الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة الإماراتية الدولية
كلية العلوم الإدارية والمالية

تـــأثير اســـتخدام الإجـــراءات التحليليـــة علـــى جـــودة عمليـــة المراجعـــة للقـــوائم الماليـــة

دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء

قُدَّم هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس

في قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية

إعـــداد الطـــالبات:

سارة حمود الجهمى	ظبية فؤاد الحسانى
زعفران مدين ردمان	دعاء فايز الجوفى
سمية على الفقيه	إيمان على الرمادي
الاء شكري الاغوانى	اشجان وليد سريع

إشراف الأستاذة:

صفاء الحنبصي

١٤٤٥هـ / ٢٠٢٤م

أَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا۟ سُبْحَٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَآ

إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَآ ۖ إِنَّكَ

أَنتَ ٱلْعَلِيمُ ٱلْحَكِيمُ

سُورَةُ البَقَرَةِ ٣٢

إقرار البحث من الطلبة

تأثير استخدام الإجراءات التحليلية

على جودة عملية المراجعة

دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء قُدَّم هذا البحث لاستكمال

متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في قسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية

الجامعة الإمارتية الدولية

نحن الطلبة الموقعين ادناه، نقر أنه تم انجاز هذا البحث من قبلنا وبجهد ذاتي منا، وبمساعدة المشرفة.

م	اسم الطالب	التوقيع
١	سارة حمود الجهمي	
٢	ظبية فؤاد الحساني	
٣	زعفران مدين ردمان	
٤	دعاء فايز الجوفي	
٥	سمية علي الفقيه	
٦	إيمان علي الرمادي	
٧	الاء شكري الاغواني	
٨	اشجان وليد سريع	

٢٠٢٤م

إقرار البحث من المشرف

تأثير استخدام الإجراءات التحليلية

على جودة عملية المراجعة

دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة في صنعاء قُدَّم هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية

تم الاشراف على هذا البحث من قبلنا والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في تخصص محاسبة

كلية العلوم الإدارة والمالية

الجامعة الإماراتية الدولية

اسم المشرف: أ. صفاء الحنبصي

التوقيع:

٢٠٢٤م

إهداء

إلى من آمن بنا ودعمنا في رحلتنا، إلى عائلاتنا وأصدقائنا، نهدي لكم هذا العمل ثمرة جهودنا ومساعينا ..

إلى من علمنا معنى المثابرة والاجتهاد، إلى أساتذتنا الكرام، نهدي لكم هذا العمل تعبيرًا عن امتناننا وتقديرنا .

شكر وتقدير

نشكر الله تعالى الذي وفقنا لإتمام هذا البحث، ونشكر كل من وقف بجانبنا وساندنا خلال رحلتنا.

نود أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى جميع من ساهم في إنجاز هذا البحث، بدءًا من عائلاتنا وأصدقائنا الذين قدموا لنا الدعم والتشجيع، مرورًا بأساتذتنا الكرام الذين أفادونا من علمهم وخبراتهم، وصولًا إلى جميع من ساعدنا بشكل مباشر أو غير مباشر ..

نود ان نتقدم بخالص الشكر والتقدير لمشرفتنا أ/ صفاء الحنبصي التي كان لها فضل كبير في إنجاز هذا البحث، بتوجيهاتها ونصائحها ..

وشكراً جزيلا لعميد كليتنا .. كلية العلوم الإدارية والمالية د/محمد الكهالي ولرئيس قسم المحاسبة د/فهمي الدقاف.

ونشكر ايضاً رئيس الجامعة الإماراتية الدولية د/ناصر الموفري.

الملخص

هدف هذا البحث إلى التعرف على تأثير استخدام الإجراءات التحليلية على جودة وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في امانة العاصمة صنعاء، ولتحقيق اهداف البحث اتبع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبيان لاستهداف المراجعين في مكاتب المراجعة بصنعاء. حيث تم توزيع (٦٥) استبانة، استخدم الباحثات الأساليب الإحصائية المناسبة SPSS.

وتوصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات أبرزها:

(١) أن استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك هو وجود فعلي لاستخدام الإجراءات التحليلية في مكاتب المراجعة. (٢) أن استخدام للإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، حيث أنها تساعد في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية. (٣) أن استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك أن مكاتب المراجعة قد أدرجت الإجراءات التحليلية في خطتها واستخدمتها أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة يسهم في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة عملية المراجعة، وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام. (٤) أن هناك جودة لعملية المراجعة في مكاتب المراجعة، والسبب في ذلك هو إدراك مكاتب المراجعة لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية وهذا ينعكس ايجاباً على جودة عملية المراجعة، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف.

وتوصل البحث من خلال الاستنتاجات الى مجموعة من التوصيات أهمها:

ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية المراجعة لما لها من أثر عالي في جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة. (٢) يجب على مكاتب المراجعة أن تعمل على تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات، وربطها باستخدام الإجراءات التحليلية. (٣) تأهيل المراجعين الخارجيين على استخدام الإجراءات التحليلية وكيفية إدراجها في خطط المراجعة والعناصر المرتبطة بها. (٤) التركيز على استخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة لما تم في خطة المراجعة. (٥) يجب على مكاتب المراجعة أن تعمل على استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة حيث تساعد على تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية.

Abstract:

The aim of this research is to identify the impact of using analytical procedures on quality from the point of view of external auditors in Sana'a. To achieve the research objectives, the researchers followed the descriptive analytical approach and a questionnaire was designed to target auditors in auditing companies in Sana'a. Where (65) questionnaires were distributed, the researcher used appropriate statistical methods such as the mean, standard deviation, first sample t-test, one-way ANOVA test, and Cronbach's alpha test to reach the research objectives and test its hypotheses. The research reached a number of conclusions, most notably:

(1) That the use of analytical procedures when developing the audit plan in audit offices is fairly high, and the reason for this is the actual existence of the use of analytical procedures in audit offices. (2) That the use of analytical procedures during the process of implementing the audit in audit offices is fairly high, As it helps in reducing the risks of discovery of the financial statements, (3) the use of analytical procedures in the period of preparing the audit report in audit offices is fairly high, and the reason for this is that the audit offices have included analytical procedures in their plan and used them during the implementation of the audit process, as The use of analytical procedures during the period of preparing the audit report contributes to enabling the auditor to estimate the soundness of the audit process.

And the fairness and honesty of the financial statements in general (4) that there is a quality of the audit process in audit offices, and the reason for this is that audit offices realize the importance of using analytical procedures and this reflects positively on the quality of the audit process, as the use of analytical procedures helps in developing policies and procedures that help increase Follow-up, monitoring and supervision processes. Through the conclusions, the research reached a set of recommendations, the most important of which are:(1) The necessity of using analytical procedures in the various stages of the audit process because of their high impact on the quality of the audit process in audit offices. (2) Audit offices must identify potential weaknesses in operations and correlate them using analytical procedures. (3) Qualifying external auditors on the use of analytical procedures and how to include them in audit plans and related elements. (4) Focus on using analytical procedures in the stage of implementing the audit process for what was done in the audit plan. (5) Audit offices must work to use analytical procedures in the stage of preparing the audit report, as they help to form the final picture of the financial statements.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية الكريمة	ii
اقرار البحث من الطلبة	iii
إقرار البحث من المشرف	iv
الاهداء	v
الشكر والتقدير	vi
الملخص باللغة العربية	vii
الملخص باللغة الانجليزية	viii
قائمة المحتويات	ix
قائمة الجداول	Xii
قائمة الاشكال	xiv
الفصل الأول: الاطار العام للبحث والدراسات السابقة	١
المبحث الأول: الاطار العام للبحث	٢
المقدمة	٢
مشكلة البحث	٤
أسئلة البحث	٤
أهمية البحث	٤
أهداف البحث	٥
فرضيات البحث	٥
النموذج المعرفي	٥
منهجية البحث	٦
حدود البحث	٦
مصطلحات البحث	٦
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	٨
الفصل الثاني : الاطار النظري للبحث	١٨
المبحث الأول: المراجعة الخارجية	١٩

٢,١,١ تعريف المراجعة الخارجي	١٩
٢:١:٢ أهمية المراجعة الخارجي	٢١
٢:١:٣ أهداف المراجعة الخارجي	٢٢
٢:١:٤ خصائص المراجعة الخارجي	٢٣
٢:١:٥ تعريف المدقق الخارجي	٢٣
٢:١:٦ صفات المدقق الخارجي	٢٤
٢:١:٧ مسؤوليات المدقق الخارجي	٢٤
٢:١:٨ واجبات المدقق الخارجي	٢٦
٢:١:٩ حقوق المدقق الخارجي	٢٧
٢:١:١٠ جودة المراجعة الخارجي	٢٨
٢:١:١١ أهمية جودة المراجعة الخارجي	٢٩
٢:١:١٢ مزايا جودة المراجعة الخارجي	٢٩
٢:١:١٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	٣٠
٢:١:١٤ عناصر جودة المراجعة	٣٢
المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية	٣٤
٢:٢:١ تعريف الإجراءات التحليلية	٣٤
٢:٢:٢ أهمية الإجراءات التحليلية	٣٥
٢:٢:٣ مزايا الإجراءات التحليلية	٣٦
٢:٢:٤ أنواع الإجراءات التحليلية	٣٦
٢:٢:٥أهداف الإجراءات التحليلية	٣٨
٢:٢:٦ كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف المراجعة	٣٨
٢:٢:٧ مراحل المراجعة التي يستعان بها بالإجراءات التحليلية	٣٩
٢:٢:٨ توقيت الإجراءات التحليلية	٤٠
٢:٢:٩ أساليب الإجراءات التحليلية	٤١
المبحث الثالث: أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة	٤٨
الفصل الثالث: منهجية البحث وخطواته الاجرائية	٥٠
٣:١:١ متغيرات البحث:	٥١

٣:١:٢ منهج البحث:	٥١
٣:١:٣ مجتمع وعينة البحث:	٥١
٣:١:٤ مصادر جمع البيانات والمعلومات:	٥٢
٣:١:٥ تصميم أداة البحث:	٥٢
٣:١:٦ معايير القياس:	٥٣
٣:١:٧ توزيع الاستبيان:	٥٣
٣:١:٨ اختبارات ثبات وصدق أداة البحث الميدانية:	٥٤
٣:١:٩ اختبار التوزيع الطبيعي:	٥٧
٣:١:١٠ أساليب التحليل الاحصائي:	٥٧
الفصل الرابع: عرض نتائج البحث ومناقشتها	٥٩
٤,٢ البيانات الشخصية	٦٠
٤,٣ التحليل الوصفي لمتغيرات البحث	٦٤
٤,٤ اختبار فرضيات البحث	٧٠
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	٧٣
أولاً: الاستنتاجات	٧٤
ثانياً: التوصيات	٧٦
قائمة المراجع والمصادر	٧٧
أولاً: المراجع العربية	٧٨
ثانياً: المراجع الإنجليزية	٨٤
Abstract	B

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	يبين توقيت الاجراءات التحليلية المستخدمة في عملية المراجعة	٤٠
٢	يبين اساليب الاجراءات التحليلية وأقسامهم	٤٢
٣-١	يبين مكونات اداة البحث	٥٣
٣-٢	يبين نتائج عدد الاستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٥٣
٣-٣	يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث	٥٤
٣-٤	يوضح معامل ارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الاستبانة والدرجة الكلية	٥٥
٣-٥	يوضح معامل ارتباط بيرسون بين الأبعاد ومتغير استخدام الإجراءات التحليلية الذي ينتمون اليه	٥٥
٣-٦	قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية لكل بعد من ابعاد استخدام الاجراءات التحليلية	٥٦
٣-٧	قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية لجودة عملية المراجعة	٥٧
٣-٨	اختبار التوزيع الطبيعي	٥٧
٤-١	يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس لأفراد عينة الدراسة	٦٠

٤-٢	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي	٦١
٤-٣	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي	٦١
٤-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة	٦٢
٤-٥	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي	٦٣
٤-٦	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية	٦٤
٤-٧	يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي لأسئلة البحث	٦٥
٤-٨	المتوسطات والانحرافات لاستخدام الاجراءات التحليلية	٦٥
٤-٩	المتوسطات والانحرافات لاستخدام الاجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة	٦٦
٤-١٠	المتوسطات والانحرافات لاستخدام الاجراءات التحليلية اثناء عملية تنفيذ المراجعة	٦٧
٤-١١	المتوسطات والانحرافات لاستخدام الاجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة	٦٨
٤-١٢	المتوسطات والانحرافات لجودة عملية المراجعة	٦٩
٤-١٣	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية الاولى	٧٠
٤-١٤	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الاولى	٧٠
٤-١٥	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية	٧١
٤-١٦	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة	٧٢

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
١	صفات المدقق الخارجي	٢٤
٢	مسؤوليات المدقق الخارجي	٢٥
٣	عناصر جودة المراجعة	٣٣
٤	اهداف الاجراءات التحليلية	٣٨
٤-١	يوضح النسبة المئوية لمتغير الجنس لأفراد عينة البحث	٦٠
٤-٢	يبين النسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي	٦١
٤-٣	يبين النسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة	٦٢
٤-٤	يبين النسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي	٦٣
٤-٥	يبين النسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية	٦٤

الفصل الأول

الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول

الإطار العام للبحث

المقدمة:

إن مهنة المراجعة تواجه منذ الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة، ورغم أن الدول المتقدمة تعتبر المحرك والمصدر الرئيسي لهذه التغيرات إلا أن الدول العربية تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات وتتمثل التغيرات التي تشهدها مهنة تدقيق الحسابات فيما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات التي تعبر عن مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة ، وكذلك مقدار التباين المهني للتدقيق من حيث الجودة ومعايير الأداء**(العيسوي ٢٠٠٥)**.

وقد كانت عملية المراجعة في السابق تعني بالتأكيد من دقة وصحة البيانات والقوائم المالية وإعداد الحسابات المتمثلة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير والتقليل من ارتكابها ومن ثم الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية الا أن وسائل وأساليب المراجعة قد تطورت في الوقت الحاضر كنتيجة للتطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده، ومازال يشهده العالم المعاصر بهدف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في البحوث تحت المراجعة **(جربوع ٢٠٠١)**.

وفي ظل تزايد حوادث الغش والاحتيال والتلاعب في شركات الأعمال والمشاريع الكبيرة، أدى ذلك إلى حدوث تغيرات جذرية في مهنة المراجعة، وتطوير طرق وإجراءات المراجعة لتتناسب مع ضخامة وحجم المسؤولية وتعقيدها ولم يعد الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية كافياً لتقليل المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب والتي تنجم عن خلل في نظم الرقابة الداخلية، وانطلاقاً من ذلك وحفاظا على إبداء الرأي المحايد بدأ المختصون والممارسون لمهنة المراجعة بالبحث عن وسائل وأساليب أكثر جدوى وفعالية لزيادة سلامة ودقة النتائج التي سيتوصل لها المدقق خلال قيامه بعملية المراجعة، ومن هذه الوسائل الإجراءات التحليلية والتي تعتبر أحد وسائل المراجعة الهامة والدقيقة التي يستخدمها المدقق **(مهيرة، ٢٠١٣)**

بناء على ما سبق ظهرت أهمية تدعيم المراجعة الخارجي بالإجراءات التحليلية والأساليب الإحصائية والتي تلعب دور مهم في إدخال تغييرات جذرية في العملية الإنتاجية والإدارية فهي تعتبر الأداة التي لا غنى عنها في مجال البحث وبناء التوقعات المستقبلية أو اتخاذ القرارات وبالتالي يجب الاستفادة من التطورات الحديثة في الأساليب الإحصائية من أجل تطوير المراجعة الخارجي **(البلداوي، ٢٠٠٤)**

وجاء هذا البحث يوضح الإجراءات التحليلية المطبقة في مكاتب المراجعة وتسلط الضوء على أهميتها لكافة الفئات المستفيدة، ومحاولة الوصول لأثرها على تطوير جودة المراجعة في صنعاء.

٢,١,١ مشكلة البحث وأسئلتها:

من المعرف أن الهدف الرئيسي من المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لإضفاء الدقة والموثوقية في القوائم المالية لمساعدة المستخدمين الداخليين والخارجيين في اتخاذ القرارات الملائمة. ولإبداء الرأي الفني المحايد يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بجمع أدلة الأثبات المؤيدة لرأيه، لذا يستند إلى مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تساعده في جمع أدلة الإثبات، ومنها الإجراءات التحليلية. فالإجراءات التحليلية توفر دليل إثبات بشأن معقولية تأكيدات القوائم المالية، وتمثل الاختبارات الأساسية الهامة للعمليات ونتائجها والتي اهتمت بها الهيئات المهنية وطلبت من المدقق ضرورة استخدامها في المراحل المختلفة لعملية المراجعة. لذا فإن مشكلة البحث تدور حول تأثير الإجراءات التحليلية على جودة المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة.

وبناء عليه فإن مشكلة البحث تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما تأثير استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي عدة أسئلة فرعية هي:

١. ما تأثير استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة على جودة عملية المراجعة؟

٢. ما تأثير استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة؟

٣. ما تأثير استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة على جودة عملية المراجعة؟

٣,١,١ أهمية البحث:

الأهمية العلمية: انها تدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال في بيئة الرقابة المالية الممارسة على الجهات الخاضعة للرقابة في صنعاء. إنه وبالرغم من الاهتمام الواسع بموضوع أثر الإجراءات التحليلية على تدقيق الحسابات بصفة عامة، إلا أن جودة تدقيق الحسابات لم تنل نصيبها من البحث والدراسة على المستوى المحلي.

