

مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار

التدقيق الدولي رقم (520)

**The Compliance of the Audit Firms in the State of Kuwait with
Analytical Procedures Set Forth in the International Standard on
Auditing No. (520)**

إعداد الطالب

محمد عايش عيد المطيري

400820085

إشراف الدكتور

مضر علي عبد اللطيف

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة - كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

آيار / 2011

التفويض

أنا الطالب محمد عايش عيد المطيري أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: محمد عايش عيد المطيري






التوقيع:

التاريخ: 2011/5/28

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520) ' وأجريت بتاريخ

2011/5/28

التوقيع	جهة العمل	أعضاء لجنة المناقشة
	جامعة الشرق الأوسط	1- الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور رئيساً
	جامعة الشرق الأوسط	2- الدكتور مضر علي عبد اللطيف مشرفاً
 ٢٠١١/٥/٢٨	جامعة العلوم التطبيقية	3- الدكتور محمد داوود نصار مناقشاً خارجياً

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بعث فينا محمداً - صلى الله عليه وسلم - هادياً وبشيراً. الحمد لله على ما أسبغ علينا من نعم ظاهرة وباطنة، فلك الحمد يا رب كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك. أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأستاذي القدير ومشرفي الفاضل الدكتور مضر علي عبد اللطيف. لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، وما بذله معي من جهد وإرشاد، ولما منحني من علمه ووقته طوال إعداد هذه الرسالة حتى بدت كما هي عليه، فله مني كل الشكر والتقدير والاحترام.

كما أتقدم بالشكر والجزيل والعرفان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين وكذلك أساتذتي الأفاضل في جامعة الشرق الأوسط / كلية الأعمال.

جزاكم الله جميعاً عني كل خير وسدد على طريق الحق خطاكم

محمد عايش عيد المطيري

الإهداء

أهدي هذه الرسالة لعائلتي التي طالما تحملت فترة غيابي عنهم خلال دراستي لمرحلة الماجستير خلال الثلاث سنوات الماضية وتشجيعها لي دائماً على مواصلة البحث العلمي، وإيكم يا من تزالون بجانبني ترقبون نجاحي وتقدمي، وتقدمون لي كل الوقت وكل

الحب وكل الدعم

إلى إخواني وأخواتي وأصدقائي الأعزاء

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا

مع المحبة والعرفان

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ك	قائمة الملاحق
ل	ملخص الدراسة باللغة العربية
م	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية
	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2	1-1 المقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها
5	3-1 أهمية الدراسة
6	4-1 أهداف الدراسة
6	5-1 فرضيات الدراسة
8	6-1 حدود الدراسة
8	7-1 محددات الدراسة
9	8-1 التعريفات الإجرائية
	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
11	1-2 الإطار النظري
37	2-2 الدراسات السابقة
46	3-2-2 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
49	1-3 منهج الدراسة
49	2-3 مجتمع الدراسة
49	3-3 عينة الدراسة
49	4-3 أداة الدراسة
50	5-3 صدق وثبات الأداة
51	6-3 أساليب التحليل الإحصائي
	الفصل الرابع نتائج الدراسة
53	1-4 عرض نتائج الدراسة
53	2-4 النتائج
53	3-4 اختبار ثبات أداة الدراسة
54	4-4 خصائص عينة الدراسة
61	5-4 مخرجات الدراسة
72	6-4 اختبار الفرضيات
	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
109	1-5 النتائج
113	2-5 التوصيات
114	المراجع
119	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
54	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	1-4
54	توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	2-4
55	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	3-4
56	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	4-4
56	توزيع عينة الدراسة حسب حصولهم على شهادات مهنية في التدقيق	5-4
57	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	6-4
58	توزيع عينة الدراسة حسب مهارات اللغة الانجليزية	7-4
58	توزيع عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب	8-4
59	توزيع عينة الدراسة حسب ارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي	9-4
60	مدى إلزام مكاتب التدقيق الدولية المكتب الكويتي بتطبيق معايير التدقيق بخصوص الإجراءات التحليلية في حال ارتباطه بها	10-4
60	توزيع عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب	11-4
62	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الأول ما يتم قبل بدء التدقيق كنوع من التخطيط ودراسة العميل وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية	12-4
65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثاني ما يتم خلال عملية التدقيق كنوع من الاختبارات التفصيلية وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية	13-4
68	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثالث استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية	14-4
70	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالنسب المالية التي يتم استخدامها وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية (درجة الموافقة)	15-4

71	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ل فقرات الاستبيان المتعلقة بعوائق تطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية (درجة الموافقة).	16-4
73	نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520	17-4
74	نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق	18-4
74	نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق تفصيلية خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	19-4
75	نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية في التدقيق الشاملة للقوائم المالية خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق	20-4
76	نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق كافة النسب المالية المتعلقة بالإجراءات التحليلية في دولة الكويت	21-4
77	نتائج اختبار (ت) مدى وجود معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية بالنسبة لمكاتب التدقيق في دولة الكويت.	22-4
78	اختبار العلاقة بين جنس معبئ الاستبيان وآرائهم	23-4
79	اختبار العلاقة بين المركز الوظيفي لمعبي الاستبيان وآرائهم	24-4
84	اختبار مدى وجود فروق بين خبرة معبي الاستبيان وآرائهم	25-4
88	اختبار مدى وجود فروق بين مهارات اللغة الانجليزية لمعبي الاستبيان وآرائهم	26-4
89	اختبار مدى وجود فروق بين مهارات الحاسوب لمعبي الاستبيان وآرائهم	27-4
91	اختبار مدى وجود فروق في تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لارتباط المكتب بمكتب تدقيق خارجي)	28-4
93	مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لإلزام مكتب التدقيق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية)	29-4
96	اختبار مدى وجود فروق في تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للعمر)	30-4

100	مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للمؤهل العلمي)	31-4
103	اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للشهادة)	32-4
106	اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لعدد المدققين في مكتب التدقيق)	33-4

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
119	الاستبيان	الملحق (1)

مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار

التدقيق الدولي رقم (520)

إعداد الطالب

محمد عايش عيد المطيري

إشراف الدكتور

مضر علي عبد اللطيف

الملخص

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بتطبيق متطلبات المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، كما هدفت التعرف على أبرز النسب المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية من قبل المدققين في الكويت، وعلى أبرز معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في الكويت.

وقد تم اعتماد أسلوب الاستبانة على عينة من مدققي الحسابات في الكويت. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه يتم استخدام الإجراءات التحليلية بشكل متوسط في مرحلة التخطيط للتدقيق و مرحلة الاختبارات التفصيلية، بينما يتم استخدامها بشكل مرتفع في مرحلة إنهاء التدقيق. كما وجدت الدراسة أنه يتم استخدام كثير من النسب المالية المعروفة في الإجراءات التحليلية، وأن أبرز معوقات استخدام الإجراءات التحليلية تتضمن عدم إلمام بعض المدققين بها و/أو عدم قناعتهم بجدواها.

كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء معبئي الاستبانات حول موضوع الدراسة تعزى لبعض المتغيرات الشخصية ومن أهمها المركز الوظيفي والخبرة والعمر وحمل شهادات مهنية أجنبية وارتباط مكتب التدقيق الكويتي مع مكتب أجنبي.

وأوصت الدراسة بتعميم استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق في دولة الكويت و بزيادة

تدريب و تثقيف مدققي الحسابات بأهميتها و كيفية استخدامها.

The compliance of audit firms in the State of Kuwait with analytical procedures set forth in the International Standard on Auditing No.(520)

By

Mohammed Ayesh Al-Mutairi

Supervisor

Dr. Modar Ali Abdullatif

The study aimed at exploring the degree of compliance of auditors in the State of Kuwait with the requirements of International Standard on Auditing No. 520 (Analytical Procedures). It also aimed at exploring which financial ratios are applied to a larger degree in analytical procedures in auditing in Kuwait, and what obstacles face the application of analytical procedures in Kuwait

A questionnaire was distributed to a sample of auditors in Kuwait. The main results show that analytical procedures are applied in auditing to a moderate degree in the phases of planning and substantive testing, and to a high degree in the final phase of auditing. In addition, many popular financial ratios are applied in analytical procedures. Main obstacles facing the application of analytical procedures in Kuwait include auditors having limited knowledge about analytical procedures and/or not being convinced about its importance.

It was also found that views of respondents differed to some extent based on some personal background factors, such as experience, job rank, age, possession of an international professional certificate, and the Kuwaiti audit firm being affiliated with an international audit firm.

The study recommended that analytical procedures be used to a larger extent by auditors in Kuwait, and that auditors in Kuwait get more training on the importance and use of analytical procedures in auditing.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة.

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها.

3-1 أهمية الدراسة.

4-1 أهداف الدراسة.

5-1 فرضيات الدراسة.

6-1 حدود الدراسة.

7-1 محددات الدراسة.

8-1 التعريفات الإجرائية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

حظيت مهنة التدقيق باهتمام كبير في الفترة الأخيرة نظراً لما تمثله من مكانة ذات ارتباط وثيق بالقوائم والتقارير المالية الصادرة عن مدقق الحسابات الخارجي والذي يعكس رأيه في صحة وسلامة القوائم المالية والوضع المالي الحقيقي للشركة، والتي يتم الاعتماد عليها في التأكد من دقة البيانات المالية والحد من عمليات التلاعب والغش، حيث يتم الاعتماد عليها في إجراء التنبؤات بمركز الشركة المالي والقدرة الايرادية في سنوات لاحقة.

وقد واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة أزمة فقدان الثقة والمصدقية نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك عن سبب عدم إعطاء المدققين إشارات إنذار بخصوص تلك الشركات، وعن طريقة تحليل المدققين الخارجيين لدقة البيانات المالية ومعالجتها.

وبالتالي قام المختصون والممارسون لمهنة التدقيق بالبحث عن وسائل وأساليب ذات فعالية أكبر وقدرة أدق لرفع مستوى سلامة ودقة أعمال التدقيق ومن تلك الوسائل الإجراءات التحليلية التي تتمحور حول تحليل النسب والمؤشرات الهامة، وهذه الإجراءات تقوم على أساس استخدام بعض الأساليب الكمية والإحصائية في عملية التدقيق مثل تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاه وتحليل الانحدار، فضلاً عن أسلوب الحكم الشخصي الذي يعتمد على تأهيل وخبرة المدقق.

كما تُستخدم الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفي إعداد التقرير، مما يُساعد في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى نطاق إجراءات التدقيق الأخرى، ومن ذلك تبرز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في إنجاز عملية التدقيق (قمصاني، 1997).

إن استخدام معلومات المحاسبة التحليلية من أجل تخطيط الأنشطة الخاصة بالإدارة لمختلف أوجه عمل المؤسسة والرقابة على الأداء تعد من أهم التطورات الحديثة لتقنيات التسيير، وهي في تطور مستمر سواء على مستوى تعدد الطرق أو على مستوى توسع تطبيق الطريقة في حد ذاتها، من حيث مجال تطبيقها أو التقنيات المستعملة، والملاحظ هو تداخل مجالات العلوم المختلفة، بحيث استفادت المحاسبة بشكل عام والمحاسبة التحليلية بشكل خاص بالتطور الحاصل في العلوم الأخرى من تقنيات وأساليب ونظريات، مثل صياغة النظريات الاقتصادية، تطوير تقنيات الإحصاء، الرياضيات، بحوث العمليات، الهندسة الصناعية، المعلوماتية (أجهزة، برمجيات وأنظمة خبيرة) (نصار، 2008).

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها:

إن التطور العلمي والتكنولوجي المتسارع وضع مؤسسات التدقيق أمام تحدٍ قوي، يتمثل في القدرة على المنافسة مع مؤسسات التدقيق الدولية التي لم تعد تتحدد بحدود جغرافية، فكان لا بد أن تقوم هذه المؤسسات بتطوير نفسها كي تستطيع أن تواكب هذا التطور من أجل المنافسة في هذا القطاع، ولا بد للمدقق في تدقيقه للقوائم المالية من استخدام معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها وهذه المعايير تمثل الإطار العام لعملية التدقيق كما أنها لا تخضع للحكم الشخصي للمدقق، وتعدّ الإجراءات التحليلية من الأدوات المستخدمة من قبل المدقق لمجاراة الدقة والكفاءة وذلك لكونها تُساعده في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والمهمة نسبياً، وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المدقق تحقيق الكفاءة في أداء عملية التدقيق (قمصاني،

2007). ويثار هنا تساؤل حول مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بكافة الإجراءات التحليلية الواردة في المعيار المحاسبي 520.

وتكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1- هل تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 520 في عمليات التدقيق التي تقوم بها؟

ويتفرع السؤال إلى الأسئلة الفرعية التالي:

أ- هل تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في

مرحلة التخطيط لعمليات التدقيق؟

ب- هل تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في

مرحلة الاختبارات التفصيلية؟

ج- هل تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة الإجراءات التحليلية المنصوص عليها في

مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق؟

2- ما النسب المالية التي تعتبر الأكثر استخداماً من قبل مدققي الحسابات في دولة الكويت؟

3- هل توجد معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية المنصوص عليها من قبل مكاتب التدقيق في

دولة الكويت؟

4- هل هناك علاقة بين الخلفية الشخصية لمعبي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ويتفرع عن السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل هناك علاقة بين جنس معبي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ب- هل هناك علاقة بين المركز الوظيفي لمعبي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ج- هل هناك علاقة بين خبرة معبي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

د- هل هناك علاقة بين مهارات اللغة الانجليزية معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ه- هل هناك علاقة بين مهارات الحاسوب معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

و- هل هناك علاقة بين ارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ز- هل هناك علاقة بين إزام مكتب التدقيق الكويتي بمنهجية المكتب العالمي المرتبط لمعبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ح- هل هناك علاقة بين عمر معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ط- هل هناك علاقة بين المؤهل العلمي لمعبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ي- هل هناك علاقة بين حمل شهادة مهنية عالمية من قبل معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

ك- هل هناك علاقة بين عدد العاملين في مكاتب التدقيق التي يعمل لديها معبئي الاستبيان وآرائهم فيما ورد فيه؟

3-1 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تتناول موضوع مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520) لما لهذا الموضوع من أثر بالغ في قيام تلك المكاتب بتقديم خدماتها المختلفة بكفاءة وفاعلية. وقد تم التركيز على أهم العوامل التي قد تلعب دوراً مباشراً في درجة تقبل مكاتب التدقيق بتطبيق المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، وذلك استناداً لنصوص الأنظمة والتشريعات المعمول بها في الدولة التي يجب الأخذ بها لتطوير وظيفة المدقق، بالإضافة إلى أهمية آراء المدققين فيما يخص هذا الموضوع تحديداً. حتى تتمكن من سد الثغرات التي يمكن أن تحول

دون قيام مكاتب التدقيق بتأدية وظيفتها بمستوى عالٍ من الجودة والنوعية والسرعة المطلوبة في ما يخص استخدام المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية في عملها. كما تتمحور أهمية الدراسة في ندرة الدراسات العربية على حد علم الباحث التي خاضت في موضوع تطبيق المعيار 520 في دولة الكويت والدول العربية الأخرى بشكل عام.

1-4 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:-

1- بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بتطبيق متطلبات المعيار 520

الخاص بالإجراءات التحليلية.

2- التعرف على أبرز النسب المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية من قبل المدققين

في الكويت والتعرف على أهم معوقات الإجراءات التحليلية.

1-5 فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات العدمية التالية:

الفرضية الأولى:

H01: لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520 الخاص بالإجراءات

التحليلية. وينتفع عن الفرضية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H0: لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت التدقيق التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية

التدقيق.

الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية كإجراءات تدقيق تفصيلية خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية في التدقيق الشاملة للقوائم المالية خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق.

الفرضية الثانية:

H02: لا تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة النسب المالية المتعلقة بالإجراءات التحليلية في دولة الكويت.

الفرضية الثالثة:

H03: لا توجد معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية بالنسبة لمكاتب التدقيق في دولة الكويت.

الفرضية الرابعة:

H04: لا توجد فروقات في آراء المستجيبين تعود إلى خلفيتهم الشخصية.

وتنتزع عن الفرضية الرابعة الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة بين جنس معبئي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة بين المركز الوظيفي لمعبئي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة بين خبرة معبئي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة بين مهارات اللغة الانجليزية لمعبئي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة بين مهارات الحاسوب لمعبئي الاستبيان وآرائهم.

- الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة بين ارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي لمعبي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية السابعة: لا توجد علاقة بين إلزام مكتب التدقيق الكويتي بمنهجية المكتب العالمي المرتبط لمعبي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الثامنة: لا توجد علاقة بين عمر معبي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية التاسعة: لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي لمعبي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية العاشرة: لا توجد علاقة بين حمل شهادة مهنية عالمية من قبل معبي الاستبيان وآرائهم.
- الفرضية الفرعية الحادية عشرة: لا توجد علاقة بين عدد العاملين في مكاتب التدقيق التي يعمل لديها معبي الاستبيان وآرائهم.

1-6 حدود الدراسة:

تحدد الدراسة في تطبيق معيار التدقيق 520 في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.

1- **الحدود المكانية:** تشمل كافة مكاتب التدقيق في دولة الكويت الملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية عامةً، ومعيار الإجراءات التحليلية خاصةً.

2- **الحدود الزمانية:** تم إعداد الدراسة في الفترة الواقعة ما بين 2010/10/1-2011/5/1.

1-7 محددات الدراسة:

- قلة الدراسات العربية المتعلقة بمكاتب التدقيق المنشورة وغير المنشورة.
- صعوبة جمع البيانات من عينة الدراسة نظراً لضيق وقت مدققي مكاتب التدقيق.

8-1 التعريفات الإجرائية:

الإجراءات التحليلية: "تقييم المعلومات المالية عبر تحليل العلاقات في المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، كما تتضمن الإجراءات التحليلية بحث التقلبات والعلاقات غير المنطقية مقارنة بالمعلومات الملائمة الأخرى أو تلك المختلفة عن المبالغ المتوقعة بمقدار مهم" (الفقرة، (4) معيار التدقيق الدولي رقم 520).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 الإطار النظري:

- 1-1-2 الهدف من التدقيق.
- 2-1-2 الإجراءات التحليلية واستخداماتها في التدقيق.
- 3-1-2 مفهوم الإجراءات التحليلية.
- 4-1-2 تعريف الإجراءات التحليلية.
- 5-1-2 أدوات الإجراءات التحليلية.
- 6-1-2 أسباب استخدام الإجراءات التحليلية.
- 7-1-2 الإجراءات التحليلية وخطر التدقيق.
- 8-1-2 تصميم الإجراءات التحليلية.
- 9-1-2 مراحل التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية.
- 10-1-2 حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية.
- 11-1-2 الإجراءات التحليلية وخطر الأعمال.
- 12-1-2 مخاطر الإجراءات التحليلية.

2-2 الدراسات السابقة:

- 1-2-2 الدراسات العربية.
- 2-2-2 الدراسات الأجنبية.
- 3-2-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يتمثل الهدف من هذا الفصل في إظهار ما نشر حول موضوع الدراسة، سواءً في الأدبيات المحلية، أو العربية، أو الأجنبية، والنتائج التي توصلت إليها وقد قدمت هذه الأدبيات على هيئة أفكار علمية متنسقة، ويقسم هذا الفصل إلى قسمين:

1- الإطار النظري الذي كتب حول الموضوع، والمتعلق بمشكلة الدراسة.

