



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق دراسة ميدانية

إشراف الأستاذ (ة)

د/ الحاج أحمد فوزي

إعداد الطلبة

✓ علال علي

✓ صوالح عبد الودود

✓ سامشي زكرياء

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
✓ ضيف الله محمد الهادي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيساً
✓ الحاج أحمد فوزي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفاً ومقرراً
✓ تجانية حمزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	ممتحناً

الموسم الجامعي: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَوْمَ يَجْمَعُ اللَّهُ الرُّسُلَ فَيَقُولُ مَاذَا أُجِبْتُمْ قَالُوا لَا

عِلْمَ لَنَا إِنَّكَ ^صأَنْتَ عَلَّمُ الْغُيُوبِ ﴿١٠٩﴾ [المائدة 109]

صدق الله العظيم

إهداء

كَمُهْدِيِ الْبَحْرِ قَطْرَةٌ مِنْ قَطْرَاتِهِ ... وَكَمُهْدِيِ الرَّوْضِ زَهْرَةٌ مِنْ زَهْرَاتِهِ ...
وَكَمُهْدِيِ الْمَسْكَ نَفْحَةٌ مِنْ نَفْحَاتِهِ ... أَهْدِي بِحَثِي هَذَا إِلَى مُعَلِّمِ الْبَشَرِيَّةِ وَعَلِّمِ
الْإِنْسَانِيَّةِ سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ عَلَيْهِ أَفْضَلُ الصَّلَاةِ وَأَنْرِكِي تَحِيَّةً .

كما أهدي بحثي هذا إلى حضرة شيخنا الدكتور سيدي محمد العيد التجاني التماسيني
مرجل العلم والاستشراف والتجديد؛ الذي كان ولا يزال يحثنا دوماً على التحصيل
العلمي ونيل الشهادات، فكانت وصاياها المباركة نعمةً الدليل في مرحلتي العلمية .

إلى من كانا سبباً في وجودنا بعد الله عز وجل والدي العزيزين؛ أمي التي مرافقتني صغيراً
تربيتها وراعيتها، وكبيراً بنصائحها وتوجيهها . وإلى والدي الحبيب الذي لم يدخر جهداً في
سبيل تعليمي وتذليل سبل الحياة أمامي، كي أمرنوا للنجاح بكل أمر محيية .

إلى من لهم الفضل علينا؛ أساتذتي الأكارم في كل الأطوار التعليمية، بدءاً من
الابتدائي وحتى الجامعة، فجزاهم الله خيراً الجزاء على تعليمنا وتوجيهنا وصبرهم علينا .

إلى من لهم في القلب تذكاري؛ الأحباب من أقاربنا، أخوتنا، سائر الأصدقاء .

عبد الودود صوالح

إهداء

كَمْهُدِي الْبَحْرِ قَطْرَةٌ مِنْ قَطْرَاتِهِ ... وَكَمْهُدِي الرَّوْضِ زَهْرَةٌ مِنْ زَهْرَاتِهِ ...
وَكَمْهُدِي الْمَسْكِ نَفْحَةٌ مِنْ نَفْحَاتِهِ ... أَهْدِي بِحَثِي هَذَا إِلَى مُعَلِّمِ الْبَشَرِيَّةِ وَعَلِّمِ
الْإِنْسَانِيَّةِ سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ عَلَيْهِ أَفْضَلُ الصَّلَاةِ وَأَنْرِكِي تَحِيَّةً .

إلى من كانا سببا في وجودنا بعد الله عز وجل والدي العزيزين؛ أمي التي مرافقتني صغيرا
بتربيتها ومرعايتها، وكبيرا بنصائحها وتوجيهها . وإلى والدي الحبيب الذي لم يدخر جهدا في
سبيل تعليمي وتذليل سبل الحياة أمامي، كي أمرنوا للنجاح بكل أمر محيية .

إلى من لهم الفضل علينا؛ أساتذتي الأكارم في كل الأطوار التعليمية، بدءاً من
الابتدائي وحتى الجامعة، فجزاهم الله خيراً الجزاء على تعليمنا وتوجيهنا وصبرهم علينا .
إلى من لهم في القلب تذكاري؛ كل أقاربي، أخوتي، سائر اصدقائي .

ساشي زكرياء

إهداء

أشكر الله العليّ القدير الذي أنعم عليّ بنعمة العقل والدين . القائل في محكم التنزيل "فوق كل ذي علم
عليه" سورة يوسف آية 76 صدق الله العظيم

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل اقتحار وأرجو من الله أن يمد في عمره
"والدي العزيز" وإلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان والتفاني وإلى بسمة الحياة وسر الوجود .

وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحباب "امي المحببة" حفظها الله،

وإلى مرفيقة دربي نروحي وقرت عيني ابنتي الغالية " ميليسا "

وإلى من عرفت معهم معنى الحياة "إخوتي وأخواتي "

وإلى كل اساتذة جامعة الشهيد / حمة لخضر بالوادي

أخص منهم بالذكر الدكتور / فونري الحاج احمد

وإلى كل الأهل والقارب

وإلى كل العائلة الكريمة

وإلى كل الزملاء والأصدقاء ولكل من ساندني ووقف معي ولو بكلمة أو دعوة صادقة في ظهر الغيب

أهديكم تحرجي وفرحتي وأدعو الله أن يحفظكم جميعاً .

عليّ علال

شُكْرٌ وَإِثْقَالٌ

انطلاقاً من قوله تعالى: {ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه} (لقمان: 12)

ومن قول رسوله الأكرم صلى الله عليه وسلم: «من لم يشكر الناس ، لم يشكر الله عز وجل»

نحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً ملئ السموات والأرض على ما أكرمنا به من إتمام هذا العمل المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور المشرف "الحاج أحمد فوزي" على كل ما قدمه لنا من توجيهات و معلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة حرصاً منه على إنجاز هذا العمل وتقديمه بالصورة المطلوبة فجزاه الله خيراً.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر الجزيل الى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر على جهودهم الثمينة والقيمة والذين رافقونا خلال مسار التعليم الجامعي.

ملخص الدراسة:

الدراسة تتناول مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق. يتمحور الفصل حول استخدام الأدوات والتقنيات التحليلية في عملية التدقيق وكيف يمكن أن تسهم في تحسين جودته. يبدأ الفصل بتوضيح أهمية التدقيق والدور الذي يلعبه في ضمان دقة المعلومات المالية وتوفير الثقة للجمهور. يتم تسليط الضوء على التحديات التي يواجهها مجال التدقيق والحاجة إلى تحسين جودة العمليات المتبعة. ثم يتم استعراض الإجراءات التحليلية المستخدمة في التدقيق، مثل تحليل البيانات، وتحليل النظام، وتحليل المخاطر، وتحليل العمليات، وتحليل الأداء. يتم توضيح كل إجراء تحليلي وكيف يتم تطبيقه في عملية التدقيق لتحسين الجودة.

تتضمن الفوائد المحتملة لاستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق تحسين كفاءة العملية، وتحديد نقاط الضعف والتحسينات الممكنة، وتقليل المخاطر المالية، وزيادة الثقة في النتائج المقدمة. يتم طرح بعض الدراسات والأبحاث التي توضح فوائد استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق. يتم تحليل النتائج المستخلصة من هذه الدراسات وتوضيح كيفية تطبيقها في سياقات التدقيق المختلفة. يختتم الفصل بإشارة إلى أهمية توفير التدريب والتطوير المستمر للمدققين على استخدام الأدوات والتقنيات التحليلية. يتم توضيح أن الإجراءات التحليلية لا تكون فعالة إلا إذا تم توظيفها بشكل صحيح وإذا كان المدققون مجهزين بالمهارات اللازمة لاستخدامها بكفاءة.

يتعزز الفصل دراسة ميدانية توضح تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق، مما يعزز الفهم العملي والتطبيقي للموضوع.

باختصار، يتناول الفصل مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق، ويسلط الضوء على الأدوات والتقنيات التحليلية المستخدمة، والفوائد المحتملة لاستخدامها، وضرورة التدريب المستمر للمدققين على استخدامها بكفاءة.

الكلمات المفتاحية: جودة تدقيق، تحليل مالي، اجراءات تحليلية، عملية التدقيق، نسب مالية.

Study summary

Separate study procedures improve audit quality. Analytical tools and techniques in the audit process and how they can improve its quality.

The chapter begins with a clarification or association of the information with a construction. The challenges and the need to improve the quality of the processes followed are highlighted.

Analytical Flight Analytics. Quality checks are performed.

The issues suggested in the action steps become the primary information filtering process.

Which shows that the quality improvement procedures used are improving quality. Learn the findings of these studies and their clarification of the situation in the contexts of thinking.

Continuous training and development of auditors on the use of evaluation and techniques. Analytical procedures are only effective if they are properly employed and if the auditors are equipped with the skills used to operate them.

Analytical processes are of high quality, making for a practical and applied understanding of the subject.

Seminar conducted during optimization.

key words: audit quality - Financial analysis - Analytical procedures - audit process - Financial ratios.

فهرس

الموضوعات

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر وعرهان
-	ملخص الدراسة
I	فهرس الموضوعات
IV	قائمة الجداول
أ - و	مقدمة
الفصل الاول: جودة التدقيق في الإجراءات التحليلية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
4	المطلب الثاني: تعريف جودة التدقيق
5	المطلب الثالث: محددات جودة التدقيق
8	المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية
8	المطلب الأول: مفهوم وأنواع الإجراءات التحليلية
12	المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

14	المطلب الثالث: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وكفاءتها
27	المبحث الثالث : عرض وتحليل الدراسات السابقة
27	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
31	المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية
32	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.
35	المطلب الأول: منهج وأدوات الدراسة:
36	المطلب الثاني: مجتمع ومتغيرات الدراسة:
37	المطلب الثالث: مستويات الإجابة وقياس صدق وثبات أداة الدراسة
40	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة:
40	المطلب الأول: البيانات الشخصية لأفراد العينة
43	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
58	خلاصة الفصل الثاني
59	خاتمة
62	قائمة المراجع
67	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
37	توزيع عدد الاستثمارات	01
37	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ	02
38	توزيع أفراد عينة الدراسة ن = 24 من حيث متغير السن	03
40	توزيع أفراد عينة الدراسة ن = 24 من حيث المهنة الحالية	04
41	توزيع أفراد عينة الدراسة ن = 24 من حيث متغير الخبرة المهنية	05
42	مقياس ليكارت الخماسي	06
43	قيم المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية الإجراءات التحليلية	07
44	قيم المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور تحسين جودة التدقيق	08
46	يوضح قيم المتوسطات للمحور الثالث	09
48	اختبار التوزيع الطبيعي	10
49	تحليل علاقة الارتباط بين التطبيق السليم الإجراءات التحليلية وتحقيق الهدف الذي يضمن تحقيق جودة التدقيق	11
50	العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق الهدف الذي يضمن تحقيق جودة التدقيق	12
51	علاقة الارتباط بين المحور تحسين جودة التدقيق و دور الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق	13
52	وضح علاقة الارتباط الاجمالية بين المحاور	14
53	الانحدار الخطي البسيط	15
54	تحليل التباين الأحادي ANOVA	16
55	نتائج اختبار -T-	17
55	اختبار T- test للفروق بين أهمية استخدام الإجراءات التحليلية ومتغير الخبرة المهنية	18
56	نتائج اختبار -T- للفروقات:	19

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
16	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق	01
23	مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية	02
40	توزيع أفراد عينة توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير السن	03
41	توزيع أفراد عينة الدراسة حيث المهنة الحالية	04
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حيث سنوات الخبرة المهنية	05

مقدمة

تعتبر جودة التدقيق أمراً حاسماً في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث يتوقف نجاح أي نظام مالي ومحاسبي على قدرة التدقيق على تحقيق دقة وموثوقية المعلومات المالية والتقارير المحاسبية. واجه العديد من المحاسبين والمراجعين تحديات في تحقيق جودة التدقيق المطلوبة، وقد تبين أن الإجراءات التحليلية تلعب دوراً هاماً في تحسين جودة التدقيق

تُعرف الإجراءات التحليلية على أنها عملية تحليل البيانات المالية والمعلومات المحاسبية لاكتشاف الأنماط والاتجاهات والمخاطر المحتملة. تستند هذه الإجراءات على استخدام تقنيات إحصائية وحسابية متقدمة لفهم المعلومات المالية وتحليلها بشكل شاملاً إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيداً عن التضليل والغموض، وذلك بسبب الفضائح المالية للمؤسسات وما نتج عن حالات افلاسها وانحيارها، وتورط مراجع الحسابات في ما نسب اليه من مخالفات، كل ذلك ادى الى فقدان الثقة بالقوائم المالية والمعلومات المحاسبية الصادرة عنهم، مما اوجب ضرورة خلق جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على اموالهم المستثمرة والحد من الاخطاء المحاسبية وكل التلاعبات بالإضافة للاستغلال الامثل للموارد المتاحة..

تعتبر الاجراءات التحليلية من اهم الادلة التي يلجأ اليها محافظ الحسابات في عملية التدقيق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي يستطيع من خلالها اكتشاف نقاط القوة والضعف فيها، والاجراءات التحليلية تعتمد على مقارنة النسب والقيم المالية و غير مالية الحالية مع نتائج والقيم المالية وغير المالية للفترات السابقة

1- الإشكالية:

باعتبار أن التدقيق يضم عدة خطوات، فمن المنطقي أن جودة التدقيق تتحدد باستخدام المدقق للإجراءات التحليلية في أداء عمله في كل خطوة ومدى قدرته على تحليل هذه المعطيات أو المعلومات.

نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز إلى أي مدى يمكن اعتماد الإجراءات التحليلية في دعم وتعزيز جودة التدقيق ، من خلال الإجابة عن التساؤل التالي:

- ما هو الأساس العلمي لتطبيق الإجراءات التحليلية؟

- ماهي العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق؟

- هل استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق يدعم ويطور جودة التدقيق؟

2- الفرضيات:

- محاولة الإجابة على الاشكالية الرئيسية من خلال الاسئلة الفرعية نقدم الفرضيات التالية:
- إن التطبيق السليم للإجراءات التحليلية يحقق الهدف من التدقيق ويضمن كفاءات عملية التدقيق.
- تتأثر جودة التدقيق بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة للمدقق واستقلاليتيه.
- استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم تعزيز جودة التدقيق .

3- أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية :

- إثراء الموضوع بدراسة جديدة ومحاولة ابراز مدي أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في التحسين من جودة أداء المدققين .
- الرغبة في العمل كمحافظ حسابات مستقبلاً.
- الاهتمام بالموضوع وهذا نظراً لارتباطه بمجال التخصص.
- الرغبة الشخصية في التعرف أكثر على هذا الموضوع.
- مدى ملائمة الموضوع مع تخصصنا.

أسباب موضوعية :

- استخدام إجراءات التحليلية في التحسين من جودة البيانات التي تستخدمها عملية التدقيق ، يمكن استخدام التحليلات لتحديد البيانات غير الصحيحة والمفقودة أو المتناقضة مما يساهم في تحسين جودة المعلومات ويزيد من موثوقيتها.
- الإجراءات التحليلية تزيد من شفافية ومسألة عملية التدقيق ، يتم توثيق وتوثيق العمليات والتحليلات المستخدمة، مما يسمح بتفتيشها ومراجعتها من قبل الجهات المعنية ، ويزيد من مستوى الثقة والمصدقية في التدقيق

- الإجراءات التحليلية توفر رؤى استراتيجية للتدقيق يمكن استخدام التحليلات والنماذج التحليلية لفهم الاتجاهات العامة والمشاكل المحتملة في المؤسسة او القطاع الذي تتعامل معه، وبناء استراتيجية التدقيق المناسبة للتعامل معها.