الأهمية العملية: انها تمثل إضافة علمية متخصصة في مجال الإجراءات التحليلية وصولا الى مستويات أداء متقدمة في استخدام هذه الإجراءات واهمية اللجوء اليها من قبل المراقبين الماليين في وزارة المالية في صنعاء. تمثل هذه الدراسة مصدراً ومرجعاً هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها ، وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء لها، وكذلك مكاتب المراجعة من أجل الارتقاء بأدائها، بالإضافة للباحثين المهتمين في هذا المجال.

٤,١,١ أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الهدف الرئيسي في معرفة تأثير استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة العاملة في صنعاء. ومن الهدف الرئيسي يتفرع منه عدة أهداف فرعية هي:

١. التعرف على معيار المراجعة الدولي (٥٢٠) بشأن الإجراءات التحليلية
٢. التعرف على أثر استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة.
٣. قياس أثر استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة.
٤. الوصول إلى توصيات من شأنها تفيد المراجعين الخارجيين بأهمية الإجراءات التحليلية في مراحل عملية المراجعة وتأثيرها على جودته.

٥,١,١ فرضيات البحث:

على ضوء مشكلة وأهداف البحث فان الفرضية الرئيسية تتمثل في الآتي:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء.

ويتفرع منه عدة فرضيات فرعية:

الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة وجودة عملية المراجعة.

الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة.

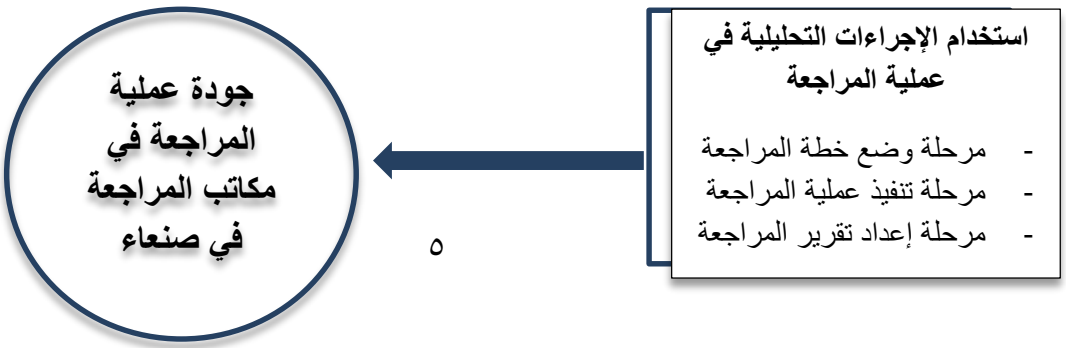
الفرضية الثالثة: يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة وجودة عملية المراجعة.

٦,١,١ النموذج المعرفي:

يتكون النموذج المعرفي من متغيرين هما متغير مستقل ومتغير تابع. ويتمثل المتغير المستقل في استخدام الإجراءات التحليلية والتابع في جودة عملية المراجعة الخارجي.

المتغير المستقل

المتغير التابع



٧,١,١ منهجية البحث

في هذا البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي استخدم في الجانب النظري من الدراس من خلال جمع المعلومات من مصادر أولية، دراسات سابقة واستعمل الجزء التطبيقي من البحث من خلال تحميل نتائج البحث حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان وزع على المراجعين الخارجيين يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجزء النظري من اجل استقصاء آراءهم فيما يخص جوانب البحث واختبار الفرضيات من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

٨,١,١ حدود البحث:

الحدود الموضوعية: تأثير استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة.

الحدود المكانية: مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء.

الحدود الزمان: للعام الدراسي ٢٠٢٣/٢٠٢٤ م.

الحدود البشرية: المراجعين الخارجيين.

٩,١,١ مصطلحات البحث:

- **المدقق الخارجي:**

هو شخص او مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة المراجعة شريطة أن تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد المراجعة المتعارف عليها والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب والكفاءة المهنية والاستقلال وبذل العناية المهنية الكافية **(دليل المحاسب، ٢٠٠٣)**

- **المراجعة الخارجي:**

فحص للقوائم المالية، وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة أرصدة عناصر المركز المالي وقائمة الدخل، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد عن صدق القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية. **(جربوع، ٢٠٠٧)**.

- **الإجراءات التحليلية:**

هي الاختبارات الأساسية التي يلجا اليها المراقبون الماليون في وزارة المالية في مراحل المراجعة وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات **(وزارة المالية مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية ٢٠٠٩)**.

- **جودة المراجعة:**

هي وسيلة أساسية في توصيل المعلومات لأطراف خارجية وتقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، ولكن بعض المعلومات المالية يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقديرات المالية الأخرى. **(حماد طارق، ٢٠٠٣، ص ٣٧)**.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

٢,١ الدراسات السابقة

١:٢:١ الدراسات باللغة العربية:

تناولت عدة دارسات موضوع دور إجراءات المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية من بينها:

١- دراسة بن قدور علي، وتركي، الحمود .٢٠١٨. بعنوان (فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة).

في مجلة الدارسات الاقتصادية المعمقة يهدف هذا البحث إلى التعرف على فعالية أساليب الإجراءات التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة وكذا التعرف على أهم التقنيات المستخدمة ومعرفة فيما إذا كانت هناك أية عوائق تحد استخدام المراجعة التحليلية ولتحقيق هذه الاهداف تم تصميم استبيان وتم توزيعه على عينة عشوائية من الأكاديميين والمهنين الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة والمراجعة. وبينت النتائج أن أساليب المراجعة التحليلية لها دور فعال في الرفع من كفاءة المراجعة، كما انها تحقق نتائج جيدة من حيث اداء المراجع.

٢- دراسة ابكر ٢٠١٧، بعنوان دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية بحث تكميلي لنيل سعادة ماجستير.

هدف هذا البحث التعرف إلى مفهوم واسس واجراءات المراجعة التحليلية، وأيضا التعرف على مفهوم واهداف جودة التقارير المالية والوقوف على أثر المراجعة التحليلية على جودة التقارير المالية وقد استندت هذه البحث لتحقيق الأهداف المرجوة على أسلوب دراسة حالة ديوان المراجعة القوي لمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان.

نتائج البحث تعمل المراجعة التحليلية على تأكيد التقارير المالية في الوقت المناسب لإدارة المنظمة، تساعد المراجعة التحليلية في الحصول على التقارير المالية التي لها قدرة للتنبؤ بالأرباح المستقبلية، يساعد تطبيق المراجعة التحليلية في تأكيد حيادية وعدم تحيز التقارير المالية في الوفاء بالاحتياجات المشاركة لمتخذ القرار في المنظمة.

٣- دراسة محمد وخليل وحسين، ٢٠١٦ بعنوان دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

هدفت هاته البحث إلى التعرف على اساليب المراجعة التحليلية وكيفية استخدامها في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، وقد توصلت البحث إلى أن استخدام المراجعة التحليلية يقلل من أخطاء عملية المراجعة الخارجية، كما أم المدقق يستخدم اجتهاده المهني عند فحص القوائم المالية، وان المراجعة التحليلية تعتمد على الحكم المهني عند فحص القوائم المالية وأن جودة المراجعة التحليلية تعتمد على الحكم المهني للمراجع واجتهاده.

٤- دراسة كردودي ٢٠١٥ بعنوان: دور المراجعة التحليلية بتحسين أداء عملية المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات – دراسة حالة مركبة تكرير الملح لوطاية بسكره – اطروحة لنيل سعادة دكتوراه.

هدف هذا البحث إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية المعتمدة على الاساليب الكمية التقليدية والمتطورة في تحسين أداء مدقق الحسابات في ظروف ظهرت الحاجة فيها الى استغلال التكنولوجيا المعلومات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ولتحقيق اهداف البحث تم اجراء دراسة ميدانية ترتبط بمركب الملح لوطاية بسكره.

لخص البحث إلى أن اساليب المراجعة التحليلية أسألهم في إعكاء تحذيرات مهمة حول وجود التلاعب في القوائم المالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما ان هناك دلالة إحصائية على إن أسلوب الشبكات العربية الصناعية يتفوق على الاساليب الإحصائية التقليدية في قدراتها التنبئية ودقتها التصنيفية.

٥- دارسة محمد خير منير عراب ٢٠١٤ بعنوان دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية قدم هذا البحث لنيل شهادة ماجستير.

تهدف هذه الدارسة إلى معرفة إذا يمكن المدقق تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من كشف الأخطاء الجوهرية في دورة الإيرادات دورة الإنتاج وفي دورة التمويل وأيضا في القوائم المالية ولتحقيق هذه الاهداف تم القيام بدراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في مجالات الصناعة الغذائية.

وفي ضوء النتائج المتواصل إليها من هذه البحث يجب استخدام الإجراءات التحليلية في ربط البيانات الكمية والبيانات المالية واجراء المقارنات ودارسة الاتجاه والتحليل الشهري وعند تدقيق دورة الإيرادات لما لها دور في كشف الأخطاء الناتجة عن سياسة محاسبية خاطئة أو مخالفة للمعايير، استخدام الإجراءات التحليلية في دورة التمويل لما لها من دور في تقييم البيانات المالية وخلوها من التلاعب والتحريفات، تطبيق نسب التحليل المالي على القوائم المالية بعد الانتهاء من تدقيق دورات المراجعة المختلفة والتحقق من انسجام النتائج للحصول على مؤشر إضافي حول عدالة البيانات في القوائم المالية.

٦- دارسة جبار ٢٠١١ بعنوان: مدى استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية.

هدفت هاته البحث الى تحديد الإجراءات التحليلية المناسبة وتصميم برنامج المراجعة لكل فقرة في فقرات القوائم المالية لتؤدي إلى الكشف عن حالات التضليل. وقد توصلت نتائج هذه البحث الى أن استخدام الاجراءات التحليلية يتطلب وجود مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الشركة محل المراجعة لغرض مقارنتها مع المؤشرات والنسب المعيارية وذلك لمعرفة اتجاه نشاطها المستقبلي.

٧-دارسة محمد عايش عيد المطيري ٢٠١١ بعنوان مدى التزام مكاتب المراجعة في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار المراجعة الدولي رقم٥٢٠.

تهدف هذه الدارسة إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بتطبيق معيار رقم ٥٢٠ الخاص بالإجراءات التحليلية والتعرف على أبرز النسب المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية في الكويت، وقد تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان لتحقيق هذه الاهداف على عينة من مدققي الحسابات في دولة الكويت.

أشارت نتائج البحث إلى أنه يتم استخدام الإجراءات التحليلية بشكل متوسط في مرحلة التخطيط للتدقيق ومرحلة الاختبارات التفصيلية، بينما يتم استخدامها بشكل مرتفع في مرحلة إنهاء المراجعة، كما وجدت الدارسة أنه يتم استخدام كثير من النسب المالية المعروفة في الإجراءات التحليلية.

٨- دارسة أحمد عبد الرحمن المخادمه وحاكم رشيد ٢٠٠٧ بعنوان أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.

الهدف هذه المقالة هو التعرف إلى مدى التزام مكانة المراجعة بمعايير المراجعة الدولية وتحديد اجراءات المراجعة التحليلية، ودراسة المعلومات المالية وغير المالية التي تساهم في تحديد نطاق عملية المراجعة باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية. ولتحقيق ذلك تم تطوير استبانة موجه إلى المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الاردنية.

وأظهرت نتائجها أن مكاتب المراجعة تعتمد على بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، وأيضا وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية واجراءاتها وكفاءة عملية المراجعة.

٢,٢,١ الدراسات باللغة الأجنبية:

١-دراسة (Thomas, et.. al, ٢٠٠٩)

Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable

هدفت هذه البحث الى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية المراجعة واعتمدت البحث على المنهج النظري التحليلي لمعايير المراجعة.

وتوصلت البحث الى اقتراح ١٧طريقة تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية عمليه المراجعة، وان تطبيق هذه الطرق يكون لها جانب اخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق، والتي من اهم مظاهرها وقت تخطيط إضافي للمراجعة، وزيادة وقت تدريب مراقب الحسابات، ووقت مراجعة إضافي لأداء الإجراءات وتكلفة توظيف مستشارين، والتوقف المحتمل لعمليات عميل المراجعة، والوقت الإضافي لتنسيق انشطة المراجعة مثل الملاحظات غير المتوقعة.

وبتشابه المتغير التابع وهو كفاءة وفاعلية المراجعة في كلا الدراستين، إذ افاد الباحث من ذلك في تحديد أحد متغيرات الدراسة.

٢- دراسة (Montgomety,٢٠٠٨) بعنوان:

Auditors New Procedures for Detecting Frauds

هدفت هذه البحث الى التعرف على طريقة توسيع إجراءات المراجعة وتطويرها وذلك لمنع الاحتيال في البيانات المالية المعدة إلكترونيا والخروج بأساليب جديده وتلك بعض النظر عن تجربة المراجعين السابقين والاعتقادات لديهم حول امانة ونزاهة الإدارة وبيان البرامج الأكثر من كشف الاحتيال في البيانات المالية، في الشركات الأمريكية، وتوصلت البحث الى: الطلب من المدقق القيام بتطوير النظام الرقابي بقدر الخطر من الاحتيال، ومطالبة المدقق بأسلوب أكثر شمول في عملية الفحص، والتركيز على الأخطار الناتجة من عدم السيطرة الكافية للرقابة الداخلية، إضافة الى أنه يطلب من المدقق في تغيير إجراءات المراجعة والوقت المحدد لهذه العملية.

وفي مجال الافادة من هذه البحث فقد بحثت في طريقة توسيع إجراءات المراجعة وتطويرها، حيث تمت الإفادة من هذه البحث بيان إجراءات الدقيق التي استندت عليها المتغيرات المستقلة في لدراسة الحالية.

٣- دراسة (Gendron et al, ٢٠٠٧) بعنوان:

The construction of auditing expertise in measuring government performance

هدفت البحث الى التعرف على أثر خبره مر اقبي حسابات على المراجعة الحكومية، وقد اعتمدت البحث على منهج نظري تحليلي لأحدى محافظات كندا وهي محافظة ألبيرتا (Alberta)، لفهم بناء ادعاء الخبرة في مهمات المراجعة الحكومية دعموا ادعائهم للخبرة، وقد ربط المكتب خبرة المراجعة بالمشكلة السياسية لا استئصال العجز والدين الحكومي، وحوكمة الإدارة في أكبر مجال لحياة الأعمال، كما تبين دعم المكتب ادعاءاته للخبرة من خلال عرض وجهات نظر عن الطرق التي يجب أن تطبق في مشروع قياس الأداء في محافظه البيرتا، مراقبو الحسابات لم يكونوا مساندين فقط لقيمه المراجعة المالية وأداره النتائج ولكن الادعاء بتقييم الإجراءات الأداء يجب ان يضيف شرعية ومصداقية الى عمليه الإدارة العامة الجديدة وترقيه خبره مراقب الحسابات وتصديق مشروع قياس الأداء ثم ربطهما بشكل قوي وفعال ،كذلك أن مراقبي حسابات الولاية يمكن أن يلعبوا دورا حاسما في

إنجاز احد أكثر التأثيرات الواسعة للإدارة العامة الجديدة مع الربط القوي للتمويل واعمال الشركات، المحاسبين ومراقبي الحسابات اساسية لتشويه الحدود بين ممارسات القطاع العام الخاص التنظيمية، اضافه الى المختبرات المهنية(مثل التي تمت إدارتها من خلال مكاتب المراجعة الحكومية)،كموقع لإنتاج وتصديق التقرير، تلعب دورا مهما في العملية التي شبكات تطوير الدعم حول ادعاءات الخبرة، وتعتمد قدرة المهنة في الاحتفاظ وتوسيع سلطة قضائية بشكل خاص على سمعة المهنة لإرساء ادعاءاتها للخبرة وقد افاد الباحث من هذه البحث في تناولها أثر خبرة مراقبي حسابات على المرجعة الحكومية، حيث تمت الإفادة من هذه البحث في تحديد المتغير التابع للدراسة الحالية.

٤- دراسة (Whittington,٢٠٠٢) بعنوان:

New Audit Documentation Requirement, SAS NO ٩٦

هدفت هذه البحث الى البحث عن زيادة إجراءات ومتطلبات التوثيق المستندي بالأعمال المحوسبة، وزيادة اعمال المراجعة عليها والناتجة عن الزيادة الكبيرة في استخدام التكنولوجيا وتعدد اعمال ونشاطات الشركات والمنافسة العالمية، لذلك صدر معيار تدقيق جديد رقم (٩٦) في سنة (٢٠٠١) عن لجنة معايير المراجعة (ASB)وذلك البحث في موضوع التوثيق المستندي للأعمال التي تتم على النظام المحاسبية الإلكترونية.

وتوصلت البحث الى تحديد مشاكل التوثيق المستندي هي:

قضايا تتعلق بثبات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية والافصاح وكذلك الأعمال غير المستمرة والتقديرات الشخصية وظروف عدم التأكيد وبيان نتائج إجراءات المراجعة التي تعطي مؤشرًا للقوائم المالية حولا اجراءات التي تحتاج الى تعديل، مع بيان الحالات التي تسبب وجود صعوبات كثيرة تتعلق بتطبيق اجراءات المراجعة التي يراها المدقق ضرورية، كما تبين أن التوثيق المستندي يهدف بشكل أساسي لتوفير الدعم لتقرير المدقق والرقابة على عملية المراجعة، وإن يكون هذا المعيار معروفا من حيث التطبيق والمفهوم التطورات التكنولوجيا على نظام الرقابة الداخلية وتنوع وتطور الأعمال التي يقوم بها المحاسب وبالتالي المدقق الداخلي وان التوثيق المستندي يتطلب الاحتفاظ بعدة نسخ من العقود المهمة التي تمكن المدقق من تقييم حسابات النشاطات المهمة.