2- الدراسات (الأبحاث) السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث تم التركيز بشكل خاص على أهداف تلك الدراسات، وأهم نتائجها، وبيان موقع الدراسة الحالية منها، ومدى اختلافها أو اختلافها، وتميزها عن تلك الدراسات، وقد رتب عرضها تصاعدياً.

2-1- الإطار النظري

التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية. ولتوضيح المزيد من الإجراءات المتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استناداً إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها وفق الأدلة والبراهين التي يجب أن لا تتأثر لأهواء معديها أو تكون عرضة لتحيزهم. (القاضي، 1999، ص

(13)

إن التدقيق لا يهدف إلى تعديل نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية، ولكن يضيف إليه عملية اتصال ثانوية بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية، أي أن التدقيق يمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستفتاء وذلك بهدف التحقق من سلامة وعدالة البيانات المالية وفقاً لمجموعة من الضوابط والمعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات

مستخدمي تلك البيانات المالية مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم على الحكم والوقوف على القرار النهائي عن مدى جودة هذه المعلومات ونوعيتها وتوفرها وتحديد مدى الاعتماد على تلك البيانات الحالية بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة في الوقت المناسب. (القاضي، 1999، ص 14).

ان ما يقصد بـ(معايير المحاسبة الدولية): المعايير الدولية للتقارير المالية الصادرة عن اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، ويقصد بـ(معايير التدقيق الدولية): المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة معايير التدقيق الدولية (الشيزاوي، حظر تعامل (الأشخاص) المطلعين بالأوراق المالية قبل الإفصاح عنها، (<http://www.omandaily.com>).

2-1-1 الهدف من التدقيق:

هناك العديد من الأهداف المرتبطة بالتدقيق التي من أهمها: التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وإبداء رأي فني استنادا على أدلة وبراهين عن عدالة البيانات المالية واكتشاف ما قد توجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش والتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة ومساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة ومساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي ومساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني ومراقبة الخطوط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافها وأسبابها وتقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية وتحقيق أقصى منفعة اقتصادية (القاضي، 1999، ص 15).

2-1-2 الإجراءات التحليلية واستخداماتها في التدقيق

يعدّ أسلوب الإجراءات التحليلية أحد نوعي اختبارات التحقق اللازمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وهي تهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة لأحد عناصر القوائم المالية في ضوء القيمة التي يتوقعها المدقق لنفس العنصر.

كما تعدّ الإجراءات التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المدقق وذلك لكونها تُساعده في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً، وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المدقق تحقيق الكفاءة في أداء عملية التدقيق (قمصاني، 2007).

كما تُستخدم الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفي إعداد التقرير، مما يُساعد في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى نطاق إجراءات التدقيق الأخرى. ومن ذلك تبرز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في إنجاز عملية التدقيق. وتواجه عمليات التدقيق في الوقت الراهن مشكلة ضخامة حجم المشروعات وتعقد عملياتها وتعمل في بيئة تتسم بالتطور السريع في منظمات الأعمال وفلسفة أدائها، كما يواجه المدققون العديد من الدعاوى القضائية نتيجة فشل مهمة التدقيق الأمر الذي جعل الأساليب التقليدية للتدقيق غير كافية لتجميع أدلة الإثبات والقرائن المتعلقة بعناصر القوائم المالية. ويحصل المدقق على أدلة الإثبات التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير أداء العمل الميداني (معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات التدقيق (المحاسب الأول: التدقيق

التحليلي): <http://almohasb1.blogspot.com> Analytical)

- تدقيق تفاصيل العمليات والأرصدة.
- التدقيق التحليلي للنسب المالية والاتجاهات المهمة وفحص أي تقلبات غير عادية بها.

يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي غالباً في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد البنود أو مكونات هذه القيمة أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة علاقته بأرقام أخرى وارتباطه بها أو بمقارنته مع القيمة التي يقررها المدقق لهذا البند، فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيم المقدرة أو الواجب أن تكون دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءً أو تلاعباً في القوائم المالية(منير محمد وآخرون، 2005).

2-1-3 مفهوم الإجراءات التحليلية:

الإجراءات التحليلية كما حددها الدليل المحاسبي (Accountants Directory JPS,) (2004) هي استخدام النماذج الكمية من نسب ومؤشرات وغيرها لمعرفة أرصدة معينة أو نتائج محددة ومقارنتها مع واقع المشروع الذي يتم تدقيقه، ثم وضع فروض تفسر الانحرافات واتخاذ إجراءات للتحقق منها. وقد بدأت الإجراءات التحليلية كإجراءات متممة لإجراءات التدقيق المعتادة بحسب المدخل المعياري أو المهني المعروف والذي يعكس معايير التدقيق المهنية التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA أو معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. حيث نص المعيار الدولي 520 أن على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط ، والنظرة الشاملة لعملية التدقيق ، وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى (Accountants Directory JPS,) (<http://www.jps-dir.com>). والتدقيق التحليلية هي تقنيات التدقيق المفيدة والمرتفعة العائد التي تستعمل جزئياً في كل عملية مراجعة، إذ تسهم بما يلي (<http://www.acc4arab.com>):

- تساعد في تركيز الجهود عند القيام بالتدقيق.
- تزويد المدقق بأدلة إثبات قيمة لعملية التدقيق.
- تستطيع أن تحدد وأن تقلل من أي تدقيق إضافي.
- توجيه المدقق نحو التوسع في إجراءات التدقيق تجاه بنود محددة.

تعدّ إجراءات التدقيق الاختبارية ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة لذلك أصبح مدقق الحسابات مضطراً للاعتماد على العينات الإحصائية أثناء قيامه بعملية التدقيق، الأمر الذي أدى إلى استخدام الإجراءات التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية التدقيق، كما تستخدم الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية فيما إذا كانت أكثر تأثيراً وفعاليةً من الاختبارات التفصيلية). (<http://www.acc4arab.com>)

2-1-4 تعريف الإجراءات التحليلية:

تمّ تعريف الإجراءات التحليلية على أنها عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الواضحة والممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض، وبينها وبين البيانات غير المالية، كما يتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق (نشرة معايير التدقيق رقم (56)، 1988).

كما عرفها معيار التدقيق الدولي رقم (520) بأنها تعني (غرايية، 2003، ص18):
 "تحليل النسب والمؤشرات الهامة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المنتبأ بها، كما تتضمن التدقيق التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة"
 (الفقرة 3 معيار التدقيق الدولي رقم (520))."

وكما عرفت نشرتها معايير التدقيق رقم 56 (SAS56) على أنها ((تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية.... ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق.))
(<http://www.jps-dir.com>Accountants Directory JPS)

إن الهدف الأساسي من الإجراءات التحليلية - كما يُبين المعيار الدولي - هو: تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية، والتعرف على تلك العلاقات الغير متوقعة للتركيز على فحصها، مما يُساعد في تخطيط عملية التدقيق وتصميم برنامج التدقيق الملائم.

كما يُقصد بالإجراءات التحليلية أنها أحد أنواع اختبارات التدقيق الأساسية التي يمكن أدائها لجمع أدلة الإثبات المرتبطة بالتحقق من صحة وملاءمة المعالجة المحاسبية للعمليات والأرصدة والتأكد من عدم وجود تحريفات. وتتضمن هذه الإجراءات محورين أساسيين هُما
(جربوع، 2000):

المحور الأول: وهو يُمثل عملية المقارنة بين معلومات مالية فعلية وأخرى محل المقارنة:
1- مقارنة المعلومات المالية الحالية للمنشأة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة (التحليل الأفقي).

2- مقارنة المعلومات المالية الحالية للمنشأة مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات التقديرية أو التنبؤات.

3- دراسة العلاقة بين نتائج المعلومات المالية المرتبطة ببعضها، بغرض مطابقتها مع نموذج قابل للتنبؤ به بناءً على خبرة المنشأة.

4- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مُماثلة ترتبط بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة.

5- دراسة علاقة المعلومات المالية مع معلومات غير مالية أخرى مُلاءمة مثل مقارنة تكلفة المرتبات مع عدد الموظفين .

المحور الثاني: وهو يعتمد على تحديد الانحرافات والتقلبات فيما بين المعلومات الفعلية والمعلومات الأخرى محل المقارنة، وتقييم أهمية وجوهية تلك الانحرافات والتقلبات بهدف تحديد مدى ثقة المدقق في هذه المعلومات، وتقرير مدى التوسع في إجراء اختبارات تفصيلية أخرى من عدمه.

وتعتبر عملية التدقيق التحليلية واحدة من أكثر أدوات التدقيق فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات أو المعدلات والاتجاهات المالية، كما أنه يمكن استخدام إجراءاتها في مرحلة التخطيط لتحديث المعرفة بعمليات الوحدة الاقتصادية وتحديد الجوانب المهمة لإعطائها المستوى الملائم من التركيز والفحص ويهدف المدقق من استخدامه للمراجعة التحليلية إلى المساعدة في التحقق من الأمور التالية (المحاسب الأول: التدقيق التحليلية <http://almohasb1.blogspot.com> :Analytical):

1- مرحلة فهم العميل وتقييم مخاطره.

2- مرحلة الاختبارات التفصيلية.

3- مرحلة الإجراءات النهائية قبل اعتماد التقرير .

2-1-5 أدوات الإجراءات التحليلية:

تتمثل الإجراءات التحليلية في استخدام أدوات إحصائية ورياضية مثل تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه بالإضافة إلى تحليل الانحدار وتحليل المؤشرات وفيما يلي تعريف لهذه الأدوات:

- تحليل النسب المالية:

"يعدّ تحليل النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها، وتتصب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم، ويمكن تعريف النسبة المالية بأنها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر أخرى" (منير واسماعيل ونور، 2005، ص52).

- تحليل الاتجاه:

"يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر مداخل الإجراءات التحليلية شيوعاً وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة محاسبية سابقة ويتركز التحليل بوجه عام على مقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية" (أمين ، 2007).

- الأسلوب الإحصائي:

من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في عملية التدقيق التحليلية أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته (متغير تابع)، وبعض الحسابات الأخرى (متغير مستقل).

وهو عبارة عن طريقة إحصائية يتم فيها التنبؤ بمتوسط متغير عشوائي أو عدة متغيرات عشوائية اعتماداً على قيم وقياسات متغيرات عشوائية أخرى، ويعتمد دائماً على العلاقة السببية بمعنى أن يكون التغير في المتغير المستقل مسبباً رئيسياً للتغير في المتغير التابع. وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع أن يحكم على ما إذا كان معقولاً أم لا. فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها اختلافاً كبيراً عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم لمالية، عندئذ يعرف أن هناك احتمالاً

كبيراً لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب لذلك يقوم بتخصيص جهد أكبر ويتوسع في فحص هذا الحساب.

إن دراسة الارتباط والانحدار تعني دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل. والبحث في القيم التي تأخذها كل منهما في الفترات الماضية، ومن ثم وضع نموذج رياضي يعبر عن علاقة الارتباط بينهما، ونستطيع من خلال هذا النموذج أن نتنبأ بالقيمة التي سيأخذها المتغير التابع من أجل قيمة معطاة للمتغير المستقل كالعلاقة مثلاً ما بين إجمالي المبيعات والمبيعات الآجلة، المبيعات وتكلفة المبيعات، أرصدة الزبائن والمبيعات... الخ (القاضي، وقريط، 2008، ص56)، ويمكن التعبير عن المتغير المستقل والتابع بمقاييس مختلفة مثل عدد الوحدات، عدد الساعات، ... الخ.

ومن الأمثلة على المتغيرات التابعة والمستقلة ما يلي

(<http://alfarawati.net/analyticaltest>):

متغير مستقل	متغير تابع
عدد ساعات دوران الآلات	مصاريف صيانة
الأجور المباشرة	الأجور غير المباشرة
المبيعات	عمولة البيع
عدد ساعات دوران الآلات	مصاريف القوى المحركة

ومن خلال دراسة الارتباط بين العناصر يستطيع المدقق التنبؤ بقيمة المتغير التابع فيها

بدلالة قيمة معينة للمتغير المستقل، ومن ثم يقارن تنبؤاته هذه مع القيمة الحقيقية فإذا ما وجد تطابقاً أو تقارباً فسيكتفي ببعض الاختبارات البسيطة الأخرى للتحقق من العنصر الخاضع

للتدقيق، أما إذا وجد اختلافاً كبيراً غير مبرر بينهما فسيصدق حول هذا العنصر بحذر وسيزيد من إجراءاته الموجهة إليه (القاضي، وقريط، 2008، ص56).

- تحليل المؤشرات:

"يمثل تحليل المؤشرات مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين الجهات التي تعمل في نفس الصناعة، ومثال آخر على تحليل المؤشرات (الذي يشار إليه أحياناً بتحليل الحجم العام) ويتمثل في تحديد كافة أرصدة الحسابات إما في صورة نسب مئوية إلى إجمالي الأصول أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات، ويعتبر تحليل الإيرادات أكثر الأساليب ملاءمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتسم بالقابلية للتنبؤ بشكل واضح ومستقر" (أمين، 2007).

2-1-6 أسباب استخدام الإجراءات التحليلية :

ان من أهم أسباب استخدام الإجراءات التحليلية (جمعه، 1999):

1- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة:

حتى يستطيع المدقق تقدير مخاطر التدقيق واختيار معاونين له في عملية التدقيق وتوقيت إجراءات التدقيق، لا بد له أن يتفهم أولاً طبيعة أعمال العميل، فمثلاً لو وجد التدقيق أن هناك انخفاضاً مستمراً في نسبة مجمل الربح قد يدل ذلك على زيادة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة محل التدقيق، مما يجعله يهتم عند التدقيق بتقييم المخزون.

أما بخصوص كيفية الحصول على بيانات النشاط حيث تقوم شركات مثل Dun &

Bradstreet, Robert Morris Associates وناشرين آخرين بتجميع المعلومات المالية

لآلاف الشركات وتصنيفها في فئات من الأعمال. وتقوم العديد من منشآت المحاسبة بشراء هذه

النشرات واستخدامها للتعبير عن بيانات الأنشطة واستخدامها للمقارنة في عمليات التدقيق التي يقومون بتنفيذها.

ومن أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على احتمال وجود الفشل المالي.

ويتمثل العيب الرئيسي في استخدام نسب النشاط في التدقيق في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التي يتشكل منها إجماليات النشاط، ونظراً لأن بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة، فيمكن أن تفقد المقارنات أهميتها، بالإضافة إلى اتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما قد يؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات. فإذا اتبعت معظم الشركات في النشاط طريقة الصادر أو لا يصرف أو لا في تقييم المخزون وطريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك، ستكون المقارنات غير ذات معنى، ولا يعني ذلك أنه لا يجب إجراء المقارنة مع النشاط ، ولكن يجب الحذر في تفسير النتائج.

أ- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة:

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في

فترة أو فترات سابقة ، وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها:

- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة.

- مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة.

- حساب النسبة المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.

لكن يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة

:(Accountants Directory JPS, <http://www.jps-dir.com>2007)

- لا يتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الاعتبار.

- العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة ، قد تم تجاهلها.

ب- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل:

تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية مثل المؤسسات الحكومية، وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية، ويوجد أمران يجب الاهتمام بهما في حال مقارنة بيانات العميل مع الموازنات هما:

- يجب أن يقيم المدقق مدى واقعية الموازنة.

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

ج- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق:

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

(Accountants Directory JPS, <http://www.jps-dir.com>2007).

د- مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية:

حيث يتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات ومثال ذلك الاعتماد على عدد الطلاب كبيان غير مالي لتقدير إيراد التعليم في الجامعات باستخدام الحساب التالي (متوسط إيراد التعليم للطلاب x عدد الطلاب)

(<http://www.jps-dir.com>Accountants Directory JPS,2007).

2- المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار:

عندما يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق يجب عليه دراسة وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار - على الأقل سنة - وهنا قد يستخدم المدقق النسب المالية. فعندما يجد المدقق أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية مرتفعة، مع انخفاض نسبة السيولة كل ذلك يُبين للمدقق وجود شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار (جمعة، 1999).

الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية:

3- المساعدة في التعرف على الأخطاء أو التحريفات المحتملة في القوائم المالية:

عندما يجد المدقق اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الحالية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة، فإن هذه الاختلافات يُشار إليها عادةً بالتقلبات غير العادية. وأحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود أخطاء أو مخالفات لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإنه يجب على المدقق تحديد سببها ويُقنع نفسه أن السبب هو حدث اقتصادي مقبول وليس خطأ أو مخالفة. مثلاً قيام المدقق بمقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين للسنة الحالية مع نفس النسبة في السنة السابقة ووجد أنها انخفضت، وفي نفس الوقت لوحظ انخفاض في معدل دوران المدينين، حيث يشير الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى احتمال تدني المخصص، ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية " توجيه الاهتمام"، وهو يتمحور في تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية، مما قد يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو المخالفات.

4- تقليل الاختبارات التفصيلية:

عندما لا يجد المدقق تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك أن احتمال وجود أخطاء أو مخالفات مادية يكون منخفضاً، وبذلك يقوم المدقق بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يُجريها على

أرصدة الحسابات. على سبيل المثال إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية AP على رصيد حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً مرضية (حسب التوقعات)، يعني ذلك أن نظام الرقابة للعميل قابل للثقة فيه.

ويمكننا اعتبار الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها ، وذلك عندما لا ينتج عن أدائها ظهور تقلبات جوهرية ، وإن ذلك يتضمن انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة ، ومؤدى ذلك إلى إجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار (http://www.jps-dir.comAccountants Directory JPS, 2007).

5- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق:

عادةً ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية، وذلك لإمكانية القيام بها مكتبياً دون الحاجة للانتقال إلى مقر الشركة الخاضعة لعملية التدقيق. مثلاً يكون حساب وتدقيق النسب الخاصة بالمبيعات والمدنيين أقل تكلفة عن إرسال المصادقات إلى المدنيين.

2-1-7 الإجراءات التحليلية وخطر التدقيق:

تسهم الإجراءات التحليلية في بناء خطة التدقيق وبرنامجها التنفيذي (وذلك في ظل المدخل المهني الحالي الذي يبني إستراتيجيته على أساس خطر التدقيق) على أساس فهم ظروف المشروع العامة بالمقارنة مع عدد من المؤشرات أهمها (القاضي وقريط، 2008، ص46):
ما كان عليه الحال في الأعوام الماضية، أو ما كان مخططاً من قبل الإدارة، أو ما كان متوقعاً من قبل المدقق نفسه، فعند تخطيط المدقق لعمله وبعد الاطلاع على القوائم المالية يقارن

قوائم وربحية المشروع لعدة سنوات وهذه المقارنة تتيح للمراجع الاطلاع على تطور الربحية والتغير في القوائم المالية خلال عدة سنوات.

