمني ، ومعاينة المتغيـــرات ، وذلـــك فـــي الحصول على أدلة إثبات للحكم عن مدى معقولية تلك التقديـــرات ، وأوضـــحت الدراسة أيضاً أن هناك إقبال من معظم المراجعين محل العيـــنة تجـــاه إســـتخدام الأســـاليب الكمية في المراجعة وخاصة إسلوبي المعاينة الإحصائية وتحليل النسب ، وأخيراً توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين أهمية إســـتخدام الأســـاليب الكمية في المراجعة وقدرتها على تحقيق بعض مقومات الحكم الموضـــوعي للمـــراجع ، وقـــدرتها علـــى مواجهة بعض عناصر الطبيعة الذاتية للتقديرات ، وتحقيق بعض الآثار الإيجابية على تقرير المراجع .

ومـــن خـــلال التحليل والعرض السابق لبعض الدراسات الخاصة بالتقديرات المحاسبية أتضح ما يلي :

1- أن الفكـــر المحاسبي تضمن عدداً من الدراسات وعلى امتداد فترة زمنية طويلة بمـــا يـــشير بأن الموضوع يعتبر من الموضوعات الهامة والتي ما زال الجدل مستمراً بشأنها .

2- اتفـــاق معظـــم الدراســـات الـــسابقة على أن التقديرات المحاسبية مجالاً خصباً للأخطاء ، مما يدل على انه يجب على المراجـــع بذل العناية المهنـــية لترشيد

حكمه عن مدى معقولية تلك التقديرات .

3- عـــدم توفـــر دراسات في ليبيا عن مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

مشكلة الدراسة :

تـــواجه المـــراجعين في الوقت الراهن مشكلة تعقد وكبر حجم العمليات في الـــشركات محـــل المـــراجعة ، كما أن القوائم المالية التي تعدها هذه الشركات إنما تتـــضمن العديد من التقديرات المحاسبية Accounting Estimates التي عادة ما تتم بمعرفة الإدارة أو المحاسب ، تلك التقديرات التي تمثل في الحقيقة أساساً خصباً للانحـــرافات الجوهـــرية التـــي قـــد تحدث فـــي القوائم المالية ، وعادة ما يصعب اكتـــشافها[1] ، وذلـــك بـــسبب طبـــيعة عمليات القياس المحاسبي[2] ، حيث أن تلك التقديـــرات تبنـــى على أساس الخبرة والحكم الشخصي في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للإحداث التي وقعت فعلاً ، أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً[3] ، وهذا يعنى انخفـــاض نـــسبة الموضوعية وزيادة نسبة عدم التأكد وارتفاع احتمالية الخطأ حيث يؤثر في القياس عوامل شخصية بحتة تتعلق بالخبرات السابقة والميول والاتجاهات النفسية من حيث الميل للتفاؤل أو التحفظ وكذلك إتاحة الفرصة لكي تمارس ضغوط إداريـــة تخـــدم أغراض الإدارة . وتعكس المخصصات هذه المشكلة بوضوح حيث تـــرتبط بظروف مستقبلية يحيطها درجة من عدم التأكد يصعب التنبؤ بها في بعض الأحيان في ظل بيئة عالمية تتسم بكثرة المتغيرات وسرعة الحركة وقوة التأثير[4].

حـــيث تقوم بعض الشركات في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمـــواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة ، ونظراً لأن هذه الالتزامات تكون غير محـــددة القيمة بصورة نهائية فإنه يتم تكوين هذه المخصصات بقيمة تقديرية ، ومن

---

(1)- عـــباس احمـــد رضوان ، " دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، 1990 م ، ص 507 .

(2)- عاطف عبد الله عبد الكريم ، " أثر التقدير الشخصي للمراجع على نتائج الاستدلال الإحصائي في المراجعة " ، (رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 1991 م) ، ص 5 .

(3)- طارق عبد العظيم احمد ، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، بدون ناشر ، 2003 م ، ص 184 .

(4)- محمـــد فـــؤاد عبد الباسط ، " استخدام نظم الخبير في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية : دراسة تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2003 م) ، ص 10 .

أمثلتها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، ومخصص الإهلاك ، ومخصص هبوط أسعار المخزون .

وتقوم بعض الشركات بالتلاعب في تكوين وإستخدام هذه المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن ، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق فيها أرباحاً مرتفعة ، وبالتالي تخفيض أرباح الفترة على غير الحقيقة ، أو تقوم تلك الشركات بتخفيض قيمة هذه المخصصات في الفترات التي تحقق فيها أرباحاً أقل وتسجل هذا الانخفاض كأرباح ، وبالتالي ترفع مستوى الأرباح في هذه الفترة على غير الحقيقة .

- كما تقوم بعض الشركات الأخرى بإستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله ، وذلك بإستخدام المخصصات المكونة عن فترات سابقة لمواجهة التزامات محددة في تغطية مصروفات تشغيلية تخص الفترة الحالية ، وبالتالي تخفيض مصروفات الفترة الحالية وزيادة أرباحها على غير الحقيقة[1] .

ويترتب على عدم الدقة في تقدير تلك المخصصات أن تظهر الحسابات المالية نتائج غير حقيقية لتلك الشركات . حيث يؤدى تقدير هذه المخصصات بأقل من اللازم أن تظهر الحسابات الختامية تضخيم لأرباح المشروع وظهور أرباح وهمية وغير حقيقية خلال السنة التي يتم عنها تقدير هذه المبالغ ، وعلى العكس من ذلك فإن المبالغة في تقدير المخصصات بأكثر من اللازم يعنى تخفيض الأرباح الخاصة بالسنة المالية التي يتم عنها حساب هذه المخصصات لصالح السنوات اللاحقة وتكوين مخصصات سرية . وكلتا الحالتين ليستا من مصلحة الشركة في شئ ، ففي الحالة الأولى سوف تقوم الشركة بتوزيع أرباح غير حقيقية على حملة الأسهم الأمر الذي يعرض الشركة لصعوبات مالية ربما يؤدى إلى إفلاسها وعدم قدرتها على الاستمرار في السوق ، أما في حالة تقدير المخصصات بأكثر من اللازم فأن ذلك سوف يخفض من صافي الربح القابل للتوزيع على حملة الأسهم

---

[1]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004 م) ، ص ص 381 – 382 .

وإظهـــار أربـــاح الشركة بأقل من حقيقتها مما يؤثر سلباً على المساهمين ، وعلى أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية واتجاه المستثمرين نحو التخلص من أسهم هـــذه الـــشركات بسبب انخفاض أسعار أسهمها ، الأمر الذي يعرض سمعة الشركة للضرر في سوق الأوراق المالية[1] .

ونظـــراً لمـــا لهذه التقديرات من تأثير مباشر على دلالة القوائم المالية ، فقد تعـــددت الإصـــدارات المهنية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية ، ومنها على سبيل المثال المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57) ، والمعيار الدولي للمراجعة رقم (540) ، وحـيث أن الأســاليب الفنية أو الأدلة المتاحة للمراجع للحكم على مدى معقولية التقديرات المحاسبية في ضوء تلك الإصدارات يتمثل في أسلوبي الإقرارات الكتابـــية ، و الاستفـــسارات الشفوية[2] ، فأن معيار المراجعة الدولي رقم (580) يـــرى " إنه لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع انه من الممكن توفرها بشكل معقول "[3] ، ويصنف خطاب إقرارات الإدارة على انه منزلة منخفضة من أدلة الإثبات ، ولا يجب إستخدامه مطلقاً كأساس لتنفيذ أي من إجراءات المراجعة الأخرى[4] . كما أن إسلوب الاستفسارات الشفوية يعتبر من اقل أساليب المراجعة التي يمكن الاعتماد عليها ، وغالباً لا توجد مستندات تـــؤيد تلـــك الاستفسارات كاستفسار المراجع من إعداد الإدارة لكافة التقديرات[5] ، حيث أن الدليل الشفهي في حد ذاته ليس كافياً[6] ، وهذا ما يؤكده أحد الباحثين بقوله " أن الأدلـــة الـــشفهية هي أضعف شكل من أشكال أدلة المراجعة ، ويجب تعزيزها بمـــزيد مـــن الأدلـــة "[7] . بالإضـــافة إلى ذلك فان تلك المعايير تضمنت قدراً من

---

[1]- معـوض حسن حسين و محمد عازي صابر إبراهيم ، " دراسة تحليلية للخصائص الفنية وتأثيرها على الأطراف ذات العلاقة بشركات التأمين الكويتية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني ، 1999 م ، ص 558 .

[2]- منير عصمت حمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

[3]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004 م) ، ص 686 .

[4]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 635 .

[5]- منير عصمت حمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

[6]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 633 .

[7]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 265 .

الغموض وعدم التحديد خاصة فيما يتعلق بالإجراءات التي يتعين على المراجع القيام بها حتى يستطيع تكوين رأيه المهني بشكل موضوعي[1] .

وهـذا ما تعززه نتائج أحد الدراسات السابقة والتي أشارت إلى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية .

ونظـراً لما توصلت إليه نتائج بعض الدراسات السابقة من ضرورة إستخدام المـراجع لأسـاليب المـراجعة التحليلـية والتي تتدرج من المقارنات إلى استخدام الأساليب الإحصائية المعقدة نتيجة لما حققته من آثار إيجابية على المراجعة . فهذا مـا دفع الباحث لمحاولة التعرف على مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية .

ومما تقدم فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة عن التساؤل التالي :

ما مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ؟

فرضيات الدراسة :

الفرضية الرئيسية .

اعتمدت هذه الدراسة على فرضية رئيسية واحدة تنص بأن :

" الإجـراءات التحليلـية تعتبـر ذات أهمية عند إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية " .

وتم اختبار هذه الفرضية الرئيسية عن طريق الفرضيات الفرعية الآتية :

1- إن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

2- إن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

3- إن هناك قصور في إجراءات المراجعة الواردة فـي الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية فـي توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

---

[1]- رمضان عطية حسن حليل ، " أساليب قياس القيمة النقدية للمعلومات المحاسبية وأثرها على تقارير المراجعة " ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1999 م ، ص 42 .

4-إن استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

أهداف الدراسة :

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

ولتحقيق هذا الهدف فإن للدراسة أهدافاً فرعية تتمثل فيما يلي :

1-التعرف على مدى أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

2-التعرف على مدى كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

3-التعرف على أثر إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

أهمية الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى التي تجرى في ليبيا حول هذا الموضوع على حد علم الباحث ، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من تعدد الإصدارات المهنية المرتبطة بموضوع مراجعة التقديرات المحاسبية ، حيث يوفر تعدد الإصدارات المهنية المرتبطة بموضوع مراجعة التقديرات المحاسبية دليلاً على أهمية هذا الموضوع . أيضاً تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه ألا وهو التعرف على مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية ، بالإضافة إلى ذلك فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من مقدار تأثيرها على ثلاثة أطراف هي :

1- الطرف المسئول عن إعداد وعرض التقديرات المحاسبية (الإدارة) وذلك لإثبات حسن نواياها في تجنب الأخطاء والغش عند إعداد وعرض التقديرات المحاسبية أمام الأطراف المختلفة أصحاب المصلحة في منشأة الأعمال .

2- الطرف المسئول عن تقييم إعداد وعرض التقديرات المحاسبية (المراجع الخارجي) لتقليل المخاطر المهنية والقانونية التي يتحملها من جراء إبداء رأي فني

محايد ومستقل عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية .

3- الطـــرف الـــثالث هم أصحاب المصلحة في منشأة الأعمال (مستخدمي القوائم المالـــية) وذلك لزيادة الثقة في المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في منـــشأة الأعمـــال – المستثمرين والمحللين الماليين والمقرضين ومانحي التسهيلات الائتمانية والمجتمع – كمدخلات أساسية في نماذج قراراتهم المختلفة .

حدود الدراسة :

تقتـــصر الدراســـة الميدانـــية على استطلاع آراء المراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة من خلال مكاتب خاصة في مدينتي طرابلس وبنغازي ، وقد تم اختيار المراجعين في مدينتي طرابلس وبنغازي ضمن مجتمع الدارســـة ، وذلك لان عـــدد المراجعين في هاتين المدينتين حوالي 90% من إجمالي عدد المراجعين في ليبيا[1] . كما يستطلع الباحث أيضاً آراء المراجعين بجهاز الرقابة المالية والفنية بكل من مدينتي طرابلس وبنغازي ، وذلك لأن هؤلاء المراجعين يقومون بمراجعة حـــسابات أغلب الشركات والهيئات والمؤسسات العامة ، كما تقتصر الدراسة أيضاً علـــى مـــراجعة التقديـــرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التاريخية دون التعرض للتقديرات المحاسبية المستقبلية .

منهجية الدراسة :

ســـوف يقـــوم الـــباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي فـــي إجراء هذه الدراســـة ، وذلـــك لكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنـــسانية[2] . حـــيث سيقوم الباحث بإستخدام المصادر الأولية والثانوية في هذه الدراســـة ، وتتكون المصادر الثانوية من الكتب ، والدوريات ، والرسائل العلمية ، وغيـــرها ، أما المصادر الأولية فستكون من خلال صحيفة الاستبيان ، والتي تتكون من (25) سؤال مصنفين إلى قسمين على النحو الآتي :

---

(1)- لمبـــاركة ســـالم مفتـــاح العمـــاري ، " ظـــاهرة التوقعات بين مراجعي الحـــسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا لـــدافعيه والأســـلوب المقتـــرح لتـــصفيتها : دراسة نظرية تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 2003 م) ، ص 125 .

(2)- ماجـــد محمد الفرا ، " السلوك الإداري الاستراتيجي عند المدير الفلسطيني : دراسة تطبيقية على مصانع البلاستيك والأحذية في قطاع غزة " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد التاسع والخمسون ، 2002 م ، ص 242 .

- أسئلة شخصية ذات علاقة مباشرة بالمشاركين وعددها (3) أسئلة .
- أسئلة ذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة وعددها (22) سؤالاً .

ولقد تم اختيار صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية لتجميع البيانات في الدراسة الميدانية ، وذلك لما للاستبيان من أهمية في توفير الوقت والجهد على الباحث ، ولإمكانية تعظيم حجم العينة في فترة زمنية معقولة . وبعدها سيتم إستخدام إسلوب إحصائي مناسب لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة .

تقسيمات الدراسة :

تحتوى هذه الدراسة بالإضافة إلى المقدمة التي تتضمن مشكلة ومنهجية الدراسة ، أربعة فصول :

الفصل الأول : التقديرات المحاسبية من حيث مفهومها وخصائصها ، والإصدارات المهنية المرتبطة بها ، وأخطائها ، وأهمية مراجعتها ، بالإضافة إلى إجراءات مراجعة تلك التقديرات والواردة في الإصدارات المهنية .

الفصل الثاني : الإجراءات التحليلية من حيث مفهومها ، ومبررات الحاجة إليها ، وأهدافها ، ومراحل إستخدامها ، ومداخل تنفيذها ، بالإضافة إلى كيفية إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية .

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية وتحليل البيانات .

الفصل الرابع : النتائج المستخلصة والتوصيات المقترحة .

الفصل الأول

طبيعة التقديرات المحاسبية وإجراءات مراجعتها في ضوء الإصدارات المهنية

1-1 مقدمة :

يهـــدف هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة مراجعة التقديرات المحاسبية ، وذلـــك من خلال دراسة وتحليل الكتابات المحاسبية التي تناولت موضوع التقديرات المحاسبية ، وكذلك الإصدارات المهنية المرتبطة بها ، كما يتناول هذا الفصل مقارنة بـــين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية ، وكـــذلك أخطـــاء التقديرات المحاسبية ، وأهمية مراجعتها ، بالإضافة إلى إجراءات مـــراجعة تلـــك التقديـــرات والواردة في الإصدارات المهنية ، لذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية :

1- 2 مفهوم وخصائص التقديرات المحاسبية .

1- 3 الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية .

1- 4 مقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية .

1- 5 أخطاء التقديرات المحاسبية .

1- 6 أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية .

1- 7 إجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية .

2-1 مفهوم وخصائص التقديرات المحاسبية .

لا يمكـــن القـــول أن كافـــة عناصر القوائم المالية يتم قياسها بدقة ، فبسبب عوامل عدم التأكد المرتبطة بأنشطة الأعمال فإن هناك العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة تامة ولكن يتم فقط تقديرها بطرق معقولة تستند لأسس ومعايير منطقـــية[1] ، حـــيث يعـــتمد ذلك التقدير على الحكم الشخصي طبقاً لأخر معلومات متاحة[2] ، فالتقديرات المحاسبية تعد جزءاً أساسياً من عملية إعداد القوائم المالية[3]. وقـــد عرفها البعض بأنها عملية تحديد تقريبي للأرقام والقيم دون إتباع وسيلة دقيقة للقـــياس[4] ، أمـــا المعـــيار الأمريكـــي للمراجعة رقم (57) الصادر عن المجمع الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيـــين (AICPA) في أبريل عام 1988م فقد عرف التقديـــرات المحاســـبية بأنهـــا تقـــريب لأحـــد عناصر أو بنود أو حسابات القوائم المالـــية[5] ، بينما عرفها بعض الباحثين بأنها حساب لقيمة البند المحتملة في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسها[6] ، وعرفها باحث آخر بأنها طريقة من طرق تحديد القـــيمة الحالـــية أو الحاضرة بصورة اقرب إلى الدقة لعنصر من عناصر القوائم المالـــية فـــي تاريخ إعـــدادها فـــي حـــالة عـــدم توافر أساليب دقيـــقة لحساب قيم هذه العناصر[7] .

---

[1] – أمـــين الســـيد أحمد لطفي ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور إجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية ، (القاهرة : المكتبة الأكاديمية ، 1998 م) ، ص 102 .

[2] – أحمـــد عبد المولى الصباغ ، " التقديرات المحاسبية وأثرها على دلالة القوائم المالية في شركات التأمين " ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1999 م ، ص ص 5- 6 .

[3] – أحمـــد محمـــود يوســـف ، " أثـــر الاخـــتلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية " ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد العاشر ، 1999 م ، ص 189 .

[4] – أبو الفتوح علي فضاله ، بحوث واجتهادات في الفقه المحاسبي ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1985 م) ، ص 154 .

[5] – أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993م) ، ص 173 .

[6] – في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- محمود السيد الناغي ، " دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار التطبيق " ، الطبعة الأولى ، (المنصورة : المكتبة العصرية ، 2000 م) ، ص 407 .

ب-أمـــين الســـيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإصدارات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، (القاهرة : المنارة الثقافية للطباعة والنشر ، 2003- 2004 م) ، ص 581 .

ج- زين العابدين ناصر و يسرى أمين سامي ، دراسات في المراجعة ، بدون بيانات نشر ، ص 131 .

[7] – الســـتحات محمد عطوه ، " تحليل للاتجاهات الحديثة في مراجعة التقديرات المحاسبية والتطبيق على شركات التأمين " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1994 م ، ص 42 .

هذا ويتم إدراج التقديرات المحاسبية في القوائم المالية التاريخية لأن[1] :

1- قياس بعض المبالغ أو تقدير قيمة بعض الحسابات يكون غير مؤكد ريثما تتضح نتيجة أحداث مستقبلية .

2- البيانات ذات الصلة المتعلقة بالأحداث التي وقعت بالفعل ، لا يمكن تجميعها على أساس حدوث التكلفة بالفعل وفي الوقت المناسب .

وتقـيس التقديـرات المحاسبية آثار معاملات النشاط أو الأحداث أو الموقف الحالي للأصل أو الالتزام ، وفي كثير من الأحوال لا يوجد وسائل دقيقة للقياس[2] ، ومـن ثم فإن مشكلة التقديرات المحاسبية تكمن في الحاجة لقياس قيمة العنصر في الوقت الذي لا يوجد فيه مقياس دقيق يمكن أن يحتكم إليه الجميع ويتم الاعتماد على نـتائجه ممـا يفتح الباب لتدخل الحكم الشخصي وهو الأمر الذي ينتج عنه اختلاف بالضرورة .

وترجع أسباب الاختلاف عند الاستناد للحكم الشخصي إلى :

1- احـتمال تدخل الإدارة لخدمة الأهداف الخاصة بها : فعلى سبيل المثال قد تلجأ الإدارة إلى تخفيض المخصصات رغبة في تعظيم الربحية أو العكس .

2- تعـدد وتعقد التأثيرات المختلفة التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية في ظل بيئة تتسم بالحركة المستمرة حيث تتأثر المنشأة بالكثير من العوامل القانونية والاقتصادية والاجتماعية .

3- اختلاف الخبرة المحاسبية يؤدي للاختلاف عند التقدير : حيث يختلف كم الخبرة المتراكم عند المحاسبين ، وحيث ارتبطت خبرة كل منهم بظروف عمل خاصة فإن ذلك من شانه أن ينتج عنه اختلاف عند التقدير المحاسبي .

وتختلف درجة دقة التقدير المحاسبي ومدى صعوبة القيام به أو سهولة ذلك وفق عدة عوامل هي[3] :

---

(1) - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 529 .

(2) - بسـتر تيـبه أرسـليوس ، " تأثير عوامل الخطر المهنية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الأول ، 1999 م ، ص 11 .

(3) - محمد السيد عبد الناصر محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19- 21 .

أ- مدى توافر البيانات .

فكلما توافرت البيانات ذات الصلة بتقدير العنصر كلما كانت درجة دقة التقدير أعلى والعكس صحيح ، وعلى سبيل المثال فإن توافر المعلومات عن مدى الطلب والعرض على أحد بنود المخزون يفيد كثيراً عند تقدير سعر السوق الخاص به .

ب- طبيعة البند .

حيث توجد بعض بنود التقدير المحاسبي يكون تقييمها أكثر سهولة من بعض البنود الأخرى ، وعلى سبيل المثال فإن تقدير مخصص إهلاك الأثاث ايسر كثيراً من تقدير مخصص إهلاك معدات وآلات إنتاجية تخضع للتقادم التكنولوجي .

ج- درجة عدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية .

فكلما زادت درجة التأكد كلما زادت دقة التقدير المحاسبي والعكس صحيح ، وعلى سبيل المثال فإن وجود عقود بيع لبعض كميات المخزون يجعل تقدير السعر الخاص بها أكثر سهولة وهو السعر الوارد في عقود البيع ، وبالرغم من احتمالية عدم تنفيذ هذه العقود لسبب أو لآخر إلا أن نسبة التأكد في احتمالية تنفيذ هذه العقود تكون أعلى مقارنة بدرجة التأكد التي توجد عند تقدير أسعار كميات المخزون التي ليس لها عقود بيع في ظل تقلبات سوقية في أسعار البيع .

د- مدى توافر الخبرة اللازمة .

فمتى وجدت الخبرة فذلك يعني زيادة الدقة في التنبؤ استناداً على توافر الفهم لسلوك المتغيرات المؤثرة في عملية التقدير ، فعلى سبيل المثال القدرة على تقدير مخصص إهلاك آلات تم تكرار إستخدامها من قبل تكون أعلى من القدرة على تقدير هذا المخصص منها لو كانت آلات حديثة .

ويرى أحد الباحثين أنه من المفيد في هذا المجال إضافة عاملين آخرين يتعلق الأول بطبيعة الأساليب المستخدمة في عملية التقدير ، ويتعلق الثاني بمدى الاستمرار فيها من سنة إلى أخرى .

كما يرى أن هذين العاملين بالإضافة إلى العوامل السابقة تؤثر ليس فقط على بساطة أو تعقيد التقدير ولكن أيضاً على مدى دقته ومن ثم الثقة به ، وكلما اتسمت

التقديـــرات المحاسبية بالدقة كلما أدى ذلك إلى جودة المحتوى الإخباري للتقديرات المحاسبية[1] .

ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية[2] :

1- مـــا تخفـــض بـــه الأصـــول المتداولة للوصول إلى قيمتها القابلة للتحقيق مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

2- توزيـــع تكلفـــة الأصـــول الثابتة على الفترات المقدرة لأعمارها الإنتاجية مثل مخصص الإهلاك .

3- مخصـــصات لمـــواجهة هبوط أسعار السوق عن أسعار التكلفة (مثل مخصص هـــبوط أســـعار الاستثمارات المالية ، ومخصص لمقابلة النقص في قيمة المخزون بسعر البيع عن التكلفة) .

4- المخـــصص المكـــون نتـــيجة لمقابلة الخسارة المتوقعة عند الفصل في دعوى قضائية مقامة على المنشأة .

5- المخصص المكون لمقابلة الالتزام الناشئ عن ضمان الغير .

6- أرباح أو خسائر عقود المقاولات طويلة الأجل وقت التنفيذ .

ومـــن خـــلال استقراء فكر المراجعة وخدمات التأكيد والتصديق المهني فيما يـــتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية ، يمكن أستخلاص مجموعة الخصائص التالية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية[3] :

1- خاصية التقدير كنقطة أو التقدير كمدى : حيث انه قد يتم التعبير عن التقديرات

---

(1) – اشحات محمد عطوه ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

(2) – في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- طارق عبد العال حماد ، " التقارير المالية : أسس الأعداد والعرض والتحليل " ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2002 م) ، ص ص 421- 422 .

ب- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في مئة عالم متغير ، (القاهرة : دار الكتب ، 2002 م) ، ص 495 .

ج- محمد عبد القادر ديب ، دراسات في المراجعة ، بدون ناشر ، 2003 م ، ص 189 .

د- كمـــال خليفة أبـــو زيد وأخرون ، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية ، الجزء الثاني ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004 م) ، ص 246 .

هـــ- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 438- 439 .

(3) – جوده عبد الرءوف زغلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 19 .

المحاسبية بقيم واحدة محددة يتوقع حدوثها ، وقد يتم التعبير عن هذه التقديرات بمدى لـــه حـــدود دنـــيا وعلـــيا بناءاً على افتراضات معينة يتوقع أن تقع فيه التقديرات المحاســـبية ، ومن المعلوم أن الإدارة تقوم بالتقدير كنقطة ولكي يتحقق المراجع من معقولية التقدير عليه أن يقوم بالتقدير كمدى وليس نقطة .

2- **خاصية الحدوث أو عدم الحدوث المستقبلي** : حيث تعكس التقديرات المحاسبية النـــتائج المحـــتملة فـــي تاريخ إعدادها ، ومن ثم فإنها ربما تتحقق أو لا تتحقق في المستقبل .

3- **خاصـــية التقدير الشخصي** : حيث تعتمد التقديرات المحاسبية على درجة كبيرة من التقدير الشخصي عند إعدادها .

4- **خاصـــية عدم التأكد** : حيث ترتبط التقديرات المحاسبية بعوامل عدم التأكد لأنها تتعلق بالمستقبل .

5- **خاصـــية المخاطـــرة** : حيث تنطوي التقديرات المحاسبية على درجة مخاطرة يتعـــرض لهـــا المراجع الخارجي الذي يقوم بتقييمها ، والمستخدمين الذين يقومون بإســـتخدامها . وتتمثل المخاطرة (Risk) في إحتمال أن تكون القيمة الحقيقية بعيدة عن القيمة التقديرية ، والخطر هو بمقدار الفرق بين القيمة التقديرية والقيمة الحقيقية.

وأخيراً فإنه تجدر الإشارة إلى أن مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية لبعض البنود التي تتضمنها القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المنشأة في المقام الأول[1] ، وتقع المسئولية القانونية للإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية إذا وجد عمل عمدي بغـــرض خـــداع أو تـــضليل الآخرين سواء أكان إهمالاً متعمداً في تناول الحقائق والمتغيـــرات الجوهـــرية أو حذفها أو تجاهل آثارها[2] ، وهذه التقديرات تبنى على أســـاس الخبرة والتقدير الشخصي في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت فعلاً ، أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً[3] ، ونتيجة لذلك فإن مخاطر التحريف

---

[1] - طارق عبد العظيم أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 184- 185 .

[2] - حامد طلبة محمد ، " الإطـــار العام لمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات المنشورة بالقوائم المالية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، 1984 م ، ص 114 .

[3] - فرحات عبد العي أمين ، " مدخل مقترح لتقييم أدلة الإثبات عند مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة : دراسة تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 1998 م) ، ص 10.

الجوهـــري فـــــي القـــوائم المالـــية تكون أكبر عندما تشتـــمل على هذه التقديرات المحاسبية[1].

وحـــــيث إن هناك ارتباط بين المحاسبة والمراجعة يتمثل في أن المخرجات الأساســية للمحاســبة هـــي المـــدخلات الأساسية للمراجعة . وعلى ذلك فان العمل الإنـــشائي المحاسبي الذي تقوم به الإدارة في مجال هذه التقديرات المحاسبية ، هو أحـــد المدخلات الأساسية للمراجعة ، حيث يولي المراجع عنايته لمدى دقة وسلامة هذه التقديرات المحاسبية وذلك طبقاً لمبدأ الأهمية النسبية ، كما أن أرصدة الحسابات الـــناتجة من عنصر التقدير الشخصي أكثر احتمالاً للتلاعب والتحريف من أرصدة الحـــسابات التي تعتمد على معلومات تاريخية أو حقيقية[2] ، فالمعلومات التاريخية يتوافر لها أدلة موضوعية قابلة للتحقيق والمراجعة أما التقديرات فلا يتوفر لها مثل هذه الأدلة وهذا مما يصعب عمل المراجع .

وتتكون عملية إعداد التقديرات المحاسبية مما يلي[3] :

1- تحديـــد الظـــروف والمواقف التي تتطلب إعداد التقديرات المحاسبية مثل إعدام الدين أو مدى وجود التزامات محتملة مثل دعاوى قضائية وغير ذلك .

2- تحديـــد العـــوامل المناسبة التي تؤثر على العنصر محل التقدير ، فعلى سبيل المـــثال العوامل المؤثرة على مخصص تقادم المخزون تتمثل في حجم المبيعات في الفتـــرات الماضية ، سياسات تسويق المنتجات ، حجم المبيعات مستقبلاً ، تحليلات السوق لمنتجات البضاعة ، معدلات التضخم ، والنمو المتوقع في الصناعة .

3- مدى ملائمة وصلاحية البيانات التي تبنى عليها التقديرات .

---

(1) - أمـــين الســـيد أحمـــد لطفـــي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإصداراتها تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 582 .

(2) - طـــارق عبد العظيم أحمد ، " مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية : دراسة تطبيقية على شركة النصر للأغذية المحفوظة فهـــا " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامـــعة المنصورة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، 1991 م ، ص 235 .

(3) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- أمـــين الســـيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقب الحسابات ، بدون ناشر ، بدون سنة نشر ، ص 414 .

ب- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 536 .

ج- أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 178 .

4- إعـــداد الافتراضـــات الملائمة التي تتمثل في تقدير الإدارة للظروف المحتملة المتعلقة بالعوامل المناسبة المؤثرة على التقديرات المحاسبية .

5- تحديد القيمة المقدرة للبند اعتماداً على الافتراضات والظروف القائمة .

6- تحديـــد مـــا إذا تـــم عـــرض التقدير المحاسبي في القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

3-1 الإصدارات المهنية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية .

تعـــددت الإصدارات المهنية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية ولعل أهم أربعة إصدارات مهنية متعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية هي :

1-3-1 المعـــيار الأمريكـــي للمـــراجعة رقم (57) الخاص بمراجعة التقديرات المحاســـبية Audit of Accounting Estimates عام 1988 ، الصادر ضمن المعاييـــر الأمريكية للمراجعة Statements on Auditing Standards (SAS) وبواسطة مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) التابع للمعهـــد الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) .

حيث أكد هذا المعيار على أن التقديرات المحاسبية عادة ما تكون أكثر قابلية للخـــضوع للتحريفات الجوهرية مقارنة بالبيانات الفعلية وذلك لأنها تتسم بعدم التأكد والطبـــيعة الذاتية ، وإن نظم الرقابة عليها تعتبر أكثر صعوبة مقارنة بنظم الرقابة علـــى المعلـــومات الفعلـــية مما يتطلب من المراجع أن يكرس جزء كبير من جهد المراجعة على التقديرات المحاسبية[1]. وأكد المعيار أيضاً أنه يجب على المراجع أن يقـــوم بدراسة وتقييم ما إذا كان الفرق بين أفضل التقديرات المؤيدة بأدلة المراجعة وبـــين التقديرات المدرجة في القوائم المالية يشير إلى وجود تحيز ممكن من جانب الإدارة ، مما يترتب عليه الإشارة إلى وجود خطأ أو تحريف جوهري ، وفي هذه الحالـــة يجب على المراجع أن يعيد دراسة التقديرات المحاسبية ككل عند تقييم دليل المراجعة[2] .

---

(1) - أمين السيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقب الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 412 .

(2) - بدر فهيم لوسانيوس ، مرجع سبق ذكره ، ص 28 .

1-3-2 المعيار الدولي للمراجعة رقم (540) الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية Audit of Accounting Estimates عام 1994 ، والصادر ضمن معايير المراجعة الدولية (ISA) International Standards on Auditing ، بواسطة لجنة ممارسات المراجعة الدولية International Auditing Practices Committee (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) .

حيث خصص هذا المعيار لتوجيه المراجع إلى الإجراءات الواجب القيام بها لمراجعة بيانات محاسبية تتضمن بنوداً بنيت على تقديرات الإدارة للوصول إلى قناعة مرضية تمكنه من إبداء رأيه عن تلك البيانات .

وقد حددت الفقرة التاسعة من معيار المراجعة الدولي خطوات مراجعة التقديرات المحاسبية في الآتي :

1- يجب فحص البيانات والمعطيات والفرضيات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية .

2- يجب فحص عمليات الاحتساب المتعلقة بالتقديرات المحاسبية .

3- يجب مقارنة التقديرات في السنوات السابقة مع النتائج الفعلية لها .

4- يجب التحقق من إجراءات الاعتماد من قبل الإدارة .

5- استخلاص نتائج إجراءات المراجعة[1] .

1-3-3 المعيار المصري للمراجعة رقم (26) الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية ، وطبقاً لهذا المعيار فإن التقديرات المحاسبية تبنى على تقدير ذاتي مما يؤدي إلى زيادة احتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية وتقع على المراجع مسئولية تقييم مدى معقولية تلك التقديرات ، وذلك بأن يحصل على اكبر قدر من أدلة الإثبات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد[2] .

1-3-4 المعيار البريطاني للمراجعة رقم (420) الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية Audit of Accounting Estimates عام1997، والصادر ضمن قائمة

---

[1] - المرجع السابق ، ص 26 .

[2] - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، معايير المراجعة ، 1996 م ، ص ص 158-164 .

معايير المراجعة البريطانية (SAS) بواسطة مجلس ممارسات المراجعة البريطاني Auditing Practices Board (APB) UK .

1- 4 مقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية .

تهدف معايير المراجعة الدولية إلى تحقيق نوع من التناسق في ممارسات مهنة المراجعة دولياً ، بالإضافة إلى رفع مستوى جودة عملية المراجعة لخدمة أسواق رأس المال في العالم ، غير أن لجنة ممارسات المراجعة الدولية IAPC ليس لديها سلطة فرض الالتزام بهذه المعايير حتى بالنسبة للدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، ورغم ذلك ولأغراض توحيد ممارسة مهنة المراجعة دولياً فإن بعض الدول تستخدم معايير المراجعة الدولية كأساس عند وضع معايير المراجعة الخاصة بها ، والبعض الأخر لا يستخدمها كأساس ، فعلى سبيل المثال نجد أن دولاً مثل مصر والمملكة المتحدة والبرازيل وماليزيا واليابان تستخدم معايير المراجعة الدولية كأساس عند وضع المعايير الخاصة بها ، ومن ثم لا يتم التقرير عن فروق جوهرية بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة القومية الخاصة بهذه الدول ، وفي المقابل فإن بعض الدول وأهمها الولايات المتحدة الأمريكية لا تستخدم معايير المراجعة الدولية على الإطلاق كأساس لتطوير المعايير الأمريكية للمراجعة ، ومن ثم يتم التقرير عن فروق جوهرية بين كل من معايير المراجعة الدولية والمعايير الأمريكية للمراجعة .

وبناءاً على ذلك ، و فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية ، فإنه لا توجد فروق جوهرية بين معيار المراجعة الدولي رقم (540) وكلاً من معيار المراجعة المصري رقم (26) ومعيار المراجعة البريطاني رقم (420) ، في حين توجد فروق جوهرية بين معيار المراجعة الدولي رقم (540) ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (57)[1] ، وعليه فإنه سوف يتم إجراء تحليل مقارن فقط بين كل من معيار المراجعة الدولي رقم (540) ، ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (57) المرتبطين

---

[1]- حوده عبد الرءوف زغلول ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19- 20 .

بمـــراجعة التقديرات المحاسبية ، ومن ثم توضيح كل من أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما .

جدول رقم (1)

مقارنة بين معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) ومعيار المراجعة الدولي رقم (540) المرتبطين بمراجعة التقديرات المحاسبية .

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(1) من حيث الهدف من المعيار .	يهدف إلى توضيح الإجراءات التي يجب على المراجع القيام بها للتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية[1].	يهدف إلى تحديد معايير وتقديم إرشادات عن مراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية[2] .
(2) من حيث نطاق المعيار.	يطبق على التقديرات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التاريخية ، ولا يغطي هذا المعيار الإجراءات التي يجب إتباعها في تقييم التقديرات المحاسبية للمعلومات المالية المستقبلية[3] .	يطبق على التقديرات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التاريخية ولا يسري على المعلومات المالية المستقبلية ، على الرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة بهذا المعيار قد تكون مناسبة لفحص تلك المعلومات المالية المستقبلية [4] .
(3) من حيث تعريف التقدير المحاسبي.	يعرف التقدير المحاسبي بأنه تقريب لعنصر أو بند أو حساب في قائمة مالية[5] .	يعرف التقدير المحاسبي بأنه التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس[6] .
(4) من حيث المسئولية عن تقييم التقديرات المحاسبية وإصدار تقرير عنها .	المراجع الخارجي[7] .	المراجع الخارجي[8] .