٥- دراسة (Johnston,٢٠٠١) بعنوان:

Risk experience and client acceptance decision, National Public Accountant.

هدفت هذه البحث الي إيجاد إجراءات متفق عليها من قبل المراجعين لتقيم العميل المحتمل إن معايير المراجعة لم توضح الاجراءات التي يحب أن يتبعها المدقق لتحقق ذلك

(١٣٠) مدققًا في شركات المراجعة الخمسة الكبار في الولايات المتحدة الاميركية للإجابة عن استبانة تحتوي علل العناصر المكونة للمخاطرة المتعلقة بأعمال العميل، ومخاطرة المراجعة، المخاطرة المتعلقة بأعمال المدقق، حيث تم تقسيم العينة في مجموعتين على أساس خيرة شريك المراجعة، حيث يقوم شريك المراجعة بإعادة ترتيب هذه المخاطر من حيث الأهمية، من

ثم إضافة أي عناصر أخرى يعتقد بأن لها تأثيرًا على قرار قبول العميل، وخلصت البحث الى أن عناصر مخاطر العميل المتعلقة بالخطأ لها أي تأثير على هذا الجهد، إلا ان عناصر مخاطر العميل توثر في مرحلة التخطيط المراجعة على اختيار الخيرات المناسبة، وكذلك على سياسة جميع أدلة المراجعة، ولكن دون تأثير يذكر على ساعات العمل، بالإضافة الى أن اتعاب المراجعة أعلى نسبة للعملاء الأكثر خطورة نتيجة تحميلهم لعلاوة إضافية.

وقد تمت الإفادة من هذه البحث في بيان إجراءات متفق عليها من قبل المراجعين لتقيم العميل المحتمل، حيث تمت الإفادة من هذه البحث في هذا المجال.

٦- دراسة (Lindow,٢٠٠٠) بعنوان:

Beyond Audit Techniques Auditing

هدفت البحث الى ابراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الانشطة الرقابية والإشراف على مخاطر المحافظ الاوراق المالية، كما هدفت الي إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الانشطة الرقابية، وان المنافق الذي لا يعرف تقييم المخاطرة يؤدي مهمات تقليديه. وركزت البحث على ضرورة مواكبه التطور والاكتشافات الحديثة الخاصة بأنظمة الرقابة للشركات الصناعية في هولندا، ووضعت البحث بعض الاسئلة وحاولت الاجابة عنها باختصار شديد جدا: ما أفضل الممارسات التي من الممكن تباعها من اجل تطوير المدقق؟ واظهرت البحث أن أفضل ل الممارسات

هي: التعرف على التغييرات التي طرأت على البيئة التي تعمل بها الشركة، وضرورة التنسيق مع الاطراف الاخرى في أدارة المخاطر وفهم الإجراءات والمتطلبات المتعلقة بنشاطات الشركة بشكل عام وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج مكنته من وضع التوصيات ومن اهمها:

وضع مقارنه حول كيفية تحويل اتجاهات المراجعة التقليدي الى اتجاهات المراجعة الحديث في ضل تكنولوجيا المعلومات، وضرورة مواكبة المدقق والرقابة لمستجدات عملية المراجعة مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات المراجعة الداخلي السابقة.

تناولت هذه البحث الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الأنشطة الرقابية، حيث تمت الإفادة من هدا البحث لأعراض البحث الحالية.

٣,٢,١ هيكل البحث:

يتكون البحث من خمسة فصول وخاتمة والتقسيم كالآتي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

المبحث الأول: المقدمة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الإطار النظري.

المبحث الأول: المراجعة الخارجي.

المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية.

المبحث الثالث: أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة.

الفصل الثالث: منهجية البحث وخطواته الإجرائية.

الفصل الرابع: عرض نتائج البحث ومناقشتها.

الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات.

المراجع والمصادر.

الملاحق.

الفصل الثاني

الإطار النظري

المبحث الأول: المراجعة الخارجي

المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية

المبحث الثالث: أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة

المبحث الأول

المراجعة الخارجية

تمهيد:

تتمتع مهنة المراجعة الخارجي بأهمية كبيرة حيث أن لها دور في التأكد من دقة وصحة البيانات والقوائم المالية والخروج برأي فني محايد يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدم بالقوائم المالية التي يعتمد عليها عند اتخاذه لقراراته، وبالتالي تحقيق الفعالية للمنشأة ولجميع الأطراف المعنية فكان لزاماً أن نعطي المراجعة الخارجي مزيد من الاهتمام في هذه البحث **(المدهون،2014)**.

٢:١:١ تعريف المراجعة الخارجي

يلعب المراجعة الخارجي دوراً مهم في الحياة الاقتصادية، ولقد تطور بشكل موازي للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة وللتطور الاقتصادي في **المنشآت (المدهون،2014)**.

ورغم تعدد الصيغ التي تتناول تعريف المدقق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى المراجعة الى تحقيقها وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

يعتبر المراجعة الخارجي عملية منظمة هادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية **(نشوان، 2010)**.

كما تم تعريفه بأنه عملية فحص الدفاتر والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأيه حول عدالة القوائم المالية أو هو المراجعة الذي يتم عن طريق هيئة خارجية غير تابعة للإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية، وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة **(سلامة،2011)**.

وعرفه جمعة بأنه "الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة"**(جمعه، 2005)**

وهو عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بهدف إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام **(السيد،2000)**

وقد تم تعريفه بأنه " عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة أرصدة عناصر المركز المالي وقائمة الدخل، والحصول على الأدلة الكافيـ ة والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية" **(جربوع،2007).**

كما يمكن تعريفه بأنه: فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والمستندات والدفاتر الخاصة بالبحث تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك البحث في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك المدة **(عبدالله، 2000).**

ويعرف المراجعة الخارجي بأنه: نظام يهدف الي إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة " **(سرايا ،2007).**

وقد عرفه لطفي بأنه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل" **(لطفي،2007).**

ويمكن تعريفه بأنه المراجعة الذي يتم بواسطة طرف خارجي للمؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولدة لها، بهدف اعطائها المصداقية وذلك لتنال القبول والرضا لدى مستعملي المعلومات من الأطراف الخارجية **(التهامي،2003)**.

من خلال التعريفات السابقة فإننا نتوصل إلى أن المراجعة الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي والمستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات الشركة، وتحقيقه للأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة. **(ابو سرعة، 2010)**.

٢:١:٢ أهمية المراجعة الخارجي

ظهرت عدة عوامل تبين مدى الحاجة إلى المراجعة الخارجي وتؤكد على أهميته، فبوجود التعارض بين مستخدمي القوائم المالية من الملاك والدائنين والمستثمرين وإدارة المنشأة، فإن القوائم المالية قد تكون متحيزة لأحد الأطراف، وتتضمن القوائم المالية معلومات لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات، ولكن مستخدمي هذه المعلومات المالية تنقصهم الخبرة ولا يستطيعون التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها **(عميروش، 2011)**.

وكما تنبع أهمية المراجعة الخارجي من أنها وسيلة تخدم عدة فئات تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي المستقل وذلك لتلبية الاحتياجات المتعددة وغير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل فيما يلي:

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.
- حملة الأسهم.
- حملة السندات الحاليون والمحتملون.
- مجموعة الموظفين واتحادات العمال.
- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي.

- العملاء والموردون والمنافسون.
- دعاة ومؤسسات حماية البيئة.
- الأجهزة الحكومية.
- نظام المحاكم.
- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار.
- الدائنون والبنوك.
- المستثمرون المحتملون **(شريم،2007)**.

٢:١:٣ أهداف المراجعة الخارجي

يتوجب على المنشآت تعيين مدقق خارجي يقوم بفحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة وصدق تلك القوائم المالية، مع التزامه بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، كما يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية عن المنشأة التي يدقق حساباتها، لأن موضوع الاستقلالية هو الأساس في عملية المراجعة، وهدفه من ذلك أن يضفي الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية **(الصوص،2012)**.

ويمكن جمع أهداف المراجعة الخارجي في عدة نقاط:

- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور في هذا النظام.
- إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات ائتمانية للمنشأة أم لا **(جربوع ،2007)**.

٢:١:٤ خصائص المراجعة الخارجي

تتمثل خصائص المراجعة الخارجي بعدة نقاط أساسية:

١. **المراجعة الخارجي عملية هادفة:** يهدف بشكل عام إلى إبداء الرأي في القوائم المالية المقدمة من قبل إدارة الشركة والمستخدمة من الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، فقد تقدم الإدارة معلومات غير صحيحة لقوائمها المالية وذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية ففي ظل تعارض المصالح ظهرت الحاجة إلى المدقق الخارجي المستقل لإبداء رأيه المحايد في مدى صدق القوائم المالية والتعبير عن المركز المالي للشركة.

٢. **المراجعة الخارجي عملية منظمة:** هناك إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة لممارسة المراجعة الخارجي، حيث يبدأ المدقق الخارجي بعملية جمع البيانات اللازمة وبعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي بناءً عليه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينهي عمله بإعداد التقرير الذي يشمل على رأيه المحايد في القوائم المالية المعروضة عليه.

٣. **المراجعة الخارجي يقوم بها شخص مستقل:** إن مهنة المراجعة الخارجي تحتاج إلى شخص مؤهل علمياً ومدرب مهنياً ومستقلاً عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة معه وأن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

٤. **المراجعة الخارجي عملية اتصال متكامل:** فالمراجعة الخارجي عملية لنقل معلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فعملية الاتصال تتكون من طرفين أحدهما(المرسل) والآخر (المستقبل)، وتتكون أيضاً من (رسالة) ومن قناة اتصال **(السيد،2000)**.

٢:١:٥ تعريف المدقق الخارجي

وعرف المدقق الخارجي بعدة تعريفات سيتم توضيح أهمها: هو شخص قانوني ومستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالشركة التي يدققها، ويمكن الاعتماد عليه، حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية ويجب أن يقوم بتقديم تقرير يشمل على المعلومات المحاسبية والمالية متبوعة برأيه المكتوب والموقع منه **(الصحن،2004)**.

كما تم تعريفه بأنه الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات وإعداد تقريره لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية والذي ألزم القانون الشركات بتعيينه **(سلامة،2011)**.

وهو الشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة المراجعة شريطة أن تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد المراجعة المتعارف عليها والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب والكفاءة المهنية والاستقلال وبذل العناية المهنية الكافية **(دليل المحاسب،2003)** .

٢:١:٦ صفات المدقق الخارجي

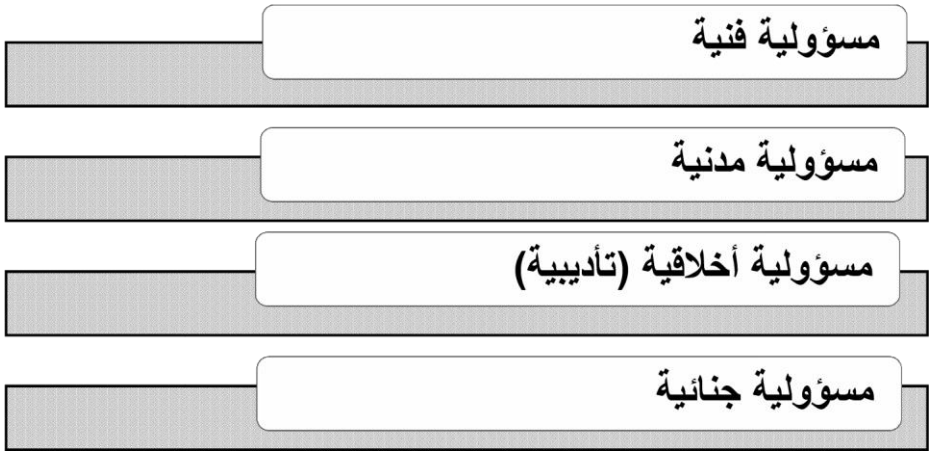
على المدقق أن يتحلى بعدد من الصفات بالإضافة الى الالمام بالمعلومات المرتبطة بعمله منها:

شكل (1): صفات المدقق الخارجي (سلامة،2011).

٢:١:٧ مسؤوليات المدقق الخارجي

المراجعة الخارجي وكأي مهنة أخرى، يترتب على مزاوليها صلاحيات ويقع عليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، وذلك حتى يحقق المراجعة رسالته من تعزيز وزيادة الثقة فيه لدى المستخدمين للقوائم المالية وفيما يلي عرض لتلك الصلاحيات والمسؤوليات **(الدهراوي ،2006)**.

تتشكل مسؤوليات المدقق الخارجي كالتالي:



شكل (2): مسؤوليات المدقق الخارجي

أولا: المسؤولية الفنية وتتمثل في:

أ. مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب. مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد أخذت بعين الاعتبار وتم تطبيقها بشكل سلي م **(الدهراوي، 2006)**.

ثانياً: المسؤولية الأخلاقية (التأديبية)

وتتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق ان لا يتصرف بشكل قد يسيء إلى سمعته المهنية **(لطفي،2006)**.

وفي حال قيام المدقق بارتكاب أي عمل من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه. وهذه العقوبات قد تكون التأنيب أو اللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحيا ة **(الدهراوي،2006)**.

ثالثاً: المسؤولية المدنية

وتتمثل للمدقق في مسئوليته اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق العميل أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب على دفع تعويض مادي **(الصحن،2007)**.

وتنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسية واجتماعية وشروط العقد معا كذلك يعتبر المدقق مسؤولا أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال **(سلامة،2011)**.

رابعا: المسؤولية الجنائية

المسؤولية الجنائية للمدقق يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم تدقيقها ليصل الى المجتمع ككل. وهي مسؤولية شخصية يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشئها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما **(الصحن،2007)**.

٢:١:٨ واجبات المدقق الخارجي

تتبع واجبات المدقق الخارجي من أهداف عملية المراجعة وهي:

١. مراقبة أعمال المنشأة.
٢. تدقيق حساباتها وفقا لقواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
٣. الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها على أعمال المنشأة ودوائرها.
٤. فحص الأنظمة المالية والإدارية للمنشأة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المنشأة والمحافظة على أموالها.
٥. التحقق من موجودات المنشأة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المنشأة وصحتها.
٦. الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المنشأة وأية بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها.

٧. أيـة واجبـات أخـرى يترتـب علـى المـدقق الخـارجي التقيـد بهـا بموجـب القـانون المحلـي وقانون مهنة المراجعة والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

٨. التقيـد بقواعـد السـلوك المهنـي الـواردة فـي قـانون مهنـة تـدقيق الحسـابات ونظـام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.

٩. متابعـة تطـوير وتأهيـل مهارتـه الفنيـة ومواكبـة التطـورات التـي تطـرأ علـى المهنـة وذلـك مـن خـلال الـدورات التدريبيـة المسـتمرة التـي تنظمهـا الجمعيـات والمؤسسـات المعنيـة بالمهنة **(سرحان ،2007)**.

٢:١:٩ حقوق المدقق الخارجي

١. حـق إجـراء الجـرد لخـزائن المنشـأة فـي الوقـت الـذي يـراه مناسـبا للتأكـد مـن عدالـة تصوير البيانات المالية لواقع المنشأة.

٢. حـق دعـوة الهيئـة العامـة للمسـاهمين للانعقـاد وذلـك فـي الحـالات التـي لا تحتمـل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

٣. حـق الحصـول علـى نسـخة مـن الاستفسـارات والبيانـات التـي يوجههـا مجلـس الإدارة للمسـاهمين لحضـور اجتماعـات الهيئـة العامـة بالإضـافة إلـى القـوائم الماليـة المرفقـة **(نجم،2012)**.

٤. حـق الاطـلاع علـى دفـاتر المنشـأة وسـجلاتها ومسـتنداتها فـي أي وقـت، وشـمل ذلـك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية.

٥. حـق مناقشـة اقتـراح عزلـه والـرد والـدفاع عـن موقفـه أمـام الجمعيـة العموميـة للمسـاهمين **(سلامة،2011)**.

٢:١:١٠ جودة المراجعة الخارجي

فيما يلي أهم التعريفات التي وردت عن جودة المراجعة الخارجي:

وهي تتمثل في تحقيق أهداف المراجعة الخارجي، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استنادا إلى معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وأدلة المراجعة الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي مضلل في البيانات المالية التي تعدها الإدارة **(السويطي،2006)**.

مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة **(مجوجة،2016)**.

كما عرفت أنها مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة المراجعة الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية **(بلخادم حنان،2016)**.

٢:١:١١ أهمية جودة المراجعة الخارجي

تكمن أهمية جودة المراجعة في أنها مطلب جميع مستخدمي القوام المالية وذلك للأسباب التالية:

١. يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
٢. ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
٣. تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة.
٤. تمثل جودة مهنة المراجعة مقياسا لتقييم مكاتب المراجعة في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب **(عودة،2011)**.

٢:١:١٢ مزايا جودة المراجعة الخارجي

إن إتباع نظام لتحقيق جودة المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص يمكن إجمالها فيما يلي:

١. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
٢. تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.
٣. يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
٤. إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة.

