



## دور استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية التدقيق (دراسة ميدانية على عينة من شركات ومكاتب التدقيق في العراق)

محمد هادي هاشم الدليمي

طالب دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتصرف، جامعة صفاقس، تونس

### الملخص

يهدف البحث الى تسليط الضوء على الإجراءات التحليلية واساليبها واهمية استخدامها وتطبيقها من قبل المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) في مختلف مراحل عملية التدقيق ودورها في تحسين جودة عملية التدقيق، من خلال مساهمتها في تحديد المشاكل المتوقعة والمحتملة والواجب التركيز عليها، وتحديد المجالات التي تحتاج الى مزيد من الفحص واختبارات التدقيق وتدعيم النتائج التي تم التوصل اليها ، ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات والعاملين معهم في شركات ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق من الصنف الاول بواقع (70) استمارة، وتم الاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS v.18) لتحليل بيانات الاستبانة واختبار الفرضيات، اذ تم اجراء العديد من الاختبارات الاحصائية لتحليل البيانات والوصول الى النتائج، وقد توصلت البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها، ان لتنوع وتعدد الاجراءات التحليلية واساليبها المختلفة ما بين التقليدية والحديثة منها، دور مهم في مساعدة المدقق على فهم طبيعة ونشاط المصرف المراد تدقيقه وتحديد مدى قدرته على الاستمرار، وتقليل الاختبارات الجوهرية والاشارة فيما اذ كان هناك تحريفات محتملة في القوائم المالية وبما يسهم ذلك في تحسين مستوى جودة عملية التدقيق، كذلك هناك قصور في استخدام الاجراءات التحليلية واساليبها المختلفة من قبل المدقق الخارجي خلال مراحل عملية التدقيق حيث ان اعلى نسبة استخدام للإجراءات التحليلية وكما اظهرته اجابات عينة البحث هي من ( 25% الى 50% )،

في ضوء الاستنتاجات التي طرحت اوصى البحث بضرورة، التأكيد على دور الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار التعليمات والتوجيهات والنشرات العلمية ذات العلاقة بمهنة التدقيق والتي تؤكد على ضرورة اعتماد الاجراءات التحليلية واساليبها المتنوعة وتعميم استخدامها باعتبارها احد الوسائل والادوات المهمة التي تسهم في زيادة مستوى جودة عملية التدقيق، وضرورة التأكيد على المدقق الخارجي بزيادة نسبة استخدام الاجراءات التحليلية واساليبها المتنوعة وتجاوز القصور في استخدامها في كافة مراحل التدقيق المختلفة من اجل الاستفادة منها الى اعلى مستوى ممكن في تحسين من جودة عملية التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** الاجراءات التحليلية، جودة التدقيق.



# The Role of using Analytical Procedures in improving the Quality of the Audit Process (A field study on a sample of auditing companies and offices in Iraq)

Mohammed Hadi Hashim Al Dulaimi

PhD student, Faculty of Economic Sciences and Management, University of Sfax, Tunisia

## ABSTRACT

The research aims to shed light on the analytical procedures and their methods and the importance of their use and application by the external auditor (auditor of accounts) in the various stages of the audit process and their role in improving quality of the audit process, through their contribution to identify expected and potential problems that must be focused on, to identify the areas that need further examination and audit tests and to support the results, that was reached and contributed, and to achieve the objectives of the research, the researcher designed a questionnaire that was distributed to a sample of auditors and those working with them in companies and offices of auditors in Iraq of the first category, by (70) forms, and the statistical program was relied upon. SPSS v.18) and (AMOS V.24) for analyzing the questionnaire data and testing hypotheses, as many statistical tests were conducted to analyze the data and reach the results, and the study reached a number of conclusions, the most important of which are: The diversity and multiplicity of the analytical procedures and their different methods, between traditional and modern ones, have an important role in helping the auditor to understand the nature and activity of the economic unit to be audited and to determine the extent of its ability to continue, and to reduce the essential tests and indicate if there are possible distortions in the financial statements, thus contributing to improving the level the quality of the audit process, There is also a shortcomings in the use of analytical procedures and their various methods by the external auditor during the stages of the audit process, as the highest percentage of use of analytical procedures, as shown by the answers of the research sample, is from (%25 to %50). In light of the raised conclusions, the research recommendations the need, Emphasizing the role of professional bodies and organizations by issuing instructions, directive, and scientific publications related to the auditing profession, which emphasize the necessity of adopting analytical procedures and their various method and generalizing their use as one of the important means and tools that contributes to increasing the level of quality of the auditing process, The necessity of emphasizing the external auditor by increasing the percentage of using analytical procedures and their various methods and overcoming the shortcomings in their use in all the different stages of the audit in order to benefit from them to the highest possible level in improving the quality of the audit process.

**Keywords:** analytical procedures, audit quality.



## المقدمة

تؤدي مهنة التدقيق دوراً كبيراً وهاماً في الوحدات والاقتصادية المعاصرة من خلال اضافة الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وهذه الثقة تتطلب على القائم بعملية التدقيق ان يكون شخص مؤهل وبدرجة عالية من الكفاية العلمية والعملية التي تمكنه من انجاز مهامه التدقيقية وتحقيق هدف التدقيق بالجودة والكفاءة المطلوبة.

من ناحية اخرى ان استمرار وقوة وثبات الوحدة الاقتصادية وازدياد الاهتمام بقوائمها المالية هي مسألة تهم كل مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة، هذا مما يستدعي الامر الى الاهتمام بالدو المهم للمدقق الخارجي (مراقب الحسابات) لضمان الحصول على تأكيد معقول ولتعزيز الثقة في امكانية الاعتماد على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وفيما اذا كانت تلك القوائم خالية من التحريفات الجوهرية وتعتبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي، اضافة الى ذلك ان مستخدمي القوائم المالية يرغبون ان تتم عملية التدقيق بالجودة العالية لما لها من دور كبير في الوصول الى ادق النتائج عن أنشطة الوحدة الاقتصادية تحت التدقيق، وللوصول الى الجودة المطلوبة في عملية التدقيق لابد من ايجاد الحلول العلمية المناسبة والضرورية التي يمكن للمدقق ان يستند عليها في اعمال التدقيق المختلفة لإنجاز اعمال التدقيق بالجودة العالية، لذا اوجب على المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) استخدام اجراءات واساليب علمية وفنية دقيقة تمكنه من ذلك والمتمثلة بالإجراءات التحليلية واساليبها المختلفة القائمة على الكفاية العلمية والخبرة المهنية المكتسبة في مجال العمل التدقيقي عموماً وفي مجال العمل الوحدة الاقتصادية محل التدقيق خصوصاً، باعتبارها احدى الوسائل الهامة التي يلتجأ لها المدقق الخارجي خلال مراحل التدقيق المختلفة والتي ينعكس استخدامها ايجاباً على جودة عملية التدقيق.

## المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

### اولاً: منهجية البحث

#### 1- مشكلة البحث

ان باتساع حجم الوحدة الاقتصادية وزيادة حجم المعاملات وتنوعها ودرجة تعقيدها زاد الاهتمام بتدقيق الحسابات وزادت المهام الملقاة على عاتق المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) في اضافة الثقة في القوائم المالية وتقديمه لتقارير ذات جودة عالية من خلال الاجراءات والوسائل التي يتبناها في عملية التدقيق ودورها في تحديد وتقييم المشاكل المحتملة والمهمة نسبياً التي تتعرض لها تلك الوحدة الاقتصادية، لذ اصبح من الضروري على المدقق القيام بتطوير نفسه من خلال استخدامه والوسائل الحديثة التي تساعده في اتمام عملية التدقيق وبالجودة العالية، وتعتبر الاجراءات التحليلية من الوسائل والادوات الحديثة التي ينعكس استخدامها على كفاءة وفاعلية العملية التدقيقية وبما يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق المرجوة من قبل المدقق الخارجي، بناء لما تقدم يمكن صياغة مشكله البحث من خلال التساؤلات التالية:- للادوات

أ- ما هو دور استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) خلال مراحل التدقيق المختلفة واهميتها في تحسين جودة عملية التدقيق؟

ب- هل يقوم المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) باستخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق المختلفة في تحسين جودة التدقيق؟

#### 2- اهداف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على مفهوم الاجراءات التحليلية واساليبها، واهمية استخدامها في مراحل التدقيق المختلفة لتحديد المشاكل المتوقعة والمحتملة والواجب التركيز عليها وبما يحسن ذلك من جودة عملية التدقيق، والوقوف على مدى تطبيق المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) محل البحث لتلك الاجراءات واساليبها المتنوعة خلال مراحل التدقيق المختلفة.

