مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات

دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن

محمد ابراهيم النوايسة*

ملخـص

حاولت هذه الدراسة، التعرف إلى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن، وهدفت الى بيان مدى إدراك أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة الى دراسة أثر المركز الوظيفي، وأتعاب التدقيق وخبرة المدقق على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، تكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (80) مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 350 مدققاً مزاولين للمهنة داخل المملكة ويعملون لدى مكاتب تدقيق مرخصة حتى نهاية 2004. تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية لمعرفة أهمية كل متغير في الاستبانة ولإثبات الفرضيات وتفسير النتائج مثل: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، اختبار t، والتباين الأحادي One Way ANOVA، توصلت الدراسة الى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (74.8%)، كما تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة 73%، والإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بنسبة 61.4%، والإجرءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسبة (49%)، وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات لتطوير أداء المهنة.

الكلمات الدالة: تدقيق حسابات، إجراءات تحليلية غير كمية، إجراءات تحليلية كمية بسيطة ومعقدة، معيار تدقيق دولي رقم 520.

1. المقدمـة

يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من عدالة البيانات المالية المقدمة له من إدارة المنشأة، باستخدام إجراءات التدقيق المتعارف عليها (عبدالله واخرون، 1988)، ومن ضمن هذه الإجراءات عمل الاختبارات الجوهرية للحسابات المختلفة، والتي تتمثل في اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة والإجراءات التحليلية (Spires and Yardly, 1989)، حيث تحول هدف التدقيق من البحث عن الغش والخطأ الى هدف إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية (جمعة، 2005).

ولأهمية موضوع الإجراءات التحليلية في التدقيق، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) دليل التدقيق الدولي رقم (12) في عام 1983 تحت مسمى الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1988 ليحل محله معيار التدقيق الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، ولقد أشار هذا المعيار إلى أن الإجراءات التحليلية تساعد المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (معاييرالتدقيق الدولية، 2003)، كما أن هذه الإجراءات التحليلية تشمل: (تحليل النسب والمؤشرات المالية المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ التي تم التنبؤ بها).

لكن الإجراءات التحليلية من وجهة نظر (الناغي، 1992) هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإضافية التي يقوم بها مدقق الحسابات، للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي حصل عليها المدقق من الإجراءات الأخرى، ومن هذا التعريف يمكن إدراك أن الإجراءات التحليلية ليست صورة قائمة بذاتها، وإنما هي وسيلة إضافية يلجأ اليها المدقق للحصول على المزيد من أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

وأشار (فياض، 2005) الى أن الإجراءات التحليلية تتضمن تقييما للبيانات الواردة في القوائم المالية عن طريق حساب النسب ودراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية

* جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الأردن. تاريخ استلام البحث 2006/4/25، وتاريخ قبوله 2007/2/18.

وغير المالية؛ وذلك للمساعدة على تحديد البنود التي تتطلب تركيزا أثناء إجراء الاختبارات التفصيلية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن الإجراءات التحليلية تبدأ من مرحلة الاستفسار وإجراء المقارنات، وتنتهي باستخدام وسائل متطورة مثل تحليل السلاسل الزمنية والانحدار والارتباط بهدف الوصول الى أدلة وقرائن وقناعات حول البيانات المراد تدقيقها، وعلى أساس ذلك تمثل اختبار تدقيق جوهرياً مسايراً لكافة مراحل عملية التدقيق بأساليبه المختلفة ابتداء من مرحلة التخطيط، مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار العمليات والأرصدة، وانتهاء بتقييم تقرير التدقيق بهدف توفير الأدلة الكافية خلال هذه المراحل لتأكيد نتائج التدقيق.

مشكلة الدراسة

لقد شهدت المملكة في الآونة الأخيرة تطورا كبيرا في جميع القطاعات الاقتصادية المختلفة، مما أدى الى تعدد المنشآت ذات الأشكال القانونية المختلفة، وكبر حجمها، وزيادة العلاقات المتداخلة فيما بين الحسابات في هذه المنشآت وانتشار استخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية فيها، وترتب على هذا التطور زيادة في المهام الموكلة لمدققي الحسابات، وهنا برزت الحاجة الى ضرورة اتباع المدقق لأساليب وإجراءات تدقيق فنية تتناسب مع هذا التطور، والتي منها الإجراءات التحليلية، التي تعتبر نوعا من اختبارات التدقيق الأساسية للبيانات المالية، بحسب ما أشارت اليه الفقرة (5) من معيار التدقيق الدولي رقم (520) والتي تشمل العديد من الإجراءات ابتداء من المقارنات البسيطة الى تحليلات كمية معقدة باستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية المتقدمة.

تكمن مشكلة الدراسة الحالية في تفاوت درجة تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة فيما بين المدققين في المملكة، وتتمثل أبعاد هذه المشكلة ومضامينها من خلال إثارة التساؤلات التالية:

1) هل يدرك المدقق الخارجي أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق؟
2) ما مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية غير الكمية؟
3) ما مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية الكمية البسيطة؟
4) ما مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية الكمية المعقدة؟
5) ما مدى إدراك المدقق الخارجي للمعوقات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في البنود التالية:

1) أهمية الدور الذي تلعبه الجهات التي من المحتمل أن تستفيد من نتائجها، والتي منها المدققون، حيث يتمكن هؤلاء من خدمة الفئات المختلفة بشكل أفضل بالإضافة الى الأهمية تجاه الأطراف المشرفة والمنظمة لمهنة التدقيق في المملكة وصولا بها الى المستوى المنشود.
2) تساهم في إبراز بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة في تدقيق الحسابات من أجل العمل على تطوير إجراءات التدقيق وممارستها بصورة سليمة.
3) توفير معلومات أكثر وضوحا ومصداقية حول درجة تطبيق مستويات الإجراءات التحليلية (غير كمية، كمية بسيطة، معقدة) من قبل المدقق الخارجي.

أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في معرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي في الأردن للإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدقق نفسه، وهو ما تم الوقوف عليه من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1) بيان مدى إدراك أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة.
2) التعرف على درجة تأثير العوامل التالية: (المركز الوظيفي للمدقق، خبرة المدقق، وحجم أتعاب التدقيق) على أهمية ودرجة تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.
3) التعرف على درجة تأثير العوامل التالية: (المركز الوظيفي للمدقق، خبرة المدقق، وحجم أتعاب التدقيق) على درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية في التدقيق.
4) التعرف على درجة تأثير العوامل التالية: (المركز الوظيفي للمدقق، خبرة المدقق، وحجم أتعاب التدقيق) على درجة تطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة في التدقيق.
5) التعرف على درجة تأثير العوامل التالية: (المركز الوظيفي للمدقق، خبرة المدقق، وحجم أتعاب التدقيق) على درجة تطبيق الإجراءات التحليلية المتقدمة في التدقيق.
6) قياس مدى إدراك المعوقات التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة.

منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

أداة الدراسة

تم تصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وذلك بالاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، حيث تكونت الاستبانة من ستة أجزاء:

1) الجزء الأول (المتغيرات الشخصية والديموغرافية لمدققي الحسابات): وشملت كل من المؤهل الأكاديمي، الخبرة، التخصص، العمر، قيمة أتعاب تدقيق أحدث ميزانية عمومية لمنشأة العميل، المركز الوظيفي، الجنس، العلاقة مع مكاتب تدقيق عالمية .
2) الجزء الثاني (المتغيرات المتعلقة بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات)، حيث تكون هذا الجزء من (14) فقرة.
3) الجزء الثالث (المتغيرات المتعلقة بدرجة تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية غير الكمية أثناء التدقيق)، وتألفت أسئلة هذا الجزء من (16) فقرة.
4) الجزء الرابع (المتغيرات المتعلقة بدرجة تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية الكمية البسيطة أثناء التدقيق) وتكونت فقرات هذا الجزء من (7) فقرات.
5) الجزء الخامس (المتغيرات المتعلقة بدرجة تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة أثناء التدقيق) وتكون من (4) فقرات.
6) الجزء السادس (المتغيرات المتعلقة ببيان المعوقات التي تحد من تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية) وتكون من (14) فقرة.

مجتمع الدراسة وعينتها*

تكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة التدقيق داخل المملكة، والبالغ عددهم 350 مدققا (بعد استبعاد المدققين غير المزاولين لمهنة التدقيق داخل المملكة والحاصلين على الإجازة وكذلك المدققين الأردنيين المزاولين للمهنة خارج المملكة حتى 2005/12/31 والبالغ عددهم (146) مدققا)، وقد تم اختيار (80) مدققا لتمثل عينة الدراسة، كما استخدمت الطريقة العشوائية في اختيار الأفراد الذين سيشكلون العينة لهذه الدراسة، حيث تم تطوير استبانة وزعت عليهم باستخدام أسلوب التوزيع المباشر والجمع بالمناولة، وتم استرجاع كافة الاستبانات الموزعة.

صدق أداة الدراسة وثباتها

تم التحقق من الصدق الظاهري لبنود الاستبانة وذلك من خلال عرضها على عدد من المحكمين المختصين من أعضاء هيئة التدريس في بعض الجامعات الأردنية وعلى بعض المدققين، وقد تم تعديلها على ضوء مقترحاتهم، ولقياس مدى ثبات الأداة، تم استخدام مقياس كرونباخ الفا لقياس الاتساق الداخلي لجميع أسئلة الاستبانة، حيث بلغ (90.77%) ويعد كافيا لأغراض الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1)
نتائج اختبار (كرونباخ ألفا) لتوزيع الإجابات

المتغيرات	عدد الأسئلة		Cronbach Alpha قيمة ألفا
تتعلق بأهمية الإجراءات التحليلية.	1- 14	14	89.02
تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية.	15-30	16	84.87
تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة.	31-37	7	66.56
تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية المعقدة.	38-41	4	76.59
معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية.	42-55	14	87.69
متغيرات الدراسة مجتمعة.	1- 55	55	90.77

* للتوصل الى حجم عينة الدراسة تم تطبيق المعادلة التالية (Sekaran, 2000):

$n\,o = Z^{(2)} P (1- P) \div P^{(2)}$ $n = (n\,oN) \div n\,o + (N - 1)$

$1.96*1.96*50\%*50\% \div 10\%*10\% = 96.04$ then $(n) = 96.04 * 350 \div (96.04 + 349) = 75$

الأساليب الاحصائية المستخدمة

1) الأساليب الإحصائية الوصفية:

أ- الوسط الحسابي، المنوال، الانحراف المعياري، التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، أعلى وأدنى اجابة وذلك بناء على نتائج برنامج (SPSS)، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الأسئلة؛ وذلك كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتعبئة أسئلة الاستبانة، وهذا المعيار كما في الجدول رقم (2/أ):

الجـدول رقم (2/أ)

معيار الإجابة عن الأسئلة

الوصف	من		الى	الوزن
قوي جدا أو بدرجة عالية جدا	%80	≥	100%	5
قوي أو بدرجة عالية	%60	>	%80	4
متوسط	%40	>	%60	3
ضعيف أو بدرجة ضعيفة	%20	>	%40	2
ضعيف جدا	0	>	%20	1

وقد قام الباحث باعطاء الأوزان من (5 – 1) باعتماد مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة (Likert Five Points Scale) أيضا للفقرات من (1) الى (55) من الاستبانة، واعتمد أيضا على هذا المقياس في اختبار الفرضيات، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من 60% وهي تساوي أو أكبر من (3) بحسب المقاييس المتبعة، بحيث تم استخدام نفس المعايير السابقة، وتم تصنيف إجابات مفردات العينة على الأسئلة الى فئات، وفقا للمتوسطات الحسابية للإجابة وذلك كما في الجدول رقم (2 / ب):

الجـدول رقم (2 / ب)

تصنيف إجابات مفردات العينة

الوصف	حدود الفترة			حدود الفئة		
قوي جدا أو بدرجة عالية جدا	4	≥	5	%80	≥	%100
قوي أو بدرجة عالية	3	>	4	%60	>	%80
متوسط	2	>	3	%40	>	%60
ضعيف أو بدرجة ضعيفة	1	>	2	%20	>	%40
ضعيف جدا	0	>	1	0	>	%20

ب- معامل الاختلاف: وتم استخدامه للإشارة الى نسبة الانحراف المعياري الى الوسط الحسابي لكل متغير، وذلك للتعبير عن التشتت النسبي للاجابات في كل متغير عن وسطها الحسابي.