٥. إن المراجعة ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

٦. إن موضوع جودة المراجعة من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع ارتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة **(أبو هين ،2005)**.

٢:١:١٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

يمكن أن نلخص العوامل المتعلقة بجودة المراجعة في ثلاث عوامل موضحين في النقاط التالية:

أولاً: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

1. خصائص فريق المراجعة: ويركز هذا العنصر على النقاط التالية:

- الاستقلالية والحياد: وتعتبر من أهم مقومات مهنة المراجعة، حيث يشترط أن لا يكون للمدقق أو لأحد من أقربائه أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.
- التأهيل العلمي والخبرة المهنية: ويعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفعالية مهنة المراجعة **(بالخادم،2016)**.

2. خصائص مكتب المراجعة: ويشمل هذا العامل النقاط التالية:

- حجم مكتب المراجعة: ويعد حجم مكتب المراجعة من أهم العوامل لقياس جودة المراجعة، حيث غالبا ما تقدم مكاتب المراجعة الكبرى جودة تدقيق أعلى من غيرها **(عبد الغالب،2014)**.
- المنافسة والأتعاب: أتعاب المدقق هي الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاولة المهنة وهذا ما يؤثر سلبيا على جودة مهنة المراجعة**(بالخادم،2016)**.

أمـــا بالنســـبة للمنافســـة بـــين مكاتـــب المراجعـــة فإنـــه كلمـــا ازداد التنـــافس بـــين المـــراجعين فـــي الحصـــول علـــى الزبـــائن كلمـــا ازدادت رغبـــة ومقـــدرة الزبـــون علـــى تغييـــر المـــدقق، وذلـــك للحصـــول علـــى قيمـــة أتعـــاب أقـــل، وكلمـــا شـــعر المـــدقق بـــأن هنـــاك مـــدقق آخـــر قـــد يحـــل مكانـــه فـــي تـــدقيق حســـابات الزبـــون كلمـــا ازداد اعتمـــاده علـــى الزبـــون وتمســـكه بـــه وهـــذا يـــؤثر علـــى جـــودة تـــدقيق الحســـابات بشـــكل إيجـــابي ،حيـــث أن المنافســـة علـــى أســـاس جـــودة المراجعـــة كبـــديل للمنافســـة الســـعرية تـــؤدي إلـــى زيـــادة جـــذب الزبـــائن وتـــدعم مصـــداقية تقـــارير المراجعـــة ودرجـــة الاعتمـــاد عليها **(عبد الغالب،2014)**.

ثانيـــا: عوامـــل مرتبطـــة بعمليـــة المراجعـــة: تشـــمل هـــذه العوامـــل تخطـــيط أعمـــال المراجعـــة، ودراســـة وفحـــص نظـــام الرقابـــة الداخليـــة، وكفايـــة أدلـــة الإثبـــات بالإضـــافة إلى التقرير والإفصاح.

١. تخطـــيط أعمـــال المراجعـــة: يعتبـــر التخطـــيط ضـــروري لضـــمان تنفيـــذ المهمـــة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.
٢. دراســـة وفحـــص نظـــام الرقابـــة الداخليـــة وتقيـــيم المخـــاطر: يعتبـــر فهـــم مـــدقق الحســـابات للنظـــام المحاســـبي والرقابـــة الداخليـــة للعميـــل ســـينعكس بالإيجـــاب علـــى جـــودة مهنـــة المراجعـــة مـــن خـــلال التخطـــيط الجيـــد والـــتحكم فـــي مخـــاطر المراجعة وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.
٣. كفايـــة أدلـــة الإثبـــات: حيـــث يجـــب أن تكـــون أدلـــة الإثبـــات ذات موثوقيـــة وملائمـــة لكـــي يعتمـــد عليهـــا المـــدقق فـــي تـــدعيم رأيـــه، بحيـــث يـــنعكس ذلـــك علـــى جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.
٤. التقريـــر والإفصـــاح: يعتبـــر تقريـــر المـــدقق هـــو حصـــيلة عمليـــة المراجعـــة بحيـــث كلمـــا كـــان التقريـــر ذا جـــودة كلمـــا ســـهل عمليـــة الاتصـــال بينـــه وبـــين قـــارئي القوائم مما ينعكس إيجابا على جودة أداء المدقق **(بالخادم،2016)**.

ثالثا: عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية:

وتتمثل هذه الأطراف في المؤسسة محل المراجعة، مستخدمي القوائم المالية والمنظمات المهنية **(بالخادم،2016)**.

٢:١:١٤ عناصر جودة المراجعة

تشمل جودة المراجعة السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بشركات المراجعة بشكل عام أو بمكاتب المراجعة الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات جودة المراجعة باختلاف حجم مكتب المراجعة وطبيعة الأعمال التي يمارسها، والموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها، وتشمل عناصر جودة المراجعة ما يلي:

١. الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب أن يتوفر في كافة أفراد عملية المراجعة الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة.
٢. إدارة الأفراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيدا مناسبا عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب.
٣. قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة: يجب على مكاتب المراجعة وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون.

٤. أداء عملية المراجعة: على مكاتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب المراجعة.

٥. المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة المراجعة.

٦. الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكاتب المراجعة أو خارجها من قبل أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة **(صالح، جليل وآخرون ،201).**

شكل (3): عناصر جودة المراجعة

المبحث الثاني

الإجراءات التحليلية

٢:٢:١ تعريف الإجراءات التحليلية

هناك العديد من التعريفات للإجراءات التحليلية، يمكن إيجاز أهمها:

حسب المعيار الدولي رقم 520 فإن الإجراءات التحليلية هي " تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها" **(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).**

اما المعايير الأمريكية للتدقيق **(AICPA,1978)** بالإضافة لعدد من الباحثين مثل(Dolphy,2004) فقد عرفت الإجراءات التحليلية بأنها " اختبار جوهري للبيانات المالية وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة، تبدأ بالإجراءات والمقارنة للبيانات المالية وذلك باستخدام أساليب أدوات مختلفة، تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة إلى إجراءات متطورة ومعقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، بهدف الوصول إلى أدلة وقرائن إثبات حول البيانات والقوائم المالية **(Dolphy,2004).**

موضوع المراجعة وهي الاختبارات أو الإجراءات التي تهدف الى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يتم تقديرها من قبل المدقق لذلك البند، فبحال تباعدت القيمتين دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافيا للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها أخطاء أو تلاعبا في القوائم المالية **(لطفي، 2005).**

وتعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب ذات الأهمية (الضرورية) وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتنبئ بها **(جمعة،1999).**

٢:٢:٢ أهمية الإجراءات التحليلية

تنشأ أهمية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية من أنها تساعده في عدة نواحي وهي:

١. تفهم مجال عمل الجهة المراد المراجعة عليها لسنوات سابقة:

يقع على عاتق المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة عمل الجهة المراد المراجعة عليها، وذلك حتى يستطيع تحديد نقاط الضعف والقوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يقوم بتدقيقها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، إذ إن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم المراجعة عليها مسبقا فإنه يتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، وبالتالي يمكن للمدقق الخارجي أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيعمل بها.

٢. تقييم قدرة الجهة المراد المراجعة عليها على الاستمرار

يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كمؤشر للكشف عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الجهة المراد المراجعة عليها، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر المراجعة التي تحدث باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة الجهة المراد المراجعة عليها على الاستمرار.

٣. الإشارة الى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية

تشير الإجراءات التحليلية إلى الفروق الجوهرية ووجود أخطاء أو مخالفات، حيث أن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بتدقيقها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية، فعندما يتم اكتشاف وجود فروق كبيرة يجب على المدقق أن يتعرف على السبب، والتأكد أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي، أو تغير في السياسات المحاسبية وليس لوجود خطأ أو مخالفة.

٤. تخفيض الاختبارات التفصيلية

ويكون ذلك عندما لا يجد المدقق الخارجي فروقا جوهرية عند إجراء الإجراءات التحليلية، فذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة، أو يمكن التخفيض من حجم عينة الفحص، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى وذلك حسب ما يراه المدقق مناسبا **(العبدلي،2011)**.

٢:٢:٣ مزايا الإجراءات التحليلية

للإجراءات التحليلية عدة مزايا تحقق أهداف المراجعة الخارجي وهي:

- من خلال تحليل البيانات المالية الختامية يمكن الوقوف على العديد من المظاهر التي تقود إلى اكتشاف خلل في البيانات.
- يمد التحليل المالي مراقب الحسابات بمزيد من المعلومات والبيانات عن نشاط الجهات الخاضعة للتدقيق في ضوء ما ينتهي اليه نشاطها الفعلي، الأمر الذي يهيئ له الفرصة للقيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المرسومة.
- تتيح النسب والمؤشرات التي تقدمها الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المركز المالي للجهة الخاضعة للرقابة، وللمدقق تقويم مدى توازن الثقل النسبي لمصادر الموارد المختلفة في تمثيل أوجه الاستخدام ومن ثم مدى انسجام ذلك مع أغراض تلك الجهة وأهدافها.
- تقويم كفاءة الإدارة التنفيذية في أي مستوى إداري من مستوياتها.
- تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم المخاطر لتحديد المجالات التي تؤثر على القوائم المالية وتدقيق الحسابات **(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)**.

٢:٢:٤ أنواع الإجراءات التحليلية

إن الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية يكمن في اختيار النوع الأكثر ملاءمة منها، ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية وهم:

٢:٢:٤:١ مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه

تتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشرا على احتمال وجود الفشل المالي؛ ويتمثل العيب الرئيس في استخدام نسب

النشاط في المراجعة في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات التي يشكل منها إجماليات النشاط.

٢:٢:٤:٢ مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترات السابقة

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة ومن الأمثلة المتعارف عليها:

مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة.

مقارنة تفاصيل إجمالي الرصيد مع ما يقابلها في السنة القادمة.

حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل

حيث تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية، وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية، وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب المهمة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات، وأيضا إذا لم توجد فروق فيمكن أن يشير إلى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات؛ ويوجد أمران يجب الاهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات:

يجب أن يقيم المدقق مدى واقعية الموازنة.

يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق

يمكن مقارنة بيانات العميل مع المدقق عندما يقوم المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية، وتمثل توقعات المدقق القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية.

مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات، حيث لا يكون ملائما استخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير إيراد فندق على سبيل المثال كدليل للتدقيق ما لم يكن المدقق مقتنعا بسلامة عدد الحجرات ومعدل الحجرة ومعدل الإشغال في الفندق؛

وسيكون الأمر أكثر صعوبة للمدقق عند دقة تقييم معـدل الإشـغال عـن عنصري البيانات الأخرى **(الباز،2015)**.

2:2:5أهداف الإجراءات التحليلية

شكل (4): أهداف الإجراءات التحليلية (الحمود،1999)

فهم عمليات المشروع
حديد المجالات التي تكمن فيها المخاطر
تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة
تحديد المجالات التي تستلزم تدقيق إضافي
تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق
التدقيق الإجمالي الشامل للمعلومات المالية

٢:٢:٦كفاءة وفاعليتها في تحقيق أهداف المراجعة

يتطلب اســـتخدام الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة من المدقق القيام بالبحث عن الفروق الجوهرية والعلاقات غير العادية في القوائم المالية، **ويترتب على وجود هذه الفروقات أحد الاحتمالات التالية:**

١. وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المـدقق بالاقتنـاع بتلك المبررات ويعاملها كمعاملة كافة البنود العادية الأخرى.

٢. عدم وجود مبررات بشكل كاف تثير شك المدقق باحتمال وجود غش أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود وتكون موضع اهتمامه في مرحلـة التخطيط لعملية المراجعة وخلال مرحلة الفحص **(نصار،2008)**.

بنـاء علـى مـا سـبق فإنـه يقـع علـى عـاتق المـدقق أن يطبـق الإجـراءات التحليليـة بكفـاءة وفاعليـة والتـي بـدورها تقلـل مـن مخـاطر الاكتشـاف، إذ أن تطبيـق ذلـك يعتبـر أداة فعالـة لتحقيـق فاعليـة عمليـة المراجعـة ككـل، وبالتـالي يحقـق المـدقق الهـدف مـن عمليـة المراجعـة ويصـل إلـى الانحرافـات الجوهريـة فـي القـوائم الماليـة بطريقـة أسـرع، كمـا أن الإجـراءات

التحليلية التي تتصف بالكفاءة تحقق لعملية المراجعة جودة أكبر، حيث ينفِّ ذ المدقق عملية المراجعة بطريقة أقل تكلفة وذلك بأقل مجهود ممكن.

٢:٢:٧مراحل المراجعة التي يستعان بها بالإجراءات التحليلية

يجري تنفيذ الإجراءات التحليلية في المراحل التالية:

١. **مرحلة التخطيط:** الإجراءات التحليلية تعتبر إلزامية عند البدء بعملية المراجعة، وذلك من أجل الوقوف على المعلومات حول المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية المتبع فيها. حيث تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، وهو ما يجعل المدقق يقف على الأمور الهامة التي تتطلب اهتماما خاصا في وقت لاحق عند تدخلاته.

٢. **مرحلة الفحص:** يقوم المدقق في مرحلة فحص الحسابات غالبا بالإجراءات التحليلية. إن الضمانات التي توفرها الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تتمثل في إيجاد العلاقة والقدرة على التنبؤ، فض عن الدقة في التوقع وموثوقية البيانات المستخدمة لتطوير هذا التوقع.

تتمثل أهم المؤشرات التي يمكن أن تؤثر في الإجراءات التحليلية عن استخدامها في مرحلة الفحص في طبيعة أدلة الإثبات والتأكيد، وإمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وصدق العلاقة المتنبئ بها، ودقة تنبؤات المدقق.

٣. **مرحلة الانتهاء من المراجعة:** يجب على المدقق تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية قرب نهاية أو في نهاية عملية المراجعة من أجل الحصول على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناء على معرفته للمنشأة. وعادة عندما يكون المدقق متحصل على معرفة واسعة من الأعمال التجارية لزبونه (المنشأة قيد المراجعة)، يقوم بالإجراءات التحليلية أثناء العرض النهائي للقوائم المالية لتحديد السهو الممكن الوقوع فيه في عملية المراجعة **(محمد، 201)**.

وقد ينتج عن الاستعانة بالإجراءات التحليلية في مرحلة الانتهاء من المراجعة بعض النقاط المهمة مثل:

- قد تكشف الإجراءات التحليلية أن بعض البنود في القوائم المالية تختلف عن توقعات المدقق نظرا لإحاطته لأعمال المنشأة وغيرها من المعلومات التي تم جمعها خلال

أدائـه لمهامـه. وهـذه الإجـراءات قـد تكشـف عـن الحاجـة إلـى تغييـرات فـي عـرض القـوائم المالية.

- إذا تـم تحديـد مخـاطر اخـرى، قـد يحتـاج المـدقق إلـى إعـادة تقيـيم إجـراءات المراجعـة المخططة للرد بشكل مناسب **(محمد، 201)**.

بنـاء علـى مـا سـبق، فـإن الإجـراءات التحليليـة تعمـل علـى مسـاعدة المـدقق الخـارجي فـي تطـوير عملـة بكافـة الأسـاليب المسـتخدمة، كمـا تسـاعده فـي أن يوجـه مسـتخدمي القـوائم الماليـة إلـى طريـق الصـواب عـن المنشـأة محـل المراجعـة، ويسـاعد علـى تقريـب وجهـات النظـر والتوقعـات الموجـودة بـين المـدقق الخـارجي ومسـتخدمي القـوائم الماليـة، وذلـك لمـا للإجراءات التحليلية من أثر على سهولة فهم المعلومات الناتجة عن استخدامها.

٢:٢:٨توقيت الإجراءات التحليلية

جدول (1): توقيت الإجراءات التحليلية المستخدمة في عملية المراجعة (jarbou,2009)

التوقيت Timing	الإجراءات Procedures
مرحلة التخطيط Phase Planning	تـدقيق بياناتهـا الماليـة الربعيـة للاتجاهـات أو تغييـر فـي الوضع المالي العام. ومقارنـة النسـب الرئيسـية لسـنوات الميزانيـة السـابقة، والصـناعة، إن وجـدت. والاستفسـار مـن الإدارة بشـأن الاختلافات الرئيسة.
مرحلة الاختبار Phase Testing	مقارنـة تفاصـيل الحسـابات الفرديـة أو التصـنيفات بالبيانـات الماليـة وتحليـل التشـغيل والنسـب الماليـة المتعلقـة بالحسـابات المحـددة. وإجـراء اختبـارات الموضـوعية علـى أسـاس طبيعـة المعـاملات التـي يجـري اختبارهـا. والمزيـد مـن الاستفسـارات من الإدارة.

مرحلة المراجعة النهائية Final Audit Phase	تدقيق القوائم المالية المقارنة النهائية والنسب المختارة.

صعوبات ومعوقات تواجه المدقق الخارجي لتطبيق الإجراءات التحليلية

نص معيار المراجعة الدولي رقم 12 لسنة 1983 على وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر في عملية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وهي كما يلي:

- أهداف إجراءات المراجعة التحليلي ومدى الاعتماد عليها.
- طبيعة المنشأة، ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- مدى توافر المعلومات غير المالية، ومدى ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- مدى قابلية المعلومات المتوافرة للمقارنة مع الغير.
- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراءات المقارنات.
- تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.
- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوافرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.
- نقص القدرة التنبئية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في المراجعة، وحاجة المدقق إلى التدريب **(المخادمة، 2007)**.

