External Auditor Dependence on Analytical procedures In Audit in Iraq

Assist Lecturer : Ban Tawfig Nejem
Center For Arab Gulf Studies
University of Basrah

Abstract

Reflects the performance of analytical procedures by comparing the existing relationships between the data for the purposes of determining the reasonableness of the recorded values, and those data can be financial or non-financial data relating to the customer or linked Dabiq customer data may be derived from previous years or from the budget or the current year. Used the analytical review of the audit process in the planning and implementation to prepare the report, which helps in determining the nature, extent and timing of audit procedures in the determination of other distinctive elements that need special attention during the audit. It highlights the importance of using analytical review to improve the audit process.

The research aims to present the theoretical framework of analytical review in terms of concept and strategy of the species and stages of the audit are used as well as identifying the duties of the auditor thereon, and the factors that affect the reliability of the most important and what are its advantages. In practice, it has been tested over the use of procedures in the analytical review work Altdqiqi by the auditor identified the Iraqi as well as on the expertise of the auditor of Iraq and its impact on the use of analytical review procedures. To achieve these goals has been designed questionnaire was distributed to members of the research sample of practicing auditors for the auditing profession in Iraq and after the data analysis and hypothesis testing the researcher to a number of the most important conclusions That auditors in Iraq are using simple analytical audit procedures when auditing the financial statements of a relatively high degree compared to complex analytical procedures that require knowledge of various statistical methods.

The researcher recommends the need to apply analytical procedures at the planning stage and in all other stages of the audit, as well as encourage the auditors through the development of training programs and continuing education to greater use of analytical review to improve the performance of the audit process.

مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق

م.م. بان توفيق نجم
مركز دراسات الخليج العربي / جامعة البصرة

الملخص :

يعبر أداء الاجراءات التحليلية عن مقارنة العلاقات الموجودة بين البيانات لاغر اض تحديد معقولية القيم المسجلة ، وتلك البيانات يمكن أن تكون مالية أو غير مالية ، بيانات تتعلق بالعميل أو مرتبطة بصناعته ، وقد تكون بيانات العميل مشتقة من السنوات السابقة أو من الموازنات أو من السنة الحالية . وتستخدم المراجعة التحليلية في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها حتى إعداد التقرير ، مما يساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق الاخرى وفي تحديد العناصر المميزة التي تحتاج الى إهتمام خاص أثناء التدقيق . من ذلك تبرز أهمية أستخدام المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق . يهدف البحث الى عرض الاطار النظري للمراجعة التحليلية من حيث المفهوم والاستراتيجية والأنواع ومراحل التدقيق التي تستخدم فيها فضلاً عن التعرف على واجبات المدقق بشأنها وبيان العوامل التي تؤثر على امكانية الاعتماد عليها وماهي أهم مزاياها . أما في الجانب العملي فقد تم اختبار مدى أستخدام أجراءات المراجعة التحليلية في العمل التدقيقي من قبل مدقق الحسابات العراقي فضلاً عن التعرف على خبرة مدقق الحسابات العراقي وأثرها في استخدامه لاجراءات المراجعة التحليلية . ولتحقيق هذه الاهداف فقد تم تصميم استمارة استبيان وزعت على افراد عينة البحث من المدققين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات أهمها أن مدققي الحسابات في العراق يستخدمون اجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية بدرجة عالية نسبياً مقارنةً بالاجراءات التحليلية المعقدة التي تتطلب معرفة بالطرق الاحصائية المختلفةً. ويوصي الباحث بضرورة تطبيق الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وفي كل مراحل التدقيق الاخرى ، فضلاً عن تشجيع المدققين من خلال وضع برامج التدريب والتعليم المستمر على أستخدام أكبر للمراجعة التحليلية لتحسين أداء عملية التدقيق .

المقدمـــــة :

تعد الاجراءات التحليلية دراسة للعلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ، لذلك هي تقوم على فلسفة مؤداها أن العلاقات الواضحة الموجودة بين البيانات يتوقع أن تستمر مالم تحدث ظروف تؤدي الى تغيرات فيها ، وتتضمن تلك الظروف وجود عمليات مالية غير عادية أو أحداث غير عادية أو تغيرات محاسبية هامة أو تغيرات في الاعمال أو وجود أخطاء أو مخالفات ، وعندما تشير الاجراءات التحليلية الى وجود تقلبات جوهرية هامة في البيانات يتعين على المدقق التحري عن أسباب تلك التقلبات ودراستها وفحصها ، حيث توفرتلك الاجراءات دليل إثبات بشأن معقولية تأكيدات القوائم المالية سواء لرصيد حساب معين أو مجموعة معينة من العملي ات . وقد يستخدم المدققون الاجراءات التحليلية للاسباب التالية :

١ المساعدة في تخطيط مهمة التدقيق .

٢ جمع أدلة الاثبات أثناء أداء مهمة التدقيق .

٣ المساعدة في الفحص العام قبل أن يتم إصدار الرأي في عملية التدقيق .

وهذا ماسوف يتم توضيحه في متن البحث الذي تطرق ال ى بيان ماهي ة الاجراءات التحليلية وما إستراتيجيتها ،وأنواعها ، ومراحل التدقيق التي تنفذ فيها ، كما يوضح مدى أمكانية استخدامها من قبل مدقق الحسابات العراقي .

أهمية البحث :

تعتبر الإجراءات التحليلية من تقنيات التدقيق المفيدة والمرتفعة العائد التي تستخدم في كل عملية تدقيق إذ تساهم في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفي إعداد التقرير ، مما يساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات التدقيق الاخرى مما يخفض وقت وتكلفة انجاز عملية التدقيق ، وفي تحديد العناصر المميزة التي تحتاج الى اهتمام خاص أثناء التدقيق لتخفيض معدل حدوث الاخطاء ، ومن هنا تبرز أهمية البحث في توجيه نظر مدقق الحسابات العراقي الى أهمية المراجعة التحليلية ودورها الهام في تحسين أداء عملية التدقيق .

مشكلة البحث :

بالرغم من أهمية الاجراءات التحليلية في تدقيق أعمال الوحدات الاقتصادية المختلفة ، الا أنه ليس من الواضح أو المعلوم كم يعي مدقق الحسابات العراقي هذه الاهمية أثناء القيام بواجباته المهنية ، أو كم يستخدم من هذه الاجراءات أذا كان يعيها . لذلك تمثلت مشكلة البحث في محاولة الاجابة على السؤالين الآتيين :

- هل تستخدم إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدقق الحسابات العراقي ؟
- هل لخبرة مدقق الحسابات العراقي علاقة باستخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة ؟

هدف البحث:

يهدف البحث الى بيان مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدقق الحسابات العراقي ومدى تحقيق أهدافها في الواقع العملي لتحسين أداء عملية التدقيق . لذلك وتحقيقاً لهدف البحث تم التطرق في الجانب النظري للمراجعة التحليلية الى مفهومها وإستراتيجيتها وأنواع أساليبها ومراحل التدقيق التي تستخدم فيها فضلاً عن التعرف على واجبات المدقق بشأنها وبيان العوامل التي تؤثر على امكانية الاعتماد عليها وماهي أهم مزاياها . أما في الجانب العملي فقد تم اختبار مدى أستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في العمل

التدقيقي من قبل مدقق الحسابات العراقي فضلاً عن التعرف على خبرة مدقق الحسابات العراقي وأثرها في استخدامه لاجراءات المراجعة التحليلية .

