

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين

إعداد

يارا سعيد مصطفى هندية

إشراف

د. سامح العطوط

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات
الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

2019م

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين

إعداد

يارا سعيد مصطفى هندية

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 28/03/2019م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. سامح العطوط / مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. صهيب جرار / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. مفيد الظاهر / ممتحناً داخلياً

.....

الإهداء

إلى متكأني وملجأني في الحياة الى التي تؤمنه بأنني الأفضل دائماً، وطه علمتني معنى الكفاح أمني
الحبيبة.

إلى مه علمني الإيتار والتضحية وحب الوطن وإعلاءه في كل عمل، وأن النجاح لا يكون دون
صبر وعزيمة وإصدار فخري في الحياة أبي الغالي.

إلى فراشاتني وشقيقات روعي ونعمتي في الدنيا مه شاركوني الألم والشقاء ودعموني دائماً ولاء،
سما، ليه، حلا.. أنتم عالمي.

إلى ظهري الحامي وسندي أخي الأوحى والحبيب مصطفى.

إلى جدي الغالي.. عماتي وأعمامي.. خلاتي وأخوالي وأبنائهم والأقرباء جميعهم.

إلى فأكهة الحياة رفقاء الدرب مه يرسمون بسمتي الدائمة صديقاتي وأصدقائي، وطه آمنوا بي
وبقدراتي ودعموني أو ساعدوني في أي خطوة أو معلومة.

إلى اولئك الغائبون بأجسادهم الحاضرون بأرواحهم أنتم في القلب والعقل الآن وإلى أيد الدهر.
إلى الوطن الغالي الذي مه أجله نعلوا وتكبر فلسطين الجريحة، وإلى نابلس مدينتي الحبيبة التي
تجمعنا بيه جليلها.

إلى الشهداء الأبرار.. إلى الأسود الشامخة خلف القضبان.. إلى كل لاجئ.. وكل مبعود.. وإلى روح
الشهيد ياسر عرفات.

وأخيراً إلى الفقراء والمسحوقيه الذي يدفعون ضريبة العيش في هذا الوطن وهذه الدنيا.

لكم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع.

الشكر والتقدير

قال تعالى في محكم كتابه العزيز: { تَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَّعَ تَشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ

عَلَيْهِ } (76)

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، وله الحمد على فضله وجزيل نعمه، والشكر لله بأن وفقني وأعانني على إتمام هذه الرسالة.

الشكر والامتنان والتقدير والمحببة الى الذي حملوا أقدس رسالة في الحياة والى الذي مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة الى جميع الأساتذة الأفاضل.

وأخص بالذكر والشكر للأستاذ الدكتور سامح مؤيد العطوط عميد كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية على تفضله بالإشراف ودعمه ورعايته لهذا الجهد العلمي، جزاه الله كل خير وبارك الله في علمه.

كما أتقدم بالشكر والإقرار بالجميل للبرفسور الدكتور عبد الناصر ابراهيم نور على ما قدمه لي من توجيهات علمية متميزة وتواضع وخلق كريم، مما كان له الأثر الكبير في إنجاز هذه الرسالة جزاه الله الخير.

وانه طه دواعي سروري واعتزازي أن يناقش هذه الرسالة قامتان علميتان كبيرتان بقدر أساتذتي الأستاذ صهيب جبار والأستاذ مفيد الظاهر مما يضيف على رسالتي مزيداً من الأهمية والإثراء فجزاهما الله عني كل خير.

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه، حيث أن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
م	الملخص
1	الفصل الأول: مدخل إلى الدراسة
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	حدود الدراسة
6	متغيرات الدراسة
7	مصطلحات الدراسة
8	الدراسات السابقة
11	إضافة الدراسة
12	الفصل الثاني: الإطار النظري
13	المبحث الأول: طبيعة التدقيق الخارجي وجودته
13	مقدمة
13	تعريف التدقيق الخارجي
15	اهمية التدقيق الخارجي
16	اهداف التدقيق الخارجي
17	خصائص التدقيق الخارجي
18	تعريف المدقق الخارجي

الصفحة	الموضوع
18	صفات المدقق الخارجي
19	مسؤوليات المدقق الخارجي
21	واجبات المدقق الخارجي
22	حقوق المدقق الخارجي
22	جودة التدقيق الخارجي
23	أهمية جودة التدقيق الخارجي
24	مزايا جودة التدقيق الخارجي
25	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق
27	عناصر جودة التدقيق
29	المبحث الثاني: طبيعة الاجراءات التحليلية
29	تعريف الإجراءات التحليلية
30	أهمية الاجراءات التحليلية
31	مزايا الإجراءات التحليلية
32	أنواع الإجراءات التحليلية
33	أهداف الإجراءات التحليلية
34	كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق
34	مراحل التدقيق التي يستعان بها بالإجراءات التحليلية
36	توقيت الإجراءات التحليلية
36	صعوبات ومعوقات تواجه المدقق الخارجي لتطبيق الإجراءات التحليلية
37	أساليب الإجراءات التحليلية
51	الفصل الثالث: المنهج والإجراءات
52	منهج الدراسة
52	مجتمع الدراسة وعينتها
54	أداة الدراسة
56	صدق الأداة
56	ثبات الأداة
57	إجراءات الدراسة
58	متغيرات الدراسة

الصفحة	الموضوع
59	المعالجة الإحصائية
61	الفصل الرابع: عرض النتائج ومناقشتها
62	أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
63	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس
64	النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة
66	النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة
68	النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة
70	النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة
72	النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس للدراسة
74	النتائج المتعلقة بالسؤال السادس للدراسة
76	النتائج المتعلقة بالسؤال السابع للدراسة
77	ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
89	الفصل الخامس: مناقشة النتائج وأهم التوصيات
90	المقدمة
90	أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
91	مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
92	ثانياً: الاستنتاجات
93	ثالثاً: التوصيات
95	قائمة المصادر والمراجع
102	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
36	توقيت الإجراءات التحليلية المستخدمة في عملية التدقيق (jarbou,2009)	جدول (1)
38	أساليب الإجراءات التحليلية وأقسامهم.	جدول (2)
44	قائمة المركز المالي لشركة مصانع الزيوت النباتية	جدول (3)
45	قائمة الدخل للشركة	جدول (4)
46	معلومات عن سهم الشركة	جدول (5)
47	التحليل للنسب المالية للشركة بناءً على ما تم الإفصاح عنه	جدول (6)
53	توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة	جدول (7)
55	مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي	جدول (8)
56	فقرات الاستبانة تبعاً لمجالاتها	جدول (9)
57	معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها	جدول (10)
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة لمجالات مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (11)
65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الأول (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (12)
67	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الثاني (مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (13)
69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الثالث (مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (14)

الصفحة	الجدول	الرقم
71	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الرابع (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (15)
73	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الخامس (أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (16)
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال السادس (معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (17)
77	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية	جدول (18)
78	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير سنوات الخبرة	جدول (19)
78	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المؤهل العلمي للدرجة الكلية	جدول (20)
79	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي	جدول (21)
79	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص للدرجة الكلية	جدول (22)
80	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص	جدول (23)
80	نتائج تحليل المقارنات البعدية LSD لدلالة الفروق حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص.	جدول (24)
81	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير مستوى الدخل للدرجة الكلية	جدول (25)
81	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير مستوى الدخل	جدول (26)

الصفحة	الجدول	الرقم
82	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المستوى الوظيفي للدرجة الكلية	جدول (27)
82	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	جدول (28)
83	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الشهادات العلمية للدرجة الكلية	جدول (29)
83	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الشهادات العلمية	جدول (30)
84	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير عدد الدورات التدريبية للدرجة الكلية	جدول (31)
84	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير عدد الدورات التدريبية	جدول (32)
85	نتائج اختبار الفرضية الثانية	جدول (33)
86	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	جدول (34)
86	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	جدول (35)
87	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	جدول (36)
87	نتائج اختبار الفرضية السادسة	جدول (37)
88	نتائج اختبار الفرضية السابعة	جدول (38)

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
19	صفات المدقق الخارجي	شكل (1)
19	مسؤوليات المدقق الخارجي	شكل (2)
28	عناصر جودة التدقيق	شكل (3)
33	أهداف الإجراءات التحليلية	شكل (4)

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين

إعداد

يارا سعيد مصطفى هندية

إشراف

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الإجراءات التحليلية والدور الذي تلعبه، وما ينتج من إيجابيات عديدة على مهنة التدقيق الخارجي من خلال الاستخدام الأمثل لها، كما هدفت إلى إظهار مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين.

وتتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في جودة عملية التدقيق، حيث تكونت الدراسة من خمسة فصول: الفصل الأول يوضح الإطار العام للدراسة. وتناول الفصل الثاني طبيعة التدقيق الخارجي من حيث التعريف والأهمية والأهداف والخصائص وصفات ومسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي، كما تم تعريف جودة التدقيق الخارجي وأهميتها ومزاياها وبيان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي. وتناول أيضاً طبيعة الإجراءات التحليلية من حيث التعريف والأهمية ومدى الاعتماد والمزايا والأنواع والأهداف والكفاءة والفعالية، كما تم تطبيق بعض الإجراءات التحليلية على القوائم المالية لشركة مصانع الزيوت النباتية. أما الفصل الثالث فقد بين المنهج والإجراءات. وعرض الفصل الرابع النتائج للأسئلة والفرضيات. وأخيراً الفصل الخامس ناقش النتائج والتوصيات.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة، تم تطوير استبانة تتكون (38) فقرة تتوزع على ست مجالات. تم توزيعها على عينة مقدارها (123) من مدققي الحسابات الفلسطينيين في الضفة الغربية تم اختيارهم بالطريقة الطبقيّة العشوائية، وبعد تجميعها تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسوب

ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وتم قياس صدقها وثباتها.

وقد خلصت الدراسة الى عدة استنتاجات كان أهمها أن المدققين الخارجيين يعتمدون بشكل أساسي وبدرجة كبيرة على الإجراءات التحليلية في عملياتهم. كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يؤدي الى زيادة جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال تحقيقها لعدة عوامل أهمها: تخفيض وقت وتكلفة أداء عملية التدقيق ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

وقد اوصت هذه الدراسة بعدة توصيات كان أهمها التأكيد وإبراز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة للتدقيق كونه يؤثر على جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة الى القيام بدورات توعوية وندوات للعملاء تبرز أهمية الاجراءات التحليلية وأثرها على عمل المدقق الخارجي ودورهم في إعطاء المدقق البيانات الدقيقة والملائمة اللازمة لعمله.

الفصل الأول

مدخل الى الدراسة

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

مقدمة الدراسة

إن النمو الاقتصادي في العالم قد زاد من أهمية مهنة التدقيق على كافة المستويات التجارية والصناعية والخدمات، بالإضافة إلى ضخامة المشاريع الحديثة وتعقيدها، لذا فإن مدققي الحسابات أصبح لهم دور أكبر في المجتمع، وهذا يتطلب منهم أن يحافظوا على مركزهم المهني المميز وذلك بالاستمرار في تقديم الخدمات المهنية على أعلى المستويات والتي تحظى بثقة الجمهور، إذ إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات، وكثرة الفئات المهتمة بها والمستفيدة من تقاريرها لاتخاذ القرارات الملائمة؛ فرضت على مدقق الحسابات أن يتمتع بأخلاقيات مهنية ألقاها المجتمع على عاتقه من أجل المحافظة على المهنة، ومن أجل تحقيق ذلك فعليهم أن يطبقوا المتطلبات الضرورية التي تتمثل بمبادئ وسلوكيات المهنة الأساسية (المخادمة، 2007).

وفي ظل تزايد حوادث الغش والاحتيال والتلاعب في شركات الأعمال والمشاريع الكبيرة، أدى ذلك إلى حدوث تغييرات جذرية في مهنة التدقيق، وتطوير طرق وإجراءات التدقيق لتناسب مع ضخامة وحجم المسؤولية وتعقيدها (مهيرة، 2013).