٢:٢:٩ أساليب الإجراءات التحليلية

يوجد العديد من أساليب الإجراءات التحليلية الشائع استخدامها كإجراءات تحليلية ويقوم المدقق باختيار الأسلوب الذي يناسبه بناء على الهدف الذي يرغب بالحصول عليه وبناء على الوقائع الموجودة، وهذه الأساليب هي:

جدول (2): أساليب الإجراءات التحليلية وأقسامهم (تميم،2011).

الأسلوب	أقسامـــــــــــــه
أولًا: إجـــــــــراءات المراجعة التحليلية الوصـــــفية (غيـــــر الكمية)	**التوقعـــات:** يعتمـد تكوينهـا علـى خبـرة المـدقق ويعـد المرحلـة الأكثـر أهميـة لعمليـة الإجـراءات التحليليـة، حيـث أنـه كلمـا أقتـرب توقـع المـدقق مـن الرصـيد الصـحيح كلمـا زادت فعاليـة الإجـراءات التحليلية عند تحديد التحريفات المحتملة.
	الاستفســـار: عنـد وجـود اختلافـات بـين التوقعـات والقـيم المسـجلة فـإن الخطـوة الأولـى عـادة مـا تتمثـل فـي الاستفسـار مـن الإدارة، حيـث يتطلـب مـن المـدقق عـدم تقبـل الإجابـات المعطـاة لـه (سـواء شـفهية أو مكتوبـة) علـى أنهـا تمثـل الحقيقـة، بـل عليـه التأكـد مـن صحتها.
ثانيـــاً: إجـــراءات المراجعـــة التحليليـــة الكمية	**تحليـــل الاتجـــاه:** هـو تحليـل التغيـرات فـي رصـيد بنـد أو عنصـر معـين خـلال فتـرة أو فتـرات محاسـبية سـابقة، حيـث يفضـل اسـتخدام المـدقق للمـدخل السـببي فـي تحليـل الاتجـاه، حيـث يحـدد المـدقق ويتنبـأ بالقيمـة المثلـى التـي يجـب أن يكـون عليهـا رصـيد الحساب في الفترة محل المراجعة.
	تحليـــل المؤشـــرات: وهـو يمثـل مقارنـة العلاقـات بـين الحسـابات التـي تتضـمنها القـوائم الماليـة مـع العلاقـات بـين المنشـآت التـي تعمـل فـي نفـس الصـناعة، كمـا أنـه يسـهل إجـراءات المقارنـات بـين أداء المنشـأة فـي الفتـرة الحاليـة وأدائهـا فـي الفتـرة أو الفتـرات السابقة.

تحليل الحجم العام للقوائم المالية: يتم التعبير عن رصيد كل حساب في صورة نسبة مئوية من مقدار الحساب الإجمالي المرتبط به، حيث تنسب قيمة كل أصل من أصول الميزانية إلى قيمة إجمالي الأصول، وأيضا بالنسبة للخصوم، وكذلك تعد قائمة الدخل بحيث أن كل بند فيها ينسب إلى إجمالي قيمة المبيعات.	
تحليل الانحدار: يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد المدقق الحكم على معقوليته (متغير تابع)، وبعض الحسابات الأخرى (متغير مستقل). وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي ليستطيع المدقق أن يحكم على ما إذا كان معقولا أو لا.	
تحليل النسب المالية: وهي الخلط أو الربط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كما أنها تساعد المدقق في التعرف على أي أمور غير عادية تستوجب البحث والاستفسار، ويقوم المدقق بمقارنة النسب المالية للمنشأة في السنة الحالية بالنسب المالية للفترة أو الفترات السابقة (تحليل أفقي)، أو يقارنها بالنسب المالية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة موضوع المراجعة.	

وسنستعرض النسب المالية بشكل أوسع حيث تقسم النسب المالية إلى خمس مجموعات رئيسية وهي:

أولا: النسب المئوية للربحية: وهي تلك النسب التي يمكن من خلالها الحكم على مقدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الأرباح من خلال قيامها بنشاطاتها المختلفة. **(الحبيطي، 2011)** وتعتبر الربحية هي المحصلة النهائية لعدد كبير من السياسات والقرارات، وتعطي الأجوبة الأخيرة عن مدى فعالية إدارة المنشأة في استخدام مواردها. **(حلس، وجربوع ،2002)** وهي عبارة عن العلاقة بين أرباح المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها **(الشمري ،2010)**.

1. نسب الربحية إلى المبيعات: وهي تلك النسب التي يتم في ضوئها احتساب نسب الأرباح المحققة من خلال المبيعات التي تمثل النشاط الجاري والأساسي للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال المفاهيم المتعددة التي يمكن أن يكون عليها مصطلح الربح.

- هامش الربح الإجمالي= الربح قبل الضريبة ÷ صافي المبيعات.
- هامش الربح الصافي= الربح بعد الضريبة ÷ صافي المبيعات.

وتقيس النسب السابقة مدى قدرة المنشأة على مواجهة الظروف الصعبة التي قد تنشأ اما عن هبوط السعر السوقي للمنتج، أو ارتفاع نفقات تصنيع المنتج، أو هبوط حجم المبيعات**(مطر،2003)**.

2. نسب الربحية المتعلقة بالاستثمار: وتعطي هذه النسبة مؤشرا حول مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أرباح صافية من خلال ممارسة نشاطها العام خلال الفترة المالية وهو ما يهتم به أيضا المستثمرون والمساهمون (أصحاب الملكية) **(الحبيطي،2011)**.

- العائد على مجموع الأصول= صافي الدخل بعد الضريبة ÷ مجموع الأصول.

ويتم من خلال هذا المعدل معرفة مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأرباح نتيجة استثمار أموالها المتاحة خلال الفترة الحالية، وكلما كان هذا المعدل مرتفعا دل على كفاءة الوحدة الاقتصادية.

- العائد على حقوق الملكية= صافي الدخل بعد الضريبة ÷ حقوق الملكية.

وكلما ارتفع معدل العائد على حقوق الملكية كلما دل على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الاقتصادية في استغلال أموال المالكين في تحقيق الأرباح.

ثانيا: نسب السيولة: توافر الأموال اللازمة للشركة أو المؤسسة أو البحث والقدرة على توفيرها لمواجهة الالتزامات سواء كان ذلك بتحويل الموجودات إلى نقد أو الاقتراض ضمن حدود كلفة الاقتراض التي تتناسب مع الالتزامات **(الشمري،2010)**.

وتستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني للمنشأة والذي يعبر عادة عن مدى قدرتها في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل **(مطر،2003)**.

- نسب التداول: ويشير هذا المصطلح إلى مدى القدرة على تحويل الموجود قصير الأجل إلى نقدية سائلة وكذلك تسديد الالتزام (المطلوب) قصير الأجل خلال الفترة المالية**(الحبيطي،2011)**.

نسبة التداول = إجمالي الموجودات المتداولة ÷ إجمالي المطلوبات المتداولة. وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما ازداد القدرة على توفير السيولة للمؤسسة، وغالبا للحكم على نتيجة نسبة التداول يتم الاعتماد على المعيار المطلق (المعيار النمطي) وهو 2: 1.

- نسبة السيولة السريعة = (إجمالي الموجودات المتداولة – المخزون) ÷ إجمالي المطلوبات المتداولة.

وطبقا للمعيار المطلق (النمطي) يفضل الدائنون والمقرضون أن تكون نتيجة نسبة السيولة السريعة 1:1 وبما يعني أن هناك قدرة للوحدة الاقتصادية على سداد وتغطية التزاماتها القصيرة الأجل باستخدام موجوداتها القصيرة الأجل ضمن الفترة المالية الواحدة.

ثالثا: نسب تتعلق بالمديونية: تعتبر هذه النسب أدوات لتقييم مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل **(مطر،2003)**. وهي النسب التي يمكن من خلالها الحكم على مدى اعتماد الوحدة الاقتصادية على أموال الغير (من ديون وقروض) في تمويل احتياجاتها المالية لممارسة نشاطها العام خلال الفترة المالية.

- نسبة الديون الإجمالية للأصول = مجموع الالتزامات (إجمالي الديون) ÷ مجموع الأصول.
- نسبة الديون الى حقوق الملكية = مجموع الالتزامات (إجمالي الديون) ÷ حقوق الملكية.
- معدل اكتساب الفوائد = الربح قبل الضريبة والفوائد ÷ الفوائد.
- معدل تغطية الأعباء الثابتة = صافي الدخل قبل الضريبة والفوائد والإيجار÷ الفوائد والإيجار.
- معدل تغطية التدفقات النقدية الخارجية = التدفقات النقدية الداخلة÷ التدفقات النقدية الخارجية.

رابعا: نسب النشاط : هي تلك النسب التي تهدف إلى الحكم على الوحدة الاقتصادية من خلال مدى قدرتها على استغلال موجوداتها المختلفة في

ممارسة نشاطها الجاري الذي يتركز في عملية بيع السلع والخدمات (المبيعات) وبالتالي المساهمة في تحقيق أقصى الأرباح الممكنة من خلال ذلك **(الحبيطي،2011)**. وتستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الموجودات والمطلوبات **(مطر،2003)**.

1. نسب أو معدلات دوران الموجودات والمطلوبات المتداولة، وتشمل:

- معدل دوران الذمم المدينة= صافي المبيعات ÷ رصيد المدينين.
- متوسط فترة التحصيل = 365 ÷ معدل دوران الذمم المدينة.

ويتم قياس كفاءة إدارة الائتمان ومدى فاعلية سياسات الائتمان والتحصيل عن طريق هذان المعدلان، وكلما زاد معدل دوران الذمم المدينة أو انخفض متوسط فترة التحصيل كلما كان ذلك جيدا.

- معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ رصيد المخزون
- متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون = 360 ÷ معدل دوران المخزون

يتم بواسطتهم قياس مدى كفاءة وفاعلية إدارة المخزون. وكلما زاد معدل دوران المخزون أو انخفض متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون كلما كان مؤشرا جيدا.

- معدل دوران الذمم الدائنة = تكلفة البضاعة المباعة ÷ رصيد الدائنين.
- متوسط فترة الائتمان = 360 ÷ معدل دوران الذمم الدائنة.

ويتم قياس مدى نجاح تحقيق الملاءمة بين سياستي البيع والشراء عن طريق هذان المعدلان، فكلما انخفض معدل دوران الذمم الدائنة وزاد عن متوسط فترة الائتمان كلما كان ذلك مؤشرا على تخفيض الضغوطات التي ستواجه المنشأة من زاوية السيولة مما سيزيد من طول الفترة الزمنية التي يمنحها الموردون لتسديد فواتير المشتريات وهذا ما يخفض من ضغوطات السيولة.

- معدل دوران صافي رأس المال العامل = صافي المبيعات ÷ رصيد صافي رأس المال العامل.

وكلما زاد هذا المعدل كان ذلك دليلا على كفاءة إدارة صافي المال العامل والعكس صحيح.

2. نسب أو معدلات دوران الموجودات طويل الأجل: تقيس هذه النسب كفاءة الإدارة في استغلال موجوداتها الثابتة بفاعلية تحقق العائد الأقصى لها **(مطر،2003)**.

- معدل دوران الموجودات = صافي المبيعات ÷ جملة الموجودات.
- معدل دوران الموجودات الملموسة = صافي المبيعات ÷ الموجودات الملموسة.

وكلما ارتفعت هذه المعدلات كان ذلك دليل جودة والعكس بالعكس.

خامسا: نسب السوق: ويستفاد من هذه النسب المستثمرين المتعاملين في أسواق المال في معرفة اتجاهات الأسعار السوقية للأسهم.

- عائد السهم العادي = (صافي الربح بعد الضريبة- توزيعات الأسهم الممتازة) ÷ عدد الأسهم العادية.
- توزيعات السهم العادي = التوزيعات المعلن عنها للمساهمين العاديين÷ عدد الأسهم العادية.
- نسبة توزيع الأرباح = توزيع السهم العادي ÷ عائد السهم العادي.
- نسبة حجز الأرباح = 1 – توزيعات السهم العادي.
- نسبة النمو = العائد على حقوق المساهمين * نسبة حجز الأرباح.
- ربح السهم العادي = توزيعات السهم العادي ÷ السعر السوقي للسهم.

ويتم عبر هذا المؤشر قياس تكلفة الفرصة البديلة للاستثمار في السهم وبالتالي يساعد في اتخاذ القرار إما ببيع الأسهم أو الاحتفاظ به.

المبحث الثالث

أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة

عدم الفعالية في المراجعة المالي نقصد بها عدم القدرة على اكتشاف كل الإشارات الخاطئة، في حين ان الأفكار العامة ومبادئ المراجعة قد تغيرت في السنوات الأخيرة، حيث ان طرق وتقنيات المراجعة قد تغيرت جوهرياً تشتمل بما فيها على المراجعة التحليلية، لاستكمال عملية تقييم مصداقية المعلومات المالية. وفعالية وكفاءة إجراءات المراجعة التحليلية تقلص من الخطر وتزيد من فعالية عملية المراجعة.

تحتوي الإجراءات التحليلية على: تحديد المجال، التنبؤ بالمعلومات، مقارنة المعلومات، تحليل النتائج، تحديد الانحرافات الكبيرة الخاصة غير المتوقعة والتي تحدث تغيرات في برنامج المدقق، وهي نظم دعم قرار المدقق المتخصصة، تهدف الى جعل عملية المراجعة أكثر كفاءة عن طريق التعرف السريع على الأرقام التي هي في غير محلها، قد نسبت الى المقدرة على الكشف عن الكثير من الحالات الشاذة، كذلك هي نموذج تمنح الأمان في حالة ما إذا كانت إجراءات الكشف الأخرى قد فشلة.

ومن وجهة نظر المدقق المالي ان المراجعة التحليلية ترتكز على مؤشرات تدقيق محفظة الأداء لشركات الاستثمار المالي، ويمكن تطبيقها بشكل فعال كإجراءات تقييم مخاطر في مرحلة الحصول على المعرفة وفهم المؤسسة وبيئتها، وكذلك من اجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية.

وكما أشار اليه المعيار الدولي رقم ٢٤٠" مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية" على ان تطبيق المراجعة التحليلية يساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، وفي هذه الحالة الهدف من المراجعة التحليلية هو الحصول على ادلة مؤيدة لسلامة تأكيد رصيد حساب معين، وعلى المدقق أثناء تنفيذه لعملية المراجعة ان يقوم ببعض نواحي المراجعة التحليلية حيث تكون ذات تأثير وأكثر فاعلية واقتصادا في الوقت والتكلفة من الاختبارات التفصيلية، وذلك لتخفيض مخاطر الاكتشاف المتعلقة بالقوائم المالية.

بصفة عامة، يمكن للمدقق ان ينفق سواء وقت كبير جدا في المهمة او قصير جدا في عملية المراجعة، ففي حالة ان المدقق بذل وقت كبير في المراجعة سيكون غير فعال،

وإذا المدقق بذل وقت قصير جدا في المراجعة يمكن ان يكون غير كفء، وفي دراسة قام بها **McDaniel (1990)** حيث درس تأثير ضغط الوقت على نتائج المراجعة من اجل تقييم فعالية المراجعة، حيث بين ان الكمية المناسبة للأدلة المجمعة مرتبطة بالوقت المبذول من المدقق، كما خلصت البحث الى ان ضغط الوقت يؤثر على فعالية المراجعة والغاية من الارتفاع المتزايدة لاستخدام المراجعة التحليلية بالدرجة الأولى هو لنمو الضغط ومحاولة لتخفيض تكاليف المراجعة.

من الفقرات أعلاه نجد ان المرجعة التحليلية هي تقنية تستخدم لتحسين فعالية عملية المراجعة، أساسا؛ هي إجراءات تقارن بين العلاقات المتوقعة بين بنود البيانات والعلاقات الحالية، إذا كانت العلاقات الحالية تتضارب مع العلاقات المتوقعة، فإن تحقيقات المراجعة الاضافية مطلوبة، لتفسير النتائج غير المتوقعة. إجراءات المراجعة التحليلية تستطيع ان تكون ذات فعالية عالية.

الفصل الثالث

منهجية البحث وخطوته الاجرائية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل إجراءات البحث الميداني من خلال تناوله لمجتمع البحث وعينته لمتغيرات البحث، ومنهج البحث، ووسائل جمع البيانات، ومراحل تصميم وبناء أداة البحث (الاستبانة)، ومعايير القياس وصدق وثبات الاستبانة، ومن ثم إجراءات البحث المتبع، واختبار التوزيع الطبيعي، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمدت الباحثات عليها في تحليل البحث واختبار فرضياته.

٣:١:١ متغيرات البحث:

اعتمد البحث على المتغيرات الآتية:

المتغير المستقل: يتمثل في هذا البحث في استخدام الإجراءات التحليلية ويتضمن ثلاثة أبعاد: استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة واستخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة واستخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة.

المتغير التابع: يتمثل في هذا البحث في جودة عملية المراجعة.

٣:١:٢ منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث وأسئلته تم استخدام المنهج الوصفي لأنه المنهج المناسب، كما اعتمدت الباحثات الأسلوب المكتبي الذي يشمل الكتب والدوريات والدراسات السابقة وشبكة المعلومات الإلكترونية.

٣:١:٣ مجتمع وعينة البحث

١- مجتمع البحث:

مجتمع البحث يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي تدرسها الباحثات، وبناء على مشكلة البحث وأهدافه فإن المجتمع المستهدف يتكون من (المديرون والمراجع الأول ومساعدين المراجعين)، في مكاتب المراجعة.