---

(1)- أمين السيد احمد لطفي : معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقب الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 413 .

(2)- أمين السيد احمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ،مرجع سبق ذكره ، ص 581.

(3)- أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقب الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 411 .

(4)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 544 .

(5)- المرجع السابق ، ص 529 .

(6)- المرجع السابق ، ص 544 .

(7)- المرجع السابق ، ص 531 .

(8)- المرجع السابق ، ص 547 .

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(5) من حيث المسئولية عن إعداد وعرض التقديرات المحاسبية في القوائم المالية .	الإدارة[1] .	الإدارة[2] .
(6) من حيث هدف المراجع الخارجي من مراجعة التقديرات المحاسبية.	الحصول على تأكيد مناسب بأن: 1- كل التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تكون هامة قد تم إعدادها بمعرفة الإدارة . 2- تلك التقديرات معقولة ومنطقية . 3- التقديرات معروضة ومفصح عنها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[3] .	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في الظروف المحيطة ، وأن الإفصاح عنه قد تم بشكل مناسب[4].
(7) من حيث الإجراءات التي ينبغي على المراجع إتباعها عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية .	ينبغي على المراجع الخارجي عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية أن يقوم بما يأتي: أ- مراجعة واختبار العملية المستخدمة بواسطة الإدارة في إعداد التقدير . ب- إعداد توقع مستقل للتقدير يؤيد معقولية تقدير الإدارة . ج- مراجعة الأحداث أو المعلومات التالية الحادثة قبل الانتهاء من العمل الميداني[5] .	يجب على المراجع الخارجي تبني أحد الأساليب الآتية ، أو مجموعة منها عند مراجعة التقديرات المحاسبية : أ – فحص واختبار الإسلوب الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير. ب – استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة . ج- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به[6].

(1)- أمين السيد احمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 176 .

(2)-أمين السيد احمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ،مرجع سبق ذكره ، ص 582 .

(3)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 531 .

(4)- المرجع السابق ، ص 546 .

(5)- المرجع السابق ، ص 532 .

(6)- أمين السيد احمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ،مرجع سبق ذكره ، ص 586.

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(8) من حيث نوعية القوائم الماليـــة التي يـــتم إدراج التقديرات المحاسبية بها .	نص المعيار صراحة على أن التقديرات المحاسبية يتم إدراجها في القوائم المالية التاريخية وذلك لسببين : 1- قياس بعض المبالغ أو تقدير بعض الحسابات يكون غير مؤكد ربما تتضح نتيجة أحداث مستقبلية. 2- البـــيانات ذات الـــصلة المـــتعلقة بالأحداث التـــي وقعت بالفعل لا يمكن تجمـــيعها علـــى أســـاس حدوث التكلفة بالفعل وفي الوقت المناسب[1] .	أشـــار المعيار إلى أن التقديرات المحاسبية يتم إدراجها في القوائم المالية التاريخية[2].
(9) من حيث العوامل التـــي تـــتوقف عليها درجـــة البـــساطة أو التعقيـــد في التقديرات المحاسبية .	لـــم يرد في هذا المعيار إشارة إلى تلك العوامل.	أورد المعـــيار ثلاثة عوامل تتوقف عليها درجـــة البـــساطة أو التعقيد في التقديرات المحاسبية هذه العوامل هي : طبيعة البند ، توفـــر البيانات ، درجة عدم التأكد بالنسبة للنتائج المحتملة للأحداث المستقبلية[3] .
(10) من حيث مدى توافر قواعد إرشادية للمـــراجع الخارجـــي حـــول التعرف على الظروف التي تتطلب تقديرات محاسبية.	يقـــدم المعـــيار قواعد إرشادية للمراجع الخارجـــي حول التعرف على الظروف التي تتطلب تقديرات محاسبية[4] .	لم يشير المعيار لتلك القواعد .

(1)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 529 .

(2)- المرجع السابق ، ص 544 .

(3)- الشحات محمد عطوه ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

(4)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 531 .

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(11) من حيث الإشارة للعوامل الرئيسية .	على الرغم من أن المعيار قد نص على إن المراجع عادة ما يركز على العوامل الرئيسية عند تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية إلا أنه لم يعرف ذلك المصطلح ، بينما نجد أن هناك توصيفة عن معايير خدمات المحاسبين عن المعلومات المالية المتوقعة ، والتنبؤات والتوقعات المالية قد عرفت ذلك المصطلح بأنه " عبارة عن الأمور الجوهرية التي يتوقع أن تعتمد عليها النتائج المستقبلية لمنشأة الأعمال ، فتلك العوامل تعتبر أساسية لأعمال المنشأة ، ولذلك فهي تتضمن تلك الأمور التي تؤثر على المبيعات ، والإنتاج ، والأنشطة الخدمية للمنشأة[1] .	لم يشير المعيار لتلك العوامل .
(12) من حيث العوامل الواجب مراعاتها من قبل المراجع الخارجي عند تخطيط وأداء إجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية .	أشار المعيار إلى أنه ينبغي على المراجع الخارجي أن يدرس باتحاد التشكك المهني كلاً من العوامل الذاتية والموضوعية التي تقوم عليها التقديرات المحاسبية عند تخطيط وأداء إجراءات لتقييم تلك التقديرات[2] .	أشار المعيار إلى أن فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة ، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية هي غالباً ذات أهمية للمراجع ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة[3].
(13) من حيث إمكانية الاستفادة من عمل خبير عند مراجعة التقديرات المحاسبية .	وفقا لهذا المعيار فانه عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية يحوز للمراجع دراسة الحصول على رأي خبير بشأن افتراضات معينة[4].	أيضاً أشار هذا المعيار إلى ضرورة استفادة المراجع من عمل الخبير في حالة كون عملية التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة[5].

(1)- أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 174 .

(2)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 531 .

(3)- محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، ص 405 .

(4)- أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 182 .

(5)- محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، ص 407 .

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(14) من حيث طبيعة الأدلة المتوفرة لدعم التقديرات المحاسبية .	لم ينص هذا المعيار على ذلك بشكل صريح .	نص المعيار صراحة على أن الأدلة المتوفرة لدعم التقديرات المحاسبية غالباً ما تكون أكثر صعوبة في الحصول عليها وأقل حسماً من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في القوائم المالية[1].
(15) من حيث الاستفادة المرجع الخارجي من الفقرة رقم 29 من المعيار رقم SAS 47 " المخاطرة والأهمية النسبية عند إجراء مراجعة ".	أشار هذا المعيار إلى أنه عندما تشير أدلة المراجعة إلى عدم معقولية تقدير محاسبي ما ، في هذه الظروف ينبغي أن يرجع المراجع الخارجي إلى الفقرة 29 من المعيار رقم SAS 47 " المخاطرة والأهمية النسبية عند إجراء مراجعة " والتي تنص على أنه إذا كان المراجع الخارجي يعتقد إن المبلغ التقديري غير معقول فإنه يجب أن يعالج الفرق بين ذلك التقدير وأقرب تقدير معقول على أنه بيان كاذب محتمل ويجمعه مع البيانات الكاذبة المحتملة الأخرى. بالإضافة إلى ذلك يشير SAS 47 إلى أن المراجع الخارجي ينبغي أيضاً أن يدرس ما إذا كانت الفروق بين التقديرات مؤيدة بأدلة مراجعة ، وأن التقديرات المتضمنة في القوائم المالية المعقولة تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة وفي مثل هذه الظروف ينبغي على المراجع الخارجي أن يعيد النظر في التقديرات الهامة والمسائل ذات الصلة المتأثرة بحكم الإدارة[2].	لم يشير المعيار الدولي إلى ضرورة أن يرجع المراجع الخارجي إلى الفقرة 29 من المعيار رقم SAS 47 " المخاطرة والأهمية النسبية عند إجراء مراجعة " ، وذلك عندما تشير أدلة المراجعة إلى عدم معقولية التقديرات المحاسبية.

(1)- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 540 .

(2)- المرجع السابق ، ص 540 .

عنصر المقارنة	المعيار الأمريكي للمراجعة رقم(57).	المعيار الدولي للمراجعة رقم (540).
(16) من حيث الإشارة لنظام الرقابة الداخلية .	أشار المعيار لنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال توضيحه لجوانب الرقابة المتصلة بالتقديرات المحاسبية[1] .	أشار المعيار لنظام الرقابة الداخلية ولكن دون توضيح لجوانب الرقابة المتصلة بالتقديرات المحاسبية[2].

ومما سبق يمكن استخلاص أوجه الاتفاق والاختلاف بين المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57) ، والمعيار الدولي للمراجعة رقم (540) فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية .

حيث إنه بعد إجراء المقابلة بين المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57) والمعيار الدولي للمراجعة رقم (540) الخاصين بمراجعة التقديرات المحاسبية أتضح أن نواحي الاتفاق ونواحي الاختلاف بين كلاً من المعيارين كانت على النحو التالي :

أولا- نواحي الاتفاق .

1- أتضح أن المعيارين اتفقا على أن تطبيقهما يتم على التقديرات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التاريخية دون سريانهما على التقديرات المحاسبية للمعلومات المالية المستقبلية .

2- أيضاً أتضح أن المعيارين اتفقا على تعريف التقدير المحاسبي بأنه تقدير تقريبي لقيمة أحد البنود في القوائم المالية .

3- كما نلاحظ أن المعيارين اتفقا على أن المراجع الخارجي هو المسئول عن تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وإصدار تقرير عنها .

4- كذلك يتضح من المقارنة أن المعيارين اتفقا على أن إدارة المنشأة هي المسئولة عن إعداد وعرض التقديرات المحاسبية في القوائم المالية .

5- أيضاً يتضح من المقارنة أن المعيارين اتفقا على أن هدف المراجع الخارجي عند مراجعته للتقديرات المحاسبية هو الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن ما يلي :

---

(1)- المرجع السابق ، ص ص 536- 537 .

(2)- أمين السيد احمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره، ص 585.

أ- إن كل التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تكون هامة قد تم إعـــدادها بمعرفة الإدارة .

ب- إن تلك التقديرات معقولة ومنطقية .

ج- إن التقديرات معروضة ومفصح عنها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- نلاحـــظ أيـــضاً أن المعـــيارين اتفقـــا على الخطوات التي يجب على المراجع الخارجـــي إتـــباعها عـــند مراجعة التقديرات المحاسبية حيث تم تحديدها في ثلاثة خطوات هي :

أ- فحـــص واختـــبار الطـــريقة المـــستخدمة بواسطة الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية .

ب- اســـتخدام تقديـــر مستقل كأساس للمقارنة مع تلك التقديرات المعدة من جانب الإدارة .

ج- تقييم أثر الأحداث اللاحقة على التقديرات المحاسبية .

ثانياً- نواحي الاختلاف .

1- حيث يتضح أن الهدف من المعيار الأمريكي هو توضيح الإجراءات التي يجب علـــى المراجع القيام بها للتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالـــية ، بيـــنما هدف المعيار الدولي هو تحديد معايير وتقديم إرشادات لمراجعة التقديرات المحاسبية .

2- لـــم يتطرق المعيار الأمريكي للعوامل التي تتوقف عليها درجة البساطة والتعقيد فـــي التقدير المحاسبي ،.في حين أن المعيار الدولي أورد ثلاثة عوامل تتوقف عليها درجـــة البـــساطة أو التعقـــيد في التقدير المحاسبي وحددها في طبيعة البند ، توافر البيانات ، درجة عدم التأكد بالنسبة للنتائج المحتملة للأحداث المستقبلية .

3- أشـــار المعيار الأمريكي إلى أن المراجع الخارجي عادة ما يركز على العوامل الرئيـــسية عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية على الرغم من أنه لم يعرف ذلك المصطلح ، في حين أن المعيار الدولي لم يشير إلى ذلك .

4- قـدم المعـيار الأمريكي قواعد إرشادية للمراجع الخارجي حول التعرف على الظروف التي تتطلب تقديرات محاسبية ، بينما المعيار الدولـي لم يشير إلى تلك القواعد .

5- أشـار المعـيار الأمريكـي رقـم (57) لنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال توضيحه لجوانب الرقابة المتصلة بالتقديرات المحاسبية ، في حين أن المعيار الدولي رقم (540) أشار لنظام الرقابة الداخلية ولكن دون توضيح لجوانب الرقابة المتصلة بالتقديرات المحاسبية .

6- أشـار المعـيار الأمريكـي إلـى أن المراجع الخارجي عند تخطيطه وأداءه لإجراءات تقييم التقديرات المحاسبية فيجب عليه أن يدرس باتجاه التشكك المهني كلاً من العوامل الذاتية والموضوعية التي تقوم عليها التقديرات المحاسبية ، في حين أن المعـيار الدولـي ركـز على ضرورة فهم المراجع الخارجي للإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والتي من ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمـل التقديـرات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية وذلك عند تخطيطه وأداءه لإجراءات تقييم تلك التقديرات .

7- لـم يـنص المعـيار الأمريكـي وبشكل صريح على أن الأدلة المتوافرة لدعم التقديرات المحاسبية غالباً ما تكون أكثر صعوبة في الحصول عليها واقل حسماً من الأدلة المتوافرة لدعم البنود الأخرى في القوائم المالية ، بينما المعيار الدولي قد نص على ذلك وبشكل صريح .

8- في الوقت الذي أتضح فيه أن المعيار الأمريكي قد أشار إلى ضرورة أن يرجع المـراجع الخارجـي إلى الفقرة 29 من المعيار رقم (47) " المخاطرة والأهمية النـسبية عـند إجراء مراجعة " وذلك عندما تشير أدلة المراجعة إلى عدم معقولية التقديرات المحاسبية ، فأن المعيار الدولي لم ينص على ذلك .

1- 5 أخطاء التقديرات المحاسبية .

أكـدت الكثيـر مـن الكتابات العلمية وإصدارات المنظمات المهنية على أن التقديرات المحاسبية أكثر قابلية للأخطاء وعدم الدقة ، حيث تناولت بعض المنظمات المهنـية الاهتمام بطبيعة الأخطاء التي يمكن اكتشافها في القوائم المالية بصفة عامة

وفي التقديرات المحاسبية بصفة خاصة ، وقد صدر في هذا الشأن إصدارات مهنية لعل من أبرزها المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (57) ، والمعيار الدولي رقم (540) ، والمعيار الأمريكي رقم (47) ، تقرير معايير المراجعة رقم (16) .

حيث أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار رقم (57) الذي أكد على أن التقديرات المحاسبية تعتبر أكثر قابلية للخضوع للتحريفات الجوهرية وذلك لأنها غالباً ما تتم باستخدام الحكم الشخصي ، وتتضمن ظروف عدم التأكد والذاتية أو عدم الموضوعية . كما أن نظم الرقابة على عملية إعداد التقديرات المحاسبية تعتبر أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية[1] . أما طبقاً لمعيار المراجعة رقم (540) والذي تضمن مراجعة التقديرات المحاسبية فإن التقديرات المحاسبية غالباً ما تتم في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت أومن المحتمل وقوعها ، ونتيجة لذلك فإن مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية تكون اكبر عندما تشتمل على تلك التقديرات [2] .

ويؤكد كلاً من (SAS 47) ، والمعيار المصري للمراجعة رقم (25) واللذين يتضمنا " مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في أداء المراجعة " على أن طبيعة الحساب تؤثر على المخاطر الملازمة (تلك المخاطر الناتجة عن تحريف جوهري هام ملازم لطبيعة رصيد حساب أو نوع العمليات سواء أكان الخطأ هاماً في حد ذاته أو عندما يضاف إلى غيره من أخطاء في أرصدة الحسابات الأخرى) وبصرف النظر عن اعتبارات الرقابة الداخلية ، فمثلاً بنود الحسابات التي تتضمن قيم مشتقة من تقديرات محاسبية تتعرض لمخاطر ملازمة أكثر من غيرها من الحسابات الأخرى ، وأيضاً تتعرض الحسابات الناتجة من عمليات حسابية معقدة (كتقدير محاسبي معقد) للخطأ بشكل اكبر من تلك الناتجة من عمليات حسابية بسيطة[3] .

هذا وقد أشار أيضاً تقرير معايير المراجعة رقم (16) إلى أنواع الأخطاء التي يمكن أن يكتشفها المراجع عند قيامه بعملية الفحص والتي تتمثل

---

(1)- أمين السيد احمد لطفي ، " إرشادات المراجعة :إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 175 .

(2)- أمين السيد احمد لطفي ، موسوعة معايير المراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 582 .

(3)- عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

فيما يلي[1] :

1- الأخطاء الكتابية والحسابية .

2- الفشل في التمشي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

3- التغيرات غير المناسبة أو غير المقبولة في تطبيق المبادئ المحاسبية ، وهذا النوع من الأخطاء يتضمن التحول لطريقة محاسبية بديلة مقبولة ولكن لا تكون الإدارة قادرة على استيعابها كالانتقال من طريقة نسبة الإتمام إلى طريقة العقد الكامل .

4- التغيرات في التقديرات التي تحدث لأن التقديرات كانت معدة في البداية بسوء نية ، ومن أمثلة ذلك استخدام معدل إهلاك غير واقعي بصورة واضحة .

5- سوء استخدام لبعض الحقائق مثل عدم استخدام قيمة النفاية في حساب المقدار الخاضع للإهلاك في طريقة القسط الثابت .

6- التقديرات المحاسبية غير الصحيحة : تتضمن الاختلافات في الرأي بين المراجع الخارجي وعملائه فيما يتعلق بمدى معقولية تلك التقديرات مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وتعتبر تلك المجموعة من أكثر المجموعات صعوبة بالنسبة للمراجع عند تقييمه للأهمية النسبية للأخطاء التي تحتوي عليها القوائم المالية نظراً لأنها تحتوي على تقديرات شخصية لنتائج أحداث مستقبلية عادة ما تكون على درجة كبيرة من عدم التأكد ، ففي مثل هذه الظروف لا يوجد تقدير محاسبي صحيح يمكن أن يعتمد عليه المراجع الخارجي .

ومما سبق يتضح أن هناك تأكيد من المنظمات المهنية على قابلية التقديرات المحاسبية للأخطاء وعدم الدقة نتيجة لإعدادها في ظل ظروف عدم التأكد وباستخدام التقدير الذاتي للمحاسب الأمر الذي يجعلها عرضة للتحيز الشخصي .

---

[1] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- عبد الله أحمد رضوان ، " المنهج العلمي لقياس الأهمية النسبية للأخطاء التي تحتوي عليها القوائم المالية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد السابع ، العدد الثالث ، 1983 م ، ص ص 60- 65 .

ب- بونسا لد كسو و جيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الثاني ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1999 م) ، ص ص1189- 1190 .

ولـــيس ذلك فقط بل إن العديد من الدراسات جاءت لتؤكد أن بنود التقديرات المحاســبية من أكثر بنود القوائم المالية عرضة للأخطاء ، ومن بين تلك الدراسات دراســة[1] Johnson & Others فـــي أبريل عام 1981م . والتي أكدت على أن البـــنود التي تعتمد على التقدير الشخصي مثل حسابات المدينين والمخزون من أكثر البنود عرضة للأخطاء مقارنة بالبنود الأخرى الموجودة في القوائم المالية .

وثمـــة دراسة أخرى لـــ[2] Hylas & Ashton في أكتوبر عام 1982 م ؛ والتـــي أوضحت بأن استخدام الحكم الشخصي في تقدير بعض البنود مثل الحسابات الغير قابلة للتحصيل ، والمخزون المتقادم يعتبر من الأسباب الهامة للأخطاء الواردة في القوائم المالية .

أضف إلى ذلك دراسة[3] دينا عبد العليم كريمة عام 1995 م ، والتي أكدت علـــى أن بـــنود التقديـــرات المحاسبية وخاصة المخصصات تعتبر من أكثر البنود عرضـــة للأخطـــاء الجوهـــرية وغالـــباً ما تكون أخطاء بالنقص وذلك لأن تقدير المخـــصص بأقـــل مـــن قيمـــته له آثار سيئة حيث يسبب زيادة وهمية في الأرباح وتـــوزيعات الأربـــاح علـــى غير الحقيقة مما يؤدى إلى تضليل متخذي القرار من المستثمرين أو المقترضين .

بالإضافة إلى ذلك جاءت دراسة[4] عبير عصمت خير عام 1997 م ، لتؤكد مـــــن جـــديد على أن بنود التقديرات المحاسبية مـــن أكثر البنود عرضة للأخطاء الجوهرية .

ويتـــضح مـــن العـــرض الـــسابق لبعض الإصدارات المهنية وكذلك بعض الدراسات أن هناك تأكيد على زيادة معدلات الأخطاء وعدم الدقة في بنود التقديرات المحاســـبية ، وذلـــك كنتيجة لذاتية إعداد تلك التقديرات ؛ و أيضاً سهولة وإمكانية التلاعب في تلك البنود عن طريق حذف أو إخفاء معلومات محاسبية أو تطبيق غير

---

[1] - Johnson , J. R ., & Others, Op.Cit , . pp. 270-293 .

[2] - Hylas, R.E., and R. H Ashton , Op. Cit . , PP. 751-765.

[3] - دينا عبد العليم كريمة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 95- 121 .

[4] - عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 227 .

سليم للمبادئ المحاسبية بشكل متعمد للتأثير على نتيجة نشاط المنشأة وتزييف الحقائق لكسب ثقة المساهمين أو خداع الدائنين ، بالإضافة إلى ذلك فأن تقييم الأخطاء في مجال التقديرات المحاسبية يكون أكثر صعوبة وهذا يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية لترشيد حكمه عن مدى معقولية تلك التقديرات .

1- 6 أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية .

هناك مجالات كثيرة تتطلب التقدير في المحاسبة وقد اعترف إطار إعداد وعرض القوائم المالية الموضوع بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية بهذا الأمر في الفقرة (86) بالقول (وفي كثير من الحالات فان التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها ، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فأن البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل .

وقد تستغل الإدارة هذه الفقرة في إعداد تقديرات لا تتفق مع وقائع الأمور ، ولذلك تضمن المعيار فقرة تتضمن القيام بمراجعة رجعية للتقديرات المحاسبية كما يلي :

تكون التقديرات المحاسبية معرضة للتلاعب بصفة خاصة لأنها تعتمد بشدة على الحكم أو التقدير الشخصي وجودة الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها ويشترط المعيار (SAS 99) أن يتم تأدية مراجعة رجعية لتقديرات العام السابق المحاسبية بغرض التعرف على التحيز في افتراضات الإدارة التي تقوم عليها التقديرات ، وليس القصد من هذه المراجعة التشكيك في الأحكام المهنية التي أصدرتها الإدارة في السنوات السابقة والتي كانت قائمة على المعلومات المتاحة في ذلك الوقت فقط ، بل ينبغي أن ينظر لهذه المراجعة في سياق تداعياتها على مراجعة العام الحالي والظروف الموجودة حالياً[1] . كما أشار تقرير اللجنة القومية للتلاعب في التقارير المالية National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFFR) إلى ضرورة إدراك المراجعين الخارجيين للخصائص

---

[1] - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 500- 501 .

التي تتصف بها بيئة الشركة موضوع المراجعة بما فيها خصائص وصفات الإدارة. حيث إن نوع الإدارة وخصائصها هي التي تؤدي إلى تواجد الفرصة أو الدافع لإجراء التلاعب في القوائم المالية ، وطبقاً لهذا التقرير المشار إليه فإن خطورة التلاعب في القوائم المالية تحدث من تحيز الإدارة لدى قيامها بإجراء التقديرات المحاسبية والتي تملك فيها حرية إجراء هذه التقديرات ولا يوجد بشأنها دليل حاسم أو مقنع يؤيد صحتها أو يتحدى تلك الصحة ، ولهذا فقد اكتسبت أهمية مراجعة تلك التقديرات مكانة خاصة ، كما أن فشل المراجعين في مراجعة تلك التقديرات أصبح من أكثر مجالات مساءلة المراجعين ، وقد كان ذلك من أهم أسباب صدور المعيار رقم (57) من مجلس معايير المراجعة في أمريكا عام 1988م بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية[1] . " بالإضافة إلى ذلك فإنه ومع بداية القرن الحادي والعشرين ظهرت على ساحة الفكر المحاسبي قضية إدارة الأرباح كظاهرة تؤثر على مصداقية القوائم المالية المنشورة وتؤثر بالسلب على ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها .

وتحدث عملية إدارة الأرباح Earnings Management عندما يستخدم المديرون عملية التقدير الشخصي التي يمارسونها في إعداد القوائم المالية وذلك لتعديل النتائج التي تحملها تلك القوائم وأهمها الربح لتضليل مستخدمي القوائم المالية بخصوص الأداء الاقتصادي للشركة أو التأثير على حجم العوائد التعاقدية الاقتصادية (مكافآت الإدارة) التي يحصل عليها المديرون كنسبة من الربح ، وخطورة هذه الظاهرة انه يتم استغلال التقديرات المحاسبية في إجراؤها دون أي إخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل تضخيم أو تدنية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها بالإضافة إلى أنها قد تكون مقصودة مثل الخطأ المتعمد في الاعتراف بالإيرادات . ومما ساعد على لفت الانتباه في الفكر المحاسبي لهذه الظاهرة ما شهدته مهنة المحاسبة من سوء استخدام لظاهرة التقديرات على يد بعض الشركات مثل شركة Enron ، شركة World Com وغيرها من الشركات التي كانت السبب في إثارة أزمة الثقة في ما تقدمه المحاسبة والمحاسبون من معلومات في القوائم المالية ، وقد كانت تلك الظاهرة سبباً في تدخل الهيئات الإشرافية على

---

[1] - Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting . Washington DC, 1987.

مهـنة المحاسـبة مـثل هيـئة سـوق المال في أمريكا والتي أصدرت العديد من التوجـيهات للمحاسـبين حول الاعتراف بالإيرادات والمصروفات ، وكذلك تعريف الأهمية النسبية لترشيد عملية التقدير الشخصي للمحاسبين عند إعداد القوائم المالية . وكـذلك فـأن معهد المحاسبين الأمريكيين قد أصدر التوصيتين رقم 89 ، 90 من توصـيات مجلـس معايـير المراجعة واللتان تقضيان بضرورة أن يقوم المراجع الخارجـي بـتقديم تقريـر إلى لجنة المراجعة عن التعديلات التي يراها ضرورية للقـوائم المالـية وكـذلك رأيه في جودة الأرباح ، وانتقل هذا الاهتمام من الهيئات الإشـرافية والمهنية إلى الفكر المحاسبي حيث ظهرت دراسات عديدة تناولت كيفية قيام الإدارة بإدارة الأرباح .

وفـي دراسـة قام بها بعض الباحثين حيث قدموا قائمة بالمداخل المختلفة التـي يمكن أن تتبعها الإدارة لإدارة الأرباح باستغلال حقها في ممارسة التقديرات المحاسبية وهي كما يلي :

أولاً – مداخل إدارة الأرباح التي تؤثر على المصروفات وغيرها من الخسائر :

1- الاعتراف بمخصصات بأكثر من اللازم أو اقل من اللازم بغرض :

أ- زيادة الأرباح . مثل تقدير مخصصات بأقل مما يجب مما يؤدي إلى ظهور الأرباح والأصول بأكثر مما يجب ، بهدف زيادة مكافآت الإدارة .

ب- تدنـية الأرباح . بالمغالاة في المخصصات بغرض تخفيض الأرباح بهدف تخفيض الضرائب أو الاحتياط لفترات قادمة عندما يحتاجون زيادة الأرباح .

2- الاعتراف بأكثر مما يجب أو ما يجب بالأصول التي يتم إهلاكها بهدف :

أ- زيادة الأرباح . بعدم الاعتراف بالإهلاك الطارئ للأصول لأنه سوف يؤدي إلى تحميل الفترة بخسائر كبيرة مما يؤثر على القيمة السوقية للأسهم . أو بهدف الإبقـاء على القيمة الدفترية للأصل حتى لا يؤثر الإهلاك الطارئ على سعر بيع الأصل مستقبلاً .

ب- تخفيض الأرباح . الإهلاك الطارئ لأصول لازالت تستخدم وتحميلها على فترة واحدة .

3- رسملة بعض المصروفات بأكثر أو اقل من اللازم بهدف :

أ- زيـــادة الأرباح . تحميل بعض المصروفات على الأصول بدلاً من تحميلها على قائمة الدخل .

ب- تخفـــيض الأربـــاح . تحميل بعض المصروفات على قائمة الدخل رغم أنها أنفقت بغرض إنشاء أصول داخلياً وكان من الواجب رسملتها .

4- تخفيض المستحقات حينما لا يكون مطلوباً ذلك وعدم تخفيضـها حينما يكون ذلك مطلوباً وذلك بهدف :

أ- زيـــادة الأرباح . تأجيل إعدام ديون من فترة لفترة حتى لا يتأثر صافي ربح الفترة الحالية وحتى لا تتأثر أسعار السوق للأسهم .

ب- تخفـــيض الأربـــاح . تحميل بعض المصروفات الايرادية المؤجلة أو بعض المصـروفات المتعلقة بالأصول على فترات أطول بهدف تسوية الأرباح .

5- إدارة الأرباح عن طريق إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة بهدف :

أ- زيادة الأرباح . تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بأكثر من اللازم .

ب- تخفيض الأرباح . تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بأقل من اللازم .

ثانياً – مداخل إدارة الأرباح عن طريق التأثير في الإيرادات :

1- باستخدام الفاصل الزمني للمبيعات بهدف :

أ- زيـــادة الأربـــاح . تضخيم المبيعات للفترة الحالية بإدراج مبيعات في الفترة الأخيـــرة من السنة التي من المعروف أنها لن تشحن للعملاء إلا في بداية الفترة التالية لأن نقطة الشحن كما هو معروف محاسبياً هي النقطة المثلي للاعتراف بالإيرادات .

ب- تخفيض الأرباح . تأجيل الاعتراف بالإيرادات وذلك بتسجيل مبيعات الفترة الأخيرة من السنة الحالية في الفترة القادمة رغم أن الشحن قد تم في نهاية الفترة الحالية .

2- تسجيل المبيعات كإيرادات للفترة رغم أن الشحن لم يتم بعد .

3- عدم تحميل الفترة بمخصصات ضمان السلع المباعة .

4- إثبات مبيعات نهائية رغم أن العملاء لهم حق رد البضاعة .

5- إثبات مبيعات نهائية رغم أنها تتضمن جزء فوائد يخص أكثر من فترة .

6- تسجيل المبيعات باستخدام أساس الإنتاج وليس أساس البيع لوجود تعاقدات مع العملاء .

7- إثبات خصم الكمية على المشتريات كإيراد للفترة وعدم تخفيض تكلفة المخزون بهذا الخصم .

8- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بيعاً أو شراءً بأسعار تقل أو تزيد عما يجب .

9- تغيير مبادئ محاسبية "[1] .

والنتيجة التي يمكن استخلاصها بان الفكر المحاسبي الآن بات مشغولاً بقضية إدارة الأرباح والتي تستخدم فيها الإدارة حقها في التقدير الشخصي لبعض الأمور وكذلك حقها في اختيار السياسة المحاسبية التي تراها من بين الطرق المقبولة إلى الحد الذي أصبحت معه هذه الظاهرة مشكلة تؤثر على مصداقية القوائم المالية وهذا أمر يهم المراجع بالطبع ولهذا اكتسبت عملية مراجعة التقديرات المحاسبية أهمية متزايدة في هذا الوقت المعاصر، وهذا ما أكد حتمية مراجعة التقديرات باعتبارها أحد مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي .

1- 7 إجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية .

أصدرت بعض المنظمات المهنية معايير من شأنها توضيح الإجراءات التي يتعين إتباعها عند مراجعة التقديرات المحاسبية كالمعيار الدولي رقم (540) والذي يهدف إلى توضيح الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها للتأكد من مدى سلامة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، وكذلك معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) والذي يعتبر أحد المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في أبريل عام 1988 م ، والذي يهدف إلى توفير دليل إثبات كافي لدعم التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية محل المراجعة وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

---

[1] - Nelson . Mark w. , John A . Elliot and Robinl . Tarpley "How Are Earnings managed ? Examples from Auditors " Accounting Horizons Supplement., 2003 . pp 17-35.

وتوضـــح الفقـــرة رقم (8) من معيار المراجعة الدولي رقم (540) أنه " يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تمكنه من الحكم على مـــدى معقولـــية التقديرات المحاسبية ، في ظل الظروف التي أعدت فيها ، ومدى ملائمـــة الإفصاح عنها إذا تطلب الأمر ذلك "[1] ، وهذا ما تؤكده الفقرة (8) من معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) أنه " لتحقيق الحكم الموضوعي للمراجع عند تقيـــيمه لمـــدى معقولـــية التقديرات المحاسبية يلزم الحصول على أدلة إثبات كافية للـــتحقق من إعداد الإدارة لكافة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، والـــتحقق مـــن معقولية تلك التقديرات في ضوء ظروف المنشأة والصناعة ومدى ملائمـــة الإفـــصاح عن تلك التقديرات "[2]. ولكن يجب أن يدرك المراجع أن الدليل المـــتاح لتأييد التقديرات المحاسبية غالباً ما يكون الحصول عليه أكثر صعوبة وأقل حـــسماً مـــن الدلـــيل المتاح لتأييد البنود الأخرى في القوائم المالية[3] ، لذلك فعلى المـــراجع بـــذل العـــناية المهنية الواجبة عند تخطيطه وتنفيذه لإجراءات تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية والتي تتمثل فيما يلي :

1- 7- 1 فحص واختبار أساليب الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية .

1- 7- 2 استخدام تقدير مستقل من قبل المراجع لتقييم معقولية تقدير الإدارة .

1- 7- 3 فحص الأحداث اللاحقة .

وســـــوف يـــتم تناول تلك الإجراءات بشيء من التفصيل وذلك على النحو التالي :

1- 7- 1 فحص واختبار أساليب الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية .

فـــي ســـبيل تحديد مدى معقولية التقديرات المحاسبية يجب على المراجع أن يـــتفهم بوضوح الإجراءات التي اتبعتها الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية ، حيث تعـــد الإدارة مسئولة عن هذه التقديرات التي يتم تقديمها في صلب القوائم المالية ، وتمر مرحلة إعداد التقديرات المحاسبية بمجموعة من الخطوات وهي[4] :

---

(1) - أمين السيد أحمد لطفي، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإصدارات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 585.

(2) - عبد الحميد خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

(3) - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص 160 .

(4) - أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 178 .

1- تحديد مواقف إعداد التقديرات المحاسبية .

2- تحديد العوامل التي تؤثر على التقديرات المحاسبية .

3- تجميع البيانات التي عليها تتأسس التقديرات المحاسبية .

4- إعداد افتراضات ملائمة .

5- تقدير القيمة .

6- تحديد أن التقديرات قد عرضت في القوائم المالية بالاتساق مع المبادئ المحاسبية الملائمة ، وأن الإفصاح يعتبر كافي .

وفي سبيل تقييم ما إذا كانت الإدارة قد حددت كافة التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تكون جوهرية للقوائم المالية ، يجب على المراجع دراسة أداء الإجراءات التالية[1] :

1- دراسة التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية لتحديد مدى الحاجة إلى تقديرات محاسبية أخرى .

2- تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها عند القيام بإجراءات مراجعة أخرى ، وذلك عن طريق أداء أعمال المراجعة المعتادة – قراءة محاضر الاجتماعات ، الاستفسارات ، الفحوص الاختبارية لأرصدة الحسابات ، وذلك لكي يحصل المراجع على معلومات قد تشير إلى الحاجة إلى تقدير محاسبي ، وينبغي على المراجع أن يقوم بتقييم تلك المعلومات والتي تتضمن ما يأتي[2] :

أ – المعلومات المرتبطة بالتغيرات التي حدثت أو المتوقع حدوثها في أعمال الشركة التي قد تشير إلى الحاجة لعمل تقدير محاسبي ، على سبيل المثال التقديرات التي يجب إعدادها إذا ما قامت الشركة بالتصرف أو خططت للتصرف في قطاع معين من المنشأة .

ب- التغيرات في طرق تجميع المعلومات المالية ، حيث قد يوفر توثيق فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية تلك المعلومات .

---

(1) – طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص ص531- 532 .

(2) – أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 179- 180 .

ج – المعلـــومات المـــرتبطة بالـــدعاوى والمطالبات القانونية والالتزامات المحتملة الأخـــرى ، حـــيث قـــد يوفر الاستفـــار من محامي العميل ، وتحليل المصروفات القانونية للعميل تلك المعلومات .

د– المعلومات التي تم تضمينها في التقارير القانونية أو تقارير الفحص ، ومراسلات الإشـــراف ، والمعلومات المشابهة التي يتم الحصول عليها من التنظيمات القانونية التي تخضع لها الشركة .

بالإضـــافة إلى ذلك قد توفر إجراءات المراجعة الأخرى (على سبيل المثال المـــصادقة مع المدينين وملاحظة المخزون) معلومات مرتبطة بالحاجة إلى إعادة دراســـة تقديـــر مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها أو توفير تقدير عن تقادم المخزون .

3– الاستفـــسار من الإدارة عن وجود ظروف أخرى قد تشير إلى الحاجة إلى إعداد تقدير محاسبي .