#### 3- اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من اهمية استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) في تحديد المشاكل المحتملة والمهمة خلال مراحل عملية التدقيق المختلفة، فضلاً عن اهميتها في تأدية وظيفته بالشكل الذي يدعم ويزيد الثقة في العملية التدقيقية وبما يحقق الرقي بمهنة التدقيق والمساهمة في تحسين جودتها، اذ تعتبر تلك الاجراءات من اهم ادوات جمع ادلة الاثبات التي تلفت نظر المدقق على الامور الغير عادية والتي تتطلب المزيد من الدقة، فعلى



المدقق الخارجي عدم تجاهلها، وضرورة حثه على استخدام وسائلها واساليبها الحديثة، وان يكون مؤهلاً بالشكل الكافي بما يمكنه من تطبيقها في مراحل عملية التدقيق، اذ انها تمكنه من القيام بفحص اجمالي شامل للمعلومات المالية، وتدعيم النتائج التي تم التوصل اليها خلال عملية التدقيق، وتدعم رأيه النهائي حول مدى مصداقية القوائم المالية وبما يحسن ذلك من مستوى جودة عملية التدقيق.

#### 4- فرضيات البحث

في ضوء العرض المتقدم لمشكلة البحث تم صياغة الفرضيات الآتية:

1- ان استخدام الاجراءات التحليلية من قبل للمدقق الخارجي (مراقبي الحسابات) خلال مراحل عملية التدقيق المختلفة يحسن من جودة عملية التدقيق.  
وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

أ- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق وتحسين جودة التدقيق.

ب- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لاستخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في تحسين جودة التدقيق.

2- محدودية استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) خلال مراحل عملية التدقيق في تحسين جودة التدقيق.

#### 5- منهج البحث

يستند البحث على المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري لمناقشة اشكالية البحث المطروحة واثبات فرضياته، اما في الجانب التطبيقي اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاعتماد على استمارة استبيان موجهة الى عينة عشوائية من مراقبي الحسابات من الصنف الاول العاملين في شركات ومكاتب التدقيق قدرها (70) مبحوثاً وزعت عليهم استبانة البحث لاستقصاء آرائهم فيما يتعلق بجوانب البحث وتم تكييفها بما ينسجم واهداف البحث تمت صياغتها على وفق مقياس (Likert) الخماسي، ويتم تفرغها وتحليل نتائجها من خلال برنامج (SPSS) والذي يمكن من خلاله بيان العلاقة التي تربط بين متغيرات البحث، إذ تضمنت الاستبانة على محورين رئيسيين وكما يلي:

**المحور الاول:** استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق: الذي كان بهيئة متغير مستقل، وتم صياغة (25) سؤالاً لهذا المتغير منها (15) سؤالاً رئيسياً و (12) اسئلة فرعية).

**المحور الثاني:** تحسين جودة التدقيق: الذي كان بهيئة متغير معتمد (تابع)، وتم صياغة (15) سؤالاً لهذا المتغير.

#### ثانياً: الدراسات السابقة

ان من بين الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث دراسة (Eija, 2007) فقد درست كيفية إدماج الاجراءات التحليلية في بيئة التدقيق في مراحل التدقيق، واين تلعب الاجراءات التحليلية دورها في الحصول على ادلة الاثبات من قبل المدقق الخارجي، اذ تمت المقارنة بين اربعة من الاساليب من الاجراءات التحليلية من اجل التوقع لقيمة المبيعات الشهرية منها اساليب كمية بسيطة كقيمة المبيعات العام السابق او متوسط القيمة للسنوات السابقة، ومنها اساليب كمية حديثة تتمثل بتحليل الانحدار ونموذج الشبكات العصبية، والتي توصلت الى ان نتائج اسلوب تحليل الانحدار والشبكات العصبية الصناعية تفوق على الطرق او الاساليب الكمية البسيطة واكثرها ملائمة للتنبؤ بالقيم المستقبلية، اما دراسة (Samaha & Hegazy, 2010) فقد ركزت على التعرف على مدى استخدام الاجراءات التحليلية في مصر خلال مراحل التدقيق الرئيسية الثلاثة وحسب حجم الشركات ومستوى الموظفين، ومدى فعالية انواع الاجراءات التحليلية المختلفة في تحقيق مجموعة الاهداف المحددة ودرجة التوكيد الو الضمانات التي تقدمها تلك الاجراءات ومدى تأثيرها في الاختبارات التفصيلية لتدقيق، وبيان دور معايير التدقيق الدولية عند استخدام الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في مصر. توصلت الدراسة بان هناك انخفاضاً نسبياً في استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المراجعين في مصر مع وجود اختلافات كبيرة في استخدامها من قبل شركات التدقيق الاربعة الكبيرة مقارنة بشركات التدقيق الاخرى اذ ان المدققين في الشركات التدقيق الكبر اكثر استخداماً للإجراءات التحليلية مقارنة مع غيرها، في حين دراسة (العبدلي، 2011) هدفت الى التعرف على اهمية استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق وذلك من وجه نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت، ومدى تطبيق الاجراءات التحليلية من خلال التعرف على انواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بها وذلك للتنبؤ بنتائج تلك الاجراءات، وتوصلت الى ان استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفعالية



التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت. اما الدراسات التي ركزت على جودة التدقيق دراسة (Sulanjaku & Shingjergji, 2015) فقد اوضحت كيفية تأثير العوامل الداخلية والخارجية مثل ثقافة الشركة وجودة الافراد العاملين والادارة ولجنة التدقيق فضلاً عن العوامل الثقافية والسياسية العامة على جودة التدقيق في البانيا، ويمكن ان تساهم تحديد العوامل الرئيسية التي يمكن ان تحسن جودة التدقيق في فهم كيفية اعتماد المراجعين الالبان لمعايير التدقيق لتحقيق رقابة الجودة، وتوصلت الدراسة ان من اهم العوامل التي تؤثر في الغالب في جودة التدقيق هي استقلالية المدقق والتي لاتزال من القضايا التي تحتاج المزيد من الاهتمام، وفترة او مدة ارتباط المدقق مع العميل من العوامل الرئيسية التي تؤثر في جودة التدقيق اذ يؤثر هذا الارتباط على استقلالية المدقق، كذلك تعتبر حجم العميل ومركزه المالي له دور حيوي في جودة التدقيق ويعتبر هذا العامل اهم مجالات التمايز في تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، اما دراسة (Jushua, 2018) درست العلاقة بين اتعاب التدقيق وجودة التدقيق في الشركات المدرجة في قطاع التكرير والمعالجة والتسويق في صناعة البترول النيجيرية، من خلال اختيار 9 من الشركات كعينة للدراسة وبالاعتماد على دراسة وتحليل التقارير السنوية لتلك الشركات وللفترة (من 2008 ولغاية 2014) وتوصلت الدراسة الى ان العلاقة كانت سلبية ما بين اتعاب التدقيق وجودة التدقيق في حين لا توجد علاقة ترابط مهمة بين الرافعة المالية وجودة التدقيق، وان لعمر الشركة الخاضعة للتدقيق علاقة ارتباط ايجابية كبيرة بجودة التدقيق، وان ارتفاع اتعاب المدقق قد يؤدي الى المساس في استقلالية المدقق وتدني جودة التدقيق، وكذلك الاحتمال الكبير في تدني جودة البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، في حين دراسة (منشد، 2020) هدفت الى قياس جودة التدقيق للشركات ومكاتب التدقيق القائمين على تدقيق عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقياس جودة الابلاغ المالي للشركات عينة البحث من خلال قياس جودة الارباح وقياس جودة تطبيق المعايير وقياس جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم قياس اثر جودة التدقيق للشركات ومكاتب التدقيق في جودة الابلاغ المالي، وتوصلت الدراسة الى وجود جودة التدقيق للشركات ومكاتب التدقيق التي دقت الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ووجود دلالات هامة احصائية بشأن ممارسة ادارة الارباح من قبل بعض الشركات العراقية ووجود ضعف في تحقيق جودة تطبيق المعايير ووجود جودة معلومات محاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق، وان مقياس جودة التدقيق لم يكن لها اثر ذو دلالة احصائية في تحسين جودة الابلاغ المالي سوء كانت جودة الارباح او جودة تطبيق المعايير او جودة المعلومات المحاسبية.