فرضيات البحث :

يهدف البحث الى اختبار الفرضيتين الآتيتين :

١ يستخدم مدقق الحسابات العراقي عند تدقيق البيانات المالية إجراءات المراجعة التحليلية لضمان تحسين أداء عملية التدقيق ، يتم اختبارها من خلال أخذ عينة من كوادر التدقيق العاملين في الدوائر الحكومية العراقية فضلاً عن القطاع الخاص واستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة .

٢ لا توجد علاقة ذات دلالة أحصائية بين خبرة مدقق الحسابات العراقي واستخدامه لاجراءات المراجعة التحليلية ، يتم اختبارها من خلال معامل الارتباط (بيرسون).

الدراسات السابقة :

قام كل من الجهماني وباجلدة [١] (٢٠٠٨) بقياس وتفسير أنماط ممارسات اجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، ومدى الادراك بأهمية هذه الاجراءات بشكل عام ،والادراك بالمتطلبات الاساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الخاص بالاجراءات التحليلية بشكلٍ خاص ، ومعرفة الفروق بين المدققين وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق ووفقاً للدورات التدريبية المتعلقة باستخدام الاجراءات التحليلية وبين استخدامهم للاجراءات التحليلية ، والتعرف على أهم المعوقات التي تحد من استخدام هذه الاجراءات . وقد صممت استبانة وزعت على ١٢٤ من المدققين المرخصين بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في كل من صنعاء وعدن وحضرموت . وتوصل الباحثان الى ان المدققين في الجمهورية اليمنية يستخدمون الاجراءات التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبياً ويستخدمون الاجرا ءات التحليلية المتقدمة بدرجة ضئيلة وأن هناك ادراكاً بأهمية استخدام هذه الاجراءات .

بينما جاءت دراسة الحمود [٢] (١٩٩١) للتعرف على استخدام المدققين الاردنيين لاجراءات المراجعة التحليلية ومعرفة معوقات تطبيق هذه الاجراءات ، وقد تم توزيع استبانة على ٣٩ مدققاً مرخصاً في الاردن ، وقد خلصت الدراسة الى أن المراجعة التحليلية تشكل اهمية فوق الوسط في جميع مراحل التدقيق وخصوصاً مرحلة نهاية التدقيق .اما معوقات تطبيق الاجراءات التحليلية فقد شكل ضعف انظمة الرقابة الداخلية وصعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير لكل صناعة أهم تلك المعوقات .

اما دراسة القمصاني [٣] (١٩٩٧) فقد جاءت للتعرف على مدى استخدام مكاتب المراجعة بمدينة جدة لاساليب المراجعة التحليلية ، وكذلك مدى الادراك بالمعوقات والفوائد لاستخدام الاجراءات التحليلية ومعرفة الفروق في استخدام هذه الاجراءات بين المدققين العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة والمدققين التابعين للجان الشعبية . وبينت النتائج ان الاجراءات الوصفية تستخدم بنسبة عالية بينما تستخدم الاجراءات الكمية بنسبة متوسطة وكانت نسبة الاستخدام الاقل للاجراءات الكمية المتطورة .

بينما هدف Elsie& Strawser [٤] (١٩٩٤) من خلال دراستهما الى معرفة مدى الاستخدام لستة من الجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية ،وتتمثل هذه الاجراءات في (مقارنة رصيد السنة الحالية برصيد السنة السابقة ،وتحليل النسب ، وتحليل الأتجاهات ، والمسوحات ، وتحليل السلاسل الزمنية ،وتحليل الانحدار)، وقد قاما بتوزيع استبانة على ١٩٠مدققا "، وخلصت دراستهما في نهاية الامر الى أن نسبة الاستخدام الأكبر كانت للأجراءات البسيطة ، وفيما يتعلق بمعقوات الاستخدام فقد شكل ضعف نظام الرقابة الداخلية ،والأهمية النسبية لأرصدة الحسابات أهم تلك العوائق .

مما سبق فأن اهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة سواء العربية أو الاجنبية منها التي تم استعراضها هو انها تمت في دول اخرى غير العراق وبالتالي هناك اختلاف في البيئة التي تمت فيها الدراسات من حيث التشريع

والممارسة وغيرها من العوامل وبين البيئة التي سيتم فيها اجراء الدراسة الحالية كما شملت هذه الدراسة عينة من كوادر التدقيق العاملين في القطاع الحكومي والقطاع الخاص وعلاقتها باستخدام اجراءات المراجعة التحليلية وكذلك علاقة خبرة المدققين بدرجة استخدامهم للاجراءات التحليلية ، هذه ابرز المتغيرات التي شملتها لدراسة الحالية .

منهج البحث:

اعتمد البحث الاسلوب الوصفي التحليلي لجمع البيانات من المصادر والتي تمثلت في الكتب والدوريات العربية والاجنبية فضلاً عن معايير التدقيق الدول ية المتعلقة بالموضوع . ولاختبارالفرضيات تم اعداد استمارة استبيان وزعت على أفرادعينة البحث (جدول رقم٢) .

الجانب النظري :

١ -ماهية الاجراءات التحليلية :

الاجراءات التحليلية تعتبر ضرورة تفرضها أعتبارات الوقت والتكلفة لذلك أصبح مدقق الحسابات مضطراً للاعتماد على العينات الاحصائية أثناء قيامه بعملية التدقيق ، الامر الذي أدى الى أستخدام المراجعة التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية المراجعة بناءً على مؤشرات أساسية يعتمدها المدقق قبل وضع برنامجه أو الشروع بالمراجعة الميدانية . وقد بدأت الاجراءات التحليلية كأجراءات متممة لاجراءات المراجعة الم عتادة وذلك بحسب المدخل المعياري أو المهني المعروف والذي يعكس معايير المراجعة المهنية التي وضعها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي AICPA أو معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، حيث نص معيار المراجعة الامريكي رقم 56 على أن المراجعة التحليلية عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية [٥].

كما عرفها المعيار الدولي رقم ٥٢٠ الصادر عن IFACعلى أنها تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع

المعلومات الاخرى ذات العلاقة أوتلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها . كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة [٦].