وبعـــد أن يتحقق المراجع من إعداد الإدارة لكافة التقديرات المحاسبية ، تأتي مـــرحلة الـــتحقق من معقولية تلك التقديرات ، وفيها يجب على المراجع فهم وتقييم كيفـــية إعـــداد الإدارة للتقديـــرات . ويوضح معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) الإجـــراءات التـــي ينبغـــي على المراجع إتباعها عند تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية عن طريق اختبار الطريقة التي استخدمتها الإدارة لعمل هذا التقدير وهي كالتالي[1] :

1– الحـــصول علـــى فهـــم للعملية التي تؤدي عن طريق الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية وتحديد ما إذا كانت العملية ملائمة في ظل الظروف المحيطة أم لا .

2– دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية على تلك العملية والبيانات المساعدة .

3– تحديـــد مـــصادر المعلـــومات التي تستخدمها الإدارة في تكوين الافتراضات ، ودراســـة مـــا إذا كانت المعلومات موثوق فيها وكافية للغرض المرتبط تأسيساً على المعلومات التي يتم جمعها في اختبارات المراجعة الأخرى .

---

[1] – المرجع السابق ، ص ص 181– 182 .

4- دراســـة ما إذا كان هناك عوامل رئيسية إضافية أو افتراضات بديلة بخصوص هذه العوامل .

5- تقيـــيم مـــا إذا كانـــت الافتراضـــات متسقة مع بعضها البعض ، ومع البيانات المساعدة والبيانات التاريخية الملائمة .

6- تحلـــيل البـــيانات التاريخية المستخدمة في تكوين الافتراضات لتقييم ما إذا كان يمكن مقارنتها أو تتسق مع بيانات الفترة محل المراجعة ، وتحديد ما إذا كان موثوق فيها بشكل كافي لهذا الغرض .

7- دراســـة مـــا إذا كانـــت التغيرات في أعمال العميل أو صناعته يمكن أن تجعل العوامل الأخرى جوهرية لتلك الافتراضات .

8- فحـــص التوثيق المتاح للافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ، والاستفـــسار بخـــصوص أي خطط أخرى ، أهداف عامة أو أهداف فرعية للمنشأة بالإضافة إلى دراسة علاقتها بتلك الافتراضات .

9- إعادة حساب العمليات الحسابية المستخدمة في تحويل الافتراضات إلى تقديرات محاسبية .

10- دراســـة ما إذا كان هناك طرق أكثر ملائمة لتحويل الافتراضات إلى تقديرات محاسبية .

11- دراسة الحصول على رأى خبير بخصوص افتراضات معينة .

و يتـــضح ممـــا سبق ذكره أن إجراءات فحص واختبار عملية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية تكمن فيما يلي :

1- تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي تقوم عليها التقديرات المحاسبية .

2- اختبار العمليات الحسابية لإعداد التقديرات المحاسبية .

3- مقارنـــة التقديرات التي أعدت عن الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات إذا أمكن ذلك .

وسوف يتم تناول تلك الإجراءات في ضوء دراسة بعض فقرات المعيار رقم (540) ، والمعيار رقم (57) وذلك كما يلي :

1- تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي يقوم عليها التقدير.

إن تقييم البيانات ودراسة الافتراضات يكون كما يلي :

أ- يجب أن يحصل المراجع على ما يطمئنه على دقة واكتمال وملائمة البيانات التي بنـــي علـــى أساسها التقدير ، ولذلك يجب التأكد من أن البيانات المحاسبية تتفق مع البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي[1] . فمثلاً يجب على المراجع عند مراجعة مخـــصص ضـــمان للغيـــر ، أن يحصل على دليل إثبات يؤكد أن البيانات المتعلقة بالمنـــتجات المـــباعة والتي لا تزال في فترة الضمان في تاريخ انتهاء الفترة المالية تتفق مع بيانات المبيعات التي يوفرها النظام المحاسبي[2] .

ب- قد يسعى المراجع أيضاً للحصول على أدلة مؤكدة من مصادر خارج المنشأة[3] ، فعلى سبيل المثال عند فحص مخصص تقادم المخزون الذي يتم حسابه استناداً إلى رقم المبيعات المتوقع في المستقبل ، فقد يسعى المراجع للحصول على دليل إضافي عـــن المبيعات المتوقعة في المستقبل وتحليلات السوق لمنتجات هذه الصناعة وذلك مـــن خلال النشرات الحكومية الصادرة عن الغرف الصناعية والتجارية ، بالإضافة إلـــى فحـــص البيانات الداخلية كأرقام المبيعات في الفترات الماضية والطلبات التي تلقـــتها المنـــشأة واتجاهـــات تسويق المنتجات[4] ، وبالمثل عندما يفحص المراجع تقديرات الإدارة بشأن الدعاوى والمطالبات القضائية التي تتضمنها القوائم المالية فأن المراجع يجب أن يتجه مباشرة للاتصال بمحامي المنشأة[5] .

ويتـــضح مـــن ذلـــك أهمية استخدام الإجراءات التحليلية كإجراء المقارنات وتحليل الاتجاهات ، وتؤكد الفقرة رقم (14) من المعيار رقم (520) على أهمية الاستعانة بإجراءات المراجعة التحليلية للحصول على دليل عن مدى اكتمال وملائمة

---

[1] - محمود محمد عبد السلام البومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، (الإسكندرية : منشأة المعارف ، 2003 م) ، ص 261 .

[2] - محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 405- 406 .

[3] - أمين السيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص388.

[4] - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص 161 .

[5] - أمـــين الـــسيد أحمـــد لطفـــي ، الرأي المهني للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعاتها في ضوء المعايير المحاسبية ، (القاهرة : المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، 2002 م) ، ص 307 .

وصـــحة البـــيانات المـــستخرجة من النظام المحاسبي[1] . فعلى سبيل المثال يعتبر انخفـــاض معدل دوران المدينين مؤشراً على تعثر تحصيل الديون ، وبالتالي يجب علـــى المـــراجع بـــذل العناية المهنية الواجبة عند فحصه وتقييمه لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

ج- يجب أن يتأكد المراجع من أن إدارة المنشأة قد تحققت من سلامة تحليل البيانات التـــي تـــم جمعها ، وإنها تصلح كأساس للتقدير[2] . وكأمثلة على ذلك تحليل أعمار حـــسابات المدينـــين والتنبؤ بفترة التوريد لأحد بنود المخزون تأسيساً على الماضي والاستخدام المتوقع[3] .

د- تـــشير الفقرة (15) من المعيار رقم (540) " أنه يجب على المراجع دراسة ما إذا كان لدى المنشأة أساس كافي لإعداد الفروض الرئيسية المستخدمة في التقدير، ففـــي بعـــض الأحيان تبنى الفروض على أساس إحصاءات الصناعة والإحصاءات الحكومـــية مـــثل معـــدلات التضخم في المستقبل ومعدلات الفائدة ومعدلات التوقف والنمو المتوقع في المستقبل ، وفي أحيان أخرى تكون الافتراضات خاصة بالمنشأة نفسها وتبنى على البيانات التي يتم تجميعها من داخل المنشأة "[4] .

وبدراســـة تلك الفقرة يتضح أهمية فحص مصادر البيانات التي استندت إليها الإدارة في إعداد الفروض سواء أكانت داخلية أو خارجية ، ويجب أن يكون محور التركيز الذي يعطيه المراجع العناية الكافية قبل القيام بإجراءات المراجعة[5] .

هـــ- يجب على المراجع عند تقييم الفروض التي بني عليها التقدير ، أن يدرس ما إذا كانت هذه الفروض :

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية في الفترات المحاسبية الـــسابقة .
- تتفق مع التقديرات المحاسبية المناسبة الأخرى .

---

(1) - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص 146 .

(2) - محمود محمد عبد الـــسلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 261 .

(3) - أمين الـــسيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإصدارات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجـــع ســـبق ذكـــره ، ص 589 .

(4) - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 161- 162 .

(5) - إبـــراهيم طـــه عبـــد الـــوهاب ، " مصادر البيانات في المراجعة وإمكانية الحكم عليها باستخدام التحليل الإحصائي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 1983 م ، ص 102 .

- تتفق مع الخطط الملائمة التي وضعتها الإدارة .

ويجب على المراجع أن يهتم اهتماماً خاصاً بالفروض التي تكون عرضة للاجتهاد الشخصي أو التغير السريع أو الخطأ الجوهري[1] .

و- أما بالنسبة لعمليات التقدير المعقدة والتي تتطلب أساليب فنية متخصصة ، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم عمل خبير . فعلى سبيل المثال يمكن الاستعانة بمهندسين لتقدير كميات المخزون من الخامات المعدنية . وفي مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يرجع إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) بعنوان الاستعانة بعمل خبير[2] .

ز- يجب على المراجع أن يفحص باستمرار المعادلات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية ، ويجب أن يستخدم في مثل هذا الفحص معرفته بالنواحي التالية :

- النتائج المالية للمنشأة في الفترات السابقة .
- المعادلات المستخدمة في المنشآت الأخرى في نفس الصناعة .
- خطط الإدارة بالنسبة للمستقبل[3] .

2- اختبار العمليات الحسابية لإعداد التقديرات المحاسبية .

توضح الفقرة رقم (19) من المعيار رقم (540) بأنه " يجب على المراجع اختيار العمليات الحسابية التي استخدمتها الإدارة في حساب التقدير، ويتوقف طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات على عوامل معينة مثل التعقيدات المتعلقة بحساب التقدير المحاسبي ، وتقييم المراجع للإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة في حساب التقدير ، والأهمية النسبية للتقدير بالنسبة للقوائم المالية "[4] .

---

(1) - محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 406- 407 .

(2) - أمين السيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 590- 591 .

(3) - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، الأبلة الدولية لمراجعة الحسابات ، (عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1989 م) ، ص 177 .

(4) - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص 162 .

3- مقارنة التقديرات المحاسبية السابقة مع النتائج الفعلية .

تـــؤكد الفقـــرة رقم (20) من المعيار رقم (540) على أنه " يجب على المـــراجع كلما أمكن ذلك مقارنة التقديرات المحاسبية الخاصة بالفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات للمساعدة في :

أ- الحـــصول على دليل عن إمكانية الاعتماد بصفة عامة على إجراءات المنشأة بشأن التقديرات .

ب- إجراء التعديلات اللازمة على معادلات التقدير.

ج- الـــتحقق عمـــا إذا كانـــت الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات الـــسابقة قد تم تحديـــدها كمـــياً وعما إذا كان من الضروري إجراء التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها[1] .

1- 7- 2 استخدام تقدير مستقل من قبل المراجع لتقييم معقولية تقدير الإدارة .

أشارت الفقرة رقم (22) من معيار المراجعة الدولي رقم (540) الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية إلى أنه قد يقوم المراجع بعمل تقدير مستقل ثم يقارنه مـــع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة ، وفي حالة استخدام تقدير مستقل عادة مـــا يقـــوم المراجع بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات واختبار إجراءات العمليات الحسابية المستخدمة في إعداده ، ومن الملائم أيضاً أن يقارن المراجع بين التقديرات المحاسبية للفترات السابقة والنتائج الفعلية لهذه الفترات[2] ، وفي حالة وجود اختلاف بـــين تقديـــر المـــراجع اعتماداً على الأدلة التي حصل عليها ، وتقدير الإدارة الذي تتـــضمنه القوائم المالية ، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان مثل هـــذا الاختلاف يمثل خطأ ، وإذا كان الاختلاف معقول فأنه لا ينظر إليه على أنه يمثل خطأ ، أما إذا كان الاخـــتلاف غير معقول فيجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تعدل تقديرها إلى رقم يمكن قبوله ، وإذا رفضت الإدارة أن تنفذ هذا التعديل فأنه يعتبر خطأ ، وهذا الخطأ

---

[1] - المرجع السابق ، ص ص 162- 163 .

[2] - أمين السيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص593 .

يجـــب أن يـــؤخذ في الاعتبار عند تقييم ما إذا كان التأثير على القوائم المالية يعتبر هاماً وجوهرياً[1] .

ولقـــد أكد معيار المراجعة الأمريكي رقم (57) الخاص بمراجعة التقديرات المحاســـبية علـــى أنه يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم ما إذا كان الفرق بيـــن أفضل التقديرات المؤيدة بأدلة مراجعة وبين التقديرات المدرجة بالقوائم المالية يشير إلى وجود تحيز ممكن من جانب الإدارة ، مما يترتب عليه الإشارة إلى وجود خطـــأ أو تحريف جوهري ، وفى هذه الحالة يجب على المراجع أن يعيد النظر في التقديرات الهامة والمسائل ذات الصلة المتأثرة بحكم الإدارة [2] .

وحتـــى يمكـــن أخذ خاصية تحيز الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية في الحـــسبان ، فـــأن التقدير المعقول المحكم للمراجع يجب أن يأخذ شكل مـــدى يمكن قـــبوله ، فعلى سبيل المثال إذا كان أفضل تقدير لأحد بنود التقديرات المحاسبية من جانـــب المـــراجع هو 3000 دينار ، فأن المراجع يجب أن يقوم بتحديد مدى التقدير الذي يمكن قبوله على أساس موجب أو سالب 150 دينار ، بمعنى أن مدى التقدير الذي يمكن قبوله سوف يقع بين 2850 دينار ، 3150 دينار ، وبالتالي إذا كان تقدير الإدارة للبند محل التقدير داخل هذا المدى ، فأن الفرق بين تقدير الإدارة وهذا المدى هو فرق يمكن أن يكون معقولاً ، أما إذا كان تقدير الإدارة للبند محل التقدير خارج هـــذا المـــدى ، فأن الفرق بين تقدير الإدارة وهذا المدى هو فرق يمكن أن يكون لا معقـــولاً [3] . وفـــى حالـــة مـــا إذا توصل المراجع إلى نتيجة مؤداها أن التقدير المحاسبي يعتبر غير معقول ، فأنه يجب أن يشير إلى الفقرة رقم (29) من المعيار رقم (47) بعنوان " مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في إجراء عملية المراجعة" والتي تنص على ما يأتي : إذا اعتقد المراجع أن القيمة المقدرة تعتبر غير معقولة ، فأنه يجب أن يعامل الاختلاف بين التقدير واقرب تقدير معقول كخطأ محتمل ويربط بينه وبين أخطاء أخرى محتملة[4] .

---

(1) - بدر ناصر الوسميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

(2) - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 340 .

(3) - حمدة عبد الرءوف زغلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

(4) - أمين السيد أحمد لطفي ، " إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني " ، مرجع سبق ذكره ، ص 183 .

وتجـــدر الإشـــارة إلـــى أن معيار المراجعة الدولي رقم (540) والخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية قد أوضح أن خلاف المراجع مع الإدارة بشأن تطبيق الـــسياسات المحاســـبية إذا كان هاماً وجوهرياً ، فأنه يجب أن يبدى رأياً مقيداً (به تحفظات) أو يمتنع عن إبداء الرأي[1] .

1- 7- 3 فحص الأحداث اللاحقة .

عـــرّف المعـــيار الدولي للمراجعة رقم (560) الأحداث اللاحقة بأنها تلك الأحداث التي تقع بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المراجع ، وقام بتقسيمها إلى نوعين هما[2] :

1- تلـــك الأحداث التي توفر دليلاً إضافياً عن ظروف كانت قائمة في نهاية الفترة المالية ، وكأمثلة على تلك الأحداث ما يلي[3] :

أ- إعـــلان إفلاس عميل للشركة محل المراجعة وكان له رصيد مؤثر في حساب المدينين ونتج عن ذلك إلحاق الضرر بالمركز المالي لهذا العميل .

ب- تسوية الدعاوى القضائية بقيمة مختلفة عن القيمة المسجلة بالدفاتر.

ج- التخلص من معدات لا يتم استخدامها بسعر يقل عن القيمة الدفترية.

2- تلـــك الأحـــداث التي تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية الفترة المالية ، وكأمثلة على تلك الأحداث ما يلي[4] :

أ- انخفاض القيمة السوقية للأسهم .

ب- الانخفاض في القيمة السوقية للمخزون تمنع بيع المزيد من المنتج .

ج- الخسارة في المخزون نتيجة حريق مع عدم وجود التأمين اللازم .

ومـــن ذلك يتضح أنه يجب على المراجع فحص تلك الأحداث والاهتمام بها من أجل تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية ، وهذا ما يوضحه معيار المراجعة

---

(1) - نظر نبيه أرسانيوس ، مرجع سبق ذكره ، ص 28 .

(2) - أمين السيد أحمد لطفي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 613- 614 .

(3) - أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 449 .

(4) - المرجع السابق ، ص 450 .

الأمريكـــي رقـــم (57) بأنه "عند تقييم معقولية تقدير محاسبي ما يجوز للمراجع أن يـــراجع الأحداث التالية (اللاحقة) لتأكيد التقدير أو ملائمة العوامل والافتراضات المـــستخدمة في إعداد التقدير أو الحصول على معلومات إضافية وثيقة الصلة "[1] ، وأيـــضاً يؤكد المعيار الدولي رقم (540) على ذلك بقوله " أن العمليات والأحداث التـــي وقعت بعد نهاية الفترة ولكن قبل إتمام عملية المراجعة ، قد تعطى دليل إثبات بالنـــسبة للتقديـــر المحاســـبي الذي أعدته الإدارة ، و فحص المراجع لهذه العمليات والأحـــداث قد يقلل أو حتى يلغى حاجة المراجع إلى فحص واختبار عملية التقدير التـــي اســـتخدمتها الإدارة في إعداد التقدير المحاسبي أو إلى استخدام تقدير مستقل لتقييم مدى معقولية التقدير المحاسبي[2] .

كمـــا يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة للحصول على أدلة مناسبة وكافـــية تثبت أنه قد تم تحديد الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقريره والتي تتطلب تعديل أو إفصاح عنها في القوائم المالية ، ومن بين تلك الإجراءات ما يلي[3] :

أ- مـــراجعة الإجـــراءات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها .

ب- الإطلاع على محاضر اجتماعات المساهمين ، ومجلس الإدارة واللجان التنفيذية ولجان المراجعة وذلك عن الفترة بعد تاريخ الميزانية ، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لم تعد محاضرها بعد .

ج- الإطـــلاع علـــى آخر قوائم مالية دورية ممكنة وكذلك على الموازنات الملائمة وتنبؤات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية المرتبطة بها .

د- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن المطالبات والمنازعات القضائية.

هـــ- بحث الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتعرف على الأحداث اللاحقة المهمة والاســـتفـــسار عـــنها عند وقوع أي من هذه الأحداث وما قد يكون لها من أثر على القوائم المالية موضوع تقرير المراجعة .

---

(1) – طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 540 .

(2) – أمـــين الـــسيد أحمـــد لطفـــي ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإصداراتها لتطبيقاتها ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 594 .

(3) – المرجع السابق ، من ص614- 616 .

في ضوء التحليل السابق للإصدارات ، يتضح أن الأساليب الفنية أو الأدلة المتاحة للمراجع للحكم عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية تتمثل في أسلوبي الاستفسارات الشفوية ، وإقرارات الإدارة ، إلا أن معيار المراجعة الدولي رقم (580) يرى " أنه لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع أنه من الممكن توفرها بشكل معقول "[1] ، ويصنف خطاب إقرارات الإدارة على أنه منزلة منخفضة من أدلة الإثبات ، ولا يجب استخدامه مطلقاً كأساس لتنفيذ أي من إجراءات المراجعة الأخرى[2] . كما أن إسلوب الاستفسارات الشفوية يعتبر من أقل أساليب المراجعة التي يمكن الاعتماد عليها ، وغالباً لا توجد مستندات تؤيد تلك الاستفسارات كاستفسار المراجع من إعداد الإدارة لكافة التقديرات[3] ، حيث إن الدليل الشفهي في حد ذاته ليس كافياً[4] ، وهذا ما يؤكده أحد الباحثين بقوله " إن الأدلة الشفهية هي أضعف شكل من أشكال أدلة المراجعة ، ويجب تعزيزها بمزيد من الأدلة "[5] .

ومما سبق يخلص الباحث في هذا الفصل إلى ثلاثة نقاط هامة هي :

1- إن التقديرات المحاسبية تعتبر جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية .

2- إن تلك التقديرات تبنى على أساس الخبرة والحكم الشخصي من جانب إدارة المنشأة مما يجعلها أكثر قابلية للخضوع للتحريفات الجوهرية مقارنة بالبيانات الفعلية ، كما أنها تتسم بعدم التأكد والطبيعة الذاتية ، وأن نظم الرقابة عليها أكثر صعوبة مقارنة بنظم الرقابة على المعلومات الفعلية .

3- إن هناك قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية ، وهذا القصور يرجع لاعتمادها على أسلوبي الاستفسارات ، إقرارات الإدارة ، واللذين بدورهما يفتقران إلى الموضوعية .

---

[1]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 686 .

[2]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 635 .

[3]- عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

[4]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 633 .

[5]- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 265 .

الفصل الثاني

الإجراءات التحليلية وكيفية إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية

2-1 مقدمة :

يتـــضح مـــن خلال الفصل السابق أن التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملـــية إعـــداد القوائم المالية ، كما أنها عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنـــية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عـــن مـــدى معقولـــية تلك التقديرات ، مما دعا إلى دراسة الإجراءات التحليلية ، ومعرفة أثر إستخدامها على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

وللتعـــرف علـــى أثر إستخدام الإجراءات التحليلية على كفاءة وفعالية عملية مـــراجعة التقديـــرات المحاسبية ، فإنه لابد من الإلمام بمفهومها والعوامل المحددة لـــنطاق إســـتخدامها ، وأهدافها ، ومراحل إستخدامها ، والمداخل المستخدمة فـــي تنفيذها . لذا فقد تناول هذا الفصل العناصر التالية :

2-2 مفهوم الإجراءات التحليلية .

2-3 العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للإجراءات التحليلية .

2-4 أهداف الإجراءات التحليلية .

2-5 مراحل إستخدام الإجراءات التحليلية .

2-6 تحليل النتائج والوصول للقرار المناسب .

2-7 مـــداخل تنفـــيذ الإجراءات التحليلية وكيفية إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية .

2-2 مفهوم الإجراءات التحليلية .

يحصل المراجع على أدلة الإثبات التي تتطلبها معايير أداء العمل الميداني عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات المراجعة :

1- مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة .

2- المراجعة التحليلية للنسب المالية والاتجاهات الهامة وفحص أي تقلبات غير عادية بها .

يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي (غالباً في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة) يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد البنود أو مكونات هذه القيمة ، أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند . فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة ، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تحريفات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءاً أو تلاعباً في القوائم المالية [1]. أي أنه يهدف إلى الحصول على تأكيد معقول على سلامة وجود بنود جوهرية ويلقى الضوء على التحريفات الجوهرية والبنود غير العادية [2] .

ويتضح مما سبق أن المراجعة التحليلية تعتبر نوعاً من الاختبارات الجوهرية للبيانات والمعلومات المالية والتي تتم لدراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها [3] ، كما تعرف أيضاً بأنها عبارة عن دراسة للعلاقات القائمة بين البيانات المسجلة بالدفاتر ومقارنتها ببيانات السنة المالية السابقة أو مقارنتها ببيانات نمطية متوقعة وملاحظة الانحرافات وأسبابها [4]. وتعتبر إجراءات المراجعة التحليلية بمثابة تطوير لأسلوب كان مستخدماً في الماضي يطلق عليه مصطلح

---

(1) - نجيب الجندي ، " نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية " ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، العدد الرابع والعشرون ، يونيه ، 1987 م ، ص 131 .

(2) - محمد عبد الرحمن العابدي ، " إطار مقترح لقياس أخطار المراجعة الأختبارية للعينات الاحصائية " ، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة ، القاهرة ، أغسطس ، 1984 م ، ص 68 .

(3) - أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة المتقدمة ، مكتبة نادي ، القاهرة ، 1991 م ، ص 54 .

(4) - أحمد محمد عبد الرءوف فايد ، " منهج مقترح لرفع أداء المراجع الخارجي للاستعراض التحليلي في المراجعة باستخدام نموذج X-11 " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثاني ، 1994 م ، ص 1695 .

المـــراجعة الانتقادية " Scanning " ويقصد به إلقاء نظرة عامة وسريعة وفاحصة علـــى المـــستندات والـــسجلات ثم التوقف عند الأمور غير العادية التي قد تظهرها المـــستندات والسجلات وفحصها فحصاً وافياً مع إعطاء اهتمام بسيط لفحص الأمور العادية أو غير الهامة .

وكانـــت هذه المراجعة الانتقادية تتم بعد استكمال عملية المراجعة والتي تقوم أول الأمـــر على مراجعة عينة حكمية ينتقيها المراجع بناءاً على حكمه الشخصي ، وبالتالـــي فهي تهدف إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن . حيث أن هناك احتمال وجود أخطاء في العمليات المسجلة التي لم يقم المراجع بفحصها والتي قد يكون لها تأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي ؛ وبالتالي فهي تمكن المراجع من محاولة التغلب على عيوب المراجعة الأخرى .

ومع حدوث التطور في مهنة المراجعة فقد عنيت المنظمات المهنية بموضوع المـــراجعة التحليلية وتمثل ذلك في كل من معيار المراجعة رقم (23) لسنة 1978م والصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث عرف إجراءات المراجعة التحليلية على أنها " عبارة عن أحد اختبارات التحقق للمعلومات المحاسبية والتي تتم عـــن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين المعلومات ، حيث يتوقع وجود واستمرار هـــذه العلاقة بنمط معين وذلك في ظل غياب ظروف معينة قد تؤدى إلى تغير هذا الـــنمط " [1]. ولكن هذا المعيار لم يوجب تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية كما لم يحدد نسبة الاعتماد على اختبارات التحقق الممكن اشتقاقها من الإجراءات التحليلية ، بـــل تـــركت بالكامـــل لتقديـــر المراجع بناءاً على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات المراجعة .

ثـــم صدر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار آخر وهو معيار المراجعة رقم (56) لسنة 1988م ، حل محل المعيار السابق ، و اختصر مصطلح إجراءات المراجعة التحليلية إلى الإجراءات التحليلية فقط ، بحذف كلمة " المراجعة " والتغييـــر الرئيسي هو أن الإجراءات التحليلية واجبة الأداء في أثناء التخطيط وفى

---

[1] - حسين على حسن مرسى ، " أثر استخدام أسلوب المراجعة التحليلية على فعالية أداء المراجع : دراسة تجريبية على مكاتب المراجعة الخاصة " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1995 م) ، ص ص 38-39 .

المـــراحل النهائـــية مـــن المـــراجعة ، والدافـــع الأساسي وراء هذا الإلزام هو أن الإجـــراءات التحليلـــية فعالـــة في التعرف على البيانات الكاذبة وتنبيه المراجع إلى إمكانـــية حـــدوث أنواع معينة من الغش المادي[1] ، حيث قام هذا المعيار بتعريف الإجراءات التحليلية على أنها " عبارة عن عملية تقييم للمعلومات المالية يتم إجراؤها عن طريق دراسة العلاقات الواضحة بين البيانات المالية بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ، متضمنة أداء مقارنات بين القيم المسجلة وبين التوقعات التي يقوم بعملها المراجع [2] .

بينما عرفها المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين على أنها " تحليل النسب الهامة ، والاتجاهات بما في ذلك نتائج فحص التقلبات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع أوالتي تختلف عن المبالغ المتوقعة " [3].

وكـــذلك أهـــتمت الكـــتابات في مجال المراجعة بهذا الإسلوب بهدف تطوير مجالات إستخدامه وأطلق عليه المراجعة التحليلية .

حـــيث عرفها محمد عبد الفتاح محمد على أنها " أحد أنواع اختبارات التحقق فـــي المـــراجـــعة وهـــو الذي يهدف إلى إختبار صحة الأرقام المحاســـبية الواردة بالـــسجلات والدفاتر والقوائم المالية ، حيث يرتكز هذا الإسلوب على أساس واضح ومنطقي ، وهو أنه توجد علاقة إرتباط سببية بين أرصدة الحسابات المختلفة ، التي تظهـــرها القوائم المالية . إذ تتوقف قيمة أرصدة بعض الحـــسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى ، فهناك علـــى سبيل المثال علاقة أرتباط سببية بين رصيد كل من الأصـــول الثابـــتة ومخصصات إهلاكها ، أو بـــين قيـــمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة [4] .

بينما عرفها علي سيد عثمان على أنها " مجموعة الإجراءات التي تساعد في تحديـــد مـــدى معقولـــية العلاقات بين البيانات والبنود والتعرف على طبيعة وخلفية

---

(1) – طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 344- 345 .

(2) – أمـــين السيد أحمد لطـــفي ، مراجعة القوائم المالية بإستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، مرجـــع ســـبق ذكره ، ص99 .

(3) – المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، مرجع سبق ذكره ، ص 143 .

(4) – محمـــد عبـــد الفـــتاح محمد ، " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، السنة الخامسة ، 2001 م ، ص 199 .

أعمـــال وأحـــوال المنشأة محل المراجعة ، وتحديد مدى ونطاق الاختبارات الواجب أجـــراؤها ، وتحديـــد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص ، وتحديد مجالات المخاطـــرة المـــتوقعة ، هذا بالإضافة إلى أنها تعد أداة لجمع أدلة الإثبات وأكتشاف الأخطاء والتلاعب "[1] .

أمـــا محمـــود حسنين البدوي فعرفها بأنها " البحث بمفهومه الشامل في ثنايا الحـــسابات عـــن الأسـباب الكامنة ، وتحليل العلاقات المتداخلة من خلال أرصدة الحـــسابات لإيجاد العلاقة والارتباط بينها ، بهدف الحصول على تأكيد معقول على صـــحة واكتمال المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي ، ليتمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي يبنى على أساسها رأيه في البيانات المالية "[2] .

كمـــا عـــرفها باحثان آخران على أنها " المراجعة بإستخدام التحليل المالي ، بمعنى أن المراجع عند مراجعته للقوائم المالية يجب أن يقارنها بقوائم مالية لفترات سابقة ، أو لمنشآت مماثلة لها ، بغرض تحديد قيمة متوقعة لحساب معين "[3] .

بيـــنما عرفها محمود السيد الناغي على أنها " مجموعة الإجراءات الإضافية التـــي يقـــوم بها المراجع الخارجي للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي حصل عليها من الأدلة الأخرى "[4] .

أما جورج دانيال غالي فقد عرفها على أنها " إستخدام المراجع لمجموعة من الأســـاليب والاختـــبارات التي تجرى على البيانات المالية وبيانات التشغيل المتعلقة بالمنشأة لدراسة ومقارنة العلاقات بين عناصرها ، حيث يتوقع وجود العلاقات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط من فترة إلى أخرى وذلك إذا لم تكن هناك تغيرات

---

[1] – علي سيد عثمان ، " الإطار العام لإجراءات مراجعة القوائم المالية الفترية الفعلية والتقديرية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2002 م ، ص 718 .

[2] – محمـــود حسنين البدوي ، " الاستعراض التحليلي ودوره في معالجة الأخطار الناتجة عن المراجعة الاختبارية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 1990 م ، ص 400 .

[3] – في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- شكري أحمد بن عامر ، " ترشيد الحكم الشخصي للمراجع باستخدام الأساليب الإحصائية : دراســـة نظرية تحليلية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2002 م) ، ص 79 .

ب- يوســـف محمـــد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولـــى ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000 م) ، ص 295 .

[4] – محمـــود السيد الناغي ، المراجعة إطار النظرية والممارسة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، الطبعة الثانية ، 1992 م ، ص 90 .

أو تقلبات غير عادية قد أدت إلى تغير هذا النمط "[1] .

ولقد عرفها Wilson بأنها " تشمل مقارنة القيم الدفترية للقوائم المالية مع القيم المتوقعة والتي يقدرها المراجع لتحديد مدى معقولية هذه القيم "[2] .

وعرفها عباس أحمد رضوان بأنها " تمثل مجموعة من الأساليب بعضها بسيط وبعضها الآخر إحصائي ، تستخدم في تقدير قيمة عنصر ما ، تمهيداً لمقارنته بالقيمة الدفترية لهذا العنصر ، حتى يمكن الحكم على مدى معقولية العنصر موضع التقدير "[3] .

بالإضافة إلى ذلك فقد عرفها عبد اللطيف محمد خليل على أنها " منهج معاصر لأداء عملية المراجعة يهدف إلى زيادة فاعليتها واقتصادياتها ، ويساعد المراجع على تقييم أداء الإدارة ، ويستند هذا المنهج إلى إستخدام مجموعة من الأدوات المترابطة والمتكاملة لتحليل البيانات موضع المراجعة ، وفي ضوء إجراءات معينة لتطبيق هذا المنهج مستندة إلى الأدوات المستخدمة في إطار الإسلوب الكمي بما يجعل من هذا المنهج أداة علمية وعملية في آن واحد "[4] .

أما طارق عبد العظيم أحمد فقد عرف الاجراءات التحليلية بأنها " عبارة عن مجموعة من الاختبارات والأساليب التي تجرى على المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية بإستخدام طرق إحصائية بغرض استخلاص مؤشرات تفيد في إجراء المقارنات ودراسة العلاقات المختلفة بين البنود المختلفة لهذه القوائم حيث يتوقع وجود العلاقات بشكل معين واستمرارها على هذا الشكل بين فترة وأخرى ما لم تحدث أي تغيرات جوهرية قد تؤدي إلى غير ذلك "[5] .

---

[1] - حسونة دانيال غالبي ، " دراسة انتقادية لدور أساليب الفحص التحليلي في زيادة فعالية المراجعة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 1989 م ، ص 712 .

[2] - محمد عبد العظيم حسن رمضان ، " إستخدام النماذج الكمية المستحدثة للمراجعة التحليلية لتطوير عملية الفحص الضريبي " ، (رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1993 م) ، ص 55 .

[3] - عباس أحمد رضوان ، " دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة " ، مرجع سبق ذكره ، ص 509 .

[4] - عبد اللطيف محمد خليل ، " إستخدام وتقييم الفحص التحليلي في مراجعة حسابات التفاتيش وتقييم الأداء بها " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1993 م) ، ص 50 .

[5] - طارق عبد العظيم أحمد ، " تحليل مقارن لنماذج أداء المراجعة التحليلية : دراسة تطبيقية على الشركة المصرية للتجارة المعادن " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث ، 1990 م ، ص 294 .

ويبدو أنه يمكن استخلاص الحقائق التالية من التعاريف السابقة :

1- إن الإجـراءات التحليلية هي أحد أشكال اختبارات التحقق أي التأكد من صحة البنود المالية الواردة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية .

2- إن الإجـراءات التحليلـية تستخدم عدة طرق وأساليب إحصائية متطورة حيث يترك اختيار وترجيح استخدام أي من هذه الأساليب للحكم الشخصي للمراجع .

3- إن طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية تفيد في الآتي[1] :

أ- مقارنة المعلومات المالية بما يلي :

- المعلومات القابلة للمقارنة لفترة أو فترات سابقة .
- النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية أو التنبؤات .
- المعلومات المشابهة لها في الصناعة التي يعمل بها العميل .

ب- دراسة العلاقات بين :

- عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع ما يتم التنبؤ به والذي يستند إلى خبرة المنشأة ومن الأمثلة على ذلك " دراسة نسبة الربح الإجمالي " .
- بـين المعلومات المالية وغير المالية ، مثل دراسة تكلفة العمالة بالنسبة إلى عدد العاملين .

4- يؤسـس تطبـيق الإجراءات التحليلية على أساس أن المراجع يتوقع استمرارية العلاقات القائمة بين البيانات ما لم تظهر مؤشرات تدل على العكس .

5- إن هـناك عدة عوامل تسهم فـي إضفاء الثقة علـى نتائج المراجعة التحليلية أهمها[2] :

أ-مـدى صـحة ودقـة البـيانات المالـية ، حيث أن كفاءة البيانات من كفاءة المعلومات .

ب- نتائج تقييم المراجع لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق .

ج- الأهمية النسبية للبنود محل التحليل .

6- إن الإجـراءات التحليلـية تـسهم في العمل على تجنب مخاطر المعاينة لعملية

---

[1] - عماد محمد الباز ، " إجراءات المراجعة التحليلية ومدى إستخدامها من قبل مراجعي الحسابات في ليبيا " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 1995 م) ، ص ص 2- 3 .

[2] - طارق عبد العظيم أحمد ، " تحليل مقارن لنتائج أداء المراجعة التحليلية " ، مرجع سبق ذكره ، ص 296 .

المراجعة مما يصل إلى درجة الثقة في سلامة وصدق الرأي الذي توصل إليه ، كما أنهـا أداة استكـشافية حيث توضح الحالات والمجالات التي تتطلب توسيع وزيادة كمية الاختبارات .

2-3 العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للإجراءات التحليلية .

عندما يقتصر نشاط الوحدات الاقتصادية على المستوى الإقليمي فقط فلا يثير ذلـك مـشاكل عديـدة ذات أهمـية نسبية ، ولكن مع تطور الزمن أمتد نشاط هذه الـوحدات إلـى المجال الدولي استجابة لمجموعة من الظروف والعوامل الإقليمية والدولية والتي كان من أهمها[1] :

1- توسيع نطاق التجارة الخارجية والدولية .

2- نمو أسواق المال العالمية .

3- ظهور الشركات متعددة الجنسية .

4- الارتباط الإقليمي والدولي .

وبتوافـر هـذه المجموعة من الظروف وخاصة الشركات المتعددة الجنسية وانفـصال الملكـية عـن الإدارة بها ، وأرتباط العديد من الأفراد بمصالح الشركة تـزايدت أهمـية البـيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات لرجال الأعمال والطوائـف الأخـرى ، والذين تخطى أهتمامهم بها النطاق الإقليمي إلـى النطاق الدولـي ، ومـع ذلـك أصبحت مهنة المراجعة أكثر تعقيداً ، وتزايدت أهمية دور المراجع الخارجي ، حيث أصبح مسئولاً كطرف محايد عن حماية أصحاب الملكية من سوء استخدام الإدارة لوظيفتها ، بالإضافة إلى توفير الثقة في البيانات المحاسبية أمـام مستخدميها المختلفين في الجنسية في الكثير من الأحيان ، ولاشك في أن ذلك سـاعد علـى زيادة المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي ومسئوليته لمراجعة وتوثيق هذه البيانات .