ت- نسبة التأثير: وتعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع ، ولها علاقة بالوسط الحسابي، ويعبر عنها رياضيا بالصيغة:

نسبة التأثير = الوسط الحسابي ÷ أعلى وزن للسؤال

2) اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصداقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbachs Alpha) إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان الى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (60%) (Sekaran, 2000).

3) اختبار (One - Sample T-Test) (One Way ANOVA)، وقد تم استخدامهما لاختبار فرضيات الدراسة.

2. الإطـارالنظـري

تعتبر الإجراءات التحليلية من الإجراءات الهامة التي تساعد مدقق الحسابات في التخطيط لعملية التدقيق وكذلك التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية التدقيق، ولقد تم تناول مفهوم الإجراءات التحليلية من عدة جوانب، إذ أشار المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants، (AICPA) في بيان (SAS 23) الصادر عام 1978، الى أن الإجراءات التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية، من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين هذه البيانات، وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الأساسية من خلال اختبارات تفاصيل العمليات أو الأرصدة أو من خلال الجمع بينهما (حماد، 2004)، ولم يوجب (SAS 23) تطبيق الإجراءات التحليلية، كما أنه لم يحدد نسبة الاعتماد على اختبارات التحقق، بل تم تركها لتقدير المدقق وحكمه الشخصي بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات أخرى (حماد، 2004)، وفي العام 1988 حل (SAS 56) محل (SAS 23)، وبموجبه تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات المقبولة بين البيانات المالية وغير المالية (Dauber et al., 2005)، (Arens et al., 2005)، والملاحظ أنه بموجب (SAS 56) تم جعل تطبيق هذه الإجراءات واجبة في مرحلتي التخطيط والمراجعة النهائية (Heiman, 1990) مع ترك الحرية للمدقق في اختيار الإجراءات التي يرى أنها مناسبة خلال المراحل المختلفة، بينما حصر (جربوع وحلس،

2002) المراجعة التحليلية في عملية تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي.

كما أشار إرشاد المراجعة الدولي (IFAC 12) لعام 1983 الى أن الإجراءات التحليلية، تمثل واحدة من إجراءات الاختبارات الجوهرية وهي تحليل المعلومات والاتجاهات، والتي تشمل الاستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الانحرافات عن المبالغ المقدرة، كما أشار نفس الدليل أيضا، الى أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يحقق الأهداف التالية:

1) زيادة فهم المدقق لعمليات العميل.
2) قيام المدقق بتحديد المجالات التي قد تكمن فيها المخاطر.
3) تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة.
4) تحديد المجالات التي تستلزم مزيدا من الفحص والتدقيق.
5) تثبيت وتعزيز نتائج العمل الميداني.
6) القيام بتدقيق شامل للقوائم المالية.

كما أن هناك أهدافا أخرى تسعى الإجراءات التحليلية الى تحقيقها والتي من أهمها:

1) تساعد في التقليل من الوقت والجهد اللازم لعملية التدقيق، كما في حالة تخفيض حجم العينة بناء على الاعتماد على الإجراءات التحليلية (فقرة رقم 3 من ملحق رقم 2 لمعيار التدقيق الدولي رقم 530 حول المعاينة في التدقيق).
2) اكتشاف الأخطاء التي تتضمنها القوائم المالية (Porter et al., 2003) أو حتى أخطاء الأرصدة والحذف (غرايبة، 2003).
3) التنبؤ ببعض أرصدة الحسابات وذلك عند مقارنتها مع الأرصدة الفعلية (طاهات، 2003).
4) يعتبر استخدام الإجراءات التحليلية أحد المؤشرات الهامة في الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية (أرينز ولوبك، 2002).
5) تعتبر الإجراءات التحليلية مراجعة شاملة للقوائم المالية، الأمر الذي يؤدي الى زيادة فعالية التدقيق بشكل عام (معيار التدقيق الدولي رقم 520).
6) تعتبر الإجراءات التحليلية أحد المؤشرات الهامة في الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية (SAS 59) أو وجود شك جوهري حول الاستمرارية، ويتطلب ذلك إجراء المزيد من الفحص (معيار التدقيق الدولي رقم 570 حول الاستمرارية).

وفي المقابل اتفق كل من (Boynton and Raymond, 2006) في تعريفهم للإجراءات التحليلية على أنها دراسة ومقارنة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية وذلك للتحقق من صحة أرصدة القوائم المالية، وفي عام 1988 تم تعديل إرشاد رقم (12) ليصبح معيار رقم (520) وتحت نفس مسمى الإجراءات التحليلية، حيث تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها: تحليل النسب والمؤشرات الهامة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها (فقرة 3 من المعيار 520)، والملاحظ أن هذا المعيار شمل المعلومات غير المالية أيضا.

لكن الإجراءات التحليلية سواء بموجب المعيار (520) أو (SAS 23) فإنها تتضمن دراسة ومقارنة المعلومات المالية أيضا للمنشأة مع:

1) المعلومات للفترة السابقة.
2) النتائج المتوقعة مثل الموازنات التخطيطية.
3) المعلومات المماثلة والسائدة في القطاع أو المشاريع الأخرى في نفس القطاع ذات الأحجام المتساوية.

لكن (غرايبة، 2003) لم يذهب بعيدا عن التعريفات السابقة، حيث عرف الإجراءات التحليلية بأنها عملية الحصول على أدلة إثبات لصحة القوائم المالية عن طريق دراسة ومقارنة المعلومات المالية وغير المالية لتدعيم الإثباتات التي حصل عليها المدقق من إجراءات المراجعة الأخرى.

وفي هذا السياق، يعتبر قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، القانون الأحدث فيما يتعلق بتنظيم المهنة في المملكة، والذي أشار في المادة (5) منه الى اعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات الواجبة التطبيق بناء على تنسيب مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، كما أشار معيار التدقيق رقم (12) الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي أيضا (أدلة التدقيق الدولية، 1989) الى أنه يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة أو أكثر خلال عملية التدقيق، حيث يتم تنفيذها خلال مرحلة التخطيط أو أثناء مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أو حتى خلال مرحلة التدقيق النهائية .

والخلاصة أنه يمكن استخدام الإجراءات التحليلية عن طريق تطبيق مقاييس نقدية أو كمية أو معدلات أو نسب بالإضافة الى أنه يمكن تطبيقها على القوائم المالية للمنشأة ككل أو أقسام المنشأة، بالإضافة الى تطبيقها على مفردات القوائم المالية أو غير المالية، كما أن الإجراءات التحليلية التي تعتمد على الأساليب الرياضية والإحصائية توفر أساسا منطقيا لعمل المدقق الخارجي، وتعد وسيلة حماية له عندما يتعرض الى أية دعاوى قضائية أمام المحاكم.

3. الدراسات السابقة

1) دراسة (Biggs and Wild, 1984) بعنوان (مدى استخدام الإجراءات التحليلية).

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي أربعة من مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة، وكذلك معرفة العلاقة بين خبرة المدقق واستخدامه لهذه الإجراءات، وقد تم توزيع استبانة على (102) مدققا من هذه المكاتب، وتوصلا الى أن الاستخدام الأكبر كان يعود للإجراءات البسيطة، بينما جاء استخدام الأساليب الكمية المتقدمة بنسب ضئيلة، وأظهرت الدراسة علاقة بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية خصوصا المتقدمة منها، بينما أشار المدققون الى أن أكثر من 40% من أخطاء القوائم المالية يتم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية.

2) دراسة (Cohen and Kida, 1989) بعنوان: (أثر نتائج المراجعة التحليلية، الرقابة الداخلية والخبرة على استخدام المدقق للإجراءات التحليلية).

لقد تم إجراء هذه في أمريكا للتعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية للتقليل من اختبارات التدقيق الأخرى، وكذلك علاقة خبرة المدقق بأنواع الإجراءات التحليلية المستخدمة.

وقد استخدما أسلوب دراسة الحالة بمشاركة (168) مدققا بخبرات متفاوتة من سبعة مكاتب تدقيق، وتم توزيع استبانة على المشاركين، وخلصت الدراسة الى أن المدققين يميلون الى زيادة اختبارات التدقيق عندما تعطي نتائج الإجراءات التحليلية مؤشرا بوجود أخطاء، والعكس صحيح، وأن المدققين لا يعتمدون على الإجراءات التحليلية عندما تكون أنظمة الرقابة الداخلية ضعيفة للمنشآت الخاضعة للتدقيق، ويميلون الى زيادة اختبارات التدقيق الأخرى، ولم تظهر الدراسة فروقا بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية.

3) دراسة (Heiman, 1990) بعنوان: (تقييم المدقق لاكتشاف الأخطاء الممكنة من خلال المراجعة التحليلية).

هدفت الدراسة الى تقييم أثر استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء المحتملة في القوائم المالية أثناء عملية التدقيق، وقد استخدم الباحث المنهج التحليلي وأجريت هذه الدراسة في أمريكا أيضا، وخلصت الى أن المدققين في الوقت الحالي، يكثفون من استخدامهم لإجراءات التدقيق التحليلية، وذلك لتحديد التقلبات غير العادية التي قد تتضمنها القوائم المالية والبحث عن أسبابها، حيث تبين أن سبب هذه الزيادة في الاستخدام ناتج عن الضغوط الاقتصادية والإجتماعية والتنافسية على مكاتب التدقيق لتخفيض أتعابهم، ولأن إجراءات التدقيق التحليلية أثبتت كفاءتها وفاعليتها في الكشف عن الأخطاء المحتملة.

4) دراسة (سنون، 1992) بعنوان: (مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية).

هدفت الدراسة الى بيان مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية، وتحديد الأساليب الاكثر استخداما وفوائد استخدامها، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانة على (300) من المحاسبين والمدققين في وزارة المالية.