٢-عينة البحث:

نظرا لكبر حجم مجتمع البحث، فقد تم اختيار (٦٥) مفردة من عينة البحث المستهدفة (الشركاء المديرون والمراجع الأول ومساعدين المراجعين).

٣:١:٤ مصادر جمع البيانات والمعلومات:

- اعتمد البحث في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع محل البحث على: -
- المصادر الثانوية (المكتبية) كالكتب والدوريات والرسائل العلمية والأبحاث غير المنشورة.
- المصادر الأولية (الميدانية)، وبصورة تتيح الاستفادة من الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات من عينة البحث.

٣:١:٥ تصميم أداة البحث:

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الميدانية من مفردات العينة، وبعد الاطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث الحالي، تم تطوير أداة البحث، وهي عبارة عن استبانة للكشف عن أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة، والتأكد من صدق وثبات الأداة، لتجيب عن أسئلة البحث وتحقق أهدافه، وقد مر بناء الاستبانة بعدة خطوات على النحو الآتي:

الخطوة الأولى: تحديد أهداف أداة الاستبانة: تم الانطلاق من أهداف البحث وسؤاله الرئيس وأسئلتها الفرعية، والتي تهدف إلى الكشف عن أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة، من خلال تحديد المتغيرات الديمغرافية للبحث، والتي تمثلت بـ (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

الخطوة الثانية: تحديد أبعاد الاستبانة: بعد مراجعة المقاييس والأدبيات السابقة تم تحديد محاور البحث والتي تكونت من محورين وعدة أبعاد، المحور الأول استخدام الإجراءات التحليلية ويتكون من ثلاثة أبعاد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة واستخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة واستخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة، والمحور الثاني جودة عملية المراجعة.

الخطوة الثالثة: صياغة فقرات الاستبانة: تمت صياغة فقرات أداة البحث بعد مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بأثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة، كما تم تطوير فقرات الاستبانة وأبعادها بالاسترشاد بتوجيهات المشرف على البحث، وقد تم التأكد من صدقها وثباتها من خلال عرضهما على المحكمين المختصين، واستخراج مؤشرات صدق البناء، ولقياس الثبات تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا.

الخطوة الرابعة: تطوير الاستبانة:

تكونت الأداة (الاستبانة) من قسمين على النحو الآتي:

أولاً: البيانات الشخصية:

ثانياً: محاور وأبعاد البحث:

تكونت الاستبانة من البيانات الشخصية ومحورين رئيسيين وثلاثة أبعاد مشتملة على (24) فقرة وذلك كما في الجدول (3-1):

الجدول (3-1) يبين مكونات أداة البحث

المتغيرات	الأبعاد	عدد الفقرات
البيانات الشخصية	الجنس	-
	المؤهل العلمي	-
	التخصص العلمي	-
	عدد سنوات الخبرة	-
	المسمى الوظيفي	
	الشهادات المهنية	-
أبعاد المتغير المستقل استخدام الإجراءات التحليلية	استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة	7
	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة	7
	استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة	6
المتغير التابع جودة عملية المراجعة		4

٣:١:٦ معايير القياس:

تم وضع فقرات الاستبيان بناء على مقياس ليكرت الخماسي وهو أحد أنواع مقاييس الاتجاهات، وهذا المقياس متدرج من (5) نقاط، وذلك لقياس أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة.

٣:١:٧ توزيع الاستبيان:

تم التوزيع على عينة البحث في مكاتب المراجعة، وقد وزعت الباحثات عدد (65) على المبحوثين بعد أخذ الإذن من مكاتب المراجعة، وتم استعادة عدد (50) استبانة بنسبة 92.30%، والجدول رقم (3-2) يوضح الاستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل.

الجدول (3-2) يبين نتائج عدد الاستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عدد الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستردة	نسبة المستردة إلى الموزعة	عدد الاستمارات غير الصالحة للتحليل	الاستمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستمارات الصالحة إلى المستردة
٦٥	٦٠	٩٢,٣٠%	١٠	50	٨٣,٣٣%

تم تفريغ الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي، وإدخال البيانات على الحاسوب ومعالجتها باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

٣:١:٨ اختبارات ثبات وصدق أداة البحث الميدانية:

١. ثبات أداة البحث:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cornbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة البحث جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

الجدول رقم (3-3) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث:

عدد الفقرات	الأبعاد	درجة الثبات Alpha	درجة المصداقية ½Alpha
7	استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة	78.6%	88.7%
7	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة	70.6%	84.0%
6	استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة	84.1%	91.7%
20	استخدام الإجراءات التحليلية	89.9%	94.8%
4	جودة عملية المراجعة	70.8%	84.1%
24	عبارات الاستبيان ككل	91.5%	95.7%

يتضح من الجدول رقم (3-3) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت بنسبة (91.5%) وهذا يعني أن نسبة الثبات مرتفعة، وكانت نسبة المصداقية لإجابات العينة (95.7%) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع البحث.

٢. صدق الاتساق الداخلي لمحاور البحث:

تم استخراج مؤشرات صدق البناء، حيث تم حساب معاملات الارتباط لبيرسون بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية، ومعامل الارتباط بين كل مجال من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية لكل بعد ينتمي إليه البعد وأخيراً معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية لكل مجال ينتمي إليه، وذلك لمعرفة مدى ارتباط الأبعاد بالدرجة الكلية للاستبانة.

أ- درجة ارتباط محاور البحث بالدرجة الكلية:

الجدول (3-4): يوضح معامل ارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الاستبانة والدرجة الكلية

محاور الاستبانة	معامل ارتباط البعد بالدرجة الكلية	مستوى المعنوية
استخدام الإجراءات التحليلية	0.911**	0.000
جودة عملية المراجعة	0.947**	0.000

** ذات دلالة إحصائية عند ≤ 0.01

يتضح من الجدول (3-4) أن كل محور من محاور الاستبانة مرتبطة بالدرجة الكلية للاستبانة، ومعاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك تعتبر الأداة صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-درجة ارتباط أبعاد البحث بمحاورها:

بما أن المتغيرات لديها عدة أبعاد تم إجراء معاملات الارتباط بين كل بعد مع الدرجة الكلية للمتغير الذي ينتمي إليه، ويتضح ذلك في الجداول التالية:

الجدول (3-5): يوضح معامل ارتباط بيرسون بين الأبعاد ومتغير استخدام الإجراءات التحليلية الذي ينتمون اليه

المتغيرات	الأبعاد	معامل ارتباط البعد	مستوى المعنوية
متغير استخدام الإجراءات التحليلية	**استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة**	.851**	0.000
	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة	.889**	0.000
	استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة	.912**	0.000

** ذات دلالة إحصائية عند ≤ 0.01

يتضح من الجدول (3-5) أن كل بعد من أبعاد متغير استخدام الإجراءات التحليلية مرتبطة بالدرجة الكلية للمتغير، ومعاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.01)، حيث كان أعلى معامل ارتباط 0.882 وأقل معامل ارتباط 0.775، وهذا يعني وجود علاقة ارتباطيه موجبة وقوية بين أبعاد المتغير.

ج-درجة ارتباط فقرات البحث بأبعاده:

بما أن الاستبانة لديها عدة أبعاد تم إجراء معاملات الارتباط بين فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للأبعاد الذي تنتمي إليه الفقرة، ويتضح ذلك في الجداول التالية:

١-صدق الاتساق الداخلي لأبعاد محور استخدام الإجراءات التحليلية:

الجدول (3-6): قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية لكل بعد من أبعاد استخدام الإجراءات التحليلية

استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة			استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة			استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة		
م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	.686**	0.000	8	.550**	0.000	15	.650**	0.000
2	.666**	0.000	9	.688**	0.000	16	.810**	0.000
3	.654**	0.000	10	.401**	0.004	17	.735**	0.000
4	.713**	0.000	11	.715**	0.000	18	.737**	0.000
5	.491**	0.000	12	.673**	0.000	19	.820**	0.000
6	.683**	0.000	13	.745**	0.000	20	.725**	0.000
7	.769**	0.000	14	.415**	0.000			

** ذات دلالة إحصائية عند ≤ 0.01

٢-صدق الاتساق الداخلي لأبعاد محور جودة عملية المراجعة:

الجدول (3-7): قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية لجودة عملية المراجعة

م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	.709**	0.000
2	.771**	0.000
3	.792**	0.000
4	.650**	0.000

** ذات دلالة إحصائية عند ≤ 0.01

٣:١:٩ اختبار التوزيع الطبيعي:

سنعرض اختبار كولمجروف – سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

جدول (3-8) اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
استخدام الإجراءات التحليلية	20	.084	.092
جودة عملية المراجعة	4	.105	.057

يوضح الجدول رقم (3-8) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 (0.05 > sig.) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

٣:١:١٠ أساليب التحليل الإحصائي:

بعد ان تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتي:

- اختبار بيرسون لمعرفة مدى ارتباط الأبعاد بمتغيرات البحث وكذا ارتباط الفقرات بأبعادها.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى ثبات أداة البحث ومدى مصداقية آراء عينة البحث.
- التكرارات Frequencies والنسب المئوية لحساب تكرار ونسبة البيانات العامة للمشاركين في عينة البحث.

- المتوسط الحسابي mean لاستجابات أفراد العينة وذلك لمعرفة مدى ارتفاع، أو انخفاض استجابات أفراد عينه البحث على كل فقرة من فقرات الاستبيان وعن كل بعد من أبعاد المتغير المستقل أو المتغير التابع.
- الانحراف المعياري Standard deviation وهو من أفضل مقاييس التشتت، للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة البحث لكل عبارة عن متوسطها، ولكل بعد من أبعاد المتغيرين المستقل والتابع عن المتوسط العام.
- تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر استخدام الإجراءات التحليلية في جودة عملية المراجعة.

الفصل الرابع

عرض نتائج البحث ومناقشتها

عرض نتائج البحث ومناقشتها

١,٤ تمهيد:

يحتوي هذا الفصـــل على تحليل نتائج التحليل الإحصـــائي لمحاور البحث حيث يحتوي على التحليل الوصـــفي للبيانات الديمغرافية، وتحليل الآراء المرتبطة بمتغيرات البحث، كما تناول تحليل الانحدار البســـيط لاختبار تأثير المتغيرات المســـتقلة على المتغير التابع وبحث الأثر بين تلك المتغيرات، ويحتوي أيضاً على التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار فرضيات البحث.

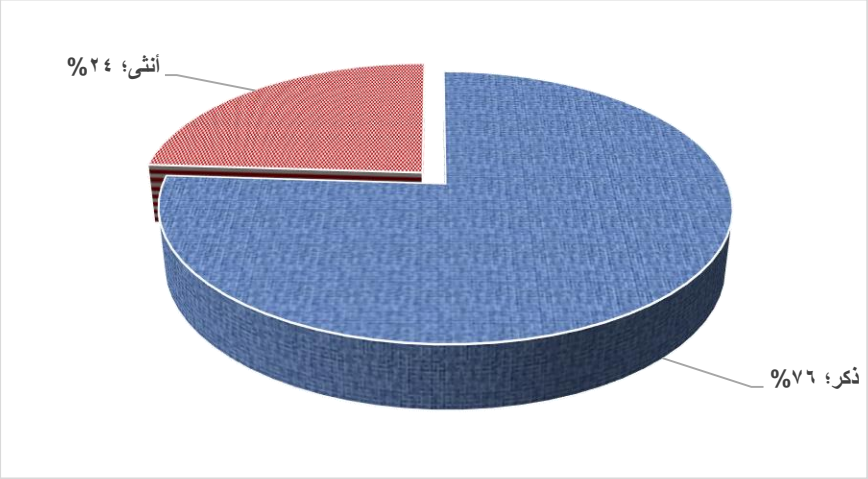
٢,٤ البيانات الشخصية:

يناقش هذا الجزء المعلومات العامة (الديمغرافية) للمستجيبين، والتي تتضمن: الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المستوى الوظيفي، الشهادات المهنية.

١- متغير الجنس:

الجدول (4-1) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس لأفراد عينة البحث

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	38	76.0%
أنثى	12	24.0%
الإجمالي	**50**	**100%**



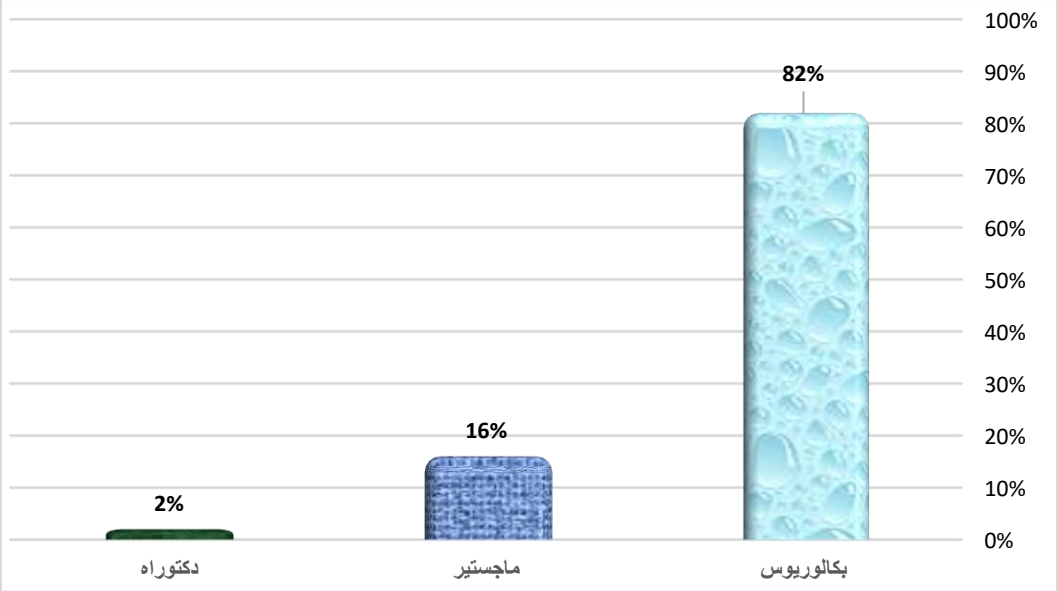
الشكل (4-1) يوضح النسبة المئوية لمتغير الجنس لأفراد عينة البحث

يتبين من الجدول رقم (4-1) والشكل رقم (4-1) أن أغلب أفراد عينة البحث هم من فئة الجنس ذكر بنســبة (76.0%) وبتكرار بلغ (38)، بينما كانت نســبة الإناث (24.0%) وبتكرار بلغ (12).

٢- متغير المؤهل العلمي:

الجدول (4-2) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	41	82.0%
ماجستير	8	16.0%
دكتوراه	1	2.0%
الإجمالي	**50**	**100.0%**



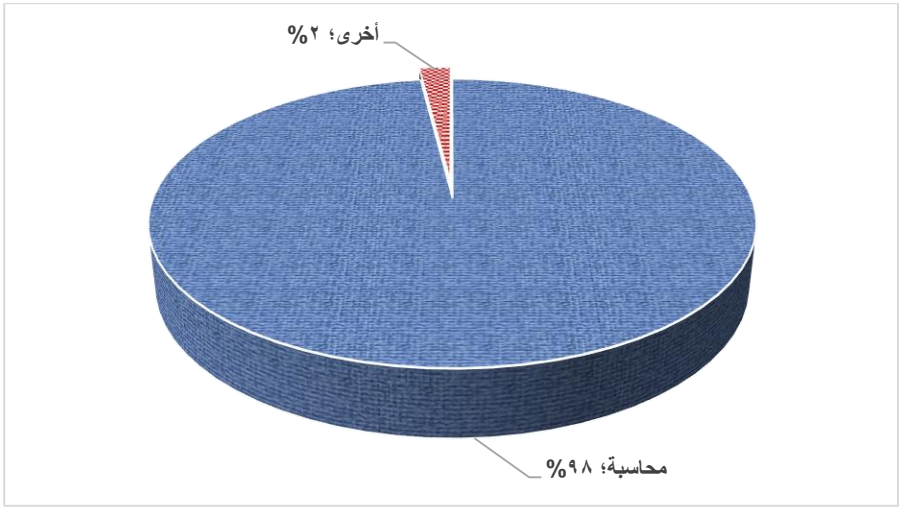
الشكل (4-2) يبين النسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

يتبين من الجدول رقم (4-2) والشـــكل رقم (4-2) أن فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) جاءت في المرتبة الأولى بنســـبة 82% وبتكرار بلغ (41)، يليها فئة المؤهل العلمي (ماجستير) بنسبة 16% وبتكرار بلغ (8)، وأخيراً فئة المؤهل العلمي (دكتوراه) بنسبة 2% وبتكرار بلغ (1)، ومن هذه النتائج يتضـــح أن أغلب العاملين بمكاتب المراجعة عينة البحث هم من حملة المؤهلات الجامعية.