---

(1) - أحمد محمد عبد الرءوف فايد ، " نحو إطار عملي للمحاسبة على النطاق الدولي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد السادس ، 1990 م ، ص 178 .

ومـــع تزايد مهام المراجع الخارجي تزايدت مسئوليته المدنية باعتباره وكيلاً عـــن عملائه ، والمطالبة المعتادة في هذه الظروف هي تعويضهم عما يصيبهم من أضرار نتيجة لخطئه أو الإهمال في تأديته لعمله بتحقيق درجة معقولة من الاهتمام وعـــدم التقـــصير ، وقد يفقد المسئولية لتأخذ الصفة الجنائية وذلك في حالة الإخلال بالواجـــبات المهنـــية ، ويـــؤكد ذلك الخـــائر المالية التي لحقت بأكبر ثمانية مكاتب مراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية .

حـــيث بلغـــت هـــذه الخسائر في الفترة من عام 1980م- 1985م (180) مليون دولاراً ، نتيجة للقضايا المهنية المرفوعة ضدها ، ولا يقتصر الأمر على ذلك بـــل فـــي عام 1992م قام أحد هذه المكاتب ببيع وأقفال حوالي 90% من المكاتب الفرعية له تجنباً للمسئولية القانونية وخوفاً من مواجهة واقعة الإفلاس [1].

ولقد تصاعد تيار القضايا المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين بشكل ملحوظ ابـــتداءاً مـــن عام 1960م وحتى الآن ، الأمر الذي أدى إلى معاناة مهنة المراجعة بـــسبب زعـــزعة وفقـــد الثقة في تقرير المراجع مما أوجد ما يعرف بفجوة التوقع Expectation gap بـــين ما يعتقده مستخدمي البيانات المحاسبية المنشورة أنه من مـــسئوليات المـــراجع من جانب وحقيقة تلك المسئولية القانونية والمهنية من جانب آخر [2] .

كما يشير بعض الباحثين إلى أن المراجعة الخارجية أصبحت الآن مراجعة أختـــباريه تقـــوم علـــى أساس مراجعة عينة يتم تحديدها بإستخدام أساليب المعاينة الإحـــصائية وغيـــر الإحـــصائية والتخطيط لها . وبالرغم من تزايد الاهتمام بهذا الاســـتخدام والاتجاه نحو أفضل النماذج المتقدمة لتحديد حجم عينة المراجعة إلا أن الأمر ما زال يصاحبه مجموعة من أخطار المراجعة ترجع أسبابها إلى :

أ- أختـــيار عيـــنة غيـــر ممـــثلة لمجـــتمع عملـــيات المنـــشآت محل المراجعة .

---

(1) - أحمـــد محمد عبد الرءوف فايد ، " منهج مقترح لرفع أداء المراجع الخارجي للاستعراض التحليلي في المراجعة باستخدام مدخل X-11 " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 1692- 1693 .

[2] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 272 - 287 .

ب- وليم توماس و أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة - كمال الدين سعيد ، أحمد حجاج ، (الرياض : دار المريخ ، 1989) ، ص 224 .

ب- عـــدم أخذ الآثار السلوكية لعملية المراجعة على كل من المراجع والعميل عند التخطيط لها ، مما يزيد من مخاطر أداء عملية المراجعة .

ج- عدم وجود وسائل موضوعية لتقدير خطر المراجعة والتحكم فيه .

ويعتبـــرون خطر المراجعة من التحديات التي تواجه المراجعين عند قيامهم بتنفـــيذ أعمـــال المـــراجعة ، ومن أحدث المعايير المهنية التي تناولت مفهوم خطر المراجعة قائمة معايير المراجعة رقم 47 الصادرة عن لجنة معايير المراجعة ASB الـــتابعة للمعهـــد الأمريكي AICPA والذي يفرض على المراجع ضرورة تخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المناسب عند تخطيط المراجعة وتقييم النتائج ، ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة إلى نوعين رئيسيين :

أ- مخاطـــر المعاينة . وهي المخاطر التي تنشأ نتيجة الاعتماد في إنجاز عملية المراجعة على تحديد عينة المراجعة .

ب- مخاطر خلاف مخاطر المعاينة . وهي المخاطر التي تنتج عن الأداء الخاطئ لعملية المراجعة نفسها[1] .

وإزاء القـــضايا الـــسابقة ومسئولية المراجع الخارجي عنها وتجنباً لما يسمى بمخاطـــر المـــراجعة كـــان لابد من ظهور إسلوب جديد يهدف إلى خدمة المراجع الخارجي وزيادة الثقة في التقرير الخاص به ومن هنا كان المبرر لوجود الإجراءات التحليلية والتي تعتبر أحد أساليب المراجعة .

وبالـــرغم مـــن أن الإجراءات التحليلية كانت تستخدم من قبل المراجعين منذ فتـــرة طـــويلة ، خاصة بعد صدور معيار المراجعة رقم 23 عام 1978م ، إلا أنه ظهرت عدة عوامل أدت إلى زيادة الحاجة إليها والاهتمام بها ، وتتمثل تلك العوامل

---

[1] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- نعيب الهندي ، " تحديد حجم عينات المراجعة باستخدام نظرية القرارات " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث ، 1982 م ، ص 175 .

ب- أحمد عبد الرءوف قايد ، " إستخدام نموذج المعاينة تكاملية الأهداف في مراجعة الحسابات والتحكم في أخطارها " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1993 م ، ص 331 .

ج- جلال مطاوع إبراهيم ، " إستخدام نظرية المباريات في التخطيط لعملية المراجعة وتقييم أخطارها " ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، العدد الأول ، 1987 م ، ص 17 .

د- محمد عبد الرحمن العابدي ، " نموذج مقترح لنظرية المباريات كأداة لتخطيط المراجعة وتقييم أخطارها " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والثلاثون ، 1988 م ، ص 67 .

فيما يلي :

1- تزايد إستخدام الحاسبات الشخصية .

2- تزايد ضغوط الأتعاب .

3- زيادة الإصدارات المهنية .

4- التحول في مداخل تنفيذ عملية المراجعة .

5- زيادة قدرة الإجراءات التحليلية على كشف الأخطاء في القوائم المالية .

وبالنسبة للعامل الأول فإن الباحث يوضح أن تزايد إستخدام الحاسبات الشخصية في المحاسبة والمراجعة قد تم على محورين : أولهما تزايد إعتماد الشركات على الحاسبات الشخصية في تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ، وثانيهما ما يطلق عليه أتمتة عملية المراجعة والتي عرفتها نشرة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز بأنها إستخدام الحاسبات الآلية في إدارة وتخطيط وتنفيذ وإكمال عمليات المراجعة لحذف أو تخفيض الوقت المستغرق في الإجراءات الحسابية والكتابية وذلك لتحسين جودة التقدير الشخصي والحصول على مستوى مميز من جودة عملية المراجعة[1].

ويؤدي هذا الاعتماد على الحاسبات الشخصية في كلا المحورين إلى تحسين جودة عملية المراجعة بما تؤدي إليه من تحسين طريقة تفكير المراجعين وتحسين ممارسة التقدير الشخصي للمراجعين بزيادة هيكلة عملية اتخاذ القرارات وتوفر للمراجعين كم هائل من المعرفة يتيح لهم تقديم إجابات صحيحة في الوقت الصحيح لكافة ما يصادفهم من مواقف وتظهر هذه المزايا بصورة أشد وضوحاً في عدد من الحالات في مقدمتها المراجعة التحليلية[2] .

أما العامل الثاني في الأهمية من حيث تأثيره على زيادة الاعتماد على المراجعة التحليلية فإن الدلائل توضح أن هناك تزايد لحدة المنافسة في سوق المراجعة سواءاً بين المكاتب الكبرى وبعضها أو بين المكاتب المتوسطة وبعضها

---

[1] - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) , Audit Automation , IT Briefing No 4 London , 1993 .

[2] - عبدالوهاب عبد الله عبد الكريم ، "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في مصر" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2003 م ، ص 17 .

الـبعض أو بـين المكاتب الكبرى من ناحية والمكاتب المتوسطة من ناحية أخرى والتي تدفع نحو تخفيض الأتعاب للفوز بعملاء المراجعة أو للاحتفاظ بهم . وتؤدي تلـك المنافسة وما يترتب عليها من أتجاه نحو تخفيض الأتعاب إلى تخفيض جهد المـراجعة المـبذول إلى أدنى حد ممكن وذلك بالتركيز على الأمور الهامة والغير عادية وهو ما يتحقق بالاعتماد على المراجعة التحليلية التي تشير للمراجع للمواطن الأكثر خطورة وأهمية [1].

أمـا عـن العامـل الرابع المؤثر في زيادة إعتماد المراجعين على أساليب المـراجعة التحليلـية فإنـه يشير إلى التحول في مداخل عملية المراجعة حيث بدأ المـراجعون اعتـباراً من نهاية عقد الثمانينات إلى توجيه الاهتمام ليس فقط بكفاءة عملـية المـراجعة ، بل الاهتمام أيضاً بفعالية عملية المراجعة وذلك بالاتجاه نحو مدخل الإخطار في المراجعة ، فإذا كانت الضغوط نحو تخفيض الأتعاب قد أدت إلى الاهتمام بكفاءة عملية المراجعة عن طريق تخفيض تكاليف المراجعة وإنجاز عملية المراجعة بتكلفة معقولة وذلك بتقدير الأخطار والتركيز والاهتمام في تصميم برامج المـراجعة علـى المجـالات التـي تتصف بخطر عال فإن الاهتمام بفعالية عملية المـراجعة يركـز علـى مـدى تحقيق المراجعة لأهدافها وهو ما يتطلب أن يتأكد المراجع دائماً من أن الإجراءات التي يقوم بها تحقق أهداف المراجعة [2].

ويتـضح مـن ذلـك أن الإجراءات التحليلية تتميز بقابليتها الفائقة في تحديد مـواطن الأخطـاء والتحريفات في القوائم المالية وبالتالي فهي تساعد المراجع في تقلـيل جهـد المراجعة وبالتالي تخفيض تكلفة عملية المراجعة مما يحقق كفاءتها ، كما أن الشمول الذي تتصف به الإجراءات التحليلية من حيث المراحل التي تغطيها والمجالات التي تمتد إليها تساعد المراجع في تحقيق أهداف المراجعة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية وبالتالي تساعد في تحقيق فعالية عملية المراجعة ، وليس مـن شك في أن التقديرات المحاسبية أصبح ينظر إليها باعتبارها من أهم الوسائل التـي قـد تستخدمها الإدارة في أجراء التحريفات ، وذلك عن طريق التلاعب بها

---

[1] – المرجع السابق ، ص 2 .

[2] – عبـيد سـعد المطيري و عارف عبد الله عبد الكريم ، " تقدير خطر المراجعة الملازم في شركات التجارة الإلكترونية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد السادس ، العدد الأول ، مارس ، 2002 م ، ص 2 .

بقصد إدارة الأرباح .

2- 4 أهداف الإجراءات التحليلية .

يرى أحد الباحثين أن الهدف الأساسي للمراجعة التحليلية هو أجراء تحليلات إضافية بعد انتهاء المراجعة لدعم الثقة في النتيجة التي توصل إليها المراجع أو لفت نظره إلى إحتمالات مخاطر مراجعة إضافية[1] .

كمـــا يعتقد باحث آخر أن إسلوب المراجعة التحليلية له أهداف متعددة ، كما أنـــه لا يستخدم فقط بعد انتهاء عملية المراجعة إذ يمكن إستخدامه خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة الثلاثة التخطيط والتنفيذ والمرحلة النهائية[2] .

وبـــصفة عامـــة يهدف إسلوب المراجعة التحليلية إلى مساعدة المراجع في النواحي التالية[3] :

1- المساعدة في فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة .

فلكـــي يقـــوم المـــراجع بالتخطـــيط السليم لعملية المراجعة وتقدير مخاطر المـــراجعة الكامنة عليه أن يتفهم طبيعة أعمال المنشأة لما له من تأثير على تقديره لمخاطـــر المـــراجعة وأختياره للمعاونين له في عملية المراجعة وتوقيت إجراءات المـــراجعة . فمثلاً يعد جمع المعلومات الأساسية عن الصناعة ، وعن نشاط منشأة الأعمـــال ، وعن الخبرات الفنية المتخصصة المطلوبة ، وأيضاً معرفة الالتزامات القانونـــية للمنـــشأة محل المراجعة أثناء مرحلة التخطيط لعملية مراجعة التقديرات المحاســـبية أحد الجوانب الهامة التي تساعد المراجع الخارجي على تعيين التقديرات المحاســـبية الضرورية وتقييم مدى معقوليتها[4] . وهذا ما تؤكده الفقرة رقم (9) من معيار المراجعة الدولي رقم (540) الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية " بأن فهم الإجـــراءات والطـــرق بمـــا فـــي ذلك النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية التي تـــستخدمها الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية مهم جداً بالنسبة للمراجع لتخطيط

---

(1) – إبراهيم عشان شاهين ، " المراجعة : دراسات معاصرة وحالات عملية " ، الطبعة الثالثة ، بدون نشر ،1990 م ، ص 412 .

(2) – جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 723 .

(3) – منصور أحمد البديوي و شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، فرايز ، 2002- 2003 م) ، ص ص 191 – 196 .

(4) – جوزه عبد الرءوف زعلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة [1] .

وتعتبـــر الإجـــراءات التحليلية من أهم الأساليب الشائع إستخدامها في هذا المجال حيث أنه بمقارنة معلومات السنة الجارية التي لم تتم مراجعتها بعد بمعلومات الـــسنة الـــسابقة التي تم مراجعتها يستطيع المراجع الكشف عن التغيرات الجوهرية التـــي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة ، وبذلك يمكن للمراجع تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

2- المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار كمشروع مستمر .

فيجب على المراجع عند تقديره لمستوى مخاطر المراجعة المرغوبة أن يقوم بدراسة وتقييم قدرة الشركة علـــى الاستمرار كمشروع مستمر في المستقبل القريب (أي على الأقل السنة التالية لسنة المراجعة) ، ومن أهم الوسائل التي تعتبر مفيدة فـــي هـــذا المجال أساليب المراجعة التحليلية والتي منها النسب المالية . فعندما يجد المراجع أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية أعلى من النسبة المعتادة في الـــصناعة التي تعمل فيها الشركة (أو إنها في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى في نفـــس الشركة) مقرونة في ذلك الوقت بانخفاض مستمر في متوسط نسبة الأرباح لإجمالـــي الأصول وانخفاض نسب السيولة فإن كل ذلك يدل على ارتفاع نسبي في مخاطـــر الفشل المالي للشركة الأمر الذي لا يؤثر على خطة المراجعة ولكنه يبين وجود شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار مما يجعله ينظر في تعديل رأيه بشأن القوائم المالية للشركة .

3- الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية .

يتم الإشارة بشكل شائع إلى الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة بين البيانات المالـــية غيـــر المراجعة في السنة الحالية والبيانات الأخرى المستخدمة في إجراء المقارنـــة باصطلاح التقلبات غير العادية وتحدث التغيرات غير العادية عند وجود فـــروق جوهـــرية لـــم يتم توقعها ولكنها قد حدثت أو عندما يتوقع وجود اختلافات جوهـــرية ولكن لم تحدث . في أياً من الحالتين يتمثل أحد الأسباب المحتملة للتقلب غير العادي في وجود تحريف محاسبي ، وهكذا فإذا كانت قيمة الفروق الغير عادية

---

[1] - امين السيد أحمد لطفي . موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها . الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره، ص583 .

كبيرة فإن المراجع يجب أن يتعرف على السبب وراءها ، كما يجب أن يكون مقتنعاً بأن السبب يمثل حدث اقتصادي حقيقي وليس تحريف (خطأ متعمد) ، على سبيل المثال عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي حسابات المدينين مع نظيرها في السنة السابقة ، وتبين وجود انخفاض في النسبة وفي نفس الوقت لوحظ انخفاض في معدل دوران حسابات المدينين ، فإن الأثر المشترك والمدمج لتلك المعلومات سيشير إلى وجود أحتمال تخفيض في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها[1] ، كأحد أنواع التقديرات المحاسبية .

4- تخفيض اختبارات المراجعة التفصيلية .

فعندما لا يجد المراجع تقلبات غير عادية فإن معني ذلك أن احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب يكون منخفض وبذلك توفر المراجعة التحليلية دليل قوي على سلامة وعدالة أرصدة الحسابات التي تم فحصها بهذه الوسيلة مما يجعل المراجع عادة يقلل من الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة تلك الحسابات . فعلى سبيل المثال عند التحقق من مدى معقولية التقديرات المحاسبية يمكن التحقق دفترياً كما هو متبع حالياً بالإضافة إلى التحقق الموضوعي عن طريق إعادة تقدير البند كإحدى أدلة الإثبات الواقعية التجريبية [2] ، وهذا ما يؤكده Mautz "عند تبويبه لأدلة الإثبات الواقعية التي تقنع المراجع بصدق الافتراض الواجب إثباته دون الحاجة للاستنتاج أو الاستدلال "[3] ، كما تؤكد على ذلك أيضاً نتائج إحدى الدراسات بقولها أن إجراءات المراجعة التحليلية التي تعتمد على إعادة تقدير البند أكثر فاعلية في كشف الأخطاء عن اختبارات التفاصيل فقد مكنت من كشف حوالي (45 %) من أجمالي الأخطاء محل تلك الدراسة التي قام بها هايلاس ، وأشتون والتي استهدفت التعرف على المجالات وأرصدة الحسابات التي تحدث فيها الأخطاء بصورة متكررة ، وتوصلت الدراسة إلى زيادة معدلات الأخطاء في الحسابات التي

---

(1) - أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 109 .

(2) - عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

(3) - أحمد حلمي جمعة ، " أثر العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني عشر ، العدد الخامس ، 1988 م ، ص ص 157- 158 .

تعتمد على التقدير الشخصي مثل حسابات الغير قابلة للتحصيل والمخزون المتقادم[1]. وهذا يقدم دليلاً على صلاحية وفعالية الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية .

فمثلاً إذا وجد المراجع نتيجة للمراجعة التحليلية لأرصدة الحسابات صغيرة القيمة مثل مصروف التأمين المقدم أنه لم يحدث فيه تغير ففي هذه الحالة قد لا يجد المراجع أن هناك ضرورة لإجراء الاختبارات التفصيلية على هذا الحساب ، بينما في بعض الحالات الأخرى يمكن للمراجع أن يقلل من حجم العينة التي يطبق عليها الاختبارات التفصيلية أو يتم تعديل توقيت القيام بالإجراءات إلى قرب تاريخ الميزانية .

ومما هو جدير بالذكر أن تكلفة الإجراءات التحليلية تكون عادة أقل من تكلفة الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات مما يجعل معظم المراجعين يفضلون إستخدام الإجراءات التحليلية بدلاً من الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكناً .

ويعتمد (يتوقف) مدى توفير الإجراءات التحليلية لأدلة هامة ومفيدة على مصداقيتها وجدواها وملاءمتها للظروف التي تطبق فيها . فبالنسبة لبعض أهداف المراجعة وفي بعض الظروف قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر الإجراءات ملاءمة وفعالية كما هو الحال بالنسبة لأهداف التصنيف السليم للعمليات ، هدف الاكتمال ، دقة أحكام وتقديرات الإدارة في نواحي معينة مثل تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

5- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة .

فإسلوب الإجراءات التحليلية يعتبر أقل أنواع الاختبارات تكلفة نظراً لإمكانية قيام المراجع به مكتبياً دون حاجة للانتقال إلى مقر المنشأة وعلى أساس البيانات الظاهرة في القوائم المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة ، ولذلك فإن التوسع في إستخدامه يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة .

6- تقديم تأكيد لنتائج المراجعة المحققة بإستخدام إجراءات أخرى .

تتيح الإجراءات التحليلية تقديم دليل إثبات إضافي يساعد على تأكيد وتدعيم

---

[1] - Hylas .R-E. and R.H Ashton . Op.Cit . pp.761- 762 .

النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام إجراءات أخرى للمراجعة بخلاف الإجراءات التحليلية .

7- تخفيض مخاطر الاكتشاف .

تـــرجع مخاطر الاكتشاف التي يتعرض لها المراجع عند إستخدامه لإسلوب العيـنات فـــي المراجعة إلى صعوبة اختيار عينة ممثلة تمثيلاً تاماً للمجتمع موضع المراجعة ، وبالتالي ليس هناك ما يضمن التطابق التام بين نتائج المراجعة لعينة من المجـــتمع ونتائج المراجعة للمجتمع بأكمله حتى عند اختيار المراجع لعينات أخرى إضافية فليس هناك ما يضمن أيضاً التطابق التام بين نتائج المراجعة لهذه العينات[1].

وتساهم الإجراءات التحليلية فـــي تخفيض تلك المخاطر إلى حدها الأدنى عن طـــريق ترشيد حجم العينة ، بمعنى اختيار البنود التـــي تظهر بها تقلبات جوهرية فقط ، وبالتالي لفت نظر المراجع وتركيز جهده على المواضع التي تحتاج إلى توسع فـــي مستوى الاختبارات التفصيلية والتي تحوى درجة عالية لاحتمال وجود أخطاء بهـــا ، ممـــا يـــؤدى بدون شك إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف الناجمة عن إستخدام العينات في المراجعة إلى أدنى حد ممكن[2] .

ومـــا هـــو جديـــر بالذكـــر أنه نظراً لسهولة وفعالية الإجراءات التحليلية وانخفاض تكلفتها فإن أغلب الجهات المهنية توجب على المراجع القيام بها إذ تتطلب معاييـــر المراجعة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية وغيرها إستخدام الإجراءات التحليلية .

2- 5 مراحل إستخدام الإجراءات التحليلية .

يـــتوقف توقـــيت إســـتخدام الإجـــراءات التحليلـــية على هدف المراجع من إســـتخدامها ، فهـــذا الـــنوع من الاختبارات يمكن إستخدامه في مراحل متعددة مثل مـــرحلة وضع استراتيجية المراجعة وأثناء القيام بعملية المراجعة وأخيراً عند قرب الانتهاء من عملية المراجعة .

---

[1] - حلمـــى عـــبد الـــوهاب البشبيشى ، " مشاكل تطبيق أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة وأساليب علاجها " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1986 م ، ص 76 .

[2] - عبد اللطيف محمد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 94 .

وقـد حـدد مجلس معايير المراجعة الأمريكي في معياره رقم (23) الصادر عام 1978م أن الإجراءات التحليلية يمكن إستخدامها في مراحل مختلفة كما يلي :

أ- الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الأولي للمراجعة (مرحلة تخطيط عملية المراجعة) .

ب – الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص (مرحلة الحصول على أدلة الإثبات).

ج- الإجـراءات التحليلـية في مرحلة الاستعراض النهائي (مرحلة الفحص النهائي وإعداد التقارير) .

1-5-2 الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الأولي للمراجعة .

تـستخدم الإجـراءات التحليلـية في هذه المرحلة للمساعدة في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى وذلك عن طريق تحديد العناصر الهامة التـي تـتطلب عناية خاصة أثناء الفحص ، ويتم ذلك بالكشف عن المفردات الغير عاديـة التي تختلف قيمتها الدفترية بصورة جوهرية عن القيمة المقدرة لها بواسطة المـراجع ممـا يساعد في تحديد درجة مخاطر المراجعة بالنسبة للمجالات المختلفة وبالتالي يؤدى إلى تحديد درجة وكمية الاختبارات وتوجيه برنامج المراجعة للتركيز على المجالات ذات المخاطر المرتفعة مع عدم التركيز على تلك العناصر التي تقل فيها درجة المخاطرة[1] . وتتمثل درجة المخاطرة المرتفعة في مرحلة التخطيط في وجـود فـروق جوهرية بين رصيد حساب معين وبين مؤشرات المراجعة التحليلية الخاصـة بـه (القـيمة المقـدرة) ويؤدى ذلك إلى زيادة احتمال وجود أخطاء في المعلومات المقدمة للمراجع والخاصة بهذا العنصر[2] .

ويلاحـظ أن تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يتفق مع ما يتطلبه المعـيار الأول مـن معاييـر العمل الميداني ، والذي ينص على أنه " يجب على المـراجع وضـع خطـة مناسبة لعملية المراجعة ، ويشرف بشكل كاف وجاد على مساعديه "[3] .

---

(1) – حسين على حسن مرسى ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

(2) – طارق عبد العظيم أحمد ، " تحليل مقارن لنماذج أداء المراجعة التحليلية " ، مرجع سبق ذكره ، ص 297 .

(3) – محمد نصر الهوارى و محمد توفيق محمد ، " أصول المراجعة والرقابة الداخلية : الإطار العلمي والممارسة العملية " ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1999 م ، ص 30 .

2-5-2 الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص .

تستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لكي تتضافر مع إجراءات المراجعة الأخرى التي تطبق بواسطة المراجع على بعض العناصر الموجودة بالقوائم المالية .

حيث تستخدم هذه المرحلة للحصول على دليل إثبات وقرينة لتدعيم وتأكيد نتائج المراجعة الأخرى ، فعند الانتهاء من كل مرحلة من مراحل المراجعة (اختبارات التحقق) يمكن مطابقة النتائج التي تم التوصل إليها بمؤشرات المراجعة التحليلية (القيمة المتوقعة) وذلك لتحديد ما إذا كانت المراجعة تسير في الطريق السليم أم أن هناك مخاطر إضافية للمراجعة قد ظهرت . وتتمثل مخاطر المراجعة الإضافية هنا في وجود فروق بين النتائج التي توصل إليها المراجع وبين مؤشرات الإجراءات التحليلية[1] .

ويتضح من ذلك أن تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في هذه المرحلة يتفق مع يتطلبه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ، والذي ينص على أنه " يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية بطرق الجرد الفعلي ، والفحص المستندي والملاحظة ، والاستفسارات ، أو المصادقات وغيرها حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية "[2] .

2-5-3 الإجراءات التحليلية في مرحلة الاستعراض النهائي .

لقد تطلب معيار المراجعة رقم (56) لسنة 1988م الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص النهائي [3] ، وذلك لكي تساعد المراجع على تكوين رأيه الفني والمحايد بصورة نهائية بشأن القوائم المالية .

حيث إنه عند الانتهاء من تنفيذ اختبارات التفاصيل لعينة المراجعة المختارة

---

(1) - حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 43- 44 .

(2) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

ب- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

(3) - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 346 .

يمكن مقارنتها قبل التعميم بمؤشرات الإجراءات التحليلية (القيمة المتوقعة) لمعرفة ما إذا كانت النتائج النهائية منطقية ومرتبطة بهذه المؤشرات أم لا .

وهـذه النوعـية من الإجراءات قد تؤدى إلى تعزيز النتائج التي تم التوصل إلـيها من خلال مراجعة مفردات القوائم المالية ، هذا بالإضافة إلى أنها تؤدى إلى إظهـار المـناطق التي تحتاج إلى إجراءات إضافية [1] ، وتنتهي هذه المرحلة بقيام المـراجع بإبـداء أو الامتناع عن إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية محل المراجعة [2].

ويلاحظ أن هذه المرحلة تتفق مع ما يتطلبه المعيار الرابع من معايير إعداد التقريـر والـذي يـنص على " أنه يجب أن يحتوي التقرير إما على رأى المراجع بخـصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية "[3] .

وبعـد التعـرف على كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في أي من المراحل السابقة يجب بعد ذلك دراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها وذلك عن طريق تحديد الاختلافات بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة بواسطة الوحدة الاقتصادية ، ثم النظـر فـي هـذه الاخـتلافات لتحديد ما إذا كانت عادية أم غير عادية ، وأخيراً الاستفـسارات عن الاختلافات والتغيرات غير العادية لمحاولة التعرف على أسبابها والتغلب عليها (اتخاذ قرار بشأنها وهو القيام بفحص إضافي تفصيلي) .

2-6 تحليل النتائج والوصول للقرار المناسب .

يجـب على المراجع عند تخطيط الإجراءات التحليلية أن يأخذ في اعتباره مقـدار الـتفاوت بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية الواردة في القوائم المالية التي يمكـن أن تكـون مقبولة و لا تحتاج للفحص الإضافي ، وهذا بطبيعة الحال سيتأثر

---

(1) - حسين على حسن مرسى ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .

(2) - عاطفة متولي محمد إبراهيم ، " إستخدام الأساليب الكمية في تدعيم إجراءات فحص القوائم المالية التقرية : دراسة تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000 م) ، ص 41 .

(3) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- محمد نصر البواري و محمد توفيق محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

ب- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في ظل عالم متغير ، مرجع سبق ذكره ، ص 104 .

بالأهمية النسبية للعنصر ، ويجب أن يكون متسقاً مع المستوى المرغوب من التأكد المستمد من الإجراءات ، وهذا يتطلب من المراجع عند قيامه بتكوين التوقعات أن يحددها في صورة مدى محتمل أن تقع داخله القيمة الحقيقية للبند محل التنبؤ، أي وضع التنبؤ على شكل فترة ثقة لها حد أدنى وحد أعلى [1] ، بمعنى أن المراجع عند قيامه بتقييم تقدير محاسبي معين – مثلاً مخصص الديون المشكوك في تحصيلها فإنه يجب أن يوضح ما يعتقد أنه :

1- أفضل تقدير لهذا المخصص من وجهة نظره .

2- المدى الذي يمكن أن تقع داخله التقديرات المعقولة [2].

وكذلك ضرورة وضع معيار للحكم على ما إذا كانت التقلبات تعتبر عادية أم لا وهذا بالطبع سيرتبط بالأهمية النسبية للخطأ في العنصر وليس اعتماداً على الحكم الشخصي .

2-6-1 تحديد التقلبات غير العادية .

لكي يحدد المراجع ما يمكن اعتباره تقلبات غير عادية أو يحكم على بند معين بأن قيمته الدفترية معقولة فإنه يقوم بمقارنة القيمة الدفترية للبند مع القيمة التقديرية التي قام بحسابها . فإذا كانت القيمة الدفترية تقع في الحدود المعقولة فهذا يدل على أنها خالية من أي أخطاء هامة ، أي لم يحدث أي تغيرات ذات أثر هام في الظروف البسيطة المحيطة بالوحدة الاقتصادية أو لم تقع أحداث غير عادية تؤثر في نشاط الوحدة الاقتصادية ، مما يعطي المراجع الثقة في نتائج المراجعة التحليلية نتيجة لتقارب القيمة الدفترية مع القيمة المقدرة للبند . أما إذا كانت نتيجة المقارنة توضح أن القيمة الدفترية تقع خارج فترة الثقة للقيمة المتنبأ بها فإن ذلك يعني وجود فروق بين القيمة الدفترية والقيمة المتنبأ بها[3]. فعلى سبيل المثال إذا قدر أحد العملاء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وأظهره في القوائم المالية بمبلغ 10000 دينار ، وإن أفضل تقدير لهذا المخصص من وجهة نظر المراجع هو

---

(1) - حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(2) - عبلس أحمد رضوان ، " المنهج العلمي لقياس الأهمية النسبية للأخطاء التي تحتوي عليها القوائم المالية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 64- 66 .

(3) - حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 56- 57 .

12000 دينـار ، وإن المـــدى الذي يمـكن قبـوله لهذا المخصص يتراوح بين 9000 دينار ، 13000 دينار ، ففي مثل هذا الموقف يستطيع المراجع أن يحكم بعدم وجـود خطأ جوهري في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، لأنه يقع داخل المدى المحدد بمعرفة المراجع . أما إذا خرج تقدير العميل للمخصص السابق عـن المـدى المحدد ، فإن المراجع قد يستنتج من ذلك أن هناك خطأ مادي في هذا التقديـر ، مما قد يتطلب المزيد من البحث والدراسة عن أسباب هذا الخطأ وكيفية علاجه ، إذ من المعتاد بالنسبة للمراجع أن يتتبع الفروق بين أفضل تقدير من وجهة نظره والتقدير المعد بمعرفة العميل حتى يستطيع أن يقرر في نهاية عملية المراجعة ما إذا كانت هذه الفروق تدل بصفة عامة على أن هناك انحرافاً غير معقول قد وقع من جانب العميل [1]. وللحكم على مدى جوهرية هذه الفروق من عدمه (هل تستلزم فحـصاً إضافياً أم لا) فإن ذلك يقتضي من المراجع مقارنة هذه الفروق برقم آخر يحدد مقدماً (حدود الأهمية النسبية للخطأ)[2] .

2-6-2 فحص البنود والتقلبات غير العادية .

عـندما تـسفر الإجراءات عن وجود تقلبات غير عادية فيجب على المراجع فحـصها وذلـك عندما يعتقد أن مثل هذه التقلبات لها تأثير فعال على أدلة الإثبات والقرائن المجمعة لتكوين الرأي ، ويجب أن يتضمن تحديد هذه القيمة ضرورة الأخذ فـي الاعتـبار لمدى إمكانية حدوث التجميع للخطأ في رصيد حساب معين أو نوع معـين من العمليات مع أرصدة الحسابات أو العمليات الأخرى بحيث يصبح الخطأ قيمة غير مقبولة . ويقوم المراجع بمهمة فحص التقلبات غير العادية من خلال قيامه بإجراءين أساسيين هما :

1- الاستفسارات .

يجـب أن يتم توجيه الاستفسارات إلى أشخاص في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتـصادية محـل المراجعة يشغلون مستويات إدارية عليا لكي يتم الحصول على

---

[1] – عـبلس أحمد رمضان ، " المنهج العلمي لقياس الأهمية النسبية للأخطاء التي تحتوي عليها القوائم المالية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 64 –66 .

[2] – حسين على حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

تأكـيد معقول بأن الإجابات ستكون صحيحة وكافية وهذه الاستفسارات يجب أن يتم إعدادها وتنفيذها لكل ارتباط على حده ، ويجب أن تغطى النقاط التالية :

أ- المبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة وكذلك الطرق المستخدمة لتطبيقها .

ب- الإجراءات الخاصة بتشغيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية ، وكذلك كيفية التجميع للمعلومات للإفصاح عنها في القوائم المالية .

ج- التصرفات التي تتم بواسطة الملاك ، أعضاء مجلس الإدارة ، واللجان الإدارية.

كـذلك يجـب أن تـوجه الاستفـسارات إلى المسئولين عن الشئون المالية والمحاسـبية بـشأن مدى ارتباط إعداد القوائم المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف علـيها ، ومـدى ثبات تطبيق المبادئ والممارسات المحاسبية ، وما إذا كان هناك تغيـرات في مجال العمل ، وما هي الأحداث الهامة التي وقعت خلال الفترة المالية التالـية للفترة موضوع الفحص . وكذلك توجه إليهم أي استفسارات قد تظهر أثناء القيام بالمراجعة[1] ، مثل الاستفسار عن السياسات المحاسبية لتسجيل حركة العملاء وتحديد ما إذا كانت المخصصات تكفى وتفي بالغرض من تكوينها ، الاستفسار من الإدارة عـن مـدى كفاية الالتزامات الضريبية المسجلة وكذلك المخصصات ومدى تمشيها مع الفترات السابقة [2] .

* يتم تحديد مدى الاستفسارات عن طريق الحكم الشخصي للمراجع ، ويجب أن تكـون مركـزة بـصورة كافية لتغطية كافة الأمور والقيم الهامة . ويجب على المراجع أن يراعى النقاط التالية عند تحديد المدى والنوع للاستفسارات والتي تتمثل في الآتي :

أ- طبيعة ومدى أهمية العنصر محل الاستفسار .

ب- الاحتمال لحدوث الخطأ .

ج- مدى تدخل الإدارة في تحديد قيمة العنصر .

د- المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء الارتباط السابق أو الحالي .

هـ- التأهيل العلمي للمحاسبين القائمين بالعمل .

---

[1] - المرجع السابق ، ص ص 57- 58 .

[2] - منصور أحمد البنوى و شحاتة السيد شحاتة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 279- 285 .

و- مقدار النقص في البيانات أو في النظام المحاسبي .

وعقب الانتهاء من إجراء الاستفسارات يجب على المراجع أن يقيم مدى كفاية ومعقولية الاستجابات التي حصل عليها من استفساراته وذلك عن طريق مقارنتها بمعلوماته عن النشاط والمعلومات الأخرى التي حصل عليها أثناء الفحص ، وكذلك الأخذ في الاعتبار لمدى الحاجة إلى ضرورة تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى في ضوء هذه الاستفسارات فإذا لم تستطع الإدارة توفير التفسير المقبول عن التقلبات غير العادية يجب على المراجع أن يقوم بتطبيق إجراءات إضافية لاستقصائها .

2- تصميم إجراءات الفحص الأخرى .

إذا لم تستطع الإدارة توفير التفسير المقبول عن التقلبات الهامة فيجب على المراجع أن يقوم بتطبيق إجراءات إضافية لاستقصاء هذه التقلبات بصورة أعمق وذلك للحصول على نتائج مرضية . وعند قيامه بتصميم الإجراءات الأخرى يجب عليه أن يأخذ في اعتباره أن الاختلافات غير المفسرة قد تشير إلى خطر متزايد لوجود أخطاء هامة .