بينت الدراسة أن (72.1%) منهم يستعملون إجراءات التدقيق التحليلية بمعدل أعلى من المتوسط، وان هناك علاقة إيجابية بين خبرة المدقق ودرجة استخدام الإجراءات التحليلية، كما أن (80.3%) من المدققين لا يعتمدون على أساليب المراجعة التحليلية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، وأن أكثر الإجراءات التحليلية استخداما هو أسلوب المقارنات، أسلوب قياس الأوزان النسبية والنسب المالية، وأسلوب تحديد الاتجاهات، كما بينت الدراسة أيضا أن الإجراءات التحليلية فعالة في مجال اكتشاف الأخطاء المحتملة في القوائم المالية وسرعة إنجاز عملية التدقيق.

5) دراسة (بودي، 1994) بعنوان: (المراجعة التحليلية: أسلوب متطور ومختصر للمراجعة وكشف الخطأ).

هدفت الدراسة الى تقييم فاعلية الإجراءات التحليلية في مواجهة الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة الخارجية، وذلك من خلال تحديد البنود التي يمكن أن تحتوي على أخطاء، وتوسيع نطاق الفحص عليها، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي الاستنباطي لتحقيق هدف الدراسة، وتوصلت الدراسة الى أن الإجراءات التحليلية تزيد من كفاءة المدقق في اكتشاف الأخطاء المالية في بنود القوائم المالية والتركيز عليها، حيث تشير الدراسات الى أن ما نسبته (27 %-40%) من الأخطاء يتم اكتشافها عن طريق الفحص التحليلي، وكانت هذه النسبة أكبر من أية نسبة اكتشفت أخطاء باستخدام إجراءات تدقيق أخرى.

6) دراسة (الباز، 1995) بعنوان: (إجراءات المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات في ليبيا).

أرادت الدراسة التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث (وصفية، بسيطة، متطورة) من

قبل مراقبي الحسابات في ليبيا، وكذلك مدى إدراكهم للمعوقات والفوائد من تطبيقهم لهذه الإجراءات، ومعرفة الفروق في استخدام الإجراءات التحليلية بين المدققين في مكاتب التدقيق الخاصة والمدققين التابعين للجان الشعبية، وتم توزيع (106) استبانة على العينة، وبينت النتائج أن الإجراءات الوصفية تستخدم بنسبة (78%)، بينما الإجراءات الكمية البسيطة بنسبة (64%)، والإجراءات المتطورة بنسبة (31%)، كما تبين وجود علاقة إيجابية بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية، ولم توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراجعي المكاتب الخاصة ومراجعي اللجان الشعبية في استخدامهم للإجراءات التحليلية والإدراك بفوائد ومعوقات استخدام الإجراءات التحليلية.

7) دراسة (السامرائي والحمود، 1998) بعنوان: (مدى التزام مراقبي الحسابات في ليبيا بتطبيق المراجعة التحليلية).

حيث تم توزيع استبانة على(54) مدققا أظهروا استخدامهم للإجراءات التحليلية بشكل أكبر من المتوسط، وأن (85.1%) من المدققين يكتفون بالإجراءات التحليلية دون الحاجة الى أية إجراءات أخرى، بينما أكد (93%) من المدققين بأنهم لا يعتمدون على الإجراءات التحليلية الا إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، وبالنسبة الى المعوقات فقد شكل ضعف كل من الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية وعدم توفر البيانات الكافية لإجراءات المقارنات المالية لدى الجهات الخاضعة للتدقيق أهمها.

8) دراسة (حماده، 1999) بعنوان: (استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض تدقيق الحسابات)، وهدفت الى بيان كفاءة الإجراءات التحليلية في تحديد البنود التي يمكن أن تحتوي على أخطاء، وبيان المراحل التي يمكن أن يتم فيها استخدام الإجراءات التحليلية أثناء التدقيق، وتوصلت الى ما يلي:

أ- يفيد استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد البنود التي يمكن أن تحتوي على أخطاء وكذلك التي تشير الى وجود تلاعب في القوائم المالية.

ب- استخدام الإجراءات التحليلية يفيد في تقييم إجراءات التدقيق الأخرى، وذلك عندما تكون نتائج الإجراءات التحليلية تؤيد نتائج التدقيق الأخرى التي يقوم بها المدقق.

ت- يبدأ المدقق في استخدامه للإجراءات التحليلية، ابتداء من مرحلة التخطيط ويستمر في عملية التنفيذ، إنتهاء بالتأكد من سلامة وموضوعية إجراءات التدقيق المستخدمة في تدقيق القوائم المالية.

9) دراسة (Cho and Lew, 2000) بعنوان: (مدى تطبيق شركات التدقيق العاملة في هونج كونج للإجراءات التحليلية).

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق شركات التدقيق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة، ومدى إدراك أهمية هذه الإجراءات، حيث تم توزيع (290) استبانة على المدققين، وخلصت الدراسة الى أن الإجراءات التحليلية المطبقة في هونج كونج تتأثر بالمعايير المحلية والدولية، كما أن هذه الإجراءات تستخدم بشكل كبير في المراحل النهائية للتدقيق، مع وجود علاقة إيجابية بين تصنيف المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، وتبين أن المسوحات البسيطة وتحليل النسب من أكثر الأساليب تفضيلا بدلا من الأساليب الإحصائية المتطورة.

10) دراسة (جربوع وحلس، 2002) بعنوان: (المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين).

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى قيام مراجعي الحسابات في قطاع غزة في فلسطين باستخدام التحليل المالي كأحد أنواع الإجراءات التحليلية، وتم توزيع استبانة لتحقيق غرض هذه الدراسة على مجموعة من مكاتب التدقيق العاملة هناك، وأظهرت الدراسة أن المراجعين يستخدمون المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة، وذلك لتحديد نطاق عملية المراجعة ومواضع المخاطرة، وعلى الرغم من إقرار جميع المراجعين الذين شملتهم الاستبانة بأهمية المراجعة التحليلية في إعداد برنامج المراجعة، الا أن أكثر من نصفهم أفاد بأنه لا يمكن الاعتماد على المراجعة التحليلية كوسيلة وحيدة في مراجعة الحسابات.

11) دراسة (Donnel, 2002) بعنوان: (العلاقة بين خبرة المدقق في تحديد الأخطاء وفعاليته في تطبيق الإجراءات التحليلية).

هدفت الدراسة الى معرفة مدى تأثر هذه العلاقة بزيادة خبرة المدقق، ومن أجل تحقيق ذلك قام الباحث بتصنيف الخبرة الى ثلاثة مستويات، وتم استخدام دراسة الحالة وذلك بمشاركة (28) مدققا من الولايات المتحدة، وخلصت هذه الدراسة الى أن المدققين من ذوي الخبرات الأعلى هم الأفضل في إعطاء التفسيرات والتحليلات الدقيقة لأسباب الأخطاء أكثر من ذوي الخبرات الأقل.

12) دراسة (غرايبة، 2003) بعنوان: (مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات في الأردن).

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام المدققين الأردنيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (520) الخاص بالإجراءات التحليلية، وكذلك علاقة حجم المكتب وخبرة

المدقق وارتباط المكتب مع مكاتب تدقيق دولية على تطبيق الإجراءات التحليلية، والتعرف على معوقات تطبيق هذا المعيار، حيث تم توزيع (88) استبانة على مكاتب التدقيق، وخلصت الدراسة الى أن أسلوب المقارنات من أكثر الأساليب استخداما، يليه أسلوب تحليل النسب، كما أن الإجراءات التحليلية تستخدم في كل مراحل التدقيق، لكن مرحلة الإجراءات الجوهرية هي من أكثر المراحل استخداما، وأن الإجراءات التحليلية تؤدي الى كشف من (21%) الى (40%) من الأخطاء، ولم تظهر الدراسة أية علاقة بين خبرة المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، بينما أظهرت وجود علاقة بين حجم المكتب واستخدامه للإجراءات التحليلية مع وجود علاقة عكسية بين ارتباط المكتب مع شركات تدقيق دولية واستخدام الإجراءات التحليلية، وفيما يتعلق بالمعوقات، فقد تبين أن ضعف كفاءة المدقق وعمل المدققين في مكاتب تدقيق فردية أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية.

13) دراسة (طاهات، 2003) بعنوان: (تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات).

وجاءت هذه الدراسة لتبحث في تقييم دور الإجراءات التحليلية للقوائم المالية في تخطيط عملية التدقيق والكشف عن المخاطر المالية المحتملة ومستوى الإفصاح، حيث تم توزيع (261) استبانة على مدققي الحسابات في الأردن، وأظهرت النتائج أن الإجراءات التحليلية تلعب دورا فعالا في تخطيط وتوقيت وتحديد نطاق عملية التدقيق، وأن استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي الى تقليل الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق، وكان لنظام الرقابة الداخلية دور فاعل في اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية، كما أن خبرة المدققين من أهم العوامل التي تؤدي الى استخدام الإجراءات التحليلية، بينما لم يلعب المركز الوظيفي أي دور في استخدام الإجراءات التحليلية.

14) دراسة (مصطفى، 2004) بعنوان: (قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية).

وتم استخدام دراسة هذه التجربة بمشاركة (39) مراجعا شغل أغلبهم موقع المراجع الأول، وخلصت الدراسة الى أن المدققين يركزون على المعلومات المالية أكثر من تركيزهم على المعلومات غير المالية لتحديد مستوى نطاق المراجعة، كما أن المدققين يميلون الى توليد أو ايجاد عدد أكبر من الفروض عندما يشير اتجاه المعلومات المالية وغير المالية الى تراجع مع توليدهم للعدد الأكبر من هذه الفروض اعتمادا على المعلومات المالية.

15) دراسة (السامرائي والخاطر، 2005) بعنوان: (المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر).

أرادت هذه الدراسة التعرف على مدى اهتمام واستخدام المراجعين في دولة قطر للمراجعة التحليلية سواء كانوا من العاملين في مكاتب التدقيق القطرية أو ممن يعملون في مكاتب تدقيق غير قطرية تعمل في قطر، وخلصت الى أن غالبية المدققين العاملين في قطر يعتمدون إجراءات التدقيق التحليلية، كما أن جميعهم قد أكد على أهمية هذه الإجراءات في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق، وبخصوص الإجراءات التحليلية المستخدمة فكانت: التحليل التفصيلي لبنود قائمتي المركز المالي والدخل، مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها في السنوات السابقة، دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسب الربحية وغيرها، كما توصلت الدراسة الى أن من أهم أسباب عدم الاعتماد على أساليب وإجراءات التدقيق التحليلية الأخرى، عدم توفر البيانات اللازمة للقيام بها، إضافة الى ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديدا.