٣- متغير التخصص العلمي:

الجدول (4-3) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	49	98.0%
أخرى	1	2.0%
الإجمالي	**50**	**100.0%**



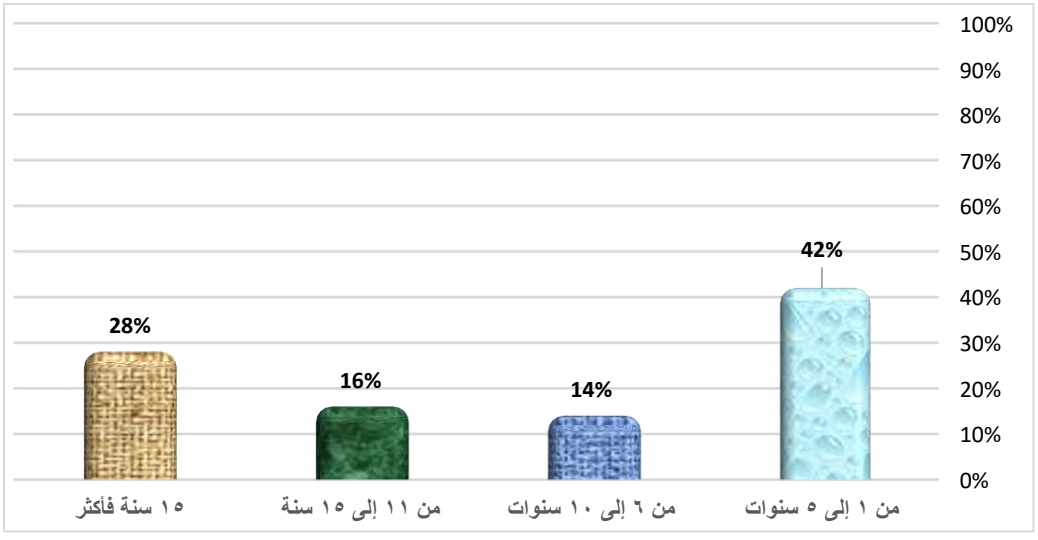
التخصص (4-3) يبين النسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

يتبين من الجدول رقم (4-3) والشكل رقم (4-3) أن فئة التخصص العلمي (محاسبة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة عالية 98% وبتكرار بلغ (49)، بينما فئة التخصص العلمي (أخرى) جاءت بنسبة 2% وبتكرار بلغ (1)،

٤- متغير عدد سنوات الخبرة:

الجدول (4-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 إلى 5 سنوات	21	42.0%
من 6 إلى 10 سنوات	7	14.0%
من 11 إلى 15 سنة	8	16.0%
15 سنة فأكثر	14	28.0%
الإجمالي	**50**	**100.0%**



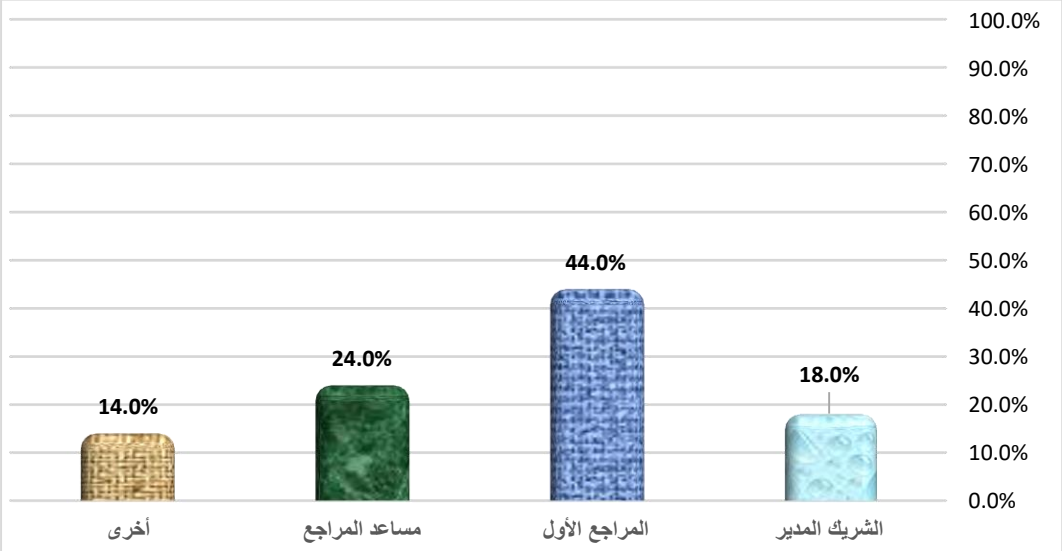
الشكل (4-4) يبين النسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

يتبين من الجدول رقم (4-4) والشكل رقم (4-4) أن فئة سنوات الخدمة (من 1 إلى 5 سنوات) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 42% وبتكرار بلغ (21)، يليها فئة سنوات الخدمة (15 سنة فأكثر) بنسبة 28% وبتكرار بلغ (14)، ثم فئة سنوات الخدمة (من 11 إلى 15 سنة) بنسبة 16% وبتكرار بلغ (8)، بينما جاءت أخيراً فئة سنوات الخبرة (من 6 إلى 10 سنوات) بنسبة 14% وبتكرار بلغ (7).

٥- متغير المستوى الوظيفي:

الجدول (4-5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
الشريك المدير	9	18.0%
المراجع الأول	22	44.0%
مساعد المراجع	12	24.0%
أخرى	7	14.0%
الإجمالي	**50**	**100.0%**



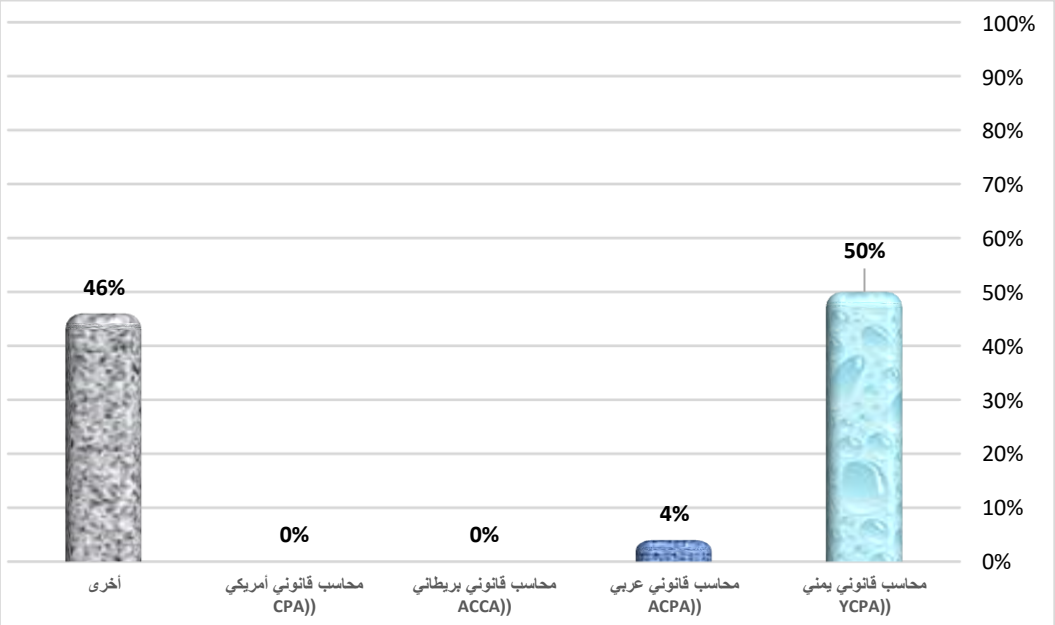
الشكل (4-5) يبين النسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي

يتبين من الجدول رقم (4-5) والشكل رقم (4-5) أن فئة المستوى الوظيفي (المراجع الأول) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 44% وبتكرار بلغ (22)، يليها فئة المستوى الوظيفي (مساعد المراجع) بنسبة 24% وبتكرار بلغ (12)، ثم فئة المستوى الوظيفي (الشريك المدير) بنسبة 18% وبتكرار بلغ (9)، وأخيراً فئة المستوى الوظيفي (أخرى) بنسبة 14% وبتكرار بلغ (7).

٦- متغير الشهادات المهنية:

الجدول (4-6) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
محاسب قانوني يمني (YCPA)	25	50.0%
محاسب قانوني عربي (ACPA)	2	4.0%
محاسب قانوني بريطاني (ACCA)	0	0.0%
محاسب قانوني أمريكي (CPA)	0	0.0%
أخرى	23	46.0%
الإجمالي	**50**	**100.0%**



الشكل (4-6) يبين النسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية

يتبين من الجدول رقم (4-6) والشكل رقم (4-6) أن فئة الشهادات المهنية (محاسب قانوني يمني YCPA) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 50% وبتكرار بلغ (25)، يليها فئة الشهادات المهنية (أخرى) بنسبة 46% وبتكرار بلغ (23)، وأخيراً فئة الشهادات المهنية (محاسب قانوني عربي ACPA) بنسبة 4% وبتكرار بلغ (2).

٣,٤ التحليل الوصفي لمتغيرات البحث:

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لوصف متغيرات البحث وتم تحديد التقدير اللفظي لمتغيرات البحث، يتم استخراج المدى كما هو معروف من خلال حساب الفرق بين أعلى قيمة وأدنى قيمة على النحو التالي:

المدى = 5 – 1 = 4

ويتم تحديد طول الفئة بقسمة المدى على عدد القيم على النحو التالي:

طول الفئة = 5/4 = 0.8

وبالتالي يتم تحديد فئات المقياس على النحو الذي يوضحه الجدول (4-7):

الجدول (4-7) يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي لأسئلة البحث

إذا كان المتوسط	التقدير اللفظي	إذا كانت النسبة	مستوى الأهمية
أقل من 1.8	غير موافق بشدة	أقل من 36%	ضعيف جداً
من 1.8 وأقل من 2.6	غير موافق	من 36% وأقل من 52%	ضعيف
من 2.6 وأقل من 3.4	محايد	من 52% وأقل من 68%	متوسط
من 3.4 وأقل من 4.2	موافق	من 68% وأقل من 84%	عالي
من 4.2 حتى 5	موافق بشدة	من 84% حتى 100%	عالي جداً

أولاً: نتائج تحليل المتغير المستقل استخدام الإجراءات التحليلية:

الجدول (4-8) المتوسطات والانحرافات لاستخدام الإجراءات التحليلية

م	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة	4.17	.431	83.4%	عالي	1
2	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة	3.84	.483	76.8%	عالي	3
3	استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة	3.90	.526	78.0%	عالي	2
متوسط استخدام الإجراءات التحليلية		**3.97**	**.425**	**79.4%**	**عالي**	

يتبين من الجدول رقم (4-8) أن المتوسط الحسابي العام لدرجات العينة لمحور استخدام الإجراءات التحليلية قد بلغ (3.97) وبلغ الانحراف المعياري (0.425) وبدرجة موافقة (79.4%) وهي نسبة عالية وهذا يعني أن العينة توافق أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية في مكاتب المراجعة عينة الدراسية، حيث حل البعد الأول في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.17) وبدرجة موافقة (85.0%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في مكاتب المراجعة، بينما جاء البعد الثاني في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.84) وبدرجة موافقة (76.8%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة في مكاتب المراجعة.

كما تم تناول الأبعاد التابعة لمحور استخدام الإجراءات التحليلية على النحو التالي:

١. استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة:

الجدول (4-9) المتوسطات والانحرافات لاستخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة	4.48	.544	89.6%	عالي جداً	1
3	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على تحديد البنود الخاضعة للفحص	4.30	.544	86.0%	عالي جداً	2
6	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الى توجيه موارد المراجعة الى أمور أكثر أهمية	4.18	.629	83.6%	عالي	3
2	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في اكتشاف المعاملات غير العادية	4.16	.738	83.2%	عالي	4
4	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى	4.08	.601	81.6%	عالي	5
5	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات	4.08	.665	81.6%	عالي	6
7	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل	3.88	.799	77.6%	عالي	7
متوسط استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة		**4.17**	**.431**	**83.4%**	**عالي**	

من الجدول رقم (4-9) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لبعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة (4.17) وبلغ الانحراف المعياري (0.431) وبدرجة موافقة (83.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (1) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.48) وبدرجة موافقة (89.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة يساعد في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة، بينما جاءت الفقرة رقم (7) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.88) وبدرجة موافقة (77.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد لمعرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل.

٢. استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة:

الجدول (4-10) المتوسطات والانحرافات لاستخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
10	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية	4.02	.589	80.4%	عالي	1
9	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يوفر الوقت والجهد على المدقق	4.00	.948	80.0%	عالي	2
8	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة في كشف التحريفات المادية في البيانات المالية	3.96	.755	79.2%	عالي	3
11	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يزود المدقق بمستوى من الثقة	3.90	.814	78.0%	عالي	4
14	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يؤدي الى تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى	3.88	.849	77.6%	عالي	5
12	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب	3.58	.859	71.6%	عالي	6
13	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار المراجعة في أدنى حد لها	3.56	.760	71.2%	عالي	7
متوسط استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة		**3.84**	**.483**	**76.8%**	**عالي**	

من الجدول رقم (4-10) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لبعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة (3.84) وبلغ الانحراف المعياري (0.483) وبدرجة موافقة (76.8%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (10) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.02) وبدرجة موافقة (80.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يساعد في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (13) بمتوسط حسابي (3.56) وبدرجة موافقة (71.2%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن الإجراءات التحليلية تمكن المدقق من الاقتناع بأن أخطار المراجعة في أدنى حد لها.

٣. استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة:

الجدول (4-11) المتوسطات والانحرافات لاستخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
15	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام	4.04	.699	80.8%	عالي	1
18	تساعد الإجراءات التحليلية في التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في فترة إعداد تقرير المراجعة يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ	3.94	.712	78.8%	عالي	2
20	يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة الى تثبيت وتعزيز نتائج المراجعة	3.90	.678	78.0%	عالي	3
16	تمكن الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية	3.86	.700	77.2%	عالي	4
17	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل	3.82	.629	76.4%	عالي	5
19	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة المدقق في تكوين رأيه المحايد	3.82	.800	76.4%	عالي	6
متوسط استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة		**3.90**	**.526**	**78.0%**	**عالي**	

من الجدول رقم (4-11) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لبعد استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة (3.9) وبلغ الانحراف المعياري (0.526) وبدرجة موافقة (78%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك استخدام للإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (15) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.04) وبدرجة موافقة (80.8%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة يسهم في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (19) بمتوسط حسابي (3.82) وبدرجة موافقة (76.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير تساعد المراجعة المدقق في تكوين رأيه المحايد.

ثانياً: نتائج تحليل المتغير التابع جودة عملية المراجعة:

الجدول (4-12) المتوسطات والانحرافات لجودة عملية المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
21	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف	4.08	.695	81.6%	عالي	1
24	يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بأن يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والمراجعة بموضوعية وفي الوقت المناسب	3.94	.712	78.8%	عالي	2
23	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب المعايير المفروضة	3.92	.724	78.4%	عالي	3
22	يساهم استخدام الإجراءات في وضوح المركز المالي للعملاء	3.88	.849	77.6%	عالي	4
	متوسط جودة عملية المراجعة	**3.96**	**.546**	**79.2%**	**عالي**	

يتبين من الجدول رقم (4–12) أن المتوسط الحسابي العام لجودة عملية المراجعة (3.96) وبلغ الانحراف المعياري (0.546) وبدرجة موافقة (79.2%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك جودة لعملية المراجعة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (21) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.08) وبدرجة موافقة (81.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بشكل عالي أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (22) بمتوسط حسابي (3.88) وبدرجة موافقة (77.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بشكل عالي أن استخدام الإجراءات يساهم في وضوح المركز المالي للعملاء.

٤,٤ اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء.

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط من أجل بحث جودة عملية المراجعة كمتغير تابع واستخدام الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل.

الجدول (4-13) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية الأولى

معامل الارتباط R	التباين R Square	اختبار F	مستوى الدلالة	بيتا B Beta
0.729	0.532	54.52	0.000	0.935

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-13) أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء، فقد جاء معامل الارتباط بقيمة (0.729) أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.532) من التغيرات في جودة عملية المراجعة ناتج عن استخدام الإجراءات التحليلية، كما بلغت قيمة درجة بيتا (0.935) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي إلى تحسن جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة بصنعاء بقيمة (0.935)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (54.52) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، **وعليه يتم قبول الفرضية الرئيسية** والتي تنص على أنه "يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء".

ويتفرع من الفرضية الرئيسية ثلاث فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء.

الجدول (4-14) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط R	التباين R Square	اختبار F	مستوى الدلالة	بيتا B Beta
0.534	0.285	19.15	0.000	0.676

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-14) أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة على جودة عملية المراجعة

في مكاتب المراجعة في صنعاء، فقد جاء معامل الارتباط بقيمة (0.534) أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.285) من التغيرات في جودة عملية المراجعة ناتج عن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة، كما بلغت قيمة درجة بيتا (0.676) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة يؤدي إلى تحسن جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة بصنعاء بقيمة (0.676)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (19.15) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، **وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى** والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة وضع خطة المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء".

الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء.

الجدول (4-15) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط R	التباين R Square	اختبار F	مستوى الدلالة	بيتا B Beta
0.777	0.604	73.23	0.000	0.878

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-15) أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء، فقد جاء معامل الارتباط بقيمة (0.777) أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.604) من التغيرات في جودة عملية المراجعة ناتج عن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، كما بلغت قيمة درجة بيتا (0.878) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة يؤدي إلى تحسن جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة بصنعاء بقيمة (0.878)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (73.23) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، **وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية** والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء".

الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء.

الجدول (4-16) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط R	التباين R Square	اختبار F	مستوى الدلالة	بيتا B Beta
0.618	0.382	29.62	0.000	0.641

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4–16) أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة على جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء، فقد جاء معامل الارتباط بقيمة (0.618) أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.382) من التغيرات في جودة عملية المراجعة ناتج عن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة، كما بلغت قيمة درجة بيتا (0.641) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة يؤدي إلى تحسن جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة بصنعاء بقيمة (0.641)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (29.62) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، **وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة** والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في صنعاء".

