دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ *

د. سهيل أبو ميالة **

د. سعيد زباينة ***

* تاريخ التسليم: ٢٧/ ٩/ ٢٠١٢م ، تاريخ القبول: ٥/ ١١/ ٢٠١٢م.

** أستاذ المحاسبة المساعد/جامعة القدس المفتوحة.

*** أستاذ المحاسبة المساعد/ كلية فلسطين التقنية/ العروب فرع نابلس.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة أعدت استبانة خاصة ضمت (٣٥) فقرة موزعة على أربعة مجالات، بعد التحقق من صدقها وثباتها وزعت على عينة عشوائية من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الضفة الغربية وعددهم (٨٣) مدققاً. واُستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما استخدم الباحثان اختبار (ت) (t- test) للعينات المستقلة، ومعادلة الثبات "كرونباخ ألفا"، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإنسانية.

وأشارت نتائج الدراسة إلى فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه، وأن تقويمه لقدرة الشركة على الاستمرارية، وعدم وجود فروقات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية، وقيامه بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

وخلصت الدراسة إلى توصيات عدة أهمها، أولا: على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة. ثانيا: ضرورة قيام مدقق الحسابات بالبحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة، وذلك عندما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات وثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها.ثالثا: على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قراراه فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل.رابعا: إعداد جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها، وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال.

Abstract:

This study aims at identifying the role of the analytical procedures in reducing the audit risks according to the International Auditing standard (520) from the auditor's point of view.For achieving the study purpose , a questionnaire consisting of 35 items was distributed in which four domains were developed.After being subjected for reliability and validity, it was distributed to 83 auditors study sample was chosen randomly of auditors who are working in the West Bank.Means, standard deviations, one sample (t- test) and Chronapach Alpha test have been used throughout using of the Statistical Package of the Social Science (SPSS).

The study results showed that the understanding among the auditors for the company activities, the evaluation for the continuity of the company, the absence of significant differences when applying the analytical procedures and their indication to potential deviations lead to reducing audit risks.

According to the study results, several recommendations have been suggested included the following: First: The auditor should apply the analytical procedures in the planning stage in order to assist him to understand the company's activities and to identify the potential risks. Second: Investigations, suitable interpretations and reinforced evidences should be attained by the auditor when the analytical procedures reveal important changes or inconsistent relations with the related information. Third: Analytical procedures should be applied when executing the audit process by the auditor when making decisions if the financial statements are consistent to his perception about the company's field of work.Fourth: Special training programs related to analytical procedures should be prepared by Palestine Association of Certified Public Accountants in order to ensure their implementations effectively.

مقدمة الدراسة وخلفيتها النظرية:

إن الوصول إلى الرأي السليم حول عدالة تمثيل القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة وكثير من الأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية التدقيق واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار عينات التدقيق، ونظراً لأنه لا يوجد نشاط تدقيق خالياً من المخاطر، فإن الوصول إلى ذلك الرأي لا يخلو أيضاً من المخاطر التي أصبحت أمراً واقعاً يهدد المدقق في كافة مراحل عمله، وتؤثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المدقق بعدالتها أو عدم عدالتها، ويحاول المدققون العمل على تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن من خلال استخدام أساليب ووسائل تدقيق مناسبة، من هذه الأساليب أسلوب الإجراءات التحليلية التي تساعد المدقق في الوصول إلى المستوى المطلوب من عملية التدقيق، وبما يعزز جودة عملية التدقيق، والثقة بمهنة التدقيق عموما.

ونظرًا للأهمية التي تحتلها الإجراءات التحليلية، فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ١٩٨٣م دليل المراجعة الدولي رقم (١٢) بعنوان (الإجراءات التحليلية) ، وعُدِّل بعد ذلك في عام ١٩٨٨م ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها، ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية.

ونتيجة لتزايد عدد الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، فقد تزايدت الحاجة إلى خدمات مهنة التدقيق، وهو ما أدى إلى زيادة المسؤوليات على عاتق مدققي الحسابات، وذلك لتعزيز الثقة في خدماتهم، وبناء على ذلك وغيره من العوامل، فقد أصبح من الضروري التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية للنهوض بمستوى المهنة، وأن تتولى الجهات التشريعية والإشرافية دورها في هذا الجانب لتحسين أداء المدققين.

ولما كانت الإجراءات التحليلية تعد من ضمن الأدوات المستخدمة من قبل المدقق في أداء عمله، وتبرز أهميتها من خلال أعمال الفحص والتدقيق بمراحلها المختلفة، وذلك لما ينتج عنها من نتائج وتحليل للعلاقات والنسب المهمة والاتجاهات بين بنود البيانات المالية، وبين بيانات مالية وغير مالية مستمدة من الفترة نفسها أو بين معلومات مقارنة لمدد مختلفة أو منشآت مختلفة، كما أنها تساعد في تحديد المشكلات المحتملة والمهمة وتشخيصها نسبيا وذلك بأقل التكاليف، وبالتالي يستطيع المدقق تحقيق الكفاءة في أداء عملية التدقيق وتوقعاته المستقبلية بشأنها.

يشار إلى استخدام أساليب التحليل في المراجعة في الممارسة العملية بتعبيرات عدة، لعل أهمها الإجراءات التحليلية أو الفحص التحليلي أو مدخل الأعمال للمراجعة أو فحص مؤشرات الأداء، وعموماً توجد علاقة تكامل بين إجراءات المراجعة وأساليب الفحص التحليلي، يشار إليها بتعبير إجراءات المراجعة التحليلية) لطفي، (٢٠٠٥) ويعرف (جربوع، ٢٠٠١) الإجراءات التحليلية بأنها وسيلة من وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المراجع للتعرف إلى المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة تعمل في المجال نفسه أو الصناعة حيث يعتمد عليها في تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض.كما يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها مجموعة من الاختبارات التي تُطبَّق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة للعلاقات بين تلك البيانات، وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الرئيسة، التي تتألف من اختبارات تفاصيل العمليات أو من خلال الإجراءات التحليلية أو من كليهما معا.(حماد، ٢٠٠٧) .

إن الاهتمام بموضوع الإجراءات التحليلية واستخداماتها يرجع إلى عدم كفاية نظام التقارير، وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية، وفشل إدارة الرقابة الداخلية، وتخفيض وقت المراجعة وتكلفتها.(حلس وجربوع، ٢٠٠٢) .وتتمثل أساليب الإجراءات التحليلية وتقنياتها في استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية مثل تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاهات، بالإضافة إلى تحليل الانحدار وتحليل المؤشرات (لطفي، ٢٠٠٧) .وتهدف الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعيار المراجعة الأمريكي رقم ٥٦ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة إجراءات التدقيق ومداها وتوقيتها، وتستخدم كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية، وتستعمل كمراجعة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق. (IFAC, 2007- AICPA,1988)

تؤدي الإجراءات التحليلية دورا مهما في مدخل تدقيق الحسابات القائم على المخاطر، فهي تعمل على توجيه الاهتمام نحو المناطق ذات الخطورة العالية.وكذلك تساعد في تحديد المسائل المتعلقة بتدقيق الحسابات التي لم تتمكن إجراءات التدقيق التفصيلية من اكتشافها.كما تساعد في تقويم نتائج التدقيق النهائية وتقديم الأدلة الموضوعية (Hirst and Koonce 1996).يتطلب معيار التدقيق الأمريكي رقم ٥٦ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٨٨ استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط لعملية

التدقيق وعند تنفيذ عملية التدقيق، وبعد الانتهاء من عملية تدقيق الحسابات.وفي مرحلة التخطيط يُطبق مدقق الحسابات الإجراءات التحليلية من خلال مقارنة البيانات المالية غير المدققة مع النتائج المتوقعة، وكذلك استخدام المعلومات المالية وغير المالية لمساعدته في فهم أفضل لطبيعة الأعمال، وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.وستساعده في التخطيط وتحديد طبيعة اختبارات التدقيق الأخرى وحجمها وتوقيتها ونطاقها.وعند الفحص تساعد الإجراءات التحليلية في الإشارة إلى وجود أي خطأ محتمل أو تقديم أدلة موثوق بها بأن المبالغ المسجلة خالية من أخطاء مادية.وعند الانتهاء من عملية تدقيق الحسابات، فإن الإجراءات التحليلية تساعد في التأكد من أن العرض الشامل للبيانات المالية ينسجم مع نتائج التدقيق.(Glover,et al., 2005) .