وتشير الفقرة رقم (٢) من المعيار الدولي على انه يجب على المدقق تطبيق الاجراءات التحليلية عند التخطيط والمراحل النهائية للتدقيق وقد تطبق في المراحل الاخرى ، وتشير الفقرة رقم (٧) أن المراجعة التحليلية تستخدم في الاغراض التالية[٧]:

١- مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة ونطاق أجراءات التدقيق الاخرى .

٢- تستخدم كأجراءات تفصيلية بدلاً من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لحقائق معينة في القوائم المالية .

أما نشرة معايير المراجع رقم ٢٣ فتعرفها على أنها دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات الاخرى يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أوالمؤشرات والمعدلات .كما يمكن تعريفها بأنها الاختبارات الاساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ، ومقارنة هذه العلاقات والارصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية [٨] .

أما1988، knechel [٩] فيعرفها على انها احد اساليب اجراءات التحقق في المراجعة والتي تختبر دقة ارصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المؤدية لتلك الحسابات وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج الى اختبارات مفصلة او معاملات اضافية .

ويمكن ان تعرف ايضا بأنها احدى وسائل المراجعة التي يلجأ اليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة وبقطاعات مماثلة على مستوى النشاط [١٠].

وبالنظر والتمعن في التعريفات السابقة نجد ان تعريف معيار التدقيق الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC يعتبر اكثر شمولية من باقي التعريفات لانة يركز على كل من طر ق واهداف المراجعة التحليلية .فالهدف الاساس كما يبين المعيار الدولي هو تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية ،والتعرف على تلك العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها مما يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم برنامج المراجعة الملائم .

كما يجب ان نلاحظ ان المراجعة التحليلية ليست اداة مراجعة قاصرة على اجراءات المراجعة المتعارف عليها والتي تتطلب تقريرا" عن نتائج الوحدة عن السنة المالية ومركزها المالي في نهاية السنة ، وانما تستخدم المراجعة الحليلية في الفحص الخاص والذي يتطلب فحص حسابات لاغراض متعددة مثل منح قرض وشراء مشروع قائم او الدخول كشريك في شركة اشخاص او استثمار جديد في شركة اموال .....الخ .

٢ -استراتيجية الاجراءات التحليلية :

تعتمد إستراتيجية الإجراءات التحليلية على الشمولية والتي تعني[١١] :-

١ دراسة المخاطرة والربحية : اصبحت الوحدات الاقتصادية نظما" مفتوحة تؤثر وتتأثر بالبيئة ومن ثم فأن اي نشاط سوف يخضع لعدد من المخاطر هي :

أ - المخاطر الاقتصادية Business Risk .

ب - المخاطر المالية financial Risk .

ج - مخاطر التدقيق Audit Risk.

والنوع الأول من المخاطر (المخاطر الاقتصادية) يتأثر بالعوامل التالية :

* عدم التأكد الناتج عن عدم توافر المعلومات الكاملة لدى متخذي القرارات الاقتصادية .

* طبيعة النشاط الاقتصادي .

* البيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية ، والتي تتأثر بالموقع الجغرافي للوحدة والنظام السياسي والاقتصادي للدولة والقوانين السارية .

أما النوع الثاني من المخاطر (المخاطر المالية) فهي تعتمد على الهيكل التمويلي للوحدة الاقتصادية أي نسبة القروض الى حقوق الملكية أو حقوق الغير (القصيرة الاجل _الطويلة الاجل) الى مجموع حقوق الملكية .

في حين ان النوع الثالث من المخاطر (مخاطر التدقيق) وهي تشمل كلاً من المخاطر الضمنية ومخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة الداخلية ، ودائماً يسعى مدقق الحسابات الى تقليل هذه المخاطر بأعتماده على اجراءات مختلفة في اثناء قيامه بالعمل التدقيقي من اجل الوصول الى الرأي الاجمالي للتدقيق وواحده من هذه الاجراءات التي يستخدمها هي الاجراءات التحليلية .

وعليه يمكن القول أن الادارة لا يمكن التحكم في المخاطر الاقتصادية ولكن يمكن التحكم في المخاطر المالية لانها مرتبطة بعوامل خاصة بالوحدة نفسها .

٢ مقارنة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير لعدد من السنوات : حيث يعتمد مراقب الحسابات عند المقارنة على أستخدام أسلوب السلاسل الزمنية . ويفضل أستخدام هذا الاسلوب عندما تتوافر معلومات محاسبية لعدد من السنوات وذلك للقيام بالاجراءات الاتية [١٢]:

أ – دراسة أتجاه المعلومات المحاسبية لتحديد التغيرات الموجبة والسالبة لاهم عناصر التقارير المالية الخاصة بالوحدة .

ب – مقارنة حجم المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية إذ يجب أن ينسب كل عنصر من عناصر مجموعات التقارير المالية الى أجمالي هذه المعلومات وبقيام مراقب الحسابات بهذه المقارنة لاكثر من سنة يستطيع أن يحدد أي تغييرات موجبة أو سالبة في عناصر التقارير المالية ومن ثم تحديد الاهمية النسبية لكل منها عند التدقيق .

٣ مقارنة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير مع وحدات أخرى مماثلة للحكم على مصداقية التقارير المالية : فيجب على المدقق أن يستعين بالاجراءات التحليلية وذلك بأستخدام السلاسل الزمنية إذ أنها تعبر عن دراسة تاريخية للقوائم المالية ويمكن استخدام النسب المالية في المقارنة بين الوحدة والوحدات الاخرى المماثلة

في النشاط كما يمكن أستخدامها في مقارنة المخاطر الاقتصادية والمالية مع مراعاة طبيعة الهياكل التمويلية لكل وحدة أقتصادية .والشكل رقم (١) يعطي أمثلة على الاجراءات التحليلية التي تتضمن عمليات مقارنة [١٣] :

شكل رقم (١) يوضح الاجراءات التحليلية التي تتضمن المقارنات[١٣]

الاجراءات التحليلية	امثلة
٤ - مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المرتبطة بالسنوات السابقة ٥ -مقارنة المعلومات المالية الحالية مع البيانات المتوقعة . ٦ -مقارنة المعلومات المالية الحالية مع العلاقات المعروفة أو القابلة للتنبؤ بها ٧ -مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات الصناعة . ٨ -مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات غير المالية الحالية .	٩ -مقارنة مرتبات العاملين لتلك السنة مع مرتباتهم في السنة السابقة . ١٠ -مقارنة تكلفة المبيعات الفعلية مع تكلفة المبيعات المقررة بالموازنة. ١١ -مقارنة مصروف العمولة لموظفي البيع مع المبيعات المسجلة مضروبة في معدل العمولة . ١٢ -مقارنة نسبة مجمل ربح العميل مع متوسطات الصناعة . مقارنة عدد ساعات العمل مع مصروف العمالة

٣- أنواع الاجراءات التحليلية :

تهدف الاجراءات التحليلية الى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لاحد بنود البيانات المالية في ضوء القيمة التي يقدرها مدقق الحسابات لذلك البند ، بحيث أذا تباعدت القيمتان دل ذلك على انحراف البيانات المالية . فتلك الاجراءات تمثل شكلا من أشكال التبرير الاستنتاجي الذي بمقتضاه يجري أستنتاج قيمة العملية الحسابية والارصدة الظاهرة بالبيانات المالية دليلا على معقولية النتائج الاجمالية ، وحتى يصل المدقق الى الهدف فهو يقوم بأستخدام أسلوبين من الاجراءات التحليلية [١٤] :

١ -اسلوب المقارنات للبيانات المالية وغير المالية .

