" تحديد أهم العوامل المؤثرة في مسؤولية مراقب الحسابات عن تدقيق التقديرات المحاسبية في البيانات المالية باستخدام التحليل ألعاملي

م. م. عادلة عبد اللطيف

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد

الخلاصة:

للتحليل ألعاملي عدة استخدامات منها معرفة العوامل المؤثرة لمشكلة معينة واهم المتغيرات المؤثرة لهذه العوامل مع تسمية العوامل، وقد تم الاعتماد على استمارة استبيان تبين مسؤولية مراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية حيث استخدم التحليل ألعاملي في التوصل الى مسؤولية مراقب الحسابات عن تدقيق التقديرات المحاسبية في البيانات المالية التي يقوم مراقب الحسابات بتدقيقها وبيان تأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية ومعرفه مدى توافق هذه التقديرات مع المبادئ المحاسبية ونشاط الوحدة الاقتصادية.

وللوقوف على العوامل المؤثرة في مشكله معينه واهم المتغيرات المؤثرة فيها وتسميه تلك العوامل في محاوله لفهم البيانات وتبسيطها وجهلها بصوره أوضح يعتمد على استخدام أسلوب التحليل ألعاملي حيث يفترض وجود ارتباطات بين مجموعه من المتغيرات والذي يعرف أحيانا Interrelation.

وقد تم توزيع ٥٠ استمارة على عدد من مراقبي الحسابات في كل من مكاتب مراقبي (القطاع الخاص) وديوان الرقابة المالية، حيث تم توزيع الاستبانه على دوائر التدقيق التي تم اعتماد تقارير ها الرقابية بالإضافة إلى الباحثين البارزين في الديوان وتم استخدام التحليل ألعاملي لما له من أهمية في إظهار أهمية كل محور من محاور الاستبانه بالإضافة إلى إظهار أهمية كل سؤال داخل كل محور من المحاور الثلاثة التي تم تقسيم الاستبانه بها. ومن خلال نتائج التحليل ألعاملي ظهر بان المحاور الثلاثة التي اعتمدها الباحث في تأثيرها على مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التقديرات المحاسبية حيث ظهرت بنسبه ٨٢,٢٢ % وهي نسبه جيده وكبيرة.

وقد توزعت هذه النسبة على المحاور حسب أهمية كل محور فكانت نسبة المحور الأول هي ٣,٥٧ ٣ % ونسبة تأثير المحور الثاني هي٢٧,٤٣ ه/ه ونسبة تأثير المحور الثالث،هي ٢٢_ ٢١ %.

أ- المقدمة هدف البحث:

للتحليل ألعاملي عدة استخدامات منها معرفة العوامل المؤثرة لمشكلة معينة واهم المتغيرات المؤثرة لهذه العوامل مع تسمية العوامل، وبما إننا نريد ان نعرف أهم المتغيرات والعوامل التي تؤثر على مسؤولية مراقب الحسابات في تحليل البيانات، المالية ولما لهذه البيانات المالية أهمية كبيرة لدى المحاسبين وبيان تأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية وصرفه مدى توافق هذه التقديرات مع المبادئ المحاسبية ونشاط الوحدة الاقتصادية.

لذا تم استخدام التحليل ألعاملي لهذا الغرض، وقد تم الاعتماد على استمارة استبيان تبين مسؤولية مراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية.

٢- الجانب النظري (التحليل العاملي factor analysis)

للوقوف على العوامل المؤثرة في مشكله معينه واهم المتغيرات المؤثرة فيها وتسميه تلك العوامل في محاوله لفهم البيانات وتبسيطها وجعلها بصوره أوضح يعتمد على استخدام أسلوب التحليل العاملي حيث يفترض وجود ارتباطات بين مجموعه من المتغيرات والذي يعرف أحيانا Interrelation . ان هذا الارتباط بين المتغيرات جاء نتيجة وجود عوامل مشتركه تؤثر فيها وان مقادير هذه الارتباطات تعود الى واقع تلك العوامل، ان كل قيمه لكل متغير تعتمد على شيئين، الأول منها يتعلق بطبيعة المتغير نفسه، والثاني بطريقة قياس ذلك المتغير، ومن هذه العوامل يمكن تمثيل القيمة المعيارية في حالة وجودp من العوامل ويمكن توضيحها بالعلاقة التالية:

$$Sij = aj_1 X_1 i + aj_2 X_2 i + a_{jp} X_{pi} \cdots\cdots\cdots\cdots\cdots (1)$$