استناداً إلى مجمل الدراسات السابقة، يمكن تلخيص بعض نتائجها الى ما يلي:

- اتفقت دراسات كل من (Heiman, 1990)، (سنون، 1992)، (بودي، 1994)، (حماده، 1999)، (Biggs and Wild, 1984) على أن من فوائد استخدام الإجراءات التحليلية اكتشاف العديد من الأخطاء في القوائم المالية، كما أظهرت دراسات (طاهات، 2003)، (السامرائي والخاطر، 2005) أن استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق يؤدي الى تقليل الوقت اللازم لإنجاز مهمة التدقيق بالإضافة الى تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق، كما تساعد الإجراءات التحليلية في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية.

- تتفق دراسات (Biggs and Wild, 1984)، (بودي، 1994)، (الباز، 1995)، (Donnel, 2002)، (طاهات، 2003) على أنه يوجد علاقة بين خبرة المدققين في مجال عملهم واستخدامهم للإجراءات التحليلية في التدقيق، بعكس دراسة (Cohen and Kida, 1989) التي أشارت الى عدم وجود فروق ما بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية.

- إن أكثر الإجراءات التحليلية استخداما هو الإجراءات التحليلية البسيطة والتي أهمها وأكثرها تطبيقا هي النسب

المالية بالإضافة الى الإجراءات التحليلية الوصفية وذلك بحسب ما أشارت اليه دراسات (Biggs and Wild, 1984)، (سنون، 1992)، (الباز، 1995)، (Cho and Lew, 2000)، (غرايبه، 2003)، (السامرائي والخاطر، 2005)، كما أن أقل هذه الإجراءات التحليلية تطبيقا من وجهة نظر دراساتهم الإجراءات المتقدمة.

الجـدول رقم (3)
توزيع أفراد العينة بحسب العوامل الديموغرافية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
1	المؤهل العلمي	توجيهي	-	-
		دبلوم كلية مجتمع	-	-
		بكالوريوس	67	83.8
		دراسات عليا	13	16.2
		المجموع	80	100
2	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	8	10
		5 – أقل من 10	41	51.3
		10 سنوات فأكثر	31	38.7
		المجموع	80	100
3	التخصص العلمي	محاسبة	70	87.5
		إدارة	3	3.8
		أخرى	7	8.7
		المجموع	80	100
4	العمر	أقل من 26	14	17.5
		26 – أقل من 40	40	50
		40 سنة فأكثر	26	32.5
		المجموع	80	100
5	أتعاب تدقيق آخر ميزانية للعميل	5000 فما دون	53	66.2
		5001 – 10.000	19	23.8
		ما زاد على 10.000	8	10
		المجموع	80	100
6	المركز الوظيفي	مدقق	49	61.3
		مدقق رئيسي	17	21.3
		مدير تدقيق	9	11.3
		شريك	5	6.3
		المجموع	80	100
7	الجنس	ذكر	74	92.5
		أنثى	6	7.5
		المجموع	80	100
8	علاقة تمثيل أو تعاون مع مكاتـب تـدقيق عالمية	نعم	25	31.25
		لا	55	68.75
		المجموع	80	100

- وفيما يتعلق بمراحل التدقيق التي يتم استخدام الإجراءات التحليلية خلالها بكثرة، فاختلفت الدراسات حول هذه النقطة، فمنها ما يشير الى استخدام الإجراءات التحليلية في كافة مراحل التدقيق دراسة (حمادة، 1999)، (غرايبة،

2003)، ومنها ما يشير الى التطبيق في بداية عملية التدقيق وذلك لتحديد نطاق التدقيق (جربوع وحلس، 2002)، والبعض يؤيد استخدامها في المراحل النهائية من التدقيق (Cho and Lew, 2000).

- فيما يتعلق بعدم تطبيق الإجراءات التحليلية عندما يتصف نظام الرقابة الداخلية بالضعف فأشارت اليه دراسات (Cohen and Kida, 1989)، (سنون، 1992)، (السامرائي والحمود، 1998)، (غرايبة، 2003).

- وبخصوص العلاقة ما بين المركز الوظيفي للمدقق وعلاقة ذلك باستخدامه للإجراءات التحليلية، فأشارت دراسة (طاهات، 2003) الى عدم وجود مثل هذه العلاقة، كما أن من أهم المعوقات التي تقف في طريق تطبيق الإجراءات التحليلية ضعف كل من الأنظمة المحاسبية المطبقة لدى العملاء وأنظمة الرقابة الداخلية وذلك بحسب ما أشارت اليه الدراسات (السامرائي والحمود، 1998)، (السامرائي والخاطر، 2005)، (Cohen and Kida, 1989)، وعدم توفر البيانات الكافية لإجراء المقارنات المالية لدى الجهات الخاضعة للتدقيق (السامرائي والحمود، 1998) بالإضافة الى ضعف كفاءة المدققين وعملهم في مكاتب تدقيق فردية (غرايبة، 2003).

يمكن القول بأن الدراسة الحالية تتناول مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من وجهة نظرمدقق الحسابات الخارجي في الاردن، وتعتبر مكملة ومجمعة لما جاءت به هذه الدراسات والتشريعات ذات العلاقة – بحسب علم الباحث – كما أنها دراسة تحليلية تطبيقية لمعظم العوامل التي توصلت اليها هذه الدراسات، إضافة الى أنها تتضمن عوامل أخرى ذات علاقة بأعضاء فريق التدقيق لم تتطرق اليها هذه الدراسات، وتشمل كل من المركز الوظيفي للمدقق، وحجم أتعاب التدقيق بالإضافة الى دراسة تأثير عامل الخبرة.

4. فرضيات الدراسة

بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة ومشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضيات الدراسة بشكلها العدمي كما يلي:

1) H01: لا يدرك مدقق الحسابات الخارجي أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.
2) H02: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية باختلاف المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.
3) H03: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية باختلاف المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.
4) H04: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة باختلاف المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.
5) H05: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية المتقدمة باختلاف المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.
6) H06: لا يدرك مدقق الحسابات الخارجي معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

تحليل المتغيرات الديموغرافية

1) المؤهل العلمي:

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن (83.8%) من أفراد العينة هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى، مما يدلل على أن الغالبية العظمى من عينة المدققين يتمتعون بمستوى مناسب من التأهيل العلمي للإجابة عن أسئلة الاستبانة.

2) سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

يبين الجدول رقم (3)، أن معظم أفراد العينة تقع خبرتهم ضمن الفئة (5 الى أقل من10 سنوات)، كما أن 90% من مدققي الحسابات خبرتهم العملية 5 سنوات فأكثر، الأمر الذي قد يعني أنهم يمتلكون خبرة كافية لفهم طبيعة المهام الموكلة اليهم فيما يتعلق بإجابة بنود الاستبانة.

3) التخصص العلمي:

يشير الجدول رقم (3) الى أن (87.5%) متخصصون في المحاسبة، وبذلك يفترض أنهم على قدر مناسب من التعليم في علم تدقيق الحسابات.

4) العمر:

يوضح الجدول رقم (3) أن (57.5%) من عينة الدراسة تقل أعمارهم عن (39) سنة، أي أنهم من فئة الشباب، في حين أن (82.5%) من أفراد العينة تزيد أعمارهم على سن (26)، الأمر الذي يعني أن عينة الدراسة لديها المقدرة بصورة أكبر على تفهم مشكلة الدراسة.

5) أتعاب تدقيق آخر ميزانية:

يبين الجدول رقم (3) أن أتعاب التدقيق تتفاوت ضمن الفئة الكلية (2000 - 17000) دينار، حيث شكلت الأتعاب المحددة بأقل من (5000) دينار ما نسبته (66.2%)، في حين بلغت نسبة الأتعاب التي زادت على 5000 دينـار (33.8%).

الجـدول رقم (4)
أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات

الرقم	السـ ـ ـ ـ ـ ـؤال	بدرجة قوية جدا	بدرجة قوية	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جدا
		5	4	3	2	1
1	تساعد الإجراءات التحليلية في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية	33	41	6	-	-
		%41.3	%51.3	%7.4	-	-
2	تساعد في تحديد حجم عينة التدقيق	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
3	تعمل على تحديد عناصر القوائم المالية التي تتطلب تركيزا أكثر أثناء مراحل التدقيق اللاحقة والاختبارات التفصيلية	4	37	39	-	-
		%5	%46.3	%48.8	-	-
4	تمكن المدقق من قبول تدقيق المهمة أو رفضها	-	49	31	-	-
		-	%61.3	%38.7	-	-
5	تساعد في كشف العديد من الأخطاء في القـوائم المالية	23	40	16	1	-
		28.7	%50	%20	%1.3	-
6	تساعد في تحديد أثر التغيرالمالي عند الانتقال من طريقة أو مبدأ محاسبي الى آخر	-	50	29	1	-
		-	%62.5	% 36.2	%1.3	-
7	تعطي المدقق مراجعة شاملة عن البيانات الماليـة وغير المالية المتعلقة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق	-	46	34	-	-
		-	%57.5	%42.5	-	-
8	تعريف المدقق في مجالات المخاطرالمحتملة	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
9	تساعد في فهم طبيعة نشاط العميل	22	34	23	1	-
		%27.5	%42.5	% 28.7	%1.3	-
10	تساهم في تأكيد نتائج الاختبارات التفصيلية	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
11	تساهم في تحديد طبيعة ووقت تنفيـذ إجـراءات التدقيق الأخرى	17	39	24	-	-
		%21.3	% 48.7	%30	-	-
12	تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيقاً اضافيا	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
13	تساعد في اكتشاف المشاكل المالية التـي تواجـه الجهة الخاضعة للتدقيق	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
14	تساهم في تحديد البنود التي تتطلب تركيزا أكثـر أثناء إجراء الاختبارات التفصيلية وتحديد حجـم ونوعية الأدلة التي يجب الحصول عليها وبالتالي تخفيض كلفة التدقيق	-	42	38	-	-
		-	%52.5	%47.5	-	-

6) المركز الوظيفي:

يتضح من الجدول رقم (3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من المدققين، وذلك بنسبة (61.3%)، مما يدلل على أن معظم إجابات الاستبانة كانت من الذين يقومون بالإجراءات الأساسية في عملية التدقيق المنبثقة عن برنامج التدقيق الذي غالبا ما يقوم بإعداده مدير التدقيق، بينما نسبة (21.3%) من

أفراد العينة كانوا بمركز مدقق رئيسي، وهذا يعني أن أفراد العينة على اطلاع كاف بسير أعمال التدقيق، أما مراكز كل من مدير التدقيق والشريك، فكان تكرارهما النسبي (11.3%)، (6.3%)على التوالي.

7) الجنس:

يشير الجدول رقم (3) الى أن (92.5%) من أفراد العينة، هم من الذكور، بينما نسبة الإناث هي (7.5%)، وهذا يدل على عدم إقبال المرأة على العمل في مجال تدقيق الحسابات، وقد يعزى السبب أيضا الى طبيعة وصعوبة المهنة.

8) الارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية:

يتضح من الجدول رقم (3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس للمكاتب التي يعملون بها أية علاقة تمثيل أو تعاون مع مكاتب تدقيق عالمية، وبنسبة (68.75%)، بينما بلغت نسبة (31.25%) أولئك الذين تربطهم علاقة مع مكاتب عالمية، مما يعني أن هذه النسبة من عينة المدققين قد يتمتعون بخبرة جيدة من خلال استفادتهم من هذه العلاقات.