تعبر مخاطر التدقيق عن قيام المدقق بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، ومن الأمثلة على ذلك، أن يعطي المدقق رأيا غير متحفظ على بيانات مالية لا يدرك أنها محرفة بدرجة جسيمة.**ويتكون خطر التدقيق من ثلاثة عناصر رئيسة هي**: (**جامعة القدس المفتوحة، ٢٠٠٦**) :

- المخاطر الضمنية (الطبيعية) : تمثل قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات لحدوث خطأ مادي مع افتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلي.
- مخاطر الرقابة الداخلية: تمثل مخاطر الرقابة الداخلية خطورة حدوث خطا مادي في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات دون أن تتوافر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الرقابة الداخلية.
- مخاطر الاكتشاف: تمثل مخاطر الاكتشاف عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء المادية الموجودة في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة إفرادية أو جماعية وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق (التخطيط، الفحص، إبداء الرأي) وما يترتب عليها من نتائج وقرارات تساعد المدقق في فهم طبيعة أعمال الشركة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة لكي يستطيع تقدير مخاطر التدقيق، وتقدير قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه، وتمكينه من التعرف إلى مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية. والسؤال الرئيس في المشكلة يتمثل في الآتي: » هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية من خلال (فهم مجال عمل الشركة، وتقدير قدرة الشركة على الاستمرارية وتقويمها، وتقليل

الاختبارات التفصيلية، والإشارة إلى الانحرافات المحتملة) إلى تخفيض مخاطر التدقيق؟

ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة الآتية:

- هل يؤدي فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه إلى تخفيض مخاطر التدقيق؟
- هل يؤدي تقدير وتقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية إلى تخفيض مخاطر التدقيق؟
- هل تؤدي إشارة الإجراءات التحليلية إلى الانحرافات إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الدفترية المحتملة إلى تقليل الإجراءات التحليلية وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق؟
- هل تؤدي الإشارة إلى الانحرافات المحتملة إلى تخفيض مخاطر التدقيق؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تحاول استكشاف دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠، وبالتالي قدرتها على تنفيذ مسؤولياتها وتحقيق الأهداف المرجوة من تنفيذها، فتؤدي الإجراءات التحليلية دورا مهما في مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة إجراءات التدقيق المنوي القيام بها وكميتها وتوقيتها، كما تساعد في ضمان جودة عملية التدقيق والخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة عدالة تمثيل التقارير المالية المتعلقة بالشركات التي تستفيد منها أطراف متعددة.

وعلى الرغم من أهمية المراجعة التحليلية واستخداماتها فإنها تستخدم بنسبة قليلة من قبل مراجعي الحسابات القانونيين (حلس وجربوع، ٢٠٠٢) .جاءت هذه الدراسة من أجل إلقاء الضوء على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق، وذلك انطلاقا من الدور الكبير الذي تؤديه تلك الإجراءات في تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطر، وبالتالي تثبيت نتائج التدقيق وتعزيزها.

أهداف الدراسة:

من العرض السابق لمشكلة الدراسة وما تحاول الإجابة عنه من أسئلة، يمكن الاستدلال بأن هدف الدراسة هو التعرف إلى دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠. **وبالتالي يمكن القول بأن هذه الدراسة تسعى إلى**

تحقيق كل من الأهداف الآتية:

- معرفة إذا ما كان فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه سيؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- التعرف إذا ما كان تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية، سيؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- معرفة إذا ما كان إشارة الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الدفترية المحتملة قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية سيؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- فحص إذا ما كان قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة، سيؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

فرضيات الدراسة:

بناء على أسئلة الدراسة، واعتمادا على أهداف الدراسة وأهميتها واستنادا على معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠، فقد صيغت الفرضيات الصفرية الآتية:

- ♦ لا يؤدي فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- ♦ لا يؤدي تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- ♦ لا يؤدي إشارة الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الدفترية قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
- ♦ لا يؤدي قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

محددات الدراسة:

- أجريت هذه الدراسة على عينة من مدققي الحسابات في الضفة الغربية.
- طبقت هذه الدراسة في شهر آذار من العام ٢٠١٢.
- كما تتحدد هذه الدراسة بالأدوات المستخدمة والمصطلحات الواردة فيها.

مصطلحات الدراسة:

◄ **الإجراءات التحليلية**: يتم تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ويتم من خلال مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع (Arens, et, al., 2006, p.208)

◄ **مخاطر التدقيق**: تعبر مخاطر التدقيق عن قيام المدقق بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، ومن الأمثلة على ذلك، أن يعطي المدقق رأياً غير متحفظ على بيانات مالية لا يدرك أنها محرفة بدرجة جسيمة (جامعة القدس المفتوحة، ٢٠٠٨).

الدراسات السابقة:

أولاً- الدراسات العربية:

أجرى (**حمادة، ٢٠٠١**) دراسة تحليلية بعنوان: «استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات»: بينت الدراسة تحول هدف المراجعة من البحث عن الغش والخطأ إلى هدف إبداء الرأي بعدالة القوائم المالية، وكان هذا التحول نتيجة الخطر الذي يتعرض إليه المراجعون بقبول قوائم مالية مضللة على أنها عادلة، أو خطر رفض قوائم مالية هي في الحقيقة ممثلة للمركز المالي للمشروع ونتائج أعماله، وهو ما سماه أندرسون الخطر الكلي في المراجعة.كما بينت الدراسة أن إجراءات المراجعة التحليلية هي مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة مقارنة للعلاقات بين هذه البيانات، وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبارات تفاصيل العمليات أو الأرصدة أو من خلال إجراءات المراجعة التحليلية أو من خلال الجمع بينهما. وكان من نتائج هذه الدراسة أن استخدام المراجعة التحليلية بمفهومها الشامل يؤدي إلى زيادة تكلفة المراجعة، لأنه يحتاج إلى كادر أكبر ووقت أطول لعملية المراجعة، مما يجعل المراجعة غير اقتصادية، وثاني هذه العوائق هو التخصص في مواضيع غير محاسبية وهو ما تتطلبه المراجعة التحليلية للبحث في مواضيع التسويق والإحصاء والاقتصاد والقانون والتأمين والبيئة، وهو أمر غير ممكن توافره لدى المراجع الخارجي، وثالث هذه العوائق يتمثل في عدم وجود معايير ومؤشرات مقبولة عموماً للمراجعة التحليلية تخدم الكفاءة خاصة، مما يضطر المراجع لاعتماد معايير يضعها بنفسه ويقومها، ومما يضعه أمام المساءلة القانونية من قبل إدارة الشركة والأطراف الأخرى المستفيدة من البيانات المالية والبيانات الإضافية الأخرى في حال اتخاذه قرارات خاطئة.

اجرى (**حلس وجربوع**، ٢٠٠٢) ، دراسة تحليلية بعنوان: » المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين»: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين ولقد بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية تُستخدم بنسبة قليلة من قبل مراجعي الحسابات القانونيين.وأكدت الدراسة على ضرورة القيام بالمراجعة التحليلية بسبب عدم كفاءة نظام التقارير، وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية، وفشل إدارة الرقابة الداخلية، وتخفيض وقت عملية المراجعة وتكلفتها.وخلصت الدراسة إلى ضرورة الإسراع في تقنين مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين من خلال إصدار القوانين والتشريعات اللازمة، حيث ينظم المهنة حاليا قانون متقادم جداً هو قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (١٠) لسنة ١٩٦١.بالنظر إلي طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في فلسطين، وللمحافظة علي استقلالية المراجع فيجب عدم الخلط بين خدمات المحاسبة وخدمات المراجعة، وضرورة قيام الجمعيات المهنية برقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

أجرت (**طاهات**، ٢٠٠٣) دراسة ميدانية بعنوان «تقويم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات» فقد توصلت الدراسة إلى نتائج متقاربة بشأن مدى استخدام مدققي الحسابات لأساليب إجراءات المراجعة التحليلية، ومدى الاعتماد على دليل التدقيق الدولي ومدى وجود علاقة بين خبرة المدقق واستخدام تلك الإجراءات، وبين مواضع أو مراحل التدقيق، إن الإجراءات التحليلية تسهم في اكتشاف (٢١ ٪) إلى (٤٠ ٪) من الأخطاء، بينما لا يؤدي المركز الوظيفي للمدقق أي دور في هذا الخصوص.