8-1-2 تصميم الإجراءات التحليلية:

يتوقف اختيار وتصميم الإجراءات التحليلية على الهدف الذي يضعه المدقق فمثلاً إذا كان الهدف هو جمع أدلة لمعرفة ما إذا كان مخصص الديون المشكوك فيها ملائماً أم لا، فإن من المحتمل أن يستخدم المدقق النسب المالية التي تتسبب المبيعات لحساب العملاء. ويجب على المدقق عند تصميم الاختبارات التحليلية ان يقيم ما إذا كانت العلاقات معقولة (البديوي والسيد، ص206).

وضع قاعدة القرار ... لكي يستطيع المدقق تقرير ما إذا كانت الفروق الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرية أم لا لابد من استخدام بعض المعايير أو قواعد القرار والواقع أنه لا توجد إرشادات يمكن الاسترشاد بها في هذا المجال ومع ذلك فإن هناك طريقتين (مدخلين) مستخدمان على نطاق واسع في الحياة العملية.

أ- تجاوز الفرق لمبلغ معين وطبقاً لهذه الطريقة يضع المدقق مبلغاً معيناً للفرق الذي يسمح به، بحيث إذا تجاوز الفرق المحسوب هذا المبلغ اعتبر الفرق جوهرياً بالتالي يقوم بفحص أسباب هذا الفرق.

ب- تجاوز الفرق لنسبة معينة (يحددها المدقق) وتتم بمقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ويوجد نسبة التغير فإذا وجد أن نسبة التغير تتجاوز نسبة معينة يحددها من واقع خبرته فإنه يعتبر هذه التغيرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغير.

2-1-9 مراحل التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية:

يمكن للمدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، وذلك

في مرحلة تخطيط عملية التدقيق وخلال مرحلة الاختبار، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها عند استكمال عملية التدقيق، ويهدف المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من تلك المراحل إلى عدة أهداف موضحة بالتالي (نصار، 2008، ص13):

1- استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت أعمال التدقيق التي سينفذها، ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

- تفهم مجال الجهة محل التدقيق والنشاط الذي تزاوله.
 - تقدير قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار.
 - اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة والإشارة إليها.
 - تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية.
- وهنا يعطي المدقق أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة التالية لتحقيق الأهداف

السابقة:

- يدرس المدقق المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة ومدى انحراف المبيعات الفعلية عن المقدرة وأسبابها، ثم يقوم المدقق بمقارنة نتائج دراسته للمبيعات مع حسابات المدينين.
- يهتم المدقق بدراسة تكلفة المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة بالإضافة إلى نسبة إجمالي الربح ومتوسط التكلفة المباعة، ثم يقارن ويدرس العلاقة المتداخلة بين تكلفة

المبيعات مع المخزون وهنا يبحث عن نقاط الضعف التي يمكن أن يكتشفها من هذه المقارنة.

- يقوم المدقق بدراسة تطور أرصدة العملاء عند الجهة إن وجدت والتركيز على أعمار هذه الأرصدة، ثم يقوم بدراسة حسابات المدينين والديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها ومقارنتها مع نتائج دراسته لأرصدة العملاء.

- يدرس المدقق رصيد المخزون لسنوات سابقة وذلك من حيث مكوناته ونسبة كل مكون إلى إجمالي المخزون، وكذلك يقوم بدراسة معدل دوران المخزون والمخصصات المكونة له، ثم يقوم بربط نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسة لحسابات الدائنين والمشتريات لتحديد أهم البنود التي تتطلب منه فحص وجمع أدلة إثبات.

- يقوم المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بدراسة المصروفات ومقارنتها مع الأرصدة ذات العلاقة بكل مصروف، فيقوم بمقارنة مصروف الاستهلاك ومصروفات الصيانة مع نتائج دراسة أرصدة الأصول الثابتة، ومصروف الفائدة مع الفائدة المستحقة.

- إن دراسة النقدية ونسب السيولة تعتبر عنصراً مهماً عند التخطيط لعملية التدقيق ذلك بالإضافة إلى مقارنتها مع أرصدة المدينين.

ودراسات العلاقات والأرصدة السابقة تفيد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، حيث يقوم بتحديد مواطن الضعف التي تظهر من تحليله للعلاقات السابقة، ويعد بعد ذلك مذكرة تفصيلية بالنتائج التي يتوصل إليها من الإجراءات التحليلية، ويحتفظ بالبيانات المالية والغير مالية في ملفه الدائم ليتمكن من الرجوع إليها في أي وقت أثناء التدقيق أو في السنوات القادمة(نصار، 2008، ص15).

والخلاصة أن تطبيق الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق والتي يستخدمها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة لبعض أرصدة الحسابات أو لمجموعة من العمليات.

2- استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصاداً للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفصيل.

ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومن الأمثلة على ذلك:

- يقوم المدقق بحساب الأجر المباشرة على أساس ساعات العمل، فاختبار عدد العاملين وعدد ساعات العمل ومعدل الأجر يظهر قيمة الأجر عن فترة معينة ويمكن المدقق أن يقارنها مع القيمة المحتسبة للأجر والمسجلة في الدفاتر.

- مقارنة القيم المسجلة دفترياً للاستهلاك مع قيمة الاستهلاك الذي يحسبه المدقق بتطبيق معدلات الاستهلاك المستخدمة على تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في بداية الفترة مضافاً إليها أو مخصوماً منها الإضافات والاستبعادات التي حدثت على تلك الأصول.

- يقوم المدقق بمقارنة النفقات الثابتة المضافة مع تلك النفقات عن السنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة المقدر منها للسنة الحالية مع القيمة الفعلية المسجلة في الدفاتر.

- يقوم المدقق بحسب خبرته بتقدير المتغيرات التابعة بدقة معقولة إذا عرفت قيمة المتغير المستقل وذلك من خلال استخدامه لتحليل الانحدار (مثال: المبيعات متغير مستقل وعمولة المبيعات ومصاريف نقل المبيعات متغير تابع).

ويهدف المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، حيث يقوم بتحديد الأرصدة التي يكتشف فيها انحرافات ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الانحرافات، وبالتالي يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لفحص تلك الأرصدة(نصار، 2008).

3- استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق:

يتوصل المدقق لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق.

وتتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض:

- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.

- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات الغير عادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.

- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

وفي هذه المرحلة يستخدم المدقق أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتوصل إلى الأهداف السابقة، وهذه الأدوات موضحة بالتالي(نصار، 2008):

1- مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية للجهة محل التدقيق التي تخص السنة السابقة.

2- تحليل النسب.

3- تحليل الاتجاهات.

4- تحويل الأرقام المالية إلى نسب مئوية حيث ينسب المدقق قيمة كل أصل من أصول الميزانية على سبيل المثال إلى قيمة إجمالي الأصول، وأيضاً بالنسبة للخصوم، وكذلك بالنسبة لبنود قائمة الدخل بحيث ينسب كل بند إلى المبيعات.. وهكذا.

2-1-10 حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية:

يتوقف مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في مراحل عمليات التدقيق المختلفة على تقدير المدقق بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات والتحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية(نصار، 2008، ص19):

1- **مصدر البيانات:** إن درجة الثقة في البيانات التي يحصل عليها المدقق من مصادر مستقلة خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تكون مرتفعة عن البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الجهة، وتختلف درجة ثقة المدقق بالبيانات الحاصل عليها من مصادر داخل الشركة حسب مدى استقلال المصدر عن الجهات المسؤولة عن المبلغ أو الرصيد تحت التدقيق، كما أن حصول المدقق على نفس البيانات من أكثر من مصدر يزيد من درجة ثقة المدقق واعتماده عليها.

2- **ظروف إعداد البيانات:** يزداد اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية التي يستخدم فيها بيانات خاضعة لرقابة داخلية فعالة وذات درجة عالية من الجودة.

3- **اختبار البيانات:** تعتمد درجة ثقة المدقق واعتماده على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية على مدى خضوع هذه البيانات للتدقيق، فالبيانات التي سبق أن اختبرها المدقق في

سنوات أو مراحل سابقة أثناء التدقيق تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق تدقيقها.

توقيت استخدام الإجراءات التحليلية:

أما توقيت استخدام الإجراءات التحليلية فقد ورد في المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية انه على المدقق ان يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والمراجعة (المعيار الدولي 520، عن جمعة، 1999).

فإذا كان من أجل رسم خطة المدقق وما يتعلق بها من تحديد أفراد فريق التدقيق وتعيين المدير أو المساعد المسؤول وغيره من أعضاء الفريق، الذين لديهم خبرة في مجال عمل المشروع المطلوب تدقيقه، ثم تحديد توقيت التنفيذ والإستراتيجية المطلوبة ومستوى التطرق إلى التفاصيل، فإن هذا يحتاج لأن يتم في بداية تعيين المدقق أي في الشهر الرابع أو الخامس من عام التدقيق، مما يثير مسألة عدم جاهزية البيانات عن العام بأكمله، وهذا يستدعي استخدام التقارير المرحلية عن الربع الأول مثلاً، وتقارير العام المنصرم، على أن يستمر التحليل على أساس تقارير الربع الثاني ثم الثالث ثم القوائم المالية النهائية، التي تخضع إلى إجراءات تحليلية أكثر أهمية من الإجراءات السابقة وخاصة أنها تكون مبنية على أساس انتهاء المدقق من تقويم نظم الرقابة الداخلية وغيرها من الإجراءات الروتينية، مما يجعل الإجراءات التحليلية النهائية تصب في الإجراءات الجوهرية مباشرة وتحمل في طياتها آثاراً مباشرة تصب في تقرير التدقيق الذي يمثل المحصلة الختامية لعمل المدقق (القاضي وقريط، 2008).

تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة:

بعد تحديد المدقق للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها، وتعدّ هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية وذلك لأن هذا التتبع يتيح للمدقق الفرصة لكشف

الأخطاء أو التلاعب. وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية بالإضافة إلى عملية التدقيق التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية، وبناءً على المقارنة يمكن للمدقق أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليلاً كافياً بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه.

وعلى المدقق أن يراعي عدة اعتبارات عند إتباع الخطوات السابقة في تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة تخدم المدقق في عملية التدقيق، ونوضح هذه الاعتبارات في النقاط التالية(نصار، 2008):

- على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية التي يقوم بتطبيقها ومدى اعتماده عليها من حيث استقلالية وتنوع مصادر البيانات وغيرها من العوامل التي تؤثر في درجة ثقة المدقق بتلك البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، حيث أن تلك العوامل تسهم بدرجة كبيرة في مدى دقة تنبؤات المدقق ومن ثم درجة الثقة والاعتماد على أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها من هذه الإجراءات.
- عند قيام المدقق بمقارنة تنبؤاته مع المبالغ الفعلية المسجلة التي تأكد من صحتها عن طريق الفحص ينبغي عليه أن يأخذ في الاعتبار أن تكون العلاقة بين تلك المبالغ المسجلة وتنبؤاته معقولة، بحيث تعطي العلاقات التي يتم تحليلها مؤشراً جيداً عن البند الذي يتم اختباره، فكلما زادت درجة استطاعة المدقق بالتنبؤ بالعلاقات التي يقوم بمقارنتها كانت الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، وهنا على المدقق أن يراعي درجة تعقيد العلاقة من حيث عدد المتغيرات المؤثرة، فكلما زاد عدد المتغيرات في العلاقة زادت درجة الصعوبة بالتنبؤ بكفاءة وفاعلية.

- إن لدقة توقعات المدقق أثراً بالغاً على توفير المستوى المرغوب من الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية، فعلى المدقق هنا أن يراعي درجة دقة التوقعات بحيث تكون كافية وعليه تحديد الرصيد المناسب بإطار الكفاءة والفاعلية لأن زيادة درجة دقة التوقعات عن المستوى المرغوب فيه سيكون غير ضروري وغير فعال.

كما توجد عدة عوامل أخرى تؤثر على دقة التوقعات، فكلما زادت درجة اعتماد المدقق على عناصر جوهرية وبيانات تفصيلية وذات درجة عالية من الثقة زادت درجة الدقة في التوقعات ونتائج تحليلها (نصار، 2008).

2-1-11 الإجراءات التحليلية وخطر الأعمال:

يستمد خطر الأعمال مقوماته، من متانة المركز الاقتصادي للمشروع الخاضع للتدقيق، بالاستناد إلى معلومات قد توفرها القوائم المالية والتقارير المختلفة التي يعدها المشروع، أو أن المدقق يتوصل إليها من خلال تقييم نظم الرقابة الداخلية لهذا المشروع، إلا أن خطر الأعمال يطور المدخل المهني الذي يدور حول خطر التدقيق، عن طريق الاعتماد على معلومات أخرى منها معلومات مالية ومنها معلومات غير مالية، منها ما تتوفر في المشروع ذاته من خلال تقييم خطر الرقابة، أو الإطلاع على القوائم المالية، أو من خارج المشروع كالمعلومات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يعتمد عليها المشروع، سواء كانت داخلية أو خارجية، ومنها ما يتعلق بظروف المنافسين، ومنها ما يتعلق بقدرة المشروع على تحقيق أهدافه الإستراتيجية بصورة مباشرة، إذ إن فشل المشروع في تحقيق أهدافه الإستراتيجية قد يحمل في طياته عدم استمرار المشروع أو خروجه من المنافسة وما يعنيه هذا الأمر من خطر أعمال المشروع مباشرة، وخطر أعمال المدقق الناجم عن خطر أعمال المشروع (القاضي وقريط، 2008، ص60).

ولا شك بأن بيان المدقق رأيه في مدى تحقيق أهداف المشروع الإستراتيجية هو نوع من تقويم أداء المشروع وإدارته المختلفة، وبالتأكيد فإن هذا الأمر يتضمن قيمة مضافة جديدة يقدمها المدقق للإدارة وللمجتمع. إذ إن المجتمع المالي يرحب بالتأكيد بتبني المهنة لخطر الأعمال وقيام المدقق بتقويم مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه الإستراتيجية، لكن هذا الأمر يلقى معارضة المهنة بصورة عامة، إذ إن من شأن هذه المهمة الجديدة، أن ترفع من سقف المسؤولية وتفرض على المدقق المهني أن يبين رأيه في قضايا فنية قد لا يقوى على الدفاع عنها، إذ إن كفاءة المشروع ترتبط بمجموعة من العوامل ليس أقلها مستوى التكنولوجيا المستخدمة في المشروع، التي ترفع من كفاءة العمل كلما تحسنت واعتمدت على الأتمتة في أداء عملياتها، هذا بالإضافة إلى بيئة المشروع الخدمية والاجتماعية والاقتصادية التي قد تضع أمامه عراقيل تجعله عاجزاً عن التنفيذ الفعال، عدا سوية التدريب المهني الذي يتوصل إليه العمال والمستخدمون العاملون في المشروع. مما يلقي على عاتق فريق التدقيق تعمقاً فنياً في أنشطة المشروع، بالإضافة إلى العمل مع الإدارة كفريق واحد بالرغم من تعارض المصالح بينهما، بهدف الحصول على موافقة الإدارة على عدالة القياس الذي يتوصل إليه المدقق عند تقويمه لأدائها، وهنا يصبح على المدقق عرض وجهة نظر الإدارة في نقاط الضعف والاختناق إذا تباينت وجهة نظرها مع وجهة نظر المدقق (القاضي وقريط، 2008، ص 57).

ولعل نقطة البداية في هذا العمل بيان مدى ملاءمة معايير القياس التي يستخدمها المدقق لقياس أداء واتجاه الشركة الفعلي؛ سواء كانت هذه المعايير مستندة إلى أداء الشركة السابق، أو المخطط، أو المتوقع أو المعتمد على معايير خارجية لدى قطاعات أو منشآت مماثلة أو مشابهة تعمل في الداخل أو الخارج، أو بالاعتماد على معايير الأداء الدولية المنشورة من الاتحادات التجارية والصناعية المختصة.

وقد دلت الدراسات على أن المدققين المتخصصين في صناعة محددة أقدر على تقويم الأداء من المدققين غير المتخصصين.

أما النقطة الثانية فتتمثل في ربط الأهداف الإستراتيجية للمنظمة الخاضعة للتدقيق بأهدافها السنوية، وإلى أي مدى نجحت إدارة المنظمة بتنسيق الجهود لتحقيق الأهداف. إن تحليل الأداء والاتجاهات والتغيرات والنسب المالية تقدم لمدقق الحسابات العديد من الفوائد ومنها: تكريس معظم وقته وجهده في النواحي التي حدثت فيها انحرافات أو تغيرات جوهرية، كما تساعد في تحديد المجالات التي تكون أكثر من غيرها عرضة للانتقاد أو عرضة للأخطاء ومن ثم تتطلب منه التركيز وزيادة الفحص (مهدي، 2001).

2-1-12 مخاطر الإجراءات التحليلية.

ويقصد بها مخاطر فشل إجراءات الفحص التحليلية المستخدمة، في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات الشاذة (اختلاس، تلاعب، إساءة الإفصاح) بافتراض حدوثها وعدم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

ويمكن تحديد مخاطر المراجعة التحليلية وتحليلها إلى مخاطر جزئية حسب خطوات تنفيذ المراجعة التحليلية على النحو التالي (sqarra.wordpress.com):

1- في مرحلة الحصول على البيانات اللازمة وتحديد القيمة المتوقعة للأرصدة، تتولد مجموعة من المخاطر هي، مخاطر أن تكون البيانات غير سليمة، ومخاطر أن تكون البيانات غير مناسبة، ومخاطر عدم دقة القيم المتوقعة بسبب عدم مناسبة النموذج المستخدم في التنبؤ، ومخاطر عدم دقة القيم المتوقعة بسبب العوامل الإحصائية في تركيب نموذج التنبؤ.

2- في مرحلة مقارنة القيم المتوقعة مع القيم الفعلية المسجلة في الدفاتر وتحديد الانحرافات الغير عادية، من الممكن أن تحدث مخاطر بسبب " فشل المراجع في إدراك الانحرافات غير

العادية (أو اعتبار انحرافات عادية وكأنها غير عادية) أو مخاطر النوع الأول، أو فشل المراجع في إدراك الانحرافات العادية (أو اعتبار انحرافات غير عادية وكأنها انحرافات عادية) أو مخاطر النوع الثاني وترجع مخاطر النوع الأول ومخاطر النوع الثاني إلى فشل المراجع في استخدام النموذج المناسب لتحديد معنوية الانحراف.

3- في مرحلة الاستفسار عن أسباب الانحرافات الغير عادية والقيام بالفحص الإضافي إذا لزم الأمر، ثم الوصول إلى النتائج الإجمالية للمراجعة التحليلية، تتولد الأخطار في هذه المرحلة من مخاطر فشل المراجع في الحصول على التفسير الصحيح للانحرافات، ومخاطر فشل الفحص الإضافي في تحديد سبب الانحراف، ومخاطر الوصول إلى نتائج غير سليمة.