ولم يعد الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية كافياً لتقليل المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب والتي تنجم عن خلل في نظم الرقابة الداخلية، وانطلاقاً من ذلك وحفاظاً على إبداء الرأي المحايد بدأ المختصون والممارسون لمهنة التدقيق بالبحث عن وسائل وأساليب أكثر جدوى وفعالية لزيادة سلامة ودقة النتائج التي سيتوصل لها المدقق خلال قيامه بعملية التدقيق، ومن هذه الوسائل الإجراءات التحليلية والتي تعتبر أحد وسائل التدقيق الهامة والدقيقة التي يستخدمها المدقق (مهيرة، 2013).

بناءً على ما سبق ظهرت أهمية تدعيم التدقيق الخارجي بالإجراءات التحليلية والأساليب الإحصائية والتي تلعب دور مهم في إدخال تغييرات جذرية في العملية الإنتاجية والإدارية فهي

تعتبر الأداة التي لا غنى عنها في مجال البحث وتفسير الظواهر وبناء التوقعات المستقبلية وإتخاذ القرارات وبالتالي يجب الاستفادة من التطورات الحديثة في الأساليب الإحصائية من أجل تطوير التدقيق الخارجي في فلسطين (البلداوي، 2004).

وجاءت هذه الدراسة لتوضح الإجراءات التحليلية المطبقة في شركات التدقيق الخارجي وتسلط الضوء على أهميتها لكافة الفئات المستفيدة، ومحاولة الوصول لأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين.

مشكلة الدراسة

توفر الإجراءات التحليلية دليل إثبات بشأن معقولية تأكيدات القوائم المالية، وتمثل الاختبارات الأساسية الهامة للعمليات ونتائجها والتي اهتمت بها الهيئات المهنية وطلبت من المدقق ضرورة استخدامها في المراحل المختلفة لعملية التدقيق، وبالرغم من أهمية الإجراءات التحليلية في عمل شركات التدقيق الخارجي، إلا أنه ليس من الواضح مدى تطبيق المدققين الخارجيين في فلسطين للإجراءات التحليلية ومدى ادراكهم لأثرها على جودة التدقيق في فلسطين.

بناءً على ما سبق برزت وتشكلت مشكلة الدراسة بالسؤال التالي:

ما مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين؟

ويتفرع منها الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق؟
2. هل يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق؟

3. هل يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق على جودة التدقيق؟
4. هل يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق على جودة التدقيق؟
5. هل يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق؟
6. هل يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدققي الحسابات على جودة التدقيق؟
7. هل توجد فروق في إجابات عينة الدراسة حول جودة عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية)؟

أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

- نبعث أهمية هذا البحث من الهدف الذي سعت إليه، كما نبعث أهميته من المجال الذي سيتناوله وهو (جودة تدقيق الحسابات) من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، والذين يمارسون هذه المهنة وهم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها والعوامل المؤثرة فيها.
- وكمنت أهمية هذا البحث في كونه يؤكد على ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي، وذلك لما لها من أثر إيجابي على مستخدمي القوائم المالية وقرارات أصحاب المشاريع والمساهمين المستفيدين من البيانات المالية.

- أنه وبالرغم من الإهتمام الواسع بموضوع أثر الإجراءات التحليلية على تدقيق الحسابات بصفة عامة، إلا أن جودة تدقيق الحسابات لم تتل نصيبها من البحث والدراسة على المستوى المحلي.

- تمثل هذه الدراسة مصدراً ومرجعاً هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء لها، وكذلك مكاتب التدقيق من أجل الارتقاء بأدائها، بالإضافة للباحثين المهتمين في هذا المجال.

أهداف الدراسة

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على جودة التدقيق الخارجي في فلسطين.
- إظهار أهمية الإجراءات التحليلية والدور الذي تلعبه، وما ينتج من إيجابيات عديدة على مهنة التدقيق الخارجي من خلال الاستخدام الأمثل لها.
- توعية المدقق لأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية أثناء العمل.

فرضيات الدراسة

جاءت هذا الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق في إجابات عينة الدراسة حول جودة عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية).
- لا يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق.

- لا يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق.
- لا يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق.
- لا يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق على جودة التدقيق.
- لا يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق.
- لا يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدققي الحسابات على جودة التدقيق.

حدود الدراسة

- **الحدود الزمنية:** تم انجاز هذه الدراسة خلال الفصل الدراسي الثاني لعام 2018 - 2019.
- **الحدود المكانيّة:** اقتصرت هذه الدراسة على المدققين الخارجيين في منطقة الضفة الغربية.
- **الحدود البشرية:** تتمثل الحدود البشرية بالمدققين الخارجيين المزاولين لمهنة التدقيق لعام 2018 في منطقة الضفة الغربية.

متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: الإجراءات التحليلية متمثلة بعدة نقاط:

- عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة.
- عند وضع خطة التدقيق.

- أثناء عملية تنفيذ التدقيق.
 - في فترة تقرير إعداد التدقيق.
 - في مراحل التدقيق المختلفة.
 - معوقات إستخدام الإجراءات التحليلية.
- المتغير التابع: جودة عملية التدقيق الخارجي.**

مصطلحات الدراسة

التدقيق الخارجي: فحص للقوائم المالية، وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة أرصدة عناصر المركز المالي وقائمة الدخل، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد عن صدق تعبير تلك القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية. (جربوع، 2007).

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

الإجراءات التحليلية: الإختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المدقق وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تُفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة المدقق وحسب المهني في التدقيق (نصار، 2008).

الدراسات السابقة

حفلت العديد من الدوريات ومجلات المحاسبة والتمويل بالعديد من البحوث والدراسات التي تناولت الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي في الدول المختلفة وقد اتفقت نتائجها على أهمية الإجراءات التحليلية، ففي دراسة عن اعتماد المدققين على النتائج غير المعنوية قام (Dominik, Anke & Andreas, 2012) بالبحث عن إمكانية معرفة إذا ما كان المدققين يعتمدون بشكل خاص على نتائج الإجراءات التحليلية الموضوعية التي تشير إلى وجود فرق كبير بين توقعات المدقق بالمبالغ المسجلة والقيمة الدفترية وجدوا أن مدققي الحسابات يعتمدون على نتائج غير هامة للإجراءات التحليلية الكلية الموضوعية عند تقييم احتمال وجود أخطاء جوهرية بالإضافة إلى أن نتائج الإجراءات التحليلية تكون احتمالية الخطأ فيها منخفضة إذا كان الفرق بين القيمة الفعلية والقيمة المتوقعة صغير بالنسبة للمفردات المالية والغير مالية، أما إذا كان الاختلاف بين القيمتين كبير فإن احتمالية الخطأ تكون متوسطة. وقد أكد (الباز، 2015) في دراسته التي عملت على استعراض الإجراءات التحليلية وأهمية استخدامها ومدى مساهمتها في تقليص الفجوة الموجودة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية فتوصل إلى أن قدرة وكفاءة المراجع الخارجي تعمل على تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد في تقليص فجوة التوقعات.

ولمعرفة مدى استخدام الاجراءات التحليلية في العمل التدقيقي من قبل مدقق الحسابات العراقي قام (نجم، 2010) ببحث وصفي، وقد توصل نجم الى أن مدققي الحسابات في العراق يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية بدرجة عالية نسبياً مقارنة بالإجراءات التحليلية المعقدة التي تتطلب معرفة بالطرق الإحصائية المختلفة. كما قاما (J. Kritzinger & K. Barac, 2017) بعمل بحث نوعي في جنوب إفريقيا لقياس مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من قبل مدققي حسابات جنوب إفريقيا وقد كشفت نتائج الدراسة أن المدققين في جنوب إفريقيا يرون أن الإجراءات التحليلية تضيف قيمة إلى التدقيق

وأن استخدامهم يعزز كفاءة وفعالية المراجعة. وفي نفس السياق قاما (عميرش، حسين بورغدة، 2017) بعمل بحث للتعرف الى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في الجزائر خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى عدم تطبيق كل من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر خلال مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي وهذا نظرا لوجود معوقات تحد من تطبيق هذه الإجراءات.

ويحاول (Kaminski, Wetzel and guan, 2004) أن يبين إمكانية النسب المالية اكتشاف التقارير المالية المضللة حيث يشرح أن التقارير المالية المضللة هي في الحقيقة آفة اجتماعية واقتصادية، وأن "لجنة تريديوي" قد أوصت بأن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطلب استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقارير المالية المضللة، وقد تم التوصل الى أدلة عملية تبين محدودية قدرة النسب المالية لاكتشاف أو التنبؤ بالتقارير المالية المضللة. ولإبراز أهمية معرفة دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية ومعرفة مدى أهمية الإجراءات التحليلية يبين (محمد، 2014) مزايا الإجراءات التحليلية والفوائد المرجوة من تطبيقها، ويبين مراحل الاستعانة بهذه الإجراءات والأساليب المستعان بها ولكن لم يتم عرض النتائج بشكل واضح وكافي للإجابة على أسئلة الدراسة والهدف منها.

وأبرزت دراسة (ابو سمهدانة، 2006) مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة وألقت الضوء على المراجعة التحليلية والتعرف عليها عن قرب وتقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية وقد توصلت إلى أن الإجراءات التحليلية تستعمل لغرض مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنوي القيام بها. وفي نفس السياق يشرح (المخادمة، 2007) أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق وقد هدف في دراسته إلى التعرف إلى مدى التزام مكاتب التدقيق بمعايير المراجعة الدولية وتحديد إجراءات المراجعة التحليلية وتوصل إلى أن مكاتب التدقيق تعتمد

بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها وأكد على أهمية إجراءات المراجعة التحليلية في تعزيز نتائج التدقيق. وفي دراسة قامت بها (مهيرة، 2013) أيضاً حول أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة، تم التعريف بمفهوم إجراءات الفحص التحليلي وأهمية اللجوء إليها في عملية المراجعة وفهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المدقق على إجراءات الفحص التحليلي والوثوق بنتائجها ووجدت أن إجراءات الفحص التحليلي تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة وذلك لأنها تساعد المراجع في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف.

كما ناقش (جربوع، 2005) في دراسته بشكل أساسي مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع وذلك عن طريق معرفة مدى كفاءة الإدارة في تجميع الأموال من ناحية وتشغيلها من ناحية أخرى والحصول على مؤشرات تبين إذا ما كانت سياسات الشركة سليمة أم تحتاج إلى تعديل، وتوصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية المدققة تشكل أساساً لاستنباط الكثير من التحليل المالي عن طريق النسب المالية بحيث تمكن مراجع الحسابات من تقييم جوانب كثيرة من نشاط المنشأة والتنبؤ باحتمالات المستقبل.

وفي الدراسة التي قام بها (الكبيسي، 2008) حاول تقييم فاعلية الإجراءات التحليلية في تدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن توصل الكبيسي إلى أن الإجراءات التحليلية تتميز بدور فاعل في تخطيط توقيت ونطاق عملية التدقيق وذلك من خلال تركيز المدقق على البنود التي تظهر اختلافات جوهرية، وتقليل الاختبارات في البنود التي لا تظهر اختلافات جوهرية بما فيه النظام المحاسبي للمنشأة.

أما دراسة (النوايسة، 2008) فقد تناولت مدى إدراك أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة وخلصت إلى أن المدققين في الأردن يدركون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كبير، نظراً للفوائد التي تتحقق بسبب هذا التطبيق ويدركون أن استخدامها يساعد في اكتشاف العديد من الأخطاء في القوائم المالية.

إضافة الدراسة

بعد أن تم استعراض الدراسات السابقة والاطلاع على أهدافها وأهم النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات لكل دراسة على حدة، نلاحظ مما سبق أن موضوع الإجراءات التحليلية قد شغل الباحثين وقد تناولوها من عدة جوانب ونواحي سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حيث يظهر أن هذه الدراسات انطوت أو ركزت على توضيح أهمية الإجراءات التحليلية وأهمية استخدامها وتطبيقها وتوضيح كل جوانبها النظرية وذلك إما باعتبارها أحد أهم أسباب تحسين أداء عملية التدقيق أو لدورها باكتشاف التضليل في القوائم المالية أو في رفعها لكفاءة الأداء أو غيرها، كما تطرقت بعض الدراسات الى مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في بعض الدول العربية وأفريقيا.