4- أهمية الدراسة:

إن التوجهات الدولية الحديثة لمهنة التدقيق تؤكد على استخدام الإجراءات التحليلية كضمان لتحقيق جودة التدقيق والرفع منها بحيث ، صارت كل المنظمات الدولية توصي باستخدام الإجراءات التحليلية لا سيما المعيار الدولي رقم (520 للإجراءات التحليلية) الصادرة عن مجلس المحاسبين الدولية للمراجعة و التأكيدات.

- استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق يمكن ان يساهم في دقة وموثوقية نتائج التدقيق، عن طريق تطبيق تقنيات التحليل والمعالجة الإحصائية على البيانات المالية والمعلومات الأخرى، ويمكن من تحديد الأخطاء والتجاوزات بشكل أفضل وتقديم تقييمات أكثر دقة للحسابات والعمليات المالية

- انطلاقا من هذا تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تحاول تطبيق إجراءات التحليلية على المؤسسة الاقتصادية وإبراز مدى مساهمة هذه الإجراءات في تحسين جودة التدقيق وذلك من خلال مساعدتها على تفسير التغير في المبالغ الموجودة في القوائم المالية ، واستكشاف الأخطاء بناء على ذلك

- استخدام الإجراءات التحليلية يمكن أن يساهم في زيادة كفاءات عملية التدقيق وتوفير الوقت من خلال تطبيق تقنيات التحليلي الآلي واستخدام الأدوات والبرمجيات ذات الصلة ، يمكن للمدققين تحليل كميات كبيرة من البيانات بشكل اسرع وأكثر فعالية ن مما يسمح لهم بتوجيه اهتمامهم للمسائل الأكثر أهمية وتحقيق نتائج أفضل في وقت أقل .

5- أهداف من الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز مدى تأثير جودة التدقيق وصحة المعلومات المحاسبية الصحيحة للمؤسسة (المستثمرين) بشكل خاص وللجهات الأخرى (الإدارة الحكومية، الضرائب) .

- معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والتابع؛ وهما الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق.

- تحديد الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق وتحسين جودة العملية التدقيقية .

- تحليل العوامل المؤثرة على فعالية استخدام الإجراءات التحليلية وتحديد العوامل التي يجب مراعاتها لتحقيق أفضل النتائج .
- مقارنة بين المنهجيات التقليدية والمنهجيات الحديثة للإجراءات التحليلية وتحديد الفوارق والفوائد المحتملة لكل منها .
- تحليل تحسينات الأداء والكفاءة التي يمكن أن تحقق بفضل استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق .

6- حدود الدراسة:

تنقسم حدود الدراسة إلى:

أولاً: الحدود المكانية:

اقتصرت الدراسة على مستوى بعض ولايات الوطن (ولاية الوادي - ولاية الجزائر - ولاية تيبازة) . بالتركيز على مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

ثانياً: الحدود الزمانية:

جرى البحث النظري ابتداء من تاريخ شهر ديسمبر 2022 إلى غاية شهر مارس من العام 2023 .
أما الجانب الميداني فكان من شهر أبريل من سنة 2023 إلى غاية نهاية شهر ماي من نفس السنة .

المنهج المستخدم:

لمعالجة الإشكالية البحث معالجة علمية موضوعية سنعتمد على دراستنا هذه على المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة التطبيقية.

7- صعوبات الدراسة

إن أي بحث علمي يمكن أن تصادفه مجموعة من العوائق والصعوبات من شأنها إن تشكل تحدياً في وجه الباحث لتختبر إرادته ومدى تصميمه على إنجاز العمل البحثي وإتمامه على أكمل وجه. ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا نذكر منها:

- شساعة الموضوع وصعوبة الإلمام بالموضوع والتحكم في جزئياته.
- صعوبة توزيع الاستبيان على عينة الدراسة وصعوبة استرجاعها.
- عدم الرد من قبل بعض أفراد عينة الدراسة في الرد عن الاستبيان الإلكتروني.
- صعوبة التواصل مع أهل الخبرة خاصة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بسبب انشغالهم مع الزبائن (أصحاب المؤسسات) في هذه الفترة من السنة، بسبب إعداد الميزانيات السنوية.

8- هيكل الدراسة:

لإنجاز هذه المذكرة قمنا بتقسيمها إلى فصلين رئيسيين، سبقتها مقدمة وأعقبها تلخيص حوى أهم النتائج وخاتمة تضمنت تلخيصا عاما واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ثم عرض للنتائج، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها، وفي القسم الأول الذي تضمن الجانب النظري للمذكرة وتم بعده تلخيص أهم الدراسات التي تم الاطلاع عليها في موضوع البحث، تطرقنا إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بمتغيرات الدراسة.

جودة التدقيق في الإجراءات التحليلية حيث تطرقنا إلى ماهية جودة التدقيق ومفهوم التدقيق وتعريف جودة التدقيق ومحددات جودة التدقيق، وتطرقنا إلى الإجراءات التحليلية، ومفهومها وأنواعها كما تطرقنا إلى المعياري الدولي والجزائري للإجراءات التحليلية، كما أثرينا الموضوع بعرض وتحليل لدراسات سابقة ذات صلة بالموضوع ومقارنتها بالدراسة الحالية وإبراز كيفية مساهمة الإجراءات التحليلية في جودة التدقيق في الدراسة الحالية.

كما تطرقنا خلال الدراسة الميدانية بالمفصل الثاني إلى توزيع استبيان ورقي وإلكتروني تضمن منهج البحث ومجتمع العينة، ودراسة العينة، وتحليل دراسة العينة لتحقيق نتائج للدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

تلعب الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق، يشير مصطلح الإجراءات التحليلية إلى استخدام الإجراءات والتقنيات المحاسبية والإحصائيات لتحليل البيانات المالية والمعلومات المحاسبية بغرض تقييم أداء المنظمة وتحديد المخاطر واستكشاف الأخطاء والغش.

- تقييم أداء المنظمة يساعد هذا التحليل المالي والإحصائي في فهم أداء المنظمة وتحليل الاتجاهات والأنماط الفعلية، ويمكن استخدام هذه المعلومات لتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير والتركيز على المخاطر المحتملة وتحسين الكفاءة والفعالية العملية لكشف الأخطاء والغش، ويعتبر هذا التحليل المالي أداة فعالة لكشف الأخطاء والغش في سجلات المالية والبيانات المحاسبية، من خلال مقارنة الأرقام والتحليلات المختلفة.

يمكن اكتشاف عدم التطابقات والتباينات غير المبررة والممارسات غير قانونية أو غير الأخلاقية.

يساعد التحليل المالي والإحصائي في تحديد المخاطر المحتملة وتقييمها، ويتم ذلك من خلال تحليل البيانات المالية وتحديد الاتجاهات والتغيرات غير العادية، ويمكن للمراجعين استخدام هذه المعلومات لتحديد المجالات التي تتطلب تعزيز الرقابة الداخلية وتحسين إجراءات التدقيق.

الفصل الأول: جودة التدقيق في الإجراءات التحليلية

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

توجد عدة تعاريف لمهنة التدقيق تختلف حسب وجهات نظر المختصين في المجال نجد من أهمها:

اشتق مفهوم مصطلح المدققة *Audi* بمعناها اللفظي من كلمة اللاتينية *Audire* والتي تعني الاستماع.¹

لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين أصدرت مفهوم التدقيق عام 1972م على أنه: "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"².

الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* يعرف التدقيق على أنه: "الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها"³.

المؤلفين الفين وجيمس في كتابهما المشهور "المراجعة مدخل متكامل" عرفا التدقيق على أنه: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل"⁴.

كما عرفه الاقتصادي *Bary* أنه: "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي

1 - أحمد يوسف محمد، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار - بالتطبيق على بنك الاستثمار المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، 2015، ص 282.

2 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط 2، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص 13.

3 - *Mémento Pratique, AUDIT et commissariat aux comptes 2015/2016*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, France, 2014, P 515.

4 - ألفين أرينز، جيمس لوبك، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الأردن، 2015، ص 24.

البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم اصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها"¹.

نستنتج من خلال التعاريف السابقة على أن التدقيق هو: "بحث منهجي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المالية المقدمة عن الوحدة الاقتصادية، وتوصيل تلك النتائج إلى الجهات المعنية".

المطلب الثاني: تعريف جودة التدقيق

جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، فقد حاول الباحثون منذ عام 1981م وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكان من أول الباحثين الذي وضع تعريف لجودة التدقيق De Angelo الذي عرفها على أنها "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"².

كما تم تعريف جودة التدقيق بأنها مستوى التأكد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الاجراءات التي تم أداؤها والأحكام التي اتخذت.³

وتعرف جودة التدقيق على أنها: "مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء للأفراد داخل منشأة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة"⁴.

1 - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الأردن، 2015، ص 24.

2 - سهام جبار مزهر، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي - دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية الصادرة عن جامعة بابل، المجلد 10، العدد 1، 2018، ص 521.

3 - Kadous K., **The Effects of Audit Quality & Consequence Severity On Juror Evaluations of Auditor Responsibility For Plaintiff Losses**, The Accounting Review, Vol 75, No 4, P 332.

4 - هنية شابي، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص 64

ومنه نستنتج أن جودة التدقيق تعني مدى رضا العميل عن نتائج عملية التدقيق التي تحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وتوافر الخصائص الشخصية لدى فريق التدقيق العامل في منشأة التدقيق مثل المؤهلات العلمية والعملية، الاستقلال، الكفاءة والعناية المهنية وغيرها. ولأن رضا العملاء في تغير، تحتاج أن تكون الجودة مواكبة لهذا التطور من أجل تحقيق رضا جميع الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق.

المطلب الثالث: محددات جودة التدقيق

تتوفر العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، والتي تحدد ما إذا كانت عملية التدقيق ستسير بالشكل المخطط له وتحقيق الجودة المطلوبة أم لا؛ ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات:

أ. عوامل مرتبطة بالمدقق

هي مجموعة العوامل المتعلقة بالمدقق المكلف بعملية التدقيق وتمثل في:

- **التأهيل العلمي والعملي للمدقق:** أي أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر كافي من التدريب والخبرة العلمية في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه بكفاءة، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وبالتالي فإن مؤهلات المدقق لها دور فعال في تحقيق جودة المدقق.¹
- **استقلالية المدقق:** يتفق المهنيون والباحثون على أهمية استقلالية المدققين، وأن المدقق الذي يقوم بتدقيق الحسابات للمصادقة على صدق المستندات المالية للعميل يجب أن يتصرف باستقلالية تامة، لذا فإن الأمر يتعلق بمعرفة ما إذا كان بإمكاننا وضع الثقة الكاملة في المدقق. حيث قد يتم تشجيعه في ظل ظروف معينة على اعداد تقرير لا يتوافق مع متطلبات الإحلاص. كما أن المشرعين والهيئات المهنية قد تدخلوا لحماية هذه الاستقلالية كضمان لجودة التدقيق.²
- **أتعاب المدقق:** عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعابا أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا، ومع

1 - الشحنة رزق، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 121.
2 - Cheminghi Makram, **Conceptualisation et Validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne**, institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises, université Manouba, Tunisie, 2004, P 52.

ذلك فقد يؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر.¹

ب. عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق

وتمثل العوامل المتعلقة بالمكتب المختار للقيام بعملية التدقيق:

- **حجم المكتب:** حيث يرى De Angelo بأن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب ودرجة جودة التدقيق، وكلما كانت شركة التدقيق مصنفة ضمن شركات التقييم الكبرى كلما زادت جودة التدقيق لديها، كما يرى أن الاسم الكبير يعني السمعة الحسنة، بالإضافة إلى توفر الموارد لتدريب مراجعيها وإجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى.²

- **سمعة المكتب:** تنشأ سمعة مكتب التدقيق نتيجة تضايف العديد من العوامل مثل الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، تغيير المكتب والاستغناء عن خدماته، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق.³

- **الدعاوي القضائية المرفوعة على المكتب:** إن فشل مدقق الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق المتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، قد تعرضه لدعاوي قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوي القضائية لها تأثير سلبي على سمعة مكتب التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعد مقاساً على جودة عمليات التدقيق المنجزة.⁴

1 - النعسان سماح، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018، ص 42.

2 - أبو هين إياد، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 59.

3 - مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، الجزائر، 2018، ص 212.

4 - أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016، ص 76-77.

- التزام المكتب بالمعايير المهنية: تعبر معايير التدقيق شأنها شأن اية معايير عن مستوى الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة عملية التدقيق، ولذلك تعمل الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.¹

- خبرة المكتب بمجال صناعة العميل: مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.²

ج. عوامل مرتبطة بعملية التدقيق

هي مجموعة العوامل المتعلقة بالجانب التنفيذي لعملية التدقيق وتتمثل في:³

- تخطيط أعمال التدقيق: يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

- دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر: يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة داخلية من بين العوامل التي تنعكس بالإيجاب على جودة مهنة التدقيق من خلال التخطيط الجيد والتحكم في المخاطر وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

- كفاية أدلة الإثبات: حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات موثوقة وملائمة لكي يعتمد عليها المدقق في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

- التقرير والإفصاح: يعتبر تقرير المدقق حوصلة عملية التدقيق، بحيث كلما كان التقرير ذا جودة عالية كلما سهلت عملية الاتصال بينه وبين القوائم المالية مما ينعكس إيجاباً على جودة أداء المدقق.

1 - بودوت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 53.

2 - النعسان سماح، مرجع سبق ذكره، ص 44.

3 - مسعودي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 214-215.

المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية

نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأنواع الإجراءات التحليلية، وكذا المعيار الجزائري للتدقيق، وكيفية تطبيقها في عملية التدقيق وكفاءتها.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الإجراءات التحليلية

الفرع الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية

ظهر مفهوم الإجراءات التحليلية منذ القدم لكن الأدوات المستخدمة في هذا الأسلوب كانت تتسم بالبساطة إلا أن هذا المفهوم شهد تطوراً كبيراً من خلال اهتمام الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة به.¹

أولاً: تعريف الإجراءات التحليلية

تعددت تعريفات الإجراءات التحليلية نذكر منها ما يلي:²

عرفت بأنها "تحليل النسب ذات الأهمية (الضرورية) وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة العلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتنبئ به"

كما عرفت أيضاً على أنها: "أداة تستخدم في مقارنات والعلاقات للتأكيد على أن أرصدة الحسابات معقولة والمثال على ذلك مقارنة إجمالي العائد في السنة المالية مع مثيله في السنوات الماضية. ولتحقيق أهداف المراجعة قد تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب.

وتعرف حسب معيار التدقيق الدولي رقم "520" الموسوم (الإجراءات التحليلية) المصدر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها: "إجراءات تقييم المعلومات التي أعدت للدراسة والمقارنة من خلال تقييم البيانات المالية مع بعضها البعض ومع البيانات غير المالية لإيجاد العلاقات المعقولة وتحديد التقلبات والعلاقات التي لا تتفق المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقع بمقدر كبير".