2-2 الدراسات السابقة

1-2-2 الدراسات العربية:

(1) دراسة سماحة (1986) بعنوان "دراسة تحققية لاستخدام المعيار المحاسبي الدولي 520 الخاص في الإجراءات المحاسبية، لدى المكاتب المرتبطة بالأربعة الكبار وغير المرتبطة بها، وهدفت إلى دراسة مدى تطبيق المعيار الدولي 520 الخاص بالإجراءات المحاسبية في مصر للمدققين، ومدى تحقيق الإجراءات التحليلية لأهداف تدقيق محددة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها: أن تطبيق المدققين المصريين للإجراءات المحاسبية كان بمستوى ضعيف جداً، مع فروق كبيرة في استخدامه لدى مكاتب التدقيق تعزى لارتباطها بمكاتب تدقيق كبرى، كما توصلت الدراسة إلى وجود فروقات تعزى للموقع الوظيفي للمدققين، ومعظم المدققين يرون أن الإجراءات التحليلية تسهم بشكل كبير في تحقيق أهداف التدقيق للشركات من كافة الأحجام، كما توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تعد الأفضل في تحقيق الأهداف المحاسبية للشركات الكبرى تحديداً، وبينت الدراسة أن الإجراءات التحليلية أدت إلى تغيير في طرق عمل المدققين في جمهورية مصر العربية.

(2) دراسة الحمود (1991) بعنوان "المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي

الحسابات في الأردن. دراسة استقصائية.

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام المدقق الأردني بإجراءات التدقيق التحليلية ومدى استخدام إجراءات التدقيق التحليلية والعقبات التي تحول دون تطبيقها، وتم تطبيق الدراسة على 270 مدققاً مرخصاً، وتم اختيار عينة من المجتمع بلغت 135 مدققاً حيث تم استرجاع 39 استبياناً بما نسبته 14.4% من مجتمع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إجراءات التدقيق التحليلية مهمة في جميع مراحل التدقيق وخصوصاً في نهاية التدقيق، إن أكثر الإجراءات

التحليلية استخداماً هي التحليل التفصيلي للحسابات ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها، يليها مقارنة المعلومات المالية مع غير المالية واستخدام النسب، كما أن من أهم المشاكل التي تعيق تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وصعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير لكل صناعة.

(3) دراسة سنون (1993) بعنوان "مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات

التدقيق التحليلية:

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام مراقبي الحسابات في مصر للإجراءات التحليلية ومعرفة أكثر الأساليب استخداماً وفوائدها، وتكونت عينة الدراسة من 300 محاسب ومدقق في وزارة المالية.

أما أبرز نتائج الدراسة فهي أن غالبية مدققي الحسابات في مصر يستخدمون الإجراءات التحليلية في التدقيق وبنسبة 70%، وأن أكثر الأساليب استخداماً هو أسلوب المقارنات ثم أسلوب استخدام الأوزان النسبية وأسلوب النسب المالية وأسلوب تحديد الاتجاهات، وأن الإجراءات التحليلية فعالة في اكتشاف الأخطاء والسرعة في عملية التدقيق.

(4) دراسة الباز (1995) بعنوان: "إجراءات التدقيق التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراقبة

الحسابات في ليبيا".

وقد هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاثة من قبل مدققي الحسابات في ليبيا (وصفية، بسيطة، ومتطورة). ومدى إدراك المدقق للمعوقات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية. ومدى إدراك المدقق لفوائد استخدام الإجراءات التحليلية. وهل هناك فروقات بين المدققين العاملين في مكاتب التدقيق الخاصة والمدققين التابعين إلى اللجان الشعبية في مدى استخدامهم للإجراءات التحليلية.

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

1. هناك استخدام كبير لإجراءات التدقيق التحليلية غير الكمية.
2. تلعب الخبرة دوراً كبيراً في استخدام الإجراءات لتحليلية في التدقيق.
3. لا توجد فروقات بين المدققين العاملين في مكاتب التدقيق الخاصة والمدققين التابعين إلى اللجان الشعبية في مدى إدراكهم لفوائد ومعوقات استخدامهم للإجراءات التحليلية في التدقيق.

(5)دراسة الحمود والسامرائي (1998) بعنوان دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في

الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات التدقيق التحليلية - دراسة ميدانية:

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى اهتمام المدققين في الجماهيرية الليبية بإجراءات التدقيق التحليلية ومدى استخدامهم لها والعقبات والموانع من تطبيقها وكذلك مدى اهتمام المدقق بالاسترشاد بالمعايير وأدلة التدقيق الدولية، وقد تم اعتماد الاستبانة كأداة للدراسة حيث تم توزيعها على 87 مدققاً موزعين على المناطق الجغرافية المختلفة في الجماهيرية وتمت استعادة 54 استبانة أي ما نسبته 62% من العدد الإجمالي للاستبانات الموزعة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

1. أن هناك عدداً كبيراً من المدققين لا يستخدمون الإجراءات التحليلية.
2. يعتقد كثير من المدققين بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة

3. هناك نسبة قليلة من المدققين يسترشدون بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية.
4. هناك الكثير من المعوقات التي تحد من استخدام إجراءات التدقيق التحليلية مثل ضعف الأنظمة المحاسبية، وضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والتأثير على استقلالية المدقق.

(6) دراسة الطاهات (2003) بعنوان: تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات

المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن لعدد من الجوانب (مستوى الإفصاح، والكشف عن المخاطر المالية المحتملة، وتخطيط عملية التدقيق من حيث الوقت والنطاق أو تخفيض تكاليف عملية التدقيق). حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات القانونيين في الأردن (فئة أ) والبالغ عددهم (450) مدققاً وقد قام الباحث بتوزيع (280) استبانة تم استعادة (250) منها صالحة للاستخدام، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- إن الإجراءات التحليلية لها دور فاعل في تخطيط توقيت ونطاق عملية التدقيق وذلك من خلال تركيز لمدقق على البنود التي تظهر اختلافات جوهرية وتقليل الاختبارات في البنود التي لا تظهر اختلافات جوهرية.

2- اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية يعتمد على متانة نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمنشأة.

3- أن استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق القوائم المالية يظهر فيما إذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة ومدى تأثيرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

4- أن استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية التدقيق، وذلك من خلال الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق.

5- أن استخدام الإجراءات التحليلية يزيد من القدرة على توقع أرصدة حسابات مختلفة

6- هناك أثر لخبرة المدقق على أداء الإجراءات التحليلية وليس للمركز الوظيفي أثر على أداء الإجراءات التحليلية.

(7) دراسة قريط (2009)، بعنوان: مدى استخدام المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إجراءات التدقيق التحليلية من قبل المدققين السوريين، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل التدقيق المختلفة، وكذلك التعرف على مدى أهمية إجراءات التدقيق التحليلية بالنسبة إلى المدققين السوريين، فضلاً عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (520) والخاص بالإجراءات التحليلية.

وقد توصلت الدراسة إلى تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق من قبل المدققين السوريين، وأن هناك تفاوتاً في استخدام تلك الإجراءات، وذلك على الرغم من استخدامها في جميع مراحل التدقيق، وأن المدققين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق التي يقومون بها، وكذلك لديهم مستوى منخفض من إدراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (520).

كما خرجت الدراسة بعدد من التوصيات ومن أهمها إقامة الدورات التدريبية وورش العمل والندوات الخاصة بإجراءات التدقيق التحليلية لمدققي الحسابات في سورية.

2-2-2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Elsie & Jerry, 1994) بعنوان

Investigating the Use of Analytical Procedures An Update and Extensions

هدفت الدراسة لإجراء مسح لمعرفة مدى الاستخدام الحالي لستة من الإجراءات التحليلية

في التدقيق من قبل المدققين وهي:

1. مقارنة رصيد السنة الحالية برصيد السنة السابقة.

(Comparison of The Current Balance to The Previous Year's Balance)

2. المسح (Scanning)

3. تحليل النسب (Ratio Analysis)

4. تحليل الاتجاهات (Judgmental Trend Analysis)

5. تحليل السلاسل الزمنية (Time Series Analysis)

6. تحليل الانحدار (Regression Analysis)

بالإضافة إلى التوسع باختيار:

أ- استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق.

ب- الأهمية النسبية لمختلف العوامل المؤثرة على استخدام الإجراءات التحليلية، وتمت الدراسة

على شركات التدقيق الكبرى (Big Six) وشركات التدقيق القانونية الصغرى في أمريكا،

وخلصت الدراسة إلى:

1- استمرارية الاستخدام الواسع للإجراءات التحليلية البسيطة بدلاً من الإجراءات

التحليلية المطولة (المعقدة).

2- الإجراءات التحليلية المطولة (المعقدة) تحتاج لمعلومات تاريخية كثيرة وثبات في

الاتجاهات والمعرفة بالنماذج وصياغتها.

3- الاعتقاد السائد لدى عينة الدراسة بأن الفوائد المحققة من استخدام الإجراءات

التحليلية المعقدة لا تبرر التكلفة المضافة نتيجة لاستخدام هذه الإجراءات.

4- في ما يتعلق بالعوامل المؤثرة على استخدام الإجراءات التحليلية أشارت الدراسة

إلى زيادة استخدام الإجراءات التحليلية عندما:

- أ- تكون تركيبة الرقابة الداخلية فعالة.
- ب- تكون أخطاء الحسابات أقل ما يمكن.
- ج- يكون هناك استمرارية في عمل التدقيق.

2- دراسة (Cho & Lew, 2000) بعنوان:

Analytical Review Applications Among Large Audit Firms in Hong Kong.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على الإجراءات التحليلية وتطبيقاتها من خلال أكبر

شركات التدقيق في هونج كونج وتمت صياغة أهداف الدراسة كالتالي:

1- التحقق من مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق ومرحلة العمل والمراحل النهائية في التدقيق).

2- تحديد نسبة الاستخدام للإجراءات التحليلية بمختلف فئات (Manager, Parter, Seniors, Audit Intermediated, Juniors) المدققين وفي مختلف مراحل التدقيق.

3- اختبار مدى إدراك المدققين للإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة مختارة من أهداف التدقيق.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. لا تتأثر الإجراءات التحليلية المطبقة في هونج كونج بالمعايير المحلية فحسب ولكن أيضاً بالمعايير الدولية المتعارف عليها مثل (AICPA).

2. تشير الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تتغير من حيث مدى تطبيقها والمراحل التي يتم تطبيقها فيها بشكل كبير، وتستخدم بشكل كبير في المراحل النهائية للتدقيق.

3. يتأثر مدى تطبيق الإجراءات التحليلية بتصنيف المدقق وكذلك مدى إدراكه للإجراءات التحليلية، أي كلما ارتفع تصنيف المدقق زاد اعتماد على الإجراءات التحليلية في التدقيق.

4. يفضل المدقق في هونج كونج المسوحات البسيطة والاختبارات المعقولة ونسب التحليل بدلاً من استخدام الأساليب الإحصائية المتطورة (المعقدة) في الإجراءات التحليلية.

3- دراسة (Glover, Jiambalvo, And Kennedy, 2000) بعنوان:

Analytical Procedures and Audit-Planning Decision

هدفت الدراسة إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية "خلل فترة الاختبار التي كشفت تقلبات مهمة غير متوقعة، وكذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما:

1. غياب أو جود دفع لدى الإثارة لتشويه أو تحريف القوائم المالية.
2. مدى توضيح الإدارة للأخطاء غير المفسر للتقلبات الهامة التي أثبتتها المدقق بشكل مستقل عن "الإدارة" مع الافتراض بوجود تفاعل بين المتغيرين".

وخلصت الدراسة إلى:

- 1- أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط وعدد وجود تأكيدات مبررة قليلة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب.
- 2- أن نسبة عالية من المدققين لا يقومون بتعديل خططهم حتى وإن واجهوا تغييرات اكتشفت بالإجراءات التحليلية "مخاطر التدقيق".

3- إمكانية حدوث تدقيق أقل، حيث تصورت أن المدققين لا يقومون بتعديل خطط التدقيق (استجابة لتقلبات غير عادية) بسبب اعتقادهم أن خطتهم الأولية كافية للعامل مع زيادة الخطر الناتج عن التقلبات غير المتوقعة.

4- دراسة (Cohen, Kristnamoorthy, and Wright, 2000) بعنوان:

Evidence on the Effect of Financial and Non-financial Trends on Analytical Review

اعتمدت الدراسة على التجربة ودراسة حالة بمشاركة (78) مدققاً أمريكياً، وهدفت هذه الدراسة إلى ثلاثة أمور رئيسية:

1- استكشف تأثير الاتجاهات المالية وغير المالية في تقييم مستوى نطاق ومجال التدقيق عند الإجراءات التحليلية.

2- تأثير الاتجاهات المالية وغير المالية على مدى ونطاق إيجاد الفرضيات.

3- طبيعة المصادر المتاحة للمعلومات (مالية وغير مالية) التي تشير لفرضيات تم التحقق منها.

وخلصت الدراسة إلى:

1. التركيز من قبل المدققين على الاتجاهات المالية مقابل غير المالية في تقييم مستوى التدقيق.
2. أشارت النتائج إلى إنشاء عدد من الفرضيات عندما تكون الاتجاهات المالية وغير المالية تشير إلى الانخفاض بدلاً من الثبات.
3. بناء على اعتماد المدققين على المعلومات المالية وغير المالية أشارت النتائج إلى خلق الكثير من الفرضيات اعتماداً على المعلومات المالية.

An Empirical Investigation of the Use of ISA 520 "Analytical Procedures" Among Big 4 versus non-Big 4 Audit Firms in Egypt"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مدققي الحسابات في مصر الإجراءات التحليلية في التدقيق ومدى فعالية هذه الإجراءات في تحقيق أهداف التدقيق ودرجة التوكيد التي تقدمها هذه الإجراءات ومدى إثر هذه الإجراءات في اختبارات التدقيق، إضافة إلى دور معايير التدقيق الدولية في مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في مصر. وقد استخدم في الدراسة استبانة غطت 14 مكتب تدقيق مصري يدققون حسابات شركات مصرية مساهمة عامة.

ووجدت الدراسة أن استخدام الإجراءات التحليلية في مصر قليل نسبيا وإن كان أكثر استخداما في مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى مقارنة بغيرها. كما وجدت الدراسة أنه بالرغم من قناعة المدققين بشكل عام بأن الإجراءات التحليلية مفيدة لتحقيق أهداف التدقيق فقد شككوا في جدوى استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة الاختبارات التفصيلية. وكذلك فقد أفاد المدققون بأن معيار التدقيق الدولي رقم 520 لم يؤثر كثيرا في أداء مهنة تدقيق الحسابات في مصر. وأوصت الدراسة بتثقيف المدققين في مصر حول الإجراءات التحليلية واستخداماتها في تدقيق الحسابات.

2-2-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ان أهم ما يميز الدراسة الحالية اعتمادها على عينة للدراسة في دولة الكويت، حيث وحسب حدود علم الباحث لا يوجد دراسات مماثلة تم تطبيقها على مدققي الحسابات في دولة الكويت، كما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة اعتمادها على متغيرات متعددة لم يتم اعتمادها كاملة في الدراسات السابقة التي تشمل العوامل التي تؤثر في الالتزام بالإجراءات

التحليلية من حيث العوامل المهنية (ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي، حجم مكتب التدقيق، أتعاب مكتب التدقيق).

كما أن الدراسة فصلت في طبيعة استخدامات الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة وأبرز النسب المالية المستخدمة ومعوقات استخدام الإجراءات التحليلية في دولة الكويت.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 منهج الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة

3-3 عينة الدراسة

4-3 أداة الدراسة

5-3 صدق وثبات الأداة

6-3 أساليب التحليل الإحصائي

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل عرضاً للمنهجية المستخدمة على النحو التالي:

1-3 منهج الدراسة:

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي:

1. حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في وصف متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.
2. المنهج التحليلي بغرض تحليل العلاقات والأثر للمتغيرات المستقلة في المتغيرات التابعة.

2-3 مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كافة المدققين الذين يعملون في مكاتب التدقيق في دولة الكويت حيث يبلغ عدد تلك المكاتب 55 مكتب تدقيق، يعمل بها 1100 مدقق حسابات (منشورات، جمعية المحاسبين والمدققين الكويتية، 2010).

3-3 عينة الدراسة:

تم اعتماد أسلوب العينة العشوائية لتطبيق الدراسة حيث سيتم أخذ عينة من مجتمع الدراسة يبلغ 50% من العاملين في كافة مكاتب التدقيق في دولة الكويت حيث ستتكون العينة من 550 مدققاً ممن يعملون في المكاتب الكبيرة والمتوسطة، ومن مختلف الدرجات التطبيقية (الوظيفية، والعلمية، والخبرة).

3-4 أداة الدراسة:

وتم الاعتماد على مصدرين لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة:

- 1- المصادر الثانوية: وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة، والمنشورات ومواقع الانترنت، فيما يتعلق بموضوع الإجراءات التحليلية المعيار (520) وذلك لتغطية الجانب النظري.

2- المصادر الأولية: وفيه تم الاعتماد على المسح الميداني لعينة مختارة من المدققين وذلك باستخدام استبانته تم إعدادها لهذا الغرض وفقا لخطوات البحث العلمي المتعارف عليها. وقام الباحث بتصميم أداة الدراسة (الاستبيان) معتمداً على المجالات والدراسات السابقة في هذا المجال وتتمثل الأداة بما يلي:

1. المجال الأول ويتمثل في العوامل الديموغرافية.
2. المجال الثاني ويتمثل مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في المعيار 520 (المتغير التابع) في مراحل التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذ اختبارات التدقيق التفصيلية والانتهاء من عملية التدقيق. س (1-41).
3. المجال الثالث وهو عن أبرز النسب المالية التي تستخدم في الإجراءات التحليلية. س (42-54).
4. المجال الرابع وهو في المعوقات التي تواجه عمليات الإجراءات التحليلية في دولة الكويت. س (55-58).

3-5 صدق وثبات الأداة:

- 1) قام الباحث بالتحقق من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على مجموعة المحكمين والمختصين في مجالات التدقيق والمحاسبة، للأخذ بأرائهم في بناء المقياس.
- 2) تم اختبار الثبات: (Reliability Test) واستخدم هذا الاختبار والمتمثل في حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach- Alpha) بهدف التحقق من الاتساق الداخلي لمجالات الدراسة والاستبانته ككل.

3-6 أساليب التحليل الإحصائي:

مقاييس الإحصاء الوصفي Descriptive Statistic Measures: وذلك لوصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها النسبية بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. معيار التحليل الوصفي: من المعروف أن الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم هو "3"، وهذه القيمة تمثل متوسط المقياس وهي الحد الفاصل بين الموافقة وعدم الموافقة، أي الحد الفاصل بين الاتجاهات الايجابية والسلبية تجاه موضوع الفقرة المبينة إزاء المقياس لذلك، كلما زادت قيمة الوسط ارتفعت درجة الموافقة (الاجابية) مع الفقرات المستخدمة، والعكس صحيح. وعلى هذا فإن القيمة "5" تمثل أقصى درجة موافقة، والقيمة "1" تمثل أقل درجة موافقة.

اختبار الفرضيات:

تم الاعتماد على الاختبارات التالية لاختبار فرضيات الدراسة وهي:

1. اختبار T-test لاختبار مدى اختلاف آراء عينة الدراسة من متوسط (3).
2. اختبار Kruskal-Wallis لمعرفة الأهمية الإحصائية للفرق بين آراء أفراد عينة الدراسة حسب الخلفية الديموغرافية لهم.