دراسة (**مصطفى**، ٢٠٠٤) بعنوان: «قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء إجراءات المراجعة التحليلية.دراسة تجريبية على مكاتب التدقيق في السعودية.» فقد هدفت هذه الدراسة إلى فحص أثر المعلومات المالية وغير المالية في تحديد نطاق عملية التدقيق عند أداء الإجراءات التحليلية، وفحص المعلومات المالية وغير المالية.وبينت نتائج الدراسة أن المدققين يركزون بدرجة كبيرة على المعلومات المالية في تحديد نطاق عملية التدقيق ويولونها أهمية كبرى، وفي المقابل يستفاد من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية في عملية التدقيق، كما أظهرت أيضا توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه غير مرغوب فيه.

دراسة (**الخاطر والسامرائي، ٢٠٠٥**) بعنوان: «المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر» هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام المراجعين في دولة قطر للمراجعة التحليلية واستخدامها، سواء أكانوا من العاملين في مكاتب المراجعة القطرية أم ممن يعملون في مكاتب مراجعة غير قطرية تعمل في قطر. وبينت نتائج البحث إن غالبية المراجعين العاملين في قطر يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية، وأن أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة كانت: التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة، ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتماداً على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسب الربحية وغيرها، ومقارنة المعلومات الفعلية مع ما كان مخططاً له.ومن أمثلة الأسباب وراء عدم الاعتماد على أساليب المراجعة التحليلية وإجراءاتها حسب ما أورده المستجيبون، عدم توافر البيانات اللازمة للقيام بإجراءات المراجعة التحليلية وعدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة كذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديداً.

أجرت (**أبو سمهدانه، ٢٠٠٦**) دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة بعنوان: «مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة» وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية لما لها من فوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد مقبول، وأيضاً بهدف زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية.وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج، منها أن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة وإن النسب المالية عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية.مع ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية على تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة، ومنها المراجعة التحليلية، وذلك لتطوير مهنة المراجعة في قطاع غزة ومنها في فلسطين.

أجرى (**المخادمة والرشيد، ٢٠٠٧**) دراسة بعنوان «أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.دراسة ميدانية.» هدفت إلى تسليط الضوء على بعض العوامل المختارة التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية.وهذه العوامل تتضمن: أهداف المراجعة التحليلية، إجراءات المراجعة

التحليلية، والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.وأظهرت نتائجها أن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق.وقد أظهرت النتائج أيضا وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق، أما بالنسبة لمتغير المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الإجراءات فلم يكن لها أي دلالة إحصائية وتأثير مادي على زيادة كفاءة أداء عملية التدقيق.

أجرى (**قريط، ٢٠٠٩**) دراسة تطبيقية بعنوان «مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية» هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة، وكذلك التعرف إلى مدى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للمراجعين السوريين، فضلا عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) والخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.وقد توصلت الدراسة إلى تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، وأن هناك تفاوتاً في استخدام تلك الإجراءات، وذلك على الرغم من استخدامها في جميع مراحل المراجعة، وأن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ عملية المراجعة التي يقومون بها، وكذلك لديهم مستوى منخفض من إدراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.

ثانياً- الدراسات الأجنبية:

أجرى **(lizabeth & William, 2000)** دراسة تحليلية بعنوان: «تقدير مخاطر الرقابة الملازمة ومخاطر الرقابة"، هدفت هذه الدراسة إلي اختبار أثر العوامل المرتبطة بمجموعة من أرصدة الحسابات، وتلك المرتبطة بأرصدة حسابات معينة والمؤثرة على المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عند تقدير المدقق لتلك المخاطر، كما تناولت الدارسة مجموعة من العوامل والمتغيرات المستقلة المؤثرة علي تقديرات المدققين عند تقدير المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، منها:

- اتجاه الإدارة للتقرير عن النتائج المالية المبالغ فيها.
- اتجاه الإدارة للمراوغة أو تجاوز إجراءات الرقابة.
- نتائج فحص إجراءات عملية التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلي أن العوامل المرتبطة بمجموعة من الأرصدة والعوامل الخاصة المتعلقة بأرصدة حسابات معينة تؤثر على تقدير المخاطر الملازمة أكثر من تأثيرها على مخاطر الرقابة.

أجرى: **(Kenny, et.al.,2000)** دراسة بعنوان «دراسة اختبارية لقرارات المراجعة التحليلية للمدقق حيث ركزت الدراسة على إجراءات المراجعة التحليلية، واستخدمت خمسة عناصر وهي: مخاطر عمل العميل، قابلية التنبؤ بأرصدة الحسابات المحددة للمراجعة، موثوقية المعلومات المستخدمة، دقة طريقة المراجعة التحليلية، وموثوقية المعلومات التي تحتوي على بيانات قليلة، والتي لا تأخذ بعين الاعتبار نتائج المراجعة التحليلية.ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يمكن التوقع بأن قرارات المدقق حول الأخطاء المادية المحتملة، ومدى الفحص الذي سيجريه، سيكون في تناغم مع نتائج إجراءات المراجعة التحليلية، وهكذا تتحدد طريقة التدقيق.وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن العوامل الخمسة السابقة كان لها تأثير جوهري ومهم لكل من الأخطاء المادية والمحتملة على فترات التدقيق.

أجرى **(Glover and kennedy: 2000)** دراسة ميدانية بعنوان: «الإجراءات التحليلية وقرارات تخطيط عملية التدقيق»، هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قرارات مدققي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية في تعديل خطة التدقيق الأولية بعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال فترة الدراسة.وبينت نتائج الدراسة أن تعديل خطة التدقيق يتطلب تحديد الأساليب والأدوات التحليلية وذلك بناء على تقويم المركز المالي بعد التعديل ومراجعته. وبينت أيضا أن ٥٦٪ من المدققين لا يقومون بتعديل خطط عملهم لمواجهة التغييرات التي تُكتشف عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، وبالتالي فإنهم يواجهون مخاطر أكبر في تدقيق الحسابات، في حين أن النظريات والمعايير تشير إلى ضرورة تغيير الخطة الأولية لعملية التدقيق في حال وجود انحرافات لا يمكن تبريرها من قبل الإدارة.

أجرى **(Kaminski, et.al, 2004)** دراسة استكشافية بعنوان: «هل يمكن للنسب المالية اكتشاف التقارير المالية المضللة» وقد بينت الدراسة أن التقارير المالية المضللة هي في الحقيقة آفة اجتماعية واقتصادية، وأن لجنة Treadway قد أوصت بأن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطلب استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقارير المالية المضللة.وقد تضمنت مقارنة النسب المالية إلى ٧٩ شركة مضللة و٧٩ شركة أخرى تقاريرها المالية غير مضللة في الفترة بين ١٩٨٢ – ١٩٩٩، وأن هاتين المجموعتين لهما الظروف نفسها سواء من ناحية عدد الشركات، أم المدة موضوع الدراسة والحجم، والصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركات، وقد قام الباحثون باختبار (٢١) نسبة مالية،

منها (١٦) نسبة مالية صالحة.ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة محدودية قدرة النسب المالية في اكتشاف التقارير المالية المضللة أو التنبؤ بها.

أجرى **(Glover,et al., 2005)** دراسة تحيلية بعنوان: «لماذا مدققو الحسابات يبالغون في الاعتماد على الإجراءات التحليلية الضعيفة؟ دور النتائج والدقة». هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الاستعمال الفعال للإجراءات التحليلية في إظهار العلاقات الشاذة في البيانات المالية، وكذلك هدفت الدراسة إلى التحقق وكشف العلاقات الشاذة التي يمكن أن توجه مدققي الحسابات لاكتشاف الأخطاء والتشويهات الجوهرية في البيانات المالية. وبينت نتائج الدراسة أنه عندما تكون الإجراءات التحليلية ذات جودة منخفضة، سيكون هناك اختلافات وفروقات غير ضرورية، وعليه سيتجه المدققون إلى المبالغة في تقدير قوة أدلة الإثبات التي حصلوا عليها.وكذلك بينت الدراسة أنه عندما يشير تحليل الانحدار إلى وجود أخطاء محتملة، فإن المدققين يقوضون ويضعفون قوة أدلة الإثبات التي حصلوا عليها.