1 - زهية دردار و خيرة لرقم، دور استخدام الإجراءات التحليلية (معيار المراجعة الدولي رقم 520) في دعم فعالية المراجعة الخارجية "دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وحماية معقدة، 2021/2020، ص 43.

2 - نفس المرجع السابق، ص 43.

كما عرفها مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها: "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الظاهرة بين البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن مقارنات للمبالغ المسجلة مع التوقعات من قبل مراقب الحسابات".¹

من خلال هذه التعاريف نستنتج تعريف شامل للإجراءات التحليلية: إن تطبيق الإجراءات التحليلية من جانب المراجع يحقق المصدقية التي نص عليها دليل المراجعة العام عن طريق جمع أدلة الإثبات وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير مالية، وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات في الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمراجع أن يتوصل إلى أسباب هذه المتغيرات، كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية يتيح للمراجع في مرحلة التخطيط الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة، والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يراجعها".²

الفرع الثاني: أنواع الإجراءات التحليلية

تختلف الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، إذ يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

1. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه

يسهم هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة المراد التدقيق عليها، وذلك من خلال مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة المراد التدقيق عليها مع البيانات التي تمثل إجمالي النشاط للجهات الأخرى التي تزاوّل نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، حيث أن هذه المقارنة تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي وتساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة المراد التدقيق عليها، ولكن عيبها أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة، إضافة إلى اختلاف

1 - نفس المرجع السابق، ص 43.

2 - نفس المرجع السابق، ص 43.

الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها.¹

2. مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية، فإذا لاحظ ارتفاعاً أو انخفاضاً في أحد هذه النسب والمؤشرات، فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات، وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، ومن الأمثلة على ذلك:

أ. مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة: يقوم المدقق بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسنة الحالية في عمود آخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق، وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتماماً أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.²

ب. مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة: يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقاً لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، وهنا يمكن للمدقق أن تحديد الأرصدة التي تتطلب فحصاً إضافياً.³

ج. حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة: وهذا النوع أفضل من النوعين السابقين، ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالاعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية

1- ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين (دراسة ميدانية في وزارة المالية في الكويت)، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2001، ص 37.

2 - ساري حامد العبدلي، نفس المرجع السابق، ص 38.

3 - ساري حامد العبدلي، نفس المرجع السابق، ص 38.

ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.¹

3. مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع توقعاتها: هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي، حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم تقوم بمقارنتها مع البيانات الفعلية، ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية والبيانات الفعلية على وجود تغيرات، تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن أسبابها والافتناع بها، وكذلك التأكد من مدى بذل الجهود من قبل الجهة المراد التدقيق عليها في إعداد هذه الموازنات التقديرية، إضافة إلى التأكد من احتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية، والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات وعلى نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها.²

4. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق: وفي هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، والتي تكون مبنية على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، وبعد ذلك تحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الإثبات الخاصة بها.³

5. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية: وهذا النوع يستخدم للتأكد من أرصدة بعض الحسابات، أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط، والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، حيث أنه لا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية، إلا إذا كان متأكدًا من دقة البيانات غير المالية.

1 - ساري حامد العبدلي، نفس المرجع السابق، ص 39.

2 - ساري حامد العبدلي، نفس المرجع السابق، ص 39.

3 - ساري حامد العبدلي، نفس المرجع السابق، ص 40.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الاجراءات التحليلية"

✓ مجال تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الاجراءات التحليلية"

1. يعالج هذا المعيار¹

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
 - إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
 - 2. تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي سترد على تلك المخاطر.
 - 3. الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.
- تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

الأهداف

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.²

1 - المعيار الدولي للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 03.

2 - نفس المرجع السابق، ص 03.

الواجبات المطلوبة

الإجراءات التحليلية المادية¹

قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليتها في كشف احتلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاحتلالات أخرى قد يؤدي إلى احتلالات معتبرة في الكشوف المالية.

يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات ... الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي وخارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) وطبيعتها (واقعية وموضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلومتها.

لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد احتلال ما والذي أضيف لاحتلالات أخرى قد يؤدي إلى كشوف مالية تحوي اختلالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، تجزئتها وتوفرها.

يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

1 - نفس المرجع السابق، ص 03.

الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة¹

يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

تحليل نتائج الإجراءات التحليلية²

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

المطلب الثالث: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وكفاءتها

الفرع الأول: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

- إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يحقق الكثير من المزايا والأهداف التي تمكن المدقق من الوصول إلى رأي سليم حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، ذلك من خلال تطبيقها في مختلف مراحل تنفيذ مهمته.

أولاً: أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية

- ازداد الاهتمام بتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق نظراً للدور الكبير الذي تحققه، فاستخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يحقق المزايا التالية - :

- **تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية:** تستخدم الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، فإن المدقق سيضيق من نطاق الاختبارات الجوهرية

1 - نفس المرجع السابق، ص 04.

2 - نفس المرجع السابق، ص 04.

على مستوى هذه الأرصدة، أما في حالة وجود شكوك حول إمكانية احتواء هذه الأرصدة على انحرافات جوهرية فإنه سيوسع من أداء الاختبارات الجوهرية واستخدام مزيج من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة؛

– **تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق:** إن الإجراءات التحليلية تعتبر أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة، نظرا لإمكانية استخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل الفحص، و لأنها تعتمد على البيانات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة¹؛

– **تفهم مجال عمل المؤسسة محل التدقيق:** تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها، حيث يتمكن المدقق من خلال معرفته للمؤسسة من تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب ومقارنة المعلومات التي لم يتم بتدقيقها مع نفس المعلومات المدققة في السنوات السابقة²؛

– **تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار:** يمكن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق من اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المؤسسة محل التدقيق، ذلك من خلال استخدام النسب المالية التي تعد مؤشرا هاما للإشارة إلى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي في المستقبل، هذا ما سيؤثر على عدم إمكانية استمرارها وعدم قدرتها على الوفاء بمسئولياتها تجاه دائئيتها، ولا يعتبر استخدام النسب المالية لوحده مؤشرا لتقييم أداء المؤسسة إلا إذا تمت مقارنتها بالنسب المالية للمؤسسة في السنوات السابقة، أو بالنسب المالية للمؤسسات المماثلة والعاملة في نفس قطاع الصناعة.

– **الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:** تمكن الإجراءات التحليلية من الكشف عن وجود تقلبات لعلاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة، كما تكشف عن وجود انحرافات عن المبالغ المتنبئ بها لذلك يجب على المدقق الخارجي البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات، من خلال التحقق من التقلبات والعلاقات غير العادية باستفسارات من الإدارة³.

يمكن تلخيص أهمية استخدام الإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق من خلال الشكل التالي:

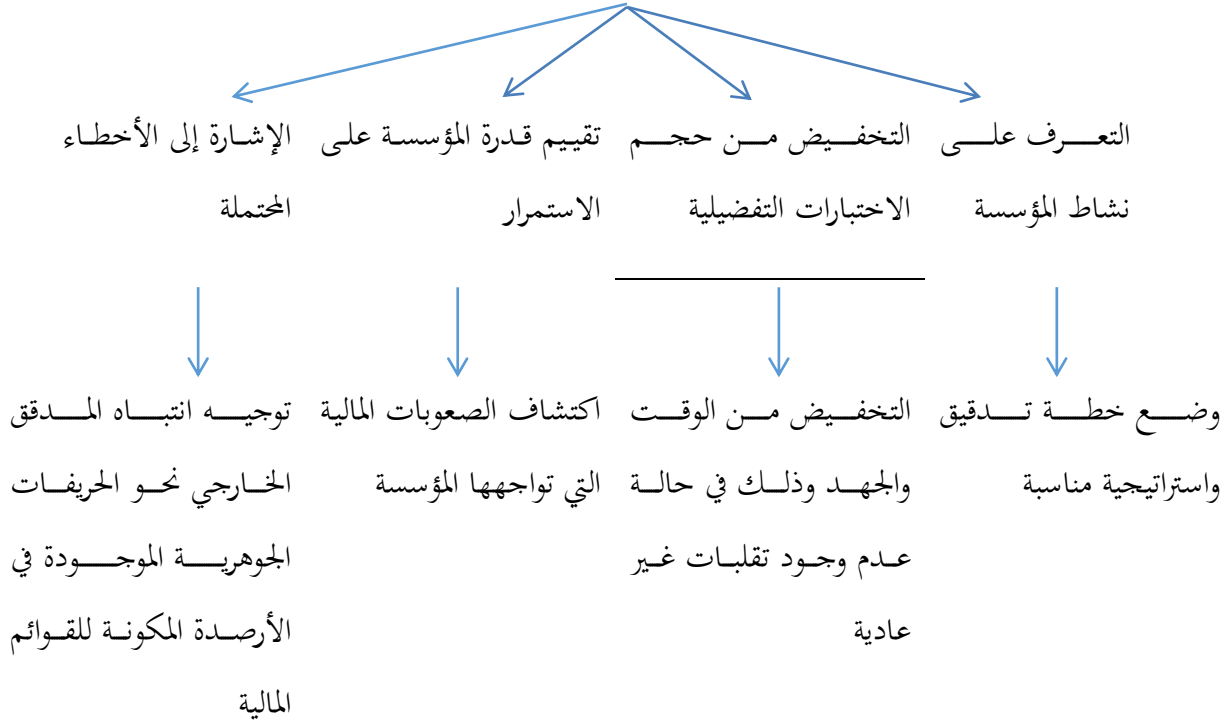
1 منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص. 195 .

2 بان توفيق نجم، مرجع سابق، ص 269، 270.

3 عمرو سقا، مرجع سابق، ص 444 ، 445.

شكل رقم (01): أهمية استخدام الإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق

استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يمكن من :



المصدر: من إعداد الطلبة.

بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة للإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق، فإن لها أهمية كبيرة كذلك بالنسبة لإدارة المؤسسة فهي تساعدها على اكتشاف أوجه القصور داخل المؤسسة ومن ثم معالجتها، حيث ألزمت معايير الأداء المهني المدقق الخارجي بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة، كما لها أهمية بالنسبة لأصحاب المشروع، حيث أنها تساعد على معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر ومن ثم معالجة القصور وتجنب الخطر كما تساعد أيضا على تقييم أداء الإدارة¹.

1 علي محمد موسى، مرجع سابق، ص.318.

ثانيا: أهداف الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية مهمة في جميع مراحل عملية التدقيق، تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف تتمثل في ما يلي¹ :

- تحديد العناصر المهمة للمؤسسة: ذلك انطلاقا من طبيعتها أو بسبب مظهرها وتطورها، حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يمكن من:
 - اكتشاف التغيرات في هيكل الأحداث الحقيقية أو الاستثنائية.
 - مقارنة أداء المؤسسة والمؤسسات الأخرى التابعة لنفس قطاع النشاط.
 - فحص انتظام ومصداقية بعض العناصر المهمة المكونة للحسابات: يسمح استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي من فحص بعض الحسابات التي تكون ذات طابع مستقر نظريا، وتساعد هذه العملية على جمع أدلة إثبات ذات جودة عالية؛
 - فحص العلاقات بين مجموعة القوائم: يتعلق الأمر بصفة خاصة عند طلب تعديلات أو إعادة التصنيف للحسابات المراقبة (من أجل ضمان أنه بعد أن يتم تصحيحها فإن الأخطاء الأخرى لا تظهر)، تكون هذه العملية عند المرحلة النهائية لعملية التدقيق.
- أما المعيار الأمريكي رقم 56* الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد بين أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية هو:
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، حيث تبين الإجراءات التحليلية للمدقق الخارجي نوع الإجراءات المستخدمة في أداء مهامه والوقت الملائم لتطبيق هذه الإجراءات.
 - تحديد المخاطر المختلفة و المجالات التي تتطلب المزيد من التحقق؛
 - المساعدة في الحصول على أدلة الإثبات والتعرف على البنود التي تتطلب إفصاحا إضافيا.

1 Ordre des experts comptables du Maroc, Guide pratique d'audit, P. 30,31, Article disponible sur le site :www.oecmaroc.com/.../guide/GUIDE%20AUDIT%20MAROC.pdf, Consultée le (21/04/2023).

* American Institute of Certified Public Accountants, Statement on auditing standards, No 56, Op.Cit.

- من خلال ما سبق نستنتج أن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يمكن المدقق الخارجي من فهم نشاط المؤسسة، كما يمكن من اكتشاف الأخطاء غير العادية الموجودة بالقوائم المالية، بالإضافة فإن استخدامها يساعد المدقق في تحديد العناصر التي تتطلب مزيداً من الفحص والعناية.

ثالثاً: مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية

نظراً للدور الكبير الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي استوجب من المدقق الخارجي الاستعانة بها في مختلف مراحل مهمته، سنحاول من خلال عرض مراحل تطبيق هذه الإجراءات من طرف المدقق الخارجي توضيح الغرض من تطبيقها في كل مرحلة .

1. تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

- تعتبر مرحلة التخطيط لعملية التدقيق مرحلة مهمة في عملية التدقيق، فهي تسمح للمدقق الخارجي بتقدير مخاطر أن تحتوي الأرصدة المكونة للقوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهرية، إن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن المدقق الخارجي من تقدير هذه المخاطر وتوجيه أعماله.

- يعتبر تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط كإجراءات لتقييم المخاطر فهي تساعد المدقق الخارجي على:

الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها: يجب على المدقق الخارجي أن تتوفر له معرفة عن طبيعة عمل المؤسسة وذلك من أجل تحديد التغييرات الحاصلة في نشاطها، من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم مراجعتها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة، حيث يمكن لهذه التغييرات أن تشير إلى اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكنها أن تؤثر في تخطيط التدقيق¹؛

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية².

- أشار معيار التدقيق الدولي رقم "240": "مسؤولية المدقق اتجاه الغش عند تدقيقه للقوائم المالية" أن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يسمح له بالتعرف على المؤسسة وبيئتها، فهم لنظام

1 ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2002، ص.254,255.

2 أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص.460.

- الرقابة الداخلية كما يسمح له بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش¹.
- نص المعيار الدولي رقم "315": "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال التعرف على المؤسسة وبيئتها"، على أن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن المدقق الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما أنها تساعد على التعرف على جوانب المؤسسة التي لم يكن له معرفة بها، بالإضافة إلى أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية².
- إذن فاستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يساعد المدقق الخارجي على فهم نشاط المؤسسة والبيئة التي تعمل بها وحقيقة العمليات والأحداث المرتبطة بعملية التدقيق، بالإضافة إلى أن اعتماد الإجراءات التحليلية على المؤشرات والنسب المقارنة مع سنوات سابقة أو مع متوسطات الصناعة، يمكن المدقق الخارجي من تحديد المخاطر المحتملة في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، عليه فإن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يحقق الأغراض التالية³:
- **تحديد نطاق عملية التدقيق:** يمكن للمدقق الخارجي بالاعتماد على الإجراءات التحليلية أن يحدد مناطق احتمال حدوث المخاطر الجوهرية من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى التقليل من احتمال عدم اكتشاف أخطاء هامة؛
- **تحديد برنامج التدقيق:** من خلال الاعتماد على الإجراءات التحليلية يتمكن المدقق الخارجي من تحديد المجالات التي تتطلب منه عناية كبيرة، عن طريق حصر الفروق الجوهرية بين أرصدة القيم الدفترية وبين القيم المتوقعة وبالتالي يتمكن من تحديد التقلبات غير العادية أو التغيرات في هذه القيم.