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثات وكذلك عرض التوصيات في ضوء الإطار النظري والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

أولاً: الاستنتاجات:

تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات من خلال نتائج التحليل والتي تم عرضها وتفسيرها في الفصل الرابع والتي يمكن تلخيصها كالاتي:

١. أن استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك هو وجود فعلي لاستخدام الإجراءات التحليلية في مكاتب المراجعة كون المراجعين يرون ان استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة يؤدي إلى فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة، وتحديد البنود الخاضعة للفحص.

٢. أن استخدام للإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك وجود الإجراءات التحليلية في خطة المراجعة، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يساعد في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية، ويوفر الوقت والجهد على المدقق، ويساعد في كشف التحريفات المادية في البيانات المالية.

٣. أن استخدام للإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك أن مكاتب المراجعة قد أدرجت الإجراءات التحليلية في خطتها واستخدمتها أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وهذا يؤدي على استخدامها وادراجها في تقرير المراجعة، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة يسهم في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، وفي التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في فترة إعداد تقرير المراجعة يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ.

٤. أن هناك جودة لعملية المراجعة في مكاتب المراجعة، والسبب في ذلك هو إدراك مكاتب المراجعة لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية وهذا ينعكس ايجاباً على جودة عملية المراجعة، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف، ويهيئ الفرصة للمدقق بأن يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والمراجعة بموضوعية وفي الوقت المناسب، كما تعمل الإجراءات التحليلية على تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب المعايير المفروضة.

المبحث الثاني

التوصيات

وفقاً للاستنتاجات التي تُوصل إليها الباحثات من نتائج البحث التي حُصل عليها من واقع التحليل الإحصائي للبيانات، توصي الباحثات بما يلي:

١. ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية المراجعة لما لها من أثر عالي في جودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة.

٢. يجب على مكاتب المراجعة أن تعمل على تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات، وتحديد البنود الخاضعة للفحص، مع فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة، وربطها باستخدام الإجراءات التحليلية.

٣. تأهيل المراجعين الخارجيين على استخدام الإجراءات التحليلية وكيفية إدراجها في خطط المراجعة والعناصر المرتبطة بها.

٤. التركيز على استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لما تم في خطة المراجعة، حيث تساعد على توفير الوقت والجهد على المدقق وتخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى، كما أنها تساعد على التأكد صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب.

٥. يجب على مكاتب المراجعة أن تعمل على استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد تقرير المراجعة حيث تساعد على تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية، وتقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل.

٦. تحسين جودة عملية المراجعة من خلال استخدام الإجراءات التحليلية حيث تساعد على إصدار تقرير المراجعة وفقاً لنتائج الفحص والمراجعة بموضوعية وفي الوقت المناسب، وكذلك تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب المعايير المفروضة.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية:

١- عميرش، ايمان، وحسين بورغدة، الجزائر، ٢٠١٧، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية المراجعة الخارجي، مجلة الحقوق** والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجفلة.

٢- بلخادم، حنان، بسكرة، ٢٠١٦، **أثر جودة المراجعة الداخلي على حوكمة الشركات** دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، جامعة محمد خيضر.

٣- مجوجة، راوية، ٢٠١٦، "**أثر مناهج المراجعة على جودة المراجعة الخارجي**" دراسة ميدانية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

٤- الباز، علاء، ٢٠١٥، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية** (دراسة ميدانية)، الجامعة الاسلامية.

٥- شفا عمري، فضيل، الأردن، ٢٠١٤، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية**، جامعة الشرق الأوسط.

٦- مهيرة، سارة، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، ٢٠١٤، **أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة.**

٧- مشيد، محمد، عدد ١٨، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ٢٠١٤، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية

٨- المدهون، رغدة، ٢٠١٤، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين المراجعة الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجي.**

٩- صالح، جليل، وآخرون، البصرة، ٢٠١٤، "**قياس مستوى جودة المراجعة لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية**" مجلة جامعة ذي قار، المجلد ٩، العدد ١.

١٠- الصوص، اياد، فلسطين، غزة، ٢٠١٢، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات المراجعة الداخلي والخارجي**، دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فسطين المكتبة المركزية، الجامعة الإسلامية.

١١- نجم، مها، فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٢، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة.

١٢- تميم، أحمد، ٢٠١١، "**المراجعة التحليلية**" منتدى المحاسب العربي، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر بحث منشور https://accdiscussion.com/acc13083.html..

١٣- عودة، علاء الدين، الأردن، ٢٠١١، **أثر منهج المراجعة القائم على مخاطر الأعمال على جودة المراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط،

١٤- الحبيطي، قاسم، وزياد يحيى، بيروت، لبنان، ٢٠١١، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، شركة أبناء شريف الأنصاري، المكتبة العصرية، الطبعة الأولى صيدا.

١٥- عميروش، بو بكر، الجزائر، جامعة فرحات عباس، سطيف، ٢٠١١، **دور المدقق في تقييم المخاطر وتحسين نظم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، دراسة ميدانية رسالة ماجستير غير منشورة.

١٦- سلامة، رأفت، وآخرون، عمان، العبدلي، ٢٠١١، **علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة**، الطبعة الأولى.

١٧- ابو سرعة، عبد السلام ٢٠١٠، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.**

١٨- نجم، بان توفيق، جامعة البصرة، العراق، ٢٠١٠، **مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق**، مجلة الاقتصادي الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي.

١٩- الأردن، ص١٥٧، ٢٠١٠، الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والمراجعة**"، المعيار الدولي رقم ٥٢٠، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين.

٢٠- نشوان، اسكندر، جامعة عين شمس، مصر، العدد الأول، السنة الرابعة عشر، ص ١٦٩-٢٢٤، ٢٠١٠، **جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين**، مجلة الفكر المحاسبي.

٢١- الكبيسي، عبد الستار، العراق، ٢٠٠٨، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني، الرمادي.

٢٢- النوايسة، محمد، المجلد ٣٥، العدد ١، الأردن، ٢٠٠٨، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات**- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن، دراسات- العلوم الإدارية

٢٣- جربوع، يوسف، الطبعة الثانية، ٢٠٠٧، **أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، فلسطين**: مكتبة الطالب الجامعي.

٢٤- شريم، عبيد، ولطف بركات، اليمن، ٢٠٠٧، **أصول مراجعة الحسابات**، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.

٢٥- سرحان، عاهد، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة ٢٠٠٧، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، رسالة ماجستير غير منشورة.

٢٦- سرايا، محمد، الإسكندرية- مصر، ٢٠٠٧، **أصول وقواعد المراجعة والمراجعة الشامل**، المكتب الجامعي الحديث.

٢٧- الصحن، عبد الفتاح وآخرون، الاسكندرية، مصر،٢٠٠٧، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث.

٢٨- لطفي، آمين، مصر، ٢٠٠٧، **التطورات الحديثة في المراجعة الإسكندرية الدار الجامعية**، الطبعة الأولى.

٢٩- المخادمة، أحمد، وحاكم الرشيد، المجلد ٣، العدد ٤، الأردن، ٢٠٠٧، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة**، دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.

٣٠- أبو سمهدانة، نيفين، فلسطين، ٢٠٠٦، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة** – دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة الجامعة الإسلامية، غزة.

٣١- لطفي، أمين، ص ١٩١، مصر، ٢٠٠٦، **المراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية**، الاسكندرية.

٣٢- السويطي، موسى، عمان، الأردن، ٢٠٠٦، **تطوير أنموذج لدور لجان المراجعة في شركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجي**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

٣٣- الدهراوي، كمال الدين، ومحمد السيد سرايا، الإسكندرية، مصر ،٢٠٠٦، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث.

٣٤- أبو هين، إياد، فلسطين، ٢٠٠٥، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، الجامعة الإسلامية غزة.

٣٥- لطفي، أمين،القاهرة، مصر، ٢٠٠٥، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار

٣٦- الجامعية للنشر.

٣٧- جربوع، يوسف، غزة، فلسطين، ٢٠٠٥، **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل البحث**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثالث عشر.

٣٨- جمعة، أحمد، عمان، الأردن، ٢٠٠٥، **المدخل الى المراجعة الحديث**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع.

٣٩- جربوع، يوسف، غزة، فلسطين، ٢٠٠٤، **مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية.**

٤٠- الصحن، عبد الفتاح، سرايا محمد، مصر، ٢٠٠٤، "**الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**"، الدار الجامعية.

٤١- فلسطين، يناير٢٠٠٣، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، **دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني.**

٤٢- طواهر، محمد، ومسعود صديقي، الجزائر، ٢٠٠٣، المراجعة وتدقيق الحسابات "**الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية.

٤٣- مطر، محمد، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠٠٣، " **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية**".

٤٤- حلس، سالم، جربوع، يوسف محمود، العدد ٦٧، المجلد ٢٤، ص٢٠٩ ، ٢٣١، ٢٠٠٢، **المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعـي الحسابات القانونية بدولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين.

٤٥- حلس، سالم، جربوع، يوسف محمود، العدد ٦٧، المجلد ٢٤، ص٢٠٩ ، ٢٣١، ٢٠٠٢، **المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعـي الحسابات القانونية بدولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين.

٤٦- عبد الله، خالد، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان- الأردن، ٢٠٠١، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية.**

٤٧- راشد، رجب، وآخرون، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

٤٨- جمعة، أحمد، عمان، الأردن، ١٩٩٩، **المراجعة الحديث للحسابات جامعة الزيتونة** الأردنية، كلية الاقتصاد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع.

٤٩- الحمود، تركي، جامعة اليرموك اربد، الاردن، ١٩٩١، "**المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن دراسة استقصائية**"، المجلة العلمية، العدد (٢).

ثانياً: المراجع الأجنبية

1- Carlos Pedro Santos Pinho- Paula Gomes dos Santos, António Eduardo Martins, Why Auditors Increasingly Rely on Analytical Procedures: An Empirical Approach in Portugal, Auditing (A11), (2013), P 4.

2- Sukanto Bhattacharya, Dongming Xu, and Kuldeep Kumar." An ANN- based auditor decision support system using Benford's Law" Decision support systems, 50 (3): 576-584. (2010) P 577.

3- Tatiana Danescu, Ovidiu Spatacean. Analytical Procedures Used in Financial Audit for The Valuation of Portfolio Performances- case of Financial Investment Companies, Annales Universitatis Apulensis Series of economica, 11 (1). (2009), P25.

4- Tatiana Danescu and all.Op. Cit, P31.

5- Busta, Bruce- Weinberg, Randy Using Benford's law and neural

6- networks as a review procedure. Managerial Auditing Journal, 13.

7- Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable

8- Auditors New Procedures for Detecting Frauds

9- The construction of auditing expertise in measuring government performance

10- New Audit Documentation Requirement, SAS NO ٩٦

11- Risk experience and client acceptance decision, National Public Accountant.

12- Beyond Audit Techniques Auditing.

13- **(jarbou,2009)**

المـلاحـــــق

الجمهوريـــة اليمنيـــــــة
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة الإماراتية الدولية
كلية العلوم الإدارية والمالية
قسم المحاسبة

استمارة استبيان

الأخ /المراجع الخارجي
المحترم

تحية طيبة وبعد،،،

الموضوع / طلب تعبئة استمارة استبيان

نضع بين ايديكم هذه الاستبيان لمعرفة المتطلبات العلمية اللازمة للارتقاء بمهنة المحاسبة للوصول بها للمرحلة العالمية وذلك في طار البحث الجامعية المقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة والموسومة بعنوان: تأثير استخدام الإجراءات التحليلية على جودة عملية المراجعة – "**دراسة نظرية ميدانية** "

علماً بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها هي لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة، ولما كانت قيمة البحث العليمة لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية لذلك فإن هذا الاستبيان موجه لأفراد مجتمع البحث والمتمثلين في مكاتب المراجعة، فنرجو من سيادتكم الإجابة عن الأسئلة الواردة ادناه بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لأعداد البحث، لذا نأمل التكرم

نشكر تعاونكم سلفاً في اثراء البحث العلمي بما تقدموه من بيانات من واقع خبرتكم لذلك نرجو من سيادتكم تحري الدقة عند اختيار مستوى الموافقة والاجابة عنا بموضوعية على عبارات الاستبيان بما يعبر عن الواقع العملي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحثون

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (√) أمام ما هو مناسب:

١) **الجنس:**

١. ذكر ☐ ٢. انثى ☐

٢) **المؤهل العلمي:**

١. بكالوريوس ☐ ٢. ماجستير ☐ ٣. دكتوراه ☐

٣) **التخصص العلمي:**

١. محاسبة ☐ ٢. أخرى حددها _____

٤) **عدد سنوات الخبرة:**

١. من سنة الى ٥ سنوات ☐ ٢. من ٦ – ١٠سنوات ☐ ٣. من ١١ – ١٥سنوات ☐

٤. من ١٦ – ٣٠ سنة ☐

٥) **المسمى الوظيفي:**

١. الشريك المدير ☐ ٢. المراجع الأول ☐ ٣. مساعد المراجع ☐

٤. أخرى حددها _____

٦) **الشهادات المهنية:**

١ . محاسب قانوني يمني (YCPA) ☐ ٢ . محاسب قانوني عربي (ACPA) ☐

٣ . محاسب قانوني بريطاني (ACCA) ☐ ٤ . محاسب قانوني أمريكي (CPA) ☐

٥ . أخرى حددها _____

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة :

يرجى وضع إشارة(√) في المكان المناسب الذي تراه مناسباً :

م	البيـــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولاً : مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة						
٧	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة المراجعة في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة					
٨	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في اكتشاف المعاملات غير العادية					
٩	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على تحديد البنود الخاضعة للفحص					
١٠	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى					
١١	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات					
١٢	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الى توجيه موارد المراجعة الى أمور أكثر أهمية					
١٣	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعرفة ما اذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل					
ثانياً : مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ المراجعة						

١٤	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة في كشف التحريفات المادية في البيانات المالية					
١٥	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة على يوفر الوقت والجهد على المدقق					
١٦	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية					

م	البيـــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١٧	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يزود المدقق بمستوى من الثقة					
١٨	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب					
١٩	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار المراجعة في أدنى حد لها					
٢٠	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة يؤدي الى تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى					
ثالثاً : مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة						
٢١	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام					
٢٢	تمكن الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية					

٢٣	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل					
٢٤	تساعد الإجراءات التحليلية في التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في فترة إعداد تقرير المراجعة يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ					
٢٥	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة المدقق في تكوين رأيه المحايد					
٢٦	يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير المراجعة الى تثبيت وتعزيز نتائج المراجعة					
رابعاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة المراجعة						
٢٧	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف					
٢٨	يساهم استخدام الإجراءات في وضوح المركز المالي للعملاء					
٢٩	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب المعايير المفروضة					
٣٠	يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بأن يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والمراجعة بموضوعية وفي الوقت المناسب					

شكراً،،، انتهت الاستبانة .

Abstract:

The aim of this research is to identify the impact of using analytical procedures on quality from the point of view of external auditors in Sana'a. To achieve the research objectives, the researchers followed the descriptive analytical approach and a questionnaire was designed to target auditors in auditing companies in Sana'a. Where (65) questionnaires were distributed, the researcher used appropriate statistical methods such as the mean, standard deviation, first sample t-test, one-way ANOVA test, and Cronbach's alpha test to reach the research objectives and test its hypotheses.The research reached a number of conclusions, most notably:

(1) That the use of analytical procedures when developing the audit plan in audit offices is fairly high, and the reason for this is the actual existence of the use of analytical procedures in audit offices. (2) That the use of analytical procedures during the process of implementing the audit in audit offices is fairly high, As it helps in reducing the risks of discovery of the financial statements, (3) the use of analytical procedures in the period of preparing the audit report in audit offices is fairly high, and the reason for this is that the audit offices have included analytical procedures in their plan and used them during the implementation of the audit process, as The use of analytical procedures during the period of preparing the audit report contributes to enabling the auditor to estimate the soundness of the audit process.

And the fairness and honesty of the financial statements in general (4) that there is a quality of the audit process in audit offices, and the reason for this is that audit offices realize the importance of using analytical procedures and this reflects positively on the quality of the audit process, as the use of analytical procedures helps in developing policies and procedures that help increase Follow-up, monitoring and supervision processes.Through the conclusions, the research reached a set of recommendations, the most important of which are:(1) The necessity of using analytical procedures in the various stages of the audit process because of their high impact on the quality of the audit process in audit offices. (2) Audit offices must identify potential weaknesses in operations and correlate them using analytical procedures. (3) Qualifying external auditors on the use of analytical procedures and how to include them in audit plans and related elements. (4) Focus on using analytical procedures in the stage of implementing the audit process for what was done in the audit plan. (5) Audit offices must work to use analytical procedures in the stage of preparing the audit report, as they help to form the final picture of the financial statements.

Republic of Yemen
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Emirates International University
College of Commerce and Finance
Department of Accounting

Impact of using analytical Procedures on Audit Quality

(Research to complete the requirements for a bachelor's degree in accounting)

Prepared by:

Sara Al – Jahmi

Zafran Radman

Somaia Al– faqih

Ala'a Al – Aghwani

Dhabiah Al – Hassani

Doaa Al–Jawfi

Eman Al–Ramadi

Ashgan Sarea

Supervised by:

T. Safa Al – Hanbasi

2024–1445