واشتركت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في موضوع أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه ومهامه وإجراءاته والمعوقات التي تواجهه، وكذلك الإجراءات التحليلية المستخدمة في تدقيق الحسابات لما لها من أثر على تطوير التدقيق الخارجي، إلا أن هذه الدراسة لم تقتصر على بيان هذه الجوانب فقط إنما سعت من أجل معرفة مدى تطبيق الإجراءات التحليلية والالتزام بها من قبل المدقق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في مناطق الضفة الغربية في فلسطين، حيث لم تشمل أي من الدراسات على أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي، كما شملت الدراسة على تحليل لبعض الإجراءات التحليلية على القوائم المالية لشركة مصانع الزيوت النباتية المفصح عنها وذلك لتوضيح كيف يتم استخدام الإجراءات التحليلية وكيف تساعد على تطوير جودة التدقيق الخارجي، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات سابقة الذكر.

الفصل الثاني

الإطار النظري

المبحث الأول

طبيعة التدقيق الخارجي وجودته

مقدمة

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

تعريف التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، ولقد تطور بشكلٍ موازٍ للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة وللتطور الاقتصادي في المنشآت (المدهون، 2014).

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

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

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

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

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

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

كما يمكن تعريفه بأنه: فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك المدة (عبد الله، 2001).

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

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

ويمكن تعريفه بأنه التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارجي للمؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء الرأي

الفني المحايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولدة لها، بهدف إعطائها المصادقية وذلك لتتال القبول والرضا لدى مستعملي المعلومات من الأطراف الخارجية (التهامي، 2003).

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

أهمية التدقيق الخارجي

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

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

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

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

أهداف التدقيق الخارجي

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

ويمكن جمع أهداف التدقيق الخارجي في عدة نقاط:

- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور في هذا النظام.

- إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات ائتمانية للمنشأة أم لا (جربوع، 2007).

خصائص التدقيق الخارجي

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي بعدة نقاط أساسية:

1. التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف بشكل عام إلى إبداء الرأي في القوائم المالية المقدمة من قبل إدارة الشركة والمستخدم من الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، فقد تقدم الإدارة معلومات غير صحيحة لقوائمها المالية وذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية ففي ظل تعارض المصالح ظهرت الحاجة إلى المدقق الخارجي المستقل لإبداء رأيه المحايد في مدى صدق القوائم المالية والتعبير عن المركز المالي للشركة.
2. التدقيق الخارجي عملية منظمة: هناك إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة لممارسة التدقيق الخارجي، حيث يبدأ المدقق الخارجي بعملية جمع البيانات اللازمة وبعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي بناءً عليه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينتهي عمله بإعداد التقرير الذي يشمل على رأيه المحايد في القوائم المالية المعروضة عليه.
3. التدقيق الخارجي يقوم بها شخص مستقل: إن مهنة التدقيق الخارجي تحتاج إلى شخص مؤهل علمياً ومدرب مهنيًا ومستقلًا عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة معه وأن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.
4. التدقيق الخارجي عملية إتصال متكامل: فالتدقيق الخارجي عملية لنقل معلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة إتصال معينة، فعملية الإتصال تتكون من طرفين أحدهما (المرسل) والآخر (المستقبل)، وتتكون أيضاً من (رسالة) ومن قناة إتصال (السيد، 2000).

تعريف المدقق الخارجي

و عرف المدقق الخارجي بعدة تعريفات سيتم توضيح أهمها:

هو شخص قانوني ومستقل ومحيد وليس له علاقة مباشرة بالشركة التي يدققها، ويمكن الاعتماد عليه، حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية ويجب أن يقوم بتقديم تقرير يشمل على المعلومات المحاسبية والمالية متنوعة برأيه المكتوب والموقع منه (الصحن، 2004).

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

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

صفات المدقق الخارجي

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

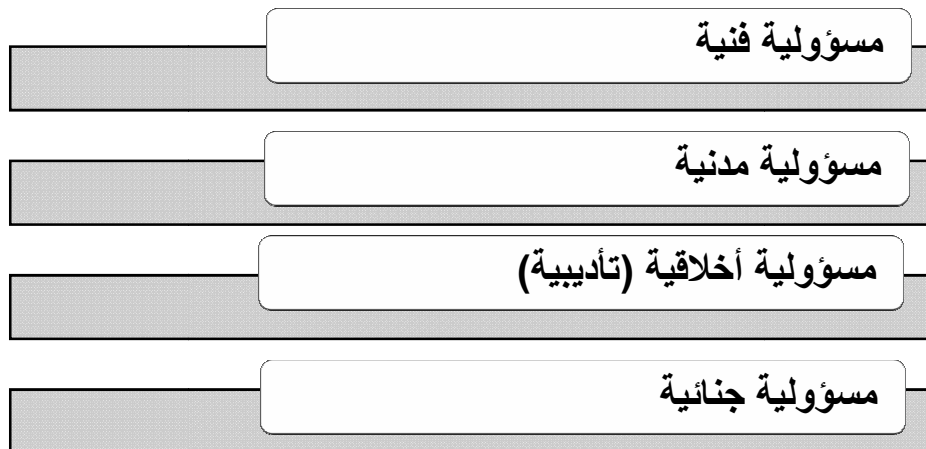


شكل (1): صفات المدقق الخارجي (سلامة، 2011).

مسؤوليات المدقق الخارجي

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

تتشكل مسؤوليات المدقق الخارجي كالتالي:



شكل (2): مسؤوليات المدقق الخارجي

أولاً: المسؤولية الفنية

وتتمثل في

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

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

ثانياً: المسؤولية الأخلاقية (التأديبية)

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

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

ثالثاً: المسؤولية المدنية

وتتمثل للمدقق في مسؤوليته إتجاه العميل وإتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق العميل أو الطرف الثالث، ويقصر العقاب على دفع تعويض مادي (الصحن، 2007).

وتنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو إمتناع المدقق عن تنفيذ العقد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالالتزام نشأ عن سياسات إجتماعية

أو سياسية وإجتماعية وشروط العقد معاً كذلك يعتبر المدقق مسؤولاً أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال (سلامة، 2011).

رابعاً: المسؤولية الجنائية

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

واجبات المدقق الخارجي

تتبع واجبات المدقق الخارجي من أهداف عملية التدقيق وهي:

1. مراقبة أعمال المنشأة.
2. تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
3. الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المنشأة ودوائرها.
4. فحص الأنظمة المالية والإدارية للمنشأة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المنشأة والمحافظة على أموالها.
5. التحقق من موجودات المنشأة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المنشأة وصحتها.
6. الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المنشأة وأية بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها.

7. أية واجبات أخرى يترتب على المدقق الخارجي التقيد بها بموجب القانون المحلي وقانون مهنة التدقيق والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.
8. التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
9. متابعة تطوير وتأهيل مهارته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة (سرحان، 2007).

حقوق المدقق الخارجي

1. حق إجراء الجرد لخزائن المنشأة في الوقت الذي يراه مناسباً للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع المنشأة.
2. حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في الحالات التي لا تحتل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.
3. حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور إجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة (نجم، 2012).
4. حق الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، وشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية.
5. حق مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين (سلامة، 2011).

جودة التدقيق الخارجي

فيما يلي أهم التعريفات التي وردت عن جودة التدقيق الخارجي:

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

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

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

أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب

التالية:

1. يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
2. ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

3. تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.

4. تمثل جودة مهنة التدقيق مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب (عودة، 2011).

مزايا جودة التدقيق الخارجي

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

1. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص إرتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.

2. تحسين برنامج عمل مدقي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.

3. يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في إكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

4. إن إرتفاع مستوى المصدقية في التدقيق، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة التدقيق.

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

6. إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة التدقيق مع إرتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية

من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة (أبو هين، 2005).

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

يمكن أن نلخص العوامل المتعلقة بجودة التدقيق في ثلاث عوامل موضحين في النقاط

التالية:

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

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

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

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

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

أما بالنسبة للمنافسة بين مكاتب التدقيق فإنه كلما إزداد التنافس بين المدققين في الحصول على الزبائن كلما إزدادت رغبة ومقدرة الزبون على تغيير المدقق، وذلك للحصول على قيمة

أتعاب أقل، وكلما شعر المدقق بأن هناك مدقق آخر قد يحل مكانه في تدقيق حسابات الزبون كلما إزداد إعتماده على الزبون وتمسكه به وهذا يؤثر على جودة تدقيق الحسابات بشكل إيجابي، حيث أن المنافسة على أساس جودة التدقيق كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب الزبائن وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها (عبد الغالب، 2014).

ثانياً: عوامل مرتبطة بعملية التدقيق: تشمل هذه العوامل تخطيط أعمال التدقيق، ودراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، وكفاية أدلة الإثبات بالإضافة إلى التقرير والإفصاح.

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

2. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر: يعتبر فهم مدقق الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعميل سينعكس بالإيجاب على جودة مهنة التدقيق من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر التدقيق وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

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

4. التقرير والإفصاح: يعتبر تقرير المدقق هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم مما ينعكس إيجاباً على جودة أداء المدقق (بالخادم، 2016).

ثالثاً: عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية:

وتتمثل هذه الأطراف في المؤسسة محل التدقيق، مستخدمي القوائم المالية والمنظمات

المهنية (بالخادم، 2016).

عناصر جودة التدقيق

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

1. الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب أن يتوفر في كافة أفراد عملية التدقيق الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة.
2. إدارة الأفراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب.
3. قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة: يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيّم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون.
4. أداء عملية التدقيق: على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق.
5. المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق.

6. الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكاتب التدقيق أو خارجها من قبل أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة (صالح، جليل وآخرون، 2014).



شكل (3): عناصر جودة التدقيق

المبحث الثاني

طبيعة الاجراءات التحليلية

تعريف الإجراءات التحليلية

هناك العديد من التعريفات للإجراءات التحليلية، يمكن إيجاز أهمها:

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

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

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

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

أهمية الإجراءات التحليلية

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

تفهم مجال عمل الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة

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

1. تقييم قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار

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

2. الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية

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

3. تخفيض الإختبارات التفصيلية

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

مزايا الإجراءات التحليلية

للإجراءات التحليلية عدة مزايا تحقق أهداف التدقيق الخارجي وهي:

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

أنواع الإجراءات التحليلية

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

❖ مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه

تتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهّم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على احتمال وجود الفشل المالي؛ ويتمثل العيب الرئيس في استخدام نسب النشاط في التدقيق في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات التي يشكل منها إجماليات النشاط.

❖ مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترات السابقة

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

- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة.
- مقارنة تفاصيل إجمالي الرصيد مع ما يقابلها في السنة القادمة.
- حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.

❖ مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل

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

- يجب أن يقيم المدقق مدى واقعية الموازنة.
- يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة.

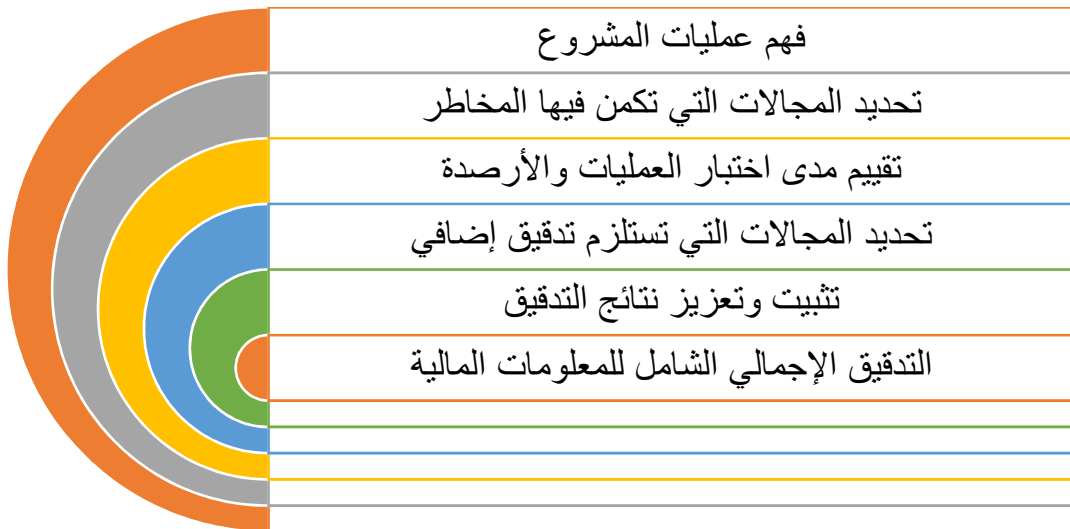
❖ مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق

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

❖ مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات، حيث لا يكون ملائماً استخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير إيراد فندق على سبيل المثال كدليل للتدقيق ما لم يكن المدقق مقتنعاً بسلامة عدد الحجرات ومعدل الحجرة ومعدل الإشغال في الفندق؛ وسيكون الأمر أكثر صعوبة للمدقق عند دقة تقييم معدل الإشغال عن عنصرى البيانات الأخرى (الباز، 2015).