## المبحث الثاني: الجانب النظري

### أولاً: مفهوم واهداف الاجراءات التحليلية

وردت عدة تعريفات تناولت مفهوم الاجراءات التحليلية، وركزت معظم تلك التعريفات على اعطاء وصف وتحديد للاجراءات التحليلية، اذ عرفت بأنها تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المتوقعة او المعقولة بين البيانات المالية والبيانات غير مالية (Utami & Kusuma, 2014:12)، كما عرفت بانها سلسلة اجراءات اضافية يقوم بها مدقق الحسابات لاكتساب درجة معينة من الثقة عن طريق الحصول على ادلة اثبات اخرى اضافة الى الادلة التي حصل عليها المدقق، وعرفت بانها احد اساليب التحقق المستخدمة في التدقيق لاختبار دقة ارصدة العمليات المحاسبية دون الحاجة الى التعمق في تفاصيل المعاملات التي ادت الى هذه الحسابات، لتحديد الحسابات التي تتطلب اختباراً تفصيلياً او معاملات اضافية (نجم، 2012: 265)، والاجراءات التحليلية حظيت باهتمام الكثير من الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق لأهميتها الكبيرة ولتحقيقها للأهداف التي يصعب حصرها، اذ بين (راضي، 2011: 173) ان الهدف من الاجراءات التحليلية مساعدة المدقق في العديد من الامور اهمها:-

- 1- تحديد نطاق عملية التدقيق.
- 2- تحديد المجالات ذات المخاطر المتوقعة والمرقعة والواجب التركيز عليها.
- 3- تحديد مدى اختبارات العمليات والارصدة.
- 4- تحديد المجالات التي تحتاج الى مزيد من الفحص واختبارات التدقيق.
- 5- تدعيم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال عملية التدقيق.
- 6- المساهمة في زيادة مستوى جودة عملية التدقيق من خلال زيادة احتمال اكتشاف المخالفات والتقرير عنها.



- 7- تخفيض تكلفة عملية التدقيق من خلال تخفيض حجم الاجراءات الواجب القيام بها عند تنفيذ عملية التدقيق.  
8- القيام بفحص اجمالي شامل للمعلومات المالية.

#### ثانياً: انواع الاجراءات التحليلية وتوقيت اداءها

ان فائدة الاجراءات التحليلية كدليل تدقيق يعتمد على امكانية المدقق على صياغة توقع لما ينبغي ان تكون عليه ارصدة الحسابات المسجلة او النسبة، بغض النظر عن نوع الاجراءات التحليلية المستخدمة، ويقوم المدقق بصياغة هذا التوقع عن طريق النظر الى معلومات الفترة السابقة، اتجاهات النشاط، توقعات الميزانية التي اعدتها العميل، بالإضافة الى المعلومات الغير مالية، ويقوم المدقق بمقارنة ارصدة العميل والنسب مع الارصدة والنسب المتوقعة باستخدام احد الانواع الاجراءات التحليلية الآتية:- (Arens,2012:246)

- 1- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
  - 2- مقارنة بيانات العميل مع نظيرها في فترة سابقة.
  - 3- مقارنة بيانات العميل محل التدقيق مع توقعاته.
  - 4- مقارنة بيانات العميل محل التدقيق مع توقعات المدقق.
  - 5- مقارنة بيانات العميل محل التدقيق باستخدام بيانات غير مالية.
- ويعتمد المدقق في بناء توقعاته لما يجب ان تكون عليه القوائم المالية على مجموعة من الاساليب المختلفة للإجراءات التحليلية، ويختار المدقق من بين هذه الاساليب في ضوء خبرته ومعرفته بنشاط العميل والبيئة التي يعمل في اطارها وبصفة عامة يمكن تبويب اساليب التحليل المستخدمة في الوقت الحاضر الى ثلاث مستويات اساسية هي:- (سهام،2015: 35).

#### أ- الاساليب التحليلية الوصفية غير الكمية.

يعتمد المدقق وفق هذا النوع من الاساليب على استخدام نظريته الخاصة بناءً على خبرته الشخصية وتقديره الحكمي وما يتوفر لديه من ادلة ومعلومات عن المصرف محل الفحص والتدقيق، مع الاخذ بنظر الاعتبار التأثيرات المختلفة للأحوال الاقتصادية واحوال النشاط او الصناعة التي تنتمي لها المصرف محل التدقيق ووفق هذا النوع من الاسلوب لا يعتمد على المعلومات الكمية حيث يتم تشغيل جميع الاجراءات بصورة ذهنية من قبل المدقق ويمتاز هذا النوع من الاساليب بسهولة تطبيقه بالإضافة الى قلة تكلفته ويشتمل هذا الاسلوب على (الاستفسارات، التوقعات المبينة على نتائج عملية التدقيق السابقة، تدقيق المعلومات الخارجية غير الكمية، تدقيق المعلومات الداخلية غير الكمية) (الكبيسي، 2008: 8).

#### ب- الاساليب الكمية البسيطة.

وفقاً لهذا الاسلوب يقتصر المدقق على الادوات الكمية التقليدية البسيطة كأحد اساليب الاجراءات التحليلية المستخدمة في عملية التدقيق والتي تستخدم بشكل واسع من قبل المدقق للوصول الى دلائل ذات معنى، من خلال معرفة التغيرات ومسبباتها والعلاقات المتداخلة لعناصر القوائم المالية خلال فترات زمنية معينة ومن اهم ادوات هذا النوع من الاجراءات (التحليل الرأسي، التحليل الاقفي (تحليل الاتجاه)، تحليل النسب المالية).

#### ت- الاساليب الكمية المتطورة

على الرغم من الاساليب المتطورة لا تختلف عن الاساليب البسيطة من حيث الهدف، حيث ان كلاً منهما يساعد المدقق في بناء توقعاته لما يجب ان تكون عليه قيم بنود القوائم المالية، الا ان الاساليب المتطورة تقوم بالدمج بين كمية اكبر من البيانات للوصول الى توقعات افضل، ومن ثم فإنها مما لاشك فيه اكثر دقة من الاساليب البسيطة وتعتمد هذه الاساليب بصفة اساسية على بناء نماذج رياضية واحصائية تستند على البيانات السابقة واستخدامها في التنبؤ بالأرصدة ومن اهم تلك الاساليب المستخدمة في الاجراءات التحليلية (تحليل الانحدار، تحليل السلاسل الزمنية، اسلوب التخطيط المالي، التدفق النقدي). (راضي، 2011: 186)

كما يمكن تنفيذ الاجراءات التحليلية في مرحلة من مراحل التدقيق التالية:- (Arens,2017:233)

(اولاً) مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

(ثانياً) مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

(ثالثاً) مرحلة التدقيق النهائي للقوائم المالية عند انتهاء عملية التدقيق.