أجرى **(Wright, 2010, Trompeter)** دراسة ميدانية بعنوان: «العالم تغير، هل تغيرت ممارسات الإجراءات التحليلية» هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تغير ممارسات شركات المحاسبة الكبرى الأربع لإجراءات المراجعة التحليلية في ضوء التغيرات الأخيرة في بيئة التدقيق خاصة بعد الفضائح في التقارير المالية، وصدور قانون سيربنس أوكسلي عام ٢٠٠٢ والتقدم التكنولوجي والتغيرات في أساليب شركات التدقيق.وأجريت مقابلة مع ٣٦ مدققاً من العاملين في شركات التدقيق الأربع الكبرى، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بعد تحليل إجابات عينة الدراسة أن الفضائح المالية الأخيرة وصدور قانون سيربنس أوكسلي يعدُّ من العوامل المهمة للتغيير في استخدام الإجراءات التحليلية، وكذلك التغيرات في التكنولوجيا وإلى حد أقل التغير في نهج شركات التدقيق.

دراسة **(Samaha, Hegazy, 2010)** بعنوان: «بحث تجريبي لمدى استخدام الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ بين شركات التدقيق الكبرى الأربع مقابل أربع شركات تدقيق في جمهورية مصر العربية»، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ والمتعلق بالإجراءات التحليلية وتكييفها مع الإجراءات التحليلية في سياق بيئة المراجعة المصرية، كما هدفت إلى فحص مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مصر خلال مراحل التدقيق الثلاث بحسب حجم الشركات وعدد العاملين لديها، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن انخفاضاً نسبياً في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في مصر مقارنة مع شركات التدقيق الكبرى الأربع، وأن الاعتماد على الإجراءات التحليلية يكون حسب درجة مدققي الحسابات ودرجة مدقق الحسابات، كذلك يشير غالبية مدققي الحسابات المصريين إلى أهمية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق.

أجرى **(Brewster, 2011)** دراسة تجريبية بعنوان «كيف يمكن لمنظور الأنظمة اكتساب المعرفة وتحسين الأداء في الإجراءات التحليلية» هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أساليب فحص أدلة الإثبات على مستوى الشركة التي من شأنها تحسين أداء الإجراءات التحليلية في كل من توثيق إقرارات الإدارة وتحديث توقعاتها عند تغير ظروف العمل.وقد بينت الدراسة أن التحقق التجريبي لأساليب فحص أدلة الإثبات يساعد المدققين على تحديد بيانات إدارة الشركة غير الصحيحة وذلك من خلال تطوير توقعات دقيقة وقابلة للتكيف مع التغير في ظروف العمل، وكذلك أشارت نتائج الدراسة أن التحليل الدقيق لبيئة عمل الشركة من خلال منظور أنظمة المعلومات يساعد في تمييز أدلة الإثبات واستيعاب الجديد منها.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض ما سبق من دراسات يتبين للباحثيْن تدني استخدام الإجراءات التحليلية من طرف مدققي الحسابات خلال مراحل عملية التدقيق، وكذلك لديهم مستوى منخفض من إدراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.كما تشير الدراسات السابقة إلى أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق.وأن استخدامها من قبل مدققي الحسابات عند فحص القوائم المالية يساعد في تخفيض مخاطر عملية التدقيق إلى أدنى حد مقبول.كما أشارت نتائج الدراسات السابقة إلى ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية على تشجيع مدققي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية التدقيق ومنها المراجعة التحليلية، وذلك لتطوير مهنة التدقيق، وأخيرا أكدت الدراسات السابقة على وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق.

واستفاد الباحثان من الدراسات السابقة في بناء أداة الدراسة، وتصميم الدراسة ووضع فرضياتها، وتحديد مشكلتها، ومناقشة نتائجها.**وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدارسات السابقة ما يأتي**:

أ. أنها الدارسة الأولى في فلسطين التي تناولت موضوع دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (حسب علم الباحثان).

ب. ستساعد هذه الدراسة في الخروج بنتائج وتوصيات تعمل على تحسين الأداء المهني لمدقق الحسابات في فلسطين.

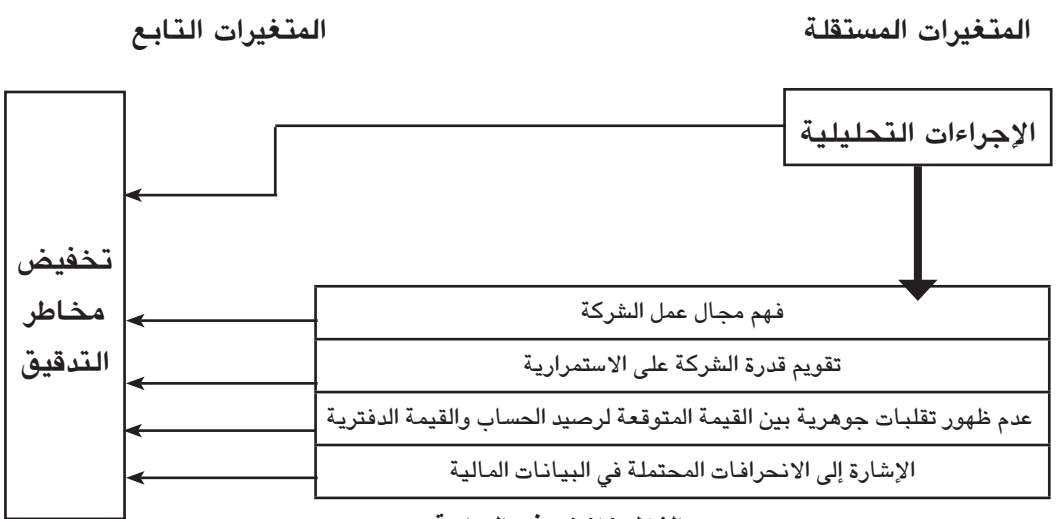
منهج الدراسة:

استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لهذه الدراسة، حيث يقوم هذا المنهج على تحديد الظاهرة المراد دراستها، وجمع المعلومات والبيانات عنها وعن المتغيرات المؤثرة فيها، كما هي على أرض الواقع دون تدخل من الباحثين وتحليل هذه البيانات واستقراء النتائج منها، ثم وضع التوصيات بناءً على نتائج الدراسة وأهدافها.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين القانونيين الممارسين في الضفة الغربية لعام ٢٠١١/ ٢٠١٢، والبالغ عددهم (١٨٥) مدققاً، أما عينة الدراسة فتكونت من (٩٣) مدققاً، وقد اختيروا بالطريقة العشوائية البسيطة حيث وزعت (٩٣) استبانة بشكل عشوائي وبعد جمع الاستبانات تبين أن (٨٣) مدققاً أعادوا الاستبانة، ويشكلون ما نسبته ٨٩٪ من مجموع عينة الدراسة..

نموذج الدراسة:



الشكل (١) نموذج الدراسة

أداة الدراسة:

استخدم الباحثان الاستبانة أداة رئيسة لجمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة، **حيث صُمِّمت استبانة خاصة تتكون من قسمين:**

- **القسم الأول**: ويتضمن معلومات عامة تتعلق بالخصائص الديمغرافيه لعينة الدراسة.
- **القسم الثاني**: وتضمن (٣٥) فقرة أُجيب عن كل منها بوضع إشارة (√) في عمود الإجابة المناسبة لكل فقرة من فقرات الاستبانة، حيث استخدم نموذج ليكرت ذو خمس الإجابات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقا) .