وعند قيام المراجع بتحديد طبيعة ونطاق الإجراءات التي سيتم إستخدامها لاستقصاء التقلبات فيجب أن يأخذ في اعتباره العناصر التالية :

أ- الهدف من إجراءات المراجعة التحليلية : فقد يكون الهدف من عملية المراجعة التحليلية يتمثل في مساعدة المراجع على تخطيط فحصه عن طريق تحديد المجالات التي قد تحتاج لتركيز خاص . لذلك فالنطاق الذي سيقرر المراجع تحديده لتأكيد التفسير للتقلبات الهامة في مثل هذه الظروف يعتمد على ما إذا كانت النتيجة لخطة المراجعة التي سيضعها ستمده بالدليل الموضوعي بطريقة أخرى .

ب- طبيعة العنصر : فإذا كان العنصر ذا أهمية نسبية مرتفعة فهذا يتطلب توسعاً في نطاق الفحص ، أما إذا كانت أهميته النسبية منخفضة فهذا يؤدى بالمراجع إلى تخفيض استقصاؤه للتقلبات في هذا العنصر .

ج- معلومات المراجع عن طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية : فقد يكون المراجع مدرك للأسباب التي قد تفسر حدوث التقلبات مما يؤدى إلى عدم تطبيق إجراءات

أخرى لاستقصاء مثل هذه التقلبات .

د- نـــتائج الاختـــبارات الأخرى للمراجعة : إذا كانت هذه التقلبات متسقة مع نتائج اختـــبارات المراجعة الأخرى فهذا لا يتطلب قيام المراجع بتطبيق إجراءات مراجعة أخـــرى ، أما إذا كانت غير متسقة فهذا يتطلب قيامه بإجراء اختبارات أخرى . فقد يقـــرر المـــراجع عدم تطبيق إجراءات أخرى لاستقصاء التقلبات الهامة في عنصر إهلاك الأصول الثابتة لأنه قد يكون مدركاً من قبل للإضافات الكبيرة أو الاستبعادات أثناء اختباراته للعمليات الخاصة بالأصول الثابتة .

هـــ- قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي : حيث قد يختلف مـــدى الاختـــبارات الذي سيقرره المراجع لتأكيد التفسير عن الزيادة في مصروف الديون المعدومة مثلاً بحسب تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في قسم الائتمان .

وفـــي الـــنهاية يجـــب على المراجع أن يكون يقظاً لاحتمال أن تؤثر نتائجه لفحص التقلبات على مجال فحصه للحسابات المرتبطة " [1].

2- 7 مـــداخل تنفيذ الإجراءات التحليلية وكيفية إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية .

تعتبـــر الإجراءات التحليلية من أهم أساليب المراجعة الحديثة ، والتي نالت اهـــتمام العديـــد من الباحثين والمنظمات المهنية الإقليمية والدولية ، وذلك لأهميتها وأثارهـــا الإيجابية على زيادة كفاءة وفاعلية أداء وظيفة المراجع نظراً لعدم اقتصار المراجعة في الوقت الراهن على مجرد الفحص الحسابي والمستندى للبنود المسجلة فـــي الدفاتر والسجلات والبيانات المالية المنشورة بل امتدت خدمات المراجعة إلى العديد من المجالات منها :

1- التقديرات المالية ودراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الجديدة .

2- تقييم ومراجعة الأنظمة المحاسبية المعمولة بالحاسب الآلي .

3- مراجعة مدى الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة الحكومية .

4- المراجعة الإدارية والاجتماعية .

---

[1] - حسين على حسن مرسى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 58- 59 .

5- أنظمة الضبط الداخلي في المنشآت الائتمانية والخدمية .

6- الموازنات التخطيطية .

7- اختبار وفحص المعلومات المالية المتوقعة .

ولـــذلك أصبح لزاماً على المراجع الخارجي أن يكون ملماً بأساليب التحليل الكمي المختلفة وإستخدامها كأداة للدخول في كافة مجالات المراجعة لرفع الأداء من ناحـــية والعمـــل على خفض الدعاوى القضائية والمساءلة القانونية من ناحية أخرى الأمـــر الـــذي يتـــرتب علـــيه المحافظة على كرامة المهنة وسمعتها بالإضافة إلى المحافظة على حقوق المنشآت محل عملية المراجعة[1] .

ويمكـــن للمـــراجع القـــيام بتنفيذ الإجراءات التحليلية بإستخدام كل أو بعض المداخل التالية :

- الحكم الشخصي للمراجع .
- الأساليب الكمية البسيطة .
- الأساليب الكمية المتقدمة .

2-7-1 المدخل الأول : الحكم الشخصي للمراجع .

وفقاً لهذا المدخل يقوم المراجع بإستخدام نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخـصية ومعلوماته عن الوحدة الاقتصادية وكذلك تقديره الشخصي وعادة ما يتم تطبـيق هذا المدخل عند تخطيط برنامج المراجعة ، وكذلك عند الانتهاء من عملية المراجعة للحكم على مدى معقولية النتائج الكلية ، كما يتم تطبيقه أيضاً خلال مراحل المـــراجعة المختلفة . ولتحقيق ذلك يقوم المراجع باستعراض القوائم المالية لمعرفة مدى معقولية الأرصدة الموضحة بها ، وذلك في ضوء التأثيرات المختلفة للأوضاع الاقتـــصادية وأوضـــاع الـــصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية ،كذلك يقوم المـــراجع بفحـــص الاختلافات الجوهرية بين أرصدة هذه السنة وأرصدة السنوات

---

[1] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- عباس أحمد رضوان ، " نموذج مقترح لتوسيع خدمات عملية المراجعة " ، مرجع سبق ذكـره ، ص 487 .

ب- عبـد الفتاح محمد الصحـن ، المراجعة مـدخل فلسفـي تطبيقـي ، (الإسـكندرية : الدار الجامـعية ، 1986 م) ، ص 395 .

السابقة ، كما قد يقوم أحياناً باستعراض أرصدة المخزون والمبيعات لمعرفة مدى تمشيها مع مستوى الطاقة الإنتاجية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية .

والملاحظ في هذا المدخل أن جميع الإجراءات يتم تشغيلها بصورة ذهنية داخل ذهن المراجع ، فهو لا يقوم بإعداد قياس كمي للقيمة المقبولة لرصيد حساب معين ، وإنما قد يستخدم قيمة الرصيد عن السنة المالية السابقة كأساس للمقارنة أو قد يستخدم نسبة الصناعة كأساس للمقارنة . كذلك فإنه لا يستند إلى معيار محدد لكيفية قياس الاختلافات الغير عادية وكيفية التصرف فيها وإنما يتناولها كإجراءات تخضع لحكمه الشخصي .

إلا أنه في جميع الحالات فإن المراجع يهدف بصورة أساسية إلى الحكم على ما إذا كان دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه يعتبر معقولاً ومنطقياً في ضوء تفهمه لطبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية محل المراجعة[1].

2-7-2 المدخل الثاني : الأساليب الكمية البسيطة .

أكدت إحدى الدراسات على أن (إستخدام المراجع لأساليب التحليل المالي ، والتي تتمثل في النسب المحاسبية وإجراء المقارنات وتحليل الاتجاهات ، يساعد في زيادة فعالية المراجعة)[2] ، وفيما يلي عرض لتلك الأساليب بشيء من التفصيل وذلك كما يلي :

2-7-2-1 إسلوب المقارنات .

* يعتمد هذا الإسلوب على ما يلي :

أ- مقارنة بيانات الشركة محل المراجعة ببيانات الصناعة التي تعمل فيها .

ب- مقارنة بيانات الشركة في السنة محل المراجعة ببيانات الفترة السابقة المماثلة لنفس الشركة .

ج- مقارنة بيانات الشركة مع النتائج المتوقعة أو المحددة مقدماً بواسطة المراجع .

وفيما يلي عرض لتلك المقارنات :

---

(1) - حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 60- 61 .

(2) - جلال الشافعي ، " أساليب التحليل الكمي كأداة من أدوات المراجعة " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، السنة الثالثة ، العدد الثالث ، 1981 م ، ص ص 46- 47 .

أ- مقارنة بيانات الشركة محل المراجعة ببيانات الصناعة التي تعمل فيها .

ولإيضاح كيفية إستخدام هذه الطريقة : إفترض أنك حصلت على المعلومات الواردة في الجدول رقم (2) أثناء قيامك بمراجعة إحدى الشركات المتوسطة الحجم في مجال الصناعة التي تعمل فيها .

جدول رقم (2)

معدل دوران المخزون ، ونسبة هامش الربح .

	بيانات الشركة محل المراجعة		بيانات الصناعة	
	2000	1999	2000	1999
معدل دوران المخزون	3.5 مرة	4 مرة	4.5 مرة	3.9 مرة
نسبة هامش الربح الإجمالي	% 26.2	% 25.7	% 26.6	% 25.5

فالنظر فقط إلى بيانات الشركة للنسبتين الظاهرتين يعطي انطباعاً أن الشركة مستقرة وليس هناك أي مؤشر يدل على أنها ستواجه أية مشاكل ، ولكن عندما يتم مقارنة النسبتين بمثيلاتهما في الصناعة التي تعمل فيها نجد أن مركز الشركة في تدهور ففي سنة 1999 كان أداء الشركة أفضل قليلاً من الصناعة بالنسبة للنسبتين أما في سنة 2000 فإن أداء الشركة أنخفض عن مثيلاتها في الصناعة ، فمثلاً قد يرجع تدهور أدائها إلى فقد الشركة لجزء من حصتها في السوق أو أن أسعارها غير تنافسية أو أنها قد تكون قد قامت بإحداث تكاليف غير عادية أو أن هناك زيادة غير عادية في المخزون نتيجة زيادة الإنتاج بمعدل أعلى من زيادة المبيعات .

ومما هو جدير بالذكر أن هناك بعض الجهات التي تقوم بتجميع البيانات المالية للشركات العاملة في الصناعات المختلفة وحساب النسب المالية لهذه الصناعات . لذلك تقوم مكاتب المراجعة بشراء هذه النشرات لإستخدامها كأساس للمقارنة عند مراجعتها لتلك الشركات .

ومن أهم الفوائد التي تعود على المراجع من مقارنة بيانات الشركة مع بيانات الصناعة هي إنها تساعده في فهم طبيعة أعمال الشركة وبيان احتمالات الفشل المالي التي قد تواجها في المستقبل القريب .

ب- مقارنة بيانات السنة الحالية ببيانات السنوات السابقة للشركة .

ويمكن تطبيق هذا النوع من أساليب المراجعة التحليلية عن طريق مقارنة

النسب المالية للسنة الجارية بنسب السنوات السابقة . فمثلاً عن طريق مقارنة نسب الكفـــاءة في تشغيل الأصول والتي تبين كفاءة الإدارة في استثمار واستغلال الموارد المـــتاحة تحت تصرفها ، فمقارنة هذه النسب للسنة الجارية بنسب السنوات السابقة يـــساعد المـــراجع فـــي الحكـــم على معقولية حسابات معينة مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص تقادم المخزون ومن أهم هذه النسب ما يلي :

1- معدل دوران العملاء = صافي المبيعات خلال الفترة

متوسط قيمة العملاء

فمقارنـــة اتجاهـــات هذه النسبة يساعد المراجع في الحكم على مدى معقولية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

ومـــما هـــو جديـــر بالذكـــر أنه إذا كانت المبيعات النقدية تمثل جزءاً كبيراً بالـــشركة فيجب أن يقتصر البسط في هذه النسبة على صافي قيمة المبيعات الآجلة فقط لأنها هي التي تنعكس في رصيد العملاء .

2- متوسط فترة تحصيل العملاء = 360 يوم

معدل دوران العملاء

وبحـــساب هـــذه النسبة ومقارنتها بمتوسط فترة الائتمان للشركة يتضح مدى جـــودة رصـــيد العملاء حيث طول فترة تحصيل العملاء عن فترة الائتمان المقررة بالـــشركة يعتبـــر مؤشراً على عدم سداد وانتظام العملاء في سداد المستحقات التي علـــيهم مما يدل على زيادة احتمال توقفهم عن السداد ، الأمر الذي قد يتطلب زيادة مخـــصص الديـــون المشكوك في تحصيلها أو قد يؤثر على قدرة الشركة في سداد التزاماتها قصيرة الأجل عندما يحل موعد استحقاقها .

3- معدل دوران المخزون = صافي قيمة المبيعات

متوسط قيمة المخزون

أو

إذا توفرت بيانات عن تكلفة المبيعات فيتم حساب هذه النسبة كما يلي :

= تكلفة المبيعات

متوسط قيمة المخزون

ودراسة اتجاه هذه النسبة يمكن المراجع من معرفة والحكم على ما إذا كانت توجد بالشركة مشكلة تقادم مخزون أم لا : إذ كلما أنخفض معدل دوران المخزون كلما كان ذلك دليل أو مؤشر على صعوبة تصريف المخزون وبطء حركته مما يدل على وجود عيوب فيه أو تقادمه الأمر الذي يجعل المراجع يركز على التأكد من صحة تقييمه وظهوره في الميزانية بالقيمة السليمة .

ج- مقارنة بيانات الشركة مع النتائج المتوقعة أو المحددة مقدماً بواسطة المراجع.

وطبقاً لهذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد تقدير لما يجب أن يكون عليه رصيد الحساب عن طريق ربطه ببعض أرصدة الحسابات الأخرى ، أو عمل تنبؤات مبنية على بعض الاتجاهات السابقة . ومن أمثلة ذلك يقوم المراجع بحساب المتوسط المرجح لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من إجمالي رصيد العملاء في السنوات السابقة ثم يستخدم هذه النسبة ويطبقها على رصيد العملاء في نهاية السنة محل المراجعة لتحديد القيمة المتوقعة لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها للسنة محل المراجعة وبمقارنة هذه القيمة بالقيمة الفعلية الظاهرة بالقوائم المالية محل المراجعة يمكنه الحكم على معقولية هذه القيمة الفعلية .

هذا ويتميز إسلوب المقارنات بالسهولة والبساطة وانخفاض التكلفة نظراً لعدم اعتماده على كم كبير من البيانات وبالتالي عدم احتياجه لإستخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات ، كما أن إستخدامه يجذب انتباه المراجع الخارجي إلى الحسابات المحتمل أن يوجد بها أخطاء جوهرية ، إلا أنه يحكمه التقدير الشخصي للمراجع الخارجي ، مما قد يسفر عنه توقعات متحيزة وغير دقيقة ، الأمر الذي يؤدى إلى اختلاف نتائج الفحص "[1] .

2-7-2-2 إسلوب تحليل النسب المالية .

تعبر النسب المالية عن العلاقة بين عنصرين من عناصر القوائم المالية ،

---

[1] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 42- 43 .

ب- منصور أحمد البنيوى و شحاته السيد شحاته ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 199- 208 .

وهـــى تفـــيد فـــي تحديد أو استقراء التغيرات الهامة في العلاقات بين البيانات التي تعكس المعاملات المالية التي تحدث في المنشأة ، ومن الضروري إجراء المقارنات مع مصدر داخلي حيث تكون المقارنة مع النسب التاريخية للمنشأة نفسها في فترات سابقة ، ومع مصدر خارجي حيث تكون المقارنة مع النسب الخاصة بالصناعة التي تنتمـــي إليها المنشأة ، وحتى تكون المقارنة سليمة فلابد من تعديل البيانات المقارنة لـــتعكس الظـــروف المتغيـــرة ، ويعتبـــر تحليل النسب بمثابة فحص عام للبيانات المحاسبية والمالية وذلك لأن التغيرات في النسب تجعل المراجع يكرس معظم وقته وجهده في النواحي التي حدثت بها تغيرات[1] .

فمـــثلاً مـــن بـــين العوامل المؤثرة في تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ما يلي[2] :

أولاً- قدرة العميل على الوفاء بالالتزامات في الفترة قصيرة الأجل .

ويمكن قياسها من خلال نسب السيولة وهى نسب تقيس مدى قدرة المنشأة في الأجـل القصير على الوفاء بديونها المستحقة ، ولها أهميتها الخاصة عند الموردين ومانحي الائتمان ومنها[3] :

أ- نسبة التداول .

ب- نسبة السيولة السريعة .

ج- نسبة النقدية .

---

[1]- في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- هشام احمد حسو ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1979م ، ص ص4- 7.

ب- محمد نصر الهوارى و جورج دانيال عالى ، الموسوعة دراسة علمية وتطبيقية متقدمة ، مكتبة قصر الزعفران ، القاهرة ، 1989 م ، ص 156 .

[2]- محمد السيد عبد الباسط محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 142- 147 .

[3]- في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- شلال أبو غزالة ، " مداخل وأساليب التحليل المالي للبيانات المالية المنشورة " ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، عمان ، أبريل ، 1991 م ، ص ص 20- 34 .

ب- زكريا محمد الصادق ، " استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الفحص الضريبي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الخامس ، 1986 م ، ص ص 416- 430 .

ج- عصام الدين مصطفى محمود و مختار إسماعيل أبو شعيشع ، أدوات التحليل المحاسبي لخدمة الإدارة ، (الإسماعيلية : دار المنيرة ، 1998 م) ، ص 273 .

وتشير السيولة إلى " توافر قدر مناسب من النقدية في المنشأة يكفي لمواجهة التـزاماتها المتـنوعة في كل الأوقات ، بمعنى آخر فإن السيولة تعني كفاية النقدية المتاحة لدى المنشأة لدفع الفواتير ومختلف الديون المستحقة في مواعيدها "[1].

"ويمكن قياس سيولة منشأة العميل في الأجل القصير من خلال هذه النسب :

1- نسبة التداول = الأصول المتداولة

الخصوم المتداولة

حيث توضح هذه النسبة مدى كفاية الأصول المتداولة المتاحة لمقابلة الخصوم المـتداولة ، وبخصوص النسبة المثالية فإنه كقاعدة تقليدية فإن نسبة 2 :1 أو أكثر تعتبـر مرضية حيث تمثل هامشاً لأمان الدائنين ، كما أن هذه النسبة تشير إلى أنه حتى لو انخفضت قيمة الأصول المتداولة إلى النصف فإن المنشأة تصبح في وضع يمكنها فيه مواجهة التزاماتها .

وبالـرغم مـن اعتبار نسبة التداول مؤشراً لقياس قدرة المنظمة على سداد ديـونها إلا أنـه قد لا يكفي الاعتماد على نسبة التداول فقط عند تقييم قدرتها على الوفاء بالدين للأسباب الآتية :

1- إن وصـول نسبة التداول إلى 2 : 1 أو أكثر لا يعني توافر قدرة المنشأة على الدفـع في كل الحالات ، بل إن هناك حالات تخفض فيها هذه النسبة ومع ذلك فإن أداء المنشأة المالي يعتبر مقبولاً وجيداً .

2- إن هـناك بعـض المنـشآت التي تعاني من المشاكل المالية رغم ارتفاع نسبة الـتداول ، بـسبب أن هذه النسبة تعتبر مقياساً جيداً لكمية الأصول ولكنها لا تقيس جودة تلك الأصول .

3- إن بـنود الالتـزامات المتداولة لا يعتريها في الغالب أي نوع من النقصان في القيمة في حين أن قيمة الأصول المتداولة هي التي تتغير.

هـذا فضلاً عن الآثار السيئة الناتجة من احتواء الأصول المتداولة على بنود مـشكوك فيها أو بنود تتسم بالبـطء في التحول إلى نقدية أو بضاعة مخزونة غير

---

[1] - محمد شهب ، أدوات التحليل المالي ، بدون بيانات نشر ، ص 24 .

قابلة للبيع "[1] .

" كما يمكن قياس سيولة المنشأة في الأجل القصير من خلال :

2- نسبة السيولة السريعة = الأصول السائلة المتداولة

الالتزامات المتداولة

وتعتبر مؤشراً لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بإستخدام أصولها السائلة "[2] .

" ويعتبر هذا المؤشر أكثر دقة لقياس السيولة من نسبة التداول وتعتبر العلاقة 1:1 مقبولة على الرغم من أنها لا تعنى بشكل مطلق أن موقف السيولة في الشركة يعتبر متيناً .

أيضاً يمكن قياس سيولة المنشأة في الأجل القصير من خلال نسبة النقدية .

3- نسبة النقدية = النقدية بالخزينة والمصرف

الخصوم المتداولة

وتعد هذه النسبة الأكثر دقة لقياس سيولة المنشأة وبيان قدرتها على الوفاء بالتزاماتها الجارية بشكل نقدي ، والجدير بالذكر أن زيادة نسب السيولة السابقة يعتبر مؤشراً لوجود ديون مشكوك في تحصيلها بقيمة أقل ، بينما انخفاض تلك النسب يجبر المحاسب على أن يرفع قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها "[3] ، وهذا ما يجب على المراجع التحقق منه .

ثانياً - كفاءة جهاز التحصيل بالشركة .

" وترجع أهمية أخذ كفاءة جهاز التحصيل في الاعتبار إلى أنه كلما ارتفعت كفاءته كلما زادت احتمالية تحصيله لقدر أكبر من الديون المستحقة على الغير ومن ثم انخفاض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، بينما لو انخفضت كفاءته فإن هذا يعنى انخفاض ما يمكن تحصيله من الديون المستحقة على الغير ومن ثم يجب على المحاسب زيادة قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وهذا ما يجب على المراجع التحقق منه .

---

(1) - المرجع السابق ، ص ص 200- 201 .

(2) - هشام احمد حسنو ، النسب المالية للإدارة ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1994 م) ، ص 73 .

(3) - محمد السيد عبد الباسط محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 144 .

ويمكن قياس كفاءة جهاز التحصيل بالشركة من خلال عدة نسب منها :

متوسط فترة التحصيل = متوسط المدينين / معدل دوران المدينين .

ويعتبـــر متوسط فترة التحصيل مؤشراً لكفاءة سياسات التحصيل ، فكلما قل متوسط فترة التحصيل كلما دل ذلك على كفاءة جهاز التحصيل والعكس صحيح "[1].

" كمـــا يمكـــن تبيـــين مدى كفاءة جهاز التحصيل بالشركة من خلال دراسة متوسط فترة تحصيل أوراق القبض .

متوسط فترة تحصيل أوراق القبض = حسابات القبض × عدد أيام الشهر / المبيعات

إن درجة كفاءة سياسة الائتمان والتحصيل تتوقف على درجة تقارب متوسط فترة التحصيل مع فترة الائتمان المحددة داخل إطار سياسة الائتمان "[2].

" كمـــا يمكـــن إســـتخدام نسبة الديون المعدومة للحكم على سياسة التحصيل باســـتخراج نسبة الديون المعدومة أي نسبة ما يعدم من الديون خلال الفترة بصافي قيمة المبيعات الآجلة في نفس الفترة وذلك للعلاقة الوثيقة بينهما .

أي أن نسبة الديون المعدومة = الديون المعدومة / صافي قيمة المبيعات الآجلة .

وكلمـــا انخفضت النسبة دل هذا على كفاءة جهاز التحصيل ومن ثم انخفاض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والعكس صحيح "[3] .

" كمـــا يمكـــن الحكم على كفاءة جهاز التحصيل من خلال الحكم على طول وقصر مدة المديونية .

يمكن حساب مدة المديونية الناشئة عن بيع البضاعة للعملاء وذلك بالمعادلة التالية :

مدة المديونية = متوسط الرصيد للعملاء × 365 "[4]

أيراد المبيعات

---

[1] – هشام احمد حسنو ، النسب المالية للإدارة ، مرجع سبق ذكره ، ص 73 .

[2] – محمد شهيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 203 .

[3] – سامي معروف عبد الرحيم ، مشاكل تحليل الأنظمة المحاسبية ، (الإسماعيلية : دار المدينة ، 1999 م) ، ص 395 .

[4] – المرجع السابق ، ص 311 .

ويتـــضح مما سبق أن المراجع الخارجي يستفيد بمؤشرات النسب المالية في العديد من مجالات المراجعة التحليلية خلال تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالإضافة إلى المرحلة النهائية لعملية المراجعة وذلك في مثل ما يلي [1] :

أ- تقييم درجة المخاطرة التي يجب أن يتحملها المقرضون والملاك .

ب- معـــرفة العلاقـــات المخـــتلفة بـــين البـــنود المالـــية المنـــشودة ودلالـــتها.

ج- إجـــراء عملية المقارنة بين البنود والعناصر والمؤشرات المالية ببيانات المنشأة وبين المنشآت المماثلة في نفس السوق أو النشاط بالإضافة إلى معايير الصناعة .

د- إجراء المقارنة وتقييم الأداء سواءاً الحالي أو السابق للمنشأة .

هـــــ- الـــتغلب علـــى مشاكل المقارنة بالأرقام المطلقة للبيانات المالية المنشورة.

• حدود استخدام النسب المالية .

بالـــرغم من أهمية النسب في مراجعة الحسابات وإمداد المراجع بالمؤشرات الهامـــة التـــي تمكـــنه من إبداء الرأي عن مدى كفاءة الإدارة في الجوانب المختلفة للنشاط ، إلا أن هناك العديد من العوامل التي تحد من هذه الأهمية وتدعو إلى الحذر الشديد عند إستخدام المراجع لها في تحقيق أهدافه ومن أهم تلك العوامل ما يلي [2] :

1- تعدد الطرق والسياسات المحاسبية .

فمـــن المعروف أن تحليل النسب يعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية التـــي تعـــتمد في إعدادها على العديد من الطرق والسياسات المحاسبية الأمر الذي يتـــرتب علـــيه اختلاف قيمة البند الواحد لنفس المنشأة باختلاف السياسات والطرق المحاسبية المتبعة .

وبالتالـــي فإنه لكي يتمكن المراجع من الاستفادة القصوى من إسلوب تحليل النـــسب يجب التحقق من الثبات في أتباع نفس السياسات والطرق المحاسبية سواء على مستوى المنشأة موضع المراجعة من فترة إلى أخرى أو على مستوى المنشآت

---

(1) - أحمـــد محمد عبد الرءوف فايد ، " منهج مقترح لرفع أداء المراجع الخارجي للاستعراض التحليلي في المراجعة باستخدام مدخل X-11 " ، مرجع سبق ذكره ، ص 1708 .

(2) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- عبد اللطيف محمد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 65- 68 .

ب- أحمد محمد موسى و سمير بيتوني فهمي ، " مشاكل وحدود استخدام النسب في تقييم الأداء " ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، مايو ، 1978 م ، ص ص 40- 42 .

المثيلة التي يتم قياس أداء المنشأة عليها .

وفـــي الواقـــع فإنه ولإن تمكن المراجع من تحقيق ذلك على مستوى المنشأة موضـــع المراجعة ، فإنه يكون فرض صعب التحقيق على مستوى المنشآت المثيلة مما يحد من أهمية النسب .

2- طبيعة الصناعة .

يـــتطلب الاستخدام الكفء لتحليل النسب التشابه التام بين مفردات المجموعة التـــي تنتمـــي إلى صناعة معينة ، حيث يتم مقارنة النسب المحسوبة لكل منشأة من المجمـــوعة مـــع النسب المحسوبة في المنشآت الأخرى ، أو المتوسط السائد على مـــستوى الـــصناعة ، وبالتالـــي تعتبر النسب المحسوبة لكل منشأة معياراً للمقارنة بالنسبة لمنشأة أخرى مثيلة .

ونظراً لأنه نادراً ما يحدث أن تتسق منشأة مع أخرى على مستوى الصناعة اتـــساقاً كاملاً من حيث الحجم والموقع والمزج البيعي والإدارة ، فإن فرض التشابه علـــى مستوى الصناعة يكون صعب التحقيق ، ويدعو إلى زيادة الاهتمام من جانب المراجع ، وتوخي الحذر عند اختياره للنسب المعيارية التي يتم قياس الأداء الفعلي عليها ، حتى يتفادى تضليل النتائج .

3- ثبات العلاقة بين مفردات النسبة .

يعتمد المراجع عند إستخدامه لتحليل النسب على فرض أساسي وهو أن هناك علاقة ثابتة بين عنصري النسبة ، بمعنى أنه إذا حدث تغير في البسط يتبعه تغير في المقام بنفس النسبة .

وفـــي الواقـــع فإن هذا الفرض ليس موجوداً باستمرار وعلى مستوى جميع النـــسب ، وذلـــك لتعدد واختلاف العوامل التي تؤثر في كل بند من بنود النسبة عن البـــنود الأخـــرى ، وكـــذلك اختلاف درجات التغير من عوامل إلى أخرى ومن ثم اخـــتلاف درجـــات التأثير على كل بند من البنود مما يؤثر على مصداقية الفرض السابق .

4- فرض توافر البيانات .

بالـــرغم مـــن أن تحليل النسب يعتمد على البيانات النهائية والتي تكون في

صـــورة مختصرة جداً ، إلا أن نجاح المراجع في تحليل نتائج مقارنة تلك النسب وتفسيرها ومن ثم الحصول على المؤشرات المفيدة والصحيحة عن أداء الإدارة في الجـــوانب المتعددة للنشاط يعتمد في كثير من الأحيان على توافر العديد من البيانات التفـــسيرية عن النشاط ، والتي تتطلب من المراجع المزيد من الجهد للاستفسار من الإدارة والحصول على المعلومات الإضافية .

5- محددات تتعلق بالمراجع .

يعتمد إستخدام تحليل النسب بشكل مفيد في عملية المراجعة وتقييم الأداء على بعض المهارات التي يجب توافرها في شخص المراجع الخارجي ومنها :

أ- الإلمام الكامل بطبيعة نشاط المنشأة والعوامل التي تتأثر بها .

ب- القدرة على اختيار النسب الملائمة للغرض من التحليل .

ج- القدرة على تفسير النتائج التي يتحصل عليها من مقارنة النسب .

د- القدرة على الربط بين أكثر من نسبة .

2-7-2-3 إسلوب تحليل الاتجاه .

يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر أساليب المراجعة التحليلية شيوعاً ، وهو عبارة عـــن تحلـــيل التغيـــرات في رصيد بند معين خلال فترة محاسبية سابقة ، ويرتكز التحلـــيل بـــوجه عام على مقارنة أرصدة السنة الحالية بأرصدة السنة السابقة ، وقد يكون التحليل لفترات زمنية أطول تصل لأربع أو خمس أو عشر سنوات [1] .

ويمكن تصنيف أساليب تحليل الاتجاه والتي تستخدم في عملية التنبؤ إلى[2] :

1- نماذج المتغير الوحيد .

تعتمد هذه النماذج على وجود متغير مستقل يمثل الزمن ، وتظهر البيانات قيم

---

(1) - محمـــد بهـــاء الدين إبراهيم أحمد ، " أثر استخدام أساليب تحليل الاتجاه على مستوى أداء المراجع الخارجي " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، يناير ، 1993 م ، ص 116 .

(2) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، من ص 13- 23 .

ب- إسماعيل العوامري ، أسس علم الأحصاء ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص 2 .

ج- شعبان يوسف سلوم ، " الفحص التحليلي واستخدامه في مراجعة البنوك الإسلامية " ، مجلة البحوث الإدارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، فرع بني سويف ، العدد الثالث ، 1992 م ، من ص 148- 150 .

هـذا المتغير عند أوقات مختلفة سابقة ، وتسمى هذه البيانات المرتبة حسب الزمن بالسلاسل الزمنية ، هذا بالإضافة إلى وجود متغير تابع . كما أن هناك عدة أساليب تعتمد على هذه النماذج يمكن الاختيار منها حسب طبيعة عملية المراجعة التحليلية ومنها :

أ- الطريقة البيانية أو شكل الانتشار.

ب- طريقة إظهار التغير بين فترة مالية وفترة مالية سابقة .

ج- طريقة المتوسط المرجح .

د- تحليل السلاسل الزمنية .

ويجب التنبؤ بأن هذه الأساليب والطرق تتراوح من البسيطة إلى الأكثر تعقيداً ولكن كلما زادت درجة التعقيد كلما كانت نتائج التنبؤ أكثر دقة .

2- نماذج المتغيرات المتعددة .

تستخدم نماذج المتغيرات المتعددة في التنبؤ بمتغير وحيد من واقع قيم معطاة لسلسلة زمنية تتضمن بيانات مرتبطة بمتغيرين أو أكثر .

وتعتبر نماذج المتغيرات المتعددة أكثر تعقيداً من نماذج المتغير الوحيد ، حيث أنها تحتاج في بعض الأمور إلى الاعتماد على الحاسب الآلي في استخراج النتائج ، إلا أنها تعطي نتائج تنبؤية أكثر دقة ، مما يخفف من المساءلة القانونية للمراجع الخارجي والعمل على وقف تصاعد الدعاوى القضائية التي ترفع ضده لانخفاض مستوى الأداء ، والإهمال والتضليل في البيانات المالية المنشورة .

ويتميز إسلوب تحليل الاتجاه كأحد أساليب المراجعة التحليلية بالسرعة والبساطة وانخفاض التكلفة[1] ، إلا أنه هناك عوامل متعددة قد تحد من فعالية إستخدامه . منها عدم التزام المنشأة بسياسة الثبات أو التماثل في إستخدام الأساليب والمبادئ المحاسبية على مدار الفترات المحاسبية مجال المقارنة[2] . بالإضافة إلى التغيرات في المستوى العام للأسعار والتي يترتب عليها تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد[3] .

---

(1) - ساجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

(2) - محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة ، القاهرة ، مكتبة نصر الزعفران ، 1985 م ، ص 28 .

(3) - المرجع السابق ، ص 43 .

كذلك يجب على المراجع عند إستخدامه لهذا الإسلوب أن لا يحصر اهتمامه فقط بنسبة التغير في قيمة البند بل لابد أيضاً أن يهتم بالقيمة المطلقة لهذا التغير[1].

كما أنه يعاب عليه الاعتماد على التقدير الشخصي للمراجع الخارجي[2].

ولقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن أكثر أنواع الأساليب الكمية البسيطة إستخداماً في الولايات المتحدة الأمريكية هو إسلوب تحليل التغيرات الذي يعتمد على فكرة تحليل حجم التقلبات في الفترة الحالية عن الفترة السابقة ، ويشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إلى أنه ينبغي على المراجع أن يحدد مقدار التغيرات المتوقعة لكل حساب وأن يستفسر عن أسباب التغيرات غير المتوقعة ثم يجمع كل هذه القرائن ويربط بينها ليصل إلى رأى حول مدى معقولية الأرصدة . إلا أن تحليل التغيرات يمكن أن يمتد إلى تحليل الاتجاهات عن فترات أطول بدلاً من مجرد المقارنات بالسنة الماضية ، حيث يمكن النظر إلى تحليل مدى معقولية أرصدة هذه السنة بأرصدة فترة ماضية تمتد إلى ثلاث سنوات أو خمس سنوات أو حتى عشر سنوات[3] .

ويلاحظ أنه من الممكن في ظل الأساليب الكمية البسيطة إستخدام طرق وإجراءات متفاوتة مثل المقارنة بأرقام الموازنة إذا كان المراجع قد اطمأن إلى صحة وسلامة أسس إعدادها ، وبطبيعة الحال يمكن الخلط بين أكثر من إسلوب من هذه الأساليب ، حيث يمكن مقارنة النسب ببعضها البعض أو الربط بينها وبين المعلومات المنشورة للصناعة أو مع أرقام الموازنات ، كذلك يمكن إستخدام أرقام غير مالية مثل كميات الإنتاج[4] .

2-7-3 المدخل الثالث : الأساليب الكمية المتقدمة .

بجانب الأساليب الكمية البسيطة السابق عرضها ، فإن هناك أساليب كمية متطورة يمكن إستخدامها في إجراءات المراجعة التحليلية .

---

(1) – هشام أحمد حسو ، التحليل المالية للإدارة ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(2) – ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

(3) – إبراهيم عثمان شامين ، " الاتجاهات الحديثة للاستعراض التحليلي " ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، السنة السابعة عشر ، العدد الأول ، يناير ، 1988 م ، ص 18 .

(4) – حسين على حسن مرسى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 64- 65 .

ولا تختلف الأساليب الكمية المتقدمة عن الأساليب البسيطة ، لأن هدفها هو نفس الهدف ، ألا وهو استنتاج قيمة متوقعة لرصيد أو عنصر معين من عناصر القوائم المالية ، والفرق الأساسي يتمثل في مقدرة تلك النماذج المتطورة على تمثيل البيانات المتاحة أفضل تمثيل في محاولة للوصول إلى أدق وأفضل تقدير لقيمة العنصر محل الفحص[1] . كما تعتبر هذه الأساليب أكثر تطوراً عن الأساليب البسيطة وهي مناسبة للاستخدام إذا كانت العلاقات المالية تشمل أثنين أو أكثر من المتغيرات ، ولا شك أن إستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات قد ساعد على انتشار تلك الأساليب .

وكما هو الحال بالنسبة لكل الأساليب الكمية فإن فعالية تطبيقها تعتمد إلى حد كبير على مدى معلومات المراجع عن المنشأة محل المراجعة ، وخبرته ومهارته ومدى استخدامه لحكمه المهني عند أجراء التقييم[2] .

إلا أن هذه الأساليب تعتمد بصفة أساسية على بناء نماذج رياضية وإحصائية تستند على المعلومات الماضية واستخدامها في التنبؤ بالأرصدة[3] ، وأبرز هذه الأساليب ما يلي :

2-7-3-1 إسلوب تحليل الانحدار Regression Analysis

يستخدم إسلوب تحليل الانحدار لتقدير قيمة رصيد معين بدلالة رصيد أو أرصدة أخرى اعتماداً على وجود علاقة ما تربط بين الرصيد محل التقدير والأرصدة الأخرى . والجدير بالذكر أن المعهد المحاسبي الأمريكي قد أشار في أحد توصياته في المعيار رقم (56) الصادر في عام 1988م إلى أنه ينبغي التعرف على العلاقات القائمة بين أرصدة الحسابات وبعضها البعض ، مع التحقق من وجودها

---

(1) – في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- عباس أحمد رضوان ، " دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة " ، مرجع سبق ذكره ، ص 520 .

ب- محمد عبد العظيم حسن رمضان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 79- 80 .

(2) – جورج راشيل شالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 719 .