### ثالثاً: مفهوم واهداف جودة التدقيق

ان مفهوم جودة التدقيق يعد من المفاهيم الحديثة نسبياً وهو أيضاً من المواضيع المتجددة، ولذلك يجب التركيز على مفهوم جودة اعمال التدقيق كأحد المفاهيم او الاتجاهات المعاصرة في التدقيق، اذ ان جودة التدقيق هدفاً بذاتها لمكاتب المحاسبة والتدقيق، ولأنها ترتبط بالتدقيق كمنتج فينبغي ان تشبع منافع أصحاب الطلب على هذا المنتج ولاسيما الطرف الثالث، أصحاب المصلحة بالمشروع من اجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بأنشاء لجان واصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة التدقيق، ولكون جودة التدقيق من المواضيع المهمة يحاول الباحثون والدارسون في مجال التدقيق وضع تعريف لمفهوم لجودة التدقيق اذ عرفها (De Angelo) على انها احتمالية اكتشاف المدقق الخارجي للاخطاء والتحريفات الجوهرية والثغرات في القوائم المالية والابلاغ عنها في تقريره الذي يصدره (Sulanjaku & Shingjergji, 2015:224)، كما عرفت على انها خصائص الرأي المهني للمدقق الخارجي التي يتميز بها وتلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية واشباعها وذلك ضمن الحدود البيئية للعملية التدقيقية (درويش، 2014: 47)، وعرفت بانها العملية التدقيقية التي ينتج عنها تقارير مالية ذات مصداقية عالية تلبي مجموعة من الخصائص المتأصلة لمستخدمي تلك التقارير (سعيد واحمد، 2013: 193)، كما تسعى جودة التدقيق الى تحقيق عدة اهداف وكما يلي:- (الضلي، 2004: 22)

- 1- اعداد التوجيهات والارشادات بسياسات المدقق الخارجي التي يضعها من اجل توفر قناعة بنوعية التدقيق والالتزام بتطبيق معايير التدقيق المهنية.
- 2- توفير التوجيهات والارشادات للإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي ان يلتزم بها والالتزام باتباع المبادئ الاساسية الخاصة بتفويض مهمة التدقيق لمساعديه.
- 3- تجنب قضايا التقصير في الأداء المدقق المهني والتقليل من احتمال التعرض للالتزامات والمشاكل القانونية المحتملة من خلال التخطيط السليم لعملية التدقيق.
- 4- ضمان قيام المدقق بتحسين فعالية وكفاءة اداء عمله وباقل التكاليف المتعلقة بالعملية التدقيقية وتقليل الوقت والجهد المبذول.
- 5- تطوير العلاقات مع العملاء واستقطاب عملاء جدد عن طريق ابداء المدقق المزيد من الانتباه والدقة اثناء العمل.
- 6- رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام، وتحسين كفاءة الممارسة العملية والمهنية، وتطوير الخدمات المقدمة للعملاء.
- 7- السعي الى تلبية احتياجات ورغبات العملاء الحالية والمستقبلية. (لطي، 2005: 9)
- 8- الاطلاع على المشاكل والعمل على تحليلها بالطرق والاساليب العلمية المعروفة واقتراح الحلول المناسبة لها.

### رابعاً: اهمية جودة التدقيق

تكمّن اهمية جودة التدقيق في الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي خلال السنوات الماضية، وتزايد الاهتمام بجودة التدقيق بسبب الضغوطات المتزايدة على مهنة التدقيق والانتقادات المستمرة لها نتيجة التحريفات الجوهرية وحالات الغش في القوائم المالية وتزايد الدعاوى المقامة على مكاتب وشركات التدقيق، ولاسيما في الولايات المتحدة الامريكية خلال تعرض الكثير من الشركات الكبيرة للفشل بالرغم من ان قوائمها المالية خضعت للتدقيق من قبل مكاتب التدقيق الكبيرة (حسنين وقطب، 2003: 359).

وتعد جودة التدقيق ذات اهمية على العملية التدقيقية، والكثير من مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على مخرجات العملية التدقيقية المتمثلة بتقرير المدقق الخارجي في اتخاذ قراراتهم ورسم سياسات استراتيجية مهمة حيث يتوقعون الجودة التامة من تلك المخرجات، فضلاً عن ذلك فان جودة التدقيق تعد مطلباً ضرورياً لجميع الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق وهم (المدقق الخارجي، ادارة المنشأة الخاضعة للتدقيق، الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة، المستثمرون، المصارف، الدائنون الاجهزة الحكومية). (الحمد، 2019: 56)

وتتبع اهمية جودة التدقيق في المجالات الآتية:

- 1- تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.
- 2- تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
- 3- تخفيض صراعات الوكالة.
- 4- تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- 5- اداة تنافسية جيدة.
- 6- تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء الموجودة في القوائم المالية.



7- زيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصادقية القوائم المالية.

#### خامساً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

من الجواب الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التطرق لموضوع جودة التدقيق هي العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وقد تم تناول هذا العوامل من قبل الباحثين من وجهات نظر مختلفة، ويمكن تصنيف العوامل المؤثر في جودة التدقيق كما يلي: (ابراهيم، 2019: 64-65)

1- العوامل التنظيمية والتي تتمثل بالتخطيط للعملية التدقيقية وتحديد اجراءات التدقيق وتحديد حجم وقت العمل اللازم لإنجاز العملية التدقيقية، اضافة الى مهارة مراقب الحسابات في تحديده لنقطة البداية للعمل التدقيقي وكيفية انهاءه.

2- العوامل السلوكية التي يجب ان يحتويها مراقب الحسابات والتي تتمثل بـ (التمتع بالدرجة عالية من الامانة والاستقلالية والتعاون والتكافؤ مع اعضاء فريق العمل التدقيق، ان يكون ذا مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة، ان يحرص مع الادارة على توفير عوامل جودة العمل التدقيقي).

3- العوامل الشخصية التي يجب توفرها في مراقب الحسابات مثل (ان يكون لديه تحصيل علمي يؤهله لممارسة المهنة كان يكون حاصل على شهادة البكالوريوس او الدبلوم على الاقل في المحاسبة، ان يكون ذا خبرة، الحرص على المشاركة في الدورات والورش التدريبية التي تخص مهنة التدقيق).

4- الاساسيات العلمية التدقيق مثل (الالتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وخصوصاً مبدأ الموضوعية، الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير، الاستخدام الامثل للموارد المتاحة في النشاط المهني، كيفية الاعتماد على النظام الرقابي الداخلي وقابلية مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتلاعب).