أهداف الإجراءات التحليلية



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

كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق

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

1. وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالافتتاح بتلك المبررات ويعاملها كمعاملة كافة البنود العادية الأخرى.
2. عدم وجود مبررات بشكل كاف تثير شك المدقق باحتمال وجود غش أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود وتكون موضع اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص (نصار، 2008).

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

مراحل التدقيق التي يستعان بها بالإجراءات التحليلية

يجري تنفيذ الإجراءات التحليلية في المراحل التالية:

1. مرحلة التخطيط

الإجراءات التحليلية تعتبر إلزامية عند البدء بعملية التدقيق، وذلك من أجل الوقوف على المعلومات حول المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية المتبع فيها. حيث تساعد الإجراءات

التحليلية في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق، وهو ما يجعل المدقق يقف على الأمور الهامة التي تتطلب اهتماماً خاصاً في وقت لاحق عند تدخلاته.

2. مرحلة الفحص

يقوم المدقق في مرحلة فحص الحسابات غالباً بالإجراءات التحليلية. إن الضمانات التي توفرها الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تتمثل في إيجاد العلاقة والقدرة على التنبؤ، فضلاً عن الدقة في التوقع وموثوقية البيانات المستخدمة لتطوير هذا التوقع.

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

3. مرحلة الانتهاء من التدقيق

يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية قرب نهاية أو في نهاية عملية التدقيق من أجل الحصول على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناء على معرفته للمنشأة. وعادة عندما يكون المدقق متحصل على معرفة واسعة من الأعمال التجارية لزبونه (المنشأة قيد التدقيق)، يقوم بالإجراءات التحليلية أثناء العرض النهائي للقوائم المالية لتحديد السهو الممكن الوقوع فيه في عملية التدقيق (محمد، 2014).

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

- قد تكشف الإجراءات التحليلية أن بعض البنود في القوائم المالية تختلف عن توقعات المدقق نظراً لإحاطته لأعمال المنشأة وغيرها من المعلومات التي تم جمعها خلال أدائه لمهامه. وهذه الإجراءات قد تكشف عن الحاجة إلى تغييرات في عرض القوائم المالية.

- إذا تم تحديد مخاطر اخرى، قد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة للرد بشكل مناسب (محمد،2014).

بناءً على ما سبق، فإن الإجراءات التحليلية تعمل على مساعدة المدقق الخارجي في تطوير عملة بكافة الأساليب المستخدمة، كما تساعد في أن يوجه مستخدمي القوائم المالية إلى طريق الصواب عن المنشأة محل التدقيق، ويساعد على تقريب وجهات النظر والتوقعات الموجودة بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، وذلك لما للإجراءات التحليلية من أثر على سهولة فهم المعلومات الناتجة عن استخدامها.

توقيت الإجراءات التحليلية

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

التوقيت Timing	الإجراءات Procedures
مرحلة التخطيط Phase Planning	تدقيق بياناتها المالية الربعية للاتجاهات أو تغيير في الوضع المالي العام. ومقارنة النسب الرئيسية لسنوات الميزانية السابقة، والصناعة، إن وجدت. والاستفسار من الإدارة بشأن الاختلافات الرئيسية.
مرحلة الاختبار Testing	مقارنة تفاصيل الحسابات الفردية أو التصنيفات بالبيانات المالية وتحليل التشغيل والنسب المالية المتعلقة بالحسابات المحددة. وإجراء اختبارات الموضوعية على أساس طبيعة المعاملات التي يجري اختبارها. والمزيد من الاستفسارات من الإدارة.
مرحلة التدقيق Phase Final Audit	تدقيق القوائم المالية المقارنة النهائية والنسب المختارة.

صعوبات ومعوقات تواجه المدقق الخارجي لتطبيق الإجراءات التحليلية

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

- أهداف إجراءات التدقيق التحليلي ومدى الاعتماد عليها.

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

أساليب الإجراءات التحليلية

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

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

الأسلوب	أقسامه
أولاً: إجراءات التدقيق التحليلية الوصفية (غير الكمية)	<p>التوقعات: يعتمد تكوينها على خبرة المدقق ويُعد المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية، حيث أنه كلما اقترب توقع المدقق من الرصيد الصحيح كلما زادت فعالية الإجراءات التحليلية عند تحديد التحريفات المحتملة.</p> <p>الاستفسار: عند وجود اختلافات بين التوقعات والقيم المسجلة فإن الخطوة الأولى عادةً ما تتمثل في الاستفسار من الإدارة، حيث يتطلب من المدقق عدم تقبل الإجابات المعطاة له (سواء شفوية أو مكتوبة) على أنها تمثل الحقيقة، بل عليه التأكد من صحتها.</p>
	<p>تحليل الاتجاه: هو تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة أو فترات محاسبية سابقة، حيث يفضل استخدام المدقق للمدخل السببي في تحليل الاتجاه، حيث يحدد المدقق ويتنبأ بالقيمة المتلى التي يجب أن يكون عليها رصيد الحساب في الفترة محل التدقيق.</p> <p>تحليل المؤشرات: وهو يُمثل مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية مع العلاقات بين المنشآت التي تعمل في نفس الصناعة، كما أنه يسهل إجراءات المقارنات بين أداء المنشأة في الفترة الحالية وأدائها في الفترة أو الفترات السابقة.</p>
ثانياً: إجراءات التدقيق التحليلية الكمية	<p>تحليل الحجم العام للقوائم المالية: يتم التعبير عن رصيد كل حساب في صورة نسبة مئوية من مقدار الحساب الإجمالي المرتبط به، حيث تُنسب قيمة كل أصل من أصول الميزانية إلى قيمة إجمالي الأصول، وأيضاً بالنسبة للخصوم، وكذلك تُعد قائمة الدخل بحيث أن كل بند فيها ينسب إلى إجمالي قيمة المبيعات.</p>
	<p>تحليل الانحدار: يُستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يُريد المدقق الحكم على معقوليته (متغير تابع)، وبعض الحسابات الأخرى (متغير مستقل). وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع بمقارنته بالرصيد الفعلي ليستطيع المدقق أن يحكم على ما إذا كان معقولاً أو لا.</p>
	<p>تحليل النسب المالية: وهي الخلط أو الربط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كما أنها تُساعد المدقق في التعرف على أي أمور غير عادية تستوجب البحث والاستفسار، ويقوم المدقق بمقارنة النسب المالية للمنشأة في السنة الحالية بالنسب المالية للفترة أو الفترات السابقة (تحليل أفقي)، أو يقارنها بالنسب المالية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة موضوع التدقيق.</p>

وسنستعرض النسب المالية بشكل أوسع حيث تقسم النسب المالية إلى خمس مجموعات

رئيسية وهي:

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

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

• هامش الربح الإجمالي = الربح قبل الضريبة ÷ صافي المبيعات.

• هامش الربح الصافي = الربح بعد الضريبة ÷ صافي المبيعات.

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

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

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

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

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

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

ثانياً: نسب السيولة: توافر الأموال اللازمة للشركة أو المؤسسة أو المشروع والقدرة على توفيرها لمواجهة الإلتزامات سواءً كان ذلك بتحويل الموجودات إلى نقد أو الإقتراض ضمن حدود كلفة الإقتراض التي تتناسب مع الإلتزامات (الشمري، 2010).

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

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

نسبة التداول = إجمالي الموجودات المتداولة ÷ إجمالي المطلوبات المتداولة.

وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما ازداد القدرة على توفير السيولة للمؤسسة، وغالباً للحكم على نتيجة نسبة التداول يتم الاعتماد على المعيار المطلق (المعيار النمطي) وهو 2: 1.

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

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

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

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

رابعاً: نسب النشاط: هي تلك النسب التي تهدف إلى الحكم على الوحدة الاقتصادية من خلال مدى قدرتها على استغلال موجوداتها المختلفة في ممارسة نشاطها الجاري الذي يتركز في عملية بيع السلع والخدمات (المبيعات) وبالتالي المساهمة في تحقيق أقصى الأرباح الممكنة من خلال ذلك (الحبيطي، 2011). وتستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الموجودات والمطلوبات (مطر، 2003).

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

• معدل دوران الذمم المدينة = صافي المبيعات ÷ رصيد المدينين.

• متوسط فترة التحصيل = 365 ÷ معدل دوران الذمم المدينة.

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

• معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ رصيد المخزون

• متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون = 360 ÷ معدل دوران المخزون

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

• معدل دوران الذمم الدائنة = تكلفة البضاعة المباعة ÷ رصيد الدائنين.

• متوسط فترة الائتمان = 360 ÷ معدل دوران الذمم الدائنة.

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

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

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

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

- معدل دوران الموجودات = صافي المبيعات ÷ جملة الموجودات.
 - معدل دوران الموجودات الملموسة = صافي المبيعات ÷ الموجودات الملموسة.
- وكلما ارتفعت هذه المعدلات كان ذلك دليل جودة والعكس بالعكس.

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

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

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

جدول (3): قائمة المركز المالي لشركة مصانع الزيوت النباتية

2017	2016	2015	البيان
1,254,548	1,311,444	1,428,318	ممتلكات وآلات ومعدات
23,545,866	18,388,137	15,519,346	استثمارات في شركات حليفة
-----	0	336,860	دفعات على حساب استثمار في شركات حليفة
14,864,223	2,386,232	2,196,807	موجودات مالية متوفرة للبيع
39,664,637	22,386,813	19,481,331	مجموع الموجودات غير المتداولة
1,444,142	979,001	1,935,140	المخزون
445,293	100,721	189,507	موجودات متداولة أخرى
1,966,189	1,616,709	1,404,572	الذمم المدينة
2,674,382	3,191,997	1,903,394	النقد والنقد المعدل
6,530,006	5,888,428	5,432,613	مجموع الموجودات المتداولة
46,194,643	27,974,428	24,913,944	مجموع الموجودات
4,000,000	4,000,000	4,000,000	رأس المال المدفوع
1,445,726	1,445,726	1,445,726	علاوة اصدار
1,000,000	1,000,000	1,000,000	احتياطي اجباري
1,000,000	1,000,000	1,000,000	احتياطي اختياري
0	104,324	241,743	احتياطي موجودات مالية متوفرة للبيع
1,705,157	-----	-----	فروقات ترجمة عملات اجنبية
(1,666,015)			احتياطي التغير في القيمة العادلة
23,237,864	18,799,638	15,590,388	أرباح (خسائر) مدورة
30,722,732	26,349,688	23,277,857	مجموع حقوق الملكية
375,713	416,948	464,632	مخصص تعويض نهاية الخدمة
13,700,000	-----	-----	قروض طويلة الأجل
14,075,713	416,948	464,632	مجموع المطلوبات غير المتداولة
187,648	558,890	179,416	ذمم دائنة
498,813	410,320	453,900	ذمم مساهمين
263,315	135,597	173,748	مخصص ضريبة الدخل
-----	-----	-----	أرباح اسهم مستحقة للمساهمين
0	102,798	364,391	أرصدة دائنة أخرى
446,422	-----	-----	مطلوبات متداولة أخرى
1,396,198	1,207,605	1,171,455	مجموع المطلوبات المتداولة
15,471,911	1,624,553	1,636,087	مجموع المطلوبات
46,194,643	27,974,241	24,913,944	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