تحليل نتائج البيانات واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

H01: لا يدرك مدقق الحسابات الخارجي أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (1) ولغاية (14) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول رقم (4)، وكذلك الجدول رقم (5) الذي يظهر قيم كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف ونسبة التأثير (الأهمية) إضافة الى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الاولى على نسبة التأثير.

يشير الجدول رقم (4) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول أربعة عشر عاملا أدرجت في الاستبانة وتتعلق بأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، الى ما يلي:

1 - كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة الأسئلة ذوات الأرقام (1، 5) أنها تؤثر بدرجة قوية أو عالية جدا وبنسبة أهمية (86.8%)، (81.2) لكل منهما، وبمتوسط حسابي (4.34)، (4.06) على التوالي وضمن الفئة (80%-100%)، وبانحرفات معيارية (0.62%)، (0.74%) مما يظهر توافق آراء أفراد العينة على هذه الفقرات بشكل جيد، وهذه النسبة هي أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة اسئلة المجموعة التي توضح أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية من وجهة نظر المدقق الخارجي، أي أن تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق، تعطي المدقق مؤشراً للتحقق من معقولية أرقام القوائم المالية، وكذلك تساعد في اكتشاف العديد من الأخطاء في هذه القوائم من وجهة نظر العينة المبحوثة.

2 - يلاحظ أن بقية الاسئلة حصلت على نسب متفاوتة حول أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق من وجهة نظر المشاركين كفئة واحدة، لكن جميع نسب التأثير (الأهمية) المستخرجة لهذه الاسئلة، تقع ضمن الفئة (60%–80%) بدرجة تأثير قوية، وبمتوسطات حسابية تتراوح ما بين (3.53 – 3.61) وضمن فترة (3 - 4) من مقياس ليكرت المستخدم، في حين ان الانحراف المعياري لهذه المجموعة تراوح ما بين (0.50 – 0.52) وهو أقل من نصف المتوسط الحسابي، مما يشير الى انخفاض التباين في آراء المدققين فيما يتعلق بإدراكهم لأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

3 - مما سبق نجد أن العوامل المتعلقة بأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق مجتمعة لها نسبة تأثير قوية من وجهة نظر عينة البحث، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات ما بين (3.53- 4.34)، وهي تزيد على المقياس المعتمد في هذه الدراسة وهو (3)، وكان مستوى التأثير أكبر من 60%، وبلغت نسبة أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية 74.8%.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحث اختبار (One Sample T-test) كما يتضح من الجدول رقم (6)؛ إذ نجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول أن قيمة (T) المحسوبة = 17.699 وهي أكبر من الجدولية (1.990)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 5%، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (H01) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من 5%، ويتم قبول الفرضية البديلة عندما تكون القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5%، وبناء على القاعدة السابقة، فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن مدقق الحسابات الخارجي يدرك أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

الفرضية الثانية:

H02: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

الجـدول رقم (5)
الوسط الحسابي لآراء المشاركين حول أهمية الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف	نسبة الأهمية (التأثير)	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
1	4.34	0.62	5	3	0.14	86.8	1	عال جدا
2	3.60	0.49	5	3	0.14	72.0	7	عال
3	3.56	0.59	5	3	0.17	71.2	8	عال
4	3.61	0.49	5	3	0.14	72.2	6	عال
5	4.06	0.74	5	2	0.18	81.2	2	عال جدا
6	3.61	0.52	5	2	0.14	72.2	6	عال
7	3.58	0.50	5	3	0.14	71.6	8	عال
8	3.60	0.49	5	3	0.14	72.0	7	عال
9	3.96	0.79	5	2	0.20	79.2	3	عال
10	3.60	0.49	5	3	0.14	72.0	7	عال
11	3.91	0.72	5	3	0.18	78.2	4	عال
12	3.60	0.49	5	3	0.14	72.0	7	عال
13	3.83	0.63	5	3	0.16	76.6	5	عال
14	3.53	0.50	5	3	0.14	70.6	9	عال
الأسئلة مجتمعة	3.74					74.8		عال

الجـدول رقم (6)
نتيجة اختبار الفرضية الأولى

(T) المحسوبة	(T) الجدولية	Sig.2-tailed	نتيجة الفرضية العدمية
17.699	1.990	0.000	رفض

عرض البيانات:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين الواردة ضمن الجدول رقم (3) وكذلك الأسئلة من (1) ولغاية (14) الموضحة في الجدول رقم (4)، ولاختبار هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين على درجة أهمية تطبيقهم للإجراءات التحليلية في التدقيق باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

يبين الجدول رقم (7) أن قيمة (F) لمتغير أتعاب التدقيق لآخر ميزانية تم تدقيقها أثناء تعبئة بنود الاستبانة ليست ذات دلالة إحصائية، بينما قيمة (F) لمتغيري كل من المركز الوظيفي للمدقق، سنوات خبرة المدقق ذات دلالة إحصائية عند (α =0.05)، مما يعني أنه لا يوجد لمتغير أتعاب التدقيق أية فروق ذات دلالة على درجة تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية، في حين ان هناك تأثيراً لكل من متغيري المركز الوظيفي والخبرة على درجة أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية، وقد يعزى ذلك الى أن الإلمام بأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية يزداد مع زيادة كل من خبرة ومركز المدقق الوظيفي، والذي يؤثر كل منهما على طبيعة المهام التي يؤديها المدقق ومدى تفهمه لمتطلبات ممارسة المهنة، ولتحديد الفئة التي تميل الفروق الإحصائية اليها فقد تم استخدام اختبار (Scheffe) الذي أظهر أن الفروقات تميل الى الفئة التي يزيد حجم أتعابها على 10.000 دينار (الوسط الحسابي = 3.89)، وأدنى فئة هي التي تكون أتعابها ما دون 5000 دينار (الوسط الحسابي = 3.78).

الجـدول رقم (7)
تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات المتعلقة بالمدقق على درجة أهمية تطبيقه للإجراءات التحليلية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة H0
المركز الوظيفي	بين المجموعات	3.106	1.035	3	9.833	0.000	رفض
	داخل المجموعات	8.001	0.105	76			
	المجموع	11.107		79			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1.163	0.581	2	4.503	0.014	رفض
	داخل المجموعات	9.944	0.129	77			
	المجموع	11.1.7		79			
أتعاب التدقيق	بين المجموعات	0.352	0.176	2	1.262	0.289	قبول
	داخل المجموعات	10.755	0.140	77			
	المجموع	11.107		79			

الفرضية الثالثة:

H03: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

عرض البيانات:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين، الواردة ضمن الجدول رقم (3) وكذلك الأسئلة من (15) ولغاية (30) المتعلقة بأسئلة الجزء الثالث من الاستبانة والمدرجة في الجدول رقم (8).

يشير الجدولان ذوا الأرقام (8)، (9) المتعلقان بتحليل آراء المشاركين في العينة حول ستة عشر عاملا أدرجت في الاستبانة وتتعلق ببيان درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية في تدقيق الحسابات الى النتائج التالية:

1 – أكد (90%) من عينة الدراسة أن مدقق الحسابات يقوم بالاطلاع على أوراق عمل مدققي السنة السابقة لمنشأة العميل، ويتبين ذلك من خلال إجابة السؤال ذي الرقم (21) وبنسبة أهمية (84.8) بمتوسط حسابي (4.24) ضمن الفئة (80%- 100%)، وهذه النسبة هي أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة اسئلة المجموعة التي تقيس أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية من وجهة نظر المدقق الخارجي.

2 - بلغت أدنى درجة تطبيق (63.6%)، وتعود للأسئلة أرقام (15، 16،17، 18) وبمتوسط درجة تأثير (63.6%)، حيث يقع متوسط الإجابة لكل من هذه الأسئلة ضمن الفترة (3- 4)، أما متوسط استخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية للأسئلة مجتمعة فبلغ (3.65) بنسبة تطبيق (73%)، وهذا يعني أن الإجراءات التحليلية غير الكمية معمول بها من قبل المدقق الخارجي بشكل كبير نظرا لسهولة التطبيق وانخفاض الكلفة من خلال تقليل وقت إنجاز مهام التدقيق.

ولاختبار هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين على اختلاف درجة تطبيقهم للإجراءات التحليلية غير الكمية في التدقيق باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

تبين نتائج الجدول رقم (10) أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية باختلاف كل من: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق، وعلى أساس ذلك تقبل الفرضية العدمية وترفض البديلة، أي أن العوامل الشخصية لا تؤثر بشكل واضح في درجة تطبيق الإجرءات التحليلية غير الكمية، وهذه النتيجة كانت متوقعة نظراً لوجود إرشادات لدى مكاتب التدقيق تلزم المدقق بالعمل بها وفق معايير وأسس موضوعة، بصرف النظر عن خبرة المدقق، أو مركزه الوظيفي أوحجم أتعاب التدقيق، وباستخدام اختبار (Scheffe) تبين ما يلي:

1) بالنسبة الى المركز الوظيفي، فكانت فئة "المدققين" هي الأكثر تأثراً (متوسط حسابي = 3.67)، وأقلها كانت فئة "مدير تدقيق" وبمتوسط حسابي = (3.43).
2) بالنسبة الى سنوات الخبرة، فكانت فئة "5- 10 سنوات" هي الأكثر تأثرا (متوسط حسابي = 3.68)، وأقلها كانت فئة "أكثر من 10 سنوات" وبمتوسط حسابي (3.59).