٢ -الاسلوب الاحصائي .

اولاً : اسلوب مقارنة البيانات : حيث يعتبر أختيار وأستخدام الاجراءات التحليلية الملائمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الاسلوب ، وتوجد خمسة انواع من الاجراءات التحليلية التي تعتمد على اسلوب المقارنات وهي :

١ -مقارنة القوائم المالية بالقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة (تحليل أفقي) .

٢ مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي والتي سبق تحديدها بواسطة الوحدة (الموازنات) .

٣ مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي والتي سبق تحديدها بواسطة المدقق .

٤ مقارنة المعلومات المالية للوحدة بمتوسطات الصناعة أو النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة .

ثانياً : الاسلوب الاحصائي (دراسة العلاقات)[١٥] : دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية التي تكون من المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به بناءً على خبرة الوحدة أو ما هو متعارف عليه في النشاط. ومن أكثر الاساليب الاحصائية أستخداماً في المراجعة التحليلية أسلوب الانحدار الخطي الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يراد الحكم على معقوليته (متغير تابع) وبعض الحسابات الاخرى (متغير مستقل) ، وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع أن يحكم على مدى معقوليته فأذا أختلفت القيمة المتنبأ بها أختلاف كبير عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم المالية عندئذ يعرف المدقق بأحتمالية وجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب لذلك يقوم بتخصيص جهد كبير ويتوسع في عملية الفحص للحساب .

٤- مراحل التدقيق التي تستخدم فيها المراجعة التحليلية :

يمكن للمدقق أن يستخدم أسلوب المراجعة التحليلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق التالية :

١ في مرحلة التخطيط [١٦]: حيث يسعى المدقق في هذه المرحلة الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى أجراءات المراجعة وذلك لتحقيق مجموعة من الاغراض وهي :

أ -تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه :

من الضروري أن يحصل المدقق على معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله وتعتبر الاجراءات التحليلية أحدى الاساليب التي تستخدم عادة للتوصل الى مثل هذه المعلومات ، حيث يتمكن المدقق الذي توافرت له المعرفة عن العميل وعن ممارسة

المراجعة في الوحدة التي يديرها العميل في فترات سابقة من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام بالشكل المناسب من خلال تنفيذ الاجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم تتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي بالمعلومات ذاتها التي تمت مراجعتها في السنوات السابقة .

ب -تقدير قدرة الوحدة على الاستمرار :

تعتبر الاجراءات التحليلية مؤشراً هاماً ومفيداً على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الوحدة محل التدقيق .وهذا يعني أنه يجب على المدقق أن يأخذ أحتمال الفشل المالي في الاعتبارعند تقدير الاخطاء المرتبطة بالتدقيق بالاضافة الى مايتصل بأستخدام الادارة لمفهوم الاستمرار عند إعداد القوائم المالية مثلاً إذا وجد المدقق أرتفاعاً غير طبيعي في نسبة الديون ط ويلة الاجل الى صافي حقوق الملكية مع وجود أنخفاض عن المتوسط في نسبة الارباح الى أجمالي الاصول فأن هذا يعد مؤشراً لخطر حدوث الفشل المالي ، وهذا لن يؤثر فقط في خطة المراجعة ولكنه يثير شكاً كبيراً في أمكانية أستمرار الوحدة محل التدقيق الامر الذي يتطلب تعديلاً في تقرير المراجعة .

ت- الاشارة الى تحريفات محتملة في القوائم المالية :

نتيجة مقارنة البيانات المالية التي ستتم مراجعتها مع البيانات المستخدمة للمقارنة ينبغي إذا وجد المدقق فروقاً جوهرية أن يتعرف على السبب وأن ذلك السبب يتعلق بحدث أقتصادي وليس نتيجة خطأ أو مخالفة . وعندها ينفذ المدقق مزيداً من الاجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال المراجعة مما قد يؤدي الى اكتشاف الاخطاء والمخالفات .

ث- تخفيض الاجراءات التفصيلية :

عندما لا يجد المدقق نتيجة قيامه بالاجراءات التحليلية تقلبات جوهرية ، فإن ذلك يقلل من أحتمالية وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة وبالتالي تعتبر الاجراءات التحليلية دليلاً هاماً يدعم عدالة القيمة الواردة في القوائم المالية التي تتم تنفيذ الاجراءات التحليلية في نطاقها ، ويقلل من إجراء الاختبارات التفصيلية .

٢ في مرحلة الفحص[١٧] : المدقق أثناء تنفيذه عملية التدقيق يقوم في بعض النواحي بالأجراءات التحليلية حيث تكون أكثر فاعلية وكفاءة من الاختبارات التفصيلية ، وهناك بنود بذاتها في القوائم المالية تستخدم الاجراءات التحليلية للتحقق منها مثلاً الاجور المباشرة والتي قد تطلب على أساس ساعات العمل فأن أختيار عدد العاملين داخل كل قسم أو فئة وعدد ساعات العمل ومعدل الاجور يظهر قيمة الاجر عن فترة معينة بذاتها ويمكن أختبارها ومقارنتها مع القيمة المحتسبة للاجور المسجلة بالدفاتر . ايضاً العلاقة بين أنواع من العمليات المالية حيث أن هناك متغيرمستقل ومتغير أو أكثر تابع مثلاً حجم المبيعات متغير مستقل وعمولة المبيعات ومصروفات النقل متغير تابع ، بحيث أن أي تغير في المبيعات يسبب تغير مماثل في عمولة البيع ومصروفات النقل للمبيعات والمدقق يستطيع أن يتنبأ بدرجة معقولة من الدقة بقيم المتغير التابع أذا عرفت قيمة المتغير المستقل .

٣ في نهاية عملية التدقيق : عندما ينتهي المدقق من الفحص الميداني وتجميع الأدلة والتي تهدف الى التأكد من أن القوائم المالية تتفق مع معلومات المدقق المتجمعة بالنسبة للوحدة ، وتبدو معقولة من وجهة نظر مستخدم القوائ المالية ، فيقوم المدقق بعد ذلك بتقييم كفاية الافصاح في القوائم المالية .

وتتمثل الاجراءات التحليلية في المرحلة الاخيرة من عمل المدقق في قراءته للقوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض[١٨] :

١ بحث مدى كفاية أدلة الاثبات التي جمعها بخصوص أرصدة الحسابات التي أعتبرها غير عادية او غير متوقعة عندما يخطط للتدقيق .