1 CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA240): « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », Juin 2012, Disponible sur le site: https://www.cncc.fr/.../isa_240.../ISA_240-Juin_2012.pdf?, Consulté le (20/07/2014).

2 CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA315): « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », Juin 2012, Disponible sur le site: https://www.cncc.fr/.../isa_520.../ISA_520-Juin_2012.pdf?, Consulté le (20/07/2014).

3 أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.559، 558.

بالإضافة إلى الأغراض السابقة فتطبيق الإجراءات التحليلية يمكن من تحديد وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية التي تشير إلى أمور خاصة بالقوائم المالية، لذلك يجب على المدقق الخارجي عند أداء الإجراءات التحليلية أن يقوم بتطوير توقعات تتعلق بالعلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول¹.

2. تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند البدء في تنفيذ عملية التدقيق يكون كإجراءات جوهرية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثباتات والأرصدة المكونة لهذه القوائم، بالإضافة إلى أن الغرض من تطبيقها خلال هذه المرحلة هو تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية.

نص معيار التدقيق الدولي رقم "330": "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة"، على أن استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية يكون ذا أهمية من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول، يمكن للمدقق الخارجي عند وجود عناصر شاذة استخدام إما²:

– الإجراءات التفصيلية.

– الجمع بين كل من الإجراءات التحليلية الجوهرية والإجراءات التفصيلية، من أجل الاستجابة للمخاطر المقيمة.

– ينص معيار التدقيق الدولي رقم "315" من خلال فقرته رقم "07" على أن إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل كشف التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات تشمل كل من: الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية³.

– يجب على المدقق الخارجي عند استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية مراعاة العوامل التالية⁴:

1 أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008، ص: 282.

2 CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA330): « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », Juin 2012, Disponible sur le site : https://www.cncf.fr/.../isa_520.../ISA_520-Juin_2012.pdf?, Consultée le (20/07/2014).

3 CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA315), Op.Cit.

4 CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA520), Op.Cit.

– مدى ملائمة استخدام الإجراءات التحليلية: تعتبر الإجراءات التحليلية أكثر ملائمة للمعاملات المالية الكبيرة والتي تكون قابلة للتنبؤ بها على مدى الوقت، كما أن استخدام الإجراءات التحليلية يتوقف على مدى توفر العلاقات بين المعلومات واستمرارها على مدى الوقت في غياب ظروف معاكسة لذلك؛

– مدى موثوقية البيانات: يجب على المدقق الخارجي عند تصميم الإجراءات التحليلية أن يأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

• مصدر المعلومات المتوفرة، حيث تعتبر المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارج المؤسسة أكثر موثوقية .

• إمكانية مقارنة المعلومات المتوفرة .

• طبيعة وملاءمة المعلومات المتوفرة .

• الرقابة على كيفية إعداد المعلومات من أجل ضمان مدى اكتمالها ودقتها ومصداقيتها.

– تقييم دقة التوقع للنتائج المتوقعة: عند تقييم ما إذا كانت النتائج المتوقعة من أداء الإجراءات التحليلية يتم تحديدها عند مستوى التوقع المطلوب من أجل تحديد التحريفات الجوهرية، فعلى المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية :

• الدقة التي من خلالها يمكن التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية .

• درجة فصل المعلومات، حيث تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عندما تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالأقسام التشغيلية أو بأجزاء من القوائم المالية للمؤسسة، مما لو طبقت على القوائم المالية ككل.

• توفر المعلومات المالية وغير المالية.

• مبلغ الفرق المقبول بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، حيث أن تحديد الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من الإجراءات التحليلية يتأثر بالأهمية النسبية والاتفاق مع المستوى المطلوب من التأكيد، كلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية فعلى المدقق الخارجي زيادة المستوى المطلوب من التأكيد، مع الأخذ بعين الاعتبار أن المخاطر بمفردها أو عند تجميعها مع مخاطر أخرى يمكن أن تؤدي إلى احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية ففي حالة كان الخطر المقيم مرتفعاً فإن الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من الإجراءات سينخفض، وذلك من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب من أدلة الإثبات.

3. تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق يساعد المدقق الخارجي من تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المعدلة منطقية في ضوء الأدلة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق، خلال هذه المرحلة يتم استعراض شامل لكل العلاقات غير المتوقعة¹.

أشار المعيار الأمريكي رقم "56" الصادر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني (AICPA)، أن الإجراءات الجوهرية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي لعملية التدقيق من أجل تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، في هذه المرحلة يستخدم المدقق الخارجي أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتوصل إلى تحقيق أهدافه ومن هذه الأدوات²:

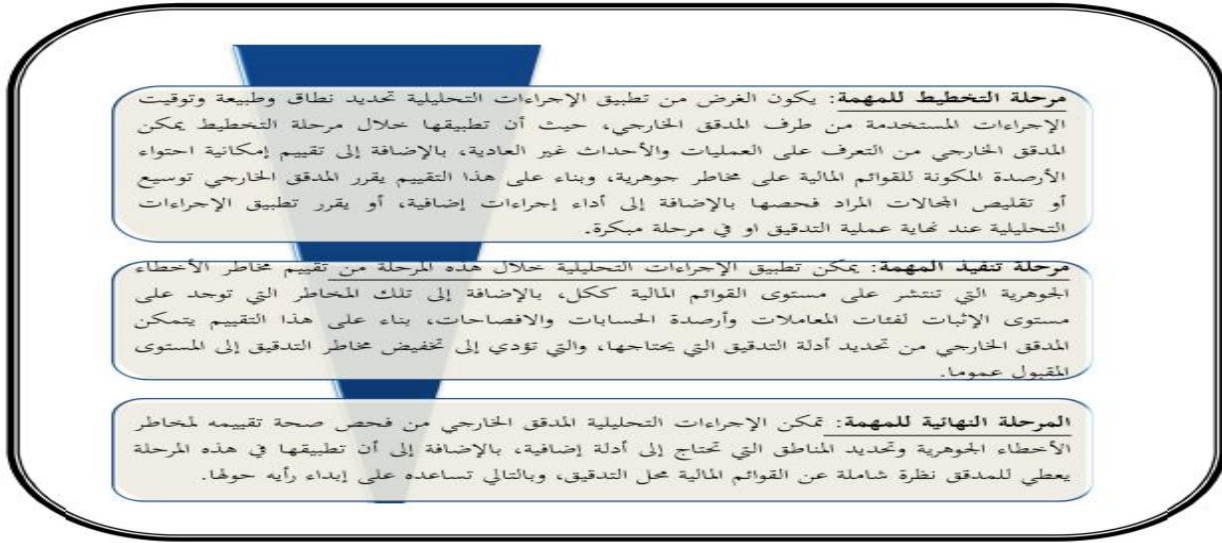
- مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية التي تخص السنة السابقة؛
- تحليل النسب.
- تحليل الاتجاهات.
- تحويل الأرقام المالية إلى نسب قيمة كل أصل من أصول الميزانية إلى إجمالي الأصول، وكذلك بالنسبة للخصوم ولكل بنود قائمة الدخل.

الشكل التالي يلخص مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي أثناء مزاوله مهمته:

1 D. Eric Hirst, Lisa Koonce, Audit analytical procedures: A field investigation, Contemporary accounting research, Vol.13, No.2, 1996, P. 466.

2 محمد عايش عيد المطيري، مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص على ها في معيار التدقيق الدولي رقم "520"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص.30.

شكل رقم (02): مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية



المصدر: من إعداد الطلبة.

من خلال الشكل السابق يتبين أنه على المدقق الخارجي تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل مزاوله مهمته نظرا للدور الكبير الذي تقدمه له هذه الإجراءات، من حيث التخطيط لمهمته وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المطبقة عند تنفيذ مهمته، بالإضافة إلى تمكنه من التوصل إلى إبداء رأيه النهائي حول القوائم المالية المعروضة عليه.

4. حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي تعترضه مجموعة من المعوقات، كما يجب على المدقق الخارجي مراعاة جملة من المحددات عند استخدامه لهذا الأسلوب، سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على حدود استخدام هذا الأسلوب بالإضافة إلى معوقات تطبيقه.

أولاً: حدود استخدام الإجراءات التحليلية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يواجه العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار ولعل من أهمها¹:

1 Ordre des experts comptables du Maroc, Op. Cit, P. 31.

– القدرة على كشف التقلبات غير العادية: إن موثوقية استخدام هذه الإجراءات يعتمد على قابلية المقارنة وتجانس تحليل البيانات:

- يجب أن يكون هناك حذر في حالة تغير الطرق المحاسبية أو في حالة تغيير مجموعة من المنتجات.
- يجب أن يراعى إجراء المقارنات مع المعلومات المتعلقة بمؤسسات أخرى تابعة لنفس قطاع الصناعة.
- يعتمد التفسير على درجة تفصيل المعلومات محل الفصل.

– درجة موثوقية نظام الرقابة الداخلية: إن استخدام هذه الإجراءات في بيئة يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير فعالاً لا يسمح بتوفير مستوى مرضي من المصدقية للتحليل .

– الهدف من هذه الإجراءات: إن هذه الإجراءات هي الأكثر استخداماً في البحث عن العناصر المهمة لإثبات موثوقية المعلومات لوحدها .

– طبيعة العناصر محل التحليل: إن تطبيق الإجراءات التحليلية لوحدها يمكن أن يكون غير كافياً عندما يتعلق الأمر بحسابات تخضع بطبيعتها لاختلافات جوهرية.

– من خلال ما سبق نتوصل إلى أن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يعتمد في الأساس على أسلوب المقارنات، الذي يستخدم من أجل التوصل إلى تحديد التحريفات والتقلبات الممكنة في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، لكن هناك عوامل تحد من تطبيق هذا الأسلوب لذلك يجب على المدقق قبل استخدام هذه الإجراءات التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى فحص مدى ثبات السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة العمليات والأحداث المحاسبية وذلك بالنسبة للسنوات السابقة وبالنسبة للمؤسسات المماثلة والعاملة في نفس قطاع النشاط، كما يجب على المدقق الخارجي عند تطبيق هذه الإجراءات التعرف على طبيعة الأرصدة المكونة للقوائم المالية محل الفحص، وتصنيفها إلى أرصدة بسيطة حيث يكفي تطبيق الإجراءات التحليلية لوحدها، وأرصدة معقدة ويسودها الشك في إمكانية احتوائها على أخطاء جوهرية، ففي هذه الحالة يجب على المدقق الخارجي تدعيم هذه الإجراءات بإجراءات إضافية أخرى¹.

1 Ordre des experts comptables du Maroc, Op. Cit, P. 31.

ثانياً: معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية

هناك جملة من المعوقات التي تعرقل استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في أداء مهمته، لكن هذه المعوقات لا تقلل من أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بل عليه أن يكثف جهوده ليتجاوز هذه المعوقات ويمكن أن نذكر منها ما يلي:

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية، هذا ما يستدعي من المدقق الخارجي توسيع نطاق التدقيق والاستعانة بالاختبارات الأخرى كاختبارات الالتزام واختبارات التحقق؛
- عدم المعرفة الكافية بأنواع الإجراءات التحليلية أو استخدام الأدوات التحليلية غير المناسبة للغرض من التحليل، لذلك فعلى المدقق الحصول على فهم شامل لكل الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية والهدف من كل أداة في عملية التدقيق الخارجي؛
- عدم توفر البيانات المالية وغير المالية اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية في الوقت المناسب، هذا ما يستوجب على المدقق الخارجي الاستفسار من مصادر خارجية للحصول على هذه البيانات وجمع المزيد من أدلة الإثبات، لكي يتمكن من الوصول إلى رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه؛
- التغييرات الحاصلة في السياسات المحاسبية، حيث يمكن للمؤسسة أن تغير طريقة تقييم المخزون أو تغير طريقة اهتلاك الأصول المادية، لذلك يجب على المدقق الخارجي الحذر عند إجراء المقارنات بين بيانات المؤسسة محل التدقيق مع مثيلاتها في القطاع الاقتصادي؛
- الأهمية النسبية لأرصدة القوائم المالية، حيث إذا كان البند ذا أهمية جوهرية فعلى المدقق الخارجي أن لا يكتفي بتطبيق الإجراءات التحليلية، بل عليه أن يستعين باختبارات أخرى مساعدة؛
- ضعف كفاءة وخبرة المدقق الخارجي، فاستخدام الإجراءات التحليلية يتطلب أن يكون المدقق الخارجي ملماً بكيفية استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية الحديثة كأسلوب الانحدار، السلاسل الزمنية...؛
- إن القيام بالإجراءات التحليلية يحتاج إلى وقت أطول للقيام بهذه المهمة¹.

بالإضافة إلى هذا فقد توصلت عدة دراسات إلى وجود الكثير من المعوقات التي تؤثر في أدوات الإجراءات التحليلية، يمكن إدراجها كالتالي:

1 أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، 2007، ص 487.

- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة وهذا ما يحد من إجراء المقارنات.
- تغيير الشركة المستمر لسياستها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع أو تقليص حجم أعمالها.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة
- نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في التدقيق، وحاجة المدقق إلى التدريب.

الفرع الثاني: كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق

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

1. وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالاعتناع بتلك المبررات ويعاملها كعامله كعامله كافة البنود العادية الأخرى.

2. عدم وجود مبررات بشكل كاف تشير ذلك المدقق باحتمال وجود عمل أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود وتكون موضع اهتمامه في مرحلة التخطيط العملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص (نصار، 2008).

بناء على ما سبق فإنه يقع على عاتق المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية والتي بدورها تقلل من مخاطر الاكتشاف، إذ أن تطبيق ذلك يعتبر أداة فعالة لتحقيق فاعلية عملية التدقيق ككل، وبالتالي يحقق المدقق الهدف من عملية التحقيق ويصل إلى الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أسرع، كما أن الإجراءات التحليلية التي تنصف بالكفاءة تحقق لعملية التدقيق جودة أكبر، حيث ينقذ المدقق عملية التدقيق بطريقة أقل تكلفة وذلك بأقل مجهود ممكن.

المبحث الثالث : عرض وتحليل الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث عرض مجموعة من الدراسات السابقة، التي ساعدت في إعداد المذكرة.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: دور الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية في تعزيز جودة عملية التدقيق 2023

- دراسة مسحية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر - ط.د/حاشي فايزة أم الخير ، أ.د/ لباز الأمين2
جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية للتدقيق والعوامل المؤثرة فيها، والتعرف على دور تلك الإجراءات في تعزيز جودة تقارير التدقيق من خلال الحصول على أدلة كافية وملائمة تدعم رأي المدقق الخارجي حول عدالة القوائم المالية، وأظهرت نتائج الدراسة بوجود إدراك لدى المدققين الخارجيين لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية الحديثة المعتمدة على الطرق الإحصائية والرياضية وكذا الشبكات العصبية الاصطناعية في تحسين جودة تقارير التدقيق، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق للمراجعة التحليلية بأساليبها الحديثة وتحقيق جودة تقارير التدقيق الخارجي من خلال مساهمة هذه الأساليب في تخفيض أخطاء تقارير المدققين الخارجيين لأنها تحمل في مبادئها الدقة في الحصول على المعلومات من خلال دقة آلياتها، وكذا ضرورة مسايرة المدقق الخارجي للمعايير المهنية للتدقيق لتحقيق أداء أمثل¹.