(3) – في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

ب- محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد ، " استخدام النماذج الكمية المتقدمة في ترشيد اختبارات معقولية الأرصدة لتدعيم رأي المراجع الخارجي مع التطبيق على قطاع الفنادق " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة التاسعة عشر ، العدد الثاني ، 1999 م ، ص 706 .

طالما لم يحدث ما يغيرها ، ومن ثم أصبح المراجع الخارجي ملزم بأن يكون قادراً على تحديد تلك العلاقات ، ويمكن أن يعتمد في ذلك على تحليل الانحدار لأنه يعتبر من الأساليب الهامة المستخدمة في الكشف عنها[1] . حيث يتناول هذا الإسلوب دراسة العلاقة بين المتغير المراد التنبؤ بقيمته لغرض الفحص ، والمتغير أو المتغيرات المستقلة المتوقع أن يكون لها تأثير على هذا المتغير التابع ، ويتم صياغة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة في صورة معادلة خطية تستخدم في التنبؤ[2] .

ولقد نال هذا الإسلوب اهتمامات الباحثين في السنوات الأخيرة حيث أجريت العديد من الدراسات حول كيفية تطبيقه ويتمثل ذلك فيما أقرته إحدى الدراسات على أنه يعتبر تحليل الانحدار إسلوباً إحصائياً قادراً على اختبار مدى المعقولية لرصيد حساب معين على أساس كل من العلاقات الموجودة بين مفردات القوائم المالية والأرصدة السابق مراجعتها للمتغير التابع[3] . فمثلاً يمكن أن يستخدم المراجع إسلوب الانحدار في تقييم مدى معقولية بنود التقديرات المحاسبية من خلال تقييم معقولية أحد بنود حسابات قائمة الدخل[4] .

ولقد أشارات تلك الدراسة إلى إن إستخدام المراجعين لإسلوب الانحدار يحقق بعض المزايا المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة والتي تتمثل في الآتي[5] :

1- التزام المراجع بالتفكير المنطقي وبالتالي تقديم مراجعة أفضل لأنه إسلوب موضوعي ذو قواعد رياضية محددة .

2- إجبار المراجع على تفهم طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وليس مجرد التحقق من صحة الأرقام فقط ، ويعتبر هذا ضرورياً لتحديد المتغيرات التي تؤثر على التنبؤ .

3- أصبح من الضروري أن يوثق المراجع عمله ، حيث يدون في أوراق العمل

---

(1) - محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد ، " إستخدام النماذج الكمية المتقدمة في ترشيد اختيارات معقولية الأرصدة لتدعيم رأى المراجع الخارجي مع التطبيق على قطاع المقاول " ، مرجع سبق ذكره ، ص 706 .

(2) - ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

(3) - حسين على حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

(4) - شحاتة يوسف مارق ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 149- 150 .

(5) - حسين على حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 65- 66 .

للمراجعة الأهداف التي يسعى لتحقيقها والمتغيرات التي يعتمد عليها والتغيرات التي يتوقعها وحدود الأهمية النسبية .

وينقسم هذا الإسلوب إلى قسمين[1] :

1- إسلوب تحليل الانحدار البسيط .

ويتناول دراسة العلاقة بين متغيرين فقط أحدهما المتغير التابع والآخر المتغير المستقل ، ويمكن التعبير عن الدالة الخطية للانحدار البسيط بالمعادلة التالية :

$$y = B_0 + B_1 x_1 + e$$

حيث تعبر :

y عن المتغير التابع .

x_1 عن المتغير المستقل .

B_0 مقدار ثابت لا يمكن تفسيره عن طريق المتغير المستقل .

B_1 معامل الانحدار .

e الخطأ العشوائي .

إلا أن هذا الإسلوب يعاب عليه افتراض متغير مستقل واحد فقط يؤثر في المتغير التابع ، حيث أن هذا أمر من الصعب وجوده في ظل المتغيرات المختلفة التي لها تأثير على بنود القوائم المالية .

2- إسلوب تحليل الانحدار المتعدد .

يتناول هذا الإسلوب دراسة العلاقة بين المتغير التابع وعدد من المتغيرات المستقلة التي يتوقع أن تؤثر على المتغير التابع ، ويمكن التعبير عن الدالة الخطية للانحدار المتعدد بالمعادلة التالية :

$$y = B_0 + B_1 x_1 + B_2 x_2 + \ldots + B_n x_n + e$$

---

[1] - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 53- 55 .

ب- عبد الرحمن محمود طيان ، " محاسبة التكاليف : رقابة – اتخاذ قرارات " ، بدون ناشر ، بدون سنة نشر ، ص ص 60- 62 .

حيث تعبر :

y عن المتغير التابع .

$x_1...x_n$ عن المتغيرات المستقلة .

B_0 مقدار ثابت لا يمكن تفسيره عن طريق المتغيرات المستقلة .

$B_1...B_n$ معاملات الانحدار .

e الخطأ العشوائي .

ويتم التنبؤ بقيمة المتغير التابع محل الفحص بالاعتماد على المعادلة السابقة باستخدام برامج الحاسب الآلي ، وتتمثل مهمة المراجع الخارجي في إجراء مقارنة بين القيمة المتنبأ بها والقيمة الفعلية من القوائم المالية وتحديد ما إذا كان الفرق بين القيمتين جوهري أم لا ، ولقد أشارات إحدى الدراسات إلى أن هناك ثلاثة أنواع من القواعد تستخدم لتحديد مدى جوهرية هذا الفرق بين القيمتين وهي[1] :

1- قواعد تبنى على الحكم الشخصي : هل الفرق بين القيمتين يزيد عن 10 % عن رصيد البند في الفترة السابقة .

2- قواعد تبنى على الأهمية النسبية : هل الفرق بين القيمتين يزيد عن المدى المقبول .

3- قواعد تبنى على المقاييس الإحصائية : هل الفرق بين القيمتين يزيد عن المدى المعياري للتقدير .

وطبقاً لأي من هذه القواعد يتخذ المراجع الخارجي قراره بزيادة نطاق فحصه على بعض البنود ، وقد ينتج عن هذا القرار نوعان من المخاطر هما[2]:

1- مخاطر ألفا : وتعنى مخاطر الرفض غير السليم وهي عبارة عن المخاطر الخاصة بأن العينة تؤكد أن رصيد حساب ما يتضمن أخطاء جوهرية بالرغم من عدم احتواء الحساب على أية أخطاء جوهرية .

2- مخاطر بيتا : وتعنى مخاطر القبول غير الصحيح ، فهي على النقيض عبارة عن المخاطر الخاصة بأن العينة تؤكد صحة رصيد الحساب بالرغم من أنه يحتوى

---

(1) - ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 55 .

(2) - أمين السيد أحمد لطفي ، " أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين " ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1992 م ، ص ص 211 - 213 .

في حقيقة الأمر على أخطاء جوهرية .

والنموذج الجيد يجب أن يقلل من آثار هذين النوعين من المخاطر .

ويستند تحليل الانحدار على مجموعة من الفروض يتعين توافرها في البيانات المحاسبية حتى يكون صالحاً للتطبيق على هذه البيانات . وتتمثل هذه الفروض فيما يلي :

1- فـــرض الخطـــية : ويعني ضرورة توافر علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة وبـــين المتغير التابع ، وأن تكون علاقة ثابتة على مدار الزمن ، ويترتب على عدم تحقـــق هذا الفرض عدم دقة التنبؤات الناتجة عن تطبيق النموذج ومن ثم عدم كفاءة النموذج[1] .

2- فرض عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة : وينشأ عن عدم تحقق هـــذا الفرض مشكلة الازدواج الخطي والتي ينتج عنها عدم تقدير معلمات النموذج تقديراً سليماً [2] .

3- فـــرض اســـتقلال قـــيم الخطأ العشوائي : ويترتب على عدم تحقق هذا الفرض ظهور مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء ، ويرجع السبب في تلك المشكلة إلى عدم إدخال جميع المتغيرات المفسرة المؤثرة في المتغير التابع في العلاقة المقدرة[3] .

4- فـــرض تجـــانس الخطأ العشوائي : ويعني ثبات تباين المتغير العشوائي حول وســـطه الحسابي[4] ، وفي حالة غياب هذا الفرض فإن تباين نموذج الانحدار سوف يكون كبيراً نسبياً مع الأخذ في الاعتبار عدم تحيز التنبؤات الناتجة[5] .

ويـــستلزم تطبـــيق إسلوب الانحدار ضرورة التعرف على طبيعة وخصائص النموذج الذي يأخذه البند محل المراجعة أو شكل السلسلة الزمنية لهذا البند أو شكل انحداره الذاتي .

---

(1) - حمعة محمد محمد علي ، " دراسة مقارنة لكفاءة وفعالية نماذج التنبؤ ونماذج تعديل الانحرافات لأغراض المراجعة التحليلية " ، (رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، فرع بني سويف ، 1994 م) ، ص 109 .

(2) - مأجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(3) - محمد عبد المنعم و هلبة زين الدين ، الاحصاء المتقدم ، بدون ناشر ، 2000 م ، ص 151 .

(4) - المرجع السابق ، ص 164 .

(5) - حمعة محمد محمد علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 120 .

وقد قدم إثنان من الباحثين في هذا المجال نماذج متعددة لعل أهمها[1] :

أ- نموذج السير العشوائي : وطبقاً له فإن قيمة البند في فترة معينة هي نفس القيمة في الفترة السابقة مضافاً إليها التغيرات التي حدثت نتيجة لظروف غير متوقعة في تلك الفترة .

ب- نموذج المتوسط المرتد : وطبقاً له فإن قيمة البند في فترة معينة هي القيمة المتوسطة لنفس البند داخل السلسلة الزمنية مضافاً إليها التغيرات التي حدثت نتيجة لظروف غير متوقعة في تلك الفترة .

ج- نموذج المتوسط المتحرك : وطبقاً له فإن قيمة البند في فترة معينة هي القيمة المتوسطة لنفس البند داخل السلسلة الزمنية مضافاً إليها التغيرات الناتجة عن ظروف غير متوقعة في تلك الفترة والتغيرات التي حدثت في الفترات السابقة مرجحة بأوزانها النسبية .

د- نموذج الانحدار الذاتي من الدرجة الأولى : وطبقاً لهذا النموذج فإن قيمة البند في فترة معينة هي قيمة البند في الفترة السابقة مرجحة بوزن نسبي مضافاً إليها قيمة نفس البند في الفترة قبل السابقة مرجحة بوزنها النسبي وكذلك الحال بالنسبة للفترات السابقة ومضافاً إليها قيمة ثابتة .

ويمكن إستخدام إسلوب الانحدار للتنبؤ في الإجراءات التحليلية ، وتختلف طريقة الاستخدام باختلاف نطاق تطبيق الإجراءات التحليلية كما يلي[2] :

1- إذا كانت الإجراءات التحليلية تتم في مرحلة التخطيط للمراجعة أي قبل أجراء اختبارات التفاصيل ، فإن المقارنة تتم بين رصيد الحساب الفعلي بالسجلات الخاصة بالوحدة الاقتصادية والرصيد المتنبأ به باستخدام معادلة الانحدار ، وفي حالة وجود فروق جوهرية بين التقدير ورصيد الحساب فهذا يعتبر مؤشراً لوجود مخاطر مراجعة إضافية في هذا الحساب وينبغي مراعاته في تخطيط برنامج المراجعة . أما

---

(1) - في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ - نجيب الجندي ، " نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 16- 25 .

ب- أحمد محمد عبد الرءوف فايد ، " منهج مقترح لرفع أداء المراجع الخارجي للاستعراض التحليلي في المراجعة باستخدام نموذج X -11 " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 1712- 1713 .

(2) - حسين علي حسن مرسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 68 .

فـــي حالـــة عدم وجود فروق جوهرية أو وجود فروق ضئيلة (غير جوهرية) فإن معنى ذلك أن تقديرات المخاطر عند التخطيط تكون ضئيلة .

2- إذا كانـــت الإجـــراءات التحليلـــية تتم بعد القيام بمرحلة من مراحل اختبارات التفاصيل أو بعد الانتهاء من هذه الاختبارات بأكملها فإن المقارنة تتم في هذه الحالة بـــين القـــيمة المقدرة ونتائج المراجعة التي قد تؤدى إلى تعديل الرصيد أو اعتباره صحيحاً . وفى حالة وجود فروق جوهرية بعد انتهاء جزء أو كل مراجعة التفاصيل فـــإن هـــذا الأمـــر يقتضي إعادة النظر في برنامج المراجعة وأدلة الإثبات التي تم الحـــصول عليها للتغلب على مخاطر المراجعة الجديدة التي ظهرت ، أما في حالة عـــدم وجود فروق جوهرية أو وجود فروق ضئيلة فإن ذلك يوفر دعماً إضافياً للثقة في نتائج المراجعة .

2-7-3-1-1 مزايا وحدود تطبيق إسلوب تحليل الانحدار .

1- تتمثل مزايا إسلوب تحليل الانحدار فيما يلي :

أ- يـــساعد في التوصل إلى التقديرات التي ينبغي أن تكون عليها أرصدة الحسابات في القوائم المالية وبالتالي تحديد الأرصدة التي تخرج عن خط الانحدار والتي تحتاج لمزيد من الفحص ، ومن ثم فهو يسهم في تحسين تخطيط عملية المراجعة[1] .

ب- الموضـــوعية فـــي التنبؤ بقيم البنود محل الفحص وذلك لاعتماده على الحاسب الآلي في تشغيل البيانات[2] .

ج- يمكـــن إسـلوب الانحـــدار مـــن تخفيض الوقت والجهد اللازمين لإتمام عملية المـــراجعة ، حـــيث أنـــه يخفـــض أحجام العينات المختارة ويقلل من مخاطر عدم الاكتشاف[3] .

2- أما حدود تطبيق إسلوب الانحدار فتتمثل في الآتي :

أ- يعـــتمد الأســـاس النظري للإسلوب على وجوب تحديد المتغيرات المستقلة التي يـــتوقع أن يكون لها تأثير في المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته ، ولكن من الصعب

---

(1) - محمـــد قاســـم شـــلتوت ، " إســـتخدام تحليل الارتداد في إجراءات الدراسة التحليلية لتخطيط عملية المراجعة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثاني ، 1993 م ، ص 1477 .

(2) - ماجدة متولي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

(3) - عبير عصمت خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 78 .

حصر جميع المتغيرات المستقلة[1] .

ب- في حالة عدم سكون بيانات السلسلة الزمنية للمتغيرات المراد تقدير علاقة انحدار بينها ، فإنه من غير الممكن أن تكون العلاقة معبرة عن علاقة حقيقية وإنما تكون معبرة عن علاقة زائفة [2] .

ج- يعتمد إسلوب تحليل الانحدار على البيانات التاريخية المستخرجة من دفاتر المنشأة ، وتتوقف درجة مأمونية وصلاحية التقديرات المستمدة من تحليل الانحدار على صلاحية البيانات وخلوها من الأخطاء ، وبالتالي يصبح من الضروري أن يهتم المراجع بإتخاذ كافة الأجراءات الممكنة للتحقق من صلاحية البيانات التي يستخدمها[3] .

د- تواجه المراجع في تحليل الانحدار بعض الصعوبات في اختيار نموذج إحصائي وفي تحديد البيانات المستخدمة في التحليل من حيث نوعيتها وحجم العينة الملائمة ، ويتعين في هذه الحالة أن يكون عدد المشاهدات للبند محل الفحص كبيراً بدرجة كافية ، حيث أن (30) مشاهدة في حالة التحليل البسيط تعتبر كافية لإجراء التحليل ولكن يتضاعف هذا الرقم كثيراً في حالة التحليل المتعدد[4] .

2-7-3-1-2 إستخدام إسلوب تحليل الانحدار في تقييم مدى معقولية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (حالة افتراضية) .

يقوم الباحث فيما يلي بإستخدام حالة افتراضية يبين من خلالها كيفية إستخدام إسلوب تحليل الانحدار (كأحد الإجراءات التحليلية) في مراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (كأحد بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية) ، وذلك للتحقق من معقولية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الذي قدرته

---

(1) - ماجدة شوقي محمد إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

(2) - عبد القادر محمد عبد القادر ، الاقتصاد القياسي بين النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998 م) ، ص 635 .

(3) - محمد سعيد سبق السماك ، موضوعات في المراجعة ، مكتبة الصبحة ، الزقازيق ، 1991 م ، ص27 .

(4) - محمد محمود عبد المجيد و سونيا قاسم حورجي ، " المراجعة المتقدمة : الأساليب العلمية والإجراءات العملية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1997 م ، ص 132 .

الإدارة ، وذلك على النحو التالي[1] :

الخطوة الأولى : تحديد المتغير المستقل والمتغير التابع .

في هذه الحالة فإن المتغير المستقل هو أرصدة العملاء (x) ، والمتغير التابع هو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (y) ، وتأخذ معادلة الانحدار الصورة التالية :

$$Y = a + bx$$

حيث (b) يمثل ميل خط الانحدار وهي القيمة التي يتغير بها المتغير y مع كل تغير بمقدار وحدة واحدة من المتغير x ، أما (a) فهي تمثل ثابت المعادلة .

وكانت البيانات السنوية لكل من أرصدة العملاء ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها كما هو مبين بالجدول التالي :

جدول رقم (3)

قيمة أرصدة العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها . (المبالغ بالدينار)

السنة	أرصدة العملاء (x)	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (y)
1990	100000	3000
1991	180000	4000
1992	180000	3500
1993	170000	4200
1994	200000	4100
1995	190000	3900
1996	170000	3800
1997	100000	2400
1998	120000	3000
1999	110000	2900
2000	140000	3300
2001	140000	3200
الإجمالي	1800000	41300

الخطوة الثانية : حساب قيمة a ، b باستخدام المعادلتين التاليتين[2] .

---

(1) – اخذت هذه الحالة بتصرف من المرجع التالي :

* Alvin A.Arens and James K. Loebbecke, " Applications of Statistical Sampling to Auditing " Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1981, pp.317-324.

(2) – سلمي مسعود و احمد شكري الرياحي ، مقدمة في علم الإحصاء الوصفي والتحليلي ، (عمان : دار حنين ، 1997 م) ، ص 388 .

$$b = \frac{\sum xy - \frac{\sum x \times \sum y}{n}}{\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}}$$

$$a = \frac{1}{n}(\sum y - b\sum x)$$

ولاستخراج القيم المطلوبة في المعادلتين السابقتين يستخدم الجدول التالي :

جدول رقم (4)

قيمة أرصدة العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ،

ومر بعهما ، وحاصل ضربهما . (المبالغ بالدينار)

السنة	x	Y	Xy	X^2	Y^2
1990	100000	3000	300000000	10000000000	9000000
1991	180000	4000	720000000	32400000000	16000000
1992	180000	3500	630000000	32400000000	12250000
1993	170000	4200	714000000	28900000000	17640000
1994	200000	4100	820000000	40000000000	16810000
1995	190000	3900	741000000	36100000000	15210000
1996	170000	3800	646000000	28900000000	14440000
1997	100000	2400	240000000	10000000000	5760000
1998	120000	3000	360000000	14400000000	9000000
1999	110000	2900	319000000	12100000000	8410000
2000	140000	3300	462000000	19600000000	10890000
2001	140000	3200	448000000	19600000000	10240000
الاجمالي	1800000	41300	6400000000	284400000000	145650000

$\bar{x} = 150000$ $\bar{y} = 3441.670$

حيث أن :

$\bar{x}$ متوسط أرصدة العملاء .

$\bar{y}$ متوسط مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

$$b = \frac{6400000000 - \frac{(1800000)(41300)}{12}}{284400000000 - \frac{(1800000)^2}{12}} = 0.0142$$

$$a = \frac{1}{12}[(41300) - (0.0142)(1800000)] = 1311.670$$

إذن يمكـــن وضـــع العلاقـــة بين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وأرصدة العملاء في صورة المعادلة الآتية :

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها = 1311.670 + 0.0142 (أرصدة العملاء)

الخطـــوة الثالـــثة : حساب معامل الارتباط بين أرصدة العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

ويأخـــذ معامـــل الارتـــباط بـــين أي متغيرين أي قيمة بين الصفر والواحد الصحيح ، ويتم حساب معامل الارتباط (r) بالمعادلة التالية[1] :

$$r = \frac{\sum xy - \frac{\sum x \sum y}{n}}{\sqrt{\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}} \sqrt{\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}}}$$

$$r = \frac{6400000000 - \frac{(1800000)(41300)}{12}}{\sqrt{284400000000 - \frac{(1800000)^2}{12}} \sqrt{145650000 - \frac{(41300)^2}{12}}} = 0.912$$

وبمـــا أن معامـــل الارتـــباط بـــين العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحـصيلها =912. أي يقتـــرب إلـــى حد ما من أقصى قيمة لمعامل الارتباط وهى الـــواحد الـــصحيح فـــإن ذلك يعطى اطمئنان على وجود علاقة بين المتغيرين ودقة عملية التقدير التي سيقوم بها المراجع .

الخطوة الرابعة : حساب نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة .

تحـــسب نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة في ضـــوء المعادلـــة التي تحدد العلاقة بين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وأرصدة العملاء وهى :

$$Y = 1311.670 + 0.0142\ x$$

---

[1]- المرجع السابق ، ص 396 .

ويمكن حسابها لكل سنة على حده في ضوء قيمة أرصدة العملاء الفعلية لكل سنة ، حيث تظهر قيمة نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة كما في الجدول التالي :

جدول رقم (5)

نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة (المبالغ بالدينار)

السنة	نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها
1990	2731.670
1991	3867.670
1992	3867.670
1993	3725.670
1994	4151.670
1995	4009.670
1996	3725.670
1997	2731.670
1998	3015.670
1999	2873.670
2000	3299.670
2001	3299.670

الخطوة الخامسة : حساب الانحراف المعياري لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها (σ) ، ويحسب الانحراف المعياري لبيانات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل سنة من واقع المعادلة التالية :

$$\sigma = \sqrt{\frac{1}{n-2}\left[\left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right) - \frac{\left(\sum xy - \frac{\sum x \sum y}{n}\right)^2}{\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}}\right]}$$

$$\sigma = \sqrt{\frac{1}{12-2}\left[\left(145650000 - \frac{(41300)^2}{12}\right) - \frac{\left(6400000000 - \frac{(1800000 \times 41300)}{12}\right)^2}{284400000000 - \frac{(1800000)^2}{12}}\right]} = 243.05$$

الخطوة السادسة : حساب الخطأ المعياري لنقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها (S) ، ويحسب الخطأ المعياري لنقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها من واقع المعادلة التالية :

$$s = \frac{\sigma}{n} + \sigma \sqrt{\frac{(x_{12} - \bar{x})^2}{\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}}}$$

الخطأ المعياري لنقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها (s) وهـــي تحسب لكل سنة على حده ، وهنا تحسب لسنة 2001 م على سبيل المثال ، وذلك على النحو الآتي :

$$s = \frac{243.05}{12} + 243.05 \sqrt{\frac{(140000 - 150000)^2}{284400000000 - \frac{(180000)^2}{12}}} = 40.51$$

الخطوة السابعة : حساب مدى الخطأ المعياري .

ويحسب مدى الخطأ المعياري لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها الذي يـــتم تقديـــره لـــسنة 2001 م ، وذلـــك بـــضرب الخطأ المعياري في معامل الثقة المرغوب.

وإذا حـــددنا مستوى ثقة 95 % ، ودرجات حرية (n-2) ، فإن معامل الثقة المستخرج من توزيع (t) = 1.812 .

مدى الخطأ المعياري = معامل الثقة × الخطأ المعياري

مدى الخطأ المعياري = 1.812 × 40.51 = 73.40

الخطـــوة الثامـــنة : حساب حدي فترة الثقة للتقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لسنة 2001 م ، وذلك على النحو الآتي :

فترة الثقة = نقطة التقدير لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ± مدى الخطأ المعياري

فترة الثقة = 3299.670 ± 73.40

فترة الثقة = 3226.27 إلى 3373.07

الخطـــوة التاسعة : مقارنة القيم الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع فترة الثقة لكي يقرر المراجع مدى معقولية القيم الفعلية .

بعـــد حـــساب حدود فترة الثقة لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكل

سـنة ، فـإن المراجع يقارن القيمة الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها لكـل سنة مع حدي فترة الثقة لنفس السنة ، ويتخذ قراره بمعقولية أو عدم معقولية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وذلك في ضوء المعايير الآتية :

1- إذا كانـت قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الفعلية تقع داخل حدود فتـرة الثقة أي مابين 3226.27 دينار وهو الحد الأدنى إلى 3373.07 دينار وهو الحـد الأقصى ، فإن المراجع يمكن أن يقدر معقولية مخصص الديون المشكوك في تحـصيلها . وفى هذه الحالة موضوع الدراسة فإن قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لسنة 2001 تبلغ 3200 دينار ، وهى بذلك تقع خارج حدود فترة الثقة.

2- إذا كانـت قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الفعلية تقع خارج حدود فترة الثقة وكانت أقل من الحد الأدنى لفترة الثقة ، فإن المراجع يكون قد توصل إلى نتـيجة مبدئـية مفادها أن قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لا تتصف بالمعقولية ، وان هناك احتمال عدم صحتها ، واحتمال أن تكون أقل من الحقيقة .

3- إذا كانـت قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الفعلية تقع خارج حدود فتـرة الثقة ، وكانت اكبر من الحد الأقصى لفترة الثقة فإن المراجع يكون قد توصل إلى نتيجة مبدئية مفادها أن قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لا تتصف بالمعقولية ، وان هناك احتمال عدم صحتها ، واحتمال أن تكون اكبر من الحقيقة .

ويتـضح ممـا سـبق أن مـا يتوصل إليه المراجع من الإجراءات التحليلية باستخدام هذا الأسلوب هو الحصول على أدلة مبدئية حول معقولية أو عدم معقولية رصيد المخصص الذي قدرته الإدارة ، ومن ثم تحديد القيم التي تحتاج إلى مزيد من إجـراءات المـراجعة الإضافية بحيث يوجه إجراءات المراجعة الإضافية فقط على الحـالات التـي يحـتمل أن تحـتوى علـى أخطاء مما يحقق كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

ومما سبق يخلص الباحث في هذا الفصل إلى نقطتين هامتين هما :

1- إن الإجراءات التحليلية تعتبر اختباراً من اختبارات التحقق اللازمة لتجميع أدلة الإثـبات والقـرائن عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين المعلومات في القوائم

المالية محل الفحص ، كما أنها ذات أهداف متعددة ويمكن تطبيقها في ثلاثة مراحل وهـــي مرحلة التخطيط وأثناء الفحص وكذلك كاستعراض نهائي قرب انتهاء عملية المراجعة .

2- بالرغم من وجود بعض الانتقادات الموجهة لمداخل تنفيذ الإجراءات التحليلية ، إلا أنـــه يتضح مما سبق ذكره أن الإجراءات التحليلية وخصوصاً الأساليب المتقدمة مـــنها لهـــا أهميـــتها في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة للتقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، وهذا ما سيتم التحقق منه في الدراسة الميدانية .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية وتحليل البيانات

3-1 مقدمة :

فـيما سـبق أوضحت الدراسة مجموعة من النتائج التي تم التوصل إليها ، والتي تتلخص في الآتي :

1- إن القوائم المالية التاريخية تتضمن العديد من بنود التقديرات المحاسبية .

2- إن بـنود التقديـرات المحاسـبية التي تتضمنها القوائم المالية عرضة للأخطاء والتحـريفات الجوهـرية ، وذلك نظراً لأن إعدادها يتم في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث المستقبلية ، كما أن إعدادها يتم باستخدام الحكم الشخصي من جانب إدارة المنـشأة ، وأن نظـم الرقابة عليها تعتبر أكثر صعوبة من نظم الرقابة على المعلومات الفعلية ، كما أن حق إعدادها تمتلكه إدارة المنشأة ، بالإضافة إلى احتمال اسـتغلال الإدارة لحـق إعدادها لتلك البنود في إدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة .

3- إن هناك قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ..

4- إن إسـتخدام الإجـراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية يساهم في تحقـيق كفـاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات ، متمثلاً ذلك في فهم طبيعة أعمـال المنشأة ، وتحديد مناطق الخطورة المحتملة ، وتقييم مدى قدرة المنشأة على الاسـتمرار ، وتحديـد مجالات الأخطاء المحتملة ، وتخفيض مخاطر الاكتشاف ، وتخفـيض حجـم اختـبارات التفاصـيل ، وتخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة ، وتخفيض وقت المراجعة ، وتعزيز نتائج المراجعة .

ولـتحديد مـدى دقة هذه النتائج كان لزاماً على الباحث اختبارها في الواقع العملي من خلال الاستقصاء الميداني لاراء المهتمين بمهنة المراجعة في ليبيا ، ولذا تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى ما يلي :

3- 2 منهجية الدراسة وتحليل البيانات وصفياً .

3- 3 التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات .

3- 2 منهجية الدراسة وتحليل البيانات وصفياً .

يتـناول الجـزء الأول مـن هذا الفصل التعريف بمجتمع وعينة الدراسة ، وإسلوب جمع البيانات ، وأداة القياس ، وصدق أداة القياس ، وطريقة توزيع صدف الاسـتبيان وجمعها ، والأساليب المستخدمة في تحليل البيانات ، والتحليل الوصفي للبيانات ، ويأتي ذلك على النحو الآتي :

3-2-1 مجتمع الدراسة .

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة من خلال المكاتب الخاصة بالإضافة إلى المراجعين التابعين لجهاز الرقابة المالية والفنية .

وقد اقتصر اختيار مجتمع المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال المكاتب الخاصة على مدينتي طرابلس وبنغازي وذلك للأسباب الآتية :

1- كثـرة عدد المراجعين في هاتين المدينتين ، حيث تبلغ نسبتهم حوالي 90% من إجمالـي عـدد المراجعين في ليبيا ، والذين يبلغ عددهم (1063) مراجعاً موزعين على جميع الشعبيات في ليبيا[1] .

2- إن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الخبرة ، والتي تتولى مراجعة حسابات أغلب الشركات والمؤسسات الاقتصادية متواجدة في مدينتي طرابلس وبنغازي .

3- تتشابه الظروف المحيطة في البيئة الليبية بغض النظر عن الموقع الجغرافي .

بينما اقتصر اختيار المراجعين الخارجيين بجهاز الرقابة المالية والفنية على مدينتي طرابلس وبنغازي وذلك لسببين هما :

1- إن حوالي (102) مراجعاً من هؤلاء المراجعين متواجدون في مدينتي طرابلس وبنغازي[2] .

---

[1]- اسماركة سالم مفتاح العمامري ، مرجع سبق ذكره ، ص 125 .

[2]- خالد محمد رحيل ، " استخدام أسلوب مراجعة النظير في تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 2004 م) ، ص 111 .

2- تتولى الإدارة العامة وفرعي جهاز الرقابة المالية والفنية بالمدينتين عبر أعضاء المراجعة بهم عملية المراجعة لأغلب الشركات العامة وكذلك عبر تكليف المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة لإنجاز المهمة[1] .

3-2-2 عينة الدراسة .

نظـــراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات مجتمع الدراسة (المسح الشامل) ، وخاصـــة المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال المكاتب الخاصة ، أما لانقطاعهم عن مزاولة المهنة ، أو لأنهم يزاولونها بصورة غير منتظمة ، أو بسبب عدم التعرف على عناوين مكاتبهم ، لذا فقد اقتصرت عينة الدراسة على المراجعين الـــذين تمكـــن الـــباحث من تحديد عناوينهم ، حيث بلغ حجم العينة حوالي (151) مـــراجعاً ، تم اختيارهم بطريقة عشوائية ، وقد اعتمد الباحث في تحديد حجم العينة علـــى إحـــدى المـــراجع التي بينت إمكانية الاعتماد على نســـبة (5%) من مجتمع الدراسة[2] ، وحرصاً من الباحث في اختيار عينة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً صادقاً ودقيقاً فقد تم تحديد حجم عينة الدراسة بنسبة (13%) من مجتمع الدراسة .

3-2-3 إسلوب جمع البيانات .

تـــم إســـتخدام إسلوب صحيفة الاستبيان كوسيلة رئيسية لتجميع البيانات من مجـــتمع الدراســـة ، وذلك لما للاستبيان من أهمية فـــي توفير الوقت والجهد على الباحث ، ولإمكانية تعظيم حجم العينة في فترة زمنية معقولة ، مع محاولة مزج هذا الإسلوب بإسلوب المقابلة الشخصية بصورة محدودة لأغراض ترشيده (توضيح ما يصعب فهمه في صحيفة الاستبيان) ، وذلك إما عند تسليم القوائم أو استلامها بهدف الـــرد علـــى استفسارات قد يراها المشارك لازمة للإجابة على الاستبيان ، ومن ثم يؤدى إلى رفع نسبة الردود الصالحة .

ولقـــد روعـــي تـــصميم الأسئلة ذات النهايات المغلقة وذلك لسهولة وسرعة الإجابة عليها من قبل المشاركين ، ولسهولة تحليلها .

---

[1]- عـــبد الناصـــر مصطفى محمد ، " موقف ومسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا عند عدم التأكد من سريان فرض الاستمرارية : دراسة نظرية تطبيقية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 2005 م) ، ص 72 .

[2]- عـــمار الطـــيب كـــشرود ، البحث العلمـــي ومناهجه فـــي العلوم الاجتماعية والسلوكية ، (القاهرة : دار قباء للنشر والتوزيع ، 2004 م) ، ص 253 .

أيضاً صممت صحيفة الاستبيان بطريقة تسهل على المشاركين عملية إعطاء البيانات المطلوبة بكل يسر وسهولة ، حيث احتوت الصحيفة على (25) سؤالاً موزعين على النحو التالي :

القسم الأول : ويحتوى على معلومات خاصة عن المشارك من حيث صفته ، ومؤهله العلمي ، وعدد سنوات الخبرة الخاصة به ، وعددها (3) أسئلة .

القسم الثاني : وهو يتضمن الأسئلة المتعلقة بالحصول على إجابات تساعد في توضيح مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، وهو بدوره قسم إلى :

الجزء الأول : ويحتوى على الأسئلة التي توضح ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية وعددها (4) أسئلة .

الجزء الثاني : ويحتوى على الأسئلة التي توضح مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية وعددها (6) أسئلة .

الجزء الثالث : ويحتوى على الأسئلة التي توضح مدى فعالية إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات وعددها (4) أسئلة .

الجزء الرابع : ويحتوى على الأسئلة التي تبين أثر إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات وعددها (8) أسئلة .

3-2-4 أداة القياس .

تم إستخدم مقياس (ليكرت Likert) الخماسي في قياس مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية ، وذلك لكي يتمكن المشارك من تحديد الموافقة أو عدم الموافقة على كل فقرة من فقرات صحيفة الاستبيان ، وتم تحديد بدائل الإجابة على فقرات صحيفة الاستبيان في خمس مستويات هي (غير موافق بشدة ، غير موافق ، محايد ، موافق ، موافق بشدة) ، وأعطيت الأوزان التالية (1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5) على التوالي .

3-2-5 صدق أداة القياس .

تم إجراء اختبار أولي لصحيفة الاستبيان قبل صياغتها النهائية ، وذلك بهدف تقييم الصحيفة من حيث وضوح الأسئلة وقابليتها للفهم ، وارتباطها بمشكلة الدراسة ، حيث تم عرضها على عدد (4) من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة ناصر (بمدينة طرابلس) ، وعدد (2) من أعضاء هيئة التدريس بجامعة السابع من أكتوبر (بمدينة مصراته) ممن يقومون بتدريس مادة المراجعة ، بالإضافة إلى عدد (4) مراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ممن بلغوا فترة طويلة في ممارسة مهنة المراجعة ، وكذلك تم إجراء اختبار تمهيدي Pilot Test لصحيفة الاستبيان وذلك من خلال توزيع صحيفة الاستبيان على عينة من مفردات مجتمع الدراسة مكونة من (13) مراجع ، وذلك للإجابة عليها ، ومعرفة آرائهم حول أسئلة الصحيفة ، وكذلك لتحليل واختبار البيانات التي جمعت في الاختبار التمهيدي ، وإجراء التعديلات اللازمة لتلافي أية عوائق قد تحدث أثناء تحليل بيانات الدراسة بالكامل ، وقد كانت هاتين المرحلتين هامتين جداً ، حيث تم الحصول على مجموعة من الملاحظات تم أخذها بعين الاعتبار قبل توزيع صحيفة الاستبيان بصورتها النهائية .

3-2-6 توزيع صحف الاستبيان وجمعها .

تم توزيع صحيفة الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة ، حيث بلغ عدد صحف الاستبيان الموزعة (151) صحيفة سلمت جميعها بالطريقة المباشرة بمساعدة معاونين للمشاركين في الدراسة ، وأمكن الحصول على (138) صحيفة استبيان ، منها (8) صحف غير قابلة للتحليل ، وبذلك تكون نسبة الردود 86.1 % ، وهي نسبة تعتبر كافية ومرضية في مثل هذا النوع من الدراسات ، والجدول رقم (6) يوضح عدد ونسب صحف الاستبيان الموزعة ، والمستلمة ، والغير مرجعة ، والغير قابلة للتحليل ، والقابلة للتحليل ، والتي تم إرسالها إلى المراجعين المشاركين في الدراسة .

جدول رقم (6)

عدد ونسب صحف الاستبيان .

(الموزعة ، المستلمة ، الغير مرجعة ، الغير قابلة للتحليل ، القابلة للتحليل)

البيان	المراجعين الخارجيين				الإجمالي	
	بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة .		بجهاز الرقابة المالية والفنية .			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
استمارات موزعة	79	% 100	72	% 100	151	% 100
استمارات مستلمة	72	% 91.1	66	% 91.7	138	% 91.4
استمارات غير مرجعة	7	% 8.9	6	% 8.3	13	% 8.6
استمارات غير قابلة للتحليل	3	% 3.8	5	% 6.9	8	% 5.3
استمارات قابلة للتحليل	69	% 87.3	61	% 84.7	130	% 86.1

3- 2- 7 أساليب تحليل البيانات .