المعالجة الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة والتحقق من فرضياتها، تم اُستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما استخدم الباحثان اختبار (ت) (t- test) للعينات المستقلة، ومعادلة الثبات «كرونباخ ألف» وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإنسانية.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠. وبعد عملية جمع المعلومات تم معالجتها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، والقسم التالي يعرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

الوصف الديموغرافي لعينة الدراسة:

خُصِّص الجزء الأول من الاستبانة لتحليل توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والديموغرافية، وكانت النتائج كما يأتي:

أولاً- جنس عينة الدراسة:

الجدول (١)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة (٪)
ذكر	٧٤	٨٩,٢
أنثى	٩	١٠,٨
المجموع	٨٣	١٠٠,٠

تشير التكرارات والنسب الواردة في الجدول (١) إلى أن النسبة الأكبر من جنس المستجوبين هم من الذكور، حيث بلغ عددهم (٧٤) ؛ أي ما نسبته (٨٩,٢٪) ، في حين أن عدد الإناث بلغ (٩) ؛ أي بنسبة (١٠,٨٪) ويمكن تفسير هذا التباين لكون اهتمام الدراسة بآراء مدققي الحسابات في مجتمع الدراسة حيث إن معظم شاغلي هذه المهنة هم من الذكور، وهذا أيضا يعكس طبيعة المجتمع الفلسطيني الشرقي وتوجهات العمالة بالنسبة للذكور.

ثانياً- الفئة العمرية لعينة الدراس:

الجدول (٢)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية لعينة الدراسة

الفئة العمرية	العدد	النسبة (٪)
أقل من ٢٥ سنة	٢	٢,٤
من ٢٥– ٣٠ سنة	١٤	١٦,٩
من ٣١– ٤٠ سنة	٤٥	٥٤,٢
من ٤١– ٥٠ سنة	٢٠	٢٤,١
أكثر من ٥٠ سنة	٢	٢,٤
المجموع	٨٣	١٠٠

أما فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب العمر، فيشير الجدول (٢) إلى أن أكثر أفراد العينة تقع أعمارهم ضمن الفئة (٣١– ٤٠)، فقد بلغ عددهم (٤٥) أي بنسبة (٥٤,٢٪) من مجموع أفراد العينة، وممن تقع أعمارهم من أفراد ضمن الفئة (٤١– ٥٠) فقد بلغ عددهم (٢٠) أي بنسبة (٢٤,١٪) ، ومن الفئة التي تقع أعمارهم ضمن الفئة (٢٥– ٣٠) بلغ عددهم (١٤) أي بنسبة (١٦,٩٪) من مجموع أفراد العينة، في حين بلغ أفراد العينة الذين تقع أعمارهم ضمن الفئة العمرية أقل من ٢٥ سنة وأكثر من ٥٠ سنة بلغ عددهم (٢) أي بنسبة (٢,٤٪) .وبالتالي فإن ذلك يدل على الاستفادة من هذا الاختلاف في استطلاع جميع الآراء وبمختلف الفئات العمرية الممكنة.

ثالثاً- المؤهل العلمي لعينة الدراسة:

الجدول (٣)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لعينة الدراسة

المؤهل العلمي لعينة الدراسة	العدد	النسبة (٪)
أقل من بكالوريوس	٦	٧,٢
بكالوريوس	٤٩	٥٩,١
دبلوم عال	١٨	٢١,٧
ماجستير	٦	٧,٢
دكتوراه	٤	٤,٨
المجموع	٨٣	١٠٠,٠

يشير الجدول (٣) الذي يتعلق بتوزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي إلى أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من حملة المؤهلات الجامعية، بما يتناسب مع طبيعة أعمال أفراد العينة، ولا تتعدى نسبة من يقل مؤهلهم العلمي عن البكالوريوس عن (٧,٢٪) من أفراد العينة، في حين تمثلت أعلى النسب في من يحملون درجة البكالوريوس وهي (٥٩,١٪)، يليهم من يحملون درجة الدبلوم العالي (٢١,٧٪) ، ثم نسبة من يحملون درجة الماجستير (٧,٢٪) ، في حين بلغت نسبة الذين يحملون درجة الدكتوراه (٤,٨٪) من مجموع أفراد عينة الدراسة.وهذا يعني أن ما يزيد عن (٩٢٪) من المجيبين يحملون شهادات علمية عالية، مما يعني قدرتهم على فهم فقرات الاستبانة، والإجابة عنها بدرجة عالية من الكفاءة، وبدوره يعزز ذلك من صحة النتائج التي يتم التوصل إليها ودقتها، من خلال إجراء هذه الدراسة الميدانية، وهذا يعدّ مؤشراً على توافر الكفاءات العلمية العالية في مهنة تدقيق الحسابات.

رابعاً- التخصص العلمي لعينة الدراسة:

الجدول (٤)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي لعينة الدراسة

التخصص العلمي لعينة الدراسة	العدد	النسبة (٪)
محاسبة	٧٤	٨٩,٢
علوم مالية ومصرفية	٧	٨,٤
أخرى	٢	٢,٤
المجموع	٨٣	١٠٠,٠

تشير التكرارات والنسب المئوية الواردة في الجدول (٤) إلى أن النسبة الأغلب من عينة الدراسة هم من أصحاب تخصص المحاسبة (٨٩,٢٪) ، يلي ذلك تخصص علوم مالية ومصرفية (٨,٤٪) ، وأخيراً تأتي تخصصات أخرى في المرتبة الأخيرة (٢,٤٪) .وهذا يعكس مدى تناسب التخصصات العلمية لأفراد عينة الدراسة مع مجالات أعمالهم إلى حد كبير، وبخاصة أن غالبية أعمالهم تتمثل في تدقيق الحسابات.مما يسهم في تعزيز فهمهم لموضوع الدراسة، وبما يتناسب مع طبيعة أعمالهم.وهذا يعطي فرصة أكبر للدقة في نتائج الدراسة.كما يشير إلى اهتمام مقبول نسبياً بالتخصص العلمي للعاملين في مهنة تدقيق الحسابات مما يسهم في رفع مستوى كفاءة المهنة.ويرى الباحثان أنه يمكن اعتبار هذه النتائج إحدى المؤشرات على مدى توافر الموارد البشرية الكافية والملائمة للقيام بمهمَّات تدقيق الحسابات.

خامساً- سنوات الخبرة لعينة الدراسة:

الجدول (٥)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة لعينة الدراسة

سنوات الخبرة لعينة الدراسة	العدد	النسبة (٪)
أقل من ٥ سنوات	٤	٤,٨
من ٥– ١٠ سنوات	٣٥	٤٢,٢
من ١١– ١٥ سنة	٢٨	٣٣,٧
من ١٦– ٢٠ سنة	١٢	١٤,٥
أكثر من ٢٠ سنة	٤	٤,٨
المجموع	٨٣	١٠٠,٠

يشير الجدول (٥) إلى توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة، وقد أظهرت النتائج أن (٩٥,٢٪) من أفراد عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن خمس سنوات، وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة العملية لأفراد فئات العينة، ويساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة النسبية، مما يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير، ويساعد على صحة النتائج التي يمكن التوصل إليها وسلامتها.

سادساً الشهادات المهنية لعينة الدراسة:

الجدول (٦)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادات العلمية لعينة الدراسة	العدد	النسبة (٪)
Certified of Public Accountant (CPA)	٥	٦,٠
Jordanian Certified of Public Accountant (JCPA)	١٩	٢٣,٠
Arab Certified of Public Accountant (ACPA)	١٠	١٢,٠
لا شيء	٤٩	٥٩,٠
المجموع	٨٣	١٠٠,٠

تشير التكرارات في الجدول (٦) إلى أن (٤١,٠٪) من أفراد العينة يحملون شهادات مهنية، حيث أن (٢٣,٠٪) يحملون شهادة JCPA، وأن (٦٪) يحملون شهادة CPA، وأن ما نسبته (١٢,٠٪) يحملون شهادة ACPA.وهذا يدل على الكفاءة التي تمتلكها عينة الدراسة، واهتمامهم بتنمية مهاراتهم المهنية، وبالتالي سيسهم ذلك في دقة النتائج التي يتم التوصل إليها.

اختبار ثبات الأداة:

لقد اُستخدم معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معادلة كرونباخ الفا (Chronback Alpha) ، وقد بلغت قيمة معامل الثبات النهائي (٨٩,٠٪) وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض البحث العلمي.