الجـدول رقم (8)
تحليل آراء المدققين حول تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية في تدقيق الحسابات

الرقم	السـؤال	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
		5	4	3	2	1
15	أقوم بالاستفسار من المدقق السابق عـن أمـور تبدو لي بأن لها أثراً على التدقيق الحالي	-	14	66	-	-
		-	%17.5	%82.5	-	-
16	أقوم بالطلب من إدارة العميل بتوضيح العوامـل الهامة التي تؤثر على نتيجة نشاط المنشأة	-	14	66	-	-
		-	%17.5	%82.5	-	-
17	أقوم بزيارة مصنع أو مركز خدمات منشأة العميل للاطلاع على طبيعة العمل	-	14	66	-	-
		-	%17.5	%82.5	-	-
18	أقوم بالتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية في الميزانية العمومية معقولة	-	14	66	-	-
		-	%17.5	%82.5	-	-
19	أطلب من العميل تزويدي بتقديرات دقيقة حول بنود هامة مثل نسب الاتمام في بعض المشاريع أو الأنشطة	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
20	أقوم بمناقشة المدير المالي ورؤساء الأقسام فـي منشأة العميل حول أمور هامة تؤثر على تـدقيق السنة الحالية	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
21	أقوم بالاطلاع على أوراق عمل مدققي السنة السابقة لمنشأة العميل	28	44	7	1	-
		%35	%55	%8.7	%1.3	-
22	أقوم بالاطلاع على خطاب الإدارة وردود العميل عليها	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
23	أقوم بالاطلاع على أية منشورات وسياسات داخل المنشأة المراد تدقيقها	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
24	أقوم بالاطلاع على أية منشورات خارج المنشأة المراد تدقيقها والتي لها علاقة بطبيعة أنشطتها مثل المجلات والدوريات والتجارية	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
25	أقوم بالاطلاع على التقارير الـسنوية للمنـشآت التي لها نفس الصناعة	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
26	أقوم بـالاطلاع علـى القـوانين والتـشريعات الحكومية التي تتأثر بها أنشطة منـشأة العميـل المراد تدقيقها	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
27	أقوم بالاطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي في المنشأة	10	46	24	-	-
		%12.5	%57.5	%30	-	-
28	أقوم بالاطلاع على وقائع جلسات كل من الهيئة العامة ومجلس الإدارة	-	39	41	-	-
		-	% 48.7	%51.3	-	-
29	أقوم بالاطلاع على ملفات الموظفين والمراسلات	-	39	41	-	-
		-	% 48.7	%51.3	-	-
30	أقوم بالاطلاع على العقود المهمة بين المنـشأة وأطراف خارجية.	-	47	23	-	-
		-	% 58.7	%28.8	-	-

الجـدول رقم (9)

الوسط الحسابي لآراء المشاركين حول درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية في التدفيق

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف	نسبة الأهمية (التطبيق)	ترتيب الأهمية	وصف الأهمية
15	3.18	0.38	4	3	0.12	63.6	4	عال
16	3.18	0.38	4	3	0.12	63.6	4	عال
17	3.18	0.38	4	3	0.12	63.6	4	عال
18	3.18	0.38	4	3	0.12	63.6	4	عال
19	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
20	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
21	4.24	0.66	4	2	0.16	84.8	1	عال جدا
22	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
23	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
24	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
25	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
26	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
27	3.83	0.63	4	3	0.17	76.6	2	عال
28	3.49	0.50	4	3	0.14	69.8	3	عال
29	3.49	0.50	4	3	0.14	69.8	3	عال
30	3.84	0.63	4	3	0.16	76.8	2	عال
الأسئلة مجتمعة	3.65					73.0		عال

الجـدول رقم (10)

تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات المتعلقة بالمدقق على درجة تطبيقه للإجراءات التحليلية غير الكمية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة H0
المركز الوظيفي	بين المجموعات	0.445	0.148	3	1.561	0.206	قبول
	داخل المجموعات	7.227	0.095	76			
	المجموع	7.673		79			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.125	0.062	2	0.638	0.531	قبول
	داخل المجموعات	7.548	0.098	77			
	المجموع	7.673		79			
أتعاب التدقيق	بين المجموعات	0.403	0.201	2	2.133	0.125	قبول
	داخل المجموعات	7.270	0.094	77			
	المجموع	7.673		79			

الجـدول رقم (11)

تحليل آراء المدققين حول تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة في تدقيق الحسابات

الرقم	السـ ـ ـؤال	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
		5	4	3	2	1
31	أقوم بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المنشأة مع النسب المالية المماثلة المقدرة	1	3	39	37	-
		%1.3	% 3.7	% 48.7	%46.3	-
32	أقوم بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المنشأة مع النسب المالية المماثلة المستخرجة من سجلاتها لسنوات سابقة مثل نسبة عمولة المبيعات المدفوعة مقارنة مع العمولات المدفوعة على مبيعات العام السابق للتعرف على وجود احتمال تحريف يتسم بالمادية	3	76	1	-	-
		%3.7	%95	%1.3	-	-
33	أقوم بمقارنة بعض النسب المالية في المنشأة مع النسب المماثلة لمنشآت تعمل في نفس النشاط	3	67	9	-	-
		%3.8	%83.8	%11.3	-	-
34	أقوم بمقارنة النتائج الفعلية مع ما هـو مخطـط لتحديد الانحراف ومعرفة الأسباب	1	3	43	33	-
		1.3	3.7	% 53.7	41.3	-
35	أقوم باحتساب نسب مالية معينة للتنبؤ بالأرباح أو بالمشاكل التي قد تواجه المنشأة مستقبلا كما في حالة التنبؤ بأزمة السيولة مثلا	1	14	57	8	-
		%1.3	%17.5	% 71.2	%10	-
36	أقوم بالتوصل الى معلومات مالية مـن خـلال الحصول على معلومات غير مالية في المنـشأة كما في حالة التنبؤ بتكلفة بعـض الموجـودات بالرجوع الى عدد الوحدات المشحونة ومعـدل كلفة الوحدة ومن ثم مقارنة التكلفـة المـسجلة بالدفاتر مع الكلفة المتوقعة.	6	12	62		-
		%7.5	%15	%77.5		-
37	أقوم بمقارنة أرصدة الحسابات الافتتاحيـة مـع أرصدة السنة السابقة	8	53	19	-	-
		%10	%66.3	% 23.7	-	-

الجـدول رقم (12)

المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حول درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف	نسبة الأهمية (التطبيق)	ترتيب الأهمية	وصف الأهمية
31	2.60	0.63	5	2	0.24	52.0	7	وسط
32	3.03	0.22	4	2	0.07	60.5	4	عال
33	2.95	0.45	5	2	0.15	59.0	5	وسط
34	2.65	0.62	5	2	0.23	53.0	6	وسط
35	3.10	0.56	5	2	0.18	62.0	3	عال
36	3.30	0.60	5	3	0.18	66.0	2	وسط
37	3.86	0.57	5	3	0.15	77.2	1	عال
الأسئلة مجتمعة	3.07					61.4		عال

الجـدول رقم (13)
تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات المتعلقة بالمدقق على درجة تطبيقه للإجراءات التحليلية الكمية البسيطة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة H0
المركز الوظيفي	بين المجموعات	0.075	0.025	3	0.252	0.860	قبول
	داخل المجموعات	7.557	0.099	76			
	المجموع	7.632		79			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.378	0.189	2	2.009	0.141	قبول
	داخل المجموعات	7.254	0.094	77			
	المجموع	7.632		79			
أتعاب التدقيق	بين المجموعات	1.189	0.594	2	7.104	0.001	رفض
	داخل المجموعات	6.443	0.084	77			
	المجموع	7.632		79			

3) بالنسبة الى أتعاب التدقيق، فكانت فئة الأتعاب "10.000 فأكثر" وبمتوسط حسابي = 3.78 هي الفئة التي تميل اليها الفروقات أكثر من غيرها، يليها فئة الأتعاب "5000 دينار فما دون" وبمتوسط حسابي = (3.58).

الفرضية الرابعة:

H04: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين، الواردة ضمن الجدول رقم (3) وكذلك الأسئلة من(31) ولغاية (37) المتعلقة بأسئلة الجزء الرابع من الاستبانة والموضحة في الجدول رقم (11).

يتضح من الجدول رقم (11) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة البحث حول سبعة عوامل أدرجت في الاستبانة، وتتعلق ببيان درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة أثناء تدقيق الحسابات، أن نتائج التحليل كانت كما يلي:

1 - كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة السؤال ذي الرقم (37) المتعلق بقيام المدقق بمقارنة أرصدة الحسابات الافتتاحية مع أرصدة السنة السابقة، أنها تؤثر بنسبة (77.2 %) وبمتوسط حسابي (3.86) ضمن الفئة (60%- 80 %) كما يظهر من الجدول رقم (12)، وهذه النسبة هي أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة اسئلة المجموعة التي تقيس أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة .

2 – يلاحظ أن أدنى درجة تطبيق بلغت (52%)، وتعود للسؤال رقم (31) والمتعلق بقيام المدقق بمقارنة بعض النسب المالية الفعلية في المنشأة مع النسب المالية المماثلة المقدرة، وبمتوسط درجة تطبيق (52%)، حيث يقع متوسط الإجابة لهذا السؤال ضمن الفترة (2- 3) التي تقـل عن (3).

3 – بلغ متوسط استخدام الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة للأسئلة مجتمعة (3.07) وبنسبة تطبيق (61%) تقريبا، كما بلغ المدى (3) مما يشكل تفاوتا ملحوظا بين إجابات المدققين حول تطبيقهم للإجراءات التحليلية الكمية البسيطة، وهذا يعني أن الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة معمول بها من قبل المدقق الخارجي، ولكن بشكل أقل من درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية، وقد يعزى ذلك الى عدم توفر المعلومات اللازمة للتحليل الكمي البسيط بشكل كاف والحاجة الى التدريب الملائم على مثل هذا النوع من الاختبارات.

ولاختبار هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين على اختلاف درجة تطبيقهم للإجراءات التحليلية الكمية البسيطة في التدقيق باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق، ولدى استخدام اختبار (Scheffe) نلاحظ ما يلي:

الجـدول رقم (14)
تحليل آراء المدققين حول تطبيق الإجراءات التحليلية المعقدة في تدقيق الحسابات

الرقم	السـ ـؤال	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
		5	4	3	2	1
38	أقوم باستخدام معادلات الانحدار البسيط للتنبؤ برصيد حساب معين اعتمادا على علاقته مع رصيد حساب آخر	1	3	21	27	28
		%1.3	%3.8	%26.3	%33.6	%35
39	أقوم باستخدام معادلات الانحدار المتعدد للتنبؤ برصيد حساب معين بناء على علاقته بأرصدة حسابات متعددة	1	12	42	11	14
		%1.3	%15	%52.5	%13.8	%17.5
40	أقوم باستخدام تحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بأرصدة بعض الحسابات في فترة معينة	6	12	44	4	14
		%7.5	%15	%55	%5	%17.5
41	أقوم باستخدام التقديرات الاستقرائية Extrapolation للتنبؤ برصيد حساب معين بناء على أرصدته في فترات سابقة	-	-	11	67	2
		-	-	%13.8	7%83.	%2.5

الجـدول رقم (15)
الوسط الحسابي لآراء المدققين حول تطبيق الإجراءات التحليلية المعقدة في تدقيق الحسابات

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف	نسبة الأهمية (التطبيق)	ترتيب الأهمية	وصف الأهمية
38	2.03	0.94	1	5	0.46	40.50	4	متوسط
39	2.69	0.98	1	5	0.36	53.75	2	متوسط
40	2.90	1.10	1	5	0.38	58.00	1	متوسط
41	2.19	0.45	2	4	0.21	43.75	3	متوسط
الأسئلة مجتمعة	2.45					49%		متوسط

1) هناك فروق إحصائية بين المدققين حول درجة تأثير متغير المركز الوظيفي على درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة، وتميل هذه الفروق الى الذين مراكزهم الوظيفية "مدقق"، وذلك كون الوسط الحسابي لدرجة التأثير من وجهة نظرهم هو الأعلى (3.04)، في حين ان المتوسط الحسابي الأدنى (3.0) يعود الى الشركاء في المكتب.

2) وفيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة، فان الفروق تميل الى "فئة أكثر من 10 سنوات"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.15)، بينما أدنى متوسط حسابي (3.00) فيعود الى فئة "أقل من 10 سنوات".