وهناك العديد من الدراسات التي تناول وصنفت العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من حيث تعلقها بمكتب او شركة التدقيق والعوامل المتعلقة بفريق عمل التدقيق والعوامل التي تتعلق بالمنشأة محل التدقيق وكما يأتي:

أ- **العوامل المتعلقة بمكتب او شركة التدقيق والتي تتمثل بـ (حجم مكتب (شركة) التدقيق، الالتزام بالمعايير المهنية، سمعة مكتب (شركة) التدقيق، الدعاري القضائية المقامة ضد مكتب (شركة) التدقيق، تخصص مكتب (شركة) التدقيق، قبول الاستمرار مع العملاء، فترة ارتباط مكتب (شركة) التدقيق مع العملاء، اتعاب التدقيق، هيكلية عملية التدقيق).** (Alaraje et al., 2017: 559)

ب- **العوامل المتعلقة بفريق عمل التدقيق والتي تتمثل بـ (استقلالية المدقق الخارجي، والتأهيل العلمي والخبرة العملية لفريق التدقيق، الاشراف على اعمال فريق التدقيق، الاتصال الجيد مع العميل).** (الحمد، 2019: 57-60)

ج- **العوامل المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق والتي تتمثل بـ (حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق وتعدد عملياتها، نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق).**

#### سادساً: وسائل تحسين جودة التدقيق

ان من الامور المهمة التي يتطلب العمل على تحقيقها هي جودة التدقيق والوسائل اللازمة لتحسينها مما لها من اثر في تقدم وارتفاع مستوى الاداء المهني التدقيقي لمكاتب وشركات التدقيق اضافة الى كونها وسيلة للتمييز بينها، وقد توصلت العديد من الابحاث والمنظمات المهنية الى عدة من الوسائل لتطوير وتحسين جودة التدقيق ومن اهم تلك الوسائل ما يأتي:-

#### 1- معايير الرقابة على جودة التدقيق.

ان الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني من قبل المدققين خلال تنفيذ عملياتهم التدقيقية خلال جميع مراحل عملية التدقيق لدورها في تحقيق وضمان الحد الأدنى من الجودة في عملية التدقيق، فهي بمثابة المقياس لتقييم الكفاءة ونوعية العمل الذي يقوم به المدقق (صالح، 2010: 41).

#### 2- التأهيل العلمي والعملية للمدقق.

من الوجوب اداء اعمال التدقيق من قبل اشخاص يتوافر لديهم التأهيل العلمي وحاصلين على مستوى عالي من التدريب وامتلاكهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين، وبالمعنى الاخر ان يكون المدقق الخارجي مؤهلاً علمياً ومهنياً بما يمكنه من اداء واجبه المهني على وفق ما متوقع منه. (القرشي، 2011: 29).

#### 3- تدعيم استقلالية المدقق.

الاستقلالية تعني قيام المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق المختلفة بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لأي



جهة او خضوع لأي تأثيرات يمكنها ان تتعارض مع الموضوعية والنزاهة (الذنيات، 2009: 109) وقد عملت المنظمات والجمعيات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق على ايجاد العديد من المقترحات التي تهدف الى تحقق وتدعم الاستقلالية بأعلى مستوى ممكن، ومن بين تلك المقترحات تشكيل لجان التدقيق والتغير الالزامي للمدقق. (الاهدل، 2008: 82).

#### 4- استخدام الاساليب الكمية والاحصائية والحاسبات الالية.

ان استخدام الاساليب الكمية في اداء عملية التدقيق تساعد المدقق الخارجي في ترشيد حكمه الشخصي وتحسين جودة الاداء المهني، ومن هذه الاساليب: تحليل الانحدار، الشبكات العصبية، تحليل السلاسل الزمنية، التحليل الشبكي، وغيرها من الاساليب الكمية والاحصائية التي تسهم في ترشيد الحكم الشخصي للمدقق والارتقاء بمستوى كفاءة وجودة التدقيق الخارجي، ويعتبر الذكاء الاصطناعي احد مجالات الحاسب الالي التي تسهم ايضا في حل الكثير من الصعوبات والمشاكل التي تواجه المدقق الخارجي خلال ادائه لمهامه التدقيقية.

### المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

#### اولاً: وصف استجابة عينة البحث وتحليلها

يهتم هذا المبحث بالتعرف على واقع متغيرات البحث في العينة المبحوثة، إذ سيتم تحليل النتائج وتبويب بيانات الاستبانة بشكل جداول لإجابات أفراد العينة بغية تحديد الأوساط الحسابية المرجحة لمتغيرات الدراسة (كفاية تأهيل المدقق الخارجي، استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق، تحديد وتقييم المخاطر المصرفية، تحسين جودة التدقيق) لبيان مدى إدراك وتأيد عينة الدراسة أزاء كل فقرة من فقراتها ومقارنتها مع الوسط الفرضي البالغ (3) تبعاً للأسلوب الآتي:-

إذا كانت قيمة الوسط الحسابي المحتسبة للفقرة واقعة ضمن المدى (3.67 - 5)، دل ذلك على تفوق قيمة الوسط الحسابي للفقرة على قيمة الوسط الفرضي والبالغة (3) على مساحة القياس، مما يعكس درجة إدراك وتأيد عالية في شدتها من قبل العينة المبحوثة تجاه مضمون تلك الفقرة، في حين تكون الاستجابة والتأيد ذات شدة متوسطة إذا كانت قيمة الوسط الحسابي للفقرة تتراوح ما بين (2.34 - 3.66)، أما إذا كانت قيمة الوسط الحسابي تقع ضمن المدى (1 - 2.33) فذلك يشير إلى إن الاستجابة أو التأيد من قبل المبحوثين منخفضة، فضلاً عن استخراج الانحرافات المعيارية والوزن المنوي والترتيب، وسيتم بيان ما ذكر أعلاه ضمن الفقرات الآتية:-

1- وصف استجابة عينة البحث لمتغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

2- وصف استجابة عينة البحث لمتغير تحسين جودة التدقيق.

#### 1- وصف استجابة عينة البحث لمتغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق

تهدف هذه الفقرة إلى تحليل متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق من وجهة نظر العينة المبحوثة، وقد أشارت النتائج إلى ما يأتي:-

كانت طبيعة الاستجابة تجاه هذا المتغير على النحو الآتي :-

أ- اتسمت اغلب فقرات هذا المتغير بطابع مرتفع الشدة لوقوع الأوساط الحسابية لمعظم تلك الفقرات ضمن المدى (3.67 - 5) وكما يبين الجدول (1)، فقد حققت الفقرة (13 - ب) افضل ترتيب وجاءت بالمرتبة الاولى والتي نصت على (مقارنة بيانات المصرف مع نظيرها في الفترة السابقة) إذ كان معامل اختلاف الفقرة الاقل مقارنة بالفقرات الاخرى وبلغ (10.39)، كما بلغ الوسط الحسابي لها (4.80) والتي تعكس درجة تأيد واستجابة مرتفعة الشدة وبوزن منوي بلغ (96) وبانحراف المعياري قدره (0.499)، وتشير هذه القيمة إلى تشتت محدود في إجابات العينة المبحوثة تجاه مضمون الفقرة، وبهذا يجتمع المبحوثون على ان من اهم الاجراءات التحليلية التي يمكن من خلالها الحصول على معلومات مفيدة عن المصارف محل التدقيق مقارنة ببيانات المصرف مع سنوات سابقة.

ب- أما أدنى الفقرات من حيث الترتيب فقد كانت الفقرة (5) والتي حلت بالمرتبة الخامسة والعشرون والاخيرة، إذ تنص على (تمكن الاجراءات التحليلية المدقق من قبول او رفض مهمة التدقيق)، إذ كانت بمعامل اختلاف يعد الاكبر مقارنة بالفقرات الاخرى وبلغ (38.50)، وكان وسطها الحسابي مساويا إلى (3) وهي قيمة تشير إلى تأيد متوسط الشدة من قبل العينة لأن قيمة الوسط الحسابي لها تقع ضمن المدى (2.34 - 3.66) وبوزن منوي بلغ (60)، وكانت



قيمة انحرافها المعياري (1.155) والتي تشير إلى تشتت كبير جدا وبارز في إجابات وآراء العينة، وبناءً على ما تقدم يرى البعض من المبحوثين ان الاجراءات التحليلية لا تمكن المدقق من قبول او رفض مهمة التدقيق بينما البعض الاخر يرى عكس ذلك، اي ان هناك اجماع محدود في اجابات العينة المبحوثة لمضمون هذه الفقرة.