أما بالنسبة إلى معامل ثبات الفقرات فقد بلغت حسب الجدول التالي:

الجدول (٧)

معامل ثبات مجالات الدراسة باستخدام معادلة ألفا كرونباخ

الرقم	المجال	الفقرات	معامل الثبات
١	فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه	١ – ١٠	٨٣,٥٪
٢	تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية	١١ – ١٩	٨٣,٥٪
٣	إشارة الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة والدفترية لرصيد الحساب يؤدي إلى قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية	٢٠ – ٢٦	٨٨,٩٪
٤	قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة	٢٧ – ٣٥	٨٤,٥٪

يلاحظ من الجدول (٧) السابق أن أعلى نسبة ثبات كانت للمجال الثالث المتعلق بقيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية ٨٨,٩٪ والمجال الرابع المتعلق بقيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة ٨٤,٥٪ ثم مجال فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه ٨٣,٥٪، وتقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية ٨٣,٥٪، وتشير هذه النتائج إلى أن هذه النسب جيدة وتفي بأغراض البحث العلمي.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

تناول التحليل الإحصائي إجابات فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث اُستخرج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لوصف إجابات أفراد العينة بحيث تفسَّر حسب المعيار التالي: (أقل من ٢,٥ درجة قليلة/ ٢,٥– ٣,٥ درجة متوسطة اكبر من ٣,٥ درجة كبيرة) ، ومفصلة حسب فقرات كل فرضية من فرضيات الدراسة، من خلال تحويلها إلى بيانات كمية باستخدام مقياس: «ليكرت« حيث لُخِّصت وفقاً لتسلسل فقرات الاستبانة، ويمكن تلخيص هذه النتائج في الجداول الآتية:

أولاً- فقرات الفرضية الأولى:

الجدول (٨)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الأولى

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	إن مقارنة معلومات الشركة المالية مع المعلومات المقارنة للفترات السابقة يساعد المدقق في فهم مجال عمل الشركة.	٣,٥٣	٠,٤٩	كبيرة
٢	إن مقارنة معلومات الشركة المالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق يساعد مدقق في فهم مجال عمل الشركة.	٣,٧٢	٠,٧٢	كبيرة
٣	إن مقارنة معلومات الشركة المالية مع المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي الذي تعمل فيه يؤدي إلى فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة.	٣,٦٧	٠,٧١	كبيرة
٤	يتوجب على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال للجهة محل التدقيق والنشاط الذي تمارسه.	٢,٦٨	١,٠٢	متوسطة
٥	تساعد الإجراءات التحليلية مدقق الحسابات في تخطيط وتوقيت مدى إجراءات المراجعة المرغوب القيام بها.	٣,٧٢	٠,٧٧	كبيرة
٦	إن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة يمكنه من التقويم السليم للمخاطر المتلازمة والمخاطر الرقابية.	٣,٦٥	٠,٨٧	كبيرة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
٧	إن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة يمكنه من التخطيط السليم لعملية التدقيق.	٣,٤٣	٠,٨٢	متوسطة
٨	إن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة يمكنه من استخدام الإجراءات التحليلية بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية.	٣,٥٩	٠,٩١	كبيرة
٩	إن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة يساعده في تقويم مخاطر الأعمال.	٣,٤٩	٠,٨٠	متوسطة
١٠	يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وإعداد التقرير، وتعزيز الفهم الكلى لعمل الشركة محل التدقيق وتحديد مناطق الخطورة المحتملة وتقويم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	٣,٦١	٠,٩٩	كبيرة
	المتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرضية الأولى	٣,٥١	٠,٤٩	كبيرة

يشير الجدول (٨) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت كبيرة نحو جميع الفقرات- باستثناء الفقرات (٤) و (٧) و (٩) اللاتي حصلن على درجة استجابة متوسطة- إذ إن متوسطاتها الحسابية أقل من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (٣,٥)، وتبين أن الفقرة الثانية والخامسة هي أكثر الفقرات الموافق عليها، بمعنى أن (مقارنة معلومات الشركة المالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق يساعد مدقق في فهم مجال عمل الشركة وتساعد الإجراءات التحليلية مدقق الحسابات في تخطيط مدى إجراءات المراجعة المرغوب القيام بها وتوقيتها) .وأن الفقرة السابعة من أكثر الفقرات غير الموافق عليها، بمعنى أن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة يمكنه من التخطيط السليم لعملية التدقيق.كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة الفقرات (٤- ٦- ٧- ٨- ٩- ١٠) كونها ترتفع لتصل فوق (الواحد صحيح) يشير إلى عدم تجانس آراء الفئات المشمولة بالدراسة تجاه دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠، ويشار إلى أن المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الأولى كافة بلغ (٣,٥١)، وهو متوسط حسابي مرتفع يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بعامة.كما أن الانخفاض النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات، يشير إلى تجانس آراء أفراد فئات العينة تجاه اعتبار دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠.

◄ **اختبار الفرضية الأولى:**

Ho1: لا يؤدي فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه إلى تخفيض مخاطر التدقيق؟

بهدف اختبار الفرضية الأولى أُستخدم اختبار One Sample T- test، وكانت نتائجه على النحو الآتي:

الجدول (٩)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار		نتيجة اختبار الفرضية العدمية
					أدنى	أعلى	
٦,٢٢٨	٠,٤٢	٠,٠٠٠*	٣,٤٢	٠,٦٢	٠,٢٨	٠,٥٦	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (٠,٠٠٠*) أقل من قيمتها ٠,٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠,٠٥) ، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠,٠٥) ، وبالتالي تُرفض الفرضية العدمية وتُقبل الفرضية البديلة، وهذا يعني أن فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

ثانياً- فقرات الفرضية الثانية:

الجدول (١٠)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الثانية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	تساعد الإجراءات التحليلية مدقق الحسابات في تقدير قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرارية.	٣,٥١	٠,٤٩	كبيرة
٢	اهتمام مدقق الحسابات بإجراءات التحليل المالي تساعده في تحديد الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة قيد التدقيق.	٣,٣٧	٠,٩٩	متوسطة
٣	تستخدم الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة قيد التدقيق	٢,٤٨	٠,٩٩	قليلة
٤	يساعد التحليل المالي في تجنيب الشركة حالات الإفلاس أو الفشل المالي.	٣,٨٤	١,٠١	كبيرة
٥	يساعد اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية إلى التقليل من المخاطر وعلى رأسها مخاطر الاكتشاف.	٣,٦٢	٠,٨٩	كبيرة
٦	يساعد اعتماد المدقق على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية إلى تحديد وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	٣,٥٠	٠,٩٩	متوسطة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
٧	يساعد اعتماد المدقق على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية إلى تحديد وجود أخطاء في السيولة.	٣,٣٨	٠,٨٩	متوسطة
٨	يساعد اعتماد المدقق على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية إلى ضرورة الإفصاح السليم.	٣,٥٤	٠,٨٥	كبيرة
٩	يساعد اعتماد المدقق على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية إلى ضرورة توسيع عملية التدقيق.	٣,٥٣	٠,٨٦	كبيرة
	المتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرضية الثانية	٣,٤٢	٠,٦٢	متوسطة

يشير الجدول رقم (١٠) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت كبيرة نحو جميع الفقرات– باستثناء الفقرات (٣) و (٦) و (٧) و (٢) التي حصلت على درجة استجابة قليلة للأولى ومتوسطة للأخرى– إذ إن متوسطاتها الحسابية أقل من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (٣,٥) ، وتبين أن الفقرة الرابعة هي أكثر الفقرات الموافق عليها، بمعنى أن (يساعد التحليل المالي في تجنيب الشركة حالات الإفلاس أو الفشل المالي.) .وأن الفقرة الثالثة من أكثر الفقرات غير الموافق عليها، بمعنى أن تستخدم الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة قيد التدقيق.كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة الفقرات (٢– ٩) ، كونها ترتفع لتصل فوق (الواحد صحيح) ، يشير إلى عدم تجانس آراء الفئات المشمولة بالدراسة تجاه دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠، ويشار إلى أن المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الأولى كافة بلغ (٣,٤٢) ، وهو متوسط حسابي متوسطة يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بشكل عام.كما أن الانخفاض النسبي للانحراف المعياري لأجوبة الفقرة (١) يشير إلى تجانس آراء أفراد فئات العينة تجاه اعتبار دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠.