الدراسة الثانية: أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان العراق - من اعداد عثمان عبد القادر حمه أمين، گولاله عاصي محمد (2020)

قسم التقنيات المالية و المحاسبية، كلية التقنية الإدارية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، العراق

1 حاشي فايزة أم الخير، دور الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية في تعزيز جودة عملية التدقيق، دراسة مسحية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر

هدف هذا البحث إلى بيان أهمية الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق، وكذلك دراسة وتحليل ماهية إجراءات التدقيق التحليلية و بيان مدى مساهمة الأساليب غير الكمية البسيطة، والكمية المتقدمة في تقليص فجوة التوقعات، فضلاً عن التعرف على آراء الأكاديميين و المدققين الخارجيين في مجال المحاسبة والتدقيق حول العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي النظري في جمع المعلومات الخاصة بالبحث وتم توزيع الاستبانة على عينة البحث في إقليم كردستان العراق و التي تتكون من مجموعتين مدققون خارجيون مجازون يمارسون مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات، والأكاديميون مختصون بالمحاسبة والتدقيق العاملين في مؤسسات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كردستان جامعات حكومية وأهلية ومعاهد الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه و وزعت الباحثة (150) استمارة على الفئتين بواقع (75) استبانة لكل فئة و بطريقة عشوائية. وقد تم استرداد (61) استمارة من الفئة الأولى و (68) من الفئة الثانية وكانت صالحة للتحليل. وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (spss)، تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها: إن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (0.694)، كما وأن هناك تأثيراً ذا دلالة معنوية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كردستان العراق¹.

الدراسة الثالثة: دراسة محمد آدم أبو بكر كفو، (2014م):

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل تلبّي تقارير المراجعة حاجة مستخدمي القوائم المالية؟، هدفت الدراسة إلى استطلاع آراء فئات المجتمع حول تقارير المراجعة الخارجية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ودراسة تحليل مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة وأثرها على فعالية تقارير المراجعة نبعت أهمية الدراسة من التأكيد على وجود فجوة التوقعات بين المستخدمين لتقارير المراجعة وبين المراجعين. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كفاءة النظام المحاسبي بالمنشأة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤديان إلى قوائم مالية تساعد في إعداد تقارير مراجعة ذات جودة عالية مما يلبي متطلبات المستخدمين، وأوصت الدراسة بضرورة فرض رقابة علي مكاتب المراجعة والتأكد من التزام المراجعين بالتشريعات الصادرة علي دعم الثقة من خلال التعريفات اللازمة حول مخرجات عملية المراجعة تختلف الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية من حيث أنها تناولت دور تقارير

1 عثمان عبد القادر حمه أمين، گولاله عاصي محمد ، أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان العراق، المجلة العلمية لجامعة جيهان، المجلد 4، العدد 2، 2020.

المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، أما الدراسة الحالية تتناول مدى فعالية ودور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.

الدراسة الرابعة: دراسة هشام فاروق مصطفى الإيبادي، (2013م):

هدفت الدراسة إلى تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية من خلال العمل على تحسين كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية: ما هي طبيعة وفلسفة وآلية إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي؟ كيف يمكن الحد من التأثير السلبي لهذه الممارسات على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي؟ تكمن أهمية الدراسة في حداثة ظاهرة البحث وبالتالي ندرة الدراسات المهمة بقضية إدارة عميل المراجعة الخارجية للفحص التحليلي ومدى تأثيرها على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي عند أداء الفحص التحليلي، توصلت الدراسة إلى الكشف عن انخفاض كل من مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي عند أداء الفحص التحليلي وقدرته على تحديد تقلبات القيم الدفترية الناتجة عن ممارسات إدارة عميل المراجعة الخارجية للأرباح وتحريفات التقرير المالي.

الدراسة الخامسة: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين - (دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت) 2011.

إعداد: ساري حامد العبدلي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الاستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت، وتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تساهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، وقد تعامل الباحث مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية والتي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبيان خطي.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد تشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وأن تقييد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، كما تبين أن القصور في استخدام

الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت في يؤثر كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، إضافة إلى أن وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت¹.

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات منها: التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق، وضرورة إيجاد برامج نوعيه للمراقبين في وزارة المالية حول أهمية استخدام الإجراءات كونها تسهم في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق مع العمل على إعداد البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال، إضافة إلى توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية، والاستمرار أيضا بتطويرها وفق القوانين والتشريعات التشريعات الدولية².

الدراسة السادسة: دور المراجعة التحليلية في تقويم القرارات الاستثمارية : بالتطبيق على البنوك والشركات في الفترة من 1995-2005 ، اعداد أبو بكر عثمان محمد، (2006م):

تناولت الدراسة دور المراجعة التحليلية في تقويم القرارات الاستثمارية بالتطبيق على البنوك والشركات في الفترة من 1995م - 2005م: تمثلت مشكلة الدراسة في اتساع حجم المشروعات وتعدد أنواع الاستثمارات ووجود عدة خيارات للاستثمار مما أدى إلى صعوبة المفاضلة بين البدائل واختيار البدائل الذي يحقق أفضل عائد استثماري، وهدفت الدراسة علي إثبات دور المراجعة التحليلية الرائد والفعال في خدمة المنشآت بشكل علمي وموضوع، كما توصلت الدراسة على أن التحليل الرأسي والأفقي للقوائم المالية المقدمة للاستثمار يساعد في تقييم

1 ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين - (دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)، جامعة الشرق الاوسط، 2011.

2 ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين - (دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)، جامعة الشرق الاوسط، 2011.

المنشآت لفترة زمنية قصيرة أو طويله الأجل، كما أثبتت الدراسة أن قائمة المركز المالي التقليدية والتي تعد على أساس رأس المال العامل ليست أساساً سليماً للمقارنة بين المشروعات¹.

الدراسة السابعة: المراجعة التحليلية و دورها في تطوير كفاءة و فعالية الفحص الضريبي : نموذج مقترح للتطبيق في السودان ، إعداد رفيدة خضر أحمد زروق، (2000م):

هدفت الدراسة إلى اقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي. وتمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد نموذج يمكن تطبيقه في السودان لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي باستخدام أساليب حديثة وذلك لتحقيق التوازن بين الأصول العلمية ومشاكل التطبيق العملي واتجاهات التطوير الممكنة، توصلت الدراسة أن غياب أساليب المراجعة التحليلية تؤدي لتدني كفاءة وفعالية الفحص الضريبي².

المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها تسلط الضوء على مدي استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق وتقليل الأخطار قدر الإمكان مع السرعة والدقة في إعداد التقارير التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة لجميع الأطراف، بدون أن ننسى الخبرة المهنية للمدققين في المساهمة من رفع جودة التدقيق ، وهو المتغير الثاني الذي تحدثنا عليه، والذي يعبر عن مخرجات استخدام الإجراءات التحليلية.

أما عن طريقة استخدام الإجراءات التحليلية فستتم بطريقة تحليلية العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية ودوره في تحسين جودة التدقيق وهذا من خلال جداول تحليلية تتضمن مختلف الإحصائيات والبيانات عن طريق استبيان يوزع على مختلف العينات التي تتصل بالتدقيق في المؤسسة كالمدقق والمحاسبين ومراقبي التسيير والموظفين، وأيضا من خلال استعمال طريقة IMRAD في بناء هيكله ومحتوى الورقة البحثية، حيث تم الاستفادة من الدراسات السابقة في صياغة الإطار العام للدراسة.

1 أبو بكر عثمان محمد ، دور المراجعة التحليلية في تقوم القرارات الاستثمارية : بالتطبيق على البنوك والشركات في الفترة من 1995-2005، جامعة ام درمان، السودان، 2006.

2 رفيدة خضر أحمد زروق، المراجعة التحليلية و دورها في تطوير كفاءة و فعالية الفحص الضريبي : نموذج مقترح للتطبيق في السودان، جامعة ام درمان، السودان، 2000.

خلاصة الفصل الأول:

إن مساهمة الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يمكن من تحسين جودة التدقيق وهذا عن طريق استخدام تقنيات تحليل البيانات والقوائم المالية و تحويلها إلى أرقام و نسب إحصائية، يستطيع المدقق تحليلها بشكل دقيق وفعال ، حيث يساعد التحليل في تحديد المخاطر المحتملة وتقييمها، ويتم ذلك من خلال تحليل البيانات المالية وتحديد الاتجاهات والتغيرات غير العادية، ويمكن للمراجعين استخدام هذه المعلومات لتحديد المجالات التي تتطلب تعزيز الرقابة الداخلية وتحسين إجراءات التدقيق.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

إن الجزء النظري في البحوث يهدف إلى تعزيز الخليفة المعرفية للباحث حول موضوع الدراسة قصد الإحاطة بجميع جوانبه، ولكن الجزء النظري لا يعطي الحقيقة الكاملة ولا يعتبر تعميم لكل الظواهر من نفس النوع، لذا تناولنا في هذا الفصل منهج الدراسة وأداتها الرئيسية المتمثلة في الاستمارة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذا وصف الإجراءات المتبعة للتأكد من صدق وثبات الاستمارة و الأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة إجابات العينة، وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

نظرا لارتباط مفهوم مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق في دراستنا، وبغية دراسة هذا الموضوع و تحقيق أهداف الدراسة، وقد استعرضنا في هذا الفصل منهج الدراسة وأدائها الرئيسية المتمثلة في الاستمارة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذا وصف الإجراءات المتبعة للتأكد من صدق وثبات الاستمارة والأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة إجابات العينة، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: منهج وأدوات الدراسة:

قدمنا في هذا المطلب طريقة انجاز الدراسة، وذلك من خلال المجتمع، وعينة الدراسة، وكذا أساليب جمع البيانات وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها وطريقة جمعها.

الفرع الأول: منهج الدراسة:

لقد تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي في هذه الدراسة و ذلك نظرا لملاءمته لطبيعة الدراسة، معتمدين في ذلك أسلوب دراسة الحالة، بالإضافة إلى اعتماد المنهج الإحصائي لتحليل نتائج الدراسة مستخدمين في ذلك برنامج التحليل الإحصائي الـ spss إصدار 19 وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري
- اختبار التوزيع الطبيعي لـ Kolmogorov-Smirnov
- معامل الارتباط بيرسون.
- معامل التحديد.
- معادلة الانحدار الخطي البسيط.
- تحليل التباين الأحادي (One Way Anova), Anova
- اختبار T-TEST للعينتين المستقلتين.

وذلك حتى نستطيع وصف العلاقة في مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق على مستوى محل العينة من وجهة نظر جودة التدقيق، مع معرفة مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق.

الفرع الثاني: أدوات الدراسة

في محاولة منا إسقاط الجانب النظري على واقع الدراسة فقد استخدمنا الأدوات التالية:

1: الملاحظة: تعتبر الملاحظة من الأدوات التي ساعدتنا على التقصي وجمع المعلومات، وهذا من خلال محافظين محاسبين و أساتذة جامعين محل الدراسة وذلك أثناء تنقلنا بين مختلف أقسامها، مما مكنا من جمع العديد من الملاحظات التي ساعدتنا على معرفة مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق.

2: الاستمارة: وقد كانت الوسيلة الأساسية في جمع معلومات الدراسة العملية، وللتأكد من فرضيات البحث فقد قمنا بوضع استمارة تحتوي على استبيان موجه إلى أساتذة الجامعين ومحافظين محاسبين، والذي يحتوي ثلاثة البيانات الشخصية، والأول يتعلق أهمية استخدام الإجراءات التحليلية و يضم 08 اسئلة و الثاني يتعلق تحسين جودة التدقيق ويضم 08 اسئلة و الثالث دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق ويضم 08 اسئلة حيث تم عرض الاستمارة على:

- الأستاذ المشرف.
- مجموعة من الأساتذة للتحكيم.
- تعديل الاستمارة و صياغتها وفقا للتحكيم في شكله النهائي.
- توزيع الاستمارة على محافظين محاسبين والأساتذة جامعين وخبراء محاسبين.

3: المقابلة: هي مجموعة من الأسئلة تم طرحها مباشرة على خبراء محاسبين ومحافظين تدقيقين محل الدراسة بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ومن الأهداف الرئيسية للمقابلة الحصول على البيانات التي يريدها الباحث، بالإضافة إلى التعرف على ملامح ومشاعر أو تصرفات الباحثين في مواقف معينة.

المطلب الثاني: مجتمع ومتغيرات الدراسة:

سنتناول في هذا المطلب مجتمع و عينة الدراسة بالإضافة إلى المتغيرات التي اعتمدا دناها وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة:

وقد قمنا بإجراء مسح شامل أفراد العينة البالغ عددهم 50، وتمثلت عينة الدراسة في: (خبير محاسبي، مهنيين و الأكاديميين، محافظين محاسبين) وقد تم الاعتماد الشخصي بالإضافة الى إرسال الاستمارات عبر البريد الالكتروني أو عبر وسائل التواصل الاجتماعي، وقد تم توزيع 80 استمارة وتم استرجاع 55 استمارة أي بنسبة 68 % وبعد الفرز تم إلغاء استمارة واحدة (1).

الجدول رقم (01) يوضح توزيع عدد الاستثمارات الموزعة حسب النوع

الغير المسترجعة	المسترجعة	العدد	
15	35	50	عدد الاستثمارات الموزعة الكترونيا
10	20	30	عدد الاستثمارات الموزعة ورقيا
25	55	80	المجموع

الجدول رقم (02) يوضح توزيع عدد الاستثمارات

النسبة %	العدد	توزيع الاستثمارات
%100	80	عدد الاستثمارات الموزعة
%68.75	55	عدد الاستثمارات المسترجعة
%67.5	54	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة
%1.25	01	عدد الاستثمارات الملغاة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة:

بناء على النموذج المعتمد في الدراسة فقد كانت كما يلي:

- المتغير المستقل: هو مساهمة الاجراءات التحليلية ، تحسين جودة التدقيق.
- المتغير التابع: هو تحسين جودة التدقيق.