ج- إجمالاً بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لكل فقرات متغير الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق (4.12) وهي قيمة اكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3) على مساحة القياس وبوزن متوي عام بلغ (82.4)، مما يدل على درجة مرتفعة من تأييد المبحوثين لهذا المتغير وهذا يتأتى من خلال الاهمية التي يوليها مراقبو الحسابات والعاملون معهم في مقارنة بيانات المصرف مع نظيرها في الفترة السابقة ومقارنة بيانات المصرف محل التدقيق مع توقعات المدقق للحصول على المعلومات المفيدة عن المصرف محل التدقيق لصياغة التوقع لما ينبغي ان تكون عليه ارسدة الحسابات وهذا مبني على ما يمتلكه مراقبي الحسابات والعاملون مهم من الخبرة المكتسبة والمتمثلة بالتأهيل العملي وهو الابرز اضافة الى المعرفة العلمية المتمثلة بالتأهيل العلمي وحسب ما اظهرته آراء المبحوثين، فضلا عن الاعتماد على اساليب الاجراءات التحليلية المتمثلة بالنسب المالية وتحليل الرأسى والافقي والاستفسارات وتدقيق المعلومات الداخلية والخارجية غير الكمية، والاعتماد على الاجراءات التحليلية يأتي لتقليل المشكلات والفجوات المرتبطة بالعملية التدقيقية ضمن مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق والتي تعد جانباً مهماً في اداء عملية التدقيق، الا ان هناك بعض القصور حسب رأيهم في تمكين الاجراءات التحليلية للمدقق من قبول او رفض مهمة التدقيق، وكذلك في امكانية استخدام الاجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية التدقيق (مرحلة اعداد التقرير)، او استخدام مقارنة بيانات المصرف مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه كأجراء تحليلي، فضلاً عن اعتماد اختبار المعقولة والاساليب الاحصائية والرياضية الحديثة (الانحدار، السلاسل الزمنية، نموذج التدفق النقدي، نموذج التخطيط المالي) كاحد اساليب الاجراءات التحليلية، اذ تحتاج هذه الفقرات مزيداً من الاهتمام والتطوير من قبل المبحوثين، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري العام للمتغير (0.183) والتي اشارت الى تشتت قليل جدا وتجانس كبير في آراء مراقبي الحسابات والعاملين معهم تجاه كافة مضمون فقرات هذا المتغير.

الجدول (1) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المنوي والترتيب لفقرات متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق

الترتيب	معامل الاختلاف	الوزن المنوي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
7	14.69	88.2	0.648	4.41	1. تعد الاجراءات التحليلية جانباً مهماً في اداء العمليات التدقيقية.
13	17.90	87.8	0.786	4.39	2. الاعتماد على الاجراءات التحليلية للحصول على ادلة اضافية واكثر موضوعية التي تساعد في تكوين الرأي التدقيقي.
5	13.11	91.8	0.602	4.59	3. الاعتماد على الاجراءات التحليلية لتقليل المشكلات والفجوات المرتبطة بالعملية التدقيقية.
10	15.16	91.4	0.693	4.57	4. تستخدم الاجراءات التحليلية لزيادة الدقة والوضوح في القوائم المالية والمعلومات ذات الصلة بعملية التدقيق.
25	38.50	60.0	1.155	3.00	5. تمكن الاجراءات التحليلية المدقق من قبول او رفض مهمة التدقيق.
15	20.34	86.8	0.883	4.34	6. استخدام الاجراءات التحليلية لضمان حسن سير العملية التدقيقية.
8	14.70	91.4	0.672	4.57	7. استخدام الاجراءات التحليلية لتحديد العمليات والحسابات التي تتطلب مزيداً من التدقيق.
17	21.81	86.0	0.938	4.30	8. استخدام الاجراءات التحليلية لتنبيه المدقق الى مجالات الاخطاء والمخالفات وتزيد من احتمالية اكتشافها.
20	25.37	82.2	1.043	4.11	9. تستخدم الاجراءات التحليلية لتحديد طبيعة ووقت اداء عملية التدقيق.



6	14.57	93.2	0.679	4.66	10. تستخدم الاجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
4	12.50	92.0	0.575	4.60	11. تستخدم الاجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.
24	28.87	65.8	0.950	3.29	12. تستخدم الاجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية التدقيق (مرحلة اعداد التقرير).
					13. من انواع الاجراءات التحليلية المستخدمة من قبل المدقق الخارجي في مراحل عملية التدقيق:
21	25.83	62.0	0.801	3.10	أ. مقارنة بيانات المصرف مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
1	10.39	96.0	0.499	4.80	ب. مقارنة بيانات المصرف مع نظيرها في الفترة السابقة.
19	25.05	68.8	0.862	3.44	ج. مقارنة بيانات المصرف محل التدقيق مع توقعاته.
3	12.27	94.8	0.582	4.74	د. مقارنة بيانات المصرف محل التدقيق مع توقعات المدقق.
14	18.40	82.6	0.760	4.13	هـ. مقارنة بيانات المصرف محل التدقيق باستخدام بيانات غير مالية.
					14. من انواع اساليب الاجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق هي:
16	21.80	86.6	0.944	4.33	أ. الاستفسارات .
12	17.64	90.0	0.794	4.50	ب. تدقيق المعلومات الداخلية والخارجية غير الكمية.
11	16.90	85.8	0.725	4.29	ج. التحليل الرأسي.
9	14.78	85.2	0.630	4.26	د. التحليل الافقي (تحليل الاتجاه).
2	11.48	93.2	0.535	4.66	هـ. النسب المالية.
18	23.27	66.0	0.768	3.30	و. اختبار المعقولة.
22	26.46	58.8	0.778	2.94	ز. الاساليب الاحصائية والرياضية الحديثة (الانحدار، السلاسل الزمنية، نموذج التدفق النقدي، نموذج التخطيط المالي).
					15. نسبة استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق هي:
23	28.70	74.2	1.065	3.71	أخرى
					5
					100%
					75%
					50%
					25%
					14
					35
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3
					13
					3
					5
					14
					3



التدقيق وفحصه للقوائم المالية وتجنب تعرضه الى المساءلة القانونية التي تؤثر في جودة التدقيق بينما البعض الاخر وهم النسبة الاغلب يعتقدون ذلك وبالتالي هناك اجماعاً نوعاً ما في آراء المبحوثون حول مضمون هذه الفقرة.

ج- إجمالاً بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لكل فقرات متغير تحسين جودة التدقيق (4.42) وبوزن مئوي عام بلغ (88.4) وهي قيمة اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغة (3) على مساحة القياس، مما يدل على درجة مرتفعة من تأييد المبحوثين من مراقبي الحسابات والعاملين معهم لهذا المتغير وهو نتاج طبيعي كون الاجراءات التحليلية من الطرق الحديثة لإكمال عملية التدقيق وتحسين جودتها بأقل وقت وجهد وتكلفة وتعزيز الثقة في تقرير المدقق ولكونها تسهم في ان تكون مخرجات التدقيق اكثر ملائمة وبالتوقيت المناسب، وتسهم ايضا في اداء عملية التدقيق بعيداً عن التعقيد الذي يؤثر سلباً على جودة التدقيق، فضلاً عن المساعدة الكبيرة التي تقدمها تلك الاجراءات التحليلية في تطوير وزيادة كفاءة المدقق وتقديمه لخدمات تدقيق ذات جودة عالية، ومساعدتها للمدقق في تطبيق المعرفة والمهارة المكتسبة خلال اداءه لعملية التدقيق والتي تزيد من جودة التدقيق وتجنبه القصور في اداء مهام التدقيق، كذلك المساعدة في تحديد قبول الاستمرار مع المصرف محل التدقيق ام لا بالإضافة مساهمتها تخفيض مخاطر التدقيق، ومجمل ذلك يساعد المدقق في بناء رأيه الفني المحايد الذي يعد اساساً لجودة التدقيق، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري العام للمحور او المتغير (0.201) والتي اشارت الى تشتت قليل وتجانس في آراء مراقبي الحسابات والعاملين معهم تجاه كافة مضمون فقرات هذا المتغير.