◄ **اختبار الفرضية الثانية:**

Ho2: لا يؤدي تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الثانية اُستخدم اختبار One Sample T- test، وكانت نتائجه على النحو الآتي:

الجدول (١١)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار		نتيجة اختبار الفرضية العدمية
					أدنى	أعلى	
٤,٤٨	٠,٣١	*٠,٠٠٠	٣,٣١	٠,٦٣	٠,١٧	٠,٤٥	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (*٠,٠٠٠) أقل من قيمتها ٠,٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠,٠٥)، وترفض الفرضية العدمية، إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠,٠٥)، وبالتالي رُفضت الفرضية العدمية وقُبلت الفرضية البديلة، وهذا يعني أن تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق

ثالثاً- فقرات الفرضية الثالثة:

الجدول (١٢)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الثالثة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	يقوم مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية.	٣,٧٧	٠,٨٦	كبيرة
٢	يقوم مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية في حالة متانة أنظمة الرقابة الداخلية.	٢,٧٨	٠,٧٩	متوسطة
٣	يعتمد حجم الاختبارات التفصيلية على فهم مدقق الحسابات لطبيعة نشاط الشركة.	٣,٤٣	٠,٩٢	متوسطة
٤	يؤدي تخفيض الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض وقت وتكلفة إنجاز عملية التدقيق وتحسين الأداء في إنجازها.	٣,٤٦	٠,٨٨	متوسطة
٥	يؤدى تطبيق الإجراءات التحليلية إلى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.	٣,٥٤	٠,٨٣	كبيرة
٦	عندما لا يجد المدقق تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب يكون منخفض وبذلك يقوم المدقق بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة الحسابات.	٣,٣٣	١,٠١	متوسطة
٧	يتم استعمال الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية في الاختبارات التفصيلية عندما يكون استعمالها في هذه الاختبارات ذات تأثير وفعالية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتوكيدات خاصة بالبيانات المالية.	٢,٨٦	١,١٥	متوسطة
	المتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرضية الثالثة	٣,٣١	٠,٦٣	متوسطة

يشير الجدول (١٢) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت متوسطة نحو جميع الفقرات – باستثناء الفقرات (١) و(٥) والتي حصلت على درجة استجابة كبيرة – إذ إن متوسطاتها الحسابية أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (٣,٥)، وتبين أن الفقرة الأولى هي أكثر الفقرات الموافق عليها، بمعنى أن (يقوم مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية) . وأن الفقرة الثانية من أكثر الفقرات غير الموافق عليها، بمعنى أن(يقوم مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية في حالة متانة أنظمة الرقابة الداخلية)، كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة الفقرات (١–٧)، كونها ترتفع لتصل فوق (الواحد صحيح) يشير إلى عدم تجانس آراء الفئات المشمولة بالدراسة تجاه دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠، ويشار إلى أن المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الأولى كافة بلغ (٣,٣١)، وهو متوسط حسابي متوسط يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بشكل عام.

◄ **اختبار الفرضية الثالثة:**

Ho3: لا تؤدي إشارة الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الدفترية قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الثالثة أُستخدم اختبار One Sample T-test، وكانت نتائجه على النحو الآتي:

الجدول (١٣)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار		نتيجة اختبار الفرضية العدمية
					أدنى	أعلى	
٣,٧٣	٠,٢٨	٠,٠٠٠*	٣,٢٨	٠,٦٨	٠,١٣	٠,٤٣	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (٠,٠٠٠*) أقل من قيمتها ٠,٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠,٠٥) ، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠,٠٥)، وبالتالي رُفضت الفرضية العدمية، وقُبلت الفرضية البديلة، وهذا يعني إشارة الإجراءات التحليلية

إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب وبين القيمة الدفترية قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

رابعاً- فقرات الفرضية الرابعة:

الجدول (١٤)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الرابعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية والإشارة إليها	٣,٥٩	٠,٩٣	كبيرة
٢	يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في تحديد مناطق الخطورة المحتملة.	٣,٠٧	١,٠٠	متوسطة
٣	قيام مدقق الحسابات بمراجعة منشأة العميل في فترات سابقة يستطيع من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية أن يضع يده على التغيرات التي يمكن أن تتمثل في اتجاهات هامة أو أحداث محددة.	٣,٢٧	٠,٩٥	متوسطة
٤	يساعد اعتماد مدقق الحسابات على الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	٣,٦٠	٠,٨٤	كبيرة
٥	يساعد تطبيق مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص في اكتشاف المخالفات في القوائم المالية.	٣,١٢	١,١٤	متوسطة
٦	استخدام الإجراءات التحليلية يؤدى إلى تحديد الانحرافات المحتملة وتخفيض مخاطر التدقيق.	٣,٣٢	١,٠٨	متوسطة
٧	يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية في التعرف إلى مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية	٣,٢٠	٠,٩٩	متوسطة
٨	إن مدقق الحسابات عليه أن ينفذ عملية التدقيق بطريقة تؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية.	٣,١٣	٠,٩٠	متوسطة
٩	يساعد تقويم مدقق الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية إلى تحديد الانحرافات المحتملة.	٣,٢٠	١,٠٤	متوسطة
	المتوسط الحسابي لجميع فقرات الفرضية الرابعة	٣,٢٨	٠,٦٨	متوسطة

يشير الجدول (١٤) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت متوسطة نحو جميع الفقرات- باستثناء الفقرات (١) و (٤) والتي حصلت على درجة استجابة كبيرة- إذ إن متوسطاتها الحسابية أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (٣,٥) ، وتبين أن الفقرة الرابعة هي أكثر الفقرات الموافق عليها، بمعنى أن (يساعد اعتماد مدقق الحسابات على

الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر الاكتشاف) ، وأن الفقرة الثانية من أكثر الفقرات غير الموافق عليها، بمعنى أن (يتوجب على المراجع الخارجي تطبيق المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في تحديد مناطق الخطورة المحتمل) ، كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة الفقرات (١- ٩) كونها ترتفع لتصل فوق (الواحد صحيح) يشير إلى عدم تجانس آراء الفئات المشمولة بالدراسة تجاه دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠، ويشار إلى أن المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الرابعة كافة بلغ (٣,٢٨) ، وهو متوسط حسابي متوسط يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بشكل عام.

◄ **اختبار الفرضية الرابعة**:

Ho4: لا يؤدي قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة إلى تخفيض مخاطر التدقيق

بهدف اختبار الفرضية الرابعة، أُستخدم اختبار One Sample T- test، وكانت نتائجه على النحو الآتي:

الجدول (١٥)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار		نتيجة اختبار الفرضية العدمية
					أدنى	أعلى	
٣,٧٣	٠,٢٨	٠,٠٠٠*	٣,٢٨	٠,٦٨	٠,١٣	٠,٤٣	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (٠,٠٠٠*) أقل من قيمتها ٠,٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠,٠٥) ، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠,٠٥) ، وبالتالي رُفضت الفرضية العدمية، وقُبلت الفرضية البديلة، وهذا يعني أن قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.

النتائج والتوصيات:

نتائج الدراسة:

في ضوء أهداف الدراسة وفرضياتها توصل الباحثان إلى الاستنتاجات الآتية:

١. يؤدي فهم مدقق الحسابات لمجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه إلى تخفيض مخاطر التدقيق، وحتى يتسنى للمدقق تحديد نقاط الضعف والقوة، يجب عليه أن يتفهم طبيعة عمل الشركة محل التدقيق، وهنا يقوم المدقق بمقارنة معلومات السنة الجارية التي لم تدقَّق بعد بمعلومات السنة السابقة التي دُقِّقت، حيث إن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها، وبذلك يمكن للمدقق أن يخطط ويحدد طبيعة إجراءات التدقيق الأخرى ومجالها وتوقيتها. كذلك فالمدقق الذي تتوافر لديه المعرفة عن العميل، ويقوم بتدقيق منشأة العميل في فترات سابقة يستطيع من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية أن يضع يده على التغيرات التي يمكن أن تتمثل في اتجاهات مهمة أو أحداث محددة، وبالتالي يتمكن من التقويم السليم لمخاطر التدقيق.وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Brewster, 2011) أن التحقق التجريبي لأساليب فحص أدلة الإثبات يساعد المدققين على تحديد بيانات إدارة الشركة غير الصحيحة، وذلك من خلال تطوير توقعات دقيقة وقابلة للتكيف مع التغير في ظروف العمل، وكذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن التحليل الدقيق لبيئة عمل الشركة من خلال منظور أنظمة المعلومات، يساعد في تمييز أدلة الإثبات واستيعاب الجديد منها..كما تتفق مع دراسة: (الخاطر والسامرائي، ٢٠٠٥) .