وهنا يتم تقسيم ملف الإجابات إلى أجزاء كل جزء حسب أحد المتغيرات الديموغرافية ثم نقارن الأوساط الحسابية لكل جزء ولكل سؤال في الاستبانة، وفي حالة كون الفروق مهمة إحصائياً يتم ذكر ذلك في النتائج والتعليق عليها.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1-4 عرض نتائج الدراسة

2-4 النتائج

3-4 اختبار ثبات أداة الدراسة

4-4 خصائص عينة الدراسة

5-4 مخرجات الدراسة

6-4 اختبار الفرضيات

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1-4 عرض نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520) حيث تم توزيع 550 استبانة على أفراد عينة الدراسة وتم استرداد 254 وبعد التدقيق تم إهمال 4 استبانات لعدم استكمال الإجابات وبالتالي بلغ عدد الاستبانات التي تم تطبيقها وتحليلها 250 استبانته، وبالتالي بلغت نسبت الاستجابة 45.5% من مجموع أفراد عينة الدراسة.

2-4 النتائج:

بعد تطبيق أداة الدراسة، جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة، وحولت استجاباتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (Kruskal-Wallis Test) لإيجاد مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520) وذلك على مستوى الدلالة الإحصائية $(0.05 \geq \alpha)$.

3-4 اختبار ثبات أداة الدراسة:

لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة ألفا=95.9% وهي نسبة ممتازة وتشير إلى اتساق وصدق عالي كونها أعلى من النسبة المقبولة 60%، وذلك لكافة مجالات الدراسة. (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2010)

4-4 خصائص عينة الدراسة:

تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة على النحو التالي:

(1) الجنس ويوضح الجدول رقم (1-4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

جدول رقم (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
94.4	236	ذكر
5.6	14	أنثى
%100.0	250	المجموع

نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة من الذكور حيث بلغ عددهم (236) ونسبة مقدارها

67.6% من العينة أما الإناث فقد بلغ عددهم 14 ونسبة بلغت 5.6%، ويعزى ذلك إلى طبيعة

المجتمع العربي بشكل عام والخليجي الكويتي بشكل خاص.

(2) المركز الوظيفي: ويوضح الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز

الوظيفي

جدول رقم (2-4)

توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة %	التكرار	المركز الوظيفي
12.0	30	مدقق جديد
48.4	121	مدقق بخبرة متوسطة
26.4	66	مدقق ذو خبرة
13.2	33	مدير تدقيق
صفر	صفر	شريك
صفر	صفر	مالك مكتب فردي
%100.0	250	المجموع

نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة من المدققين بخبرة متوسطة حيث بلغ عددهم (121) وبنسبة مقدارها 48.4% من العينة أما ذو الخبرة فقد بلغ عددهم 66 وبنسبة بلغت 26.4%، تلاها مديرو التدقيق وبنسبة بلغت (13.2%)، وأخيراً كانت نسبة المدققين الجدد وبنسبة بلغت (12%) من مجموع عينة الدراسة.

وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة بشكل عام من ذوي الخبرة الملائمة للإجابة عن فقرات الاستبيان من حيث مشاركتهم في إجراءات التدقيق ومن ضمنها الإجراءات التحليلية (3) العمر: ويوضح الجدول رقم (4-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع العمر

جدول رقم (4-3)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

النسبة %	التكرار	العمر
57.2	143	من (20) سنة إلى (30) سنة
26.4	66	أكبر من (30) سنة وأقل من (40) سنة
16.4	41	من (50-40)
100.0%	250	المجموع

نلاحظ أن 57.2% من أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (20) سنة إلى (30) سنة، بينما حصلت الفئة العمرية الأكبر من (30) سنة وأقل من (40) سنة على نسبة بلغت 26.4%، والفئة من (50-40) بنسبة بلغت 16.4%، ولم تحتو عينة الدراسة على أفراد من الفئة أكبر من 50 سنة.

(4) المؤهل العلمي: ويوضح الجدول رقم (4-4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل

العلمي

جدول رقم(4-4)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل
77.6	194	بكالوريوس
15.2	38	ماجستير
7.2	18	شهادات أخرى
%100	250	المجموع

نلاحظ أن معظم العينة من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (194) 77.6%، تلاها

نسبة حاملي مؤهل ماجستير وبنسبة بلغت (15.2%)، ثم شهادات أخرى (دكتوراه، دبلوم عالٍ)

و بنسبة بلغت (7.2%).

مما يعني أن معبئي الاستبانة بشكل عام لديهم حد أدنى من الكفاءة العلمية يساعدهم في

إجابة فقرات الاستبانة بشكل مناسب.

(5) شهادات مهنية في التدقيق: ويوضح الجدول رقم (4-5) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

حصولهم على شهادات مهنية في التدقيق

جدول رقم(4-5)

توزيع عينة الدراسة حسب حصولهم على شهادات مهنية في التدقيق

النسبة %	التكرار	حصولهم على شهادات مهنية في التدقيق
23.6	59	شهادة كويتية
14.4	36	شهادة عالمية ((.....AICPA, CIA, IIA))
62.0	155	شهادة كويتية وعالمية
%100	250	المجموع

نلاحظ أن معظم العينة من حملة شهادة كويتية وعالمية حيث بلغ عددهم (155) وبنسبة بلغت 62.0%، تلاها نسبة حاملي شهادة كويتية وبنسبة بلغت (23.6%)، ثم شهادة عالمية وبنسبة بلغت (14.4%).

وهذا يدل على خبرة معبئي الاستبانة وحملهم مؤهلات مهنية تساعد في إجاباتهم على فقرات الاستبانة بشكل مناسب.

6) الخبرة: ويوضح الجدول رقم (4-6) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (4-6)

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة %	التكرار	الخبرة
12.4	31	أقل من (5) سنوات
66.4	166	أكثر من (5) سنوات وأقل من (10) سنوات
21.2	53	أكثر من (10) سنوات وأقل من (15) سنة
%100	250	المجموع

نلاحظ أن معظم العينة من ذوي الخبرة أكثر من (5) سنوات وأقل من (10) سنوات حيث بلغ عددهم (166) وبنسبة بلغت 66.4%، تلاها نسبة ذوي الخبرة أكثر من (10) سنوات وأقل من (15) سنة وبنسبة بلغت (21.2%)، ثم ذوي الخبرة أقل من (5) سنوات وبنسبة بلغت (12.4%)، ويشير ذلك إلى أن معظم أفراد عين الدراسة من ذوي الخبرة المتوسطة، حيث لم يكن هناك من خبرته أكثر من 15 سنة. وهذا يدل على خبرة معبئي الاستبانة المهنية التي تساعد في إجاباتهم على فقرات الاستبانة بشكل مناسب.

7) مهارات اللغة الإنجليزية: ويوضح الجدول رقم (4-7) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

مهارات اللغة الإنجليزية

جدول رقم (4-7)

توزيع عينة الدراسة حسب مهارات اللغة الانجليزية

النسبة %	التكرار	مهارات اللغة الانجليزية
16.00	40	عالية جدا
26.80	67	عالية
57.2	143	متوسط
%100	250	المجموع

نلاحظ أن معظم العينة يتمتعون بمهارات لغوية متوسطة باللغة الانجليزية حيث بلغ عددهم (143) وبنسبة بلغت 57.2%، تلاها نسبة ذوي مهارات لغوية عالية باللغة الانجليزية وبلغت (26.8%)، ثم ذوي مهارات لغوية عالية جدا باللغة الانجليزية وبنسبة بلغت (16%). وهذا يدل على معرفة عامة باللغة الانجليزية مما يساعد في تطبيق إجراء الإجراءات التحليلية بشكل أعلى خاصة أن برامج الحاسوب باللغة الانجليزية الممكن استخدامها أحيانا في الإجراءات التحليلية.

(8) مهارات الحاسوب: ويوضح الجدول رقم (4-8) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب

جدول رقم (4-8)

توزيع عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب

النسبة %	التكرار	مهارات الحاسوب
9.6	24	عالية جدا
74.4	186	عالية
16.0	40	متوسط
%100	250	المجموع

نلاحظ أن معظم العينة يتمتعون بمهارات حاسوب عالية حيث بلغ عددهم (186) وبنسبة بلغت 74.4%، تلاها نسبة ذوي مهارات حاسوب متوسطة وبلغت (16%)، ثم ذوي مهارات حاسوب عالية جدا وبنسبة بلغت (9.6%).

وهذا يساعد على التمكن من استخدام برامج حاسوبية للإجراءات التحليلية.

(9) ارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي: ويوضح الجدول رقم (4-9) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب ارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي

جدول رقم (4-9)

توزيع عينة الدراسة حسب ارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي

النسبة %	التكرار	ارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي
34.8	87	نعم من خارج big4
9.2	23	نعم من big4
56.0	140	لا
100%	250	المجموع

نلاحظ أن نسبة مكاتب التدقيق المرتبطة مع مكاتب عالمية من خارج big4 بلغت

34.8%، بينما بلغت نسبة مكاتب التدقيق المرتبطة مع مكاتب عالمية من big4 (9.2%)، أما

المكاتب غير المرتبطة مع مكاتب عالمية بلغت نسبتها (56%).

(10) مدى إلزام مكاتب التدقيق الدولية المكتب الكويتي بتطبيق معايير التدقيق بخصوص

الإجراءات التحليلية في حال ارتباطه بها: ويوضح الجدول رقم (4-10) ذلك

جدول رقم (4-10)

مدى إلزام مكاتب التدقيق الدولية المكتب الكويتي بتطبيق معايير التدقيق بخصوص الإجراءات

التحليلية في حال ارتباطه بها

النسبة %	التكرار	مدى إلزام مكاتب التدقيق الدولية المكتب الكويتي بتطبيق معايير التدقيق بخصوص الإجراءات التحليلية
13.6	34	نعم
32.4	81	لا
100%	115	المجموع

نلاحظ أن نسبة 70% من مكاتب التدقيق العالمية لا تلتزم مكاتب التدقيق المرتبطة معها

بتطبيق الإجراءات التحليلية، بينما 30% من مكاتب التدقيق العالمية التي تلتزم مكاتب التدقيق

المرتبطة معها بتطبيق الإجراءات التحليلية، علماً بأن هذا السؤال كان موجهاً فقط للمدققين من

مكاتب لها ارتباط مع مكتب تدقيق عالمي.

11- عدد المدققين في مكتب التدقيق: ويوضح الجدول رقم (4-11) توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب عدد المدققين في مكتب التدقيق

جدول رقم (4-11)

توزيع عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب

النسبة %	التكرار	عدد المدققين في مكتب التدقيق
29.2%	73	5-1
14%	35	10-6
50%	125	20-11
6.8%	17	50-21
100%	250	المجموع

نلاحظ أن نصف مكاتب التدقيق عينة الدراسة يعمل لديها 11-20 مدققاً حيث بلغ عددهم (125) وبنسبة بلغت 50%، تلاها نسبة الفئة 1-5 وبلغت (29.2%)، ثم فئة 6-10 عاملين وبنسبة بلغت (14%)، وأخيراً كانت نسبة الفئة 21-50 مدقق وبلغت 6.8%.

4-5 مخرجات الدراسة:

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة وذلك

على النحو التالي:

ان المقياس المستخدم هو مقياس ليكرت الخماسي وتم ترميز إجابات عينة الدراسة بما يتفق ما ذلك المقياس فتم إعطاء الرقم (5) للإجابة بدرجة موافق بشدة (يستخدم دائماً)، (4) للإجابة بدرجة موافق (يستخدم غالباً)، (3) للإجابة بدرجة محايد (يستخدم بشكل متوسط)، (2) للإجابة بدرجة لا أوافق (يستخدم قليلاً)، (1) للإجابة بدرجة لا أوافق بشدة (لا يستخدم)، ونلاحظ ان الدرجة المتوسطة هي القيمة (3) تشير تلك القيمة إلى درجة الوسط.

وقد تم اعتماد درجة أهمية الموافقة على الإجابة بأنها عالية جداً إذا كان الوسط الحسابي للإجابات على الجملة الواحدة بين (4.5-5) وبأنها عالية إذا كان بين (4-4.49) وبأنها متوسطة إذا كان بين (3.5-3.99) وبأنها ضعيفة إذا كان بين (3-3.49) وبأنها ضعيفة جداً إذا كان بين (1-2.99).

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الأول استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له، وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الأول ما يتم قبل

بدء التدقيق كنوع من التخطيط ودراسة العميل وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
1	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	4.368	0.827	عالية
2	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)	4.228	0.969	عالية
13	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور	4.208	0.947	عالية
14	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتصميم برنامج التدقيق وتحديد نوع وكمية وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية ومن هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها	4.14	1.014	عالية
15	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	4.084	1.067	عالية
3	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	4.016	1.079	عالية
9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	3.988	1.118	متوسطة
8	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	3.972	1.124	متوسطة
4	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)	3.952	1.104	متوسطة

متوسطة	1.090	3.904	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	11
متوسطة	1.129	3.864	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
متوسطة	1.152	3.796	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	5
متوسطة	1.214	3.652	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه	6
متوسطة	1.228	3.640	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	7
متوسطة	1.336	3.516	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	10
متوسطة	1.09	3.9552	متوسط المجموعة	

تظهر نتائج التحليل الاستبتيان المتعلقة بالبعد الأول استخدام الإجراءات التحليلية في

مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له، حيث كان عدد الأسئلة التي تقيسه (15) أسئلة موزعة على أبعاد قياسه الموضحة في الجدول رقم (4-12).

وقد أظهرت نتائج التحليل أن المتوسط الحسابي للبعد قد بلغ (3.9552) مما يعني أنه

حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة متوسطة.

إلا أنه من الملاحظ أنه وجود موافقة بشكل كبير وذلك في معظم المكاتب عينة الدراسة

على الأعمال التالية: مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل، مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم

العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)، استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور، يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتصميم برنامج التدقيق وتحديد نوع وكمية وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية ومن هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها، سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل، مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري، فقد حصلت الفقرات الدالة على ذلك على أهمية عالية وهي أكثر فقرات حصلت على درجة الموافقة، وبلغ متوسطها الحسابي أعلى من (4.00) مما يشير إلى أهمية عالية.

وبلاحظ أن المدققين أبدوا موافقة متوسطة على أهمية أمور مثل تقدير خطر الاحتيال

المالي وخطر عدم تحقيق العميل لأهدافه وفهم بيئة العميل.

ويرى الباحث أن تقدير خطر الاحتيال المالي وخطر عدم تحقيق العميل لأهدافه وفهم

بيئة العميل مهمة جدا لأجل تخطيط عملية التدقيق وينبغي أن يعي المدققون أهميتها، مما يساهم

في التقليل من تلك المخاطر.

ثانيا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثاني

استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية وقد تم ترتيبها تنازليا

حسب الأهمية بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثاني ما يتم

خلال عملية التدقيق كنوع من الاختبارات التفصيلية وقد تم ترتيبها تنازليا حسب الأهمية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
21	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)	4.144	1.016	عالية
27	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها	4.108	1.079	عالية
22	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	4.08	1.069	عالية
29	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند التدقيق التفصيلي حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية لدى العميل ضعيفين	4.076	1.126	عالية
19	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصا إضافيا) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية	3.976	1.147	متوسطة
28	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	3.956	1.131	متوسطة
25	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه	3.944	1.111	متوسطة
20	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	3.94	1.137	متوسطة

متوسطة	1.146	3.936	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)	23
متوسطة	1.084	3.928	يتم تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المدقق في بناء توقعاته حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعمل	17
متوسطة	1.232	3.892	يتم سؤال إدارة العمل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العمل	30
متوسطة	1.224	3.876	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	24
متوسطة	1.179	3.872	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات	26
متوسطة	1.213	3.848	يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعمل وتقييم مدى كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية	18
متوسطة	1.267	3.688	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسباً للمعلومات المراد تقييمها	16
متوسطة	1.144	3.950933	متوسط المجموعة	

تظهر نتائج التحليل الاستبتيان المتعلقة بالبعد الثاني استخدام الإجراءات التحليلية في

مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية، حيث كان عدد الأسئلة التي تقيسه (15) سؤالاً موزعة على

أبعاد قياسه الموضحة في الجدول رقم (4-13).

وقد أظهرت نتائج التحليل أن المتوسط الحسابي للبعد قد بلغ (3.9509) مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة متوسطة.

وتبين من خلال الجدول أعلاه إلى أن الفقرات التي نص على أنه (تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات العمل المعدة مسبقاً) (الموازنات مثلاً)، يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها، تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العمل ضمن نفس المجال التجاري، يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند التدقيق التفصيلي حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية لدى العميل ضعيفين) حصلت على درجة أهمية أعلى من باقي الفقرات وحصلت على متوسط حسابي بلغ أعلى من (4.00)، مما يشير إلى توافق كبير لدى عينة الدراسة على وجود تلك الإجراءات في مكاتب التدقيق عينة الدراسة.

هذا ومن الملفت للنظر أن بنوداً مثل استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق التفصيلي حتى مع ضعف نظام الرقابة الداخلية حصل على متوسط عالٍ، حيث أن الأصل أن ضعف نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي يؤدي إلى تقليل لا زيادة استخدام الإجراءات التحليلية.

ويرى الباحث أن بنوداً مثل استخدام الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية عندما يكون ذلك ممكناً أو تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسباً للمعلومات أو استخدام الإجراءات التحليلية للحكم على إمكانية وجود خطأ في القوائم المالية حصلت على موافقة متوسطة بالرغم من أهميتها الكبيرة، وربما يعود هذا إلى جهل بعض المدققين بأهميتها أو

إلى قناعتهم بقلة أهمية الإجراءات التحليلية التفصيلية خاصة أنها اختيارية بموجب معايير التدقيق الدولية.

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثالث ما يتم عمله عند الانتهاء من عملية التدقيق كمراجعة للقوائم المالية قبل اعتمادها وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالبعد الثالث استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
35	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	4.336	0.896	عالية
33	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العمل ضمن نفس المجال التجاري	4.276	0.936	عالية
40	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد أي أرقام غير متوقعة في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل التدقيق السابقة	4.244	0.827	عالية
39	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى اتفاق القوائم المالية مع توقعات المدقق الناتجة عن دراسته للعمل وبيئته	4.232	0.911	عالية
37	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد الحاجة إلى إضافة فقرة في تقرير المدقق حول الشك في استمرارية العمل في المستقبل المنظور	4.228	0.883	عالية

41	0.982	4.228	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل.
38	0.903	4.208	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم جمعها واختبارات التدقيق التي تم تنفيذها
36	0.954	4.192	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
32	0.997	4.136	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)
34	1.031	4.036	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)
31	1.211	3.908	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
	0.957	4.184	متوسط المجموعة

تظهر نتائج التحليل الاستبيان المتعلقة بالبعد الثالث استخدام الإجراءات التحليلية في

مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق، حيث كان عدد الأسئلة

التي تقيسه (11) سؤالاً موزعة على أبعاد قياسه الموضحة في الجدول رقم (4-14).

وقد أظهرت نتائج التحليل أن المتوسط الحسابي للبعد قد بلغ (4.184) مما يعني أنه

حقق مستوى موافقة لدى أفراد العينة حوله بدرجة عالية، علماً بأن جميع الأسئلة تقريباً كان

المتوسط الحسابي لإجاباتها مرتفعاً.