جدول (4): قائمة الدخل للشركة

2017	2016	2015	البيان
5,748,520	5,249,431	5,136,211	المبيعات
(4,413,321)	(4,190,873)	(4,186,885)	تكلفة المبيعات
(324,550)	(146,454)	(181,222)	مصاريف تسويقية وبيعية
(597,050)	(710,647)	(687,256)	المصاريف الادارية والعمومية
(630,778)	0	(87,663)	مصاريف أخرى
55,469	51,548	31,262	إيرادات تشغيلية أخرى
6,483,827	5,675,399	5,436,014	حصة الشركة من نتائج أعمال شركة حليفة
828,651	98,310	77,989	(خسائر) أرباح محفظة الموجودات المالية
0	0	0	أرباح / خسائر الاستثمارات
1,274	73,536	0	إيرادات (مصاريف) أخرى
7,152,042	6,100,250	5,538,450	صافي الدخل قبل الضريبة
(313,816)	(491,000)	(174,017)	مصروف ضريبة الدخل
6,838,226	5,609,250	5,364,433	صافي الدخل بعد الضريبة
1,710	1,403	1,341	الحصة الأساسية والمخفضة للسهم من ربح السنة
(1,721,046)	(140,362)	67,317	التغير في القيمة العادلة للموجودات المالية المتوفرة للبيع
853	2,943	0	أرباح/ خسائر بيع موجودات مالية متوفرة للبيع
(50,146)	0	0	(خسائر) أرباح بيع وإعادة تقييم الاستثمارات
1,705,157	---	---	فروقات
6,773,004	5,471,831	5,431,750	صافي الدخل الشامل

جدول (5): معلومات عن سهم الشركة

2017	2016	البيان
1.00	1.00	القيمة الاسمية
81,241,171	81,241,171	القيمة السوقية
20	20	القيمة السوقية للسهم
%12	%19	معدل نمو إجمالي الأصول %
7,68	6.6	القيمة الدفترية للسهم
1.69	1.36	ربحية السهم
7.4	7.2	مضاعف الربحية
دينار أردني	دينار أردني	عملة التداول
4,000,000	4,000,000	عدد أسهم الشركة الحالي
4,000,000	4,000,000	رأس المال

جدول (6): التحليل للنسب المالية للشركة بناءً على ما تم الإفصاح عنه

النسب	2015	2016	2017
هامش مجمل الربح	18%	20%	23%
هامش ربح التشغيل	107%	116%	124%
هامش صافي الربح	104%	106%	118%
العائد على الأصول	23%	21%	18%
العائد على حقوق المساهمين	25%	23%	24%
القوة الإيرادية	24%	23%	19%
نسبة التداول	4.6 مرة	4.8 مرة	4.67 مرة
نسبة السيولة السريعة	2.9 مرة	4 مرة	3.6 مرة
نسبة النقدية	1.6	2.6	1.9
نسبة الالتزامات الى الأصول	6%	5%	33%
نسبة الالتزامات الى حقوق الملكية	7%	6%	50%
مضاعف الرفع المالي	1.07%	1.06%	1.29%
معدل دوران الذمم المدينة	3.7 مرة	3.47 مرة	3 مرة
متوسط فترة التحصيل	98.6 يوم	105 يوم	121.6 يوم
معدل دوران المخزون	2.6 مرة	2.87 مرة	3.6 مرة
متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون	140 يوم	127 يوم	101 يوم
ادارة الذمم الدائنة	18.97 مرة	11.4 مرة	11.8 مرة
متوسط فترة السداد	19 يوم	32 يوم	30.9 يوم
معدل دوران الأصول	0.22	0.198	0.15
عائد السهم العادي	1.3	1.4	1.7
مضاعف سعر السهم	15 مرة	14 مرة	11.7 مرة
القيمة الدفترية للسهم العادي	5.8	6.6	7.68
توزيعات السهم العادي	0.57	0.61	0.58
نسبة توزيع الأرباح	0.43	0.44	0.34
نسبة حجز الأرباح	0.57	0.56	0.66
نسبة النمو	0.34	0.35	0.33
ربح السهم العادي	0.029	0.03	0.029

تفسير للنسب السابقة

أ- تقييم ربحية الشركة

بمقارنة نسب الربحية للشركة في عام 2016 وعام 2017 مع نظائرها من السنوات السابقة نجد ان وضع الربحية بشكل عام جيد.

حيث أن كل من النسب التالية هامش مجمل الربح، هامش ربح التشغيل، هامش صافي الربح والعائد على حقوق المساهمين قد ارتفعت عن السنوات السابقة ويعود السبب في ذلك الى أن الشركة قد استطاعت رفع حجم المبيعات.

كما أن بعض النسب قد انخفضت مثل: العائد على الأصول والقوة الإيرادية ويعود السبب في ذلك الى الارتفاع الملحوظ في مجموع حقوق المساهمين وفي متوسط الأصول.

ب- تقييم سيولة الشركة

نسب التداول في الشركة ارتفعت في عام 2016 ثم عادت للانخفاض في عام 2017 بالتالي فإن قدرة الشركة على الوفاء في التزاماتها قصيرة الأجل قليلة ويعود ذلك الى الارتفاع الحاصل في الالتزامات المتداولة في الشركة.

ت- نسب الأداء او النشاط

تشير البيانات الى أن إدارة الشركة لموجوداتها غير كفؤه.

حيث تبين أن معدل دوران الذمم المدينة غير جيد ومتوسط فترة التحصيل أيضاً حيث أن هناك إنخفاض في النسبة وذلك يشير الى عدم تحسن كفاءة إدارة الائتمان.

ولكن معدل دوران المخزون كان أفضل حيث إرتفع معدل دوران المخزون وإنخفاض متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون وبالتالي ترتفع كفاءة إدارة المخزون في تحويل البضاعة الى نقدية عن طريق بيعها وذلك يحسن من السيولة.

معدل دوران الذمم الدائنة إرتفع في حين إنخفضت نسبة متوسط فترة الإئتمان وهذا يدل على زيادة الضغوطات التي سوف تواجهها المنشأة من ناحية السيولة.

وإنخفاض معدل دوران الأصول يشير الى إن إستثمارات الشركة في هذه الأصول أكبر مما يجب.

ث - تقييم ملاءة الشركة

هناك ارتفاع ملحوظ في عام 2017 حيث زادت نسبة الالتزامات للأصول ونسبة حقوق المساهمين للأصول وهناك زيادة أيضاً في نسبة مضاعف الرفع المالي.

حيث تقيس هذه النسب مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل، وفي تقييم كفاءة سياسات التمويل التي تتبعها إدارة الشركة.

ج - تقييم وضع سهم الشركة في السوق المالي

ان ربحية الشركة قد تحسنت في عام 2017 حيث زاد عائد السهم العادي كما زادت القيمة الدفترية لسهم الشركة.

ويظهر أن الشركة تتبع سياسة توزيع متحفظة للأرباح على المساهمين حيث انخفضت نسبة توزيع الأرباح، فالشركة توزع حوالي 0.34% من الأرباح وهي نسبة منخفضة ومعدل الأرباح الموزعة للسهم منخفضة لذلك فإن هذا السهم ليس مناسباً للمستثمر الذي يحتاج الحصول على أرباح نقدية كل عام.

إذاً فالشركة حققت ربحاً بشكل عام في عام 2017 مقارنة بالأعوام السابقة وكانت نسبتها جيدة كذلك بالنسبة للمديونية للشركة أما نسب السيولة فكانت مقبولة لحد ما في ادارة موجوداتها والتزاماتها إذاً فوضع الشركة مستقر ولكن يجب العمل على تحسين وضعها بشكل دائم.

نلاحظ من التحليلات للنسب المالية للشركة انها تؤدي الى مساعدة المدقق الخارجي في فهم عمليات المشروع وتحديد المجالات التي تستلزم تدقيق إضافي حيث انها تكشف عن التغييرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، كما أنها تساعد المدقق في التعرف على أي أمور غير عادية تستوجب البحث والاستفسار.

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

منهج الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي فيما يتعلق بالجانب النظري وذلك عن طريق مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الأدبيات المحاسبية السابقة من خلال المراجعة الشاملة للكتب والمجلات والبحوث والدراسات السابقة.

كما إعتد البحث على نوع آخر من المصادر وهو البيانات الأساسية (الأولية) التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة التي صممت لتحقيق هدف الدراسة والتي تم توزيعها على المدققين الخارجيين المزاولين للمهنة.

وبالإضافة إلى ذلك تم إستخدام بعض الإجراءات التحليلية في تحليل البيانات تطبيقاً على شركة مدرجة في بورصة فلسطين.

مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات الفلسطينيين في الضفة الغربية وعددهم (154) مدقق /ة مزاولين لعام (2018) وذلك حسب جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، حيث تم إختيار عينة طبقية عشوائية مؤلفة من (123) منهم، وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة حسب متغيراتها:

جدول (7) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	6-8 سنوات	21	17.1
	9-11 سنة	15	12.2
	12 سنة فأكثر	87	70.7
	المجموع	123	100.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	82	66.7
	ماجستير	32	26.0
	دكتوراه	9	7.3
	المجموع	123	100.0
التخصص	محاسبة	98	79.7
	نظم معلومات	10	8.1
	إدارة أعمال	3	2.4
	اقتصاد	12	9.8
	المجموع	123	100.0
مستوى الدخل	أقل من 2000	1	0.8
	من 2001 - 3000	7	5.7
	من 3001-4000	7	5.7
	من 4001-5000	15	12.2
	أكثر من 5000	93	75.6
	المجموع	123	100.0
المسمى الوظيفي	صاحب أو شريك مكتب التدقيق	61	49.6
	مدقق حسابات	44	35.8
	مساعد مدقق حسابات	6	4.9
	مراقب مالي	10	8.1
	أخرى	2	1.6
	المجموع	123	100.0

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
الشهادات المهنية	CPA	36	29.3
	CFA	6	4.9
	CISA	1	0.8
	CMA	4	3.3
	PaLCPA	58	47.2
	ACPA	16	13.0
	CIA	2	1.6
	المجموع	123	100.0
عدد الدورات التدريبية	دورة واحدة	7	5.7
	دورتان	13	10.6
	ثلاث دورات	17	13.8
	أربع دورات فأكثر	86	69.9
	المجموع	123	100.0

يتضح من الجدول رقم (7) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة، حيث يبين الجدول المستويات الخاصة بكل متغير من متغيرات الدراسة، وتكرار كل مستوى ونسبته المئوية من النسبة الكلية للعينة.

أداة الدراسة

تم استخدام الاستبانة أداة لدراستها على المدققين، وتضمنت الاستبانة ستة مجالات وتم الاعتماد في إعداد أداة الدراسة على ما استخدم في الدراسات السابقة من أدوات ومقاييس ومنها دراسة (موجوة، 2016) ودراسة (عودة، 2011) حيث استفاد الباحث من هذه الدراسات وأدواتها في صياغة بعض الفقرات والتعديل والتكييف لفقرات أخرى والبحث في الإطار النظري المتعلق بالإجراءات التحليلية لبناء بقية فقرات الأداة، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بواقع تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في موضوع التدقيق الخارجي والإجراءات التحليلية.

3. المناقشات والأفكار مع المتخصصين في مجال الدراسة.

وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين:

الجزء الأول: ويشمل المعلومات الأولية عن المستجيب الذي سيقوم بتعبئة الاستبانة

الجزء الثاني: واشتمل على (38) فقرة موزعة على ستة مجالات هي: مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، و مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق، و مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق، و مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق، و أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق، و معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة (موافق بشدة) وتُعطى (5) درجات، ثم (موافق) وتعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتعطى (3) درجات، ثم (معارض) وتعطى درجتين، و(معارض بشدة) وتعطى درجة واحدة. والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (8) مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
التقدير	5	4	3	2	1

وقد تكونت الأداة من (38) فقرة كما يبين الجدول رقم (9)

جدول (9) فقرات الاستبانة تبعاً لمجالاتها

الرقم	المجال	عدد الفقرات	الفقرات
1	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة	6-1	6
2	مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق	13-7	7
3	مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق	20-14	7
4	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق	26-21	6
5	أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق	31-27	5
6	معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين	38-32	7
المجموع		38	

صدق الأداة

تم التحقق من الصدق الظاهري من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في شؤون الدراسات الاقتصادية والإدارية، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، ولقد تكونت أداة الدراسة في صورتها النهائية من ستة مجالات و (38) فقرة وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 1).