المطلب الثالث: مستويات الإجابة وقياس صدق وثبات أداة الدراسة

في هذا المطلب سنعرض مستويات الإجابة ومدى صدق وثبات الاستمارة وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مستويات الإجابة:

من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة للدراسة، ويهدف الإجابة عن الأسئلة، تم تحديد درجات الإجابة للموافقة على فقرات الاستمارة، وفقا لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في معرفة إجابات العاملين، وذلك من خلال وضع إشارة (X) أمام الإجابة التي تعكس درجة موافقتهم وقد كانت كما يلي:

غير موافق بشدة (1)، غير موافق (2) محايد (3)، موافق (4)، موافق بشدة (5)

الفرع الثاني: صدق وثبات الاستمارة:

يعبر صدق أو ثبات الاستمارة عن قدرة أداة البحث على قياس ما يراد قياسه، حيث يعني الصدق بصفة عامة أن العبارة الموجودة في الاستمارة تقيس ما يريد الباحث قياسه بالفعل، فيما يعرف الثبات بأنه الحصول على النتائج نفسها عند تكرار عملية القياس لأكثر من مرة، ولاختبار صدق الأداة فقد قمنا بما يلي:

1- صدق محكمين (الصدق الظاهري):

حيث تم عرض الاستبيان على مجموعة من محكمين وعددهم (4) محكما من أعضاء هيئة التدريس بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، للتأكد من مدى صدق فقراتها، ووضوحها، وسلامة لغتها ومضمونها، وقد تم الأخذ بأرائهم وإعادة صياغة بعض العبارات، وإجراء التعديلات المطلوبة، على نحو تدقيق بشكل يحقق التوازن بين مضامين الاستمارة في فقراتها.

2- ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات المقياس دقته واتساقه فيما يقيسه من معلومات وسلوك واتجاهات المستقضي، ويمكن التحقق من ثبات واتساق المقياس من خلال تكرار تطبيق المقياس نفسه على نفس المستقضي منهم وهو ما يعرف بطريقة إعادة الاختبار Test Retest.

إن معامل ألفا كرونباخ كلما كان 0.6 فأكثر دل على الثبات و الاتساق الداخلي لمقياس المستخدم، كما تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية محاور الاستبيان وكانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:

الجدول رقم (03) يوضح نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الاستمارة
0.703	8	أهمية استخدام الاجراءات التحليلية
0.738	8	تحسين جودة التدقيق
0.606	8	دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
0.859	24	معامل الثبات الكلي

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

من خلال الجدول أعلاه يبين لنا أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية هي 0.859 أي بنسبة 85.9% من العينة من يعيدون نفس الإجابة في حالة استجوابهم من جديد، وهي نسبة تعبر عن درجة عالية من الثبات ومدى مصداقية المستجوبين، وبالتالي تعميم النتائج على مستوى الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

المطلب الأول: البيانات الشخصية لأفراد العينة

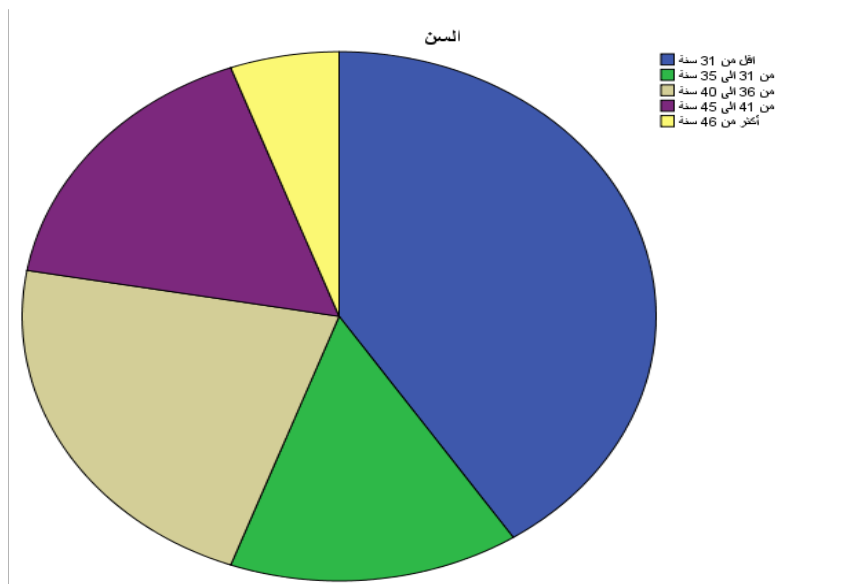
من خلال نتائج الاستقصاء وبناء على معلومات الاستمارة وجدنا أن العينة محل الدراسة تتماز بمجموعة من الخصائص الشخصية نوضحها كما يلي:

الجدول رقم (04) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن = 24 من حيث متغير السن

النسبة %	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
40.7%	22	أقل من 31 سنة	السن	01
14.8%	8	من 31 إلى 35 سنة		
22.2%	12	من 36 إلى 40 سنة		
16.7%	9	من 41 إلى 45 سنة		
5.6%	3	أكثر من 46 سنة		
100%	24	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج SPSS

الشكل رقم (03) توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير السن



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج Excel

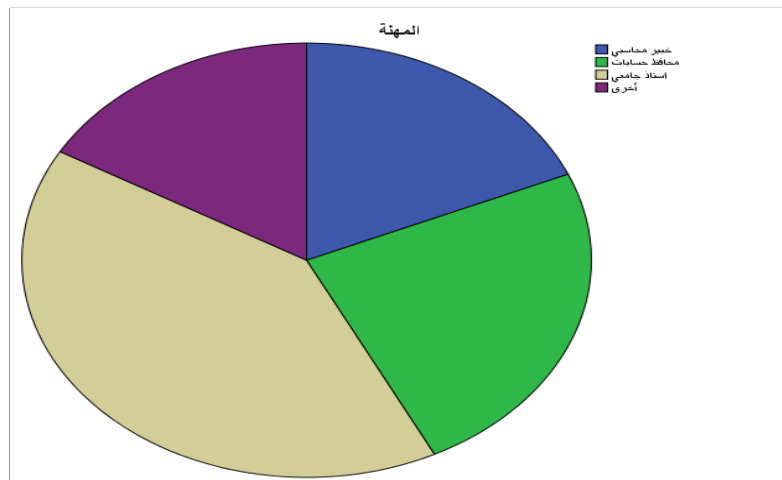
يتبين من خلال الجدول المتعلق بمتغير السن أنه قد كانت الفئة العمرية الأقل من 46 سنة هي الضعيفة جداً، بنسبة 5.6%، أما الفئة أقل من 31 سنة فكانت أعلى نسبة 40.7% من أفراد عينة الدراسة وهي نتيجة منطقية، ذلك لأن وهذا يؤدي إلى الاهتمام المحاسبين المحافظين بعملهم ،تليها الفئة العمرية من (من 36 إلى 40 سنة) بنسبة 22.2% وهي فئة تعبر متمسكة بهذه الفئة وتليها من 41 إلى 45 سنة بنسبة 16.7%، أما الفئة من 41 إلى 45 سنة بنسبة 16.7% وهذا راجع إلى التمديد في السن التقاعد.

الجدول رقم (05) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن =24 من حيث المهنة الحالية

النسبة %	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
18.5%	10	خبير محاسبي	المهنة الحالية	02
24.1%	13	محافظ حسابات		
40.7%	22	أستاذ جامعي		
16.7%	9	أخرى		
100%	24	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss19

الشكل رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حيث المهنة الحالية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج Excel

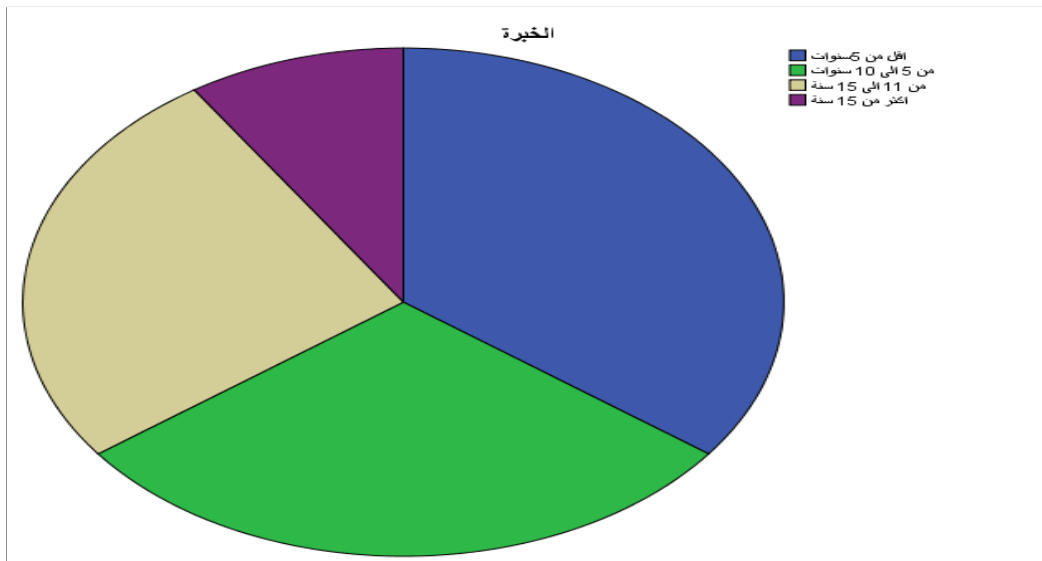
بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة، وحسب الجدول أعلاه، فقد كانت أعلى نسبة للمستوى أستاذ جامعي حيث بلغت 40.7%، وهذا يعني أن عندهم مؤهلات العلمية، ثم تليها فئة محافظ حسابات التي بلغت 24.1%، وهذا راجع لاستجابتهم، أما على مستوى خبير محاسبي فبلغت نسبته 18.5% وهذا يعود لكفاءتهم المهنية التي تحتاجها المؤسسة، أما بالنسبة للمستوى الأقل هي الفئة الأقل فبلغ أدنى درجة إذا بلغت نسبته 16.7% وهذا يعود لطبيعة المؤسسة التي تتطلب مستوى تعليمي يستجيب لبعض الوظائف التي يشغلونها داخلها.

الجدول رقم (06) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن = 24 من حيث متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
35.2%	19	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة في العمل	04
29.6%	16	من 5 إلى 10 سنوات		
25.9%	14	من 11 إلى 15 سنة		
9.3%	5	أكثر من 15 سنة		
100%	24	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

الشكل رقم (05) توزيع أفراد عينة الدراسة حيث سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج Excel

من خلال الجدول المتعلق بمتغير سنوات الخبرة المهنية فقد احتلت فئة (أقل من 5 سنوات) نسبة 35.2% وهي الأعلى، وهذا راجع إلى عملية التوظيف التي شهدتها المؤسسة ،وتليها فئة (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 29.6% وبعدها فئة (أقل من 11 إلى 15 سنة) بنسبة 25.9% وأخيرا فئة (من أكثر 15 سنة) بنسبة 9.3% وهذا نظر لإحالتهم لسن التقاعد.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

الفرع الأول: تحليل نتائج الاستبيان

في هذا المطلب سنحاول معرفة اتجاه آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة وذلك من خلال التركيز على الإجابة على أسئلة الدراسة والتحقق من فرضياتها على النحو التالي:

حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول إدارة الوقت وأثرة على أداء العاملين وترتيب عبارات كل محور من محاور متغيرات الدراسة وتحديد قيمة المتوسط الحسابي المرجح بناء على قيمة المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت الثلاثي ،فبعد الحصول على مجموعة الاستمارات تم ترميزها بإعطاء كل رأي قيمة معينة من 1 إلى 3 كما هو موضح في شكل التالي:

الجدول رقم (07):مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: أوماسيكران، طرق البحث في الإدارة، مدخل لباء المهارات البحثية، تعريب إسماعيل علي بسوني، دار مريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2006.

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي ، كونها في أي فئة يتم ذلك من خلال إيجاد:

$$\text{حساب المدى} = \text{أكبر قيمة} - \text{أصغر قيمة} = 5 - 1 = 4$$

$$\text{طول الخلية} = 5/4 = 0.80$$

الحد الأعلى للخلية = طول الخلية + أقل قيمة في المقياس

وبالتالي يصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) قيم المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية الإجراءات التحليلية

Descriptive Statistics

السئلة	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التحقق من الأوجه التي تتعلق بعملية التدقيق	54	3	5	4,43	,570	,325
يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة دقة ووضوح المعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق	54	2	5	4,35	,649	,421
يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في توفير التقارير المحاسبية	54	3	5	4,31	,609	,371
يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في منع تسجيلات أي معاملات مالية غير حقيقية	54	3	5	4,30	,690	,477
يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة المعرفة حول إجراءات عملية التدقيق	54	2	5	4,44	,664	,440
تساعد الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق على مقارنة القيم الفعلية مع القيم المتوقعة لبنود القوائم المالية .	54	1	5	4,26	,851	,724
إن تطبيق الإجراءات التحليلية مراحل التدقيق تساعد المدقق في فهم طبيعة أعمال الشركة تحديد مناطق الخطورة المحتملة لكي يستطيع تقدير مخاطر التدقيق استخدام الإجراءات التحليلية لمساعدة المدقق في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية	54	1	5	4,24	,867	,752
Valid N (listwise)						

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

من خلال الجدول رقم : (07) البحث الميداني، نلاحظ أنه فيما يتعلق بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية، ند العبارة رقم 5 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ (4.44) و انحراف معياري قيمته (0.664) ، و المتوسط الحسابي لهذه العبارة ينتمي إلى المجال (4.20 - 5)، مما يدل على درجة موافقة عالية، و هذا يدل على أن عينة الدراسة ترى بأن استخدام الإجراءات التحليلية تساعد في التحقق من الأوجه التي تتعلق بعملية التدقيق.

و احتلت العبارة رقم 02 المرتبة الثانية بانحراف معياري قيمته 0.649 و متوسط حسابي يصل إلى 4.35، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على درجة موافق بشدة، و بالتالي نستطيع القول أن عينة الدراسة تؤكد بأن استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة دقة و وضوح المعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق.

تليها مباشرة العبارة رقم 03 في المرتبة الثالثة بانحراف معياري قيمته 0.609 ومتوسط حسابي يقدر بـ 4.31، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على درجة موافق بشدة، و بالتالي يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يرون بأن استخدام الإجراءات التحليلية تساهم في توفير التقارير المحاسبية.

وبعدها مباشرة 04 في المرتبة الرابعة بانحراف معياري قيمته 0.690، و متوسط حسابي بمعدل 4.30، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على درجة الموافقة الشديدة، و بالتالي نستطيع القول أن استخدام الإجراءات التحليلية في منع تسجيلات أي معاملات مالية غير حقيقية.

في المقابل نجد العبارة رقم 06 تحتل المرتبة الخامسة بانحراف معياري قيمته 0.851 و متوسط حسابي يقدر بـ: 4.26، وهو ينتمي إلى المجال 4.20-5 و يعني موافق بشدة.

ومنه يمكننا القول بأن عينة الدراسة تؤكد بأن الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق على مقارنة القيم الفعلية مع القيم المتوقعة لبنود القوائم المالية.

وفي المرتبة السادسة و الأخيرة نجد العبارة رقم 07 قيمة انحرافها المعياري 0.867 ومتوسطها الحسابي يساوي 4.24، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يشير إلى أن عينة الدراسة اختارت درجة موافق بشدة، و بالتالي يؤكد أفراد العينة بأن تطبيق الإجراءات التحليلية مراحل التدقيق تساعد المدقق في فهم طبيعة أعمال الشركة تحديد مناطق الخطورة المحتملة لكي يستطيع تقدير مخاطر التدقيق.