٢ أن يحدد أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق له تحديدها .

٣ الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الافصاح فيها عن حقيقة نشاط الوحدة وماتظهره من نتائج خلال الفترة المالية محل التدقيق وحقيقة المركز المالي في تاريخ نهاية الفترة ومدى أتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي تعمل في أطارها الوحدة .

مما سبق نرى أن الاجراءات التحليلية تساعد مدقق الحسابات في تحقيق الاهداف التالية :

* مساعدة المدقق في جوهر التخطيط لعملية التدقيق (طبيعة ، وتوقيت ، ونطاق أجراءات التدقيق الاخرى) .

* اجراء جوهري عندما يكون أستخدامها أكثر فعالية وكفاية من الاجراءات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد البيانات المالية .

* تعتبر مراجعة شاملة للبيانات المالية في مرحلة الفحص النهائي للتدقيق .

٥- مدى الاعتماد على الاجراءات التحليلية :

يتوقف أعتماد المدقق على نتائج الاجراءات التحليلية على مجموعة من العوامل أهمها [١٩] :

١ الاهمية النسبية للعنصر ، فمثلاً في حال كون رصيد المخزون ذا أهمية نسبية فأن المدقق لن يعتمد على الاجراءات التحليلية لاتخاذ القرار بشأنه ، حيث إن المدقق قد يعتمد فقط على الاجراءات التحليلية لبعض عناصر الدخل عندما لا تكون ذات اهمية نسبية بمفردها .

٢ أجراءات المراجعة الموجهه لنفس أغراضها ، فمثلاً عند تنفيذ الاجراءات الاخرى من قبل المدقق لفحص قابلية الديون للتحصيل فأن فحص إيصالات القبض اللاحقة قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الاجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الزبائن .

٣ الدقة في النتائج المتوقعة من الاجراءات التحليلية ، فمثلاً يتوقع المدقق عادةً ثباتاً أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى من مقارنة ال مصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والاعلانات .

٤ تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ، فثلاً في حالة كون الرقابة الداخلية على عملية طلبات المبيعات ضعيفة ، فأن مخاطر الرقابة ستكون عالية لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية والارصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الاجراءات التحليلية لغرض التحقق من المبالغ تحت التحصيل .

٥ نتائج أختبار الضوابط من أجل تهيئة المعلومات المستخدمة في تطبيق الاجراءات التحليلية . فإذا كانت هذه الضوابط فعالة فأن المدقق ستكون لديه ثقة أكبر في مصداقية هذه المعلومات ومن ثم في نتائج الاجراءا ت التحليلية . وفي الغالب يمكن فحص ضوابط المعلومات غير المالية بالتزامن مع أختبارات الضوابطالمالية ، فمثلاً عند قيام الوحدة بوضع ضوابط لعملية أعداد قوائم المبيعات فإنه قد يضمنها ضوابط لعملية تسجيل عدد الوحدات المب اعة .في مثل هذه الضروف ينبغي على المدقق أن يفحص ضوابط تسجيل عدد الوحدات المبيعة بالتزامن مع فحوصات الضوابط لعملية إعداد قوائم المبيعات .

٦ مزايا الاجراءات التحليلية :

يفيد أستخدام الاجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق وذلك من خلال المزايا الاتية [٢٠] :

١ من خلال تحليل البيانات الختامية يمكن الوقوف على العديد من المظاهر التي تقود الى أكتشاف خلل في البيانات وبالتالي تخفيض معدل حدوث الاخطاء .

٢ يمد التحليل المالي مدقق الحسابات بمزيد من المعلومات والبيانات عن نشاط الجهات الخاضعة للتدقيق في ضوء ما ينتهي اليه نشاطها الفعلي الامر الذي يهيئ له الفرصة للقيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المرسومة مما يعزز نتائج التدقيق .

٣ تتيح النسب والمؤشرات التي تقدمها الاجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المركز المالي للجهة الخاضعة للرقابة ولمدقق الحسابات تقويم مدى توازن الثقل النسبي لمصادر الموارد المختلفة في تمويل أوجه الاستخدام ومن ثم مدى أنسجام ذلك مع أغراض تلك الجهة وأهدافها .

٤ مراقبة الخطط والبرامج ومستوى كفاءتها في ضوء نتائج ومؤشرات التنفيذ ودراسة أسباب الانحرافات التي تكشف عن قصور وضعف التخطيط مما يساعد على تصحيح مسارات التخطيط وأزالة المعوقات وبالتالي تخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم خطر التدقيق الكلي .

٥ تقويم كفاءة الادارة التنفيذية في أي مستوى أداري من مستوياتها مما يحسن أداء عملية التدقيق .

٦ تخفيض تكلفة ووقت أداء عملية التدقيق حيث يعتبر أسلوب المراجعة التحليلية أرخص أنواع الاختبارات تكلفة نظراً لام كانية القيام بها مكتبياً دون الحاجة للانتقال الى مقر الوحدة الخاضعة للتدقيق مما يقلل أيضاً من وقت أداء عملية التدقيق .

الجانب العملي :

تلعب الإجراءات التحليلية دوراً هاماً في عملية التدقيق حيث تساعد في تحقيق صحة التأكيدات بالقوائم المالية ، ويتم أداء الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وفي مرحلة الفحص العام لنتائج عملية التدقيق بعد اتمام كافة إجراءات المراجعة وذلك للتأكد من أن المدقق لم يهمل أي امرٍ هام ومؤثر ، وعليه جاء البحث الحالي ليوضح مدى استخدام المدقق العراقي لهذه الاجراءات في عملية التدقيق لذلك تم اعداد أستمارة أستبيان مكونة من مجموعة أسئلة لاستطلاع آراء عينة عشوائية مكونة من ٦٠ فرداً ، تمثلوا في مدققي الحسابات العاملين في الدوائر الحكومية فضلاً عن مدققي الحسابات العاملين في القطاع الخاص لايضاح آرائهم حول الاجراءات التحليلية بصرفتهم الفئة المنفذة لها وبالتالي هم اكثر أستيعاباً لموضوع الاسئلة المدروجة في استمارة الاستبيان .

هذا وقد تم الاسترشاد بالاستبيانات الموجودة في دراسات سابقة (جهماني وباجليدة[٢١] ، ٢٠٠٨ ، زيود والامين[٢٢] ،٢٠٠٣) مع تكييف أستمارة الاستبيان هذه لتلبية أه داف الدراسة الحالية ، وقد تم أعتماد مقياس من أربع درجات حسب مقياس ليكرت الرباعي وذلك لتجنب الخيار المحايد في الاجابة فكان الوزن (٤ درجة) للاجابة كبير جداً ، و (٣ درجة) للاجابة كبير ، و (٢ درجة) للاجابة قليل ، حتى وصل الى (١ درجة) للاجابة لايستخدم .