ثبات الأداة

تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة "كرونباخ ألفا"، Cronbach's Alpha، والجدول (10) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

جدول (10): معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا
1	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة	6	85.0
2	مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق	7	90.4
3	مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق	7	89.3
4	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق	6	91.2
5	أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق	5	89.5
6	معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين	7	83.8
	الثبات الكلي	38	96.5

يتضح من الجدول رقم (10) أن معاملات الثبات لمجالات الاستبانة تراوحت بين (83.8-91.2) للمجالات السادس (معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين) والرابع (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق) في حين بلغ الثبات الكلي (96.5) وهو معامل ثبات عالٍ وفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة

تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
2. تحديد أفراد عينة الدراسة.
3. الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.

4. تم توزيع الأداة على عينة الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع (154) استبانة، وتم استرجاع (123) استبانة وتحليلها وجميعها استبانات صالحة للتحليل، وهي التي شكلت عينة الدراسة.
5. إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
6. استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

متغيرات الدراسة

تضمن تصميم الدراسة المتغيرات التالية:

أولاً: المتغيرات المستقلة

- سنوات الخبرة: وله ثلاث مستويات (6-8 سنوات، ومن 9-11 سنة، 12 سنة فأكثر)
- المؤهل العلمي وله ثلاث مستويات: (بكالوريوس، ماجستير، ودكتوراه)
- التخصص: وله خمس مستويات (محاسبة، ومالية ومصرفية، ونظم معلومات، وإدارة أعمال، واقتصاد)
- مستوى الدخل: وله خمسة مستويات (أقل من 2000، ومن 2001 - 3000، ومن 3001-4000، ومن 4001 - 5000، وأكثر من 5000).
- المسمى الوظيفي: وله خمسة مستويات (صاحب أو شريك مكتب التدقيق، ومدقق حسابات، ومساعد مدقق حسابات، ومراقب مالي، وأخرى)
- الشهادات العلمية: وله سبعة مستويات (CPA، وCFA، وCISA، وCMA، وPaLCPA، وACPA، وCIA)

- الدورات التدريبية: وله أربعة مستويات (دورة واحدة، ودورتان، وثلاث دورات، وأربع دورات فأكثر)

ثانياً: المتغير التابع

ويتمثل في استجابات المبحوثين من المدققين الخارجيين على فقرات أداة الدراسة التي تتعلق بمدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين.

المعالجات الإحصائية

بعد أن تم تفرغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.

2. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، لفحص السؤال المتعلق بمتغيرات الدراسة المستقلة والفرضيات التابعة له وهي: سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، والتخصص، والدخل الشهري، والمسمى الوظيفي، والشهادات المهنية، وعدد الدورات التدريبية.

3. اختبار المقارنات البعدية LSD وذلك لفحص الفروق في الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية والتي يتم رفضها.

4. اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample t- test) لفحص الفروق في استجابات عينة الدراسة نحو الفرضيات المتعلقة بمجالات الدراسة، وهي: مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، ومدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق، ومدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق، ومدى استخدام

الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق، وأثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق، ومعوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين.

5. معادلة كرونباخ – ألفا (Alpha-Cronbach) لقياس ثبات الاختبار.

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

سيتم في هذا الفصل عرض نتائج الدراسة المتعلقة بأسئلة وفرضيات الدراسة.

تم تحديد خمس فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة؛ إذ حسبت طول المدى وهو $(4 = 1-5)$ ثم قسمته على 5 فترات $(0.8 = 5/4)$ وعليه فإن طول الفترة هو (0.8) وعليه تم اعتماد التقدير التالي، للفصل ما بين الدرجات، وبيان ذلك فيما يلي:

المتوسط الحسابي (4.21) فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) درجة كبيرة جداً.

المتوسط الحسابي $(3.41 - 4.20)$ ويعادل $68.2\% - 84.0\%$ درجة كبيرة.

المتوسط الحسابي $(2.61 - 3.40)$ ويعادل $52.2\% - 68.0\%$ درجة متوسطة.

المتوسط الحسابي $(1.81 - 2.60)$ ويعادل $36.2\% - 52.0\%$ درجة قليلة.

المتوسط الحسابي (أقل من 1.81) درجة قليلة جداً.

أما الأساس الذي تم الاعتماد عليه في توزيع هذه الفئات فهو الوصف الإحصائي القائم على توزيع المتوسطات بين فئات التدرج على مقياس ليكرت الخماسي الذي يبدأ بالدرجة (موافق بشدة) وتُعطى (5) درجات، ثم (موافق) وتعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتعطى (3) درجات، ثم (غير موافق) وتعطى درجتين، وينتهي ب (غير موافق بشدة) وتعطى درجة واحدة فقط بشكل متساوٍ.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

فيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة التي تتضمن الإجابة عن التساؤلات التي وضعت أساساً

للبحث وهي:

النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيس

والذي ينص على:

ما مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات ومجالات الأداة الستة والمتمثلة بمدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين ومن ثم ترتيبها تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة لمجالات مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم المجال	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
1	1	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة	3.92	0.23	78.4	كبيرة
2	2	مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق	3.88	0.28	77.6	كبيرة
3	4	مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق	3.81	0.39	76.2	كبيرة
4	3	مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق	3.79	0.38	75.8	كبيرة
5	5	أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق	3.77	0.43	75.4	كبيرة
6	6	معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين	3.76	0.36	75.2	كبيرة
		الدرجة الكلية	3.82	0.29	76.4	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (11) أن درجة مجالات مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.76) و (3.92) وهما المجالات (معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين) و (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.82).

كما بلغت النسبة المئوية لمدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي (76.4%) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة.

النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الأول، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الأول (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
1	2	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق	3.94	0.29	78.8	كبيرة
2	6	استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من فرص اكتشاف المخالفات في القوائم المالية	3.94	0.29	78.8	كبيرة
3	1	تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة	3.94	0.29	78.8	كبيرة
4	4	استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق	3.93	0.33	78.6	كبيرة
5	3	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء تحديد وتشخيص المشاكل يزيد من فهم نشاط المؤسسة	3.92	0.31	78.4	كبيرة
6	5	وجود ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية قد يؤدي الى وجود الأخطاء	3.83	0.46	76.6	كبيرة
		الدرجة الكلية للمجال الأول (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة)	3.92	0.23	78.4	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (12) أن مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها

ما بين (3.83) و (3.94) وهما الفقرات (وجود ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية قد يؤدي الى وجود الأخطاء) و (يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق، و استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من فرص اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، و تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة (3.92) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل بلغت (78.4%) وهي نسبة مرتفعة.

النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال الثاني، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الثاني (مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
7	7	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة	3.95	0.21	79.0	كبيرة
8	9	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على تحديد البنود الخاضعة للفحص	3.91	0.27	78.2	كبيرة
9	12	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الى توجيه موارد التدقيق الى أمور أكثر أهمية	3.91	0.33	78.2	كبيرة
10	10	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى	3.87	0.41	77.4	كبيرة
11	11	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات	3.86	0.39	77.2	كبيرة
12	8	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في اكتشاف المعاملات غير العادية	3.84	0.46	76.8	كبيرة
13	13	تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل	3.82	0.47	76.4	كبيرة
		الدرجة الكلية للمجال الثاني (مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق)	3.88	0.28	77.6	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (13) أن مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.82) و (3.95) وهما الفقرات (تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل) و (يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق (3.88) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق بلغت (77.6%) وهي نسبة مرتفعة.

النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر تفيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الثالث، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الثالث (مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
14	17	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يزود المدقق بمستوى من الثقة	3.92	0.29	78.4	كبيرة
15	16	تساعد الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية	3.86	0.38	77.2	كبيرة
16	15	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يوفر الوقت والجهد على المدقق	3.84	0.42	76.8	كبيرة
17	14	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق في كشافا لتحريفات المادية في البيانات المالية	3.84	0.44	76.8	كبيرة
18	18	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب	3.73	0.59	74.6	كبيرة
19	20	استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى	3.65	0.68	73.0	كبيرة
20	19	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها	3.65	0.68	73.0	كبيرة
		الدرجة الكلية للمجال الثالث (مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق)	3.79	0.38	75.8	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (14) أن مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.65) و (3.92) وهما الفقرات (تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها) و (استخدام الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق يزود المدقق بمستوى من الثقة).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق (3.79) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق بلغت (75.8%) وهي نسبة مرتفعة.

كما يتضح أن الفقرتان "استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يؤدي إلى تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى، وتمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها" بلغ الانحراف المعياري لهما (0.68) وهي نسبة مرتفعة وتدل على أن هناك تشتت في القيم عن المتوسط الحسابي لهذه الفقرات، وما يعني عدم وجود تجانس في الإجابات.

النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الرابع، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الرابع (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
21	24	تساعد الإجراءات التحليلية في التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في فترة إعداد تقرير التدقيق يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ	3.86	0.44	77.2	كبيرة
22	25	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق في تكوين رأيه المحايد	3.82	0.45	76.4	كبيرة
23	21	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام	3.82	0.54	76.4	كبيرة
24	22	تمكن الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية	3.81	0.51	76.2	كبيرة
25	26	يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق الى تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق	3.79	0.51	75.8	كبيرة
26	23	تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل	3.76	0.52	75.2	كبيرة
		الدرجة الكلية للمجال الرابع (مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق)	3.81	0.39	76.2	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (15) أن مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.76) و (3.86) وهما الفقرات (تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل) و (تساعد الإجراءات التحليلية في التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في فترة إعداد تقرير التدقيق يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق (3.81) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق بلغت (76.2%) وهي نسبة مرتفعة.

النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الخامس، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال الخامس (أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
27	27	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف	3.91	0.36	78.2	كبيرة
28	28	يسهم استخدام الإجراءات في رفع مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للعملاء	3.81	0.48	76.2	كبيرة
29	29	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز الحياد والأمانة والموضوعية	3.73	0.58	74.6	كبيرة
30	30	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب والمعايير المفروضة	3.73	0.64	74.6	كبيرة
31	31	يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بان يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية وفي الوقت المناسب	3.69	0.62	73.8	كبيرة
		الدرجة الكلية للمجال الخامس (أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق)	3.77	0.43	75.4	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (16) أن أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.69)

و (3.91) وهما الفقرات (يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بان يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية وفي الوقت المناسب) و (يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة بأثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق (3.77) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق بلغت (75.4%) وهي نسبة مرتفعة وهذا يدل على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية وأثرها الواضح على جودة عملية التدقيق.

كما يتضح أن الفقرتان "يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب والمعايير المفروضة، يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بان يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية وفي الوقت المناسب" بلغ الانحراف المعياري لهما (0.64) (0.62) وهي نسب مرتفعة وتدل على أن هناك تشتت في القيم عن المتوسط الحسابي لهذه الفقرات، وما يعني عدم وجود تجانس في الإجابات.

النتائج المتعلقة بالسؤال السادس للدراسة

والذي ينص على: هل يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدققي

الحسابات على جودة التدقيق؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تمَّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال السادس، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة للمجال السادس (معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجين) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة المدى
32	33	عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.89	0.38	77.8	كبيرة
33	32	عدم ملائمة ودقة المعلومات المتوفرة تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.88	0.40	77.6	كبيرة
34	35	تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.78	0.53	75.6	كبيرة
35	36	وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراءات المقارنات وبالتالي يحد من قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.72	0.59	74.4	كبيرة
36	37	طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.71	0.59	74.2	كبيرة
37	34	التكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة يحد من قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.69	0.59	73.8	كبيرة
38	38	ضعف كفاءة المدقق الخارجي تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية	3.62	0.69	72.4	كبيرة
كبيرة		الدرجة الكلية للمجال السادس (معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجين)	3.76	0.36	75.2	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (17) أن معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.62) و (3.89) وهما الفقرات (ضعف كفاءة المدقق الخارجي تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية) و(عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية).

وبلغت الدرجة الكلية للاستجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة بمعوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين (3.76) وهذا يدل على اتجاه عينة الدراسة بالإجابة بدرجة مرتفعة على هذا المجال، كما يتضح أن نسبة معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين بلغت (75.2%) وهي نسبة مرتفعة وتؤثر بشكل واضح على عمل المدقق.