أي أنه يتم استخدام الإجراءات التحليلية بشكل عام في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم

المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق.

رابعاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالنسب المالية

التي يتم استخدامها وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بالنسب المالية التي يتم

استخدامها وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية (درجة الموافقة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
47	عدد مرات تغطية الفوائد	4.22	0.999	عالية
48	العائد على المبيعات	4.164	1.079	عالية
52	نسب خاصة بالتدفقات النقدية	4.14	1.079	عالية
42	نسبة التداول	4.092	1.051	عالية
54	نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته	4.088	1.101	عالية
49	العائد على الأصول	4.084	1.078	عالية
51	نسب خاصة بتوزيعات الأرباح	4.068	1.097	عالية
53	نصيب السهم العادي من الأرباح	4.044	1.117	عالية
50	العائد على حقوق الملكية	3.908	1.184	متوسطة
43	نسبة السيولة السريعة	3.796	1.145	متوسطة
46	نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية	3.344	1.236	ضعيفة
44	معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة)	3.328	1.288	ضعيفة
45	معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)	3.248	1.220	ضعيفة
	متوسط المجموعة	3.943111	1.105	متوسطة

تظهر نتائج التحليل الاستبيان المتعلقة بالنسب التي يتم استخدامها، حيث كان عدد

الفقرات (13) فقرة الموضحة في الجدول رقم (4-15).

وقد أظهرت نتائج التحليل أنه يتم استخدام معظم النسب من خلال الإجراءات التحليلية عالية، علماً بأن نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية ومعدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحويل الذمم المدينة) ومعدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة) يبدو أن استخدامهم قليل نسبياً مع أهميتهم في تحليل سيولة العميل في الأجل القصير والأجل الطويل وإمكانية وجود مدينين وهميين مثلاً (Gibson, 2007)

خامساً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بعوائق تطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات في دولة الكويت وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان المتعلقة بعوائق تطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات وقد تم ترتيبها تنازلياً حسب الأهمية (درجة

(الموافقة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
56	عدم الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق.	4.212	0.969	عالية
58	عدم انتشار استخدام الإجراءات التحليلية.	4.144	0.996	عالية
59	انخفاض أتعاب التدقيق	4.120	0.999	عالية
55	عدم القناعة بجدوى الإجراءات التحليلية	4.032	1.082	عالية
57	عدم توفير معلومات كافية من قبل العميل.	3.944	1.160	متوسطة
	متوسط المجموعة	4.0904	1.041	عالية

تظهر نتائج تحليل الاستبيان المتعلقة بعوائق تطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات في دولة الكويت، حيث كان عدد الفقرات (5) فقرات موضحة في الجدول رقم (4-16).

وقد أظهرت نتائج التحليل أنه هناك العديد من المعوقات التي تواجه الإجراءات التحليلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجموعة العوائق التي تواجه الإجراءات التحليلية (4.0904) وهي نسبة عاليةً وتشير إلى وجود أهمية كبيرة للمعوقات التي تواجه الإجراءات التحليلية في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.

ويلاحظ أنه لا يوجد اهتمام لدى المدققين أو لدى العملاء بالإجراءات التحليلية في دولة الكويت، ومما يدل على ذلك ما أشار إليه الجدول أعلاه إلى أن العديد من المدققين لا يوجد لديهم الإلمام المناسب للإجراءات التحليلية، وعدم انتشارها بشكل واسع.

إن انخفاض أتعاب التدقيق، عدم القناعة بجدوى الإجراءات التحليلية، عدم توفير معلومات كافية من قبل العميل، لعلها أسباب مباشرة للانخفاض النسبي في تطبيق الإجراءات التحليلية في الكويت ويمكن استخدامها كأسباب مقترحة لتفسير نتائج الدراسة الأخرى.

ويرى الباحث أن وجود ضعف في الثقافة المحاسبية الحديثة في دولة الكويت سواء من قبل المدققين أم العملاء أدى إلى عدم استخدامها بشكل واسع.

4-6 اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية الأولى:

HO: لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية.

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار (T) بالنسبة للوسط الفرضي (3.00) لمعرفة إن كانت تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520 الخاص في الإجراءات التحليلية على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، ويبين الجدول رقم (4-17) ذلك. الاختبار أدناه لجميع الجمل في الاستبانة من 1 إلى 41 ما عدا رقم 29 لأنها جملة سلبية.

الجدول رقم (4-17)

نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	4.0135	1.96	24.211

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T) المحسوبة 24.211، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية أي أنه "تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت متطلبات المعيار 520 الخاص في الإجراءات التحليلية".

الفرضية الفرعية الأولى:

لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت التدقيق للإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.

نطبق الاختبار هنا على العبارات من 1 - 15 في الاستبانة

الجدول رقم (4-18)

نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية

التدقيق

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	3.9552	1.96	19.993

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T)

المحسوبة 19.993، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة

الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل

فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية وبالتالي تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت

الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق تفصيلية

خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

نطبق الاختبار هنا على العبارات من 16- 30 عدا 29 (السبب ذكر سابقا)

الجدول رقم (4-19)

نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق تفصيلية

خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	3.942	1.96	18.544

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T) المحسوبة 18.544، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية وبالتالي نرفض فرضية الدراسة العدمية أي انه تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية في مرحلة الاختبارات التفصيلية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية في التدقيق الشاملة للقوائم المالية خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق.

نطبق الاختبار هنا على العبارات من 31- 41 في الاستبانة

الجدول رقم (4-20)

نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية في التدقيق الشاملة للقوائم

المالية خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	4.1840	1.96	31.110

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T) المحسوبة 31.110، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية، وبالتالي تطبق مكاتب التدقيق في دولة الكويت الإجراءات التحليلية في التدقيق خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق.

الفرضية الثانية:

H0 : لا تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت كافة النسب المالية المتعلقة بالإجراءات التحليلية في دولة الكويت.

نطبق الاختبار هنا على العبارات من 42- 54 في الاستبانة

الجدول رقم (4-21)

نتائج اختبار (ت) مدى تطبيق مكاتب التدقيق كافة النسب المالية المتعلقة بالإجراءات التحليلية

في دولة الكويت

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	3.8865	1.96	19.110

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T)

المحسوبة 19.110، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة

الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل

فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية، وبالتالي تطبق مكاتب التدقيق بدولة الكويت

كافة النسب المالية المتعلقة بالإجراءات التحليلية في دولة الكويت.

الفرضية الثالثة:

H0 : لا توجد معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية بالنسبة لمكاتب التدقيق في دولة الكويت.

نطبق الاختبار هنا على العبارات من 55- 59 في الاستبانة

الجدول رقم (4-22)

نتائج اختبار (ت) مدى وجود معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية بالنسبة لمكاتب التدقيق في

دولة الكويت.

نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	4.0904	1.96	27.755

يبين الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الاختبار (T) المحسوبة 27.755، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.96) وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.00) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، ونتيجة لذلك فإننا نقبل فرضية الدراسة البديلة ونرفض العدمية، وبالتالي توجد معوقات لتطبيق الإجراءات التحليلية بالنسبة لمكاتب التدقيق في دولة الكويت.

الفرضية الرابعة:

H0 لا توجد فروقات في آراء المستجيبين تعود إلى خلفيتهم الشخصية.

ولاختبار الفروق تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test):

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة بين جنس معبئ الاستبيان وآرائهم.

(1) الجنس:

أظهرت نتائج تحليل (Kruskal-Wallis Test) إلى عدم وجود فروق في تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى للجنس، عدا الفقرة 38 حيث أشارت النتائج إلى وجود فروق تعزى لمتغير الجنس في تلك الفقرة، حيث بلغ مستوى الدلالة لتلك الفقرة (0.017) مما يشير إلى وجود فروق، والجدول رقم (4-23) يبين ذلك:

الجدول (4-23)

اختبار العلاقة بين جنس معبئ الاستبيان وآرائهم

مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	المتغير الجنس	الفقرة
0.017	4.237	ذكر	ان استخدام الإجراءات التحليلية يتوقع أن يسهم في رفع مستوى القدرة التنافسية لمكتب التدقيق.
	3.714	أنثى	

يشير الجدول (4-23) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في وجهة نظر عينة الدراسة حول الفقرة التي تنص على "ان استخدام الإجراءات التحليلية يتوقع أن يسهم في رفع مستوى القدرة التنافسية لمكتب التدقيق" تعزى لمتغير (الجنس)، حيث بلغ مستوى الدلالة (0.017) وهو أقل من القيمة المحددة (0.05)، وبلغ المتوسط الحسابي للذكر (4.2373)، مما يشير إلى موافقة عالية جدا على تلك الفقرة، بينما بلغ المتوسط الحسابي للإناث (3.7140)، أي أن نسبة الموافقة على تلك الفقرة من الذكور أعلى منها للإناث.

وبناءً على ما سبق وحيث أن عدد الجمل التي ظهر فيها فرق مهم إحصائياً واحدة فقط لا نرفض الفرضية العدمية أي أنه لا توجد علاقة بين جنس معبئ الاستبيان وإجراءاتهم التحليلية. الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة بين المركز الوظيفي لمعبئ الاستبيان وآرائهم

2) المركز الوظيفي:

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (المركز الوظيفي)، والجدول رقم (4-24) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (19) كانت على مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة

إحصائية:

الجدول (4-24)

اختبار العلاقة بين المركز الوظيفي لمعبئ الاستبيان وآرائهم

مستوى الدلالة	مدير تدقيق	مدقق ذو خبرة	مدقق بخبرة متوسطة	مدقق جديد	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له					
0.002	4.121	4.3939	4.5289	3.9333	1 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.000	3.909	4.1212	4.5207	3.6333	2 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)
0.000	3.333	3.9697	4.4050	3.3000	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.000	3.485	4.03030	4.21488	3.23333	4 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)
0.000	3.424	3.6818	4.1157	3.1667	5 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام
0.000	3.091	3.5000	4.1405	2.6333	6 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه

0.000	2.939	3.5758	4.0992	2.7000	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	7
0.000	3.667	3.7273	4.4380	2.9667	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	8
0.000	4.030	3.7424	3.2000	3.2000	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	9
0.000	3.061	3.2273	4.0413	2.5333	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	10
0.000	3.667	3.8939	4.1818	3.0667	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	11
0.000	3.667	3.8333	4.1570	2.9667	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
0.000	3.909	4.1515	4.3884	3.3667	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور	14
0.000	3.849	4.1515	4.3223	3.2333	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتصميم برنامج التدقيق وتحديد نوع وكمية وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية ومن هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها	15

استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية					
0.000	3.121	3.5606	4.1157	2.8667	16 يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسبة للمعلومات المراد تقييمها
0.015	3.849	3.9545	4.0909	3.3000	17 يتم تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المدقق في بناء توقعاته حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل
0.00	3.606	3.6970	4.1818	3.1000	18 يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل وتقييم مدى كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية
0.00	3.849	3.7727	4.3223	3.1667	19 يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصاً إضافياً) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية
0.001	3.758	3.6667	4.2397	3.5333	20 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.000	3.636	3.9091	4.2149	3.2000	23 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)
0.000	3.333	3.7879	4.2810	3.0333	24 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.000	3.667	3.7879	4.2479	3.3667	25 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)

0.000	3.333	3.8333	4.1901	3.2667	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	26
0.016	3.879	3.9848	4.3554	3.6333	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه	27
0.000	3.667	3.8485	4.2810	3.2000	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات	28
0.021	4.000	4.0000	4.2727	3.5333	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها	29
0.000	3.576	3.7424	4.2810	3.0000	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	30
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق						
0.000	3.758	3.8788	4.2562	2.7333	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	31
0.043	4.182	4.0758	4.2810	3.6333	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)	32
0.003	3.788	3.8485	4.2810	3.7333	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)	34

خلال تنفيذ مكتبكم للإجراءات التحليلية في التدقيق إلى أية درجة يتم استخدام النسب المالية التالية ؟					
0.016	3.849	3.5000	3.1736	3.0000	44 معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة)
0.004	3.636	3.5000	2.9917	3.3000	45 معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)
0.016	4.182	4.0909	4.3884	3.8667	47 عدد مرات تغطية الفوائد
0.002	3.939	3.8182	4.3554	3.7333	49 العائد على الأصول
0.001	3.818	3.9697	4.1322	2.9667	50 العائد على حقوق الملكية
0.042	3.909	4.0455	4.2562	3.5333	51 نسب خاصة بتوزيعات الأرباح
0.001	4.182	4.2424	4.3058	3.2000	52 نسب خاصة بالتدفقات النقدية
0.001	3.969	3.9242	4.3140	3.3000	53 نصيب السهم العادي من الأرباح
0.000	3.969	3.9242	4.3967	3.3333	54 نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته
مدى كون الأمور التالية عوائق لتطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات في دولة الكويت					
0.000	4.152	3.8485	4.2727	3.3333	55 عدم القناعة بجدوى الإجراءات التحليلية
0.007	4.455	3.8788	4.2397	4.5667	56 عدم الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق.
0.004	4.515	3.6212	3.9917	3.8333	57 عدم توفير معلومات كافية من قبل العميل.

يشير الجدول (4-24) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب الموقع

الوظيفي وذلك بالاعتماد على المتوسط الحسابي لكل فقرة حسب المركز الوظيفي.

وأشار الجدول إلى أن ذوي الخبرة المتوسطة أكثر موافقة من سواهم على

تطبيق الإجراءات التحليلية.

تلاها مديرو التدقيق ومدقق ذو خبرة وأخيراً كان المدققون الجدد في تطبيق

الإجراءات التحليلية.

وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية أي انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين

تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (المركز

الوظيفي).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة بين خبرة معبئ الاستبيان وآرائهم

(3) الخبرة:

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للخبرة)، والجدول رقم (4-25) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-25) دالة إحصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-25)

اختبار مدى وجود فروق بين خبرة معبئ الاستبيان وآرائهم

مستوى الدلالة	-11 15سنة	10-5 سنوات	اقل من 5سنوات	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.023	14.15	4.4699	4.1935	1 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.004	94.01	4.2711	3.8710	2 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)
0.000	3.453	4.1446	3.6129	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.001	3.547	3.9518	3.6129	4 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)

0.028	43.43	3.8735	3.5806	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	5
0.000	3.169	3.8976	3.2903	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه	6
0.000	3.132	4.1988	3.1290	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العمل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	7
0.000	33.62	4.0843	3.3548	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	8
0.005	3.208	4.0542	2.9677	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	10
0.004	63.73	4.0241	3.3871	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العمل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	11
0.010	3.641	4.2892	3.3871	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العمل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
0.007	3.849	4.247	3.7742	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العمل في العمل في المستقبل المنظور	14
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية					
0.004	3.869	3.8735	3.5807	يقوم المدقق عند تقدير الأخطار المرتبطة بالتدقيق بتقدير فرضية الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.	15

0.003	3.226	3.9759	3.4839	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسبة للمعلومات المراد تقييمها	16
0.005	3.584	4.0843	3.6129	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات العمل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)	23
0.001	3.452	4.0482	3.4839	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العمل ضمن نفس المجال التجاري	24
0.004	3.452	4.1928	3.6451	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	26
0.010	3.679	4.1688	3.9032	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات	28
0.010	3.547	4.1084	3.6129	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	30
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق					
0.001	3.641	4.2048	3.2903	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العمل	31
0.042	3.679	4.1868	3.4516	استخدام الإجراءات التحليلية يرفع مستوى أتعاب مكتب التدقيق.	50
خلال تنفيذ مكتبكم للإجراءات التحليلية في التدقيق إلى أية درجة يتم استخدام النسب المالية التالية ؟					
0.011	3.754	4.1205	3.871	نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته	54

يشير الجدول (4-25) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

الخبرة وذلك بالاعتماد على المتوسط الحسابي لكل فقرة حسب الخبرة.

وأشار الجدول إلى أن ذوي الخبرة 11-15 سنة أكثر موافقة من سواهم على تطبيق الإجراءات التحليلية. تلاها ذوو الخبرة 5-10 سنوات، وأخيراً ذوو الخبرة أقل من 5 سنوات. وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية أي أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للخبرة)

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة بين مهارات اللغة الانجليزية لمعبي الاستبيان وآرائهم

4) مهارات اللغة الانجليزية:

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لمهارات اللغة الانجليزية)، والجدول رقم (4-26) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-26) كانت على مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-26)

اختبار مدى وجود فروق بين مهارات اللغة الانجليزية لمعبي الاستبيان وآرائهم

مستوى الدلالة	متوسط	عالية	عالية جدا	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.009	3.601	3.9701	3.2250	7 يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.034	3.552	3.7164	3.0500	10 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
خلال تنفيذ مكتبكم للإجراءات التحليلية في التدقيق إلى أية درجة يتم استخدام النسب المالية التالية ؟				
0.018	3.706	3.7015	4.2750	43 نسبة السيولة السريعة
0.019	3.307	3.1045	3.7750	44 معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة)
0.005	3.153	3.1194	3.8000	45 معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)
0.002	3.251	3.1791	3.9500	46 نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية

يشير الجدول (4-26) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

مهارات اللغة الانجليزية وذلك بالاعتماد على المتوسط الحسابي لكل فقرة حسب

مهارات اللغة الانجليزية. ويبدو أن هناك جملاً قليلة جداً فيها فروق موزعة عشوائياً

على أجزاء الاستبيان لذلك نقبل الفرضية الفرعية أنه لا يوجد فروق تعود إلى المعرفة

باللغة الانجليزية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة بين مهارات الحاسوب لمعبي الاستبيان وآرائهم

الاستبيان وآرائهم

(5) مهارات الحاسوب:

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لمهارات الحاسوب)، والجدول رقم (4-27) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج الغير دالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-27) كانت على مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-27)

اختبار مدى وجود فروق بين مهارات الحاسوب لمعبي الاستبيان وآرائهم

مستوى الدلالة	متوسط	عالية	عالية جدا	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.042	4.325	3.9839	4.4583	15 يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية.				
0.012	4.300	3.8065	4.2500	17 يتم تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المدقق في بناء توقعاته حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل
عوائق تطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات في دولة الكويت				
0.012	3.9250	4.1237	4.6667	58 عدم انتشار استخدام الإجراءات التحليلية.

يشير الجدول (4-27) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب مهارات الحاسوب وذلك بالاعتماد على المتوسط الحسابي لكل فقرة حسب مهارات الحاسوب، ويبدو أن هناك جملاً قليلة جداً فيها فروق موزعة عشوائياً على أجزاء الاستبيان لذلك نقبل الفرضية الفرعية انه لا يوجد فروق تعود إلى مهارات الحاسوب.

الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة بين ارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي

لمعنى الاستبيان وآرائهم

(6) ارتباط المكتب بمكتب تدقيق خارجي:

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لارتباط المكتب بمكتب تدقيق خارجي)، والجدول رقم (4-28) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-28) كانت على مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-28)

اختبار مدى وجود فروق في تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية تعزى لارتباط

المكتب بمكتب تدقيق خارجي

مستوى الدلالة	لا	نعم وليس من المكاتب العالمية الأربع الكبرى Big 4	نعم من المكاتب العالمية الأربع الكبرى Big 4	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.007	4.192	3.5652	4.2069	14 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق				
0.013	4.2786	3.8261	3.9885	32 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)
استخدام النسب المالية				
0.008	4.0643	3.3913	4.2529	51 نسب خاصة بتوزيعات الأرباح
0.005	4.1357	3.4783	4.3218	52 نسب خاصة بالتدفقات النقدية
0.17	4.0214	3.4783	4.2299	53 نصيب السهم العادي من الأرباح

يشير الجدول (4-31) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

الارتباط بمكتب تدقيق خارجي.

ويبدو أن هناك جملاً قليلة جداً فيها فروق موزعة عشوائياً على أجزاء الاستبيان لذلك نقبل الفرضية الفرعية أنه لا يوجد فروق تعود إلى الارتباط بمكتب تدقيق خارجي.

الفرضية الفرعية السابعة: لا توجد علاقة بين إلزام مكتب التدقيق الكويتي بمنهجية المكتب العالمي المرتبط لمعبي الاستبيان وآرائهم

(7) التزام منهجية مكتب التدقيق العالمي تلزم المكتب الكويتي بتطبيق منهجية محددة

بخصوص الإجراءات التحليلية

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لإلزام مكتب التدقيق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية)، والجدول رقم (4-29) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-29) دالة إحصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية، علماً بأنه قد تم هنا استبعاد الاستبيانات التي أجاب أصحابها بأن مكاتب التدقيق التي يعملون لديها غير مرتبطة بمكاتب تدقيق عالمية.

الجدول (4-29)

مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق التحليلية

تعزى (لإلزام مكتب التدقيق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية)

مستوى الدلالة	لا	نعم	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له			
0.007	4.161	3.5588	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.022	4.086	3.58824	4 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)
0.013	3.815	3.1765	6 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
0.025	3.765	3.2059	7 يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.000	4.185	3.5000	8 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.014	3.593	2.8824	10 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.040	4.049	3.5882	11 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.021	3.901	3.3824	12 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها

0.021	4.309	3.7941	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور	14
0.007	4.333	3.7647	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	15
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية				
0.030	4.111	3.6176	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصا إضافيا) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية	19
0.046	4.025	3.5588	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	20
0.006	4.0123	3.3529	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	24
0.35	4.099	3.6471	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه	25
0.29	3.9506	3.4706	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	30
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق				
0.002	4.049	3.3529	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	31
استخدام النسب المالية				
0.021	3.691	4.2647	نسبة السيولة السريعة	43
0.007	3.124	3.7941	نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية	46

يشير الجدول (4-29) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب إلزام مكتب التدقيق بالإجراءات التحليلية.

بلغت عدد الجمل التي فيها فروق دالة إحصائية لمدى تطبيق الإجراءات التحليلية تعزى لمدى إلزام مكتب التدقيق العالمي المكتب الكويتي بتطبيق منهجية محددة بخصوص الإجراءات التحليلية 18 فقرة موزعة على فقرات الاستبيان.

اتجاه الفروق كانت لصالح الموافقة على إلزام مكتب التدقيق العالمي المكتب الكويتي بتطبيق منهجية محددة بخصوص الإجراءات التحليلية.

ويعود سبب ذلك إلى المنهجية التي تتبعها مكاتب التدقيق العالمية التي تهتم بالإجراءات التحليلية وتلزم المكاتب المرتبطة بها تطبيقها.

وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية أي أن منهجية مكتب التدقيق العالمي تلزم المكتب الكويتي بتطبيق منهجية محددة بخصوص الإجراءات التحليلية.

الفرضية الفرعية الثامنة: لا توجد علاقة بين عمر معبئ الاستبيان وآرائهم

(8) العمر

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للعمر)، والجدول رقم (4-30) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-30) دالة إحصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-30)

اختبار مدى وجود فروق في تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية

تعزى (للعمر)

مستوى الدلالة	50-40	40-30	30-20	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.001	4.1220	4.1515	4.5385	1 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.000	3.9268	3.8182	4.5035	2 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقا (الموازنات مثلا)
0.000	3.3902	3.6818	4.3497	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.000	3.48780	3.66667	4.21678	4 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)
0.010	3.4390	3.5455	4.0140	5 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية والنشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام
0.000	3.0244	3.1667	4.0559	6 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
0.000	3.0000	3.0758	4.0839	7 يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك

0.000	3.5610	3.3939	4.3566	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	8
0.000	3.9756	3.5000	4.2168	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	9
0.000	2.9512	2.9242	3.9510	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	10
0.000	3.5854	3.5606	4.1538	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	11
0.000	3.5366	3.4697	4.1399	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
0.000	3.8049	3.8636	4.3636	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور	14
0.001	3.7805	3.7879	4.3077	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	15
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية					
0.000	3.0244	3.3939	4.0140	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسباً للمعلومات المراد تقييمها	16
0.001	3.4878	3.4848	4.1189	يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل وتقييم مدى كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية	18

0.000	3.7073	3.5758	4.2378	19	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصاً إضافياً) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية
0.001	3.6829	3.6061	4.1678	20	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.002	3.6341	3.6515	4.1538	23	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة ومعلومات المدقق)
0.00	3.3171	3.5455	4.1888	24	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.001	3.7805	3.5606	4.1678	25	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
0.000	3.4634	3.5455	4.1399	26	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات
0.033	3.9024	3.8636	4.2797	27	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها
0.000	3.6585	3.5909	4.2098	28	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها
0.015	4.0000	3.7879	4.2308	29	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند التدقيق التفصيلي حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية لدى العميل ضعيفين

0.000	3.4878	3.5152	4.1818	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	30
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق					
0.001	3.5854	3.4697	4.2028	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العمل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العمل	31
استخدام النسب المالية					
0.005	4.2195	3.9394	3.6084	نسبة السيولة السريعة	43
0.23	3.8049	3.3636	3.1748	معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحويل الذمم المدينة)	44
0.000	3.6829	3.5152	3.0000	معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)	45
0.002	3.7561	3.5758	3.1189	نسبة الديون على العمل إلى حقوق الملكية	46
0.000	4.0244	3.6364	4.3147	نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته	54
العوائق					
0.049	4.0976	3.7879	4.1259	عدم الفعالية بجدوى الإجراءات التحليلية	55
0.023	4.5610	4.0758	4.1748	عدم الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق.	56
0.002	4.4634	3.6818	3.9161	عدم توفير معلومات كافية من قبل العميل.	57

يشير الجدول (4-30) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

العمر. بلغت عدد الجمل التي فيها فروق دالة إحصائية لمدى تطبيق الإجراءات التحليلية تعزى للعمر 35 فقرة موزعة على فقرات الاستبيان. ويلاحظ أن الفئات العمرية الأصغر كانت بشكل عام أكثر موافقة على ما ورد في الاستبانة في الفقرات المشار إليها، أي أن الفئات العمرية الأصغر ترى أن الإجراءات التحليلية مطبقة بشكل أكبر مما ترى الفئات العمرية الأكبر. وبالنسبة للفرضية العدمية الفرعية فإنها ترفض،

أي أنه توجد فروقات مهمة إحصائياً بين آراء معبئي الاستبانة يمكن أن تعزى إلى أعمارهم.

الفرضية الفرعية التاسعة: لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي لمعبي الاستبيان وآرائهم

(9) المؤهل العلمي

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للمؤهل العلمي)، والجدول رقم (4-31) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-31) دالة إحصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-31)

مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات

التدقيق التحليلية تعزى (للمؤهل العلمي)

مستوى الدلالة	ماجستير	بكالوريوس	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له			
0.19	3.9211	4.3247	2 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)
0.02	3.5526	4.1546	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.013	3.2368	3.7990	6 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه

0.02	3.1053	3.8041	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك	7
0.015	3.5000	4.0052	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
0.02	3.8158	4.2732	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العميل في العمل في المستقبل المنظور	14
0.006	3.7105	4.2113	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	15
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية				
0.017	3.2632	3.8196	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسباً للمعلومات المراد تقييمها	16
0.025	3.6316	4.0979	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصاً إضافياً) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية	19
0.002	3.3684	4.0309	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	24
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق				
0.025	3.5263	4.0670	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	31
0.022	4.5263	4.1907	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد أي أرقام غير متوقعة في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل التدقيق السابقة	40
استخدام النسب المالية				
0.012	4.2368	3.7371	نسبة السيولة السريعة	43
0.034	3.6579	3.2010	معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)	45
0.027	3.5526	4.0361	العائد على حقوق الملكية	50
0.050	3.8421	4.2526	نسب خاصة بالتدفقات النقدية	52
عوائق لتطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق الحسابات في دولة الكويت				
0.035	4.5000	4.1340	عدم الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق.	56
0.022	4.3947	3.8763	عدم توفير معلومات كافية من قبل العميل.	57

يشير الجدول (4-31) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي. بلغت عدد الجمل التي فيها فروق دالة إحصائية لمدى تطبيق الإجراءات التحليلية تعزى للمؤهل العلمي 18 فقرة موزعة على فقرات الاستبيان. ويلاحظ أن فئة حملة البكالوريوس كانت بشكل عام أكثر موافقة على ما ورد في الاستبانة في الفقرات المشار إليها، أي أن الفئات ذات المؤهل العلمي الأقل ترى أن الإجراءات التحليلية مطبقة بشكل أكبر مما ترى الفئات العمرية الأكبر. وبالنسبة للفرضية العدمية الفرعية فإنها ترفض، أي أنه توجد فروقات مهمة إحصائياً بين آراء معبئي الاستبانة يمكن أن تعزى إلى مؤهلاتهم العلمية. الفرضية الفرعية العاشرة: لا توجد علاقة بين حمل شهادة مهنية عالمية من قبل معبئي الاستبيان وآرائهم

(10) الشهادة

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (للسهادة)، والجدول رقم (4-32) يبين ذلك، وقد تم إهمال النتائج غير الدالة إحصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-32) دالة إحصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة إحصائية:

الجدول (4-32)

اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق

التحليلية تعزى (للشهادة)

مستوى الدلالة	كويتية وعالمية	عالمية	كويتية	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل وتحليل مخاطر التدقيق له				
0.019	4.3419	4.1389	4.5763	1 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل
0.004	3.9871	3.5833	4.3559	3 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري
0.000	3.6000	3.1111	4.1186	6 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
0.000	3.5290	3.1389	4.2373	7 يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.001	4.0194	3.3889	4.2034	8 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.042	4.0258	3.5556	4.1525	9 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.010	3.4968	2.9722	3.8983	10 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.008	3.9548	3.3889	4.0847	11 يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك

0.025	3.9097	3.3611	4.0508	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من أجل تحقيقها	12
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية					
0.002	3.6194	3.2500	4.1356	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسبة للمعلومات المراد تقييمها	16
0.050	3.8258	3.4722	4.2881	يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل وتقييم مدى كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية	18
0.009	3.9548	3.5556	4.3729	يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصاً إضافياً) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل والتوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية	19
0.042	4.0452	3.7500	4.1525	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	22
0.028	3.8710	3.4444	4.3220	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	24
0.002	3.7806	3.5278	4.2712	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات والإفصاحات	26
0.021	3.9290	3.5556	4.3390	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	28
0.000	3.8645	3.2778	4.2373	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكناً) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها	30
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق					
0.001	3.9290	3.2778	4.2373	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	31
0.005	4.2387	3.8333	4.4407	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ والأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية وجمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	41

استخدام النسب المالية				
0.035	3.4710	2.8889	3.2203	44 معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة)
0.014	3.4000	3.1389	2.9153	45 معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)
0.019	3.9935	3.2500	4.0847	50 العائد على حقوق الملكية
0.016	4.1419	3.4722	4.2373	51 نسب خاصة بتوزيعات الأرباح
0.002	4.2645	3.3889	4.2712	52 نسب خاصة بالتدفقات النقدية
0.004	4.1290	3.3889	4.2203	53 نصيب السهم العادي من الأرباح
0.002	4.0903	3.5278	4.4237	54 نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته
العوائق				
0.001	4.0968	3.4167	4.2373	55 عدم القناعة بجدوى الإجراءات التحليلية

يشير الجدول (4-32) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

العمر. بلغت عدد الجمل التي فيها فروق دالة إحصائية لمدى تطبيق الإجراءات

التحليلية تعزى للشهادة 26 فقرة موزعة على فقرات الاستبيان.

و يلاحظ أن فئة حملة الشهادة الكويتية فقط كانت بشكل عام أكثر موافقة على

ما ورد في الاستبانة في الفقرات المشار إليها، أي أن الفئات ذات الشهادة الكويتية دون

شهادة عالمية ترى أن الإجراءات التحليلية مطبقة بشكل أكبر مما ترى الفئات العمرية

الأكبر، وقد يعزى ذلك إلى تحفظ حملة الشهادات العالمية إلى حد ما على طبيعة

ممارسة الإجراءات التحليلية في دولة الكويت.

وبالنسبة للفرضية العدمية الفرعية فإنها ترفض، أي أنه توجد فروقات مهمة

إحصائياً بين آراء معبئي الاستبانة يمكن أن تعزى إلى طبيعة شهادتهم المهنية.

الفرضية الفرعية الحادية عشر: لا توجد علاقة بين عدد العاملين في مكاتب التدقيق التي يعمل

لديها معبئي الاستبيان وآرائهم.

11) عدد المدققين في مكتب التدقيق

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق في دولة الكويت إجراءات التدقيق التحليلية تعزى (لعدد المدققين في مكتب التدقيق)، والجدول رقم (4-33) يبين ذلك، وقد تم اهمال النتائج غير الدالة احصائياً، وبالتالي فإن كافة الفقرات في الجدول (4-33) دالة حصائياً وعلى مستوى دلالة أقل من 0.05 وبالتالي فهي فروق ذات دلالة احصائية:

الجدول (4-33)

اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مكاتب التدقيق إجراءات التدقيق

التحليلية تعزى (لعدد المدققين في مكتب التدقيق)

مستوى الدلالة	50-21 مدقق	20-7 مدقق	10-6 مدققين	5-1 مدققين	الفقرة
استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل و تحليل مخاطر التدقيق له					
0.001	4.4706	3.7760	4.1143	4.1233	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام و تخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.010	3.7647	3.2960	4.00	3.6027	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية و تخطيط التدقيق بناء على ذلك
0.050	4.2353	3.6320	4.1429	3.9863	يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل و تقييم مدى كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية
	4.156867	3.568	4.085733	3.9041	المجموع

يشير الجدول (4-33) إلى مستوى الفروق في إجابات عينة الدراسة حسب

عدد المدققين في مكتب التدقيق.

بلغت عدد الجمل التي فيها فروق دالة احصائية لمدى تطبيق الاجراءات التحليلية تعزى للعدد المدققين في مكتب التدقيق 3 فقرات موزعة على فقرات الاستبيان.

وبالنسبة للفرضية العدمية الفرعية فإنها تقبل، أي أنه لا توجد فروقات مهمة إحصائيا بين آراء معبئي الاستبانة يمكن أن تعزى إلى عدد المدققين في مكتب التدقيق.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 النتائج:

من خلال الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

أولاً: ما يتم خلال مرحلة التخطيط التدقيق:

إن الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم 520 إجبارية التنفيذ في مرحلة التخطيط للتدقيق حيث أنها تفيد في فهم وضع العميل و بيئة عمله بشكل أكبر و تشير إلى مواطن الشك في إمكانية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وباستعراض نتائج الدراسة وجد أن الإجراءات التحليلية تطبق من قبل مكاتب التدقيق في دولة الكويت في مرحلة التخطيط للتدقيق بشكل متوسط فقط، مع كون الأكثر تطبيقاً بينها هي إجراء المقارنات للأرصدة والنسب المالية مع مثيلاتها في السنوات السابقة ومع توقعات العميل (الموازنات مثلاً). أما استخدام هذه الإجراءات لتحقيق أهداف مثل تقدير مخاطر مهمة مثل تقدير خطر الاحتيال المالي و خطر عدم تحقيق أهداف العميل أو فهم بيئة العميل من أجل التخطيط الأفضل للتدقيق فكان الاهتمام بها أقل بشكل ملحوظ. ويوحى ذلك بأن مدققي الحسابات في الكويت لا يولون الكثير من الاهتمام للإجراءات التحليلية و ربما يعدونها أمراً روتينياً يجب عمله فقط، و قد يكون هذا ناتجاً عن قلة معرفة بعضهم منهم بكيفية تطبيق هذه الإجراءات أو عدم قناعتهم بأهميتها.

ثانياً: خلال عملية التدقيق كنوع من الاختبارات التفصيلية

إن الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم 520 اختيارية التنفيذ في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية حيث أنها يمكن استخدامها نوعاً من اختبارات التدقيق منخفضة الكلفة نسبياً، شريطة كون النتائج قريبة من توقعات المدقق و كون نظام الرقابة الداخلية قابلاً للاعتماد عليه. وباستعراض نتائج الدراسة وجد أن الإجراءات التحليلية تطبق من قبل مكاتب التدقيق في دولة الكويت في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية بشكل متوسط فقط، مع كون الأكثر تطبيقاً بينها هي إجراء المقارنات للأرصدة و النسب المالية مع مثيلاتها لدى المنافسين و مع توقعات العميل (الموازنات مثلاً)، و أن هدف تخفيض تكاليف التدقيق هام هنا. و من اللافت للنظر أن بعض المدققين قالوا أن هذه الاجراءات تستخدم حتى لو كان نظام الرقابة الداخلية للعميل ضعيفاً، و هذا أمر يوحى بضعف فهم دور و محددات هذه الإجراءات. وتوحي النتائج بأن مدققي الحسابات في الكويت لا يولون الكثير من الاهتمام للإجراءات التحليلية و بالذات عندما تكون اختيارية التنفيذ، و قد يكون هذا ناتجاً عن قلة معرفة البعض منهم بكيفية تطبيق هذه الإجراءات أو عدم قناعتهم بأهميتها.

ثالثاً: عند الانتهاء من عملية التدقيق كمراجعة للقوائم المالية قبل اعتمادها

إن الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم 520 إجبارية التنفيذ في مرحلة الانتهاء من التدقيق كمراجعة شاملة لعمل المدقق و للقوائم المالية، مع إمكانية لفت النظر إلى أمور مهمة لم يلتفت لها المدقق مسبقاً و كذلك لتقييم قدرة العميل على الاستمرارية. و باستعراض نتائج الدراسة وجد أن الإجراءات التحليلية تطبق من قبل مكاتب التدقيق في دولة الكويت في مرحلة الانتهاء من التدقيق بشكل مرتفع، مع

كون الأكثر تطبيقاً بينها هي إجراء بعض المقارنات للأرصدة و النسب المالية مع مثيلاتها في السنوات السابقة و مع ما ينشر عن العمل في السوق المالية و في وسائل الإعلام. كما كان تطبيق هذه الإجراءات لتحقيق أهداف مراجعة عمل المدقق و مدى كفاية أدلة و اختبارات التدقيق و كذلك الحكم على استمرارية الشركة مهماً. و يوحي ذلك بأن مدققي الحسابات في الكويت يولون اهتماماً للإجراءات التحليلية في هذه المجالات بشكل مرتفع نسبياً.