حيث أن:

Sij : تمثل القيمة المعيارية للقياس

ajp : تمثل العامل p بالنسبة للمتغير j.

Xpi: تمثل القيمة المشاهدة (القيمة المعيارية للمشاهدة i بالنسبة للعامل،p).

وتحت هذه الفرضية وعلى ضوء العلاقة (١) يكون أمامنا ثلاث أنواع من البيانات، وهي:

١ التباين المشترك Common Variance

٢. التباين الخاص Specific Variance

٣. تباين الخطأ Error Variance

فالتباين المشترك هو ذالك الجزء من التباين الحقيقي الذي يرتبط مع بقية المتغيرات، والتباين الخاص هو ذالك الجزء من التباين الحقيقي الذي لا يرتبط مع أي، متغير آخر، اما تباين الخطأ فهو تباين الصدفة (العشوائى) وهو ذالك التباين الذي، يظهر من خلال حدوث أخطاء في سحب العينة او القياس أو تغيرات أخرى ترتبط بالشخص الذي يقوم بالمشاهدة. ويشترك كل من التباين المشترك والخاص فئ تكوين التباين الحقيقي (Reliable Varianc) . ان المهم من هذه التباينات هو التباين المشترك لأي تنبؤ او تشخيص مقصود وفي اي تجربه او محاوله معينه طالما إن كل متغير يراد التنبؤ حوله يرتبط بمتغيرات أخرى. أما التنبؤ الخاص والذي يكمن قياسه فأهميته من الناحية العلمية قليله إذ يمثل ارتباط المتغير مع نفسه فقط.

٢- ١ إيجاد العوامل (مشكلة العوامل)

تمثل هذه الفقرة المرحلة المهمة في طريقه التحليل العاملى ونفهم تحت عنوان مشكله العوامل، وكيفيه حساب مصفوفة العوامل المسماة ب Factors Matrixو هناك عده أساليب في إيجاد العوامل المتعددة من أهمها طرق العوامل المتعددة وتضم الطريقة المركزية (طريقه مركز الثقل(Centered Method وطريقه المحاور الرئيسية Principle Component وقد تم استخدام طريقه المحاور الرئيسية لغرض التحليل وفيما يلي عرض مختصر لهذه الطريقة مع إشارة طريقه مركز الثقل لعلاقتها بطريقه المحاور الرئيسية.

٢-٢ طريقة المحاور الرئيسية principle-components analysis

من خلال طريقة المحاور الرئيسية نحاول الحصول على أقل عدد ممكن من العوامل التي تفسر أهمية المتغيرات (التفسيرية) بحيث تفسر معظم التباين الكلي في طريقة المحاور الرئيسية إذا كانت المتغيرات لها نفس وحدات القياس فإن قيم المتجهات المميزة لمصفوفة التباين والتباين المشترك للمتغيرات تكون معاملات المحاور الرئيسية وتستخدم مصفوفة الارتباط إذا كانت وحدات القياس للمتغيرات،مختلفة. فلو كان لدينا المحور الرئيسي الا هو تركيب خطي للمتغيرات. وتتلخص الطريقة باختيار معاملات المحاور الرئيسية بحيث تجعل التباين اكبر ما يمكن. حيث يتم احتساب الجذور المميزة (EIGEN VALUES) لمصفوفة التباين وتتصف هذه الجذور التي عددها P بأنها حقيقية موجبة وتنازلية أي ان الجذر

الأكبر هو الجذر الأول وهكذا أي أن:

٢-٣ تدوير المحاورROTATION OF AXES

تأتي عملية تدوير المحاور وذلك للحصول على عوامل (محاور) ذات دلالة معنوية وإبعاد العوامل (المحاور) غير الضرورية. لقد تم الاعتماد في هذا البحث على طريقة Kaiser Varimax وهي إحدى طرق التدوير المتعامد وتنصب الفكرة الأساسية لهذه الطريقة على أن أكثر العوامل وضوحا ما كانت تشبعاته اما عالية أو منخفضة. أي أنه يمكن الحصول على أفضل التشبعات للعوامل من خلال تعظيم الدالة التالية:

حيث أطلق عليه Kaiser اسم مقياس التباين الطبيعي.

٢-٤ عدد العوامل

تم الاعتماد على الطريقة التي قدمها Kaiser وهي أن العوامل المعنوية التي تقابل الجذور المميزة (Eigen value) التي تكون أكبر من الواحد أو متساوية.

٣-استمارة الاستبانة

احتوت استمارة الاستبانة على قسمين هما:

١) القسم الأول: يهدف الى جمع البيانات عن الأشخاص المجيبين على الاستمارة كالتحصيل العلمي وعدد سنوات الخبرة والقطاعات الاقتصادية التي قام بتدقيقها.

٢) القسم الثاني ويتضمن محاور الاستبانة حيث انه قد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاث محاور تبين مسؤولية مراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية وكانت كالآتي.

أ- المحور الأول: وقد تضمن ثمانية عشر سؤالا مسؤولية مراقب الحسابات.

ب- المحور الثاني: تضمن ثمانية عشر سؤالا عن الإجراءات الخاصة بدراسة التقديرات المحاسبية.

وقد أخذت هذه الاستبانة من المعهد العالي للمحاسبة وتحت إشراف أساتذة من،قسم المحاسبة.

٤- مجتمع وعينه البحث:

تم توزيع ٥٠ استمارة على عدد من مراقي الحسابات في كل من مكاتب مراقبي (القطاع الخاص) وديوان الرقابة المالية، حيث تم توزيع الاستبانه على دوائر التدقيق التي تم اعتماد تقارير ها الرقابية بالإضافة إلى الباحثين البارزين في الديوان.

ان عينه البحث تم انتقائها بشكل قصدي وعلى أساس انتقائي بحيث تنحصر في مجال اختصاص مهنه مراقبه الحسابات والتدقيق وعلى أساس الخبرة الطويلة في مجال المهنة الأثر الأكبر في معرفه وتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية وكيفيه إعداد برنامج تدقيقي لها.

٥- الجانب التطبيقي :

تم استخدام التحليل ألعاملي لما له من أهمية في إظهار أهمية كل محور من محاور الاستبانة بالإضافة إلى إظهار أهمية كل سؤال داخل كل محور من المحاور الثلاثة التي تم تقسيم الاستبانة بها. ومن خلال نتائج التحليل العاملي ظهر بان المحاور الثلاثة التي اعتمده الباحث في تأثيرها على مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التقديرات المحاسبية حيث ظهرت بنسبه ٨٢,٢٢ % وهي نسبه جيده وكبيرة. وقد توزعت هذه النسبة على المحاور حسب أهمية كل محور وسيتم استعراضها حسب الأهمية التي ظهرت بالتحليل وكانت كما يلي:

المحور الاول: مسؤولية مراقب الحسابات

اظهر التحليل ألعاملي بان المحور الأول هو من كان له تأثير كبير في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات حيث كانت نسب تأثيره هي ٣٣,٥٧ %

ويعتبر السؤال ذا أهمية إذا نسبة تشبعه ٠,٣ وكلما زاد نسبه التشبع للسؤال زادت أهمية السؤال. ومن الجدول أعلاه نلاحظ بأن:

١. المحور الأول مسؤولية مراقب الحسابات بأنه جميع الأسئلة الوارد فيه كانت مهمة حيث كانت نسبة التشبع اكبر من ٠,٣، وكانت أعلى نسبة تشبع في هذا المحور لسؤال العاشر وكان السؤال (من واجب مراقب الحسابات إبداء الرأي فيما أذا كانت التقديرات المحاسبية التي كونتها الوحدة الاقتصادية كافية لتغطية كافة الالتزامات والخسائر المحتملة) وبنسبة تشبع ٠،٦٨ . أما أقل نسبه تشبع كانت لسؤال (أن الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية) وبنسبة تشبع ٠،٣١ .