اعتمدت هذه الدراسة على إستخدام إسلوب تحليل البيانات واستخلاص النتائج ، وتمثل الإسلوب الأول في التحليل الوصفي للبيانات والذي يعتمد على النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، أما الإسلوب الثاني فقد تمثل في الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة .

3- 2- 7- 1 إسلوب التحليل الوصفي .

تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج (SPSS) الإحصائي وهو عبارة عن مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية تتدرج من الإحصاء الوصفي البسيط مثل التكرار والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري إلى الإحصاء الاستدلالي الأكثر تعقيداً مثل تحليل التباين وتحليل الانحدار[1] . حيث تم إستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية ، بالإضافة إلى إستخدام عدد من الاختبارات الإحصائية والمذكورة فيما بعد . ونظراً لاستخدام مقياس ليكرت الخماسي فسوف تعتبر الإجابات (موافق ، وموافق بشدة) على أنها ردود إيجابية إذا ما تساوت أو زادت قيمة الوسط الحسابي لثلاثة درجات ، بينما تعتبر الإجابات

---

[1] - رضا عبد الله أبو سريع . تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS ، (عمان : دار الفكر للنشر ، 2004 م) ، ص 13 .

(غيـــر موافـــق ، غير موافق بشدة) على أنها ردود سلبية إذا ما قلت قيمة الوسط الحسابي عن ثلاثة درجات .

3- 2- 7- 2 الاختبارات الإحصائية .

اعتمدت هذه الدراسة على الاختبارات الإحصائية التالية :

أولاً: اختبار درجة المصداقية ألفا كرونباخ ReliabilityTestAlpha Cronbach

تـــم إســـتخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية إجابات عيـــنة الدراسة على أسئلة صحيفة الاستبيان ، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثـــبات الداخلـــي لأسـئلة الاســـتبانة في مقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المشاركين تجاه أسئلة الاستبانة ، ويمكن تفسير ألفا على أنها معامل الثبات الداخلي بـــين الإجابات ، ولذلك فإن قيمتها تتراوح ما بين (0- 1) ، وان القيمة المقبولة إحـــصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي (60 %) فأكثر ، كي تكون مصداقية المقياس جيدة ، وحتى يمكن تعميم النتائج ، أما إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة[1] .

ولقـــد تـــم دراســـة مـــدى توفر الثبات الداخلي في وسيلة القياس (صحيفة الاستبيان) عن طريق استخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ وذلك بالتطبيق على جمـــيع أســـئلة الاســـتبيان (ما عدا الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الخاصة عن أفراد العينة) ، وكذلك بالتطبيق على كل متغير من متغيرات الدراسة (التي يقيسها أكثر من سؤال في صحيفة الاستبيان) ، والجدول رقم (7) يبين قيمة معامل ألفا لأسئلة الدراسة ككل ، ولمتغيرات الدراسة كل على حده .

ومن الجدول رقم (7) يتبين بأن قيمة معامل ألفا لأسئلة الدراسة ككل ولأسئلة كل متغير من متغيرات الدراسة على حده أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا وهـــو (60 %) ، وبالتالـــي فهـــذا يعنـــي توفر الثبات الداخلي في وسيلة القياس (صحيفة الاستبيان) .

---

(1)- في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى :

أ- رلـــى نعيم حسني دعمش ، " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن : دراسة ميدانية " ، (رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، الجامعة الأردنية ، 1994 م) ، ص 73 .

ب- محمد عبد الفتاح الصيرفي ، " البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين " ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002 م) ، ص 151 .

جدول رقم (7)

معامل ألفا لأسئلة الدراسة .

البيان	عدد الأسئلة	معامل ألفا	النتيجة
1- أسئلة صحيفة الاستبيان ككل (ما عدا الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الخاصة عن المشاركين) .	22	% 87.05	مقبولة
2- الأسئلة المتعلقة بما إذا كانت بنود التقديرات المحاسبية ذات أهمية داخل بنود القوائم المالية .	4	% 92.26	مقبولة
3- الأسئلة المتعلقة بمدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية .	6	% 64.08	مقبولة
4- الأسئلة المتعلقة بمدى كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية .	4	% 67.94	مقبولة
5- الأسئلة المتعلقة بأثر استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة و فعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .	8	% 82.54	مقبولة

ثانياً : الاختبار الإحصائي (t) .

وتم إستخدام الاختبار الإحصائي (t) لبيان مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

ومن خصائص اختبار (t) والتي جعلته مناسباً لهذه الدراسة أنه يستخدم في حالة العينات الكبيرة والصغيرة ، ويعتمد توزيع t على المعادلة التالية[1] :

$$t = \frac{\bar{x} - m_o}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

حيث إن :

$\bar{x}$ متوسط العينة .

m_o متوسط المجتمع .

s الانحراف المعياري للعينة .

n حجم العينة .

---

[1] - تشكو لن شاو ، الإحصاء في الإدارة ، تعريب : عبد المرضى حامد عزام . (الرياض : دار المريخ ، 1996 م) ، ص ص 531 - 532 .

وتعتبـــر درجـــة الحـــرية هي المعلمة الوحيدة لتوزيع (t) وهى تساوى هنا (n-1) ، وتـــرفض فرضـــية العـــدم وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيـــمة (t) الجدولية أو أن قيـــمة p أقل من مســـتوى المعنوية (α) والعكس صحيح[1] .

حيث قيمة p هي احتمال المحسوب بإستخدام إحصاءه الاختبار .

3- 2- 8 تحليل البيانات .

يتـــناول هـــذا الجانـــب تحلـــيلاً للبيانات التي تم تجميعها من خلال صحيفة الاستبيان للوصول إلى نتائج مبدئية حول مشكلة الدراسة ، وقد قسم هذا الجانب إلى قسمين هما :

3- 2- 8- 1 تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين .

تـــضمن هذا القسم تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين والمتمثلة في صفتهم الوظيفية ومؤهلهم العلمي وعـــدد ســـنوات الخبرة الخاصة بهم ، وجاء التحليل على النحو التالي :

1- صفة أو مهنة المشارك .

بعـــد تفريغ وتحليل البيانات المتعلقة بالمشاركين تبين من الجدول رقم (8) أن نـــسبة المـــشاركين مـــن المراجعين بالمكاتب الخاصة بلغت 53.1 % ، ونسبة المشاركين من المراجعين بجهاز الرقابة المالية والفنية بلغت 46.9 % .

ومـــــن هنا فإن نسبة المراجعين المشاركين من الشريحتين متقاربة ، وهى كما تبدو فأنها تعتبر شئ إيجابي .

جدول رقم (8)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب صفتهم .

صفة أو مهنة المشارك	العدد	النسبة
مراجعوا (أعضاء) جهاز الرقابة المالية والفنية .	61	% 46.9
مراجعوا مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة .	69	% 53.1
المجموع	130	% 100

[1] - محمـــد صـــبحي أبو صالح و عدنان محمد عوض ، مقدمـــة فـــي الإحصاء ، (عمـــان : مركز الكتب الأردني ، 1996 م) ، ص ص 169- 170 .

2- المؤهل العلمي للمشارك .

يبـــين الجـــدول رقم (9) توزيع المراجعين المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي ، ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبين بأن نسبة 1.5 % من المـــشاركين فـــي الدراسة يحملون شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، ونسبة 12.3 % مـــنهم يحملـــون شـــهادة الماجستير في المحاسبة ، ونسبة 78.5 % يحملون شهادة الـــبكالوريوس فـــي المحاســـبة ، بينما نسبة 3.1 % يحملون شهادة دبلوم عالي في المحاسبة ، أما نسبة 4.6 % منهم يحملون شهادة دبلوم متوسط في المحاسبة .

ويتضح مما سبق أن أغلب المراجعين المشاركين (نسبة 92.3 %) هم من حملـــة شهادة البكالوريوس في المحاسبة فما فوق ، وهذا يعتبر مؤشراً على ازدياد احـــتمالات موضـــوعية التعبير عن اتجاهاتهم نحو مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية ، بالإضافة إلى أنه يشير إلى أهمية التأهيل العلمي في مهنة المراجعة في ليبيا .

جدول رقم (9)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلهم العلمي .

البيان	المراجعون				المجموع	
	بجهاز الرقابة المالية والفنية .		بمكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة .			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
دكتوراه في المحاسبة .	-	-	2	% 2.9	2	% 1.5
ماجستير في المحاسبة .	4	% 6.6	12	% 17.4	16	% 12.3
بكالوريوس في المحاسبة .	47	% 77	55	% 79.7	102	% 78.5
دبلوم عالي في المحاسبة .	4	% 6.6	-	-	4	% 3.1
دبلوم متوسط في المحاسبة .	6	% 9.8	-	-	6	% 4.6
المجموع	61	% 100	69	% 100	130	% 100

3- عدد سنوات الخبرة .

يبـــين الجدول رقم (10) توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبـــرة فـــي مجال المحاسبة والمراجعة ، ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبـــين بأن نسبة 20 % من المشاركين تقل مدة خبرتهم عن 5 سنوات ، في حين أن

مـــا نسبته 43.1 % منهم تتراوح خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ، بينما نسبة 36.9 % منهم مدة خبرتهم من 10 سنوات فأكثر .

ويتضح مما سبق أن ما نسبته 80 % من المراجعين المشاركين تتراوح مدة خبرتهم من 5 سنوات فأكثر ، وهذا يعتبر مؤشراً لزيادة الثقة في الإجابات المتحصل عليها من المشاركين نظراً لكبر فترة الخبرة .

جدول رقم (10)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة .

البيان	المراجعون				المجموع	
	بجهاز الرقابة المالية والفنية		بمكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	21	% 34.4	5	% 7.3	26	% 20
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	19	% 31.2	37	% 53.6	56	% 43.1
من 10 سنوات فأكثر .	21	% 34.4	27	% 39.1	48	% 36.9
المجموع	61	% 100	69	% 100	130	% 100

3- 2- 8- 2 تحليل البيانات المتعلقة بمدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

للتعرف على مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاســبية تـضمن هذا القسم عدداً من الأسئلة تضمنت الاستفسار عما تمثله بنود التقديــرات المحاسبية من أهمية داخل بنود القوائم المالية ، وكذلك مدى تعرض تلك البنود للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، أيضاً مدى كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثــبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ، بالإضافة إلى أثر إستخدام الإجــراءات التحليلــية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة و فعالية عملية المــراجعة لــتلك التقديــرات ، وتــم تحليل الإجابات الواردة في صحيفة الاستبيان والخاصة بهذا القسم على النحو الآتي :

3- 2- 8- 2- 1 ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية .

لتحليل واختبار بيانات الفرضية الفرعية الأولى تم تحليل البيانات المتحصل عليها من صحيفة الاستبيان ، والتي تتضمن الأسئلة الخاصة بما تشكله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية وذلك على النحو الآتي :

1- إن بنود التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية .

يتضح من خلال الجدول رقم (11) بأن ما نسبته 86.2 % من المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ، بينما يرى نسبة 7.7 % من المشاركين (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) بأن التقديرات المحاسبية ليست جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ، ويتضح من خلال الملحق رقم (2) أن قيمة الوسط الحسابي بلغت 3.776 ، وهي قيمة تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين تجاه اعتبار بنود التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.60 مما تشير إلى وجود اتفاق وانسجام بين المراجعين المشاركين حول اعتبار بنود التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7769 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6727 ، بينما الحد الأعلى 0.8811 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

2- يعتبر تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة بغرض حساب الاستهلاك أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .

يتبين من خلال الجدول رقم (11) أن أغلبية المراجعين وبنسبة 83.1 % (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة يعتبر أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، بينما نجد أن نسبة 8.5 % (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق

بـــشدة) يرون أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت لا يعتبر أحد بنود التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية .

وبالنظـــر إلـــى الملحق رقم (2) نجد أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقـــرة بلغـــت 3.746 وهى تدل على الموقف الإيجابي للمراجعين المشاركين تجاه اعتـــبار تقديـــر العمر الإنتاجي للأصل الثابت بغرض حساب الاستهلاك أحد بنود التقديـــرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، في حين أن قيمة الانحراف المعـــياري لـــم تـــتعدى 0.60 ممـــا تشير إلى وجود اتفاق وانـــسجام بين المراجعين المـــشاركين حـــول اعتبار تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت أحد بنود التقديرات المحاسبية ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7462 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحـــسابي لهـــذا الـــسؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6418 ، بينما الحد الأعلى 0.8505 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

3- يعتبـــر مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .

يتبـــين مـــن خلال الجدول رقم (11) أن نسبة 82.3 % من المشاركين في الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يعتبر أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالـــية ، بينما نسبة 8.5 % من المشاركين (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافـــق بـــشدة) يعتقدون بان مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لا يعتبر أحد بنود التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، كما يتضح من خلال الملحق رقـــم (2) أن قيمة الوسط الحسابي بلغت 3.738 وهى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين فـــي الدراسة حول اعتبار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، بيـــنما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.60 مما تشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء المراجعين المشاركين حول اعتبار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، وما يؤكد هذا الاتفاق

والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7385 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6336 ، بينما الحد الأعلى 0.8433 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

4- يعتبر مخصص هبوط أسعار المخزون أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .

من خلال الجدول رقم (11) تبين أن نسبة 82.3 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن مخصص هبوط أسعار المخزون يعتبر أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية التاريخية ، بينما يتضح أن ما نسبته 6.9 % من المراجعين المشاركين (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) لا يعتبرون مخصص هبوط أسعار المخزون أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية التاريخية .

ويتضح من خلال الملحق رقم (2) أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.761 ، وهى كما تبدو فأنها تدل على الموقف الإيجابي بين المراجعين المشاركين تجاه اعتبار مخصص هبوط أسعار المخزون أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.58 مما تشير إلى وجود اتفاق وانسجام بين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7615 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6606 ، بينما الحد الأعلى 0.8624 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

خلاصة : ومما تقدم وفى إطار التعرف على وجهة نظر المراجعين المشاركين في الدراسة حول ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية ، تبين أن غالبية المراجعين المشاركين في الدراسة أشاروا إلى أن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية داخل بنود القوائم المالية التاريخية ،

وهـذا يعتبـر مؤشـراً علـى أهمـية مراجعتها ، وما يؤكد ذلك هو نتائج إجابات المـراجعين المـشاركين الـواردة فـي الملحق رقم (3) حيث بلغت قيمة الوسط الحـسابي لمجمـوع الفقـرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى 3.755 ، بينما لم تتعدى قيمة الانحراف المعياري 0.53 ، في الملحق نفسه .

جدول رقم (11)

ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية

من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية .

م	البيان	مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة										مراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية										الإجمالي									
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	س1	-	-	59	85.5	4	5.8	5	7.2	1	1.4	-	-	53	86.9	4	6.6	4	6.6	-	-	-	-	112	86.2	8	6.2	9	6.9	1	0.8
2	س2	-	-	56	81.2	6	8.7	7	10.1	-	-	-	-	52	85.2	5	8.2	4	6.6	-	-	-	-	108	83.1	13	8.5	11	8.5	-	-
3	س3	-	-	56	81.2	6	8.7	7	10.1	-	-	-	-	51	83.6	6	9.8	4	6.6	-	-	-	-	107	82.3	12	9.2	11	8.5	-	-
4	س4	-	-	55	79.7	8	11.6	6	8.7	-	-	1	1.6	51	83.6	6	9.8	3	4.9	-	-	1	0.8	106	81.5	14	10.8	9	6.9	-	-

3- 2- 8- 2- 2 مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

لتحليل واختبار بيانات الفرضية الفرعية الثانية تم تحليل البيانات المتحصل عليها من صحيفة الاستبيان والمتعلقة بمدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وذلك على النحو الآتي :

1- تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية على أساس التخمين الشخصي .

من خلال الجدول رقم (12) يتضح أن ما نسبته 82.3 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية تبنى على أساس التقدير الشخصي من جانب إدارة المنشأة ، وهذا يعتبر مؤشراً على زيادة احتمال تعرض تلك التقديرات للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، بينما نسبة 4.6 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن بنود التقديرات المحاسبية لا تبنى على أساس التقدير الشخصي من جانب إدارة المنشأة .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة تساوى 3.800 ، مما تشير إلى الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه إعداد بنود التقديرات المحاسبية على أساس التقدير الشخصي من جانب إدارة المنشأة ، في حين أن قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.62 ، وهى تدل على الانسجام بين المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8000 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6911 ، بينما الحد الأعلى 0.9089 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

2- عادة ما يتم إعداد بنود التقديرات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً .

من خلال الجدول رقم (12) يتضح بأن نسبة 93.9 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن بنود التقديرات المحاسبية يتم إعدادها في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي

وقعـــت أو تلـــك المنتظر وقوعها مستقبلاً ، في حين أن نسبة 3.9 % منهم (وهو مجمـــوع نـــسبة غيـــر موافـــق وغير موافق بشدة) يعتقدون بأن بنود التقديرات المحاسبية لا يتم إعدادها في ظل ظروف عدم التأكد .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.876 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه إعـــداد بنود التقديرات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعـــت أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً ، في حين أن قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.57 ، وهي تشير إلى وجود اتفاق وانسجام بين المراجعين المشاركين حول هـــذه الفقـــرة ، ومـــا يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا الـــسؤال تبلغ 0.8769 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7779 ، بينما الحد الأعلى 0.9760 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

3- تعتبـــر نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية .

مـــن خلال الجدول رقم (12) يتبين بأن ما نسبته 91.6 % من المراجعين المـــشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية ، في حين ما نسبته 6.2 % من المراجعين المشاركين (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يعتقدون بأن نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية لا تعتبر أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتبين بأن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.830 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه اعتبار أن نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة من نظم الرقابة علـــى باقـــي بنود القوائم المالية ، فـــي حين أن قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.63 ، مما تدل على وجود اتفاق وانسجام في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقـــرة ، ومـــا يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال

تـبلغ 0.8308 وهـي تقـع داخـل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7203 ، بينما الحد الأعلى 0.9412 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

4- الإدارة هـي التي تملك الحق في إعداد بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

مـن خلال الجدول رقم (12) يتبين بأن ما نسبته 86.1 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن الإدارة هـي التي تملك الحق في إعداد بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، وهذا يعتبر مؤشراً على زيادة احتمال استغلال الإدارة لهذا الحق في إعداد تقديرات لا تـتفق مـع وقائـع الأمور ، أي بمعنى أن الإدارة قد تستغل حرية إعدادها لتلك التقديـرات في إظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال للمنشأة بشكل مخالف للحقيقة ، ممـا يبـين أهمية استخدام إجراءات مناسبة لتقييم مدى معقوليتها ، في حين أن ما نـسبته 9.2 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن الإدارة ليس لديها الحق في إعداد بنود التقديرات المحاسبية الموجودة ضمن بنود القوائم المالية .

وبالنظـر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.792 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه اعتـبار أن الإدارة هي التي تملك الحق في إعداد بنود التقديرات المحاسبية ، بينما يتـضح أن قيمة الانحراف المعياري لهذه الفقرة لم تتجاوز 0.63 ، وهي تشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7923 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6828 ، بينما الحد الأعلى 0.9018 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

5- الإدارة قد تستخدم بنود التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب في نتائج الأعمال وإدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة .

يتبين من خلال الجدول رقم (12) أن نسبة 73.1 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأن إدارة المنشأة قد تستخدم بنود التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب في نتائج الأعمال وإدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة ، في حين أن ما نسبته 6.2 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون بأن الإدارة لا تستخدم بنود التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب في نتائج الأعمال وإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتبين بأن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.669 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي للمراجعين المشاركين تجاه إستخدام الإدارة لبنود التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب في نتائج الأعمال وإدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.58 ، مما تشير إلى وجود اتفاق في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.6692 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.5670 ، بينما الحد الأعلى 0.7715 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

6- نادراً ما تقوم إدارة المنشأة بإستخدام وسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

يتبين من خلال الجدول رقم (12) أن ما نسبته 81.6 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأنه من النادر أن تقوم الإدارة بإستخدام وسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد التقديرات المحاسبية ، في حين أن ما نسبته 10 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن الإدارة تستخدم وسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد بنود التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.723 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه عدم إستخدام الإدارة لوسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد

التقديـــرات المحاسبية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.64 ، مما تشير إلـــى وجـــود اتفاق في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفـــاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7231 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6108 ، بينما الحد الأعلى 0.8354 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

خلاصـــة : مـــن خلال تحليل نتائج إجابات المراجعين المشاركين في الدراسة عن الأســـئلة المـــتعلقة بمـــدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهـــرية ، أتـــضح أن غالبية المراجعين المشاركين في الدراسة يرون بأن بنود التقديـــرات المحاســـبية عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وما يؤكد ذلك هو قيمة الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية ، والواردة فـــي الملحق رقم (3) والتي بلغت 3.782 ، في حين أن قيمة الانحراف المعياري الـــواردة فـــي الملحـــق نفـــسه لم تتعدى 0.36 ، مما تشير إلى عدم تشتت آراء المـــراجعين المـــشاركين بخـــصوص تعـــرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

ويتـــضح مـــن ذلك أن على المراجعين إستخدام أساليب علمية تمتاز بالكفاءة والفعالـــية فـــي تحديـــد مـــواطن الأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وهو ما يتحقق بالاعتماد على الإجراءات التحليلية .

جدول رقم (12)

مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية

للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

م	البيان	مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة										مراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية										الإجمالي									
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	س1	2	2.9	53	76.8	12	17.4	1	1.4	1	1.4	3	4.9	49	80.3	5	8.2	3	4.9	1	1.4	5	3.8	102	78.5	17	13.1	4	3.1	2	1.5
2	س2	-	-	66	95.7	1	1.4	-	-	2	2.9	1	1.6	55	90.2	2	3.3	1	1.6	2	3.3	1	0.8	121	93.1	3	2.3	1	0.8	4	3.1
3	س3	1	1.4	62	89.9	2	2.9	1	1.4	3	4.3	1	1.6	56	91.8	1	1.6	-	-	1	1.6	1	0.8	118	90.8	3	2.3	4	3.1	4	3.1
4	س4	2	2.9	58	84.1	3	4.3	6	8.7	-	-	1	1.6	51	83.6	3	4.9	6	9.8	-	-	3	2.3	109	83.8	6	4.6	12	9.2	-	-
5	س5	-	-	49	71.0	15	21.7	5	7.2	-	-	-	-	46	75.4	12	19.7	3	4.9	-	-	-	-	95	73.1	27	20.8	8	6.2	-	-
6	س6	1	1.4	55	79.7	7	10.1	6	8.7	-	-	-	-	50	82	4	6.6	7	11.5	-	-	1	0.8	105	80.8	11	8.5	13	10	-	-

3- 2- 8- 2- 3 مدى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

لتحليل واختبار بيانات الفرضية الفرعية الثالثة تم تحليل البيانات المتحصل عليها من صحيفة الاستبيان ، والمتعلقة بوجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ، وذلك على النحو الآتي :

1-عند قيام المراجع باستخدام إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية فإنه لا يحصل على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية تلك التقديرات .

يتبين من خلال الجدول رقم (13) أن ما نسبته 82.3 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأنه لا يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية بنود التقديرات المحاسبية عند استخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلك التقديرات ، في حين أن نسبة 4.6 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون بأن المراجع يحصل على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية بنود التقديرات المحاسبية عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلك التقديرات .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.807 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه عدم حصول المراجع على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلك التقديرات ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.55 ، مما تشير إلى وجود اتفاق في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8077 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث

يـــبلغ الحـــد الأدنـــى لفترة الثقة 0.7108 ، بينما الحد الأعلى 0.9046 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

2- عـــند قيام المراجع بإستخدام إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المـــنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية فإنه لا يحصل على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

يتبـــين مـــن خلال الجدول رقم (13) أن ما نسبته 80.8% من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون بأنه لا يحصل المراجع على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولية بنود التقديرات المحاسبية عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلـــك التقديـــرات ، في حين أن نسبة 10% منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغيـــر موافق بشدة) يرون بأن المراجع يحصل على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولـــية بـــنود التقديرات المحاسبية عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلك التقديرات .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.715 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين تجاه عدم حصول المراجع على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة تلـــك التقديـــرات ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.64 ، مما تشير إلى وجود اتفاق في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانـــسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7154 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ؛ حيث يـــبلغ الحـــد الأدنـــى لفترة الثقة 0.6026 ، بينما الحد الأعلى 0.8281 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

3- تعـــتمد إجـــراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة .

يتبين من خلال الجدول رقم (13) أن ما نسبته 83.9 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية تعتمد على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة ، في حين أن ما نسبته 6.1% منهم(وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية لا تعتمد على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.769 ، وهى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين نحو اعتماد إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.61 ، مما تشير إلى وجود اتفاق في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7692 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6622 ، بينما الحد الأعلى 0.8763 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

4- عند مراجعة التقديرات المحاسبية فإني لا أعتمد على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية .

يتبين من خلال الجدول رقم (13) أن ما نسبته 83.1 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) لا يعتمدون على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية عند مراجعة تلك التقديرات ، ويفسر الباحث عدم اعتماد المراجعين على إجراءات المراجعة الواردة في تلك الإصدارات بأنه يرجع إلى عدم كفاءة وفعالية تلك الإجراءات في توفير أدلة إثبات يستطيع من خلالها المراجع إبداء رأيه بشكل موضوعي عن مدى معقولية تلك التقديرات ، خصوصاً وانه مسئول عن تقييم مدى معقوليتها ، في حين أن ما نسبته 7.7 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق

وغيـــر موافـــق بـــشدة) يعتمدون على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية عند مراجعة تلك التقديرات .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.792 ، وهى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين نحو عـــدم اعـــتمادهم على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمـــراجعة التقديـــرات المحاسبية عند مراجعة تلك التقديرات ، بينما قيمة الانحراف المعـــياري لـــم تـــتعدى 0.66 ، ممـــا تـــشير إلى وجود اتفاق في آراء المراجعين المـــشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد هذا الاتفاق والانسجام هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7923 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كـــل مفـــردة والمتوســـط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6766 ، بينما الحد الأعلى 0.9081 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

خلاصـــة : وفى إطار التعرف على مدى كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة الواردة فـــي الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ، تبين من خلال إجابات المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة أن هناك شبه إجماع على عدم كفاءة وفعالية إجراءات المـــراجعة الـــواردة في الإصدارات المهنية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مـــدى معقولية تلك التقديرات . وهذا ما تؤكده نتائج إجابات المراجعين المشاركين الـــواردة في الملحق رقم (3) ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة 3.771 ، وهذا يعتبر مؤشراً على ضرورة البحث عـــن إجراءات مراجعة مناسبة لتقييم مدى معقولية تلك التقديرات ، خصوصاً وأن بنود التقديرات المحاسبية معرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وذلك حسب ما ورد فـــي ردود الـــسادة المـــراجعين المشاركين حول مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

جدول رقم (13)

مدى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية

في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

م	البيان	مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة										مراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية										الإجمالي									
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	س1	3	4.3	52	75.4	10	14.5	4	5.8	-	-	1	1.6	51	83.6	7	11.5	2	3.3	-	-	4	3.1	103	79.2	17	13.1	6	4.6	-	-
2	س2	1	1.4	53	76.8	7	10.1	8	11.6	-	-	-	-	51	83.6	5	8.2	5	8.2	-	-	1	0.8	104	80	12	9.2	13	10	-	-
3	س3	1	1.4	57	82.6	6	8.7	4	5.8	1	1.4	-	-	51	83.6	7	11.5	2	3.3	1	1.6	1	0.8	108	83.1	13	10	6	4.6	2	1.5
4	س4	4	5.8	54	78.3	6	8.7	5	7.2	-	-	2	3.3	48	78.7	6	9.8	4	6.6	1	1.6	6	4.6	102	78.5	12	9.2	9	6.9	1	0.8

3- 2- 8- 2- 4 أثـر إسـتخدام الإجـراءات التحليلـية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

لتحليل واختبار بيانات الفرضية الفرعية الرابعة تم تحليل البيانات المتحصل عليها من صحيفة الاستبيان ، والمتعلقة بأثر إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات ، وذلك على النحو الآتي :

1- يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 76.2 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 7.7 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.684 ، وهى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخصوص أن إستخداميم للإجراءات التحليلية يساعدهم على فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.61 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في أراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.6846 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.5787 ، بينما الحد الأعلى 0.7905 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

2- يـــؤدى إســـتخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تقييم مدى قدرة المنـــشأة علـــى الاســـتمرار كمـــشروع مستمر عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبـــين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 85.4 % من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إســـتخدام الإجـــراءات التحليلـــية يساعد المراجع في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 6.9 % منهم (وهـــو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغـــت 3.815 ، وهـــى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخـــصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في تقييم مدى قدرة المنشأة علـــى الاستمرار كمشروع مستمر أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقـــوائم المالـــية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.66 ، مما تـــشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يـــؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8154 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6995 ، بينما الحد الأعلى 0.9313 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

3- يـــؤدى إســـتخدام الإجـــراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في التعرف على مجـــالات الأخطـــاء المحتملة في القوائم المالية عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبـــين مـــن خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 84.6% من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إســـتخدام الإجـــراءات التحليلية يساعد المراجع في التعرف على مجالات الأخطاء

المحتملة في القوائم المالية عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 4.6 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.823 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.61 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8231 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7162 ، بينما الحد الأعلى 0.9299 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

4- يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تخفيض حجم اختبارات التفاصيل عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 88.5 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض حجم اختبارات التفاصيل عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 7.7 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في تخفيض حجم اختبارات التفاصيل عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.853 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في تخفيض حجم اختبارات

التفاصيل أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.64 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8538 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7413 ، بينما الحد الأعلى 0.9663 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

5- يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 80.8 % من المراجعين المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 7.7 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.753 ، وهى تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.65 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7538 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6394 ، بينما الحد الأعلى 0.8683 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

6- يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبـــين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 81.6 % من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 3.8 % مـــنهم (وهـــو مجمـــوع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجـــراءات التحليلـــية لا يـــساعد المراجع في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت 3.838 ، وهي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.58 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8385 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7376 ، بينما الحد الأعلى 0.9394 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

7- يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تعزيز النتائج التي يـــتم الحصول عليها بإستخدام إجراءات المراجعة الأخرى عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبـــين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 84.6 % من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إســـتخدام الإجـــراءات التحليلية يساعد المراجع في تعزيز النتائج التي يتم الحصول علـــيها باســـتخدام إجراءات المراجعة الأخرى عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، في حين أن نسبة 7.7 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافـــق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في تعزيز

النـــتائج التـــي يتم الحصول عليها بإستخدام إجراءات المراجعة الأخرى عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغـــت 3.769 ، وهـــي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخـــصوص أن إستخدامهم للإجراءات التحليلية يساعدهم في تعزيز النتائج التي يتم الحـــصول علـــيها بإستخدام إجراءات المراجعة الأخرى أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديـــرات المحاســـبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تـــتعدى 0.65 ، ممـــا تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حـــول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.7692 وهي تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحـــسابي لهـــذا الـــسؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.6558 ، بينما الحد الأعلى 0.8826 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

8- يـــؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تخفيض مخاطر الاكتشاف عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .

يتبـــين من خلال الجدول رقم (14) أن ما نسبته 85.4 % من المراجعين المـــشاركين فـــي الدراســـة (وهـــو مجموع نسبة موافق وموافق بشدة) يرون أن إســـتخدام الإجـــراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض مخاطر الاكتشاف عند تقيـــيمه لمـــدى معقولية التقديرات المحاسبية ، وهذا يعتبر أيضاً مؤشراً على زيادة إدراك المـــراجعين المـــشاركين لماهية مخاطر الاكتشاف التي يتعرض لها المراجع عـــند إســـتخدامه لأســـلوب العينات في المراجعة ، في حين أن نسبة 6.2 % منهم (وهو مجموع نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية لا يساعد المراجع في تخفيض مخاطر الاكتشاف عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

وبالنظـــر إلى الملحق رقم (2) يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغـــت 3.861 ، وهـــي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين بخـــصوص أن إســـتخدامهم للإجـــراءات التحليلـــية يساعدهم في تخفيض مخاطر

الاكتشاف أثناء تقييمهم لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، بينما قيمة الانحراف المعياري لم تتعدى 0.61 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المراجعين المشاركين حول هذه الفقرة ، وما يؤكد عدم التشتت هو أن قيمة متوسط الفروق لهذا السؤال تبلغ 0.8615 وهى تقع داخل حدود فترة الثقة للفروق بين قيمة كل مفردة والمتوسط الحسابي لهذا السؤال ، حيث يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة 0.7540 ، بينما الحد الأعلى 0.9690 وذلك عند مستوى ثقة 95 % .

خلاصة : وفى إطار التعرف على أثر إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات ، تبين من خلال إجابات المراجعين المشاركين أن الإجراءات التحليلية عند استخدامها في مراجعة بنود التقديرات المحاسبية فإنها تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات ، وذلك لكونها تساعد في : فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة ، تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، تحديد مجالات الأخطاء المحتملة ، تخفيض حجم اختبارات التفاصيل ، تخفيض التكلفة اللازمة لإنجاز عملية المراجعة ، تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة ، تعزيز نتائج إجراءات المراجعة الأخرى ، تخفيض مخاطر الاكتشاف . وما يؤكد ذلك هو قيمة الوسط الحسابي لإجمالي فقرات صحيفة الاستبيان المتعلقة بأثر إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات حيث بلغت 3.800 ، وذلك كما يوضحها الملحق رقم (3) ، بينما نجد أن قيمة الانحراف المعياري في الملحق رقم (3) لم تتجاوز 0.42 ، مما تشير إلى عدم وجود تشتت في آراء المشاركين حول مساهمة الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

جدول رقم (١٩)

أثر استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية

على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

م	البيان	مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة										مراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية										الإجمالي									
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	من1	–	–	52	75.4	11	15.9	6	8.7	–	–	–	–	47	77	10	16.4	4	6.6	–	–	–	–	99	76.2	21	16.2	10	7.7	–	–
2	من2	3	4.3	55	79.7	6	8.7	5	7.2	–	–	–	–	50	82	4	6.6	2	3.3	3	4.9	6	4.6	105	80.8	10	7.7	7	5.4	2	1.5
3	من3	2	2.9	56	81.2	8	11.6	2	2.9	1	1.4	1	1.6	49	80.3	6	9.8	2	3.3	3	4.9	5	3.8	105	80.8	14	10.8	4	3.1	2	1.5
4	من4	5	7.2	55	79.7	3	4.3	6	8.7	–	–	1	1.6	53	86.9	2	3.3	2	3.3	3	4.9	7	5.4	108	83.1	5	3.8	9	6.9	1	0.8
5	من5	4	5.8	52	75.4	8	11.6	4	5.8	1	1.4	–	–	49	80.3	7	11.5	5	8.2	–	–	4	3.1	101	77.7	15	11.5	9	6.9	1	0.8
6	من6	4	5.8	51	73.9	10	14.5	4	5.8	–	–	1	1.6	47	77	9	14.8	1	1.6	4	6.6	8	6.2	98	75.4	19	14.6	5	3.8	–	–
7	من7	2	2.9	56	81.2	6	8.7	4	5.8	1	1.4	1	1.6	52	85.2	4	6.6	4	6.6	–	–	2	1.5	108	83.1	10	7.7	8	6.2	2	1.5
8	من8	5	7.2	53	76.8	6	8.7	5	7.2	–	–	3	4.9	49	80.3	5	8.2	3	4.9	4	6.6	9	6.9	102	78.5	11	8.5	8	6.2	–	–

3- 3 التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات .

مـــن خـــلال التحلـــيل الوصفي الوارد في الجزء السابق من هذا الفصل تم التوصـــل إلـــى نـــتائج مبدئية حول أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديـــرات المحاســـبية ، إلا أن تعميم النتائج لا يتأتى إلا بعد التحقق فيما إذا كانت اتجاهات المشاركين حول فرضيات الدراسة ذات دلالة إحصائية من عدمه .

لذا فان هذا الجزء يتناول اختبار فرضيات الدراسة إحصائياً بإستخدام اختبار (t) الإحصائي وذلك على النحو التالي :

3- 3- 1 اختبار فرضيات الدراسة بإستخدام اختبار (t) الإحصائي .

تـــم إستخدام الاختبار الإحصائي (t) لتعزيز نتائج التحليل الوصفي المتعلق بأهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

ولاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو الآتي :

الفرضية الصفرية " H0 " وتنص بأن الإجراءات التحليلية لا تعتبر ذات أهمية عند إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

الفرضـــية الـــبديلة " H1 " وتـــنص بأن الإجراءات التحليلية تعتبر ذات أهمية عند إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية .

وقـــد تم اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة عـــن طريق الفرضيات الفرعية الآتية :

3- 3- 1- 1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى .

وتـــنص بـــأن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

ولغـــرض اختـــبارها مـــن الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو الآتي :

الفرضية الصفرية " H0 " وتنص بأن بنود التقديرات المحاسبية لا تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

الفرضية البديلة " H1 " وتنص بأن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

وبالنظـــر إلـــى الملحـــق رقم (3) يتبين أن قيمة (t) المحسوبة تساوى 16.023 ، وهى اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى 1.645 ، كما أن قيمة (p) تـــساوى 0.000 ، وهى اقل من مستوى المعنوية (α) " الحد الفاصل بين الرفض وعدم الرفض " والتي تساوى 0.05 ، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية، وتقـــبل الفرضـــية البديلة المتمثلة في أن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية عند إعداد القوائم المالية .