٢. يؤدي تقويم مدقق الحسابات لقدرة الشركة على الاستمرارية إلى تخفيض مخاطر التدقيق، حيث إن استخدامه للإجراءات التحليلية كمؤشر لمعرفة الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل التدقيق، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي التي تكشف عن قدرة الشركة على الاستمرار.فقد يكون هناك كثير من حالات الإفلاس أو الفشل المالي التي كان من الممكن تجنبها لو كان هناك اهتمام بإجراء التحليل المالي اللازم.فالاعتماد على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية يؤدي إلى التقليل من المخاطر، وعلى رأسها مخاطر الاكتشاف كون تلك المؤشرات توجه المدقق إلى مناطق الخطر العالي، وبالتالي يعمل على زيادة الأدلة بشأن تلك المناطق، وهذا من شأنه أن يخفض من مخاطر التدقيق.

٣. يؤدي قيام مدقق الحسابات بتقليل الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض مخاطر التدقيق، فعندما لا يجد المدقق فروقات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة.وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص أو ترحيل زمن تنفيذ إجراءات التدقيق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى وذلك حسب خبرة المدقق المهنية.وبالتالي فإنه يمكن القول بأن إشارة الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب والقيمة الدفترية، فإن ذلك يعني انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو جوهري، ويعد دليلاً أساسياً على دعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي لم تنفذ عليها الإجراءات التحليلية، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض الخطر الكلي للتدقيق، وبالتالي تخفيض الاختبارات التفصيلية.وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة ودراسة (Kenny, et.al.,2000) .

٤. يؤدي قيام مدقق الحسابات بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة إلى تخفيض مخاطر التدقيق.حيث إن إشارة الإجراءات التحليلية إلى الانحرافات المحتملة الناجمة عن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بمراجعتها، وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية، وتشير هذه الفروق الجوهرية إلى وجود أخطاء أو مخالفات.فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة، يجب عليه أن يتعرف إلى السبب، والتأكد من أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي أو تغير في السياسات المحاسبية، وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة، وذلك من خلال إجراء اختبارات متزايدة لتفاصيل الأرصدة أو إجراء مراجعة تحليلية إضافية، مما يعني زيادة الأدلة، والتالي تخفيض مخاطر التدقيق.وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (أبو سمهدانه، ٢٠٠٦) ، التي تشير إلى أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع، يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة، وإن النسب المالية، عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية، وبالتالي الكشف عن الانحرافات المحتملة في القوائم المالية.كما تتفق مع نتائج دراسة (Kaminski, et.al, 2004).

التوصيات:

في ضوء أهداف الدراسة ونتائجها توصل الباحثان إلى التوصيات الآتية:

١. على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.

٢. على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق، وذلك عندما يكوِّن قراراه العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل.

٣. ضرورة قيام مدقق الحسابات بالبحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة، وذلك عندما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها.

٤. ضرورة قيام الأكاديميين والمتخصصين في مجال التدقيق بإجراء دراسات تطبيقية على استخدام بعض الأساليب التحليلية لبيان مدى فعالية تلك الأساليب في تحقيق أغراض التدقيق.

٥. ضرورة وجود نسب مالية معيارية معتمدة للقطاعات الاقتصادية المختلفة، وذلك لاستخدامها من قبل مدققي الحسابات في تنفيذ إجراءات المقارنة التي تعدُّ عنصراً رئيسياً من إجراءات المراجعة التحليلية.

٦. إعداد جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال.

٧. التأكيد على بيان أهمية التحليل المالي للقوائم المالية وصلته بالإجراءات التحليلية.

٨. ضرورة مساعدة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية مدققي الحسابات للحصول على الشهادات المهنية، لما لها من أثر كبير على أدائهم.

٩. عقد لقاءات دورية بين المدققين في الضفة الغربية وقطاع غزه من خلال ورشات العمل لتبادل الأفكار والآراء حول كل جديد في عالم التدقيق.

١٠. قيام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بالاطلاع على البنود الواردة في قانون سيربنس – أوكسلي الأمريكي والمتعلقة بتخفيض مخاطر التدقيق والعمل على تبنيها.

المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:

١. أبو سمهدانة، نيفين (٢٠٠٦) «مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة – فلسطين». رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية– غزة.

٢. المخادمة، أحمد، الرشيد، حاكم (٢٠٠٧) . أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق. دراسة ميدانية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد، ٣، العدد، ٤، ص ص ٤٨٤ – ٤٩٧.

٣. الخاطر خالد والسامرائي، عدنان (٢٠٠٥) «المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر»، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (٨) ، العدد (١) ، ص ص ١– ٢٥.

٤. جامعة القدس المفتوحة، «تدقيق الحسابات» ط ١، فلسطين.

٥. جربوع، يوسف) ٢٠٠١ (أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، الناشر مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين.

٦. حلس، سالم عبد الله، وجربوع، يوسف محمود (٢٠٠٢) «المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونين بدولة فلسطين«، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (٢٤) ، العدد (٦٧ (، جامعة الموصل، العراق.

٧. حمادة، رشاد (٢٠٠١)، «استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات»، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (١٥٩)، عمان، الأردن.

٨. حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٧)، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

٩. طاهات، ياسين عبد الرحمن (٢٠٠٣) «تقويم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات». رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.

١٠. قريط، عصام (٢٠٠٩) «مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٥) ، العدد (١) ص ص ٤٣١ – ٤٥٤.

١١. لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٧) ، التطورات الأخيرة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، لإسكندرية، مصر

١٢. لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٥) ، التحليل المالي لأغراض تقويم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر.

١٣. مصطفى، صادق حامد (٢٠٠٤) . «قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية.» مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد، ١٨، العدد ٢. ص ص ٨١– ١١٦.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. *American Institute of Certified Public Accountants (1988) . Statement on Auditing Standards. No. 56 (New York: AICPA)*
2. *Arens, A. A. , Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2006) ››Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11th. New Jersey: Prentice Hall.*
3. *Brewster. Billy E. (2011) "How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures" The Accounting Review, Vol. 86, No. 3. pp. 915–943.*
4. *Glover, Steven M et al. , (2000) , " (Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions. " Managerial Auditing Journal; Vol. 15,N. 8. pp431-438.*
5. *Glover, Steven M. Prawitt, Douglas F. &Wilks, T. Jeffrey (2005) "Why Do Auditors Over- Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision "A Journal ofPractice & Theory. Vol. 24No. s- 1. pp. 197- 220*
6. *Hirst, E. , and L. Koonce (1996) . Audit analytical procedures: a field investigation. Contemporary Accounting Research 13 (2) : 457- 486*
7. *International Federation of Accountants (2007) . International Standards on Auditing. No. 520 (New York: IFAC (.*
8. *Kaminski, Wetzel and Guan (2004) , «Can Financial Ratios Detect Fraudulent Financial Reporting», Management Auditing Journal, Vol. 19, No. 1, pp. 15 – 28.*

9. *Kenny Z. Lin & Ian A. M. Fraser & David J. Hatherly. (2000) . An Experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments. Journal of Business and Finance and Accounting. Volume 27, Issue 9&10. pp. 821-857.*
10. *Lizabith, A. A. and William, F. M. (2000) , "Inherent Risk and Control Risk Assessment: Evidence on the Effect of Persuasive and Specific Risk*
11. *Factors", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, No. 2, pp. 119 – 131.*
12. *Samaha. K. Hegazy. M (2010) " An empirical investigation of the use of ISA 520 "analytical procedures" among Big 4 versus non- Big 4 audit firms in Egypt" Managerial Auditing Journal, Vol. 25 Iss: 9, pp. 882 – 911.*
13. *Wright. G,Trompeter. A (2010) » The World Has Changed—Have Analytical Procedure Practices?» Contemporary Accounting Research Vol. 27. No. 2. pp. 669–700*