النسب المالية التي يتم استخدامها:

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يتم استخدام كثير من النسب المالية المعروفة في معظم مكاتب التدقيق في دولة الكويت وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن النسب الأكثر استخداماً هي عدد مرات تغطية الفوائد والعائد على المبيعات و نسب خاصة بالتدفقات النقدية و نسبة التداول. أما النسب التي كان التركيز عليها ضعيفاً فمنها نسبة المديونية و معدلات دوران البضاعة و الذمم المدينة، مما يوحي بضرورة التنبه بشكل أكبر إلى هذه النسب و تحليلها.

معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية

تظهر نتائج الدراسة وجود معوقات في وجه تطبيق الإجراءات التحليلية في مكاتب التدقيق في دولة الكويت أهمها عدم الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق وعدم انتشار استخدام هذه الإجراءات وعدم القناعة بجدوى تطبيقها وانخفاض أتعاب التدقيق. وبالتالي يوصي الباحث بزيادة إلمام مدققي الحسابات في الكويت بالإجراءات التحليلية

المتغيرات الشخصية المؤثرة في آراء معبئي الاستبانة حول ما ورد فيها:

أشارت النتائج أيضا إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة حسب الجنس أو مهارات اللغة الانجليزية أو مهارات الحاسوب أو عدد مدققي الحسابات في المكتب، بينما وجدت هذه الفروقات بخصوص خبرة المدقق وعمره ومؤهله العلمي ومركزه الوظيفي ومدى إلزام المكتب الخارجي للمكتب الكويتي باتباع منهجية محددة وحصول المدقق على شهادة مهنية عالمية.

2-5 التوصيات:

من خلال النتائج توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

1. العمل على تعميم استخدام الإجراءات المحاسبية في مكاتب التدقيق في دولة الكويت لما لها من أثر على كفاءة ودقة عملية التدقيق المحاسبي.
2. العمل على رفع مستوى الإدراك للإجراءات التحليلية خلال كافة مراحل التدقيق لدى مكاتب التدقيق في دولة الكويت فقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم تطبيق لبعض بنود الإجراءات التحليلية في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.
3. رفع مستويات مهارات اللغة الانجليزية ومهارات الحاسوب للمدققين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت فقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المدققين أصحاب المهارات اللغوية العالية أكثر تطبيقاً لإجراءات التحليلية.
4. العمل على تعميم نتائج الدراسة وتوصياتها على مكاتب التدقيق في دولة الكويت لما لها من أثر على رفع مستوى كفاءة عمليات التدقيق المحاسبي.
5. عمل المزيد من الدراسات حول موضوع الدراسة مع الأخذ بمتغيرات جديدة من أهمهما أنواع الشركات والمنظمات التي تحتاج عمليات التدقيق فيها إلى الإجراءات التحليلية كما تأخذ أحجام الشركات من حيث تفرع عملياتها وأعداد موظفيها.

المراجع والمصادر:

المراجع العربية:

إبراهيم، آمال كمال، مهنا، محمد رشاد، (2000) الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، 2000، منشورات الدار الجامعية، مصر.

أمين، لطفي، (2007) "التطورات الحديثة في التدقيق"، الدار الجامعية، مصر.

الباز، عماد محمد، (1995) بعنوان: "إجراءات التدقيق التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراقبة الحسابات في ليبيا"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة قار يونس، ليبيا.

البدوي، منصور، السيد، شحاته، (2002) دراسات في الاتجاهات الحديثة في التدقيق إصدار أنظمة سوق الأوراق المالية، مصر.

جربوع، يوسف محمود(2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى مؤسسة الوراق، عمان.

جمعة، أحمد حلمي، (2000) المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان.
الجندي، نجيب (1987)، نحو منهج متكامل لأداء التدقيق التحليلية، الإدارة العامة، عدد54، ص130-164.

الحمود، تركي راجي (1991) "المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن، دراسة استقصائية، المجلة العلمية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قطر، عدد2، ص257-286.

الحمود، تركي راجي، والسامرائي، عدنان، (1998) مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات التدقيق التحليلية-دراسة ميدانية، مجلة التعاون الصناعي، عدد73.

سماحة، خالد، (1986)، دراسة تحقّية لاستخدام المعيار المحاسبي الدولي 520 الخاص في الإجراءات المحاسبية، لدى المكاتب المرتبطة بالأربعة الكبار والغير مرتبطة بها، قسم المحاسبة، الجامعة الأمريكية في القاهرة، جمهورية مصر العربية.

سنون، علي سعيد، (1993)، مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات التدقيق التحليلية، آفاق جديدة كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد 2.

شحات، جمال ، (2010)، كيف تقرأ مخاطر التدقيق، <http://alphabet.argaam.com>

Online available:

الشيزاوي، محمد بن أحمد، حظر تعامل (الأشخاص) المطلعين بالأوراق المالية قبل الإفصاح

Online available:.)<http://www.omandaily.com>(عنها،

الطاهات، ياسين، عبد الرحمن، (2003)، تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة آل-البيت، المفرق، الأردن.

عشا، خالد محمد، (1992) بعنوان "استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن مداها وفوائدها وعوائقها، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان الأردن.

القاضي، حسين (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة.

القاضي، حسين، قريط، عصام (2008)، مراجعة الحسابات "الإجراءات" منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

قريط، عصام، (2009)، مدى استخدام المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25-العدد الأول.

قمصاني حسن عباس محمد، (1997)، أساليب المراجعة التحليلية، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز - جدة.

المحاسب الأول: التدقيق التحليلي Analytical Auditing
Online available: <http://almohasb1.blogspot.com/2009/04/analytical- Auditing>

معيار التدقيق الدولي رقم (520).الاتحاد الدولي للمحاسبين ، نيويورك

منشورات، جمعية المحاسبين والمدققين الكويتية، 2010.

منير، محمد واسماعيل، اسماعيل، ونور، عبد الناصر (2005)، "التحليل المالي مدخل صناعة القرار"، دار وائل للنشر، عمان، 2005.

مهدي، محمود كمال، (2001)، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد.

موقع منتدى المحاسبين العرب، sarra.wordpress.com.

الناغي، محمد السيد(2000)، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.

نصار، مجدي محمد، (2008)، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة،

مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة.

- Cho, S., Lew, A. Y., (2000)," Analytical Review Applications Among Large Audit Firms in Hong Kong", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 15, No.8., 430-439.
- Cohen, J. R., Kristnamoorthy, G. and Wright, A. M. (2000), "Evidence on the Effect of Financial and Non-financial Trends on Analytical Review", **Auditing: A Journal or Practice and Theory**, Vol. 19, No2, 262-279.
- Colbert, J. and Scarbrough, V. (1993)."Environmental Issues in a Financial Audit: Which Professional Standards Apply?", **Managerial Auditing Journal**, Vol.8, No.5,
- Elsie, A.C, Jerry, S.R, (1994) Investigating the Use of Analytical Procedures an Update and Extensions". **Auditing: A Journal or Practice and Theory**,, Vol. 13, Issue2.
- Gibson, C.H. (2007) **Financial Reporting and Analysis: Using Financial Accounting Information** Tenth edition, Thomson South Western.
- Glover, S.M., Jiambalvo. J., And Kennedy, J., (2000), Analytical Procedures and Audit-Planning Decision, **Auditing: A Journal or Practice and Theory**, Vol. 19, No2, p. 27-46.
- Guy, D. and Aldermen, W. (1987) **Auditing**, Harcourt Brance Jovanovich.
Online available:
(<http://www.banquecentrale.gov.sy/Archive/archivear/archive2006/news%206-%209-2006/news-ar/news12-ar.htm>)
- Online available: <http://alfarawati.net/analyticaltesting.aspx>.
- Online (Accountants Directory JPS, <http://www.jps-dir.com2007>)

Samaha, K. and Hegazy, M. (2010) "An Empirical Investigation of the Use of ISA 520 "Analytical Procedures" Among Big 4 versus non-Big 4 Audit Firms in Egypt", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 9, pp.882 – 911.

Zikmund, W.G., Babin, B.J., Carr, J.C. and Griffin, M. (2010), **Business Research Methods**, Eighth edition, South Western, Cengage Learning.

الملاحق

1. الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

الإستبانة

السادة/ مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة حول مدى قيام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال أدائهم لمهام التدقيق. و هذه الدراسة هي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط (عمان-الأردن).
لقد تم اختياركم بناءً على خبرتكم في مجال تدقيق الحسابات، والباحث إذ يأمل تعاونكم فإنه يقدر لكم وقتكم الثمين. إن من شأن استجابتكم الكريمة لطلب الباحث إثراء المعرفة في مجال تدقيق الحسابات مما ينعكس على تطوير أداء هذه المهنة في دولة الكويت.
يأمل الباحث من حضرتكم التكرم بالإجابة عن الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما في ذلك من دور في تحقيق أهداف الدراسة، مؤكداً لكم بأن الإجابات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لغايات البحث العلمي.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم .

الباحث

محمد عايش المطيري

المعلومات الديموغرافية

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) إمام البديل المناسب لكل عبارة من العبارات الآتية:

1. الجنس:

نكر أنثى

2. المركز الوظيفي :

مالك مكتب فردى	شريك تدقيق	مدير تدقيق	مدقق ذو خبرة	مدقق بخبرة متوسطة	مدقق جديد

3. العمر:

أكبر من 50 سنة	من (40-50)	اكبر من (30) سنة وأقل من (40) سنة	من (20) سنة إلى (30) سنة

4. المؤهل العلمي :

دبلوم متوسط	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراة	شهادات أخرى ، حددها

5. هل تمتلك شهادات مهنية في التدقيق:

نعم شهادة كويتية (أرجو تحديدها)	نعم شهادة / شهادات عالمية (أرجو تحديدها)	نعم شهادة كويتية و شهادة / شهادات عالمية (أرجو تحديدهما)

6. الخبرة :

أقل من (5) سنوات	أكثر من (5) سنوات و أقل من (10) سنوات	أكثر من (10) سنوات و أقل من (15) سنة
أكثر من (15) سنة و أقل (20)	أكثر من (20) و أقل من (25)	(25) فأكثر

7. مهارات اللغة الانجليزية:

قليلة جدا	قليلة	متوسط	عالية	عالية جدا

8. مهارات الحاسوب:

قليلة جدا	قليلة	متوسط	عالية	عالية جدا

9. هل مكتب التدقيق الذي تعمل لديه مرتبط بمكتب تدقيق عالمي :

لا	نعم و ليس من المكاتب العالمية الأربع الكبرى Big 4	نعم من المكاتب العالمية الأربع الكبرى Big 4

10. في حال الارتباط مع مكتب تدقيق عالمي، هل منهجية مكتب التدقيق العالمي تلزم

المكتب الكويتي بتطبيق منهجية محددة بخصوص الإجراءات التحليلية؟

نعم لا

11. ما هو عدد مدققي الحسابات الممارسين لدى المكتب الذي تعمل فيه؟

أكثر من 50 مدققا	21-50 مدققا	11-20 مدققا	6-10 مدققين	1-5 مدققين

الأسئلة التالية تخص استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة دراسة العميل و تحليل مخاطر التدقيق له. يرجى التكرم بالإشارة إلى الجواب الذي يعبر عن مدى استخدام مكتب التدقيق الذي تعمل لديه للإجراءات المذكورة أدناه في هذه المرحلة.

رقم السؤال	الإجراء	لا يستخدم إطلاقاً	يستخدم بشكل قليل	يستخدم بشكل متوسط	يستخدم غالباً	يستخدم م دائماً
1	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل					
2	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)					
3	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري					
4	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة و معلومات المدقق)					
5	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية و النشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام					

					6	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
					7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
					8	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التقلبات غير العادية في الأرقام وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
					9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية و تخطيط التدقيق بناء على ذلك
					10	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر وجود احتيال مالي مقصود في القوائم المالية و تخطيط التدقيق بناء على ذلك
					11	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية و نظام المعلومات المحاسبي لدى العميل وتخطيط التدقيق بناء على ذلك
					12	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم تحقيق العميل لأهدافه المعلنة التي تم إنشاؤه من

					أجل تحقيقها	
					يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتقدير خطر عدم استمرارية العمل في العمل في المستقبل المنظور	13
					يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتصميم برنامج التدقيق و تحديد نوع و كمية و توقيت إجراءات التدقيق التفصيلية و من هم الأفراد الذين سيقومون بتنفيذها	14
					يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ و الأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية و جمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل	15
<p>الأسئلة التالية تخص استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية. يرجى التكرم بالإشارة إلى الجواب الذي يعبر عن مدى استخدام مكتب التدقيق الذي تعمل لديه للإجراءات المذكورة أدناه في هذه المرحلة</p>						
رقم السؤال	الإجراء	لا يستخدم إطلاقاً	يستخدم بشكل قليل	يستخدم بشكل متوسط	يستخدم غالباً	يستخدم م دائماً
16	يتم تحديد مدى كون استخدام الإجراءات التحليلية مناسباً للمعلومات المراد تقييمها					
17	يتم تقييم مدى موثوقية المعلومات التي سيعتمد عليها المدقق في بناء توقعاته حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل					
18	يتم بناء توقعات حول الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل و تقييم مدى					

					كون هذه التوقعات مناسبة للحكم بوجود خطأ محتمل في القوائم المالية	
					19 يتم تحديد الفروقات المقبولة (التي لا تحتاج فحصاً إضافياً) بين الأرصدة و/أو النسب المالية للعميل و التوقعات لهذه الأرصدة و/أو النسب المالية	
					20 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل	
					21 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)	
					22 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري	
					23 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة و معلومات المدقق)	
					24 تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية و النشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام	

					25	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
					26	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة و العمليات و الإفصاحات
					27	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كمية أدلة التدقيق التي يتم جمعها
					28	يتم استخدام الإجراءات التحليلية (عندما يكون ذلك ممكنا) لتقليل كلفة أدلة التدقيق التي يتم جمعها
					29	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند التدقيق التفصيلي حتى لو كان نظام المعلومات المحاسبي و الرقابة الداخلية لدى العميل ضعيفين
					30	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ و الأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية و جمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل

الأسئلة التالية تخص استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية للقوائم المالية المدققة قبل اعتماد تقرير المدقق. يرجى التكرم بالإشارة إلى الجواب الذي يعبر عن مدى استخدام مكتب التدقيق الذي تعمل لديه للإجراءات المذكورة أدناه في هذه المرحلة

رقم السؤال	الإجراء	لا يستخدم إطلاقاً	يستخدم بشكل قليل	يستخدم بشكل متوسط	يستخدم غالباً	يستخدم م دائماً
31	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها في سنوات سابقة لنفس العميل					
32	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات العميل المعدة مسبقاً (الموازنات مثلاً)					
33	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع مثيلاتها لمنافسي العميل ضمن نفس المجال التجاري					
34	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات المدقق لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام (بحكم خبرة و معلومات المدقق)					
35	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع توقعات السوق المالية و النشرات الاقتصادية لما ينتظر أن تكون عليه هذه الأرقام					

					36	تتم مقارنة الأرصدة و/أو النسب المالية المشتقة من قوائم العميل المالية مع بيانات غير مالية ذات علاقة بما يتوقع لهذه الأرقام أن تكون عليه
					37	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد الحاجة إلى إضافة فقرة في تقرير المدقق حول الشك في استمرارية العميل في المستقبل المنظور
					38	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم جمعها و اختبارات التدقيق التي تم تنفيذها
					39	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد مدى اتفاق القوائم المالية مع توقعات المدقق الناتجة عن دراسته للعميل وبيئته
					40	يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد أي أرقام غير متوقعة في القوائم المالية أو تقلبات غير متوقعة في هذه الأرقام لم يتم اكتشافها في مراحل التدقيق السابقة
					41	يتم سؤال إدارة العميل عن المبالغ و الأرقام غير المتوقعة التي تظهر نتيجة الإجراءات التحليلية و جمع الأدلة لتقييم إجابات إدارة العميل

خلال تنفيذ مكتبكم للإجراءات التحليلية في التدقيق إلى أية درجة يتم استخدام النسب المالية التالية ؟

رقم السؤال	الإجراء	لا يستخدم إطلاقاً	يستخدم بشكل قليل	يستخدم بشكل متوسط	يستخدم غالباً	يستخدم دائماً
42	نسبة التداول					
43	نسبة السيولة السريعة					
44	معدل دوران الذمم المدينة (أو معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة)					
45	معدل دوران البضاعة (أو معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة)					
46	نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية					
47	عدد مرات تغطية الفوائد					
48	العائد على المبيعات					
49	العائد على الأصول					
50	العائد على حقوق الملكية					
51	نسب خاصة بتوزيعات الأرباح					
52	نسب خاصة بالتدفقات النقدية					
53	نصيب السهم العادي من الأرباح					
54	نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته					

الملحق التالي يحتوي على تعريفات عامة لبعض المصطلحات الواردة في الاستبانة أعلاه منعا لأي التباس محتمل في فهمها (علما أن بعض المدققين قد يستخدم تسويات بسيطة لبعض التعريفات المذكورة أدناه):

1- الإجراءات التحليلية: "تقييم المعلومات المالية عبر تحليل العلاقات في المعلومات المالية و المعلومات غير المالية، كما تتضمن الإجراءات التحليلية بحث التقلبات و العلاقات غير المنطقية مقارنة بالمعلومات الملائمة الأخرى أو تلك المختلفة عن المبالغ المتوقعة بمقدار هام" .ISA 520 paragraph 4, IFAC 2010

2- نسبة التداول = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

3- نسبة السيولة السريعة = (النقدية + الأوراق المالية المتداولة + صافي الذمم المدينة) / الخصوم المتداولة

4- معدل دوران الذمم المدينة = صافي المبيعات / متوسط الذمم المدينة الإجمالية

5- معدل الأيام اللازمة لتحصيل الذمم المدينة = 365 / معدل دوران الذمم المدينة

6- معدل دوران البضاعة = تكلفة المبيعات / متوسط البضاعة

7- معدل الأيام اللازمة لبيع البضاعة = 365 / معدل دوران البضاعة

8- نسبة الديون على العميل إلى حقوق الملكية = الالتزامات / حقوق الملكية

9- عدد مرات تغطية الفوائد = الربح من العمليات التشغيلية / مصروف الفوائد

10- العائد على المبيعات = الربح من العمليات التشغيلية / صافي المبيعات

11- العائد على الأصول = الربح قبل الضرائب / متوسط الأصول

12- العائد على حقوق الملكية = (الربح قبل الضرائب - توزيعات الأرباح للأسهم

الممتازة) / متوسط حقوق الملكية

13- نصيب السهم العادي من الأرباح = (صافي الربح بعد الضرائب - توزيعات الأرباح

للأسهم الممتازة) / المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

14- نسبة سعر السهم العادي إلى ربحيته = السعر السوقي للسهم العادي / نصيب السهم

العادي من الأرباح

15- نسب خاصة بالتدفقات النقدية: مثل نسبة التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية إلى

إجمالي الالتزامات أو إلى توزيعات الأرباح.

16- نسب خاصة بتوزيعات الأرباح: مثل نسبة توزيعات الأرباح للسهم العادي إلى السعر

السوقي للسهم العادي أو إلى نصيب السهم العادي من الأرباح.