تبين نتائج الجدول رقم (13) باستخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغيري المركز الوظيفي للمدقق والخبرة على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة عند ($\alpha = 0.05$)، بينما يوجد تأثير لمتغير الأتعاب كعنصر مستقل على المتغير التابع، وعلى أساس ذلك تقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بمتغيري المركز الوظيفي والخبرة عند مستوى دلالة (0.860)، (0.141) على التوالي، وترفض العدمية عند مستوى دلالة (0.001) فيما يتعلق بمتغير الأتعاب، وهذه النتيجة كانت متوقعة فيما يخص بند الأتعاب، نظراً لأن المدقق يزيد من استخدام الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة لزيادة فاعلية التدقيق ومحاولة كشف أية تحريفات أوأخطاء محتملة.

الجـدول رقم (16)
تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات المتعلقة بالمدقق على درجة تطبيقه للإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة H0
المركز الوظيفي	بين المجموعات	7.328	2.443	3	6.117	0.001	رفض
	داخل المجموعات	30.347	0.399	76			
	المجموع	37.675		79			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	4.279	2.140	2	4.933	0.010	رفض
	داخل المجموعات	33.396	0.434	77			
	المجموع	37.675		79			
أتعاب التدقيق	بين المجموعات	5.268	2.634	2	6.258	0.003	رفض
	داخل المجموعات	32.407	0.421	77			
	المجموع	37.675		79			

الفرضية الخامسة

H05: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على اختلاف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية المعقدة باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين، والواردة ضمن الجدول رقم (3)، وكذلك الأسئلة من(38) ولغاية (41) المتعلقة بأسئلة الجزء الخامس من الاستبانة والموضحة في الجدول رقم (14).

يشير الجدولان ذوا الأرقام (14)، (15) المتعلقان بتحليل آراء المشاركين حول أربعة عوامل أدرجت في الاستبانة وتوضح درجة تطبيق مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة الى النتائج التالية:

1- بالنسبة الى تطبيق مدقق الحسابات الى الإجراءات المتقدمة في التدقيق وكما يتضح من الجداول السابقة، فجاءت بنسب تطبيق متدنية جدا وبمتوسطات حسابية منخفضة لكافة الفقرات وأقل من الحد الأدنى في هذه الدراسة، وقد يعزى ذلك الى ضعف المدققين بطرق الإحصاء المختلفة.
2- نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للفقرات مجتمعة هو (2.45)، ونسبة التطبيق للإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة 49% وكما يتضح من الجدول رقم (15).

ولاختبار هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالمدققين على اختلاف درجة تطبيقهم للإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة في التدقيق باختلاف: المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق.

يتبين من نتائج الجدول رقم (16) أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة لكل من المركز الوظيفي للمدقق، الخبرة، أتعاب التدقيق، وعلى أساس ذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة، أي أن درجة تطبيق الإجرءات التحليلية المتقدمة تتأثر بالمركز الوظيفي، الخبرة، وحجم الأتعاب، وهذا يعني أن الإجراءات التحليلية التي تتصف بالتعقيد تحتاج الى خبرة أكثر، وتتطلب أن يكون حجم الأتعاب كبيرا نسبيا لكي تتناسب مع الجهد المبذول بالإضافة الى المركز الوظيفي للمدقق الذي يكسبه معرفة أكبر.

الفرضية السادسة

H06: لا يدرك مدقق الحسابات الخارجي معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (42) ولغاية (55) من أسئلة الجزء السادس من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول رقم (17)

الجـدول رقم (17)

آراء المدققين حول معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات

الرقم	السـؤال	يؤثر بشكل كبير جدا	يؤثر بشكل كبير	يؤثر أحيانا	يؤثر بشكل قليل	يؤثر بشكل قليل جدا
		5	4	3	2	1
42	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منـشأة العميـل يؤدي الى صعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية	33	41	6	-	-
		%41.3	%51.3	%7.4	-	-
43	عدم المعرفة الكافية بأنواع الإجراءات التحليليـة المختلفة	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
44	تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية يـؤدي الـى تخفيض أتعابه من تدقيق الحسابات	4	37	39	-	-
		%5	%46.3	%48.7	-	-
45	ضعف المـدقق فـي التحليـل المـالي المتقـدم والأساليب الكمية	-	49	31	-	-
		-	%61.3	%38.7	-	-
46	عدم توفر إحصائيات منشورة عن النسب الماليـة للصناعة الواحدة	23	40	16	-	1
		%28.7	%50	%20	-	%1.3
47	عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المدقق حول تسهيل حصول المدقق على البيانات التي يحتاجها مثل المؤسسات الحكومية ذات العلاقة	-	50	29	-	1
		-	%62.5	%36.2	-	%1.3
48	عدم توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية فـي الصناعة الواحدة كما في حالة تقيـيم المخـزون السلعي أو تقدير المخصصات أو طـرق تحديـد الاهتلاك للمساعدة في إجراء المقارنات المعبرة	-	46	34	-	-
		-	%57.5	%42.5	-	-
49	عدم كفاية الدورات التدريبية حـول الإجـراءات التحليلية في التدقيق للمدققين	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
50	عدم الاهتمام بالملاحظات التي يظهرها تقرير المدقق وعدم متابعتها يحد من تطبيق الإجراءات التحليلية	22	34	23	-	1
		%27.5	%42.5	%28.7	-	1.3
51	عدم توفر المعلومات المالية التخطيطيه في المنشأة للمقارنه مع الفعلي عدم توفر المعلومـات غيـر المالية مثل الوحدات المنتجة أو المبيعة	33	41	6	-	-
		%41.3	%51.3	%7.4	-	-
52	عدم توفر المعلومات غير المالية مثل الوحـدات المنتجة أو المبيعة	-	48	32	-	-
		-	%60	%40	-	-
53	تعدد أنشطة المنشأة الواحدة كما في حالة امتلاكها لخطوط إنتاجية مختلفة يصعب معها المقارنة مع معايير الصناعة	4	37	39	-	-
		%5	%46.3	%48.7	-	-
54	عدم المقدرة على استخدام برامج الحاسوب فـي الإجراءات التحليلية	-	49	31	-	-
		-	%61.3	%38.7	-	-
55	صعوبة إجراء المقارنات بـسبب عـدم وجـود معاييرللقطاع الذي تنتمي اليه المنشأة	23	40	16	-	1
		%28.7	%50	%20	-	%1.3

الجـدول رقم (18)

الوسط الحسابي لآراء المشاركين حول معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	معامل الاختلاف	نسبة الأهمية (التأثير)	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
42	4.34	0.62	5	3	0.14	86.75	1	عال جدا
43	3.60	0.49	4	3	0.14	72	5	عال
44	3.56	0.59	5	3	0.17	71.25	7	عال
45	3.61	0.49	4	3	0.14	72.25	4	عال
46	4.06	0.74	5	2	0.18	81.25	2	عال جدا
47	3.61	0.52	4	2	0.14	72.25	4	عال
48	3.58	0.50	4	3	0.14	71.5	6	عال
49	3.60	0.49	4	3	0.14	72	5	عال
50	3.96	0.79	5	2	0.20	79.25	3	عال
51	4.34	0.62	5	3	0.14	86.75	1	عال جدا
52	3.60	0.49	4	3	0.14	72	5	عال
53	3.56	0.59	5	3	0.17	71.25	7	عال
54	3.61	0.49	4	3	0.14	72.25	4	عال
55	4.06	0.74	5	2	0.18	81.25	2	عال جدا
الأسئلة مجتمعة	3.79					%75.8		عال

الجـدول رقم (19)

نتيجة اختبار الفرضية السادسة

(T) المحسوبة	(T) الجدولية	Sig.2-tailed	نتيجة الفرضية العدمية
19.371	1.990	0.000	رفض

ويوضح كل من الجدولين أرقام (17)، (18) آراء المشاركين حول أربعة عشر عاملا أدرجت في الاستبانة وتتعلق بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، بالإضافة الى قيم كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف ونسبة التأثير (الأهمية)، وكانت النتائج كما يلي:

1- جاءت كل الفقرات السابقة بمتوسطات حسابية أعلى من الحد الأدنى في الدراسة وهو (3)، وهذا دليل على أن تلك المعوقات ساهمت بشكل ملموس في الحد من استخدام مدققي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية للإجراءات التحليلية في التدقيق.

2- أشار 92.6% من عينة الدراسة الى أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل يؤدي الى صعوبة كبيرة في استخدام الإجراءات التحليلية، كما أن عدم توفر المعلومات المالية التخطيطية في المنشأة للمقارنة مع الفعلي يساهم بدرجة كبيرة في الحد من تطبيق الإجراءات التحليلية وبمتوسط حسابي 4.34.

3- يتضح مما سبق أن العوامل المتعلقة بمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق لها نسبة تأثير قوية من وجهة نظر عينة البحث، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.79) ويقع ما بين (3.56- 4.34)، وهي تزيد على المقياس المعتمد في هذه الدراسة وهو (3)، وبمستوى تأثيركلي 75.8%.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحث اختبار (One Sample T-test) كما يتضح من الجدول رقم (19)، إذ نجد أن قيمة (T) المحسوبة = 19.371 وهي أكبر من الجدولية (1.990)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من 5%، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية

وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن مدقق الحسابات الخارجي يدرك معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.

5. النتائج والتوصيات

النتـائج

تلخصت نتائج الدراسة التي تم التوصل اليها ومقارنتها مع الدراسات السابقة كما يلي:

1) اتضح بأن المدققين في الأردن يدركون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كبير، نظراً للفوائد التي تتحقق بسبب هذا التطبيق، إذ بلغ متوسط نسبة إجاباتهم (74.8%)، حيث أكد (92.6%) من عينة المبحوثين أنها تساعد في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (السامرائي والخاطر، 2005)، كما أن استخدامها يساعد في اكتشاف العديد من الأخطاء في القوائم المالية، حيث جاءت نسبة إجابة العينة التي تؤيد هذه النقطة في حدود (78.7%) وبمتوسط حسابي (4.06)، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (Heiman, 1990)، و(حمادة، 1999)، و(بودي، 1994)، و(سنون، 1992).

2) فيما يتعلق بمدى تحقق الأهداف التي تترتب على أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية، فقد جاءت مساهمة هذه الإجراءات في فهم طبيعة نشاط العميل، وتحديد طبيعة ووقت تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية، ثم المساعدة في اكتشاف المشاكل المالية التي قد تواجه العميل، حيث جاءت جميع هذه البنود في مراتب متقدمة بحسب إجابات أفراد العينة، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (حمادة، 1999).

3) تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية من قبل المدققين العاملين في الأردن بشكل عال، وبنسبة (73%)، وذلك لسهولة التطبيق وانخفاض الكلفة مقارنة مع تطبيق الإجراءات التحليلية المتقدمة، وجاء مجال التركيز على الاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق لمنشأة العميل في المرتبة الأولى وبواقع (90%) من عينة المبحوثين، كما أكد الأغلبية منهم على إعطاء أهمية كبيرة (70%) لكل من: الحصول على تقديرات دقيقة حول نسب الإتمام في المشاريع أو أنشطتها، مناقشة الدائرة المالية حول الأمور الهامة خلال فترة التدقيق، الاطلاع على أية منشورات لها علاقة بنشاط العميل من داخل أو خارج المنشأة، مع إعطاء جانب القوانين والأنظمة والتعليمات الأهمية سواء ما تعلق منها بالمنشأة أو بالحكومة، وتتفق هذه الدراسة في نتيجة استخدام الإجراءات التحليلية غير الكمية مع دراسة كل من (Biggs and Wild, 1984)، (Cho and Lew, 2000)، (سنون، 1992)، (الباز، 1995)، (غرايبة، 2003)، (السامرائي والخاطر، 2005).