3- 3- 1- 2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية .

وتـــنص بـــأن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

ولغـــرض اختـــبارها مـــن الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو الآتي :

الفرضـــية الصفرية " H0 " وتنص بأن بنود التقديرات المحاسبية لا تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

الفرضـــية الـــبديلة " H1 " وتـــنص بـــأن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

وبالنظـــر إلـــى الملحـــق رقم (3) يتبين أن قيمة (t) المحسوبة تساوى 24.139 ، وهى اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى 1.645 ، كما أن قيمة (p) تـــساوى 0.000 ، وهى اقل من مستوى المعنوية (α) " الحد الفاصل بين الرفض وعدم الرفض " والتي تساوى 0.05 ، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية ، وتقـــبل الفرضـــية الـــبديلة المتمثلة في أن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

3- 3- 1- 3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة .

وتـــنص بأنـــه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنـية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

ولغـــرض اختـــبارها مـــن الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو الآتي :

الفرضـــية الـــصفرية " H0 " وتـــنص بأنه لا يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

الفرضية البديلة " H1 " وتنص بأنه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

وبالنظـــر إلـــى الملحـــق رقم (3) يتبين أن قيمة (t) المحسوبة تساوى 19.726 ، وهى اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى 1.645 ، كما أن قيمة (p) تـــساوى 0.000 ، وهى اقل من مستوى المعنوية (α) " الحد الفاصل بين الرفض وعدم الرفض " والتي تساوى 0.05 ، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية ، وتقـــبل الفرضية البديلة المتمثلة في انه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة فـــي الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

3- 3- 1- 4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة .

وتـــنص بـــأن إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

ولغـــرض اختـــبارها مـــن الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو الآتي :

الفرضـــية الصفرية " H0 " وتنـــص بأن إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديـــرات المحاســـبية لا يـــساهم فـــي تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

الفرضـــية الـــبديلة " H1 " وتـــنص بأن إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات.

وبالنظـــر إلـــى الملحـــق رقم (3) يتبين أن قيمة (t) المحسوبة تساوى 21.491 ، وهى اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى 1.645 ، كما أن قيمة (p) تـــساوى 0.000 ، وهى اقل من مستوى المعنوية (α) " الحد الفاصل بين الرفض وعدم الرفض " والتي تساوى 0.05 ، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية ، وتقـــبل الفرضـــية البديلة المتمثلة في أن إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديـــرات المحاســـبية يـــساهم فـــي تحقـــيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

خلاصة : ويظهر مما سبق ذكره أن جميع الفرضيات الفرعية البديلة قد تم قبولها ، وبالتالـــي فـــإن ذلك يشير إلى أن الفرضية الرئيسية والتي تنص بأن (الإجراءات التحليلـــية تعتبر ذات أهمية عند إستخدامها في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية) تعتبر مقبولة .

الفصل الرابع

النتائج المستخلصة والتوصيات المقترحة

يتـناول هذا الفصل النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة كما يشتمل على مقترحات وتوصيات الباحث التي يأمل أن تساهم في النهوض بمهنة المراجعة.

4-1 النتائج الرئيسية والفرعية للدراسة .

يتناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة وذلك من خـلال الجانـب النظـري ، والتحلـيل الوصفي والاختبارات الإحصائية للإجابات المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة .

4-1-1 نتائج الجانب النظري :

تـناول الجانب النظري للدراسة مدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية ، وقد تبين من الدراسة ما يأتي :

1- إن بنود التقديرات المحاسبية تعتبر جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية .

2- بينت الدراسات السابقة أن بنود التقديرات المحاسبية من أكثر بنود القوائم المالية عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

3- بيـنت الدراسـات السابقة أن هناك قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

4- بيـنت الدراسات السابقة مدى ملائمة الإجراءات التحليلية في الحكم على مدى معقولية التقديرات المحاسبية .

5- إن هناك تأكيد من قبل الدراسات الأكاديمية تجاه إستخدام المراجعة التحليلية من قـبل المـراجعين بشكل منتظم ، وإنها فعالة في كشف الأخطاء حيث أن أكثر من نصف الأخطاء تقريباً يكتشف بإستخدام الإجراءات التحليلية .

4-1-2 نتائج الجانب العملي :

1- تبين من الدراسة بأن بنود التقديرات المحاسبية لها أهمية نسبية عند إعداد القوائم المالية ، وهذا يبدو واضحاً من خلال النتائج الفرعية الآتية :

أ- إن معظـم المـراجعين المـشاركين يعتبرون أن بنود التقديرات المحاسبية جزء أساسـي من عملية إعداد القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.776 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ب- إن معظم المراجعين المشاركين يعتبرون تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.746 ، كما في الملحق رقم (2) .

ج- إن معظم المراجعين المشاركين يعتبرون مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.738 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

د- إن معظم المراجعين المشاركين يعتبرون مخصص هبوط أسعار المخزون أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.761 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

2- تبين من الدراسة أن بنود التقديرات المحاسبية عرضة للأخطاء والتحريفات الجوهرية ، وهذا يبدو واضحاً من خلال النتائج الفرعية الآتية :

أ- إن معظم المراجعين المشاركين في الدراسة يرون بأن إعداد بنود التقديرات المحاسبية يتم على أساس التخمين الشخصي من جانب إدارة المنشأة ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.800 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ب- إن معظم المراجعين المشاركين يرون بأن إعداد بنود التقديرات المحاسبية يتم في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث المنتظر وقوعها مستقبلاً ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.876 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ج- إن معظم المراجعين المشاركين في الدراسة يعتبرون أن نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.830 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

د- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن الإدارة هي التي تملك الحق في إعداد التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.792 ، وذلك كما في الملحق رقم (2).

هـ- إن معظم المراجعين المشاركين لديهم اعتقاد بأن الإدارة قد تستخدم التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب في نتائج الأعمال وإدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.669 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

و- إن معظم المراجعين المشاركين يرون بأنه نادراً ما تقوم إدارة المنشأة بإستخدام وسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.723 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

3- تبين من الدراسة أنه يوجد قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ، وهذا يبدو واضحاً من خلال النتائج الفرعية الآتية :

أ- إن معظم المراجعين المشاركين يرون بأن المراجع عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية لا يحصل على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية تلك التقديرات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.807 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ب- إن معظم المراجعين المشاركين يرون بأن المراجع عند إستخدامه لإجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية لا يحصل على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.715 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ج- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية تعتمد على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.769 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

د- إن معظم المراجعين المشاركين لا يعتمدون على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية عند تقييمهم لمدى معقولية تلك التقديرات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.792 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

4- تبين من الدراسة أن إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية سوف يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات ، وهذا يبدو واضحاً من خلال النتائج الفرعية الآتية :

أ- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.684 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ب- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.815 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ج- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.823 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

د- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض حجم اختبارات التفاصيل أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات

المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.853 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

هـ- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.753 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

و- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.838 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ز- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تعزيز النتائج التي يتم الحصول عليها بإستخدام إجراءات المراجعة الأخرى أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.769 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

ح- إن معظم المراجعين المشاركين يرون أن إستخدام الإجراءات التحليلية يساعد المراجع في تخفيض مخاطر الاكتشاف أثناء تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات المراجعين المشاركين لهذه الفقرة 3.861 ، وذلك كما تظهر في الملحق رقم (2) .

4-2 التوصيات المقترحة للدراسة .

في إطار تحقيق أهداف هذه الدراسة وبعد استعراض أهم النتائج التي تم التوصل إليها ، يبدو أنه لابد من تقديم التوصيات التالية والتي يأمل الباحث أن تساهم في تحسين عملية المراجعة بشكل عام ، ومراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التاريخية بشكل خاص .

وتتلخص هذه التوصيات في الآتي :

1- يجب أن يحظى موضوع مراجعة التقديرات المحاسبية باهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا لما لهذا من أثر على جودة القرارات الاقتصادية المختلفة .

2- يجب تكوين هيئة عليا لتنظيم المهنة في ليبيا مكونة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات الاقتصاد بالجامعات الليبية ، ومراجعي جهاز الرقابة المالية والفنية ، ومراجعي مكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة ، تختص هذه الهيئة بإصدار معايير المراجعة ، وخاصة المعايير المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية والتي تتلاءم مع البيئة الليبية .

3- يوصي الباحث بضرورة إستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة بصفة عامة ، وفي مراجعة التقديرات المحاسبية بصفة خاصة ، وذلك لما تمتاز به تلك الإجراءات من كفاءة وفعالية تساعد المراجع في الوصول إلى رأيه بشكل موضوعي .

4- يوصي الباحث بضرورة عقد الهيئات العلمية كالنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين ندوات ودورات تدريبية لتدريب المراجعين على إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية .

5- يوصي الباحث بمحاولة إجراء دراسة تطبيقية لموضوع البحث على الشركات الصناعية في ليبيا ، وذلك نظراً لعدم تمكن الباحث من القيام بها بسبب عدم حصوله على البيانات اللازمة لذلك .

المراجع

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية .

أ-الكتب

1- إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة : دراسات معاصرة وحالات عملية ، الطبعة الثالثة ، بدون ناشر ، 1990 م .

2- أبـــو الفتوح على فضاله ، بحوث واجتهادات في الفقه المحاسبي ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1985 م .

3- إسماعيل العوامرى ، أسس علم الإحصاء ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، بدون سنة نشر .

4- أمين السيد احمد لطفي ، إرشادات المراجعة : إرشادات معايير العمل الميداني، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 م .

5- ---------- ، أســاليب المــراجعة لمراقبـــي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1992 م .

6- ---------- ، الــرأي المهنـــي للمـــراجع لمـــشاكل قياس الإيرادات والـــنفقات والأربـــاح وتـــوزيعاتها فـــي ضوء المعايير المحاسبية ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2002 م .

7- ---------- ، المراجعة المتقدمة ، مكتبة شادي ، القاهرة ،1991 م .

8- ---------- ، المراجعة في ظل عالم متغير ، دار الكتب ، القاهرة ، 2002 م .

9- ---------- ، مـــراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2004 م .

10- ---------- ، مـــشاكل القـــياس والـــتقويم المحاسبي ودور إجراءات مـــراقب الحـــسابات وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية ، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة ، 1998 م .

11- ---------- ، معاييـــر المـــراجعة المهنـــية للرقابة على جودة أداء مراقب الحسابات ، بدون ناشر ، بدون سنة نشر .

12- ---------- ، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2003-2004 م .

13- دونالد كسو ، جيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الثاني ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1999 م .

14- رضاء عبد الله أبو سريع ، تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS ، دار الفكر للنشر ، عمان ، 2004 م .

15- زين العابدين فارس ، يسرى أمين سامي ، دراسات في المراجعة ، بدون بيانات نشر .

16- سامي مسعود ، أحمد شكرى الريماوى ، مقدمة فى علم الاحصاء الوصفى والتحليلي ، دار حنين للنشر ، عمان ، 1997 .

17- سامي معروف عبد الرحيم ، مشاكل تحليل الأنظمة المحاسبية ، دار المدينة ، الإسماعيلية ، 1999 م .

18- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية : أسس الأعداد والعرض والتحليل ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 م .

19- ---------- ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 م .

20- ---------- ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 م .

21- طارق عبد العظيم احمد ، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، بدون ناشر ، 2003 م .

22- عبد الرحمن محمود عليان ، محاسبة التكاليف : رقابة – اتخاذ قرارات ، بدون ناشر ، بدون سنة نشر .

23- عبد الفتاح محمد الصحن ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1986 م .

24- عبد القادر محمد عبد القادر ، الاقتصاد القياسي بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 م .

25- عصام الدين مصطفى محمود ، مختار إسماعيل أبو شعيشع ، أدوات التحليل المحاسبي لخدمة الإدارة ، دار المدينة ، الإسماعيلية ، 1998 م .

26- عمار الطيب كشرود ، البحث العلمي ومناهجه في العلوم الاجتماعية والسلوكية ، دار قباء للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2003 م .

27- كمال خليفة أبو زيد ، منصور احمد البديوى ، شريفة على حسن ، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 م .

28- لنكولن تشاو ، الإحصاء في الإدارة ، تعريب : عبد المرضى حامد عزام ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1996 م .

29- محمد سعيد صديق الشحات ، موضوعات في المراجعة ، مكتبة المدينة ، الزقازيق ، 1991 م .

30- محمد شهيب ، أدوات التحليل المالي ، بدون بيانات ناشر .

31- محمد صبحي أبو صالح ، عدنان محمد عوض ، مقدمة في الإحصاء ، مركز الكتب الأردني ، عمان ، 1996 م .

32- محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2002 م .

33- محمد عبد القادر دياب ، دراسات في المراجعة ، بدون ناشر ، 2003 م .

34- محمد عبد المنعم ، طلبة زين الدين ، الإحصاء المتقدم ، بدون ناشر ،2000م .

35- محمد محمود عبد المجيد ، سونيا اليأس جورجى ، المراجعة المتقدمة : الأساليب العلمية والإجراءات العملية ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1997 م .

36- محمد نصر الهوارى ، دراسات في المراجعة ، مكتبة قصر الزعفران ، القاهرة ، 1985 م .

37- محمد نصر الهوارى ، جورج دانيال غالى ، المراجعة دراسة علمية وتطبيقية متقدمة ، مكتبة قصر الزعفران ، القاهرة ، 1989 م .

38- محمد نصر الهوارى ، محمد توفيق محمد ، أصول المراجعة والرقابة الداخلية : الإطار العلمي والممارسة العملية ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1999 م .

39- محمـــود الســـيد الناغى ، المراجعة إطار النظرية والممارسة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، الطبعة الثانية ، 1992 م .

40- ---------- ، دراســـات فـــي المعاييـــر الدولية للمراجعة : تحليل وإطار التطبيق ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، الطبعة الأولى ، 2000 م .

41- محمـــود محمد عبد السلام البيومى ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 2003 م .

42- منصور احمد البديوى ، شحاته السيد شحاته ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، فبراير ، 2002 م .

43- هـــشام أحمـــد حسبو ، النسب المالية للإدارة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1994 م .

44- ---------- ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1979 م .

45- ولـــيم توماس ، أمر سول هنكى ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة : كمال الدين سعيد ، احمد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1989 م .

46- يوســـف محمـــد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000 م .

ب- الدوريات

1- إبـــراهيم طه عبد الوهاب ، مصادر البيانات في المراجعة وامكانية الحكم عليها بإستخدام التحليل الإحصائي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 1983 م .

2- إبـــراهيم عـــثمان شـــاهين ، الاتجاهـــات الحديثة للاستعراض التحليلي ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، السنة السابعة عشر ، العدد الأول ، يناير ، 1988 م .

3- احمد علي غازي ، قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني عشر ، العدد الخامس ، 1988 م .

4- أحمد محمد عبد الرءوف فايد ، إستخدام نموذج المعاينة تكاملية الأهداف في مراجعة الحسابات والتحكم في أخطارها ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1993 م .

5- ---------- ،منهج مقترح لرفع أداء المراجع الخارجي للاستعراض التحليلي في المراجعة بإستخدام نموذج X-11 ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثاني ، 1994 م .

6- ---------- ، نحو إطار علمي للمحاسبة على النطاق الدولي، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد السادس ، 1990 م .

7- أحمد محمد موسى ، سمير بياوى فهمي ، مشاكل وحدود إستخدام النسب في تقييم الأداء ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، مايو، 1978 م .

8- احمد محمود يوسف ، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد العاشر ، 1999 م .

9- الشحات محمد عطوه ، تحليل للاتجاهات الحديثة في مراجعة التقديرات المحاسبية بالتطبيق على شركات التأمين ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1994 م .

10- بدر نبيه أرسانيوس ، تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الأول ، 1999 م .

11- جـورج دانيال غالى ، دراسة انتقادية لدور أساليب الفحص التحليلي في زيادة فعالـية المـراجعة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 1989 م .

12- جـلال الـشافعي ، أساليب التحليل الكمي كأداة من أدوات المراجعة ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، السنة الثالثة ، العدد الثالث ، 1981 م .

13- جـلال مطـاوع إبـراهيم ، إسـتخدام نظرية المباريات في التخطيط لعملية المـراجعة وتقييم أخطارها ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، العدد الأول ، 1987 م .

14- حامـد طلـبة محمد ، الإطار العام لمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات التنبؤية بالقوائم المالية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، 1984 م .

15- حلمـي عـبد الفتاح البشبشى ، مشاكل تطبيق أسلوب العينات الإحصائية في المـراجعة وأسـاليب علاجها ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1986 م .

16- زكـريا محمـد الـصادق ، إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الفحص الضريبي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الخامس ، 1986 م .

17- شـعبان يوسـف مـبارز ، الفحـص التحليلي وإستخدامه في مراجعة البنوك الإسلامية ، مجلة العلوم الإدارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، فرع بنى سويف ، العدد الثالث ، 1992 م .

18- طارق عبد العظيم احمد ، تحليل مقارن لنماذج أداء المراجعة التحليلية، المجلة المـصرية للدراسـات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث ، 1990 م .

19- ---------- ، مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية : دراسة تطبيقـية علـى شـركة النصر للأغذية المحفوظة قها ، المجلة المصرية للدراسات

التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، 1991 م .

20- طـــلال أبو غزالة ، مداخل وأساليب التحليل المالي للبيانات المالية المنشورة ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، عمان ، أبريل ، 1991 م .

21- عارف عبد الله عبد الكريم ، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على ســلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في مصر ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2003 م .

22- عــباس احمــد رضوان ، المنهج العلمي لقياس الأهمية النسبية للأخطاء التي تحــتوى عليها القوائم المالية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد السابع ، العدد الثالث ، 1983 م .

23- ---------- ، دور إجــراءات الفحــص التحليلــي في زيادة كفاءة وفاعلــية عملــية المــراجعة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، 1990 م .

24- ---------- ، نمــوذج مقتــرح لتوســيع خدمات عملية المراجعة ، المجلــة المــصرية للدراســات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، 1987 م .

25- عبــيد ســعيد المطيرى ، عارف عبد الله عبد الكريم ، تقدير خطر المراجعة المــلازم فــي شــركات الــتجارة الإلكترونية ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، المجلد السادس ، العدد الأول ، مارس ، 2002 م .

26- علــى الــسعيد سنون ، مدى إستعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المــراجعة التحليلــية ، مجلــة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة الرابعة ، العدد الثاني ، أبريل ، 1992 م .

27- علــى ســيد عــثمان ، الإطار العام لإجراءات مراجعة القوائم المالية الفترية الفعلــية والتقديرية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلــية التجارة ، جامــعة عين شمس ، 2002 م .

28- ماجـد محمـد الفرا ، السلوك الإداري الإستراتيجي عند المدير الفلسطيني : دراسـة تطبيقـية على مصانع البلاستيك والأحذية في قطاع غزة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتامـين ، كلـية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد التاسع والخمسون ، 2002 م .

29- محمـد بهـاء الدين إبراهيم احمد ، أثر استخدام أساليب تحليل الاتجاه على مـستوى أداء المـراجع الخارجي ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، يناير ، 1993 م .

30- ---------- ، إستخدام النماذج الكمية المتقدمة في ترشيد اختـبارات معقولية الأرصدة لتدعيم رأى المراجع الخارجي مع التطبيق على قطاع الفـنادق ، مجلـة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة التاسعة عشر ، العدد الثاني ، 1999 م .

31- محمد عبد الرحمن العايدى ، إطار مقترح لقياس أخطار المراجعة الاختبارية للعيـنات الإحصائية ، مجلة المال والتجارة ، نادى التجارة ، القاهرة ، أغسطس ، 1984 م .

32- ---------- ، نمـوذج مقترح لنظرية المباريات كأداة لتخطيط المراجعة وتقييم أخطارها ، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والثلاثون ، 1988 م .

33- محمـد عـبد الفتاح محمد ، الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثـره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، السنة الخامسة ، 2001 م .

34- محمـد قاسم شلتوت ، إستخدام تحليل الارتداد في إجراءات الدراسة التحليلية لتخطيط عملية المراجعة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثاني ، 1993 م .

35- محمـود حـسنين البدوي ، الاستعراض التحليلي ودوره في معالجة الأخطار الناشئة عن المراجعة الاختبارية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 1990 م .

36- معوض حسين حسنين ، محمد غازي صابر إبراهيم ، دراسة تحليلية للمخصصات الفنية وتأثيرها على الأطراف ذات العلاقة بشركات التأمين الكويتية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني ، 1999 م .

37- نجيب الجندي ، تحديد حجم عينات المراجعة بإستخدام نظرية القرارات ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث ، 1982 م .

38- ---------- ، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، العدد الرابع والخمسون ، يونيه ، 1987 م .

ج- الرسائل العلمية

1- امباركة سالم مفتاح العمارى ، فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا أسبابها والأسلوب المقترح لتضييقها : دراسة نظرية تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 2003 م .

2- جمعة محمد محمد علي ، دراسة مقارنة لكفاءة وفعالية نماذج التنبؤ ونماذج فحص الانحرافات لأغراض المراجعة التحليلية ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، فرع بني سويف ، 1994 م .

3- حسين علي حسن مرسي ، أثر إستخدام إسلوب المراجعة التحليلية على فعالية أداء المراجع : دراسة تجريبية على مكاتب المراجعة الخاصة ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1995 م .

4- خالد محمد رحيل ، إستخدام إسلوب مراجعة النظير في تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا : دراسة تحليلية لوجهة نظر مزاولي مهنة المراجعة في ليبيا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس ، 2004 م .

5- دينا عبد العليم كريمة ، تدعيم قرارات مراجعي الحسابات لاكتشاف الأخطاء باستخدام الأساليب الإحصائية متعددة المتغيرات ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1995 م .

6- رلى نعيم حسنى دهمش ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن : دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، الجامعة الأردنية ، 1994 م .

7- شـكري احمـد بن عامر ، ترشيد الحكم الشخصي للمراجع بإستخدام الأساليب الإحصائية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2002 م .

8- عارف عبد الله عبد الكريم ، أثر التقدير الشخصي للمراجع على نتائج الاستدلال الإحـصائي في المراجعة ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 1991 م .

9- عبد اللطيف محمد خليل ، إستخدام وتقييم الفحص التحليلي في مراجعة حسابات الفـنادق وتقييم الأداء بها ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1993 م .

10- عـبد الناصـر مصطفى محمد ، موقف ومسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا عـند عـدم التأكد من سريان فرض الاستمرارية : دراسة نظرية تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قار يونس ، 2005 م .

11- عبيـر عصمت خير ، دور الأساليب الكمية في مراجعة التقديرات المحاسبية وأثـر ذلك على تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1997 م .

12- عمـاد محمـد الباز ، إجراءات المراجعة التحليلية ومدى إستخدامها من قبل مراجعـي الحـسابات في ليبيا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس ، 1995 م .

13- فـرحات عـبد الحـي أمـين ،مدخل مقترح لتقييم أدلة الإثبات عند مراجعة التقديـرات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة : دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 1998 م.

14- ماجـــدة متولـــي محمد إبراهيم ، إستخدام الأساليب الكمية في تدعيم إجراءات فحـــص القوائم المالية لفترية : دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000 م .

15- محمد السيد عبد الباسط محمد ، إستخدام نظم الخبير في ترشيد قياس التقديرات المحاســـبية : دراســـة تطبيقـــية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، 2003 م .

16- محمد عبد العظيم حسن رمضان ، إستخدام النماذج الكمية المستحدثة للمراجعة التحليلـــية لتطوير عملية الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1993 م .

د- مصادر أخرى

1- احمد عبد المولى الصباغ ، التقديرات المحاسبية وأثرها على دلالة القوائم المالية في شركات التأمين ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1999 م .

2- المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، معايير المراجعة ، 1996 م .

3- الاتحـــاد الدولي للمحاسبين ، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، 1989 م .

4- جـــوده عـــبد الرءوف زغلول ، المسئولية عن مراجعة التقديرات المحاسبية في ضـــوء معايير المراجعة المصرية والدولية ، بحث مرجعي غير منشور ، مقدم إلى اللجـــنة العلمـــية الدائمـــة لترقية الأساتذة المساعدين للمحاسبة والمراجعة ، كلـــية التجارة ، جامعة طنطا ، 2004 م .

5- رمـــضان عطية حسن خليل ، أساليب قياس القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية وأثـــرها علـــى تقاريـــر المـــراجعة ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامـــعة الزقازيق ، 1999 م .

ثانياً : المراجع الأجنبية .

(A) Books

1- Alvin A. Arens and James K. Loebbecke, "Applications of Statistical Sampling to Auditing" , Prentice. Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey,1981.

(B) Periodicals

1- Callahan, P.S., " SAS No. 56 and 57: Increasing Audit Effectiveness-Analytical Procedures can be Powerful Tools in Detecting Misstatements Caused by Accounting Estimates, " Journal of Accountancy, (October , 1988) .

2- Colbert, J. L., "Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors" www.proquest.Com, Managerial Auditing Journal, vol, 9, Iss. 5, 1994.

3- Hylas , R . E , & R.H. Ashton , "Audit Detection of Financial Financial Statement Errors", The Accounting Review, (October , 1982) .

4- Johnson, . J.R., R . A . Leitch , and J. Neter , "Characteristics of Error In Accounts Receivables And Inventory Audits",The Accounting Review , (April , 1981) .

5- Nelson , Mark w. , John A . Elliott and Robinl . Tarpley "How Are Earnings managed ? Examples from Auditors " Accounting Horizons Supplement., 2003 .

(C) Others

1- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW),Audit Automation, IT Briefing No 4 London1993.

2- Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting , Washington DC, 1987.

الملاحق

الملحق رقم (1)
صحيفة استبيان

جامعة التحدي – سرت

كلـــــية الاقتصـــــــاد

قسم المحاسبة

الأخوة / المراجعين الخارجيين بجهاز الرقابة المالية والفنية .

الأخوة / المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة .

بعد التحية ،،،

يقـوم الـباحث بإجـراء دراســة بعنوان " **مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية** " .

تحت إشراف :

الدكتور / **عارف عبد الله عبد الكريم** .

وتهـدف هـذه الدراســة إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، لذا قام الباحث بإعـداد استمارة استبيان والتي يأمل فيها من سعادتكم الإجابة على ما ورد بها من أسئلة وذلك لما لآرائكم وبياناتكم من أهمية خاصة لدى الباحث . علماً بأن ما تدلونه مـن آراء أو بيانات ستكون موضع اهتمام الباحث وسوف تعامل بسرية تامة ، ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي .

وأنني إذ اشكر لكم حسن تعاونكم معي لكم مني كل تحية وتقدير واحترام .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

الباحث / أحمد الشريف أحمد

القسم الأول : معلومات عامة عن المشارك .

يرجى الإجابة على الأسئلة في هذا الجزء باختيار إجابة واحدة فقط لكل مما يلي :

1- صفة المشارك :

عضو مراجعة حسابات بجهاز الرقابة المالية والفنية ( )

مراجع خارجي بمكتب خاص للمحاسبة والمراجعة القانونية ( )

2- المؤهل العلمي :

دبلوم متوسط في المحاسبة ( ) دبلوم عالي في المحاسبة ( )

بكالوريوس في المحاسبة ( ) ماجستير في المحاسبة ( )

دكتوراه في المحاسبة ( ) أخرى أذكرها ( )

3- عدد سنوات الخبرة .

أقل من 5 سنوات ( ) من 5 إلى أقل من 10 سنوات ( )

من 10 سنوات فما فوق ( )

القسم الثاني : فيما يلي الأسئلة المتعلقة بمدى أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية ، والمطلوب إعطاء الدرجة التي تراها مناسبة مقابل كل سؤال من الأسئلة الواردة ضمن الأجزاء الأربعة التالية:

الجزء الأول : ما تمثله بنود التقديرات المحاسبية من أهمية ضمن بنود القوائم المالية التاريخية .

السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- أن التقديرات المحاسبية جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية .					
2- يعتبر تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .					
3- يعتبر مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .					
4- يعتبر مخصص هبوط أسعار المخزون أحد بنود التقديرات المحاسبية التي قد تتضمنها القوائم المالية .					

الجـــزء الثانـــي : مدى تعرض بنود التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية للأخطاء والتحريفات الجوهرية .

السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافـــق بشدة
1- تـــتم عمليـــة إعداد بنود التقديرات المحاسبية باستخدام الحكم الشخصي من جانب إدارة المنشأة .					
2- عـــادة مـــا يتم إعداد بنود التقديرات المحاسبية في ظل ظـــروف عـــدم الـــتأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً .					
3- تعتبـــر نظم الرقابة على بنود التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة من نظم الرقابة على باقي بنود القوائم المالية .					
4- إدارة المنـــشأة هـــي التـــي تملك الحق في إعداد بنود التقديرات المحاسبية الموجودة ضمن القوائم المالية .					
5- الإدارة قد تستخدم التقديرات المحاسبية كوسيلة للتلاعب فـــي نـــتائج الأعمـــال وإدارة الأرباح بما يحقق مصالحها الخاصة .					
6- نـــادراً مـــا تقوم الإدارة باستخدام وسائل وأساليب دقيقة لترشيد الحكم الشخصي عند إعداد التقديرات المحاسبية .					

الجـــزء الثالث : مدى وجود قصور في إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنـــية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية في توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات .

السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافـــق بشدة
1- عـــند قيام المراجع باستخدام إجراءات المراجعة الواردة فـــي الإصـــدارات المهنـــية المـــنظمة لمراجعة التقديرات المحاســـبية فإنـــه لا يحصل على أدلة إثبات كافية عن مدى معقولية تلك التقديرات .					
2- عـــند قيام المراجع باستخدام إجراءات المراجعة الواردة فـــي الإصـــدارات المهنـــية المـــنظمة لمراجعة التقديرات المحاســـبية فإنه لا يحصل على أدلة إثبات مناسبة عن مدى معقولية تلك التقديرات.					

3- تعتمد إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية على الاستفسارات والإقرارات من جانب إدارة المنشأة .					
4- عند مراجعة التقديرات المحاسبية فإني كمراجع لا أعتمد على إجراءات المراجعة الواردة في الإصدارات المهنية المنظمة لمراجعة التقديرات المحاسبية .					

الجزء الرابع : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة لتلك التقديرات .

السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على فهم طبيعة أعمال المنشأة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .					
2- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية.					
3- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية.					
4- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على تخفيض حجم اختبارات التفاصيل عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية.					
5- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .					
6- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .					
7- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في تعزيز نتائج المراجعة التي يتم الحصول عليها باستخدام إجراءات المراجعة الأخرى عند تقييمه لمدى معقولية التقديرات المحاسبية .					
8- يؤدى استخدام الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع على تخفيض مخاطر الاكتشاف عند تقييمه لتلك التقديرات .					

الملحق رقم (2)

T-Test

اختبار (T-Test) لكل سؤال من أسئلة الدراسة الميدانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	130	3.7769	.6006	5.267E-02
Q2	130	3.7462	.6012	5.273E-02
Q3	130	3.7385	.6043	5.300E-02
Q4	130	3.7615	.5814	5.099E-02
Q5	130	3.8000	.6275	5.504E-02
Q6	130	3.8769	.5708	5.006E-02
Q7	130	3.8308	.6366	5.583E-02
Q8	130	3.7923	.6312	5.536E-02
Q9	130	3.6692	.5892	5.167E-02
Q10	130	3.7231	.6472	5.676E-02
Q11	130	3.8077	.5582	4.896E-02
Q12	130	3.7154	.6498	5.699E-02
Q13	130	3.7692	.6168	5.410E-02
Q14	130	3.7923	.6670	5.850E-02
Q15	130	3.6846	.6104	5.354E-02
Q16	130	3.8154	.6580	5.859E-02
Q17	130	3.8231	.6159	5.402E-02
Q18	130	3.8538	.6483	5.686E-02
Q19	130	3.7538	.6596	5.785E-02
Q20	130	3.8385	.5814	5.099E-02
Q21	130	3.7692	.6534	5.731E-02
Q22	130	3.8615	.6195	5.433E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3.00					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	14.749	129	.000	.7769	.6727	.8811
Q2	14.151	129	.000	.7462	.6418	.8505
Q3	13.933	129	.000	.7385	.6336	.8433
Q4	14.934	129	.000	.7615	.6606	.8624
Q5	14.535	129	.000	.8000	.6911	.9089
Q6	17.516	129	.000	.8769	.7779	.9760
Q7	14.880	129	.000	.8308	.7203	.9412
Q8	14.312	129	.000	.7923	.6828	.9018
Q9	12.951	129	.000	.6692	.5670	.7715
Q10	12.739	129	.000	.7231	.6108	.8354
Q11	16.498	129	.000	.8077	.7108	.9046
Q12	12.553	129	.000	.7154	.6026	.8281
Q13	14.220	129	.000	.7692	.6622	.8763
Q14	13.644	129	.000	.7923	.6766	.9081
Q15	12.787	129	.000	.6846	.5787	.7905
Q16	13.917	129	.000	.8154	.6995	.9313
Q17	15.238	129	.000	.8231	.7162	.9299
Q18	15.016	129	.000	.8538	.7413	.9663
Q19	13.031	129	.000	.7538	.6394	.8683
Q20	16.443	129	.000	.8385	.7376	.9394
Q21	13.423	129	.000	.7692	.6558	.8826
Q22	15.856	129	.000	.8615	.7540	.9690

الملحق رقم (3)

T-Test

اختبار (T-Test) لكل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1	130	3.7558	.5378	4.717E-02
X2	130	3.7821	.3694	3.240E-02
X3	130	3.7712	.4457	3.909E-02
X4	130	3.8000	.4244	3.722E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3.0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1	16.023	129	.000	.7558	.6624	.8491
X2	24.139	129	.000	.7821	.7180	.8462
X3	19.726	129	.000	.7712	.6938	.8485
X4	21.491	129	.000	8000	.7264	.8736

Abstract

The financial statements include many accounting estimates. Such estimates represent the various allowances (either in the face of the probable or confirmed deficiency of the assets or as increase of obligations) .

The study focuses on those accounting estimates items which are considered by the auditor more difficult to evaluate in terms of the reasonableness of the financial statements.This difficulty arises the subjective nature of these items, depending on the outcome of future events consequently, these accounting estimate items are more exposed to misstatements and unprecision. In addition , auditing procedures in professional publications for auditing accounting estimates is not sufficient to provide sufficient and relevant evidential matters about the reasonableness of accounting estimates , that requires more professional care from the external auditor to evaluate the reasonableness of these items .

This study is trying to answer the following question :
What is the importance of using analytical procedures in auditing accounting estimates in historical financial statements ?

This focus implies dealing with the importance of auditing these estimates and the existence of material errors and misstatements. Also that implies assessing the effectiveness of auditing procedures contained in professional issues for auditing these estimates and the impact of using analytical procedures on the efficiency and effectiveness of auditing these estimates .

The sample used in the analysis consisted of (130) external auditor of them (69) auditor from private accounting offices and (61) auditor from technical and financial control authority. The study tool was a questionnaire contained (22) question with 87.05 % coefficient of consistency .

This study is based on the following main hypothesis:
"The analytical procedures has special importance in auditing the accounting estimates in the historical financial statements"

The study was divided into four chapters plus the introduction in order to accomplish its goals.

The introduction involved a demonstration of the study problem, objectives, importance, and methodology .

The first chapter presented the concept of accounting estimates and errors estimates and the importance of auditing these estimates and the professional issues for auditing these estimates .

The second chapter presented the concept, the importance, goals, timing and approaches of using analytical procedures .

The third chapter contained the field study and descriptive analysis of data in addition to the statistical analysis by some statistical tests .

The fourth chapter contained the results of the theortical part and the results of data analysis. In addition this chapter contained the suggested recommendations .

The most significant results are as follows:

1-The accounting estimates has considerable importance in preparing the financial statements .

2-The accounting estimates may contain material errors and misstatements .

3-There is a deficiency in the auditing procedures mentioned in the issues of professional organization for auditing accounting estimates to get of relevant and sufficient evidences to evaluate the reasonableness of these estimates .

4-Using the analytical procedures in auditing accounting estimates can lead to achieve the efficiency and effectiveness of auditing these estimates .

In accordance with the results have been reached the following recommendations were suggested :

1-The professional and academic bodies must give considerable attention to the matter of auditing accounting estimates in libya .

2-The should forming of central authority in libya from the accounting teachers of university in libya and auditors of technical and financial control authority and auditors of private accounting offices for issuing auditing standards as ageneral and

specialty auditing accounting estimates .

3-Necessarily useing the analytical procedures in auditing and especially in auditing accounting estimates to increase auditing efficiency and effectiveness .

4-Necessarily convening a scientific authorities as the general union of accountants and auditors seminars of training auditors on use analytical procedures in auditing of accounting estimates .

5-Undertaking applied study of useing analytical procedures in auditing of accounting estimates on the industrial companies in libya .

University of Eltahady
Faculty of Economics
Accounting Department
Sirt-Libya

" The Importance of Using Analytical Procedures in Auditing Accounting Estimates in Historical Financial Statements "

(An Applied and Theoretical Study)

Prepared by:
Ahmed Elsharef Ahmed
Bachelor of Accounting
Faculty of Economics
University of Eltahady-1998.

Under Supervision:
Dr.Aref Abd Allah Abd El Karim

"This thesis has been provided to the department of accounting to fulfilment of the requirements of master degree in accounting"
Data / 1 / 3 / 2006 .

Spring 2006.