#### الجدول (2) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي والترتيب لفقرات متغير تحسين جودة التدقيق

الترتيب	معامل الاختلاف	الوزن المئوي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1	12.42	89.8	0.558	4.49	1- تعد الاجراءات التحليلية من الطرق الحديثة لإكمال عملية التدقيق وتحسين جودتها بأقل وقت وجهد وتكلفة وتعزيز الثقة في تقرير المدقق.
10	17.47	87.8	0.767	4.39	2- المساهمة في ان يكون المدقق اكثر استقلالاً وموضوعية عند تفسير نتائج عملية التدقيق.
4	14.36	90.8	0.652	4.54	3- تساعد الاجراءات التحليلية في تطوير وزيادة كفاءة المدقق وتقديمه لخدمات تدقيق ذات جودة عالية.
3	14.04	92.0	0.646	4.60	4- مساهمة الاجراءات التحليلية في اداء عملية التدقيق بعيداً عن التعقيد الذي يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
5	14.60	89.4	0.653	4.47	5- تساعد المدقق في تطبيق المعرفة والمهارة المكتسبة خلال اداءه لعملية التدقيق والتي تزيد من جودة عملية التدقيق.
15	20.67	85.4	0.883	4.27	6- تجنب القصور في اداء مهام التدقيق عند القيام بفحص القوائم المالية تساعده في التغلب على مشكلة تعرضه للمساءلة القانونية التي تؤثر على جودة عملية التدقيق.
6	15.17	87.8	0.666	4.39	7- مساعدة المدقق في تقييم المصرف محل التدقيق لتحديد قبول الاستمرار معه ام لا، باعتبارها احد المقومات الاساسية لتحسين جودة عملية التدقيق.
14	20.16	84.2	0.849	4.21	8- تمكين المدقق من قيامه بواجباته ومسؤولياته المحددة بالكفاءة والمهارة اللازمة يحسن من سمعة المدقق التي تعد من محددات جودة عملية التدقيق.
12	18.31	87.8	0.804	4.39	9- مساعدة المدقق في اكتشاف الاخطاء والمخالفات والاشارة اليها في تقريره يزيد من جودة التدقيق.
7	15.19	88.2	0.670	4.41	10- تساهم الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وبالتالي تحسين جودة عملية التدقيق.



9	16.48	89.4	0.737	4.47	11- تساهم الاجراءات التحليلية في ان تكون مخرجات التدقيق اكثر موثوقية ومصداقية.
2	13.99	90.2	0.631	4.51	12- تساهم الاجراءات التحليلية في ان تكون مخرجات التدقيق اكثر ملائمة وبالتوقيت المناسب.
13	19.53	86.0	0.840	4.30	13- تمكن الاجراءات التحليلية من اعداد تقرير اكثر دقة وشمولية وفاعلية وموجز قدر الامكان.
11	17.47	87.8	0.767	4.39	14- تساهم الاجراءات التحليلية في ان تكون المعلومات التي يحتويها التقرير اكثر فائدة لمتخذي القرار.
8	15.77	90.8	0.716	4.54	15- تساعد الاجراءات التحليلية المدقق في بناء رأيه المهني المستقل الذي يعد اساساً في جودة عملية التدقيق.
	4.54	88.4	0.201	4.42	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS v.18)

ثانياً: اختبار فرضيات البحث

1- اختبار فرضيات علاقة الارتباط بين المتغيرات المبحوثة.

الفرضية الفرضية الارتباط: " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق وتحسين جودة عملية التدقيق "

لأجل اختبار علاقة الارتباط بين متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق ومتغير تحسين جودة التدقيق، اظهرت نتائج الجدول (3) إن قيمة معامل ارتباط سبيرمان بينهما بلغت (0.275) وهي قيمة موجبة تعكس وجود علاقة طردية الاتجاه قوية ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية (0.05) نظراً لكون قيمة (T) المحسوبة لها والبالغة (2.358) اكبر من نظيرتها الجدولية التي تساوي (1.995) عند ذات مستوى المعنوية (0.05) ، وتفسير هذه النتيجة هو كلما تطور استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق فذلك سيؤدي الى تحسين اكبر في جودة عملية التدقيق، وبذلك يتم قبول الفرضية الرئيسة الخامسة للدراسة والتي تنص على " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق وتحسين جودة عملية التدقيق "

الجدول (3) قيم معامل ارتباط سبيرمان واختبار (T) لمعنوية العلاقة بين الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق ومتغير تحديد وتقييم المخاطر المصرفية ومتغير تحسين جودة عملية التدقيق

الدلالة	قيمة (T) المحسوبة	معامل ارتباط سبيرمان (r)	Y	Z
دال معنوياً	2.358	*0.275	تحسين جودة عملية التدقيق	استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS v.18)

قيمة (T) الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (68) = 1.995 (\* تأثير معنوي عند مستوى معنوية 0.05).

2- اختبار فرضيات التأثير بين المتغيرات المبحوثة.

تنص فرضية التأثير: على انه " توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لاستخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في تحسين جودة عملية التدقيق "

لأجل اتخاذ قرار بشأن الفرضية الرئيسة العاشرة تم قياس تأثير متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في متغير تحسين جودة عملية التدقيق عبر احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط المذكور سلفاً ومن ثم اختبار علاقة التأثير باستعمال اختبار (F) لبيان مدى معنوية معادلة الانحدار (التأثير) المحسوبة، فضلاً عن استعمال معامل التحديد ( $R^2$ ) لتفسير مقدار التباين الذي تفسره استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في تحسين جودة عملية



التدقيق باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وتفسير النتائج المبينة في الجدول (4) كما يأتي :

جدول (4) نتائج قيم المعاملات المستخدمة في قياس تأثير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في متغير تحسين جودة عملية التدقيق.

المعاملات				المتغيرات		
الدلالة	معامل التحديد ( $R^2$ )	قيمة (F) المحسوبة	معلمة الانحدار Beta	الحد الثابت A	Z	Y
دال معنويا	0.34	4.65	0.25	3.27	استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق	تحسين جودة التدقيق

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS v.18)

قيمة (F) الجدولية عند درجتى حرية (68,1) ومستوى معنوية (0.05) = 3.98 أشارت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (4) الى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لمتغير (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق) في متغير (تحسين جودة عملية التدقيق)، نظرا لكون قيمة (F) المحسوبة والبالغة (4.65) اكبر من نظيرتها الجدولية البالغة (3.98) عند مستوى معنوية (0.05)، كما استطاع المتغير وسيط (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق) ان يفسر ما نسبته (34%) اي اكثر بقليل من ثلث إجمالي التغيرات التي تطرأ في قيم المتغير المعتمد (تحسين جودة عملية التدقيق) لدى المدقق الخارجي (مراقبي الحسابات)، وذلك وفقا لقيمة معامل التحديد، أما النسبة المتبقية والبالغة (66%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في النموذج، وبهذا تكون معادلة الانحدار التقديرية لتأثير إجمالي متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في تحسين جودة عملية التدقيق كما يأتي:

تحسين جودة التدقيق =  $3.27 + (0.25)$  استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق  
وتشير قيمة معامل الانحدار في المعادلة أعلاه والبالغة (0.25)، الى أن زيادة الاهتمام نحو استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق لدى المدقق الخارجي (مراقبي الحسابات) بمقدار وحدة واحدة ستصاحبها زيادة أيضا في تحسين جودة عملية التدقيق بمقدار (25%)، بذلك نستنتج قبول الفرضية الرئيسية العاشرة والتي تنص على (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لاستخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق في تحسين جودة عملية التدقيق).