4) تستخدم الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بشكل عال وبنسبة (61.4%)، وهذه النتيجة مقاربة لنتيجة دراسة كل من (السامرائي والخاطر، 2005)، (Biggs and Wild, 1984)، (Cho and Lew, 2000) وكانت البنود التي اتخذت درجات تطبيق أكبر هي النسب المالية الفعلية المستخدمة داخل المنشأة مع النسب المماثلة لسنوات سابقة بواقع (98.7%) وبمتوسط حسابي (3.03)، وكذلك مقارنة الأرصدة الافتتاحية مع أرصدة السنة السابقة وبمتوسط (3.86)، في حين ان أدنى درجات التطبيق كانت تعود الى البنود: مقارنة النسب المالية الفعلية مع المقدرة في المنشأة، مقارنة النسب مع أخرى مماثلة لنفس الصناعة، مقارنة النسب الفعلية مع المخططة، وهذه النسب الدنيا تدل على عدم إعطاء المنشآت أية أهمية للموازنات التخطيطية، إضافة الى عدم التعاون فيما بين هذه المنشآت ذات الصناعة الواحدة فيما يتعلق بتبادل المعلومات ذات الطابع العام، مثل نسب الصناعة.

5) تستخدم الإجرءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسب تطبيق متدنية جدا وبمتوسطات حسابية منخفضة تتراوح ما بين (2.03) الى (2.90) وللأسئلة مجتمعة (2.49)، وهوأقل من الحد الأدنى في هذه الدراسة (3)، وهذه النتيجة مطابقة الى دراسة كل من: (Biggs and Wild,1984)، (Cho and Lew, 2000)، (سنون، 1992)، (الباز، 1995)، (غرايبة، 2003).

6) لا يوجد علاقة بين المركز الوظيفي للمدقق ودرجة استخدامه للإجراءات التحليلية بمستوياتها (غير الكمية، الكمية البسيطة)، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (طاهات، 2003)، وتختلف معها فيما يتعلق بالإجراءات الكمية المتقدمة، وفيما يتعلق بخبرة المدققين وعلاقة ذلك باستخدام الإجراءات التحليلية، فأظهرت نتائج هذه الدراسة عدم وجود علاقة بين الخبرة واستخدام كل من الإجراءات غير الكمية والكمية البسيطة، وتتفق الدراسة الحالية في هذه النتيجة مع دراسة (Cohen and Kida,

(1989 وتختلف مع دراسات كل من Biggs and Wild,) (1984، (بودي، 1994)، (الباز، 1995)، (Donnel, 2002، (طاهات، 2003).

7) يمكن تلخيص أهم المشاكل التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية في ما يلي:
- عدم توفر إحصائيات منشورة عن نسب الصناعة.
- صعوبة الحصول على البيانات المالية وغيرالمالية لغايات المقارنة، وعدم ملاءمة المعلومات المتوفرة في منشأة العميل لإجراء المناقشات والتحليلات.
- عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المدقق حول تسهيل عملية الحصول على البيانات مثل المؤسسات الحكومية ذات العلاقه كوزارة الصناعة والتجارة مثلا.
- ضعف المدققين في التحليل المالي المتقدم والأساليب الكمية، ويؤيدها دراسة (غرايبة، 2003).
- صعوبة إجراء المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع الذي تنتمي اليه المنشأة (السامرائي والحمود، 1998).
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل يؤدي الى صعوبة كبيرة جدا في استخدام الإجراءات التحليلية، ويؤيدها دراسة (السامرائي والحمود، 1998)، (السامرائي والخاطر، 2005)، (Cohen and Kida, 1989).

8) لا تختلف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية غير الكمية باختلاف حجم أتعاب التدقيق، سنوات الخبرة والمركز الوظيفي.

9) تختلف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة باختلاف الأتعاب بينما لا تختلف باختلاف المركز الوظيفي وسنوات الخبرة.

10) تختلف درجة تطبيق الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة باختلاف كل من حجم أتعاب التدقيق، سنوات الخبرة والمركز الوظيفي.

التوصيـات

بناء على النتائج السابقة يمكن وضع التوصيات والمقترحات التالية:

1) اصدار نشرات متخصصة من قبل الجهات المعنية (وزارة الصناعة والتجارة، وزارة المالية) تتضمن إحصائيات تتعلق بمعايير صناعة العميل وغيرها من أجل تسهيل عمليات المقارنة، نظرا لصعوبة الحصول على المعلومات في الظروف الحالية.
2) حث العملاء على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لمنشآتهم.
3) الدعوة الى اهتمام العملاء بالموازنات التخطيطية في منشآتهم من أجل تطبيق أفضل للإجراءات التحليلية.
4) إيجاد تشريع يلزم الجهات المستفيدة من تقرير المدقق بمتابعة وتصويب أية ملاحظات يتضمنها، مما يشجع تطبيق الإجراءات التحليلية.
5) ضرورة تطبيق كافة مستويات الإجراءات التحليلية لأهميتها في التدقيق.
6) دعوة المدققين الى إيجاد علاقات تعاون مع مكاتب تدقيق عالمية، من أجل تطوير خبراتهم لرفع أداء المهنة.
7) ضرورة الزام المدققين بإعطاء أوراق العمل اهتماماً أكثر، وذلك لما تتضمنه من معلومات يستفيد منها المدقق في مراحل متقدمة.

المراجع

اتحاد المحاسبين الدولي، أدلة التدقيق الدولية رقم 12، ترجمة عصام مرعي، 1989، الطبعة الثانية، مطابع رغدان، كانون الأول، ص141.

أرينز، الفين، وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الدسيطي، 2002، دار المريخ، الرياض..

إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة،ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، عمان.

باز، عماد حمد، 1995، إجراءات المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مدققي الحسابات في ليبيا، رسالة ماجستير، جامعة قاريونس، ليبيا.

بودي، عادل،1994، المراجعة التحليلية: أسلوب متطور ومختصر للمراجعة وكشف الخطأ، مجلة المحاسبة، العدد 2، السعودية.

جربوع، يوسف وسالم عبدالله حلس، 2002، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين، تنمية الرافدين، العدد 24، ص209 – 231.

جمعة، أحمد حلمي، 2005. المدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفا للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان.

حماد، طارق عبدالعال، 2004، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

حماده، رشا، 1999، استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات، المحاسب القانوني العربي، العدد 109، ص 27 – 29.

سامرائي، عدنان هاشم وتركي راجي الحمود، 1998، دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية – دراسة ميدانية، التعاون الصناعي، العدد 73، الدوحة، قطر.

سامرائي، عدنان هاشم وخالد بن ناصر الخاطر، 2005، المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر – دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، المجلد الثامن، قطر.

سنون، علي سعيد، 1992، مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد الثاني، نيسان، ص458.

طاهات، ياسين عبدالرحمن، 2003، تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي لحسابات، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.

عبدالله، خالد أمين، 2000، علم تدقيق الحسابات: الناحية العلمية والعملية، المطبعة الوطنية، عمان، الأردن.

غرايبة، عدنان، 2003، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

فياض، عودة عبدالرحمن، 2005، الإجراءات التحليلية وأهميتها في عملية التدقيق الخارجي، مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، العدد 61 - 62 آذار، ص37.

قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، عمان.

مصطفى، صادق حامد، 2004، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد 2، مجلد 8، ص81 – 116.

ناغي، محمد السيد، 1992، المراجعة – إطار النظرية والمحاسبة، الطبعة الثانية، المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة، ص90.

American Institute of Certified Public Accountants. 1988. Statement on Auditing Standards, 56, New York: AICPA, 323.

Arens, Alvin Randal J. Elder and Marks S. Beasley. 2005. Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 10th Edition, Pearson Education Inc. New jersey, USA.

Biggs, Stanley and Wild, John J. 1984. Anote on the Practice of Analytical Review, Auditing: *A Journal of Practice and Theory*: 3 (2): 68 - 79.

Boynton,W.C. and Raymond , N.Johnson. 2006. Modern Auditing, Assurance Services and the Integrated of Financial Reporting, 8th Edition, John Wiley and Sons, Inc, USA.

Cho, S. and Lew, A.Y. 2000.Analytical Review Applications among Large Audit Firms in Hong Kong. Managerial Auditing Journal, 15 (8): 431–438.

Cohen, Jeffrey and Kida, Thomas. 1989. The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability and Experience on Auditor's Use of Analytical Review, *Journal of Accounting Research*, 27 (2): 263 - 276.

Dauber, Nick and Qureshi, Anique and Lerine, Mark and Siegel, Joel. 2005. Auditing Standards (Including the Standards of the PCAOB), RR Donnelley, USA.

Heiman, Vicky B. 1990. Auditors' Assessments of the Liklihood of Error Explanation in Analytical Review. *The Accounting Review*, 65 (4): 875 - 890.

Porter, Brenda and Simon, John and Hatherly, David. 2003. Principles of External Auditing, Second Edition, John Wiley and Sons Ltd, England.

Sekaran, Uma. 2000. *Research Methods for Business*, Third Edition , John Wiley and Sons, Inc,USA.

Spires, E.and Yardley, J.A. 1989. Empirical Studies on the Reliability of Auditing Procedures, *Journal of Accounting Literature,* 8: 49-75.

The Extent of Implementing the Analytical Procedures in Audit (An Empirical Study from the External Auditors' Perspectives in Jordan)

*Moh'd I. Al-Nawaiseh**

ABSTRACT

This paper aims at identifying the extent to which the analytical procedures are implemented by auditors in Jordan, and their realization of the advantages and the obstacles thereof. Moreover, the study is conducted to determine the effect of the auditors' position, experience and audit's charges on applying the analytical procedures in auditing.

To achieve this aim, a sample study consisted of 80 questionnaires was designed and circulated by hand to a sample of auditors representing the Jordanian auditors (Class A) and 80 questionnaires had been considered usable for analysis purposes, Descriptive statistical techniques were used in analyzing data and testing hypotheses such as frequencies, percentages, standard deviation, means, one – sample t- test and one way ANOVA. Most of auditors realize the importance and obstacles of analytical procedures with (74.8%).Percentage of applying the non-quantitative procedures analytical (73%), while percentages of applying simple and advanced quantitative analytical procedures (61%), (49%), respectively.

The study suggests several recommendations in order to increase the effectiveness of audit.

Keywords: Auditing, Analytical Review, Non –quantitative Analytical Procedures, Simple and Advanced Quantitative Analytical Procedures, International Auditing Standard no.520.

* Applied Science University, Amman, Jordan. Received on 25/4/2006 and Accepted for Publication on 18/2/2007.