والجدول رقم (١) يتضمن المتغيرات الشخصية لافراد عينة البحث وهي تضم كلاً من متغير العمر ، المؤهل العلمي ،التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ،سنوات الخبرة وقد استخدمت النسب المئوية والتكرارات لتوصيف هذه المتغيرات :

جدول رقم (١)

توزيع أفراد عينة البحث حسب المتغيرات الشخصية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المؤية
١-	العمر	٢٥ سنة فأقل	-	-
		٢٦- ٣٥ سنة	٣٥	%٥٨
		٣٦- ٤٥ سنة	٢٢	%٣٦.٦
		٤٦ سنة فأكثر	٣	%٥
٢-	المؤهل العلمي	بكالوريوس	٥٤	%٩٠
		دبلوم عالي	٤	%٦.٦
		ماجستير	٢	%٣.٣
		دكتوراه	-	-
٣-	التخصص العلمي	محاسبة	٥٢	%٨٦.٦
		أدارة أعمال	٦	%١٠
		أقتصاد	٢	%٣.٣
٤-	المركز الوظيفي	مدير تدقيق	١٠	%١٦.٦
		مدقق رئيسي	١٨	%٣٠
		مساعد مدقق	٢٥	%٤١.٦
		شريك	٥	%٨.٣
		مالك المكتب	٣	%٥
٥-	سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٥	%٨.٣
		٦ – ١٠ سنة	٣٦	%٦٠
		١١- ١٥ سنة	١٠	%١٦.٦
		١٦ – ٢٠ سنة	٨	%١٣.٣
		٢١ سنة فأكثر	١	%١.٦

المصدر :بيانات الدراسة

يشير الجدول رقم (١) الى ان متغير العمر قد تم تقسيمه الى أربع فئات وأن الفئة (٢٦ – ٣٥) سنة قد حصلت على أعلى نسبة (٥٨ %) من المجموع تلتها الفئة (٣٦ – ٤٥) سنة وبنسبة (٣٦.٦ %) وكات أقل الفئات هي الفئة الاولى (٢٥ سنة فأقل) حيث لا توجد بين أفراد العينة من يقل عمره عن ٢٥ سنة .

وعند توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على درجة البكلوريوس حيث بلغ عددهم ٥٤ مدقق وبما نسبته ٩٠ % من اجمالي أفراد العينة . ثم يليها الحاصلين على درجة الدبلوم العالي حيث بلغ عددهم ٤ وبنسبة ٦.٦% من اجمالي أفراد العينة .ثم الحاصلين على درجة الماجستير وبنسبة ٣.٣ % من اجمالي أفراد في حين لم يكن بين أفراد ممن يحصلون على درجة الدكتوراه ، وتجدر الاشارة هنا الى أن أستمارة الاستبيان لم

تشمل على مؤهل علمي أقل من درجة البكلوريوس ظمن فئاتها وذلك لانه من متطلبات ديوان الرقابة المالية في مدقق الحسابات العراقي أن يكون حاصل على شهادة البكلوريوس كحد أدنى لمزاولة المهنة .

كما يبين الجدول توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي حيث ي تركز معظم أفراد العينة في تخصص المحاسبة أذ بلغ عددهم ٥٢ مدققاً وبنسبة ٨٦.٦ % من أجمالي أفراد العينة يليها تخصص أدارة الاعمال وبنسبة ١٠% من أجمالي أفراد . أما توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي فنلاحظ أن وظيفة مساعد مدقق قد جاءت بأعلى نسبة من أجمالي أفراد العينة حيث شكلوا نسبة ٤١.٦ % من أجمالي أفراد العينة ثم وظيفة مدقق رئيسي في المرتبة الثانية بنسبة ٣٠ % من أجمالي أفراد العينة تلتها فئة مدير تدقيق بنسبة ١٦.٦% من أجمالي أفراد العينة مما يدل على أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي المراكز العليا في وظائفهم وهذا يعطي مصداقية عالية لاجاباتهم على أسئلة الاستبيان .

أما توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة فنلاحظ أن الفئة (٦ – ١٠) سنة تحتل المرتبة الاولى حيث بلغ عدد افرادها ٣٦ مدققاً وبنسبة ٦٠% من أجمالي أفراد العينة ، تلتها فئة (١١ – ١٥)سنة بنسبة ١٦.٦% من أجمالي أفراد العينة ، أما فئة (١٦ – ٢٠) سنة فكانت تشكل نسبة ١٣.٣% من أجمالي أفراد العينة مما يدل على أن أفراد العينة لديهم المعرفة والقدرة على الاجابة على أسئلة الاستبيان وهذا مايزيد الثقة في الاجابات .

ولاختبار الفرضية الأولى فأن الجدول رقم (٢) يتضمن خمسة عشر سؤ الاً لأستطلاع آراء افراد العينة حول درجة أستخدام أجراءات المراجعة التحليلية :

جدول رقم(٢) يوضح آراء وافكار افراد العينة حول درجة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية

ت	نص الفقرة	درجة الاستخدام			
		كبير جداً	كبير	قليل	لايستخدم
١-	مقارنة ارصدة حسابات السنة الحالية مع ارصدة السنة السابقة .	٥٥	٤	١	٠
٢-	التحليل الرأسي.	٥	٤٠	٨	٧
٣-	التحليل الافقي أو تحليل الاتجاهات .	٤	٤٥	٥	٦
٤-	فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة للوحدة للتعرف على الارصدة غير العادية.	٤٩	٨	٣	٠
٥-	مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة في القطاع الذي تنتمي اليه الوحدة .	٠	٥	٤٠	١٥
٦-	مقارنة النسب المالية للوحدة مع نفس النسب لوحدة أخرى في نفس القطاع .	٧	٣٨	٤	١١
٧-	تحليل النسب المالية لمقارنتها مع النسب المالية لسنوات سابقة .	١٠	٣٠	٢٠	٠
٨-	مقارنة المعلومات المالية للوحدة مع المعلومات غير المالية لها .	٥	١٠	٣٥	١٠
٩-	مقارنة أرقام الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية .	٤٠	١٠	٦	٤
١٠-	مقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لوحدة أخرى في نفس القطاع .	٥	٣٦	٧	١٢
١١-	نموذج التخطيط المالي (على سبيل المثال أستخدام رصيد حساب المبيعات الفعلية وذلك للتنبؤ بأرصدة الحسابات الاخرى المتعلقة بالمبيعات مثل تكلفة البضاعة المباعة والمشتريات والمدينون وغيرها).	٥	٣٥	١٠	١٠
١٢-	نموذج التدفق النقدي (على سبيل المثال أستخدام التدفقات النقدية وذلك للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالنشاط العادي للوحدة).	٩	٢٠	٢٦	٥
١٣-	تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال أيجاد	٣	٦	٣٩	١٢