كما يتضح أن الفقرة "ضعف كفاءة المدقق الخارجي تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية" بلغ الانحراف المعياري لها (0.69) وهي نسبة مرتفعة وتدل على أن هناك تشتت في القيم عن المتوسط الحسابي لهذه الفقرات، وما يعني عدم وجود تجانس في الإجابات.

النتائج المتعلقة بالسؤال السابع للدراسة

والذي ينص على: هل توجد فروق في إجابات عينة الدراسة حول جودة عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية).

للإجابة عن هذا السؤال، تم فحص فرضيات الدراسة كما يلي:

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

نتائج الفرضية الأولى

والتي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على المستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.050$) حول جودة عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية).

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغيرات سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية، فقد استخدم اختبار التباين الأحادي One Way ANOVA، واختبار المقارنات البعدية LSD ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

1. متغير سنوات الخبرة

جدول (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
6-8 سنوات	21	3.85	0.23
9-11 سنة	15	3.92	0.15
12 سنة فأكثر	87	3.80	0.31
المجموع	123	3.82	0.29

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (سنوات الخبرة)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (19)

جدول (19) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الدرجة الكلية
0.290	1.252	0.106	2	0.211	بين المجموعات	
		0.084	120	10.118	داخل المجموعات	
			122	10.329	المجموع	

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير سنوات الخبرة، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.290) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة.

2. متغير المؤهل العلمي

جدول (20) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المؤهل العلمي للدرجة الكلية

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
بكالوريوس	82	3.80	0.32
ماجستير	32	3.85	0.21
دكتوراه	9	3.96	0.06
المجموع	123	3.82	0.29

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المؤهل العلمي)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول

(21)

جدول (21) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الدرجة الكلية
0.253	1.389	0.117	2	0.234	بين المجموعات	
		0.084	120	10.095	داخل المجموعات	
			122	10.329	المجموع	

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.253) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي.

3. متغير التخصص

جدول (22) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص للدرجة الكلية

التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	98	3.83	0.23
نظم معلومات	10	3.52	0.65
إدارة أعمال	3	3.89	0.10
اقتصاد	12	3.95	0.04
المجموع	123	3.82	0.29

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير

(التخصص)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (23)

جدول (23) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الدرجة الكلية
*0.003	4.823	0.373	3	1.120	بين المجموعات	
		0.077	119	9.209	داخل المجموعات	
			122	10.329	المجموع	

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.003) وهذه القيمة أقل من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير التخصص.

ولمعرفة لمن تعود هذه الفروق، تم استخدام اختبار المقارنات البعدية LSD، والجدول

التالي يوضح ذلك

جدول (24) نتائج تحليل المقارنات البعدية LSD لدلالة الفروق حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير التخصص.

المستوى	محاسبة	نظم معلومات	إدارة أعمال	اقتصاد
محاسبة	_____	*0.31110	0.05916	0.11578
نظم معلومات	_____	_____	*0.37026	*0.42688
إدارة أعمال	_____	_____	_____	0.05661

يلاحظ من الجدول السابق وجود فروق بين مستوى (نظم معلومات) ومستويات

(محاسبة، وإدارة أعمال، واقتصاد) ولصالح مستويات (محاسبة، وإدارة أعمال، واقتصاد).

4. متغير مستوى الدخل

جدول (25) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير مستوى الدخل للدرجة الكلية

مستوى الدخل	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أقل من 2000	1	4.00	0.00
من 2001 – 3000	7	3.83	0.38
من 3001–4000	7	3.88	0.12
من 4001 – 5000	15	3.92	0.14
أكثر من 5000	93	3.80	0.30
المجموع	123	3.82	0.29

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (مستوى الدخل)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (26)

جدول (26) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير مستوى الدخل

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.269	4	0.067	0.789	0.534
	داخل المجموعات	10.060	118	0.085		
	المجموع	10.329	122			

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير مستوى الدخل، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.534) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير مستوى الدخل.

5. متغير المسمى الوظيفي

جدول (27) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المستوى الوظيفي للدرجة الكلية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المستوى الوظيفي
0.34	3.77	61	صاحب أو شريك مكتب التدقيق
0.21	3.85	44	مدقق حسابات
0.40	3.79	6	مساعد مدقق حسابات
0.06	3.97	10	مراقب مالي
0.06	3.95	2	أخرى
0.29	3.82	123	المجموع

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المسمى الوظيفي)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (28)

جدول (28) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الدرجة الكلية
0.246	1.378	0.115	4	0.461	بين المجموعات	
		0.084	118	9.868	داخل المجموعات	
			122	10.329	المجموع	

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.246) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المستوى الوظيفي.

6. متغير الشهادات العلمية

جدول (29) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الشهادات العلمية للدرجة الكلية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات العلمية
0.40	3.76	36	CPA
0.40	3.80	6	CFA
0.00	4.00	1	CISA
0.03	3.96	4	CMA
0.18	3.85	58	PaLCPA
0.30	3.79	16	ACPA
0.00	4.00	2	CIA
0.29	3.82	123	المجموع

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (الشهادات العلمية)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (30)

جدول (30) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الشهادات العلمية

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الدرجة الكلية
0.617	0.742	0.064	6	0.382	بين المجموعات	
		0.086	116	9.947	داخل المجموعات	
			122	10.329	المجموع	

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الشهادات العلمية، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.617) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير الشهادات العلمية.

7. متغير عدد الدورات التدريبية

جدول (31) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير عدد الدورات التدريبية للدرجة الكلية

عدد الدورات التدريبية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
دورة واحدة	7	3.78	0.37
دورتان	13	3.97	0.05
ثلاث دورات	17	3.91	0.13
أربع دورات فأكثر	86	3.78	0.31
المجموع	123	3.82	0.29

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (الشهادات العلمية)، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي كما يبين الجدول (32)

جدول (32) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير عدد الدورات التدريبية

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.543	3	0.181	2.200	0.092
	داخل المجموعات	9.786	119	0.082		
	المجموع	10.329	122			

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير عدد الدورات التدريبية، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.092) وهذه القيمة أكبر من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير عدد الدورات التدريبية.

نتائج الفرضية الثانية

لا يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (33) نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
43.122	*0.000	3.92	0.23	قبول

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000*) أقل من قيمتها 0.05، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق

نتائج الفرضية الثالثة

لا يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (34) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة اختبار الفرضية البديلة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدلالة Sig	T المحسوبة
قبول	0.28	3.88	*0.000	34.520

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000*) أقل من قيمتها 0.05، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق

نتائج الفرضية الرابعة

لا يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (35) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة اختبار الفرضية البديلة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدلالة Sig	T المحسوبة
قبول	0.38	3.79	*0.000	22.916

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000*) أقل من قيمتها 0.05، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق.

نتائج الفرضية الخامسة

لا يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية الخامسة تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (36) نتائج اختبار الفرضية الخامسة

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
22.931	*0.000	3.81	0.39	قبول

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000*) أقل من قيمتها 0.05، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر تقييد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة تقرير التدقيق على جودة التدقيق.

نتائج الفرضية السادسة

لا يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية السادسة تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (37) نتائج اختبار الفرضية السادسة

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
20.003	*0.000	3.77	0.43	قبول

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000^*) أقل من قيمتها 0.05 ، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق.

نتائج الفرضية السابعة

8. لا يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدققي الحسابات على جودة التدقيق.

بهدف اختبار الفرضية السابعة تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت

نتائجه على النحو التالي:

جدول (38) نتائج اختبار الفرضية السابعة

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
23.107	*0.000	3.76	0.36	قبول

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وقيمة 3.00)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000^*) أقل من قيمتها 0.05 ، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدققي الحسابات على جودة التدقيق.

الفصل الخامس

عرض النتائج وأهم التوصيات

الفصل الخامس

عرض النتائج وأهم التوصيات

المقدمة

هدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي بحثت في مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين، وكذلك التعرف إلى دور بعض المتغيرات (الديموغرافية) في موضوع الدراسة.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من التساؤلات والفرضيات، وتم مناقشة هذه النتائج لإبراز أهم النتائج والتي ستبنى عليها التوصيات المختلفة.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

1. كانت نتيجة السؤال الرئيسي "مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين" كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.82).

وتُفسر هذه النتيجة بأن هناك تطبيق بدرجة كبيرة للإجراءات التحليلية ولها أثر واضح على جودة التدقيق الخارجي.

2. جاءت نتيجة مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.92).

3. جاءت نتيجة مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.88).

4. جاءت نتيجة مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.79).

5. جاءت نتيجة مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.81).

6. جاءت نتيجة أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.77).

7. جاءت نتيجة معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجين كانت جميعها كبيرة، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.76)

وهذا يؤكد على وجود العديد من المعوقات التي تواجه عمل المدقق وجودة عمله بشكل واضح.

النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

1. عدم وجود فروق في إجابات عينة الدراسة حول جودة عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، والدخل الشهري، والمسمى الوظيفي، والشهادات المهنية، وعدد الدورات التدريبية). في المقابل، وجود فروق في إجابات عينة الدراسة حول جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير (التخصص) ولصالح مستويات (محاسبة، وإدارة أعمال، واقتصاد).

وتفسر هذه النتيجة إلى أن المحاسبين وبغض النظر عن الاختلافات في خبراتهم، ومؤهلاتهم، والدخل الشهري لهم، ومسمياتهم الوظيفية، وشهاداتهم العلمية، وعدد الدورات التي إجتازوها يدركون الأثر للإجراءات التحليلية على جودة عملية التدقيق بسبب قوة تخصصهم ولأنه يركز على الأمور المالية والمحاسبية بشكل أكبر، كما أن هناك إدراك لأثر الإجراءات التحليلية عند تخصصات محاسبة، وإدارة أعمال، واقتصاد أكثر من تخصص (نظم معلومات).

2. يؤثر استخدام المدققين الخارجيين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة على جودة التدقيق.
3. يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق على جودة التدقيق.
4. يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق.
5. يؤثر تقيد المدققين الخارجيين بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق على جودة التدقيق.
6. يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المدققين الخارجيين على جودة التدقيق.
7. يؤثر وجود معوقات لإستخدام الإجراءات التحليلية تواجه مدقي الحسابات على جودة التدقيق.

ثانياً: الإستنتاجات

1. إن المدققين الخارجيين يعتمدون بشكل أساسي وبدرجة كبيرة على الإجراءات التحليلية في عملياتهم.
2. يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي الى زيادة جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال تحقيقها للعوامل التالية:
 - تخفيض وقت وتكلفة أداء عملية التدقيق.
 - رفع مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

- زيادة إستقلالية المدقق الخارجي وتعزيز الحياد والأمانة والموضوعية.
- إصدار التقارير وفقاً لنتائج التدقيق بموضوعية وفي الوقت المناسب.
- سهولة تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة بالتالي تقليل مخاطر الاكتشاف.
- 3. إن المدققين الخارجيين في فلسطين يدركون أثر تطبيق الإجراءات التحليلية على جودة عملية التدقيق الخارجي بشكل واضح نظراً للفوائد التي تتحقق بسبب تطبيقها.
- 4. تستخدم الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق الخارجي، حيث يتم استخدامها في مرحلة التخطيط وفي مرحلة التنفيذ وفي مرحلة إعداد التقرير.
- 5. يواجه معظم المدققين بعض المعوقات في الحصول على البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية لإجراء عملية التدقيق الخارجي مما يؤثر على جودة التدقيق وأهمها:
 - عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة.
 - عدم ملائمة ودقة المعلومات المتوافرة.
 - تغيير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
 - طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.

ثالثاً: التوصيات

- في ضوء ما تقدم من نتائج، خرجت الدراسة بعدة توصيات، منها:
1. التأكيد وإبراز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة للتدقيق كونه يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.
 2. استخدام الأساليب الحديثة والتقنيات المتطورة عند استخدام الإجراءات التحليلية وذلك لمحاولة تخفيف الوقت والجهد والتكلفة على عمل المدقق ككل.