جدول رقم (09) قيم المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور تحسين جودة التدقيق

الأستلة	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
التزام المدقق بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية بالمهنة يدعم جودة التدقيق	54	3	5	4,30	,603	,363
التزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق يدعم مستوى جودة التدقيق.	54	2	5	4,24	,671	,450
اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية ذات أهمية نسبية يدعم جودة عملية التدقيق 3	54	1	5	4,28	,738	,544
التأهيل العلمي والعملية للمدقق والبرامج التدريبية له تؤدي إلى زيادة الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدرة لدى المدقق في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية .	54	1	5	4,20	,683	,467
تتأثر جودة التدقيق بالكفاءة المهنية اللازمة للمدقق واستقلاليتهم	54	2	5	4,35	,619	,383
تتأثر جودة التدقيق بالإفصاح المناسب والكافي في تقرير التدقيق مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية لدى العميل 6	54	2	5	4,43	,690	,476
استخدام أساليب الإجراءات التحليلية الحديثة يدعم ويحسن من عمل المدقق	54	1	5	4,39	,763	,582
الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات والدكاء الاصطناعي في تدعيم اعتماد الإجراءات التحليلية الحديثة	54	1	5	4,35	,781	,610
Valid N (listwise)	54					

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

بالنسبة للجدول رقم : 08 الثاني المتعلق بتحسين جودة التدقيق، نلاحظ من خلال معطيات الجدول أن العبارة رقم 13 تحتل المرتبة الأولى بانحراف معياري قيمته 0.690، و متوسط حسابي يساوي 4.43، وهو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على درجة الموافقة الشديدة، و بالتالي نستنتج أن عينة الدراسة ترى بأن جودة التدقيق تتأثر بالإفصاح المناسب و الكافي في تقرير التدقيق مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية لدى العميل.

تليها مباشرة العبارة رقم 14 و التي احتلت المرتبة الثانية بانحراف معياري قيمته 0.763 و متوسط حسابي بمعدل 4.39، وهو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على أن عينة الدراسة اختارت درجة الموافقة الشديدة عن هذه العبارة، وبالتالي يمكننا القول أن استخدام أساليب الإجراءات التحليلية الحديثة يدعم و يحسن من عمل المدقق.

في المقابل نجد العبارتين رقم 12 و 14 جاءتا في نفس المرتبة الرابعة باختلاف قيمة الانحراف المعياري 0.619 و 0.781 وشابح معدل المتوسط الحسابي 4.35، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، مما يدل على درجة موافق بشدة، ومنه يمكن القول أن عينة الدراسة تؤكد على أن التأهيل العلمي والعملية للمدقق و البرامج التدريسية له تؤدي إلى زيادة الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدرة لدى الموقف في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

في حين احتلت العبارة رقم 08 المرتبة الخامسة بانحراف معياري قيمته 0.603 و متوسط حسابي يقدر ب: 4.30، وهو ينتمي إلى المجال 4.20-5، و يعني موافق بشدة، مما يشير إلى أن عينة الدراسة ترى بأن التزام المدقق بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية المعينة بالمهن يدعم جودة التدقيق .

كما نجد العبارة رقم 10 احتلت المرتبة السادسة بانحراف معياري قيمته 0.738 و متوسط حسابي يقدر ب: 4.28، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، يعني موافق بشدة، مما يدل على أن عينة الدراسة ترى بأن الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهن التدقيق يدعم مستوى جودة التدقيق.

ونلاحظ العبارة رقم 09 احتلت المرتبة السابعة بانحراف معياري قيمته 0.671 و متوسط حسابي يقدر ب: 4.24، و هو يدخل ضمن المجال 4.20-5، يعني درجة الموافقة الشديدة.

وفي المرتبة الأخيرة نجد العبارة رقم 11، بانحراف معياري قيمته 0.638، و متوسط حسابي يقدر ب 4.20، و هو يدخل ضمن المجال 4.20-5 يعني موافق بشدة، مما يشير إلى أن عينة الدراسة ترى بأن اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية ذات أهمية نسبية يدعم جودة عملية التدقيق.

جدول رقم (10): يوضح قيم المتوسطات للمحور الثالث

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
تساهم الإجراءات التحليلية في تخفيض نسبة المخاطر لعملية التدقيق	54	1	5	4,28	,738	,544
استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المجالات التي تكمن فيها مخاطر الغش والتلاعب إذا كانت هذه المعاملات المالية غير حقيقية	54	1	5	4.09	853,	27,7
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وتحديد النسب المالية بدقة في تحسين جودة التدقيق.	54	1	5	4.24	751,	564,
تساهم الإجراءات التحليلية في تخفيض نسبة المخاطر لعملية التدقيق	54	1	5	4.31	722,	522,
استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المجالات التي تكمن فيها مخاطر الغش والتلاعب إذا كانت هذه المعاملات المالية غير حقيقية.	54	3	5	4,39	,596	,355
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وتحديد النسب المالية بدقة في تحسين جودة التدقيق.	54	2	5	4,37	,623	,389
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية من خلال حساب النسب المالية للمؤسسة وتحليلها يساعد على فهم القوائم المالية بشكل أفضل واكتشاف الأخطاء المحتملة فيها	54	1	5	4,37	,760	,577
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تعتبر أدلة لتحقيق مدى فعالية التدقيق.	54	1	5	4,39	,738	,544
Valid N (listwise)	54					

المصدر من اعداد الطلبة اعتماد من برنامج

SPSS

معطيات المحور المتعلق بدور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق، نلاحظ أن العبارتين رقم 21 و 24 احتلتا المرتبة الأولى باختلاف قيمة الانحراف المعياري بقيمتي 0.596 و 0.738، و تشابه معدلات المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.39 لكلتا العبارتين، و هو يدخل ضمن المجال 4.20-5، مما يعني درجة موافق بشدة، و بالتالي يتضح أن عينة الدراسة الحالية تؤكد على أن استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد

المجالات التي تكمن فيها مخاطر الغش والتلاعب إذا كانت هذه المعاملات المالية غير حقيقية، كما أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تعتبر أدلة لتحقيق مدى فعالية التدقيق.

في المقابل نجد العبارتين رقم 22 و 23 جاءتا في المرتبة الثانية باختلاف قيمة الانحراف المعياري بين 0.623 و 0.760، و تساوي المتوسط الحسابي بمعدل 4.37 لكلتا العبارتين، و هو يدخل ضمن المجال 4.20-5، مما يدل على أن عينة الدراسة اختارت البديل موافق بشدة على كلتا العبارتين، و هنا نستنتج أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وتحديد النسب المالية بدقة في تحسين جودة التدقيق.

و تبقى العبارة رقم 20 التي احتلت المرتبة الأخيرة ضمن فقرات هذا المحور بانحراف معياري قيمته 0.722 و متوسط حسابي يساوي 4.31، و هو ينتمي إلى المجال 4.20-5، يعني درجة موافق بشدة، و بالتالي يمكن القول أن عينة الدراسة الحالية تؤكد على أن الإجراءات التحليلية تساهم في تخفيض نسبة المخاطر لعملية التدقيق.

1. اختبار التوزيع الطبيعي:

جدول رقم (11) اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق	,132	54	,020	,938	54	,007

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

H0=الفرضية العدمية: تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

H1=الفرضية البديلة: لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي.

نلاحظ أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 مما يدعم لقبول فرضية الصفرية وبالتالي إتباع بيانات التوزيع

الطبيعي، وهذا مما يمكننا من استخدام اختبارات المعلمية في هذه الدراسة.

2. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى الخاصة أثر ذو دلالة إحصائية بين اعتماد الإجراءات التحليلية في دعم وتعزيز جودة التدقيق محل الدراسة.

في البداية سوف نقوم باختبار معنوية العلاقة بين المتغيرين من خلال استخدام معامل الارتباط بيرسون، وكذا معامل الارتباط بين المتغيرين المستقلين (استخدام الإجراءات التحليلية و تحسين جودة التدقيق) مع المتغير التابع (الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق).

2-1: اختبار الفرضية علاقة الارتباط بين مساهمة الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق:

وسيتم اختبار هذه الفرضية من خلال دراسة وتحليل علاقة الارتباط بين متغيرات محل الدراسة .

الجدول رقم (12) نتائج تحليل علاقة الارتباط بين التطبيق السليم للإجراءات التحليلية وتحقيق الهدف الذي يضمن تحقيق جودة التدقيق:

	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية	تحسين جودة التدقيق
Pearson Correlation	1	,629
التطبيق السليم للإجراءات التحليلية		,000
Sig. (2-tailed)		
N	54	54
Pearson Correlation	,629	1
تحقيق الهدف الذي يضمن كفاءة عملية التدقيق	,000	
Sig. (2-tailed)		
N	54	54

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

الجدول رقم (13) يوضح العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق أهداف الذي يضمن تحقيق جودة التدقيق

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية من خلال حساب النسب المالية للمؤسسة وتحليلها يساعد على فهم القوائم المالية بشكل أفضل واكتشاف الأخطاء المحتملة فيها .	54	1	5	4,31	,722	,522
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تعتبر أدلة لتحقيق مدي فعالية التدقيق.	54	3	5	4,39	,596	,355
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يساعده على تقديم التوصيات لإدارة المؤسسة محل التدقيق من اجل تفادي الإعسار أو الإفلاس وبالتالي الاستمرارية	54	2	5	4,37	,623	,389
إن اعتماد الإجراءات التحليلية في ظل الدكاء الاصطناعي يقلل من مخاطر التدقيق ويدعم جودة خدمات التدقيق .	54	1	5	4,37	,760	,577
ان اعتماد تكنولوجيا المعلومات في تدعيم اعتماد الاجراءات التحليلية الحديثة يساهم بشكل واضح تحسين جودة التدقيق	54	1	5	4,39	,738	,544
Valid N (listwise)	54					

نلاحظ أن معامل الارتباط لبيرسون قوي بين دور التدقيق الداخلي وتحقيق جودة التدقيق عند مستوى المعنوية أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: توجد علاقة ارتباط بين استخدام الإجراءات التحليلية وتحقيق الهدف الذي يضمن تحقيق جودة التدقيق.

ثانيا : الفرضية الثانية :

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ترابطية بين تتأثر استخدام جودة التدقيق بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة للمدقق واستقلاليتته ومدى استخدامه للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية التي قد يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ترابطية بين تأثير استخدام جودة التدقيق بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة للمدقق واستقلالته ومدى استخدامه للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق

الجدول رقم (14) يوضح علاقة الارتباط بين المحور تحسين جودة التدقيق و دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق.

علاقة الارتباط بين المحور تحسين جودة التدقيق و دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق.

Correlations

	تحسين جودة التدقيق	دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق
Pearson Correlatio	1	,697
Sig. (2-tailed)		,000
N	54	54
Pearson Correlatio	,697	1
Sig. (2-tailed)	,000	
N	54	54

المصدر من اعداد الطلبة اعتماد من برنامج SPSS

من الجدول رقم (13) نلاحظ أن معامل الارتباط لبيرسون قوي بين تتأثر جودة تدقيق الكفاءة المهنية عند مستوى المعنوية أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه تتأثر جودة التدقيق بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة للمدقق واستقلالته ومدى استخدامه للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق

حيث يتم إعداد وتفسير المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والتعبير عن جودتها بمدى ملائمتها وموثوقيتها وتحقيق جودة التدقيق .

ثالثا : الفرضية الثالثة :

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ترابطية استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق و تحسين جودة التدقيق
 الفرضية البديلة H1:: توجد علاقة ترابطية استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق و تحسين جودة التدقيق .

الجدول (15) وضح علاقة الارتباط الاجمالية بين المحاور:

علاقة الارتباط الاجمالية بين المحاور

Correlations

		G1	G2	G3
استخدام الإجراءات التحليلية	Pearson Correlation	1	,629	,478
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	54	54	54
تحسين جودة التدقيق	Pearson Correlation	,629	1	,697
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	54	54	54
دور الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق	Pearson Correlation	,478	,697	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	54	54	54

المصدر من اعداد الطلبة اعتماد من برنامج SPSS

من الجدول رقم (14) نلاحظ أن معامل الارتباط لبيرسون قوي بين استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية وتحسين جودة التدقيق عند مستوى المعنوية أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ترابطية استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق و تحسين جودة التدقيق.

2-2: اختبار الانحدار الخطي البسيط:

في محاولة لبيان علاقة التأثير بين الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق وذلك على النحو التالي:
من خلال تحليل نتائج الانحدار نجد :

علاقة التأثير بين الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق بشكل عام:

معادلة الانحدار الخطي البسيط تكون على النحو التالي: $y = a + b x$ حيث نجد :

Y: المتغير التابع (الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق)

X: المتغير المستقل (أهمية استخدام الإجراءات التحليلية)

a: الثابت

b: الانحدار

جدول رقم (16) يوضح الانحدار الخطي البسيط

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1	11,333	2,689		4,215	,000
	,346	,088	,478	3,924	,000
	(Constant)				
	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

من خلال الجدول تكون معادلة الانحدار كما يلي: $y = 11.333 + 0.346 x$

ولدينا مستوى الدلالة يساوي 0.000 أي أقل من 0.05 وعليه نقبل بالفرض البديل H_0 ، ومنه فإن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية له دلالة إحصائية على الاجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق عند مستوى الدلالة يساوي 0.05.

3-1 اختبار فرضية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الاجراءات التحليلية في تحسين

جودة التدقيق محل الدراسة :

بين متغير إدارة الوقت ومستوى الوظيفي:

جدول رقم (17) تحليل التباين الأحادي ANOVA

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	56,077	1	56,077	15,394	,000
Residual	189,423	52	3,643		
Total	245,500	53			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

من خلال الجدول أعلاه تظهر نتيجة تحليل التباين عن طريق اختبار f، وبناء على قيمة مستوى الدلالة sig وهي 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية البديلة، ومنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق .

3-3 اختبار T- test للفروق بين أهمية استخدام الإجراءات التحليلية ومتغير السن :

جدول رقم (18) نتائج اختبار -T-

Group Statistics

السن	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أقل من 31 سنة أهمية استخدام الإجراءات التحليلية	22	29,6364	3,31728	,70725
أكثر من 46 سنة	3	29,6667	,57735	,33333

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

الجدول رقم (19) نتائج مستوى دلالة اختبار T

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
أهمية استخدام الإجراءات التحليلية	2,363	,138	-,016	23	,988	-,03030	1,95367	-4,07178	4,01117
Equal variances assumed									
Equal variances not assumed			-,039	20,661	,969	-,03030	,78186	-1,65790	1,59729

من خلال النتائج الموضحة في الجدول نجد أن قيمة $T(0.138)$ ومستوى دلالة يساوي $0.05 < 0.138$ و هذا ما يؤدي بنا إلى رفض الفرضية البديلة و التي تقول بوجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي 0.05 في أهمية استخدام الإجراءات التحليلية تعزى لمتغير السن، وقبول الفرضية الصفرية التي تقول بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي 0.05 .

4- اختبار فرضية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أهمية استخدام الإجراءات التحليلية محل الدراسة مع المتغيرات الشخصية الخبرة المهنية).