	علاقة بين أرصدة مجموعة من الحسابات ورصيد حساب أخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).				
١٤-	تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال أيجاد العلاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الاخر) .	٦	٣٥	٨	١١
١٥-	تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	٠	٥	٣٨	١٧

المصدر : بيانات الدراسة

وبعد أجراء التحليل الوصفي لأج ابات أفراد العينة لأسئلة الأستبيان حول درجة أستخدام أجراءات المراجعة التحليلية من خلال أستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأجابات نحصل على نتائج التحليل مرتبة تنازلياً حسب المتوسط الحسابي في الجدول رقم (٣) :

جدول رقم (٣)

المتوسط الحسابي والأنحراف المعياري لأجابات أفراد العينة حول درجة أستخدام أجراءات المراجعة التحليلية مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	مقارنة ارصدة حسابات السنة الحالية مع ارصدة السنة السابقة .	٤.١٠٧٠	٠.١١٩٧
٢-	فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة للوحدة للتعرف على الارصدة غير العادية .	٤.٠٩٧٤	٠.١٠٤٧
٣-	التحليل الرأسي.	٤.٠٩٥٣	٠.١٠٢٨
٤-	التحليل الافقي أو تحليل الاتجاهات.	٤.٠٤٥٠	٠.١٠٧٩
٥-	تحليل النسب المالية لمقارنتها مع النسب المالية لسنوات سابقة .	٤.٠٢١٨	٠.١١٩٥
٦-	مقارنة المعلومات المالية للوحدة مع المعلومات غير المالية لها .	٤.٠١٩٥	٠.٩٧٠٨
٧-	مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات	٣.٩٨٢٤	٠.١٤٧٠

	المشابهة في القطاع الذي تنتمي اليه الوحدة .		
٨-	مقارنة النسب المالية للوحدة مع نفس النسب لوحدة أخرى في نفس القطاع .	٣.٩٧٩١	٠.٩٦٩٣
٩-	مقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لوحدة أخرى في نفس القطاع .	٣.٨٩٣٤	٠.١٠١٨
١٠-	مقارنة أرقام الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية .	٣.٨٨٩٢	٠.١١٦٣
١١-	تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال أيجاد العلاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الاخر)	٣.٨٦٥٧	٠.١٠٨٨
١٢-	تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال أيجاد علاقة بين أرصدة مجموعة من الحسابات ورصيد حساب أخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	٣.٧٤٥٥	٠.١٣٤٢
١٣-	تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	٣.٧٥٩٠	٠.١١٩٠
١٤-	نموذج التخطيط المالي (على سبيل المثال أستخدام رصيد حساب المبيعات الفعلية وذلك للتنبؤ بأرصدة الحسابات الاخرى المتعلقة بالمبيعات مثل تكلفة البضاعة المباعة والمشتريات والمدينين وغيرها).	٣.٦٣٠٦	٠.١٣٨٨
١٥-	نموذج التدفق النقدي (على سبيل المثال أستخدام التدفقات النقدية وذلك للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالنشاط العادي للوحدة).	٣.٥٦٨٩	٠.١٠٥٠

المصدر : حسبت من بيانات الدراسة .

يشير الجدول السابق الى أن الأجراء المتعلق ب((مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة)) جاء في المرتبة الأولى من حيث الأستخدام بمتوسط حسابي ٤.١٠٧٠ وأنحراف معياري٠.١١٩٧ حيث أفاد ٥٥% من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الأجراء بشكلٍ كبير جداً ، بينما ٤% منهم يستخدمونه بشكلٍ كبير مما يعني أن نسبة أستخدام هذا الاجراء عالية جداً ، في حين أفاد ١% من أفراد العينة أنهم يستخدمون هذا الاجراء بشكلٍ قليل ، ولم يشير أحدمن المستجيبين بأنهم لا يستخدمون هذا الاجراء . كما يشير الجدول الى أن الاجراء المتعلق ب((فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة)) قد جاء في المرتبة الثانية من حيث درجة الاستخدام بمتوسط حسابي ٤.٠٩٧٤ وأنحر اف معياري

٠.١٠٤٧ حيث أن ٤٩% من أفراد العينة يستخدمون هذا الاجراء بشكلٍ كبير جداً ، و٨% منهم يستخدمونه بشكلٍ كبير ، وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يفضلون أستخدام هذين الاجراءين لسهولتهما وعدم حاجتهما الى المعرفة بالوسائل الأحصائية مما جعلهما يأتيان في مقدمة الأجراءات التحليلية المستخدمة من قبل مدقق الحسابات العراقي .كما يبين الجدول رقم (٣) الى أن المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي من حيث درجة الاستخدام جاءت للاجراءين المتعلقين بالتحليل الرأسي والتحليل الأفقي بمتوسط حسابي٤.٩٥٣ ، ٤.٠٣٥٠ وأنحراف معياري ٠.١٠٢٨ ، ٠.١٠٧٩ وهذا يدل على أهمية هذين الاجراءين . وهكذا يتدرج المتوسط الحسابي للأجراءات من الأجراء المتعلق ب((مقارنة المعلومات المالية للوحدة مع المعلومات غير المالية لها والتي تحتل المرتبة السادسة من ح يث الاستخدام بمتوسط حسابي ٤.٠١٩٥ وأنحراف معياري ٠.٩٧٠٨ حتى الاجراء المتعلق ب((نموذج التدفق النقدي)) في المرتبة الأخيرة من حيث الأستخدام بمتوسط حسابي ٣.٥٦٨٩ وأنحراف معياري ٠.١٠٥٠ ، مما يدل على أن الغالبية العظمى من أفراد العينة يستخدمون هذه الاجراءات التحليلية بنسب متدنية جداً ومتوسطات حسابية منخفضة لان هذه الأجراءات عادةً ما تتطلب من المدقق معرفة بطرق الأحصاء المختلفة لكي يتم كن من أستخدامها بالشكل المطلوب .

نستنتج مماسبق أن درجة أستخدام الاجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات العراقي تعتمد على مدى بساطة هذه الاجراءات أو مدى تعقدها ، حيث أن مدققي الحسابات في العراق يفضلون أستخدام الأجراءات التحليلية البسيطة وخاصةً المتعلقة بالتحليل التفصيلي للحسابات بدرجة عالية نسبياً عند تدقيق البيانات المالية مقارنةً بالأجراءات التحليلية المعقدة والتي تتطلب معرفة بالطرق الاحصائية المختلفة .