3. القيام بدورات توعوية وندوات للعملاء تبرز أهمية الاجراءات التحليلية وأثرها على عمل المدقق الخارجي ودورهم في إعطاء المدقق البيانات الدقيقة والملائمة اللازمة لعمله.
4. تخفيض تكلفة الحصول على البيانات المالية الضرورية لعملية التدقيق الخارجي على المدقق للحصول على جودة تدقيق أعلى.
5. الدعوة الى إهتمام العملاء بالسياسات المحاسبية والتسويقية والإنتاجية المتبعة وعدم تغييرها بشكل مستمر للحصول على جودة تدقيق أعلى.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

أبو سرعة، عبد السلام، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010.

أبو سمهدانة، نيفين، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة-دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

أبو هين، إياد، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين 2005.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، "المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة"، المعيار الدولي رقم 315، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2010، ص 265.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، "المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة"، المعيار الدولي رقم 520، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2010، ص 157.

الباز، علاء، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية (دراسة ميدانية)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

بلخادم، حنان، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

البلداوي، عبد الحميد، الأساليب الإحصائية التطبيقية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 2004.

تميم، أحمد، 2011، "المراجعة التحليلية"، منتدى المحاسب العربي، كلية التجارة، جامعة أسيوط،
مصر بحث منشور <https://accdiscussion.com/acc13083.html>.

جربوع، يوسف، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، فلسطين: مكتبة الطالب
الجامعي، الطبعة الثانية، 2007.

جربوع، يوسف، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء
غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثالث عشر، غزة،
فلسطين، 2005.

جربوع، يوسف، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير
القانونية بالقوائم المالية، غزة، فلسطين، 2004.

جمعة، أحمد، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،
الأردن، 2005.

جمعة، أحمد، 1999، التدقيق الحديث للحسابات، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد، الطبعة
الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني، فلسطين، يناير
2003.

الحبيطي، قاسم، وزياد يحيى، تحليل ومناقشة القوائم المالية، شركة أبناء شريف الأنصاري،
المكتبة العصرية، الطبعة الأولى، صيدا، بيروت، لبنان، 2011.

حلّس، سالم، جربوع، يوسف محمود، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي
الحسابات القانونية بدولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، العدد 67، المجلد 24، 209-
231، 2002.

الحمود، تركي، " المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن دراسة استقصائية"، المجلة العلمية، العدد (2)، جامعة اليرموك، اربد، الاردن، 1991.

الدهراوي، كمال الدين، ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

راشد، رجب، وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.

سرايا، محمد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، 2007.

سرحان، عاهد، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة 2007.

سلامة، رأفت، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، العبدلي، 2011.

السويطي، موسى، تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006.

شريم، عبيد، ولطف بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007.

شفا عمري، فضيل، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2014.

صالح، جليل، وآخرون "قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية" مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 1، البصرة، 2014.

الصحن، عبد الفتاح وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.

الصحن، عبد الفتاح، سرايا، محمد، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، الدار الجامعية، مصر، 2004.

الصوص، اياد، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، المكتبة المركزية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، 2012.

طواهر، محمد، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

عبد الله، خالد، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2001.

عميرش، ايمان، وحسين بورغدة، مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجفلة، الجزائر، 2017.

عميروش، بو بكر، دور المدقق في تقييم المخاطر وتحسين نظم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

عودة، علاء الدين، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

الكبيسي، عبد الستار، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني، الرمادي، العراق، 2008.

لطفي، أمين، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2005.

لطفي، أمين، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2007.

لطفي، أمين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص191.

مجوجة، راوية، " أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي " دراسة ميدانية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

المخادمة، أحمد، وحاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4 الأردن، 2007.

المدهون، رعدة، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

مشيد، محمد، دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضييل في القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، عدد18، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2014.

مطر، محمد، " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن 2003.

مهيرة، سارة، أساليب إجراءات الفحص التحليلي ودوره في تحسين أداء عملية المراجعة،
جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، 2014.

نجم، بان توفيق، مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات
في العراق، مجلة الاقتصاد الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة،
العراق، 2010

نجم، مها، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة
ماجستير غير منشورة، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، 2012.

نشوان، اسكندر، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر
مراجعي الحسابات الفلسطينيين، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد
الأول، السنة الرابعة عشر، ص 169-224، 2010.

نصار، مجدي، ومريم برهامي، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي
يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استنادا إلى واقع دليل التدقيق العام، بحث مقدم الى
مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت لعام
2008.

النوايسة، محمد، مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات-دراسة ميدانية من
وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن، دراسات- العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 1،
الأردن، 2008.

المراجع الأجنبية

Dolpy D'souza, **Advanced Auditing**, Taxmann's, Second Edition, June
2004.

Dominik, Anke & Andreas, **The use of substantive aggregate analytical procedures: do auditors particularly rely on nonsignificant outcomes?** 2012.

Jarbou, Yousef Mahmoud, **Auditing Theory And Application (Practical Framework)**, First Edition, Copyright, 2009, Printed In Gaza-Palestine, 2009.

Kaminski, K.A., Wetzels, T.S., & Guan, L. *Can financial ratios detect fraudulent financial reporting?* *Managerial Auditing Journal*, 19 (1), 15-28, 2004.

Kritzinger, J., K. Barac, **The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective**, *Southern African Business Review*, 2017.

الملاحق

الملحق

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

الاستبانة

تحية طيبة وبعد..

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية بعنوان: "أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في شركات التدقيق الخارجي وأثرها على تطوير جودة التدقيق الخارجي في فلسطين" خلال الفصل الدراسي الثاني (2018)، وذلك لمعرفة أثر الإجراءات التحليلية على جودة عملية التدقيق الخارجي.

وفي سبيل ذلك فإننا نتوقع منكم المساهمة الجادة في إنجاز هذه الدراسة وذلك بالإجابة بكل موضوعية على كافة الأسئلة، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم، علماً بأن هذه المعلومات ستستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

نشكر لكم مقدماً جهودكم وحسن تعاونكم

المشرف: د/سامح العطوط

الطالبة يارا سعيد هنديه

E-mail: yara.hindeyah@hotmail.com

القسم الأول البيانات الشخصية

1- سنوات الخبرة

() 2-5 سنوات () 6-8 سنوات

() 9-11 سنة () 12 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي

() دبلوم متوسط () بكالوريوس

() ماجستير () دكتوراه

3- التخصص

() محاسبة () مالية ومصرفية () نظم معلومات

() ادارة اعمال () اقتصاد () أخرى اذكرها

4- الدخل الشهري:

() أقل من 2000 () 2001 - 3000

() 3001 - 4000 () 4001 - 5000 () أكثر من 5000

5- المسمى الوظيفي

() صاحب أو شريك مكتب التدقيق () مدقق حسابات

() مساعد مدقق حسابات () مراقب مالي () أخرى اذكرها

6- الشهادات المهنية:

() CPA () CFA () CISA () CMA

() CPA () PaL () ACPA () CIA

أخرى اذكرها

7- عدد الدورات التدريبية

() دورة واحدة () دورتان

() ثلاث دورات () أربع دورات فأكثر

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة يرجى وضع إشارة (X) في المكان المناسب

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
اولاً: مدى استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة					
					1- تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة
					2- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق
					3- استخدام الإجراءات التحليلية اثناء تحديد وتشخيص المشاكل يزيد من فهم نشاط المؤسسة
					4- استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق
					5- وجود ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية قد يؤدي الى وجود الأخطاء
					6- استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من فرص اكتشاف المخالفات في القوائم المالية
ثانياً: مدى استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق					
					7- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند وضع خطة التدقيق في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة
					8- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في اكتشاف المعاملات غير العادية
					9- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على تحديد البنود الخاضعة للفحص
					10- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى
					11- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط في تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
					12-يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط الى توجيه موارد التدقيق الى أمور أكثر أهمية
					13-تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمعرفة ما اذا كانت الأرقام الأولية مطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل
ثالثاً: مدى استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية تنفيذ التدقيق					
					14-يساعد استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق في كشف التحريفات المادية في البيانات المالية
					15-استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يوفر الوقت والجهد على المدقق
					16-تساعد الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق في تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية
					17-استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يزود المدقق بمستوى من الثقة
					18-استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب
					19-تمكن الإجراءات التحليلية المدقق من الاقتناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها
					20-استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق يؤدي الى تخفيض الاختبارات الجوهرية الأخرى
رابعاً: مدى استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق					
					21-يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق في تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام
					22-تمكن الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
					23- تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل
					24- تساعد الإجراءات التحليلية في التأكد من أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في فترة إعداد تقرير التدقيق يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة التنفيذ
					25- تساعد الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق المدقق في تكوين رأيه المحايد
					26- يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في فترة إعداد تقرير التدقيق الى تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق
خامسا: أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق					
					27- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في وضع سياسات وإجراءات تساعد في زيادة عمليات المتابعة والمراقبة والإشراف
					28- يسهم استخدام الإجراءات في رفع مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للعملاء
					29- يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز الحياد والأمانة والموضوعية
					30- يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين إدارة الأفراد من حيث توزيع المهام عليهم بما يتناسب والمعايير المفروضة
					31- يهيئ استخدام الإجراءات التحليلية الفرصة للمدقق بان يصدر تقاريره وفقاً لنتائج الفحص والتدقيق بموضوعية وفي الوقت المناسب
سادسا: معوقات استخدام الإجراءات التحليلية التي تواجه المدققين الخارجيين					
					32- عدم ملاءمة ودقة المعلومات المتوافرة تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
					33- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية
					34- التكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة يحد من قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية
					35- تغيير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية
					36- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراءات المقارنات وبالتالي يحد من قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية
					37- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية
					38- ضعف كفاءة المدقق الخارجي تؤثر على قدرة المدقق في استخدام الإجراءات التحليلية

شكراً...انتهت الاستبانة.

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Extent of the use of Analytical Procedures
in the Audit Companies, and its Impact in
Developing the Audit Quality in Palestine**

**By
Yara Saed Mustafa Hindiya**

**Supervised by
Dr. Sameh Atout**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes,
Faculty of Graduate Studies, An- Najah National University,
Nablu, Palestine.**

2019

The Extent of the use of Analytical Procedures in the Audit Companies, and its Impact in Developing the Audit Quality in Palestine

By

Yara Saed Mustafa Hindiya

Supervised by

Dr. Sameh Atout

Abstract

This study aims at recognizing the significance of the analytical procedures and the role they play along with many advantages of the profession of external auditor through their ideal usage. It also aims at exploring the applicability of these analytical procedures in the external audit companies and their impact on developing of auditing quality in the West Bank in Palestine .

The significance of this study lies in contributing in clarifying the role of analytical procedures in the quality of auditing procedures that this study consists of five chapters. The first chapter crystallizes the general framework of the study. Also, the second chapter tackles the nature of external auditing in terms of its definition, goals, characteristics, responsibilities of external audit. In addition, the quality of external auditing is defined highlighting its significance and influencing factors in the quality of external auditing. Besides, it tackles the nature of analytical procedures in terms of their definition, significance, reliance, characteristics, types, aims, proficiency and effectiveness. In addition, a number of analytical procedures are applied on financial statements for Vegetable Oil Factory Company. Hence, the third chapter clarified

methodology and procedures, and then the fourth chapter includes the results of the questions and assumptions. Finally, the fifth chapter discusses the main results and recommendations .

For achieving the study purpose, a questionnaire consists of (38) items included in six domains has been developed, distributed among 123 editors in West Bank who have been chosen randomly , gathered, codified, entered the computer and statically processed by using the Statistical Package of the Social Science (SPSS). Also, the study tool has been measured for reliability and credibility.

The researcher concludes that external auditors depend on analytical procedures in their processes. Also, the application of these procedures in the process of external auditing lead to the increase of the quality of external auditing by achieving a number of factors, namely: decreasing the time and cost of auditing and raising the level of transparency and clarity in financial statements .

Finally, the researcher recommends confirming the importance of using these procedures in their different levels as being influential on the quality of external auditing. Besides, it is imperative to hold awareness raising courses and workshops for clients to highlight the importance of analytical procedures and their impact on the tasks of the external auditors and their role in providing accurate data appropriate for his job.