٢. أما المحور الثائي الإجراءات الخاصة بدراسة التقديرات المحاسبية فنلاحظ بأن الأسئلة التى داخل المحور مهمة حيث كانت الأسئلة ذات تشبع اكبر من ٠,٣، عدا ألسؤال التاسع عشر (على مراقب الحسابات التأكد من عدم مخالفة المبادئ المحاسبية عند قياس التقدير أو فكرة أخذه.) وبنسبة تشبع ٠،٢٢ مما يعني بأن هذا السؤال ليس بأهمية الأسئلة المطروحة، وكانت اكبر نسبة تشبع لسؤال الخامس والثلاثون (يعتبر الخبير مسؤولا عن ملائمة ومعقولية طرقه وافتراضاته ألمستخدمة وتطبيقها) بنسبة تشبع ٧٣ ،٠,

٣. وأخيرا المحور الثالث الإفصاح عن التقديرات المحاسبية فقد كانت جميع الأسئلة داخل المحور وذات أهمية حيث كانت الأسئلة ذات تشبع اكبر من ٠,٣، وقد كان السؤال الأربعون (على مراقب الحسابات التأكد من أن الضمانات، سواء المكتوبة منها او الشفوية، التي تتحمل المنشأة بموجبها مطلوبات محتملة، قد تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بطريقة ملائمة) صاحب أعلى نسبة تشبع ٦٤ ،٠. واقل نسبة تشبع كانت لسؤال الثاني والأربعون والذي هو (في حالة ظهور اختلافات كبيرة بين معالجة مراقب الحسابات كمدقق خارجي وبين معالجة الإدارة للتقديرات المحاسبية فان الإفصاح عن ذالك يتم من خلال:

. كتابة ملاحظة في التقرير وبيان مدى تأثير هذا الاختلاف.

. إصدار تقرير متحفظ بسبب هذا الاختلاف، وبنسبة تشبع ٣٥ ، ٠ .

. وكما بينا في أعلاه اي الأسئلة التي كانت مهمة على مستوى كل محور من محاور الاستبانة، مما يعني أن ألسؤال الخامس والثلاثون (يعتبر الخبير مسؤولا عن ملائمة ومعقولية طرقه وافتراضاته وتطبيقها).

٦- الاستنتاجات والتوصيات:

يجب على مراقب الحسابات ما يلي:

. فهم الطرق والافتراضات المستخدمة بواسطة الخبير.

. القيام باختبارات ملائمة للبيانات المقدمة للخبير، مع الأخذ في الاعتبار تقدير مراقب الحسابات للمخاطر الرقابية. وهو أهم سؤال طرح في استمارة الاستبانة من قبل الباحث وذاك حسب اجابات عينة البحث.

أما اقل سؤال أهمية طرح في استمارة الاستبانة من قبل البحث وذالك حسب إجابات إفراد عينة البحث وهو السؤال التاسع عشر (على مراقب الحسابات التأكد من عدم مخالفة المبادئ المحاسبية عند قياس التقدير أو فكرة أخذه).

المصادر

أ. رشيد، رضا، د. ظافر حسين، د. صباح منفي، استخدام التحليل العاملي في تحديد أهم العوامل المؤثرة على تعاطي وإدمان المخدرات في العراق بعد الاحتلال، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ٢٠٠٥

٢-Donald F.morrison " Multivariate statistical methods " second edition , McGrow. Hill series in probability and statistics، ١٩٨٨.