4- 1- اختبار T- test للفروق بين أهمية استخدام الإجراءات التحليلية ومتغير الخبرة المهنية

:

جدول رقم (20) نتائج اختبار T- للفروقات:

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
أهمية استخدام الإجراءات التحليلية	1,128	,303	1,999	17	,062	2,61111	1,30619	-,14471	5,36693
			1,940	12,094	,076	2,61111	1,34623	-,31955	5,54177

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على استمارة الاستبيان وبرنامج spss

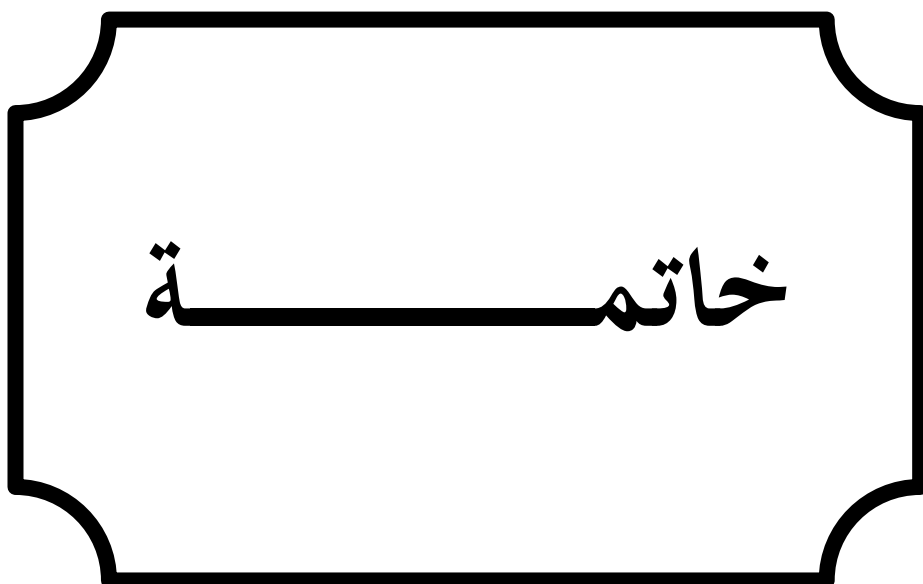
من خلال النتائج الموضحة في الجدول نجد أن قيمة (T) 1.999 ومستوى دلالة يساوي $0.05 < 0.062$ و هذا ما يؤدي بنا إلى رفض الفرضية البديلة و التي تقول بوجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي 0.05 في استخدام الإجراءات التحليلية تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وقبول الفرضية الصفرية التي تقول بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي 0.05 في تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

خلاصة الفصل:

كان هذا الفصل محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة، من خلال المعلومات المستخلصة من الاستمارة المقدمة لهم، وقد يتضح لنا من خلال التحليل أن العينات باختلاف تخصصاتهم ومؤهلهم العلمي وخبرتهم تم الحصول على آراءهم في موضوع مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق.

كما توصلنا إلى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين الإجراءات التحليلية و تحسين جودة التدقيق كما انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية كمتغير و متغير السن محل الدراسة.

كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجميع المتغيرات نظرا لمستوى الدلالة التي كانت جميعها أكبر من 0.05 أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية و المتغيرات الأخرى (السن، الخبرة المهنية، المهنة الحالية).



خاتمة:

تسعي العديد من المؤسسات الاقتصادية الى الحفاظ على جميع ممتلكاتها خاصة مع كبر حجمها واعمالها وذلك من اجل بقائها واستمرارها وحتى تواصل المؤسسة القيام بكامل وظائفها اصبحت تعطي اهمية كبيرة للإجراءات التحليلية و المراجعة الخارجية حيث تقوم هاذه الاخيرة بمساعدة في اكتشاف الاخطاء والغش وحد من التلاعبات وفقا للمعايير ومبادئ المحاسبية .

ويسبب الاحداث الاقتصادية الجديدة الزام المراجع بالاعتماد على الاجراءات التحليلية كأداة مساعدة لغرض الرقابة على العمليات المختلفة للمؤسسة وفي نهاية الدراسة التي قمنا بها نعرض اهم النتائج المتواصل اليها مع تقديم توصيات والاجابة عن الفرضيات بإضافة الي افاق هذه الدراسة وهذا لغرض معرفة مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في رفع من جودة التدقيق

1- نتائج الدراسة:

خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى عدت نتائج وهي:

- الاجراءات التحليلية تعتبر احد وسائل المراجعة المهمة والدقيقة التي يستخدمها المراجع لتحليل مؤشرات الخاصة بالمؤسسة.
- الفكرة الرئيسية من الاجراءات التحليلية هي اجراء مقارنات بين بيانات ومؤشرات المؤسسة متوقعة بيانات غير مالية...)
- تم التوصل تبين المراجعة التحليلية تعتبر أحد وسائل المراجعة المهمة والدقيقة التي يستخدمها المراجع لتحليل مؤشرات الخاصة بالمؤسسة.
- الفكرة الرئيسية من الإجراءات التحليلية هي إجراء مقارنات بين بيانات ومؤشرات المؤسسة محل المراجعة
- تم التوصل إلى أن خطوات المراجعة التحليلية تحصر في أربع خطوات (الحصول على المعلومات، تكوين التوقعات، تحديد وتقصي أسباب الانحرافات غير العادية، تقييم وتوثيق المراجعة التحليلي).
- جودة المراجعة هي قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في قوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وتسجيل تلك المخالفات في تقريره المدقق عوامل مرتبطة بالتدقيق.

2 - توصيات الدراسة:

- اعطاء اهتمام أكبر لاستخدام الاجراءات التحليلية
- على المؤسسات ذات الحجم الكبير تعيين أكثر من مدقق يتوفر فيهم مؤهلات علمية في مجال المحاسبة
وتدقيق ولديهم خبرة مهنية ،مقبولة تمكنهم من حساب نسب المالية وتحويل المبالغ الي نسب وقدرة علي
تحليلها.

- وضع قاعدة قانونية لكيفية استخدام الإجراءات التحليلية.
- تدريب المدققين على استخدام الإجراءات التحليلية والقدرة على تحليلها.
- ضرورة إطلاع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على معايير التدقيق الدولية والتطورات الحاصلة .
- ضرورة تطبيق معايير التدقيق لدى مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

3- أفاق الدراسة:

- دور الإجراءات التحليلية في تحسين التدقيق المالي
- دور الإجراءات التحليلية في تطبيق مجالات التدقيق الأخرى .
- مساهمة الإجراءات التحليلية في تحليل البيانات الاستراتيجية .
- مساهمة الإجراءات التحليلية في تحليل البيانات بكفاءة عالية .
- تكامل الإجراءات التحليلية مع التكنولوجيا الحديثة وتقنيات البيانات الضخمة يمكن لهذا التكامل
توفير إمكانيات أكبر لتحسين جودة التدقيق وتحليل البيانات بكفاءة أعلى.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

1. أحمد يوسف محمد، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار – بالتطبيق على بنك الاستثمار المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، 2015.
2. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط 2، دار المسيرة، الأردن، 2009.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الأردن، 2015.
4. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل، الأردن، 2015.
5. الشحنة رزق، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
6. أبو هين إياد، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
7. المعيار الدولي للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
8. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2002.
9. أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
10. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2008.
11. ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين – (دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)، جامعة الشرق الاوسط، 2011.

12. ربيعة خضر أحمد زروق، المراجعة التحليلية و دورها في تطوير كفاءة و فعالية الفحص الضريبي : نموذج مقترح للتطبيق في السودان، جامعة ام درمان، السودان، 2000.

13. أبو بكر عثمان محمد ، دور المراجعة التحليلية في تقييم القرارات الاستثمارية : بالتطبيق على البنوك والشركات في الفترة من 1995-2005، جامعة ام درمان، السودان، 2006.

❖ المذكرات والرسائل الجامعية

14. هنية شابي، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

15. مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، الجزائر، 2018.

16. أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.

17. بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

18. زهية دردار و خيرة لرقم، دور استخدام الإجراءات التحليلية (معيار المراجعة الدولي رقم 520) في دعم فعالية المراجعة الخارجية "دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2021/2020.

19. ساري حامد العبدلي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين (دراسة ميدانية في وزارة المالية في الكويت)، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2001.

20. محمد عايش عيد المطيري، مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص على ها في معيار التدقيق الدولي رقم "520"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2011 .

21. حاشي فايزة أم الخير، دور الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية في تعزيز جودة عملية التدقيق، دراسة مسحية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر، جامعة زيان عاشور بالحلقة، الجزائر

❖ المقالات والملتقيات

22. سهام جبار مزهر، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي – دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية الصادرة عن جامعة بابل، المجلد 10، العدد 1، 2018.
23. النعسان سماح، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018.
24. أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، 2007.
25. عثمان عبد القادر حمه أمين، كواله عاصي محمد ، أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان العراق، المجلة العلمية لجامعة جيهان، المجلد 4، العدد 2، 2020.

ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية

26. Cheminghi Makram, Conceptualisation et Validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises, université Manouba, Tunisie, 2004.
27. Ordre des experts comptables du Maroc, Guide pratique d'audit, P. 30,31, Article disponible sur le site :www.oecmaroc.com/.../guide/GUIDE%20AUDIT%20MAROC.pdf, Consultée le 21/04/2023 .
28. American Institute of Certified Public Accountants, Statement on auditing standards, No 56, Op.Cit.
29. CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA240): « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états

financiers », Juin 2012, Disponible sur le site: https://www.cncc.fr/.../isa_240.../ISA_240-Juin_2012.pdf?, Consulté le (20/07/2014.)

30. CNCC.IRE.CSOEC, Norme international d'audit (ISA315): «Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », Juin 2012, Disponible sur le site: https://www.cncc.fr/.../isa_520.../ISA_520-Juin_2012.pdf?, Consulté le (20/07/2014.)

31. D. Eric Hirst, Lisa Koonce, Audit analytical procedures: A field investigation, Contemporary accounting research, Vol.13, No.2, 1996.

32. Mémento Pratique, AUDIT et commissariat aux comptes 2015/2016, Edition FRANCIS LEFEBVRE, France, 2014, P 515.

33. Kadous K., The Effects of Audit Quality & Consequence Severity On Juror Evaluations of Auditor Responsibility For Plaintiff Losses, The Accounting Review, Vol 75, No 4, P 332.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
استمارة الاستبيان



سيدي، سيدتي: تحية طيبة وبعد...

تتعلق هذه الاستبانة بأطروحة ماستر بعنوان:

" مساهمة الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق "

يقوم الطلبة بإعداد أطروحة ماستر حول :

مساهمة الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق

الأسئلة المرفقة عبارة عن استبانة تم تصميمها من قبل الطلبة

لأغراض الدراسة والبحث العلمي، ويسعى الطلبة إلى تحليل البيانات واختبار الفرضيات مساهمة

الاجراءات التحليلية في تحسين من جودة التدقيق، واقتراح الحلول والتوصيات التي يراها مناسبة في

ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها.

يعد هذا الاستبيان الجزء من الدراسة، ونظرا لخبرتمكم في هذا المجال فإن إجاباتكم الدقيقة على

فقرات هذا الاستبيان سوف يساعدنا ذلك للوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة، كما نؤكد لكم

أن إجاباتكم ستستخدم لغرض البحث العلمي فقط لا غير.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر المسبق على جميل تعاونكم.

ملاحظة: يرجى وضع علامة (×) على الإجابة الصحيحة.

Zakariasamachi12@gmail.com

البريد الإلكتروني:

soualahew@gmail.com

Gogo3939@gmail.com

تحت إشراف:

الطلبة:

د. الحاج أحمد فوزي

✓ سامشي زكرياء

✓ صوالح عبد الودود

✓ علال علي

لدراسة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يمكن اعتماد الإجراءات التحليلية في دعم وتعزيز جودة التدقيق.

الإشكاليات الفرعية:

1. ما هو الأساس العلمي لتطبيق الإجراءات التحليلية؟
2. ما هي العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق؟
3. هل استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق يدعم ويطور جودة التدقيق؟

الفرضيات:

1. إن التطبيق السليم للإجراءات التحليلية يحقق الهدف من التدقيق ويضمن كفاءة عملية التدقيق؟
2. تتأثر جودة التدقيق بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة لمدقق وإستقلاليته؟
3. استخدام الإجراءات التحليلية بكفاءة عالية يؤدي إلى توفير أدلة إثبات تساهم في دعم وتعزيز جودة التدقيق؟

الجزء الأول: معلومات شخصية

1- السن:

- أقل من 31 سنة
- من 31 إلى 35 سنة
- من 36 إلى 40 سنة
- من 41 إلى 45 سنة
- أكثر من 46 سنة

المهنة الحالية:

- خبير محاسبي
- محافظ حسابات
- أستاذ جامعي
- أخرى

الخبرة المهنية:

- أقل من 05 سنوات
- من 05 إلى 10 سنوات
- من 11 إلى 15 سنوات
- أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الدراسة

يرجى وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة.

المحور الأول: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية :

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التحقق من الأوجه التي تتعلق بعملية التدقيق					
02	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة دقة ووضوح المعلومات التي تتعلق بعملية التدقيق					
03	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في توفير التقارير المحاسبية					
04	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في منع تسجيلات أي معاملات مالية غير حقيقية					
05	يساهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة المعرفة حول إجراءات عملية التدقيق					
06	تساعد الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق على مقارنة القيم الفعلية مع القيم المتوقعة لبند القوائم المالية .					
07	إن تطبيق الإجراءات التحليلية مراحل التدقيق تساعد المدقق في فهم طبيعة اعمال الشركة تحديد مناطق الخطورة المحتملة لكي يستطيع تقدير مخاطر التدقيق .					
08	استخدام الإجراءات التحليلية لمساعدة المدقق في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية					

المحور الثاني: تحسين جودة التدقيق

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التزام المدقق بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية المعينة بالمهنة يدعم جودة التدقيق .					
02	التزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق يدعم مستوى جودة التدقيق.					
03	اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية ذات أهمية نسبية يدعم جودة عملية التدقيق					
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق والبرامج التدريجية له تؤدي إلى زيادة الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدرة لدى المدقق في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية .					
05	تتأثر جودة التدقيق بالكفاءة المهنية اللازمة للمدقق واستقلاليتهم					
06	تتأثر جودة التدقيق بالإفصاح المناسب والكافي في تقرير التدقيق مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية لدى العميل .					
07	استخدام أساليب الإجراءات التحليلية الحديثة يدعم ويحسن من عمل المدقق					
08	الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات والذكاء الاصطناعي في تدعيم اعتماد الإجراءات التحليلية الحديثة					

المحور الثالث: دور الإجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم الإجراءات التحليلية في تخفيض نسبة المخاطر لعملية التدقيق					
02	استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المجالات التي تكمن فيها مخاطر الغش والتلاعب إذا كانت هذه المعاملات المالية غير حقيقية.					
03	استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وتحديد النسب المالية بدقة في تحسين جودة التدقيق.					
04	استخدام المدقق للإجراءات التحليلية من خلال حساب النسب المالية للمؤسسة وتحليلها يساعد على فهم القوائم المالية بشكل أفضل واكتشاف الأخطاء المحتملة فيها .					
05	استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بكفاءة عالية تعتبر أدلة لتحقيق مدي فعالية التدقيق.					
06	إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية يساعده على تقديم التوصيات لإدارة المؤسسة محل التدقيق من اجل تفادي الإعسار أو الإفلاس وبالتالي الاستمرارية					
07	إن اعتماد الإجراءات التحليلية في ظل الدكاء الاصطناعي يقلل من مخاطر التدقيق ويدعم جودة خدمات التدقيق .					
08	ان اعتماد تكنولوجيا المعلومات في تدعيم اعتماد الاجراءات التحليلية الحديثة يساهم بشكل واضح تحسين جودة التدقيق					