ولأختبار الفرضية الثانية التي تنص على ((لا توجد علاقة ذات دلالة أحصائية بين خبرة مدقق الحسابات العراقي وأستخدامه لاجراءات المراجعة التحليلية)) فأننا نستخدم معامل الأرتباط (بيرسون) على الفقرة (٥) من المتغيرات الشخصية لأفراد

العينة ، والجدول رقم (٤) يظهر الأرتباط بين سنوات الخبرة لمدقق الحسابات العراقي وأستخدام الاجراءات التحليلية :

جدول رقم (٤)

يوضح معامل الارتباط (بيرسون) بين الخبرة وأستخدام الأجراءات التحليلية

المجال	أستخدام الاجراءات التحليلية
الخبرة	٠.٤٣٣

المصدر :حسبت من بيانات الدراسة

من الجدول رقم (٤) نلاحظ أن هناك علاقة أرتباط ذات دلالة أحصائيةبين خبرة مدقق الحسابات العراقي وبين أستخدام أجراءات المراجعة التحليلية ، حيث ظهرت علاقة أرتباط أيجابية بلغت ٠.٤٣٣ عند مستوى معنوية ٠.٠٠٥ . نستنتج مماسبق أنه بظهور علاقة الارتباط الايجابية بي الخبرة ودرجة أستخدام الاجراءات التحليلية فأننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على (وجود علاقة ذات دلالة أحصائية بين خبرة مدقق الحسابات العراقي وأستخدامه لاجراءات المراجعة التحليلية) .

الاستنتاجات :

١ يستخدم مدققو الحسابات في العراق أجراءات المراجعة التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبياً عند تدقيق البيانات المالية ، ويعتبر أسلوب المقا رنات من أكثر الأساليب أستخداماً يليه أسلوب تحليل النسب .

٢ يستخدم مدققوا الحسابات في العراق أجراءات المراجعة التحليلية المعقدة ولكن بدرجة ضئيلة مقارنةً بأستخدام أجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وذلك لحاجتهم الى معرفة بالطرق الاحصائية المختلفة .

٣ توجد علاقة أرتباط أيجابية بين الخبرة ومدقق الحسابات العراقي .

٤ أن أختيار مدقق الحسابات للاجراءات أو الاساليب ومستوى التطبيق يعتمد على حكمه المهني المتوقع لفعالية وكفاية الاجراءات المتاحة التي يقررها لتخفيض مخاطر الاكتشاف لحقيقة القوائم المالية .

٥ أن تطبيق المدقق للاجراءات التحليلية أو عدم تطبيقها لا يترتب عليه أي مسؤولية ولكن عليه الالتزام بواجباته من أجل تضييق فجوة التوقعات (والتي تشير الى أختلاف فهم المجتمع المالي والقضاء لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات) .

التوصيات :

١ يجب تطبيق الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وفي كل مراحل التدقيق حتى النهاية .

٢ تفعيل دور الجمعيات المهنية المتخصصة بتشجيع المدققين على أستخدام أكبر لاجراءات المراجعة التحليلية لتحسين أداء عملية التدقيق .

٣ يجب على المدقق دراسة العديد من العوامل أذا تعمد أستخدام الاجراءات التحليلية كأجراء تفصيلي لتخفيض مخاطر الاكتشاف مثلاً دراسة طبيعة الوحدة ، المعلومات المتاحة ، خبرته السابقة .

٤ أذا وجد المدقق أن هناك تقلبات أوعلاقات غير عادية عليه الاستفسار من الأدارة عنها والحصول على ادلة وتفسيرات مناسبة مصدقة .

٥ وضع برامج للتدريب والتعليم المستمر لممارسي مهنة التدقيق ، فضلاً عن توجيه مزيد من الابحاث لدراسة أستخدام الاجراءات التحليلية في مجالات التدقيق المتعددة مثل :المراجعة الداخلية ، المراجعة الادارية .

الهوامش:

١- جهماني ، عمر عيسى حسن وباجليدة ، غسان سعيد سالم ، قياس وتفسير أنماط ممارسات اجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدقق الحسابات في الجمهورية اليمنية ، مطبعة جامعة البحرين ، ص ٤٤ ، ٢٠٠٨ .

٢- الحمود ، تركي راجي ، المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الاردن :دراسة استقصائية ، المجلة العلمية ، كلية الاقتصاد والادارة ،جامعة قطر ، العدد ٢ ،ص ٢٧٨ -٢٥٧ ،١٩٩١ .

٣- قمصاني ،حسن عباس محمد ، اساليب المراجعة التحليلية : دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ،١٩٩٧ .

٤- جهماني ، عمر عيسى حسن وباجليدة ، غسان سعيد سالم ، ص ٥٠ ، ٢٠٠٨ ، نفس المصدر.

٥- لطفي ،أمين السيد أحمد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ،الأسكندرية ، ص ٣٠١ ، ٢٠٠٦.

٦ حدوح ،حسين أحمد والقاضي ، حسين يوسف ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية ، ج ١ ،دار الثقافة ، عمان ، الاردن ،ص ٢٤٦ ،٢٠٠٩ .

٧ جمعة ،أحمد حلمي ، مسؤولية المدقق بشأن الاجراءات التحليلية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ص٤ ،٢٠٠٢

٨ البديوي ، منصور والسيد ، شحاته ، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة ، مصر ، ص ١٩٠ ، ٢٠٠٥ .

9- Knechel R. ((The effectiveness of statistical analysis Review as a substantive auditing procedures asimulation analysis)) the accounting review ,vol 1, p 74,1988 .

١٠ الصحن ، عبد الفتاح ودرويش ، محمد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مصر ، ص ١٣٩ ،٢٠٠٠ .

١١ -مهدي ، محمود كمال ، الاجراءات التحليلية في التدقيق ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، ص ٦ ، ٢٠٠١ .

١٢ -جمعة ، أحمد حلمي ، ص ٤ ، ٢٠٠٢ ، نفس المصدر .

١٣ -لطفي ، أمين السيد ، ص٣٠١ ، ٢٠٠٦ ، نفس المصدر .

١٤ -Gupta, kamal" contem porary auditing for students " fourth-4th edition , delhi ,tata, McGraw – hill publishing company limited ,p :135 . 1992.

١٥ -الصبان ،محمد سمير وجمعة ، اسماعيل أبراهيم والسوافيري ، فتحي رزق ، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ص ٥٩، ١٩٩٦ .

١٦ -حدوح ،حسين أحمد والقاضي ، حسين يوسف ،ص ٢٤٦ ، ٢٠٠٩ ، نفس المصدر .

١٧ -جمعة ، أحمد حلمي ، ص٥ ، ٢٠٠٢ ، نفس المصدر .

١٨ -Gupta, kamal,p :135 . 1992. ، نفس المصدر .

١٩ -Gupta, kamal,p :136 . 1992 . ، نفس المصدر .

٢٠ -مهدي ، محمود كمال ،ص ٥ ،٢٠٠١، نفس المصدر .

٢١ -جهماني ، عمر عيسى حسن وباجليدة ، غسان س عيد سالم ، ص ٤٤ ، ٢٠٠٨ ، نفس المصدر.

٢٢ -زيود ، لطيف والامين ، ماهر ، المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية ، المجلد ٢٥ ، العدد ٦ ،٢٠٠٣ .