#### الاستنتاجات

- 1- ان لتنوع وتعدد الاجراءات التحليلية واساليبها المختلفة ما بين التقليدية والحديثة منها، دور مهم في مساعدة المدقق على فهم طبيعة ونشاط المصرف المراد تدقيقه وتحديد مدى قدرته على الاستمرار، وتقليل الاختبارات الجوهرية والاشارة فيما اذ كان هناك تحريفات محتملة في القوائم المالية وبما يسهم ذلك في تحسين مستوى جودة عملية التدقيق.
- 2- اظهرت نتائج البحث وبحسب اجابة افراد عينة الاستبانة ان اكثر مراحل التدقيق استخداماً الاجراءات التحليلية هي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق اما اقل مراحل التدقيق استخداماً للإجراءات التحليلية هي المرحلة النهائية لعملية التدقيق (اعداد التقرير) مما قد يوحي ذلك الى عدم قناعة مراقبي الحسابات او قلة الادراك المعرفة بأهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في تلك المرحلة.
- 3- اظهرت نتائج البحث هناك قصور في استخدام الاجراءات التحليلية التي تعتمد على الاساليب الكمية المتطورة المتمثلة بالأساليب الإحصائية والرياضية الحديثة، ويعزى ذلك الى جهل العديد من مراقبي الحسابات لأهمية هذه الاساليب وضعف التكوين العلمي والخبرة العملية في كيفية تطبيقها.
- 4- اظهرت نتائج البحث الى انخفاض وقصور في استخدام الاجراءات التحليلية واساليبها المختلفة من قبل المدقق الخارجي خلال مراحل عملية التدقيق حيث ان اعلى نسبة استخدام للإجراءات التحليلية وكما اظهرته اجابات عينة البحث هي من (25% الى 50%) وقد يعزى ذلك لأغفالهم عن أهمية تلك الاجراءات واساليبها او نتيجة لقلّة الوعي



ونقص التأهيل لدى المدقق نفسه.

### التوصيات

- 1- التأكيد على دور الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار التعليمات والتوجيهات والنشرات العلمية ذات العلاقة بمهنة التدقيق والتي تؤكد على ضرورة اعتماد الإجراءات التحليلية واساليبها المتنوعة وتعميم استخدامها باعتبارها احد الوسائل والادوات المهمة في عملية التدقيق والتي تُسهم في زيادة مستوى جودة عملية التدقيق من خلال زيادة احتمال اكتشاف المخالفات والتقرير عنها وانجاز التدقيق بالشكل الافضل والادق.
- 2- يجب على المدقق الخارجي ادراك اهمية الاعتماد على الاجراءات التحليلية وتطبيقها خلال المرحلة النهائية لعملية التدقيق (مرحلة اعداد التقرير)، وهذه المرحلة ضرورية لتكوين القرار الشامل فيما اذا كانت القوائم المالية ككل مطابقة مع تفهم المدقق لطبيعة العمل اذ ان الاستنتاجات المستخلصة من خلال هذه الاجراءات يراد بها تعزيز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها خلال تدقيق القوائم المالية.
- 3- ضرورة التأكيد على اهمية استخدام الاساليب الاحصائية والرياضية الحديثة كأحد انواع اساليب الاجراءات التحليلية الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي من خلال الدورات والندوات والمؤتمرات وتبسيط الضوء على دور تلك الاساليب في الكشف عن الاخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية عند اجراء عملية التدقيق واستخدامها في التنبؤ لما يجب ان تكون عليه الأرصدة بالمستقبل وتميزها في توفير امكانية تنفيذ العمليات الحسابية التي اكثرها دقة وتعقيداً.
- 4- ضرورة التأكيد على المدقق الخارجي بزيادة نسبة استخدام الاجراءات التحليلية واساليبها المتنوعة وتجاوز القصور في استخدامها في كافة مراحل التدقيق المختلفة من اجل الاستفادة منها الى اعلى مستوى ممكن في تحليل وتقييم العلاقات والاتجاهات المهمة بين بنود وعناصر القوائم المالية عند تدقيقها وبما يحسن من جودة عملية التدقيق.

### المصادر

1. ابراهيم، عمار خليل، (2019)، " التدقيق المشترك وتأثيره في جودة التدقيق"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد، جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية.
2. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (2008)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة- جامعة اسبوط، مصر.
3. حسن، طارق محمد وقطب، احمد سباعي، (2003)، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة التدقيق والرقابة الخارجية عن الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (60).
4. الحمد، وسام ناصر خليل، (2019)، " دور الذكاء العاطفي في جودة التدقيق- بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية.
5. درويش، مروان محمد فخري، (2014)، " التدقيق الاستراتيجي ودوره في جودة التدقيق"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين - بغداد، جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة القانونية.
6. الذنبيات، علي عبد القادر، (2009)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية، شركة مطابع الارز، عمان- الاردن.
7. راضي، محمد سامي، (2011)، " موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية- مراجعة الاداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية- مصر.
8. سعيد، آراس محمد واحمد، عثمان امين، (2013)، " الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الاولى.
9. سهام، كردودي، (2015)، " دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التيسير تخصص تيسير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التيسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجمهورية الجزائرية.
10. صالح، احمد محمد، (2010)، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في جمهورية اليمن"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في تخصص نفود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الجزائر.



11. الضلعي، وهيب الياس يحيى، (2004)، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن – دراسة ميدانية"، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الاردن.
12. العبدلي، ساري حامد، (2011)، "اهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين"، دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة من كلية الاعمال/ جامعة الشرق الاوسط.
13. القرشي، اباد رشيد، (2011)، "التدقيق الخارجي منهج عملي نظرياً وتطبيقياً"، الطبعة الاولى، دار المغرب للطباعة والنشر، العراق- بغداد.
14. الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار عيدان، (2008)، "تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد (1)، العدد (2).
15. لطفي، امين السيد احمد، (2005)، "المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال"، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر.
16. منشد، قاسم جلوب، (2020)، "جودة التدقيق وتأثيره في جودة الابلاغ المالي"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد، جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية.
17. موسى، علي محمد، (2013)، "اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي لمراجع"، كلية الاقتصاد- جامعة الزاوية، مجلة الجامعة، المجلد (2)، العدد (15).
18. نجم، بان توفيق، (2012)، "مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد (21).
19. Alaraje, F. A. A., Dulaimi, Z. Y., Sabri, T., M. (2017), " Factors affecting the quality of external auditing services", de gruyter, Proceedings of the 11th International Conference on Business.
20. Arens, A.A, Elder, R. J. & Beasley, M.S.(2012) , "Audit and Assurance Services: An Integrated Approach," Fourteenth Edition, Pearson Education, Inc., USA,.
21. Arens, A.A, Elder, R.J. & Beasley, M. S., Hogan, Chris E.(2017) , "Audit and Assurance Services: An Integrated Approach," Sixteenth Edition, Pearson Education, Inc., USA,.
22. Joshua, O.(2018) , " Audit Fees and Audit Quality: A Study of Listed Companies in the Downstream Sector of Nigerian Petroleum Industry," Humanities and Social Sciences Letters, Vol,6,No.2.
23. Koskivaara, E.(2007) , " Integrating analytical procedures into the continuous audit environment," urnal of information systems and technology management, Vol.3, No.3.
24. Samaha, k., Hegazy, M.(2010) , "An empirical investigation of the use of ISA 520 "analytical procedures" among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt," Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 9.
25. Sulanjaku, M., Shingjergji, A.(2015) , " An Overview of Factors Affecting Auditing Quality in Albania", Academic Journal of Interdisciplinary Studies, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 4 No 3 Supplement 1.
26. Utami, I., Kusuma, I.W.(2014) , " Halo Effect in Analytica Procedure The Impact Of Client's Profile and Scope Of Information", Master of Science on Accounting Departement from Diponegoro University– Indonesia.